الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية للمراجعة-دراسة ميدانية-

من إعداد الطالبتين:

مأمون إيناس

هارون سناء

تحت إشراف الأستاذ/ الدكتور:

فاتح سردوك

لجنة المناقشة

أ. زبيدي بشير	أستاذ مساعد بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
د. فاتح سردوك	أستاذ دكتور بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
أ.لخضر يحيى	أستاذ مساعد بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا
أ. بكوش لطيفة	أستاذة مساعدة بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

ا–توطئة:

إن التطور الاقتصادي صاحب كل الفضل في ازدهار الوحدات التجارية و الصناعية على حد سواء، ولقد واكب هذا التطور تقدم جلي في العلوم المحاسبية نظرا لنشأة شركات المساهمة وكذا التطور التكنولوجي مما أدى إلى توسع حجم المؤسسات الاقتصادية التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة وهنا ظهرت الحاجة لما يسمى بالمراجعة واعتمادها كمهنة تعنى بها المؤسسات الاقتصادية بالدرجة الأولى ويجدر بنا الإشارة إلى أن هذه الفترة لم تكن فترة ميلاد التدقيق كمفهوم بل كانت بمثابة حجر الأساس لمهنة التدقيق على مستوى اقتصادي واعي لها قواعد و أسس ومعايير متعارف عليها تخضع للمنطق و تتميز بالصبغة العلمية.

لقد شهدت المراجعة منذ تلك الفترة إلى يومنا هذا ازدهارا لا ينكره أحد وقد قسم الخبراء و المهنيون المراجعة استنادا إلى عدة معايير منها معيار الجهة القائمة بعملية المراجعة وهنا نجد أن المراجعة قسمت إلى نوعين :المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و هذا الأخير هو الذي يمثل محور دراستنا .

"المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية للمراجعة"

ب– طرح الإشكالية:

السؤال الرئيسي:– إلى أي مدى يمكن للمعايير الدولة أن تأثر على شكل ومضمون تقارير مراجعة الحسابات، وما مدى قابلية تطبيقها في الجزائر؟

و تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد مجموعة من الأسس و المبادئ التي تضبط عمل المراجع الخارجي و التي تمكنه من إبداء رأي فني و محايد؟
- هل بإمكان الجزائر تكييف مهنة المراجعة مع المعايير الدولية للمراجعة؟
- ماهي الميزة التي يمكن أن تقدمها المعايير الدولية للمراجعة لهيئة المهنة في الجزائر؟

–فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية تم طرح الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: توجد قاعدة نظرية وتشريعية تدعم الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، مع قابلية للتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة.

- توجد قاعدة نظرية وتشريعية تضبط عمل المراجع الخارجي، مما يمكن هذا الأخير من إبداء رأيه الفني والمحايد بكل مصداقية و شفافية حول القوائم المالية؛
- وجود نقاط توافق بين مهنة المراجعة الخارجية ومعاييرها الدولية؛

- إن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر يعمل على تحسين واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات بالجزائر.

د- أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع إلى:

- ✓ يندرج الموضوع ضمن مجال التخصص؛
- ✓ الميول الشخصي لمواضيع مراجعة الحسابات،و الرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع؛
- ✓ كون الكثير من الدول من ذوي الواقع المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير المراجعة الدولية؛
- ✓ شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر؛
- ✓ محاولة إثراء الساحة البحثية عموما و المكتبة الجامعية خصوصا.

هـ-أهمية الدراسة و أهدافها:

تتعلق أهمية الدراسة أساسا في أهمية متغيرات الدراسة و التي تتمثل في المراجعة الخارجية من جهة والمعايير الدولية للمراجعة من جهة أخرى،و يمكن توضيح أهمية الدراسة فيما يلي:

الدور الجوهري الذي تلعبه مراجعة الحسابات في اتخاذ القرارات،و هذا من خلال الخدمة التي تقدمها لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

أهمية تبني المعايير الدولية التي ترمي للحد من التفاوت بين ممارسات المهنيين و تعمل على توحيد الممارسات على المستوى الدولي.

و تتلخص أهداف الدراسة في الآتي:

إبراز أهمية مراجعة الحسابات و الدور الكبير الذي يقوم به مراجع الحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية.

محاولة إبراز الفائدة من المعايير الدولية للمراجعة.

الاطلاع على أراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد و تطبيق معايير المراجعة الدولية على المهنة من جهة،و على انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى.

محاولة تشخيص الواقع المهني لمراجعة الحسابات في بيئة الجزائر مع تسليط الضوء على أهم القوانين المؤسسة لها.

و–حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في ولاية الوادي، وذلك لاستبانة واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر،و مدى تكييفها مع المراجعة الدولية للمراجعة.

الحدود الزمانية: مضمون و نتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمان الذي أجريت فيه الدراسة.

ز–أدوات الدراسة:

تم استعمال كل من الكتب والمجلات وهذا لإثراء الإطار النظري للبحث، وتم استعمال كل من برنامج لمعالجة استمارة الاستبيان المتعلقة بالدراسة التطبيقية.SPSS و EXEL

ح–مناهج الدراسة:

بناء على طبيعة الإشكال المطروح و بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة، استدعى إعدادنا لهذا البحث تبني سرد المسار التاريخي الذي شهدته المراجعة وكذا المنهج الوصفي لمراحل بلوغها الإطار الدولي و مراحل صدور المعايير الدولية، بالإضافة إلى المنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية.

ط–الدراسات السابقة:

نشير إلى أنه في حدود إطلاعنا على ما أجري من بحوث تمثلت فيما يلي:

- ✓ فاتح سردوك، **تطوير مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة–دراسة حالة واقع وآفاق مراجعة الحسابات بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015.

تدور إشكالية البحث حول تطوير الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر من خلال مدخلين هما تحليل فجوة التوقعات لبيئة المراجعة، وتحليل الرقابة على جودة خدماتها، من خلال الاستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين وجميع الفئات المستفيدة من خدماتها.

- ✓ صديقي مسعود ، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية** ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر،2004 .

تدور إشكالية البحث حول كون إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين والإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة.

- ✓ محي الدين محمود عمر ، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية ، دراسة مقارنة(حالة الجزائر)**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، المركز الجامعي بالمدية 2008 .

تدور إشكالية البحث حول موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية وتأثيرها على نظام المراجعة في الجزائر.

تمهيد:

تعتبر المراجعة أحد فروع المعرفة التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاقتصادية وتكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع، لذلك يمكن القول أن دراسة التعاريف المختلفة للمراجعة وتبيان تطورها التاريخي ومعرفة أهدافها وأهميتها يمدنا بأساس قوي لتحديد صيغة المراجعة كعلم، حيث يحتاج هذا العلم إلى نظرية وفروض أساسية ونهج للعمل وهيكل متكامل.

فالمراجعة كأداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها.

ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي :

- ✓ **المبحث الأول: مدخل لمراجعة الحسابات**
- ✓ **المبحث الثاني: إلى مبادئ وفروض وتصنيفات المراجعة**
- ✓ **المبحث الثالث : مراحل عمل المراجع الخارجي**

المبحث الأول: مدخل في مراجعة الحسابات

سنتطرق في هذا المبحث في إلى التطور التاريخي لمراجعة الحسابات والمفاهيم المختلفة لها وكذا أهداف وأهمية المراجعة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول تطور المراجعة

جدول رقم (1): يوضح تطور مراجع الحسابات [1]

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
1850-1700	الملك،الإمبراطور،الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
1900-1850	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
1940-1900	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
1970-1940	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
1990-1970	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من **1990**	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر : عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة ، مطبعة الانتصار ،لقاهرة، 1993 ص 5 – 9

المطلب الثاني: مفاهيم مراجعة الحسابات

لمراجعة الحسابات عدة مفاهيم نذكر منها:

أولا– المفهوم الأول : تنص مراجعة الحسابات بصفة أصلية وأساسية على البيانات المحاسبية التي تنظمها دفاتر وسجلات ومستندات المنشأة وقوائمها المالية بكافة أنواعها. [2]

[1] عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة ، مطبعة الانتصار ،القاهرة، **1993** ص **5 – 9** .

[2] إبراهيم علي عشماوي ، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية ، دار طوخي للطباعة ، مصر ،ص14 .

ثانيا– المفهوم الثاني: المراجعة هي عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقديم أدلة إثبات –بشكل موضوعي– تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين. [1]

ثالثا– المفهوم الثالث: المراجعة هي عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد والتقرير عن مدى التوافق بين هذه المعلومات والمعايير التي تم وضعها على نحو مسبق. [2]

رابعا– المفهوم الرابع: مراجعة الحسابات والتي تتضمن مجموعة من المبادئ والأسس من أجل القيام بفحص انتقادي والوقوف على مصداقية جميع السجلات والدفاتر والقوائم المالية والمحاسبية للمنشأة بهدف إعطاء رأي محايد عن وضعيتها. [3]

ومنه توصلنا لمفهوم شامل لمراجعة الحسابات وهو:

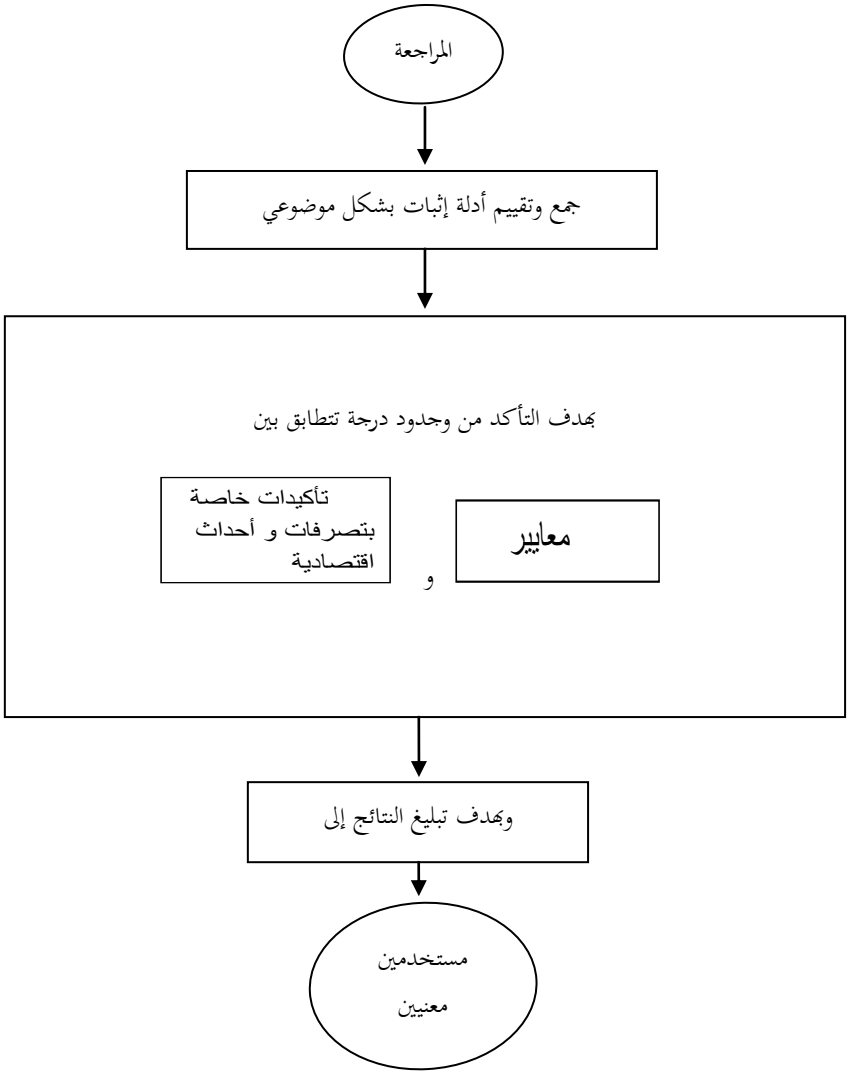
المفهوم العام : وضعت جمعية المحاسبين الأمريكية تعريف عام للمراجعة بأنها "عملية منظمة الحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الإحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات".

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية ، طبعة 2006 ،ص18.

[2] كمال فتحي عبد الطيف،مصطلحات تهم مراجع الحسابات، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 10، تشرين1، 2002، ص15.

[3] بن دادة سعيد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، جامعة مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قاصدي مرباح ورقلة، 2013,2014،ص4.دراسة غير منشورة.

شكل رقم (1) : يلخص المفاهيم المرتبطة بتعريف مراجعة الحسابات[1]



المصدر : أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية(2006 ص20)

المطلب الثالث: أهداف وأهمية مراجعة الحسابات

أولا: أهداف مراجعة الحسابات

وتتمثل أهداف مراجعة الحسابات في مايلي[2]:

1- الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، المرجع سابق، ص 20.

[2] نصر صالح محمد ، نظرية المراجعة ، دار الأكاديمية للنشر، الكويت، الطبعة الأولى، 2011 ،ص38-39.

المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة للمخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2- الملكية المديونية : تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزاما عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى،فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد الصدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3 – الشمولية أو الكمال : بما أن الشمول هو من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بأن من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة ونشاطه على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث.بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية المؤسسة،والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لأعضاء المصداقية لمخربات نظام المعلومات المحاسبية.

4- التقييم والتخصيص : تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الإحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق امتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي :[1]

-تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5– العرض والإفصاح : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وثم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية. إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام

[1] نصر صالح محمد ، نظرية المراجعة، مرجع سابق، ص41.

المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من داخل التطام المولد لها من جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6- إبداء رأي فني:يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي أطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعداد والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

ثانيا : أهمية مراجعة الحسابات[1]

تكمن أهمية المراجعة باهتمامها بالعديد من الأطراف داخل المؤسسة كانت أو خارجها، تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين، المستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها.

[1] نصر صالح محمد ، مرجع سابق، ص312.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية ممكنة.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

كذالك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي. أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب، تحديد الأسعار،وتقرير الإعلانات لبعض الصناعات... الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه، ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة.[1]

ولكن لن ننسى الخدمة الحقيقية ألا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد يفحص تلك البيانات فحصا منظما ودقيقا، وإبداء رأي فني محايد حول مدى تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة لأغراض مختلفة، دار الجامعة، مصر،2005، ص110.

المبحث الثاني : مبادئ وفروض مراجعة الحسابات والطلب الاقتصادي عليها

المطلب الأول:مبادئ مراجعة الحسابات

نبين في هذا العنصر أهم المبادئ التي تقوم عليها مراجعة الحسابات، والمبدأ عبارة عن نتائج واستنتاجات مشتقة ومقتبسة من مفاهيم عملية التدقيق :[1]

1- مبدأ الشمول : يقضي هذا المبدأ بأنه في ظل التطورات الحاصلة في مجال وأهداف المراجعة لابد للمراجعة من مواكبة ذلك من خلال الفحص الشامل لكافة مجالات الأداء في الوحدة الاقتصادية محل المراجعة (المالية، الإدارية، الاجتماعية) باعتبارها وحدة واحدة.

2– مبدأ المسؤولية : يقضي هذا المبدأ بضرورة تحمل المراجع لمسؤولياته عن التقرير الذي يصوغه، ويلخص فيه رأيه الفني المحايد على ما قام به من فحص بالأداء الشامل للوحدة الاقتصادية، وهذه المسؤولية تكون اتجاه عميلة عن كل ضرر نتج عن إهماله (مسؤولية مدنية تعاقدية)، أو قد تكون تجاه الأطراف الأخرى (مسؤولية مدنية تقصيرية)، كما يعتبر المراجع مسؤولا مدنيا عن أعمال مساعديه وقد تكون هذه المسؤولية جنائية تجاه المجتمع ككل، بالإضافة إلى المسؤولية المهنية تجاه زملائه.

3 – مبدأ الاستقلالية : يقضي هذا المبدأ بضرورة أن يكون المراجع والفريق العامل معه مستقلا سواء في التخطيط أو الفحص أو التقرير شكلا وموضوعا، وألا يتأثر في أداء عمله بأية مؤثرات من شأنها أن تغير رأيه أو تتدخل في أداء عمله.

4 – مبدأ العناية المهنية : يقضي هذا المبدأ بضرورة أن يبذل المراجع العناية الكافية (عناية الرجل المعتاد)في أداء عمله والتقرير عنه، وأن عدم بذله لهذه العناية يعرضه للمساءلة نتيجة لما يترتب على ذلك من أضرار للأطراف المستفيدة من عمله.

5- مبدأ الالتزام السلوكي : ويقضي هذا المبدأ بأنه على المراجع إذا أراد إتمام عملية المراجعة بصورة سليمة، وبدرجة لما عالية من الكفاءة أن يحصل على تعاون ومساعدة الغير ممن يلجأ إليهم في أثناء عملية المراجعة من جهة، ومن يضمه فريق المراجعة من جهة أخرى، وتنمية الاتجاهات الموجهة للمجتمع تجاه عملية المراجعة.

وفيما يلي بيان لبعض ما من شأنه أن يعد تطبيقا لهذا المبدأ.[2]

5-1- أن يشعر المراجع العاملين بإدارة المشروع أنه يعمل من أجل مصلحتهم لزيادة كفاءتهم وهذا يساعد

[1] حسين القاضي،حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى ، عمان،1999، ص120.

[2] حسين القاضي،حسين دحدوح، مرجع نفسه، ص122.

على الحصول على ما يحتاجه من معلومات منهم بصورة صادقة وواضحة.

5-2- أن يخطر العاملين بالمشروع بما قد يكتشفه من أخطاء ومخالفات أولا بأول لأخذ رأيهم بشأنها، وللعمل على تصحيحها، وهذا من شأنه أن يدفع العاملين إلى الدقة والعناية بعملهم في فترات لاحقة، مما يؤدي بدوره إلى ملائمة الأداء في المشروع وقيام المراجع بعمل تقريره على أساس سليم.

5-3- أن يعمل المراجع على إرشاد مساعديه وتدريبهم ومشاركة أعضاء الفريق في الرأي لزيادة كفاءتهم مما يؤدي إلى سلامة أعمالهم.

5-4- على المراجع أن يتبع الأسلوب الرشيد في فريق المراجعة.

6 - مبدأ التأهيل : يقضي هذا المبدأ بضرورة توافر قدر كاف من التأهيل لتمكينه من أداء مهمته بنجاح وفاعلية، ولاسيما في ظل المفهوم الشامل للمراجعة على أن يشمل التأهيل كل الجوانب المعلقة بأمور المحاسبة، أو المراجعة، أو العلوم السلوكية، أو غيرها من الجوانب التي باتت مهمة للمراجع حتى يتمكن من أداء عمله بفاعلية وكفاءة عاليتين، وكذلك يتعلق التأهيل بالخبرة العملية المتمثلة في سنوات الخبرة التي يقضيها المراجع في ممارسة المهنة إلى جانب التعليم المستمر له لربطه بالتطورات التي تحدث فيه بشكل دائم.

7- مبدأ الموضوعية : ويتضمن هذا المبدأ الإقلال إلى حد ما من عنصر التقدير الشخصي، وترشيده من خلال الاستناد على القدر الكافي من الأدلة من جهة الاستعانة من الخبرات المتخصصة من جهة ثانية، واستخدام الأساليب الكمية في مجال المراجعة من جهة ثالثة.

8- مبدأ الإثبات : ويقضي بضرورة البحث عن الدليل أو القرينة في صورة مستند، أو أسلوب أو إجراء، أو أية معلومات أخرى، يمكن أن يؤثر على فكر المراجع، وتقنعه بأداء رأيه في تأييد أ، رفض المادة محل المراجعة.

9- مبدأ العدل (الإنصاف) : ويقضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة المراجع عند صياغته لتقريره المعاملة العادلة (البعيدة عن التحيز) لجميع الأطراف المستفيدة من تقريره سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية.

10- مبدأ كفاءة الإفصاح : ويقضي بأن يفصح المراجع في تقريره على كل المعلومات التي تعكس سلامة الأداء الشامل للوحدة الاقتصادية، سواء فيما يتعلق بتحقيق المنظمة لأهدافها أو نجاح الإدارة في استغلال مواردها، أو عدالة العرض في القوائم المالية والاجتماعية، أو مدى كفاية العنصر الإنساني فيها... وغيرها. وكذلك الإشارة إلى التحفظات التي يراها ويكتشفها في أثناء عملية المراجعة، وبيان كافة الأسباب التي تدفعه إلى إصدار تقرير عكسي

أو الامتناع عن إبداء الرأي. وعلى وجه العموم الإفصاح على كافة المعلومات التي تؤثر على القرارات التي يتخذها الأطراف المستفيدة.[1]

المطلب الثاني : فروض مراجعة الحسابات

تقوم مراجعة الحسابات على جملة من الفروض ويتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، والتي تتمثل في ما يلي :

1 - قابلية البيانات المالية للفحص: من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة. وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي الاتصال ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في :[2]

أ–الملائمة : وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب–القابلية للفحص :ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى مقاييس أو الناتج نفسها التي يجب التوصل إليها.

ج– البعد عن التحيز : بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

د– القابلية للقياس الكمي : يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عليات حسابية. ومن ثم فان قابلية القوائم المالية للفحص تستعمل على مد مراقب الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها وذلك لأن الفحص هو الطريق إلى الثقة في أي عنصر معين.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المشروع :

انه لمن الواضح وجود تبادل للمنعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، وذلك لغرض تقدم المشروع ورخائه ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

وهذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي، ولكن لا يعني استحالته. فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما. فإدارة المشروع قد ترى أن مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراقب، وفي هذه الحالة يجب أن يكون المراقب متيقظا لهذا الاحتمال.

[1] نصر صالح محمد نظرية المراجعة ، دار الأكاديمية للنشر ، الكويت ، الطبعة الأولى 2011 ص 309 .

[2] محمد بوتين، مراجعة ومراقبة الحسابات، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص 99.

وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة، لعدم الثقة فيها، بل وأكثر من ذلك إعداد السجلات والقوائم بنفسه قبل فحصها وإبداء الرأي فيها.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية :[1]

نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفرض السابق، في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية فعدم وجود هذا الفرض، يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختياراته، وأن يستقصي وراء كل شيء برغم عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء. ويثير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية. ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراقب اكتشافها.

من خلال اختباراته العادية، فانه لا يكون لديه أي عذر في حالة كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها. ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراقب أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية. ومن تاجية أخرى فنحن نرى أن نتائج تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمشروع والخبرة السابقة تعمل على تدعيم هذا الفرض.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء :

يبنى هذا الغرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.

ويعني هذا الفرض باستخدام لفظ (احتمال)، إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكان حدوثه. فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة. ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية من حيث إمكان استخدام المراجع الاختيارية بدلا من المراجعة الشاملة .

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المتعارف عليها " المعيار " الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الإعمال والمركز المالي. ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة، وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لآرائهم. ويشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية في ما يتعلق بالمعاينة

[1] محمد بوتين، مراجعة ومراقبة الخساباتمرجع مرجع سابق، ص102.

الإحصائية.ونتحفظ بالنسبة لهذا الفرض فنقول أنه حتى الآن لا توجد قائمة محددة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وما يثيره التطبيق العملي لها من مشاكل وآراء تحتاج إلى حسم صريح. ويثير هنا الفرض مشكلة تحديد مسؤولية المراجعة عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة. ونحن نرى أنه في هذه الحالة سوف تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :[1]

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع، ويعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن أدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها، عند شراء أحد الأصول مثلا وان الرقابة الداخلية سليمة، فانه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح. فإذا اتضح للمراقب إن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول، أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة، فانه يجب بأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرصا منها في الفترات القادمة، ومن ناحية أخرى فانه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة وان لم تكن غير ممكنة.[2]

7 - مراقب الحسابات يزاول عمله مراجع فقط :

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعمله، فانه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فان عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها. ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فانه يكون مفيدا لها، وليس لديه الحرية المطلقة.

8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز :

نجد أن هذا الفرض، لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، ومع ذلك فان الالتزامات المهنية التي يفرضها لمركز مراقب الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات (معايير) المراجعة المتعارف عليها.

وبناءا على هذا الفرض، يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات تجاه المجتمع، وتجاه عمله، وتجاه زملائه، ومن المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا [3].

[1] محمود السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر،2000،ص55.

[2] منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة،دار الجامعة للنشر، مصر، 2003-2004،ص70.

[1] محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية مصر ، سنة 2002 - 2003.ص64.

المطلب الثالث: الطلب الاقتصادي على مراجعة الحسابات

يظهر التطور التاريخي للمراجعة وتطور أهدافها، زيادة الطلب المتزايد على خدماتها في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية، إلا أن الحكم على أعمال المراجعة والخدمات التي تقدمها، يتم تحديده من خلال الطلب الاقتصادي على المراجعة من مجمل الأطراف المستفيدة من خدماتها، أي أنه لن توجد مراجعة ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماتها، كما أنه يحكم على فعاليتها وجودة أدائها.

وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بيانا بالمفاهيم الأساسية حددت فيه العناصر التي تخلق الطلب على خدمات المراجعة كما يلي: [1]

- التعارض بين معدي القوائم المالية (إدارة المنشأة) والمستفيدين من المعلومات المحاسبية لهذه القوائم (الملاك الدائنين، أو أي طرف ثالث بخلاف الإدارة يمكن أن يؤدي إلى التحيز في إنتاج المعلومات؛[2]
- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات؛
- الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها؛
- العوامل المؤثرة على استغلال المستفيدين من هذه المعلومات بشكل مباشر، وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.

معنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضا بين الملاك والدائنين ومجمل الأطراف المستفيدة من المعلومات من جهة، وإدارة المنشأة التي تتولى إعداد هذه المعلومات من ناحية أخرى، فان هذا ما يطرح إشكالية التحيز في إعداد القوائم المالية. علاوة على ذلك فحيث أن المعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية، وبما أن مستخدمي المعلومات على العموم يفتقرون الخبرة في المجال المحاسبي، أو يوجد ما يعيقهم من التحقق المباشر من هذه المعلومات التي يستخدمونها، فمن مجمل هذه العوامل تظهر مدى الحاجة للمراجعة الخارجية للحسابات.

وبصفة عامة فان الطلب على المراجعة يعود إلى الأسباب التالية:

أولا: احتياجات الدائنين والمستثمرين:

يقع على عاتق المراجع الخارجي مسؤولية إبداء الرأي المحايد والمعلل للدائنين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم المالية. ويعد المراجع المستقل هو الشخص الملائم للقيام بهذه المهمة للعديد من الأسباب، ومن أهمها أنه

[1] فاتح سردوك، تطوير مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة-دراسة حالة واقع وافاق مراجعة الحسابات بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015، ص37،دراسة غير منشورة.

[2] محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 21-26.

يتوافر لديه التأهيل العلمي والعملي للقيام بهده الوظيفة، ويخول له القانون فحص السجلات اللازمة وتجميع الأدلة الكافية، كما أنه يتمتع بالاستقلال والحياد عن إدارة المنشأة محل المراجعة لأنه ليس من موظفيها.

يعتمد المستثمرون أيضا على عمل المراجع الخارجي المستقل، فمن خلال تتبعنا للتطور التاريخي للمراجعة نلاحظ أنه كان المديرون والملاك يعرفون بعضهم البعض وفي كثير من الحالات كان الملاك هم المديرين. ولكن في وقتنا الحاضر ظهر ما يسمى بالملكية الغائبة نتيجة لتشتت ملكية المشروعات بين عدد كبير جدا من الملاك. فالملاك ليسوا على اتصال مباشر بعمليات المنشأة، ومن ثمة فإن طرفا آخر يجب أن يقوم بوظيفة المراجعة نيابة عنهم، وبما أن قرارات المستثمرين تعتمد على القوائم المالية التي تعدها الإدارة فإنهم يعتمدون على المراجعين المستقلين كشاهد على صحة ومصداقية القوائم المالية.

ثانيا: نظرية الوكالة والطلب على المراجعة:

تتأسس نظرية الوكالة من منطلق تحليل آثار القرارات المالية من منظور الخطر والمردودية، وبصفة عامة من منظور المصلحة لمختلف الأطراف على حساب أطراف أخرى، لذا فهي تحاول أن توضح تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون في فائدة طرف واحد على حساب تعظيم الثروة لجميع الأطراف، وعليه فمفهوم الوكالة ينتج عن علاقة توكيل تقع بين شخصين كحد أدنى.

يتمثل أطراف الوكالة في الطرفين: [1]

الطرف الأول: يسمى الموكل (الأصل)

الطرف الثاني: يسمى الموكل، والذي يوكل باسم الطرف الأول في تسيير أعماله واتخاذ القرارات.

يتحصل الوكيل على اجر مناسب متفق عليه في عقد الوكالة وعليه يحاول كل طرف تعظيم عائده الخاص في ظل عدم تماثل المعلومات، مما يودي إلى تعارض المصالح، فنظرية الوكالة تحاول تسيير هذا النوع من التعارض في المصالح، بغية التخفيض من تكاليف أنظمة الرقابة التي يضعها الموكل لضبط عمل الوكيل.

وتشرح نظرية الوكالة جانبا آخر من الطلب على المراجعة، فهذه النظرية تعني أن مديري وملاك الشركة يرغبون في المصداقية التي تضيفها عملية المراجعة على بيانات القوائم المالية، فطلب المديرين على المراجعة ورغبتهم في إجرائها ينشأ من حقيقة أن المديرين وكلاء عن الملاك، ولكن كل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة ولكل منهم أهداف مختلفة، وطبقا لنظرية الوكالة فإن هذا الوضع يخلق تعارضا بين الملاك والمديرين. وقد يحاول الملاك أن يحصلوا على تعويض مقابل نتائج هذا التعارض الملحوظ بتخفيض مكافآت المديرين.

[1] فاتح سردوك، تطوير مراجعة الحسابات، المرجع السابق، ص38.

ويعمل المديرون على تخفيض آثار هذا التعارض عن طريق إخضاع القوائم المالية التي يعدونها للمراجعة من قبل طرف مستقل، وبناء على ذلك سيكون لدى الملاك مبرر منطقي لتخفيض مكافآت المديرين، حيث تشير جملة من الدراسات إلى أنه هناك علاقة عكسية بين تكلفة المراجعة وتكلفة الموكل(الأصل)، وهذا لاضطرار المراجع إلى توسيع مجال مهامه في الفحص والتحقيق والاختبار أمام نقص مجال مهام الموكل(الأصل)، مما يزيد من تكلفة المراجعة أمام انخفاض تكلفة الموكل(الإدارة)، والتي بديهيا تتناسب طرديا مع مهامه (تكلفة الموكل).[1]

كما يؤدي خضوع القوائم المالية للمراجعة إلى تحسين مكانة المديرين بالشركة وتخفيض درجة عدم ثقة الملاك في وكالة هؤلاء المديرين.فمثلا يهتم ملاك الشركة بالربحية طويلة الأجل وبالنمو المستمر في حصة الشركة في السوق ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها.في حين أن مديري الشركة يهتمون بتعظيم ربح السنة الحالية حيث تحتسب على أساسه مكافآتهم لذلك قد يستخدم المديرون سياسات معينة من شأنها زيادة ربح السنة الحالية على حساب الربحية طويلة الأجل مثل تسجيل إيرادات لم تتحقق بعد، بناء على ذلك قد يقوم الملاك بتخفيض المكافآت السنوية أو إلغاؤها بالكامل، ومن ثم فعندما يطلب المديرون إخضاع القوائم المالية للمراجعة من قبل المراجع المستقل فإن هذا يقنع الملاك أن المديرين لم يقوموا بتسجيل إيرادات غير محققة وأن المديرين يقومون بواجباتهم على وجه مرضى، ونتيجة لذلك لا يتم اعتماد المكافآت السنوية.

وقد وجهت عدة انتقادات لنظرية المراجعة، حيث أن تحليل الظواهر فقط ضمن إطار نظرية الوكالة قد يؤدي إلى: [2]

- تجاهل من مدير المنشأة للمسؤولية تجاه الوكيل؛
- تجاهل تطور عدم الثقة وعدم الاحترام من الوكلاء؛
- إهمال الجوانب الأخلاقية؛
- إهمال الحلول المستقبلية التي تتفق مع المعايير الأخلاقية.

ومن منظور حوكمة الشركات، فان النجاح في حل مشكلة الوكالة (إن أمكن) يقلل بشكل كبير من إمكانية وصلاحية نظرية الوكالة في التحليلات التي تنظم العلاقات، وترك الفرصة لتطبيق نظرية الإشراف والنظريات التنظيمية الأخرى.

[1] فاتح سردوك، تطوير مراجعة الحسابات، المرجع السابق، ص39 .
[2] فاتح سردوك، مرجع نفسه، ص40.

وتوصف نظرية الوكالة بأنها نظرية معيارية حيث إن قوة نظرية الوكالة التنبئية تكمن في الوصف للحالات التي تكون فيها تصرفات الأفراد والأطراف عقلانية، مع عدم التركيز على المصلحة الشخصية، مع تجنب المخاطرة أو عدم التحيز تجاه المخاطر.

اختلافات الأهداف في المواقف تجاه المخاطر ولامركزية المعلومات هي الأساس لنظرية الوكالة. فان تخفيف هذه الافتراضات حول تضارب المصالح وتباين المعلومات، يقلص من مشكلة الوكالة ويجعلها علميا ليست مثيرة للاهتمام، في ظل ظروف من المساواة.

ثالثا: الحاجة إلى المراجعة للتقليل من خطر المعلومات:

لتوضيح مدى أهمية المراجعة، يمكن تصور القرار الذي تتخذه إدارة أحد البنوك بمنح قرض إلى إحدى الشركات، حيث يجب أن يتخذ القرار بناءا على عوامل، مثل العلاقات المالية السابقة مع المنشأة والظروف المالية لها، كما تعكسها القوائم المالية الخاصة بها. فإذا قررت منح القرض، فإنه سيتم تحديد معدل الفائدة بناءا على العوامل الثلاثة التالية: [1]

- معدل الفائدة الخالي من الأخطار: وهو تقريبا المعدل الذي يربحه البنك من خلال الاستثمار في أذون الخزينة عن نفس الفترة التي يتم فيها القرض؛
- خطر المعلومات: ويعكس إمكانية عدم دقة المعلومات الخاصة بخطر العمل الخاص بالمنشأة، والسبب المحتمل لخطر المعلومات هو إمكانية عدم دقة القوائم المالية؛
- خطر العمل المتعلق بالعميل: ويعكس احتمال عدم تمكن المنشأة من سداد قيمة القرض بسبب ظروف اقتصادية.

يلاحظ من هذا المثال أنه لا يوجد أثر للمراجعة على كل من معدل الفائدة الخالي من الأخطار أو خطر العمل، ولكن تؤثر المراجعة بشكل جوهري على خطر المعلومات، فإذا اقتنعت إدارة البنك بعدم وجود خطر للمعلومات نتيجة إتمام إجراءات المراجعة على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، سيتلاشى خطر المعلومات وبالتالي يمكن تخفيض معدل الفائدة الإجمالي، وحتى في حالة عدم إمكانية تخفيض خطر المعلومات على النحو التام، فإن هذا التخفيض يمكن أن يكون له تأثير جوهري على المقدرة الافتراضية بالشكل الذي يمكن الشركة من الحصول على القرض بتكلفة معقولة.

- **تخفيض خطر المعلومات:** قد يتوصل كل من مديري المنشآت الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية إلى استنتاج مفاده أن أفضل طريقة للتعامل مع خطر المعلومات هي أن يترك هذا الخطر ببساطة في

[1] فاتح سردوك،، تطوير مراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص41.

مستوى مرتفع لكن بشكل مناسب. فقد تجد المنشآت الاقتصادية الصغيرة أن دفع تكاليف فائدة مرتفعة يعد أقل تكلفة لها من زيادة تكاليف تخفيض خطر المعلومات، ولكن عادة ما يكون من المفيد عمليا للمنشآت كبيرة الحجم أن تتحمل تكاليف تخفيض خطر المعلومات ويمكن أن يتم ذلك من خلال ثلاث وسائل:[1]

- **تحقق المستخدم من المعلومات:** بفرض أنه يمكن للمستخدم الذهاب للمنشآت لاختبار السجلات والحصول على المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وبحث الاعتماد عليها، إلا أن ذلك يعتبر أمر غير عملي في ضوء التكاليف، إضافة إلى أن قيام كافة المستفيدين بالتحقق من المعلومات بشكل فردي يعد طرحا غير كفء اقتصاديا.
- **مشاركة المستفيدين الإدارة لخطر المعلومات:** إن الطرح السائد في هذا المجال، هو أنه يوجد اتفاق عام على مسؤولية الإدارة عن عدم تقديم معلومات مالية موثوق فيها، فإذا اعتمد المستخدمون على قوائم مالية غير دقيقة وواجهوا خسائر مالية، سيتوافر لديهم أساس قانوني لمقاضاة الإدارة. كما توجد صعوبة في مشاركة خطر المعلومات مع الإدارة، وتتمثل في عدم قدرة المستفيدين على تحصيل مبالغ الخسارة، ففي حالة عدم قدرة الشركة على سداد قيمة القرض بسبب الإفلاس، فمن المحتمل ألا يكون لدى الإدارة أموالا كافية لتدفع للمستخدمين، وعلى الرغم من ذلك يقوم المستفيدين بتقييم احتمال مشاركتهم لخسائر خطر المعلومات مع الإدارة.
- **مراجعة القوائم المالية المقدمة:** إن المراجعة الخارجية للحسابات تعتبر الوسيلة المتعارف عليها بين المستفيدين من المعلومات، للحصول على معلومات صادقة وموثوق بها، وبالتالي يتم استخدام هذه المعلومات التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرار بافتراض أنها معلومات كاملة، صحيحة وصادقة بشكل مناسب، في ظل مسؤولية المراجع كطرف حيادي فيا إعطاء هذه الصورة. إن مسؤولية المراجع في هذه الحالة تضاف إلى مسؤولية إدارة المنشأة عن صحة ومصداقية المعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار من طرف مختلف الأطراف المستفيدة منها، وضمان مستوى مقبول من الجودة في هذه المعلومات، حيث تنشأ مسؤولية مراجع الحسابات تجاه العميل عن العلاقة التعاقدية بينهما والتي تكرسها الشروط المثبتة في العقد أو في قرار التعيين، في حين تنشأ مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث كجزء من مسؤولية المدنية والتي تفرضها عليه أحكام القانون التجاري أو القانون العام لأي دولة، والتي تسمى بالمسؤولية

[1] فاتح سردوك، تطوير مراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص42.

التقصيرية، حيث يمكن مسائلته أمام الغير استنادا إلى القاعدة العامة (كل خطأ سبب ضرر للغير يلزم من ارتكبه التعويض)، ومن حيث نطاق المساءلة يكون مراقب الحسابات مسؤولا اتجاه زبونه عن أي ضرر ينشأ بسبب عجزه عن الوصول بأدائه إلى مستوى العناية المهنية المعقولة أي بعبارة أخرى عن أي تقصير مهني عادي أم جسيم. [1]

ففي حالة وجود أكثر من متخذ للقرار يقومون باستخدام نوع معين من المعلومات، فإن التكلفة ستكون أقل عادة إذا ما قام واحد بتقديم خدمة المراجعة لهؤلاء المستفيدين، بدلا من قيام كل مستخدم بالتحقق من المعلومات بنفسه ونظرا لأنه يتم إعداد القوائم المالية في معظم الشركات للعديد من المستفيدين فقد أدى هذا إلى وجود طلب متزايد على خدمات المراجعة بشكل كبير، وهذا للتقليل من تكلفة خطر المعلومات والنتائج المترتبة عنها من اتخاذ قرارات قد تؤدي إلى الإفلاس، وهذا ما يتطلب من المراجع أخذ بعين الاختبار خطر المعلومات عند أدائه لمختلف الأعمال المرتبطة بمراجعة الحسابات.

عادة ما تقوم إدارة المنشأة بالاتفاق مع المراجع لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، فإذا تم إعدادها على نحو غير صحيح فإن المراجع سيواجه باحتمال مقاضاته من قبل المستفيدين والإدارة، ويقاضي المستفيدون المراجع على أساس مسؤولية المراجع المهنية عن تأكيد إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، كما يمكن لهم مقاضاة الإدارة، وتقاضى الإدارة المراجع باعتباره وكيلا عن الإدارة لتأكيد مدى الاعتماد على القوائم المالية، وبالتالي يتحمل مسؤولية قانونية كبيرة.

في الممارسة العملية يتم استخدام كافة الوسائل السابق الإشارة إليها لتخفيض خطر المعلومات وكلما أصبح المجتمع أكثر تعقيدا، كلما زاد الاعتماد على المراجع لتخفيض خطر المعلومات.

رابعا: أهمية مراجعة الحسابات:

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تمت مراجعتها وتدقيقها، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد، وكذلك رسم سياساتها وإستراتيجيتها، ومن أمثلة هذه الجهات نجد فئة المديرين، وفئة المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال والباحثين، وغيرهم من الجهات التي تجد في المعلومات المحاسبية المختلفة والتي تمت مراجعتها، قاعدة من البيانات تتسم بالدقة والمصداقية والعدالة.

[1] فاتح سردوك،مرجع سابق، ص43.

سيتم التطرق لأهمية مراجعة الحسابات على أساس الجهات المستفيدة من خدماتها بشكل مختصر، وسيتم التطرق لهذه الأهمية بالنسبة لجميع الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة في الفصل الثاني وبشكل تفصيلي تحليلي.

ومبدئيا يكمن توضيح أهمية المراجعة حسب الجهات المستفيدة كما يلي:

- إدارة المنشأة؛
- المستثمرون؛
- البنوك؛
- الجهات الحكومية.

1- إدارة المؤسسة: يفترض في إدارة المشروع أن تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات والخطط ومراقبة وتقييم الأداء، ومن هذا الافتراض فعلى المنشأة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة والمتمثلة في مراجع الحسابات المستقل (الخارجي)، وبالتالي فإن استقلال مراجع الحسابات وحياده يزيد من درجة الثقة في هذه المعلومات والاعتماد عليها.

كما أن هذه المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة المنشأة من حيث التزامها بالأهداف المسطرة، ويتيح لمجلس الإدارة اتخاذ القرار بإعادة انتخابهم أو استبدالهم.[1]

2- المستثمرون: تعتمد فئة المستثمرين على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص المدخرات والاستثمارات، بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات.[2]

فالمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تقلل من نسبة المخاطرة في اتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين.

يعتبر تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد، أمرا يطمئن ويزيد ثقة المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من احترام وعدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات ومختلف العقود القانونية الأخرى.

3- البنوك: تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من أجل مزاولة نشاطها وضمان استمراره، فتقوم بطلب الحصول على قروض وتسهيلات بنكية من البنوك والمؤسسات المالية، وقبل أن توافق هذه البنوك على

[1] أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2008، ص68.

[2] محمد حسين الصديق، دور المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الجودة الشاملة، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد 2، السودان، 2012، ص12.

منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وهذا من أجل ضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة.

ازدادت أهمية مصداقية المعلومات خاصة في الآونة الأخيرة بالانتشار الكبير للتجارة الإلكترونية وتعقد عمليات التمويل من طرف البنوك في ظل الغموض وعدم دقة المعلومات المحاسبية حول هذه المؤسسات التي تمارس التجارة الإلكترونية، وبالتالي ازدادت مخاطر التمويل في ظل التجارة الإلكترونية.

حيث تشير بعض لدراسات في هذا المجال إلى غموض المعلومات المحاسبية للتجارة الالكترونية في ظل البورصة الإلكترونية والتعامل بالأسهم والأوراق المالية عبرها، وأكدت على المشاكل والمخاطر التي عانت منها أسواق الاقتصاد الجديد بسببه موضة التمويل التي طالت شركات الإنترنت بشكل غير مدروس، وفي ظل غموض المعلومات المحاسبية المتداولة في التجارة الالكترونية، وصعوبة تعقبها وحجية أدلة وقرائن إثباتها.

4- الجهات الحكومية: تعتبر المعلومات المحاسبية التي تصدرها المشروعات المختلفة قاعدة للبيانات تعتمد عليها بعض أجهزة الدولة في عدة أغراض، كمراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب المختلفة أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة.[1]

ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال بدون قاعدة بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل حولها.

ويقصد بقاعدة البيانات مجموعة المعلومات التي تم تصنيفها وهيكلتها في سجلات بطريقة منطقية متناسقة، ويتم استخدام هذه البيانات في مختلف القرارات، إذ تستعملها بعض الجهات الحكومية في تحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض القطاعات، وتقسيمات الميزانية...الخ.

لقد أصبحت المحاسبة تخدم جميع فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد فئات المجتمع المختلفة في قراراتها الاقتصادية على المعلومات المحاسبية التي اشتمالها القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات والمشاريع الاقتصادية المختلفة.

ولكي تصبح هذه الخدمة التي تقدمها المحاسبة لفئات المجتمع فعالة وحقيقية فإنه يجب أن تكلف هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي مستقل محايد (المراجع الخارجي) بفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء الرأي الفني المعلل والموضوعي حول مدى صحة ومصداقية هذه المعلومات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، ومدى عدالة القوائم المالية في تمثيل وضع المنشأة المالي ونتائج نشاطها.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، المرجع السابق، ص68.

المبحث الثالث: مراحل عمل المراجع الخارجي

تمر عملية التدقيق بأربع مراحل تبدأ في قبول المدقق للعميل إلى غاية تحرير المدقق لتقريره وتسليمه للجنة التدقيق أو جمعية المساهمين التي قامت بتكليفه بالتدقيق وتتمثل هذه المراحل في:

1- مرحلة قبول العميل؛

2- مرحلة التخطيط ؛

3- مرحلة الاختبار وأدلة الإثبات ؛

4- مرحلة التقييم والتقرير.

المطلب الأول: مرحلة قبول العميل

يقوم المدقق الخارجي سواء إذا كان صاحب مكتب يديره بنفسه أو عبارة عن شركة للتدقيق الخارجي بتنفيذ عملية التدقيق إما العملاء الحاليين أو الجدد وهنا نجد أن إجراءات مرحلة قبول العميل بالنسبة للعملاء الحاليين ليست كثيرة لدى القيام بتدقيق سنة أخرى حيث تكون الشركة المعنية واضحة الملامح ومعروفة على كل المستويات بالنسبة للمدقق الخارجي لذا يكون من السهل تمديد مدة التقاعد بين المدقق والشركة المعنية –أي العميل- لكن في حالة ما إذا أثبتت المعطيات الجديدة أي مخاطر أعمال المدقق مرتفعة بشكل ملحوظ وهنا من حق المدقق دراسة إمكانية الاستمرار في التعاقد مع هذا العميل أما بالنسبة للعملاء الجدد فهناك مجموعة إجراءات يقوم بها المدقق الخارجي لدراسة طلب العملاء في تدقيق ملفاتهم وقوائمهم المالية وتتمثل هذه الإجراءات في ما يلي :[1]

- ✓ تقييم خلفية العميل السابقة والأسباب المرتبطة بالتدقيق ؛
- ✓ تحديد ما إذا كان المدقق قادرا على أداء المتطلبات الأخلاقية بخصوص العميل؛
- ✓ تحديد الحاجة إلى مهنيين آخرين ؛
- ✓ الاتصال بالمدقق السابق الذي اشرف على أعمال تدقيق العميل المعني ؛
- ✓ إعداد مقترح قبول العميل بما في ذلك تحديد الأتعاب ؛
- ✓ اختيار أعضاء فريق التدقيق لأداء الأعمال التدقيقية ؛
- ✓ الحصول على خطاب التعاقد (خطاب التكليف).

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق،ص،66-67.

إن الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من أهم البنود التي يتفاوض عليها مع لجان التدقيق وفقا لسلم الأتعاب وما يتناسب والمهمة التي هو بصدد القيام بها لذا حين يقدم المدقق مقترح قبول العميل فهو يحدد أتعابه تبعا لطبيعة ومدة ونطاق العملية التدقيقية ومما هو ملاحظ في الواقع فان أتعاب المدقق غالبا ما تتجاوز تكاليف المهمة وذلك لتحفيزه على العمل بموضوعية وحيادية فلا يكون المال دافعا للقيام بأي تواطؤ أو تآمر ومن المحددات التي تضبط مبلغ الأتعاب نذكر ما يلي: [1]

- حجم المؤسسة محل التدقيق ومدى توسعها جغرافيا ؛
- حجم مؤسسة التدقيق (مكانة المدقق)؛
- مستوى الخدمات الاستشارية ؛
- جودة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق؛
- نوع عقد الأتعاب: *أتعاب ثابتة *أتعاب متغيرة؛
- جودة وطول مدة الخدمة.

وهنا نشير لوجود نوعين متكاملين من الجودة : الجودة الفنية والجودة الوظيفية، تتمثل الأولى في مدى إمكانية المدقق من اكتشاف الانحرافات الجوهرية في المؤسسة وبشكل أفضل يتجاوز توقعات العميل (المؤسسة محل التدقيق) وتكون النتائج أكثر دقة ومصداقية وكذا إحداث نوع من الانسيابية والسرعة في العمل، أما الجودة الوظيفية فهي إمكانية المدقق على الوفاء بجانبه من العقد والتزامه نحو المؤسسة بإيصال النتائج النهائية في الآجال المتفق عليها وفق درجة من الكفاءة تتماشى وتوقعات المؤسسة سواء على مدار العملية التدقيقية أو لدى تحرير التقرير النهائي في هذه النقطة يتوجب علينا التطرق إلى عينة من التوقعات التي ينتظرها العميل من المدقق والممثلة في النقاط التالية[2]:

- ✓ إعطاء رأي عن عدالة القوائم المالية؛
- ✓ إعطاء رأي عن مقدرة المؤسسة محل التدقيق من الاستمرار في النشاط؛
- ✓ إعطاء رأي عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ إعطاء رأي عن أحداث الغش والتجاوزات.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، دار الجامعة للنشر والثقافة،مصر، 2007،ص45-46.

[2] أمين السيد أحمد لطفي ،مرجع نفسه،ص73 .

المطلب الثاني: مرحلة التخطيط

إن أهم خطوة يقوم بها المدقق لدى بدايته مهامه التدقيقية في المؤسسة محل التدقيق هي إعداد خطة التدقيق وفق ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 «يتعين على المدقق تطوير خطة التدقيق من أجل تطبيق الإستراتيجية الشاملة للتدقيق » وقد كانت المعايير السابقة تشير لخطة التدقيق بمصطلح برنامج التدقيق إلا أن المضمون في مجمله يبقى نفسه ،وتتضمن خطة التدقيق على الآتي : [1]

- ✓ طبيعة التدقيق؛
- ✓ توقيت التدقيق؛
- ✓ نطاق التدقيق ؛
- ✓ الإجراءات التدقيقية المختارة والملائمة لموضوع التدقيق.

وتتمثل أهمية خطة التدقيق في مكانتها كوسيلة وأداة لنقل المعلومات والتعليمات لأفراد فريق التدقيق وكذا تستغل خطة التدقيق كمقياس للأعمال المنفذة والرقابة على هذه الأخيرة، ومن أهم خصائص الخطة المرونة في قابليتها للتحديث والتغيير حسب الظروف المحيطة وما يراه المدقق مناسبا.

المطلب الثالث: اختبار أدلة وقرائن الإثبات

وتتلخص هذه المرحلة في مصطلح «**العناية المهنية الواجبة** Due Professional Care»ما يعني أن المدقق مسؤول عن الالتزام بواجباته والجدية في القيام بمهمته من كل النواحي أو بعبارة أخرى أن يبذل المدقق العناية الكاملة والجهد الكافي لتبرئة ذمته من أي مساءلة وهذا يستوجب إتمام أوراق العمل وكفاية وملائمة أدلة الإثبات للوقائع المكتشف وتوضيح كافة الحقائق في التقرير لأداء هذه المرحلة على أكمل وجه يتبع المدقق الخطوات التالية :[2]

1. اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية؛
2. اختبارات التحقق الأساسية للعمليات؛
3. الإجراءات التحليلية؛
4. اختبارات تفاصيل الأرصدة؛
5. البحث عن الالتزامات غير المسجلة.

[1] عمر ديلمي،أثر المراجعة على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية،مذكر مكملة لنيل شهادة الماجستير،تخصص محاسبة،2008,2009، ص80.

[2] مصطفى عيسى خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والاجراءات، مطابع جامعة الملك سعود،الرياض،الطبعة الثانية، 1997،ص42.

رغم أهمية كل الإجراءات السابقة إلا أن أكثرها أهمية هي الأولى والثانية، حيث تتمثل الأولى في اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية التي صممت خصيصا للوصول إلى قناعة وتأكيد معقول وليس مطلق بأن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال ويمكن الأخذ بنتائجه بدرجة كبيرة أما الثانية المتمثلة في اختبارات التحقق الأساسية للعمليات فهي عبارة عن الإجراءات المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات التي ترتبط بدقة ووضوح بالبيانات الصادرة عن مصلحة المحاسبة والتعبير عنها بشفافية تامة ولتحقيق ذلك يستعين المدقق بمجموعة من الاختبارات المتمثلة في :

1. اختبارات تفاصيل العمليات؛
2. اختبارات أرصدة الحساب؛
3. تحليل المؤشرات والاتجاهات الهامة (الإجراءات التحليلية).

المطلب الرابع: مرحلة التقييم وإعداد التقرير

وتعد هذه المرحلة زبدة الأعمال التدقيقية فهي آخر خطوة يقوم بها المدقق والتي تعتمد أساسا على تصريح المدقق برأيه المبني على الأدلة والبراهين التي تحصل عليها ففي هذه المرحلة يكون المدقق فكرة عما يلي:[1]

أ– إعداد القوائم المالية كان وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها وإتباعا لسياسات ثابتة ومقبولة؛

ب– توافق القوائم المالية مع اللوائح والقوانين والتشريعات والمتطلبات التي تعمل بها المؤسسة؛

ج– اتساق المعلومات في القوائم المالية مع واقع المؤسسة؛

د– وجود الإفصاح الكافي عن كل الأمور المهمة مع دقة وصحة عرض القوائم المالية.

في هذه المرحلة أيضا وقبل أن يقوم المدقق بتحرير تقريره النهائي عليه أن يقوم بإجراءات استكمال الأعمال التدقيقية وتتمثل هذه الإجراءات في ما يلي :

- ✓ الحصول على خطابات قانونية؛
- ✓ تحديد الأحداث اللاحقة؛
- ✓ تنفيذ الفحص الشامل العام؛
- ✓ فحص كافة الأمور الهامة التي يحتويها التقرير السنوي المقدم لمجلس الإدارة؛
- ✓ تنفيذ إجراءات تحليلية أخيرة؛

[1] محمد التوهامي طواهر، مراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص31.

- ✓ إعداد أمور خاصة تهم الشركاء في مجلس الإدارة أو الجمعية العامة للمساهمين وذلك لإطلاعهم على النتائج؛
- ✓ مناقشة النتائج مع لجان التدقيق في المؤسسة المعنية؛
- ✓ تحرير التقرير النهائي.

آخر خطوة يقوم بها المدقق هي بعد التصريح برأيه أي المصادقة على القوائم المالية والتصريح بنشرها على المتعاملين والمستخدمين لهذه النتائج، وتتمثل أهمية هذه المرحلة في نقطة واحدة وهي معرفة الرأي الصريح للمدقق حول القوائم المالية لذلك خصص نموذج التقرير فقرة كاملة ليدلي المدقق برأيه مرفقا ذلك بالأسباب المنطقية والمعقولة التي دفعته لإبداء هذا الرأي مع مراعاة المسؤولية القانونية المترتبة عن هذا الرأي والمهمة ككل خاصة أن المعايير الدولية للتدقيق وكذا التشريعات الجزائرية تعدد مجموعة من المسؤوليات المرمية على عاتق المدقق الخارجي وتتولى الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر تطبيق جزء منهل فيما يرجع الحكم في مجملها للقضاء.[1]

[1] محمد التهامي طواهر، مراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 32-33.

خلاصة الفصل:

من خلال ما قدمناه في الفصل الأول حيث قمنا بالتطرق للمراجعة الخارجية وتبين من خلال ما قمنا بدراسته في هذا الفصل أن المهمة الرئيسية للمراجع هي الفحص والتدقيق في العمليات التي تقوم بها المؤسسة وقوائمها المالية عن طريق جمع أدلة الإثبات بطريقة صحيحة من أجل التحقق من تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة ومتجانسة والهدف من ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية التي يضعها تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، كما يجب أن يكون الرأي المهني الصادر من جهة خارجية محايدة يرفع من درجة الثقة ويشترط على القوائم بعملية المراجعة أن يتمتع بالخبرة والمعرفة والاستقلال لأن تقرير المراجع هو الذي يبين حسن أداء المؤسسة، كما أن تقرير المراجع يساعد المؤسسات المالية التي تعتمد عليه من أجل منح الائتمان، ومختلف الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة في مختلف عمليات إتخاذ القرار.

تمهيد:

أدى الاهتمام المتزايد لعملية المراجعة الخارجية من طرف المؤسسة بمختلف أنواعها إلى زيادة الاهتمام بها من طرف الهيئات الدولة التي سعت إلى تطوير هذه المهنة من خلال إصدار مجموعة من المعايير التي تحكمها ومن هذه الهيئات معهد المراجعين الخارجيين في الولايات المتحدة الأمريكية الذي تحمل عبء زيادة مستوى الممارسة العامة لهذه المراجعة الخارجية.

ونظرا لأهمية التقارير والنتائج التي تتوصل إليها المراجعة الخارجية ودورها في زيادة وتحسين مستوى الأداء فان هذه الأخيرة تمارس و فق طريقة منهجية مدروسة تبدأ بالتخطيط الجيد لها من طرف المراجع الخارجي مستعملا فيها مختلف الأدوات والوسائل التي تساعده للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

وقد قسم هذا الفصل إلى:

- ✓ **المبحث الأول: نشأة وتطور المعايير الدولية ومفهومها وسلوك وأخلاقيات المهنة**
- ✓ **المبحث الثاني: المعايير المقبولة قبولا عاما**
- ✓ **المبحث الثالث: أثر المعايير الدولية على المراجعة الخارجية للحسابات**

المبحث الأول: نشأة المعايير الدولية ومفهومها وسلوك وأخلاقيات المهنة

من أهم ما يميز مراجعة الحسابات كمهنة أنها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل ومحايد ومسؤول مهنيا، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها. هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مراجع الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية.

المطلب الأول: نشأة وتطور المعايير الدولية والانتقادات الموجهة لها

أولا : نشأة وتطور المعايير الدولية

تجب الإشارة أن مراجعة الحسابات تحكمها جملة من المعايير، والتي تتنوع من حيث المفهوم والنطاق والحاجة إليها، حيث أن التصنيف الأول هو معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)، والتي تمثل القواعد العامة للمعايير والتي يلتزم بها جميع المراجعين خلال كل مراحل عملية المراجعة بما في ذلك عند تطبيقه للمعايير الدولية، والصنف الثاني هو معايير المراجعة الدولية(**ISA**)، والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين [1]بالتعاون مع منظمات دولية ومحلية للمراجعة، كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تشمل الشروح، المتطلبات ونطاق التطبيق حسب مختلف الحالات المهنية للمراجعة، والصنف الثالث والذي تم اعتماده بعد التعديل بتاريخ **2009/12/15**م وهي المعايير الدولية لرقابة الجودة والتي تشمل معيارا واحدا وهو رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات مراجعة ومراجعة البيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (**ISQC1**) .

سنحاول تتبع اعتماد هذه المعايير وتجاوبها مع مختلف التطورات التي مست مهنة مراجعة الحسابات حيث نجد أنه قد نجحت بعض الدول المتقدمة بوضع قواعد ومعايير لمهنة المراجعة يمكن الرجوع إليها والالتزام بأحكامها عوضًا عما كان متعارفًا عليه، وبالتالي قللت من الاجتهادات في هذا المجال، والتي تطبعها صفة المحدودية.

ومع ظهور العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير جديًا في اعتماد معايير دولية للممارسة المهنية للمراجعة، ومتعارف عليها دوليًا، لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليميًا.

ومنذ أوائل الستينات ولعدة مشاكل ميزها تعدد الأزمات المالية الوطنية والدولية، طرحت تساؤلات حول مهنة المراجعة في النشاط الاقتصادي ودورها في المجتمعات، فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في

[1] فاتح سردوك، تطوير مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة،دراسة حالة واقع وآفاق مراجعة الحسابات بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015، ص71،دراسة غير منشورة.

الدول تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار كبيرة في الممارسة المهنية للمراجعة، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور المراجع في المجتمع، وقد نشطت الجمعيات والمعاهد والمنظمات المحاسبية المهنية في البلدان المتقدمة، وشكلت لجان خاصة من الأكاديميين والمهنيين لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسًا للأحكام المهنية المتفرقة، فقد قام باحثون وخبراء في المراجعة بدراسات مهنية مقارنة بين عدة دول متقدمة في هذا المجال في محاولة للاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى.

ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**AICPA**) أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في **1954**م، ضمن كتاب بعنوان (معايير المراجعة المتعارف عليها(**GAAS**)، حيث شكل هذا المعهد لجنة سميت لجنة إجراءات المراجعة، و ذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير، وقد فرقت تلك اللجنة بين معايير المراجعة و إجراءاتها، ذلك لان الأخيرة ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مراجع الحسابات أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال، و الكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال و الأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة. وترتبط معايير المراجعة تمييزا لها عن إجراءات المراجعة، ليس فقط بالصفات المهنية للمراجع ولكن أيضا بكيفية أدائه لفحصه وإعداد تقريره. [1]

ولم يكن اعتماد معايير دولية للمراجعة أمرًا سهلا وبقي التوفيق صعبًا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة، حتى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية(**IASC**) في **1973**م، (والتي استبدلت بعد ذلك في **2001** بمجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) وهو المجلس الحالي)، بداية الاعتماد نحو عالمية مهنة المراجعة، حيث أصدر بعد ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة **1978**م عدة معايير دولية للمراجعة تتكون من سبعة معايير واربع مشاريع لمعايير مرتبطة بعناصر أخرى للمراجعة.[2]

وتجدر الاشارة أنه قد ظهر تداول لمصطلح معايير المراجعة الدولية من قبل جملة من الباحثين، الذين أدركوا بأنه قد حان الوقت لاعتماد معايير دولية للمراجعة منذ فترة، من خلال كتاب (معايير المراجعة الدولية) لكل من (**MAURICE MOONITZ EDWARD STAMP**) سنة **1977**م، أي سنة قبل أول اصدار لمعايير المراجعة الدولية.

ولا يزال حتى الوقت الحالي تطوير معايير المراجعة الدولية متواصلا لتلبية احتياجات الطلب على أعمال المراجعة، ويشمل اهتمام جملة من الهيئات المهنية والأكاديمية والمنظمات الدولية، والتي تتكافل جهودها مع الاتحاد

[1] فاتح سردوك، تطوير مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص72.

[2] فاتح سردوك، مرجع نفسه، ص73.

الدولي للمحاسبين(**IFAC**). من أجل تطوير معايير المراجعة الدولية ومعايير وأخلاقيات المهنة التي تحكم مهنة المراجعة.

ونجد من أهم هذه المنظمات التي شملت الجانب الحكومي والخاص:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية(**IASB**)؛
- مجلس معايير المحاسبة الأمريكي(**FASB**) ؛
- المنظمة الدولية للبورصات العالمية (**IOSCO**) ؛
- المنظمة الدولية لهيئات الرقابة العليا (**INTOSAI**) حيث تم اعتماد معايير خاصة بالرقابة في القطاع العام بالتوافق مع الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة **2004**م.
- هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية(**SEC**) ؛
- صندوق النقد الدولي(**FMI**)؛
- البنك الدولي(**WB**)؛
- بنك التسويات الدولية (**FSB**).[1]

يراعي عند صدور معايير المراجعة الدولية ما يلي:[2]

1.انه طالما أن معايير المراجعة الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة لأخرى،فانه من المهم لصدور معايير مراجعة دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات و محاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى بالقبول العام دوليا،وهذا ما تفعله لجنة ممارسة المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

2.إن اللجنة عندما تضع معايير المراجعة الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية،إلا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذ لزم الأمر بحيث تطبق خدمات مهنية و معلومات أخرى كما هو الحال بشان:

- ✓ فحص القوائم المالية ربع السنوية؛
- ✓ اختبار القوائم المالية السنوية؛
- ✓ تجمع القوائم المالية.

[1] فاتح سردوك، تطوير مراجعة الحسابات، مرجع سابق ، ص74.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية والمفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمراجعة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية،2002، ص156-158.

3.إن المعايير الدولية تشمل المبادئ و الإجراءات الأساسية و كذا الإرشادات الخاصة بها،و يجب فهم المعايير و الإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.

4. يمكن لمراجع الحسابات في مجالات و ظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير المراجعة الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة و أهداف المراجعة،و لكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.

5.القاعدة أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات مراجعة الحسابات و الاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة،وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة.

6. تصدر لجنة ممارسة المراجعة الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمراجع الحسابات في تطبيق معايير المراجعة من ناحية و لتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى.

7. عادة تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بإتباع الخطوات التالية عند إصدار أول معيار دولي:

- ✓ تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة و متعمقة حولها؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
- ✓ إذا أقرت لجنة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح،يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين و كذا المنظمات الدولية ذات الصلة،لإبداء الرأي و التعليق على مسودة ؛
- ✓ تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات و آراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
- ✓ بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

ثانيا:الانتقادات الموجهة لمعايير المراجعة الدولية

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة و المراجعة ، فقد تم الجدال في عام 1971 (قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية) بان عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة ، و تشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات و التقاليد و البيئة الاقتصادية ، و بعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية .

وقد ذكر أحد المعلقين الأتي :

" لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية و معايير المراجعة الدولية يمكن أن يتحقق ، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم و ممارساتهم و التي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية ، و لا يوجد هيئة لها القدرة و السلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها "[1].

المطلب الثاني: مفهوم المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وأهميتها

أولا:عرض المعايير الدولة

المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس ويعرف بأنه نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس وكمرشد لمدى فعالية الأداء بحيث انه يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، في قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها لضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة وتجنيب المراجع المسؤولية في حالة التزامه بتطبيقها.[2]

أصدر معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية معايير التدقيق الداخلي في عام **1978م**،"وتضمنت مقدمة تلك المعايير قائمة بمسئوليات المدقق الداخلي بالإضافة إلى التعريف بمهنة التدقيق الداخلي والتعريف بأهمية هذه المعايير. وتم تقسيم هذه المعايير إلى خمسة أقسام رئيسية تغطي الجوانب المختلفة للتدقيق الداخلي"[3].

انطلاقا من المعايير المقبولة قبولا عاما حاولت لجنة المعايير الدولية للمراجعة التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية للمراجعة IAASB المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد وتصنيفها في شكل مجموعات متجانسة نلخصها فيما يلي:

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005، ص218-219.

[2] احمد البديوي منصور وشحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص32.

[3] تيسير احمد عمر، تعزيز قبول التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، الأردن، 1993، ص39.

أولا:معايير المبادئ العامة و المسؤوليات و تخطيط وظيفة المراجعة:

ونقسمها كمايلي:

1- معايير المبادئ العامة للمراجعة:

وتتمثل في الآتي:

1.1- أهداف مراجعة الحسابات و مبادئه العامة(ISA200):

ينص هذا المعيار على أن الهدف من مراجعة البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المراجع من إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية وحسب إطار معروف ، و أن المراجعة يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية .[1]

2.1-شروط الارتباط بمهمة المراجعة (ISA210):

يجب على المراجع والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال المراجعة والمسؤوليات والأتعاب وغيرها ، وهذا ما يطلق عليه بنود التعاقد أو التكليف ، ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالمراجعة أو بأي شكل آخر من أشكال العقد ، ومن المفيد ومصلحة كل من المراجع وكذلك العميل أن يرسل الأول كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدا بمهمة المراجعة لتجنب أي سوء فهم للمهمة.[2]

3.1-الرقابة على جودة أعمال المراجعة (ISA220):

تضمن هذا المعيار أنه يجب على مؤسسة المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بان كافة المراجعات قد تمت وفقا لمعايير المراجعة الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.[3]

4.1-التوثيق (ISA230):

تتمثل أوراق المراجعة في الأوراق المعدة من قبل المراجع أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة ، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الالكترونية أو أية وسائل أخرى تكمن أهمية أوراق العمل في كونها :

- ✓ تساعد في التخطيط وفي تنفيذ عملية المراجعة؛
- ✓ تساعد في الإشراف ومراجعة أعمال المراجعة ؛

[1] هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، ص34.

[2] أحمد حلمي جمعة، مدخل للتدقيق الحديث، الطبعة الثانية، الأردن 2005، ص133.

[3] داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء الثاني، دار المنشورات الحقوقية، لبنان،2002، ص36-37.

✓ تمثل أدلة المراجعة الناتجة عن أعمال المراجعة المنجزة والتي تدعم رأي المراجع. [1]

2- معايير المسؤوليات:

وتتشمل فيمايلي:

1.2- الغش و الخطأ (ISA240):

اهتم المعيار بالتفرقة بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير ، كتسجيل عمليات وهمية ، تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات ، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات أو المستندات...الخ . بينما الخطأ يمثل الخطأ غير المتعمد ، والناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية ، ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات ، الاستخدام الخاطئ عن جهل للمعايير المحاسبية...الخ.[2]

2.2- دراسة القوانين و اللوائح عند القيام بمراجعة القوائم المالية(ISA250):

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المراجع حول مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية .

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ، و تقييم نتائج المراجعة وإعداد التقرير عنها ، يجب على المراجع أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية ، ومع ذلك لا يتوقع من عملية المراجعة تعقب المخالفات ، بصرف النظر عن أهميتها النسبية ، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية المراجعة.[3]

3.2-توصيل أمور المراجعة للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة (ISA260):

يجب على المراجع أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة والذين يتم إبلاغهم بأمور المراجعة التي تفيدهم.[4]

---

[1] داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء الأول، دار المنشورات الحقوقية،لبنان،2002، ص224-225.

[2] محمد أمين مازون، رسالة ماجستير، التدقيق المحاسبي من منظور المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر،ص90.

[3] محمود السيد الناعي،المراجعة إطار النظرية والممارسة ، الطبعة الثانية،مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر،ص146.

[4] رأفت حسين مطير،آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات،مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد13، العدد الأول،عمان،2005، ص25.

3-معايير التخطيط و الرقابة الداخلية:

وهي كالتالي:

1.3-التخطيط (ISA300):

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية المراجعة المتكررة وليس عملية المراجعة الجديدة ، والتي قد تتطلب إجراءات إضافية.

إذ على المراجع تخطيط عملية المراجعة لكي يتم انجاز المراجعة بطريقة فعالة ، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات المراجعة المتوقعة وتوقيتها ومداها ، ويخطط المراجع لتأدية عملية المراجعة بكفاءة وفي التوقيت المناسب.[1]

2.3- الفهم الكافي للمؤسسة و محيطها و أخطارها (ISA315):

يشير معيار المراجعة الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني:

"العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشان تحقيق أهداف المؤسسة".[2]

3.3- الأهمية النسبية (ISA320):

عرفت الأهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية بما يلي:

"تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية ، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة ، وبالتالي فان الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة ".[3]

4.3-المراجعة في حالة استخدام لعميل لمنظمة خدمات (ISA402):

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بانجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعاملات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب) ، وفي هذه الحالة فان بعض

[1] حسين دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة في الإطار النظري والإجراءات العملية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع،الأردن، 2009، ص242.

[2] أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد وأخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر، عمان ،2008، ص115.

[3] حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، جامعة عين شمس، الإسكندرية، 2004، ص677.

السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية مراجعة القوائم المالية للعميل وقد تؤثر على هيكلة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاصة به.[1]

ثانيا:أدلة الإثبات و الأرصدة الافتتاحية و الإجراءات التحليلية:

1-أدلة الإثبات (ISA500):

يجب على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني ، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة المراجعة ، بينما تعني الملائمة قياس نوعية أدلة المراجعة ، وبالتالي تحديد مدى الاعتماد عليها في تأكيدات معينة .يقصد بدليل إثبات المراجعة كم ونوع المعلومات المالية التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى. [2]

2-الأرصدة الافتتاحية (IAS510):

لقد اهتم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية ، وذلك عندما تراجع القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مراجعة من قبل مراجع آخر، لذلك يجب على المراجع أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة ، وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة المراجعة الأولية يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة.

3-الإجراءات التحليلية (ISA520):

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها[3].

ثالثا:عينة المراجعة و مراجعة التقديرات:

1-عينة المراجعة (ISA530):

يقصد بعينة المراجعة تطبيق إجراءات المراجعة على اقل من % 100 من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي

[1] حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، جامعة عين الشمس، الإسكندرية ،2004، ص205.

[2] عبيد بن سعد المطيري،مستقبلا مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000، ص59.

[3] أحمد حلمي جمعة، مدخل للمراجعة الحديثة، الطبعة الثانية، دار الصفاء، الأردن 2005، ص229-257.

الذي سحبت منه العينة ، ويجب على المراجع أن يأخذ باعتباره أهداف المراجعة التي ينبغي تحقيقها وإجراءات المراجعة التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف.

2-مراجعة التقديرات المحاسبية (ISA540):

يقصد بالتقديرات المحاسبية تحديد قيمة تقريبية لرصيد أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة ، ومن أمثلة التقديرات :

- ✓ مخصصات تخفيض قيمة المخزون السلعي والمتحصلات النقدية إلى قيمتها القابلة للتحقق ؛
- ✓ مخصص توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد من السنوات تمثل العمر الإنتاجي المقدر؛
- ✓ الإيرادات المستحقة ؛
- ✓ الضرائب المؤجلة ؛
- ✓ أعباء مواجهة الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية ؛
- ✓ خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد الانجاز؛
- ✓ احتياطات مخصصة لمواجهة مطالب تحت الكفالة. [1]

ثالثا:الأحداث اللاحقة و الاستمرارية و إقرارات الإدارة:

1-الأحداث اللاحقة (ISA560):

إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره، وعلى المرجع مراعاة تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير[2].

2-الاستمرارية (ISA570):

على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلا ، وعليه الأخذ بالاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية تواصل المنشاة كمؤسسة مستمرة.[3]

3-إقرارات الإدارة (ISA580):

على المراجع أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية ، وأنها قامت بالمصادقة عليها ، ويستطيع المراجع الحصول على دليل

[1] حسين قامتي،مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان 2000، ص242-270.

[2] حسين دحدوح،حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص144.

[3] رشا حمادة، دور مدقق الحسابات في تنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة، العدد13، جانفي 2003،ص02.

إقرار الإدارة بهذه المسؤولية وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار خطي من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية.[1]

رابعا:معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين و تقريره النهائي:

1-الجهات المساعدة للمراجع:

1.1-الاعتماد على أعمال مدقق آخر (ISA600):

يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمراجع أساسي ، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي :

- ✓ الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المراجع الأساسي بتدقيقها ؛
- ✓ درجة معرفة المراجع الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء ؛
- ✓ مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم مراجعتها من قبل مراجع آخر؛
- ✓ القيام بالإجراءات الإضافية للمراجعة والمتعلقة بالأجزاء المراجعة من قبل المراجع الآخر[2].

2.1-استعمال أعمال المراجعين الداخليين(ISA610):

يجب أن يحصل المراجع الخارجي على فهم كاف لفعاليات المراجعة الداخلية لغرض مساعدته في تخطيط عملية المراجعة وتطوير منهج فعال لانجازه ، فوجود مراجع داخلي فعال يسمح عادة باختصار إجراءات المراجعة الخارجية لا إلغاؤها ، ومع ذلك ففي بعض الحالات وبناء على دراسة أنشطة المراجعة الداخلية قد يقر المراجع الخارجي أن المراجعة الداخلية ليس لها تأثير على إجراءات المراجعة.[3]

3.1-الاعتماد على أعمال الخبراء المختصين (ISA620):

قد يحتاج المراجع خلال عملية المراجعة إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ومن أمثلة ذلك ما يلي :

- ✓ تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني ؛
- ✓ تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول ؛
- ✓ تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة؛
- ✓ قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز ؛

[1] حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص685.

[2] أحمد حلمي جمعة، مدخل المراجعة الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص89-90.

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع نفسه، ص97.

- ✓ الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.[1]

خامسا:تقرير المراجع النهائي:

1-التقرير حول القوائم المالية (ISA700):

يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف :

- ✓ عنوان التقرير؛
- ✓ الجهة التي يوجه إليها التقرير؛
- ✓ الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية؛
- ✓ شرح لطبيعة عملية المراجعة؛
- ✓ يجب أن تتضمن بيانا من المراجعة بان عملية المراجعة قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه؛
- ✓ فقرة الرأي؛
- ✓ أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو بكلاهما ، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية المراجعة. [2]

2-المقارنات (ISA710):

على المراجع التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم مراجعتها.

3-المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية (ISA720):

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المراجعة وتقرير المراجع حولها ، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة ، ولا بد عند ذلك من اطلاع المراجع على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولا عن مراجعتها أيضا في بعض الحالات.

سادسا:تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة(IAS800)

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات المراجعة ذات الغايات الخاصة.[3]

[1] عماد طارق عبد العال،موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، جامعة عين شمس، الإسكندرية 2004، ص86.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن 2009، ص120.

[3] متيجي رحيم، ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية، مذكر تدخل ضمن متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، ص45-47.

ثانيا:أهمية المعايير الدولية للمراجعة:

لمعايير المراجعة الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة و مقبولة و متعارف عليها ،و أن تكون موثقة بشكل تحريري و مبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم ،و يلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها و إخضاعها للتحسين و التطور لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة و معالجتها لأوجه القصور و الثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى .

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :

- ✓ تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية ؛
- ✓ تشجع التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية و الدولية ؛
- ✓ إن التغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير المراجعة و ستكون معايير المراجعة الدولية هي الأساس في هذا التوحيد ؛
- ✓ إن معايير المراجعة الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة ؛
- ✓ إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في مراجعة حساباتها حدد Moonitz سبعة عوائد محددة ، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للمراجعة و وضعها محل التطبيق و الالتزام تتمثل فيما يلي:

1. وجود مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة و التي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير المراجعة الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المراجع و عن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المراجع الخارجي فإنها تمكن المراجع من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها ؛

2. إن وجود معايير دولية للمراجعة سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة ، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بان المعايير المحاسبية قد تم التمسك و الالتزام بها ؛

3. إن معايير المراجعة الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين و توسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية ؛

4. إن معايير المراجعة الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء و المستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية ؛

5. إن وجود معايير المراجعة سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ، و لا سيما في المجالات و المناطق التي هي في طريقها للتطور و التنمية ؛

6. إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للمراجعة، و تلك المجموعة تكون ذات فائدة لها ؛

7. إن المراجع الفعال و الذي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) و الأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير) ، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية و المصداقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة على الأطراف الخارجية ، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية و السياسية و الحدود الجغرافية ...الخ ، لذلك فان معايير المراجعة الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظريتها في البيئة المحلية .

المطلب الثالث: سلوك وأخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات

في ظل هذه المساعي للتطوير في مجال المعايير الدولية للمراجعة فقد تم اعتماد أخلاقيات الممارسة لمهنة المراجعة، حيث أضاف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة **1988م** قسما خاصا لقواعد آداب وسلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني.[1]

كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلا لأخلاقيات المهنة سنة **1997م**، والتي طورها مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين التابع للاتحاد، حيث توفر إطارًا للمفاهيم لجميع المحاسبين والمراجعين المهنيين، وذلك لضمان الامتثال للمبادئ الرئيسية للسلوك الأخلاقي في ممارسة مهنة المراجعة. [2]

تعرف قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة عبارة، على أنها عبارة عن مجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، إضافة إلى مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو المهنة التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم، وتتلخص مجموعة المبادئ السلوكية في:

- **المسؤولية:** وهي تتمثل في مسؤولية المحاسب القانوني عن قيامه بأعماله المهنية وإعداد التقارير المالية بأقصى كفاء ممكنة.

[1] احمد حلمي جمعة، مدخل المراجعة الحديثة، المرجع السابق، ص30.

[2] فاتح سردوك، تطوير مراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص69-70.

- **مصلحة المجتمع**: أي أن يراعى والمراجع مصلحة المجتمع والأطراف المستفيدة من خدماته عند أداءه لعمله.
- **الأمانة والاستقامة**: أي أن يكون المراجع أمينا وصادقا وذا سلوك قويم عند أداءه لمهامه.
- **الموضوعية والاستقلالية**: أي أن يكون المراجع محايدا وموضوعيا عند ممارسته للمهنة وأن يقدم المسؤولية المهنية على المصلحة الشخصية.
- **العناية المهنية**: أي قيام المراجع بأداء الخدمات المهنية بأعلى مستويات الأداء والكفاءة والإتقان وبذل عناية الرجل الرشيد.

أما مجموعة قواعد الصفات السلوكية فتتلخص في :

- **الاستقلال**: أي أن يكون المراجع مستقلا ومتجردا من أي ضغوط خارجية عند ممارسته للمهنة، والابتعاد عن كل عمل أو سلوك من شأنه التأثير على هذا الاستقلال.
- **الأمانة والاستقامة**: وتعني أن يكون المراجع صادقا وذا سلوك قويم عند أداءه بمهامه.
- **الالتزام بالمعايير المهنية**: وتعني التزام الممارسين للمهنة بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد المهنية المتعارف عليها وأية تعليمات تصدر عن الجهات المختصة.
- **السلوك المهني**: ويعني الالتزام بقواعد ومعايير سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة والامتناع عن القيام بكل ما من شأنه الإساءة إلى المهنة أو الممارسة المهنية.

وقد دمج وحدد مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين هذه المبادئ في خمس عناصر وهي:

- ✓ النزاهة؛
- ✓ الموضوعية؛
- ✓ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة؛
- ✓ السرية؛
- ✓ السلوك المهني .

وبما أن هذه القواعد صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فانه لا يمكن لهيئة عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين أو شركة تنفذ عمليات مراجعة باستخدام معايير المراجعة الدولية أن تطبق معايير أقل تشدد من المعايير الواردة في هذه القواعد.[1]

[1] فاتح سردوك، تطوير مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص71.

المبحث الثاني: المعايير المقبولة قبولا عاما (GASS)

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها،" والمراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى نتيجة لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها و القانونية والضريبية على وجه الخصوص، وعليه، ينبغي على المراجع مراعاة المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصراً وما يتبع ذلك من عواقب".[1]

وسنتناول هنا المعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

– **معايير عامة:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

– **معايير العمل الميداني:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

– **معايير إعداد التقرير:** وهي عبارة عن مجموعة التقارير المتعلقة بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.[2]

المطلب الأول: المعايير العامة

"تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجوده ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفاؤها عند أداء هذه المهمة"، وعلى أية حال فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاثة معايير عامة وهي:

1– يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدراً كافياً من التأهيل العملي والعلمي كمراجعين.

2– يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة.

3– يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.[3]

[1] محمد بوتين، مراجعة ومراقبة الحسابات، مرجع سابق، ص36-37.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000،ص 55.

[3] حامد منصور وآخرون،المراجعة الداخلية، جامعة القاهرة، مصر1994، ص32.

أولا: التأهيل العلمي والعملي

لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة و ملائمة فإن المراجع يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبرة، وينال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل، فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مراجعاً ماهراً وبارعاً قبل أن يكون محاسباً ماهراً وبارعاً. وفي مجال المراجعة المالية يخضع المراجع لمتطلبات معينة للدخول إلى ممارسة المهنة ." فالمراجع المالي يجب أن يحصل على ترخيص بمزاولة المهنة من التنظيمات المهنية المختصة ".ومما لا شك فيه أن كافة إجراءات المراجعة تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع، فإنه لن يكون كافياً وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن التعليم الرسمي المنهجي يجب أن يدعمه خبره كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة المراجعة، ومن ثم فإن المراجعين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدراً من التدريب كافياً ومناسباً للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يزيد هذا التدريب كلما زاد هذا المستوى، وأن هذه الضرورة الملحة للتعليم والتدريب إنما تعتمد على "فرض التزامات المهنة"، فضلاً عن مسؤولية المراجع تجاه المجتمع والعميل. ومعنى ذلك أنه إذا لم يتوفر لدى المراجع الخبرة العلمية والفنية في معالجة أو التعامل مع مشكلة معينة من مشاكل المراجعة فإنه يجب عليه الحصول على الخبرة والمهارة اللازمة إذا ما كان الوقت يسمح أو إحالة المهمة إلى مراجع أكثر خبرة ودراية أو يرفض المهمة. [1]

ثانيا: استقلالية المراجع

وهذا المعيار يتطلب من المراجع التمسك باستقلاله وحياده، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة.

"ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلاً عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المراجعة إنما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير متحيز" عن المعلومات المحاسبية، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعياً أو اقتصادياً إذا كان المراجع غير مستقلاً عن عميله. [2]

[1] السيد أحمد السقا،المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية،الجمعية السعودية للنشر،السعودية 1997،الطبعة الأولى،ص235.

[2] توماس وليام وهنكي امرسون، المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب حامد حجاج وآخرون، الرياض، دار المريخ للنشر 198،ص55.

ولهذا فإن استقلال المراجع يكون من الأهمية بمكان كمفهوم من المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية المراجعة، كما أنه ينتج من فرضين من فروض المراجعة هما:

لا يوجد بالضرورة تعارض في المصالح بين المراجع والعميل. إن المراجع يمارس مهمته كمراجع فقط، وعليه فإن الفرض الأول إنما يعني أنه لكون هناك احتمال بوجود تعارض في المصالح بين الإدارة والقوائم المالية المعدة بشكل صادق وعادل والتي تمثل موضع اهتمام المراجع، فإنه من الضروري أن يتوافر للشخص الذي يفحص هذه القوائم ويراجعها هذا القدر من الاستقلال والحيادية، وبحيث لا يكون له علاقة بالإدارة أو الوحدة الاقتصادية موضع المراجعة يمكن أن تسبب له مكاسب من تلك القوائم المالية المعدة بشكل غير عادل وصادق. أما الفرض الثاني فإنه يعني أنه عند تأدية المراجع للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة (خدمات الاستشارات الإدارية والخدمات الضريبية ... الخ) فإنها يجب أن تأخذ دوراً ثانوياً في الأهمية بالنسبة لمسؤولية المراجعة، فالمراجع يجب أن يكون ذلك الشخص –في سلوكه ومظهره– الذي يمارس مسؤولية المراجعة وكذلك يجب أن يمارس مسئوليات وأحكام مستقلة من خلال الخطوات التالية:

- كتابة برنامج المراجعة؛
- جمع أدلة إثبات المراجعة؛
- كتابة تقرير المراجعة.

"واستقلال المراجعين يجب أن يكون استقلالاً في الحقيقة والمظهر أي أنه يجب أن يكون مستقلاً شكلاً وموضوعاً، والاستقلال في الحقيقة في الأمانة الفكرية أو العقلية، " يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يراجعها"[1]، والمراجع هو الشخص الوحيد الذي يتوافر له هذه الاستقلال الفكري أو الذهني أي أن يبدو للآخرين مستقلاً كذلك، ولهذا فإنه يجب أن يكون متحرراً من أية التزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاك المنشأة، فعلى سبيل المثال نجد أنه على الرغم من أن المراجع قد يكون غير متحيز ذهنياً وفكرياً في علاقته بالعميل، إلا أن الطرف الثالث قد يعتقد عكس هذا إذا ما كان المراجع يملك بعض الأسهم بشركة العميل، ومن هنا فإن الاستقلال يكون من الأهمية بمكان للاحتفاظ بثقة الجمهور في مهنة المراجعة، ولهذا فقد تضمنه دليل الممارسة المهنية الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، فضلاً عن نشرة معايير رقابة جودة الأداء رقم

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي و آخرون، المحاسبة والمراجعة. الدار الجامعية،مصر2006،ص175.

(1) نظام رقابة جودة الأداء لشركات ومكاتب المراجعة القانونية، والتي تمثل المرشد لمساعدة شركات ومكاتب المراجعة في المحافظة على هذا الاستقلال في المظهر.

ثالثا:العناية المهنية الواجبة

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص والمراجعة، ويتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة – والذي يعتمد على فرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث– بماذا يجب أن يعمله المراجع وكيفية أداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال، وإزاء ذلك فإن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة إنما يفرض مستوى من مسئولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، فالمراجع يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة. هذا من ناحية أما من الناحية ألأخرى فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المراجع – وكأي إنسان آخر– معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن، فالمراجع يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ، فهو مسئول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء.[1]

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف إذاً للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات. وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسئوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات.

" ومن أجل ضمان نوعية جيدة للأعمال يجب على المراجع أن لا يكون كفء ومستقل فقط بل يجب أن تحقق أعماله مستوى مقبول من حيث انتظام ومصداقية الحسابات".[2]وتتمثل معايير العمل الميداني في

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية،مرجع سبق ذكره، ص58.

[2] نجود تريش، الخطوات والإجراءات العامة لانجاز مهمة المراجعة ،رسالة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية،جامعة فرحات عباس 2002-2003سطيف . الجزائر،ص16 .

الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:[1]

1- التخطيط والإشراف: إذا يجب على المراجع وضع مخطط شامل لعملية المراجعة، كما يجب عليه الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.

2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المراجع القيام بدراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعتمد ليكون منطلقا وأساسا يعتمد عليه أثناء قيام المراجع بمهمته.

3- أدلة قرائن الإثبات: يجب التوصل إلى عناصر الإثبات الجديرة بالثقة وذلك بالمعاينة والملاحظة التحري والإثبات، والذي من شانه أن يكون أساسا معقولا ومبررا لإبداء الرأي الفني المحايد والمعلل حول المعلومات المحاسبية.

أولا:التخطيط و الإشراف

يعتمد معيار الإشراف والتخطيط المناسب على مفهوم العناية المهنية الواجبة، فالغرض بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة في أداء مهمة المراجعة فإن الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة المراجعة والتعاقد عليها في وقت ملائم، فضلاً عن التخطيط المناسب والكافي لإجراءات المراجعة الفعلية، والتعيين والإشراف المناسب على مساعدي المراجع أثناء القيام بمهمة المراجعة وفيما يتعلق بقبول المهمة فإنه من المفضل أن يتم تعيين المراجع في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، ذلك لأن عناصر هامة من العمل الميداني يجب أدائها قبل تاريخ إعداد الميزانية (خلال السنة المالية للعميل)، وبالشكل الذي يمكن المراجع من أن يكون أكثر كفاءة، فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماماً أكثر خلال عمل المراجعة النهائية، الذي يتم في أو بعد آخر السنة المالية، كما أن الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية يمثل أمراً هاماً ومفيداً، فهذه الإجراءات تمكن من تحديد مناطق الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والتي ستتطلب مزيداً من الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص61.

وبالطبع فإن تخطيط مهمة المراجعة سيتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلاً عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.[1]

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول العميل ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة."حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة" [2]، غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، وتتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية.

وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية –لعملاء المراجعة الكبار- تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات المالية 100%، ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائماً مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية من قبل المراجع.

" إن دراسة وتقييم نظام لرقابة الداخلية المستعمل لدى المنشأة يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المراجع وهي أيضاً المرتكز الذي يعتمد عليه عند إعداد برنامج المراجعة وفي تحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً ومتماسكاً، كلما زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على أدله وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيفاً، كلما لجأ المراجع إلى زيادة حجم العينة المختارة "[3].

وحيث أن هناك نوعين من الأخطاء تواجه المراجع والذين يعتمدون على رأيه بشكل مناسب، ويتمثل الأول في الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء وخلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما

[1] توماس وليام وهنكي امرسون، المراجعة التنظير والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص60.

[2] زاهر الرمحي،تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر ،أطروحة دكتوراه،جامعة عمان العربية، الأردن 2004،ص82.

[3] وليام توماس، المراجعة بين التنظير والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص57.

الخطر الثاني فإنه يتمثل في أية أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المراجع، وبالطبع فإن المراجع يمكنه الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض النوع الأول من الخطرين الموضحين أعلاه، وذلك لأنه يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين جوده نظام الرقابة الداخلية وحجم الخطأ الجوهري الذي يمكن أن ينتج عن النظام. وقد حددت نشرة معايير المراجعة رقم (1) الخطأ الجوهري بأنه[1]:

الحالة التي يعتقد معها المراجع بأن (1) الإجراءات المحددة أو (2) درجة الالتزام بها لم تخفض الخطر إلى أدنى مستوى نسبي بأن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية موضوع المراجعة ستكتشف بواسطة العاملين في الوقت المناسب وأثناء تأديتهم للعمل العادي المحدد لهم.

ثالثا: كفاية وصلاحية أدلة (قرائن) الإثبات

لقد تعددت التعاريف التي تناولت الأدلة أو القرائن، ولكنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه" الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزعات والآمال والعادات وتنبؤات من يتخذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر، ومن هذه التعاريف أن الفردية "تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي. وكذلك فالقرينة اصطلاح يدل على نسبة، فهو يبلور علاقة بين عنصرين، الأول يراد برهنته، والثاني يستخدم لبرهنة العنصر الأول.

ويجب أن يتضمن التدقيق أيضاً التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية"[2].وهذا المعيار يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات مجرد الأساس لعملية المراجع كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها

[1] توماس ويليام، المراجعة بين التنظير والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص57.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 226.

لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم المالية. ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق، " فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب.

ومن ثم فإن فرض أن المراجع يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها "بكفاية أدلة الإثبات"[1].

هذا وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، والمستندات، وقرارات مجلس الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة، وعلى ضوء ما تقدم فإن الاقتناع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها فضلاً عن نوعيتها وجودتها، فالأدلة أولاً يجب أن تكون كافية ويقصد بالكفاية هنا أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع، ولأن أساليب العينات تستخدم غالباً لتحديد حجم الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع، لكننا يجب أن نلاحظ أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول إنما ينص على أن تكاليف المراجعة يجب أن لا تتجاوز المنافع المتوقعة منها ومن جهة أخرى فإن كون حجم العينة أصغر من أن يكفي لتدعيم وتأكيد رأي المراجع له أيضاً مخاطره المتمثلة في احتمال إبداء رأي غير صحيح أو مبرر، مما يحمله تكاليف تقاضي محتملة نتيجة إهمال كان في غنى عنه.

ولأدلة الإثبات خاصية النوعية أو الصلاحية، بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب وفعال، وفعالية الدليل إنما تعتمد على موضوعيته فضلاً عن خلوه من التحيز الشخصي وقابليته للقياس الكمي، وهكذا فإن اتصاف الدليل بكل هذه الخصائص إنما يوفر للمراجع كثيراً مما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات المالية. ولهذا فإن كمية صغيرة من الأدلة ذات الجودة والصلاحية العالية تكون أكثر إقناعاً من كمية أكبر من الأدلة تكون ذات حدث في الماضي سوف يحدث في المستقبل، ما لم يتضح لنا العكس، وهذا معناه أن المراجع يمكنه أن يستفيد من خبرته مع المنشأة أثناء مراجعته لها، وهذا الفرض يعتمد إلى حد كبير على ما يعرف باسم استمرارية الوحدة، ولهذا فإن المراجع سيستخدم خبرته مع المنشأة في تقييم إفصاحها عن مخصصات الحسابات المشكوك فيها والمخزون المتقادم وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول، فضلاً عن هذا فلو كان نظام الرقابة الداخلية في الأعوام السابقة خالياً من نقاط الضعف، كما أنه لا يوجد ما يدل على أن هذا النظام أو الأفراد قد تغيروا في

[1] محمد سمير الصبان وآخرون، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 166.

الفترة الحالية، فيصح للمراجع أن يفترض سلامة وجوده نظام الرقابة تحت الفحص، لكن هذا التوقع أو الافتراض قد يتغير بطبيعة الحال إذا ما بدأ اختباراته خلال الفترة الحالية.[1]

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

إن تقرير المراجعة يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين،" ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة"[2].

وتحقيقاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي: [3]

1-يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

2-يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة؛

3-تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك؛

4-يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

أولا:إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص هذا المعيار على أنّه يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما.

ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ.

كذلك يرى البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين:

[1] حامد منصور، المراجعة الداخلية، جامعة القاهرة، مصر، 1994،ص40.

[2] محمود شحروري، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية.رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة آل البيت،الأردن ،1999، ص26.

[3] توماس ويليام،المراجعة بين التنظير والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص62.

– أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلا، وتستخدم الأساس الملائم تحقيق الإيرادات بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصهما على الفترات المحاسبية؛

– أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلو من التحيز وتعبر بصدق عن البيانات واطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة وبعد القيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، وتقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوافرة لديه، يتعين عليه إبداء رأيه فيما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة .

أما في حالة اختلاف المدقق مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المراجع أن يبدي رأيًا متحفظا ورأيا معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية.[1]

ثانيا:إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ويهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

ثالثا: الإفصاح الكافي:

لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية، كما أن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية هامة جداً للإفصاح عن كثير من المعلومات وتعتبر جزء من القوائم المالية وتدخل ضمن مسؤولية الإدارة حتى لو ساعد المراجع في إعدادها.

وتتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط التالية:[2]

- ✓ أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة كالجمهور؛
- ✓ أن عامل الأهمية يلعب دوراً أساسًيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛
- ✓ كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك؛

[1] محمد سمير الصبان،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص170.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرى، مرجع سابق، ص48.

- ✓ أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبرراً خاصة في حالة تضارب المصالح؛
- ✓ أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

وما لم يرد في تقرير المراجع عكس المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير فإن الإفصاح عن القوائم المالية يعد كافيًا.

رابعا: إلمام تقرير المراجع بجميع القوائم المالية(وحدة الرأي):

ويتضمن هذا المعيار أن رأي المراجع يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقيق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بأجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمراجع إعطاء موافقة تامة عليها فلا يقوم برفضها بصفة حتمية.

وعلى المراجع أن يتضمن تقريره رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأي والإشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي.[1]

يجب على المراجع كذلك في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء ذلك وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي كما يلي:[2]

- تحديد نطاق عمل المراجع بطريقة تؤثر جوهريًا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف ؛
- حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، والتي تجعل المراجع يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسبًا بسبب عدم التأكد؛
- عدم استقلال المراجع عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

[1] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية،2001، الجزء الأول، ص26.

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الجديد، مصر، 2007، ص77.

المبحث الثالث: أثر المعايير الدولية على مراجعة الحسابات

من خلال دراستنا للنصوص التشريعية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة لاحظنا ما يلي:[1]

المطلب الأول: نقاط التوافق

- **تعيين المراجع:** ينص المرسوم التنفيذي رقم **11-32** على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعنيه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم **200** الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق والمعيار **210** الاتفاق حول آجال وشروط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة.
- **رقابة الجودة:** نصت المادة **05** من القانون رقم **10-01** على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم **220** رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.
- **تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير(المسؤول الأول) والمراجع الثانوي:** وهو ما نصت عليه المواد **30،46،47،48،49** من القانون **10-01** وهو ما يتوافق مع المعيار رقم **600** مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع- اعتبارات خاصة-.
- **التقرير وأنواعه:** من بين ما نص عليه القانون **10-01** لاسيما في مادته **25** على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم **570** الاستمرارية، والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم **25** وهو ما يتوافق مع المعيار رقم **265** الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.
- **التوثيق وحفظ الملفات:** حيث ينص القانون **10-01** في مادته **40** على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم **230** التوثيق.

المطلب الثاني: نقاط اللاتوافق أو الاختلاف

لا تتعرض النصوص القانونية لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للنقاط التالية والتي تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة:[2]

[1] عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA، محاضرة، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص3-4.

[2] عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA، مرجع نفسه، ص6.

- ✓ تقييم المخاطر؛
- ✓ أدلة الإثبات وما مدى كفايتها وملاءمتها؛
- ✓ عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية(حجم العينة وحدودها وما مدى تعبيرها)؛
- ✓ الأطراف ذات العلاقة؛
- ✓ الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المراجع؛
- ✓ مراعاة عمل التدقيق الداخلي؛
- ✓ الاستفادة من عمل خبير.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل يمكن استخلاص ما يلي:

إن معايير المراجعة الخارجية هي المقاييس والقواعد التي يعتمد عليها المراجع الخارجي من أجل أداء أعماله والذي أخذه معهد المراجعين الخارجيين على عاتقه مهمة تطويرها، ولهذه المعايير أهمية كبيرة بالنسبة للمراجع فهي التي تحكم عمله وكذا لمعرفة مدى قيام المراجعين بأعمالهم وإمكانية الاعتماد على تقاريرهم.

و هذه المعايير تتميز كونها إطار متجانس وقابلا للتطبيق على المستويات الدولية، وأكثر عمومية شمولا كونها صادرة عن هيئة دولية تضم معظم دول العالم، من الجانب الضمني الملاحظ أنها ترتكز على تفصيلات وإجراءات العمل الميداني بغرض تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية.

تمهيد:

يقترن تطور مراجعة الحسابات عبر التاريخ بتطور الحضارات، فكلما تقدمت الحضارات أصبحت الأهمية والحاجة إلى المعايير الدولية مهمة وضرورية، حيث سعت الهيئات الإقليمية و الدولية للمراجعة وراء تذليل الفروق بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى.

فالملاحظ أن مهنة المراجعة في الجزائر اتسمت بنوع من 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 بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إلى غاية سنة 2010 من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمحدد لشروط وكيفيات ممارسة هذه المهن.

ولقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي:

- ✓ **المبحث الأول: واقع المراجعة الخارجية في الجزائر**
- ✓ **المبحث الثاني: عرض استبيان الدراسة**
- ✓ **المبحث الثالث تحليل استبيان الدراسة**

المبحث الأول: واقع المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

سنتناول في هذا المبحث واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وما مدى توافقها مع المعايير الدولية، وسنسلط الضوء على المسار التاريخي لمراجعة الحسابات في الجزائر، وكذا الهيئات المشرفة عليها والقانون الذي ينظم هاته المهنة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات في الجزائر

لقد مرت مراجعة الحسابات في الجزائر بعدة مراحل أساسية نوجزها فيما يلي:

أولا- قبل الاستعمار: كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

ثانيا- غداة الاستعمار: كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل، إما على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأمين والكفاءات وظلت مهنة المحاسبة والمراجعة خاضعة للنصوص والتشريعات المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي.[1]

ثالثا- من سنة1969 إلى 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 مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه: [2]"يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي التجاري في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأموال الخصوم".

كما تناول المرسوم رقم 173/70 في 1973/11/16 تحديد مهام و واجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية و خول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

- مراقبو ومفتشو المالية.

و أوكلت للمراجعين المهام التالية:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض لأن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوف التقديرية طبق لمواصفات الخطة ؛

[1] عمور جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ص5.

[2] قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970، المادة 38.

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة التحليلية للمؤسسة ومدى .[1]

رابعا- من سنة 1980 إلى 1988: مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي تنتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعطيات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك لفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/10/30 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة وفي مادته رقم 05 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها".[2]

خامسا- من سنة 1999 إلى 2000: خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، ومن أبرزها قانون 08/91 المنظم لمهنة المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 1991/04/29 المعتمد في 1999/05/01، وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة المراجعة والتشخيص الممارس لها، وتطرقت إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات، وكذلك صدور قرار رقم SPM0224 بتاريخ 1994/02/20 بأمر من وزير الاقتصاد، بصم سنة توصيات يلزم محافظي الحسابات بإتباعها، وتتضمن هذه التوصيات إثراء وتنقيح مهنة المراجعة الخارجية حسب ما تقتضيه الظروف من تطور تقنيات المحاسبة والمراجعة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية.

إضافة إلى صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد والمؤرخ في 1996/04/15، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

سادسا- من سنة 2001إلى 2011: صدرت عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة المتعلقة بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية ولعمل أهم هذه المراسيم ما يلي:

[1] المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82 الموجود في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1971/12/29، ص56.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 43، المؤرخ في 1980/03/31، ص59.

- المرسوم التنفيذي رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث بهدف كما تسير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛ [1]
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 2010/10/27 والتي تتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 2010/08/26 والمتعلق بمجلس المحاسبة؛
- صدور المراسيم 2011/11/27 التي توصي في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة والمنظمات المهنية في الجزائر وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مراجعة الحسابات في الجزائر

إن تناول الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، للاعتبار أن المراجعة في مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين في المحاسبة، حيث صاحبت الهيئات و المنظمات في الجزائر خاصة منها المتعلقة بمباشرة مهنة المحاسبة.

أولا: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

نصت المادة 05 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 على أنه "تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها و واعد سيرها عن طريق التنظيم".

وفصلا عن أحكام المادة 05 أعلاه تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 9,10,11 من نفس القانون بما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد42، المؤرخة بتاريخ 2010/09/01، ص4.

- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛
- تقدير حدوث التشريع المعمول به الصلاحيات المهنية للانجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في إحدى أصناف هذه المنظمة.

ثانيا: مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنية

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائد عمله، ويتمثل اختصاصات المجلس في:[1]

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة ؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجار الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة ؛
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ؛
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها ؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة ؛
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي ؛
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة ؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة ؛
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة ؛
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث ؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992، ص 82-83.

ثالثا: أهم الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

سيتم التطرق الى الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل الفترة الحالية للدراسة، دون التطرق للهيئات السابقة في الاشراف على مهنة المراجعة، والتي تم التطرق لها من خلال التطور التاريخي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

ان القانون المنظم لمهن المحاسبة والمراجعة في الجزائر، هو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، قد حدد الهيئة المهنية المشرفة على الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات وهي المجلس الوطني للمحاسبة، وفيما يخص المراجعة الخارجية للحسابات (محافظة الحسابات)، فانها تخضع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

– الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تم تاسيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[1] حيث يشرف على تسيير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني يتشكل من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يعين ثلاث أعضاء من مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية. وتتمثل مهام مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فيما يلي:[2]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية، وجميع السلطات وكذا الغير؛

[1] المادة 14 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 6.

[2] المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 2011/02/02، صفحة 11.

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثالث: الإطار القانوني لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

في الواقع يمكننا أن نتناول إطار مراجعة الحسابات في الجزائر انطلاقا مما أوردته النصوص القانونية المختلفة في هذه المهنة، سواء تعلق الأمر بالقانون التجاري أو مختلف القوانين والمراسيم التنفيذية الواردة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية دون نقد أو تعليق.

أولا: الاستقلالية

نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا التالية:

1- الزاوية الأخلاقية: تشتمل على تحلي المراجع بالآتي :[1]

-مبدأ الحياد ؛

-مبدأ الإخلاص ؛

-مبدأ الشرعية المطلوبة.

2- الزاوية المادية: أبرز فيها المشرع حالات التنافي في مزاولة المراجعة في المؤسسة:

-الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ؛

-أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبط من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقب ؛

-الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.[2]

3- الزاوية المهنية: أبرزت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري أن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية في مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة.

كما أشارت المادة 30 و31 من القانون 91-08 إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وصمته في الجمعية العامة، كما أرفق هذا التعيين بمدته القصوى إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

[1] المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15، والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم24.

[2] المادة715 مكرر6 القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص185.

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

ثانيا: الكفاءة

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مراجع الحسابات في عنصرين أساسيين هما:[1]

1- التأهيل العلمي: اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة المراجعة الآتي:

أ-المجموعة الأولى:

-ليسانس في العلوم المالية ؛

-ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة ؛

-الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

ب-المجموعة الثانية:

-ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية ؛

-شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة) ؛

-ليسانس في التسيير ؛

-شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك ؛

-شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة ؛

مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.[2]

2- التأهيل العملي: اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

-متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني ؛

-إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية متابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

ثالثا: معيار العناية المهنية

نصت المادة 715 مكرر 4 على مستويات العناية المهنية المطلوبة انطلاقا من رحابة المسؤوليات المهنية للمراجع، إذا أوكلت له التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما حثهم على التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقري مجلس الإدارة وفي الوثائق

[1] متيجي رحيم، ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 32 بتاريخ 1999/03/24، ص04.

المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتهم والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، كما أجاز المشرع لمحافظ الحسابات الآتي:

- التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ؛
- إجراء التحقيقات التي يراها مناسبة ؛
- استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال ؛

رابعا: التقرير

تبعا للنصوص الجزائرية، فإنه يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية حسب الحالة بما يلي:[1]

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف العمليات التي أداها ؛
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق ؛
- المخالفات والأخطاء التي اكتشفها ؛
- النتائج التي تفسر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

الفرع الأول: ضرورة تكييف قواعد ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة:

من خلال استقرائنا لواقع مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وتنظيمها ودراسة النصوص القانونية التي تنظمها وما مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق لاحظنا بأن هناك كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصداقية والإفصاح التي يأملها كل مستعمل من مستعملي مخرجات هذه المهنة، إلا أنها لم تنزل للواقع أو الميدان من أجل تطبيقها وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية، وهذا لعدة أسباب منها:[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 32 بتاريخ 1999/03/24، ص05.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1991/04/30، العدد 20، الحاملة للقانون رقم 91-08، المؤرخ في 1991/04/27، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق هذه النصوص وتداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة، ومجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وبالتالي إفراغ هذه الأخيرة من محتواها وضرب استقلالية المهنة؛[1]
- التأخر في إصدار التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للقوانين أو المراسيم(كالمذكرة المنهجية المتعلقة بالتثبيتات والمخزونات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة سنة بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي)؛
- غياب التكوين والتأطير حيث أصبح المتربصون يكتفون بإعداد التقارير فقط دون الممارسة الميدانية، فضلا عن عدم وجود التدريب المتواصل والاستفادة من الخبرات الوطنية والأجنبية في مجال المحاسبة والمراجعة؛
- عدم وجود الثقافة الكافية لدى المؤسسات الجزائرية فيما لها وما عليها(الحقوق والواجبات) تجاه الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات؛
- عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية و الأجنبية وهو ما انعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات؛

وعليه نقترح ما يلي:[2]

- ربط الجامعة وكفاءتها بالهيئات المكلفة بالمعايير وتنظيم المهنة؛
- إصلاح وتنظيم وضبط المهنة وتكوين المراجعين والمحاسبين تكوينا ميدانيا، وتوفير المعلومات وكل جديد صادر عن المهنة وفي الوقت المناسب؛
- الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجال المحاسبة والمراجعة والتي تصدر في شكل معايير لقبت قبولا عاما؛
- اعتماد المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2011/02/20، العدد 11، الحاملة للمراسيم التنفيذية الآتية: 11-72، 11-73، 11-74.

[2] عمورة جمال، محاضرة ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة سعد دحلب،البليدة،2013.

المبحث الثاني: عرض استبيان الدراسة

إن اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية، تم من خلال اعتماد استبيان موجه الى فئة الدراسة والتي تمثل الفئة المساهمة في معالجة موضوع الدراسة حول المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية للمراجعة، والتي تتمثل في المراجعين الخارجيين للحسابات ومجمل الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة من مدراء ماليين ومراجعين داخليين، إضافة الى جملة من الأساتذة الجامعيين والباحثين المهتمين بموضوع المراجعة الخارجية للحسابات والمعايير الدولية التي تحكمها، وهذا ما يتطلب صياغة دقيقة ومحكمة لمكونات الاستبيان لسهولة استيعابها من طرف المشاركين، واعتماد جملة من الطرق والأساليب الاحصائية من أجل تحليل نتائج هذا الاستبيان بالنسبة لفئة الدراسة، لذلك فلقد تم تقسيم هذا المبحث وفقا لعرض الاستبيان من حيث مكوناته والمحاور التي اشتملتها الدراسة.

ان عرض الاستبيان المعتمد في الدراسة تطلب الوقوف على العناصر التالية:

- مكونات الاستبيان؛
- مجتمع وعينة الدراسة؛
- الأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: مكونات الاستبيان

يتكون هذا الاستبيان من ثلاثة أجزاء، خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك بالاستبيان، بينما اختصت الأجزاء الثلاثة الاخرى بمحاور موضوع الدراسة.

يتكون هذا الاستبيان من واحد وعشرون سؤالا، وذلك من أجل تحليل واقع المراجعة الخارجية للحسابات في ظل المعايير الدولية للمراجعة، وذلك من خلال العناصر التالية:

والجدول رقم (03) يمثل مختلف أسئلة أجزاء الاستبيان حسب مختلف فرضيات الدراسة.

الجدول رقم (03): يوضح مختلف محتويات اسئلة أجزاء الاستبيان

الجزء	الترقيم	الاسئلة
02	من السؤال رقم 1 الى السؤال رقم 07	الطرح النظري للمراجعة الخارجية للحسابات وتوفر إطار نظري يدعم الممارسة المهنية لها.
03	من السؤال رقم 08 الى السؤال رقم 14	نقاط التوافق للمعايير الدولية للمراجعة في ظل الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر.
04	من السؤال رقم 29 الى السؤال رقم 39	دور اعتماد المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر في تحسين واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات.

المصدر: من اعداد الباحثتين

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع البحث.

أما فيما يتعلق بمجتمع البحث فيتكون من المراجعين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر. اضافة الى جملة من المستفيدون من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر وتشمل كل من مدراء المؤسسات، والمدراء الماليين والباحثين الأكاديميين في الجامعات والباحثين المهتمين بموضوع المراجعة الخارجية، الا أنه ونظرا لخصوصية الموضوع فانه سيتم التركيز على الفئة ذات التكوين الأكاديمي الجامعي، من الفئة السابقة الذكر، وكذلك الأساتذة الجامعيين والباحثين والكتاب والمحللين الاقتصاديين في مجال الاختصاص. وسيتم اختيار عينة البحث عشوائيا من مجمل الفئات السابقة، حيث سيتم الاختيار العشوائي للمراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر من ضمن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية في الولاية. إضافة الى المستفيدين من خدمات المراجعة.

ثانيا: العينة المقصودة:

استهدف الاستبيان فئة الدراسة من خلال ارسال 67 استبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الالكتروني واعتماد نسخة الكترونية، حيث تم الحصول على 53 منها، تم رفض 7 منها لعدم اكتمال الاجابة على جميع الأسئلة ووجود أجوبة متناقضة بالنسبة للعمر والخبرة والمؤهل العلمي، أي بمجمل 46 استبيانا.

تم اعتماد برنامج اكسل (EXCEL 2013) لبناء هذا الإطار في ملف واحد يشمل مختلف أجزاء الاستبيان، ذات محتويات عددية وفق مقياس ليكرت من الرقم 1 الى الرقم 5 حسب اجابات المشاركين، لتمكين المعالجة

والتحليل وفق البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 22.0) ، باستثناء الأسئلة المرتبطة بالجنس والسن والخبرة والمؤهل العلمي والمهنة. كما يوضحه الشكل الموالي لقاعدة الاستبيان.

الشكل رقم (03) : نموذج عن قاعدة الاستبيان

الرقم	الجنس	السن	المؤهل العلمي	الخبرة	المهنة	س 1	س 2	س 3	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	س 19	س 20	س 21
1	1	2	1	1	1	1	3	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	3	3	1
2	1	4	1	2	2	2	1	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	1	1	4
3	1	2	3	1	1	5	4	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	4	1	2
..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
46	2	4	1	1	1	2	3	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	5	3

المصدر:من إعداد الباحثتين

ثالثا: الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان:

اشتمل الاستبيان على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات إضافة الى أساتذة التخصص وجملة من الجهات المهتمة والمستفيدة من مراجعة الحسابات في ظل المعايير الدولية، حيث امتد هذا الاستبيان زمنيا من منتصف مارس 2016 إلى غاية نهاية افريل 2016، كما ارتبط الاستبيان بولاية الوادي بالجزائر.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم اعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 22.0):

- حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات؛
- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.

أولا: الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.

سيتم اعتماد تحليل التكرارات والنسب والمتوسطات الحسابية والمتوسطات المرجحة لاستجابات أفراد العينة محل الدراسة.

ولقد تم اعتماد الوسط الحسابي باعتباره أحد أهم مقاييس النزعة المركزية، كمؤشر لتحليل عناصر مختلف اجزاء الاستبيان حسب أهميتها.

وتم اعتماد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الاستبيان كمؤشر لتحديد أهمية الطرح النظري للمراجعة الخارجية للحسابات وتوفر إطار نظري يدعم الممارسة المهنية لها. إضافة لنقاط التوافق للمعايير الدولية للمراجعة في ظل الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر. وتحليل افاق اعتماد المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر في تحسين واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات.

1 –حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات

ومن أهم هذه الأسس هو مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها. لذلك يحرص الباحث على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العاليين.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها. أما الصدق فيقصد به أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها وبصفة عامة فان صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة.

يعتبر معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) مؤشرا مهما لقياس صدق وثبات مختلف الأسئلة بالاستبيان الموجه لقياس ظاهرة معينة.[1] ولقد اعتمدنا على معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) من أجل قياس صدق الاستبيان، حيث ان المجال الذي يكون فيه معامل الفا كرونباخ مقبولا في مجال الدراسات الاستقصائية يكون بين 0.5 و0.6 مع مستوى أعلى مقدر ب 0.8، ومعدل 0.9 بالنسبة للدراسات التطبيقية.[2]

[1] Evrard Y, Pras B et Roux E, Market, **Etudes et recherches en marketing**, Dunod., 2003, p264.
[2] Samira Demaria. **Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS** : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France. pp.1-29.

مع الإشارة إلى أن بعض الباحثين يرون أن ارتفاع معدل ألفا كرونباخ فوق معدل 0.9 يؤثر سلبا عند ترجمة تكرار الأسئلة الى تحسين مصداقية وسيلة القياس(الاستبيان).[1]

ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) في حساب معامل الثبات لمختلف أجزاء الاستبيان، وتم الحصول على النتائج التالية كما يوضحه الجدول رقم (04).

الجدول رقم (04) : يوضح معاملات الثبات للأجزاء الثلاثة للاستبيان

الرقم	أجزاء الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	الدلالة
1	الطرح النظري للمراجعة الخارجية للحسابات وتوفر إطار نظري يدعم الممارسة المهنية لها.	07	0.325	ضعيف
2	نقاط التوافق للمعايير الدولية للمراجعة في ظل الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر.	07	0.579	مقبول
3	دور اعتماد المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر في تحسين واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات.	07	0.746	جيد
	الإجمالي	21	0.657	جيد

المصدر: من اعداد الباحثتين

يلاحظ من الجدول رقم (04) أنه بالأخذ بعين الاعتبار أثر عدد الأسئلة على مستوى قيمة ألفا كرونباخ، واحتواء كل جزء نظري على عدد متقارب من الأسئلة، نجد أن قيمة الفا كرونباخ لإجمالي أسئلة الاستبيان هي 0.657 وتعتبر جيدة، على عكس قيم الفا كرونباخ لمختلف أجزاء الاستبيان التي تظهر بعض القيم الضعيفة والمقبولة، وحسب طبيعة الدراسة الاستقصائية، يمكننا أن نعتبر أن مستوى صدق هذا الاستبيان يعتبر مقبولا، مع توقع أن تشارك مختلف أجزاء الاستبيان في قياس الطرح النظري.

[1] Evrard Y, Pras B et Roux E, opcit, p271.

2 –مقياس ليكرت

تم اعتماد مقياس (ليكرت) في اعداد هذه الاستبيان، حيث يتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل جزء من الاستبيان، وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيماً تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها.

حيث أن إعداد الاستبيان وفقا لمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط، تتدرج فيه الخيارات من (1) إلى (5)، حيث يدل رقم (1) على أن العنصر ذو أهمية كبيرة جدا، بينما يدل رقم (5) على أن العنصر عديم الأهمية، كما يوضحه الجدول رقم (05) .

الجدول رقم (05): يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت

الإجابة (أهمية العبارة)	الوزن
موافق بشدة	1
موافق	2
غير متأكد	3
غير موافق	4
غير موافق بشدة	5

المصدر: من اعداد الباحثتين

كما أنه لدراسة أهمية العبارات داخل كل محور تم تصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وترتيبها حسب هذه الأهمية لكل قسم على حدة. وذلك عن طريق قسمة الرقم 4 (المسافات بين 1-5) على الرقم 5 (عدد الاختيارات) كالتالي:

$0.8 = \frac{4}{5}$ ، وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس السابقة، كما يوضحها الجدول رقم (06) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

الجدول رقم (06) : درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح

قيمة المتوسط المرجح	درجة المساهمة
من 1 إلى أقل من 1.80	موافق بشدة
1.8 إلى أقل من 2.6	موافق
من 2.6 إلى أقل من 3.4	غير متأكد
من 3.4 إلى أقل من 4.2	غير موافق
من 4.2 إلى أقل من 5	غير موافق بشدة

المصدر: من اعداد الباحثتين

لتحليل نتائج الاستبيان تم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري الموافقة لمجمل العبارات بالاستبيان، كما تم اعتماد تحليل الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة بالنسبة لكل جزء من أجزاء الاستبيان والتي تمثل محاور الدراسة، وهذا من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل جزء من أجزاء الاستبيان.

المبحث الثالث: تحليل استبيان الدراسة.

سيتم من خلال هذا المبحث تحليل الاستبيان بالنسبة لعينة الدراسة بالنسبة لأجزاء الاستبيان، من تحليل لخصائص عينة الدراسة، من حيث الطرح النظري للمراجعة الخارجية للحسابات وتوفر إطار نظري يدعم الممارسة المهنية لها، وتحليل نقاط التوافق للمعايير الدولية للمراجعة في ظل الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر، إضافة الى دور اعتماد المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر في تحسين واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات.

المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه بالنسبة لعينتي الدراسة كما يلي:

- الجنس. – العمر. – المؤهل العلمي. – الخبرة. – المهنة.

الجدول رقم (07) يوضح تحليل لخصائص عينة الدراسة

الجدول رقم (07) : تحليل لخصائص عينة الدراسة

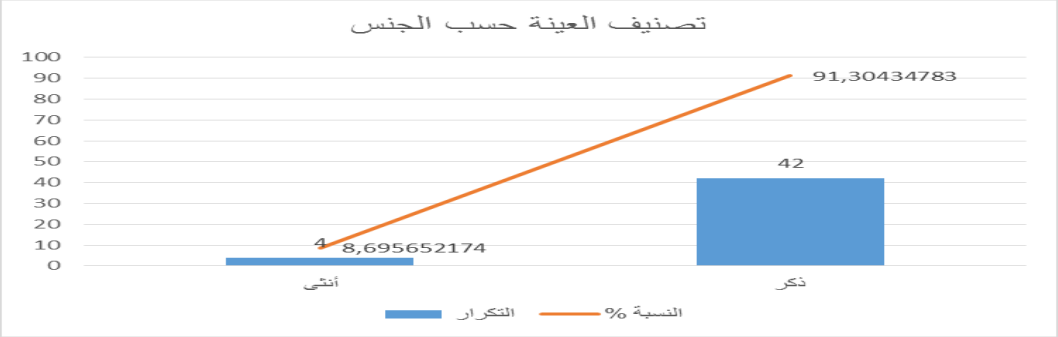
الجنس	التكرار	النسبة %	العمر	التكرار	النسبة %	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %	الخبرة	التكرار	النسبة %
أنثى	4	8,6957	أقل من 30 سنة	7	15,217	جامعي	24	52,174	أقل من 5 سنة	14	30,435
ذكر	42	91,304	من 31 الى 40	32	69,565	غير جامعي	0	0	من 6 الى 10	20	43,478
			من 41 ال 50	5	10,87	دراسات عليا	22	47,826	من 11 الى 15	9	19,565
			أكثر من 50	2	4,3478				أكثر من 15	3	6,5217
اجمالي	46	100	اجمالي	46	100	اجمالي	46	100	اجمالي	46	100

المصدر: من اعداد الباحثتين

أولا:–تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس:

من خلال الجدول رقم (07)، يلاحظ أن عدد الذكور أكثر من الإناث، كونهم يمثلون 91.30 %أي 42 ذكرا، بينما تمثل الإناث 8.7% أي 4 اناث. حيث يشير هذا الا أن مهنة مراجع الحسابات محتكرة نسبيا من قبل الذكور كون مهنة المراجعة تشمل مختلف المؤسسات بالتراب الوطني، اضافة الى تدني معدل الاناث العاملات بمجال المحاسبة والمالية.

الشكل رقم(04): تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس

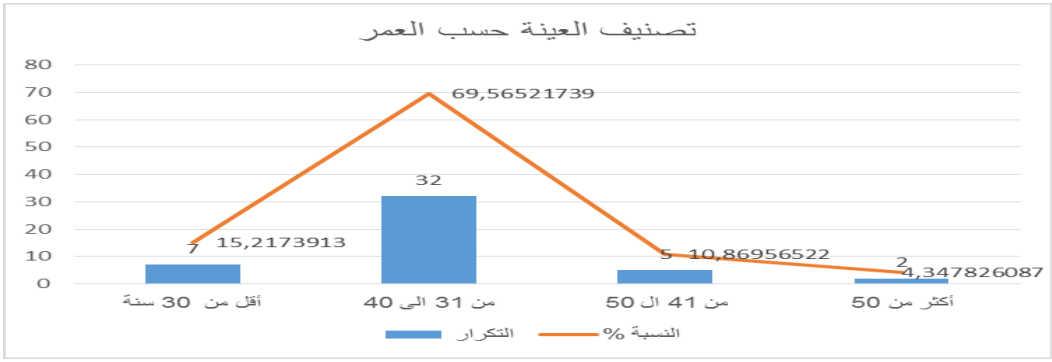


المصدر: من اعداد الباحثتين استنادا الى قاعدة استبيان الدراسة

ثانيا:–تصنيف عينة الدراسة حسب العمر والخبرة:

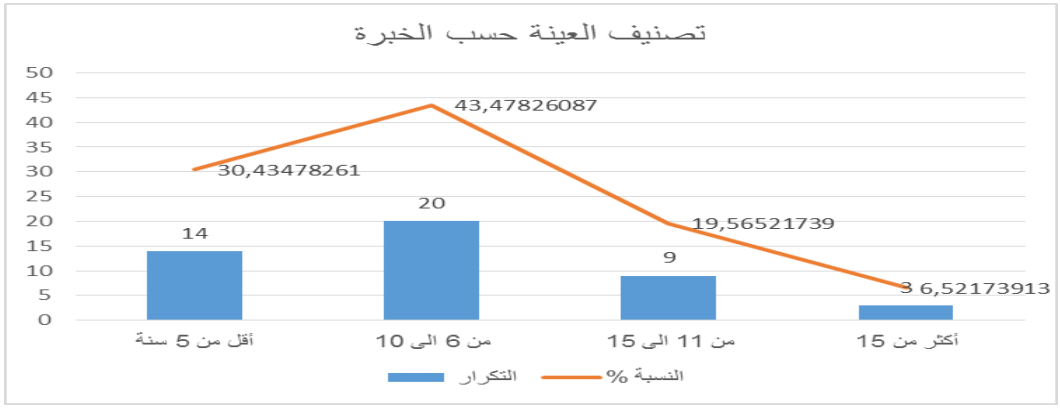
من خلال الجدول رقم (07)، نجد أن خبرة أفراد العينة لا تتلاءم إلى حد ما مع الفئات العمرية، حيث تم تقسيم الخبرة إلى أربعة فئات بمعدل 5 سنوات، ويرجع هذا الى التأخر في منح الاعتماد من طرف الهيئة المهنية، أول لكونهم لم يمارسوا النشاط المهني مبكرا كذلك، إضافة الى اشتراط الخبرة لشغل مناصب إدارية في مجال المالية والمحاسبة، إضافة الى التكوين العلمي للأساتذة الجامعيين، من حيث التكوين في الدراسات العليا.

الشكل رقم(05):تصنيف عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من اعداد الباحثتين استنادا الى قاعدة استبيان الدراسة

الشكل رقم(06): تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة

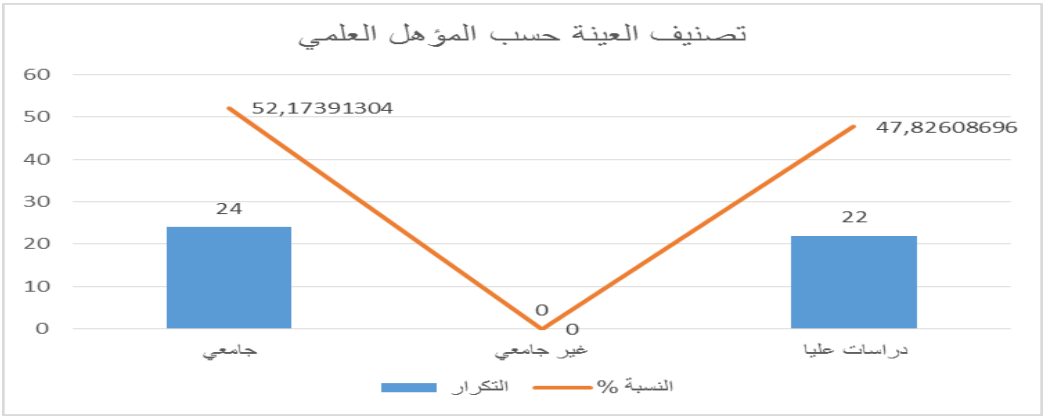


المصدر: من اعداد الباحثتين استنادا الى قاعدة استبيان الدراسة

ثالثا:–تصنيف عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

من خلال الجدول رقم (07)، نجد أن المستوى التعليمي للعينة مرتفعا نسبيا حيث ان عينة الدراسة تمثل جامعيين بين ليسانس وماجستير ودكتوراه، أي ما يمثل 46 شخصا، بينما لم تشتمل على فئة غير الجامعيين، ويرجع هذا التمثيل إلى طبيعة الشروط الواجب توافرها في شخص المراجع الخارجي بالجزائر، وشغل مناصب إدارية بمجال المحاسبة والمالية وهو ما يفسر عدم وجود غير الجامعيين في عينة الدراسة.

الشكل رقم(07): تصنيف عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من اعداد الباحثتين استنادا الى قاعدة استبيان الدراسة

ومن خلال الربط بين المستوى التعليمي للعينة وعمر الأشخاص، نجد أن فئة غير الجامعيين تقع ضمن الفئة العمرية الرابعة، وهذا لاشتراط الخبرة الطويلة لغير الجامعيين للحصول على اعتماد محافظ الحسابات لممارسة مهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر.

رابعا:–تصنيف عينة الدراسة حسب المهنة:

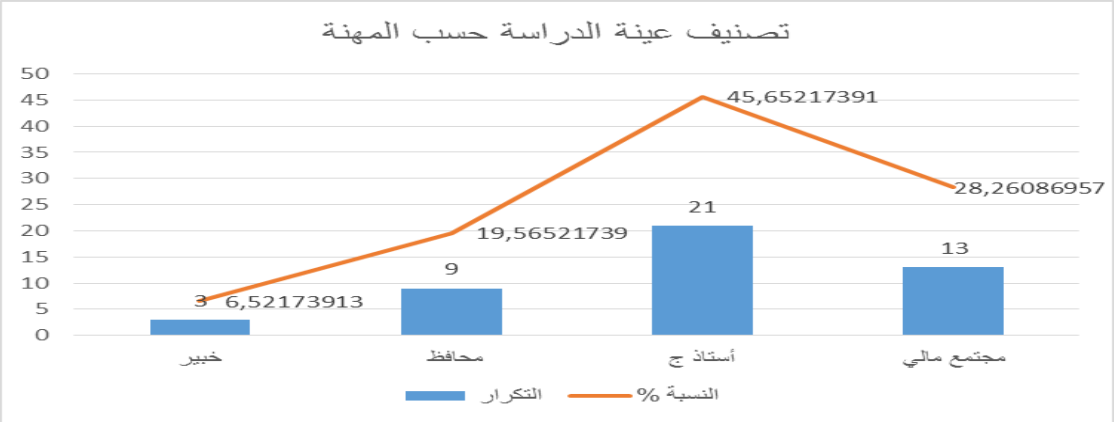
بالرجوع الى عينة الدراسة وتصنيفها وفق لمهنة المراجعين الخارجيين والتي تنقسم بين الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات. حيث نجد أن الخبراء المحاسبيين يمثلون نسبة 6.52% من عينة الدراسة أي ما يقابل 03 خبيرا محاسبيا، وهي تمثل نسبة ضعيفة مقارنة بمحافظي الحسابات الذين يمثلون نسبة 19.57% أي ما يقابل 9 محافظا للحسابات، فيما ارتفعت نسبة الأساتذة الجامعيين والباحثين الى 45.65%، وتجدر الإشارة الى ان جزءا من الأساتذة الجامعيين يحملون اعتماد المراجع الخارجي تعتبر نسبة الخبراء المحاسبيين منخفضة جدا، وهذا اخذا بعين الاعتبار أن 69.57% من عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق ال 6 سنوات، ويرجع هذا الا أن اعتماد الخبير المحاسبي يمنح بعد اجراء امتحان الخبرة من طرف الهيئة المهنية، ويشترط خبرة مهنية معينة، مع الإشارة الى التأخر في اجراء امتحانات الحصول على شهادة الخبير المحاسبي من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

الجدول رقم (08): تصنيف عينة الدراسة حسب المهنة

المهنة	خبير	محافظ	أستاذ ج	مجتمع مالي	اجمالي
التكرار	3	9	21	13	46
النسبة %	6,52	19,57	45,65	28,26	100

المصدر: من اعداد الباحثتين

الشكل رقم(08): تصنيف عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر: من اعداد الباحثتين استنادا الى قاعدة استبيان الدراسة

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان من حيث الطرح النظري للمراجعة الخارجية للحسابات وتوفر إطار نظري يدعم الممارسة المهنية لها.

ان الطرح النظري للمراجعة الخارجية للحسابات، تم اختبارها من خلال الجزء الثاني لاستبيان الدراسة، وسيت تحليل نتائج هذا الاستبيان بالنسبة لعينة الدراسة.

تحليل نتائج الاستبيان من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة بالنسبة للمراجعين الخارجيين.

كما يوضحه الجدول رقم (09)، لتحليل اجابات عينة الدراسة للجزء الثاني من الاستبيان.

الجدول رقم (09): تحليل إجابات عينة الدراسة للجزء الثاني من الاستبيان

رقم السؤال	اجابات عينة الدراسة%					الخصائص	
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
1	23,9	43,5	19,6	13,0		2,22	موافق
2	41,3	47,8	10,9			1,70	موافق بشدة
3	43,5	43,5	13,0			1,70	موافق بشدة
4	4,3	8,7	17,4	34,8	34,8	3,87	غير موافق
5	21,7	39,1	28,3	10,9		2,28	موافق
6	32,6	32,6	32,6	2,2		2,07	موافق
7	28,3	15,2	41,3	10,9	4,3	2,48	موافق
المتوسط الإجمالي للأسئلة						2.33	موافق

المصدر: من اعداد الباحثتين

الاتجاه العام لعينة الدراسة قبول الفرضية الأولى

بتالي نقبل الفرضية الصفرية H0 توجد قاعة نظرية وتشريعية تضبط عمل المراجع الخارجي،مما يمكن هذا الأخير من إبداء رأيه الفني والمحايد بكل مصداقية وشفافية حول القوائم المالية، ونرفض الفرضية البديلة H1 لا توجد قاعة نظرية وتشريعية تضبط عمل المراجع الخارجي،مما يمكن هذا الأخير من إبداء رأيه الفني والمحايد بكل مصداقية وشفافية حول القوائم المالية

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان من حيث نقاط التوافق للمعايير الدولية للمراجعة في ظل الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر.

ان نقاط التوافق للمعايير الدولية للمراجعة في ظل الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر، تم اختبارها من خلال الجزء الثالث لاستبيان الدراسة، وسيتم تحليل نتائج هذا الاستبيان بالنسبة لعينة الدراسة.

كما يوضحه الجدول رقم (10)، لتحليل اجابات عينة الدراسة للجزء الثالث من الاستبيان.

الجدول رقم (10): تحليل إجابات عينة الدراسة للجزء الثالث من الاستبيان

رقم السؤال	اجابات عينة الدراسة%						
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
1	32,6	28,3	28,3	6,5	4,3	2,22	موافق
2	15,2	26,1	41,3	10,9	6,5	2,67	غير متاكد
3	19,6	32,6	37,0	8,7	2,2	2,41	موافق
4	43,5	19,6	28,3	2,2	6,5	2,09	موافق
5	26,1	39,1	28,3	2,2	4,3	2,20	موافق
6	34,8	28,3	28,3	4,3	4,3	2,15	موافق
7	21,7	30,4	34,8	8,7	4,3	2,43	موافق
المتوسط الإجمالي للإجابات						2.31	موافق

المصدر: من اعداد الباحثتين

تظهر عينة الدراسة اجمالا قبول نقاط التوافق للمعايير الدولية للمراجعة في ظل الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر. بمتوسط قدره 2.31 مع درجات متقاربة من القبول، وهذا يرجع الى نظرة المراجعين الخارجيين والمجتمع المالي بالجزائر في الجزائر الى ان اعتماد معايير دولية للمراجعة وخاصة في ظل معايير وطنية مما يدعم ويسهل أعمال المراجعة الخارجية وجودة خدماتها.

الاتجاه العام للعينة هو قبول الفرضية الثانية.

نقبل الفرضية الصفرية H0 وجود نقاط توافق بين مهنة المراجعة الخارجية ومعاييرها الدولية، ونرفض الفرضية البديلة H1 عدم وجود نقاط توافق بين مهنة المراجعة الخارجية ومعاييرها الدولية.

المطلب الرابع: تحليل نتائج الاستبيان من حيث دور اعتماد المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر في تحسين واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات.

ان مهام لجان المراجعة ضمن الآليات الداخلية لحوكمة الشركات آليات حوكمة الشركات، تم اختبارها من خلال الجزء الرابع لاستبيان الدراسة، وسيت تحليل نتائج هذا الاستبيان بالنسبة لعينتي الدراسة.

كما يوضحه الجدول رقم (11)، لتحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الرابع من الاستبيان.

الجدول رقم (11): تحليل إجابات عينة الدراسة للجزء الرابع من الاستبيان

رقم السؤال	اجابات عينة الدراسة%						
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
1	4,3	19,6	43,5	21,7	10,9	3,15	غير متأكد
2	6,5	21,7	19,6	39,1	13,0	3,30	غير متأكد
3	15,2	26,1	23,9	8,7	26,1	3,04	غير متأكد
4	10,9	28,3	30,4	17,4	13,0	2,93	غير متأكد
5	10,9	26,1	37,0	15,2	10,9	2,89	غير متأكد
6	13,0	41,3	23,9	10,9	10,9	2,65	غير متأكد
7	21,7	39,1	21,7	6,5	10,9	2,46	موافق
المتوسط الإجمالي للإجابات						2.92	غير متأكد

المصدر: من اعداد الباحثتين

تظهر عينة الدراسة قبولا ضعيفا لدور اعتماد المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر في تحسين واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات. بمتوسط قدره 2.92 مع درجات متقاربة من القبول، الاتجاه العام للعينة عدم قبول الفرضية الثالثة.

نرفض الفرضية الصفرية H0 إن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر يعمل على تحسين واقع الممارسة المهنية لمراجعة بالجزائر، ونقبل الفرضية البديلة H1 إن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر لا يعمل على تحسين واقع الممارسة المهنية لمراجعة بالجزائر، وهذا يرجع الى تركيز المراجعين الخارجيين والمجتمع المالي ككل على ضرورة تهيئة بيئة اعتماد معايير مهنية للمراجعة وتحسين أداء المراجعين الخارجيين ودعم جودة خدماتهم، مع مراعاة بيئة المراجعة بالجزائر.

خلاصة الفصل:

لقد بذلت السلطات المالية الجزائرية جهودا كثيرة لمحاولة تكييف مهنة مراجعة الحسابات مع المعايير الدولية للمراجعة، وقد ركزنا في دراستنا لهذا الفصل في 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 المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. إلا أنه في اعتقادنا يبدو لزاما على السلطات المالية الجزائرية إعادة النظر في ممارسة مهنة المراجعة بما يتوافق ومعايير المراجعة الدولية.

خاتمة:

إن التطور السريع الذي شهدته مراجعة الحسابات على مستوى الوظائف خول لها تبوأ مكانة هامة على الصعيد الدولي ، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الأستثمار الحديثة ، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج ، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها توحيد الممارسات المهنية واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود أو المعدوم في المهنة من نظيراتها المتقدمة ، فكانت هذه الضوابط السبيل للعديد من دول العالم للرقي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية ، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد المناطق الجغرافية.

و لقد حاولنا من خلال هذا الموضوع المعنون ب:المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية للمراجعة، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول

وكمحاولة منا لدراسة هذا الموضوع جمعنا بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة الإحصائية من جهة أخرى وهذا ما تناولناه من خلال ثلاثة فصول تم في الفصل الأول التعرف على المراجعة بصفة عامة و الراجعة الخارجية بصفة خاصة، أما الفصل الثاني تطرقنا إلى المعايير المقبولة قبولا عاما و المعايير الدولية للمراجعة و أثرها على مراجعة الحسابات،و في الفصل الثالث و محاولة منا الإجابة على فرضيات البحث قمنا بدراسة إحصائية تتمثل في توزيع استمارة استبيان للأكاديميين و محافظي الحسابات و ذوي الاختصاص .

1-نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض و تحليل مختلف الموضوع بطوريه النظري و التطبيقي،توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا كما يلي:

ا.الفرضية الرئيسية:

توجد قاعدة نظرية وتشريعية تدعم الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، مع قابلية للتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة،من خلال العرض التفصيلي للموضوع تم إثبات صحة هذه الفرضية حيث أن وجود قواعد نظرية و تشريعية تدعم الممارسة المهنية بالإضافة إلى وجود معايير عامة و خاصة تسهل عملية تنفيذها بكل مصداقية و موضوعية كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه لعملية المراجعة.

ب.الفرضية الأولى:

توجد قاعدة نظرية وتشريعية تضبط عمل المراجع الخارجي، مما يمكن هذا الأخير من إبداء رأيه الفني والمحايد بكل مصداقية و شفافية حول القوائم المالية،من خلال ما تم تناوله فيما يخص مراحل عملية المراجعة تم التأكد من صحة هذه الفرضية و التي تبين المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة،حيث يتطلب القيام بهذا العمل وجود خطة محكمة ،و حصول المراجع على الأدلة و القرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و

المحاسبية و الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة،وإعداد التقرير يتم كمرحلة نهائية يضم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال عملية المراجعة.

ج.الفرضية الثانية:

وجود نقاط توافق بين مهنة المراجعة الخارجية ومعاييرها الدولية،من خلال ما تم التطلع عليه في الفصل الثاني تم التوصل إلى وجود نقاط توافق و نقاط اختلاف أيضا بين مهنة المراجعة الخارجية و معاييرها الدولية.

د–الفرضية الثالثة:

تظهر عينة الدراسة عدم التاكد وعدم قبول دور المعايير الدولية للمراجعة في تحسين واقع الممارسة المهنية، وذلك لغياب معايير وطنية للمراجعة ونظرة المهنيين والباحثين إلى ضرورة مراعاة بيئة المراجعة في الجزائر من حيث اعتماد معايير وطنية في ظل المعايير الدولية.

2–عرض نتائج الدراسة:

لقد تناول موضوع بحثنا هذا دراسة و تحليل لأهم جوانب الإطار النظري للمراجعة و معاييرها الدولية كما تم التطلع إلى الخطوات و إجراءات المراجعة،معتمدين من خلال ذلك بما هو معمول به في الواقع المهني في الجزائر من قوانين و أحكام تشريعية.فقد تمكنا و بعد الدراسة الميدانية إلى الخروج بالاستنتاجات التالية:

1–إن المراجعة المالية جاءت بناء على الحاجة إليها،وتطورها كان نتيجة التطور الاقتصادي؛

2–إن المراجعة الدولية جاءت كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال و تلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا و ظهور الشركات متعددة الجنسيات؛

3– لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية؛

4– لم تتطور المراجعة في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في عديد فمهنة المراجعة في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمراجعين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية ، فضلا عن كونها تؤدي إلى انخفاض مستوى المراجعين، ما يجعل المهنة في الجزائر تبدوا بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا؛

5– يحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة المراجعة أن تواكب هذا التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المنوط بها ، كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية ، خاصة بظهور الشركات متعددة الجنسيات واتساع نطاق المعاملات الاقتصادية الجزائرية مع مختلف دول العالم ؛

6– على الرغم من كون معايير المراجعة الدولية صدرت عن أكبر هيئة دولية للمهنة ، إلا أنها قد لا تتلاءم مع البيئة الجزائرية ، وبالتالي في حال انتهاج الجزائر لمعايير المراجعة الدولية من الأفضل تكييفها مع الواقع الجزائري شريطة الرفع من القدرات المهنية للمراجعين، عن طريق وضع أسس للمتطلبات العلمية وللخبرة الواجب توفرها في شخص المراجع.

3-توصيات و اقتراحات:

من خلال دراستنا لواقع المراجعة في الجزائر،وكذا من خلال من خلال التطرق لمعايير المراجعة الدولية بالإضافة إلى الأحكام التي تنظم مهنة المراجعة في الجزائر،وبالتالي تم لنا الخروج بالتوصيات و الاقتراحات التالية:

– أخذ الجزائر بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية وكذا مناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المراجعين؛

–إلزام المراجعين تحت التربص المرور عبر امتحان ، الهدف منه التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤولية مراجعة الحسابات؛

– بالنسبة لشرط الخبرة ، ينبغي مراعاة الجانب الموضوعي فيها أكثر من جانب المدة ، فالسماح للوظائف النظيرة التي لا توفر تكوينا جيدا للمراجعين قيد التسجيل قد يكون بمثابة ضعف على مستوى تكوينهم ، ما ينعكس بالضرورة على أدائهم مستقبلا في حال اعتمادهم ؛

– إقامة ملتقيات دورية للمراجعين الغرض منها اطلاع المراجعين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة ، بغرض تحسين جانب الممارسة ؛

–أن تتم صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر يكون منطلقها المعايير الدولية لاختصار الوقت والاستفادة من التحولات التي شهدتها أثناء مواكبتها للتطورات الاقتصادية الدولية .

4-آفاق البحث:

تناول البحث المراجعة الخارجية و المعايير الدولية الخاصة بها مع عرض تفصيلي لهذه الأخيرة و كذا تطورها و ترقيتها إلى المستوى المقبول دوليا و مواكبة التطورات و التحديات التي تواجهها الجزائر، خاصة مع سعيها للدخول لاقتصاد السوق و انفتاحها على الاقتصاد العالمي، و منه يمكن طرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة:

-مكانة معايير المراجعة في الجزائر في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية؛

-دراسة مقارنة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية؛

-انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة و المراجعة الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.

```
FREQUENCIES VARIABLES=الجنس المهنة المستوى.الدراسي مدة.الخدمة الشهادة
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

```
[DataSet1] C:\Documents and Settings\user\المكتب سطح\التكاليف عن الإفصاح\
البيئي المراجع الأداء على وإنعكاسه البيئية.sav
```

Statistics

		الجنس	المهنة	الخدمة.مدة
N	Valid	53	53	53
	Missing	0	0	0

Frequency Table

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	38	71.7	71.7	71.7
	أنثى	15	28.3	28.3	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير	4	7.5	7.5	7.5
	مسير	14	26.4	26.4	34.0
	الحسابات محافظ	20	37.7	37.7	71.7
	جامعي أستاذ	15	28.3	28.3	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

الدراسي.المستوى

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	الثانوي مستوى	9	17.0	17.0	17.0
	ليسانس	22	41.5	41.5	58.5
	عليا دراسات	17	32.1	32.1	90.6
	أخرى	5	9.4	9.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

الخدمة.مدة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من أقل	19	35.8	35.8	35.8
	سنوات 10 الى 5 من	17	32.1	32.1	67.9
	سنة 15 الى 10 من	10	18.9	18.9	86.8
	سنوات 5 من أكثر	7	13.2	13.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

الشهادة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	13	24.5	24.5	24.5
	اقتصاد	25	47.2	47.2	71.7
	تسيير	8	15.1	15.1	86.8
	أخرى	7	13.2	13.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=A.1 A.2 A.3 A.4 A.5 A.6 A.7 A.8 A.9 A.10
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

[DataSet1] C:\Documents and Settings\user\المكتب سطح\التكاليف عن الإفصاح\البيئي المراجع الأداء على وإنعكاسه البيئية.sav

Statistics

		A.1	A.2	A.3	A.4	A.5	A.6	A.7	A.8	A
N	Valid	53	53	53	53	53	53	53	53	
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	

Frequency Table

A.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	3	5.7	5.7	5.7
	2.00	3	5.7	5.7	11.3
	3.00	10	18.9	18.9	30.2
	4.00	26	49.1	49.1	79.2
	5.00	11	20.8	20.8	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	16	30.2	30.2	30.2
	3.00	4	7.5	7.5	37.7
	4.00	23	43.4	43.4	81.1
	5.00	10	18.9	18.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	1	1.9	1.9	1.9
	3.00	4	7.5	7.5	9.4
	4.00	14	26.4	26.4	35.8
	5.00	34	64.2	64.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	3.8	3.8	3.8
	2.00	1	1.9	1.9	5.7
	3.00	3	5.7	5.7	11.3
	4.00	16	30.2	30.2	41.5
	5.00	31	58.5	58.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A.5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	15	28.3	28.3	28.3
	2.00	15	28.3	28.3	56.6
	3.00	11	20.8	20.8	77.4
	4.00	9	17.0	17.0	94.3
	5.00	3	5.7	5.7	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A.6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	5	9.4	9.4	9.4
	2.00	5	9.4	9.4	18.9
	3.00	5	9.4	9.4	28.3
	4.00	27	50.9	50.9	79.2
	5.00	11	20.8	20.8	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A.7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	4	7.5	7.5	7.5
	2.00	23	43.4	43.4	50.9
	3.00	11	20.8	20.8	71.7
	4.00	15	28.3	28.3	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A.8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	10	18.9	18.9	18.9
	2.00	10	18.9	18.9	37.7
	4.00	26	49.1	49.1	86.8
	5.00	7	13.2	13.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A.9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	3.8	3.8	3.8
	2.00	6	11.3	11.3	15.1
	3.00	6	11.3	11.3	26.4
	4.00	20	37.7	37.7	64.2
	5.00	19	35.8	35.8	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A.10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	2	3.8	3.8	3.8
	3.00	4	7.5	7.5	11.3
	4.00	12	22.6	22.6	34.0
	5.00	35	66.0	66.0	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

```
T-TEST
  /TESTVAL=0
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=A.1 A.2 A.3 A.4 A.5 A.6 A.7 A.8 A.9 A.10 A
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

[DataSet1] C:\Documents and Settings\user\المكتب سطح\التكاليف عن الإفصاح\البيئي المراجع الأداء على وإنعكاسه البيئية.sav

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
A.1	53	3.7358	1.04054	.14293
A.2	53	3.5094	1.12014	.15386
A.3	53	4.5283	.72334	.09936
A.4	53	4.3774	.96529	.13259
A.5	53	2.4340	1.23272	.16933
A.6	53	3.6415	1.19445	.16407
A.7	53	2.6981	.97241	.13357
A.8	53	3.1887	1.40133	.19249
A.9	53	3.9057	1.13110	.15537
A.10	53	4.5094	.79958	.10983
A	53	3.6528	.56928	.07820

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
A.1	26.138	52	.000	3.73585	3.4490	4.0227
A.2	22.809	52	.000	3.50943	3.2007	3.8182
A.3	45.575	52	.000	4.52830	4.3289	4.7277
A.4	33.014	52	.000	4.37736	4.1113	4.6434
A.5	14.374	52	.000	2.43396	2.0942	2.7737
A.6	22.195	52	.000	3.64151	3.3123	3.9707
A.7	20.200	52	.000	2.69811	2.4301	2.9661
A.8	16.566	52	.000	3.18868	2.8024	3.5749
A.9	25.138	52	.000	3.90566	3.5939	4.2174
A.10	41.058	52	.000	4.50943	4.2890	4.7298
A	46.713	52	.000	3.65283	3.4959	3.8097

```
FREQUENCIES VARIABLES=B.1 B.2 B.3 B.4 B.5 B.6 B.7 B.8 B.9 B10
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

[DataSet1] C:\Documents and Settings\user\المكتب سطح\التكاليف عن الإفصاح\البيئي المراجع الأداء على وإنعكاسه البيئية.sav

Statistics

		B.1	B.2	B.3	B.4	B.5	B.6	B.7	B.8	B
N	Valid	53	53	53	53	53	42	53	53	
	Missing	0	0	0	0	0	11	0	0	

Frequency Table

B.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	7	13.2	13.2	13.2
	2.00	13	24.5	24.5	37.7
	3.00	8	15.1	15.1	52.8
	4.00	22	41.5	41.5	94.3
	5.00	3	5.7	5.7	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	1.9	1.9	1.9
	2.00	4	7.5	7.5	9.4
	3.00	2	3.8	3.8	13.2
	4.00	16	30.2	30.2	43.4
	5.00	30	56.6	56.6	100.0

	Total	53	100.0	100.0	

B.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	1.9	1.9	1.9
	2.00	19	35.8	35.8	37.7
	4.00	27	50.9	50.9	88.7
	5.00	6	11.3	11.3	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	7	13.2	13.2	13.2
	2.00	12	22.6	22.6	35.8
	3.00	3	5.7	5.7	41.5
	4.00	24	45.3	45.3	86.8
	5.00	7	13.2	13.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B.5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	8	15.1	15.1	15.1
	3.00	7	13.2	13.2	28.3
	4.00	30	56.6	56.6	84.9
	5.00	8	15.1	15.1	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B.6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	1	1.9	2.4	2.4
	3.00	3	5.7	7.1	9.5
	4.00	14	26.4	33.3	42.9
	5.00	24	45.3	57.1	100.0
	Total	42	79.2	100.0	

Missing	System	11	20.8		
Total		53	100.0		

B.7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	3.8	3.8	3.8
	2.00	3	5.7	5.7	9.4
	4.00	22	41.5	41.5	50.9
	5.00	26	49.1	49.1	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B.8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	3.8	3.8	3.8
	2.00	1	1.9	1.9	5.7
	3.00	3	5.7	5.7	11.3
	4.00	16	30.2	30.2	41.5
	5.00	31	58.5	58.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B.9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	13	24.5	24.5	24.5
	2.00	1	1.9	1.9	26.4
	3.00	6	11.3	11.3	37.7
	4.00	28	52.8	52.8	90.6
	5.00	5	9.4	9.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	1.9	1.9	1.9
	2.00	1	1.9	1.9	3.8
	3.00	11	20.8	20.8	24.5

4.00	36	67.9	67.9	92.5
5.00	4	7.5	7.5	100.0
Total	53	100.0	100.0	

```
T-TEST
  /TESTVAL=0
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=B.1 B.2 B.3 B.4 B.5 B.6 B.7 B.8 B.9 B10 B
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

[DataSet1] C:\Documents and Settings\user\المكتب سطح\التكاليف عن الإفصاح\البيئي المراجع الأداء على وإنعكاسه البيئية.sav

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
B.1	53	3.0189	1.20081	.16494
B.2	53	4.3208	.99564	.13676
B.3	53	3.3396	1.14259	.15695
B.4	53	3.2264	1.31034	.17999
B.5	53	3.5660	1.21702	.16717
B.6	42	4.4524	.73923	.11407
B.7	53	4.2642	1.00290	.13776
B.8	53	4.3774	.96529	.13259
B.9	53	3.2075	1.37783	.18926
B10	53	3.7736	.69729	.09578
B	53	3.7459	.61818	.08491

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
B.1	18.302	52	.000	3.01887	2.6879	3.3499
B.2	31.593	52	.000	4.32075	4.0463	4.5952
B.3	21.279	52	.000	3.33962	3.0247	3.6546
B.4	17.926	52	.000	3.22642	2.8652	3.5876
B.5	21.332	52	.000	3.56604	3.2306	3.9015
B.6	39.034	41	.000	4.45238	4.2220	4.6827
B.7	30.954	52	.000	4.26415	3.9877	4.5406
B.8	33.014	52	.000	4.37736	4.1113	4.6434

B.9	16.948	52	.000	3.20755	2.8278	3.5873
B10	39.398	52	.000	3.77358	3.5814	3.9658
B	44.115	52	.000	3.74591	3.5755	3.9163

```
FREQUENCIES VARIABLES=C.1 C.2 C.3 C.4 C.5 C.6 C.7 C.8 C.9 C.10
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

[DataSet1] C:\Documents and Settings\user\المكتب سطح\التكاليف عن الإفصاح\البيئي المراجع الأداء على وإنعكاسه البيئية.sav

Statistics

		C.1	C.2	C.3	C.4	C.5	C.6	C.7	C.8	C
N	Valid	53	53	53	53	53	53	53	53	
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	

Frequency Table

C.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	3.8	3.8	3.8
	2.00	2	3.8	3.8	7.5
	3.00	7	13.2	13.2	20.8
	4.00	32	60.4	60.4	81.1
	5.00	10	18.9	18.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	3.8	3.8	3.8
	3.00	2	3.8	3.8	7.5
	4.00	20	37.7	37.7	45.3
	5.00	29	54.7	54.7	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	7	13.2	13.2	13.2
	2.00	12	22.6	22.6	35.8
	3.00	3	5.7	5.7	41.5

	4.00	24	45.3	45.3	86.8
	5.00	7	13.2	13.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1.00	6	11.3	11.3	11.3
	3.00	2	3.8	3.8	15.1
Valid	4.00	33	62.3	62.3	77.4
	5.00	12	22.6	22.6	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C.5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1.00	11	20.8	20.8	20.8
	3.00	6	11.3	11.3	32.1
Valid	4.00	28	52.8	52.8	84.9
	5.00	8	15.1	15.1	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C.6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	2.00	1	1.9	1.9	1.9
	3.00	5	9.4	9.4	11.3
Valid	4.00	17	32.1	32.1	43.4
	5.00	30	56.6	56.6	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C.7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1.00	7	13.2	13.2	13.2
	2.00	11	20.8	20.8	34.0
Valid	3.00	8	15.1	15.1	49.1
	4.00	21	39.6	39.6	88.7
	5.00	6	11.3	11.3	100.0

	Total	53	100.0	100.0	

C.8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	1.9	1.9	1.9
	2.00	1	1.9	1.9	3.8
	3.00	11	20.8	20.8	24.5
	4.00	36	67.9	67.9	92.5
	5.00	4	7.5	7.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C.9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	7	13.2	13.2	13.2
	2.00	12	22.6	22.6	35.8
	3.00	3	5.7	5.7	41.5
	4.00	24	45.3	45.3	86.8
	5.00	7	13.2	13.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C.10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	1	1.9	1.9	1.9
	3.00	2	3.8	3.8	5.7
	4.00	18	34.0	34.0	39.6
	5.00	32	60.4	60.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

```
T-TEST
  /TESTVAL=0
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=C.1 C.2 C.3 C.4 C.5 C.6 C.7 C.8 C.9 C.10 C
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

[DataSet1] C:\Documents and Settings\user\المكتب سطح\التكاليف عن الإفصاح\البيئي المراجع الأداء على وإنعكاسه البيئية.sav

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
C.1	53	3.8679	.89952	.12356
C.2	53	4.3962	.88447	.12149
C.3	53	3.2264	1.31034	.17999
C.4	53	3.8491	1.13334	.15568
C.5	53	3.4151	1.35070	.18553
C.6	53	4.4340	.74703	.10261
C.7	53	3.1509	1.26181	.17332
C.8	53	3.7736	.69729	.09578
C.9	53	3.2264	1.31034	.17999
C.10	53	4.5283	.66806	.09176
C	53	3.7868	.62972	.08650

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
C.1	31.304	52	.000	3.86792	3.6200	4.1159
C.2	36.185	52	.000	4.39623	4.1524	4.6400
C.3	17.926	52	.000	3.22642	2.8652	3.5876
C.4	24.725	52	.000	3.84906	3.5367	4.1614
C.5	18.407	52	.000	3.41509	3.0428	3.7874
C.6	43.211	52	.000	4.43396	4.2281	4.6399
C.7	18.180	52	.000	3.15094	2.8031	3.4987
C.8	39.398	52	.000	3.77358	3.5814	3.9658

C.9	17.926	52	.000	3.22642	2.8652	3.5876
C.10	49.347	52	.000	4.52830	4.3442	4.7124
C	43.778	52	.000	3.78679	3.6132	3.9604

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=A B C
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Correlations

[DataSet1] C:\Documents and Settings\user\المكتب سطح\التكاليف عن الإفصاح\البيئي المراجع الأداء على وإنعكاسه البيئية.sav

Correlations

		A	B	C
A	Pearson Correlation	1	.787**	.790**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	53	53	53
B	Pearson Correlation	.787**	1	.813**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	53	53	53
C	Pearson Correlation	.790**	.813**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

```
ONEWAY A B BY C
  /MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

[DataSet1] C:\Documents and Settings\user\المكتب سطح\التكاليف عن الإفصاح\البيئي المراجع الأداء على وإنعكاسه البيئية.sav

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
A	Between Groups	12.979	18	.721	6.329	.000
	Within Groups	3.873	34	.114		
	Total	16.852	52			
B	Between Groups	17.289	18	.961	12.649	.000
	Within Groups	2.582	34	.076		
	Total	19.871	52			

```
REGRESSION
  /MISSING LISTWISE
  /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
  /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
  /NOORIGIN
  /DEPENDENT C
  /METHOD=ENTER A B.
```

Regression

[DataSet1] C:\Documents and Settings\user\المكتب سطح\التكاليف عن الإفصاح\البيئي المراجع الأداء على وإنعكاسه البيئية.sav

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	B, A[b]	.	Enter

a. Dependent Variable: C

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.849[a]	.720	.709	.33973

a. Predictors: (Constant), B, A

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	14.850	2	7.425	64.330	.000[b]
	Residual	5.771	50	.115		
	Total	20.621	52			

a. Dependent Variable: C

b. Predictors: (Constant), B, A

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.275	.315		.872	.387
	A	.437	.134	.395	3.258	.002
	B	.511	.123	.502	4.142	.000

a. Dependent Variable: C