



جامعة بالـوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع

إلتزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير العمل الميداني
- دراسة حالة من خلال الإستبيان-

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس ل.م.د النوع : أكاديمي

الشعبة : علوم التسيير

الميدان : العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
تخصص محاسبة و ضرائب

تحت إشراف الأستاذ:

محمد الدينوري سالمي .

من إعداد الطالبات:

☞ حياة بالحشاني .

☞ خولة سعيد .

☞ سالمة زعتر.

الموسم الجامعي : 2014/2013



شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل ، فالحمد لله أوله وآخره .
ولا يسعنا ونحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن نتقدم بشكرنا وتقديرنا وعرفاننا إلى الأستاذ
محمد الدينوري سامي المشرف على الأطروحة ، وإلى الأستاذ محمد أمين مصباحي الذي ساعدنا على اختيار هذا
الأطروحة ، وإلى كل أستاذ مد لنا يد العون، كما نتقدم بالشكر إلى الطالب الطيب طقية الذي ساعدنا في
تحليل الاستبيان، وإلى كل من ساعدنا على إتمام هذه المذكرة من قريب ومن بعيد .
كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتمحصها ومناقشتها.
وأخيرا نتقدم بعبارات العرفان إلى كل زملائنا بالدراسة تخصص ليسانس محاسبة وضرائب وخاصة الفوج
الأول.

تغرب عن الأوطان في طلب العلا وسافر ففي الأسفار خمس فوائد

تفرج هم واكتساب معيشة وعلم وآداب وصحبة ماجد

بسم الله الرحمن الرحيم
الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل



الاهـداء

في البداية أشكر الله و أحمده أن وفقني لاتمام هذا العمل المتواضع و أن ثبتني لانتهاء ثلاث سنوات من الدراسة بكـد و جد فالحمد لله رب العالمين.

لوالدتي العزيزة الغالية على قلبي و أبي الحنون، أطال الله في عمرهما و أمدهما بالصحة والعافية أهدي لهما ثمرة جهد متواضع أمام ما قدما و ضحيا من أجلي لعلي أوفيهما جزءا ضئيلا من حقهما.

شكري و عرفاني و تقديري للأستاذ: سالمي محمد الدينوري، الذي قام بتأطيرنا خلال مراحل انجاز هذه المذكرة.

كما أهدي الى كل من أخواتي و أخوتي و بنات و أولاد أخواتي، و ابن أخي و زوجات أخوتي و خالاتي و أخوالي و عماتي.

كما لا أنسى شكر كل صديقاتي و بالأخص: حياة بالحشاني - خولة- منال- حياة، و كل طلبة تخصص محاسبة و ضرائب.

و شكرا

زعتـر سـالمة



الإهداء

"اللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك"

إلى من سقاني قطرة حب ليقدّم لنا لحظة سعادة

إلى اليد الطاهرة التي أزلت من أمامنا أشواقك دري ليمهد لي طريق العلم ورسمت المستقبل بخطوط في الأمل والثقة

إلى الذي لا تفيء الكلمات والشكر والعرفان بالجميل "أبي الحبيب" حفظه الله وأطال في عمره .

إلى من ركن العطاء أمام قدميها وأعطينا من دمها وروحها وعمرها حبا وتصميما ودفعنا لغد أجمل

إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينها أمي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها .

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى راحين حياتي جدتي الغالية أطال الله في عمرها .

إلى أزهار النرجس التي تفيض حبا وطفولة وتقاء وعطرا الغاليين الذين مازالوا يحيون على أدرج العمر الأول وأخواتي وأخوتي

إلى أرواحهن وزوجتهن وأبناءهن

أخص بالذكر إلى أختي ماجدة التي أدب لها بما وصلت إليها

إلى النجوم المضيئة حولي من المحبة والوفاء الأقارب وخاصة عم "التجاني" وعمتي "سعيدة"

إلى الروح التي تسكن روعي "مهنة"

إلى من شرعة برفقتهم العمل "حياة" و"سالمة"

إلى أصدقائي الذين تسكن صوره وأصواتهم أجمل اللحظات والأيام التي عشتها معهم

كل من علمني حرف العلمي

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل

شكري الجزيل وامتناني

الأهداء

الحمد لله ومهما حمدناه فليس ننسوه في حمده والصلوة والسلام على خير المرسلين

أهدي غمرة هذا العمل المتواضع إلى:

الأجلست رسمت حمر في بضوء حمري ونقشت حبكت في جوف حمني، ولاني احبكت يا أُمي أهديت ما يسرك.

ألا من يسر لي طريق العلم وحلمني حب العمل والصبر والمتابعة والدري الغالب حفظك الله وبارك في حمرك.

ألا سدر في حباتي ألا صاحبي .. القلب الكبير، ألا من منحاني من فضلها بعد الخالق، (أخوي .. قره عيني "جعفر"

و"خالد"

ألا الذي يعنق القلب اسمائهم (أخواني العزيزات

ألا براسم الأسرة "ياسين" و"أنس" و"زيناس"

ألا زميلاتي في هذا العمل "خولة" و"سالمه"

ألا أخواني في المحي الجامعي

ألا كل من أثار في الدرب وأوقد في شموع العلم لضيء في ظلك الأجل

ألا كل من حلمني حروفا

ألا كل من ساهم في إنجاز هذا العمل

ألا كل من له مكانة في قلبي وفي مكانة في قلبه

ألا كل مواطن حاش من أجل والأجل الجرائر

ألا كل باحث وطالب علم

أهدي غمرة جهدي

الفهارس

❖ فهرس المحتويات

❖ فهرس الجداول

❖ فهرس الأشكال

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وعرفان
	الإهداء
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول والأشكال
أ-د	المقدمة
28-6	الفصل الأول: المنظور المفاهيمي للمراجعة
6	تمهيد
7	المبحث الأول: ماهية المراجعة
7	المطلب الأول: لمحة تاريخية
8	المطلب الثاني: تعريف المراجعة و أنواعها
11	المطلب الثالث: أهداف و أهمية المراجعة
14	المبحث الثاني: خصائص المراجعة
14	المطلب الأول: مبادئ المراجعة
15	المطلب الثاني: فرضيات المراجعة
17	المطلب الثالث: علاقة المراجعة بالمحاسبة
19	المبحث الثالث: مراجعة الحسابات في الجزائر
19	المطلب الأول: تاريخ مراجعة الحسابات في الجزائر
22	المطلب الثاني: التأهيل العلمي و العملي لمراجع الحسابات
26	المطلب الثالث: مهام مراجع الحسابات
28	خلاصة

60-30	الفصل الثاني: الإجراءات العامة و معايير العمل الميداني
30	تمهيد
31	المبحث الأول: الإجراءات المتعلقة بمهنة مراجع الحسابات
31	المطلب الأول : تعيين و أتعاب مراجعة الحسابات
34	المطلب الثاني : أخلاقيات و مسؤوليات مراجع الحسابات و حالات التنافي و الموانع
40	المطلب الثالث : مسلك مراجع الحسابات
42	المطلب الرابع : آداب و سلوك المهنة
47	المبحث الثاني: معايير العمل الميداني
47	المطلب الأول : معيار التخطيط للعمل و الاشراف على المساعدين
53	المطلب الثاني: معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية
55	المطلب الثالث: معيار كفاءة و صلاحية أدلة الاثبات
58	المطلب الرابع:دراسة و تحليل القوائم و التقارير المالية
60	خلاصة
82-62	الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية
62	تمهيد
63	المبحث الأول: مكونات و منهجية الدراسة الميدانية
63	المطلب الأول: مجتمع الدراسة و عينتها
63	المطلب الثاني: منهجية الدراسة
64	المبحث الثاني: إعداد الإستبيان و تفرغ بياناته
64	المطلب الأول: إعداد الإستبيان
64	المطلب الثاني : هيكل الإستبيان
66	المطلب الثالث: إختبار صدق وثبات اداة الدراسة.
67	المبحث الثالث : تحليل نتائج الإستبيان
68	المطلب الأول : معلومات شخصية عن عينة الدراسة
73	المطلب الثاني: التعريف بالمهنة
76	المطلب الثالث: واقع الممارسة المهنية في الجزائر

82	خلاصة
84	خاتمة
87	المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-III	مقياس ليكارت الثنائي	65
2- III	مقياس ليكارت الخماسي	65
3- III	مقياس ليكارت الخماسي	65
4- III	توزيع معامل الثبات	66
5-III	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	68
6-III	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	69
7-III	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	70
8-III	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	71
9-III	يبيّن توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	72
10-III	التعريف بالمهنة	73
11-III	واقع الممارسة المهنية في الجزائر	76
12-III	الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق	78

قائمة الأشكال

رقم الأشكال	عنوان الشكل	الصفحة
1-I	الفترة التي يعمل بها المراجع و المحاسب خلال السنة	17
2-I	العلاقة بين المراجعة و المحاسبة	18
1-II	معيار التخطيط للعمل و الإشراف على المساعدين	48
1-III	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	68
2-III	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	69
3-III	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	70
4-III	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	71
5-III	يبيّن توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	72

مقدمه

مقدمة

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا الحالي، نظرا للأدوار التي تؤديها في عدة مستويات، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب تلقائيا، إلا أنها وبحكم تشعبها نتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاج واليها تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاقتصادية، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد التي حظيت به، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها.

سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى مصداقية هذه المهنة وقد سعت هذه المنظمات والهيئات الإقليمية والدولية إلى تقليص الفروقات بين ممارسي التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى، وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي توصلت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما يتعلق بالقائمين بمهنة التدقيق أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات، ممثلة في المعايير الدولية للتدقيق

وبما أن الدولة الجزائرية ليست بمنأى عن هذه التطورات والتغيرات التي مست الجوانب الاقتصادية، حاولت التكيف مع انعكاساتها في سبيل تحقيق تطوير المهنة حتى تواكب التغيرات الدولية

1. الإشكالية الأساسية :

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة المتمثلة فيما يلي :

إلى أي مدى يمكن لمحافظ الحسابات في الجزائر الالتزام بمعايير العمل الميداني ؟

إذ الإجابة هن هذه الاشكالية يتطلب منا تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هي مبادئ المراجعة المعتمدة في المؤسسات ؟
- هل يمكن القول أن مراجعوا الحسابات ملتزمون بمعايير العمل الميداني ؟ .

■ فيما تكمن أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية؟ وما مدى امكانية تطبيقها في الجزائر؟

2. فرضيات البحث :

للإجابة عن الإشكالية والتساؤلات المطروحة قمنا بوضع بعض الفرضيات التي تتمثل فيما يلي :

- المراجعة هي فحص انتقادي يقوم على مبدأ الموضوعية في الفحص .
- يمكننا القول أن مراجعوا الحسابات ملتزمون بمعايير العمل الميداني
- تكمن معايير المراجعة الدولية في المعايير المقبولة قبولا عهما .
- بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية، كما هو الحال مع معايير المحاسبة الدولية، شريطة تكييفها مع الواقع الجزائري .

3. أسباب إختيار الموضوع :

- تعود أسباب إختيار هذا الموضوع للاختيارات التالية :
- رغبة المجموعة البحثية للتطرق لهذا البحث .
 - نظراً للتطورات المستمرة التي شهدها مهنة المراجعة
 - كون الكثير من الدول تسعى إلى تطوير مهنة المراجعة بما فيها الجزائر

4. أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى :

- محاولة الالمام بالمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر .
- تشخيص الواقع العملي لمهنة المراجعة ومعاييرها ومقارنتها بالمعايير الدولية المنظمة للمهنة .

5. المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة :

تتطلب طبيعة الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، لهذا يكون المنهج وصفيًا في بعض الأجزاء المرتبطة بالمنظور المفاهيمي للمراجعة، وتاريخيًا في الجزء المتعلق بالتطور التاريخي للمراجعة .

كما استعملت المجموعة البحثية استمارات الاستقصاء للعينة محل الدراسة، مستعينين في تحليل استمارات الاستقصاء ببعض الأدوات الإحصائية .

6. تحديد إطار الدراسة :

تهتم هذه الدراسة بالتناسق والتوحيد الدوليين للتدقيق المحاسبي، وما نشأ عنها من ضوابط وارشادات دولية تحكم مهنة التدقيق المحاسبي في الدول المختلفة على غرار معايير التدقيق الدولية، وتبيان دور هذه الأخيرة وتأثيرها على مخرجات التدقيق .

7. الحدود المكانية للدراسة :

تتعلق هذه الدراسة بالجزائر، كونها تضمنت العينة عن طريق الاستبيان، وهو الذي مس عينة من ذوي الاختصاص في الجزائر، بهدف تحديد معالم التدقيق المحاسبي في الجزائر، ومدى مواكبته واستفادته من التحولات التي تستهدف المهنة دوليا .

8. الحدود الزمنية للدراسة :

شملت هذه الدراسة أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق المحاسبي على الصعيد الدولي، فضلا عن التركيز الظرفي لسنوات تطور المراجعة في الجزائر منذ اعتمادها سنة 1968م إلى غاية سنة 2011 مع التركيز على مجاء في القانون 10-01

9. الصعوبات التي صادفت الدراسة :

تبعاً لخصوصية الموضوع المتعلق بواقع المراجعة في الجزائر وجدنا أمامنا صعوبات من أهمها مايلي :

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، وقلة المراجع المتعلقة به على مستوى المكتبات الجامعية، خاصة فيما يخص بمعايير التدقيق الدولية .
- التعديلات والايضاحات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق الدولية بصفة متكررة، ما حتم على المجموعة البحثية اعتماد مراجع حديثة والاستغناء عن الكثير من المراجع القديمة نسبياً، كما خلق صعوبة في تحليل بعض النصوص .
- عدم التجاوب من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم .

10. هيكل البحث :

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة وبالإجابة على التساؤلات المطروحة، ومن خلال الاحاطة بجميع جوانب البحث اعتمدنا خطة هيكلها : مقدمة ثلاثة فصول لم يتجاوز كل فصل ثلاثة مباحث وخاتمة .

تناول الفصل الأول المنظور المفاهيمي للمراجعة في ثلاثة مباحث خصص المبحث الأول لماهية المراجعة من خلال تقديم تاريخها ومفهومها وأهمية المراجعة أما المبحث الثاني فيتناول

خصائص المراجعة من خلال شرح مبادئ المراجعة وفرضياتها وعلاقتها بالمحاسبة، وفي المبحث الثالث تم التعرض لمراجعة الحسابات في الجزائر، **مبرزين** تاريخ المهنة في الجزائر، التأهيل العلمي والعمل لمراجع الحسابات، ومهام مراجع الحسابات .

يعالج الفصل الثاني الاجراءات العامة ومعايير العمل الميداني في مبحثين، يتعرض المبحث الأول الجراءات المتعلقة بمهنة مراجع الحسابات من خلال ذكر تعيينه و أتعابه وأخلاقياته وغيرها، كما تم التطرق إلى آداب و سلوك المهنة التي تضبطه، وفي المبحث الثاني تم التطرق لمعيار العمل الميداني بشيء من التفصيل من خلال ذكر معيار التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين، ومعيار تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومعيار كفاءة أدلة الاثبات، وفي الأخير دراسة وتحليل القوائم والتقارير المالية .

خصص الفصل الثاني للدراسة التطبيقية عن واقع المراجعة في الجزائر وذلك بتصميم استمارة الاستبيان وتوزيعها على عينة من مكاتب المحاسبة، قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تضمن المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة، فتطرقنا فيه إلى عينة الدراسة ومجتمع الدراسة، كما وتضمن المبحث الثاني على اعداد الاستبيان وتفرغ بياناته وهيكله، في حين تم التطرق في المبحث الثالث والأخير لتحليل نتائج الاستبيان .

الفصل الأول:

المنظور المفاهيمي للمراجعة

تمهيد :

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة، عامل رئيس لتطورها و قيامها لنشاط أساسي لا يمكن الإستغناء عنها، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية و المالية مع التأكد من مدى صحتها و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة و مدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدراتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش و التلاعب بأموالها.¹

لذلك يمكن القول أن دراسة التعاريف لمختلف المراجعة الخارجية و تبيان تطورهما التاريخي و معرفة أهدافها و أهميتها، يمدنا بأساس قوي لتحديد صيغة المراجعة كعلم و يحتاج لنظرية لها وفروض أساسية و نهج للعلم و هيكل متكامل.

ويعتبر هذا الفصل كتمهيد لموضوع المراجعة من حيث تطورهما التاريخي تعريفها و أنواعها و أهدافها و أهميتها و لدراسة أعمق و أكثر تفصيلا لما ذكر سابقا ثم تقسيم الفصل الأول الى 03 مباحث و يختص المبحث الأول منها بماهية المراجعة أما المبحث الثاني فيختص بخصائص المراجعة و المبحث الثالث بمراجعة الحسابات في الجزائر.²

وإذا كان تدخل المراجع هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات، عن مدى شرعية وصدق الحسابات **مما** يكسب المعلومة المحاسبية قوتها القانونية، فإن المجالات عديدة ومنتشعبة الشيء الذي أدى الى ظهور أنواع من المراجعة و تنوع أهدافها، لتتعدى مجال الحسابات الختامية و عناصر المركز المالي(عناصر الذمة) من أصول و خصوم، تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة، خططها، تحديد الإنحرافات و أسبابها و العمل على رفع مستوى الأداء و الكفاية الإقتصادية.³

¹شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك الدورة (المبيعات، المقبوضات)، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، 2004، ص17.

²محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، دراسة مقارنة (جامعة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص المالية و المحاسبة، المركز الجامعي بالمدية، 2007-2008، ص02.

³محمد بوتين، المراجعة و المراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010 ، ص، ص08، 09.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن ظهور المراجعة و تطورها و وصولها الى ماهي عليه الآن كان أمرا ضروريا و حتميا بسبب توسع المؤسسات و تشعب وظائفها و بغية وضع اللبنة الأساسية للموضوع كان لابد من استعراض التطور التاريخي للمراجعة و بعض التعاريف المختلفة لمفكرين و باحثين ضمن مفهومها و أنواعها و كذا تطرقنا الى أهداف و أهمية المراجعة

المطلب الأول: لمحة تاريخية للمراجعة

إن المراجعة القديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل اشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام و اختيار النقود وحدة قياس قيم السلع و الخدمات المتبادلة الا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة و مراقبة الحسابات إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده و نظرياته، بفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد و النظريات عند التسجيل فيها.

لقد صاحب تطور المراجعة و المراقبة تطورا للنشاط التجاري و الاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين 15 و 16، و التطور المستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات فلم تكن الحاجة الى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذا كان الملك مالك ومسير في نفس الوقت.

لقد لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير و حتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهنة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتنائها من سوق العمل.

هذا بالإضافة الى تدخل الدولة الكبير لمختلف المجالات وتوسع أجهزتها و عليه فإن إنفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان بسبب ظهور المراجعة و المراقبة، التي كان يقوم بها شخص محترف محايد، مستقل و خارجي كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمره و عن عدم التلاعب فيه.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة و أنواعها**أولاً : تعريف المراجعة:**

نستعرض في هذا الفرع مفهوم المراجعة و التعاريف المختلفة لبعض المفكرين و هيئات مختلفة.

التعريف الأول: المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات والحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً إقتصادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة تلك الفترة.¹

التعريف الثاني: المراجعة علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و القواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات و القوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة.²

التعريف الثالث: ما ذكرته جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المراجعة هي عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك الى الأطراف المعنية.³

و بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط و شامل للمراجعة على انها فحص انتقادي مخطط ومنظم، يقوم به شخص محترف و محايد و مستقل للتأكد من صحة و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد و موضوعي مدعم بأدلة وقرائن اثبات في تقرير نهائي .

ثانياً : أنواع المراجعة

لا يمكن التطرق الى المراجعة دون معرفة أنواعها فرغم تعدد أنواع المراجعة فهذا لا يؤثر على جوهرها و المهمة و المخولة لها فسنقوم بدراسة أنواع المراجعة:

- من حيث القائم بعملية المراجعة.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للطباعة و النشر، عمان - الأردن، 2000، ص:06
² رقية ولد رويس، أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة، المركز الجامعي بالمدينة، 2006، 2007، ص:05.
³ محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية و العملية لعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2002، ص، 17 .

- من حيث الإلتزام القانوني.
- من حيث مجال المراجعة.
- من حيث حجم الإختبارات.
- من حيث توقيت عملية المراجعة و إجراء إختبارات.

1- من حيث القائم بعملية المراجعة

و تنقسم المراجعة بحسب هذا التقسيم الى نوعين أساسيين:

أ. **المراجعة الداخلية:** هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد داخل المؤسسة ولها حرية الحكم و الإستقلالية في التصرف كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

أما عن الأهداف الأساسية التي تسهر عليها المراجعة الداخلية فهي:

- التأكد من السير الحسن من الاجراءات الداخلية.
- التحقق من صحة المعلومات و البيانات المستخدمة في المؤسسة.
- انسجام العمليات و احترامها للقوانين.
- فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ب. **المراجعة الخارجية:** وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي الى أجهزة المؤسسة بحيث يكون مستقلا عن إدارتها، و تتمثل مهامها في إبداء رأيه عن مدى صحة و سلامة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة.

2- من حيث الإلتزام القانوني:

و تنقسم من حيث الإلتزام القانوني الى:

أ. **المراجعة الإلزامية:** في هذا النوع من المراجعة العملية تقوم بأحكام و اعتماد القوائم المالية الختامية لها، و من ثم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة و قوع المؤسسة في مخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب. **المراجعة الإختيارية:** يطلق عليها أيضا المراجعة الخاصة و هي تكون بصفة إختيارية من طرف المؤسسة و بدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية و المؤسسة تطلب هذه المراجعة لزيادة الثقة بالقوائم و اطمئنان الشركاء على

صحة المعلومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال و المركز المالي، و تستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد و كذلك لتحديد حقوق الشركاء.¹

3- من حيث مجال المراجعة: و تنقسم الى

أ. **مراجعة كاملة:** في هذه المراجعة الإطار الذي يعمل فيه المراجع غير محدد و بدون قيود ولكن يخضع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، و يتعين على المراجع ابداء الرأي الفني و المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص و المفردات التي شملتها إختياراته بصفتها تقع كليا تحت مسؤوليته.

ب. **مراجعة جزئية:** في هذا النوع من المراجعة تختار المراجع قسما من أقسام المؤسسة و يقوم بمراجعتها بما فيها من قوائم و سجلات محاسبية، ولكن في هذه الحالة لا تستطيع المراجع الخروج برأي نهائي حول كل القوائم المالية لإقتصار دراسته على البعض منها فقط، فعند كتابته للتقرير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه حتى لا ينسب له أي تقصير أو إهمال كما يستحسن في هذا النوع من المراجعة أن يكون اتفاق أو عقد كتابي بين المراجع و المؤسسة يبين حدود و مجال المراجعة و كذلك الأهداف المراد الوصول إليها و تحقيقها.²

4- من حيث حجم الإختبارات: و تنقسم الى:

أ. **مراجعة شاملة:** هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير وذلك لإمكانية فحص جميع القيود و المفردات محل الفحص و بالتفصيل، عكس المؤسسات الكبيرة فلا يمكن القيام بهذا النوع من المراجعة لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، فالقيام بهذا النوع من المراجعة في هذه المؤسسات يؤدي الى زيادة اعباء عملية المراجعة و الوقت الواجب لها بدون نسيان التكلفة.

ب. **المراجعة الإختبارية:** إن زيادة حجم المؤسسات و العمليات التي تقوم بها أدى الى إستحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية و المفردات بالتفصيل لذا إستوجبت الحاجة للجوء الى المراجعة الإختبارية التي تعني قيام المراجع بمراجعة جزء من الكل، أي إختيار عدد من العناصر و القوائم المالية و المحاسبية التي تمثل المجتمع من أين تم أخذ العينة، ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه إنطلاقا من هذه العينة.

5- من حيث توقيت عملية المراجعة : و تنقسم الى

¹ منصور حامد محمود، محمود أبو العلا الطاحن، محمد هشام الحمودي، أساسيات المراجعة مركز جامعة القاهرة للتعليم و المفتوح 1999، ص، ص، 11، 12.

² علي عمر أحمد السويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر 2010-2011، ص 53.

أ. **المراجعة النهائية:** في هذا النوع يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد إنتهاء الفترة المالية وإنتهاء المحاسب من عمله و إقفاله للحسابات الختامية، ولهذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص و مراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من المراجعة إسم مراجعة الميزانية.

ب. **المراجعة المستمرة:** هذا النوع من المراجعة بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيادات متعددة و التي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم نفس المراجع بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة الشئ الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما يسهل و يسرع في اكتشاف الأخطاء و حالات الغش، و إنتظام العمل بالنسبة للمراجعة، و التقليل من التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية و عدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمراجعة.¹

المطلب الثالث: أهداف و أهمية المراجعة

أولاً: أهداف المراجعة :

وتنقسم الى قسمين : تقليدية و حديثة

1- أهداف تقليدية:

وهي نوعان رئيسية و فرعية

أ. **أهداف رئيسية :** و تشتمل على عنصرين هما:

- التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و مدى الإعتماد عليها.
- ابداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- **أهداف فرعية :** اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من اخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش بوضع ضوابط واجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية و إتخاذ قرارات مناسبة حاضرا ومستقبلا.

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثمارتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة و ملئ الإستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع .

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 31 .

2- الأهداف الحديثة (المتطورة)

- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.¹

ثانياً : أهمية المراجعة

يلعب التدقيق أهمية كبيرة في الأوساط المالية و الأوساط الحكومية و في الإقتصاد والمعلومات المالية التي تعتمد عليها وتنشأ بها ضرورية لأي مجتمع و المستثمر يتخذ قرارات الشراء و البيع لإستثماراته، و كذلك البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض و السلطات الضريبية تقوم بإحتساب الدخل الفاضلي للضريبة و دخول و خروج شريك في شركات التضامن و كل هذه الأمور و غيرها تعتمد على معلومات جُهزت أو حُضرت من قبل الآخرين هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات و لهذا نشأت الحاجة الى خدمة المدقق المستقل و المحايد و هذا الشخص المستقل و المحايد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات و المعلومات المالية تمثل بإعتدال أو بوضوح و من جميع جوانبها المادية.²

تعود أهمية المراجعة الى كونها غاية و وسيلة و الهدف من هذه الوسيلة هي خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المراجعة و تعتمد عليها في إتخاذ قراراتها و رسم سياستها وهذه الوسيلة لا تكون فعالة إلا إذا كان من يقوم بها هو شخص خارجي مستقل عن المؤسسة و أهم هذه الطوائف هي إدارة المؤسسة و المساهمين و الموردين إدارة الضرائب و نقابة العمال و تسيير الموارد المتاحة.³

1- أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة المؤسسة:

إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة و دقيقة، و هذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، و لا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا

¹ رقية ولد رويس، أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مرجع سبق ذكره، ص9.

² محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص المالية و المحاسبة، المركز الجامعي بالمدينة، 2007-2008، ص، 10.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، 2000، ص، ص، 39، 43.

إذا كانت معتمدة و مصادق عليها من طرف شخص محايد و ذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات و القوائم المالية التي تساعد على إتخاذ القرارات المالية بكل دقة و موضوعية.

2- أهمية المراجعة بالنسبة للموردين:

تسمح لهم المراجعة بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا إتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للمؤسسة و أنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال إستحقاقها فإن المورد سيوسع نطاق التعامل مع المؤسسة و تكون درجة الثقة أكبر، أما إذا تبين العكس فإن المورد سيكون أكثر حذرا في تعامله مع المؤسسة.¹

3- أهمية المراجعة بالنسبة للمساهمين:

المراجعة تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم و ضمان إستخدام الموارد المتاحة إستخداما أمثلا و بكفاءة عالية، فالمراجع يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات و أنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة العادية للمساهمين هذا التقرير يتضمن رأيا سليما حول عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة و نتائج الدورة المالية، فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة.²

4- أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة الضرائب:

فهي تعتمد عليها في تحديد الوعاء الضريبي و إحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة المؤسسة فإذا كانت هذه المعلومات صحيحة و النتائج مبينة بشكل سليم و تعكس الحقيقة فإن قيمة الضرائب تكون حقيقية و العكس صحيح، فإذا كانت إدارة المؤسسة تعمل على إخفاء الحقيقية عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه و مستقل عن المؤسسة بفحص لعمليات المؤسسة و نتائجها مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي و نتائج المؤسسة مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي.³

5- أهمية المراجعة لنقابة العمال:

تعطي المراجعة الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد و بالمقابل الأجور منخفضة فهذا

¹ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 10، 11.

² خالد راغب الخطيب، و خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان 1998، ص 11.

³ أحمد خليل، المراجعة و الرقابة المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1968، ص 05.

يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور.¹

المبحث الثاني: خصائص المراجعة

إن قيام المراجعة كعلم جعلها تقوم على مجموعة من الفرضيات و الأسس التي تمثل حجم الأساس و الركيزة التي ينبغي الرجوع اليها عند القيام بعملية المراجعة، كما ان توسع و تنوع مجالات تدخل المراجعة نجم عنه أنواع عديدة من المراجعة لذا سنقوم في هذا المبحث بالتطرق الى مبادئ التي تقوم عليها المراجعة، كما سنقوم بالتطرق الى فرضيات المراجعة و في الأخير ارتأينا ان نوضح تلك العلاقة التي تربط المحاسبة بالمراجعة.

المطلب الأول: مبادئ المراجعة

و تنقسم هذه المبادئ الى ركنين (الفحص و التقدير)

أولاً : المبادئ المرتبطة بركن الفحص

أ- مبدأ التكامل- الإدراك الرقابي: يعني المعرفة التامة بطبيعة احداث المنشأة و آثارها الفعلية المحتملة على كيانها

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري: يعني ان يشمل مدى الفحص جميع اهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعات الأهمية النسبية لهذه التقارير.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير الى ضرورة الإقلال الى اقصى حد ممكن من التقدير الشخصي و ذلك بالإستناد الى العدد الكافي من أدلة الاثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذلك اهمية كبيرة نسبياً كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ اكبر من غيرها.

د- مبدأ الفحص مدى الكفاية الإنسانية: تشير الى وجود فحص مدى كفاية الانسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الانتاجية لما لها من اهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن احداث المنشأة و هذه المنشأة من نظام للقيام و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.²

ثانياً : المبادئ المرتبطة بركن التقدير

أ- مبدأ كفاية الاتصال: يشير الى مراعاة ان يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة دقيقة تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

¹ خالد راغب الخطيب ، خليل حمود الرفاعي، نفس المرجع السابق، ص 11.

² أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفا للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2000، ص23.

ب- **مبدأ الإفصاح:** يشير الى مراعاة ان يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة و مدى التطبيق للمبادئ و الاجراءات المحاسبية و التغير فيها و اظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية و إبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر السجلات.

ج- **مبدأ الإنصاف :** يشير الى مراعاة أن تكون محتويات تقدير المدقق و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمنشأة سواء داخلية او خارجية.

د- **مبدأ السببية:** يشير الى مراعاة أن يشمل التقدير تفسيراً واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق وان تبني تحفظاته و مقترحاته على اسباب حقيقية و موضوعية.¹

المطلب الثاني: فرضيات المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها اطار نظري يمكن الرجوع اليه في عمليات المراجعة المختلفة لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في الآتي:

- قابلية البيانات للفحص.
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجعة و الادارة
- خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.
- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

1- قابلية البيانات للفحص:

تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض مع المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- ملائمة المعلومات.
- قابلية الفحص.
- عدم التحيز في التسجيل.

¹ احمد حلمي جمعة ،التدقيق الحديث للحسابات ،نفس المرجع السابق ، ص، 23.

- قابلية القياس الكمي.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة:

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة من خلال امداد هذه الاخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع و حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

3- خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء و تواطئية:

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولية عن إكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.¹

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

ان وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات ان لم نقل حذفها كما يجعل المراجعة إقتصادية و عملية بتبني المراجعة الإختبارية بدلا عن التفصيلية.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم اعدادها وفق للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذا يعتبر الإلتزام بما مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة الى المركز المالي و الحقيقي لها.

6- العناصر و مفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

يعتبر هذا الفرض ان العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق اجراءات سليمة و ضمت نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل و العكس صحيح لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات و نظام الرقابة الداخلية المفروض.

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة و المراجع على ان لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة و على رأسها

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق المحاسبات ، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، بن عكنون ، الجزائر، 02 ، 2005، ص،ص،13،14،15،

استقلالية المراجع في عمله نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة و ان يسعى الى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

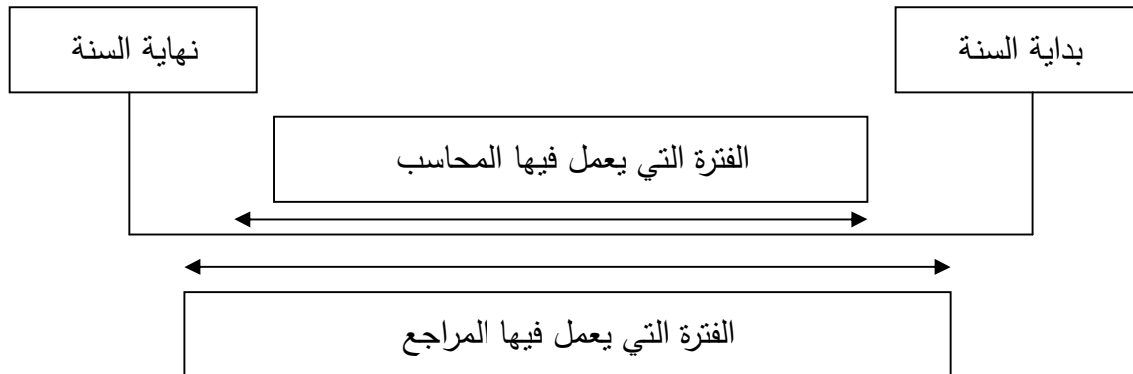
المطلب الثالث: علاقة المراجعة بالمحاسبة

إن المحاسبة كعلم تهدف الى تسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال السنة المالية و تبويب و تلخيص و تفسير تلك النتائج و بعد الاعمال الجردية و التسوية يصل المحاسب الى إعداد القوائم المالية التي تعتبر مخرجات النظام المحاسبي، التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة و يتضح لنا من خلالها المركز الفعلي للمؤسسة فالمحاسبة تعتبر عمل إنشائي إذ أن المحاسب يتعامل مع البيانات الأصلية و يحاول ترجمتها الى معلومات محاسبية تحويها القوائم المالية.

أما المراجعة فهي عمل إنتقادي تحليلي تعني بفحص هذه القوائم المالية لإضفاء الثقة عليها، فهي مرحلة تبدأ عندما تنتهي المحاسبة فالمخرجات الأساسية للمحاسبة تعتبر مدخلات عملية المراجعة حيث يقوم المراجع بفحصها و تحديد مدى عدالتها في عرض نتائج المؤسسة كما يبين مدى تطابقها مع المبادئ و الإجراءات المحاسبية و من ثم التحكم على مدى إمكانية الاعتماد عليها في إتخاذ القرار.

و ينبغي التنبيه هنا أنه ليس بالضرورة أن ينتظر المراجع حتى نهاية السنة و الإنتهاء من إعداد القوائم المالية ثم يبدأ بالفحص، فقد يقوم بعملية الفحص خلال السنة و يستمر بعد نهاية السنة المالية، ولكن خلال فترات منقطعة وهو كما موضح في الشكل التالي:

الشكل (01-I): الفترة التي يعمل بها المراجع و المحاسب خلال السنة

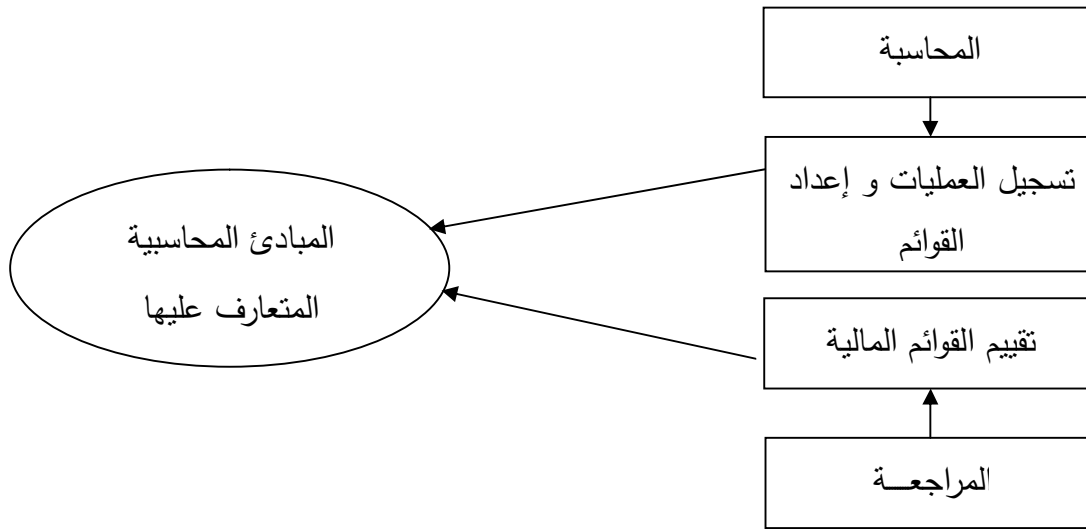


المصدر: حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الحديد و الفوسفات "فرفوس" فرع نقل الموارد المنجمية مذكرة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير، باتنة، 2009/2008 ص33.

رغم العلاقة الوثيقة بين المراجعة و المحاسبة التي أسلفنا التطرق إليها إلا أنه هناك فارق بين المحاسب و المراجع، فالمحاسب موظف لدى شركة خاضع بالتبعية لإدارتها في حين المراجع يعتبر شخص فني محايد لا يخضع لسلطان أي سلطة إدارية بين القاضي و المحامي.¹ فقد يشترط في كلا الطرفين الخلفية العلمية ولكن يضاف الى المراجع و القاضي صفة الحياد و الاستقلال.

يمكننا تلخيص العلاقة بين المراجعة و المحاسبة في الشكل التالي

الشكل (02-I) : العلاقة بين المراجعة و المحاسبة



المصدر: طارق عبد العال حامد موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص76.

¹¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، نفس المرجع السابق، ص12.

المبحث الثالث: مراجعة الحسابات في الجزائر

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بدايته بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي و كيفية تطور المهمة الموكلة له عبر السنين، وقد تطرقت المجموعة في هذا المبحث النقاط التالية:

- تاريخ مراجعة الحسابات في الجزائر.

- التأهيل العلمي و العملي لمراجع الحسابات.

- مهام مراجع الحسابات

المطلب الأول: تاريخ مراجعة الحسابات في الجزائر

أولا : نشأة المهنة في الجزائر

1- الفترة 1969-1980 :

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969 حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادة 38 الى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصّت هذه المادة على أنه:¹

"يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصاً من رأس مالها و ذلك بقصد التأكد من سلامة و مصداقية الحسابات و تحليل الوضعية المالية للأصول و الخصوم"²

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

• المراقبين العاميين للمالية

• مراقبو المالية

• مفتشو المالية

وأوكلت للمراجعين المهام التالية :

¹ لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج الاخضر، باتنة، 2009، 2008، ص، 89.

² قانون المالية الجمهورية الديمقراطية الشعبية، 1970

- المراقبة البعيدة لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها إثار إقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة .
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة .
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها¹.

2- الفترة 1980-1988 :

مع إعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الإقتصادية الذي نتج عنها إرتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي أجبر المشروع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/30/10 . المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن: " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تتصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقتها " ².

3- فترة ما بعد الإصلاحات :

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة لغياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج وإحتكار الدولة للحياة الإقتصادية الى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية، إن هذا القانون حرر المؤسسة الإقتصادية العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي، إن هذا الشكل من التنظيم الحياة الإقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات³.

ثانيا : المجالس المختصة في مجال التقييس المحاسبي :

1- المجلس الوطني للمحاسبة :

ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية.

يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل .

¹ خليفة أحمد، حسيني منال، مكانة المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول : التضخم المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة ، ص6.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01 ، ص 1507

³ خليفة أحمد، حسيني منال، مكانة المراجعة الدولية في الجزائر ، نفس المرجع أعلاه ، ص، 07.

تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم .

تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية

- لجنة الاعتماد .

- لجنة التكوين .

- لجنة الانضباط والتحكيم .

- لجنة مراقبة النوعية .

تحدد تشكيلة هذه اللجان و صلاحيتها عن طريق التنظيم¹.

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة

الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

ينشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية و يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون .

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه و صلاحيتها و قواعد تسييرها عن طريق التنظيم، مع مراعاة المادتين 4 و 5 المذكورتين سابقا يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي :

- السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها .
- الدفاع عن كرامة أعضائهم و استقلاليتهم .
- السهر على احترام قواعد المهن و أعرافها.

إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 01-10 ، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 م، الفصل الأول، ص ، ص 4 - 5.

إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.

إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة و حسن سيرها.

يعمل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن لدى كل مجلس من المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه ممثلا عنه تحدد رتبته و صلاحيتها عن طريق التنظيم.

تساهم المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي و الواجبات المهنية و تسعيرة الخدمات و إعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن.

كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة¹.

المطلب الثاني : التأهيل العلمي و العملي لمراجع الحسابات

أولا : تعريف مراجع الحسابات و شروط الالتحاق بالمهنة

1- تعريف مراجع الحسابات:

عرف القانون التنفيذي رقم 1/10 المؤرخ في 28 رجب عام 1431 الموافق لـ 11 يوليو سنة 2010 يتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات في المادة 22 لمحافظ الحسابات كما يلي :

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .

2- الخصائص المهنية و المعنوية لمراجع الحسابات و شروط الالتحاق بالمهنة:

لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد التسجيل أو في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مالم يعتمد مسبقا من طرف الوزير المكلف بالمالية.

تحدد شروط و كفايات الاعتماد عن طريق التنظيم

و لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

1. أن يكون جزائري الجنسية

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو سنة 2010 م الفصل الثالث، ص 6،

2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي :

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا لشهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا لشهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

ت- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة .

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية

4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون .

6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 و هي :

يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبتهم بالعبارات الآتية :

"" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلوك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد""

تمنح الشهادات و الاجازات المذكورة في البندين أ و ب أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمد من طرف .

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة الا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة و الاجازة المذكورة في البند ح - ج أعلاه من طرف المؤسسات بالتكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.¹

ثانيا: ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

ذكر في الفصل الخامس من الجريدة الرسمية العدد 42 لسنة 2010 وفيما يخص بممارسة المهنة أنه و عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة و المدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد ما يلي :

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر .
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات الأنظمة
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات .
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية .
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال .
- تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.
- و تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية .
- تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 01-10 ، المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق لـ 29 يوليو سنة 2010 م المادة 8، 7، 22، ص، ص، 5، 7.

عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها.

عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون .

تحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم .

يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافضي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بصفته محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما .

يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية

والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة .

و يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة .

يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها . يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحويلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون .

يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري .

مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه، يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته .

يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية . ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة .

لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات .

يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد¹.

المطلب الثالث : مهام مراجع الحسابات

يتولى مراجع الحسابات القيام بعدة مهام حسب القانون التجاري و حسب القانون التنظيمي للمهنة في الجزائر و فيما يلي شرح المهام التي يضطلع بها :

إن مهمة مندوب الحسابات تنحصر في مراقبة أعمال الإدارة و الاطلاع على حسابات الشركات ودفاترها و التحقق من انطباقها و لقد جاءت المادة 715 مكرر 214 من القانون التجاري لتفصيل هذه المهام على النحو التالي :

تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق من الدفاتر و الاوراق المالية للشركات و في مراقبتهم انتظام الحسابات للشركة و صحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها و يصادقون على انتظام الجرد و حسابات الشركة و الموزانة و صحة ذلك.

يتحقق مندوبوا الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين و يجوز لهؤلاء أن ينجزوا طيلة السنة تحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.

كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال².

و كما جاء في المادة 23 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010

ما يلي :

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 م الفصل الخامس، ص، ص، 7، 8.

² نادية فضيل، شركة الأموال في القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2003، ص، 334.

- المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات .
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص .
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير .
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي 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 .¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 م الفصل الخامس، ص 7.

خلاصة

إن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ماهية عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها .

فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، وهذا عن طريق إبداء رأي فني ومحايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي، والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، وهذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام والمنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة .

الفصل الثاني:

الإجراءات العامة و معايير

العمل الميداني

تمهيد:

بعد أن تعرضنا في الفصل السابق على المنظور المفاهيمي للمراجعة فقد حاولنا أن نسلط الضوء و نسقط كل المفاهيم على وضعية الجزائر و مسارها في سبيل تنظيم هذه المهنة العريقة وتوفر الظروف الملائمة و الجو المساعد، حتى يتمكن محافظ الحسابات من أن يؤدي عمله على أكمل وجه و إنطلاقا من توافر جميع الشروط العملية و العلمية اللازمة في محافظ الحسابات وتحديد الاجراءات والمعايير الواجب إتباعها للخروج برأيه الفني المحايد والذي يعتبر ثمرة المراجعة، وقد نص قانون تنظيم المهنة و القانون التجاري على مهنة محافظ الحسابات في عدد من المواد، و سيتم إستعراض من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول: الإجراءات المتعلقة بمهنة مراجع الحسابات

المبحث الثاني: معايير العمل الميداني

المبحث الأول: الإجراءات المتعلقة بمهنة مراجع الحسابات

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969 حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 و منذ هذا التاريخ و مهنة المراجعة في تطور مستمر الى حد الآن، و كل هذا التطور لتساير التطور الدولي بخصوص هذه المهنة لذا كان لا بد من إستعراض بعض الإجراءات المتعلقة بمهنة المراجعة كالتعيين والمسؤوليات و آداب المهنة و غيرها

المطلب الأول: تعيين و أتعاب مراجع الحسابات**أولاً: تعيين مراجع الحسابات**

حددت المادة 30 من مجموعة النصوص القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة كيفية تعيين محافظ الحسابات بنصها على ما يلي: " تعين الجمعية العامة او الجهاز المكلف بالمداوالات محافضي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون".

" و تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث سنوات"

وهذا حسب المادة 31 من القانون الأساسي للمهنة، و كما أشارت المادة 32 من نفس القانون على أنه " عندما تعين الشركة محافظ الحسابات كمحافظ أو محافضي حسابات يعملون باسمها، فلا يمكن لهؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك أو مشترك أو أجير إلا في شركة واحدة مثلما هو منصوص عليه في المادة 12-13 من نفس القانون.

وهذا ما أكد عليه القانون التجاري، حيث تعود سلطة تعيين المراقب في شركة المساهمة إلى الجمعية العامة العادية فقد خول لها القانون صلاحية تعيين مندوب أو أكثر يختارون من المهنيين جدول المصنف الوطني و يمارسون مهامهم لمدة 3 سنوات، هذا ما تقضي به المادة 715 مكرر 1/4 بقولها " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوب للحسابات أو أكثر لمدة 3 سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني و تؤكد المادة 715 مكرر 1/4 من القانون التجاري"

يعين مندوب الحسابات لثلاث سنوات مالية.¹

كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/31.

¹نادية فضيل، شركات الأموال في القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص، ص 332، 330.

- كفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري و كذا مراكز البحث و التنمية و هيئات الضمان الاجتماعي و الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري و كذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.¹

و جاء في المادة 26 من القانون رقم 01-10 عن كيفية تعيين محافظ الحسابات و المدة التي يمكن أن يقضيها في المؤسسة " أن التعيين يتم من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك على أساس دفتر الشروط."

و جاء في المادة 27 من نفس القانون: تُحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحد

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات، و في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك في هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.²

و تطبيقا لأحكام المادة 26 من قانون رقم 01-10 المؤرخ في رجب عام 1431 الموافق ل 29 يوليو 2010 و المذكور سابقا يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كفيات تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر الشروط.

وطبقا لأحكام المادتين 600-609 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من الاجراءات المنصوص عليها في هذا المرسوم.

خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- ملخص المعايير و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أداها محافظ أو محافظوا الحسابات المنتهية عهداتهم، و كذا محافظ أو محافظوا الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

¹مرسوم تنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/31.

²الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 26 و المادة 27، المؤرخ في 28 رجب عام 1431 هـ الموافق ل 11 يوليو سنة 2010م

- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات و التقارير الواجب إعدادها
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشيح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات و الامكانيات المهنية و التقنية.¹

ثانيا: أتعاب مراجع الحسابات

فالمادة (44) من القانون رقم 91-08 حددت بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات حيث جاءت فيها " تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالإتفاق مع محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به، و لا يمكن أن يتلقى محافظوا الحسابات فضلا على الأتعاب أي أجر أو إمتياز تحت أي شكل كان ".

حيث تحدد أتعاب محافظ الحسابات بالإتفاق مع الجمعية العامة للمساهمين وفقا للسعر المحدد من طرف السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين في إطار التشريع المعمول به.²

- كما تناول القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1997 أتعاب محافظ الحسابات بتحديد سقف الأتعاب و الحدود الدنيا بمرجعية عدد ساعات العمل المبذولة في المهمة التي توكل لمحافظ الحسابات.

- و جاء في المادة 37 مايلي: " تحدد الجمعية العامة او الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات أتعاب محافظ الحسابات في بداية المهمة.

- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الوطنية، العدد 07، المرسوم التنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير سنة 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

² لقيطي الاخضر، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر، مرجع سبق ذكره ، ص99.

- ولا يمكن إحتساب الأتعاب في أي حال من الاحوال على أساس النتائج المالية المحقق من الشركة او الهيئة المعنية.¹

المطلب الثاني: أخلاقيات و مسؤوليات مراجع الحسابات و حالات التنافي و الموانع

أولاً: أخلاقيات مراجع الحسابات

قدم دليل الاتحاد للمحاسبين الأخلاقيات المرتبطة بالمحاسبين مبادئ أساسية للأخلاقيات الواجبة التطبيق على كافة المحاسبين تتمثل في الآتي:

1- النزاهة الموضوعية:

يجب أن يكون المحاسب المهني مستقيم و أمين عند أداء الخدمات المهنية (خدمات المحاسبة و المراجعة و الضرائب و الاستشارات الإداري و خدمات الإدارة المالية) يفرض مبدأ الموضوعية النظام على كافة المحاسبين المهنيين بأن يكون صادقين و عادلين و أمناء ذهنياً بالإضافة الى تحررهم من أي تعارف في المصلحة.²

2- الكفاية الفنية و العناية الواجبة :

إن المحاسب المهني بموافقة على تقديم الخدمات المهنية يشير ضمناً أنه ذو كفاءة فنية لأداء الخدمة، و تتطلب الكفاءة الإلمام المستمر للمحاسبين المهنيين و تطورات في مهنة المحاسبة وبصفة عامة يجب أن يتمهل المحاسبون عند موافقتهم على أداء الخدمات المهنية التي ليست لهم كفاية في تنفيذها ما لم يحصلوا على نصيحة او مساعدة من أحد المؤهلين فنيا بها، كما يتعين على المحاسبين أن يؤدوا كافة الخدمات بعناية مهنية واجبة كما يجب أن يكونوا لديهم إلتزام مستمر للحفاظ على المعرفة و المهارة المهنية.³

3- السرية:

يجب أن يكون لدى المحاسبين المهنيين التزام تجاه سرية المعلومات عن أمور العميل (صاحب العمل) المطلوب في مسار الخدمات المهنية و يجب على المحاسبين احترام سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء ادائهم الخدمات المهنية، حيث يجب عليهم عدم الاستخدام او الافصاح عن مثل تلك المعلومات بدون سلطة خاصة او ملائمة حيث توجد مسؤولية عن سرية الاحتفاظ بالمعلومات التي يتم التعرف عليها عند اداء خدمة التأكد و الاستمرار في ذلك حتى بعد الانتهاء علاقة العمل بين المحاسب و العميل او المحاسب و صاحب العمل.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10- 01 ، المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق لـ 29 يونيو 2010م، العدد 42 المادة 37 .

² خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص،ص، 109، 108.

³ هادي التميمي، مدخل الى التدقيق، دار وائل للنشر، 2006، ص64.

كما يجب على المحاسبين أيضا أن يتأكدوا بالإضافة لأنفسهم من تفهم التزام أعضاء فريق العمل لديهم و المستشارين الخارجيين الذين يخضعون لسيطرتهم بمبدأ سرية المعلومات، و يجب أن لا يتم استخدامه عن طريق هؤلاء الذين يرتبطون بأداء الخدمة لمنفعة شخصية أو لمنفعة طرف ثالث.¹

ثانيا: مسؤوليات مراجع الحسابات

1- مسؤولية المراجعة عن إكتشاف الغش:

تعد مسؤولية المراجع عن إكتشاف الغش و المخالفات و التقرير عنها، أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمين القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد إكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة، و بالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعا عاليا بأن يقوم المراجع بإكتشاف الغش و المخالفات و ذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة، في حين تختلف المعايير المهنية و التوصيات الصادرة عن الهيئات و المنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير و التوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن إكتشاف الغش و المخالفات و ذلك بالإشارة الى أن الإدارة هي المسؤولية في المقام الاول عن الغش و بالتالي فهي المسؤولة عن منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة.²

أ- مسؤولية المراجع القانونية تجاه عملائه: إن الذي يحكم العلاقة بين المراجع و عملية هو العقد المبرم بينهما و بالتالي فإن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا من الناحية القانونية تجاه عملية (أي الشركة التي يراجع حساباته) و يتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد و تسمى "مسؤولية عقدية"³

ب- المسؤولية تجاه الطرف الثالث: يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد، و في معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم إكتشافهم التلاعب أو الإختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه، و تسمى هذه المسؤولية بالمسؤولية التقصيرية.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، 2006، ص64.

² محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، مجلة الباحث، عدد 12، 2013، ص، ص، 130، 131.

³ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ط1، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، 2000، ص، 237.

تتعدد المسؤولية القانونية بنوعيتها العقدية و التقصيرية ضد المراجع بتوافر ثلاثة أركان هي:

- حصول إهمال و تقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية.

- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال و تقصير المراجع.

- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير و بين إهمال و تقصير المراجع¹.

ج- **المسؤولية المهنية للمراجع:** يتوقف تقييم و تقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير

المنشورة للمراجع الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية، و كلما كان المراجع قادرا على

تحمل المسؤولية كلما زاد احترام هذه الجهات له².

إن المراجع الخارجي يعرض على الشركات و كذلك الطرف الثالث من مستخدمي القوائم

المالية، و كل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة خبرته و خدماته و ما يتمتع به من كفاءة

وقدرة على تحمل المسؤولية، بالإضافة الى حياده و استقلاله في ممارسة مهنته، و تعتبر القدرة

على تحمل المسؤولية عنصرا هاما بالنسبة للمراجع الخارجي نظرا لأن قيامه بمسؤولياته يساعد

على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله، كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على

زيادة ثقة الرأي العام فيها، و تشجع الغير على الاعتماد على ما يتحمله المراجع من مسؤولياته،

ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد و يطبقها ينجح عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك

القواعد³.

د- **المسؤولية الجنائية للمراجع:** المسؤولية الجنائية يتعدد الضرر فيها نطاق الطرف الذي

اعتمد على المعلومات المحاسبية الذي تم مراجعتها الى المجتمع ككل، و يتعين في هذه الحالة

ضرورة تحديد مجالات المسائلة الجنائية للمراجع الخارجي و التي تنص عليها جميع التشريعات

المنظمة للمهنة و قوانين الشركات و قانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية

للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة و الحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من

خدمات المراجعة ومزاوئين المهنة عن مدى صدق و سلامة القوائم المالية و أي خدمات إدارية

واستشارات أخرى⁴.

و كما جاء في الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 42 الفصل الثامن بخصوص مسؤوليات

الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين كما يلي:

¹ علي عبد القادر الذنبيات، دراسة تحليلية ناقدة لمدى إنسجام واجبات و مسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الادارية مع معايير التدقيق الدولية، مجلة دراسات العلوم الادارية، الجامعة الاردنية، مجلد 31، العدد الأول، 2004، ص، ص15، 12.

² عيسى محمد أبو طيل، دراسات في المراجعة و الفحص، دار النهضة العربية، القاهرة، 1987، ص، ص102، 100.

³ محمد مصري، أخلاقيات المهنة، ط2، دار الفكر، عمان، 1986، ص، ص17، 16.

⁴ محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص، 131.

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤوليات العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- يعد الخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامها مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.
- ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.
- ولا يتبرأ من مسؤولياته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم يتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إصلاحها عليها.
- وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع و كيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.
- يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو اخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.
- تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :
 - الإنذار
 - التوبيخ
 - التوقيف لمدة أقصاها ستة (06) أشهر
 - الشطب من الجدول
 - يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.
 - تحدد درجات الاخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 ، المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ، الموافق لـ 29 يوليو 2010م، العدد 42 ، الفصل الثامن ، المادة 59 ، 60 ، 61 ، 62 ، 63 .

ثالثاً : حالات التنافي و الموانع

- حدد الفصل التاسع من الجريدة الرسمية العدد 42 لسنة 2010 حالات التنافي و الموانع المتعلقة بمحافظ الحسابات كما يلي:

لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية و أخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم هذا القانون:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان او لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل اقصاه شهر واحد (01) من تاريخ مباشرة عهده.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76 أدناه.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب او محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول و كذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون كما يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المديرين
- 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 الشركة أو الهيئة التي يراقب حساباتها.
 - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده.
- زيادة على حالات التنافي و الموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين او المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- توسع نفس حالات التنافي و الموانع و تلك المذكورة في المادتين 64 و 65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.
- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين(02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة و ألا تربطهم أية مصلحة و ألا يكونوا منتمين الى نفس شركة محافظة الحسابات.
- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية شاملة.
- و تمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالصالح الأخلاقية للمهنة.
- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصهم القانونية.
- كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.
- تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات و التجمعات الممارسة للمهنة.
- يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات.

ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المتربصون و كذا مستخدمو الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و 48 و 49 و 52 من هذا القانون.

لا يتقيد الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون لا سيما :

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة
- بناء على إرادة موكلهم
- عندما يتم إستدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط و التحكيم المقررة في المادة 5 أعلاه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج الى 2.000.000 دج وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر الى سنة واحدة، و بضعف الغرامة.

يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول و الذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.

ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة او شركة محافظة الحسابات او شركة محاسبة او اية صفة أخرى ترمي الى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات.¹

المطلب الثالث: مسلك محافظ الحسابات

للمراجع ثلاث مهام رئيسية عليه القيام بها و هي مراقبة شرعية و صدق الحسابات، التأكد من إحترام القوانين و القواعد التنظيمية من طرف المؤسسة موضوع المراقبة، و التصريح برأيه و ملاحظاته للمسؤولين و المساهمين و حتى للسلطات المعنية أحيانا، و للقيام بذلك لا بد له أن يسلك النهج التالي في ثلاث مراحل:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010م، العدد 42، الفصل التاسع، ص، ص، ص، 10، 11، 12.

المرحلة الأولى:

وهي مرحلة تتضمن نقطتين أساسيتين هما:

- التأكد من سلامة تعيينه و توفر الإمكانيات القانونية، المادية و البشرية للقيام بمهمته
- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة :على المراجع قبل تقييم نظام المراقبة الداخلية و فحص الحسابات، الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة موضوع الدراسة تخص:
- طبيعة النشاط
- هيكل الشركة أو المجمع
- التنظيم العام لها
- سياستها
- تنظيمها الإداري و المحاسبي
- الممارسات المحاسبية
- المدد الزمنية و فترات إنتاج المعلومات المالية و التشغيلية
- وجود نظام الرقابة الداخلية الاساسية
- تدخل محترفين من خارج المؤسسة

وهذا ما يمكنه بعد انجاز هذه المرحلة من تحضير الملف الدائم و برنامج عمله العام

المرحلة الثانية:

وتتضمن بدورها جملة من الخطوات نوجز فيها ما يلي:¹

- فحص و تقييم نظام المراقبة الداخلية

إن مهمة المراجع الخارجي من أصعب المهام، فبعد أن يتعرف على المؤسسة المعنية بالمراقبة لا بد له من التعرف على مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم فيها أي نظام مراقبتها الداخلية، عليه أن يتأكد حسب ما نصت عليه القوانين و التنظيمات ان تلك الاخيرة تمسك الدفاتر الاجبارية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداورات الجمعية العامة و سجل مداورات مجلس الادارة، و عليه ان يتأكد كذلك من احترام ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني من مبادئ أساسية منها، استمرارية الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، استمرارية النشاط، التكلفة التاريخية عدم المقاصة بين الحسابات، الحيلة و الحذر.. إلخ، وعليه التأكد من أن نظام المراقبة الداخلية هذا يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من حيث

¹د، محمد بوتين، مراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص،ص، 35،36.

الثقة و في هذه حالة العكس أي أن الأمر خالف لذلك، يمكن للمراقب أن يرفض المصادقة على الحسابات في هذه المرحلة بالذات و دون مواصلة العمل ما دام أن النظام محل التشخيص و الدراسة يحمل في طياته عيوباً خطيرة مما يفرغ القوائم المالية الناتجة عنه من كل مصداقية.

المرحلة الثالثة:

إنها مرحلة فحص الحسابات، و هي مرحلة قد تتسع أو تضيق الأشغال فيها بحسب النتائج التي توصل إليها المراقب في المرحلتين السابقتين و قد خصصت لها التوصية رقم 6 من توصيات قرار وزير الاقتصاد بتاريخ 02/02/1994 السابقة الذكر.

على المراقب في هذه المرحلة مراجعة عناصر الميزانية و عناصر جدول حسابات النتائج وذلك باستعمال تقنيات السبر و إتباع النهج الذي يراه مناسباً ذلك و الذي يؤدي الى إعطاء رأي حول شرعية و صدق الحسابات مدعماً بأدلة إثبات.¹

المطلب الرابع: آداب و سلوك المهنة

إن إتجاه و سلوك المحاسبين المهنيين في توفير خدمات المراجعة و التأكد، له تأثير واضح على الاقتصاد الجيد و المجتمع الجيد في أي بلد من البلدان

من أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو إلزام أعضائها بقواعد و مبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية، و ذلك إعتراف منهم بأهمية الدور الذي يلعبونه و مسؤولياتهم نحو جمهور المواطنين أو المتلقين و المستفيدين من هذه المهنة، وهو ما نجده في مهن المحاماة و الطب و المحاسبة و مهن أخرى عديدة، و سنقوم في هذا المطلب بدراسة عامة لطبيعة آداب و سلوك مهنة المراجعة من خلال أربعة نقاط شاملة كما يلي:

- 1- المفاهيم العامة
- 2- المسؤولية المهنية
- 3- المحاسبة القانونية كمهنة
- 4- الجهات المختصة بآداب و سلوك المهنة.

1- مفاهيم العامة لدليل الآداب و سلوك المهنة:

يمكن تعريف الآداب و السلوك كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير و الشر و الواجبات الأخلاقية، و تتطوي الآداب و السلوك ضمناً على إختيار الذات لمعايير الصواب و الخطأ و تعبر هذه الفقرة " الصواب و الخطأ" عن أن محور الأخلاقيات (الآداب و السلوك) يتركز في وضع

¹ محمد بوتين، نفس المرجع، ص، ص، 36، 37.

قواعد أو مقاييس أو معايير الصواب و بالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة، و يحدد القانون المدني أبعاد الخطأ و الصواب في المجتمعات و في نطاق هذه الأبعاد يمنح الأفراد دليل أخلاق مكتوب او غير مكتوب يلزم أعضاء مجموعة معينة بإتباع معايير تتفوق على تلك التي ينص عليها القانون المدني.

" و على المراجع أن يبذل القدر الكافي من العناية المهنية أثناء أدائه لواجبه ".

و تتناول هذه الأدلة سلوك التعامل مع الآخرين و سبل كبح رغباتنا الأنانية و تمثل هذه التصرفات حجر الأساس لمفهوم " الآداب و السلوك " و يتوقع جمهور المستثمرين و مجتمع الأعمال و كذلك الجهات الحكومية أن يتبع أعضاء أي مهنة معايير منسقة الأخلاقيات والكفاءة في أداء مهامهم.

وحتى يمكن الاعتماد عليهم و الثقة في نتائج عملهم، لذلك تمثل أدلة آداب و سلوك المهنة قيود تفرضها المهنة على نفسها و تلزم أعضائها بإتباعها، و تكون هذه الأدلة بمثابة أساس لتوقعات الآخرين (خارج المهنة) لتصرفات المهنيين و قد يضع كل عضو من أعضاء المهنة لنفسه معايير أخلاقية و سلوكيات تتفوق على المعايير التي وضعتها المهنة لأعضائها، إلا أن هذه المعايير الأخيرة تكون بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك و التصرفات التي يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة.

2- المسؤوليات المهنية:

يستخدم مصطلح المهنة لوصف مجموعة من الأفراد يزاولون عملاً فنيا بهدف خدمة مصالح الجمهور في الوقت الذي يسعون فيه كذلك الى تحقيق مصالحهم الخاصة، و هي كسب إحتياجاتهم المعيشية.

- و على ضوء ذلك التعريف يكون مزاولوا عمل المحاسبة و المراجعة القانونية في المكاتب الخاصة و كذلك المراجعون الداخليون بالمنشآت الاقتصادية و غير الاقتصادية مهنيين.

- و غالباً ما يكون هؤلاء المهنيون فخورين بإنتمائهم لمهنتهم و لذلك يسعون دائماً الى التحكم في أمورهم الخاصة من خلال وضع الإلتزام بالقيود التي تحدد واجباتهم و مسؤولياتهم، و تخدم معايير سلوك و آداب المهنة و حيث أن هناك هدفين مهمين و هما:

• وضع نمط للسلوك و التصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة و اللازمة كحد أدنى لإستمرار مزاولتهم لعملهم المهني

• الافصاح للجمهور و كافة المهتمين بشؤون المهنة بمكونات ومعايير دليل الآداب والسلوك التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة و بالتالي ترفع مكانة المهنة و أعضائها و مهامها في نظر الآخرين، و كذلك تكون تقارير و نتائج أعمال المهنة موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة للمهنيين بأداء وظائفهم بكفاءة مرتفعة.¹

3- المحاسبة القانونية كمهنة:

" يتحدد دليل آداب و سلوك أي مهنة على ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب أن يلتزم بها أعضاءها"

فتقتصر وظيفة المراجع الداخلي على المهام و الممارسة المهنية للمراجع الداخلي فقط.

- أما في حالة المراجع و المحاسب القانوني فيخضع لعدد مختلف من تفسيرات دليل واحد لآداب و سلوك المهنة يخص كل تفسير منهم نوع خاص من الخدمات التي يقدمها هذا المحاسب.

- فنجد المعايير التي تحكم تأدية المراجع القانوني (الخبير المحاسبي) لخدمات الضرائب تختلف عن تلك التي تحكم خدمات الاستشارات الإدارية و كذلك مهنة المراجعة العيادية.

وكما هو الحال في كافة أنواع المهن، تعتمد معايير الآداب و السلوك في شكلها النهائي على القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، والتي يتوقع الجمهور أن يتبعها عضو المهنة في أداء مهمته.

" إن المسؤولية المهنية للمحاسب القانوني هي لتقييم أي تهديد للإلتزام بالمبادئ الأساسية عندما يعلم، أو يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن يعلم الظروف التي قد تتوافق مع الإلتزام".

وبما أن المراجع القانوني مسؤول أمام الجمهور و عميلة، فيجب عليه أن يلتزم بمعايير السلوك التي تدعم الاستقلالية أو الحيادية و الموضوعية و يجب أن يحافظ المراجع على سرية العلاقة بينه و بين كل عميل، كما يجب أن يتمتع أثناء تأديته لمهامه بكفاءة مهنية مرتفعة، كما ويكون مسؤولاً عن المحافظة على تنمية العلاقة الطيبة بينه و بين أعضاء المهنة، و السعي دائماً إلى رفع مستوى المهنة فنيا و خلقياً.

"إن المدقق الناجح يجب أن تتوفر فيه الصفات التالية:

- الوعي الاداري و الدافع الشخصي و القدرة الاتصالية و المثابرة و اللباقة"

¹ أحمد محمد مخلوفي، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006، 2007، ص، ص، 35، 36.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن القول أن وضع معايير الآداب و سلوك المهنة ما هو إلا تحقيقاً لشعور المهنيين بإخلاصهم لذاتهم و هذا يعني أن المراجعين مقتنعين بهذه المهنة التي تعود عليهم بالمنافع.

و بعبارة أخرى، أن قبول هذه القيود المهنية سيؤدي الى تخفيض المنافع المتاحة للمهني، خلال الامد القصير و في نفس الوقت سترتفع منافعه المادية و المنافع الأخرى خلال الأمد الطويل.¹

4- الجهات المختصة بآداب و سلوك المهنة:

تخضع سلوكيات و آداب مهنة المحاسبة و المراجع القانوني لعدد من المعايير التي تصدرها عدد من الجهات المهنية و غيرها، ففي الجمهورية الجزائرية حدد المرسوم 107/69 و المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 مايلي:

الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يعين محافظي الحسابات في المؤسسات الوطنية والعمومية ذات الصلة الصناعية او التجارية من أجل ضمان الصحة و المصادقية و تحليل وضعية أصولها و خصومها، ثم بعد ذلك إنشاء مجلس المحاسبة سنة 1980 إضافة إلى المفتشية العامة للمالية اللتان تضمان المراجعة القانونية.

وفي 15 أفريل 1996 ثم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 136/96، المادة 06 والتي تتعلق بأخلاقيات المهنة لكل من الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد. و في 24 مارس 1999 ثم إصدار مرسوم آخر يتضمن الموافقة على الايجازات والشهادات و شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

و في الولايات المتحدة الأمريكية يمنح ترخيص مزاولة المهنة (CPA) من الحكومة الولائية و لذلك يوجد في كل ولاية مجلس يطلق عليه مجلس الولاية للمحاسبة القانونية.

و يلاحظ من المقدمة أعلاه أن الجهات الرسمية المخولة بمنح التراخيص في الدول التي يتم إستعراضها و أغلب دول العالم هي إجراءات متقاربة ويرجع ذلك إن أن معظم هذه التشريعات مستمدة من دليل آداب و سلوك المهنة الذي وضعه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، مع الأخذ بالحسبان الخصوصية القومية لباقي الدول و ما يتفق و النمط السائد في هذه الدولة أو تلك .

¹أحمد محمد مخلوفي، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الاردنية، نفس المرجع السابق، ص، 37.

ونظرا لأن معايير دليل الآداب و السلوك تتطوي على قيود تحكم سلوكيات المحاسب أكثر حدة من القيود القانونية، فإنه يجب أن تنفرد المنظمات المهنية بدلا من الدائرة القضائية بتقرير مدى مخالفة أعضاء المهنة للمعايير المهنية، فنجد مثلا أن الجهة المخولة بالبت في مخالفات المراجع في الأردن هو مجلس المهنة الذي يشكل اللجنة التأديبية، وفي الجزائر أيضا كما في الأردن و أغلبية الدول، وبذلك ينقسم دليل آداب و سلوك المهنة إلى ثلاثة أقسام رئيسية :

■ القسم الأول: مفاهيم وقواعد آداب و سلوك المهنة .

■ القسم الثاني: قواعد الأداء المهني.

■ القسم الثالث: تفسير قواعد الأداء المهني.

القسم الأول: وهو الجزء الفلسفي من هذا القسم، و الذي تم قبوله من جميع مزاولي المهنة وتضمن خمسة مفاهيم أو المبادئ أخلاقية هي:

1. الإستغلال و النزاهة و الموضوعية .

2. القدرة والمعايير الفنية.

3. المسؤوليات تجاه العملاء .

4. المسؤوليات تجاه الزملاء من مزاولي المهنة .

5. المسؤوليات و الأعمال الأخرى.

أما القسمين الثاني والثالث فهما يستخدمان كأداة للإيضاح و تفسير مضمون ما ورد بالقسم الأول، و قد تمت الموافقة عليها من بعض لجان مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي فقط.¹

¹ أحمد محمد مخلوفي، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، نفس المرجع السابق. ص، ص، 38، 39.

المبحث الثاني : معايير العمل الميداني

تمهيد:

تمثل قواعد العمل الميداني معايير للعمل الميداني Work Standards Field بالنسبة للمراجع و تتضمن هذه القواعد مختلف الإرشادات اللازمة و الإجراءات المطلوبة، على مؤسسة أو مكتب المراجعة مراعاتها و أخذها في الحسبان، لتنفيذ برنامج المراجعة الموضوع بكل عناصره.¹

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، و تمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات.²

كما تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية المراجعة، و معايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر أكثر تحديدا.³ ومن ناحية أخرى تشتمل هذه المعايير على ضرورة التخطيط لعمل المراجع ووضع البرنامج الذي يلزم طبيعة نشاط و هيكل المنشأة التي سيتم مراجعتها و تدقيقها، وكذلك ضرورة قيام المراجع بتقسيم نظم الرقابة و المراجعة الداخلية لتحديد القوة و الضعف في المنشأة لتحديد درجة الاعتماد على هذه النظم في مجال وضع برنامج المراجعة و التدقيق الملائم، كما تتضمن هذه الإجراءات وضع دليل لعملية المراجعة و الأوراق والأدلة التي يشملها هذا الدليل، ولا شك أن قيام المراجع بدراسة و تحليل القوائم و التقارير المالية للمنشأة موضوع المراجعة و التدقيق يمثل أداة هامة من أدوات المراجعة في مجال الإلتزام بقواعد العمل و الفحص الميداني.⁴

و تشتمل معايير العمل الميداني على أربعة معايير تتناولها فيما يلي بشيء من التفصيل للوقوف على أسس العمل الميداني للمراجعة .

المطلب الأول: معيار التخطيط للعمل و الإشراف على المساعدين

تتطوي عملية المراجعة - بوصفها عملية منظمة- على إنجاز مهام معينة في توقيتات معينة وبواسطة أشخاص معينة، و هو ما يتطلب التخطيط لها تخطيطا سليما، و لذلك فإن المعيار

¹ السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية ، المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص، 233.

² حسين أحمد دحدوح، وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الجزء الأول، 2009، ص 64.

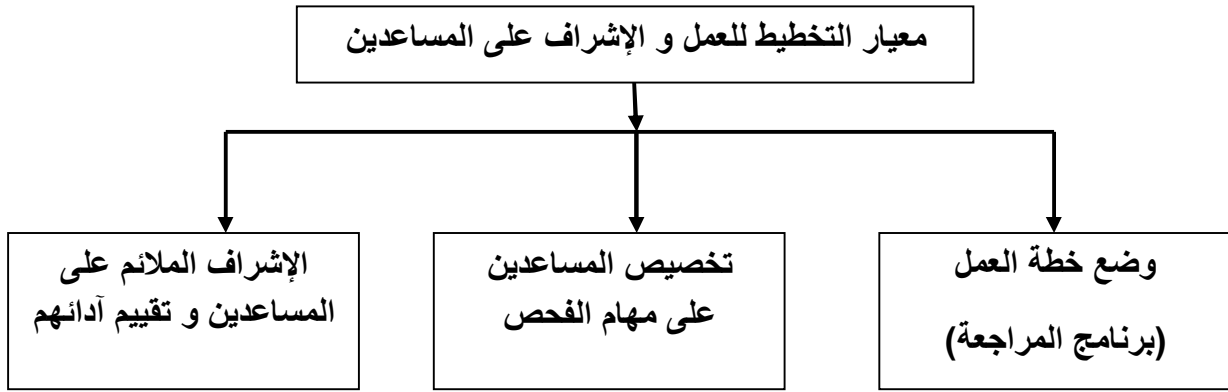
³ رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن ، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص، 36.

⁴ السيد محمد، نفس المرجع اعلاه، ص، 233.

الأول من معايير الفحص الميداني يقضي بأنه يجب تخطيط العمل بدرجة كافية، ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم و يتطلب تحقيق هذا معيار إنجاز الأنشطة الثالثة الآتية:

- أ. إكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة للعمل .
 - ب. تخصيص المساعدين على مهام الفحص.
 - ت. الإشراف الملائم على المساعدين و تقييم أدائهم¹.
- يوضع الشكل التالي: أهم الأنشطة التي تضمنها معيار التخطيط للعمل و الإشراف على المساعدين.

الشكل (II-01): معيار التخطيط للعمل و الإشراف على المساعدين



المصدر السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، المعايير و القواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص، 235.

أولاً: إكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل(برنامج المراجعة) :

إن التخطيط في حد ذاته مصطلح شامل، ولكن تخطيط المراجعة يتطلب إستراتيجية شاملة لتقسيم المخاطر و أداء المراجعة².

فتمثل بيئة المراجعة في العوامل المحيطة بالمنشأة محل المراجعة داخليا وخارجيا، - وتؤثر بصورة أو بأخرى - على تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة، و تمثل البيئة الخارجية في ظروف وخصائص منشأة العميل، و تتمثل البيئة الداخلية في ظروف و خصائص منشأة المراجعة وكلاهما يمكن أن يفرض بعض القيود على المراجع عند تخطيطه و تنفيذه لعملية المراجعة، ومراجع الحسابات قبل قيامه بالتخطيط عليه أن يتفهم بداية المتغيرات البيئية التي تنطوي عليها

¹ عبد الفتاح محمد صحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص، 36، 37.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدر الجامعية، الإسكندرية. 2004. ص، 39.

كل من بيئة العمل و بيئة منشأة المراجعة و أن يحاول تحديد تأثيراتها المتوقعة على خطة الفحص وإجراءاته.

و من أمثلة هذه المتغيرات في منشأة العمل نجد: الهيكل التنظيمي، نوع النظام المحاسبي المطبق، مستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، الوضع المالي و الضريبي الراهن للعمل، مؤشرات الربحية و الكفاءة، طبيعة النشاط و نوع الصناعة التي ينتمي إليها العميل، الشكل القانوني لمنشأة العميل، حالة العلاقات السائدة بين الأفراد .

ومن أمثلة المتغيرات البيئية الخاصة بالمنشأة المراجعة نذكر طاقة العمل المتاحة ونوعيتها، أهداف مكتب المراجعة، قيود الوقت والتكلفة و العائد، معايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة .

يساعد تخطيط عمليه المراجعة على التوفيق بين الظروف البيئية لكل من منشأة العميل ومنشأة المراجعة، وهو ما ينعكس في النهاية على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة لمنشأة المراجعة في المهام المختلفة، و إنجازها في التوقيت المناسب، وينعكس أيضا على تحقيق الإشراف السليم على المساعدين و متابعة أدائهم للمهام الموكولة لهم.

و تحتاج كل جوانب عملية المراجعة إلى التخطيط ومتابعة دقيقين، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، والفحص والمراجعة المستندية، و عمليات التحقق من الأصول و الخصوم، ونتيجة عمليات المشروع، ويعبر عن خطة المراجعة بالنسبة لتلك الجوانب في برنامج المراجعة، ويتم متابعة تنفيذ ذلك البرنامج في أوراق العمل المختلفة¹.

و من الأمور الهامة التي تساعد المراجع على النجاح في أداء مهمته بكفاءة و فعالية ضرورة التخطيط لمهمة المراجعة عن طريق قيام المراجع بوضع وتحديد الاستراتيجية الشاملة لهذه المهمة و المتوقع أن يتم من إجراءات و خطوات لتنفيذها على أكمل وجه .

وعلى المراجع أن يترجم هذا التخطيط بوضع برنامج مراجعة تفصيلي، يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط للمساعدة على تحديد و تشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عملية المراجعة النهائية .

ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا البرنامج على أنه دليل مراجعة يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز مهمة المراجعة ببسر وسهولة و في الوقت المحدد والمناسب، و في نفس الوقت هو دليل للمراجع نفسه في أداء مهمته و أداة لتمكينه من تقييم موضوعية العمليات

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد راشد ،محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره ،ص 37، 38.

والمعلومات التي يقوم بمراجعتها و تدقيقها، و بذلك تزيد درجة الثقة فيها مما يؤدي إلى حماية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة التي يتم مراجعتها.

و برنامج المراجعة باعتباره دليل للمراجع، يمكن تعريفه بأنه عبارة عن خطة عمل للمراجعة يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة المراجع في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه¹.

أهداف التخطيط السليم للمراجعة : يعتبر التخطيط المناسب و السليم لأعمال المراجعة الطريق السليم نحو وضع برنامج مراجعة متكامل و فعال بإعتباره دليل المراجع في أداء مهمته . و يمكن القول أن مفهوم التخطيط في المراجعة يشمل تحديد الأهداف و رسم السياسات وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات و الفحوص اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة.

و نعرض فيما يلي أهم أهداف التخطيط السليم للمراجعة:

1. التحديد الواضح و الدقيق لأهداف عملية المراجعة .
2. التحديد المسبق لأهم المشاكل و العقبات المتوقعة التي قد تواجه المراجع، و تحديد الحلول المناسبة .
3. التحديد الواضح لكافة السياسات و الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة من خلال إعداد و تصميم برنامج المراجعة الملئم.
4. توزيع خطوات و إجراءات المراجعة بين أعضاء فريق المراجعة داخل المؤسسة أو مكتب المراجعة، و التنسيق بينهم بالشكل الذي يساعد على تنفيذ و أداء المهمة على أكمل وجه.
5. تحديد التوقيت المناسب لإجراءات المراجعة اللازمة لإنجاز مهام المراجعة بالسرعة الممكنة .
6. تحقيق الكفاءة و الفعالية المطلوبة في جهود وخبرة المراجعين عن طريق إتباع بعض الوسائل التالية :

أ. اختيار و تخصيص المؤهلات اللازمة والكافية والملائمة لمهمة المراجعة والتدقيق.

ب. الإستفادة الكاملة من الأعمال و جهود المراجعين المساعدين و المبتدئين خاصة في مرحلة التأهيل و التدريب.

¹ السيد محمد ، المراجعة و الرقابة المالية المعايير والقواعد ،مرجع سبق ذكره، ص،ص، 235، 236 .

ت. التنسيق بين المراجعين من أعضاء مكتب أو مؤسسة المراجعة على بعضهم البعض و بين مؤسسة أو مكتب المراجعة أو الجهات الأخرى ذات العلاقة لمهمة المراجعة
ث. إختيار برامج التدريب و التأهيل المناسبة لقدرات العاملين من المهنيين من مؤسسة أو مكتب المراجعة .

ج. توزيع مسؤوليته المراجعة بين المراجعين في المؤسسة أو المكتب.¹

ثانيا: تخصيص المساعدين على مهام الفحص:

يتطلب معيار التخطيط السليم للعمل أن يقوم مراجع الحسابات بتخصيص مساعديه على مهام الفحص التي إشتملت عليها خطة المراجعة، ويتطلب التخصيص السليم للمساعدين على مهام الفحص المختلفة أن يحدد المراجع إحتياجات العمل من العنصر البشري، ثم يقوم بعمل توصيف و حصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين فعلا بالمكتب، ثم يحدد ما إذا كان هناك عجز في المساعدين، ومقداره و نوعية الكفاءة المهنية المطلوب تدبيرها للوفاء بمتطلبات خطة وبرنامج المراجعة.

و بعد ذلك يقوم المراجع بتخصيص أو توزيع المساعدين على مهام الفحص، و يحكمه هنا تعظيم أهداف المكتب والتي تشمل : تحقيق مستوى ربح معين، إنجاز مهام الفحص والمراجعة في توقيتها المخطط سلفا، تحاشي العجز (أو الزيادة) غير الضرورية في مراجعي المكتب، تدنية حالات عدم إستغلال طاقة بعض المساعدين، العمل على تنمية المساعدين مهنيا ومحاولة تدنية التكلفة الفعلية لعملية المراجعة و بما لا يخل بجودتها المهنية.

و يحكم المراجع في تحقيق الأهداف السابقة من توزيع مساعديه على مهام الفحص والمراجعة مجموعة من القيود أهمها : الوقت المتاح الكلي لعملية المراجعة، مسؤولية كل مساعد عن أداء مهمة معينة أو أكثر، أولوية إنجاز مهام معينة قبل غيرها، الحد الأقصى للزمن المقدر للإنتهاء من كل مهمة على حدة، و القيود الفعلية أو المحتملة المفروضة على تدبير الموارد البشرية بالمكتب، و المكاتب الكبرى التي توجد بها أكثر من قسم للخدمات المهنية مثل المراجعة و الضرائب و الخدمات الإدارية، يمكنها ترشيد قرارات تخصيص المساعدين على مهام المراجعة بإستخدام بعض النماذج الكمية مثل البرمجة الخطية و برمجة الأهداف ونماذج التحليل الشبكي.²

¹ السيد محمد، المرجع نفس المرجع السابق، ص، ص، 238، 237.

² عبد الفتاح محمد الصحن ، رجي السيد راشد ، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره ، ص، ص، 39، 38.

ثالثاً: الإشراف الملائم على المساعدين و تقييم أدائهم :

لا تنتهي مهمة تخطيط عملية المراجعة بمجرد تخصيص المساعدين على مهام الفحص، ولكن يتطلب الأمر بمتابعة هؤلاء المساعدين و الإشراف عليهم بصورة ملائمة للتأكد من تنفيذهم للمهام الموكلة لهم .

ولذلك فإنه يجب على المسؤولين من عملية التخطيط بمنشآت المراجعة، وضع نظام ملائم لقياس و تقييم أداء مساعديهم لمتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام، و يجب أن يقترن بوضع نظام لتقييم أداء المساعدين وجود نظام للحوافز بأشكالها المادية و المعنوية، ويكون مرتبطاً بكفاءة أداة المساعدين و سلوكهم العام داخل منشأة المراجعة، ومع إدارة و موظفي منشأة العمل، فالإشراف الملائم على المساعدين من المراجعين الذين يتولون عمليات الفحص أو يقوموا بالإجراءات اللازمة لتجميع دليل المراجعة كعنصر رئيسي من عناصر البحث الميداني فإنه يتضمن معنى القيادة و الإشراف و التوجيه و الرقابة السليمة لكافة مراحل العمل للربط بين الأنشطة و الإجراءات والفحوص التي يتم تنفيذها و بين الأهداف المرجوة.¹

و يجب على مراجع الحسابات مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه و في هذا المجال يجب أن يأخذ في حسابه مجموعة من الاعتبارات أهمها:

- إشراك المساعدين في وضع خطة و برنامج المراجعة و تعديلها.
- المتابعة و التوجيه المستمرين للمساعدين أثناء أداء مهامهم.
- مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة عن الفحص و تبادل الرأي بشأن أهم الحلول العملية لها.
- بناء و تشغيل قنوات اتصال رأسي و أفقي بين إدارة المكتب و المراجعين، و بين المراجعين و بعضهم البعض.
- توفير فرص الترقى أمام المرؤوسين، وشمولية معايير لتقييم أداء المساعدين لكافة جوانب الأداء.

ولا شك أن مراعاة الاعتبارات السابقة الذكر عند الإشراف على المساعدين و تقييم أدائهم سوف تزيد لهم مستوى الدافعية و الرضا عن العمل، و هو ما يؤدي إلى تخفيض معدل دوران العمل لدى منشأة المراجعة، و زيادة مدى التزام هؤلاء المساعدين بأهداف المهنة و منشأة

¹ السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية المعايير والقواعد، مرجع سابق، ص 278 .

المراجعة معا، و زيادة مستوى كفاءتهم المهنية أيضا، و بطبيعة الحال سوف ينعكس ذلك كله على إرتفاع مستوى جودة عملية المراجعة.¹

وعلاوة على ذلك أيضا أن أعضاء فريق المراجعة – المساعدين - بوجه عام لديهم درجات متفاوتة من الخبرة في المراجعة (حيث أن بعض منهم قد يكون من غير ذوي الخبرة نسبيا)، من ثم فإنهم يجب أن يتم الإشراف عليهم بشكل كافي، و يجب أيضا أن يتم إستخدام إشراف إضافي آخر لتعويض الأعضاء من ذوي عدم الخبرة.

فبصفة عامة يتضمن الإشراف، توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ و تحقيق أهداف المراجعة، وتحديد ما إذا كانت تلك الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.²

المطلب الثاني: معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بـ :

" يجب دراسة و تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للإعتماد عليها، ولتحديد مدى الإختبارات المطلوبة، والتي سوف تحدد إطارات المراجعة ".³

كما يقتضي كل ذلك " ضرورة وجود فهم كافي لهيكل الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة و لتحديد طبيعة و توقيت و مدى الإختبارات التي يجب أدائها".

❖ مفهوم الرقابة الداخلية : the Meaning of internal control

ينظر البعض لمصطلح الرقابة الداخلية على أنه الخطوات التي تقوم بإتخاذها منشآت الأعمال بمنع الغش fraud بواسطة موظفي المنشأة، و في الحقيقة فإن هذه الأمور تعد جزءا من الرقابة الداخلية، و في المعنى الواسع فإن هيكل الرقابة الداخلية لمنظمة ما (يطلق عليه أيضا نظام الرقابة الداخلية) يحتوي على السياسات و الإجراءات التي تنشأ من أجل توفير تأكيد معقول بأنه سوف يتم تحقيق أهداف المنظمة، و يعني مفهوم التأكيد المعقول Reasanable Assurance أنه لا يوجد هيكل متكامل و أن تكلفة الرقابة الداخلية لمنشأة ما ينبغي ألا تتجاوز المنافع المتوقعة منه.⁴

يتطلب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني أن يقوم المراجع بالحصول على فهم كافي بنظم الرقابة الداخلية، و لا شك أن وجود نظم رقابة داخلية جيدة من شأنه زيادة مصداقية

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد راشد، محمود درويش، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 39، 40.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 113، 114.

³ عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد راشد، محمود درويش، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 40 .

⁴ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 45 .

البيانات المالية كما أنه يخفض من مقدار أدلة الإثبات التي يتعين على المراجع جمعها من خلال اختبارات المراجعة الأخرى و العكس صحيح، حيث أن نظم الرقابة الداخلية الضعيفة سوف تشير حتما إلى الإحتمال المتزايد للإعتماد الأقل على المعلومات المالية كما أنه يزيد مقدار أدلة الإثبات التي يجب أن يجمعها المراجع من خلال إجراءات المراجعة الأخرى .

فالمعيار الثاني يوضح الغرضين وراء فحص نظم الرقابة و تقييمها، حيث يتمثل الهدف الأول من تحديد الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية ذاتها، أما الهدف الثاني فهو تحديد مدى إختبارات المراجعة التي سيؤديها المراجع حتى يمكنه الاقتناع بعدالة القوائم المالية، ولا شك أن تخطيط عملية المراجعة يتأثر بالضرورة بقوة أو بضعف نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة.¹

و على ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه، و مدى و نوع الإجراءات التي يجب إتباعها، و طبيعة و مدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.

و من المعروف أن عمل مراجع الحسابات فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيعتمد إلى حد كبير على الحكم و التقدير الشخصي لمراجع الحسابات، وحتى يمكن ترشيد حكم مراجع الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الاعتبارات التالية:

1. الإنطلاق من برنامج مبدئي للمراجعة يعكس أعمال المراجعة التي يجب القيام بها بإفتراض وجود نظام أمثل للرقابة الداخلية، و من خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في منشأة محل المراجعة يمكن تحديد مقومات الرقابة الداخلية غير المتوافرة و التي على ضوءها يتم تعديل برنامج المراجع المبدئي.

2. يفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق عمل من المراجعين وبصفة خاصة إذا كان حجم عمليات منشأة العميل كبير، و ذلك إنطلاقا من المبدأ المعروف، بأن حكم المجموعة أفضل من حكم الفرد، و يجب في هذه الحالة توحيد الأساليب و المعايير المستخدمة في الحكم على مدى جودة نظام الرقابة الداخلية .

3. يفضل قيام المراجعون الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم بعضا، و ذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم .

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره ، ص، ص، 114، 115.

و قد أثار تطبيق هذا المعيار جدلاً حول مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن إعداد تقرير بنتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل، و في هذا المجال أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معيار رقم 60 و الذي وجه فيه نظر مراجع الحسابات إلى أهمية إعداد تقرير يقدم إلى لجنة المراجعة بمنشأة العميل أو مجلس الإدارة أو بعض المنظمات الحكومية حينما يتطلب الأمر ذلك.¹

المطلب الثالث: معيار كفاءة و إصلاحية أدلة الإثبات

تعريف أدلة الإثبات :

لقد تعددت التعاريف التي تناولته أدلة الإثبات، و لكنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان و بالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم و إصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول و النزاعات و الآمال و العادات و تنبؤات من يتخذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر .

و من هذه التعاريف أن أدلة الإثبات² (تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكنه من إتخاذ قرار معين في موضوع جدلي).

كما و تعرف الأدلة Evidencee على أنها أي معلومة يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات الي يتم مراجعتها قد عرضت طبقاً لمعايير.³

أدلة الإثبات (هي المعلومات التي يحصل عليها، المدقق للوصول إلى إستنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه عن القوائم المالية).⁴

أدلة الإثبات "هي جميع الحقائق التي يلمسها المراجع أو تصل إلى عمله أو تقع تحت بصره و تمكنه من إستخلاص رأي فني سليم في أية مسألة من المسائل التي تعرض عليه و تقنعه إقتناعاً تاماً".⁵

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد راشد ،محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ،مرجع سيق ذكره، ص ،ص،40. 41.

²محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة ، دار النهضة العربية ، بيروت، 1988 م ،ص، 261 .

³أرينز ألفين، لويك جيس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة الديسبي محمد عبد القادر، حجاج أحمد حامد ، دار المريخ للنشر،

الرياض، المملكة العربية السعودية ، 2004 م ،ص، 21.

⁴المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، أصول التدقيق ، المملكة الأردنية الهاشمية، 2009 ، ص 102.

⁵عبد المنعم محمود ، أبو طبل عيسى محمد، المراجعة أصولها العلمية و العملية ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية . القاهرة

1986،ص،93.

ومن التعريفات السابقة يتضح لنا أنها تشترك في أن أدلة الإثبات هي كل ما يعتمد عليه المراجع -أو يؤثر على حكمه- للوصول إلى أي رأي يعبر عن صحة أو جدية البيانات المحاسبية والقوائم المادية ومدى تعبيرها عن نشاط المشروع ومركزه المالي .

وحيث أن المراجع يسعى في النهاية الى تكوين رأيه بخصوص القوائم المالية، فيتعين عليه إذن جمع وتقييم الأدلة الكافية التي تجعله مطمئناً ومقتنعاً بسلامة رأيه الذي سيوضحه في التقرير الختامي¹.

عندما يقوم المراجع بإبداء رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية فإنه يبني ذلك الرأي على أدلة وقرائن وليس على افتراضات و تخمينات، لذلك على المراجع الالتزام بالنقاط التالية :

- يجب على المراجع الحصول على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية .
- يجب على المراجع أن يبدي رأيه في إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة معتمدا على نتائج معقولة مستخلصة من أدلة وقرائن ملائمة وكافية.
- يجب أن تمثل النتائج المعقولة اجابات للأسئلة التالية :

1. هل تم تسجيل كل الاصول و الخصوم ؟
2. هل الأصول والخصوم موجودة فعلا ؟
3. هل هي مملوكة للمنشأة ؟
4. هل تم تسجيل كل الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة المحاسبية؟

5. هل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر تخص المنشأة

- يجب ان تمثل النتائج المعقولة التي يصل إليها المراجع إجابات للأسئلة التالية :

1. هل أعدت القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ؟
2. هل تم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة ثابتة ومتسقة خلال السنوات الماضية ؟
3. هل تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة ؟
4. هل هناك إفصاح كافي ؟
5. هل المركز المالي ونتائج الأعمال يتماشيان مع معلومات المراجع عن عمليات وأحداث المنشأة ؟

¹ هاني فرحات الزايخ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، رسالة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية بغزة، 1427 هـ ، 2006 م ، ص، 35 .

6. هل هناك إيضاحات او بيانات لم يتم الإفصاح عنها تتعلق بالقوائم المالية من شأنها

تضليل مستخدم القوائم المالية المدرك ؟

على المراجع أن يستفسر كتابة من المراجع السابق عن أسباب عدم استمراره في مراجعة المنشأة، وان يستفسر منه عن أي معلومات ذات تأثير على القوائم المالية وأن يطلب منه الاطلاع على أوراق عمله عن الفترة الماضية – بعد اخذ موافقة المنشأة – وعلى المراجع ان يوثق ذلك ويعتبر جزء من أوراق عمله .

يجب على المراجع أن يحصل على خطاب من المنشأة (خطاب الإفصاح العام) يبين أسس إعداد القوائم المالية وأنها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأثير على إظهار القوائم المالية للمنشأة بعدل .

يجب على المراجع إجراء تقييم مبدئي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة كأحد مصادر أدلة وقرائن المراجعة

بعد إجراء التقييم المبدئي، يجب على المراجع أن يحدد مدى اعتماده على المصادر التالية لتجميع الأدلة والقرائن :

1. النظم المعمول بها بالمنشأة خاصة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .

2. اختبار المراجعة التحليلية .

3. اختبارات التحقق التفصيلية .

إذ اعتقد المراجع بعد تقييم كل الأدلة والقرائن التي حصل عليها عدم كفايتها **لتعزيد** أي من نتائج عمله فيجب عليه القيام بإجراءات مراجعة إضافية .

عند عدم استطاعة الحصول على أدلة وقرائن كافية لأمر ذي تأثير مهم فيجب على المراجع الحصول على إيضاحات مكتوبة من إدارة المنشأة .

إذا لم يستطيع الحصول على إيضاحات مكتوبة من الإدارة فعليه ان يتحفظ في قراره .

ولتحقيق هذا المعيار يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة، والهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد في صحة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، وهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم والسجلات المحاسبية والتي هي أساس الرأي الذي يبديه المراجع، فكلما يصل المراجع إلى جمع اكبر من الأدلة كلما كان رأيه

النهائي ذو صحة ومصادقية، ففي بعض الأحيان يتطلب على المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار¹.

المطلب الرابع : دراسة وتحليل القوائم والتقارير المالية :

تتضمن هذه القاعدة من قواعد البحث الميداني قيام المراجع في حالات معينة، كحالات المراجعة المالية بدراسة وتحليل التقارير والقوائم المالية من الحسابات الختامية و الميزانية العمومية والإيضاحات المرفقة بها، ويتم ذلك قبل إبداء الرأي المهني بشأنها².

هناك نقاط يجب ملاحظتها بخصوص القوائم المالية وهي :

1. إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإنها تشمل تأكيدات لإدارة بخصوص التصرفات والأحداث الاقتصادية .

2. الأرقام التي تحتوي عليها القوائم المالية تكون ناتجة عن هيكل الرقابة الداخلية في الشركة والذي يتضمن النظام المحاسبي والأرقام التي يمكن أن نجدها في ميزان المراجعة للشركة³.

أهداف التحليل المالي في المراجعة :

يهدف التحليل المالي بصفة عامة إلى دراسة العلاقة المتوقعة بين عناصر القوائم المالية وكذلك كشف أية علاقة بين هذه العناصر غير متوقعة الحدوث أو الانتباه إلى أية ظروف غير عادية أو غير مألوفة في هذه العناصر، ويمكن تحديد أهم أهداف التحليل المالي بالنسبة للمراجع فيما يلي:

1. التحقق من أن القوائم المالية أعدت وفقا لقواعد محاسبية محددة وقد تم تطبيقها بصورة سليمة ومماثلة خلال سنوات التحليل والمقارنة .

2. التناسق في عرض وتقديم العناصر المختلفة للقوائم المالية بما يتلاءم وظروف المنشأة التي يتم تدقيقها ومراجعتها .

3. التأكد من إعطاء المعلومات اللازمة والإيضاحات الكافية عن عناصر القوائم المالية .

4. التأكد من مطابقة عرض وتقديم العناصر المختلفة للقوائم المالية على دليل وبرنامج

المراجعة .

5. التأكد من سلامة تقييم أو قياس عناصر القوائم المالية .

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، مراجعة و مراقبة داخلية، المملكة العربية السعودية، ص، ص 20 ، 21 .

² السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية المعايير و القواعد، مرجع سبق ذكره، ص 341 .

³ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 613.

6. يستخدم المراجع أدوات وأساليب التحليل المالي على الأداء المالي للشركة وللاستفادة بها في تقديم التوصيات الملائمة في بعض الحالات التي يطلب فيها مشورة المراجع ورأيه في بعض المشاكل المالية بصفة خاصة¹.

¹ السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية المعايير و القواعد، مرجع سبق ذكره، ص، ص 341 ، 342 .

خلاصة :

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل، ثم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور المراجعة كان نتاجاً لتطور الواقع الاقتصادي وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها، مع زيادة تعقدها وتفرعها، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي، هذا الرأي يتم التحكم فيه من خلال جملة من المواد والقوانين، في حين ان رأي المراجع يجب أن يأطر بمجموعة من المعايير ثم التركيز على معايير العمل الميداني التي تهتم بوضع إشارات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها **تنفيذ** عملية المراجعة .

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد :

لكون معايير التدقيق الدولية هي معايير نظرية بالنسبة للجزائر، و لغرض تدعيم الدراسة النظرية و إضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد إستمارة إستبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة و التدقيق في الجزائر، والتي تم تضمينها في ثلاثة محاور أساسية تخص كلا من : التعريف بالمهنة، واقع الممارسة المهنية في الجزائر، الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق، بإعتبار أن معايير التدقيق هي عبارة عن إرشادات عملية، فإن الفئة المعنية بهذه التغيرات هي فئة المهنيين (المدققين)، الأمر الذي إستوجب إعتداد منهج طريقة إستمارة الإستبيان بغية عدم إغفال آراء هذه الفئة، من خلال تخصيص جزء لا بأس به من الإستمارات الموزعة إلى خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات في الجزائر.

تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية، و تم بناءه بالتسلسل ووفق للمراحل التي مرت بها مجموعة البحث، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية .

مراحل بناء أداة الدراسة، ومن ثم معالجة و تحليل النتائج، فكان الشكل العام للفصل كالتالي:

المبحث الأول: مكونات و منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني : إعداد الإستبيان و تفرغ بياناته.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان.

المبحث الأول: مكونات و منهجية الدراسة التطبيقية .

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي أختيرت بناءا على ملاءمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة و منهجيتها و الجزء محل الدراسة المتمثل في عينة الدراسة.

المبحث الأول: مكونات و منهجية الدراسة الميدانية**المطلب الأول: مجتمع الدراسة و عينتها.**

عند إختيارنا لمجتمع الدراسة و ضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي و العملي و قد تم حصر عينة الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين من أساتذہ جامعيين، وفئة المهنيين من خبراء محاسبيين ومحافظي الحسابات، وذلك من ولاية الوادي، وبحكم إقامتنا و تواجدنا بالولاية، ونظرا لكون حجم المجتمع صغيرا نوعا ما، كنا نرغب في أن تكون دراستنا شاملة على كل أفراد المجتمع (أكاديميين و مهنيين) بهذه الولاية، تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع إستمارة الإستبيان، حيث قمنا بتوزيع 40 إستمارة شملت العينة المختارة .

و كانت هذه العينة ممثلة في أربعة فئات كما يلي :

الفئة الأولى: أستاذ جامعي.

الفئة الثانية: محافظ حسابات.

الفئة الثالثة: أستاذ جامعي و محافظ حسابات .

الفئة الرابعة : خبير محاسبي.

المطلب الثاني: منهجية الدراسة

تقوم منهجية هذه الدراسة على إستخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث يتم توزيع الإستبانة وتحليل نتائجها و التعليق على ذلك، علما بأن المجموعة البحثية و خلال إعدادها للإستبانة قد إستشارت عددا من المختصين المشهود لهم بالخبرة الممتازة في مجالهم، والذين زودونا بكل ما يمكن أن يضيف المصداقية العلمية إلى هذه الدراسة .

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان و تفريغ بياناته**المطلب الأول: إعداد الاستبيان**

تم إعداد الاستبانة التي تمثل قاعدة الدراسة الإحصائية و أداة جمع البيانات المرتبطة بشكل مخطط ومهيكل من أجل تفادي الأخطاء الناجمة عن الصياغة أو عن محتوى الإجابات المقترحة، مع الأخذ بعين الاعتبار الترتيب العام للأسئلة ضمن الاستبانة و تداخلها، وكذا طريقة عرضها من أجل ضمان صلاحيتها.

من جهة أخرى، راعينا في إعداد الاستبيان تقديمها ضمن هيكل يتضمن تناسق وضع الأسئلة، من أجل تسهيل عملية تحليل و معالجة البيانات، حيث تم إدراج الأسئلة المرتبطة ببعضها البعض بكيفية متتالية و في نفس الوقت تمكن العينة المدروسة من الإجابة بسهولة، و على هذا الأساس تم تقسيم الأسئلة الواردة في الاستبيان إلى أربعة (04) محاور رئيسية يتضمن المحور الأول المعلومات العامة حول الشخص المستقصى، في المحور الثاني أدرجنا الأسئلة الخاصة بالتعريف بمهنة المراجعة، أما في المحور الثالث فقد خصصناه للأسئلة المتعلقة بواقع الممارسة المهنية في الجزائر، في حين أن المحور الرابع تطرقنا فيه للأسئلة المتعلقة بالجزائر و المعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الثاني : هيكل الاستبيان

تتشكل قائمة الاستبيان من 26 سؤالا جاءت بترتيب و تسلسل موضوعي ويمكن أن نقسمها حسب موضوعها إلى :

المحور الأول: يتضمن معلومات عامة حول الشخص المستقصى، (الجنس،العمر،المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

المحور الثاني : من 01 إلى 08 أسئلة، كانت أسئلة حول التعريف بالمهنة .

المحور الثالث: من 01 إلى 07 أسئلة - تتضمن أسئلة حول واقع الممارسة المهنية في الجزائر.

المحور الرابع: من 01 إلى 07 أسئلة : كانت أسئلة موجهة حول الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق .

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت likart scale من 02 إلى 05 درجات، بغية معرفة الإتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان .

فإستعملنا مقياس ليكارت الثنائي للإجابة على الأسئلة المطروحة بخصوص التعريف بالمهنة، كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (III-1) مقياس ليكارت الثنائي

التصنيف	لا	نعم
الدرجة	1	2
المتوسط المرجع	(1.5 – 1)	(2 – 1.6)

المصدر: مستنبط من الإستبيان

المدى : 1-2 = 1

طول الفئة: 2/1 = 0.5

في حين إستعملنا مقياس ليكارت الخماسي لمعرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر كما هو موضح في الجدول أدناه :

جدول رقم (III-2) مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	على نحو المعدوم	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1.79 - 1)	(2.6- 1.8)	(3.4- 2.7)	(4.2 – 3.5)	(5 -4.3)

المصدر : مستنبط من الإستبيان

المدى : 1-5 = 4

طول الفئة : 5/4 = 0.80

كما و إستعملنا كذلك مقياس ليكارت الخماسي لمعرفة مدى مواكبة الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق كما هو موضح في الجدول أدناه.

جدول رقم (III-3) مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	رفض بشدة	رفض	محايد	مرافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1.79-1)	(2.6 – 1.8)	(3.4 -2.7)	(4.2 -3.5)	(5- 4.3)

المصدر : مستنبط من الإستبيان

المدى : 5- 1 = 4.

طول الفئة : $0.80 = 5/4$.

المطلب الثالث: إختبار صدق وثبات اداة الدراسة.

أولاً: اختبار سلامة الاستبيان :

بغية التأكد من صلاحية الإستبان للدراسة تم إخضاعه قبل توزيعه لعملية التحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة المتخصصين في المحاسبة و المراجعة للهيئة التدريسية جامعة الوادي كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير, و قد تمت مناقشة مدى دقة و شمولية الأسئلة و كذا منهجية تصميم الإستبيان مع هؤلاء الأساتذة و بناءا على تلك الملاحظات و التوجيهات المقدمة قمنا بمحاولة تدارك مختلف تلك النقائص و تمت صياغة الإستبيان بشكله النهائي.

ثانياً: إختيار صدق و ثبات الإستبيان:

يعرف معامل الثبات بأنه إستقرار المقياس و عدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة و قد إستخدمنا معامل الثبات لاختبار ثبات الإستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر و الواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما إقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً و كلما إقتربت من الصفر كان الثبات منخفض، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه و يساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات لأداة الدراسة .

الجدول رقم (III-4) توزيع معامل الثبات

معامل الصدق	معامل الثبات لألفكارونباخ	عدد الفقرات	محاول الإستبيان
0.770	0.593	22	مجموع المحاور

المصدر : مستنبط من الإستبيان

للتأكد من صدق الإستبيان و قدرته على تحقيق الهدف من ورائه، إستخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH، فكان معامل المقابل للدراسة هو 0.593 ما يدل على مستوى لا بأس به من ثبات أداة القياس، فمعامل ALPHA CRONBACH ينحصر عادة بين الصفر والواحد، كلما إقترب من الواحد دلّ ذلك على وجود ثبات عال يطمئن إلى صدق أداة الدراسة .

المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان :

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لإستمارات الإستبيان قمنا بتجميع البيانات المحصلة و تفرغها في كل من برنامج EXEL و برنامج SPSS21، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر و تسهيل عمليتي الملاحظة والتحليل .

تم تقسيم الإستبيان إلى 04 محاور، وتم تجميع و تبويب أجابات أفراد العينة في برنامج SPSS 21 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الإستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية ... إلخ، وتم إستخدام هذه الأساليب وفق ما يلي :

1- التكرارات والنسب المئوية:

بغية التفرقة بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها، ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، و تم إعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الإستبيان .

2- المتوسط الحسابي :

بإعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية تم إستعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الإتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، فتم إحتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الثلاثة والمتوسط الحسابي الإجمالي لكل محور .

3- الانحرافات المعيارية :

لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم إحتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاثة و الانحراف الإجمالي للمحور .

نظرا لوجود عدد كبير من المتغيرات الفرعية التي لها أثر فعال على هذه الدراسة، و حيث تم إستخدام أسلوب إحصائي فإن المجموعة قامت بتقسيم نتائج التحليل إلى أربعة أجزاء بالشكل التالي :

- الجزء الأول: تحليل النتائج الإحصائية المتحصل عليها بخصوص معلومات شخصية عن عينة الدراسة .
- الجزء الثاني : تحليل النتائج الإحصائية المتحصل عليها التي تخص كل ما يتعلق بالمهنة.
- الجزء الثالث: تحليل النتائج الإحصائية المتحصل عليها فيما يخص واقع الممارسة المهنية في الجزائر.

■ الجزء الرابع: تحليل النتائج الإحصائية المتحصل عليها التي تتعلق بالجزائر و تطبيقها للمعايير الدولية للتدقيق .

المطلب الأول : معلومات شخصية عن عينة الدراسة

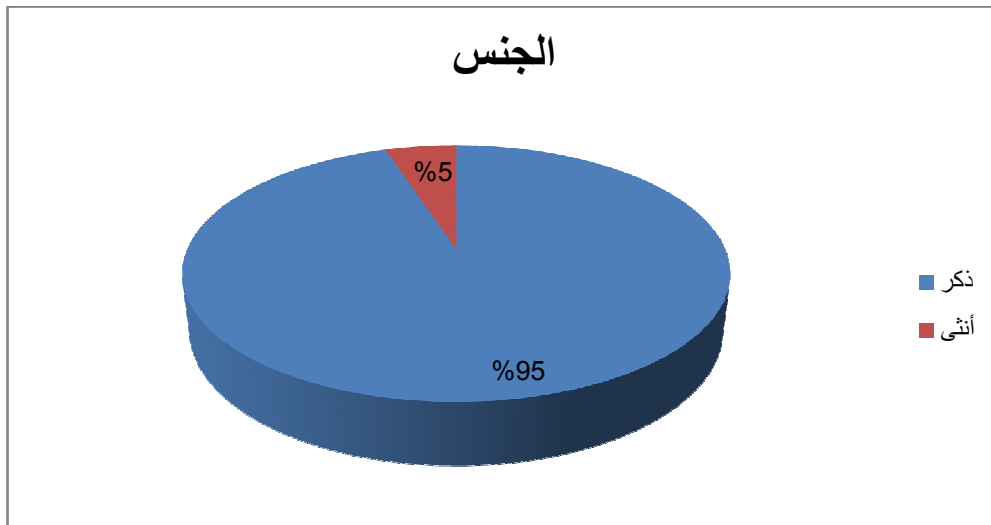
1- **الجنس:** عرض المعلومات الشخصية لعينة الدراسة .

جدول رقم (III - 5) توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	38	95
أنثى	2	5
المجموع	40	100

مصدر : مستنبط من الإستبيان .

شكل رقم (III - 1) توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



مصدر : من إعداد الطالبات بالإعتماد على قاعدة الإستبيان

يوضح لنا الجدول (3-5) توزيع أفراد العينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث حيث تبلغ نسبة الذكور 95 % و هو ما يعادل 38 ذكرا بينما بلغت نسبة الإناث 5% إلى 2 أنثى .

تؤكد هذه النسب على غالبية ممتهني مهنة محافظ الحسابات هم الذكور، ما يمكن إرجاعه إلى صعوبة هذه المهنة وعلى العادات الاجتماعية .

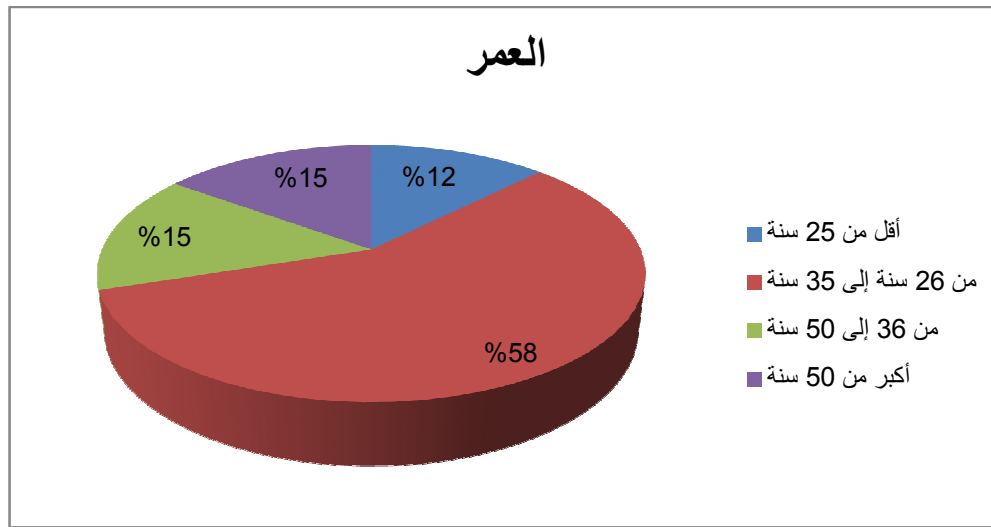
2-العمر: بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي :

جدول رقم (III-6) توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية :

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 25 سنة	5	12.5
من 26 سنة إلى 35 سنة	23	57.5
من 36 إلى 50 سنة	6	15
أكبر من 50 سنة	6	15
المجموع	40	100

المصدر : مستنبط من الإستبيان

شكل رقم (III-2) توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية :



مصدر : من إعداد الطالبات بالإعتماد على قاعدة الإستبيان

يوضح لنا الجدول (3-6) توزيع أفراد عينة الدراسة على الفئات العمرية و يمكن إستخلاص منه ما يلي :

الأفراد الذين يقل عمرهم عن 25 سنة يشكلون نسبة 12.5 % وهم يمثلون أقل نسبة كون غالبيتهم من طلبة ليسانس مبتدئين في تخصص محافظ الحسابات .

نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 26 و 35 سنة هي 57.5 % و هم يمثلون أكبر نسبة كون غالبيتهم من محافظي الحسابات و أساتذة جامعيين.

نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 36 و 50 سنة هي 15%، يمثلون في مجملهم من الأساتذة الجامعيين و محافظي الحسابات، أما الفئة الخاصة بأكثر من 50 سنة فهم يمثلون ما نسبته 15% غالبيتهم خبراء المحاسبة .

3- المؤهل العلمي :

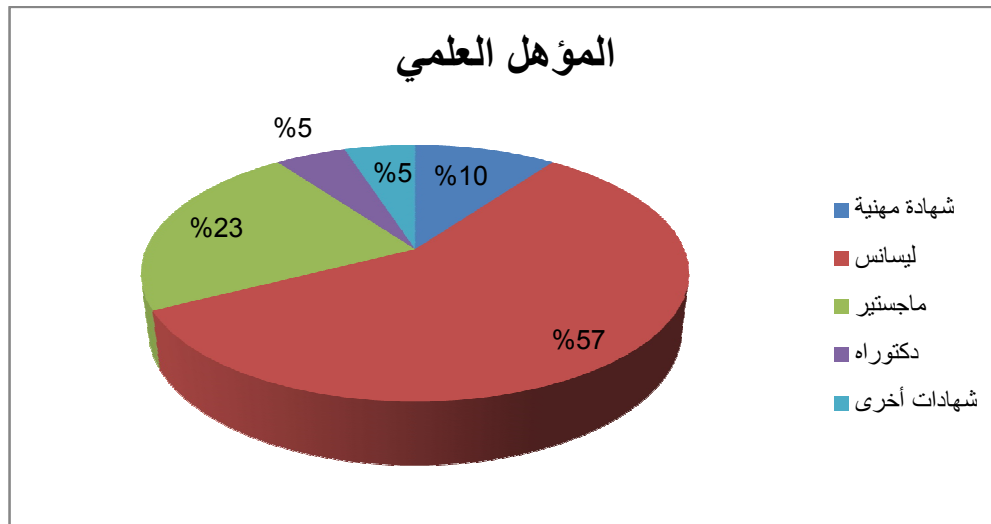
كانت التكرارات و النسب التي تخص تصنيف أفراد عينة الدراسة وفق المؤهلات العلمية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (III-7) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
شهادة مهنية	4	10
ليسانس	23	57
ماجستير	9	22
دكتوراه	2	5
شهادات أخرى	2	5
المجموع	40	100%

المصدر: مستبطن من الإستبيان

شكل (III-3) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



مصدر : من إعداد الطالبات بالإعتماد على قاعدة الإستبيان

يوضح هذا الجدول (3-7) الدرجات العلمية و الشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة ليسانس 57% بينما نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير 22%، نسبة الحاصلين على شهادة مهنية 10% أما نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه 5%، أما نسبة المتحصلين على شهادات مهنية في التخصص فكانت 5% .

الملاحظ: اكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة ليسانس كونهم يمثلون شريحة كبيرة تغطي الوظائف الاربعة (أستاذ جامعي- محافظ حسابات – أستاذ جامعي و محافظ حسابات، خبير محاسبي) تليها نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير كونها ممثلة في جلّ شريحة المهنيين .

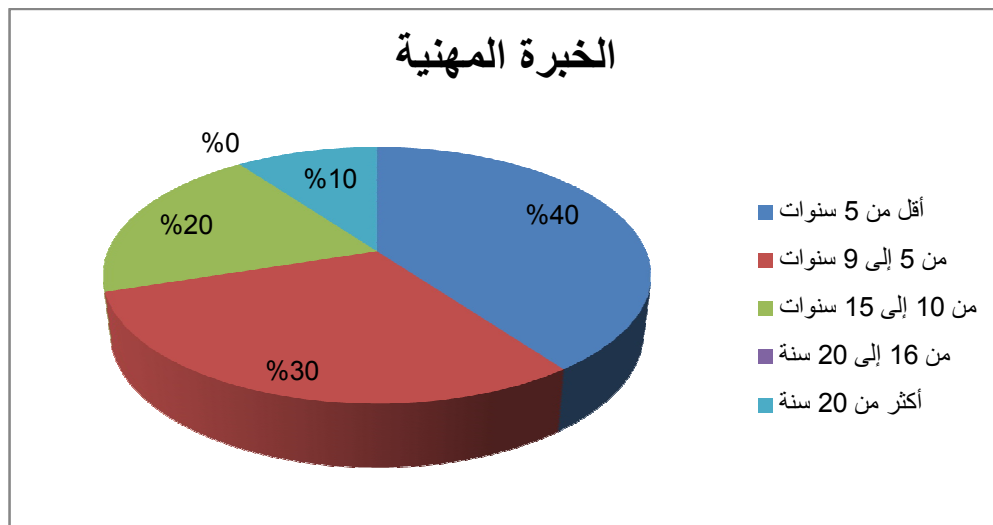
4- الخبرة المهنية:

جدول رقم (III-8) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	16	40
من 5 إلى 9 سنوات	12	30
من 10 إلى 15 سنوات	8	20
من 16 إلى 20 سنة	0	0
أكثر من 20 سنة	4	10
	40	100%

المصدر: مستنبط من الإستبيان

شكل رقم (III-4) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.



مصدر : من إعداد الطالبات بالإعتماد على قاعدة الإستبيان

يوضح لنا الجدول (3-8) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوافرة لديهم فنجد أن :

-نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات يمثلون 40 % و هي تشكل أكبر نسبة كونها تتضمن فئة طلبة ليسانس بإعتبارهم معدومي الخبرة غيران إختيارهم كان بسبب دراساتهم النظرية للتحويلات في مجال المحاسبة و التدقيق التي يشهدها العالم و الجزائر حديثاً، وهو ما قد لا يتوافر عند ذوي الخبرة المهنية .

30 % بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين 5 إلى 9 سنوات و 20% لما بين 10 إلى 15 سنة وهم يمثلون في مجملهم محافظي الحسابات و كذا الأساتذة الجامعيين.

نسبة الأفراد من العينة ذوي خبرة تفوق 20 سنة هي 10 % وهي تتضمن خبراء المحاسبة.

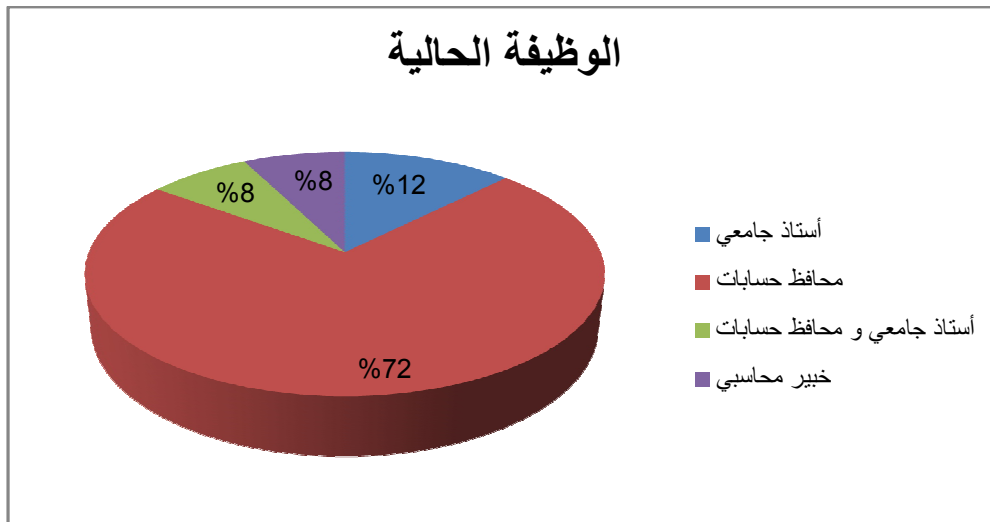
5- الوظيفة الحالية :

جدول رقم (III-9) يبين توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة %
أستاذ جامعي	5	12.5
محافظ حسابات	29	72.5
أستاذ جامعي و محافظ حسابات	3	7.5
خبير محاسبي	3	7.5
المجموع	40	100%

المصدر : مستنبط من الإستبيان

شكل رقم (III-5) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية



مصدر : من إعداد الطالبات بالإعتماد على قاعدة الإستبيان

يوضح لنا الجدول رقم (3-9) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للوظيفة المشغولة، فكانت نسبة الأساتذة الجامعيين 12.5% و بالنسبة لمحافظين الحسابات فبلغت نسبتهم 72.5%، وكانت نسبة الأساتذة الجامعيين و محافظي الحسابات في نفس الوقت 7.5%، بينما بلغت نسبة الخبراء المحاسبين هي كذلك 7.5%.

الملاحظ أن النسب كانت متفاوتة نوعاً ما، وكانت الغالبية لمحافظي الحسابات بنسبة 72.5%، تليهم نسبة الأساتذة الجامعيين بـ 12.5%، و في الأخير تأتي نسبة الأساتذة الجامعيين و محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين بنسبة 7.5%.

المطلب الثاني: التعريف بالمهنة

جدول رقم (III-10) : التعريف بالمهنة

الاتجاه العام	أجوبة إحصائية			الاستجابات		تكرار	العبارة
	الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا	نعم	%	
نعم	7	0.464	1.70	12	28	ت	العبارة رقم 1
				30	70	%	
نعم	1	0	2	-	40	ت	العبارة رقم 2
				0	100	%	
نعم	5	0.423	1.87	9	31	ت	العبارة رقم 3
				22.5	77.5	%	
نعم/لا	8	0.506	1.50	20	20	ت	العبارة رقم 4
				50	50	%	
نعم	4	0.604	1.90	4	36	ت	العبارة رقم 5
				10	90	%	
نعم	6	0.385	1.83	7	33	ت	العبارة رقم 6
				17.5	82.5	%	
نعم	3	0.304	1.90	4	36	ت	العبارة رقم 7
				10	90	%	
نعم	2	0.267	1.93	3	37	ت	العبارة رقم 8

				7.5	92.5	%	
نعم		0.331	0.828	المتوسط العام و الانحراف المعياري العام للتعريف بالمهنة			

المصدر : مستبط من الإستبيان

بينت النتائج الإحصائية إلى حصول هذا المحور على متوسط حسابي قدره 1.828 وإنحراف معياري قدر بـ 0.331، وحسب مقياس ليكارت فقد كانت إجابات أغلبية أفراد العينة بموافقتهم على محتوى هذا المحور، و هذا لشمولية المحور على عبارات توافق معظمها المهنة وما ينبثق عنها من إجراءات و قواعدها و غيرها، كما جاء ترتيب عبارات هذا المحور على النحو الآتي:

أ- لقد تحصلت العبارة " هل المبادئ الأساسية للأخلاقيات يجب أن تطبق على جميع المراجعين"، على متوسط حسابي قدره 2، وإنحراف معياري قدر بـ 0، وبالتالي حصلت على المرتبة الأولى من بين عبارات المحور، وقد أجاب أفراد عينة الدراسة كلهم بإجابة نعم، وهذا ما يدل على أن جميع المراجعين يطبقون المبادئ الأساسية للأخلاقيات .

ب- لقد تحصلت عبارة "صدق و مشروعية الحسابات يعتبر هدف أساسي لإتمام عملية المراجعة" على متوسط حسابي قدره 1.93، وإنحراف معياري قدر بـ 0.267، و بالتالي تحصلت على المرتبة الثانية من مجمل عبارات المحور، فقد أجاب غالبية أفراد العينة بنعم، فهذا يعكس تأييدهم للعبارة.

ج- تحصلت عبارة "هل إفشاء السر المهني يعتبر خرقاً للقانون المنظم للمهنة" على متوسط حسابي قدره 1.90، وإنحراف معياري قدره 0.304 ، وبالتالي تحصلت على المرتبة الثالثة من بين عبارات المحور، و قد كانت أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة بنعم، فهذا يوضح لنا أن بالفعل إفشاء السر المهني يعتبر حقاً خرقاً للقانون.

د- لقد تحصلت عبارة "هل هناك علاقة بين معايير المراجعة و معايير المحاسبة" على المتوسط الحسابي قدره بـ 1.90، وإنحراف معياري قدر بـ 0.304، وبهذا تكون قد تحصلت على المرتبة الرابعة من بين عبارات المحور، فنسبة 90% من الإجابات كانت بنعم وهذه النسبة تترجم العلاقة بين معايير المراجعة ومعايير المحاسبة.

هـ. تحصلت العبارة "هل النظام المحاسبي المالي الجديد scf يتوافق مع معايير العمل الميداني " على متوسط حسابي قدر بـ 1.87، و إنحراف معياري قدر بـ 0.423 في حين كانت نسبة أفراد

العينة الذين أجابوا بنعم هي 77.5 فهي نسبة معتبرة من الأفراد الذين يقولون أن النظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق مع معايير العمل الميداني.

و. تحصلت العبارة "المراجع هو شخص فني محايد لا يخضع لأي سلطة إدارية على متوسط حسابي قدره 1.83"، وإنحراف معياري قدر ب 0.385، وكانت نسبة الذين أجابوا بنعم 82.5 % وهم يعتبرون الأغلبية الذين وافقوا على أن المراجع هو شخص محايد .

ز. تحصلت العبارة "هل ترى بأن الجزائر متأخرة من ناحية بدايتها بتنظيم مهنة المراجعة سنة 1969" على متوسط حسابي قدره 1.70، وإنحراف معياري قدر ب 0.464، وكانت أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة بنعم، أي بنسبة 70%، وهذا يدل على أن المراجعون يرون بأن الجزائر متأخرة فعلا من ناحية بدايتها بتنظيم المهنة سنة 1969 .

ح. لقد تحصلت العبارة "هل يمكن لأي محافظ حسابات من جنسية أجنبية ممارسة المهنة في الجزائر" على متوسط حسابي قدر ب 1.50، وإنحراف معياري قدره 0.506، هذه العبارة الوحيدة التي كانت فيها الإجابات بتساوي، فأفراد العينة هنا أجاب نصفهم بنعم و نصفهم ب لا، وهذا يدل على أن أي محافظ حسابات من جنسية أخرى يستطيع ممارسة المهنة في الجزائر ما دام لم يكن هناك قانون يمنع ذلك.

خلاصة نتائج التعريف بالمهنة:

- أظهرت نتائج الدراسة الخاصة بالمحور الأول توافق كبير لأراء افراد عينة الدراسة .
- ✓ فقد إرتأى غالبية أفراد العينة أن الجزائر متأخرة من ناحية بداية تنظيمها للمهنة سنة 1969.
- ✓ فيما يخص التوافق بين النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير العمل الميداني فكانت أغلبية أفراد العينة ترى أن هناك توافق كبير.
- ✓ أما فيما يخص بالمبادئ الأساسية للأخلاقيات فكانت جميع أفراد عينة الدراسة مطبقة لهذه المبادئ.

المطلب الثالث: واقع الممارسة المهنية في الجزائر

جدول رقم (III- 11) : واقع الممارسة المهنية في الجزائر

العبارة	التكرار	الاستجابات							الأجوبة الإحصائية		الإلتجاه العام
		النسب المئوية	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	على نحو معدوم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	
العبارة 1	ت	24	12	2	2	-	4.45	0.815	3	دائما	
	%	60	30	5	5	-					
العبارة 2	ت	24	10	6	-	-	4.45	0.749	4	دائما	
	%	60	25	15							
العبارة 3	ت	10	11	15	4	-	3.68	0.971	5	غالبا	
	%	25	27.5	37.5	10						
العبارة 4	ت	3	5	14	12	6	2.68	1.118	6	نادرا	
	%	7.5	12.5	35	30	15					
العبارة 5	ت	6	1	11	14	8	2.58	1.279	7	نادرا	
	%	15	2.5	27.5	35	20					
العبارة 6	ت	28	10	1	1	-	4.63	0.667	1	دائما	
	%	70%	25	2.5	2.5	-					
العبارة 7	ت	28	10	1	1	-	4.63	0.667	2	دائما	
	%	70	25	2.5	2.5	-					
المتوسط العام و الإنحراف المعياري : لواقع الممارسة المهنية في الجزائر											
								0.895	3.871	غالبا	

المصدر : مستنبط من الإستبيان

بينت النتائج الإحصائية إلى حصول هذا المحور على متوسط حسابي قدره 3.871 وإنحراف معياري قدره 0.895، وحسب مقياس ليكارت الخماسي، لقد حصل هذا المحور على إستجابة غالبا من قبل أفراد عينة الدراسة، و هذا ما يترجم لنا أن واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وحسب آراء عينة الدراسة تتم حسب قوانين و قواعد منظمة و مطبقة من قبل أغلبية المراجعين.

كما جاء ترتيب عبارات هذا المحور على النحو التالي:

أ- لقد تحصلت العبارة "خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء بصمته و صمعة المهنة و علاقته بزملائه في المهنة" على متوسط حسابي قدره 4.63 و إنحراف معياري قدره 0.667، و حسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أجاب أغلبية أفراد عينة الدراسة بإجابة دائماً، فمن خلال هذه الإجابة يتضح لنا أن مراجع الحسابات و خلال قيامه بمهامه يتجنب من فعل أي عمل قد يسيء لصمته و صمعة المهنة.

ب- لقد تحصلت العبارة "عند تقديم المراجع أي خدمة لشركة ما فإنه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعميل" على متوسط حسابي قدره 4.63 و إنحراف معياري قدره 0.667، و حسب مقياس ليكارت الخماسي، فقد إتضح أن أغلبية أفراد الدراسة أجابوا بدائماً، فهذا يدل على أن المراجع و عند قيامه بأي خدمة و لأي شركة فإنه يلتزم و يتقيد بالقواعد السرية الخاصة بالعميل.

ج- لقد حصلت العبارة "يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل بإجراءات الواردة في القانون 01 – 10" على وسط حسابي قدره 4.45 و إنحراف معياري قدره 0.815، و حسب مقياس ليكارت الخماسي، فقد تبين لنا أن معظم أفراد العينة كانت إجاباتهم محصورة في إجابة دائماً و غالباً، فهذا يدل على إطلاع معظم المراجعين و تتبعهم للقوانين المنظمة للمهنة.

د- لقد حصلت العبارة "عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يتجرد من المصالح الشخصية، و يتمتع بالنزاهة و الصدق و الحياد و الموضوعية" على متوسط حسابي قدره 4.45 و إنحراف معياري قدره 0.749، و حسب مقياس ليكارت الخماسي، فقد تبين لنا أن أغلبية أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم بدائماً - وهذا ما يدل فعلاً على أن المراجع هو شخص محايد يتمتع بالنزاهة و الصدق .

هـ- لقد حصلت العبارة "تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت و الجهد المبذول مقابل الخدمة التي يقدمها" على متوسط حسابي قدره 3.68 و إنحراف معياري قدره 0.971، و حسب مقياس ليكارت الخماسي، فقد كانت الإجابات هنا متفاوتة، لكن سجلت أعلى نسبة في إجابة أحياناً و هذا إن دلّ على شيء فيدل على أن المراجعون آرائهم بخصوص هذا الموضوع مختلفة، وهذا يفسر لنا أن الأتعاب ليس من الضروري أن تكون متناسبة مع الوقت و الجهد المبذول .

و- لقد تحصلت العبارة "لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب تدني الأتعاب الذي تدفع لهم" على متوسط حسابي قدره 2.68، و إنحراف معياري قدره 1.118، و حسب مقياس ليكارت الخماسي فقد كانت إجابات عينة الدراسة متركزة في إجابتي أحياناً و نادراً، وهذا

يدل على رفضهم للعبارة و نفيهم لها، مما يدل على أن المراجع متمسك بقواعد السلوك المهني حتى و إن تدنت الأتعاب التي تدفع لهم .

ز- لقد تحصلت العبارة "لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين و التشريعات التي تحكم المهنة" على متوسط حسابي قدره 2.58 و إنحراف معياري قدره 1.279، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد تبين لنا أن معظم الإجابات كانت بأحيانا و نادرا هذا كذلك يدل على أن المراجعون متمسكون بقواعد السلوك المهني حتى في حالة عدم وضوح القوانين و التشريعات التي تحكم المهنة.

خلاصة نتائج واقع الممارسة المهنية في الجزائر

أظهرت نتائج المحور الثاني على النحو التالي:

✓ فيما يخص بالالتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة بالإجراءات الواردة في القانون 01-10، فكان غالبية المراجعون ملتزمون بهذا القانون .

✓ كما أن جميع المراجعون كانوا ملتزمون بقواعد السرية الخاصة بالعمل .

✓ يرى نسبة 37.5 % من أفراد عينة الدراسة أنه أحيانا ما تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت و الجهد المبذول.

جدول رقم (III-12) : الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق

العبارة	التكرار	الاستجابات					الأجوبة الإحصائية			الاتجاه العام
		موافق بشدة	موافق	محايد	رفض	رفض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	
العبارة 1	ت	7	11	12	8	2	3.33	1.141	7	موافق
	%	17.5	27.5	30	20	5				
العبارة 2	ت	8	21	8	3	-	3.85	0.843	5	موافق
	%	20	52.5	20	7.5					
العبارة 3	ت	16	19	5	-	-	4.28	0.679	2	موافق
	%	40	47.5	12.5	-	-				
العبارة 4	ت	29	10	1	-	-	4.70	0.516	1	محايد
	%	72.5	25	2.5	-	-				
العبارة 5	ت	8	12	16	4	-	3.60	0.928	6	موافق

				-	10	40	30	20	%	
موافق بشدة	4	10.57	4.10	1	3	5	13	18	ت	العبارة 6
				2.5	7.5	12.5	32.5	45	%	
موافق	3	0.733	4.23	-	1	4	20	15	ت	العبارة 7
				--	2.5	10	50	37.5	%	
موافق		0.842	4.005	المتوسط العام و الإنحراف العام : الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق						

المصدر : مستنبط من الإستبيان

لقد بينت النتائج الإحصائية بأن محور الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق، قد تحصل على متوسط حسابي قدر بـ 4.005 و إنحراف معياري قدره 0.842، و حسب مقياس ليكارت الخماسي لقد حصل على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، و ذلك على إعتبار أن المعايير الدولية للتدقيق قابلة للتطبيق في الجزائر، كما جاء ترتيب عبارات هذا المحور على النحو التالي:

أ- لقد تحصلت العبارة "تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين" على متوسط حسابي قدره 4.70 و إنحراف معياري قدره 0.516، و بالتالي حصلت على المرتبة الأولى من عبارات المحور و حسب مقياس ليكارت الخماسي و قد أعطى أفراد عينة الدراسة الموافقة بشدة، مما يعبر على ضرورة تكوين المدققين بعد تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق.

ب- لقد تحصلت العبارة "في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من الأحسن تكيفها مع الواقع الجزائري" على متوسط حسابي قدر بـ 4.28 و إنحراف معياري قدر بـ 0.679 و بالتالي حصلت هذه العبارة على المرتبة الثانية من جملة عبارات هذا المحور و حسب مقياس ليكارت الخماسي فإن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على هذه العبارة، و هذا يوضح لنا أنه في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من الأحسن لها تكيفها مع الواقع المهني .

ج- لقد تحصلت العبارة : " المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على إتخاذ قرارات أحسن " على متوسط حسابي قدره 4.23 و إنحراف معياري 0.733 لتحتل المرتبة الثالثة من جملة عبارات المحور، و حسب مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة، مما يدل على أن المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على إتخاذ قرارات أحسن .

د- لقد تحصلت العبارة "إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية". على متوسط حسابي قدره 4.10 و إنحراف معياري قدر بـ 1.057 لتحتل

المرتبة الرابعة من مجمل عبارات المحور وحسب معيار ليكارت الخماسي، فإن العبارة قد تحصلت على الموافقة بشدة من قبل أفراد عينة الدراسة. مما يدل على شرط تطبيق معايير التدقيق الدولية في ظل توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية .

هـ- لقد تحصلت العبارة "معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر" على متوسط حسابي قدره 3.85 و إنحراف معياري قدر بـ 0.843 لتحتل المرتبة الخامسة من جميع عبارات المحور و حسب معيار ليكارت الخماسي، فإن العبارة قد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة و هذا يدل على تأييدهم للعبارة ،فالتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر يتطلب معايير التدقيق الدولية .

و- لقد تحصلت عبارة "ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية" على متوسط حسابي قدره 3.60 و إنحراف معياري قدر بـ 0.928 لتحتل المرتبة السادسة من جميع عبارات المحور و حسب مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على إستجابة موافق من قبل أفراد عينة الدراسة، و هذا يدل على أن معظم أفراد العينة يرون بأن التدقيق في الجزائر يختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية .

ز- لقد تحصلت العبارة "معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة" على متوسط حسابي قدره 3.33 و إنحراف معياري قدر بـ 1.141 لتحتل المرتبة السابعة من مجمل عبارات المحور و حسب مقياس ليكارت الخماسي، فإن العبارة قد تحصلت على إستجابة محايد من قبل أفراد عينة الدراسة، مما يدل على عدم اعطاء رأي واضح من قبل أفراد العينة كون الاختلاف متلائم حول هذه العبارة .

خلاصة نتائج الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق:

أظهرت نتائج الدراسة الخاصة بالمحور الثالث على النحو التالي :

✓ أجمع أفراد عينة الدراسة المطلعين على المعايير الدولية للتدقيق على الموافقة على العبارة، فهم يرون أنها تساعد مستخدمي تقرير المدقق على إتخاذ قرارات أحسن .

✓ إختلفت آراء أفراد العينة فيما يخص ممارسة التدقيق في الجزائر، وقد يعود هذا التباين على مستوى الإجابات ربما إلى تبريرات يصوغها كل طرف.

فالنظر إلى نسبة غير المحايدین نجد نسبة 50% يوافقون بشدة أو يوافقون على أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية.

في حين كانت نسبة 50% محايدین أو رافضین للإجابة .

✓ يرى أغلبية أفراد عينة الدراسة أن الجزائر وفي حالة تطبيقها للمعايير الدولية للتدقيق من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري.

خلاصة :

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في إستمارة الإستبيان شملت عينة من المجتمع من أكاديميين و مهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة و التدقيق، على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم و خبراتهم و خلصت هذه الدراسة إلى:

✓ حسب أفراد عينة الدراسة فيما يخص بالمهنة من قواعد و قوانين و سلوكيات وغيرها، فإن نتائج الدراسة أثبتت بأن أغلبية المراجعين كانوا متطعين لقوانين المهنة و متقيدين بها .

✓ كما خلصت الدراسة إلى إجماع ما نسبته 50% من قبل أفراد عينة الدراسة على أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية، و كمكمل للإستفادة من التوجه لمعايير المحاسبة الدولية ينبغي على الجزائر إنتهاج معايير التدقيق الدولية مع تكييفها مع الواقع الجزائري، كونهم يرون فيها الحل الأمثل للإرتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل على الرغم من أن الوقت الحالي لا يلائم تطبيق هذه المعايير (من خلال العينة) بل يجب أن يسبق ذلك ببرنامج تكويني و تدريبي للمدققين .

✓ إتفق أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق المحاسبي في الجزائر يختلف عما هو معمول به دوليا، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق، ما قد يساعدها على التواصل مع الإنفتاح الذي تشهده المهنة دوليا دون إغفال مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يتطلب الرفع منه الأخذ بالمتطلبات الدولية للتعليم والخبرة.

✓ و منه نستنتج أن معايير العمل الميداني و حسب العينة المدروسة مطبقة بنسبة 65%.

خاتمة

الخاتمة

عرفت المراجعة تطورا في الأدوار المتوخاة وفي الوسائل والأدوات والإجراءات المعتمدة بغية تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، فاهتم البعض من أصحاب التجارب الدولية بالابعاد النظرية لها، بغية إرساء إطار نظري فكري يمكن من التأقلم والتكيف على المستجد العملي، واهتم البعض الآخر بتطوير الآليات للإجابة عن كل الاحتياجات المعبر عنها من قبل مستخدمي آراء المراجعين .

من خلال الدراسة النظرية التي قمنا بها لموضوع مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني قمنا بتوضيح كل ما يتعلق بالمهنة وبالمراجع نفسه من خلال معرفة القواعد والقوانين المنظمة للمهنة والمسيرة للمراجع أما بالنسبة للدراسة التطبيقية التي قمنا بها والتي تضمنت استمارة استبيان وجهت للأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصص، توصلنا إلى النتائج التالية :

1- أهم النتائج :

- أن مراجعي الحسابات في الجزائر يتقيدون وبشكل عام وبنسبة 65 % من وجهة نظر أفراد العينة بالدراسة بقواعد السلوك المهني .
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق، ما يحسن من جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن .
- ممارسة التدقيق في الجزائر وحسب آراء أفراد لعينة أنها تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية .
- من خلال نتائج الدراسة المتوصل إليها أظهرت أن أغلبية المراجعين كانوا متطلعين لقوانين المهنة ومتقيدين بها .

2- التوصيات :

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لواقع المراجعة في الجزائر وكذا من خلال دراسة القوانين والأحكام التي تحكم وتنظم مهنة المراجعة في الجزائر، وجد أن هذه المهنة لازالت تحتاج

إلى المزيد من التطوير حتى يرتقي أدائها إلى المستوى المقبول، الأمر الذي يجعلنا نقدم بعض التوصيات التي نرى بأنها مهمة في تطوير مهنة المراجعة وهي كالتالي :

- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مراجعي الحسابات على التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها .
- تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، ريثما يتم وضع معايير تلائم الواقع الجزائري .
- حث مكاتب المراجعة على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المراجعين من خلال الدورات التدريبية المستمرة .
- إيجاد أسس محددة لتحديد أتعاب مراجعي الحسابات بحيث تكون متناسبة مع جهودهم ومسؤولياتهم وذلك نظرا لعدم رضا بعض محافظي الحسابات عن طريقة حساب الأتعاب.
- ضرورة قيام الجامعات في الجزائر فيدرس مواد المحاسبة والمراجعة باستخدام طرق علمية حديثة كالحاسب الآلي من خلال واقع الممارسة العلمية للمهنة .

3- آفاق البحث :

انحصر بحثنا هذا في مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير العمل الميداني، لكن ليبقى المجال لتناول مواضيع أخرى في هذا المجال من :

- ما مدى تطبيق مكاتب المراجعة لجودة العمل .
- حاجة التدقيق المحاسبي في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا : الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفا للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، 2000.
3. أحمد خليل، المراجعة و الرقابة المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1968.
4. أحمد محمد مخلوفي، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006-2007.
5. أرينز ألفين، لويك جيس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة الديسبي محمد عبد القادر، حجاج أحمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004 م.
6. حسين أحمد دحدوح، وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الجزء الأول، 2009.
7. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للطباعة و النشر، عمان - الأردن، 2000.
8. خالد راغب الخطيب، و خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان 1998.
9. خليفة أحمد، حسيني منال، مكانة المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول : التضخم المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليلة.
10. رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
11. رقية ولد رويس، أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة، المركز الجامعي بالمدينة، 2006، 2007.

12. السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية، المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
13. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك الدورة (المبيعات، المقبوضات)، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.
14. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2004.
15. عبد المنعم محمود، أبو طبل عيسى محمد، المراجعة أصولها العلمية و العملية، الجزء الأول، دار النهضة العربية . القاهرة، 1986.
16. علي عبد القادر الذنبيات، دراسة تحليلية ناقدة لمدى إنسجام واجبات و مسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الادارية مع معايير التدقيق الدولية، مجلة دراسات العلوم الادارية، الجامعة الاردنية، مجلد 31، العدد الأول، 2004.
17. علي عمر أحمد السويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطورحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر 2010-2011.
18. عيسى محمد أبو طبل، دراسات في المراجعة و الفحص، دار النهضة العربية، القاهرة، 1987.
19. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، 2006.
20. قانون المالية الجمهورية الديمقراطية الشعبية، 1970
21. لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج الاخضر، باتنة، 2008، 2009.
22. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أصول التدقيق، المملكة الهاشمية الأردنية، 2009.
23. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق المحاسبات، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر ، 2005.

24. محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، مجلة الباحث، عدد 12، 2013.
25. محمد بوتين، المراجعة و المراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010 .
26. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988 م.
27. محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2002 .
28. محمد مصري، أخلاقيات المهنة، ط2، دار الفكر، عمان، 1986 .
29. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير تخصص المالية و المحاسبة، المركز الجامعي بالمدينة، 2007-2008.
30. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، دراسة مقارنة (جامعة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التدبير تخصص المالية و المحاسبة، المركز الجامعي بالمدينة، 2007-2008.
31. منصور حامد محمود، محمود أبو العلا الطاحن، محمد هشام الحمودي، أساسيات المراجعة مركز جامعة القاهرة للتعليم و المفتوح، 1999.
32. المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، مراجعة و مراقبة داخلية، المملكة العربية السعودية.
33. نادية فضيل، شركة الأموال في القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2003.
34. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق، دار وائل للنشر، 2006.
35. هاني فرحات الزايخ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، رسالة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 1427 هـ، 2006 م.
36. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ط1، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، 2000.

ثانيا : المنشورات و القوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 ، المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 م، العدد 42.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 43 ، المؤرخة في 01 مارس 1980.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الوطنية، العدد 07، المرسوم التنفيذي رقم 11-32 ، مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير سنة 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
4. مرسوم تنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 31/11/1996.

الملاحق

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص محاسبة و ضرائب

استبيان البحث

يشكل هذا البحث جزءا من الدراسة التي تجريها مجموعة البحث للحصول على شهادة ليسانس في المحاسبة و الضرائب من خلال مذكرتهم بعنوان :

" التزام مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير العمل الميداني "

و يطرح الإشكالية التالية : إلى أي مدى يمكن لمعايير المراجعة الدولية إعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ؟

يسعدنا سيدتي ، سيدي اختياريكم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع كأكاديميين و مهنيين ، قناعة منا بموضوعيتكم و كونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة .
و مع شكرنا المسبق نتعهد لكم أن تحاط مساهمتكم بالسرية التامة و أنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي .

و شكرا

الطالبات :

- بالحشاني حياة
- سعيد خولة
- زعتر سالمة .

1-معلومات شخصية عن عينة الدراسة :

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

- | | | | |
|--------------------------|-------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| ☐ | أ- ذكر | ☐ | ب- أنثى |
| ☐ | أ- أقل من 25 سنة | ☐ | ب - من 26 سنة الى 35 سنة |
| ☐ | ج- من 36 الى 50 سنة | ☐ | د - من أكبر من 50 سنة |
| ☐ | أ- شهادة مهنية | ☐ | ب- ليسانس |
| ☐ | ج- ماجستير | ☐ | د- دكتوراه |
| ☐ | هـ- شهادات أخرى | | |
| ☐ | أ- أقل من 5 سنوات | ☐ | ب- من 5 الى 9 سنوات |
| ☐ | ج- من 10 الى 15 سنة | ☐ | د- من 16 سنة الى 20 سنة |
| ☐ | هـ- أكثر من 20 سنة | | |
| ☐ | أ- أستاذ جامعي | ☐ | ب- محافظ حسابات |
| ☐ | ج- أستاذ جامعي و محافظ حسابات | ☐ | د- خبير محاسبي |

هل أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق ؟ ☐ نعم ☐ لا

إذا كانت إجابتك بنعم ما هي درجة اطلاعك ؟

ممتازة ☐ جيدة ☐ مقبولة ☐ سطحية ☐

2- التعريف بالمهنة

لا	نعم	العبارة
		1. هل ترى بأن الجزائر متأخرة من ناحية بدايتها بتنظيم مهنة المراجعة سنة 1969؟
		2. هل المبادئ الأساسية للأخلاقيات يجب أن تطبق على جميع المراجعين ؟
		3. هل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF يتوافق مع معايير العمل الميداني ؟
		4. هل يمكن لأي محافظ حسابات من جنسية أجنبية ممارسة المهنة في الجزائر ؟
		5. هل هناك علاقة بين معايير المراجعة و معايير المحاسبة؟
		6. المراجع هو شخص فني محايد لا يخضع لأي سلطة إدارية ؟
		7. هل إفشاء السر المهني يعتبر خرقا للقانون المنظم للمهنة؟
		8. صدق و مشروعية الحسابات يعتبر هدف أساسي لإتمام عملية المراجعة ؟

3- واقع الممارسة المهنية في الجزائر

العبارة	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	على نحو معدوم
1. يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل بالإجراءات الواردة في القانون 01-10					
2. عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يتجرد من المصالح الشخصية، و يتمتع بالنزاهة و الصدق و الحياد و الموضوعية.					
3. تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها					
4. لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب تدني الأتعاب التي تدفع لهم.					
5. لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين و التشريعات التي تحكم المهنة.					
6. خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء لسمعته و سمعة المهنة و علاقته بزملائه في المهنة					
7. عند تقديم المراجع أي خدمة لشركة ما فإنه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعميل .					

4- الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	رفض	رفض بشدة
1. معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.					
2. معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر .					
3. في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري.					
4. تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين .					
5. ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية.					
6. إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية.					
7. المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.					

ملحق رقم 02

Statistics

		A1	A2	A3	A4	A5
N	Valid	40	40	40	40	40
	Missing	0	0	0	0	0

Frequency Table

A1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	38	95.0	95.0
	انثى	2	5.0	100.0
	Total	40	100.0	

A2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة 25 من اقل	5	12.5	12.5
	سنة 35 الى 26 من	23	57.5	70.0
	سنة 50 الى 36 من	6	15.0	85.0
	سنة 50 من اكبر	6	15.0	100.0
	Total	40	100.0	

A3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مهنية شهادة	4	10.0	10.0
	ليسانس	23	57.5	67.5
	ماجستير	9	22.5	90.0
	دكتوراه	2	5.0	95.0
	اخرى شهادات	2	5.0	100.0
	Total	40	100.0	

A4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 من اقل	16	40.0	40.0	40.0
سنوات 9 الى 5 من	12	30.0	30.0	70.0
Valid سنة 15 الى 10 من	8	20.0	20.0	90.0
سنة 20 من اكثر	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

A5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
جامعي استاذ	5	12.5	12.5	12.5
حسابات محافظ	29	72.5	72.5	85.0
Valid حسابات ومحافظ جامعي استاذ	3	7.5	7.5	92.5
محاسبي خبير	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

DESCRIPTIVES VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 D1 D2
D3 D4 D5 D6 D7
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
B1	40	1	2	1.70	.464
B2	40	2	2	2.00	.000
B3	40	1	2	1.78	.423
B4	40	1	2	1.50	.506
B5	40	1	2	1.90	.304
B6	40	1	2	1.83	.385
B7	40	1	2	1.90	.304
B8	40	1	2	1.93	.267
C1	40	2	5	4.45	.815
C2	40	3	5	4.45	.749
C3	40	2	5	3.68	.971
C4	40	1	5	2.68	1.118
C5	40	1	5	2.58	1.279
C6	40	2	5	4.63	.667
C7	40	2	5	4.63	.667
D1	40	1	5	3.33	1.141
D2	40	2	5	3.85	.834
D3	40	3	5	4.28	.679
D4	40	3	5	4.70	.516
D5	40	2	5	3.60	.928
D6	40	1	5	4.10	1.057
D7	40	2	5	4.23	.733
Valid N (listwise)	40				

```

COMPUTE B=MEAN (B1,B2,B3,B4,B5,B6,B7,B8) .
EXECUTE .
COMPUTE C=MEAN (C1,C2,C3,C4,C5,C6,C7) .
EXECUTE .
COMPUTE D=MEAN (D1,D2,D3,D4,D5,D6,D7) .
EXECUTE .

```

```

FREQUENCIES VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 D1 D2 D3
D4 D5 D6 D7
/ORDER=ANALYSIS .

```


Frequency Table

B1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا	12	30.0	30.0	30.0
Valid نعم	28	70.0	70.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid نعم	40	100.0	100.0	100.0

B3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا	9	22.5	22.5	22.5
Valid نعم	31	77.5	77.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا	20	50.0	50.0	50.0
Valid نعم	20	50.0	50.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا	4	10.0	10.0	10.0
Valid نعم	36	90.0	90.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا	7	17.5	17.5	17.5
Valid نعم	33	82.5	82.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا	4	10.0	10.0	10.0
Valid نعم	36	90.0	90.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

B8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا	3	7.5	7.5	7.5
Valid نعم	37	92.5	92.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
نادرا	2	5.0	5.0	5.0
احيانا	2	5.0	5.0	10.0
Valid غالبا	12	30.0	30.0	40.0
دائما	24	60.0	60.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
احيانا	6	15.0	15.0	15.0
Valid غالبا	10	25.0	25.0	40.0
دائما	24	60.0	60.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid نادرا	4	10.0	10.0	10.0
احيانا	15	37.5	37.5	47.5
غالبا	11	27.5	27.5	75.0
دائما	10	25.0	25.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معدوم نحو على	6	15.0	15.0	15.0
نادرا	12	30.0	30.0	45.0
احيانا	14	35.0	35.0	80.0
غالبا	5	12.5	12.5	92.5
دائما	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معدوم نحو على	8	20.0	20.0	20.0
نادرا	14	35.0	35.0	55.0
احيانا	11	27.5	27.5	82.5
غالبا	1	2.5	2.5	85.0
دائما	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid نادرا	1	2.5	2.5	2.5
احيانا	1	2.5	2.5	5.0
غالبا	10	25.0	25.0	30.0
دائما	28	70.0	70.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

C7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid نادرًا	1	2.5	2.5	2.5
Valid احيانًا	1	2.5	2.5	5.0
Valid غالبًا	10	25.0	25.0	30.0
Valid دائمًا	28	70.0	70.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

D1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة رفض	2	5.0	5.0	5.0
Valid رفض	8	20.0	20.0	25.0
Valid محايد	12	30.0	30.0	55.0
Valid موافق	11	27.5	27.5	82.5
Valid بشدة موافق	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

D2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid رفض	3	7.5	7.5	7.5
Valid محايد	8	20.0	20.0	27.5
Valid موافق	21	52.5	52.5	80.0
Valid بشدة موافق	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

D3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	5	12.5	12.5	12.5
Valid موافق	19	47.5	47.5	60.0
Valid بشدة موافق	16	40.0	40.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

D4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	1	2.5	2.5	2.5
موافق	10	25.0	25.0	27.5
بشدة موافق	29	72.5	72.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

D5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid رفض	4	10.0	10.0	10.0
محايد	16	40.0	40.0	50.0
موافق	12	30.0	30.0	80.0
بشدة موافق	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

D6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة رفض	1	2.5	2.5	2.5
رفض	3	7.5	7.5	10.0
محايد	5	12.5	12.5	22.5
موافق	13	32.5	32.5	55.0
بشدة موافق	18	45.0	45.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

D7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid رفض	1	2.5	2.5	2.5
محايد	4	10.0	10.0	12.5
موافق	20	50.0	50.0	62.5
بشدة موافق	15	37.5	37.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

GET

```
FILE='D:\KKKSSS.sav'.
DATASET NAME DataSet3 WINDOW=FRONT.
DATASET ACTIVATE DataSet1.
DATASET CLOSE DataSet3.
```

RELIABILITY

```
/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 D1
D2 D3 D4 D5 D6 D7
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA
/SUMMARY=TOTAL.
```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	40	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.622	27

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
A1	78.58	39.584	.053	.622
A2	77.30	35.241	.355	.592
A3	77.25	36.449	.222	.609
A4	77.53	34.204	.280	.601
A5	77.53	37.435	.212	.610
B1	77.93	39.097	.080	.621
B2	77.63	39.779	.000	.623
B3	77.85	38.951	.123	.618
B4	78.13	37.702	.293	.607
B5	77.73	39.333	.093	.620
B6	77.80	40.318	-.141-	.632
B7	77.73	39.384	.079	.621
B8	77.70	38.728	.295	.613
C1	75.18	36.917	.222	.609
C2	75.18	38.353	.093	.622
C3	75.95	39.895	-.086-	.648
C4	76.95	40.408	-.132-	.661
C5	77.05	35.741	.157	.623
C6	75.00	38.667	.080	.623
C7	75.00	37.128	.271	.605
D1	76.30	30.164	.663	.534
D2	75.78	34.589	.458	.581
D3	75.35	39.669	-.041-	.634
D4	74.93	37.917	.251	.609
D5	76.03	36.076	.255	.605
D6	75.53	32.615	.501	.567
D7	75.40	36.092	.357	.595

```

RELIABILITY
/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA
/SUMMARY=TOTAL.

```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	40	100.0

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

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	40	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.598	22

```

RELIABILITY
/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 D1 D2 D3 D4 D5 D6
D7
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary		
		N
		%
Cases	Valid	40
	Excluded ^a	0
	Total	40
		100.0
		.0
		100.0

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

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.593	22

تم بحمد الله