



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

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: تدقيق محاسبي

سبل تطوير المراجعة الخارجية في الجزائر

لتتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة

دراسة ميدانية

تحت إشراف الأستاذ:

بلقاسم بن خليفة

إعداد الطالبة:

أسماء نصيرة

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ مساعد (أ) بجامعة الوادي

محمد مسعودي

مشرفا ومقررا

أستاذ مساعد (أ) بجامعة الوادي

بلقاسم بن خليفة

ممتحنا

أستاذ محاضر (ب) بجامعة الوادي

محمد الهادي ضيف الله

السنة الجامعية: 2015/2014



## الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى:

من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... أرجو من الله  
أن يمد في عمرك لترى ثماراً قد حازت قطفها وستبقى كلماتك نجوماً اهتدي بها اليوم وفي  
الغد وإلى الأبد.

والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة... إلى معنى الحنان والتفاني... إلى بسملة الحياة وسر  
الوجود... إلى من كان دعائها سرنجاحي وحنانها بلسم جراحي... إلى أغلى

الجاب

أمي الحبيبة

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد وبوجودهم أكتسب القوة والمحبة

إخوانتي

إلى من أرى التفاءل بعينه والسعادة في ضحكته... وروحه التي سكنت روحي

يوسف

إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي... إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء

صديقاتي

أسماء

# كلمة شكر

أشكر المولى العلي القدير الذي أثار لي درب العلم وأعني على ما فيه الخير ومنحني

القدرة

على التفكير والتفاني في إنجاز هذا العمل وقدرني على إتمامه فالحمد لله،

فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه

﴿ إنما أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون ﴾

يسعدني أن أتقدم بشكر وتقدير والإمتنان والعرفان بالجميل إلى الأستاذ المشرف بن خليفة

بلقاسم

الذي شرفني بقبوله الإشراف على هذا العمل وما أسداه لي من نصائح وتوجيهات .

كما أتقدم بالشكر إلى عائلتي الكريمة لما وفرته لي من راحة حتى أتممت هذا العمل .

كما لا يفوتني أن أشكر مكتبة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير على مساعدتهم لي بالمراجع

اللازمة .

وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد بالقول أو العمل ولم يخل علياً بالنصائح .

أسماء

الهدف من هذه الدراسة هو محاولة تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة، من خلال إجراء دراسة مقارنة بين ما تنص عليه هذه المعايير وما جاءت به النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال، خاصة القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد ، لاسيما وأن الجزائر خضعت لإصلاحات محاسبية عميقة تجسدت في تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة والتي تستوجب إعادة النظر في كل ما له صلة بالجانب المحاسبي والمالي كالمراجعة و التحليل والتسيير المالي والضرائب وغيرها.

**الكلمات المفتاحية :** المعايير الدولية للمراجعة- التوافق- التوحيد - المعايير الدولية للمحاسبة.

## **Abstract**

The aim of this study is to shed an attempt to shed light on the reality of the exercise of the audit profession in Algeria and compliance with international standards for the review, in that a study Mfarnh between what is required by these standards and what brought him legal texts issued by the Algerian authorities in this area, especially law 10-01 on the profession of expert accounting and the Governor of the accounts certified accountant, especially since Algeria underwent repairs accounting deep embodied in the adoption of the financial accounting system derived from the International Accounting Standards, which require reconsideration of all of the relevant aspect of the accounting and financial such as end and financial analysis and management, taxes and others.

**Key words:** References to international standards- Compatibility–Monotheism

International Accounting Standards.

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	الشكر
	المخلص
I	فهرس المحتويات
II	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ- ب- ج- د- هـ	المقدمة
<b>الفصل الأول: عموميات حول المراجعة</b>	
2	تمهيد الفصل
3	<b>المبحث الأول: ماهية المراجعة</b>
3	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة
4	المطلب الثاني: تعريف المراجعة
6-5	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة
7	<b>المبحث الثاني: فروض ومبادئ وأنواع المراجعة</b>
7	المطلب الأول: فروض المراجعة
9	المطلب الثاني: مبادئ المراجعة
10	المطلب الثالث: أنواع المراجعة
15	<b>المبحث الثالث: معايير المراجعة</b>
15	المطلب الأول : معايير المراجعة المتعارف عليها
17	المطلب الثاني : أهمية وعلاقة معايير المراجعة بمسؤولية المراجع الخارجي
17	المطلب الثالث: التفرقة بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة
19	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة</b>	
21	تمهيد الفصل
22	<b>المبحث الأول: الإطار العملي للمراجعة الحسابات</b>
22	المطلب الأول : الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات
23	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
25	المطلب الثالث: أدلة وقرائن الإثبات
27	المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجعة
29	<b>المبحث الثاني: تطور المراجعة في الجزائر</b>
29	المطلب الأول : التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر
30	المطلب الثاني : عرض قانون 01-10
31	المطلب الثالث: الاختلافات بين قانون 91-08 وقانون 01-10

33	المبحث الثالث: المعايير الدولية للمراجعة وتوافقها المراجعة في الجزائر
33	المطلب الأول: مفهوم وأهمية المعايير الدولية للمراجعة
34	المطلب الثاني: عرض للمعايير الدولية للمراجعة
36	المطلب الثالث: مدى توافق المعايير الدولية للمراجعة مع القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر
37	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية
	تمهيد الفصل
39	المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية
40	المطلب الأول: منهج الدراسة
40	المطلب الثاني: مجتمع الدراسة
40	المطلب الثالث: عينة الدراسة
41	المبحث الثاني: إعداد الإستبيان وتفرغته من بياناته
41	المطلب الأول: إعداد الإستبيان
41	المطلب الثاني: هيكل الإستبيان
42	المطلب الثالث: تفرغ البيانات
46	المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان
46	المطلب الأول: أهمية ودور المعايير الدولية للمراجعة
47	المطلب الثاني: مدى توافق المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة
48	المطلب الثالث: أهم ما جاء به قانون 01-10 المنظم لمهنة المراجعة من جديد
50	خلاصة الفصل
52	الخاتمة
55	المراجع
58	الملاحق

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	الفرق بين المراجع الخارجي و المراجع الداخلي	01
31	الإختلاف بين قانون 08-91 وقانون 01-10	02
41	مقياس الإجابة على العبارات	03
42	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	04
43	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	05
44	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير التخصص	06
44	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير سنوات الخبرة	07
46	حساب المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للمحور الأول	08
47	حساب المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للمحور الثاني	09
48	حساب المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للمحور الثالث	10

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
42	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير المؤهل العلمي	01
43	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير الوظيفة الحالية	02
44	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير التخصص	03
45	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير سنوات الخبرة	04

## قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	الإستبيان
02	نتائج تحليل الإستبيان

## تمهيد

من نتائج الثورة الصناعية توجه العالم نحو الإقتصاد الذي سمح بظهور مبدأ المسؤولية المحدودة، الذي بمقتضاه أمكن تجميع رؤوس الأموال وإقامة الصناعات الحديثة في شكل شركات مساهمة وغيرها من شركات الأموال، وقد ترتب عن المبدأ السابق ذكره ظهور الملكية الغائبة أي انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن تسيير وإدارة الشركات، حيث ينتخب جماعة المالكين - الذين تجمعهم الجمعية العامة للمساهمين - جماعة من الأشخاص - يجمعهم مجلس الإدارة - يشرفون على تسيير الشركة ويحفظون حقوق المساهمين، والذين بدورهم ينتخبون المدير العام للشركة، وقد تدخل المشرع لتحديد حقوق وواجبات ومسؤوليات كل من الطرفين، إلا أن المساهمين كانوا بحاجة إلى رأي شخص مستقل يتمتع بالخبرة والتدريب والمهارة اللازمة لمراقبة وتقييم التصرفات الإدارية، المالية والمحاسبية التي يباشرها مجلس الإدارة عن طريق المديرية العامة، ومنه ظهرت الحاجة إلى خدمات المراجعين الخارجيين، لأن خبرتهم تجعل منهم خبراء مختصين في أعمال فحص ومراجعة والمصادقة على الحسابات الإجتماعية للشركات التي تلخص العمليات المالية لفترة معينة، ثم الحكم عليها من ناحية مدى سلامتها وأثرها على النتيجة والمركز المالي للشركة في نهاية الدورة، وللجمعية العامة للمساهمين الحق في تعيين المراجع الخارجي فهو بمثابة وكيل عليهم في مجال مراقبة الحسابات وممتلكات الشركة، ومن هنا برزت مهنة المراجع إلى جانب المهن الفنية الأخرى، فالمراجعة علم له أصوله و فن له أساليبه .

وكأي مهنة حرة، فقد إنتظم أفرادها في منظمات وجمعيات فنية وذلك للمحافظة على المهنة والتعاون للرفع من المستوى الثقافي والفني لأعضائها وخاصة وضع المعايير والمبادئ والمقاييس التي تحكم المهنة وممارستها وإحداثها وفقا للظروف والتطورات الإقتصادية .

فلاحظ أن مهنة المراجعة في الجزائر إتسمت بنوع اللاتنظيم من الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة بدليل أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال القانون 91-08 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إلى غاية سنة 2010 من خلال قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و المحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إن المرجعية الرئيسية لمهنة المراجعة هي المعايير الدولية المراجعة، وتبرز أهمية المعايير الدولية للمراجعة بظهور الشركات الدولية المتعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المراجعة والمحاسبة، فمن جهة تزايد أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة

لمستخدمي القوائم المالية والتقارير، ومن جهة أخرى إزدادت مشاكل المراجعة والمحاسبة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات مما دعا الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية إلى الإستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير الدولية للمراجعة فيما بعد وهي مجموعة المعايير الصادرة من الإتحاد الدولي للمحاسبين، وهي تهدف إلى تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين عبر العالم، لذا توجب على كل دولة تطمح لإحتلال مكانة عالمية تبني المعايير الدولية للمراجعة.

### الإشكالية الرئيسية:

على ضوء ماسبق ولتحقيق أهداف الدراسة تم طرح الإشكال الأتي:

"ما مدى توافق المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة" ؟

### الأسئلة الفرعية:

لتبسيط هذه الإشكالية وتمهيدا لتحليل موضوع البحث تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم المراجعة؟

- فيما يكمن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة؟

- ما مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر؟

وللإجابة عن هذه التساؤلات، تم اعتماد الفرضيات التالية:

- قد تعتبر عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية بطريقة موضوعية.

- تقلص المعايير الدولية للمراجعة من حجم فجوة التوقعات، وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات المراجعة بين الدول المختلفة.

- بإمكان الجزائر تطبيق المعايير الدولية للمراجعة كما فعلت مع المعايير الدولية للمحاسبة، حتى وإن إقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري.

### مبررات إختيار الموضوع:

إختيارنا للموضوع يعود إلى جملة من الأسباب الموضوعية وذاتية أهمها:

- الميول الشخصي لمواضيع المراجعة ورغبة في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

- تعتبر المراجعة موضوع حديث يتعلق بأحداث اليوم ويجب تجديده باستمرار.

- أهمية الموضوع في الميدان العملي وخاصة منذ إدخال الإعلام الآلي في ميدان المحاسبة، المالية والتسيير .

- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة المراجعة في الجزائر .

- كون الكثير من الدول من ذوي الواقع الإقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.

#### أهداف الدراسة:

الهدف من هذه الدراسة هو إجراء مقارنة بين ما تنص عليه المعايير الدولية للمراجعة وما جاءت به النصوص والتشريعات القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال، خاصة القانونون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

#### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في محاولة تسليط الضوء على النواحي الفنية والعملية لمهنة المراجعة في الجزائر، حيث تعتبر هذه المهنة من المهن العريقة في الدول المتقدمة إلا أنها لا تحظى بالإهتمام اللازم في بلادنا إذ تكمن أهميتها في الخدمات التي تقدمها لجهات مختلفة ( المساهمين ، المديرين ، العمال ، مصالح الضرائب، الموردين، الزبائن، البنوك والمؤسسات المالية)، فهي تخدم الإقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات في مجال الإستثمارات والكشف على حالات الإسراف أو التلاعب والغش، حيث تضمن الشفافية في عملية التسيير.

#### الدراسات السابقة:

- صديقي مسعود: نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

قسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول، فتطرق إلى التأسيس العلمي للمراجعة في الفصل الأول، وتناول في الفصل الثاني التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة، أما الفصل الثالث فعالج فيه الضابط الإجرائي لفحوة التوقعات بينما كان الفصل الرابع لعرض التجارب الدولية للمراجعة المالية، وفي الفصل الأخير تحليل نتائج الإستبيان.

وأهم نتيجة التي توصل إليها الباحث، أن المنظمات الدولية للمراجعة تدعو إلى ضرورة موافقة وإنسجام المراجعة الوطنية للتوجيهات وقيود العمل دوليا.

- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، الجزائر، 2010 .

قسم الباحث الموضوع إلى أربعة فصول، فتطرق إلى عموميات عن المراجعة في الفصل الأول، أما الفصل الثاني فتناول المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وفي الفصل الثالث تطرق إلى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية الخارجية وفي الأخير قام بدراسة حالة.

وأهم نتيجة التي توصل إليها الباحث أن النسبة كبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة المراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه.

### المنهج المستخدم:

سنتبع في دراستنا هذه على المنهج الوصفي، بالإضافة إلى المنهج التحليلي وذلك من خلال عرض لمختلف القوانين والتشريعات، أي أنه تم تحليل الموضوع حسب الأوضاع الجزائرية كما تم اللجوء إلى إستعمال المنهج الإحصائي فيما يخص الإستيبيان وذلك لإثبات ما تم عرضه كدليل ولتدعيم ما تم ذكره في الدراسة.

### الأدوات المستخدمة:

سنعتمد في دراستنا على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وهي الأكثر شيوعا نختصرها في :

- المسح المكتبي للوقوف على ما تم تناوله في اطار دراستنا بهدف ارساء الدعامة النظرية له.
- البحوث والدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع.
- البحث عبر شبكة الأنترنت لجعل بحثنا لا يهمل المستجدات التي ترتبط مباشرة بالموضوع.

### صعوبات البحث:

ويمكن حصرها في النقاط التالية:

- ضيق الوقت بسب تأخر معلومات الدراسة الميدانية ومعالجتها بالصورة المطلوبة.
- عدم استعاب الفئة المستهدفة للموضوع.
- إستخراج المادة العلمية من النصوص القانونية.
- احتكار المعلومات من طرف المختصين في هذا المجال.

محتوى البحث:

كمحاولة منا للإجابة عن التساؤلات التي قمنا بطرحها ارتأينا تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، اثنين منها نظري والآخر تطبيقي.

تناولنا في الفصل الأول المراجعة وتسلسلها عبر التاريخ من خلال التطرق إلى عموميات حول المراجعة من خلال إعطاء لمحة تاريخية عن المراجعة بالإضافة إلى التعاريف التي تناولت المراجعة وأهدافها وأنواعها وفروضها ومبادئها و معاييرها التي قامت عليها.

وتطرقنا في الفصل الثاني إلى الجوانب العملية للمراجعة في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة من خلال التطرق إلى الإطار العملي لمراجعة الحسابات بالإضافة إلى تطور المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة.

أما الفصل الثالث فهو دراسة ميدانية من خلال تأسيس إستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، محاولين بذلك معرفة دور وأهمية المعايير الدولية للمراجعة وكذلك مدى توافقها مع المراجعة الخارجية في الجزائر، وفي الأخير أهم ما جاء به قانون 10-01.

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة

تمهيد :

لقد نشأت المراجعة وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها، فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، الإدارية، التشغيلية للمؤسسة، ومدى إلتزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها بغرض تفادي مختلف الأخطاء وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والإحتلاس .

إن المراجعة كغيرها من العلوم الإجتماعية تقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تعتبر كأساس لل غاية التي أنشأت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشدا لممارسي مهنة المراجعة.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي :

المبحث الأول : ماهية المراجعة .

المبحث الثاني : فروض ومبادئ وأنواع المراجعة .

المبحث الثالث : معايير المراجعة.

## المبحث الأول : ماهية المراجعة

سنتطرق في هذا المبحث إلى بعض العموميات حول المراجعة من حيث تطورها التاريخي، مفهومها، أهميتها وأهدافها.

### المطلب الأول : التطور التاريخي للمراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع و الإحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم، فالمراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء<sup>1</sup>.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد فيما يلي أهم المراحل التاريخية للمراجعة<sup>2</sup>:

- قبل سنة 1850 : كانت الحكومة والمحاكم التجارية والمساهمين هم الذين يأمرن المحاسب بمنع وقوع الغش ومعاقبة فاعليه وحماية الأموال من مختلف التلاعبات.

- قبل سنة 1900 : كانت الحكومة و المساهمين هما الذين يأمرن شخصا مهنيا في المحاسبة أو القانون بمنع وقوع الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.

- قبل سنة 1940 : كانت الحكومة والمساهمين هما الذين يأمرن شخصا مهنيا في المراجعة والمحاسبة بمنع وقوع الغش والأخطاء والشهادة على مصداقية القوائم المالية.

- قبل سنة 1970 : كانت الحكومة والمساهمين والبنوك هم الذين يتفقون مع شخص مهني في المراجعة حول الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية.

<sup>1</sup> - صديقي مسعود، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص20.

<sup>2</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص 21.

- قبل سنة 1990 : كانت الحكومة والمساهمين وهيئات أخرى هم الذين يتفقون مع شخص مهني في المراجعة أو المحاسبة أو الاستشارات المالية حول الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية وصدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية.

- بعد سنة 1990 : كانت الحكومة والمساهمين وهيئات أخرى هم الذين يتفقون مع شخص مهني في المراجعة حول الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية وكذا العمل في ظل احترام المعايير على الحماية من الغش العالمي.

### المطلب الثاني : تعريف المراجعة

كلمة التدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (Audir) و التي تعني (Tohear) يستمع، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات و كان هذا الشخص يجلس مع المحاسب ورب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل<sup>3</sup>. وتعرف على (أنها إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة)<sup>4</sup>.

كما تعرف على (أنها تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منه تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الإقتصادية مع المعايير محاسبية مقررّة عن طريق جمع وتقييم أدلة الإثبات المراجعة ( إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات وفحص ) مع تقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لإستخدامها في إتخاذ قراراتها)<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> - غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، ط1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الأردن ، 2006، ص 13.

<sup>4</sup> - محمد التهامي طواهي ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية ، ط2 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005، ص 9.

<sup>5</sup> - أمين السيد أحمد لطفي ، مسؤوليات و اجراءات المراجع في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005 ، ص 2.

ومن التعاريف الأخرى الشاملة للمراجعة ما ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بأن (المراجعة عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية)<sup>6</sup>.

### المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة

#### الفرع الأول: أهمية المراجعة

تعتبر المراجعة وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا تعتبر غاية بحد ذاتها، حيث إن القيام بعملية المراجعة يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجدها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف:

#### أولاً: إدارة المنشأة :

يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث إن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية و الرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار لمثل هذه المنشأة<sup>7</sup>.

#### ثانياً: المؤسسات المالية و التجارية و الصناعية :

يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل<sup>8</sup>.

#### ثالثاً: الهيئات الحكومية و أجهزة الدولة المختلفة :

تعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات.... إلخ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في المفاوضات مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح وما شابه<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> - محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية و اليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية ، دار الجامعية ، مصر ، 2002 ، ص 6.

<sup>7</sup> - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>8</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص 19.

<sup>9</sup> - خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية ، ط2 ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2004 ، ص 16.

## الفرع الثاني : أهداف المراجعة

لقد صاحب تطور مهنة المراجعة تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقيق والفحص وكذلك درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويتمثل ذلك في العرض التالي<sup>10</sup>:

- قبل عام 1900 كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والإختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق التفصيلي، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية .

- من 1905 حتى 1940 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى إكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدأ الإهتمام بالرقابة الداخلية .

- من 1940-1960 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي وتم التحول نحو المراجعة الإختبارية، الذي يعتمد على المتانة وقوة نظام الرقابة الداخلية .

أما اليوم، فقد تعدت عملية مراجعة إلى أهداف و أغراض أخرى أهمها<sup>11</sup>:

- مراقبة الخطط الموضوعة متابعة تنفيذها؛

- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة الى الأهداف المرسومة ؛

- تحقيق أقصى قدر ممكن لرفاهية أفراد المجتمع ؛

- تخفيض خطر المراجعة.

وعموما إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة محل المراجعة ونتائج الأعمال عن تلك الفترة .

<sup>10</sup> - أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، ط1 ، دار الصفاء ، الأردن ، 2000، ص ص 8-9 .

<sup>11</sup> - خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

## المبحث الثاني : فروض ومبادئ وأنواع المراجعة

قبل أن تكون المراجعة جانبا عمليا فهي رصيد نظري يقوم على مجموعة من الفرضيات والأسس التي تمثل الركيزة التي يمكن الرجوع إليها عند القيام بعملية المراجعة، لذلك سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى فرضيات ومبادئ التي تقوم عليها المراجعة ومختلف تقسيماتها.

### المطلب الأول : فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، لذلك سنذكر أهم الفروض التحريية لها:

### الفرع الأول : قابلية البيانات للفحص

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى<sup>12</sup>، وتتمثل في العناصر التالية<sup>13</sup>:

#### أولا: الملائمة

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها .

#### ثانيا: البعد عن التحيز

إن يتم اعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة .

#### ثالثا: القياس الكمي

أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

#### رابعا: القابلية للفحص

أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص .

<sup>12</sup> - محمد التهامي الطواهي، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>13</sup> - غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 21.

### الفرع الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة.

يقوم هذا الفرض على تبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية إتخاذ على أساسها قرارات صائبة، و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن ييدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة<sup>14</sup>.

### الفرع الثالث: خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.

يشير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراقب في إكتشاف الأخطاء فوجود هذا الفرض سوف لا يساعده على إكتشاف الأخطاء غير العادية أو تواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراقب إكتشافها من خلال اختياراته العادية فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من إكتشافها ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراقب أثناء مزاولته لعمله حتى يكون الفرض ذو قيمة حقيقية<sup>15</sup>.

### الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة إقتصادية وعملية بتبني المراجعة الإختيارية بدلا عن التفصيلية<sup>16</sup>.

### الفرع الخامس: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الإلتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي و الحقيقي لها<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> محمد التهامي الطواهري، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>15</sup> - محمد سمير الصبان ، عبد الله عبد العظيم هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، دار الجامعية ، مصر ، 2002، ص 33.

<sup>16</sup> - محمد التهامي الطواهري، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

<sup>17</sup> - محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال ، مرجع سبق ذكره، ص35.

الفرع السادس: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل .

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق اجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض<sup>18</sup> .

الفرع السابع: مراقب الحسابات يزاو عمل كمراجع فقط

يشير هذا الفرض موضوع استقلال مراقب الحسابات في أداء عمله، ويمثل استقلال مراقب الحسابات سنداً أساسياً لجدية عملية المراجعة ومن ثم فأى عمل يقصد منه التقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجدية<sup>19</sup> .

المطلب الثاني : مبادئ المراجعة

وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي<sup>20</sup>:

الفرع الأول : المبادئ المرتبطة بركن الفحص

أولاً: مبدأ التكامل

يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية المحتملة على كيانها.

ثانياً: مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

ثالثاً: مبدأ الموضوعية في الفحص

نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.

رابعاً: مبدأ فحص الكفاية الإنسانية

<sup>18</sup> - محمد التهامي الطواهري، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

<sup>19</sup> -محمد سمير الصبان ، عبد الله عبد العظيم هلال ، مرجع سبق ذكره ، ص 35.

<sup>20</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص23.

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة

نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحواجز والاتصال والمشاركة.

**الفرع الثاني: المبادئ المرتبطة بركن التقرير.**

**أولاً: مبدأ كفاية الإتصال.**

يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

**ثانياً: مبدأ الإفصاح.**

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

**ثالثاً: مبدأ الإنصاف.**

يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

**رابعاً: مبدأ السببية.**

يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

**المطلب الثالث : أنواع المراجعة**

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب الى مختلف أنواع المراجعة:

**الفرع الأول: من حيث القائم بعملية المراجعة**

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة الى نوعين أساسيين هما:

### أولاً: المراجعة الخارجية.

يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر و سجلات المنشأة و مستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه ، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة<sup>21</sup>.

### ثانياً: المراجعة الداخلية

هي أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى، ويمكن القول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بمعلومات مستمرة<sup>22</sup>.

ومن التعريفين السابقين لطبيعة كلا من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، يمكن اعداد الجدول التالي لإبراز أوجه الخلاف بين دور كلا من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي:

الجدول رقم (01): الفرق بين المراجع الخارجي و المراجع الداخلي

معايير التفرقة	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
الهدف أو الأهداف.	-خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الاعمال والمركز المالي. - اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم المالية.	الهدف الرئيسي: خدمة الادارة ، عن طريق التأكد من ان النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء و الغش والانحراف عن السياسات الموضوعية.
نوعية من يقوم بالمراجعة.	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الادارة.
درجة الاستقلال في اداء العمل و ابداء الرأي.	يتمتع باستقلال كامل عن الادارة في عملية الفحص والتقييم و ابداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الادارات (مثل الحسابات والتكاليف) ولكنه يخدم رغبات وحاجات الادارات الاخرى.
المسؤولية.	مسؤول امام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره	مسؤول امام الادارة ، ومن ثم يقدم

<sup>21</sup> - احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، صص 16-17.

<sup>22</sup> - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، صص 30.

عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية اليهم.	تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا
نطاق العمل.	يحدد ذلك امر التعيين و العرف السائدومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.
توقيت الاداء.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في تحاية السنة المالية،وقد يكون في بعض الاحيان على فترات متقطعة خلال السنة.

المصدر: محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص ص 44-45.

### الفرع الثاني: من حيث مجال وحدود المراجعة

إذا نظرنا إلى المراجعة من زاوية المجال أو الحدود التي توضع على عملية المراجعة أمكن تقسيمها إلى<sup>23</sup>:

أولاً: مراجعة كاملة.

وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.

ثانياً: مراجعة جزئية.

وهي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ماتم من عمليات خلال

الفترة ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع :

- بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها ؛

- عمليات أيام معينة دون باقي الأيام؛

- عينات من عمليات الايرادات أو المصروفات ؛

الفرع الثالث: من حيث مدى الإلزام:

وتنقسم إلى نوعين هما<sup>24</sup>:

أولاً: مراجعة إلزامية

وهي المراجعة التي يحتم القيام بها، حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد

القوائم المالية الختامية له، ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات

المقررة. مثال عن المراجعة الالزامية: مراجعة حسابات شركات المساهمة .

<sup>23</sup> -السيد محمد ، المراجعة و الرقابة المالية -المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث ، مصر، 2008، ص ص 42-43.

<sup>24</sup> - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 33-34.

### ثانيا: مراجعة اختيارية

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال و المركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو إنضمام شريك جديد.

### الفرع الرابع: من حيث توقيت المراجعة

تنقسم إلى نوعين هما<sup>25</sup>:

#### أولا: مراجعة مستمرة

المراجعة في هذه الحالة لها صفة الاستمرار، بمعنى أن تتم المراجعة أولا بأول خلال الفترة المالية، إذ يقوم مراقب الحسابات بالتدرد على المشروع من آن الى آخر أو على فترات دورية أوغير دورية للقيام بمراجعة الأعمال المحاسبية التي تمت، وهذا النوع من المراجعة أنسب مايكون لشركات الأموال وغيرها.

#### ثانيا: مراجعة النهائية

هي المراجعة التي تبدأ بعد إنتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم والحسابات الختامية، وفي الغالب يتفرغ المراجع أو بعض مساعدية فترة زمنية معينة بعد إنتهاء السنة المالية للشركة ليتولى خلالها فحص ومراجعة حسابات وعمليات الشركة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرا صادقا عما أنجز من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير المراجعة المطلوب منه.

### الفرع الخامس: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع لنوعين :

#### أولا: مراجعة تفصيلية

وتعني المراجعة التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة

حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي إستخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها باستمرار<sup>26</sup>.

ثانيا: مراجعة اختبارية<sup>27</sup>:

وهي المراجعة التي تعتمد على إقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وتتم هذه المراجعة بإتباع المراجع أحد هذه الأساليب :

-تقدير الشخصي؛

-علم الاحصاء .

وإتباع المراجع لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المراجع بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل:

المجتمع، العينة، الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي.....إلخ.

ولذلك تعتبر المراجعة الإختبارية هي الأساس السائد للعمل الميداني الآن و أن المراجعة التفصيلية تمثل الإستثناء لذلك الأساس، ومن الجدير بالذكر في هذا المجال التفرقة بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من ناحية والمراجعة الجزئية والمراجعة الإختبارية من ناحية أخرى وذلك تجنباً للخلط بين هذه الأنواع حيث أن المراجعة الكاملة قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات في حين أنها تكون إختبارية إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات.

<sup>26</sup> -محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 36.

<sup>27</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

### المبحث الثالث: معايير المراجعة

سننتظر في هذا المبحث إلى معايير المراجعة المتعارف عليها وأهميتها وعلاقتها بمسؤولية المراجع الخارجي وفي الأخير نقارن بين المعايير والإجراءات.

#### المطلب الأول : معايير المراجعة المتعارف عليها

تعرف معايير المراجعة بأنها المقاييس التي يستطيع المراجع في ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والمراجعة، وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة<sup>28</sup>.

إذا فالمعايير هي عبارة على أنماط يجب أن يتقيد بها المراجع عند أداء مهمته، وهي تستنتج منطقياً من المفاهيم والفروض، لذلك سوف نعرض هذه المعايير والمتمثلة فيما يلي:

#### الفرع الأول : المعايير العامة أو الشخصية<sup>29</sup>:

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني و اعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة .ويندرج تحتها المعايير التالية :

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في مجال خدمات المراجعة ؛

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

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

<sup>28</sup> عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، 2010، ص29.

<sup>29</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة-الاطار النظري و الاجراءات العلمية، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص64.

### الفرع الثاني : معايير العمل الميداني<sup>30</sup> :

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند إستخدام هذه الإجراءات وتحتوي على ثلاثة معايير هي :

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة .

- يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقومها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الإعتماد عليها، وتحديد نوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة .

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

### الفرع الثالث : معايير إبداء الرأي أو التقرير<sup>31</sup> :

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات، وتشمل هذه المعايير على أربعة معايير هي:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة .

- تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك .

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل، أو إمتناعه عن إبداء الرأي ، وفي الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت الى ذلك.

<sup>30</sup>- نفس المرجع السابق، ص64.

<sup>31</sup> - خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات -الناحية العملية، ط2، دار وائل للنشر،الأردن ، 2004 ، ص 17.

### المطلب الثاني : أهمية وعلاقة معايير المراجعة بمسؤولية المراجع الخارجي<sup>32</sup> :

لقد تطورت مهنة المراجعة بصفة عامة وظهرت هيئات ومنظمات تهتم بهذه المهنة، ومن بين ما إهتمت بهذه المنظمات هو إصدار معايير للأداء المهني في صورة نشرات والتي تعتبر بمثابة إطار متكامل للممارسة المهنية الجيدة، كما تستخدم كأداة لتحديد المسؤولية وتنظيم العلاقة بين أعضاء المهنة أنفسهم، وعلاقتهم بعملائهم وجميع أفراد المجتمع المستفيدين من خدماتهم.

وتبرز أهمية معايير المراجعة في كون أنها تحدد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بعملية المراجعة أو الفحص، وبالتالي من الضروري أن يتم الفحص وفقا لتلك المعايير حتى لا يتحمل المراجع أي مسؤولية في حالة ظهور غش أو تلاعب.

كما تعتبر معايير المراجعة في غاية الأهمية بالنسبة لمن يستخدمون التقارير والمعلومات المحاسبية، لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات.

### المطلب الثالث : التفرقة بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة<sup>33</sup> :

في بداية ظهور مهنة المراجعة، كانت جودة عمليات المراجعة تختلف اختلافا كبيرا من حالة إلى أخرى اعتمادا على معرفة وخبرة والحكم الشخصي للمراجع القائم بها، وقد أدركت المهنة سريعا منذ مراحلها المبكرة الحاجة الملحة للمعايير، وطبقا لذلك تم إصدار في الولايات المتحدة الأمريكية بعض النشرات التي لحق بها العديد من التعديلات والتفسيرات إلى أن أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مجموعة من معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، والتي يلزم أن بتفهمها كل مراجع تفهما عميقا، وأصبح المراجع يشير إليها صراحة في تقريره ويعتبر عدم الالتزام بها إخلالا بدستور آداب وسلوك المهنة .

وبناء على ذلك، فعند القيام بعملية المراجعة يجب أن يلتزم المراجع بمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، ويجب على مكاتب المراجعة المستقلة أن تلتزم بهذه المعايير فيما تقوم به من عمليات مراجعة وينطوي هذا الالتزام على وضع إجراءات لرقابة جودة عمليات المراجعة .

<sup>32</sup> - حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص ص 24-25.

<sup>33</sup> أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، 2002، ص ص 74-75.

## الفصل الأول.....عموميات حول المراجعة

وتجدر الإشارة إلى أنه توجد تفرقة واضحة بين إجراءات المراجعة ومعايير المراجعة. ففي مجال المراجعة يشير مصطلح إجراءات إلى الطرق والأساليب التي يستخدمها المراجع للقيام بعمليات الفحص، وتختلف هذه الإجراءات من فحص إلى آخر طبقا لظروف كل حالة على حدى .

أما معايير المراجعة فهي مقاييس لجودة أداء المراجع للإجراءات وللأهداف التي يجب تحقيقها باستخدام الإجراءات التي يتبناها المراجع في الفحص، فالمعايير هي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع، وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي فهي نادرا ما تتغير، حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك.

## خلاصة الفصل

إن ظهور المراجعة وتطورها حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم كان نتيجة للتطور الإقتصادي وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها، مما أدى لإنفصال الملكية عن الإدارة. ولقد تمثل الهدف العام للمراجعة في فحص أعمال الغير، وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقاً للقواعد والتعليمات والإجراءات المحددة مسبقاً ورفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهمله الأمر، ولتحقيق هذه الغاية التي أنشأت من أجلها مهنة المراجعة، فقد قامت هذه المهنة على مجموعة من الفروض والمفاهيم، التي من خلالها تحددت الإجراءات والخطوات التنفيذية للمراجعة، كما اشتقت منها المعايير التي تعتبر مرجع ومرشد لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية .

وعليه سنقوم بتعرف على الجوانب العملية للمراجعة ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة، وذلك من خلال الفصل الثاني لهذه الدراسة.

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

تمهيد :

تحاول الجزائر كباقي الدول مسايرة التطورات الإقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية في التحكم في آليات إقتصاد السوق الذي أصبح منطق مفروض لا يمكن أن نتجاهله، لهذا تسعى الجزائر جاهدة للإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهو توجه لا بد أن تنتهجه الجزائر من خلال القيام بالعديد من الإصلاحات.

كما سعت الجزائر كذلك إلى تطوير وإصلاح النظام المحاسبي مع الأخذ بعين الإعتبار الإتجاهات الدولية الحديثة، وتبني النظام المحاسبي قامت الجزائر بإصلاح منظومة المراجعة من خلال صدور قانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إن المرجعية الدولية الأساسية لمهنة المراجعة هي المعايير الدولية للمراجعة والتي تعتبر أنماط ونماذج معيارية تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي.

وستتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي :

المبحث الأول :الإطار العملي لمراجعة الحسابات .

المبحث الثاني : تطور المراجعة في الجزائر.

المبحث الثالث: المعايير الدولية للمراجعة وتوافقها مع المراجعة في الجزائر

## المبحث الأول: الإطار العملي لمراجعة الحسابات

ستتطرق في هذا المبحث إلى الإجراءات التمهيدية للمراجعة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و كذلك أدلة قرائن الإثبات وفي الأخير كيفية إعداد تقرير المراجعة.

### المطلب الأول : الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات

من أجل تحسين فعالية المراجعة و تحسين كفاءتها، فإنه على المراجع أن يتبع بعض الإجراءات المهنية للقيام بعملية المراجعة، والتي تتمثل فيما يلي<sup>34</sup> :

#### الفرع الأول: التأكد من صحة تعيينه مراجعا للحسابات:

ويختلف التأكد من صحة التعيين باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة على النحو الآتي :

##### أولاً: مؤسسات الأفراد.

في هذه الحالة على المراجع أن يحصل على عقد مكتوب من صاحب المؤسسة.

##### ثانياً: مؤسسات المساهمة.

إذا كانت المؤسسة جديدة فإن على المراجع الإطلاع على عقد التأسيس و القانون النظامي للمؤسسة، و في حالة ما إذا كانت مستمرة يمكنه التأكد من تعيينه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة .

#### الفرع الثاني: التأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة

يعتمد هذا العنصر على الشكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة، في المؤسسات الفردية لا بد من تحديد نطاق عملية المراجعة في العقد المبرم بين المراجع وعميله، أما بالنسبة للمؤسسات المساهمة لا يتم تحديد نطاق المراجعة كون مراجعة حساباتها إلزامية.

#### الفرع الثالث: الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة

يجب على المراجع أن يتعرف على المؤسسة المراد مراجعتها، ففي المؤسسات المساهمة يطلع المراجع على العقد التأسيسي والنظام الداخلي للمؤسسة للتعرف على مقرها ومركزها القانوني، ومدة المؤسسة وغرضها ورأس مالها والسلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأحكام الخاصة بإ انعقاد الهيئة العامة والتصويت على قراراتها. أما بالنسبة لشركات الأشخاص يقوم المراجع بالإطلاع على عقد الشركة لمعرفة رأس مالها الإجمالي وحصص كل شريك.

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

### الفرع الرابع:زيارة استطلاعية للمؤسسة

يقوم المراجع بزيارة المؤسسة ليطلع على سير العمل فيها وكذلك على النواحي المتعلقة بعملية الإنتاج والتخزين وتسلسل العمليات، بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج المراجعة.

### الفرع الخامس: فحص النظام المحاسبي للمؤسسة

على المراجع أن يقوم بدراسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا كان أو أليا، ولاإطلاع على السجلات والدفاتر الإلزامية والإختيارية، والإلمام بخطوات التسجيل والترحيل، لأنه ملزم بإصدار رأي محايد في نهاية العملية .

### الفرع السادس: الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية لدورات السابقة

في حالة قيام المراجع بمراجعة حسابات مؤسسة مستمرة فيجب عليه أن يتعرف على مركزها المالي ونوعية تقاريرها السابقة مما يمكنه من وضع خطة عمله وتفصيلها، بالإضافة إلى فحص أية تحفظات سابقة.

### الفرع السابع: التعرف على العاملين في المؤسسة ومسؤولية كل واحد منهم

فعلى المراجع أن يحصل على قائمة أسماء العاملين وصورة عن التوقع خصوصاً الهامة منها والملزمة للشركة قانوناً، ومعرفة حدود السلطة والمسؤولية بها.

### الفرع الثامن : فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية

كي يتأكد المراجع من صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، عليه أن يقوم بهذه العملية ليقنتع بكفاية الاقتطاعات الضريبية.

### الفرع التاسع : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر من أهم إجراء لأن عملية المراجعة تحولت من كاملة تفصيلية إلى إختيارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية و الإختبارات، وتتوقف كمية الإختبارات وحجم العينات على متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل. فعلى المراجع مراعاة جميع هذه النواحي إذا كان يراجع المؤسسة لأول مرة.

### المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم و الإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الإعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الإلتزام بسياسات الإدارة الموضوعة، لقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق ( المراجعة) الخارجي المطبق من قبل المنشأة ولتمكن إدارة المنشأة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤوليتها،

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

يمكن ان تعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية و الإجراءات و الوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصول المنشأة، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وزيادة الإلتزام بالسياسات المحاسبية<sup>35</sup>.

### الفرع الأول : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية<sup>36</sup> :

#### أولاً: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.

في هذه الخطوة على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، من خلال الإستفسار من الأشخاص وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف نظام الرقابة الداخلية والوظائف، لفهم هيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

#### ثانياً: تحديد مخاطر الرقابة.

يمكن للمراجع أن يحدد مخاطر الرقابة من خلال مواطن القوة والضعف ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق المراجعة، كذلك يجب أن توثق مواطن القوة والضعف.

#### ثالثاً: إختبارات الإلتزام.

الهدف من هذه الخطوة هو التحقق من أن أساليب الرقابة مطبقة بنفس الطريقة التي وضعت بها، وعلى الموظفين أن يلتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على المؤسسة أن تحث عاملها على ذلك من خلال تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم.

### الفرع الثاني: مسؤولية المراجع فيما يخص أنظمة الرقابة الداخلية

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية وإدارية وضبط داخلي، فإن مسؤولية المراجع تكون على ثلاث نواحي وهي كالآتي<sup>37</sup> :

#### أولاً: المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية.

<sup>35</sup>- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 206-207.

<sup>36</sup>- نفس المرجع أعلاه، ص 214.

<sup>37</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 237.

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

لا يعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الإدارية في المؤسسة محل الفحص حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، وعليه فإن إلزام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية الإدارية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إداري لا يؤثر على برنامج المراجعة الذي يقوم بوضعه مراجع الحسابات.

### ثانياً: المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية

بالنسبة لرقابة المحاسبية يعتبر المراجع مسؤولاً عنها، كونها ذات علاقة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الإعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة عن المدة المالية محل الفحص، بالإضافة إلى حماية أصول المؤسسة النقدية والغير نقدية من التلاعب والإختلاس، فعلى المراجع أن يبذل جهد خاص لهذا النظام باعتباره له أثر جوهري في عملية المراجعة.

### ثالثاً: المسؤولية بالنسبة لضبط داخلي

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر المراجع مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، فنظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء و الغش بسهولة.

### المطلب الثالث : أدلة وقرائن الإثبات

#### الفرع الأول: مفهوم أدلة وقرائن الإثبات

يمكن تعريف قرينة الإثبات على أنها " (تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من إتخاذ قرار معين في موضوع جدلي)"<sup>38</sup>.

وتعرف أدلة الإثبات على أنها ( "تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الإدعاءات أو الإعتقادات المزعومة إلى إفتراضات مثبتة)"<sup>39</sup>.

#### الفرع الثاني: أنواع أدلة وقرائن الإثبات<sup>40</sup>.

هناك العديد من أدلة الإثبات والقرائن وتمثل فيما يلي:

<sup>38</sup> - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 289.

<sup>39</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 161.

<sup>40</sup> - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص ص58-

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

- الفحص الفعلي أو المادي والذي يتم من طرف المراجع للتأكد من وجود الممتلكات التي تظهرها المؤسسة؛
  - شهادات شفوية أو تحريرية تم إعدادها داخل المؤسسة أو من طرف خاجي؛
  - العمليات الحسابية التي يراجعها المراجع؛
  - سلامة نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة؛
  - سجلات كاملة، مفصلة، ومنظمة؛
  - الشهادات الرسمية وغير الرسمية لروؤساء وعمال المؤسسة محل المراجعة؛
- فالجرد الفعلي أو المادي يعتبر من أهم القرائن والأدلة والتي يجب على المراجع أن يقوم به أثناء فحص المركز المالي للمؤسسة، ذلك دون خلط بين الوجود الفعلي وملكية المؤسسة لأصل.
- أما بالنسبة للشهادات التي يحصل عليها المراجع والتي تم إعدادها داخل المؤسسة أو خارجها، تستعمل كدليل للتقييم المحاسبي، فعلى سبيل المثال التأكد من أرصدة الزبائن والموردين، فهذه العملية تتم عن طريق وثائق مرسله من طرفهم إلى المؤسسة والتي يستحسن أن تصل إلى المراجع بطريقة مباشرة.
- أما العمليات الحسابية التي يقوم بمراجعتها المراجع، فتعتبر دليل مهم في عملية المراجعة لكثرة الأخطاء من هذه الناحية، وتعدد المراحل التي تمر بها البيانات عند تسجيلها.
- بينما سلامة ودقة نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة يعتبر كدليل قاطع على جودة النظام وبالتالي تحديد المراجع لنطاق فحصه وعدم توسيع الإختبارات نظرا لخلو هذه الأخيرة من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب في أملاك المؤسسة.

### الفرع الثالث : وسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات

لقد سبق وأن تناولنا أنواع أدلة الإثبات في المراجعة وسنميز بين وسائل الحصول على هذه الأدلة من خلال مايلي<sup>41</sup>:

#### أولا: الجرد الفعلي

هذه الفكرة بسيطة في حد ذاتها فهي من أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات، بحيث تقوم على معاينة الشيء محل الفحص ورئيته من طرف المراجع أي مقارنة ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية وما هو موجود فعلا وهذه العملية مقصورة على بعض أنواع الأصول الملموسة.

<sup>41</sup> - محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 136 - 139.

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

### ثانيا: المراجعة الحسابية

تشمل على مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ حتى يقتنع المراجع من صحة الترحيلات، حيث أن مراجعة الجاميع والترحيلات تمثل جزءا مهما من عملية المراجعة بينما الإختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا المجال متوقفة على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

### ثالثا: المراجعة المستندية

تمثل المستندات المتبادلة ما بين المؤسسة والمتعاملين أدلة كتابية، فهي أساس القيود المحاسبية، فالمراجع يعتمد بشكل كبير على هذه المستندات لمراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر المحاسبية.

### رابعا: المراجعة القياسية

هي الوسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر.

### خامسا: المصادقات

تعتبر من أكثر أدلة الإثبات المستندية صلاحية واقناعا، فهي تهدف إلى الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة وتستعمل لتحقيق من المبالغ المستحقة على مدني المؤسسة والمبالغ المستحقة على المؤسسة للغير، إضافة إلى التأكد من أرصدة حسابات البنوك على أختلاف أنواعها.

### سادسا: الإستفسارات

من خلال هذه الطريقة فالمراجع يقوم بتوجيه أسئلة ويحصل على إجابات عنها والبعض من الإجابات تكون رسمية مكتوبة من خلال المناقشة بين المراجع والعاملين بالمؤسسة.

### سابعا: المقاربات

تستعمل هذه الوسيلة للحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من العمليات، ففعالية هذه الوسيلة تكمن في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية بإستعمال كافة المعطيات المتاحة من قبل الأطراف الأخرى.

### المطلب الرابع : إعداد تقرير المراجعة

إن الهدف من عملية المراجعة هو إبداء الرأي المحايد لذلك فعند نهاية عملية المراجعة فإن المراجع يعد تقريرا يتضمن رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية ومدى صحتها ومصداقيتها إضافة إلى النتائج والملاحظات المدونة بشأنها.

### الفرع الأول : مفهوم التقرير

يمكن تعريف التقرير على أنه (" وثيقة مكتوبة وصادرة من شخص مهني الذي هو المراجع، يمتاز بالأهلية لإبداء رأي محايد حول القوائم المالية والإجراءات التي قام بفحصها في المؤسسة ومدى دقة وصحة البيانات والمعلومات التي إعتد عليها لأبداء الرأي، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صادقة عن مركزها المالي والنتيجة التي سجلتها خلال السنة"<sup>42</sup>).

### الفرع الثاني : أنواع التقارير

هناك نوعان من للتقارير المراجع والمتمثلة فيما يلي<sup>43</sup>:

#### أولا: التقرير العام

يتم إعداد هذا التقرير من طرف المراجع للمصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة، ويتضمن مايلي:

- التذكير بكيفية تعيين المراجع من طرف المؤسسة؛
- التعرف على المؤسسة والدورة محل المراجعة؛
- الوثائق المالية التي خضعت للفحص تمضى وترفق بتقرير مع ذكر التواريخ الخاصة بها.
- التركيز على أن عملية المراجعة تمت وفقا للمعايير المراجعة المتعارف عليها؛
- عرض المراجع للأخطاء والنقائص المكتشفة .
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة.

<sup>42</sup> - شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 62.

<sup>43</sup> - بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات - من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

- رأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية والمحاسبية في تمثيل الوضع المالي؛

- مدى إتباع وتطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية والمحاسبية؛

ثانيا: التقرير الخاص

يكتب المراجع تقريراً خاصاً حول الإتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الغير و المنصوص عليها قانوناً ويتضمن

مايلي:

- قائمة الإتفاقيات المبرمة والمستفدين منها؛

- شروط إبرامها ورأيه حول هذه الإتفاقيات؛

كما أن المراجع عليه أن يتأكد قبل كتابة التقرير من عدم وجود اتفاقيات أخرى جديدة لم يكن على العلم بها.

## المبحث الثاني :تطور المراجعة في الجزائر

إهتم المشرع الجزائري بتنظيم وإرساء الأسس والقواعد العامة التي توجه عمل المراجع لذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر، وعرض القانون 01/10، والإختلافات بين قانون 08/91 والقانون 01/10.

### المطلب الأول : التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر

#### الفرع الأول : فترة من 1969 إلى 1980

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، وتحديدًا وبواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الإقتصادية و الشركات الوطنية بغية تأمين حق الدولة فيها، وجاء نص المادة 38 على النحو التالي<sup>44</sup> :  
-المادة 38 : يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصًا من رأسمالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم.

وصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1973/11/16 كيفية تحديد مهام وواجبات محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه عمومية.

#### الفرع الثاني : فترة ما بين 1980-1988

من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتنا الوطنية بفعل إعادة هيكلة والحد من الإختلالات وسوء التسيير، بادرت السلطات إلى اصدار قانون رقم 80/05 المؤرخ في 1980/30/10 والذي نصت مادته 05 ذلك وورث إلى النحو الآتي<sup>45</sup> :

-المادة 05 : مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، ويتم التحقق من دقتها وقانونيتها ومصداقيتها.

<sup>44</sup> - قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.

<sup>45</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد43، المؤرخة في 1980/03/01، ص 1507.

### الفرع الثالث: الفترة ما بين 1991-2010<sup>46</sup>:

عرفت مهنة المراجعة في الجزائر فراغا وغيابا بسبب إحتكار الدولة للنشاط الإقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، إلى أن صدر قانون رقم 88-01، الذي حرر المؤسسات العمومية من كل القيود الإدارية المفروضة عليها، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الإقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات، وما نتج عنه صدور قانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 واعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا في تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.

### المطلب الثاني: عرض قانون 10-01

نلاحظ أن قانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي، وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، وإعادة الصلاحيات لوزارة المالية التي فقدتها عند صدور قانون 91-08. وأهم ما جاء به هذا القانون مايلي<sup>47</sup>:

-المادة 04: إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

-المادة 05: إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة للجان المتساوية الأعضاء.

-المادة 08: يجب أن تتوفر شروط لممارسة مهنة الخبير المحاسبي وأو مهنة محافظ حسابات أو مهنة محاسب معتمد وكذلك ضرورة التسجيل في المصنف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها.

-المادة 14: لا يمكن أي خبير أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.

-المادة 25: كيفية إعداد التقرير وأنواعه :

\* تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على شرعية وصدق الوضعية المالية للمؤسسة، وعند الإقتضاء إحتمال رفض المصادقة.

\* تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة.

<sup>46</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص 36.  
<sup>47</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 المؤرخة في 29/01/2010، ص ص 4-8، بتصرف.

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

\* تقرير حول الإتفاقيات المنظمة.

\* تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

\* تقرير خاص حول الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين.

\* تقرير خاص حول تطور نتائج السنوات الخمس الأخيرة ونتيجة السهم الواحد.

\* تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

\* تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الإستغلال.

-المادة 26: يتم تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك، على أساس دفتر الشروط.

-المادة 35: مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.

### المطلب الثالث: الإختلافات بين قانون 08-91 وقانون 01-10

سنقوم بعرض الإختلافات بين القانون القديم والجديد للمراجعة من خلال الجدول الأتي:

جدول رقم (2): الإختلاف بين قانون 08-91 وقانون 01-10

القانون 01-10	القانون 08-91	معيار الإختلاف
هو كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.	هو كل شخص يمارس عادة بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها وإستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية.	من حيث التعريف الخاص بمحافظ حسابات
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لتنتائج السنة المنصرمة.	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لتنتائج السنة المنصرمة.	
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير التسيير.	- يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير التسيير.	
- يبدى رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية	- يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه	

<p>المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.</p> <p>- يقدر شروط ابرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها.</p> <p>- يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة إستمرار إستغلال المؤسسة.</p>	<p>عرقلة إستمرار إستغلال المؤسسة.</p>	<p>من حيث المهام</p>
<p>- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بها.</p> <p>- التسجيل في المصف الوطني لخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي حسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.</p>	<p>-توفر الشهادات والإجازات المشتركة قانونا.</p> <p>-التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين.</p>	<p>من حيث شروط التسجيل</p>
<p>-الخبير المحاسبي تابع للمصف الوطني.</p> <p>-محافظ حسابات تابع للغرفة الوطنية.</p> <p>-محاسب معتمد تابع للمنظمة الوطنية.</p>	<p>الخبير والمحافظ والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية .</p>	<p>من حيث الهيئة التابعة</p>
<p>يتعين على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما.</p>	<p>-----</p>	<p>من حيث الإهتمام بالجوودة</p>
<p>تجرى ترخيصات خبراء المحاسبين والمحافظين في المصف الوطني والمحافظين في الغرفة الوطنية و المحاسبين المعتمدين في المنظمة الوطنية.</p>	<p>تجرى ترخيصات خبراء المحاسبين والمحافظين والمحاسبين المعتمدين في المنظمة الوطنية</p>	<p>من حيث الترخيص</p>

المصدر : من إعداد الطالبة إستنادا على قانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 وقانون 10/01 المؤرخ في 29/06/2011.

### المبحث الثالث : المعايير الدولية للمراجعة وتوافقها مع المراجعة في الجزائر

سنتناول في هذا المبحث مفهوم وأهمية المعايير الدولية للمراجعة، وكذلك عرض لهذه المعايير وفي الأخير سنقارن بين المعايير الدولية للمراجعة و النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة.

#### المطلب الأول : مفهوم وأهمية المعايير الدولية للمراجعة

##### الفرع الأول: مفهوم المعايير الدولية للمراجعة

تتضمن المعايير الدولية للمراجعة على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، ويمكن تعريفها على أنها (" القرائن التي توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه، والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية"<sup>48</sup>).

##### الفرع الثاني: أهمية المعايير الدولية للمراجعة<sup>49</sup>:

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير الدولية للمراجعة إلى الحاجة الملحة و المستمرة من أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة، ولسد إحتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى في الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المراجعة والمحاسبة، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة، ومن ثم تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم.

وتبرز أهمية المعايير الدولية للمراجعة بظهور الشركات الدولية المتعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المراجعة والمحاسبة، فمن جهة تزايد أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية والتقارير، ومن جهة أخرى إزدادت مشاكل المراجعة والمحاسبة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات مما دعا الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية إلى الإستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير الدولية للمراجعة فيما بعد وهي مجموعة المعايير الصادرة من الإتحاد الدولي للمحاسبين.

ومع أن المعايير الدولية للمراجعة والمحاسبة قد لاقت قبول واسعا نسبيا من المنظمات المهنية في الدول الصناعية المتقدمة إلا أن موقف المنظمات المهنية في الدول النامية اختلف عن ذلك، حيث إنقسمت الآراء إتجاه المعايير الدولية إلى فريقين.

<sup>48</sup>- حسين أحمد حدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 66.  
<sup>49</sup>- حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

### المطلب الثاني : عرض للمعايير الدولية للمراجعة

سنقوم بعرض مختصر لأهم المعايير الدولية التي تحكم وتوجه عمل المراجع أثناء مهمته، ومتمثلة فيمايلي:

#### الفرع الأول: معايير المسؤوليات

وتشمل المعايير الآتية<sup>50</sup>:

1. معيار 200: الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة.
2. معيار 210: شروط التكاليف بالمراجعة.
3. معيار 220: الرقابة على الجودة.
4. معيار 230: توثيق المراجعة.
5. معيار 240: مسؤولية المدقق إتجاه الإحتيال والخطأ عند قيام بتدقيق القوائم المالية.
6. معيار 250: مراعاة القوانين و الأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.

#### الفرع الثاني : معايير التخطيط

وتشمل على<sup>51</sup>:

1. معيار 300: التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
2. معيار 310: المعرفة بأعمال العميل.
3. معيار 320: الأهمية النسبية.

#### الفرع الثالث: معايير نظام الرقابة الداخلية

وتشمل على المعايير التالية<sup>52</sup>:

1. معيار 400: الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر.
2. معيار 401: المراجعة في بيئة معلومات الحاسب الإلكتروني.

#### الفرع الرابع : معايير أدلة الإثبات

وتشمل مايلي<sup>53</sup>:

1. معيار 500: أدلة الإثبات.

<sup>50</sup> - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص ص34-35.

<sup>51</sup> - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 263.

<sup>52</sup> - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 36-37.

<sup>53</sup> - حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 267.

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

2. معيار 510: التكاليف بالمراجعة.
3. معيار 520: الإجراءات التحليلية.
4. معيار 530: عينات المراجعة.
5. معيار 540: مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المعتمدة على القيمة العادلة.
6. معيار 550: الأطراف ذات العلاقة.
7. معيار 560: الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال.
8. معيار 570: الإستمرارية.
9. معيار 580: التصريحات المكتوبة.

### الفرع الخامس: معايير الإستفادة من عمل الآخرين:

ويشمل على ثلاثة معايير وهي<sup>54</sup>:

1. معيار 600: إستعمال عمل مراجع آخر.
2. معيار 610: مراعاة عمل المراجع الداخلي.
- 3- معيار 620: إستعمال عمل الخبير.

### الفرع السادس : معايير نتائج المراجعة واعداد التقرير

ويشتمل على<sup>55</sup>:

1. معيار 700: تكوين رأي وإعداد تقرير حول البيانات المالية.
2. معيار 710: المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة.
3. معيار 720: مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم المالية.

<sup>54</sup> - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

<sup>55</sup> - حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 268.

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

المطلب الثالث: مدى توافق المعايير الدولية للمراجعة مع القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر من خلال قراءة النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر و مقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة لاحظنا أن هناك نقاط توافق ونقاط إختلاف بين النصوص القانونية و المعايير الدولية للمراجعة، لذلك سنقوم بذكر نقاط التوافق والإختلاف بين المعايير الدولية للمراجعة والقوانين الصادرة عن مهنة المراجعة في الجزائر.

### الفرع الأول : نقاط التوافق

1. ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل و المعيار 210 شروط التكليف بالمراجعة؛
2. وفي قانون 10-01 نصت المادة 05 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة الجودة وهذا ما يتوافق مع المعيار 220 الرقابة على الجودة؛
3. وكما نص قانون 10-01 في المادة 25 على تقرير خاص بالتهديد المحتمل الإستمرار نشاط المؤسسة وهو ما يتوافق مع المعيار 570 الإستمرارية؛
4. ونص كذلك في مادته 40 على ضرورة الإحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات وهو ما يتوافق مع معيار 230 التوثيق؛
5. تحديد مهام المراجع الأساسي والثانوي وهو ما نصت عليه المواد 30، 49، 47، 46 من قانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار 600 استعمال عمل مراجع آخر؛

### الفرع الثاني : نقاط الإختلاف

النصوص القانونية لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر لم تتعرض للعناصر التالية التي نصت عليها المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة وتتمثل في :

- الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر؛
- عينات المراجعة؛
- الأطراف ذات العلاقة؛
- الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال؛
- مراعاة عمل المراجع الخارجي؛

## الفصل الثاني.....الجوانب العملية لمراجعة الحسابات في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة

### خلاصة الفصل :

يتضح بأن المراجعة تهدف إلى التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات التي يقوم بفحصها المراجع الخارجي، والذي يشترط أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذكفاءة وخبرة مهنية، وذلك في إطار معايير المراجعة التي تحظى بقبول عام و المنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة، وقد عرفت تطورا ملحوظا في الجزائر خاصة بعد صدور القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي، وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع ، و إعادة الصلاحيات لوزارة المالية التي فقدتها عند صدور قانون 91-08 .

تمهيد :

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من عموميات حول المراجعة و الجوانب العملية لها وتوفيقها مع المعايير الدولية للمراجعة، كان ولا بد من اسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة استبيان، وطرح بعض الأسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات، قمنا بتحليل نتائج الاستبيان بإستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار، المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري من خلال الإستعانة بالبرنامج الإحصائي spss20، وفي مايلي تم تقسيم الجانب التطبيقي لدراسة إلى:

المبحث الأول: تقديم دراسة ميدانية .

المبحث الثاني: إعداد الإستبيان وتفرغته من البيانات.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان.

## المبحث الأول : تقديم الدراسة الميدانية

يعتبر هذا الجانب تمهيدا لمرحلة التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة ولنتائج الاستبيان واختبار الفرضيات حيث سنتناول من خلاله كل من منهج الدراسة، مجتمع الدراسة و عينة الدراسة.

### المطلب الأول : منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث حيث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة لدراسة والقياس كما هي دون تدخل في مجرياتها والتفاعل معها، بغرض التعرف على سبل تطوير المراجعة الخارجية في الجزائر لتتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة وذلك بالإعتماد على:

### الفرع الأول: البيانات الأولية

تم اعداد استبانة الدراسة وتوزيعها على مجتمع الدراسة، لغرض تجميع المعلومات اللازمة حول موضوع البحث ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج spss20 الإحصائي، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

### الفرع الثاني: البيانات الثانوية

وتتم من خلال مراجعة الكتب والدوريات واستخدام الأنترنز والأبحاث والدراسات السابقة التي تساهم في إثراء هذه الدراسة.

### المطلب الثاني: مجتمع الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديمين المتمثلة في الأساتذة الجامعيين وطلبة الدراسات العليا المختصين في تدقيق والمحاسبة، فئة المهنيين المتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي حسابات ومدراء مالية، ويجب أن يكون مجتمع الدراسة من الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية.

### المطلب الثالث: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، ونظرا لصعوبة التقرب من كل أفراد المجتمع الدراسة ورفض الكثير منهم الإجابة على الاستبيان قمنا بتوزيع حوالي 33 إستمارة شملت الأكاديميين والمهنيين، وقد تم إسترجاع منها 30 استمارة.

## المبحث الثاني : إعداد الإستبيان وتفريغه من بياناته

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها في إعداد إستمارة الإستبيان، بالإضافة الى مكوناته وطريقة تبويب الأسئلة، طرق التفريغ و المعالجة المنتهجة.

### المطلب الأول : إعداد الإستبيان

هناك مجموعة من النقاط التي حاول الطالب مراعاتها في إعداد إستمارة الإستبيان أهمها:

- إعتماذ الطالب في إعداد أسئلة الإستبيان على لغة مفهومة وبسيطة.
- إعتماذ طريقة الإجابة المغلقة.
- إحداث تعديلات على الإستبيان بعد إستشارة الأساتذة.

### المطلب الثاني: هيكل الإستبيان

تم تقسيم الإستبيان إلى جزأين :

1. الجزء الأول: شمل المعلومات الشخصية للعينة تحت دراسة ( المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، التخصص، الخبرة).

2. الجزء الثاني : تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور تشكل في مجملها 17 سؤالاً.

- المحور الأول: ضم 5 أسئلة حول أهمية ودور المعايير الدولية للمراجعة.
  - المحور الثاني : ضم 7 أسئلة حول مدى توافق المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.
  - المحور الثالث: ضم 5 أسئلة حول أهم ما جاء به قانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة من جديد.
- تم إعداد أسئلة الإستبيان وفق مقياس ليكارت الثلاثي ، بغية معرفة الإتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الإستبيان.

جدول رقم 3: مقياس الإجابة على العبارات

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
درجة	1	2	3
المتوسط الحسابي المرجح	( 1 – 1.59 )	( 1.60 - 2.19 )	( 2.20 – 3 )

### المطلب الثالث : تفرغ البيانات

### الفرع الأول : معالجة نتائج الإستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي للإستمارات الإستبيان، قمت بتجميع البيانات المحصلة وتفرغها في برنامج SPSS 20 حسب طبيعة المعلومة.

أما بالنسبة لمخاور الإستبيان تم تجميعها وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS 20 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد و الموضوعي لمخرجات الإستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، و الإنحرافات المعيارية....إلخ.

### الفرع الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة

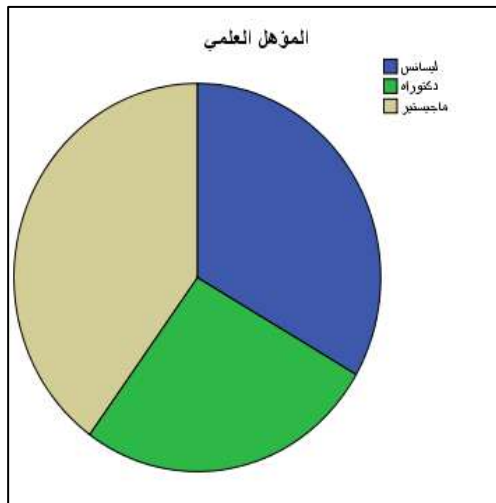
### أولاً: المؤهل العلمي

جدول رقم 04 : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	10	33.3
دكتوراه	8	26.7
ماجستير	12	40

المصدر : من إعداد الطالبة ومخرجات spss20

الشكل رقم 01: توزيع عينة الدراسة حسب المتغير المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالبة ومخرجات spss 20

## الفصل الثالث.....دراسة ميدانية

نلاحظ من خلال جدول رقم (4) والشكل رقم(01) خاص بأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي أن أفراد عينة حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 10 أي ما نسبته 33.3% وهي نسبة منخفضة ويرجع ذلك إلى أن غالبية الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات هم مهنيين فقط، بينما بلغ عدد حاملي شهادة ماجستير 40% و حاملي شهادة دكتوراه 26.7% ويرجع ذلك إلى أن أغلبية الفئة تشغل وظيفة التدريس بالجامعة.

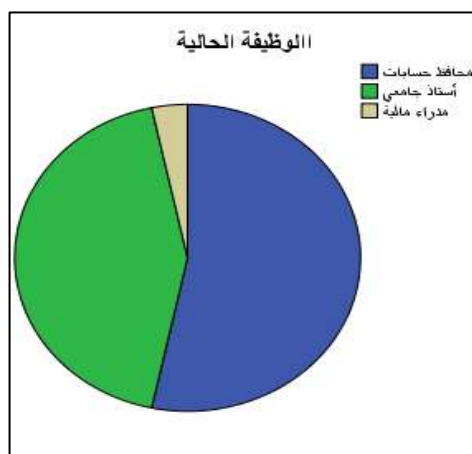
### ثانيا: الوظيفة الحالية

جدول رقم 05 : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة %
محافظ حسابات	16	53.3
أستاذ جامعي	13	43.3
مدراء مالية	1	3.3

المصدر : من إعداد الطالبة ومخرجات spss20

الشكل رقم 02 : توزيع عينة الدراسة حسب المتغير الوظيفة الحالية



المصدر : من إعداد الطالبة ومخرجات spss 20

يبين الجدول رقم (05) والشكل رقم(02) 53.3% من عينة دراسة هم من محافظي حسابات، 43.3% من عينة الدراسة هم من أساتذة جامعيين، 3.3% من عينة الدراسة هم من مدراء ماليين. مما يعني التعرف على آراء جميع الباحثين المتخصصين الذين يشغلون وظائف متعددة.

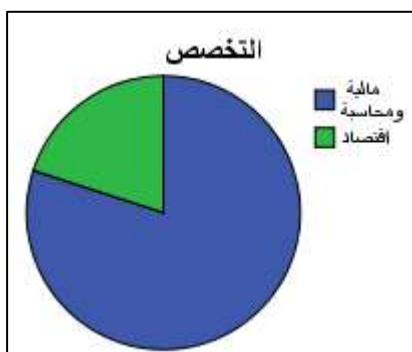
### ثالثا: التخصص

جدول رقم 06: توزيع عينة الدراسة حسب المتغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة %
مالية ومحاسبة	24	80
اقتصاد	6	20

المصدر: من اعداد الطالبة ومخرجات spss20

الشكل رقم 03: توزيع عينة الدراسة حسب المتغير التخصص



المصدر: من اعداد الطالبة ومخرجات spss20

يبين الجدول رقم (06) والشكل رقم (3) أنه يوجد 80% من عينة دراسة متخصصين في مالية ومحاسبة

وهي نسبة مرتفعة جدا، 20% من عينة الدراسة متخصصين في الإقتصاد.

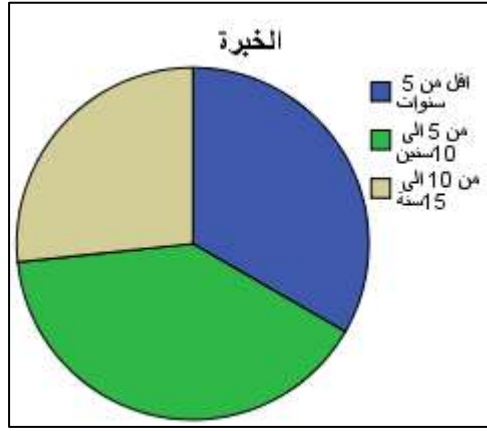
### ثالثا : عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم 07: توزيع عينة الدراسة حسب المتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	10	33.3
من 5 الى 10 سنوات	12	40
من 10 الى 15 سنة	8	26.7

المصدر: من اعداد الطالبة و مخرجات spss20

الشكل رقم 04: توزيع عينة الدراسة حسب المتغير سنوات الخبرة



المصدر : من إعداد الطالبة ومخرجات spss20

يبين الجدول رقم (07) والشكل رقم(4) أنه يوجد 33.3% من عينة دراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، 40% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من 5 إلى 10 سنين، 26.7% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من 10 سنوات إلى 15 سنة.

### المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

بغرض تحليل نتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الإعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج

spss20 بناء على الحاجة الى دلائلها، والمتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.....إلخ.

#### المطلب الأول: أهمية ودور معايير المراجعة الدولية

جدول رقم (08) حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الأول

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	الرتبة
01	مساعدة المعايير الدولية للمراجعة في تحسين الجودة المهنية	2.93	0.365	موافق	1
02	مساعدة المعايير الدولية للمراجعة للمدقق الخارجي على أداء مهمته بشكل أحسن.	2.80	0.551	موافق	2
03	مساعدة المعايير الدولية للمراجعة لمستخدمي تقرير المراجع الخارجي على اتخاذ قرارات أفضل.	2.63	0.765	موافق	4
04	مساهمة المعايير الدولية للمراجعة في تقليل التفاوت بين الممارسات المهنية بين الدول	2.67	0.661	موافق	3
05	مساعدة المعايير الدولية للمراجعة في تحويل المراجعة من مجرد تقنية أو فن إلى علم موحد الممارسات ويلقى القبول العام دوليا.	2.43	0.774	موافق	5

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss20

يبين الجدول رقم(8) المتوسطات والانحرافات المعيارية حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (2.43- 2.93) فقد جاءت العبارة 01 تنص على مساعدة المعايير الدولية للمراجعة في تحسين الجودة المهنية، في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.93 والانحراف المعياري بـ 0.365، أما العبارة 02 تنص على مساعدة المعايير الدولية للمراجعة للمدقق الخارجي على أداء مهمته بشكل أحسن في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.80 والانحراف المعياري بـ 0.551، والعبارة 03 نصت على مساعدة المعايير الدولية للمراجعة لمستخدمي تقرير المراجع الخارجي على اتخاذ قرارات أفضل في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.63 وانحراف معياري بـ 0.765، والعبارة ماقبل الأخيرة نصت على مساهمة المعايير الدولية للمراجعة في تقليل التفاوت بين الممارسات المهنية بين الدول في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.67 وانحراف معياري بـ 0.661، أما العبارة الأخيرة فنصت على مساعدة المعايير الدولية للمراجعة في

## الفصل الثالث.....دراسة ميدانية

تحويل المراجعة من مجرد تقنية أو فن إلى علم موحد الممارسات ويلقى القبول العام دوليا في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.43 و إنحراف معياري 0.774.

نجد أن عينة الدراسة اتفقت على أهمية ودور المعايير الدولية للمراجعة من خلال تحسين جودة المهنة و مساعدة المدقق الخارجي في أداء مهمته وكذلك تقليل التفاوت بين الممارسات المهنية بين الدول ومساعدة المدقق الخارجي في أداء مهمته وأخيرا تساعد في تحويل المراجعة.

### المطلب الثاني: مدى توافق المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة

جدول رقم 09: حساب المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للمحور الثاني

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام للعينة	الرتبة
01	المراجعة في الجزائر لم تتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة.	2.60	0.814	موافق	3
02	لا يوجد انسجام وتوافق لواقع المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي.	2.63	0.669	موافق	2
03	من الضروري تحقيق التوافق بين المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة.	2.77	0.626	موافق	1
04	من الضروري تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر .	2.50	0.777	موافق	4
05	المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.	2.50	0.682	موافق	5
06	المعايير الدولية للمراجعة قابلة لتطبيق في ظل الظروف الراهنة في الجزائر.	2.00	0.643	محايد	6
07	توجه الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي حتما إلى تبني معايير الدولية للمراجعة.	2.00	0.947	محايد	7

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss20

يبين الجدول رقم (09) المتوسطات ولإنحرافات المعيارية حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (2.00- 2.77) فقد جاءت العبارة 01 تنص على المراجعة في الجزائر لم تتطور بشكل مناسب مع التطورات الواقع الدولي للمهنة، في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.60 و الإنحراف المعياري بـ 0.814، أما العبارة 02 فنصت على لا يوجد انسجام وتوافق لواقع المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.63 و إنحراف

## الفصل الثالث.....دراسة ميدانية

معياري 0.669، والعبارة 03 تنص على ضرورة تحقيق التوافق بين المراجعة في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.77 وانحراف معياري 0.626، أما العبارة 04 نصت على ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر بمتوسط حسابي 2.50 وانحراف معياري 0.777، وفي الأخير نصت العبارتين 06 و07 المعايير الدولية للمراجعة قابلة لتطبيق في ظل الظروف الراهنة في الجزائر ، توجه الجزائر الى تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي حتما الى تبني معايير الدولية للمراجعة بمتوسط حسابي 2.00 وانحراف معياري 0.643، 0.947 على التوالي

نجد أن أغلبية العينة متفقه على العبارات الموجودة في المحور مدى توافق المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة، إلا أن هناك عبارتين لم يتم الإجابة عليها وكانت بصفة محايد.

**المطلب الثالث: أهم ما جاء به قانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة من جديد**

جدول رقم 10 : حساب المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للمحور الثالث

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام للعينة	الرتبة
01	استحداث مجموعة من التقارير لمحافظة حسابات إضافة إلى تقارير انتظامية وصحة الوثائق سيرفع من كفاءة المهنة في الجزائر.	2.77	0.626	موافق	1
02	قانون 10-01 سيساعد مستخدمي تقرير المراجع على إتخاذ قرارات جيدة	2.20	0.664	موافق	4
03	تمديد الخبرة المحاسبية من 5 إلى 10 سنوات ستساعد المدقق على أداء مهامه بشكل أحسن.	2.10	0.995	محايد	5
04	بعد إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات ستساهم في تفعيل دور المراجع في الجزائر.	2.30	0.837	موافق	3
05	ممارسة مهنة المراجعة طبقا لأحكام القانون ستحسن من جودة المراجعة في الجزائر.	2.33	0.758	موافق	2

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss20

يظهر الجدول رقم (10) المتوسطات ولإنحرافات المعيارية حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (2.33-2.77) فقد جاءت العبارة 01 تنص على استحداث مجموعة من تقارير لمحافظة حسابات إضافة الى تقارير انتظامية وصحة الوثائق سيرفع من كفاءة المهنة في الجزائر ، في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.77 ولإنحراف

## الفصل الثالث.....دراسة ميدانية

المعياري بـ 0.626، أما العبارة 02 فنصت على أن قانون 01-10 سيساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قرارات جيدة في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.20 و انحراف معياري 0.664، والعبارة 03 نصت على تمديد الخبرة المحاسبية من 5 إلى 10 سنوات ستساعد المدقق على أداء مهامه بشكل أحسن، في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.10 وانحراف معياري 0.995، أما العبارة 04 فنصت على أن بعد انشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ستساهم في تفعيل دور المراجع في الجزائر، في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.30 وانحراف معياري 0.837، والعبارة الأخيرة نصت على ممارسة المراجعة طبقا لأحكام القانون ستحسن من جودة المراجعة في الجزائر، في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.33 وانحراف معياري 0.758، وتعتبر أغلبية فئة الدراسة موافقة على ماجاء به قانون 01-10.

### خلاصة الفصل

من خلال ماتم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع وتجسيد ذلك على الجانب التطبيقي منه، بتوزيع إستمارة الإستبيان على عينة مكونة من 30 ، والإجابات المقدمة من طرفهم وبعد تحليل نتائج الإستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرار، النسبة، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك باستخدام برنامج الإحصائي spss20 ، تم ملاحظة أن هناك إتفاق بين الأكاديميين و المهنيين في شأن ما جاء به قانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبي المعتمد وكذلك تأييدهم لي تطور المراجعة الخارجية في الجزائر وتوافقها مع المعايير الدولية للمراجعة وهذا من خلال نتائج التحليل الإستبيان.

## الملخص

إن ظهور تيار العولمة وتحرير التجارة الخارجية قد أثر على المؤسسات الإقتصادية بصفة عامة حيث عرفت هذه الأخيرة تطورات كبيرة في البيئة الإقتصادية، كما تلاشت الحواجز السياسية والثقافية وإقتصادية بين الدول الشيء الذي أدى إلى تطور مهنة المراجعة عبر التاريخ، حيث أصبح الإعتماد على مهنة مراجعة الحسابات كمهنة ضرورية لهذه المرحلة الإنتقالية، وللتعرف على هذه المهنة سلطنا الضوء على الإطار النظري للمراجعة، كما أننا قمنا التعرف على المعايير الدولية للمراجعة هذه الأخيرة يتم اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية وبالتالي فإن المعايير الدولية للمراجعة تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي مهنة المراجعة عبر العالم.

وتعتبر الجزائر من الدول الحديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات المراجعة الدولية خاصة عند صدور القوانين والتشريعات الخاصة بمهنة المراجعة وتتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة.

### إختبار الفرضيات:

- ثبتت صحة الفرضية من خلال أنها إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.

- معايير المراجعة الدولية تحسن من فهم المجتمع لأهداف مهنة المراجعة، كما تمنح المدققين مرجعية شاملة تحقق أعلى مستويات الأداء، كما أنها جاءت لتقليل التفاوت بين الدول، فهي تسمح للدول الأقل تطورا من الإستفادة من نظرياتها المتطورة في مجال المراجعة وبالتالي فقد كان لإصدار المعايير الدولية للمراجعة جانب إيجابي.

- من خلال نتائج الإستبيان التي تثبت صحة الفرضية، فإن المعايير الدولية للمراجعة ليست سواء إرشادات يمكن لدول التي بها قصور على مستوى المعايير يمكنها الإهتمام إليها، والجزائر نظرا لقصور مهنة المراجعة بإمكانها تبني معايير المراجعة الدولية عن طريق وضع المعايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها.

## النتائج:

- من الضروري تكييف مهنة المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي، وهذا من أجل خلق توافق بين المراجعة والمعايير الدولية للمراجعة؛
- التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية أثرت بشكل كبير على بيئة المراجعة؛
- تبني المعايير الدولية للمحاسبة في الجزائر سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة؛
- الواقع الحالي في الجزائر لا يساعد على تبني المعايير الدولية للمراجعة؛

## التوصيات:

- ربط الجامعة وكفاءتها بالهيئات المكلفة بالمعايرة وتنظيم المهنة؛
- صياغة نصوص قانونية جديدة تتماشى مع متطلبات الدولية لمهنة المراجعة.
- ضرورة تفعيل التواصل بين المهنيين والهيئات المنضمة للمهنة.
- إنشاء منظمات وهيئات مهنية فعالة، تهتم بوضع اطار نظري متكامل للمراجعة وتقوم بتكوين مهنيين قادرين على رفع جودة المراجعة والتنافس بها مع مختلف الدول.
- اعتماد المعايير الدولية للمراجعة جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة.
- إلزام المراجعين تحت التربص بالمرور على امتحان لتأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤولية تدقيق الحسابات.

## آفاق الدراسة:

- حاجة التدقيق المحاسبي في الجزائر لمعايير المراجعة الدولية في ظل إعتماد المعايير الدولية للمحاسبة
- انعكاس انتعاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولي على تحقيق مساعي نحو الإنفتاح الإقتصادي.
- اجراء دراسة بحثية ميدانية حول لماذا قانون 91-08 بدل بقانون 10-01.

## قائمة المراجع

### أولا : الكتب.

- 1- أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، ط1، دار الصفاء، عمان، 2000.
- 2- السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية- المعايير و القواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
- 3- أمين السيد أحمد لطفي ، مسؤوليات وعجراءات المراجع في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005.
- 4- يوتين محمد، المراجعة و مراقبة الحسابات- من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 5- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري و الإجراءات العلمية، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، 2009.
- 6- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 7- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية ، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2004 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر ، عمان، 2000.
- 8- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات- الناحية العملية، ط2، دار وائل للنشر ، عمان، 2004.
- 9- عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية و المراقب المالي - الناحية النظرية، دار النهضة ، بيروت، 2004.
- 10- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة- الناحية النظرية، ط1 ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
- 11- محمد التهامي طاهري، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات -الإطار النظري و الممارسات التطبيقية ، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005.
- 12- محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخاجية -المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية ، دار الجامعية ، الاسكندرية، 2002.
- 13- محمد سمير الصبان، عبد الله العظيم هلال، الأسس العلمية و العملية للمراجعة الحسابات، دار الجامعية الإسكندرية، 2002.
- 14- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، دار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 15- هادي التميمي، مدخل الى التطبيق، ط2، دار وائل للنشر ، عمان، 2004.

### ثانيا : الرسائل والأطروحات الجامعية

- 16- أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر ، رسالة ماجستير منشورة ، الجزائر ، 2002.
- 17- شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، رسالة ماجستير منشورة ، الجزائر، 2004.
- 18- صديقي مسعود ، نحو اطار المتكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
- 19- عبد السلام عبد الله سعيد أبوسرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير منشورة ، الجزائر، 2010.

20- مناعي حكيمه ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر ، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2009.

### ثالثا : القوانين

21- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد43، المؤرخة في 1980/03/01.

22- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد42، المؤرخة في 2010/01/29.

23- قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.

العلمي المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	10	33.3	33.3	33.3
دكتوراه	8	26.7	26.7	60.0
ماجستير	12	40.0	40.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الحالية الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
حسابات محافظ	16	53.3	53.3	53.3
جامعي أستاذ	13	43.3	43.3	96.7
مالية مدراء	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ومحاسبة مالية	24	80.0	80.0	80.0
اقتصاد	6	20.0	20.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 من اقل	10	33.3	33.3	33.3
سنتين 10 الى 5 من	12	40.0	40.0	73.3
سنة 15 الى 10 من	8	26.7	26.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Statistics

	var11	var12	var13	var14	var15
N Valid	30	30	30	30	30
N Missing	0	0	0	0	0
Mean	2.93	2.80	2.63	2.67	2.43
Std. Deviation	.365	.551	.765	.661	.774

**var11**

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

**var12**

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

**var13**

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

**var14**

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

**var15**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	5	16.7	16.7	16.7
Valid محايد	7	23.3	23.3	40.0
موافق	18	60.0	60.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

**Statistics**

	var21	var22	var23	var24	var25	var26	var27
N Valid	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2.60	2.63	2.77	2.50	2.50	2.00	2.00
Std. Deviation	.814	.669	.626	.777	.682	.643	.947

**Statistics**

	var31	var32	var33	var34	var35
N Valid	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0
Mean	2.77	2.20	2.10	2.30	2.33
Std. Deviation	.626	.664	.995	.837	.758