جامعة حسيبة بن بوعلي -الشلف-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير

معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)

إعداد الطالب:
لقليطي الأخضر

إشـــراف:
أ.د. براق محمد

أعضاء لجنة المناقشة

كتوش عاشور	أستاذ التعليم العالي	جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف	رئيسا
براق محمد	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة-الجزائر-	مشرفا ومقررا
بن نافلة قدور	أستاذ محاضر (أ)	جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف-	ممتحنا
حبار عبد الرزاق	أستاذ محاضر (أ)	جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف-	ممتحنا
باشوندة رفيق	أستاذ محاضر (أ)	جامعة الجيلالي اليابس – سيدي بلعباس -	ممتحنا
شيخي بلال	أستاذ محاضر (أ)	جامعة امحمد بوقرة – بومرداس -	ممتحنا

السنة الجامعية 2014 - 2015

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

عرفانا بالجميل لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لإنجاز هذه الأطروحة إلا أن أتقدم بجزيل الشكر، وأسمى عبارات التقدير إلى الأستاذ الدكتور براق محمد المشرف على هذه الأطروحة، اذ كان لتوجيهاتهُ العلمية الرصينة وسعة صدره ومتابعتهُ المستمرة وإسداء التوجيهُ العلمي الذي ساعدني في إنجازها، فضلا عن رعايتهُ الأخوية لي طيلة مدة البحث والكتابة، فكان نعم الأستاذ والأخ والصديق الذي غمرني بالرعاية، لكل ذلك فهو يستحق مني كل عرفان وثناء وتقدير، أمد الله في عمره ليخدم العلم والتعليم.

والشكر موصول إلى الأستاذ الكريم الدكتور محمود صالح الكروي أستاذ العلوم السياسية بجامعة بغداد، الذي ساعدني في تزويدي ببعض المصادر التي أسهمت في إغناء الأطروحة فلهُ مني خالص الشكر والتقدير والامتنان.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى جامعة حسيبة بن بوعلي، إدارة، أساتذة وعمالا، على التسهيلات التي قدموها والمجهودات المبذولة طيلة فترة إنجاز هذه الرسالة.

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتمحيصها ومناقشتها، وستكون ملاحظاتهم العلمية ترصينا للأطروحة إن شاء الله.

ومسك الختام أسدي عبارات العرفان إلى كل من مد لي يد المساعدة لإنجاز هذه الاطروحة.

ومن الله التوفيق.

إهداء

إلى مذهلتي الأولى المتحاظمة بالحنان، إلى التي تملك جواز سفري للجنة

-والدتي الكريمة بارك الله في عمرها-

إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول

-والدي الفاضل بارك الله في عمره -

إلى كل شقيقاتي وأشقائي كل واحد باسمهُ

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل الجزائر

إلى كل باحث وطالب علم، أهدي ثمرة جهدي.

الفهرس العام

الفهـــــــــرس العام

شكر وعرفان
إهداء
الفهرس العام..... I
قائمة الجداول..... IV
قائمة الأشكال..... VII
قائمة الملاحق..... IX
قائمة المختصرات..... X
الملخص..... XI
المقدمة العامة..... أ-س
الفصل الأول: التأصيل العلمي لمعايير المراجعة الخارجية **01**
المبحث الأول: عموميات حول المراجعة **02**
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة..... 02
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة..... 04
المطلب الثالث: فروض المراجعة..... 06
المطلب الرابع: أنواع المراجعة..... 09
المبحث الثاني: معايير المراجعة..... **14**
المطلب الأول: تعريف وتطور معايير المراجعة..... 15
المطلب الثاني: أهمية معايير المراجعة وعلاقتها بمسؤولية مراجع الحسابات..... 17
المطلب الثالث: نطاق وأهداف معايير المراجعة..... 18
المطلب الرابع: العلاقة بين معايير وإجراءات المراجعة..... 20
المبحث الثالث: معايير المراجعة الدولية..... **21**
المطلب الأول: ماهية معايير المراجعة الدولية..... 21
المطلب الثاني: خصائص معايير المراجعة الدولية..... 24
المطلب الثالث: معايير المراجعة الدولية وعلاقاتها بمعايير المحاسبة الدولية..... 25
المطلب الرابع: أهمية وجود معايير مراجعة محلية في ظل وجود معايير المراجعة الدولية..... 27
المطلب الخامس: الاتجاهات المؤيدة والرافضة لمعايير المراجعة الدولية..... 29
المبحث الرابع: المنظمات المهنية الدولية للمراجعة..... **33**
المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية..... 34

المطلب الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين..... 37
المطلب الثالث: لجنة ممارسة المراجعة الدولية..... 39
خلاصة الفصل الأول..... **43**
الفصل الثاني: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية **44**
المبحث الأول: المعايير العامة..... **45**
المطلب الأول: التأهيل العلمي والعملي للمراجع..... 45
المطلب الثاني: حياد واستقلال المراجع..... 48
المطلب الثالث: العناية المهنية اللازمة..... 50
المبحث الثاني: معايير العمل الميداني في المراجعة الدولية..... **55**
المطلب الأول: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء..... 55
المطلب الثاني: معايير أدلة الاثبات..... 67
المطلب الثالث: معايير الاستفادة من عمل الاخرين..... 89
المبحث الثالث: معايير إعداد التقرير..... **93**
المطلب الأول: المعيار رقم (700) تقرير مراجع الحسابات على القوائم المالية..... 93
المطلب الثاني: المعيار رقم (710) المقارنات..... 95
المطلب الثالث: المعيار رقم (720) المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي المشتمل علىالقوائم المالية التي تم مراجعتها..... 97
المطلب الرابع: المعيار رقم (800) تقرير المراجع عند التكليف لأغراض خاصة 98
خلاصة الفصل الثاني..... **101**
الفصل الثالث: واقع مراجعة الحسابات في الجزائر **102**
المبحث الأول: تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر..... **103**
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر..... 103
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر..... 105
المطلب الثالث: مسؤوليات مراجع الحسابات..... 109
المبحث الثاني: معايير المراجعة في الجزائر..... **111**
المطلب الأول: تطور الإطار التشريعي والتنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر..... 111
المطلب الثاني: المعايير العامة..... 114
المطلب الثالث: معايير العمل الميداني..... 122
المطلب الرابع: معايير اعداد التقارير في الجزائر..... 127
المبحث الثالث: دراسة مقارنة لبعض معايير المراجعة الدولية وواقع مهنة المراجعة في الجزائر..... **131**

المطلب الأول: المعايير العامة..... 131
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني..... 141
خلاصة الفصل الثالث..... **148**
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية **149**
المبحث الأول: منهجية الدراسة..... **150**
المطلب الأول: تمهيد للدراسة الميدانية..... 150
المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة..... 153
المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة..... 155
المطلب الرابع: صدق وثبات الاستبانة..... 157
المطلب الخامس: تحليل نتائج أفراد العينة وتوزيعها..... 166
المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة..... **173**
المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة للفرضية الأولى..... 173
المطلب الثاني: تحليل نتائج الفرضية الثانية..... 190
المطلب الثالث: تحليل نتائج الفرضية الثالثة..... 204
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات..... **219**
المطلب الاول: اختبار الفرضية الأولى..... 219
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية..... 227
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة 228
خلاصة الفصل الرابع **229**
الخاتمة العامة..... **230**
المراجع..... **246-235**
الملاحق..... **i-xiv**

قائمـــــة الجـــــداول

رقم الجدول	عنـــوان الجـــدول	الصفحة
(01)	التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	13
(02)	توزيع عينة الدراسة	151
(03)	مقياس تحديد الأهمية النسبية	152
(04)	معايير تفسير النتائج (الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي)	152
(05)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	155
(06)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	156
(07)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	156
(08)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	157
(09)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها	158
(10)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة على الصعيد العالمي وانسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري	162
(11)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مدى ملاءمة معايير المراجعة الدوليةالبيئة الجزائرية	163
(12)	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة.	164
(13)	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	165
(14)	معاملات ألفاكرونباخ لكل مجال من مجالات الاستبانة وكذلك للاستبانة ككل	166
(15)	الفروق بين الجنسين في مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية	167
(16)	الفروق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية حسب متغير العمر	168
(17)	الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية	170

	حسب متغير المؤهل العلمي	
(18)	الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير الخبرة	171
(19)	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	173
(20)	إجابات المستجوبين حول الالتزام بمعيار التأهيل العلمي والعملي	174
(21)	إجابات المستجوبين حول مدى الالتزام بمعيار الاستقلال أو الحياد	175
(22)	إجابات المستجوبين حول مدى الالتزام بمعيار العناية المهنية اللازمة	177
(23)	إجابات المستجوبين حول مدى الالتزام بمعيار التخطيط والإشراف	179
(24)	إجابات المستجوبين حول مدى الالتزام بتقييم نظام الرقابة الداخلية	181
(25)	إجابات المستجوبين حول مدى الالتزام بمعيار أدلة وقرائن الإثبات	182
(26)	إجابات المستجوبين حول مدى الالتزام بمعيار الإشارة إلى اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	184
(27)	إجابات المستجوبين حول مدى الالتزام بمعيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية	186
(28)	إجابات المستجوبين حول مدى الالتزام بمعيار الإفصاح الكافي	187
(29)	إجابات المستجوبين حول مدى الالتزام بمعيار إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة	189
(30)	إجابات المبحوثين حول أهمية معايير المراجعة الدولية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر	190
(31)	إجابات المبحوثين حول معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية	204
(32)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	219
(33)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	220
(34)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	221
(35)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	221
(36)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	222
(37)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	223

(38)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	224
(39)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	224
(40)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	225
(41)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	226
(42)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	227
(43)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	227
(44)	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري	228

قائمـــــــــــة الأشكـــــــــال

رقم الشكل	عنـــوان الشـــكل	الصفحة
(01)	نظام الاتصال للمعلومات المحاسبية ودور المراجعة في ذلك	5
(02)	أهمية معايير المراجعة الدولية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر	192
(03)	عرض نتائج العبارة الخامسة والاربعين	194
(04)	عرض نتائج العبارة السادسة والاربعين	195
(05)	عرض نتائج العبارة السابعة والأربعين	196
(06)	عرض نتائج العبارة الثامنة والأربعين	197
(07)	عرض نتائج العبارة التاسعة والأربعين	199
(08)	عرض نتائج العبارة الخمسين	200
(09)	عرض نتائج العبارة الواحد والخمسين	201
(10)	عرض نتائج العبارة الثانية والخمسين	202
(11)	عرض نتائج العبارة الثالثة والخمسين	203
(12)	معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية	206
(13)	عرض نتائج العبارة الرابعة والخمسين	208
(14)	عرض نتائج العبارة الخامسة والخمسين	209
(15)	عرض نتائج العبارة السادسة والخمسين	210
(16)	عرض نتائج العبارة السابعة الخمسين	212

(17)	عرض نتائج العبارة الثامنة والخمسين	213
(18)	عرض نتائج العبارة التاسعة والخمسين	214
(19)	عرض نتائج العبارة الستون	215
(20)	عرض نتائج العبارة الواحد والستين	216
(21)	عرض نتائج العبارة الثانية والستين	217
(22)	عرض نتائج العبارة الثالثة وستين	218

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الاستبيان	iv-i
02	النتائج الإحصائية	xiv-v

قائمة المختصرات

المصطلح	بيـــان الاختصـار
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
IAPC	International Auditing practice Committee
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
FASB	Financial Accounting Standards Board
ISA	International Standards Auditing
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
IGF	InspectionGénérale des Finances
PCN	Plan Comptable National
GAAS	Generally Accepted Auditing Standers
SPSS	Statistical Package for Social Sciences

الملخص

يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر من خلال معرفة مدى التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وكذا معرفة مدى أهمية معايير المراجعة الدولية بالبيئة الجزائرية، ومدى ملاءمة تلك المعايير للواقع المهني بالجزائر، ومن خلال هذا البحث تم التوصل إلى أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر.

من بين نقاط القصور والضعف التي تتصف بها مهنة المراجعة في الجزائر في الوقت الحالي والماضي عدم وجود معايير مراجعة كاملة ومنسقة ومقبولة قبولاً عاماً وتشمل كافة نواحي عملية المراجعة. إن وجود بعض القواعد في القانون رقم 10-01 بشأن مهنة مراجعة الحسابات، لا يمكن من خلالها القول بوجود معايير مراجعة جزائرية كاملة ومحددة تصلح لضبط الممارسة المهنية، فضلاً عن ما يمكن أن توصف به من عدم مسايرتها أو ملاءمتها للتطورات والتغيرات الاقتصادية و المهنية محلياً و عالمياً، الأمر الذي أفضى إلى تفاوت بين مراجعي الحسابات في تطبيق المعايير. ومن هنا تبرز أهمية الدراسة في كونها تركز على مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر.

Abstract

This research aims to determine the possibility of the application of the international auditing standards in Algeria by knowing the extent of the commitment of the reviewers to the generally accepted auditing standards; it also aims to know the importance of the international auditing standards in the Algerian environment, and to identify to what extent these standards are appropriate for the professional situation in Algeria. Through this research, we have been able to evince the importance of the application of the international auditing standards in Algeria.

The lack of complete, harmonious and generally accepted audit standards that include all aspects of the review process is one of the shortcomings and weaknesses that characterize the audit profession in Algeria in nowadays and in the past. The presence of some rules in the Law No. 01-10 about the auditing profession does not mean the existence of a full and specific Algerian review standards suitable to set the professional practice that, in addition, could be described as not appropriate and not able to keep up with the economic and professional development and changes at domestic and international levels; which led to a disparity between the auditors themselves in applying those standards. Hence, the importance of this study comes to the surface because it focuses on the extent of the possibility of applying the international auditing standards in Algeria.

المقدمة العامة

المقدمة العامة

1-أهمية الدراسة

لكل مجتمع الحق في معرفة التغيرات التي تحدث لموارده النادرة والتي يعهد بها إلى الوحدات المختلفة والمتمثلة في الشركات التي تقوم بأداء أعمالها عن طريق توظيف هذه الموارد على أحسن وجه.

كما يمكن أيضا للفئات المختلفة للمجتمع التعرف على ذلك عن طريق التقارير المالية والتي تبين المراكز المالية ونتائج الأعمال لهذه الوحدات، لهذا اهتم علم المحاسبة بوظيفة توصيل المعلومات الملائمة للأطراف والفئات المعنية، حيث أن هذه التقارير التي تعدها الوحدات الإدارية هي من إعداد القائمين على إدارة هذه الوحدات، لذا كانت الحاجة إلى طرف ثالث مؤهل ومحايد ليقوم بفحص ومراجعة تلك التقارير المالية حتى يتسنى للمستخدم أن يضع ثقته في هذه التقارير. ومن ثم فإن تقارير المراجعة تعتبر جزء من عملية توصيل المعلومات المالية والتي تمنحها المصداقية المطلوبة.

وبمعنى آخر، فإن المراجعة علم ومهنة يقع عليها مسؤولية اجتماعية مفادها تقديم معلومات دقيقة وبشكل محايد عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات الشركة سواء على كيانها أو على علاقتها بالغير، بالصورة التي تساهم في إشباع حاجة مستخدمي هذه المعلومات بقدر الإمكان.

وأما عن الدور الاجتماعي للمراجعين يذكر موتز (Mautz) في دراسة أعدها عن دور المراجع المستقل في الاقتصاد الحر والتي قدمت إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والتي نصت على أنه إما أن يقبل المجتمع الدور الذي تفترضه مجموعة مهنية لنفسها أو أن يرفضه، وفي الوقت الذي تجد المجموعة فيه لنفسها دورا مقبولا في المجتمع فيجب عليها أداؤه، أو عليها أن تختفي. وحيث تتغير الظروف والحاجات فإن المجتمع قدر يرفض الأدوار التي اعتبرت مقبولة. ولذا، يجب على المجموعات المهنية أن تتحول بصورة مستمرة إلى الرغبة في تعديل دورها ومراجعته.

وباعتبار أن الهدف الرئيسي لوظيفة المراجع يتمثل في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي أعدتها إدارة الشركة، ولكي يحقق رأي المراجع هذا الهدف، لابد أن تتوفر فيه الثقة كشخص مستقل وموضوعي في حكمه على عدالة القوائم المالية.

وتعتبر معايير المراجعة بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة، والتي يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من قيامه باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة والتي يراها ضرورية في جميع مراحل عملية المراجعة. بدء من الإعداد لعملية المراجعة وانتهاء بكتابة التقرير.

وتظهر أهمية معايير المراجعة في ضوء الهدف الأساسي لمهنة المراجعة، والذي يتمثل في إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة. وفي حقيقة الأمر إن هذه المعايير لا يمكن لها أن تصل إلى ذلك الهدف مالم تكن واضحة ومطبقة بواسطة كافة المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة. وتعتبر تلك المعايير على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير والمعلومات المالية، مثل البنوك والموردين والحكومة، لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع والمسؤولية المهنية التي يتحملها.

وقد وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تصورا لمعايير المراجعة سنة (1954)، وتم تقسيم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

- مجموعة المعايير العامة.

-مجموعة معايير العمل الميداني.

-مجموعة المعايير المتعلقة بكتابة واعداد التقرير.

ولقد اعتبرت هذه المعايير فيما بعد أساسا يحكم التطبيق العملي والممارسة للمراجعة في معظم دول العالم، مع تباين في درجة الالتزام بهذه المعايير. وقد خضعت هذه المعايير للدراسة والبحث بهدف تطويرها حتى تواكب التطورات الاقتصادية المختلفة والتغلب على مشاكل تطبيقها.

كما دعت الحاجة إلى وجود معايير جديدة صادرة عن تجمع دولي، تصلح للاسترشاد بها في الدول التي لم يصغ لها حتى الآن معايير للأداء المهني، وتعالج مشاكل التطبيق المنبثقة عن المعايير الصادرة عن الهيئات العلمية في دول العالم المتقدم، والتي أصبحت لا تفي باحتياجات سوق العمل في ظل اقتصاد السوق.

ولتلبية هذه الاحتياجات صدرت عام 1979 أول مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة بمعرفة لجنة المراجعة الدولية International Auditing practice Committe (IAPC) المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)، بهدف تطوير وتدعيم مهنة محاسبة مترابطة استنادا إلى قواعد متسقة.

بالنظر للتغيرات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري، يتطلب أن تكون مهنة المراجعة مواكبة لهذا التغير حتى تكون قادرة على أداء دورها والاستجابة للمتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية.

2-أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بصفة أساسية إلى تحليل الواقع المهني لمهنة المراجعة بالجزائر، خاصة ما يرتبط منها بمعايير المراجعة، ويمكن تحقيق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية الموالية:

- تحليل معايير المراجعة الدولية وتبيان مدى ملاءمتها للممارسة المهنية في الجزائر.
- محاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة في الجزائر، من خلال تشخيص مواطن الضعف والقوة فيها.
- بما أن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة يمثل نواة لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، فإن تطبيقها في الجزائر يتطلب المقومات الموالية:

- وجود تنظيم مهني فعال للإشراف على تنظيم المهنة.
- إعداد دليل لآداب وقواعد السلوك المهني.
- المساعدة التشريعية لتطوير المهنة.

- التطبيق المتكامل للمعايير سوف يؤدي إلى إبداء رأي في القوائم المالية بشكل علمي وموضوعي، الذي يؤثر في النهوض بمستوى مهنة المحاسبة في الجزائر ويسهم في إضفاء الثقة على التقارير المالية.

3-الدراسات السابقة

يمكن تقسيم الدراسات السابقة إلى الدراسات العربية والدراسات الأجنبية.

3-1-الدراسات العربية

تتمثل أهم الدراسات السابقة العربية فيما يلي:

- الدراسة التي قام بها محمد مطر سنة 1998، والتي تتمثل في مقال بعنوان "**الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية**"، هدفت الدارسة بالظروف التي نشأت فيها لدى الباحث فكرة تنفيذها. وكان ذلك في النصف الأول من عام 1996، حين كان الجدل قائما في الأردن حول مدى توافر الشروط اللازمة لاكتساب الدول عضوية منظمة التجارة العالمية، وما سيترتب على ذلك من عولمة لأسواق السلع والخدمات، بما فيها سوق الخدمات المحاسبية، وقد خلصت الدراسة إلى أن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية من قبل المهنيين (محاسبين ومراجعين) يعد واحداً من أهم شروط اكتساب الدول لعضوية هذه المنظمة. كما بينت الدراسة أن المهنيين الأردنيين يؤيدون تأييداً قوياً الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ولكن بعد تكيفها بما يتفق ومتطلبات البيئة الأردنية وظروفها.
- دراسة وائل إبراهيم الراشد سنة 2001، والتي تتمثل في مقال بعنوان "**النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت**". وقد خلصت الدراسة أن أبرز المعوقات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات بدولة الكويت تتمثل في عدم وجود ميثاق شرف للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، وغياب الدور المهني

لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين وغياب القواعد المنظمة للسلوك المهني. ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة تبني ميثاق شرفي للمهنة وزيادة تأهيل المنتسبين لمهنة المراجعة.

– دراسة مصطفى أحمد الشامي سنة 2002 والتي تتمثل في مقال بعنوان "**دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي**". هدف هذه الدراسة إلى بيان مدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية للتطبيق على المستوى المحلي بالدول المختلفة، ومدى إمكانية الاسترشاد بها في وضع معايير مراجعة محلية ذات جودة مناسبة. وقد أوضحت الدراسة أنه على الرغم من أن بيانات المعايير الدولية اشتملت بصفة عامة على متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها، فإن هناك نوعا من عدم الاتساق في إطارها العام، كما أن هناك قصورا واضحا في معالجتها لبعض الجوانب المتعلقة ببعض الموضوعات المهمة، ولقد بينت الدراسة بشيء من التفصيل أوجه القصور تلك، وأوصت بعدم الاعتماد على معايير المراجعة الدولية مصدرا وحيدا تؤخذ عنه معايير المراجعة المحلية.

– الدراسة التي قام بها عمر علي كامل الدوري سنة 2003، والتي تتمثل في أطروحة دكتوراه بعنوان " **معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية** " هدف هذه الدراسة في تحديد مدى انسجام معايير المراجعة مع متطلبات البيئة العراقية من خلال تحديد أحد الخيارات ، إما اعتماد وتطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة العراقية دون تعديل أو تكييف وتعديل تلك المعايير بما ينسجم مع متطلبات البيئة العراقية ، أو رفض معايير المراجعة الدولية واعداد وتطبيق معايير مراجعة محلية مستمدة من البيئة بكل معطياتها وخصائصها، ومن بين النتائج التي توصلت اليها هاته الدراسة أن تبني معايير المراجعة الدولية وتطبيقها في دول العالم دون الأخذ بعين الاعتبار تباينات بيئات هذه الدول ودون محاولة تكييف هذه المعايير بما ينسجم ويتلاءم مع متطلبات هذه البيئات يعد بمثابة تسوق للرأي بمعنى استيراد أفكار وتطبيقات مراجعة أجنبية بكل معطياتها بغض النظر عن مدى ملاءمتها لواقع حال البيئة المحلية للدولة المعنية فيما له صلة بالمراجعة، ومن بين توصيات الدراسة العمل على تحسين وتطوير واقع حال معايير المراجعة في العراق من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الدولية بعد تكييفها بملا يلائم البيئة العراقية في تعديل معايير المراجعة الموجودة في العراق وإضافة معايير اخرى تغطي مختلف الجوانب شريطة ملائمتها للبيئة العراقية .

– الدراسة التي قام بها عبد الله أحمد عمر بامشموس سنة 2003، والتي تتمثل في أطروحة دكتوراه بعنوان "**معايير التدقيق الدولية وإمكانيات تطبيقها في الجمهورية اليمنية**"، تبرز أهمية الدراسة في كونها تركز في

مدى استخدام معايير المراجعة الدولية من قبل مراجعي الحسابات في اليمن نظراً لعدم وجود قائمة محددة بمعايير المراجعة واجبة التطبيق في اليمن. ومدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في اليمن وكان من أهم الاستنتاجات التي توصلت الدراسة إليها ما يلي:

- أكدت هذه الدراسة عدم وجود معايير محلية محددة ومتعارف عليها للمراجعة في الجمهورية اليمنية، يمكن الالتزام بها أثناء ممارسة العمل المهني.
- عدم التزام المراجعين في تقاريرهم بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700).
- عدم التزام مراجعو الحسابات بمتطلبات المعايير أرقام (300، 310، 320) التخطيط حيث إن الغالبية لا تقوم بوضع وتوثيق خطة عامة بالتفصيل للمراجعة موضحاً فيها النطاق المتوقع لعملية المراجعة وأسلوب تنفيذها بناء على فهمها لطبيعة النشاط والنظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية والأهمية النسبية واحتمالية الشك في فرض استمرارية الشركة وشروط خطابات التعيين ومن ثم وضع برنامج مراجعة مكتوب ومفصل.
- عدم التزام مراجعو الحسابات بمتطلبات المعايير أرقام (400، 401) الرقابة الداخلية نتيجة لعدم التزامهم بمراجعة مدى الفهم للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة في أوراق العمل. أما فيما يتعلق بالمعيار رقم (402) والخاص باستخدام مؤسسات خدمية للقيام بتنفيذ وتسجيل عملياتها فلا يطبق في اليمن.
- يلتزم مراجعي الحسابات بمتطلبات المعايير لأرقام (500، 501، 505، 530، 540، 550، 560، 580) عند قيامهم بعملية المراجعة.
- لا يلتزم مراجعي الحسابات بمتطلبات المعايير أرقام (510، 580، 570) عند قيامهم بعملية المراجعة نتيجة لضعف الوعي المهني لديهم.
- لا يلتزم مراجعو الحسابات بمتطلبات المعايير أرقام (600، 610، 620) الاستفادة من عمل الآخرين.
- يبدي المهنيون في اليمن تأييداً قوياً لإمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية، ولكن بعد تكييفها بما يتفق ومتطلبات البيئة المحلية وظروفها، ويبرر المهنيون تأييدهم هذا اعتماداً على المزايا المتعددة التي ستترتب على الالتزام بها.

– الدراسة التي قام بها ماهر موسى درغام، رأفت حسين مطير سنة 2008، والتي تتمثل في مقال بعنوان " **إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين**" هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى دراسة واقع مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة بهدف تشخيص جوانب الأداء الفعلي لهذه المهنة في ضوء متطلبات معايير المراجعة الدولية، ومدى إمكانية استخدام معايير المراجعة الدولية في تنظيم الممارسة المهنية وتطويرها.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يأتي:

- التزام المراجعين الفلسطينيين بمعايير المراجعة المتعارف عليها (الأمريكية).
- معايير المراجعة المطبقة في فلسطين لا تتلاءم مع المتطلبات المهنية في مراجعة وفحص البيانات المالية المنشورة.
- يؤيد غالبية المهنيين في قطاع غزة إلزام المهنيين بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية بعد تعديلها وتطويرها بما يتلاءم مع البيئة الفلسطينية.
- لا تتوافر المعرفة والخبرة لدى غالبية المهنيين في قطاع غزة والكفيلة بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة بموجب معايير المراجعة الدولية.

ومن أهم توصيات الدراسة ما يلي:

- ضرورة تبني تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في قطاع غزة بما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية الفلسطينية.
- العمل على تعديل القانون الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م لتنظيم المهنة وضبط الممارسة المهنية لها.
- إعادة تشكيل مجلس للمهنة على أن يضم في عضويته متخصصين في الشؤون المالية والمحاسبية والاقتصادية من مهنيين وأكاديميين وقانونيين.

3-2-الدراسات الأجنبية

أما بالنسبة للدراسات الأجنبية، فهي تتمثل فيما يلي:

– دراسة روساي Russey (1999)، والتي تتمثل في مقال بعنوان :" **تطوير معايير المراجعة الدولية** " " **The development Of International Standards On Auditing** " تتبلور فكرة هذه الدراسة في مدى الاستفادة من استخدام المعايير الدولية (المحاسبة والمراجعة) في تنظيم وضبط

الأنواع المختلفة من العمليات المالية والاقتصادية التي تحدث داخل الأسواق المالية، كذلك بيان الدور الفاعل للإصدارات المختلفة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتنظيم أداء من يمارسها، إضافة للمسؤوليات الرئيسية والجوهرية بالنسبة لـــ IFAC والمتمثلة في كيفية نشر وتعزيز إجراءات التطبيق المناسبة والملائمة لمعايير المراجعة الدولية في مختلف البيئات المهنية لهدف تحسين مستوى الجودة للممارسات المهنية وإحداث نوع من التطابق فيما بين هذه الممارسات. وبشكل رئيسي هدفت الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة إيجاباً في زيادة مستوى الاعتماد والتصديق بعملية التطبيق لما تضمنته معايير المراجعة الدولية، إضافة إلى التعرف على أهم الأساليب والبرامج التي من شأنها تأكيد عملية التصديق بفائدة المعايير والتعرف على الدور الجوهري لتطوير معايير المراجعة الدولية وأهمية الالتزام بقواعد محددة لمقابلة أي متطلبات المهنة أو الجمهور وابتكار نوع من الاستقرار داخل الأسواق المالية.

وأوضحت الدراسة العديد من الأنشطة المرتبطة بالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لغرض تحقيق هذه الأهداف وأهم هذه الأنشطة ما يلي:

- إصدار معايير المراجعة الدولية.
- إصدار إرشادات توضح وتفسر التطبيقات المرتبطة بمعايير المراجعة.
- تقوية وتعزيز عملية الاعتماد والتصديق بالمعايير من خلال المشرعين وهيئات تداول الأوراق المالية.
- تعزيز عملية المناقشة والاستفسار من ممارسي المهنة وواضعي القوانين المنظمة في كل مكان للوصول إلى تعريف محدد لأهم احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعايير الدولية والإرشادات المرتبطة بها.

إضافة لذلك، استمرت جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC للتعرف على نسب الزيادة في مستوى الاعتراف والتصديق بمعايير المراجعة الدولية وما يرتبط بها من إرشادات فقامت بدراسة مسحية "Survey" عام 1998 على عدد (65) دولة من دول العالم لغرض التعرف على مدى الاختلاف والتماثل في عمليات التطبيق والتصديق لمعايير المراجعة الدولية وما تضمنته معايير المراجعة لهذه الدول، فكانت نتائج الدراسة كالآتي:

- ثمان عشرة دولة تتبنى تطبيق معايير المراجعة الدولية بشكل كامل كمعايير وطنية لها.
- ثمان وعشرون دولة لا تتوافر أي دلالات أو مؤشرات معنوية عن وجود اختلاف بين ما تضمنته معاييرها

المحلية ومعايير المراجعة الدولية.

- تسع دول تختلف بين معاييرها المحلية والمعايير الدولية وتركزت هذه الاختلافات بعملية إعداد التقارير.
- عشـــر دول لم يتم التعرف على ما إذا كان هناك أي من الاختلافات بين معاييرها والمعايير الدولية للمراجعة.

أشارت الدراسة أيضاً إلى نماذج متنوعة عن اهتمامات بعض الهيئات والمنظمات المهنية المرتبطة بوضع المعايير لبعض الدول وعلاقة ذلك في تحديد درجات الارتباط والتماثل بين معايير تلك الدول والمعايير الدولية للمراجعة ومنها على سبيل المثال:

- دول الاتحاد الأوروبي، أشـــارت نتائج دراســـة جرت داخل الاتحاد على وجود درجة عالية من الارتباط والتماثل بين المعايير المحلية الخاصـة بالاتحاد ومعايير المراجعة الدولية، أيضـاً أوضـحت نتائج دراسـة في هولندا بأن هيئة معايير المراجعة في هولندا أوقفت عمليات التطوير والتحديث لمعاييرها المحلية وأقرت تبني تطبيق معايير المراجعة الدولية مع مراعاة متطلبات البيئة المهنية لها وما يتناســـب معها من المعايير الدولية للمراجعة.

وعلى ضوء ما سبق، كانت نتائج وتوصيات الدراسة بأن تلتزم وتتبع جميع الشركات والمؤسسات التي لها علاقات ومعاملات خارجية كحد أدنى بتطبيق مخطط مســـتقبلي وهو بمثابة مجموعة من القواعد والتعليمات الحكومية بصدد تحسين وتعزيز الالتزام بتطبيق معايير المراجعة والمحاسبة الدولية من أجل تحسين الممارسات المهنية والسلوكيات المنظمة للمهنة وتقليص الفجوة المتوقعة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وما تتضمنه تلك القوائم والتي تمت مراجعتها وفقاً لتلك القواعد والتعليمات (المخطط المستقبلي) .

- دراسة شونغ Chong (2000)، والتي تتمثل في مقال بعنوان " **اطار المراجعة في الجمهورية الصينية الشعبية وتوجيهات معايير المراجعة الدولية :بعض المقارنات** "**Auditing Framework In The People's Republic Of China And The International Auditing Guidelines: Some Comparisons**" تدور فكرة الدراسة حول إصدار مجموعة من إرشادات المراجعة يبلغ عددها (38) إرشاداً ومعياراً من قبل المكتب العام للمراجعة لجمهورية الصين الشعبية سنة 1997، وترتبط هذه الإرشادات بالمراجعات الحكومية والشركات الصناعية بأشكالها المختلفة، وكان الهدف

من الفكرة هو إحداث نوع من التوافق لمختلف عمليات وإجراءات المراجعة في كل مكان من الجمهورية، ولم يقتصر الأمر إلى ذلك بل التطلع إلى الانسجام والتوافق مع الممارسات الدولية فيما يتعلق بذلك حيث أشارت تفسيرات المكتب العام بأن أهمية إصدار تلك الإرشادات يتبلور في:

- إحداث نوع من التوافق والانسجام للممارسات المهنية في جميع أنحاء الجمهورية وتقليل الاتهامات ودرجات التباين والاختلاف في الأداء المهني للمراجعين.
- تقليص عدد الشكاوى والتداعيات المتعلقة بالتضارب والتعارض في الممارسات المهنية وعدم وجود الترابط المنطقي بين هذه الممارسات.
- تخفيض مستويات عدم الوعي والفهم لعمليات المراجعة ومراحلها والمسؤوليات المهنية المرتبطة بعملية المراجعة.
- تحديد وتوضيح مستويات المهام المختلفة والمرتبطة بالممارسات المهنية لمكاتب المراجعة والمحاسبة المتخصصة.

تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في أن مجموعة الإرشادات تعتبر أداة بواسطتها يستطيع مراجع الحسابات تكوين وإصدار قرارات منتظمة ومتوازنة وهذا بدوره يعمل على زيادة الكفاءة للمراجع في إتمام وتنفيذ جميع مهام عملية المراجعة إضافة، لذلك بأن هذه الإرشادات تحدد وتوضح المستويات المختلفة للتفاوت والتي يسمح للمراجع بممارستها دون الخوف من الوقوع في الإهمال أو مواجهة أي من أنواع المقاضاة القانونية.

وكانت نتائج الدراسة بأنه تم تبني هذه الإرشادات من قبل المكتب العام ومكاتب المراجعة المختلفة والمتخصصة، وأنه تم دمج هذه الإرشادات ضمن الممارسات المتبعة داخل المكاتب واعتبارها أحد الأسس المعتمد عليها في تنفيذ وإتمام مهام عملية المراجعة، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل تبنت بعض المؤسسات والمكاتب ذات الصلة والصيغة الدولية لهذه الإرشادات المحلية مع بعض التحفظات في الاعتبار للإرشادات الدولية على أنها المرجع الأول والأخير ورأى القائمين على المشروع بأن ذلك في حد ذاته مؤشرا إيجابيا في تزايد نسبة التطبيق لإرشادات المراجعة على مستوى الشركات والمكاتب المحلية أو الدولية منها.

4-إشكالية الدراسة

فرضت مستجدات البيئة الاقتصادية في الجزائر على مهنة المراجعة مواكبتها حتى تكون قادرة على أداء المهمة التي وضعت من أجلها في ظل هذه الظروف التي تشهدها، لاسيما أن هذه المهنة تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة، لما توفره من معلومات تساهم في وضع برامج التنمية ومتابعتها والرقابة عليها، إلا أن مهنة المراجعة غير قادرة على مواكبة ذلك التغير. وبالتالي أداء الدور المطلوب منها مالم يتوفر لها العديد من المقومات الاساسية التي تمكنها من أداء ذلك الدور المنشود بكفاءة وفاعلية. ولعل من أهم تلك المقومات وجود معايير تتماشى مع التطورات المعاصرة وتتم على أساسها عملية المراجعة بما يضمن ثقة الأطراف المستفيدة من خدماتها.

وبالرغم من صدور معايير المراجعة في الجزائر إلا أنها مازالت تحتاج إلى المزيد من التحديثات إذا ما قورنت بالمعايير الدولية، كما أن صدور معايير المراجعة الدولية لا يحل بشكل قاطع مشاكل المهنة في الجزائر، وإن كان يسهم في تطويرها، وذلك لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتشريعية في الجزائر عن الإطار التي صيغت في ظله تلك المعايير، الأمر الذي يتطلب تشخيص الواقع المهني بالجزائر من ناحية، وتحليل مضمون معايير المراجعة الدولية من ناحية أخرى للوقوف على مدى ملاءمتها للبيئة الجزائرية، وذلك سعيا لإيجاد اطار توافقي يعمل على صياغة معايير للمراجعة تتوافق مع البيئة الاقتصادية في الجزائر بالاستناد إلى المعايير الدولية للمراجعة.

ومن خلال ما سبق، يمكن صياغة السؤال الرئيس الذي يأتي هذا البحث للإجابة عليه كما يلي: ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالواقع المهني في الجزائر؟

ولمعالجة السؤال الرئيس يتم تناول الأسئلة الفرعية الموالية:

- هل يلتزم مراجعو الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها؟
- هل تتلاءم معايير المراجعة في الجزائر مع الاوضاع الاقتصادية المعاصرة؟
- هل تلائم معايير المراجعة الدولية الواقع المهني في الجزائر؟

5-فرضيات الدراسة

تتمثل الفرضية العامة للبحث فيما يلي: تطبيق معايير المراجعة الدولية لا يتلاءم مع الواقع المهني للمراجعة بالجزائر، مما يستلزم ايجاد إطار توافقي يعمل على صياغة معايير للمراجعة تتوافق مع البيئة الاقتصادية في الجزائر بالاستناد إلى المعايير الدولية للمراجعة.

أما الفرضيات الجزئية هي:

- **الفرضية الأولى**، لا يلتزم مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند فحص البيانات.

- **الفرضية الثانية**، لا توجد حاجة لتطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية، لعدم فاعلية وكفاءة معايير المراجعة الدولية

- **الفرضية الثالثة**، لا تلائم معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية؛ رغم صدورها من هيئة دولية.

6-منهج الدراسة

اعتمدت الدارسة لإثبات فرضيات البحث وبلوغ هدفها على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم بجمع المعلومات وتحليلها ومن ثم استخلاص النتائج التي تثبت فرضيات البحث أو نفيها، كما تم الاعتماد على منهج دراسة تحليل المضمون لقراءة محتوى معايير المراجعة الدولية والمعايير الجزائرية لمعرفة نقاط التوافق والاختلاف بينهما.

7-حدود الدراسة

فيما يتعلق بحدود الدراسة، فإنها تتمثل فيما يلي:

- الاقتصار عند تحليل المعايير الدولية على عرض وتحليل أهم الفقرات والبنود التي تتعلق بأوجه القصور المختلفة التي تعاني منه مهنة المراجعة بالجزائر والتعرف على مدى مساهمتها في الحد من تلك المشاكل.

- جانب التطبيقي في هذه الدراسة سيتم من خلال استطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات داخل مكاتب المراجعة بالجزائر لمعرفة مدى التزامهم بمعايير المراجعة ودراسة واقع المراجعة في الجزائر وامكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر.

8-تقسيم الدراسة

نظرا إلى الاشكالية الرئيسية، فإن الدراسة يتم تقسيمها إلى أربعة فصول، في **الفصل الأول** يتم التعرض إلى الإطار النظري لمعايير المراجعة بدء بمفهوم المراجعة وأنواعها وفروضها، كما يتم معالجة معايير المراجعة وأهميتها وأهدافها بالإضافة إلى تناول الجهات المنظمة لمهنة المراجعة على المستوى الدولي.

أما في **الفصل الثاني**، تم دارسة معايير المراجعة الدولية بدء بالمعايير العامة الدولية ثم معايير العمل الميداني للمراجعة الدولية وانتهاء بمعايير التقارير الدولية.

أما بالنسبة **للفصل الثالث**، قد تم عرض تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وتطورها التاريخي وكذا الجهات المنظمة والمشرفة عليها، ودراسة معايير المراجعة في الجزائر، بالإضافة الى دراسة مقارنة بين معايير المراجعة في الجزائر وما يقابلها من معايير المراجعة الدولية وقوفا على نقاط التشابه والاختلاف بينهما.

أما **الفصل الرابع**، فخصص للدراسة الميدانية لاختبار الفرضيات القائمة والمتمثلة في الفرضية الأولى والتي تقيس مدى التزام المراجعين بالجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها أما الفرضية الثانية، فتتمثل في أهمية تطبيق المراجعة الدولية في الجزائر، أما الفرضية الثالثة فتخص مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر.

الفصل الأول

التأصيل العلمي لمعايير المراجعة الخارجية

الفصل الأول: التأصيل العلمي لمعايير المراجعة الخارجية

زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة، عامل رئيسي لتطورها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الإستغناء عنه، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها.

ترتكز المراجعة على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

لذا، سيتعرض هذا الفصل إلى مناقشة المباحث الآتية كما يلي:

- عموميات حول المراجعة؛
- معايير المراجعة؛
- معايير المراجعة الدولية؛
- المنظمات المهنية الدولية للمراجعة.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

يتمثل الهدف الرئيسي لنجاح مهنة المراجعة في أي بلد في وجود الثقة بين طالبي الخدمة وعارضيها، فرغم وجود التعارض بين مصالح كل هذه الأطراف يبقى الهدف الرئيسي لمهنة المراجعة هو إبداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية لتعزيز الثقة بها تمهيدا لاستعمالها في اتخاذ القرارات. وقد برز دور مهنة المراجعة بسبب تزايد الطلب على خدمات المراجعة نتيجة لكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وأسواق المال الأمر الذي يتطلب مزيدا من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية، وهذا لا يمكن توفيره إلا إذا تدخل طرف ثالث محايد لا علاقة له بالفاعلين في الشركة وإبداء رأيه في مصداقية القوائم المالية بعد مراجعتها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة

يستهل هذا المطلب بتقديم لمحة تاريخية عن المراجعة وتطورها عبر العصور ففي البداية، لم تكن الحاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه العملية، فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظرا لقلة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك.

إلا أن تكوّن الدول والمملكات من جهة وتطوّر الحياة الإجتماعية والإقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطوّر المحاسبة وازدياد حجم عملياتها، فأنعكس هذا انعكاسا مباشرا على المراجعة التي تطورت هي الأخرى وانتشرت بنفس درجة انتشار المحاسبة.

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.[1]

كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، وإستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.

ففي هذه الفترة تم استعمال مصطلح (Audire) ذو الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة، ومنها تم اشتقاق كلمة (Audit) والتي لا يزال استعمالها حاليا.

---

[1] إدريس عبد السلام إشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 1996، ص:14.

2- الفترة ما بين 1500 و1850

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم تطبيق وإستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.

3- الفترة ما بين 1850 و1905

النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة لمالكي الشركات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني الذي أقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة.

فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين.

أما بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط الموالية:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

4- الفترة من 1905 إلى اليوم

ما يمكن ملاحظته في الفترة 1905 إلى اليوم، هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية، أي استخدام أسلوب العيّنات الإحصائية في المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للشركة والنتائج المسجلة. كما يلاحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة

هناك تعاريف عديدة للمراجعة من بينها:

- تعريف بيثوكس كرامن وبواسون (Bethoux , Kremper et Poisson) يتمثل فيما يلي: [1]

"المراجعة هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة ألا يكون هو الذي حضّرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل"

- كما تم تعريف المراجعة من طرف بيكور وبوكوين (Bécour & Bouquin) على أنها: "النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها. "[2]

- كما تم تعريفها على أن "مراجعة الحسابات المالية هي فحص من قبل جهات مهنيه مختصة ومستقلة من أجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق حسابات الشركة". [3]

- وتعرف أيضاً بأنها "عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها". [4]

يلاحظ من هذا التعريف للمراجعة أنه يتضمن نقاط ذات أهمية وهي:

-المراجعة عملية منتظمة، ويعني ذلك أن اختبارات المراجع تعتمد على خطة مسبقة تتمثل في برنامج موضوعي لعملية المراجعة.

-الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، واعتبار ذلك جوهر عملية المراجعة نظرا لتعدد هذه القرائن، وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها.

-مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعة، ومنه يتبين أن المراجعة تشتمل على إبداء رأي أو إصدار حكم، مما يتوجب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي، مثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

---

(1) R. Bethoux, F. Kremper , M. et Poisson **, L'audit dans le secteur public**, Clet, Paris, 1986, p:21.

(2) J.C.Becour, H.Bouquin**, Audit Opérationnel**, Economica, Paris, 2eme Edition, 1996, p: 12.

(3) Olivier Herrbach**, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat, université des sciences sociales, France, 2000, p : 18.

(4) نصر علي عبد الوهاب وشحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإليكترونية**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص: 12-14.

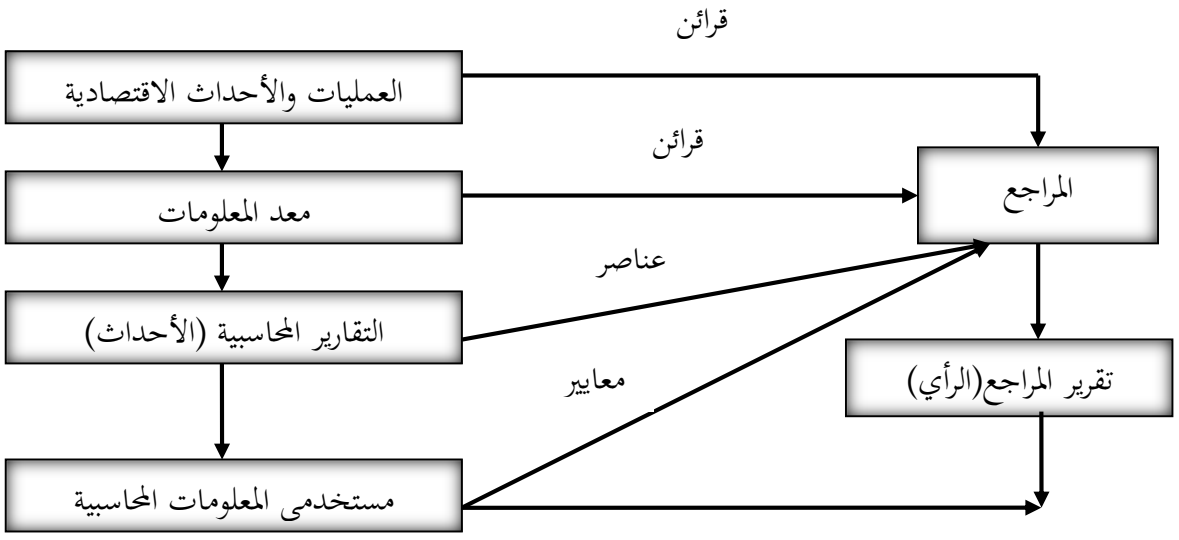
- **إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية**، ومن ثم فإن المراجعة تمثل وسيلة من وسائل الإتصال، ويعتمد المراجع في عرض نتائج الفحص والدراسة، وإيصالها إلى من يهمه الأمر، على تقرير يتضمنه رأيه الفني المحايد.

من خلال ما سبق، يمكن القول بأن دور المراجع، دور انتقادي للعناصر المقدمة إليه لغرض زيادة قدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

تتمثل القيمة المضافة لعملية المراجعة في مساعدة مستخدم المعلومات المحاسبية على اتخاذ قرار تقييم مدى جودة ونوعية هذه المعلومات، من خلال إيجاد رقابة على جودة المعلومات عن طريق الفحص الدقيق لها، باستخدام معايير تعكس احتياجات ورغبات مستخدمي المعلومات، وزيادة الثقة فيما يقدمه معد المعلومات إلى المستخدم من معلومات تم فحصها.

يمكن إبراز القيمة المضافة إلى منفعة المعلومات، والتي تضيفها عملية المراجعة على عملية الاتصال في الشكل رقم (1).

الشكل رقم (1): نظام الاتصال للمعلومات المحاسبية ودور المراجعة في ذلك.



المصدر: محمد سمير الصبان ونصر علي عبد الوهاب، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2000، ص:9.

المطلب الثالث: فروض المراجعة

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم، فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد على إيجاد نظرية شاملة لها، من الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلقى الإهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة. لذلك، فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، أو هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة وتتمثل فروض المراجعة فيما يلي:[1]

- قابلية البيانات المالية للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي ضروري بين مصلحة كل من مراقب حسابات المراجع الخارجي والإدارة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تتقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يلغى) احتمال حدوث الأخطاء؛
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل؛
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط؛
- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز.

1- قابلية البيانات المالية للفحص

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي يسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في الآتي:

1-1- الملاءمة

يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار.[2]

كما تمكن المعلومات المحاسبية الملائمة مستخدميها من:[3]

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة العلمية والعملية**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص:26.

[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مكتبة دار السلاسل، الكويت، 1990، ص:199.

[3] ظاهر شاهر يوسف القشي، **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية**، أطروحة دكتوراه العلوم، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن،2003، ص: 48.

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.
- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.
- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.
- تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.

1-2- القابلية للفحص

وتنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعداده، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات، وكلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات.

1-3- البعد عن التحيز

ويعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

1-4- القابلية للقياس الكمي

وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع

هناك تبادل للمنفعة بين الإدارة ومراجع الحسابات، فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها وأبدى رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها، الأمر الذي يستوجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمراجع الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع ويساعد عملية المراجعة.[1]

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تتقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية

يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولياته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.[2]

---

[1] محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص:26.

[2] مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص:46.

ويثير هذا الفرض نقطة هامة وهي مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض قد لا يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها، فإنه لن يكون لديه أي عذر في حالة عدم الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافه.[1]

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يلغى) إحتمال حدوث الأخطاء

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

ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة عادية وعملية من حيث إمكان استخدام المراجعة الاختبارية بدلا من المراجعة الشاملة.

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يسترشد به للحكم على سلامة القوائم المالية، ويعني هذا الفرض أن مراجعي الحسابات يستندون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للحكم على سلامة تلك القوائم ونتائج الأعمال والمركز المالي، كما يكون لهم سندا لتعزيز رأيهم.

6 – العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.

تستمد هذه الفرضية من أحد المبادئ المحاسبية الذي هو "استمرارية نشاط المؤسسة في المستقبل" وإذا إتضح لمراجع الحسابات أن مسيري المؤسسة يديرونها بطريقة رشيدة وأن نظام الرقابة الداخلية سليم فيفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك.

7 – مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

هذا الافتراض لا يمنع المراجعين من استخدام معرفتهم في مجال المحاسبة لتقديم أنواع أخرى من الخدمات لعملائهم، ويعني هذا الافتراض على أن المراجعين يجب أن ينظروا للخدمات الأخرى التي يقدمونها لعملائهم أثناء عملية المراجعة على أنها خدمات ذات أهمية ثانوية، كما يعني هذا الافتراض أيضا أنه لا يجب أن يوجد تعارض بين المراجع وعميله يحول دون استقلال المراجع عن عميله أثناء قيامه بعملية المراجعة.

8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز[2]

يعني هذا الافتراض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المراجع المستقل تفرض على المراجع أن يكون ملتزما في مسلكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة.

---

[1] محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، **مرجع سابق**، 2000، ص:21.

[2] **المرجع نفسه**، ص:29.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وبوجه عام تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلف إلى ما يلي:

1- أنواع المراجعة من ناحية الإلزام القانوني

يمكن تلخيصها فيما يلي:

1-1- المراجعة الإلزامية

وهي تلك المراجعة التي نص القانون على وجوب القيام بها، أي أنها المراجعة التي تلتزم فيها المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

1-2 - المراجعة الاختيارية

وهي تلك التي تتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة والمساهمين قصد الإطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة وأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة، حيث إن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لا سيما في حالة إنفصال أو إنضمام شريك جديد.

2-أنواع المراجعة من ناحية نطاق المراجعة

وتنقسم إلى عنصرين هما كالآتي:

2-1 - المراجعة الكاملة

في هذا النوع من المراجعة يكون للمراجع عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.[1]

ويتعين على المراجع في هذا النوع من المراجعة، تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث إن مسؤولياته

---

[1] كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص:188.

تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويتعين على المراجع في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الإختبارات.[1]

زاد إتباع أسلوب العينة والإختبار في المراجعة من إهتمام المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية، لأن كمية الإختبارات وحجم العينة يعتمد في إختيارها على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

2-2- المراجعة الجزئية

وهي تلك المراجعة التي تتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة التي عينت المراجع بتحديد تلك العمليات، وعليه فإن مسؤولية المراجع تنحصر في مجال المراجعة الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين حدود المراجعة والهدف المراد تحقيقه، ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.[2]

3- أنواع المراجعة من حيث مدى الفحص أو حجم الإختبارات

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى ما يلي بإتباع أحد هذه الأساليب:

3-1 المراجعة الشاملة

وهي المراجعة التي كانت سائدة في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش.

لذلك فإن هذا النوع من المراجعة يناسب المؤسسات الصغيرة، ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة أعباء المراجعة بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذين يحرص المراجع دائما على مراعاتهما باستمرار.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفا للنشر والتوزيع، الأردن،2000، ص:11.

[2] محمد سمير الصبان ونصر علي عبد الوهاب، **مرجع سابق**، 2000، ص:35.

2-3 المراجعة الاختبارية

وهي تلك المراجعة التي تعتمد على إقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وتتم هذه المراجعة:

- التقدير الشخصي (العينات الحكمية).
- علم الإحصاء (العينات الإحصائية).

اتباع المراجع لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة، مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية... إلخ.

كما يجب التفرقة كذلك بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من جهة والمراجعة الجزئية والمراجعة الإختبارية من جهة أخرى وذلك تجنبا للخلط بينهما، فالمراجعة الكاملة قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات في حين قد تكون اختبارية إذا تم فحص جزء معين فقط من هذه القيود والسجلات.

كذلك الشأن بالنسبة للمراجعة الجزئية، فقد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع العمليات التي يشمل عليها ذلك الجزء محل المراجعة، كما قد تكون اختبارية إذا تم اختيار عينة من مجموع مفردات الجزء.

4- من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الإختبارات

تنقسم أيضا المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الإختبارات إلى النوعين أدناه:

4-1 - المراجعة النهائية

تعتمد المراجعة النهائية في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المراجع يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، وذلك لعدم تردد المراجع ومساعديه على المؤسسة، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة، كما تعتبر تكاليف المراجعة النهائية منخفضة نسبيا مقارنة بالمراجعة المستمرة.

بالرغم من هذه المزايا التي تتمتع بها المراجعة النهائية، إلا أن هناك خطر حدوث الإحتمالات الآتية:

- تأخر النتائج.
- حدوث ارتباك في مكتب المراجعة نظرا للضغط الموسمي الناتج عن المراجعة.

- عدم اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب.
- عدم قيام مراجع الحسابات بالفحص على المستوى المرغوب.

وترجع هذه الإحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية مراجعة الحسابات، وذلك لأن المراجع يلتزم بإنهاء عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني المحايد في تاريخ محدد وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة، أوفي ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المراجعة.

4-2- المراجعة المستمرة

تعتبر مراجعة الحسابات المستمرة هي المراجعة التي يتم فيها تتبع حسابات المؤسسة أولا بأول خلال السنة، حيث يقوم مراجع الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت إلى آخر وعلى فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت خلال السنة المالية.

يعتبر هذا النوع من المراجعة مناسبا لشركات الأموال، وغيرها من الشركات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث يحتاج إلى وقت طويل لفحصها، كما أن المراجعة المستمرة توفر للمراجع الوقت الكافي خلال فترة مهمته مما يساعده على التوسع في عملية المراجعة، وبالتالي تؤدي إلى التقليل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب، إضافة إلى سرعة إكتشاف الأخطاء.

5- من زاوية القائم بالمراجعة

تنقسم المراجعة وفقا لهذا الأساس إلى ما يلي:

5-1 المراجعة الخارجية

هذا النوع من المراجعة هو محور الإهتمام بشكل كبير في هذا البحث، وفي هذا النوع من المراجعة فإن المراجع الخارجي هو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لمراجعة حسابات المؤسسات الإقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، حيث يتمتع باستقلالية تامة، وفي غالب الأحيان يعين من خارج المؤسسة الإقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة).

أما فيما يخص تأهيل المراجع الخارجي، فإما أن يكون وفقا للمعايير الدولية أو مع معايير البلد الذي يعمل فيه المراجع، وعادة يقوم المراجع الخارجي بمراجعة نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة إنتقادية قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

تنقسم المراجعة الخارجية في الجزائر إلى الأقسام الثلاثة الآتية:[1]

- المراجعة القانونية: أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

- المراجعة التعاقدية (الإختيارية): وهي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

- الخبرة القضائية : وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

2-5 المراجعة الداخلية

المراجع الداخلي بدوره كذلك هو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لمراجعة حسابات الشركة، غير أنه يكون من نفس موظفي الوحدة، وتعتبر استقلاليته مقيدة إلى حد ما، ويكون نشاطه عادة تقييميا، ويراجع مدى جدارة وملائمة نظم الرقابة الداخلية وحسن إتباع وتطبيق التعليمات واللوائح بصورة عامة وضمن الوحدة الإقتصادية بصورة خاصة، وعمله بمنزلة عمل خدمي بناء يقدم إلى الإدارة العليا.

المراجعة الداخلية هي تأكيدات مستقلة وموضوعية واستشارية ترمي إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، حيث إنها تساعد على تحقيق أهدافها من نهج منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، والتحكم في العمليات.[2]

ويمكن التمييز بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من خلال الجدول رقم (01).

الجدول رقم (01): التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
-الهدف أو الغرض	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي فعال ويقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وسلامة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي: إكتشاف الأخطاء والإنحرافات عن السياسات الموضوعة والعمل على الحد منها.	الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث: المساهمين عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي.

(1) محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 47.

(2) Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Prentice Hall, Boston, 14th Edition, 2012, p: 816 .

		الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية.
-نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين (الملاك).
-درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم رغبات وحاجيات الإدارة الأخرى.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
- المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومستويات الإدارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص والدراسة.	مسؤول أمام الملاك ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية إليهم.
-نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي حسب المسؤوليات التي تعمد إليه.	يحدد بمقتضى أمر التعيين والعرف السائد، معايير المراجعة المتعارف عليها ونصوص القوانين المنظمة لها.
-توقيت الأداء	يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة.	غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو على فترات منقطعة أحيانا.

المصدر: محمد التهامي طواهر وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:34.

المبحث الثاني: معايير المراجعة

تعتمد حاجات التنمية الاقتصادية المعاصرة على قرارات استثمارية مبنية على معلومات محاسبية تمثل القوائم للشركات المساهمة أو العامة، ولا يمكن الاعتماد على هذه المعلومات إلا إذا كانت معززة بتوقيع مراجع الحسابات.

اعتمدت مهنة المراجعة على معاييرها المهنية بما يفوق أي مهنة أخرى، وذلك لحاجتها إلى هذه المعايير كأداة للقياس تحدد مسؤوليتها بناء عليها، وكأسلوب لرفع مستوى المحاسبين الثقافية وتوحيد الممارسة بين أعضاء المهنة.

المطلب الأول: تعريف وتطور معايير المراجعة

الحاجة التي أدت إلى ظهور مراجع الحسابات أدت بالضرورة إلى وجود معايير أو قياسات تتحكم في عملية المراجعة، فالمعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المراجع، بحيث تعتبر المعايير المرجع لأعمال المراجعين.

1 – تعريف معايير المراجعة

لقد تضمنت أدبيات المهنة العديد من التعاريف منها:

– تعريف الذي قدمه هاورد ستيتلر (Howard Stettler) ومفاده: "تعد معايير المراجعة بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال المراجعة، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات".[1]

– كما عرف ألفين أرينز (Arens Alvin) المعايير بأنها: "عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها إعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والإستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات" .[2]

– كما أورد أرنولد جونسون (Johnson Arnoldw) التعريف الذي نص عليه المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم (AICPA)، على أنه: "المبادئ الأساسية لعملية المراجعة، تلك المبادئ التي تحكم طبيعة ونطاق وقرائن الإثبات التي يجب جمعها عن طريق إجراءات المراجعة. "[3]

ومن خلال إستعراض التعاريف السابقة يلاحظ وجود سمات عامة لمعايير المراجعة أهمها:

–تعتبر معايير المراجعة نموذجا للعمل المهني في المراجعة.

–توضع معايير المراجعة من قبل المنظمات المهنية (الإجماع أو الأغلبية العامة) أو السلطة أو العرف.

–تحدد معايير المراجعة المسؤوليات المهنية.

–تتصف معايير المراجعة بالعموم، لأنها تمثل إرشادات عامة للمراجعين تشمل المبادئ الأساسية لعملية المراجعة.

–تعتبر معايير المراجعة مقاييس الأداء المهني، لأنها تستخدم في الحكم على نوعية الإنجاز ومدى جودته. [4]

---

[1] Howard ,Stettler, **Auditing Principle**, Newjersy, 1997.p:13.

[2] A Arens Alvin, James K Loebbecke, **Auditing an Integrated Approch**, Prentice-Hall, Newjersy, Second edition, 1980, p:14.

[3] Johnson Arnoldw, **Principles of Auditing**, Newyork, Second edition,1956, p:10

[4] محمد عبد الغني البهلول، **موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 1997، ص:10.

2- تطور معايير المراجعة

لم تنشأ معايير المراجعة من فراغ، بل كانت هناك تطورات متلاحقة في مهنة المراجعة القانونية من المراجعة المستندية الشاملة إلى المراجعة الإختيارية التي استدعت وجود معايير مراجعة مهنية.

ففي الفترة الأولى من تاريخ مهنة المراجعة كانت هناك حاجة قليلة إلى وظيفة إبداء الرأي، كما لم يكن هناك قوانين تتطلب إبداء الرأي عن القوائم المالية، فضلا عن الإعتماد على جمهور المستثمرين في توفير الأموال كان محدودا. وكانت المراجعة خلال هذه الفترة تنفذ بشكل أساسي تلبية لرغبة الإدارة التي تمتلك أيضا المؤسسة لذلك كان كل إهتمام المراجع موجها نحو إكتشاف المخالفات والأخطاء والإحتيالات التي تقع من جانب العاملين بالشركة، وهذا ما تؤكده المؤلفات القديمة في مجال المراجعة إذ كانت تشير إلى أن هدف المراجعة الأساسي هو إكتشاف الغش والأخطاء الفنية المتعلقة بتطبيق المبادئ لذلك كان المراجع يركز على الفحص المستندي أكثر مما يفعله الآن، ومن جهة ثانية ، تركزت المراجعة خلال تلك الفترة على فحص ومراجعة قائمة المركز المالي فقط لأنها القائمة المالية الوحيدة المنشورة وتحقيقا لغرض إكتشاف الأخطاء والغش فقد كان الفحص يتضمن الفحص المستندي الكامل للعمليات المالية كما كانت المراجعة تعتمد كليا على أدلة الإثبات الداخلية تقريبا.[1]

وتجسد التطور اللاحق لمهنة المراجعة في تطور هدف المراجعة من مجرد اكتشاف الغش والخطأ إلى إبداء الرأي أو تحديد مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وكان هذا التطور نتيجة لتطور بيئة الأعمال في العشرينات من هذا القرن عندما بدأت المؤسسات تعتمد بشكل واضح على التمويل من جمهور المستثمرين على شكل أسهم مباعة لطرف ثالث لا يمارس وظيفة إدارية، أي بسبب نشوء الشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة، وبداية تشكل المجتمع المالي من مساهمين ودائنين وبنوك وغير ذلك ممن لهم مصلحة في قوائم مالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسات ولنتائج عملياتها.

وإحدى الأسباب الأساسية الأخرى التي ساعدت في وضع معايير المراجعة كانت دعاوى المسؤولية القانونية التي كانت ترفع ضد المراجعين كي تطالبهم بتزويد أصحاب الأموال المستثمرة في شركة العميل بمعلومات مالية تعكس صدق وعدالة المركز المالي للشركة ولاسيما عندما يعتقد الدائنون بإهمال المراجع أو خداعه في القيام بعملية المراجعة.

---

[1] توماس وليام، ترجمة أحمد حامد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، الرياض، 1889، ص: 38.

لذلك كان للأسباب السابقة أثر مباشر على تطوير معايير المراجعة المقبولة عموما التي بدأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بإصدارها عام (1939)، وأصبحت هذه المعايير فيما بعد خير مرشد للمراجعين إذ أنها تحميهم وتحدد مسؤوليتهم عن اكتشاف الغش أو الخطأ كما تحدد الكيفية التي يمارسون بها عملهم بالشكل الذي تستخدم في الحكم على نوعية عمل المراجع وفيما إذا كان قد بذل العناية المهنية، أم لا، وكان مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) أول منظمة مهنية تصدر معايير مراجعة في العالم.

المطلب الثاني: أهمية معايير المراجعة وعلاقتها بمسؤولية مراجع الحسابات

تعتبر معايير المراجعة في الوقت الحاضر على غاية من الأهمية نظرا للخدمات التي تقدمها والأهداف التي تحققها لكل الأطراف ذات الصلة بذلك، ولقد أدركت المنظمات المهنية هذه الأهمية المتعاظمة للمعايير لضرورة وجودها لاسيما بالنسبة للمراجعين الذين ترشدهم وتوجههم في عملهم.

1 – أهمية معايير المراجعة

توفر معايير المراجعة إرشادات فنية ومعنية في جميع الأمور المتعلقة بمجالات عمل المراجع وسلوكه فهي:[1]

– تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المراجع نفسه ونوعية أدائه.

– تعتبر مقاييس لإلتزام المراجع بمبادئ المراجعة والأهداف العامة للمراجعة.

– تعتبر إرشادات تستخدم في تقييم الآخرين والحكم على عملهم.

– تختص بالمواصفات المهنية للمراجع وقدرته على الحكم على الأمور عند قيامه بالفحص واختبار إجراءات المراجعة وتستخدم في مراجعة معنية والطريقة التي تستخدم بها ومتى يتم استخدامها.

– تمد الهيئات التشريعية والمحاكم بتصور واضح عند درجة الأداء المهني المتوقع من المراجع وتساعدها على تفهم محتوى تقاريره.

– توفر للمراجع أساس التقييم الذاتي في ضوء مسؤوليته المهنية.

– توفر للمشرف على عملية المراجعة معايير للتأكد من نوعية العمل الذي يقوم به الموظفون الذين يعملون تحت إشرافه وتقييم إمكانياتهم.

---

[1] محمد عباس حجازي، **المراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية**، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981، ص: 33.

– تمثل أهدافا للمستوى المهني الذي يجب الوصول إليه بالنسبة للطلبة الذين يرغبون في الانضمام لمهنة المراجعة.

2– معايير المراجعة وعلاقتها بمسؤولية مراجع الحسابات

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي تحظى بالقبول العام وقد جاءت هذه المعايير نتيجة لجهود الهيئات المهنية المختصة وتهدف معايير المراجعة إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة وتعد بمثابة المقياس أو النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع وقد عرف كوهلر (Kohler) المعيار بأنه: "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف".[1]

ومن الضروري أن يلتزم المراجع في أدائه لوظيفة المراجعة بمعايير متعارف عليها تكون هي الأساس الذي يستند إليه المراجع لتأكيد بذله العناية المهنية الواجبة وذلك حتى لا يتحمل مسؤولية في حال ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك. وقد عرفت لجنة القواعد الدولية المعيار المحاسبي بأنه: "قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي هذه الحكمة أو الإجتهاد، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً تهدف إلى تقليل درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية"[2].

كما أن للمعيار وظيفتين أساسيتين: فهو يعد من ناحية أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات، ومن جهة أخرى يعد وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع بعد القيام بعملية المراجعة.

المطلب الثالث: نطاق وأهداف معايير المراجعة

لقد وضعت معايير المراجعة حتى يستطيع الأشخاص الذين سيمارسون أعمالهم كمراجعين للحسابات تأدية واجباتهم على درجة عالية من الأهلية والمهارة التي تتطلبها المهنة وتوفر هذه المعايير لتقرير المراجع إمكانية الموثوقية ويجب أن تغطي معايير المراجعة كل جوانب عملية المراجعة حتى يتحقق لمن يعتمد على تقرير المراجع الاعتقاد بأن:

– المراجع أمين ونزيه وموضوعي ومستقل.

---

(1) Eric L Kohler**, Dictionary for accounting**, (athed), prentice Hall, India, 1972, P:40.

(2) حكمت أحمد الراوي، **المحاسبة الدولية**، دار حنين للنشر، الأردن، 1995، ص ص: 45-46.

- إن المراجع قد حصل على أدلة الإثبات الكافية.
- فهم الرأي الذي عبر عنه المراجع.

ويمكن القول بأن معايير المراجعة المطبقة في معظم دول العالم يمكن تقسيمها في ثلاث مجموعات على النحو الآتي:

1- المجموعة الأولى المعايير العامة

وهي تتعلق بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع واستقلاليته وحياده وبذله للعناية المهنية الواجبة وهي معايير يجب تحققها قبل التعاقد على أي عملية مراجعة. [1]

2- المجموعة الثانية معايير العمل الميداني

وهي تتعلق بالتنفيذ الفعلي الميداني لعملية المراجعة من حيث التخطيط والإشراف وحصول المراجع على أدلة كافية تمكنه من إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية محل المراجعة.

3- المجموعة الثالثة معايير إعداد التقرير

وتتعلق بطبيعة تقرير المراجع من حيث الشكل والمضمون وكيفية إعداد هذا التقرير والمبادئ التي يعد وفقاً لها ومسؤولية المراجع عن هذا التقرير. ويعد إلتزام المراجع بهذه المعايير في أدائه لوظيفة المراجعة الوسيلة التي تضفي الثقة على أن القوائم المالية قد روجعت وفقاً لمجموعة من المعايير المقبولة والمطبقة والتي تحظى بالقبول العام من جميع المعنيين. ويجب أن تشمل معايير المراجعة كل الجوانب المحيطة بعملية المراجعة حتى تؤدي مجموعة الوظائف الآتية:[2]

- تعد معايير المراجعة نموذجاً يقتدي به المراجع عند أداء واجباته المهنية وممارسة عمله.
- المعايير أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية المراجعة للجهات المختلفة المستفيدة منها.
- تعد وسيلة لتقويم الأداء المهني.
- تحدد المتطلبات والمواصفات الشخصية المفروض توافرها في من يقوم بعملية المراجعة.
- تزيد الثقة في المراجعة وتقضي على أي منفذ يتسرب منه الشك في الإعتماد عليها كمهنة معترف بها.

---

[1] مدين إبراهيم الظابط، **مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية**، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص: 22.

[2] ماهر موسى درغام، رأفت حسين مطير" **إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين: دراسة ميدانية على قطاع غزة**"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 28، العدد الأول، 2008، ص: 58.

- تساعد المعايير في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل والتي بدونها تصبح مزاولة المهنة وظيفة آلية.

- تحدد معايير المراجعة المواصفات الفنية لإعداد تقرير المراجعة وتبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير.

- توفر المعايير للمراجع أساساً موضوعياً للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية.

- تعطي المعايير للهيئات التشريعية والمحاكم تصوراً واضحاً عن درجة الأداء المهني المتوقع من المراجع وتساعد هذه الجهات على تفهم المحتوى الفني لتقريره.

- تصبح مهنة المراجعة في غير المكان الملائم لها عند غياب المعايير منها مما يتيح الفرصة أمام الحكومات إلى سن التشريعات والتنظيمات التي تحول المهنة إلى وظيفة حكومية.

- تعد المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى إلتزام المراجع بمبادئ المراجعة والأهداف العامة لها.

- تساعد المعايير في تعليم المهنة للمبتدئين، حيث تستخدم كأساس لإعداد الأجيال القادمة من المراجعين وتوضح الإطار العام لمسؤولياتهم المهنية.

- توفر معايير المراجعة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأي المراجع حيث إن هذه المعايير تتسم بالموضوعية والقبول العام، وتوضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع والمسؤولية التي يتحملها ودرجة الاعتماد على ما ورد في القوائم المالية من بيانات ومعلومات.

المطلب الرابع: العلاقة بين معايير وإجراءات المراجعة

في بداية ظهور مهنة المراجعة، كانت جودة عمليات المراجعة تختلف اختلافا كبيرا من حالة إلى أخرى اعتمادا على المعرفة والخبرة والحكم الشخصي للمراجع القائم بها، وقد أدركت المهنة سريعا منذ مراحلها المبكرة الحاجة الملحة للمعايير، وطبقا لذلك تم إصدار في الولايات المتحدة الأمريكية بعض النشرات التي لحق بها العديد من التعديلات والتفسيرات إلى أن أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مجموعة من معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، والتي يجب أن يتفهمها كل مراجع تفهما عميقا، وأصبح المراجع يشير إليها صراحة في تقريره ويعتبر عدم الالتزام بها إخلالا بدستور آداب وسلوك المهنة.[1]

[1] محمد الفيومي وعوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص: 34.

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

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

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

المبحث الثالث: معايير المراجعة الدولية

ظهرت في منتصف السبعينيات من القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد معالجات المراجعة على مستوى العالم نظراً لوجود تناقضات بين مكاتب المراجعة المحلية ومكاتب المراجعة الدولية وللقضاء على هذه التناقضات ورفع مستوى نضج علم المراجعة نفسه، تم تأسيس لجنة معايير المراجعة الدولية إلى أن أصبحت عملية وضع معايير المراجعة الدولية في السنوات القليلة الفائتة عملية ناجحة وذلك من خلال تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية.

المطلب الأول: ماهية معايير المراجعة الدولية

يتناول هذا المطلب مفهوم معايير المراجعة الدولية وإطارها، ونطاق وصلاحية معايير المراجعة الدولية.

1- تعريف معايير المراجعة الدولية

عرفت معايير المراجعة الدولية على أنها (المبادئ الأساسية للمراجعة ذات القبول الدولية و المنفذة من قبل المراجعين في جميع أنحاء العالم). [1]

ومن المفيد أن يقدم توضيحا للفرق بين التناغم الدولي (Harmonization) وبين التوحيد الدولي (Uniformity)، حيث يقصد بالتناغم تقليل الاختلاف في استعمال أسس المحاسبة و ممارسة المراجعة

[1] Bahram Soltani,Auditing,**An International Approach** , Pearson Education Limited ,london,2007,p:131

وتنسيق وجهات النظر بين الدول المختلفة، أما التوحيد فيعني فرض أسس المحاسبة والمراجعة لدول ما عبر الدول الأخرى، وهذا ما يؤدي إلى صعوبات دولية وسياسية ينتج عنها ضياع الجهود لتحسين المحاسبة المطبقة في جميع أنحاء العالم. لذلك يفضل استخدام مصطلح التناغم الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة.[1]

2- إطار معايير المراجعة الدولية

تتعدد الخدمات التي يقدمها المراجع في البيئة الاقتصادية المعاصرة من عملية إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة إلى خدمات أخرى بخلاف عملية المراجعة قد يكون لها طبيعة المراجعة أو المحاسبة أو الخدمات الضريبية وغيرها.

لذلك قدمت لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) إطارا لمعايير المراجعة الدولية والخدمات التابعة لتبين ما هو المقصود بكل من المراجعة والخدمات التابعة وكيفية التمييز بين كل نوع من هذه الخدمات تبعا للمستوى الذي يقدمه المراجع من التأكيد وفقا لنوع الخدمة التي يرتبط بها مع عميله.

ويشير التأكيد في سياق هذا الإطار إلى قناعة المراجع بإمكانية الثقة بالقضية المقدمة من قبل طرف ما لاستخدامه من قبل أطراف أخرى، ولكي يتمكن المراجع من تقديم مستوى من التأكيد يقيم أدلة الإثبات التي يجمعها من إنجاز إجراءاته ثم يعبر عن الاستنتاج الملائم.

2-1- المراجعة

يوضح الإطار أن ارتباط المراجعة هو الارتباط الذي يمكن المراجع من تقديم مستوى عال من التأكيد، لكن ليس مطلقا، بأن المعلومات المالية خالية من الانحرافات المادية، وهو ما يعبر إيجابيا في تقرير المراجعة بالتأكيد المعقول (التأكيد الإيجابي)، لذلك تهدف عملية المراجعة إلى تمكين المراجع من التعبير عن رأي فيما إذا كانت البيانات المالية معدة من كل جوانبها المادية وفقا لإطار الإعلام المالي المحدد باستخدام عبارة تعطي نظرة حقيقية وعادلة أو تعرض بعدالة.

2-2- الخدمات التابعة

وتشمل ما يلي:

---

[1] ضياء داود ال هاشم و صادق البسام، **المحاسبة الدولية**، جامعة الكويت، الكويت، 1982، ص:48.

2-2-1- الفحص التحليلي

يقصد بالفحص التحليلي (الإطلاع) تمكين المراجع من تقديم مستوى متوسطا من التأكيد بأن المعلومات الخاضعة للفحص التحليلي (الإطلاع) خالية من التحريف المادي ويعبر عن هذا في صيغة التأكيد السلبي من خلال تعبير المراجع في تقريره أنه لم يلفت انتباهه أي شيء يدعوه للإعتقاد أن المعلومات المالية لا تعطي نظرة حقيقية وعادلة، وفقا لإطار الإبلاغ المالي المحدد، على أساس الإجراءات التي لا تقدم كل قرائن الإثبات المطلوبة في عملية المراجعة إذ يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية والإستفسار.

2-2-2- الإجراءات المتفق عليها

هو الإرتباط الذي يقوم المراجع بموجبه بتنفيذ إجراءات لها طبيعة المراجعة، تلك الإجراءات التي اتفق عليها مع المؤسسة وأي طرف ثالث ملائم وعلى التقرير بالنتائج الفعلية، لذلك لا يقدم أي مستوى من التأكيد في تقريره المحصور بتلك الأطراف التي اتفقت معه، ويترك الأمر لمتلقي تقريره لتقييم نتائج إجراءاته وبالتالي يحصلون على استنتاجاتهم الخاصة بعمل المراجع.

2-2-3- تنظيم البيانات المالية

يتعلق هذا النوع من الخدمات ذات الطابع المحاسبي وهو ارتباط تنظيم البيانات المالية (التجميع) نظرا لأن المحاسب (المراجع) يستخدم خبرته في المحاسبة وليس المراجعة كي يقوم بتجميع وتصنيف تلخيص المعلومات المالية للعميل مع الإشارة إلى أن المراجع في هذا النوع من الخدمات لا يقدم أي مستوى من التأكيد على أن يبين ذلك في التقرير الذي يعده.

3- نطاق وصلاحية معايير المراجعة الدولية والخدمات التابعة

أوضحت مقدمة معايير المراجعة الدولية والخدمات التابعة نطاقها المتمثل فيما يلي:

- داخل كل دولة، تحكم الأنظمة المحلية الممارسات المتبعة في مراجعة المعلومات المالية والمعلومات الأخرى إلى درجة أكبر وأقل، وقد تكون تلك الأنظمة إما ذات طبيعة قانونية، أو على شكل بيانات صادرة عن الهيئات التنظيمية أو المهنية في البلدان المعنية.

- تختلف معايير المراجعة والخدمات التابعة الوطنية في كثير من الدول بالشكل والمضمون، لذلك تأخذ لجنة ممارسة المراجعة الدولية المعرفة المتضمنة في تلك فضلا عن الإختلافات فيما بينها، وتقوم في ضوء تلك المعرفة بإصدار معايير المراجعة الدولية التي يقصد بها القبول الدولي.

كما حددت المقدمة الصلاحية المرفقة بمعايير المراجعة الدولية وفقا لما يلي:

- يجب تطبيق معايير المراجعة الدولية في مراجعة البيانات المالية، كما يجب تطبيقها أيضا، كلما أمكن ذلك، بعد تعديلها حسب الضرورة لمراجعة المعلومات الأخرى والخدمات التابعة.

– تتضمن معايير المراجعة الدولية المبادئ الرئيسية والإجراءات الضرورية، ويتم تفسير المبادئ الرئيسية والإجراءات الضرورية ضمن سياق المواد التوضيحية والمواد الأخرى التي تقدم إرشادات تطبيقها.

– لفهم وتطبيق المبادئ الرئيسية والإجراءات الضرورية إضافة إلى الإرشادات الملحقة بها، فإنه من الضروري الإطلاع على كامل نص المعيار بما فيه المواد التوضيحية والفقرات الأخرى الموجودة في محتوى المعيار وليس فقط النص الذي كتب بالحرف الأسود.

– قد يقرر المراجع في الظروف الإستثنائية ضرورة الإنحراف عن المعايير بهدف تحقيق هدف المراجعة بفاعلية أكبر، وعندما تظهر هذه الحالة يجب أن يستعد المراجع لتبرير ذلك الإنحراف.

– تحتاج معايير المراجعة الدولية للتطبيق على الأمور المادية فقط.

– لدى وجود أي قيد على قابلية تطبيق معيار محدد، يوضح ذلك القيد في الفقرات التمهيدية للمعيار.

– تم تدوين نظرة القطاع العام الصادرة عن لجنة القطاع العام التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي في نهاية كل معيار، وفي الحالة التي لا تضاف فيها نظرة القطاع العام، فإنه يعني أن المعيار يمكن تطبيقه على القطاع العام من كل الجوانب المادية.

– لا تسود معايير المراجعة الدولية على الأنظمة المحلية التي تحكم مراجعة المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى ، في بلد معين ، وإلى المدى التي تتطابق فيه معايير المراجعة الدولية مع الأنظمة المحلية حول موضوع ما، تؤدي عملية المراجعة للمعلومات المالية وللمعلومات الأخرى في ذلك البلد وفقا للأنظمة المحلية إلى التقيد التلقائي بمعيار المراجعة الدولي المتعلق بذلك الموضوع، وفي الحالة التي تختلف فيها أو تتعارض الأنظمة المحلية مع معايير المراجعة الدولية بشأن موضوع معين، يتوجب على المنظمات الأعضاء أن تتقيد بالتزامات العضوية المدونة في دستور الإتحاد بخصوص هذه المعايير الدولية للمراجعة.[1]

المطلب الثاني: خصائص معايير المراجعة الدولية

تمتاز المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) ببعض السمات والخصائص الهامة ولعل أهمها ما يلي[2] :

– التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المراجعين، وإن كان ذلك ميزة تمثل في تقليل التفاوت والإختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية المراجعة.

---

[1] محمد عبد الغني البهلول، **مرجع سابق**، 1997، ص ص:76-77

[2] عيد حامد معيوف الشمري، **معايير الراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في تنظيم مهنة الممارسة المهنية بالمملكة السعودية: دراسة تحليلية مقارنة**، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1994، ص:35.

– تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من طرف مزاولي المهنة.

ولقد أضاف مشروع تصنيف معايير المراجعة الدولية بعض الخصائص الهامة التي حددتها لجنة ممارسة المراجعة الدولية والتي من أهمها ما يلي[1] :

– تعمل معايير المراجعة الدولية على تنبيه المراجعين إلى الإجراءات والإرشادات الفنية التي يجب أخذها بعين الإعتبار، عبر تمييز المبادئ الرئيسية والإجراءات الأساسية بالأحرف المنضدة السوداء، التي تخول للقارئ التركيز على العناصر الأساسية.

– تصميم معايير المراجعة الدولية الذي يشمل الإرشادات العامة والخاصة في آن واحد بحيث يتبع سلوك عملية المراجعة انطلاقا من التخطيط مرورا بالعمل الميداني وصولا إلى القرار النهائي وإعداد التقارير كما أنه يجمع كل معايير تقييم الخطر المهمة في مكانها الصحيح في عملية المراجعة.

– تستخدم معايير المراجعة الدولية المصطلحات الفنية المتماسكة من خلال اللغة الإنجليزية الواضحة والبسيطة.

– شملت عملية التصنيف تعديل معيار تقرير المراجعة الذي هو المنتج المادي الأساسي لها، بحيث ينطوي على تحسين هام على الشكل الموجود سابقا، ويصف التقرير الجديد بإسهاب أكبر مسؤوليات المراجع ومسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية وعملية المراجعة بحد ذاتها، إضافة إلى أن المعيار الجديد يقدم المزيد من الإرشاد للمراجع عندما يطرأ تعديل على التقرير المعياري.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الدولية وعلاقاتها بمعايير المحاسبة الدولية

هناك علاقة متينة بين المحاسب والمراجع حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية "التقارير والقوائم المالية" لاتخاذ القرارات المناسبة. فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية ناتجها النهائي يتمثل في القوائم المالية لبيان المركز المالي ونتائج الأعمال لمؤسسة ما. أما المراجعة فإنها تتصف بطبيعة إنتقادية تحليلية تتمثل في فحص وقياس ما أعدته المحاسبة لزيادة الثقة في القوائم المالية، ومدى تعبيرها في تمثيل الواقع لنتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل المراجعة.[2] وقد برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة والمراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات، وتزايد دورها في العلاقات الدولية، الذي أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة، مما تزايدت أهمية المعلومات المالية التي نمت مراجعاتها بالنسبة لمستخدمي القوائم

---

[1] لجنة ممارسة المراجعة (IAPC)، " **إصدارات معايير منسقة لتعزيز نوعية المراجعة في العالم**"، مجلة المحاسبة، لبنان، العدد 27، 1994، ص:30.

[2] يحي محمد أبو طالب، **المحاسبة العالمية في ضوء معايير المحاسبة المصرية المحدثة لعام 2007**، مصر، 2007، ص: 25

المالية، ومن الناحية الأخرى زادت المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد هذه القوائم. مما دعى بالمنظمات المهنية المحاسبية في ضوء الفكر المحاسبي إلى الإستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية، ثم بعدها إصدار معايير المراجعة الدولية، وهي مجموعة المعايير الصادرة من الإتحاد الدولي للمحاسبيين الذي يضم في عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم.

كما هناك ترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية حيث يتبلور الترابط بينهما في محاور متعددة يذكر على سبيل المثال ما يلي:[1]

- إرتباط معيار المراجعة الدولي رقم (570) المتعلق بالإستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ينص على أن الإستمرارية هي أحد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الإستمرارية في هذا المعيار"ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية"، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار المراجعة الدولي رقم (200) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية، والتي تنص على " في الوقت الذي يضفي فيه رأي المراجع الثقة على القوائم المالية ، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لإستمرارية المؤسسة."

- يرتبط معيار المراجعة الدولي رقم (700) والذي يقضي بأن يعبر المراجع صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.

- ارتباط معيار المراجعة الدولي رقم (560) المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (10)، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات**، دار النهضة العربية، مصر، 2007، ص:203.

معيار المراجعة مسؤوليات المراجع تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.[1]

المطلب الرابع : أهمية وجود معايير مراجعة محلية في ظل وجود معايير المراجعة الدولية

من المعروف عند وجود بديلين ينبغي المفاضلة بينهما لا بد من عرض وتحليل مزايا وعيوب كل من البديلين ومحاولة المفاضلة بينهما لترجيح إحدى الكفتين والخروج بنتيجة ترشح أحد البديلين المتاحين وتهمل الآخر. وفيما له صلة بموضوع البحث، فإن البديلين المتاحين هما معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة المحلية والمطلوب هو المفاضلة بينهما للخروج بنتيجة في مصلحة أحدهما وفقا لدراسة إيجابيات وسلبيات هذين البديلين لترجيح الكفة لصالح أحدهما، إذ هناك نتيجتان قد يكون لهما نتيجة ثالثة وهي التكامل أو المزاوجة بين هذين البديلين للخروج بخيار جديد يجمع مزاياها ويتجاوز قدر الإمكان عيوبها ليحقق أفضل ما يمكن الوصول إليه من أهداف مبتغاة.

ويؤخذ على معايير المراجعة المحلية أنها لا تلبي متطلبات الشركات الدولية التي تحققها معايير المراجعة الدولية التي وضعت أساسا من أجلها. أما فيما يخص المآخذ المؤشرة إزاء معايير المراجعة الدولية والتي ترجح كفة معايير المراجعة المحلية على حساب المعايير الدولية فيمكن تلخيصها في الآتي:[2]

- مثلما تتضمن معايير المراجعة المحلية بعض الثغرات ونقاط الضعف تتضمن أيضا معايير المراجعة الدولية ثغرات ونقاط ضعف تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نواحي جوهرية وهامة في الأقطار الملتزمة بتطبيقها، ولكن الإنتقاد على المستوى الدولي من المؤكد أن يكون أوسع وأكثر منه على الصعيد المحلي.
- درجة استجابة معايير المراجعة الدولية للتطورات الحاصلة في بيئات دول العالم أقل بكثير من درجة استجابة معايير المراجعة المحلية التي تستجيب لهذه التطورات والأحداث أولا بأول بما يجعلها أكثر ملائمة وانسجاما مع معطيات البيئة المحلية من المعايير الدولية.
- معايير المراجعة الدولية لا تعكس واقع البيئة المحلية ولا تجسد عواملها ومتغيراتها لأنها لا تنبع منها ولا تخصها بعكس معايير المراجعة المحلية التي ينبغي أن تنبع من داخل البيئة التي تخدمها وتلبي متطلباتها.

---

[1] صادق حامد مصطفى، "**دراسة انتقاديه لأثار تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على المؤسسات المالية في مصر**"، مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2006، ص: 32.

[2] عمر علي كامل الدوري، **معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية**، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية، العراق، 2003، ص ص:66-67.

– لا يمكن لمعايير المراجعة الدولية أن تعكس قواعد وسلوك المهنة والشروط والمتطلبات التي تنظمها وتحكمها في كل بلدان العالم بسبب إختلاف وتباين هذه القواعد والسلوك والشروط على الصعيد العالمي على العكس من معايير المراجعة المحلية التي وضعت في ظل قواعد وسلوك المهنة في البلد.

– لا يمكن لمعايير المراجعة الدولية أن تنسجم وتتلاءم مع جميع القوانين والتشريعات والأنظمة القائمة في كل بلدان العالم لا سيما في ظل تباينها على الصعيد العالمي طبقا لخصوصية بيئة كل بلد، إذ قد تتناقض المعايير الدولية أحيانا مع قوانين وأنظمة بعض البلدان على عكس معايير المراجعة المحلية التي تنشأ في ظل معطيات قانونية وتشريعية سائدة في بيئتها.

– تغلب على معايير المراجعة الدولية العموميات بعكس معايير المراجعة المحلية التي تكتنفها تفاصيل كثيرة ومتشعبة مما يمنح الأولى سمة المرونة العالية والثانية سمة المرونة القليلة الأمر الذي يجعل المراجعين يفضلون المعايير المحلية على الدولية في التطبيق لتفاصيلها الكثيرة التي تساعدهم في عملهم.

– تأجج معايير المراجعة الدولية مشكلة التعصب الوطني التي تحلها معايير المراجعة المحلية، إذ أن الثانية تعد وطنية في معطياتها ووضعها وإصدارها بعكس الأولى التي تعد أجنبية (غير وطنية) في معطياتها ووضعها وإصدارها على الرغم من تسميتها "الدولية" التي تعطي مفهوم القبول والإنسجام على الصعيد العالمي.

– لا تملك معايير المراجعة الدولية سمة الإلتزام الدولي في التطبيق بينما تملك معايير المراجعة المحلية سمة الإلتزام في تطبيقها في بلدانها مما يمنحها القوة والفاعلية في التطبيق أكثر من المعايير الدولية.

– هنالك قناعة عامة بأن معايير المراجعة الدولية لا تخدم البلدان النامية ولا تلبي مطامحها على عكس معاييرها المحلية، لأن المعايير الدولية لم توضع إلا لخدمة واضعيها من الدول المتقدمة.

– صعوبة تعميم معايير المراجعة الدولية كمعايير موحدة على كل بلدان العالم بحيث تتفق وتنسجم مع كل بيئات تلك البلدان وتحقق كل متطلباتها، وذلك بسبب أثر البيئة بكل عواملها ومتغيراتها ومعطياتها على المراجعة وتطبيقاتها ومعاييرها من جهة وتباينها وإختلافها على الصعيد العالمي من جهة أخرى، الأمر الذي يؤدي إلى إنحسار أهمية معايير المراجعة الدولية وبروز وتعاظم أهمية وضرورة وجود معايير مراجعة محلية لكل بلد نابعة من معطيات بيئته ومجتمعه وملبية لكل إحتياجاته.

وفيما يخص معايير المحاسبة الدولية كخطوة سابقة لمعايير المراجعة الدولية، فقد ركزت العديد من البحوث على أهمية التكامل بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية، إذ تشير إلى أن إيجاد معايير محاسبية محلية لا يعني

بالضرورة التقاطع مع المعايير المحاسبية الدولية بل يجب أن يكونا ضمن إطار تكاملي، إذ تسترشد المعايير المحلية بالمعايير الدولية ما هي إلا معايير إرشادية عامة في حين يجب أن تكون المعايير المحلية أكثر تفصيلا ودقة. (1)

ومن جانب آخر، يلاحظ بأن التكامل بين المعايير الدولية والمحلية يمكن أن يولد نوعا من التوازن بين حالتي التنوع والتوافق أو الإتساق وليس التوحيد سواء أكان على صعيد المراجعة أم على صعيد المحاسبة، إذ يشير "مطر" إلى أن تنوع المعايير يتمثل في وجود إختلافات مادية بين المعايير المحلية من جهة والمعايير الدولية من جهة أخرى، بينما يتمثل اتساق المعايير في بذل الجهود اللازمة لإزالة التناقضات المادية غير المبررة بينها، أما توحيد المعايير فيراد به إزالة كل ما بين مجموعتي المعايير المحلية والدولية من تنوع واختلاف وبصورة إلزامية إن لزم الأمر. ويستطرد ليخلص إلى أن معالجة موضوع الإتساق ستنصب أساسا على عرض وتحليل العوامل والمتغيرات التي قد تساهم في تقليص أوجه الخلاف الجوهرية بين المعايير المحلية والدولية. وبذلك فإن التكامل سيتجاوز مشاكل حالتي التنوع والتوافق ويحقق مطامح الشركات المحلية (غير الدولية) والشركات الدولية إلى حد ما. (2)

ومن هنا تتضح وتبرز أهمية وضرورة وجود معايير مراجعة محلية إلى جانب وجود معايير المراجعة الدولية وضرورة التكامل فيما بينهما للخروج بمعايير مراجعة تحقق المتطلبات تلبي الطموح في كل بلد من بلدان العالم على اختلافها وتباينها، إذ أن معايير المراجعة الدولية لا تعد بديلا مطلقا لمعايير المراجعة المحلية بل إنها تمثل الأسس الإرشادية التي يمكن الإستفادة منها في وضع وإصدار معايير مراجعة محلية تحقق متطلبات البيئة المحلية وتنسجم مع العوامل والمتغيرات البيئية للبلد.

المطلب الخامس: الإتجاهات المؤيدة والرافضة لمعايير المراجعة الدولية

لقيت معايير المراجعة الدولية ردود فعل متباينة، حيث لم يحصل هناك اتفاق بين المراجعين والمنظمات المهنية على قبولها أو رفضها، فمنهم من قبلها مع بعض الملاحظات أو التحفظات، ومنهم من قبلها قبولاً مطلقاً، ومنهم من رفضها رفضا نهائيا.

---

(1) عادل محمد الحسون وكاظم خالد ياسين " **معايير المحاسبة والابلاغ للشركات عبر الوطنية**"، المؤتمر العلمي التاسع للإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين، الأردن، 1992، ص: 24.

(2) محمد مطر، "**أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة** "، المؤتمر العلمي التاسع للإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، الأردن، 1992، ص:03.

1-الاتجاهات المؤيدة لمعايير المراجعة الدولية

يرى المؤيدون لتطبيق معايير المراجعة الدولية أن التطبيق للمعايير الدولية للمراجعة في البيئات المحلية يحقق المكاسب الموالية:

1-1-قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة

تؤدي تلك القوائم المقارنة إلى تعزيز قرارات الإستثمار والإقتراض وتسهل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها وإن كانت معدة في بلدان أخرى.

1-2-تسهيل توحيد الفروع الأجنبية

إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة واحدة فقط تتمثل بتحويل العملة فقط.

1-3-انتفاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية

يساعد وجود هذه المعايير على قبول الهيئات المنظمة لأسواق المال للقوائم المالية للشركات التي ترغب بإدراج أسهمها فيها.

1-4-تحسين القرارات الإدارية

وذلك في الشركات متعددة الجنسيات فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها.

1-5-إزالة غموض القوائم المالية

وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة تزيل الغموض والإلتباس والتناقضات عن مستخدمي القوائم المالية.

1-6-تحقيق جودة المعايير في البلدان النامية

تحقق المعايير الموحدة الجودة في معايير المراجعة الوطنية للبلدان النامية بشكل أكبر من معاييرها الوطنية التي لا تصل إلى مستوى الجودة.[1]

---

[1] جلال فالح العلاطي، **إمكانية ومعوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الكويتية-بالتطبيق على فرض الاستمرارية**، رسالة ماجستير المحاسبة في إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال بالجامعة الخليجية، الكويت، 2009، ص:31.

1-7-توفير الوقت والجهد والتكاليف

يؤدي تطبيق معايير المراجعة الدولية إلى اختصار الزمن والكلف والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي أنجزت المعايير الدولية.

1-8-انتشار الشركات متعددة الجنسيات

لقد انتشرت فروع هذه الشركات في مختلف أنحاء العالم، ونتيجة لهذا الإنتشار فهي تعمل في بيئات محلية مختلفة وتواجه صعوبات في إعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها لذا، فإن مصلحتها تقتضي أن تطبق دول العالم معايير موحدة لتسهيل أعمالها.

1-9-مراقبة الشركات متعددة الجنسيات

يمكن من خلال تطبيق معايير المراجعة الدولية أن تكون الدول النامية على دراية بالمعايير والطرق والإجراءات التي تعمل في ظلها الشركات متعددة الجنسيات وفروعها العاملة في تلك الدول.

1-10-الموثوقية بالقوائم المالية

تطبيق معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى إمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم مما يزيد من الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها، بالإضافة إلى زيادة تدفق الإستثمارات.

1-11-الزيادة في الحاجة إلى رأس المال

لتنفيذ النشاطات الإقتصادية المختلفة وحاجة المستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الإستثمار فيها وإقراضها، ولكي تعرض هذه الشركات أسهمها وسنداتها في البورصات العالمية عليها تطبيق معايير مراجعة موحدة قابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرين والمقرضين.

1-12- الزيادة في المنافسة الدولية

أدى ذلك إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية بموجب أسس تأتي في مقدمتها استخدام المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية.[1]

---

[1] Turner L. E., Godwin J. H., "**Auditing, Earnings Management and International Accounting Issues at the Securities and Exchange Commission",** Accounting Horizons, Vol. 13, No. 3, September 1999, p :58.

2-الاتجاهات الرافضة لمعايير المراجعة الدولية

يعد التحدي الأساسي الذي يواجه تطبيق هذه المعايير هو ارتباط تطبيق معايير المراجعة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات، مما أدى إلى ظهور نظرية المؤامرة التي تعتبر تطبيق المعايير الدولية هي مؤامرة على اقتصاديات الدول النامية من جانب الدول المتقدمة.

وقد وجهت انتقادات لمعايير المراجعة الدولية ومنها:[1]

2-1-إضعاف المعايير المحلية

يؤدي تطبيق معايير المراجعة الدولية في بيئات الدول النامية إلى ضعف وغياب معايير المراجعة المحلية في بعض الدول النامية، مما يعني عدم ملاءمة تلك المعايير الدولية للبيئة المحلية وعدم واقعيتها.

2-2-نقص الكفاءات المؤهلة

يؤدي تطبيق معايير المراجعة الدولية في بيئات الدول النامية إلى القصور المهني والتعليمي اللازم لأعضاء معظم المنظمات المهنية في الدول النامية، وتبعيتها للمنظمات المهنية في الدول المتقدمة التي تتصف بعدم قدرتها على تنظيم الأسس ووضع القواعد المهنية اللازمة.

2-3-تقليص دور الحكومة

يؤدي إعتماد هذه المعايير إلى تقليص دور الحكومة من خلال إصدار التشريعات والتنظيمات الخاصة بالمهنة، مما يضعف من دور هذه المنظمات والهيئات وتفعيل دورها الرقابي ومتابعة التطور المهني بما يتفق مع المتغيرات الإجتماعية والإقتصادية والقانونية، وخاصة في تلك المجتمعات التي تؤدي فيها الدولة دوراً كبيراً في رسم السياسة المحاسبية والمراجعة.

2-4-عدم الملاءمة مع البيئات المحلية

تعتبر الكثير من معايير المراجعة الدولية غير صالحة للتطبيق في كل بيئات العالم المختلفة، لأنها تمت صياغتها في بيئات محددة، ويصعب تعميم تلك المعايير لإختلاف بيئة الصياغة عن بيئة التطبيق.

---

[1] عبد الناصر نور وطلال الحجاوي، "**المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية: متطلبات التوافق والتطبيق**"، جامعة الإسراء، عمان، الأردن، 2005، ص:35.

2-5-اختلاف أسواق المال

تختلف خصائص رؤوس الأموال وخصائص أسواق رأس المال من دولة إلى أخرى، وبما أن تطبيق معايير المراجعة الدولية من أهم تطبيقاته رأس المال وأسواق رأس المال، فلا مبرر لوجود معايير موحدة للمراجعة دوليا، نظرا لإختلاف أسواق المال من دولة لأخرى والمعايير تتطلب تشابه تلك الأسواق.

2-6- ثانوية مهنة المراجعة

عدم وجود دور بارز ومؤثر لمهنة المراجعة عالميا في الكثير من دول العالم وخاصة في المنطقة النامية، مما لا يدعو للإهتمام بمعايير المراجعة الدولية طالما أن المهنة المطبقة لهذه المعايير غير ذات أهمية في النشاط الاقتصادي لتلك الدول النامية.

2-7-عدم جاهزية بيئة التطبيق

يرى معارضو التطبيق أن التشريعات والتنظيمات الموجودة في البيئات الحالية للدول النامية غير مؤهلة لتطبيق معايير المراجعة الدولية، فإذا أريد التطبيق العلمي لتلك المعايير الدولية فيجب تأهيل البنى التشريعية والتنظيمية أولاً، عندئذ يمكن تطبيق تلك المعايير الدولية في البيئات المحلية النامية.

وعلى هذا الأساس يمكن ملاحظة وجود اتجاهات متباينة لتبني أو رفض معايير المراجعة الدولية مما يعني احتمال أن تجد هذه المعايير صدى واسع في الأوساط المهنية والأكاديمية على حد سواء أو رفض هذه المعايير وضرورة إجراء تعديلات لازمة عليها ويمثل الاتجاه الأخير اتجاها سائدا في معظم الدول.

المبحث الرابع: المنظمات المهنية الدولية للمراجعة

تقوم المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات بدور هام في تضييق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل لتعميق الوعي والمعرفة وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة مراجعة الحسابات والمحاسبة، وتأتي أهمية هذه المؤسسات من كونها أسست بمبادرات من العاملين في المحاسبة والمراجعة ومن أساتذة الجامعات المتخصصين ومن المهتمين بالمهنة.

ونتيجة للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية شكلت عدة منظمات بهدف وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وكذلك تهيئة المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير.

ومن أهم هذه المنظمات ما يلي[1]:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC)؛
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC و تتبع له؛
- لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC.

المطلب الأول : لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

لجنة معايير المحاسبة الدولية هي منظمة خاصة مستقلة تهدف إلى تحقيق التوافق في المبادئ المحاسبية التي تستخدم من قبل مؤسسات الأعمال والمؤسسات الأخرى لدى إعداد التقارير المالية وذلك في جميع أنحاء العالم. ولقد تم تشكيلها في عام 1973 إثر اتفاق المنظمات المحاسبية الرائدة في كل من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك و هولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية.[2]

ومنذ عام 1983، شملت عضوية اللجنة كل المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبة. وابتداء من عام 1996 تضم اللجنة 116 منظمة عضو من 85 بلد وكثيرا من المنظمات الأخرى أصبحت الآن معنية بعمل اللجنة كما أن كثير من الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة تستخدم معايير المحاسبية الدولية. [3]

ولقد حدد دستور اللجنة أهدافها فيما يلي: [4]

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي.
- العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية.
- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي .
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

---

(1) كراجه أشرف عبد الحليم محمود، **مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها**. أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الاردن، 2004، ص: 27.

(2) صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008، ص: 54.

(3). **International Accounting Standards committee**, London, 1996, pp:7-16.

(4) حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية للنشر، الأردن،2000، ص: 3.

- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير .

يوافق أعضاء اللجنة على دعم هذه الأهداف بالتعهد بنشر كافة معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم من أجل:

- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.
- إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي.
- التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية بالمراجعة وكذا الإفصاح عن واقع هذه المطابقة.
- تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي.
- تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية، ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية ومستخدمين آخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ولقد أصبح عمل اللجنة ممكنا بفضل الدعم المالي الذي تتلقاه من المنظمات المحاسبية وما تقدمه المنظمات الأخرى لهيئتها مثل إتحاد المحاسبين الدولي والمساهمات التي ترد من الشركات والمؤسسات المالية وشركات المحاسبة والمنظمات الأخرى، كما تحصل اللجنة على إيرادات من مبيعات منشوراتها.

هذا وتدار أعمال اللجنة من قبل الهيئة المؤلفة من ممثلي المنظمات المحاسبية في ثلاثة عشر دولة والذي يعينهم مجلس اتحاد المحاسبين الدولي، وحتى منظمات أخرى ذات اهتمام بإعداد التقارير المالية، وكل عضو في الهيئة يستطيع تعيين عضوين ممثلين ومستشارا فنيا ليحضروا اجتماعات الهيئة، و تشجع اللجنة أن يشمل كل عضو هيئة في وفده المفوض على الأقل شخصا يعمل في الصناعة و آخر معنيا مباشرة بأعمال المنظمة الوطنية التي تضع المعايير، و تشمل أعضاء الهيئة لمدة السنتين والنصف المنتهية في 21 ديسمبر من عام 1997 ما يلي:(استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، اليابان، ماليزيا، المكسيك، اتحاد المحاسبين القانونيين الإسكندنافي، هولندا، جنوب إفريقيا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية)، وممثلين عن لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحللين الماليين واتحاد الشركات المسيطرة الصناعية السويسرية، والجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين. وتتضمن أيضا وفود الهند وجنوب إفريقيا ممثلين عن سيرلانكا وزيمبابوي على التوالي، وممثلين عن اللجنة الأوروبية وهيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) ويحضرون اجتماعات الهيئة كمراقبين.

وفي عام 1981، أسست هيئة اللجنة المجموعة الإستشارية الدولية والتي تضم ممثلين عن المنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي البيانات المالية وبورصات الأسهم ومنظمي التأمين وتضم المجموعة ممثلين أو مراقبين من وكالات التطوير والمنظمات التي تضع المعايير والمنظمات بين الحكومات.

تجتمع هذه المجموعة الإستشارية مرتين في السنة لمناقشة الهيئة بالقضايا الفنية لمشاريع اللجنة وبرنامج عملها واستراتيجيتها حيث تلعب هذه المجموعة دورا هاما في العمل الموجب على اللجنة المتضمن وضع معايير المحاسبة الدولية وفي الحصول على القبول للمعايير الناتجة.

كما أسست اللجنة في عام 1985 ترتيبا إداريا عاليا هو المجلس الإستشاري الدولي من الأشخاص البارزين في المراكز الرئيسية من مهنة المحاسبة والأعمال والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية، ويتلخص دور المجلس الإستشاري في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموما، وذلك وفقا لما يلي من بين عدة أشياء:[1]

- إعادة النظر والتعليق على استراتيجية وخطط الهيئة.
- إعداد التقرير السنوي حول إمكانية الهيئة في تحقيق أهدافها وفي تنفيذ عمليتها الموجبة عليها.
- تعزيز المشاركة وقبول عمل اللجنة بواسطة مهنة المحاسبة وجماعات العمل ومستخدمي البيانات المالية والأطراف الأخرى المهتمة.
- السعي والحصول على تمويل لعمل اللجنة بالطريقة التي لا تضعف استقلاليتها.
- إعادة النظر بالموازنة و البيانات المالية للجنة (IASC).

يضمن المجلس الإستشاري عدم إضعاف إستقلال موضوعية الهيئة في اتخاذ القرارات الفنية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية المقترحة ولا يشارك المجلس الإستشاري في هذه القرارات ولا يسعى للتأثير عليها.

ولقد تم دعم الهيئة العامة للجنة (IASC) بهيئة إدارية صغيرة متمركزة في لندن، يرأسها الأمين العام، وحتى عام (1985) كانت اللجنة تعتمد كليا على هيئة إدارية متجددة من الشركات المحاسبية والمنظمات المهنية والمعاهد الأكاديمية التي تضع المعايير عبر العالم، والأكثر حداثة الآن فقد عينت اللجنة أمينا عاما دائما وموظفين إداريين آخرين دائمين فضلا عن الهيئة الإدارية المتجددة، وتتضمن الآن الهيئة الإدارية الفنية ومدراء المشاريع أشخاصا من كندا وفرنسا وألمانيا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة.

---

[1] محمد عبد الغني البهلول، **مرجع سابق**، 1997، ص:59

المطلب الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

تم تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين عام 1977 نتيجة اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة المنعقدة في مدينة ميونخ بألمانيا، وبدأ أعماله بصورة فعلية سنة 1978[1] وكان الغرض من تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين هو تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتمكينها من توفير خدمات مستمرة وبمستوى رفيع لصالح المستفيدين، ذلك من خلال التعاون مع المنظمات الأعضاء والمنظمات الإقليمية للمحاسبين والمراجعين والمنظمات الدولية الأخرى ، وقد بادر الإتحاد بتنسيق الجهود المبذولة لإصدار بيانات دولية تخص المسائل العلمية والمهنية والسلوكية والتعليمية ذات العلاقة بالمهنة.[2]

الأهداف والمهام التي كلفت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقها هي كالموالي: [3]

- اقتراح وتطوير معايير أدلة المراجعة الدولية.
- اقتراح وتطوير قواعد السلوك المهني.
- تحديد متطلبات ومكونات برامج التعليم والتدريب والتطوير المهني.
- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية.
- تجميع وتحليل البيانات واجراء البحوث والدراسات حول سبل تطوير إدارة مكاتب المراجعة.
- القيام بالدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالمهنة مثل المسؤولية القانونية للمراجعين.
- اصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة.
- تشجيع وتقوية العلاقة مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية.
- التعاون مع الهيئات القطرية والإقليمية والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات.
- تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات.
- التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الإتحاد.
- تشجيع الراغبين في الدخول إلى الإتحاد والمشاركة في نشاطاته والتعريف بها.

---

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: توفيق ابراهيم أيوب وصالح جاد الله، **الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين**، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 1989، ص:9.

(2) حازم الألوسي، **"المعايير الدولية للمراجعة أهميتها وكيفية التعامل معها عربيا"**، مجلة الدراسات العليا، أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية، ليبيا، العدد السابع، 2005، ص:49.

(3) محمد نصر صالح،" **نحو إطار نظري للمراجعة وأثرها على معاييرها**"، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، 2004، ص:67.

يتكون الهيكل التنظيمي للاتحاد الدولي للمحاسبين من ما يلي:

1-العضوية

العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين متاحة للمنظمات المحاسبية في الدول المختلفة سواء كانت هذه المنظمات تنظم بواسطة القانون أو عن طريق الإجماع العام في الدول كمنظمات قومية هامة، والعضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين هي نفس العضوية في لجنة معايير المحاسبة، وتضم المنظمات المهنية الأعضاء في الاتحاد اكثر من 2,5 مليون محاسب يعملون في مهنة المحاسبة والمراجعة أو في مجال التعليم أو كموظفين في القطاع العام أو الخاص كما يضم 155 هيئة محاسبية تمثل 113 دولة.[1]

2-الجمعية

تتكون الجمعية من الأعضاء الممثلين لمنظمات المحاسبية حيث يمثل كل منظمة عضو واحد، وتقوم الجمعية بإختيار مجلس للاتحاد وإنشاء أسس المساهمات المالية للأعضاء وتتبنى التغيرات في النظام الأساسي للاتحاد .

3-المجلس

يتكون المجلس من ممثلي الدول يتم إختيارهم عن طريق الجمعية، وتقع على المجلس مسؤولية تنفيذ برامج عمل الإتحاد، ذلك بتطوير وإصدار الإرشادات وإجراءات التشغيل لتحقيق هذا الغرض، ويقوم المجلس في سبيل ذلك بتعيين لجان تنفيذية من الأعضاء لتنفيذ السياسات والقرارات .

ويتم تنفيذ برامج عمل المجلس بشكل أساسي من قبل مجاميع عمل أو بواسطة إحدى اللجان الفنية الدائمة الموالية:

- لجنة التعليم؛
- لجنة السلوك المهني؛
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛
- لجنة تكنولوجيا المعلومات؛
- اللجنة الدولية لمهنة المراجعة؛

---

[1] سويسي أحمد علي عمر، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011، ص:42.

- لجنة العضوية؛
- لجنة القطاع العام.

وتجدر الإشارة إلى أن لجنة التعليم، لجنة السلوك المهني، لجنة الدولية لمهنة المراجعة تختص بالأنشطة المرتبطة بالمراجعة، وفيما يلي شرح لهذه اللجان.

3-1-لجنة التعليم

وهي لجنة دائمة تابعة لمجلس الإتحاد، وقد أنشأت هذه اللجنة لمناقشة البحوث والدراسات ولتطوير معايير وارشادات في التعليم والتدريب السابق للإتحاد بالمهنة، والتعليم المهني المستمر لأعضاء مهنة المحاسبة، ويتوقع أن تعمل اللجنة كحافز للعمل المشترك بين الدول المتقدمة والدول التي تسعى إلى التقدم والمساعدة في تطوير التعليم المحاسبي خاصة في مجال المساعدات التي تساهم في التطور الإقتصادي.

3-2-لجنة السلوك المهني

اهتمت لجنة السلوك المهني بإصدار ومناقشة القواعد التي تتعلق بالنواحي الموالية :[1]

- السلوك المهني في مهنة المراجعة والمحاسبة.
- حملات الدعاية وجذب العملاء.
- الأمانة والموضوعية والإستقلالية.
- السرية والمحافظة على أسرار العميل.
- الكفاءة المهنية.
- السلوك المهني للمراجع عندما يعمل في دولة أجنبية
- الشروط التي يجب أن توافرها قبل القيام بعملية المراجعة وعندما يحل المراجع محل مراجع آخر.
- شروط قبول مهام معين، أو القيام بعملية المراجعة عندما يقوم مراجع أخر ببعض الأعمال للعميل.

المطلب الثالث: لجنة ممارسة المراجعة الدولية

تعتبر اللجنة الدولية لممارسة المراجعة إحدى اللجان الرئيسية والدائمة التابعة لإتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) ولقد أعطيت هذه اللجنة مسؤولية وسلطة محددة لإصدار مسودات المعايير وبيانات المراجعة

[1] أحمد علي عمر سويسي، **مرجع سابق**، 2011، ص:43.

والخدمات التابعة وذلك بالنيابة عن مجلس اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC)، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير والبيانات وتعزيزها.[1]

تجدر الإشارة إلى أنه في بداية عام (2001) قد تغير اسم لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) إلى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) التي عقدت أول اجتماعاتها في مدينة نيويورك عام (1978)، كما أن هذه اللجنة أصدرت في عام (1979) أول أدلة المراجعة الدولية الموسوم بهدف ونطاق مراجعة البيانات المالية، والذي عدل عام (1980)، وفي عام (1985) طلب أعضاء هذه اللجنة بالعمل وفقا للمصلحة العامة، وفي عام (1987) أصدرت هذه اللجنة (26) دليل من أدلة المراجعة الدولية، وفي عام (1989) أصدرت اللجنة دليل المراجعة الدولي رقم (27) الموسوم بفحص المعلومات المالية المستقبلية.

وفي عام (1991) أعادت هذه اللجنة تكويد (تصنيف) أدلة المراجعة فضلا عن تغير إسمها إلى معايير المراجعة الدولية (ISAs)، وفي عام (1994) تم تسميتها معايير المراجعة الدولية والبيانات الدولية لمهنة المراجعة.

وفي عام (2001) قامت اللجنة بمراجعة شاملة لمعايير المراجعة الدولية وفي عامي (2002) و(2003) بدأ مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي اجتماعاته والتنسيق مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، إلا أن هيكل المعايير المعدل عام (1991) استمر كما هو.

بينما في عام (2004) أصبح رئيس المجلس يعمل كل الوقت، ولذلك شهد هذا العام تعديل هيكل الإصدارات للمعايير الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية ليتخذ المحتوى الموالي:

- المعايير الدولية للرقابة المهنية (المعايير 1 – 99).
- معايير المراجعة الدولية (المعايير 100 – 999).
- بيانات ممارسة المراجعة الدولية (البيانات 1000 – 1999).
- المعايير الدولية لعمليات المراجعة (المعايير 2000 – 2699).
- بيانات ممارسة مراجعة العمليات الدولية (البيانات 2700 – 2999).
- المعايير الدولية لعمليات التأكيد (المعايير 3000 – 3699).
- بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية (البيانات 3700 – 3999).

---

[1] قاسم شرح البال صالح عزوز، **مقومات تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجماهيرية الليبية مع التطبيق على القطاع الاستثمارات**، أطروحة دكتوره، تخصص محاسبة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعه قناة السويس، مصر،1999، ص:55.

- المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (المعايير 4000 – 4699).
- بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية (المعايير 4700 – 4999).

بالإضافة إلى ما تقدم، فقد تم تعديل صلاحيات عمل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية، ومقدمة المعايير الدولية للرقابة المهنية والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة فضلا عن تقديم الإضافات الموالية:

- الإطار الدولي لعمليات التأكيد الجديد.
- معايير مخاطر مراجعة جديدة تشمل:

- معيار المراجعة الدولي رقم (315) "فهم الشركة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية".
- معيار المراجعة الدولي رقم (330) "إجراءات المراجع استجابة للمخاطر المقيمة".
- معيار المراجعة الدولي رقم (500) المعدل "أدلة المراجعة".

بالإضافة إلى بيان ممارسة المراجعة الدولي رقم (2014) الجديد الموسوم بتقديم المراجعين للتقارير حول الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي تم اعتماده في مارس (2003) للنشر في 10جوان (2003).

وفي عام (2005)، أصبح المجلس يعمل تحت مجلس إشراف المصلحة العامة، كما شهد هذا العام المحافظة على هيكل الإصدارات بشكل عام إلا أنه تم إجراء تعديلات متفقة للكثير من المعايير، وإضافة معايير جديدة أهمها ما يلي:

- المعيار الدولي لضبط الجودة رقم (01) الموسوم بضبط الجودة للشركات التي تؤدي عمليات المراجعة والمراجعة للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
- معيار المراجعة الدولي (701) الموسوم بالتعديلات على تقرير المراجع المستقبل.

بينما في عام (2006)، تم سحب معايير نتيجة تعديلها أهمها المعيار رقم (220) الموسوم بالرقابة على جودة أعمال المراجعة، وإجراء تعديلات متفقة لمجموعة من المعايير.

وأما في عام (2007)، عقد مجلس الإجتماع رقم (100) وأصدر الإصدار الثالث لمعيار المراجعة الدولي رقم (200) الموسوم بأهداف ونطاق مراجعة البيانات المالي، كما قام المجلس بسحب معايير بعد تعديلها أهمها المعيار رقم (700) الموسوم بتقرير المراجع حول البيانات المالية والمعيار رقم (230) الموسوم بالتوثيق.

بينما في عام (2008)، تم إجراء تعديلات بسيطة على معايير المراجعة الدولية من خلال الجزء الأول كما تم تعديل وإعادة صياغة مجموعة من المعايير وتم عرضها في الجزء الثاني لتطبق اعتبارا من (2009/12/15).

وفي عام (2009)، أقر المجلس استمرار العمل بالمعايير الصادرة في الجزء الأول عام (2008) خلال عام (2009) لغاية 2009/12/14، وكجزء من مشروع التوضيح الذي أعلن المجلس إتمامه في 2009/3 من خلال القيام بمراجعة شاملة لجميع معايير المراجعة الدولي ورقابة الجودة لزيادة درجة وضوحها، لذلك فقد تم تحديث (36) معيار دولي وموضح للمراجعة ومعيار دولي موضح لرقابة الجودة.

ولعل أهم المعايير الجديدة التي تطبق بعد 2009/12/15 ما يلي:[1]

– معيار المراجعة الدولي رقم (265) الموسوم بالإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالرقابة والإدارة.

– معيار المراجعة الدولي رقم (450) الموسوم بتقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة.

– معيار المراجعة الدولي رقم (600) الموسوم بالاعتبارات الخاصة – عمليات مراجعة البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي العنصر).

– معيار المراجعة الدولي رقم (705) الموسوم بالتعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقبل.

– معيار المراجعة الدولي رقم (706) الموسوم بفقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقبل.

– معيار المراجعة الدولي رقم (805) الموسوم بالاعتبارات الخاصة – عمليات مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.

– معيار المراجعة الدولي رقم (810) الموسوم بعمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الخاصة.

وفي عام (2010)، فقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي معايير المراجعة الدولي في جزئين تناول الجزء الأول إصدارات معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة والجزء الثاني تناول معايير المراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة، بالإضافة إلى إصدار معيار التأكيد الدولي الجديد (3402) الموسوم بتقارير التأكيد على الرقابة كخدمة للمنظمة.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **الريادية في المحاسبة والتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص ص:188-189.

خلاصة الفصل الأول

تتمثل المهمة الرئيسية للمراجع في فحص الحسابات والقوائم المالية بهدف التحقق من تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية وبطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، والغرض من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، ولا شك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من جهة خارجية محايدة يشترط فيه الخبرة والمعرفة والإستقلال، يزيد من إمكانية الإعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة بها فيخدم كل من إدارة المؤسسة التي ترى في تقرير المراجع المحايد، شهادة لها بحسن أدائها وقيامها بالمهام المركزية إليها من طرف ملاك المؤسسة، كما يخدم الدائنين والبنوك وغيرها من المؤسسات المالية المقترضة، والتي تعتمد على القوائم المالية كأساس للتوسع لمنح الائتمان كما أن السلطات الرقابية والحكومية التي تشرف على هذه المؤسسة ترى في تقرير المراجع تأكيدا على التزامات المؤسسة بما تخضع له من قوانين والتزامات.

ونتيجة لهذه الخدمات المقدمة لهذه الجهات فإنها بذلك تخدم الإقتصاد الوطني بصفة عامة وبالتالي فإن مهنة ومهمة المراجعة تساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما لها من دور في حماية الإستثمارات واكتشاف حالات التلاعب والإسراف.

الفصل الثاني

الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية

الفصل الثاني: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية

تعتبر معايير المراجعة الدولية من أهم أدوات الاتصال القائمة على مهمة توضيح وبيان أهم متطلبات عملية المراجعة لمختلف الجهات الخارجية المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة والمستفيدة من خدمات المراجعة، فهي وسيلة فاعلة لتقييم الأداء المهني للمراجعين لأنها تمثل النموذج الأمثل الذي يجب استيفاءه عند القيام بتنفيذ مهام عملية المراجعة.

استخدام معايير المحاسبة والمراجعة عند إعداد ومراجعة القوائم المالية صار مطلبا أساسيا وضرورة ملحة لكل الأطراف المستفيدة، خاصة وأن تبني معايير مراجعة دولية في ممارسة المهنة يؤدي إلى تحسين مستوى عمليات المراجعة، مما يؤدي إلى توزيع عدد كبير للجان مهنية متخصصة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة والمراجعة وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، لتتمتع تلك المعايير بقبول معظم الهيئات والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء.

لذا، سيتعرض هذا الفصل إلى المباحث الآتية كما يلي:

- المعايير العامة؛
- معايير العمل الميداني في المراجعة الدولية؛
- معايير إعداد التقرير.

المبحث الأول: المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية للتعامل مع معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة.

المطلب الأول: التأهيل العلمي والعملي للمراجع

حرصت التشريعات والتنظيمات في مختلف دول العالم على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية في من يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث وضعت مختلف المنظمات المهنية شروط وقواعد ما يكفل توافر الكفاءة العلمية والعملية للممتهنين لضمان أداء العملية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، حيث يعتبر التأهيل العلمي والخبرة العملية المهنية مكملان لبعضهما البعض، فالتدريب المهني يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التشريعية والتنظيمية والمهنية التي يكون لها تأثير على العمل.[1]

التأهيل العلمي لجميع المهن يتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة، فمهنة المحاسبة والمراجعة تستوجب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، لذلك فإن المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزاولي المهنة، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته واشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة، على الرغم من أن غالبية المتدربين سوف يتركون العمل بعد فترة التدريب لمزاولة المهنة لحسابهم الخاص أو العمل لدى مكاتب مراجعة أخرى أو العمل في الوظائف المحاسبية الأخرى.[2]

لذلك، فإن خبرة المراجع جانب مهم في عملية المراجعة، يمنحه قدر أكبر على إبداء رأيه بشكل حيادي، ودلالة ذلك إمكانية صناع القرار الذين يتميزون بمستويات معرفة وخبرة عالية من إتخاذ قراراتهم بشكل مناسب وملائم باستخدام معلومات كافية.[3]

---

(1) إبراهيم شاهين، "**المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة**"، مجلة المحاسبون، الكويت، العدد 04، 1995، ص:20.

(2) Robert ,j nicschwietz and other , **"Empirical research external auditors detection of financial statements fraud"**, journal of accounting literature , vol 19, 2000, p: 190.

(3) KennyZ,lin, LanA, Mfraser and other , " **An Experimental Study Of Auditor Analytical Review Judgment** " , Journal Of business finance And Accounting, Vol 27, No:7-8 Oct , 2000, p: 836 .

بالرغم من أهمية التأهيل الكافي لمراجع الحسابات وتزايد الحاجة إليه، حتى يساير التطورات المعاصرة إلا أن التأهيل الكافي لمراجع الحسابات لم يحظ بالاهتمام من جانب معايير المراجعة الدولية حيث لم تحدد معياراً خاصاً بالتأهيل، ولكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظمه ومن هذه القواعد ما يلي:

- المعيار الدولي رقم (200) بعنوان: "الهدف من عملية المراجعة والمبادئ التي تحكمها"

- إحتوت الفقرة الرابعة عشر من هذا المعيار على أنه " يجب أن تتم المراجعة بعناية مهنية وبواسطة أشخاص لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في المراجعة"
- إحتوت الفقرة الخامسة عشر على أنه" يجب أن يتوفر لدى المراجع مهارات متخصصة، وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم، والمعرفة الفنية، ويجب أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات والقدرات الدولية المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة". [1]

- المعيار الدولي رقم (220) (المعدل) بعنوان رقابة الجودة لعمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية

إحتوت فقرتيه (20،19) على الآتي: [2]

- يجب أن يكون شريك العملية مقتنعا بأن فريق العملية الذي سيعمل معه يتمتع بالقدرات والكفاءة والوقت المناسب لأداء عملية المراجعة حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، ليتمكن من إصدار تقرير مراجعة مناسب في ظل الظروف التي تحيط بالعملية.
- تشمل القدرات والكفاءة المناسبة المتوقعة من فريق العملية ككل ما يلي:
  - فهم خبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المماثلة من خلال التدريب والمشاركة والملائمة.
  - فهم المعايير المهنية والمتطلبات التشريعية والتنظيمية.
  - معرفة فنية مناسبة بما في ذلك معرفة مناسبة بتكنولوجيا المعلومات.
  - معرفة بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل.
  - القدرة على تطبيق الحكم المهني.

---

[1] **Hand Back of International Standards on Auditing and Quality Control "ISA No. 200 "Over All Objectives of Independent Auditor and Conduct of an Audit In Accordance With International on Auditing**", IFAC, Ethics Pronouncement, 2009, P:90.

[2] علي عمر أحمد سويسي، **مرجع سابق**، 2011، ص ص:135-136

- فهم السياسات وإجراءات رقابة الجودة بالشركة.

- المعيار الدولي للمراجعة رقم (510) بعنوان " فحص الأرصدة الافتتاحية "

نصت الفقرة السادسة من المعيار رقم (510) على أنه عندما يتم التكليف لأول مرة على الآتي: " في حالة قيام مراجع آخر بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فإن المراجع الحالي قد يستطيع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للأرصدة الافتتاحية، وذلك بفحص أوراق عمل المراجع السابق، وفي مثل هذه الحالات على المراجع أن يراعي أيضا كفاءة واستقلالية المراجع السابق".

- المعيار الدولي للمراجعة رقم (550) بعنوان " أطراف ذوي العلاقة "

ورد في المعيار رقم (550) في فقرته السادسة على ما يلي :" يحتاج المراجع لمستوى من المعرفة المتعلقة بطبيعة أعمال الشركة والقطاع الاقتصادي وذلك لتمكينه من تشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات والتي قد يكون لها تأثيرا ماديا على القوائم المالية "

- المعيار الدولي رقم (600) "بعنوان استخدام عمل مراجع آخر"

ورد في الفقرة الأولى للمعيار الدولي رقم (600) ما يلي: " عند قيام المراجع الرئيسي بتخطيط عملية المراجعة للإستفادة من عمل مراجع آخر، فإنه ينبغي عليه مراعاة الأمور الآتية:

- مراعاة والإستعلام عن الكفاءة المهنية للمراجع في إطار الأجزاء التي يقوم بمراجعتها، ويمكن أن يتم الإستعلام عن هذه الكفاءة من خلال:
- العضوية المشتركة في المنظمات المهنية أو العضوية المشتركة أو الزمالة مع مكتب آخر أو الاستفسار من المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المراجع الآخر.
- استفسارات من المراجعين الآخرين والمصارف.
- إجراء مناقشة مع المراجع الآخر مباشرة.

كما ورد في الفقرة التاسعة من المعيار رقم (600) ما يلي: " ينبغي على المراجع عند استخدامه عمل مراجع آخر الحصول على المعلومات المتعلقة بالكفاءة المهنية للمراجع الآخر". [1]

- المعيار الدولي للمراجعة رقم (620) بعنوان " إستخدام عمل خبير "

نصت الفقرة الثامنة من المعيار رقم (620) على ما يلي:" عند التخطيط لاستخدام عمل خبير، فإن على المراجع أن يتأكد من الكفاءة المهنية للخبير، وتتم عملية التقييم لكفاءة الخبير من خلال دراسة ما يلي:

- الشهادة والتأهيل المهني للخبير ومدى حصوله على ترخيص لمزاولة المهنة من الجهة المختصة أو عضويته في هيئة مهنية ذات علاقة.
- الخبرة والسمعة المهنية التي يتمتع بها الخبير في المجال الذي يسعى المراجع إلى تجميع أدلة إثبات بالنسبة له. ويقصد بالخبير الشخص أو المكتب الذي يمتلك مهارة خاصة وعلم وخبرة في مجال معين غير المحاسبة والمراجعة، فعلى الرغم من تأهيل وخبرة المراجع التي تمكنه من أن يكون على دراية بأوجه نشاط العميل بصفة عامة، إلا أن هناك أمورا متخصصة لا يتوقع معها أن يكون المراجع في نفس خبرة وتأهيل الشخص الخبير بهذه الأمور. [2]

المطلب الثاني: حياد واستقلال المراجع

تمثل الإستقلالية حجر الزاوية الحقيقي في مهنة المراجعة وإحدى الأسباب الرئيسية لوجودها فيستطيع المراجع الخارجي أن يقدم خدمات للمجتمع عن طريق إضافة الثقة على القوائم المالية المنشورة، ولكي يحتفظ المراجع باستقلاليته يجب أن يسمو فوق أي علاقة مع العميل.

ينجز المراجع هذه الوظيفة الخاصة وهو مخلص للمستثمرين ومقرضي الشركة موضوع محل المراجعة وكذلك الجمهور. إن هذه الوظيفة تستلزم الإحتفاظ بالإستقلال الكامل عن العميل في أوقات ومراحل عملية المراجعة وتتطلب الإخلاص التام للجمهور. [3]

وبناء عليه، "حتى يتحقق إستقلال مراقب الحسابات يجب أن يتصف بمجموعة من المقومات الذاتية تؤهله للقيام بواجباته المهنية على خير وجه". [4]

---

[1] "ISA No. 600, The Work of Component Auditors", **Op.Cit** P: 598

[2] عبد الوهاب عبده غانم، "**مدخل مصداقية المصدر كأساس على مدى كفاية وملاءمة ادلة الاثبات في المراجعة**"، المجلة المصرية للدراسات، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، العدد الثاني، 1996، ص:300

[3] Dan M, Guy et al**, Auditing**, Harcourt Brace Jovanonik, Inc New York,, 2nd Ed, 1990, p: 39.

[4] محمد الصادق سلامة، "**دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية لاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر العربية: ودول مجلس التعاون الخليجي**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، 1995، ص:930.

ويلاحظ أن معايير المراجعة الدولية تكفلت بالوسائل التي من شأنها تكوين وإعطاء هذه المقومات الذاتية لمراجع الحسابات حتى يتمكن من حفظ استقلاله، حيث أكدت معايير المراجعة الدولية في الفقرة الخامسة من المعيار الثالث على أنه يجب على المراجع أن يكون مستقيما وأمينا ومخلصا في عمله المهني وعليه أن يتوخى العدالة، وأن يكون استقلاله حقيقة ومظهرا غير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان اثر هذه المصلحة. (1)

كما نصت الفقرة السادسة على ما يلي "يجب على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله ويجب عليه أن لا يفصح عن أية معلومات لأطراف أخرى دون تفويض محدد بذلك إلا إذا كان مثل هذا الإفصاح واجباً قانونياً أو مهنياً".(2)

فمن المؤكد بأن قيام وتنفيذ المراجع لما أشارت إليه الفقرتان هو بمثابة خطوة فاعلة في سبيل المحافظة على الاستقلالية التي "تعتبر أحد أهم الصفات المميزة للمهني المستقل، وأيضاً تعبر عن مجموعة من القيود تحكم سلوك وتصرفات كل من يزاول المهنة".(3)

كما نصت الفقرة الرابعة من المعيار السابع بعنوان "مراقبة جودة أعمال المراجعة " على أنه "يجب أن يتم تفويض أي عمل المساعدين بطريقة توفر ضماناً معقولاً بأنه مثل ذلك العمل سيتم أداؤه من قبل أشخاص لديهم إستقلالية ودرجة من المهارة والكفاءة المطلوبة في مثل هذه الظروف".

ويلاحظ بأن الفكرة الرئيسية لمضمون الفقرة هو بيان مدى جوهرية مراعاة الجودة لأعمال المراجعة وبغض النظر عن من يقوم بعملية المراجعة وتأكيد واضح على أهمية إتباع كل ما يتعلق من إجراءات تحكم وتنظم عمل مراجعي الحسابات. (4)

---

(1) الاتحاد الدولي لمحاسبين، ترجمة: عصام مرعي، **أدلة المراجعة الدولية**، مطابع رغدان، االرياض، الطبعة الثانية، 1989، ص ص: 37 -38.

(2) محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق**، جامعة عين شمس، مصر، 2000، ص:74.

(3) Roger W, Bartlett, "**Aheretical Challenge To The Incantations Of Audit Independence**", Accounting Horizons.Vol 5, 1991, N:1, p: 11.

(4) عامر رشدي الحداد، **تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية في مكاتب المراجعة بدولة فلسطين**، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، مصر، 2006، ص ص:75-76.

كما ورد في الفقرة التاسعة من المعيار العاشر "الاستفادة من عمل المراجع الداخلي" على ما يلي: "تعتبر مهمة المراجعة الداخلية جزءاً من الشركة وهي بغض النظر عن استقلالها الذاتي وموضوعيتها لا تستطيع مواجهة معايير الاستقلال التي تعتبر جوهرية حينما يعبر المراجع الخارجي عن رأيه بشأن المعلومات المالية، ويتحمل المراجع الخارجي المسؤولية عن تقريره وحده، ولا تنقص هذه المسؤولية من جراء استخدامه لأي جزء من عمل المراجع الداخلي وبالتالي فإن الإجتهادات المتعلقة بمراجعة المعلومات المالية يجب أن تكون اجتهادات المراجع الخارجي فقط".

كما نص المعيار الثامن عشر بعنوان "الاستفادة من عمل الخبير" ورد في فقرته الثامنة الآتي" يجب على المراجع أن يأخذ موضوعية الخبير باعتباره، وتزداد مخاطر النيل من موضوعية الخبير في الحالات الآتية:

- عندما يكون موظفاً من قبل العميل.

- عندما يكون مرتبطاً بشكل ما مع العميل، كأن يكون مثلاً معتمداً عليه من الناحية المالية أو يكون مستثمراً أمواله لديه وتبعاً لذلك يجب على المراجع في مثل هذه الأحوال القيام بإجراءات مكثفة بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي كان مخططاً لها أو تقييم مدى الحاجة إلى خبير آخر.

وذلك تأكيد للدور الجوهري الذي من أجله تم إصدار معايير المراجعة الدولية وهو تحقيق الاستقلالية للمراجع الخارجي في عمله والحفاظ عليها "بفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على جميع المحاسبين المهنيين أن يتصفوا بالعدل والأمانة والتحرر من تعارض المصالح ولا يجوز لعضو أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق، ولا يجوز أن يخضع أحكامه المهنية لآراء الآخرين". [1]

المطلب الثالث: العناية المهنية اللازمة

تبرز أهمية هذا المعيار في المهن التي تحتاج من ممارسيها إلى مهارة خاصة، ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف، كمهن الطب والمحاماة والمراجعة. ويعني هذا المعيار أنه يجب على المهني أن يلتزم بالمستويات الأخلاقية والفنية للمهنة، وأن يجتهد باستمرار لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يقوم بمسؤولياته المهنية بأفضل ما في مقدرته.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل**، دار النهضة العربية، مصر، 1998، ص:332.

وتعرف العناية في المراجعة بأنها الطريقة التي يتبعها مراجعو الحسابات في تأدية مهمة المراجعة بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة، وقد حظيت العناية المهنية باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية.

منذ أن أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة (AICPA) وخاصة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي له معايير المراجعة وقواعد أخلاق المهنة.[1]

يعد معيار بذل العناية المهنية اللازمة أحد المعايير العامة للمراجعة، التي يعتمد عليها المجتمع في بناء الثقة في تقرير مراجع الحسابات ومهنة المراجعة بصفة عامة، حيث يستوجب على مراجع الحسابات بذل العناية المهنية الملائمة عند أداء فحصه وإعداد تقريره .ويمثل هذا المعيار فكرة قانونية أساساً حيث يتم اللجوء إليه في تحديد ما إذا كانت هناك ثمة مسؤولية تقع على مراجع الحسابات عند أداء عمله في مواجهة التزاماته تجاه العملاء والطرف الثالث.

وقد حددت معايير المراجعة الدولية موضوع العناية المهنية اللازمة من خلال مجموعة من القواعد المنصوص عليها على النحو الموالي:

– نصت الفقرة العاشرة من المعيار الدولي رقم (220) بعنوان "الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة" على الآتي:" يجب أن يتم أي تفويض للعمل إلى المساعدين بطريقة معينة من شأنها ضمان توفير تأكيد معقول بأن مثل تلك العمل سيؤدي بعناية واجبة عن طريق الشخص الذي لديه درجة التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة".[2]

كما يجب على المراجع الخارجي أن يعد برنامجاً خطياً للمراجعة يبرز فيه الإجراءات الضرورية لتنفيذ خطة المراجعة، وقد يحتوي البرنامج أيضاً على أهداف المراجعة بالنسبة لكل واحد في عملية المراجعة، كما يتضمن تفصيلاً كافياً لإستخدامه كمجموعة من التعليمات للمساعدين المشاركين في عملية المراجعة ووسيلة للرقابة على تنفيذ العمل بشكل سليم.

---

[1] مختار إسماعيل أبو شعيشع، "**إطار مقترح لمعايير العناية المهنية لأداء مراجعي الحسابات: دراسة نظرية ميدانية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، العدد الثاني،1996، ص: 733.

[2] على عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، الطبعة الثانية، شركة مطابع الأرز، الأردن،2009، ص ص: 60-61.

-ورد في المعيار الدولي رقم (560) بعنوان الأحداث اللاحقة في فقرته الرابعة: "يجب على المراجع القيام بإجراءات مراجعة للحصول على أدلة مناسبة وكافية تثبت أنه قد تم تحديد الأحداث التي وقعت خارج تاريخ تقريره والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً عنها في "القوائم المالية". ذلك لأن من هذه الأحداث ما له أثر مباشر على حسابات العام موضوع المراجعة ويجب تسويته وتعديله لهذا السبب". [1]

-المعيار الدولي للمراجعة رقم (560) بعنوان "الأحداث اللاحقة" في فقرته التاسعة التي نصت على ما يلي: "في حالة علم المراجع بوقوع أحداث جوهرية بعد تاريخ تقريره، وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية، يجب عليه دراسة عما إذا كانت القوائم المالية تحتاج إلى تعديل، وأن يناقش الأمر مع الإدارة لإتخاذ الإجراء في مثل تلك الظروف".

- المعيار الدولي للمراجعة رقم (600) بعنوان "إستخدام عمل مراجع آخر "في فقرته الثامنة والتاسعة على التوالي ينص على[2]:

- يجب على المراجع الرئيسي تنفيذ إجراءات الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، بأن عمل المراجع الآخر ملائم لأغراض المراجع الرئيسي في سياق المهمة المحددة.
- قد ينصح المراجع الرئيسي المراجع الآخر بالآتي:
  - متطلبات الإستقلال المهني فيما يتعلق بالشركة الوحدة التابعة لها والحصول كتابة على ما يفيد الالتزام بهذه المتطلبات.
  - الاستفادة المنتظرة من عمله وتقريره والقيام بالتنسيق بين مجهوداتهم في بداية مرحلة التخطيط للمراجعة. قد يخطر المراجع الرئيسي المراجع الآخر بعدة أمور مثل العمليات التي تحتاج إلى عناية خاصة والإجراءات الواجبة لتحديد المعاملات بين شركات المجموعة والتي تتطلب إفصاح معين والجدول الزمني للإنتهاء من عملية المراجعة.

- ورد في معيار المراجعة الدولي رقم (610) بعنوان " مراعاة عمل المراجع الداخلي" على ما يلي:" يجب على المراجع الخارجي للحصول على التفهم والتقييم المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية أن يسترشد بأسس، الموقع في الهيكل التنظيمي، نطاق الوظيفة، الكفاءة المهنية، العناية المهنية المعتادة وقد نص في هذا

---

[1] أروى بنت حسن باعباد، **مدى إدراك المراجعين بالمملكة العربية السعودية لأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية: دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2008، ص ص:61-62.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، دار الجامعية للنشر، مصر، 2007، ص:46.

الخصوص يجب على المراجع الخارجي أن يتأكد من أن العمل في قسم المراجعة الداخلية يتم وفقا للتخطيط الموضوعي لها وأنه يتم الإشراف عليها بشكل ملاءم وكذلك يتم توثيقها باستخدام أدلة إثبات وأوراق عمل وبرامج للمراجعة مناسبة. [1]

- تناولت الفقرة الثانية من المعيار الدولي للمراجعة رقم (620) أهم المتطلبات التي يتوجب على المراجع تنفيذها والالتزام بها عند استخدام عمل خبير بشأن بعض القضايا الغامضة والحساسة، ويتضح ذلك من النص "عند استخدام عمل خبير يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤكد كفاية مثل هذا العمل لأغراض المراجعة". [2]

- من الضروري أن تتسم المعلومات المالية في القوائم المالية بالمصداقية حتى يتسنى للمراجع إجراء المقارنات اللازمة للتأكد من البنود الواردة بها، فقد نصت الفقرة السادسة من المعيار الدولي رقم (710) بعنوان "الأرقام المقارنة" على أنه "يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤكد أن البنود المتناظرة تفي بمتطلبات نظام إعداد التقارير المالية الأساسية" وجدير بالإشارة إلى أن حصول المراجع على أدلة إثبات كافية يتطلب قدراً كبيراً من المعرفة والخبرة ويعتمد ذلك بصفة أساسية على قدراته المختلفة، "وتتضمن تلك الخبرة قدرته على تحديد والحصول على المعلومات. الملائمة للمشكلة أو الموقف الذي يتطلب ممارسته للتقدير المهني، وتطبيق المعايير الملائمة". [3]

كما احتوت المعايير العامة للمراجعة الدولية على المبادئ العامة والمسؤوليات وقد صنفت في المجموعة الثانية وتشمل مايلي:

- المعيار رقم (200) الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية

يضم هذا المعيار هدف المراجعة والعبارة المستخدمة بيان رأي المراجع وهي ".... تعبر بصورة حقيقية وعادلة " أو "تمثل بعدالة " ومحددات الاعتماد على هذا الرأي والمبادئ العامة للمراجعة ونطاقه فضلا عن

---

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين، **إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي**، الأردن، 2003، ص ص: 360-361.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، **موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها**، جامعة القاهرة، 2004، مصر، ص ص: 617-620.

(3) جورج غالي، **"العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع للتقدير المهني: دراسة تحليلية"**، المجلة العلمية للتجارة والاقتصاد، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، مصر، 1996، ص ص: 149.

منظور للقطاع العام في هذا الصدد، كما ينص هذا المعيار على أن يقرأ مقترنا مع الوثيقة الدولية للمراجعة رقم (120) والتي تخص إطار المعايير الدولية للمراجعة.[1]

- المعيار رقم (210) شروط التكليف بالمراجعة

من الواجب إتفاق أطراف عملية المراجعة على شروط التكليف بهذه العملية في كتاب التكليف أو في أي صورة مناسبة تمثل شكلا من أشكال العقود، بقصد مساعدة المراجع في إعداد كتاب التكليف المتعلق بمراجعة البيانات المالية ويمكن تطبيق شروط التكليف بالمراجعة على الخدمات ذات العلاقة، أما الخدمات الأخرى (الاستشارات الضريبية والمحاسبية والإدارية) فمن المناسب إعداد كتب منفصلة بها. وتكمن أهمية كتاب التكليف في أنه يوثق ويؤكد موافقة المراجع على تعيينه وعلى هدف ونطاق المراجعة ومدى مسؤوليات المراجع تجاه العميل وعلى شكل أية تقارير.[2]

- المعيار رقم (220) رقابة الجودة لأعمال المراجعة

يتضمن إرشادات بشأن رقابة جودة المراجعة سواء في شركات المراجعة أم في المراجعة الفردية، فضلا عن تضمن المعيار رقم (220) كل ما يتعلق بالرقابة النوعية للمراجعة مع منظور للقطاع العام بهذا الخصوص مع ملحق فيه امثلة توضيحية لإجراءات رقابة الجودة النوعية لشركات المراجعة.

- المعيار رقم (230) التوثيق

ويعني الاحتفاظ بكل مستند سواء كان بشكل أوراق أو أفلام أو أي شكل أخر والذي تم استخدامه أو تم اليه نقل معلومات أو ملخصات أو ملاحظات عملية المراجعة. ولا يوجد قانون أو معيار يحدد مدى حجم أوراق العمل لأنه يعتبر أمرا من الاجتهاد الشخصي للمراجع.

- المعيار رقم (240) مسؤولية المراجع في اعتبار الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية

يحتوي هذا المعيار على إرشادات تخص مسؤولية المراجع في أخذ الغش والخطأ بعين الاعتبار خلال عملية مراجعة البيانات المالية، ويتضمن مفهوم كل من " الغش والخطأ" ومضامينها وكل ما يتعلق بهما، فضلا عن منظور للقطاع العام بهذا الصدد.

---

(1) عمر علي كامل الدوري، **مرجع سابق**، 2003، ص ص: 149-150

(2) ايهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات: الإطار النظري**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص:183

- المعيار رقم (250) مراعاة القوانين والأنظمة في مراجعة البيانات المالية

يحدد هذا المعيار مسؤولية المراجع بشأن مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية ويتضمن مفهوم " عدم الالتزام " والإختلاف الكبير لعلاقة القوانين والأنظمة بالبيانات المالية بين البلدان وغيرها من الأمور الأخرى في هذا الشأن. هذا المعيار ينطبق على عمليات مراجعة البيانات المالية ولا ينطبق على المهام الأخرى التي يكلف بها المراجع.

- المعيار رقم (260) الإتصالات بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالرقابة

الأشخاص المكلفين بالرقابة على الشركة عادة ما يكونوا مسؤولين عن ضمان تحقيق الشركة لأهدافها وعن تقديم التقارير المالية إلى الجهات المهتمة وهي الإدارة فقط عندما تقوم بهذه المهام. ويقوم المراجع باستخدام الحكم الشخصي في تحديد الأشخاص المناسبين للإتصال معهم بشأن أمور المراجعة المهمة، آخذا بالاعتبار بعض الأمور كالهيكل التنظيمي للشركة والمسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص.

المبحث الثاني: معايير العمل الميداني في المراجعة الدولية

ترتبط معايير العمل الميداني بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن (أدلة الإثبات) الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من إستخدام هذه الإجراءات.

المطلب الأول : تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

تتوفر معايير المراجعة الدولية بالنسبة للتخطيط والرقابة الداخلية على معايير والتي يتم تناولها في هذا الصدد.

1-المعيار رقم (300) التخطيط

جاء في نص معيار المراجعة الدولية رقم (300) إن تخطيط عملية المراجعة يشمل وضع استراتيجية مراجعة شاملة للعملية وتطوير خطة المراجعة بهدف تقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ويشمل التخطيط شريك العملية والأعضاء الرئيسين الآخرين ذوي الكفاءة ضمن فريق العملية للاستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة من أجل زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

تعبر إستراتيجية المراجعة الشاملة عن المدخل العام لتخطيط مهمة المراجعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار معلومات التخطيط وبعدئذ وضع إستراتيجية للمراجعة تقوم على الاعتماد بدرجة عالية، إما على الرقابة الداخلية، أو الاختبارات الأساسية لفحص الحسابات، ومن هذا المنطلق فإن إستراتيجية المراجعة

تعني (مدى إعتماد مراجع الحسابات على الرقابة الداخلية والإختبارات الأساسية في تجميع الإثباتات الخاصة بعملية المراجعة). [1]

ويري أحد الباحثين أن إستراتيجية المراجعة عبارة عن منهج للمراجعة ضمن خطة رئيسية والتي توضح الاتجاه العام الذي يسير عليه المراجع وكيفية تحقيق أهداف مهمته وإختيار السبل التي بموجتها يحدد مجموعة الوسائل والأساليب لتنفيذ المراجعة بكفاءة والوصول بها إلى تحقيق أهدافها بفاعلية. [2]

1-1-أهمية تخطيط عملية المراجعة

تبرز أهمية تخطيط عملية المراجعة الجيد في مساعدة مراجع الحسابات في الحصول على أدلة وقرائن تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية (التي تتسم بالأهمية النسبية)، حيث إن الخطوات المهمة التي يجب على مسؤول فريق المراجعة أن يولي اهتمامه بها قبل مباشرة الفريق لعملية المراجعة هي التخطيط لتلك المهمة.

كما تبرز أهمية تخطيط عملية المراجعة أيضا وفقا لما جاء في نص الفقرة (4) من معيار المراجعة الدولية (300) من أنه يساعد في تحقيق الأهداف الموالية:

- التأكد من العناية الملائمة التي قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة وإن المشاكل المحتملة قد شخصت، وتم حلها في الوقت المناسب.

- أن تكون عملية المراجعة منظمة وتدار بالشكل المناسب لكي يتم أداؤها بأسلوب فعال.

- أن يتم توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.

- التوجيه والإشراف على المساعدين ومراجعة عملهم.

- يتم تنسيق العمل الذي تم من قبل المراجعين والخبراء الآخرين.

---

[1] Taylor Donald H, G.William Glezen, **Auditing: An Assertion Approach**, John Willey & Sons, New York, 1997, pp:222 -232

[2] يوسف عبده راشد الرباعي، **استراتيجية المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص: 13.

- ويرى أحد الباحثين أن للتخطيط منافع أخرى من أهمها: أنه يعتبر عنصرا مهما في عملية المراجعة المستقبلية أنه أداة لتحقيق وفرات في الجهد والكلفة فضلا عن أنه وسيلة تدريبية للمراجعين الجدد.[1]

- كذلك فان إعداد تخطيط عملية المراجعة بشكل ملائم وتنفيذها بشكل سليم يؤديان بالمراجع إلى إنجاز عملية المراجعة بكفاءة عالية ومن ثم تفادي الوقوع في مغبة إبداء رأي مهني غير سليم.

1-2- متطلبات تخطيط عملية المراجعة

أي عملية للمراجعة هي عملية منتظمة لجمع وتقويم الأدلة، وتتكون هذه العملية من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمراجعين والمبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العملية، والتي تمكن المراجع من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع الشركة.

وتتلخص متطلبات عملية المراجعة كما جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (300) من مراجع الحسابات في ظل هذا المعيار القيام بالأنشطة الموالية: [2]

- التمهيد لتخطيط عملية المراجعة (الأنشطة الأولية).
- وضع استراتيجية مراجعة شاملة لعملية المراجعة.
- وضع خطة للمراجعة.
- تنفيذ عملية المراجعة.
- التوجيه والإشراف والمتابعة لعملية المراجعة.
- توثيق عملية المراجعة.

2-المعيار رقم (310) معرفة طبيعة عمل الشركة

تتطلب معايير المراجعة أن يكون تفهم المراجع لطبيعة نشاط الشركة عنصرا أساسيا في تخطيط المراجعة. وتتطلب أيضا الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة ملائمة. وأن يتحدد مدى الإشراف عليهم في ضوء تشعب

---

(1) أحمد عبد الله النور، **مدى تأثير كفاءة وانظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات المراجعة في الشركات المساهمة العامة الاردنية: دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، الأردن، 2007، ص: 88.

(2) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال المراجعة والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة**، الأردن، 2007، ص: 333.

وضخامة المهام المناطة بهم. وقد يؤثر غياب مثل هذا الفهم بصورة أساسية على مقدرة المراجع على الحصول على القناعة المعقولة لتأييد رأيه. ومن المحتمل وجود إختلافات جذرية بين نشاط الشركات المختلفة، والوضع القانوني لها. ونظام المحاسبة بها، ونظام الرقابة الداخلية المعمول به، والسياسات المحاسبية المتبعة...إلخ. وحتى بالنسبة للشركة الواحدة قد تكون هناك إختلافات هامة في هذه الأمور من سنة لأخرى قد يتطلب الأمر أن يقوم المراجع بتغيير أعضاء فريق المراجعة المناط به مهمة العمل الميداني. وحتى يمكن تحقيق تقدم إيجابي ملموس في كل عملية مراجعة، يعتبر تخطيط عملية المراجعة بصورة جيدة عنصرا أساسيا. وفي معظم الحالات قد يجد المراجع أنه من المفيد له وللعاملين معه أن يقوم بتوثيق أهم الخصائص المميزة للشركة التي تخضع للمراجعة، عن طريق إعداد ملف دائم يتم تحديثه في ضوء كل عملية مراجعة.

3-المعيار رقم (315): الفهم الكافي للشركة وأخطارها

يتعامل معيار المراجعة الدولي رقم (315) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، مع مسؤولية المراجع في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم الشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، ويعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لمراجعة البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2009. ويهدف هذا المعيار إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية، وعند مستوى الإثبات، من خلال فهم الشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

يحتوي هذا المعيار على إجراءات تقييم المخاطر نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وطرق أساليب دراسة الشركة وفهم بيئتها الداخلية بما في ذلك رقابتها الداخلية، وعناصر الرقابة الداخلية، التي في حال إلتزام المراجع بالإجراءات الواردة في معيار المراجعة رقم (315) يستطيع أن يقدم تقريرا صحيحا بالبيانات المالية التي يقوم بفحصها، حيث يجب على المراجع من خلال هذا المعيار أن يحصل على فهم لعوامل القطاع ذات العلاقة، والعوامل التنظيمية، والعوامل الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق في الشركة التي يقوم بمراجعتها، وأداء إجراءات تقييم المخاطر، لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، وعند مستوى الإثبات، حيث يجب أن تتضمن إجراءات تقييم

المخاطر، إستفسارات من الإدارة وآخرين داخل الشركة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.[1]

3-1- مخاطر المراجعة

عرف إيميل ووولف (Emile & woolf) مخاطر المراجعة على أنها "عبارة عن احتمال فشل إجراءات المراجعة في الكشف عن الأخطاء الهامة (الجوهرية) التي يمكن حدوثها وبقاءها بدون اكتشاف، وعلى المراجع أن يأخذ في الاعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة التنسيق بين كل من هدف تدني المخاطر في عملية المراجعة وهدف تحقيق فائض في الأتعاب التي يحصل عليها، بعد تغطية مصروفات عملية المراجعة. وعلى ذلك، فإنه يجب على المراجع أن يتجنب زيادة إجراءات وأعمال المراجعة في الحالات الأقل تعقيدا وذات المخاطر المنخفضة أو تقليل إجراءات وأعمال المراجعة في الحالات المعقدة وذات المخاطر المرتفعة".[2]

3-2 مكونات مخاطر المراجعة

تقضي معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقوم مراجع الحسابات بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، إلا أنه عند تحديده لمستوى الخطر فإنه يقوم بتحديد مستوى الخطر لكل رصيد من أرصدة الحسابات المدرجة بالقوائم المالية بصورة منفردة أو لكل مجموعة من العمليات. ونتيجة لذلك، فإن المخاطر النهائية للمراجعة تتوقف على طبيعة الرصيد المعين أو النوع المعين من العمليات، وما يتعلق بها من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، ومدى فاعلية إجراءات المراجعة من ناحية أخرى، وعموما فإن المخاطر النهائية للمراجعة الخاصة برصيد معين أو نوع معين من العمليات تتوقف على ثلاثة عناصر وهي طبيعة الرصيد أو النوع المعين من العمليات، فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة به، وفاعلية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية التي يستخدمها مراجع الحسابات في فحص هذا العنصر، وعموما هناك ثلاثة مكونات لخطر المراجع:[3]

---

(1) باسل حسن الطعاني، **تقييم مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الواردة بمعيار المراجعة رقم (315) في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية**، رسالة ماجستير، جامعة جدارا، الأردن، 2011، ص: 30.

(2) Emile Woolf, **Current auditing developments**, Van nostrand Reinhold, New york, 1983. p 93.

(3) عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص: 185.

-الخطر المتلازم (خطر قابلية بعض الحسابات أو العمليات لحدوث التحريفات الجوهرية)؛

-خطر الرقابة (خطر عدم قدرة نظام الرقابة الخاص بالشركة في منع أو الكشف عن أي تصحيح الأخطاء في التوقيت المناسب)؛

-خطر الإكتشاف (خطر عدم قدرة مراجع الحسابات على إكتشاف أي من التحريفات الجوهرية المتبقية).

3-2-1- الخطر المتلازم

تعبر هذه المخاطر عن قابلية حساب معين أو نوع من العمليات للتحريف بشكل جوهري في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة أو وجود جملة من الأخطاء المرتبطة بالنظام المحاسبي أو عدم كفاءة القائمين على تشغيله، ففي ظل هذا العنصر يمكن تصور بأن المخاطر المتلازمة مرتبطة بعناصر القوائم المالية من خلال إحتوائها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلبا على صدق هذه القوائم، ويرتبط حجم هذه المخاطر بعدد من العوامل هي كالآتي:

3-2-1-1-طبيعة العنصر

تشكل بعض الحسابات مواطن لبس ينبغي على المراجع أن يسلط عليها عملية الفحص، كحساب مخصصات الديون المشكوك فيها أو حسابات النقدية أو حسابات المؤونات والاهتلاكات، إن بعض هذه الحسابات عادة ما تخضع للتقدير الشخصي من قبل المحاسب أو أطراف أخرى داخل الشركة، لذلك يكون الخطر فيها ملازما لطبيعة التقديرات في هذه الحسابات على العكس تماما من ذلك هناك بعض الحسابات التي تعكس البيانات الفعلية كالحسابات المرتبطة باستثمارات الشركة على سبيل المثال.

3-2-1-2-الطرق المحاسبية

تبني إحدى الطرق المحاسبية في الشركة دون غيرها من شأنها أن تكون غير ملائمة لطبيعة نشاطها، مما لا يسمح بتكييف عناصر المحيط الاقتصادي للمؤسسة مع الأبعاد النظرية والتطبيقية لهذه الطريقة فضلا عن عدم تلائم هذه الطريقة مع طبيعة الاستغلال كطريقة الإهتلاك الثابت للاستثمارات بدلا عن الإهتلاك المتناقص أو المتزايد الذي يوائم استغلال الاستثمار في الشركة مثلا. لذلك، فإن تبني طريقة معينة دون غيرها من شأنه أن يضمن عناصر القوائم المالية أخطاء تفسر ببعد البند عن الواقع الفعلي له.

3-2-1-3- المعالجة المحاسبية

تلجأ الشركة في الوقت الحالي للمعالجة الآلية للبيانات المرتبطة بالحقائق الاقتصادية لها، إذ تتم المعالجة آليا بمجرد الإدخال لهذه الأحداث في شكل قيود محاسبية تتوافق وطبيعة التشريع المحاسبي إلى غاية الوصول إلى القوائم المالية الختامية للمؤسسة. إن هذا الأسلوب من شأنه أن يضمن عناصر هذه القوائم أخطاء تتمثل في:[1]

- الإدخال.
- التعامل مع البنود الخاصة.
- البرنامج.

كما يشار إلى أن الأخطاء المرتكبة في المعالجة اليدوية في ظل كثافة العمليات كثيرة مقارنة بالأسلوب الماضي، بالإضافة إلى زيادة مواطنها المتمثلة في الأخطاء على:

- مستوى التسجيل.
- مستوى مختلف مراحل الترحيل.
- مستوى مراحل التركيز.
- مستوى النتائج.

3-2-1-4- العوامل الخارجية

تؤثر العوامل الخارجية على المعالجة المحاسبة من خلال ضرورة تكييف عناصر المركز المالي للمؤسسة مع الواقع الاقتصادي الخارجي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال يؤثر التضخم على هيكل موجودات الشركة كالمخزونات أو الاستثمارات التي ينبغي إعادة تقييمها بشكل يجعلها أكثر ملاءمة للواقع الاقتصادي الفعلي، إن هذا التقييم يطرح فرصا للمغالاة في إعادة تعديل هذه الموجودات، مما يفرز أخطاء تتضمنها العناصر المعدلة.

---

(1) Valerie Berche, **"L'audit face aux risques informatique: une nécessaire technicité**," Revue française de l'audit interne, Institut français de l'audit et contrôle interne, Paris, septembre, 1998, n°141, pp : 21-22.

3-2-2- خطر الرقابة

هي المخاطر الناتجة عن عدم تمكن الرقابة الداخلية من الكشف في بعض الأحيان وفي حينه عن خطأ مادي في رصيد أحد الحسابات أو في رصيد مجموعة الحسابات (ويشكل في مجموعها خطأ ماديا)، ولا يمكن تجنب مثل ذلك التلفيق كليا نظرا للحدود التي يفرضها أي نظام للرقابة الداخلية.

كما عرف مجمع المحاسبين القانوني الأمريكي خطر الرقابة بأنه الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهريا إذ أجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو إكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، ولا يختلف هذا النوع من الخطر عن الخطر المتلازم في أنه لا يتوقف على مراجع الحسابات، بل يعتمد على الشركة محل المراجعة، حيث إن تصميم نظام الرقابة الداخلية يكون من إختصاص الشركة. ورغم أن تصميم نظام الرقابة الداخلية يكون من مهام الشركة محل المراجعة. إلا أن هذا النظام يكون مهما بالنسبة لمراجع الحسابات الذي يقوم بتقديم بعض المقترحات والتوصيات لتحسين النظام والذي يؤثر على عمليات المراجعة في الفترات القادمة. (1)

وبصفة عامة، فإنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا كلما إنخفض إحتمال وجود أخطاء أو كلما تم إكتشافها بواسطة هذا النظام. لذلك، فإن هذا النوع من الخطر يعتبر دالة في كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف الموجودة منها. ونتيجة للتحليل السابق فإن خطر الرقابة يعرف بأنه خطر فشل نظام الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء التي قد توجد في رصيد معين أو في عملية معينة. ويتوقف تقدير مراجع الحسابات لهذا النوع من الخطر على قيامه بإختبارات الإلمام وإختبارات الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركات محل المراجعة.

3-2-3- خطر الاكتشاف

يكمن في إحتمال عدم القدرة على التعرف على عدم الدقة في سيرورة العمليات أو في مجال المحاسبة بواسطة إجراء رقابة محددة، هذا الخطر يبقى موجود حتى في باب النظرية أو حتى بإعتبار كل التسجيلات قد

(1) يوسف محمود جربوع، "**المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف في عملية المراجعة**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، الأردن، العدد 06، 2002، ص:09.

روقبت وكمثال على ذلك إن إستخدام تقنيات المراجعة (التفتيش) غير ملائمة أو أن هاته التقنيات لم يتم تطبيقها أو أن النتائج لم يتم ترجمتها بطريقة صحيحة.

يعكس الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية تسيير الشركة ونشاطها وبيئتها، أما خطر عدم الاكتشاف هو خاص بالمراجع، هذا الأخير لا يملك القدرة في مجال النوعين الأولين (خطر الملازم وخطر عدم الاكتشاف) بحيث لا يمكنه سوى تقدير النتائج المحتملة في الخطرين الأولين بينما عليه كل المسؤولية في الاختيار بنفسه أدوات الرقابة ووضعها حيز التنفيذ. (1)

حيث أنه يختار تقنيات المراجعة القادرة على خفض خطر عدم الإكتشاف في مستوى مقبول ومن بين أخطار عدم الإكتشاف:

3-2-3-1-الخطر العشوائي

هذا الخطر يأتي من إختيار العينات والذي لا يسمح بإكتشاف الدقة.

3-2-3-2-الخطر التقني

هذا ينتج على الخطأ في إختيار أدوات المراجعة من جهة أو تطبيقها أو في ترجمة النتائج.

4-المعيار رقم (320) الأهمية النسبية (المادية) في المراجعة

حظي مفهوم الأهمية النسبية بإهتمام واسع من قبل المنظمات والهيئات الدولية المهنية للمحاسبين والمراجعين لترشيد خطوات أعضائها نحو إتخاذ قراراتهم وتخطيط مهماتهم وتنفيذها، ومن ثم كتابة تقاريرهم ومواجهة مسؤولياتهم القانونية والأدبية .والمتتبع لأدبيات المحاسبة والمراجعة يلاحظ وجود تعاريف عدة لمفهوم الأهمية النسبية. إن التعريف الذي أوردته لجنة معايير المراجعة الدولية في معيار المراجعة رقم (320) بأن الأهمية النسبية ما هي إلا إطار لأعداد أو عرض البيانات المالية في ضوء الشروط الموالية: (2)

(1) Angot Hugues**, Audit comptable audit informatique,** édition De Boeck Université, Bruxelles, Troisième édition, 2004, p:127.

(2) عودة أحمد سليمان، **العوامل المؤثرة في اختبار عمليات المراجعة في البنوك التجارية الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت،، الأردن، 2000، ص: 38.

-تعد المعلومات المادية هامة إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر في القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية.

- حجم الضرر أو الخطأ وظروف حذفه أو إنحرافه.

تعتبر الأهمية النسبية من العوامل المؤثرة جوهريا بتحديد نوعية تقرير مراجع الحسابات المناسب في ظل ظروف معينة (أحيانا)، حيث إن العبارة "خال من أي اخطاء جوهرية "، والموجودة في فقرة النطاق من تقرير المراجع النظيف أو تقريره المتحفظ تهدف إلى إعلام مستخدمي القوائم المالية بان مسؤولية مراجع الحسابات تنحصر في المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية لأنه من غير العملي للمراجع أن يقدم تأكيدا بخلو القوائم المالية من الأخطاء غير الجوهرية. (1)

ورد في الفقرة العاشرة بالمعيار رقم (320) من معايير المراجعة الدولية ما يدل على وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة فكلما إرتفع مستوى الأهمية النسبية إنخفضت مخاطر المراجعة والعكس بالعكس، فإذا إعتقد المراجع بأن مستوى الأهمية النسبية المقبول أقل من المستوى المخطط له والمقبول من قبل المراجع فإن مخاطر المراجعة سوف تزداد وعلى المراجع التعويض على ذلك بإحدى الطريقتين: (2)

- تخفيض المستوى المقرر لمخاطر الرقابة عندما يكون ذلك ممكنا ودعم المستوى المنخفض بإجراء فحوص إضافية أو موسعة للرقابة.

- تخفيض مخاطر الإكتشاف بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المخططة.

لابد لقرائن وأدلة الإثبات التي يستخدمها مراجع الحسابات في مجال الأهمية النسبية أن تنقسم إلى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها النسبية وطبقاً للوزن النسبي لها، وهذا يعتمد على الحكم الشخصي للمراجعين وخبراتهم العلمية والعملية، ويؤكد البعض عن وجود علاقة طردية بين كمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها عند قيام المراجع بأداء مهامه وبين الأهمية النسبية للعنصر أو الحدث المالي محل المراجعة.

وفي هذا المجال أكد المعيار الدولي الصادر عن لجنة المعايير الدولية للمراجعة رقم (500) في الفقرة الثانية منه على ما يأتي :(عند المفاضلة بين أدلة الإثبات في المراجعة والمراقبة لا بد من استخدام المعايير الآتية):

---

(1)Arens AlvinA , ,Randal J .Elder ,and Mark S ,Beasley. **Auditing and Assurance services: An Integrated Approach**, Prentice Hall Inc, , New Jersey ،9th Edition, 2003, p: 47.

(2) الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين، **إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي**، الأردن، 2001، ص: 246.

- معايير الحكم على كفاية أدلة وقرائن الإثبات.

- مدى صحة أدلة وقرائن الإثبات المختلفة.

- معايير الحكم على مناسبة أدلة وقرائن الإثبات.

كما أكدت اللجنة السابقة بعد إصدارها المعيار الدولي رقم (580) والخاص بإقرارات الإدارة أداة للمراجعة بأنه ليس فقط على المراجعين الخارجيين الإلمام بالمعايير الدولية المرتبطة بمفهوم وقواعد أدلة الإثبات والأساليب الفنية المستخدمة للحصول عليها وإنما مراعاة ودراسة المعايير الآتية المستخدمة في تقييم أدلة وقرائن الإثبات وهي:

- المعيار رقم (250) المتعلق بالإعتبارات القانونية والتنظيمية عند مراجعة البيانات المالية.

- المعيار رقم (550) المتعلق بالأطراف ذات العلاقة.

- المعيار رقم (620) المتعلق بإستعمال عمل الخبير.

- المعيار رقم (720) المتعلق بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مراجعة.

- المعيار رقم (810) المتعلق بفحص المعلومات المالية المتوقعة.

5-المعيار رقم (330): إجراءات المراجعة إستجابة لأخطار المقيمة

يجب أن يراعي المراجع المستويات المقدرة للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة (مخاطر الأخطاء الجوهرية) عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة، لتخفيض مخاطر عدم إكتشاف المعلومات الخاطئة الجوهرية في القوائم المالية إلى مستوى مقبول.

وبشكل خاص أشار المعيار إلى ما يلي:[1]

- يجب على المراجع تحديد طبيعة ومدى أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها من أداء إجراءات جوهرية إستجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية.

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2011، ص ص: 98-99.

- بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، يجب على المراجع تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات، ومن الممكن أن تشمل هذه الإجراءات الجوهرية إستخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة.

كما تضمن المعيار الإشارة إلى ما يلي :

- كلما كان تقييم المراجع للمخاطر أعلى فإنه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المراجع للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل أكبر.

- وتبعا لذلك وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، فإن على المراجع تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة مراجعة موثوقة ومناسبة بشكل أكبر أو أدلة مراجعة أكثر إقناعا عند مستوى الإثبات، وفي هذه الحالات قد يكون إستخدام إجراءات المصادقة فعالا في توفير أدلة مراجعة كافية ومناسبة.

- كلما إنخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما إنخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المراجع من إجراءات التحقق لتكوين إستنتاج بشأن تأكيد خاص ببيان مالي.

6-المعيار رقم (402): اعتبارات المراجعة بالشركات التي تستعمل مؤسسات خدمية

يمكن للعميل إستعمال مؤسسة خدمية تقوم بإنجاز بعض المعاملات لصالحه (مثل أعمال الحاسوب) والإحتفاظ بالحسابات الخاصة بها أو تسجيل المعاملات ومعالجة المعلومات ذات العلاقة، لذلك فان بعض السياسات والإجراءات والسجلات المملوكة من قبل الشركة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية مراجعة البيانات المالية للعميل.

ويقوم المراجع بتحديد أهمية نشاطات الشركة الخدمية على العميل وصلتها بعملية المراجعة من خلال ما يلي: [1]

- معرفة الخدمات التي تقدمها هذه الشركة للعميل.
- معرفة شرط العقد الموقع بين العميل والشركة الخدمية.
- الحصول على تأكيدات البيانات المالية التي تتأثر بإستعمال الشركة الخدمية.

[1] ايهاب نظمي وهاني العزب، **مرجع سابق**، 2012، ص: 198.

- معرفة مدى التعاون بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للشركة مع أنظمة المؤسسات الخدمية.
- معرفة قدرة الشركة الخدمية ومتانتها المالية.

وفي حال تأكد المراجع بأن نشاطات الشركة الخدمية ضروري بالنسبة للمؤسسة ومرتبطة بعملية المراجعة فعليه الحصول على المعلومات الضرورية لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لتلك المؤسسات ومتابعة تقدير مخاطر الرقابة. بعد إستئذان الشركة الخدمية من خلال العميل.

كما يجب على مراجع العميل تقييم العمل المؤدي إليه من قبل مراجع الشركة الخدمية وعليه تقدير فائدة وملاءمة التقارير الصادرة من قبله، أما عندما يستعمل مراجع العميل تقريرا لمراجع الشركة الخدمية فيجب عليه عندها عدم الإشارة في تقريره إلى تقرير مراجع الشركة الخدمية.

- عندما تكون الخدمات المقدمة من الشركة الخدمية محدودة بتسجيل ومعالجة معاملات العميل وأن العميل يبقى متحفظا بالسلطة والمساءلة، فإن العميل قد يستطيع أن ينفذ سياسات وإجراءات فعالة داخل مؤسسته.
- أما عندما تقوم الشركة الخدمية بتنفيذ معاملات العميل والإحتفاظ بالمسؤولية، فإن العميل قد يعتقد بأنه من الضروري الإعتماد على سياسات وإجراءات الشركة الخدمية.
- إذا قرر المراجع بأن تقدير مخاطر الرقابة سوف لا تتأثر بضوابط الشركة الخدمية، فليس من الضروري الأخذ بالإعتبارات الأخرى لهذا المعيار.

المطلب الثاني: معايير أدلة الاثبات

تعني أدلة الاثبات في المراجعة كل ما يمكن جمعه من أدلة محاسبية تدعم الرأي الفني للمراجع حول صحة القوائم المالية.

1 – المعيار رقم (500): أدلة الإثبات

الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو التأكيد فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها من ربح أو خسارة وتدفقاتها النقدية في نهاية فترة مالية محددة، وحتى يتمكن المراجع من إعطاء رأيه حول هذه البيانات لابد له من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة أثناء

قيامه بعملية المراجعة، وقد عرفت أدلة الاثبات بأنها "المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت البيانات التي تم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعة". [1]

وكذلك تم تعريف أدلة الاثبات في الفقرة "4" من هذا المعيار بأنها "المعلومات التي يصل إليها المراجع للتوصل إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الاثبات مصادر المستندات والسجلات المتضمنة للبيانات المالية، والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى".

1-1- كفاية وملاءمة أدلة الإثبات

أشارت الفقرة 7 من هذا المعيار بأن على المراجع أن يحصل على أدلة اثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني، والكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما الملاءمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى مصداقيتها بتوكيد خاص.

يتأثر إجتهاد المراجع حول كفاية وملاءمة أدلة الإثبات بعوامل عدة منها:

- تقدير المراجع لطبيعة المخاطر الموروثة على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى رصيد الحساب أو مجموعة من العمليات.
- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- الأهمية النسبية للبند الذي تم إختياره.
- الخبرة التي تم الحصول عليها.
- نتائج إجراءات المراجعة بما في ذلك الغش أو الخطأ اللذان قد يتم إكتشافهما.
- مصدر المعلومات المتاحة ودرجة الحصول عليها.
- وقت إجراء المراجعة يتم في المرحلة الأولية أو في نهاية السنة.[2]
- تكلفة الحصول على الدليل للعنصر موضع المراجعة.[3]

---

[1] جيمس لوبك ألفين، ترجمة: محمد الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000، ص: 238.

[2] هادي التميمي، **المدخل الى المراجعة من الناحية النظرية والعملية**، مركز كحلون للكتب، الأردن، 1998، ص: 113.

[3] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، 2000، ص: 167.

1-2- مصداقية أدلة الإثبات

ليس كل أدلة المراجعة ذات حجية واحدة أو قوة متماثلة في الإثبات، مما يتطلب من المراجع الاستعانة بخبرته وعمله ورأيه وحكمه الشخصي ليختار أقواها حجة لتدعيم وتعزيز رأيه ونظرا لتفاوت الأدلة من حيث حجيتها والإعتماد عليها، الأمر الذي يتطلب وضع معايير وقواعد يعتمد ويستند عليها المراجع في تقويمه واختباره لأدلة الإثبات. [1]

وقد أشارت الفقرة 15 من هذا المعيار بأن موثوقية أدلة الإثبات تتأثر بمصدرها داخلية أو خارجية، بطبيعتها مرئية أو موثوقة أو شفهية، والنقاط التالية تساعد المراجع على تقدير موثوقية أدلة الاثبات:

- دليل الإثبات الذي يحصل عليه المراجع من مصدر خارجي مثل تأكيدات الذمم المدينة أو تأكيدات البنوك يعتمد عليه أكثر من دليل خارجي.

- أدلة الإثبات الصادرة من داخل الشركة مثل فواتير المبيعات التي يعتمد عليها أكثر عندما يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ذات فعالية.

- أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع مباشرة مثل جرد صندوق النقدية يعتمد عليها أكثر من تلك التي يحصل عليها من الشركة.

- أدلة الإثبات تكون على شكل مستندات أو قرارات مكتوبة مثل محاضر إجتماعات مجلس الإدارة يعتمد عليها أكثر من القرارات الشفوية.

1-3- إجراءات الحصول على أدلة البحث

أشارت الفقرة 19 من هذا المعيار بأن أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها وترقيمها لأجل أن يتمكن من إبداء الرأي حول البيانات المالية يتم الحصول عليها بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات الآتية:

1-3-1- الفحص

ويتضمن الفحص إختبار السجلات والمستندات أدلة إثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعتها ومصدرها، وعلى مدى فعالية الرقابة الداخلية المتبعة في إعدادها، وهناك ثلاث أصناف لهذا النوع من الأدلة والتي توفر درجات مختلفة من الموثوقية للمراجع وهي:

---

[1] حسين القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، عمان، الأردن، 1999، ص:310.

- أدلة إثبات موثقة صادرة من طرف ثالث ومحفوظة لديه.

- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لدى الشركة.

- أدلة إثبات موثقة صادرة عن الشركة ومحفوظة لديها.

أما بالنسبة لفحص الأصول الملموسة، فإنها توفر أدلة إثبات بوجودها ولكن ليس بالضرورة بملكيتها وقيمتها.

1-3-2- الملاحظة

وتشمل النظر إلى الطريقة أو الإجراء الذي يقوم به الآخرون تعتبر الملاحظة طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات، فمعظم العناصر خاضعة للملاحظة، وتستخدم الملاحظة من أجل تحقيق هدف إكتمال من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل بالدفاتر، وتستعمل الملاحظة كذلك من أجل التأكيد من إجراءات الرقابة الداخلية كملاحظة إجراءات جرد البضاعة من قبل موظفي الشركة. [1]

1-3-3-الإستفسار

ويتضمن الإستفسار البحث عن المعلومات من أشخاص لديهم معرفة وإطلاع من داخل أو خارج الشركة، وتتفاوت الإستفسارات من الإستفسارات الرسمية المكتوبة الموجهة إلى طرف ثالث إلى الإستفسارات الشفهية الموجهة إلى أشخاص من داخل الشركة.

وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الإستفسار، فلا يمكن النظر للإستفسار كدليل حاسم، لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد، ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل، وبالتالي على المراجع عندما يحصل على دليل عن طريق الإستفسار فمن الضروري أن يحصل على أدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى.[2]

1-3-4- المصادقات

وتمثل الإجابة على إستفسار من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع، ويقوم بالحصول على إستجابة كتابية كلما أمكن ذلك وتوفر المصادقات دليل للإثبات يمكن الإعتماد عليه بدرجة كبيرة، كذلك لأنها من خارج الشركة وسلمت إلى المراجع مباشرة.

---

[1] حسين قاضي وحسين دحدوح، **مرجع سابق**، 1999، ص: 310.

[2] جيمس لوبك ألفين، **مرجع سابق**، 2000، ص: 249.

1-3-5- الإحتساب

ويتضمن التحقق من صحة العمليات الحسابية، أو إجراء إحتسابات مستقلة.

1-3-6- الإجراءات التحليلية

وتتألف من النسب والمؤشرات المالية المهمة.

2-المعيار رقم (510): الأرصدة الإفتتاحية في العمليات الجديدة

لقد إهتم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية، وذلك عندما تدقق القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مراجعة من قبل مراجع آخر، لذلك يجب على المراجع أن يأخذ هذا المعيار بعين الإعتبار ليتمكن من إدراك الإلتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة، وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة المراجعة الأولى يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة تفيد أن:

- الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية.
- الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها.
- السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات، أو أن التغيرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.[1]

تعتمد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات عند مراجعة هذه الأرصدة على مجموعة من العوامل أهمها:[2]

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركة هل تم مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، وإن كانت كذلك فهل كان تقرير المراجع مقيدا.
- طبيعة الحسابات ومخاطر المعلومات الخاطئة في القوائم المالية للفترة الحالية.
- الأهمية النسبية للأرصدة الإفتتاحية بالنسبة إلى القوائم المالية للفترة الحالية.

بناء على ما سبق، على المراجع أداء إجراءات المراجعة بمراعاة ما يلي: [3]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر، الأردن، 2005، ص:299.

[2] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، 2011، ص:102

[3] محمود السيد الناغي، **مرجع سابق**، 2000، ص: 325.

- إدراك مدى التغير في السياسات المحاسبية، ومدى مناسبتها في حالة وجود أية تغيرات والإفصاح الكافي عنها.

- دراسة مدى الكفاءة المهنية للمراجع السابق وإستقلاله في حال الحصول على أدلة إثبات للأرصدة الإفتتاحية بفحص أوراق عمله، مع الإهتمام بأية تحفظات أو رأي سلبي أو الإمتناع عن إبداء الرأي من جانبه.

- عند قيام مراجع سابق بعملية المراجعة للأرصدة في نهاية العام السابق، عندئذ يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة متعلقة بالأصول والإلتزامات المتداولة كجزء من المراجعة للفترة الحالية.

- الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بالأصول والإلتزامات غير المتداولة.

في حالة عدم حصول المراجع على أدلة مراجعة كافية ومناسبة بعد قيامه بالإجراءات السابقة، فإن تقريره يجب أن يشمل:

- رأيا متحفظا.

- الإمتناع عن إبداء الرأي.

- في نطاق إختصاصه وفي الحالات التي تجيز بإبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي يتعلق بنتائج النشاط ورأي نظيف يتعلق بالمركز المالي (كعدم إشرافه على الجزء الفعلي كون تاريخه سابق لتاريخ تعيين المراجع ومصادقته على الميزانية).

3-المعيار رقم (520): الإجراءات التحليلية

يحصل المراجع على أدلة الإثبات التي يستلزمها المعيار الثالث من معايير أداء المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1972 عن طريق أداء مجموعتين من إجراءات المراجعة: [1]

- مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة.

- المراجعة التحليلية للنسب المالية والإتجاهات الهامة وفحص أي تقلبات غير عادية بها.

---

[1] نجيب الجندي، "**نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية**"، مجلة الادارة العامة، المملكة العربية السعودية ،1987، العدد 54، ص:01.

يهدف النوع الأول من الإجراءات إلى التحقق من وجود دليل موضوعي (غالبا في شكل مستند من داخل أو خارج الشركة) يؤيد صحة القيمة الدفترية لأحد البنوك أو مكونات هذه القيمة. أما النوع الثاني فيهدف إلى التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية في ضوء القيمة التي يقدرها المراجع لهذا البند. فإذا إقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة، دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة. أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصا إضافيا للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي أخطاء أو تلاعبا في القوائم المالية.

3-1 مفهوم المراجعة التحليلية

تعرف الإجراءات التحليلية " الإختبارات التحليلية " في نشرة معايير المراجعة رقم (56) على أنها "تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية مع بعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع".[1]

وتؤكد نشرة معايير المراجعة رقم (56) على أهمية التوقعات التي يتوصل إليها المراجع، فمثلاً يمكن للمراجع أن يقارن مصاريف العمولة المسجلة في العام الحالي بالمبيعات المسجلة مضروبة في معدل متوسط العمولة كإختبار للمنطقية العامة للعمولات المسجلة، وحتى يمكن إعتبار ذلك دليلاً مناسباً ويمكن الإعتماد عليه، ويجب أن يستنتج المراجع أن المبيعات قد تم تسجيلها على نحو صحيح، وأن كافة المبيعات ينتج عنها عمولة، وأنه يوجد معدل فعلي لمتوسط العمولة يمكن أن يحدد بسهولة.

كما تعرف الإجراءات التحليلية على أنها فحص إنتقادي للعلاقات القائمة بين أرصدة القوائم المالية وذلك بغرض التأكد من إتساق الأرصدة مع بعضها واتساقها مع الإتجاهات الاقتصادية السائدة، وأيضا إتساقها مع معرفة المراجع وخبرته وحكمه الشخصي، وهي توفر للمراجع إثباتا في مجالات كانت نتائج إختباراتها غير مقنعة.[2]

صارت الإجراءات التحليلية ضرورة تفرضها إعتبارات الوقت والتكلفة وأعتبر مراجع الحسابات مضطرا للإعتماد على أساليبها وأدواتها بما يتناسب وهذين العنصرين، الأمر الذي أدى إلى إستخدام المراجعة التحليلية كأداة هامة في تحديد مسار عملية المراجعة بناء على مؤشرات أساسية يحددها المراجع قبل وضع برنامجه أو الشروع بالمراجعة الميدانية. كما تستخدم المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية فيما إذا كانت أكثر تأثيرا وفعالية

---

(1) هاني فرحان الزايغ، **دور المراجع في تقييم ادلة الاثبات لإبداء الراي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة غزة الاسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين، 2006، ص :100.

(2) Depaula ,F.C .AND Attwood ,A , **Auditing :principles and practice** ,The English Language Book Society and Pitman ,sixteenth ed , 1982,p:225

من الإختبارات التفصيلية التي تمثل أيضا أدوات مراجعة يستخدمها العديد من المراجعين وهو ما يتوافق مع الطبيعة الإنتقادية والتحليلية لعمل المراجعة. إذ يتم بموجب تلك الإختبارات دارسة النسب الهامة والإتجاهات وغيرها من المؤشرات، وتقصي أي تغييرات غير متوقعة، فإذا كانت النتائج الفعلية التي يحصل عليها المراجع تتماشى بشكل منطقي معها يكون لدى المراجع دليل يؤكد رأيه في القوائم المالية. وعليه فإن النقاط الرئيسية التي يجب أن يأخذها المراجع بعين الإعتبار للقبول بقرائن إختبارات المراجعة التحليلية هي كالآتي: [1]

- تحديد مدى إمكانية الإعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة.
- دقة البيانات المستخدمة في التنبؤ.
- الإختلاف بين الأرقام الفعلية والأرقام التقديرية، فإذا كانت هناك إختلافات هامة فيتم البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذه الإختلافات.

3-2- المراحل التي تستخدم فيها الإجراءات التحليلية

أشارت معايير المراجعة الدولية إلى المراحل التي يمكن فيها المراجع من إستخدام أدوات المراجعة التحليلية ومدى الزامية كل مرحلة وأهدافها المتوخاة. ومن المهم هنا أنه في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة لابد من أن يكون هناك مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها المراجع وتوقعات المراجع، أي النتائج التقديرية التي رسمها المراجع لكل مرحلة من المراحل لبيان حجم الإنحرافات والبحث في أسبابها وتتمثل هذه المراحل في:[2]

3-2-1- الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة والاختبارات الأساسية

تعد الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة الزامية وتتم هذه الإجراءات في بداية عملية المراجعة ويسعى المراجع من خلالها إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- معرفة فيما إذا كانت الأرقام الأولية لنتائج الفحص تنسجم مع توقعات المراجع بناء على دراسته لنشاط العميل والبيئة المحيطة والصناعة.
- تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات أو النواحي المالية بشكل عام.
- توجيه موارد المراجعة إلى الأمور الأكثر أهمية.
- زيادة فهم المراجع لنشاط العميل وتحديد مجالات الخطورة المحتملة.
- المساعدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إستخدام إجراءات المراجعة الأخرى.

---

[1] Dittenhofer M , "**Analytical Auditing and Risk in Governement** " ,managerial Auditing Journal ,vol ,No8 , 2001, pp:469-478

[2] محمد ثقل على الهاجري، **مدى اعتماد المراجعة التحليلية عند وضع وتنفيذ خطة التدقيق**، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الادارة والمالية، قسم المحاسبة والتمويل، الاردن، 2007، ص ص:31-34

– التأثير على أوجه العمل التي لم تكن معروفة للمراجع.

يستخدم المراجع المعلومات المالية وغير المالية في الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية المراجعة، فمثلا يتم الربط بين المبيعات وعدد الأمتار المربعة لحيز المبيعات أو لحجم البضاعة المباعة وهامش الربح أو مقارنة دوران الذمم المدينة أو البضاعة أو مقارنة الأصول المتداولة مع الخصوم المتداولة لإعطاء فكرة حول الإستمرارية من خلال قياس سيولة الشركة.

3-2-2-الإجراءات التحليلية في مرحلة الاختبارات التفصيلية

إعتبرت معايير المراجعة الدولية القيام بالإجراءات التحليلية في هذه المرحلة الإختبارية ذي أهداف هامة. ومن أهم أهداف المراجعة التحليلية في هذه المرحلة هو تزويد المراجع بمستوى مقبول من الثقة بنظام الرقابة الداخلية ونتائج الإختبارات التفصيلية، الأمر الذي يمكن المراجع من التأكد بدرجة معقولة بأن مخاطر المراجعة في أدنى مستوى ممكن. لقد أكدت معايير المراجعة الدولية على وجوب مراعاة المراجع عند إستخدام الإجراءات التحليلية ضمن الإختبارات الجوهرية على ما يلي:

– مراعاة أهداف الإجراءات التحليلية وتحديد إمكانية الإعتماد على نتائجها.

– طبيعة الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها ومدى وجود أقسام وفروع ومعلومات خاصة بها. ومن ثم تحديد ما إذا كان من المناسب القيام بالإجراءات التحليلية للشركة ككل أو للأقسام والفروع.

– مدى توافر المعلومات اللازمة للقيام بعملية التحليل مالية كانت أم غير مالية مثل المعلومات الخاصة بعدد وحدات الإنتاج أو عدد الوحدات المباعة وغيرها.

– تحديد فيما إذا كانت المعلومات المتوفرة تمثل أهدافا تسعى الشركة لتحقيقها أم أنها توقعات.

– مصدر المعلومات المتوفرة داخلية أم خارجية، إذ تعد المصادر المستقلة عن الشركة أكثر موثوقية من المصادر الداخلية.

– المعرفة التي حصل عليها المراجع من خلال عمليات المراجعة السابقة فضلا عن فهمه لفعالية وكفاءة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والمشاكل المحاسبية التي واجهت الشركة في الفترات السابقة.

– موثوقية المعلومات المتوفرة، كالتحقق من مدى إعداد الموازنات التقديرية إستنادا لأسس علمية أو أنها وضعت إستنادا إلى الأهداف التي ينبغي تحقيقها والإمكانات المتوفرة.

يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة لتقليل مخاطر الإكتشاف اللاحق للإختلافات والإنحرافات المتعلقة بعناصر أساسية هامة خاصة بالقوائم المالية قد يكون مرتكزا على الإختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة على إجتهاد المراجع بشأن الفعالية والكفاءة المتوقعة من الإجراءات المتوفرة لتقليل مخاطر الإكتشاف للعناصر الأساسية والهامة في القوائم المالية.

يقوم المراجع عادة بالإستفسار من الإدارة حول توفر المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها، ونتائج مثل هذا الإجراءات المنجزة من قبل الشركة. ويمكن إستخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل الشركة بكفاءة شريطة أن يكون المراجع مقتنعا بأن هذه المعلومات قد تم إعدادها بشكل مناسب.

3-2-3-الإجراءات التحليلية عند النظرة الشاملة في نهاية عملية المراجعة

تعتبر هذه الخطوة إلزامية حسب معايير المراجعة الدولية. حيث تهدف هذه الخطوة بشكل رئيسي إلى تمكين المراجع من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام، بالإضافة إلى إمكانية الحكم على إستمرارية الشركة.

يطبق المراجع هذه الإجراءات في نهاية عملية المراجعة، إذ يقوم المراجع في هذه المرحلة بتقييم الأدلة المختلفة التي تم الحصول عليها والخروج برأيه الفني المحايد النهائي. تشير خلاصة عمل المراجع إلى تكوين رأيه العام فيما إذا كانت القوائم المالية ككل مطابقة لتوقعاته وتقديراته التي كونها في بدايتها. والإستنتاجات التي تم التوصل إليها نتيجة هذه الإجراءات يراد منها تعزيز الإستنتاجات المتكونة خلال عملية المراجعة بشكل منفرد لكل عنصر من عناصر البيانات المالية أو مراجعة القوائم المالية ككل، وتساعد كذلك في الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية القوائم المالية. ومن ناحية أخرى تحدد المجالات التي تتطلب إجراءات إضافية. [1]

3-3-مدى الإعتماد على الإجراءات التحليلية

لقد أشارت الفقرة "15" من هذا المعيار بأن مدى الإعتماد الذي يضعه المراجع على نتائج الإجراءات التحليلية يعتمد على عدة عوامل منها:

- الأهمية النسبية للبند موضع الفحص التحليلي فمثلا في حالة كون رصيد المخزون ذو أهمية نسبية فإن المراجع سوف لا يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لتكوين قراره، ولكن في بعض الأحيان قد يعتمد المراجع فقط على الإجراءات التحليلية لبعض بنود الدخل والمصاريف وذلك عندما لا تكون ذات أهمية نسبية بمفردها.

[1] Arens A,A,Elder ,R ;J ,and Beasley , **Auditing and Assurance Services An Intrgeated Approach** , ,prentice –Hill ,Inc, 10th Ed,2005 ,pp: 209-214

- إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لنفس أغراض المراجعة، مثل الإجراءات الأخرى المنجزة من قبل المراجع لفحص قابلية تحصيل الديون، فمثلا أن فحص وصولات القبض اللاحقة، قد تؤكد أو تبدد الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الزبائن.

- الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية، فمثلا يتوقع المراجع عادة درجة أكبر من الثبات عند مقارنة نسبة مجمل الربح من فترة لأخرى أكبر مما يجده عند مقارنة فقرات مختارة كمصاريف البحوث والإعلانات والتي قد تختلف من فترة إلى أخرى طبقا لسياسة الإدارة.

- أهداف الإجراءات التحليلية، تساعد الإجراءات التحليلية التي تنفذ في مرحلة تخطيط عملية المراجعة على تحديد توقيت ونطاق إجراءات المراجعة الأخرى بينما تستعمل الإجراءات التحليلية التي تمت خلال عملية المراجعة على تعزيز الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر آخر.

- تقييم الرقابة الداخلية، وذلك عندما يستنتج المراجع مثلا ضعف الرقابة الداخلية على المبيعات فإن عليه أن يعتمد على الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة أكثر من إعتماده على الإجراءات التحليلية للمبيعات.[1]

4 – المعيار رقم (530): المعاينة في المراجعة وإجراءات الإختبارات الانتقائية الأخرى

حظي استخدام أسلوب العينات في المراجعة باهتمام المنظمات والإتحادات المهنية العالمية فقد شكلت لجنة عن (AICPA) لدراسة مدى إمكانية الإستفادة من أسلوب العينات الإحصائية في مجال العمل المرجعي، وتوصلت إلى أنه ليس هناك ما يمنع المراجع من الإستفادة من هذا الأسلوب لإجراء إختباراته وتسهيل اعماله، طالما أن ذلك يتوافق مع إلتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند أدائه لعمله المهني، وأصدرت توصياتها عام 1962 بضرورة الإهتمام بهذا الأسلوب وتطبيقاته في مجال المراجعة، وخاصة وأن معايير المراجعة تسمح بإستخدامه في تحديد حجم الفحوص والإختبارات. [2]

---

[1] ياسين عبد الرحمان محمد طاهات، **تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات**، رسالة ماجستير، الأردن، 2003، ص ص: 51 – 52.

[2] سمير عبد الغني محمود، "**التأصيل العملي للمراجعة بالعينة في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم (19) مع التطبيق على عينة من مكاتب المراجعة في مصر**". العدد 105، مصر، 2006، ص: 35.

يسري المعيار الدولي رقم (530) عند ما يقرر المراجع إستخدام العينة الرقابية للقيام بإجراءات الرقابة على الأداء. وهو يعالج إستخدام المراجع للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم وتنفيذ العينة الرقابية، وإجراء إختبارات المراقبة وإختبارات التفاصيل، وتقييم النتائج إعتمادا على العينة. فالمعيار الدولي للمراجعة (530) يكمل المعيار الدولي للمراجعة رقم (500) الذي يعالج مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ الإجراءات الرقابية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للوصول إلى استنتاجات معقولة لبناء رأي المراجع. ويقدم المعيار رقم (500) إرشادات بخصوص الوسائل المتوفرة للمراجع لإختيار مفردات الإختبار والتي يمثل إختيار العينة الرقابية أحد وسائلها. [1]

وبين معيار المراجعة الدولي رقم (530) أن عملية إختيار المفردات التي ينوي المراجع مراجعتها، عادة ما تكون على أحد أشكال ثلاثة، ويمكن أن يستخدم مزيجا منها وذلك حسب الظروف، وتشمل:

- مراجعة مفردات المجتمع بنسبة 100% وهذا الشكل غير مناسب لإختبارات الرقابة ولكنه مناسب للإختبارات الجوهرية وخاصة في حالة وجود قيم عالية أو وجود مخاطر هامة.

- إختبار بعض البنود المحددة، وهذا يتوقف على فهم المراجع للشركة وتقيم مخاطر وجود تحريفات مادية، أيضا حسب خصائص المجتمع، وهذه البنود المحددة قد تشمل ما يلي:

- البنود ذات القيم العالية أو ذات خصائص محددة مثل كون هذه البنود عادة تتعرض للأخطاء.
- البنود التي تزيد على حد معين.
- بعض البنود التي يستخدمها المراجع للحصول على معلومات عن طبيعة الشركة وعملياتها ومخاطر الرقابة
- بعض البنود من أجل إختبار الأنشطة الرقابية.
- إستخدام العينات.

وقد بين المعيار أن مراجعة العينات هو تطبيق إجراء مراجعة ما على أقل من 100% من مفردات نشاط معين أو صنف معين من النشاطات أو صنف من العمليات. وبالتالي فإن الأمور الموالية لا تدخل تحت مسمى المعاينة:

---

[1] **http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/view/article/issai-1530-audit-sampling.html**.
(تم الاطلاع على الموقع يوم 05-01-2014)

- مراجعة مجتمع معين بنسبة 100%.
- مراجعة نشاط معين بأكمله من أجل دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية.
- القيام بالإستفسارات من الإدارة والموظفين.
- إستخدام الإجراءات التحليلية.

ويعود السبب الرئيسي في إستخدام العينات إلى تعذر القيام بالفحص الشامل، ويتعذر القيام بالفحص الشامل نتيجة لكبر أحجام الشركات وتعدد عملياتها وتنوعها وإرتفاع تكاليف القيام بالفحص الشامل. ولكن هناك خطر يرافق عملية إستخدام العينات يسمى خطر المعاينة، وهو الخطر الناتج عن إحتمال خروج المراجع بنتيجة من العينة تختلف عن النتيجة التي سيتحصل عليها فيما لو قام بمراجعة كامل مفردات المجتمع[1].

5 – المعيار رقم (540): مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة في عملية مراجعة البيانات المالية، كما يشمل هذا المعيار على متطلبات وإرشادات حول أخطاء التقديرات المحاسبية المختلفة والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة، وفيما يلي يتم عرض أهم ما تضمنه هذا المعيار [2].

فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة، يتعين على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول ما إذا كان:

- قرار الإدارة بالإعتراف أو عدم الإعتراف بالتقديرات المحاسبية في البيانات المالية.
- أساس القياس المختار للتقديرات المحاسبية، وفقا لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.
- يتعين على المراجع بالإعتماد على أدلة المراجعة تقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية في البيانات المالية إما معقولة في سياق إطار عمل التقارير المالية المعمول به أو تم التعبير بشكل خاطئ.

---

(1) علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية**، دار وائل لنشر، الأردن، الطبعة الرابعة، 2012، ص: 288.

(2) فيصل البعداني، " **معايير المراجعة الدولية (540) و(550)** "، مجلة المحاسب القانوني، العدد 9، اليمن، 2012، ص: 12.

– يتعين على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول ما إذا كان الإفصاح في البيانات المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وفقا لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

– فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة. يتعين على المراجع تقييم مدى ملائمة الإفصاح شكوك التقدير في البيانات المالية في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

– يتعين على المراجع مراجعة الأحكام والقرارات الصادرة من قبل الإدارة لدى إعداد التقديرات المحاسبية من أجل تحديد ما إذا كانت هناك مؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة. ولا تشكل المؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة بحد ذاتها أخطاء لأغراض التوصل إلى إستنتاجات حول معقولية التقديرات المحاسبية المختلفة.

– تنطوي بعض التقديرات المحاسبية على شكوك متدنية نسبيا وقد تؤدي إلى مخاطر أقل للأخطاء الجوهرية مثل:

- التقديرات المحاسبية الناشئة في الشركات التي تشترك في أنشطة عمل معقدة.
- التقديرات المحاسبية التي يتم إعدادها وتحديثها عادة لأنها تربط بمعاملات روتينية.
- التقديرات المحاسبية المشتقة من بيانات متوفرة بسهولة، مثل البيانات المتعلقة بأسعار الفائدة الصادرة أو أسعار صرف الأوراق المالية المتبادلة. وقد يشار إلى مثل هذه البيانات في سياق تقدير محاسبي للقيمة العادلة.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة حيث أن طريقة القياس المحددة بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به بسيطة وسهلة التطبيق على الأصل أو الإلتزام الذي يقتضي القياس بالقيمة العادلة.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة حيث أن النموذج المستخدم لقياس التقدير المحاسبي معروف أو مقبول عموميا، شريطة أن تكون الإفتراضات أو المدخلات الخاصة بالنموذج جديرة بالملاحظة.

– فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، قد تكون هناك شكوك مرتفعة نسبيا خاصة عندما تكون على إفتراضات هامة.

– تختلف درجة شكوك التقدير بالإستناد إلى طبيعة التقدير المحاسبي والحد الذي توجد عنده طريقة أو نموذج مقبول عموميا مستخدم لإعداد التقدير المحاسبي، والطابع الذاتي للإفتراضات المستخدمة في إعداد التقدير

المحاسبي. وفي بعض الحالات قد تكون شكوك التقدير المرتبط بالتقدير المحاسبي كثيرة جدا بحيث لا يتم تحقيق معايير الإعتراف في إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به ولا يمكن إعداد التقدير المحاسبي.

- لا تنطوي كافة بنود البيانات المالية التي تقتضي القياس بالقيمة العادلة على شكوك في التقدير. [1]

6-المعيار رقم (550): الأطراف ذات العلاقة

تقتضي المعايير المهنية بأن يحصل المراجع على الإثباتات الضرورية لمساعدته في تكوين رأيه حول البيانات المالية محل المراجعة، في حالة قيام المراجع بمراجعة شركات مرتبطة بعلاقات السيطرة أو غير ذلك، ووجود عمليات مع هذه الجهات، فعليه القيام بالإجراءات الضرورية لضمان الإفصاح عن هذه الجهات ذات العلاقة وعملياتها. [2]

وقد عرف المعيار الدولي للمحاسبة رقم "24" الأطراف ذات العلاقة بأنها أية جهة لها القدرة على السيطرة على الجهة الأخرى أو ممارسة التأثير المهم عليها في إتخاذ القرارات المالية والتشغيلية، كما عرفت العمليات مع تلك الجهات على أنها عبارة عن تحويل الموارد أو الإلتزامات بين الجهات المرتبطة بغض النظر عما إذا كان هناك تكلفة مقابلة لها أم لا.

ولقد أشارت الفقرة "5" من هذا المعيار بأن الإدارة مسؤولة عن تحديد الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عن العمليات التي تتم مع تلك الأطراف وهذه المسؤولية تتطلب من الإدارة تطبيق نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية ملائمين للتأكيد من أن العمليات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة قد قيدت بشكل مناسب في السجلات وتم الإفصاح عنها في البيانات المالية، وبهذا الخصوص قد أشارت الفقرة "15"من هذا المعيار بأنه على المراجع أن يحصل على إقرار خطي من الإدارة بخصوص:

- إكتمال المعلومات المقدمة والخاصة بتحديد الأطراف ذات العلاقة.

- ملاءمة الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية.

---

(1) أسامة عبد المنعم السيد علي وعمر اقبال المشهداني. "**الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية**"، مجلة أبحاث اقتصادية، جامعة بسكرة، العدد الثامن،2010، ص ص:207-208.

(2) عز الدين على فليح عربيات، **مدى تطبيق مراجعي الحسابات لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (500) في الأردن**، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية قسم المحاسبة، الأردن، 2005، ص ص:60-61

أشارت الفقرة "7" بأنه على المراجع فحص المعلومات التي توفرها الإدارة حول أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم وعلى المراجع إنجاز الإجراءات الموالية لغرض التأكد من كمال هذه المعلومات:

- الإطلاع على أوراق عمل السنة السابقة للحصول على أسماء الأطراف ذات العلاقة.
- فحص الإجراءات التي تتبعها الشركة لتحديد الأطراف ذات العلاقة.
- الإستفسار عن إرتباط المدراء والمسؤولين بشركات أخرى.
- الإطلاع على سجلات المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين أو إذا كان مناسبا الحصول على قائمة بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل الأسهم.
- الإطلاع على محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة.
- الإستفسار من المراجعين الحاليين المشاركين بالمراجعة أو المراجعين السابقين عن معلوماتهم بأطراف إضافيين ذوي علاقة.

وأشارت الفقرة "8" من هذا المعيار بأنه إذا كانت متطلبات التقرير تتطلب الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة فعلى المراجع أن يكون مقتنعا بأن هذا الإفصاح كافي.

7-المعيار رقم (560): الأحداث اللاحقة

تعرف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بأنها تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية ونشرها على أنه يمكن التمييز بين فئتين من الأحداث هما: [1]

- أحداث لاحقة توفر إثباتات إضافية حول أمور كانت قائمة بتاريخ الميزانية المالية.
- أحداث لاحقة عن أمور حدثت بعد تاريخ الميزانية.

كما يمكن تعريفها من زاوية المراجعة بأنها " الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع."

---

[1] هاني فرحان الزايغ، **مرجع سابق**، 2006، ص ص: 111-112.

قد تتطلب الأحداث التي تقع ما بين تاريخ الميزانية المالية، وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية تعديل الأصول والالتزامات، وتتطلب الإفصاح، ومن الأحداث التي تتطلب التعديل أو الإفصاح ما يلي:

- يجب تعديل الأصول والإلتزامات بتأثير الأحداث التي تجري بعد تاريخ الميزانية إذا وفرت أدلة إضافية تساعد في تقدير المبالغ المتعلقة بالظروف التي كانت موجودة بتاريخ الميزانية المالية أو إذا أشارت إلى أن فرضية الإستمرارية بالنسبة للشركة ككل أو لجزء منها غير ملائمة.

- يجب ألا تعدل الأصول والإلتزامات للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية المالية إذا لم تؤثر الأحداث على الأصول والإلتزامات بتاريخ الميزانية المالية، ولكن يجب الإفصاح عنها إذا كانت هامة لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية في إجراء التقييمات وإتخاذ القرارات المناسبة.

- يجب التعديل لقاء أرباح الأسهم عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية أو الإفصاح عنها إذا اقترحت أو أعلن عنها بعد تاريخ الميزانية المالية ولكن قبل المصادقة على القوائم المالية.

- توجد بعض الأحداث التي تحدث بعد تاريخ الميزانية المالية، إلا أنها تظهر في القوائم المالية بسبب متطلبات قانونية أو بسبب طبيعتها الخاصة في بعض البلدان، ومن هذه الأحداث الأرباح المقترح توزيعها أو المعلن عنها بعد تاريخ الميزانية بخصوص الفترة المغطاة في القوائم المالية، وإستلام معلومات تتعلق بالتغيرات في معدلات الضرائب.

القوائم المالية التي تقدمها إدارة الشركة لمراجع الحسابات الخارجي المستقل تغطي مدة معينة هي حتى نهاية السنة المالية موضوع المراجعة، ولكنها لا تكون جاهزة للنشر إلا بعد أسابيع من إنتهاء السنة المالية.

تسمى المدة من تاريخ عمل القوائم المالية إلى تاريخ صدورها ونشرها فترة الأحداث اللاحقة، ولقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه الأحداث إلى ثلاثة أنواع:

- مسؤولية مراجع الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي لها تأثير مباشر على الحسابات.

– مسؤولية مراجع الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها تأثير مباشر على الحسابات موضوع المراجعة.

– مسؤولية مراجع الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها طبيعة محاسبية.

وتشير الفقرة رقم (4) من المعيار الدولي للمراجعة رقم (560) بأنه يجب على المراجع عمل الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة ولغاية تاريخ التقرير، وتشمل هذه الإجراءات ما يلي:

– بالنسبة للأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع

وتشمل ما يلي :

- فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت.
- قراءة محاضر إجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان المراجعة واللجان التنفيذية المنعقدة بعد تاريخ الفترة، والإستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الإجتماعات والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك الوقت.
- قراءة أحداث البيانات المالية الفعلية المتوفرة للشركة، وكذلك الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة ذات العلاقة، بالقدر التي تعتبر فيه ضرورية ومناسبة.
- الإستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.

– بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل إصدار البيانات المالية

عند إطلاع المراجع بعد تاريخ تقريره قبل إصدار البيانات المالية على أحداث قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، يجب دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل، وأن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة وإتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف، وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية في تلك الظروف، وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة.

– بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد إصدار البيانات المالية

في حالة إطلاع المراجع، وبعد إصدار البيانات المالية على أحداث كانت موجودة في تاريخ تقريره والتي كانت قد تسبب قيامه إذا علم بها في ذلك التاريخ، ففي هذه الحالة يجب عليه دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل البيانات المالية ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة إتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف. وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، يجب على المراجع القيام بإجراءات المراجعة الضرورية في تلك الظروف وفحص الخطوات التي إتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة إستلمت البيانات المالية

الصادرة سابقاً مع تقرير المراجع المرفق بها، والتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة.

وفي حالة عدم قيام الإدارة بإتخاذ الخطوات الضرورية للتأكد من إعلام أية جهة إستلمت البيانات المالية الصادرة سابقاً مع تقرير المراجع المرفق بها، وكذلك عدم قيامها بتعديل البيانات المالية في الظروف التي يعتقد المراجع بوجود الحاجة إلى تعديلها فإنه يجب على المراجع إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة الشركة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الإعتماد مستقبلاً على تقريره، ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المراجع القانونية وعلى مسئولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه .هذا وقد لا يكون من الضروري تعديل البيانات الحالية وإصدار المراجع تقريراً جديداً في حالة قرب صدور البيانات المالية للفترة الموالية، بشرط أن تتضمن هذه البيانات إفصاحاً مناسباً حول الموضوع.

8-المعيار رقم (570): الاستمرارية

يشير هذا المعيار إلى أن الغرض منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعته للبيانات المتعلقة بملاءمة فرض الإستمرارية كأساس لإعداد قوائم مالية، وبالتالي عليه مراعاة ملائمة فرض الإستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، كما يتم إعداد البيانات المالية عند التخطيط للمراجعة وإنجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجه، وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف إستمرارية الشركة وقام بتصنيفها إلى مؤشرات تشغيلية ومالية ومؤشرات أخرى [1].

وقد حدد المعيار رقم (570) ما يجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة، وما يجب عليه في حالة الشك في قدرة الشركة على الإستمرارية، وما هي الصيغ التي يمكنه تضمينها في تقريره على ضوء النتائج التي توصل إليها.

- مؤشرات مالية

وتشمل هذه المؤشرات:

- زيادة الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة.
- مشاكل في الاقتراض.
- نسب مالية رئيسية سلبية.

---

[1] أحمد العمودي، **دراسة دور المراجع الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركة المساهمة اليمني**، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، الأردن، 2001، ص: 29.

- خسائر مالية متتالية.
- تأخير عدم توزيع الأرباح.
- عدم القدرة على سداد الذمم الدائنة بتاريخ الاستحقاق.
- التحول من الشراء بالأجل إلى النقدية في التعامل مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري أو لإستثمارات ضرورية.

–مؤشرات تشغيلية

وتشمل هذه المؤشرات ما يلي:

- حدوث شواغر في المناصب الإدراية الرئيسية للشركة بدون ملئها.
- فقدان سوق رئيسي إمتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.
- صعوبات مع العمال أو نقص في الامتدادات الهامة.

– مؤشرات أخرى

وتشمل:

- عدم الإستجابة مع المتطلبات المتعلقة برأس المال والأنظمة الحكومية الأخرى.
- إجراءات قانونية مؤجلة أخرى ضد الشركة.
- تغيير في التشريعات أو سياسة الحكومة.[1]

8-1 -إجراءات المراجعة لتقييم استمرارية الشركة

عندما توجد مؤشرات تثير الشك لدى المراجع في قدرة الشركة على الإستمرار يتوجب عليه الحصول على أدلة مناسبة لتعزيز أو نفي هذا الشك وتتزايد فرص المراجع في تجنب المسؤولية القانونية كلما إرتفعت نوعية المراجعة التي يقوم بها، بينما يقع في قبضة المسؤولية إذا فشل في تقديم نوعية المراجعة مقابل معايير العناية المهنية، كما إن وجود صعوبات مالية لدى الشركات يعتبر من العوامل التي تدفع بالإدارة بالتلاعب وإخفاء الحقائق وبالتالي فالمراجع ربما يحتاج إلى جهود مضنية لكشف ما أرادت أن تخفيه عنه الإدارة أو تضليله والمراجع مطالب بإكتشاف هذا التلاعب خاصة في مثل هذه الظروف، كما أن بعض إجراءات

---

[1] رشا حمادة، " **دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة**"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد 13، جانفي 2003، ص:02.

المراجعة مصممة للحصول على أدلة مناسبة لإبداء الرأي حول القوائم المالية، وربما تأخذ بعض الإجراءات ذات العلاقة في تقييم إستمرارية الشركة أهمية إضافية أو تكون ضرورية لإستعمالها عند وجود شكوك حول قدرة الشركة على الإستمرار ومن هذه الإجراءات:

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح والتوقعات الأخرى مع الإدارة إلى أقرب تاريخ ممكن قبل تاريخ التقرير.

- تحليل ومناقشة آخر الحسابات والقوائم المرحلية المتوفرة.

- دراسة الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية التي تؤثر على مقدرة الشركة على الإستمرارية.

- دراسة شروط سندات الدين وإتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرق أي منها.

- قراءة محاضر إجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة الأخرى لمعرفة الصعوبات المالية.

- طلب معلومات حول الأمور القانونية من المستشار القانوني.

- التأكد من وجود وقانونية الترتيبات مع الأطراف ذات العلاقة والأطراف الأخرى للحصول على المساعدات المالية لهذه الأطراف لتوفير التمويل الإضافي.

- الأخذ بعين الاعتبار موقف الشركة بخصوص عدم تلبية طلبات العملاء.

8-2 تقرير المراجع عن عدم قدرة الشركة على الإستمرارية

يوصي معيار المراجعة الدولي رقم (570) أنه عند تخطيط المراجعة يجب على المراجع النظر فيما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكا قويا في قدرة الشركة على البقاء كشركة مستمرة، وإذا كان الأمر كذلك فإنه يجب على المراجع أخذها بعين الإعتبار عند إجراء تقييمات مبدئية كمكونات مخاطر المراجعة وتخطيط إجراءات المراجعة، كذلك يجب على المراجع أن يبقي يقظا أثناء عملية المراجعة فيما يتعلق بهذه الأحداث أو الظروف. [1]

[1] أحمد العمودي، **مرجع سابق**، 2001، ص: 50.

9 –المعيار رقم (580): إقرارات الإدارة (خطاب التمثيل)

تشير معايير المراجعة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ضمن نصوصها إلى إقرارات الإدارة سواء أكان ذلك بشكل صريح (وفق معيار المراجعة الدولي "المعدل" رقم (580) بشأن إقرارات الإدارة، أم بصورة ضمنية من خلال وجودها في محتويات عدد من معايير المراجعة الدولية الأخرى الصادرة كدليل إثبات مكمل لأدلة الإثبات الأخرى التي يسعى مراجع الحسابات للحصول عليها لدعم حكمه بعدالة القوائم المالية المعدة للمركز المالي للشركة محل المراجعة ونتيجة أعمالها).[1]

انطلاقا مما سبق، يستعرض إلى ما جاء به معيار المراجعة الدولي "المعدل" رقم (580) بشأن إقرارات الإدارة.

9–1–الهدف من إقرارات الإدارة

يوجد هدفان لإقرارات الإدارة هما: [2]

- التأكيد على مسؤولية الإدارة عن المزاعم بالقوائم المالية، ولإنجاز هذا الهدف يجب أن يكتب خطاب الإقرارات بتفصيل كاف للتذكير بمسؤولية الإدارة.

- توثيق إجابة الإدارة عن الإستفسارات التي يتم توجيهها إليها من خلال تنفيذ الجوانب المختلفة للمراجعة، ويوفر ذلك توثيقا كتابيا عن تمثيل الشركة محل المراجعة في حال الإختلاف أو وجود دعوي قضائية بين مراجع الحسابات والشركة المكلف بمراجعة حساباتها.

9–2–اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن القوائم المالية

مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع أولا وقبل كل شيء على عاتق إدارة الشركة، وعلى الشركة بأنها مارست الدقة والشمولية لدى إعداد البيانات المالية وأنها تمثل واقع الشركة هي التي تتحمل المسؤولية كاملة،[3] فضلا عن أن المسؤوليات الخاصة بتبني سياسات محاسبية صحيحة وإدامة رقابة داخلية فاعلة وعرض

---

(1) أسيل جبار عنبر، موفق عبد الحسين محمد، "**أثر اقرارات الإدارة في مسؤولية مراقب الحسابات**"، مجلة دراسات محاسبية، العراق، 2012، المجلد السابع، العدد 19، ص: 56.

(2) ألفين ارينز ولوبك جيمس، ترجمة: محمد عبد القادر الديسيطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005، ص: 961.

(3) يوسف محمود جربوع،" **اعداد وتجهيز القوائم المالية** "، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، العدد (111)، الأردن، 1999، ص: 23.

الكشوفات المالية بصورة عادلة تستند إلى الإدارة لأنها تدير الأعمال يوميا، إذا أن الإدارة هي من تعرف عن الصفقات التجارية للشركة والممتلكات العائدة لها وكذلك الإلتزامات والحقوق أكثر من مراجع الحسابات،

وبالعكس يتمتع مراجع الحسابات بمعرفة أكبر عن تلك الأمور الرقابة الداخلية المحددة بما يجب توافره أثناء المراجعة، [1] وقد أشار مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) إلى أنه يجب على مراجع الحسابات أن يحصل على دليل تعترف فيه الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وإنها قد قامت بالموافقة على البيانات المالية، [2] ويستطيع مراجع الحسابات أن يحصل على دليل إعتراف من الإدارة بهذه المسؤولية وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والهيئات المشابهة، أو أن يحصل على إقرار كتابي من الإدارة بإستلام نسخة موقعة من القوائم المالية. [3]

المطلب الثالث: معايير الاستفادة من عمل الاخرين

تضمنت معايير المراجعة الدولية إعتماد المراجع على أعمال الآخرين في ثلاثة معايير يتم التطرق إليهم في هذا المطلب

1 – المعيار رقم (600): الإستفادة من عمل مراجع آخر

يجب على المراجع أن يأخذ بعين الإعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمراجع أساسي، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي: [4]

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المراجع الأساسي بمراجعتها.
- درجة معرفة المراجع الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء.
- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم مراجعتها من قبل مراجع آخر.

---

[1] Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark Beasley, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Boston, Prentice Hall, 11 th ed, 2002, p: 135.

[2] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء، الطبعة الأولى، الجزء 9، الأردن، 2009 ص: 319.

[3] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثاني 2، مصر، 2004، ص: 685.

[4] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، 2011، ص:114.

- القيام بالإجراءات الإضافية للمراجعة والمتعلقة بالأجزاء المراجعة من قبل المراجع الآخر .

يجب على المراجع الأساسي عند قيامه بالتخطيط للإستفادة من عمل مراجع آخر أن يراعي الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في سياق المهمة الخاصة، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن عمل المراجع الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة، على أن يعلم المراجع الآخر بما يلي:

- متطلبات الإستقلال المتعلقة بكل من الشركة والجزء، وأن يحصل منه على إقرار كتابي بالتقيد بمتطلبات الاستقلال؛

- الإستفادة المتوقعة من عمل المراجع الآخر وتقريره والقيام بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهما في مرحلة التخطيط الأولية للمراجعة، ويجب أن يبلغ المراجع الرئيس المراجع الآخر ببعض الأمور، مثل المجالات التي تتطلب إعتبارات خاصة، وإجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التي قد تتطلب إفصاحا، والبرنامج الزمني لإنهاء عملية المراجعة.

متطلبات المحاسبة والمراجعة والتقرير، والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بإلتزامه بها، فضلا عن ذلك يمكن للمراجع الرئيسي أن يناقش إجراءات المراجعة المطبقة من قبل المراجع الأخر ومراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المراجع الأخر.

- يجب أن يتعاون المراجع الآخر مع المراجع الأساسي على أن يقوم هذا الأخير بدراسة النتائج الهامة لعمل المراجع الآخر.

أما إذا لم يستطع المراجع الرئيسي الإستفادة من عمل المراجع الأخر، وكان غير قادر على إنجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المراجع من قبل المراجع الأخر، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية المراجعة [1].

2 –المعيار رقم (610) مراعاة عمل المراجع الداخلي

حدد معيار المراجعة الدولي رقم (610) أهداف ونطاق المراجعة الداخلية في الفقرة الخامسة منه، التي تنص على أن نطاق وأهداف المراجعة الداخلية تختلف بشكل واسع وذلك بالاعتماد على حجم وهيكل الشركة ومتطلبات إدارتها، وبين المعيار أن فعاليات المراجعة الداخلية تتضمن واحداً أو أكثر مما يلي:

---

[1] حسين دحدوح وحسين القاضي، **مرجع سابق**، 1999، ص: 371.

- فحص وتقويم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والتأكد من ملاءمتهما وتقديم المقترحات المناسبة اللازمة لتطويرهما.

- فحص البيانات المالية والتشغيلية، وهذا قد يتضمن فحص الوسائل المستخدمة لتحديد، وقياس، وتبويب هذه البيانات، والتقرير عنها. [1]

- فحص إقتصادية وكفاءة وفعالية العمليات بما في ذلك نظم الرقابة غير المالية.

- فحص مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة، والمتطلبات الخارجية، والإلتزام بالسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية.

يعود تحقيق التكامل بين مراجع الحسابات الخارجي والمراجع الداخلي بالفائدة على أطراف عديدة منها إدارة الشركة والمراجع الداخلي ومراجع الحسابات الخارجي .أما بالنسبة للإدارة فتزداد ثقتها بنظام الرقابة الداخلية، وعدالة القوائم المالية وتخفيض تكلفة المراجع الخارجي وتوجيه موارد الشركة وإحكام الرقابة عليها. أما بالنسبة للمراجعين الداخليين، فإن التعاون والتكامل يؤديان إلى زيادة إيجابية المراجع الداخلي وفعاليته، وزيادة خبرة ومعرفة المراجع الداخلي نتيجة الإحتكاك بالمراجعين الخارجيين، وإمكانية تطوير أساليب المراجعة الداخلية والاستفادة من تقويم مراجع الحسابات الخارجي لنظام الرقابة الداخلية. أما بالنسبة لمراجع الحسابات الخارجي فإنه تزداد طمأنينته إلى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وفعاليته ودقة البيانات المحاسبية، وذلك لأن المراجعة الداخلية السليمة ستقلل من الأخطاء والغش في البيانات المالية. كما أن المراجعة الداخلية الفعالة تساعد في توفير وقت مراجع الحسابات الخارجي ويؤدي إلى تقليل تكلفة عملية المراجعة الخارجية.

3 –المعيار (620) الاستفادة من عمل خبير

قد يحتاج المراجع خلال عملية المراجعة إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع الشركة بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ومن أمثلة ذلك ما يلي:[2]

---

[1] علي عبد القادر ذنيبات وباسل خالد شناق،" **تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلي في ظل تطبيق معيار المراجعة الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن**، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2.الأردن، 2006، ص ص: 189-190.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثالث، مصر، 2004. ص ص: 86-87.

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني.
- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول.
- تحديد المبالغ بإستخدام تقنية أو طرق متخصصة، مثل التقييم الإكتواري في التأمين.
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم إنجازه في المقاولات تحت الإنجاز.
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الإتفاقيات والقوانين والأنظمة.

يتعين على المراجع قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من جملة من الأمور لعل أهمها:[1]

عندما يخطط المراجع الخارجي للإستفادة من عمل الخبير عليه تقييم كفاءته المهنية آخذا بعين الإعتبار ما له من:

- الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادرة من الهيئة المهنية ذات العلاقة أو عضويته فيها.
- الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المراجع للحصول على دليل إثبات فيه.

كما على المراجع تقدير موضوعية الخبير والتي تزداد مخاطر ضعفها في حالة كون الخبير:

- موظفا لدى الشركة.
- تابع للمؤسسة بطريقة أخرى، كأن تكون له إستثمارات في الشركة.

يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تفيد بأن نطاق عمل الخبير كاف لأغراض عملية المراجعة، وقد يتم الحصول على أدلة إثبات من خلال مراجعة بنود تكليف الخبير والتي غالبا ما تدرج في التعليمات المكتوبة المرسلة من الشركة إلى الخبير، وفي حالة عدم الوضوح قد يحتاج إلى الإتصال المباشر مع الخبير.

يجب على المراجع تقييم ملاءمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية التي هي رهن المراجعة، وهذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم إنعكاسها بشكل مناسب في القوائم المالية أو كونها تدعم تأكيدات القوائم المالية، إضافة لمراعاة ما يلي:

- مصدر المعلومات المستخدمة.
- الفرضيات والطرق المستخدمة ومدى إنسجامها مع الفترات السابقة.

---

[1] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، 2011، ص:116.

– نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة العامة للمراجع لطبيعة عمل الشركة ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى.

في حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية وملائمة أو أن هذه النتائج لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى، فعلى المراجع مناقشة الأمر مع الشركة والخبير أو تطبيق إجراءات إضافية وربما إستخدام خبير آخر أو التحفظ في تقريره. كما أنه في حالة إصدار المراجع تقريرا غير معدل، فيجب عليه عدم الإشارة إلى عمل الخبير حتى لا تعد بمثابة تحفظ يعفي المراجع من المسؤولية.

المبحث الثالث: معايير إعداد التقرير

تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الإتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية المراجعة، وهو نتاج عمل المراجع الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها كما يعتبر أيضا أحد المراجع الرئيسية التي يتم الإعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء المدنية أو الجنائية. [1]

ومن أجل تحقيق هذا التقرير للهدف الأساسي منه فلا بد من العناية الفائقة بمحتواه ولغته وشكله، حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من إدراك مدلولاته بالشكل المناسب، وبما لا يخالف ما تسعى الجهات المنظمة للمهنة إلى تحقيقه من خلال هذه الرسالة. وقد دأب القائمون على المهنة على ربط تقرير المراجع بأهداف أخرى يسعون لتحقيقها من خلال هذه الرسالة، مثل تقليص فجوة التوقعات في مجال المراجعة وتقليص مسؤوليات المراجع وتقليل إحتمالية تعرضهم للمساءلة القانونية، بسبب لغة التقرير أو سوء الفهم لهذا التقرير. ولذلك دأب القائمون على المهنة على إجراء المراجعة المستمرة لشكل التقرير ولغته ومحتواه.

المطلب الأول: المعيار رقم (700) تقرير مراجع الحسابات على القوائم المالية

قام الإتحاد الدولي للمحاسبين في سنة (2005) بتعديلات لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) والذي يتعلق بتقارير المراجعين وتعتبر التعديلات الجديدة واجبة الإتباع وقد شملت هذه التعديلات:

---

[1] علي عبد القادر الذنيبات، " **الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف (غير المتحفظ) لمدقق الحسابات الخارجي**"، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد 02، الأردن، 2004، ص:261.

1- عنوان التقرير (المراجع المستقل)

الإشارة إلى الإستقلالية يشير إلى إلتزام المراجع بالمتطلبات الأخلاقية، ويساعد في تمييز تقريره عن غيره من التقارير. [1]

2- الجهة التي يوجه لها التقرير

وهذا يعود للمتطلبات التي تفرضها القوانين والتعليمات في البلدان المختلفة، مع العلم أن التقرير عن البيانات المالية ذات الهدف العام عادة ما يوجه إلى المساهمين.

3- فقرة المقدمة

هذه الفقرة تبين إسم الشركة وأسماء البيانات المالية (الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية وملخص السياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية الهامة) والفترة الزمنية والتاريخ.

4- فقرة خاصة

تبين أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعن العرض العادل لها وفقًا لمتطلبات الإطار الخاص بالإبلاغ المالي المطبق، وأنها مسؤولة عن تصميم وتطبيق نظام رقابة داخلية، وعن تطبيق سياسات محاسبية مناسبة وإعداد تقديرات محاسبية معقولة.

5- فقرة خاصة بمسؤوليات المراجع

وتشمل :

- بيان أن مسؤوليته تنحصر في إبداء الرأي عن البيانات المالية.
- أن المراجعة تمت وفقًا لمعايير المراجعة الدولية.
- أن هذه المعايير تتطلب الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية وتخطيط عملية المراجعة وتنفيذها من أجل الحصول على تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية.

---

[1] علي عبد القادر الذنيبات وآخرون،" **دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقًا لمعيار المراجعة الدولي رقم 700** "، مجلة الأردنية للإدارة الأعمال، المجلد (4)، العدد03، الأردن، 2008، ص ص: 316-315.

- وصفا مختصرا لعملية المراجعة وأنها تشمل القيام بتنفيذ إجراءات من أجل الحصول على أدلة حول القيم الظاهرة في البيانات المالية والإفصاح، وأن هذه الإجراءات تعتمد على حكم المراجع المهني بما في ذلك تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ. ومن أجل ذلك فإن المراجع يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد البيانات المالية والعرض العادل لهذه البيانات من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف الخاصة بالشركة، ولكن ليس من أجل إعطاء رأي عن فاعلية الرقابة الداخلية.

6- فقرة الرأي

وتبين ما إذا كانت البيانات المالية تظهر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية أو تعطي صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي والأداء المالي للشركة وتدفقاتها النقدية.

المطلب الثاني: المعيار رقم (710) المقارنات

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

1 – مسؤوليات المراجع عن الأرقام المتناظرة

يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات مراجعة الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، وهي محددة إعتياديا بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، وهذا يتطلب قيام المراجع بتقدير: [1]

- ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات وافصاحات مناسبة.

- ما إذا كانت الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات وافصاحات مناسبة.

---

[1] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، 2011، ص: 119.

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد روجعت من قبل مراجع آخر أو غير مراجعة، فعلى المراجع الجديد تقدير فيما إذا كانت الأرقام المتناظرة تفي بالشروط السابقة ومعيار المراجعة الدولي رقم (510) (التكليف بالمراجعة لأول مرة – الأرصدة الإفتتاحية)، وفي حال إطلاع المراجع على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في الأرقام المتناظرة وذلك من خلال قيامه بمراجعة السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة للظروف.

يجب أن يحتوي تقرير المراجع على إشارة خاصة للأرقام المتناظرة فقط في الظروف الآتية:

- في حال كون تقرير المراجع عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا، وأن الأمر الذي أدى إلى التقييد لا يزال بدون حل.

- في حالة كون تقرير المراجع عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا وأن الأمر الذي أدى إلى التقييد قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية، فإن التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التقييد السابق ومع ذلك قد يضمنه المراجع فقرة توكيدية لأمر ما.

- في بعض الحالات الإستثنائية قد يطلع المراجع خلال إنجاز مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية على معلومات خاطئة جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة والتي تم إصدار تقرير نظيف حولها، في مثل هذه الظروف على المراجع مراعاة المعيار رقم (560) (الأحداث اللاحقة).

2- مسؤولية المراجع بشأن القوائم المالية المقارنة والتقرير عنها

يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات أطر التقارير المالية المناسبة، وهذا يتطلب قيام المراجع بتقرير:

- ما إذ كانت السياسات المحاسبية للفترات السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات وافصاحات مناسبة.

- ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات وإفصاحات مناسبة.

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد روجعت من قبل مراجع آخر أو غير مراجعة، فعلى المراجع الجديد تقدير فيما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط السابقة وتتبع أيضا المعيار الدولي رقم (510)، وأما إذا ماإطلع المراجع الجديد على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في أرقام الفترة الماضية عند قيامه بمراجعة السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

2-1-القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع آخر

قد يقوم المراجع السابق بإعادة إصدار تقرير المراجعة حول الفترة السابقة بينما يقوم المراجع الجديد بتقديم تقريره حول الفترة الحالية فقط، وإن تقرير المراجع الجديد يجب أن يبين بأن الفترة السابقة قد روجعت من قبل مراجع آخر وإشارته إلى نوع التقرير الصادر وتاريخ ذلك التقرير. قد يلاحظ المراجع الحالي أن المراجع السابق قد قدم تقرير غير معدل حول أخطاء جوهرية، فعلى المراجع الحالي أن يناقش الأمر مع الإدارة، وبعد حصوله على تفويض منها يتصل بالمراجع السابق ويقترح إعادة عرض القوائم المالية للفترة السابقة، وفي حال لم يوافق المراجع السابق على هذه الإقتراحات، يجب على المراجع الحالي الإشارة إلى ذلك في الفقرة التمهيدية لتقريره.

2-2-القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة

على المراجع أن يبين ذلك في تقريره، وإذا رأى المراجع أن القوائم المالية للفترة السابقة كانت خاطئة بشكل جوهري عليه أن يطلب من الإدارة تعديلها أو القيام بتعديل تقريره بشكل مناسب إذا رفضت الإدارة القيام بذلك.

المطلب الثالث: المعيار رقم (720) المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي المشتمل على القوائم المالية التي تم مراجعتها

قد تصدر الشركة 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 إطلاع المراجع على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولا عن مراجعتها أيضا في بعض الحالات.[1]

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، **مرجع سابق**، 2000، ص ص: 246-247.

في جميع الأحوال على المراجع أخذ هذه المعلومات الأخرى بعين الإعتبار، نظرا لأن مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المراجعة والمعلومات الأخرى. في حال وجود مثل هذه التناقضات بشكل جوهري، يجب أن يحدد التعديلات المطلوبة في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى، وإذا طلب المراجع تعديل القوائم المالية ورفضت الإدارة ذلك عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو سالبا. أما إذا كان التعديل يجب أن ينصب على المعلومات الأخرى، ورفض العميل القيام بذلك، يجب على المراجع وضع فقرة تفسيرية في تقريره تصف هذا التناقض أو يتخذ إجراء أخر كعدم إصدار التقرير أو الإنسحاب من الإرتباط بالتنسيق مع المحامي الخاص بالمراجع.

المطلب الرابع : المعيار رقم (800) تقرير المراجع عند التكليف لأغراض خاصة

قد يكلف المراجع بالقيام بمراجعة بيانات مالية معدة على أساس محاسبية أخرى غير المقبولة قبولا عاما مثل الأساس النقدي أو قيام بمراجعة بعض مكونات البيانات المالية أو مراجعة بعض الإتفاقيات والتعاقدات أو ملخصات البيانات المالية. وفي جميع هذه الحالات يجب أن تكون شروط الإتفاقية واضحة في رسالة الإرتباط سواء كانت رسالة إرتباط خاصة بهذه المهام أم نفس رسالة الإرتباط الخاصة بعمليات المراجعة. أما تقرير المراجع في هذه الحالات يتكون من نفس الأركان الشكلية لتقريرها عن البيانات المالية. إلا أنه يتم إجراء بعض التغييرات التي تناسب طبيعة التكليف وشرح طبيعة المهمات والإجراءات التي يقوم بها المراجع. وفيما يلي توضيح لبعض هذه الأنواع من التكليف:[1]

1- التقرير عن بيانات معدة وفق الأساس غير المتعارفة عليها

في هذه الحالات ما يقوم به المراجع مشابه لما يقوم به في عمليات المراجعة العادية ولا بد من الإشارة إلى الأساس أو الأسس المتبعة بشكل واضح في تقريره في فقرة النطاق وفقرة الرأي أو أن يشير إلى ملاحظة التي تبين ذلك في البيانات المالية. ويبين رأي المراجع فيما إذا كانت البيانات المالية أعدت من كافة النواحي المادية وفقا لهذا الأساس المشار إليه. ويستخدم المراجع نفس العبارات "تعطي صورة حقيقة وعادلة أو تظهر بعدالة من كافة النواحي المادية "ومن أمثلة ذلك التقرير عن بيانات معدة على أساس ضريبة أو معدة على الأساس النقدي أو بيانات تتعلق بالمؤسسات الحكومية معدة على أسس أخرى. وعلى المراجع أن يتأكد من أن البيانات المالية معنوية بشكل يبين أنها غير معدة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية أو المبادئ المحاسبية المقبولة

[1] على عبد القادر الذنيبات، **مرجع سابق**، 2012، ص ص:266-268.

قبولا عاما وأنها تحتوي ما يشير إلى الأساس المحاسبي المستخدم وبخلاف ذلك على المراجع أن يقوم بتعديل تقرير بما يراه مناسبا.

2-التقرير عن بعض مكونات البيانات المالية مثل تقرير عن الذمم المدينة أو إحدى القوائم المالية مثل الميزانية.

وقد يقوم المراجع بهذه المهمة أثناء قيامه بمراجعة البيانات المالية للشركة. أو قد يقوم بهذه المهمة فقط. وفي جميع الحالات لابد أن تكون هناك إتفاقية واضحة ومنفصلة تتعلق بهذه المهمة. وعند قبول هذه المهمة على المراجع أن يأخذ بعين الإعتبار مدى الحاجة إلى القيام بإختبارات خاصة ببعض الحسابات الأخرى ذات العلاقة والتي قد يكون لها تأثير مادي على الجزء أو الحساب المكلف بمراجعته ويعطي المراجع رأيه بهذا الحساب أو النشاط المشار إليه بالمهمة حيث يبين فيما إذا كان متفقا مع المعايير ويظهر بعدالة من كافة النواحي المادية. ولا بد أن يشير التقرير إلى إطار الابلاغ المالي المطبق والذي بناء عليه تم إعداد هذا الجزء وأن يشير المراجع إلى الإتفاقيات التي تبين هذا الإطار أو الأساس. وإذا كان رأي المراجع عن البيانات المالية الكاملة مخالف أو إمتناع فإنه قد يتمكن من إبداء رأي حول هذا الجزء إذا كان يمثل جزء ماديا من هذه البيانات.

3-التقرير عن مدى الإلتزام بشروط الإتفاقيات

حيث تكون مهمة المراجع التحقق من مدى إلتزام العميل بشروط الإتفاقيات. ويجب ألا يقبل المراجع التقرير عن مدى الإلتزام بهذه الإتفاقيات إلا عندما تكون بشكل عام الأمور الواجب الإلتزام بها تتعلق بالقضايا المحاسبية والمالية التي تقع ضمن نطاق كفاءة المراجع. وعندما تكون هناك بعض القضايا من ضمن الإتفاقية المتعاقد عليها تقع خارج الإختصاص المراجع فإن المراجع يأخذ بعين الإعتبار الإستعانة بخبير. أما بالنسبة للتقرير فإنه يبين مدى تقييد الشركة بمتطلبات الاتفاقية.

4-التقرير عن ملخصات البيانات المالية

ويقصد بالملخصات مختصر للبيانات المالية أقل تفصيلا من البيانات المالية الكلية. ويجب ألا يقبل المراجع القيام بهذه المهمة مالم يكن هو مراجع البيانات المالية الكاملة. ولذلك يجب أن تشير هذه الملخصات إلى البيانات التي أخذت منها وأنه من أجل الحصول على فهم أفضل للمركز المالي ونتيجة الأعمال يفضل قراءة هذه الملخصات مع أحدث بيانات كاملة وعادة تعنون هذه الملخصات بعنوان "بيانات مالية ملخصة محضرة من البيانات المالية المراجعة للسنة المنتهية بتاريخ ... "، أما تقرير المراجع عن هذه الملخصات فيجب أن يشير

إلى أن هذه الملخصات للبيانات المالية وأن يشير إلى رأيه حول البيانات المالية المراجعة للسنة المنتهية بتاريخ محدد وأن يشير إلى رأيه حول البيانات المالية الكلية وتاريخ ذلك. أما رأي المراجع في الملخصات فيشير إلى مدى التطابق بين هذه الملخصات والبيانات المالية التي لخصت منها. وإذا كان رأيه في البيانات المالية الأصلية غير نظيفا ومعدل. فعليه الإشارة إلى أن هذه البيانات أخذت من بيانات مالية تم إعطاء رأي غير نظيف(معدل) عنها. ولا يعبر عن رأيه بهذه الملخصات بعبارات "تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة "لأن هذه الملخصات لا تحتوي على كافة المعلومات المطلوبة وفقا لإطار الابلاغ المالي المطبق. وبشكل عام فإن تقرير المراجع عن الملخصات يحتوي على العناصر الآتية:

- العنوان.
- الجهة التي يوجه لها التقرير.
- تحديد البيانات المالية المراجعة التي أخذت منها الملخصات.
- رأي يبين مدى انسجام الملخصات مع البيانات التي أخذت منها الملخصات.
- إذا كانت هذه الملخصات مأخوذة من بيانات مالية أصدر بها المراجع تقريرا معدلا. ولكنه مقتنع بعرض هذه الملخصات. فإن تقريره يجب أن يبين أنه بالرغم من إنسجام هذه الملخصات المالية التي أخذت منها. إلا أنها مأخوذة من بيانات مراجعة وصدر بشأنها تقرير معدلا.
- عبارة تشير إلى أنه من أجل الحصول على فهم أفضل للأداء المالي والمركز المالي فإنه يفضل قراءة هذه الملخصات مع أحدث بيانات مالية كاملة تتعلق بها الملخصات وتقرير المراجع عنها.
- التاريخ والعنوان وكذا التوقيع.

خلاصة الفصل الثاني

تعرض هذا الفصل إلى دراسة الإطار العام لعمل معايير المراجعة الدولية، وكذا أهم الآليات والإجراءات التي تضمنتها تلك المعايير.

حيث تناول هذا الفصل عرض لطبيعة المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، وعلاقتهما بفحص وتقييم بعض عمليات القياس والتوصل المحاسبي، ويعمل الإتحاد الدولي للمحاسبين على توحيد وإنتظام الممارسات العملية وكيفية تقديم خدماتها وذلك من خلال إصدار العديد من الإرشادات والتعليمات الخاصة بالتحقق من مدى صحة عمليات المراجعة القائمة وبذل الجهود لتعزيز القبول العام من قبل المهنيين بهذه الإرشادات والتعليمات.

تنقسم معايير المراجعة الدولية إلى معايير عامة تتمثل في التأهيل العلمي والعملي لعملية المراجعة والاستقلالية بالإضافة إلى العناية المهنية للمراجعة، حيث تجدر الإشارة إلى أن المعايير الدولية للمراجعة لم تخصص معايير محددة وواضحة تخص تلك المعايير العامة وإنما نصت عليها في شكل فقرات في مختلف المعايير، وكذا معايير خاصة بالعمل الميداني التي تمثل الأدوات ووسائل الإثبات ومختلف الطرق الواجب الاعتماد عليها من طرف المراجع، إضافة إلى معايير التقرير الذي يعتبر نتاج عملية المراجعة.

الفصل الثالث

واقع مراجعة الحسابات في الجزائر

الفصل الثالث: واقع مراجعة الحسابات في الجزائر

كان للتحولات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها الجزائر خلال العقدين الأخيرين أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا، وذلك بفضل الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانينيات، وعقد التسعينات والتي تحاول من خلاله إحداث نمط جديد للتسيير يقضي بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي حيث يتطلب هذا المنهج الجديد من المؤسسة الاقتصادية التكيف مع الظروف الجديدة بغية ضمان الفعالية والصرامة لتضمن بها البقاء في هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر والمنافسة الشديدة نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي في كنف تحرير التجارة الخارجية وفتح المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص والأجنبي، وما يخلفه من منافسة كبيرة بين المؤسسات وفي هذه الظروف، تبدو الحاجة إلى مهمة المراجعة حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من إتخاذ القرارات والرقابة على الأداء، إذ لم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة المراجعة، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها، حيث توالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة.

لذا، سيتناول هذا الفصل مناقشة المباحث الآتية:

- تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر؛
- معايير المراجعة في الجزائر؛
- دراسة مقارنة لبعض معايير المراجعة الدولية وواقع مهنة المراجعة في الجزائر.

المبحث الأول: تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

تحاول الجزائر كباقي الدول مسايرة التطورات الاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية للتحكم في آليات اقتصاد السوق، الذي أصبح منطق مفروض لا يمكن تجاهله وفي هذا السياق تكون الظروف ملائمة لإنشاء شركات المساهمة وشركات الأموال تكون فيها المراجعة أحد ركائزها. وتشهد مهنة مراجعة الحسابات خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل والآليات المستخدمة وهذا بهدف ضمان الفعالية لنشاط المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر

مرت مهنة المراجعة خلال تطورها التاريخي على عدة فترات يمكن ذكرها في هذا المطلب كما يلي:

1- الفترة 1969-1980

بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969،[1]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 "يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم ".[2]

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفية لموظفي الدولة الموالين:

- المراقبون العامون للمالية.
- مراقبو المالية.
- مفتشو المالية.

كما أوكلت للمراجعين المهام الموالية:

---

(1) SAMIR ADJ ALI, **." Le commissaire aux comptes : caractéristique et missions"** Revue algérienne de comptabilité et audit, Société nationale de comptabilité n°03, Alger 3eme trimestre, 1994, p:10.

(2) قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1970.

– المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

– متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.

– مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحياتها.

وتجدر الإشارة إلى أن المراجعة المقصودة تربط فقط بالرقابة من قبل هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي رقم 71–83 الصادر بتاريخ 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وأشترط تعينهم من الخبراء المرخصين بذلك.[1]

2– الفترة 1980–1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80–05 المؤرخ في 1980/03/01[2] المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة ، وفي مادته رقم 05 نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها.

3– الفترة 1989–1991

كان تطور مراجعة الحسابات في الجزائر بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88–01 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية حيث حرر هذا القانون المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. إن هذا

---

[1] مسعود صديقي، **مرجع سابق**،2004، ص: 245-246.

[2] القانون رقم 80–05 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 1980.

الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.

4- الفترة ما بين 1992 إلى غاية 2001

عرفت هذه المرحلة إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الذي تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين وبالتالي أعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة

5- بعد سنة 2002

تم إنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة، وإعادة إخضاعها لوزارة المالية.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر

لا يمكن فصل الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لاعتبار أن المراجعة هي مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة، لهذا سوف يتم التطرق لهذه الهيئات انطلاقا من تلازم المراجعة والمحاسبة فيها.

1- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

نصت المادة 14 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 على أنه "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين. يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويسير كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن إنشاء مجالس جهوية ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحيتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم"

وفضلا عن أحكام المادة 14 أعلاه، يقوم المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين باعتباره جهازا مهنيا يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المادة 15 من نفس القانون بما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.

- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد انظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين من تاريخ ايداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبدا الراي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

2- المجلس الوطني للمحاسبة

ينظم مهنة المراجعة في الجزائر مجموعة من القواعد والأليات التي تعمل على السير الحسن لهذه المهنة وذلك من خلال هيئات مشرفة على المراجعة

2-1- نشأة وتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 وطبقا للمادة 04 من هذا القانون التي تنص على أنه ينشا مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل،[1] أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس الوزير المكلف بالمالية أو ممثله. أما تشكيلته فهي:[2]

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.

---

[1] القانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011.

- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة (3) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

2-2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة

في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة دورا معتبرا من خلال مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة وذلك على النحو الموالي

2-2-1- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام الأتية: [1]

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. عدد 07، 2011. المادة 10.

- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها.

- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2-2-2 مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام الموالية: [1]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.

- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.

- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.

- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.

- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة.

- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على مستوى الدولي.

- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

2-2- 3- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية: [2]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.

- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.

- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011. المادة 11.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 07، 2011، المادة 12.

- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

المطلب الثالث: مسؤوليات مراجع الحسابات

يمارس المراجع مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، خبراء يختارهم هو، ومن هنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنماط من المسؤوليات والمتمثلة فيما يلي: [1]

- المسؤولية المدنية؛
- المسؤولية الجزائية؛
- المسؤولية التأديبية.

1 -المسؤولية المدنية

تأخذ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات شكلين حيث يمكن أن تكون تعاقدية تجاه المؤسسة محل المراجعة بمقتضى عقد توكيله بأداء مهام رقابة ومراجعة الحسابات. وعلى العكس تعتبر مسؤولية جنحية تجاه الأطراف الأخرى المستخدمة لتقرير المحافظ والقوائم المالية للمؤسسة ولا يلتزم بهذه المسؤولية إلا في حالة توفر كل من العناصر: الخطأ، الضرر، والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر، وبمقتضى المادة رقم (60) من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي تنص على ما يلي:" يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية".

---

[1] Rencontre Nationale, " **les entreprises pbliques economiques et le commissaire aux comptes** ",Revue algérienne de comptabilité et audit, Société nationale de comptabilité, Alger, 1989, p:26.

2- المسؤولية الجزائية

حسب نص المادة رقم (62) من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني". فالمسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات تحدد طبقا لقواعد قانون الإجراءات الجنائية والقانون التجاري، لكل مخالفة أو تقصير في التزاماته القانونية.

ويمكن أن يتعلق هذا التقصير بعدة مخالفات، سواء من وجهة نظر التزاماته أو من وجهة نظر الشركات التجارية. كما يمكن كذلك وبحسب الحالة أن يعنى محافظ الحسابات بصفة مباشرة بعدة جنح نتيجة التقصير في بعض الالتزامات الموكلة إليه، أو بصفة غير مباشرة مثل التواطؤ في حالة ارتكاب المسيرين للجنح وعدم الكشف عنها إلى الجهات المعنية.

حسب ما نصت عليه كل من المواد: 829، 830، 837 من القانون التجاري الجزائري، من جهة هو مسؤول ويمكن للقاضي تقرير إحدى العقوبتين (الحبس أو الغرامة المالية) أو كلاهما حسب درجة خطورة الجنحة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات. [1]

3- المسؤولية التأديبية

بموجب المادة (63) من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فيما يخص المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب، حيث تنص على أنه "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.

---

[1] القانون التجاري، الجزائر، 2005، ص ص: 420-424.

- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم. [1]

المبحث الثاني: معايير المراجعة في الجزائر

تعتبر معايير المراجعة بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المراجع، بحيث أنها تمثل الأنماط التي يجب ان يحترمها المراجع ويعتمد عليها أثناء أدائه لمهمته، ويعالج هذا المبحث معايير المراجعة المطبقة في الجزائر.

المطلب الأول: تطور الإطار التشريعي والتنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر

لقد مرت مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بعديد من مراحل التطوير يتمثل هذا التطوير بإهتمام المسؤولين عن المهنة بإصدار المراسيم والأحكام المتعلقة بتنظيم المهنة وتنظيم عمل مراجعي الحسابات وإصدار القوانين والقواعد الكفيلة لتنظيم الأركان الأساسية للمهنة سواء الأركان المرتبطة بالمراجع وعمله داخل المؤسسات أو الأركان المرتبطة بالتنظيم المهني والمعايير الخاصة بالمهنة وقواعد وآداب السلوك المهني، ويتضح أن تنظيم وتطور مهنة المراجعة في الجزائر ينطلق من الاتجاه التشريعي أو التنظيمي ، يتبلور هذا التطور بأهم الإصدارات والمراسيم والأحكام الآتية:

- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي (الملاحظ أن هذا القانون يتعلق بالمحاسبين الخبراء المحاسبين، أما بخصوص محافظة الحسابات فأعهد بها للمفتشية العامة للمالية Inspection Générale des Finances(IGF) مديرية تابعة لوزارة المالية.

- الأمر رقم 75-25 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

- القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.

- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

---

[1] القانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- القرار المؤرخ في 1994/11/07 والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات، الذي تم تعديله سنة 2006.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/01 والمتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيأت الضمان الإجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 (إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية).

- القرار المؤرخ في 03/28/ 1998 الذي يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- قرار مؤرخ في 1999/03/24 الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.

- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20 /2001/12 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. والملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر.

ومن أجل تفسير وشرح محتوى هذا القانون وتدعيمه أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية تمثلت أهمها فيما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية وصلاحياتهم.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة المعهد الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

سيتم تحليل معايير المراجعة الجزائرية وهي المعايير العامة التي تتعلق بالمبادئ الأساسية التي تحكم العمل الميداني "معيار الحياد والموضوعية والاستقلالية ومعيار العناية المهنية اللازمة ومعيار التأهيل المهني الكافي "وكذلك معايير العمل الميداني والتي تشمل التخطيط والرقابة والتنسيق، ومعايير ومبادئ التقرير في مهنة المراجعة وذلك للاستفادة من خبرة المهنيين في وضع هذه المعايير في معالجة أوجه النقص والقصور المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

المطلب الثاني: المعايير العامة

تعد المعايير العامة للمراجعة معايير شخصية تهتم بمؤهلات مراجع الحسابات وبجودة الأعمال التي يؤديها.

1- التأهيل المهني والعلمي للمراجع

تعتبر مهنة المراجعة من أكثر المهن إرتباطاً بالممارسة العملية لذلك يعتبر تأهيل المراجع علمياً وعملياً من الجوانب الجوهرية والأساسية لإتمام عملية المراجعة بالشكل المقبول والقانوني، نظراً لإعتماد أطراف عديدة على رأي المراجع في تقييم أداء المؤسسة لإتخاذ القرارات الرشيدة، لذلك يجب أن يكون المراجع على قدر من التأهيل العلمي والعملي الذي يؤهله لفهم نشاط المؤسسة محل المراجعة والقدرة على تطبيق معايير المراجعة والمحاسبة بصورة صحيحة لاسيما أن هناك العديد من الدراسات أشارت إلى أن صناع القرار ذوي الخبرة والمعرفة العالية لديهم القدرة على استخدام استراتيجيات متعددة ومباشرة تركز على المعلومات الملائمة والكافية لاتخاذ القرارات الرشيدة. [1]

وسوف يعرض أهم ما تضمنه معيار المراجعة الجزائري الخاص بالتأهيل المهني الكافي للمراجع وأهم متطلبات ذلك المعيار وما هي المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها، حيث إن أهم ما تميز به المعيار أنه حدد شروط وجوهر الارتباط بأي عملية مراجعة، حيث نصت المادة (7) من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ما يلي: "لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية، تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم".

ولم يقتصر الأمر على المراجع وحده بل تعرض إلى أنه يجب على المراجع قبل أن يرتبط ويتعاقد لمراجعة أي قوائم مالية أن يتأكد من أن تأهيله المهني والعلمي قادر على تغطية عملية المراجعة بالشكل المطلوب والقانوني، حيث تعرض المشرع الجزائري إلى أهم الشروط لممارسة مهنة المراجعة، من خلال نص المادة (8) من نفس القانون على ما يلي: "لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

---

[1] Shelton, Sandra,**"The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgmen"** The Accounting Review Journal, Vol: 74. No: 2, 1999, p:219.

- أن يكون جزائري الجنسية.

- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير الحسابات، أن يكون حائزا شهادة للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها.
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

- ألا يكون قد صدر في حقه حكما إرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة (6) من نفس القانون أعلاه.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين الخاصين بالخبير المحاسب والمحافظ الحسابات أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند الخاص بالمحاسب المعتمد أعلاه من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي".

وفيما يخص التدريب المهني للمراجع يرى كل من أناندرا وايمار (AnandaraJan &Umar)، في دراسة لهما أنه يجب أن ينصب تركيز صانعي وواضعي السياسات المحاسبية والمالية على موضوع التدريب المهني للمراجع خاصة عند تبني أي وسيلة من وسائل زيادة استقلالية المراجع في إتخاذ رأيه المهني المحايد. [1]

[1] Umar, Ahson, Anandarajan, Asokan, **"Auditors Independence Of Judgment Under Pressure",** Internal Auditing, Vol: 19, No: 1, 2004, p: 32.

2- الحياد والموضوعية والاستقلالية لمراجع الحسابات

يتميز مراجع الحسابات بصفة الحياد والاستقلالية كمطلب ضروري لإضفاء الثقة الواجبة على القوائم المالية بما تضمنته من معلومات ولكسب ثقة الأطراف الخارجية بالمراجع وعمله. فلذلك يجب أن يكون المراجع أميناً ومستقلاً تماماً عن إدارة الشركة للوصول إلى الرأي الموضوعي في القوائم المالية. [1]

ويعتبر الاستقلال أحد المبادئ الأساسية والتقليدية لعمل المراقب أو المراجع الخارجي، بل إنه يعتبر عاملا رئيسيا في نمو مهنة المراجعة. وهناك من يرى أنه إذا كان لمهنة المراجعة أن تحتفظ باحترام من يعتمدون عليها، فإنه ينبغي أن تتمتع هذه الوظيفة بالاستقلال. [2]

2-1- مفهوم الاستقلال والحياد

يقصد باستقلال المراجع عدم خضوعه لتأثير وسلطة العميل الذي يقوم بمراجعة أعماله سواء عند تنفيذه لأعمال المراجعة أو عندما يوضح نتيجة تلك الأعمال في شكل تقرير، والمراجع المستقل هو الذي يكون له رأي محايد غير متحيز في الأمور التي يتولى مراجعتها.

تتحدد الاستقلالية من خلال بعدين الأول نفسي وهي الاستقلالية الحقيقية " والثاني الظاهري وهي الاستقلالية الظاهرية".

الاستقلالية الحقيقية تشير إلى قدرة المراجع الخارجي على إبداء رأيه بكل نزاهة وموضوعية، أما الاستقلالية الظاهرية فهي ذلك المستوى من الاستقلالية الذي يظهر لمستخدمي القوائم المالية. [3]

تتوقف الثقة في رأي المراجع على حياده واستقلاله حول ما يبديه من رأي على القوائم المالية، ولقد أوضحت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكي بأنه لا توجد درجات أو مستويات في عدم الاستقلال. وعليه إما أن يكون المراجع مستقلا أو غير مستقل. وقد أثار استقلال المراجع وحياده الكثير من الجدل بين جمهور المحاسبين وغيرهم من المهتمين بمهنة المراجعة، فقد فرق بعض الكتاب بين الاستقلال المهني واستقلال المراجعة، ويعني الاستقلال المهني في نظر هؤلاء الكتاب أن يعتمد المراجع على نفسه، ولا يكون

---

[1] أروى بنت حسن باعباد، **مرجع سابق**،2008، ص: 25.

[2] عبد الرحيم سامي معروف." **الاستقلال المهني لجهاز المراجع الحكومي: تجربة ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية**"، مجلة الإدارة والمالية. جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الرابع، 1988. ص: 131.

[3] Emma, Bensaad, Cedric Lesage**, Percepts de l'indépendance de l'Auditeur: analyse par la théorie d'attribution**, Manuscrit auditeur publications, France, 2009, P: 4.

مرتبطا بالمؤسسة محل المراجعة بأية صورة كانت، وبالتالي لا ينبغي أن يخضع لرقابة أو تأثير المؤسسة بأية صورة كانت في اتخاذ قراراته.[1]

الاستقلال المهني تحكمه المعايير الذاتية ويعني التحرر من رقابة الغير ومن أي سلطة عليا، أما استقلال المراجعة فهو خاص بوظيفة إبداء الرأي على القوائم المالية، ويعني الموضوعية وعدم التحيز عند إبداء ذلك الرأي.

2-2- مظاهر استقلال المراجع في التشريع الجزائري

نظرا للتغيرات التي طرأت على مظاهر الاقتصاد الجزائري وحتمية التطور المستمر نحو الاستثمارات المالية، الأمر الذي يعكس الحاجة إلى وجود قوائم مالية تمتاز بدرجة عالية من الثقة كأحد مصادر المعلومات التي تساعد على تقويم البدائل المتاحة. ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة، وقد يؤدي الشك في استقلال وحياد المراجع إلى فقد الثقة في تقريره وكذلك القوائم المالية التي تمت مراجعتها من قبله مما يحد من إتجاه العامة نحو الإستثمارات المالية، الأمر الذي يؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني وقد أولى المشرع الجزائري إلى أهمية استقلالية وحياد المراجع ومن أهم مظاهر الاستقلال في التشريع الجزائري ما يلي:

2-2-1-تعيين مراجع الحسابات

لقد أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين المراجع لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا، بالنسبة لتعيين مراجع الحسابات في الجزائر، فقد نصت المادة (26) من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم"، بالإضافة إلى ذلك فقد نصت المادة (27) من نفس القانون على تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة كما نصت المادة (2) من المرسوم11-32 الموافق لـ 27 جانفي 2011 على ما يلي:

"طبقا لأحكام المادتين 600 و609 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من الإجراء المنصوص عليه في هذا المرسوم".

---

[1] أحمد نور، **مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1984، ص: 604.

بالإضافة إلى ما نصت عليه المادة (3) من المرسوم 11-32 الموافق لـ 27جانفي 2011 والتي تنص على "خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة".

ويلاحظ أن المشرع قد كفل أول دعامة من دعائم استقلال المراجع من خلال تحديد شروط التعيين.

2-2-2 -موانع تعين محافظ الحسابات

أوجبت ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم. وهكذا، فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات الآتية:

- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

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

- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

كما حدد القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي حسب نص المادة (64) ما يلي: لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

-كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من نفس القانون.

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

–كل عهدة برلمانية.

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته طبقا لأحكام المادة 76 من نفس القانون. لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون.

2-2-3 – تحديد أتعاب محافظ الحسابات

حددت المادة (37) من القانون رقم 10–01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات، حيث جاء فيها ما يلي "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهنته. لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"

وبناء عليه، فإنه لا يوجد أي تفويض لمجلس الإدارة في تحديد الأتعاب، وفي هذا الصدد فإن التشريع الجزائري قد اختلف عن العديد من الشرائع الأخرى.

2-2-4 –الحق في الاطلاع

أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) التي يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في المادة 31 من قانون رقم 10–01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أنه" يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على

السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة. ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة".

ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وهذا حسب المادة (34) من نفس القانون، حيث تنص على أنه "يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري".

3- العناية المهنية اللازمة

يجب على المراجع أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة وإلاّ فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركاً لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة وفي مجال تحديد مفهوم العناية المهنية اللازمة، قامت بعض الدراسات الحديثة بالتركيز على جانبين، الأول يتمثل في ضرورة التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة، والثاني يتمثل في مسئوليته القانونية ، والتي تعد الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توافرها في أعمال المراجعة في ظل البيئة الحديثة لمهنة المراجعة، وذلك بهدف رفع مستوى العناية المهنية للمراجع، ومن ثَم فمن الضروري وجود لجنة أخلاق وآداب المهنة بكل مكتب من مكاتب المراجعة، على أن تقوم هذه اللجنة بعدة وظائف، أهمها ما يلي:[1]

- متابعة مدى التزام المراجعين داخل المكتب بقواعد وآداب المهنة.
- الإشراف على برامج التعليم المستمر للمراجعين.
-اقتراح سياسات تحفيز العاملين للالتزام المستمر بأخلاق المهنة.
- اقتراح طرق للحفاظ وكسب ثقة الطرف الثالث في المراجع

وسوف يتطرق بالتحليل لأهم الفقرات التي تضمنها المعيار والتي يستدل بها على أهمية أداء المراجع للعناية المهنية اللازمة، حيث يلاحظ أن مفاهيم ومبادئ معيار العناية المهنية اللازمة في الجزائري تتبلور حول المتطلبات

---

[1] محمود مصطفى منصور الشريف، **إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية –دراسة نظرية / تطبيقية**، رسالة ماجستير، جامعة بنها، مصر، 2006، ص: 14

الرئيسية التي يتوجب على المراجع التحقق والتأكد من تنفيذها بالشكل النظامي والمهني المطلوب، وذلك على النحو الموالي:

- المراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها، حيث تنص المادة 59 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ما يلي: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج."[1]

- نصت المادة رقم 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136المؤرخ في 15 أفريل 1996 على ما يلي: "يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية".

- يتطلب المعيار من المراجع الخارجي أن يكون على دراية كافية بأمور الشركة وظروفها وخططها وذلك يتفق مع ما نصه المشرع الجزائري، وذلك كله يزود المراجع بالقواعد والوسائل العلمية التي يجب اتباعها لتقييم تأكيدات العميل حول ما ورد بالقوائم المالية.

طبقاً لما سبق لم تأت تأكيدات معايير المراجعة من فراغ وإنما هناك هدف جوهري في ذلك، يمكن استقراء هذا الهدف من نتائج دراسة أعدها (مطر،1990).[2] يبين فيها أن هناك علاقة طردية بين نطاق مهمة المراجعة ودرجة تزايد أهمية البيانات المنشورة لمستخدمي القوائم المالية، حيث أشار إلى أن تزايد أهمية البيانات المنشورة كمعلومات لمستخدمي القوائم المالية، يلزم مراجع الحسابات توسيع نطاق مهمته لتشمل فحص الخطط المستقبلية للمؤسسة بما فيها الموازنات التخطيطية والتدفقات النقدية، وبالتحليل لمضمون العبارة فهي إشارة واضحة لأهمية وجوهرية احتفاظ المراجع بأوراق العمل والتي تتمثل في إعداد البرنامج وتصحيحه والاحتفاظ بأوراق عمل متكاملة يسجل فيها المراجع ما جمعه من بيانات واضحة نتيجة دراسته للشركة موضوع المراجعة كما يتضمنها الخطوات العديدة المتبعة في فحص دفاتر الشركة وسجلاتها والأدلة التي قام بجمعها خلال عمله المهني ويتوقف مدى التسجيل الذي يجريه المراجع على حكمة المهني. ومن هذه الأوراق

---

[1] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة رقم 59.

[2] محمد مطر، "**نطاق مسئولية مراقب الحسابات عند تقييم استمرارية المنشأة**"، مجلة المحاسب القانوني العربي، الأردن، العدد 48، 1990، ص ص: 30-33.

كشف ميزان المراجعة وقيود التعديل وحساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية ومذكرات صغيرة عن المناقشة التي تمت مع العميل أو ملخص عن عقد، ومعلومات متعلقة بالهيكل التنظيمي والشكل القانوني للشركة وتحليل العمليات والنسب المالية. [1]

المطلب الثالث: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بعملية تنفيذ المراجعة، وتمثل أسس المراجعة التي تحكم طبيعة وأدلة الإثبات الملزم الحصول عليها بواسطة خطوات وإجراءات المراجعة بهدف تحقيق الأهداف المتوخاة من عملية المراجعة في ظل تطبيق معاييرها.

1- فحص وتقييم الرقابة الداخلية

حسب التعليمة التي جاءت بها المنظمة الوطنية المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، فإن المراجع عند فحصه وتقييمه للرقابة الداخلية يجب عليه أن يهتم بالخصوص على جانبين هما:[2]

- احترام الشكليات القانونية والنظامية؛
- درجة نوعية الرقابة الداخلية.

1-1- احترام الشكليات القانونية والنظامية

يهتم المراجع في هذا الجانب بكل ما هو قانوني ونظامي حيث على المراجع القيام بما يلي:

- يتأكد من أن الشركة تمسك جميع الدفاتر والسجلات القانونية والنظامية وبطريقة صحيحة، وتتمثل في دفتر الجرد ودفتر الأجور وسجل مداولات الجمعية العامة وسجل مداولات مجلس الإدارة أو المراقبة وأي سجل آخر تنص عليه القوانين المعمول بها.
- التأكد من إحترام الشركة لقواعد تقديم الحسابات والتقييم حسب المخطط المحاسبي الوطني.
- التأكد من إحترام المبادئ والمفاهيم التي ينص عليها المخطط الوطني المحاسبي والقانون التجاري.

---

[1] حمدون طلال، صوان محمد، **"أهمية أوراق العمل بالنسبة لمدقق الحسابات"**، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 20، 1997، ص: 28.

[2] عمر شريقي، **مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري**، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، الجزائر، 2002، ص ص: 122-123.

1-2- فحص وتقييم الرقابة الداخلية

يقوم المراجع في هذا الجانب بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالشركة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها، ويسمح له ذلك بتحديد مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات، وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وإجراءات المراجعة وبرنامج العمل بصفة عامة.

دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يجب أن يتم من خلال عناصرها الأساسية والتي تتمثل في الهيكل التنظيمي ونظام التوثيق ونظام الإثبات (الأدلة) والوسائل المادية للحماية والمستخدمين ونظام الإشراف.[1]

- **الهيكل التنظيمي**

والذي يسمح بتحديد المسؤوليات في المؤسسة ويعمل على الفصل بين المهام والتي يجب أن تكون بشكل يسمح بالرقابة المتبادلة لتنفيذها، كما يعمل على الفصل بين الوظائف وتحديد مستويات التنفيذ كتابيا.

- **نظام التوثيق**

لكي يكون هذا النظام كافيا يجب أن يتضمن:

- إجراءات مكتوبة ومحددة بدقة ووضوح كطرق تداول ومعالجة وترتيب المعلومات وكذا أساليب تسجيلها والرقابة التي تسمح بتجنب الانحراف الناجم عن الإهمال.
- وثائق تدعم المعلومات.
- من أجل تسهيل الاحتفاظ بالإجراءات المذكورة سابقا والاطلاع عليها فيجب أن تكون في دفتر شامل.

- **نظام الإثبات**

يسمح هذا النظام على الخصوص ضمان أن:

- العمليات الصحيحة والملائمة هي فقط التي يرخص بها وتنفذ وتسجل.
- تصحيح الأخطاء في أقرب الآجال.

ويتكون هذا النظام من العناصر الآتية:

- التنظيم المحاسبي.

---

[1] Ordre National des Experts Comptables, Commissaires aux Comptes et Comptables Agrée, **Diligence professionnelle du Commissaires aux Comptes et Comptables**, Recommandation N 1 – 6, Alger, 1994, p p : 54-58.

- وسائل الإعلام.
- الترقيم المسبق للوثائق ومراقبة تسلسلها وترتيبها.
- الرقابة الحسابية للمجاميع والتقريبات.

- **الوسائل المادية للحماية**

تعمل هذه الرسالة المادية بصفة مباشرة أو غير المباشرة على حماية الأصول المادية والأصول المعنوية وكذا الوثائق والملفات وكل ما يوجد بالمؤسسة.

- **المستخدمون**

يزيد المستخدمين المؤهلين والمكونين على المهام الموكلة إليهم من ثقة المراجع في القوائم المالية التي يراقبها. وللتأكد من نوعية المستخدمين، فإن المراجع يقيم كل من إجراءات التوظيف والتكوين الأولي والدائم للعمال وكذا سياسة الأجور بالإضافة إلى المراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

- **نظام الإشراف والمراقبة**

يجب أن تتبع عملية تقييم الرقابة الداخلية الخطوات الموالية:

- الإلمام بأنظمة الرقابة الداخلية.
- التأكد من مدى ملاءمة هذه الأنظمة بواسطة الاختبارات.
- إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف.
- التقييم النهائي للرقابة الداخلية وتأثيره على المهمة.

كما يجب على المراجع توثيق فحصه وتقييمه للرقابة الداخلية وذلك من خلال ملفات العمل والتقرير الكتابي الموجه لمسيري الشركة، ويوضح هذا التقرير مختلف الاختلافات والانحرافات المكتشفة، كما قد يحتوي على توصيات ونصائح لتحسين الرقابة الداخلية.

وفي هذا المستوى من المهمة، فإنه يمكن للمراجع أن يرفض المصادقة على الحسابات السنوية وهذا في حالة وجود انحرافات ونقاط ضعف تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية وتجعلها لا تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

2- ملفات العمل

تناولت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات هذا الموضوع من خلال نفس الكتيب وذلك من خلال تعليمة خاصة بعنوان (Diligences minimales en matière de dossiers de travail)، حيث إن الطابع الدائم لمحافظ الحسابات يفرض عليه مسك ملفين ضروريين وهما ملف دائم وملف سنوي.

يسمح مسك هذين الملفين للمراجع بما يلي:

- تخطيط عملية المراجعة والتأكد من اجتماع جميع العناصر الضرورية لصياغة رأي مبرر حول الحسابات السنوية.
- توفير وبصفة دائمة خزان للمعلومات ذو طابع دائم حول المؤسسة خلال كل فترة المراجعة وخاصة عند تجديد الوكالة.
- توفير الدليل عن الأعمال المنجزة والإجراءات والوسائل المستخدمة.
- جعل مهمته مطابقة للمعايير المهنية المقبولة على المستوى الجوهري وكذا على المستوى الدولي.
- التأكد من العمل المنجز من طرف مساعديه.

2-1- الملف الدائم

ينشأ هذا الملف للمؤسسة عند أول مهمة مراجعة لها. أما في السنوات القادمة، فإنه يتم تحديث بعض العناصر فقط، ويحتوي هذا الملف عموما على ما يلي: [1]

- عموميات وبيانات تاريخية عن الشركة ووحداتها كعقد التأسيس والهيكل التنظيمي.
- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية الموجود بالشركة.
- معلومات محاسبية ومالية كالمخططات والدلائل المحاسبية المستعملة بالشركة والحسابات السنوية للسنوات الثلاث الأخيرة وكذا طرق وإجراءات تقديم وتقييم الحسابات بالإضافة إلى السياسة المالية ووضعية الخزينة وطرق التمويل المستعملة.
- معلومات قانونية وجبائية واجتماعية عن الشركة ويذكر منها على الخصوص:

---

[1] République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Direction de la Modernisation et la Normalisation Comptable, **Recueil de Textes Législatifs et Réglementaires Relatifs à la Normalisation de la Profession Comptable**, 2000. P : 64.

- قرار تعيينه وقائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي يمتلكها كل مساهم.
- النظام الجبائي والاجتماعي للشركة.
- محاضر مداولات الجمعيات العامة.
- العقود المهمة وتقارير المراجعين السابقين.

– خصوصيات اقتصادية وتجارية كقطاع النشاط ووضعية الشركة في السوق وزبائنها والسياسة التجارية للشركة.

– معلومات تخص مصلحة الإعلام الآلي.

كما يشار إلى أنه يمكن أن يضم الملف الدائم ملفات فرعية تسهل عملية ترتيب الوثائق والاطلاع عليها. ولكي يكون هذا الملف يشكل مجموعة مفيدة من المعلومات فإنه يجب تحديثه كل ما دعت الضرورة لذلك كتعديل بعض العناصر وإلغاء المعلومات التي أصبحت غير مفيدة وإضافة عناصر أخرى.[1]

2-2- الملف السنوي

ويسمى كذلك الملف الجاري، ويستعمل هذا الملف لدورة مالية واحدة على عكس الملف الدائم، حيث أن المراجع كل سنة مالية يفتح لها ملفا سنويا خاصا بها، ويحتوي على مجموع الأعمال المنجزة والإجراءات المستخدمة لتنفيذ مهمة المراجعة على طول السنة.

يعتبر هذا الملف ضروري بالنسبة للمراجع من أجل التحكم الجيد في المهمة والتأكد من تنفيذ برنامج المراجعة بدون إغفال وتوثيق الأعمال المنجزة. كما يعتبر تبريرا للرأي الذي يصدره المراجع، ويعمل على تسهيل إعداد التقرير النهائي، كما يعتبر عموما عنصر إثبات عن كل الأعمال والإجراءات التي قام بها المراجع ومساعديه.

ويضم الملف السنوي بالإضافة إلى القوائم المالية محل المراجعة ما يلي:

– كل ما يتعلق بتنظيم وتخطيط المهمة كالبرنامج العام للمراجعة وقائمة المتدخلين وتاريخ مدة الزيارات أو التدخلات وكذا تاريخ تقديم التقرير النهائي.

– كل ما يتعلق بتقييم الرقابة الداخلية كأنظمة وخرائط التدفق والاستجوابات التي قام بها ونقاط القوة والضعف، ويوجد هذا في ورقة تسمى بورقة التقييم، وأوراق العمل المتضمنة عمليات السبر.

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**،2002، ص :126.

– برنامج مراقبة الحسابات السنوية وملخص عن كل الأعمال المنجزة والانحرافات المكتشفة والنتيجة النهائية من أجل إبداء الرأي.

– المراجعات الخاصة أو القانونية، وتشمل فحص الاتفاقيات النظامية والشهادة على أعلى خمس أو عشر مكافآت الممنوحة خلال السنة، وكذا إظهار الأفعال غير المشروعة إلى وكيل الجمهورية، وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات السنوية.

– التوثيق العام لمختلف المراسلات المتبادلة مع الشركة ومذكرات عن الاجتماعات لمجلس الإدارة والجمعية العامة وكل ما يخص القرارات التي لها تأثير على الحسابات السنوية، وكذلك الإقرارات المحصل عليها من الغير ونسخ من جميع محاضر مداولات الجمعية العامة.

ويشار إلى أن ملفات العمل هذه لها طابع سري، والمراجع ملزم باحترام السر المهني إلا في حدود ما يسمح به القانون المعمول به. ويجب على المراجع الاحتفاظ بهذه الملفات لمدة عشر سنوات حتى بعد انتهاء وكالته وذلك وفقا للمادة الثانية عشر من القانون التجاري. أما في حالة تعدد المراجعين، فإن كل واحد منهم ملزم بمسك هذين الملفين، حيث تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة تجاه التنفيذ الجيد للمهمة. وإذا تم تقسيم الأعمال بينهم، فإن ملفات كل واحد منهم يجب أن تحتوي على نسخ طبق الأصل من أوراق عمل زميله.[1]

المطلب الرابع: معايير اعداد التقارير في الجزائر

الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو فحص البيانات المحاسبية للشركة وغيرها من الأدلة بما يتيح للمراجع إبداء رأيه عن ملاءمتها، وبالتالي تحديد مدى نجاح الإدارة في تمثيلها للأملاك، أو مدى نصوص الإدارة بالوكالة الممنوحة لها نيابة عن ملاك المشروع.

يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مهام نصت عليها المادة (23) من القانون رقم10- 01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أنه يترتب على هذه المهام تحرير محافظ الحسابات لتقرير كتابي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية ونتائج النشاط للشركة أو الهيئة يقدمه للجمعية

[1] Recueil de Textes Législatifs et Réglementaires Relatifs à la Normalisation de la Profession Comptable, **Op. cit**, ,2000, p: 66.

العامة للمساهمين. وسيتناول من خلال هذا الجزء معايير التقرير المعمول بها في الجزائر وذلك من خلال نوعين من التقارير وهما التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية والتقرير الخاص.

يشار إلى أنه تم إصدار مرسوم تنفيذي في ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات. وأشكال وآجال إرسالها، على أن يحدد محتوى كل معيار بقرار من الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:[1]

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة.
- معيار حول الاتفاقات المنظمة.
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- معيار حول استمرارية الاستغلال.
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان.
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال.
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال.
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة.
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.

---

[1] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2013، ص ص: 174-175

- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

1- التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية

يعد المراجع هذا التقرير ليشهد من خلاله على صحة وانتظامية القوائم المالية في مجملها حسب ما جاء بها النظام المحاسبي المالي (الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج)، أو يرفض من خلاله الشهادة عليها. وعلى العموم يجب أن يحتوي التقرير العام على ما يلي:

- التذكير بطريقة تعيينه وتاريخ ذلك.
- تحديد الشركة والسنة المالية محل المراجعة.
- جميع الوثائق المالية محل المراقبة، ويجب أن تكون ملحقة بالتقرير مع تأشيرة المراجع.
- الإشارة إلى إحترام الاجتهادات المعمول بها والإشارة إلى طبيعة ونطاق الأعمال المنجزة.
- الإشارة إلى المخالفات والأخطاء بوضوح مع تأثيرها بالأرقام على النتيجة.
- الشهادة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.
- مبررات التعديلات الممكنة لأشكال وطرق التقييم وتقديم الحسابات وتأثيرها على القوائم المالية.
- الشهادة على الحسابات السنوية أو الامتناع عن الشهادة مع تقديم مبررات ذلك.
- الشهادة على أعلى خمسة أجور المدفوعة خلال السنة.
- الإشارة إلى كل وضعية محتملة أو نقص قد يعرقل استمرار الاستغلال.

ووفقا لأحكام القانون التجاري، فإن محافظ الحسابات يطلع الجمعية العامة من خلال تقريره على المخالفات والأخطاء التي لاحظها، كما يطلع وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اكتشفها. إن تقرير محافظ الحسابات يجب أن يتضمن شهادته على القوائم المالية، ويميز هنا ثلاث حالات، فقد تكون شهادته إيجابية، أي بدون تحفظات، وهذا إذا كانت القوائم المالية تمثل مستوى عال من الصحة والانتظامية.

وقد تكون الشهادة مع إصدار تحفظات وهذا إذا لاحظ محافظ الحسابات بعض الأخطاء والانحرافات دون أن تلحق تأثيرا جوهريا على صحة الحسابات السنوية، وفي هذه الحالة يترتب على مراجع الحسابات تحديد بدقة محتوى التحفظات وإظهار تأثيرها على الحسابات السنوية.

كما قد يمتنع محافظ الحسابات عن الشهادة، وهذا إذا لاحظ مخالفات أو أخطاء أو انحرافات لها تأثير جوهري على الحسابات السنوية وانتظامها وتجعلها لا تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة، ويجب على المراجع في هذه الحالة تبرير امتناعه عن الشهادة مدعما ذلك بأكثر معلومات ممكنة.

وقد تناول المشرع الجزائري حالة تعدد محافظي الحسابات من خلال المرسوم رقم 11-73 ينص في مادته الثانية أنه يمكن للأجهزة التداولية للشركات أو الهيئات تعيين أكثر من محافظ حسابات بحسب حجمها وأهمية نشاطها على الخصوص. ويفهم من خلال هذه المادة أن الشركات قد تلجأ لتعيين أكثر من محافظ حسابات يمارسون مهمة تضامنية، ولكن هذا التعيين يجب أن يتماشى مع حجم الشركة وأهمية نشاطها.

وفي حالة تعيين الشركة لأكثر من محافظ حسابات، فإنه يتعين على هؤلاء المراجعين المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة حيث يعبرون فيها على آرائهم حتى وإن كانت مختلفة، أي أن محافظي الحسابات المتضامنين في أية مهمة يقدمون تقريرا مشتركا للجمعية العامة يعبرون من خلاله عن رأي واحد مشترك حول القوائم المالية في حالة اتفاقهم، أو عن مختلف الآراء في حالة اختلافهم، وذلك لأن كل واحد منهم يمارس مهمته على مجموع الشركة أو الهيئة تحت مسؤوليته الشخصية.

2- التقرير الخاص

هذا النوع من التقارير نصت عليه أحكام القانون التجاري، ومن أهم هذه التقارير الخاصة هو الذي نصت عليه المادة (672) من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، حيث أن محافظ الحسابات يقدم تقريرا خاصا عن الاتفاقيات المرخصة التي تعقدها الشركة مع أحد القائمين بالإدارة خلال السنة.

ويشار إلى أن هذا التقرير يجب أن يقدم للجمعية العامة رفقة التقرير العام، حيث أنه وفي حالة إكتشافه لإتفاقيات غير مرخص بها، فإنه يشير إلى هذه المخالفة في التقرير العام، وفي حالة عدم وجود اتفاقيات فإن محافظ الحسابات كذلك يجب أن يقدم تقريرا خاصا. يشير فيه إلى غياب اتفاقيات. وعلى العموم، يشمل

هذا التقرير عدد الاتفاقيات المرخصة والمستفيدين منها وكذا طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات وشروط إبرامها بالإضافة إلى تقييم هذه الشروط.

وإضافة إلى التقرير الخاص عن الاتفاقيات بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة فيها، فإن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقارير خاصة في بعض الحالات يذكر منها:

- زيادة أو تخفيض رأس المال.
- التنازل عن حق الامتياز في التصويت.
- تغيير النظام القانوني للشركة.
- الاندماج أو الانفصال.
- بعض التدخلات الخاصة لمحافظ الحسابات مثل كشف الوقائع الإجرامية.

المبحث الثالث: دراسة مقارنة لبعض معايير المراجعة الدولية وواقع مهنة المراجعة في الجزائر

يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير المراجعة من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها بالإضافة إلى أن هناك تطورا مستمرا في كل من مهنة المحاسبة والمراجعة والبيئة التي تطبق فيها. وبالتالي، فإن المعايير التي تصلح للتطبيق في ظروف معينة قد لا تصلح للتطبيق في ظروف أخرى. ويختص هذا المبحث بدراسة ومقارنة بعض معايير المراجعة الدولية مع معايير المراجعة في الجزائر، وذلك من خلال التركيز على تناول المعايير العامة ومعايير العمل الميداني للمراجعة.

المطلب الأول: المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الأساسية التي تحكم التأهيل المهني للمراجع وحيادتيه وموضوعيته واستقلاله ودرجة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ إجراءات المراجعة ويدرس هذا المطلب مقارنة معايير العامة الدولية للمراجعة مع ما يقابلها من معايير عامة للمراجعة في الجزائر.

1- التأهيل العلمي والعملي للمراجع

يرتكز تأهيل المراجع علمياً وعملياً بضرورة توافر العديد من الشروط في المراجع وتتمثل تلك الشروط في التحصيل العلمي والخبرة المكتسبة من الممارسة المهنية.

تناولت معايير المراجعة الدولية جانب التأهيل المهني والعلمي للمراجع من خلال مجموعة من القواعد منصوص عليها بالشكل الموالي:

– لم تحدد معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع، ولكنها تضمنت العديد من الإيضاحات في فقراتها تشير إلى أهمية التزام المراجع بالتأهيل العلمي والمهني لأداء عملية المراجعة بالشكل القانوني المطلوب، ولكنه تم تحديد معيار خاص بالتأهيل المهني للمراجع من خلال معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)، حيث تضمنت المجموعة الأولى منها معياراً خاصاً بذلك. [1]

أما بالنسبة لمعايير المراجعة الجزائرية فقد تم تحديد معيار خاص بالتأهيل المهني والعلمي للمراجع، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل ارتبط موضوع منح ترخيص مزاولة المهنة باستيفاء جميع متطلبات المعيار، حيث ينص القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على عدم السماح بممارسة المهنة إلا للأشخاص الحاصلين على شهادات معينة حددها القانون وقد أشار إلى متطلبات التكوين للمترشحين إلى مهنة المراجعة، وكذلك تنظيم التربصات الواجب إجراؤها. ويمكن القول بأن المعيار نسيج كامل من أهم ما ورد في قانون تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، سواء المرتبط منها بقضية التعليم أو التربص أو الاختبار أو الترخيص لمزاولة مهنة المراجعة.

– تميزت معايير المراجعة الدولية بفقرات مستقلة وواضحة ومنظمة لأغراض الهدف من عملية المراجعة بشأن المتطلبات الأساسية لقضية التأهيل المهني والعلمي للمراجع، وأهم الأساليب والإجراءات المنظمة للوصول إلى تطبيق فاعل لهذه المتطلبات، وتأكيداً لذلك، لقد اتفقت العديد من الجهات المهنية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية بخصوص تحديد أهم المقومات الأساسية لنيل الترخيص ومزاولة المهنة بالشكل المهني المطلوب وذلك من خلال التعليم الجامعي باعتباره القاعدة الأساسية لدخول المهنة، الخبرة العملية المكتسبة، اجتياز اختبار الزمالة بالدرجة المطلوبة والمقرة إضافة إلى الاستمرار في التعليم المهني دون توقف والاطلاع على ما هو جديد. [2]

---

[1] علي عمر أحمد سويسي، **مرجع سابق**،2011، ص: 235.

[2] أروى بنت حسن باعباد، **مرجع سابق**،2008، ص ص: 74-75.

ويمكن القول بأن هناك اتفاقاً بالمضمون للنص بين المعايير الدولية والجزائر بالتحديد الدقيق والواضح للمتطلبات الأساسية لاكتساب المراجع تأهيلاً مهنياً وعلمياً وافياً، ويتضح ذلك من نص المادة رقم 05 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي تنص على" تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الإنضباط والتحكيم
- لجنة مراقبة النوعية.

تحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم." [1]

تنص هذه المادة إلى إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة المراقبة وهو ما يتوافق بالمضمون للفقرات المرتبطة بعملية التطوير المهني وفقاً للمعيار الدولي رقم (220) بعنوان "الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة".

- لم تقتصر تأكيدات المعايير الدولية بشأن التأهيل المهني والعلمي للمراجع فحسب، بل أكدت على أهمية حصول المراجع على تأكيدات مناسبة وكافية بأن مساعديه الذين يقومون بأداء الأعمال المفوضة إليهم من قبله على مستوى كاف من التأهيل والذي يخولهم بتأدية المهمة بالشكل القانوني والمهني المطلوب، وقد تضمنت الفقرة التاسعة من المعيار الدولي رقم (220) بعنوان الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة على أنه "يجب على المراجع ومساعديه ذوي المستويات الإشرافية أن يدعو التأهيل المهني لهؤلاء المساعدين الذين يقومون بأداء عمل مفوضين به عند التقرير عن مدى التوجيه والإشراف والفحص الملائم لكل مساعد" [2] مما يتضح أن

---

[1] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة رقم 05.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **موسوعة معايير المراجعة: دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأي المصرية والدولية والأمريكية**، دار النهضة العربية، مصر، 2001، ص:184.

معايير المراجعة الدولية تتضمن معظم الإجراءات التي يجب اعتبارها عند تكليف الأفراد بالأعمال حيث تتمثل الاعتبارات في الآتي :[1]

- احتياجات المراجعة الخاصة من الأفراد والوقت.
- تقويم المؤهلات للأفراد من حيث خبراتهم ومراكزهم وخلفياتهم وخبراتهم الخاصة.
- الإشراف المخطط وممارسته بواسطة المشرفين.
- الوقت المتوقع توافره للأفراد المكلفين بالمهام.
- الحالات أو المواقف التي قد توجد فيها مشاكل متعلقة بالاستقلالية أو تضارب المصالح، مثل إسناد أعمال مراجعة عملاء إلى أفراد كانوا عاملين سابقين لدى هؤلاء العملاء أو أن لهم أقارب أو أنساب يعملون لدى هؤلاء العملاء.

ويلاحظ أن المعيار الجزائري الخاص بالتأهيل المهني الكافي يتفق مع ما ورد من فقرات المعايير الدولية بشأن ضرورة تحقق المراجع من مستوى التأهيل المهني والعلمي لفريق العمل المساعد له والحصول على تأكيدات واضحة تشير إلى مقدرتهم على إنجاز مهمة المراجعة المفوضة لهم بكفاءة، وبمقتضى ما في المواد من 11-32 من المرسوم التنفيذي بحيث تنص المادة 7 من نفس القانون على "يوضح محافظ الحسابات في العرض استنادا الى العناصر المذكورة في المادة (5) ما يلي:

- الموارد المرصودة.
- المؤهلات المهنية للمتدخلين.
- برنامج عمل مفصل.
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.
- أجال إيداع التقارير."[2]

---

[1] علي إبراهيم طلبة، **المراجعة من منظور المعايير**، جامعة عين شمس، مصر، 2003، ص:124.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المادة رقم 07

من خلال ما سبق، يتضح إتفاق معايير المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية حيث أشارت معايير المراجعة الجزائرية إلى عدم اقتصار التأهيل بالنوعية على المراجع الرئيسي بل يجب أن يتمتع كل من يتعامل معهم بنفس المستوى من التأهيل كشرط للتعاقد على إنجاز عملية المراجعة.

– لم يقتصر الأمر على المعايير الدولية في أنها شرحت من خلال فقراتها أهم المتطلبات الأساسية المرتبطة بقضية تأهيل المراجع أو مساعديه، فقد امتد الأمر بها إلى تخصيص معيار خاص بشأن "استخدام عمل خبير ما" وبيان مدى جوهرية الحصول على تأكيدات مناسبة ومقنعة بالكفاية المهنية للخبير. [1]

ويلاحظ بأن هناك العديد من التأكيدات المرتبطة بالتأهيل المهني والعلمي للمراجع يجب على المراجع التحقق من تطبيقها واتباعها، ويجب أن يتكون لديه نفس الحرص والأمانة عند تقييمه لمستوى التأهيل لمن يتعامل معهم سواء المساعدين أو بعض الخبراء عندما تستدعي الحاجة إليهم فيلاحظ أن المعيار الجزائري لا يتفق مع المعايير الدولية بشأن تخصيص معيار محدد يتناول ويناقش الإجراءات التي يجب أن يتبعها المراجع الرئيسي للتحقق من مستوى التأهيل المهني والعلمي للخبير، ولم تخصص معايير المراجعة الجزائرية معياراً خاصاً "استخدام عمل خبير ما" واكتفت بتوضيح أهمية إدراك المراجع لقدراته المهنية.

2–استقلال مراجع الحسابات

خضع مفهوم استقلال المراجع الخارجي وحياده في الشركة التي يقوم بمراجعتها إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك نظرا لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع، كذلك بالعلاقات المالية التي تربط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة، بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية مما قد يؤثر شكوكا ممن لا يدركون أهمية ومكانة الدور الذي يؤديه المراجع نتيجة جهلهم بالضوابط المهنية. ونتيجة ذلك، تعددت المفاهيم التي أولت الإحاطة بمفهوم استقلالية المراجع. فيجب على المراجع أن يكون مستقلا عند أداء عمله وواجباته المهنية طبقا لمعايير المراجعة مثل تلك التي وضعها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي إذ يجب أن يحافظ على الموضوعية في الأداء والابتعاد عن النزاعات التي قد تبعده عن مسؤوليته. [2]

وتنبع أهمية استقلال في الثقة التي تعطى لرأي المراجع حول القوائم المالية التي تعتمد إلى حد كبير

---

[1] أروى بنت حسن باعباد، **مرجع سابق**، 2008، ص:76

[2] Ray Whittington, Kurt Pany, **Principles of Auditing and other AssuranceServices**, 13th Edition, Irwin, Boston, P: 70.

على مدى استقلاله وحياده أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني، حيث يعتبر الاستقلال أحد مبادئ حجر الزاوية لقسم المراجعة. [1]

ويلاحظ من نصوص المعايير المتعلقة بعنصر الحياد والاستقلالية بأن معايير المراجعة الدولية حملت في طياتها مجموعة من الشروط والمتطلبات التي من شأنها ضمان استقلال وحياد المراجع الخارجي وذلك على النحو الموالي:[2]

– تضمنت معايير المراجعة الدولية أربع صفات وخصائص أساسية يجب أن تتوافر في المراجع الخارجي وهي الاستقامة والموضوعية والاستقلال والمحافظة على أسرار العملاء.

– استطاعت معايير المراجعة الدولية أن تكون أكثر تحديداً من أي منهج آخر لاسيما أنها تضمنت في نص فقراتها على ضرورة توافر هذه الصفات بمن له علاقة بعملية المراجعة على سبيل المثال "المراجع الداخلي، المراجع الآخر، الخبير الاستشاري ومساعدي المراجع".

– لم تقتصر معايير المراجعة الدولية على أنه يجب على المراجع أن يكون مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني بل زادت من قوة موقف المراجع الخارجي إذ يحق له إجراء أي اختبارات إضافية لما خطط له خاصة عندما يتعامل المراجع مع أحد الخبراء أو مساعديه.

– تعتبر معايير المراجعة الدولية مرشداً وإطاراً تطبيقياً للممارسة العملية للمراجعين، وأن الالتزام بها أحد الأسباب الرئيسية في تطوير وتحسين الأداء للمراجعين، خاصة المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات، حيث أشار عدد من الباحثين إلى المزايا التي ترتبت عليها تبني معايير المراجعة الدولية في جمع أدلة الإثبات إذ رأى كل من فاناسكو (Vanasco) وسكوسن (Skousen) الأدلة والبراهين التي يقوم بجمعها المراجعون أثناء قيامهم بعملية المراجعة، تعتبر القاعدة الأساسية التي يعتمد عليها المراجعون في إبداء رأيهم وحكمهم الفني والمحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وصدق تمثيلها للمركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية للشركة. [3]

– فسرت معايير المراجعة الدولية حدود استقلال كلاً من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، "حيث أن

---

[1] Davis Chris, al. **IT Auditing-Using Controls to Protect Information Assets**, McGraw-Hill, New York, 2007, P: 06.

[2] عامر رشدي الحداد، **مرجع سابق**، 2006، ص ص:77-78

[3] Vanasco, Roco, Skousen, Clifford, "**Audit Evidence The Use Standards And Landmark Cases**", Journal Of Auditing, ,Vol: 16, No: 4, 2001, pp:207-214

ضوابط استقلال المراجع الداخلي لا تستطيع مواجهة معايير الاستقلال التي تعتبر جوهرية للمراجع الخارجي".

وقد استطاعت معايير المراجعة الدولية أن تحدد بوضوح الشروط التي تضمن استقلال وحياد المراجع الخارجي بغية تحقيق أداء أفضل وأحسن للمراجعين إلا أن هناك من يرى قصورا شديدا في معالجة ميثاق المهنة لموضوع استقلال المراجع على الرغم من أهميته البالغة لتوفير ثقة مستخدمي خدمات المراجعة في تقرير المراجع، فلم يتعرض ميثاق المهنة بتفصيل مناسب للمظاهر التي تهدد استقلال المراجع. [1]

أما بالنسبة لعنصر الاستقلالية والحيادية في الجزائر، فيمكن ذكر أبعاده في النقاط الموالية:

- نصت المادة (3) من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على إلزامية مراجعي الحسابات بالتقيد بمبدأ الاستقلالية حيث نصت على ما يلي "يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة".

- بالنسبة لتعيين مراجع الحسابات في الجزائر، فقد خصصت المادة (26) من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كيفية تعيين محافظ الحسابات عن طريق دفتر الشروط، بالإضافة إلى ذلك فقد نصت المادة (27) من نفس القانون على تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة .كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ليحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات، حيث نصت المادة الاولى من هذا المرسوم على ما يلي:" تطبيقا لأحكام المادة 26 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور اعلاه ، يهدف هذا المرسوم الى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على اساس دفتر شروط". أما فيما يخص محتويات دفتر الشروط فقد جاءت المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 11- 32 لتوضح مايلي :" يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص على ما يلي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ

---

[1] أحمد الشامي مصطفى، " **دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى تطبيقها على المستوى المحلي**"، المجلة العربية للعلوم الادارية، المجلد رقم 9، العدد 1، الكويت، 2002، ص: 86.

أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ او محافظو الحسابات للفروع اذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب اعدادها
- الوثائق الادارية الواجب تقديمها
- نموذج رسالة الترشح
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة
- المؤهلات والامكانيات المهنية والتقنية

- لقد نص المشرع الجزائري على حالات التنافي والموانع وهذا لضمان استقلالية المراجعة لمهنة المراجعة فالمواد التي تشمل التنافي والامتناع هي من 64 إلى 70 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- بالنسبة لتحديد أتعاب المراجع، فقد حدد المشرع الجزائري الإطار المرجعي له في المادة 21 من القانون 10-01 المتعلق بأتعاب الخبير المحاسبي وكذا المادة 37 من نفس القانون والمتعلقة بتحديد أتعاب محافظي الحسابات.

ويلاحظ من خلال عرض القوانين التي تخص عملية تعيين مراجع الحسابات وفق المرسوم التنفيذي 11-32 تتم عملية التعيين وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف وهو ما جاء به المعيار الدولي للمراجعة رقم (200) (الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية) وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة والمعيار رقم (210) (شروط عملية المراجعة) الاتفاق حول آجال وشروط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة.

3- بذل العناية المهنية اللازمة

قام موتز وشرف "Mautz&Sharaf" بتحديد مفهوم العناية من خلال زاويتين، أولاهما تتعلق بتحديد مضمون المراجع الحذر أو اليقظ والحكيم أو المسؤول، وثانيهما تتعلق بالإفصاح عن العناية التي عن طريقها

سوف تؤدى المهام المطلوبة من المراجع في ظل الظروف البيئية المتغيرة.[1]

وتظهر أهمية معيار العناية المهنية الواجبة للمراجع عندا أداء المراجعة الشاملة بأنواعه المختلفة من خلال الفهم الكامل والواضح لطبيعة ومتطلبات وأبعاد المراجعة الشاملة، والتفرغ الكامل للمراجع لأدائها ومقدرته الفنية الفائقة، والإشراف الفعال على أعمال مساعديه والاستعانة بآراء الخبراء والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإنجازها، بالإضافة لاستيعابه لكافة حقوقه وواجباته المحددة بخطاب الارتباط. [2]

أما معايير المراجعة الدولية، فقد تناولت جانب العناية المهنية اللازمة من خلال مجموعة من القواعد منصوص عليها بالشكل الموالي:

– لقد تضمنت معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعة الأولى منها بعنوان المعايير العامة معياراً خاصاً ببذل العناية المهنية الواجبة، وجاءت معايير المراجعة الدولية بالعديد من الإيضاحات والإرشادات المرتبطة بموضوع بذل العناية المهنية الواجبة نظراً للارتباط الوثيق بينهما، حيث تعتبر المعايير الدولية إرشادات مكملة لمعايير المراجعة المتعارف عليها وحدد الإجراءات والاختبارات الضرورية لإتمام عملية المراجعة ومعالجة أي من المشاكل العملية التي تواجه الممارسين للمهنة ومساعدتهم على إعداد تقرير المراجعة بالشكل المهني المطلوب.[3]

بينما يلاحظ في الجزائر أنه يقع على الهيئة الوطنية أن تتأكد من جودة الأعمال المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها، أي عليها أن تتأكد من قيام أعضائها بتنفيذ مهامهم بكل حرص وعناية، ومن ثم، بذلهم للمهارة والعناية المعقولة وذلك في حدود ما ينص عليه قانون الالتزامات المهنية، وأهم من ذلك ما يلي:

- ألا يهمل إهمالا مهنيا في خطوات الفحص.
- ألا يتغافل في الحصول على البيانات الضرورية التي من شأنها أن تمكنه من إكتشاف أي انحراف في الحسابات.
- أن يبذل الجهد المناسب لاكتشاف الحقائق الجوهرية. [4]

---

[1] Mautz R.K,Sharaf H.A, **The philosophy of Auditing, American,** Accounting Association, New York, 1961, pp: 111-154.

[2] حنان جابر حسن عباس، **إطار مقترح لنظرية المراجعة وأثرها على ترشيد الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية**، أطروحة دكتوراه، جامعة حلوان، القاهرة، مصر، 2005، ص: 146.

[3] عامر رشدي الحداد، **مرجع سابق**، 2006، ص :139.

[4] عبد الكريم مقراني، **انسجام معايير المراجعة**، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007، ص: 65.

– أوضحت فقرات المعايير الدولية المرتبطة ببذل العناية المهنية اللازمة في أن مستوى العناية المهنية اللازمة ترتبط بدرجة التأكد من قيام المراجع بجميع الإجراءات والطرق والاختبارات والوسائل اللازمة للحصول على أدلة الإثبات المناسبة والكافية. والفحص والتقييم لأدلة المراجعة كأساس لإبداء الرأي المحايد في القوائم المالية محل المراجعة، وأن ارتفاع قيمة الهدف من المراجعة في توفير أكبر درجات التأكيد من خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية من شأنه تقديم تفسير ودليل منطقي على بذل المراجع للعناية المهنية اللازمة على أتم وجه، وللمحافظة على ذلك المستوى لابد من كل مراجع المعرفة بوجود العديد من العوامل التي تؤثر وتساهم بشكل مباشر في تكوين هذه العناية المهنية، لابد من الالتزام بها كلما تطلب ذلك منه، وتتمثل هذه العوامل في الآتي:

"مراجعة النظير، سلوك المراجع، المراسلات ووسائل الاتصال، الكفاءة المهنية والفنية، الحكم المهني، المعرفة بطبيعة عمل الشركة، التوثيق والتصديق، التدريب المستمر، استيفاء متطلبات المعايير، المحافظة على الاستقلالية بعمله، الاستمرار بالفحص والتقييم، احترام معايير آداب وسلوك المهنة".[1]

أما معايير المراجعة الجزائرية، فقد اتصفت بالعمومية دون التخصيص بخلاف ما تضمنته فقرات المعيار الدولي بشأن ذلك.

– ارتبط شرح مفهوم بذل العناية المهنية اللازمة في إطار المعايير الدولية للمراجعة بجوهرية وأهمية التوضيح الكامل والوافي للمتطلبات الرئيسية التي يجب على المراجع الالتزام باتباعها وتنفيذها عند الاستعانة بعمل مراجع آخر. وأهم هذه المتطلبات كما هو موضح بالفقرة الثامنة والتاسعة للمعيار الدولي للمراجعة رقم (600) بعنوان "استخدام عمل مراجع آخر" وإشارة على تخصيص المعايير الدولية معياراً خاصاً لاستخدام عمل مراجع آخر.

ويتضح أن المعيار الجزائري يشترك ويتفق مع معايير المراجعة الدولية بشأن ربط المتطلبات الأساسية لقيام المراجع الرئيسي لعملية المراجعة بكفاءة وفعالية أي مراجع أخر يستعين به المراجع الرئيسي، من خلال تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمراجع الثانوي وهو ما نصت عليه المواد 30، 46، 47، 48، 49 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهو ما

(1) أروى بنت حسن باعباد، **مرجع سابق**،2008، ص:80.

يتوافق مع المعيار رقم 600 أي أنه يجب على المراجع الرئيسي التأكد والتحقق من إنجاز وإتمام ما هو مطلوب من أي مراجع آخر كما لو كان المراجع نفسه يقوم بالعملية.

– لقد تضمنت المعايير الدولية المصطلحات الأساسية المرتبطة بالشخص المسؤول عن عملية المراجعة، وأيضاً المرتبطة بنوعية الخدمات التي يقدمها وأهم مجالات عمله ونطاق المهام المخولة له، إضافة إلى شرح وافي وكامل للإيضاحات والمتطلبات والمسؤوليات المرتبطة بالمراجع. أما في الجزائر، فقد أوضح المعيار الخاص بالعناية المهنية اللازمة في مقدمته أهم الصفات المميزة للمهني الممارس في بذل العناية المهنية الواجبة دون التطرق إلى تضمين أهم المصطلحات المرتبطة بتوصيف من يقوم بالعملية وربط ذلك بنوعية الخدمات التي يقدمها ونطاق عمله.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية وتشمل على ثلاثة جوانب: [1]

1– معيار التخطيط والإشراف على المساعدين

تتأثر كل عملية مراجعة بنطاق المراجعة، وحجم المؤسسة التي تخضع للمراجعة، ومدى اتساع اعمالها، وأيضا بالمهارات الفنية والخبرة المطلوبة لدى المراجع والعاملين معه. وقد أقرت المعايير الدولية معيار خاصا للتخطيط هو المعيار الرابع بالإضافة للإشارة إلى أهمية التخطيط في المعيار الثالث، ويمكن عرض مجموعة القواعد التي تناولت هذا الجانب على النحو الآتي:

– اعتبر التخطيط لعملية المراجعة من المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع، حيث نص المعيار الثالث في فقراته (12، 13، 14) على ما يلي:

- "ينبغي على المراجع أن يخطط عمله لمساعدته في القيام بمراجعة فعالة وبأسلوب كفء وفي الوقت المحدد ويجب أن يركز في وضع الخطط على أساس معرفته بأعمال العميل"

---

[1] وليام توماس، امرسون هنكي، ترجمة. أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة من النظرية والتطبيق**، السعودية، دار المريخ، بدون سنة نشر، ص: 57.

- يجب وضع الخطط لتشمل إلى جانب النقاط الأخرى ما يلي:[1]
  - اكتساب معرفة النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات الخاصة بالضبط الداخلي للعميل.
  - تقدير الدرجة المتوقعة على عناصر الضبط الداخلي للعميل.
  - تحديد وبرمجة طبيعة وتوقيت ونطاق وإجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها وتنسيق العمل الذي سيتم تنفيذه.
- ينبغي ان تخضع الخطط لمزيد من التطوير والمراجعة، وحسب ما تقتضيه الضرورة خلال عملية المراجعة.

- خصص المعيار الرابع لعملية التخطيط سواء القواعد الأساسية أو كيفية وضع خطة برنامج المراجعة.

- تضمن المعيار الخامس في فقرته الأولى أنه "يجب على المراجع أن يقوم بالتوجيه والإشراف والمراجعة الدقيقة للعمل المفوض للمساعدين وعليه أن يحصل على ضمان معقول بأن يكون العمل الذي يؤديه مراجعون أو خبراء آخرون كافيا لأغراضه". [2]

- نصت الفقرة السادسة من المعيار السابع ضرورة قيام المراجع بإعطاء التوجيهات الملائمة للمساعدين الذين تم تفويض العمل إليهم، وينطوي هذا التوجيه على إبلا غ المساعدين لمسؤولياتهم وأهدافهم وكذلك الإجراءات التي سوف ينفذوها علاوة على إبلاغهم بأمور هامة.

- نصت الفقرة العاشرة من المعيار السابع على أنه يجب على مراجعة العمل الذي يؤديه كل المساعدين بواسطة أشخاص مساوين لهم أو أعلى منهم في مستوى الكفاءة لتحديد ما إذا كان:

- العمل قد تم أداؤه وفقا للمعايير المهنية.
- العمل المؤدى والنتائج التي تم الحصول عليها موثقة بصورة مناسبة.
- أي أمور هامة في المراجعة لم يتم حسمها.
- الأهداف المرجوة من إجراءات المراجعة قد تم تحقيقها وأن النتائج التي تم الحصول عليها مطابقة لنتائج العمل المؤدى ومؤيدة لرأي المراجع بشأن المعلومات المالية.

---

(1) محمود السيد الناغي، **مرجع سابق**،2000، ص: 260.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص: 212.

أما في الجزائر، فبصدد توجيه وتخطيط مهمة المراجع أو محافظ الحسابات أشارت الشركة الوطنية للمحاسبة إلى أنه يجب على مراجع الحسابات أن يحصل على معرفة عامة وشاملة عن المؤسسة محل المراجعة بالقدر الذي يسمح له من توجيه مهنته ومعرفة المواطن والنظم ذات الدلالة أي الهامة نسبيا. وتمكن هذه الطريقة المراجع من تحديد المخاطر ذات التأثير الهام على الحسابات وبالتالي يأخذها بعين الاعتبار عند البرمجة الأولية لأعمال الرقابة والمراجعة وأيضا عند التخطيط البعدي بحيث يؤدي إلى:[1]

- تحديد طبيعة ومدى الفحوصات وفقا للأهمية النسبية

- توجيه وتنظيم وضبط عملية تنفيذ المهمة بالكيفية التي تؤدي إلى بلوغ الهدف بكل عقلانية ممكنة وبأقصى كفاءة في ظل المواعيد المحددة.

ويلاحظ من خلال التحليل السابق لمعيار التخطيط والاشراف على المساعدين في الجزائر أن هذا المعيار إحتوى على العديد من العناصر الفعالة لتكوين خطة المراجعة في كثير من النواحي، إلا أنه تجاهل الإشارة إلى برنامج عمل مكتوب للمراجعة وتقويم هذا البرنامج وتطويره كلما دعت الحاجة لذلك، وهو الأمر الذي أخذت به معايير المراجعة ضمن معيار التخطيط الدولي، مما يساعد على فاعلية خطة المراجعة، وهو الأمر الذي يعتبر قصورا في المعيار الجزائري، مما يستلزم العمل على إضافته عند محاولة تطوير معايير المراجعة في الجزائر.

2- فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، فنظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها.

وقد تناولت المعايير الدولية فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية على النحو الآتي:

- نصت الفقرة الأولى من المعيار السادس على أن تتحمل الإدارة مسؤولية المحافظة على نظام محاسبي يشتمل على مختلف الضوابط الداخلية على الحد الذي يكون مناسبا لحجم وطبيعة الأعمال، ويحتاج المراجع على تأكيد معقول بأن النظام المحاسبي نظام كاف وأن جميع المعلومات المحاسبية التي يجب تسجيلها قد تم تسجيلها

[1] عبد الكريم مقراني، **مرجع سابق**، 2007، ص: 96.

بالفعل. وعادة فإن، الضوابط الداخلية توفر مثل هذا التأكيد ويجب على المراجع أن يكتب فهما للنظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية وأن يدرس ويقوم عمل تلك الضوابط التي يرغب في الاعتماد عليها في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجع الآخر، عندما يستنتج المراجع بأنه يستطيع الإعتماد على ضوابط داخلية معينة، فإن إجراءاته تكون عادة أقل توسعا مما لو طلب منه الاعتماد على غير تلك الضوابط وربما قد تختلف إجراءاته بالنسبة لطبيعتها وتوقيتها، وقد تناول هذا المعيار تحديد الإجراءات التي ينبغي اتباعها فيما يتعلق بفحص نظام الرقابة الداخلية على النحو الموالي:

- تعريف النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي.
- العوامل التي تؤثر على بيئة المراقبة الداخلية مثل الهيكل التنظيمي والإداري والإشراف الإداري والموظفين.
- أهداف واجراءات الضبط الداخلي.

– أوجبت المعايير على المراجع ضرورة الإبلاغ عن نقاط الضعف بأنظمة الضبط الداخلي وقد نصت الفقرة الأخيرة في المعيار السادس على أنه "قد يصبح المراجع لدراسته لنظام الضبط الداخلي والإجراءات المراجعة الأخرى على معرفة بنقاط الضعف الموجودة ونظام الضبط الداخلي والإجراءات المراجعة الأخرى، وينبغي على المراجع أن يطلع الإدارة على نقاط الضعف المهمة حال معرفته بها نظرا لما لها من فائدة للعميل ويجب أن يتم ذلك خطيا. ومن الأهمية أن يشير في خطابه إلى أنه يناقش فقط نقاط الضعف التي تنبه لها نتيجة قيامه بالمراجعة وأن فحصه لم يكن مصمما لتحديد ملاءمة الضبط الداخلي لأغراض الإدارة".

ويتضح من القواعد سابقة الذكر أن المراجع ملزم أثناء عمله بإبلاغ الإدارة عن نقاط الضعف التي واجهها عند فحص نظام الرقابة الداخلية، على أن يكون ذلك بخطاب خاص والمرتبط بالنظام المحاسبي المطبق.[1]

أما في الجزائر، فتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر المرحلة الثانية من مراحل عملية المراجعة فبعد أن يتعرف المراجع على المؤسسة المعنية بالمراقبة لا بد له من التعرف على مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم فيها أي نظام مراقبتها الداخلية، وعليه أن يتأكد حسب ما نصت عليه التشريعات والتنظيمات أن تلك الأخيرة تمسك الدفاتر الإجبارية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداولات الجمعية العامة وسجل مداولات مجلس الإدارة. وعليه أن يتأكد كذلك من احترام ما جاء به النظام المحاسبي من

[1] سهام محمد السويدي، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر: دراسة ميدانية**، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص: 56.

مبادئ أساسية منها استمرارية الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، استمرارية النشاط التكلفة التاريخية، عدم المقاصة بين الحسابات، الحيطة والحذر...الخ. كما عليه التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية هذا يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من حيث الثقة. وفي حالة العكس، أي أن الأمر مخالف لذلك، يمكن للمراقب أن يرفض المصادقة على الحسابات، في هذه المرحلة بالذات ودون مواصلة العمل مادام أن النظام محل التشخيص والدراسة يحمل في طياته عيوبا خطيرة مما يفرغ القوائم المالية الناتجة عنه من كل مصداقية. [1]

ويلاحظ من خلال التحليل السابق لمعيار الرقابة في الجزائر أن الهدف من وجود قواعد الرقابة هو تسهيل مهمة المراجع في متابعة وتنفيذ خطة المراجعة والتي تتطلب توثيق الأمور الهامة المتعلقة بعملية المراجعة، الأمر الذي يزيد من فاعليتها، إلا أنه تجاهل الإشارة إلى مخاطر المراجعة في حين أن معايير المراجعة الدولية خصصت معيار خاصا به وهو المعيار رقم (315) والذي يخص الفهم الكافي للمؤسسة وأخطارها، وهو الأمر الذي يعتبر قصورا في المعيار الجزائري.

3- أدلة الإثبات وتوثيق العمل المهني

خصصت معايير المراجعة الدولية المعيار رقم (500) لقرائن المراجعة، والمعيار رقم (230) والمتعلق بالتوثيق بالإضافة لبعض المعايير الأخرى مثل المعيار رقم (510) والمعيار رقم (620) والتي يمكن تلخيصها على النحو الموالي:[2]

- أفردت معايير المراجعة الدولية معيارا خاصا لأدلة الإثبات في المراجعة مع تدعيمه في فقرات أخرى.

- ربط المعايير الدولية بين تكلفة الحصول على أدلة الإثبات وأهميته وفي نفس الوقت أوجبت على المراجع ألا يعتبر عنصر الثقة هو المعيار الرئيسي لحذف إجراءات من الاجراءات التي قد يكون لها تأثير على نتائج المراجعة.

- نصت المعايير الدولية للمراجعة على أن مسؤولية تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية تقع على عاتق الإدارة، أما المراجع فإنه مسؤول عن التحقق عن كفاية وفاعلية هذين النظامين.

---

[1] محمد بوتين، **مرجع سابق**، 2003، ص: 34.

[2] عيد حامد معيوف الشمري، **مرجع سابق**، 1994، ص: 90.

- تناولت المعايير الدولية كيفية استخدام العينات الإحصائية في المراجعة موضحة بالتفصيل إجراءات تصميم العينات الإحصائية وكيفية تقويم نتائجها باعتبار أنها ضرورة حتمية في ظل الحجم الهائل لعمليات المؤسسة وصعوبة المراجعة الكاملة للعمليات التي تمت في خلال السنة المالية.

- أفردت معايير المراجعة الدولية معيارا خاصا بالتوثيق مع تدعيمه في فقرات أخرى.

- نصت المعايير الدولية على ضرورة تصميم أوراق العمل بشكل منتظم وسليم لمواجهة الظروف والوفاء باحتياجات المراجع في كل عملية من عمليات المراجعة.

- حددت معايير المراجعة الدولية ملكية أوراق العمل وإجراءات حفظها في أمان وسرية لفترة زمنية كافية لمواجهة إحتياجات العملية والوفاء بأي متطلبات قانونية أو مهنية وثيقة الصلة بالإحتفاظ بالسجلات.

- عندما يعتمد المراجع على عمل الأطراف الأخرى (المراجع الآخر، المراجع الداخلي، الخبير الاستشاري) فالمعايير قد حددت له الإجراءات والقواعد التي يمكن له استخدامها عند تقويمه لأدلة والقرائن المتوفرة لدى هذه الأطراف.

أما بالنسبة لمعيار أدلة إثبات المراجعة في الجزائر فيمكن تلخيصها على النحو الموالي:

- نص المشرع الجزائري في القانون رقم 10-01 في المادة 35 من هذا القانون على أن المراجع يجب عليه مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.

- يوجب على المراجع تكوين ملفين، الملف الدائم، الوثائق الأساسية في المؤسسة صالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة، عملها ومراحل تطورها، هياكلها ونظمها وملف جاري يتعلق بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية والمحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي جمعها. بالإضافة إلى هذين الملفين، فإن المراجع يدون كل ملاحظاته وكل التساؤلات والاستفسارات وما يجب عمله في سجل.

- أوجب المشرع الجزائري الإحتفاظ بأوراق العمل، حيث نص القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير

المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في أحد مواده على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة انتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم (230) والذي بتعلق بالتوثيق.

- لم يحدد المشرع الجزائري أدلة الإثبات ومدى كفايتها وملاءمتها بعكس ما جاءت به معايير المراجعة الدولية التي خصصت معيارا لأدلة الإثبات.

- معايير المراجعة في الجزائر لا تحتوي على تطبيق أو استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية رغم أهميتها خصوصا في ظل التزايد الهائل والهام وكبر حجم نشاط المؤسسات عكس معايير المراجعة الدولية التي خصصت معايير خاصة بأسلوب المعاينة وهو المعيار رقم (530).

- لا تتوافق معايير المراجعة في الجزائر مع معيار المراجعة الدولي رقم (550) (الأطراف ذات العلاقة) بحيث أن النصوص القانونية لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر لم تتعرض لهذا المعيار.

- أقرت معايير المراجعة الدولية معيارا خاصا بالأحداث اللاحقة وهو المعيار رقم (560)، في حين لم تتعرض النصوص القانونية في الجزائر لهذا المعيار.

- لا تتوافق معايير المراجعة في الجزائر مع معيار المراجعة الدولية والذي يختص بعمل المراجع الداخلي وهو المعيار رقم (610)، حيث أن النصوص القانونية لم تتعرض لهذا المعيار.

- لم تتعرض النصوص القانونية في الجزائر لمعيار الاستفادة من عمل خبير عكس معايير المراجعة والتي خصصت معيارا وهو المعيار رقم (620).

خلاصة الفصل الثالث

اختص هذا الفصل بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي والمهني للمراجعين. بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي وكيفية تطور المهمة الموكلة لها عبر السنين ومدى ما تتمتع به المهنة من إستقلال، وتعتبر هذه الدراسة أمرًا ضروريًا حيث تعتبر خاصية من خصائص مراجعة الحسابات في الجزائر.

وخلص هذا الفصل إلى تحليل بعض معايير المراجعة الجزائرية وهي المعايير العامة التي تتعلق بالمبادئ الأساسية التي تحكم العمل الميداني "معيار الحياد والموضوعية والاستقلالية ومعيار العناية المهنية اللازمة ومعيار التأهيل المهني الكافي" وكذلك معايير العمل الميداني والتي تشمل التخطيط والرقابة والتنسيق، بالإضافة إلى تناول معايير التقرير، وذلك للإستفادة من خبرة المهنيين في وضع هذه المعايير في معالجة أوجه النقص والقصور المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر والحد من مخاطرها.

كما تم التركيز على إجراء مقارنة بين معايير المراجعة الدولية والجزائرية فيما يخص المعايير العامة ومعايير العمل الميداني، أين لوحظ أنه بالإمكان وضع إطار لتنظيم الجوانب التنظيمية والفنية لأداء مراجع الحسابات في الجزائر في ضوء التبويب لمعايير المراجعة الدولية وطبقاً لمراحل عملية المراجعة، مما يؤكد أن فكرة الإطار تنطلق من مفهوم التبويب لمعايير المراجعة الدولية طبقاً للمراحل المختلفة لعملية المراجعة، وبيان أهم الإيضاحات والإجراءات والأساليب التي تضمنتها فقرات معايير المراجعة الكفيلة بتنظيم الجوانب التنظيمية والفنية لأداء مراجع الحسابات في الجزائر في حالة الإلتزام بإتباعها. ويتضح أنه يجب أن يكون هناك تشريع يتضمن قواعد ملزمة بتطبيق أهم ما ورد في هذه الإرشادات والإيضاحات.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث يهدف هذا الفصل إلى التحقق من مدى مصداقية النتائج السابقة لواقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر، بالقياس إلى معايير المراجعة الدولية التي تمثل مستوى مرموقا للأداء المهني الخاص بتنفيذ وتقديم خدمات المراجعة والخدمات التابعة لها.

ويعتبر مجتمع المراجعين هو المجتمع الإحصائي الطبيعي للقيام بهذا البحث التجريبي، لذلك فقد تضمنت الدراسة إستمارة الإستقصاء مكونة من مجموعة من الأسئلة أو البنود المستوحاة من معايير المراجعة الدولية، بحيث تكفل العينة التي تم الحصول عليها من مجموع الردود تمثيل المجتمع أحسن تمثيل بإستخدام الإختبارات الإحصائية، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على التساؤل المطروح في إشكالية البحث.

لذا، سيتعرض هذا الفصل إلى المباحث الآتية كما يلي:

- منهجية الدراسة؛
- تحليل نتائج الدراسة؛
- إختبار الفرضيات.

المبحث الأول: منهجية الدراسة

يعالج هذا المبحث عرضا عاما للإطار العام للدراسة الميدانية من حيث، هدف الدراسة ونوع العينة التي تم إختيارها لتوزيع قوائم الإستقصاء عليها، بالاضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة لتحليل إجابات العينة على قائمة الإستقصاء.

المطلب الأول: تمهيد للدراسة الميدانية

في ضوء الدراسة الميدانية، سيتم إختبار مدى صحة الفروض القائم عليها البحث، وتوضيح المكونات الرئيسة لقائمة الإستقصاء.

1 –الهدف من الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى تشخيص الواقع المهني والعملي لمهنة المراجعة في الجزائر، وطبيعة الممارسات والعمليات التي تحدث في سياق الممارسة المهنية للمراجعة والتعرف على مدى مساهمة معايير المراجعة الدولية بما تتضمن من إجراءات وإرشادات كفيلة بتخفيض مخاطر المراجعة في حال إتباعها، إضافة إلى التحقق من المسؤوليات التي ترتبط بعمل مراجع الحسابات الخارجي داخل مكاتب المراجعة، وإلى دراسة إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية.

2–مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة، من فئة مراجعي الحسابات الخارجين المعتمدين من قبل المصف الوطني للخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين معتمدين.

3–عينة الدراسة

وبقصد تحديد عينة الدراسة بـ 150، تم توزيع الإستبانات على مجتمع الدراسة وفقا لجدول توزيع العينة رقم (2) الذي يظهر كذلك العدد الذي تم إسترداده والبالغ 135 إستبانة.

جدول رقم (2): توزيع عينة الدراسة

	المراجعون
العينة	150
المستجيبين	135
نسبة الاستجابة	% 90

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على الإستمارة

وكما يبين الجدول السابق، فقد بلغ عدد المستجيبين من المراجعين 135 وبنسبة 90 % من أصل 150 مراجعا، وهو حجم العينة الإجمالي، وبذلك تعد نسبة الإستجابة نسبة جيدة.

4 –إستبانة الدراسة

وفي ضوء ما سبق، تم إعداد قائمة الإستقصاء، والتي تحتوي على مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة، مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل إجابة، ومن خلال التحليل الإحصائي لإجابات المستقصى منهم على العبارات قدتم تبويب قائمة الإستقصاء إلى المحاور الآتية:

– المحور الأول (عبارة رقم 1–44): يهدف إلى قياس مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

– المحور الثاني (عبارة رقم 45–53): تحديد مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة ومدى إنسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري.

– المحور الثالث (عبارة رقم 54–63): التعرف على مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالواقع المهني في الجزائر.

تم إعتماد مقياس ليكارت (Likert) المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الإستبانة، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (3).

جدول رقم (3): مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية
5	موافق بشدة
4	موافق
3	محايد
2	غير موافق
1	غير موافق بشدة

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على الإستمارة

كما تم وضع معيار لتفسير هذه الأرقام بإعطاء المتوسط الحسابي النظري مدلولاً بإستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للإستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وقدتم حساب المدى، حيث يساوي (5-1= 4) ويتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات(الخيارات)، إذن (4 /5=0,8) فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 الى 1.80، وهكذا بالنسبة لبقية قيم المتوسطات الحسابية، فيكون كما هو موضح في الجدول رقم (4) الذي يبين طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية.

جدول رقم (4): معايير تفسير النتائج (الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي)

الوسط الحسابي	الأهمية
1-أقل من 1,8	غير موافق بشدة
1,81 -أقل من 2,6	غير موافق
2,61 –أقل من 3,4	محايد
3,41 –أقل من 4,2	موافق
4,21 – 5	موافق بشدة

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم إستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences-SPSS)، وبرنامج الإكسل (Ecxel) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم إستخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم إستخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم إستخدامها ومبررات إستخدام كل منها.

1-التكرارات والنسب المالية

التكرارات والنسب المئوية والتمثيلات البيانية وتعطى بالعلاقة التالية:

$$p = \frac{fi}{\sum fi} \times 100$$

2-المتوسط الحسابي

بإعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم إستخدام المتوسط الحسابي في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الإستبانة، حيث تم إعتماد المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين.

3-الإنحراف المعياري

وقد تم إستخدام الإنحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.

4-إختبار ليفين للكشف عن التجانس بين عينتين مستقلتين (F)

5-إختبار الدلالة الإحصائية "ت" لعينتين مستقلتين (T_{test}) ونميز فيه حالتين هما:

- إختبار (T_{test}) لعينتين مستقلتين متجانستين ويعطى بالعلاقة التالية:

$$\boldsymbol{t = \frac{\overline{x}_1 - \overline{x}_2}{\sqrt{\left[\frac{(n_1-1)S_1^2 + (n_2-1)S_2^2}{n_1+n_2-2}\right]\left[\frac{n_1+n_2}{n_1.n_2}\right]}}}$$

بحيث:

- $\overline{x}_1$= المتوسط الحسابي للمجموعة الأولى.
- $\overline{x}_2$= المتوسط الحسابي للمجموعة الثانية.
- n_1= حجم المجموعة الأولى.
- n_2= حجم المجموعة الثانية.
- S_1^2= تباين المجموعة الأولى.
- S_2^2= تباين المجموعة الثانية.

ودرجة الحرية هنا تعطى بالعلاقة التالية:

$$df = n_1 + n_2 - 2$$

- إختبار (T_{test}) لعينتين مستقلتين غير متجانستين ويعطى بالعلاقة التالية:

$$t = \frac{\overline{x}_1 - \overline{x}_2}{\sqrt{\frac{S_1^2}{n_1} + \frac{S_2^2}{n_2}}}$$

ودرجة الحرية هنا تعطى بالعلاقة التالية:

$$df = \frac{\left[(S_1^2/n_1) + (S_2^2/n_2)\right]^2}{\left[\frac{(S_1^2/n_1)^2}{n_1 - 1}\right]\left[\frac{(S_2^2/n_2)^2}{n_2 - 1}\right]}$$

6-إختبار الدلالة الإحصائية "F" تحليل التباين الأحادي يعطى بالعلاقة التالية:

$$F = \frac{MS_{between}}{MS_{within}}$$

بحيث:

$$MS_{between} = \frac{SS_{between}}{DF_{between}}$$

$$MS_{within} = \frac{SS_{within}}{DF_{within}}$$

بحيث:

$$SS_{between} = \frac{(\sum X_1)^2}{N_1} + \cdots + \frac{(\sum X_n)^2}{N_n} - \frac{(\sum X)^2}{N}$$

$$SS_{within} = X_1 + X_2 + \cdots - \frac{(\sum X_1)^2}{N_1} + \cdots + \frac{(\sum X_n)^2}{N_n}$$

$$SS_{total} = X_1 + X_2 + \cdots - \frac{(\sum X)^2}{N}$$

$$SS_{total} = SS_{between} + SS_{within}$$

بحيث:

$$DF_{between} = G - 1$$

$$DF_{within} = \sum X - G$$

$$DF_{total} = \sum X - 1$$

المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة

تم تقسيم خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس، العمر، المؤهل العلمي.

1-الجنــس

الجدول رقم (5) يقوم بعرض نسبة الذكور والإناث لعينة دراسة وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم (5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	113	%83,7
أنثى	22	%16,3
المجموع	135	%100

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة الذكور أكبر من الإناث، حيث تمثل نسبة الذكور (83,7%) من أفراد عينة الدراسة أما نسبة الإناث فتمثل (16,3%).

2-العمـــر

يوضح الجدول رقم (6) توزيع عينة الدراسة حسب العمر وهي موزعة كما يلي :

الجدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 40 سنة	58	%42
أكبر من 40 سنة	77	% 58
المجموع	135	% 100

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (6) أن الفئة الأقل من 40 سنة تمثل (42%)، والفئة الأكبر من 40 سنة تمثل (58%)، مما يلاحظ أن أغلب أفراد العينة أكثر من (50%) يزيد سنهم عن 40 سنة فما فوق.

3-المؤهل العلمي

الجدول رقم(7)، يقوم بعرض توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي وهي كالآتي:

الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	100	% 74
دراسات عليا	26	% 19
شهادات أخرى	09	% 07
المجموع	135	%100

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (7)، يتضح أنه أعلى نسبة تعود لحاملي شهادة ليسانس بنسبة (74%) ثم يليها حاملي شهادة دراسات عليا بنسبة (19%)، ثم يليها حاملي شهادات أخرى بنسبة (07%).

ويمكن القول بأن 93% من عينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية عالية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علميًا القادرة على إجابة أسئلة الإستبانة.

4-الخبـــرة

يوضح الجدول رقم (8)، توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 4سنوات	47	%35
4-10 سنوات	70	%52
أكثر من 10 سنوات	18	%13
المجموع	135	%100

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول أعلاه نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى ثلاث فئات تبدأ بأقل من أربع سنوات وتنتهي إلى عشر سنوات فأكثر، حيث بلغت أعلى نسبة 52% للفئة التي تقع بين أربع وأقل من عشر سنوات للعينة، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة، مما سينعكس إيجابًا على نتائج الدراسة.

المطلب الرابع: صدق وثبات الإستبانة

تم قياس فقرات الإستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها وهو مايحتويه هذا المطلب.

1 -صدق الأداة

تم عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الإختصاص في المحاسبة والإدارة والإحصاء على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات وبعد إسترجاع الإستبانات تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض.

1-1-صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة

تم حساب الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان على عينة الدراسة، وذلك بحساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

1-1-1-الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول لمدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها

الجدول رقم (9)، يقوم بقياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول والمتمثل في مدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها وهي موضحة في الجدول كمايلي:

الجدول رقم (9): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول لمدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها

الرقم	الفقـــرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	لتنمية قدراتك المهنية تقوم بالمشاركة في الملتقيات والدورات التدريبية المتخصصة.	0,577	0,000
02	يساهم المراجع في الجزائر في الأبحاث والدراسات المتخصصة في المراجعة.	0,505	0,000
03	ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل والخبرة	0,409	0,000
04	التدريب الحالي قبل ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كاف.	0,494	0,000
05	يتم الإمتناع عن القيام بعملية المراجعة في حالة وجود قرابة للمراجع.	0,477	0,000
06	تتطلع على كامل السجلات والدفاتر وعلى جميع المعلومات المتعلقة بالشركة.	0,545	0,000
07	يقرر المراجع الامتناع عن المراجعة في حالة التدخل في مهامه (عنصر الاستقلالية).	0,657	0,000
08	يوافق المراجع على العمل وفقا لأتعاب محددة على أساس النتائج المالية المحققة.	0,6310	0,000

09	عند وجود مصالح مادية وشخصية في الشركة موضوع المراجعة، يتم الإمتناع عن القيام بعملية المراجعة.	0,6600	0,000
10	تقديم المراجع لأعمال خارج إطار مهامه يؤثر على إستقلاليته.	0,5990	0,000
11	تقوم بالتشاور والإتصال بإدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي.	0,6300	0,000
12	عند المراجعة يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للشركة.	0,5730	0,000
13	للكشف عن حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية يتم تحديد الإجراءات الملائمة والمناسبة.	0,6320	0,000
14	فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليتة عن عمليات التلاعب.	0,6300	0,000
15	عند كتابة التقرير تتحفظ أو تمتنع عن إبداء الرأي عند إكتشاف الإحتيال أو التلاعب.	0,5830	0,000
16	يتم توفير الحد الأدنى من العناية المهنية في عملية المراجعة.	0,474	0,000
17	تقوم بالإشراف على عمل المساعدين بصفة دائمة.	0,648	0,000
18	عند القيام بعملية المراجعة يؤخذ بعين الإعتبار التوقيت المناسب والملائم لها.	0,509	0,000
19	تتطلب عملية المراجعة التخطيط المسبق قبل القيام بها.	0,481	0,000
20	عند قيامك بمهمة المراجعة تقوم بتقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم.	0,516	0,000
21	عند وضع خطة المراجعة تقوم بإشراك المساعدين في وضع تلك الخطة.	0,471	0,000
22	يتم تحديد الأتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة.	0,519	0,000
23	يتم تحديد الخطوات والإجراءات والإختبارات اللازمة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0,545	0,000

24	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى أي ضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة.	0,498	0,000
25	أثناء القيام بعملية المراجعة يتم التأكد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة.	0,552	0,000
26	أثناء القيام بعملية المراجعة يتم تقييم أدلة الإثبات قبل إستخدامها.	0,615	0,000
27	يتم الإمتناع عن إبداء الرأي في حالة قلة أدلة الإثبات.	0,632	0,000
28	عند القيام بعملية المراجعة تحرص على إيجاد وتنويع مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية القوائم المالية.	0,498	0,000
29	في حالة عدم توفر أدلة الإثبات يتم إصدار التقرير في نهاية عملية المراجعة.	0,667	0,000
30	يتم التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية.	0,425	0,000
31	عند كتابة التقرير تتم الإشارة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة.	0,588	0,000
32	يتم إعداد القوائم المالية للشركة وفقا لمعايير واضحة ومحددة.	0 ,359	0,000
33	القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي تعبر بصدق وعدالة عن العمليات التي قامت بها الشركة.	0,610	0,000
34	يعد النظام المحاسبي المالي المعمول به في الجزائر مناسبا لبيئة أعمالها.	0,488	0,000
35	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى أي تغيير في المبادئ المحاسبية.	0,650	0,000
36	يتم التحفظ في تقرير المراجع في حالة عدم الإشارة إلى التغيير في المبادئ المحاسبية.	0,519	0,000
37	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية من مرحلة إلى أخرى.	0,433	0,000

38	يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية.	0,504	0,000
39	يتم الإفصاح في تقرير المراجعة عن العمليات ذات الأثر المباشر على القوائم المالية.	0,487	0,000
40	تتم الإشارة في تقرير المراجع إلى التفسيرات عن الأشياء التي أهملتها الشركة.	0,345	0,000
41	يتم إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة بعد نهاية عملية المراجعة.	0,439	0,000
42	تتم الإشارة إلى أسباب الامتناع عن ابداء الراي في تقرير المراجع.	0,410	0,000
43	يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية المراجعة.	0,393	0,000
44	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى معايير المراجعة المطبقة.	0,603	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول رقم (9)، معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط (r) المبينة دالة عند مستوى دلالة (0,05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0,05) وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

1-1-2 -الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني لمدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة على الصعيد العالمي وإنسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري

الجدول رقم (10) يبين الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني والمتمثلة في مدى إدراك أهمية معايير المراجعة الدولية لتطوير المهنة المراجعة في الجزائر.

الجدول رقم (10): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني لمدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة على الصعيد العالمي وإنسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري

الرقم	الفقـــرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
45	معايير المراجعة الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها وفقا لإحتياجات بيئة أعمالها.	0,510	0,000
46	تساهم معايير المراجعة الدولية إلى تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية.	0,483	0,000
47	معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي.	0,510	0,000
48	معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور.	0,599	0,000
49	يمكن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية.	0,558	0,000
50	تطبيق معايير المراجعة الدولية تساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر.	0,488	0,000
51	يمكن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة.	0,530	0,000
52	تتلائم معايير المراجعة الدولية مع البيئة الجزائرية.	0,423	0,000
53	وجود معايير مراجعة دولية يلغي البحث عن إيجاد معايير مراجعة جزائرية.	0,419	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول رقم (10)، معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة على الصعيد العالمي وإنسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الإرتباط (r) المبينة دالة عند مستوى دلالة

(0,05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0,05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

1-1-3-الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية

يظهر الجدول رقم (11)، الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث والمتمثلة في مدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية

الجدول رقم (11):الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث لمدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية

الرقم	الفقــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
54	من بين شروط الإنضمام إلى التجارة العالمية الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية.	0,459	0,000
55	يعتبر الإعتماد على معايير المراجعة الدولية من الوسائل والطرق تحقيقا لإدارة الاقتصاد عالميا.	0,410	0,000
56	يعتبر وضع وإصدار معايير المراجعة الدولية إجراء تقني يخضع لقواعد وصياغة المعايير ويخدم مصلحة الدول المسيطرة.	0,599	0,000
57	الإستناد إلى معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الانفتاح على العالم.	0,583	0,000
58	تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر كان إستجابة لما حصل في المحيط الدولي من إبراز وإصدار للمعايير الدولية للمراجعة.	0,558	0,000
59	هناك تلاءم بين معايير المراجعة الدولية ومثيلتها الأمريكية	0,643	0,000
60	توجد ضغوطات سياسية واقتصادية ممارسة من طرف الدول المسيطرة على عملية وضع معايير المراجعة الدولية خلال سيرورة هذه العملية.	0,503	0,000

61	يؤدي تطبيق وإعتماد معايير المراجعة الدولية إلى إستعمال نموذج معين من تقرير المراجع.	0,540	0,000
62	توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.	0,510	0,000
63	يوجد تماثل في ميدان المحاسبة والمراجعة بين البيئة الجزائرية وغيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.	0,625	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم (11) معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (مدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط (r) المبينة دالة عند مستوى دلالة (0,05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0,05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

1-2-صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة

يظهر جدول رقم (12) معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة

الجدول رقم (12): معامل الإرتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة.

الرقم	عنوان المحاور	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	مدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها.	0,591	0,000
02	مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة على الصعيد العالمي وإنسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري.	0,810	0,000
03	معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية	0,774	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن معاملات الإرتباط (r) المبينة دالة عند مستوى دلالة (0,05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل محور أقل من (0,05)، وبذلك تعتبر كل المحاور صادقة لما وضعت لقياسه

2 –ثبات فقرات الاستبانة

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الإستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

2–1–طريقة التجزئة النصفية (Split–Half Coefficient)

تم إيجاد معامل إرتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد، وقد تم تصحيح معاملات الإرتباط بإستخدام معامل إرتباط سيبرمان براون للتصحيح (Spearman–BrownCoefficient) حسب المعادلة الآتية:

معامل الثبات= (2r/1+r)، حيث (r) معامل الإرتباط

الجدول رقم (13): معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

الرقم	عنوان المحاور	عدد الفقرات	معامل الإرتباط	معامل التصحيح	مستوى الدلالة
01	مدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها.	44	0,640	0,780	0,000
02	مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة على الصعيد العالمي ومدى إنسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري.	09	0,776	0,873	0,000
03	معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية	10	0,680	0,809	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (13)، يلاحظ أن معامل الثبات كبير نسبيا لفقرات الإستبيان.

2–2 طريقة ألفا كرونباخ

يظهر جدول رقم (14) معاملات ألفا كرونباخ لكل مجال من مجالات إستبانة وكذلك للإستبانة ككل

الجدول رقم (14): معاملات ألفا كرونباخ لكل مجال من مجالات الإستبانة وكذلك للإستبانة ككل

الرقم	عنوان المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
01	مدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها.	44	0,831
02	مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة على الصعيد العالمي ومدى إنسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري.	09	0,857
03	معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية.	10	0,790
		63	91,22

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (14) تم حساب معامل الثبات بطريقة أخرى وهي طريقة ألفا كرونباخ، حيث تعتبر أنسب طريقة لحساب ثبات الأوزان المستخدمة في البحوث كالإستبيانات أو مقاييس الإتجاه، وهي ملائمة لأداة الدراسة الحالية كونها تشمل على عدة أبعاد، حيث إنها تستخدم للحصول على الثبات عندما تكون الأداة من أبعاد أو مجالات، وعادة ما تتراوح قيمة معامل ألفا كرونباخ $(0 - 1)$ وكلما إقتربت من الواحد كلما عكس قوة التماسك الداخلي للمقياس. وقد وجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ هي (Alpha=91,22 %) وهي نسبة عالية جدا تدل على الإتساق الداخلي لأسئلة الإستبانة

المطلب الخامس: تحليل نتائج أفراد العينة وتوزيعها

في هذا المطلب، يتم عرض وتحليل نتائج المتغيرات الوسيطية والتوزيع الطبيعي.

1- عرض وتحليل نتائج المتغيرات الوسيطية

تمثلت المتغيرات الوسيطية في المتغيرات الديموغرافية التي من شأنها أن تؤثر على نتائج هذه الدراسة وبالتالي وجب تحديدها وضبطها، وفي هذه الدراسة تم تحديد وضبط المتغيرات الديموغرافية في (الجنس، والسن، والمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة)، من أجل معرفة درجة تأثير هذه المتغيرات كل على حدة، كما يلي:

1-1-الفرق بين الجنسين في مقياس معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية

تم إستخدام إختبار الفروق (T_{test}) للتحقق مما إذا كان هناك إختلافات بين الجنسين فيما يخص درجاتهم في أبعاد مقياس المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية، وقد تم التوصل إلى النتائج الموالية:

الجدول رقم (15): الفروق بين الجنسين في مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية

الجنس		إختبار ليفين للكشف عن التجانس (F)	مستوى الدلالة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
الإلتزام	ذكور	3,768	0,054	113	171,469	11,8103	133	0,4010	0,6890	غير دال
	إناث			22	170,318	14,7789				
الأهمية	ذكور	5,459	0,021	113	33,230	3,3247	26	0,4830	0,6330	غير دال
	إناث			22	32,772	4,1967				
التوافق	ذكور	0,312	0,578	113	38,460	3,4435	133	(0,1590)	0,8740	غير دال
	إناث			22	38,590	3,9600				
الكلي	ذكور	3,585	0,060	113	243,159	17,8573	133	0,3410	0,7340	غير دال
	إناث			22	241,681	22,2226				

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (15) وبالنظر إلى قيم إختبار الدلالة الإحصائية (T_{test}) يلاحظ أن:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الأول من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها) حسب متغير الجنس، وهذا ما دلت عليه قيمة (T_{test}) والتي بلغت 0,40، فهي قيمة موجبة وضعيفة جدا وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثاني من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (أهمية معايير المراجعة الدولية) حسب متغير الجنس، وهذا ما دلت عليه كذلك قيمة (T_{test}) والتي بلغت 0,48، فهي قيمة موجبة وضعيفة أيضا وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثالث من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر) حسب

متغير الجنس، وهذا ما دلت عليه كذلك قيمة (T_{test}) والتي بلغت 0,15-، فهي قيمة سالبة وضعيفة أيضا وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

وبالتالي وبناءا على قيمة الفرق الإحصائي لـ (T_{test}) بالنسبة لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس في الدرجة الكلية التي تحصلوا عليها في مقياس معايير المراجة الدولية إجمالا، والتي بلغت 0,34، أمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجنسين في درجاتهم على مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها على البيئة الجزائرية، ذلك لأن قيمة (T_{test}) جاءت موجبة وضعيفة جدا هي الأخرى وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05)، ونسبة الثقة من هذه النتيجة هو 95% مع إحتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

1-2-الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير العمر

تم إستخدام إختبار الفروق (T_{test}) للتحقق مما إذا كان هناك إختلافات بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في أبعاد مقياس المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير العمر، وقد تم التوصل إلى النتائج الموالية:

الجدول رقم (16): الفروق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية حسب متغير العمر

العمر		إختبار ليفين للكشف عن التجانس (F)	مستوى الدلالة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
الإلتزام	أقل من 40 سنة	2,705	0,102	58	169,155	13,2026	133	-1,759	0,081	غير دال
	أكثر من 40 سنة			77	172,883	11,3774				
الأهمية	أقل من 40 سنة	2,616	0,108	58	32,465	3,6621	133	-2,03	0,044	دال عند 0,05
	أكثر من 40 سنة			77	33,675	3,2421				
التوافق	أقل من 40 سنة	2,41	0,123	58	37,793	3,3338	133	-1,995	0,048	دال عند 0,05
	أكثر من 40 سنة			77	39	3,5835				
الكلي	أقل من 40 سنة	0,771	0,381	58	239,413	19,3082	133	-1,924	0,056	غير دال
	أكثر من 40 سنة			77	245,558	17,6318				

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (16) وبالنظر إلى قيم إختبار الدلالة الإحصائية (T_{test}) يلاحظ أن:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الأول من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها) حسب متغير السن، وهذا ما دلت عليه قيمة (T_{test}) والتي بلغت 1,75-، فهي قيمة سلبية وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثاني من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (أهمية معايير المراجعة الدولية) حسب متغير السن، وهذا ما دلت عليه كذلك قيمة (T_{test}) والتي بلغت 2,03-، فهي قيمة سلبية أيضا ولكنها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثالث من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر) حسب متغير السن، وهذا ما دلت عليه كذلك قيمة (T_{test}) والتي بلغت 1,99-، فهي قيمة سالبة أيضا ولكنها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

وبالتالي وبناءا على قيمة الفرق الإحصائي لـ (T_{test}) بالنسبة لأفراد عينة الدراسة حسب متغير السن في الدرجة الكلية التي تحصلوا عليها في مقياس معايير المراجة الدولية إجمالا، والتي بلغت 1,92-، أمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في درجاتهم على مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها على البيئة الجزائرية تبعا لمتغير السن، ذلك لأن قيمة (T_{test}) جاءت موجبة وضعيفة جدا هي الأخرى وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05)، ونسبة الثقة من هذه النتيجة هو 95% مع إحتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

1-3-الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير المؤهل العلمي

تم إستخدام إختبار الفروق (F) (تحليل التباين الأحادي) للتحقق مما إذا كان هناك إختلافات بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في أبعاد مقياس المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير المؤهل العلمي، وقد تم التوصل إلى النتيجة الموالية:

الجدول رقم (17): الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير المؤهل العلمي

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
الإلتزام	بين المجموعات	461,325	2	230,662	1,540	0,2180	غير دال
	داخل المجموعات	19771,979	132	149,788			
	الكلي	20233,304	134				
الأهمية	بين المجموعات	53,208	2	26,604	2,253	0,1090	غير دال
	داخل المجموعات	1558,525	132	11,807			
	الكلي	1611,733	134				
التوافق	بين المجموعات	4,139	2	2,070	,1650	0,8480	غير دال
	داخل المجموعات	1653,564	132	12,527			
	الكلي	1657,704	134				
الكلي	بين المجموعات	737,870	2	368,935	1,073	0,3450	غير دال
	داخل المجموعات	45388,234	132	343,850			
	الكلي	46126,104	134				

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (17) وبالنظر إلى قيم إختبار الدلالة الإحصائية (F) يلاحظ أن:

– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الأول من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها) حسب متغير المؤهل العلمي، وهذا ما دلت عليه قيمة (F) والتي بلغت 1,54، فهي قيمة موجبة وضعيفة وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثاني من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (أهمية معايير المراجعة الدولية) حسب متغير المؤهل العلمي، وهذا ما دلت عليه كذلك قيمة (F) والتي بلغت 2,25، فهي قيمة موجبة وضعيفة أيضا وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثالث من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر) حسب متغير المؤهل العلمي، وهذا ما دلت عليه كذلك قيمة (F) والتي بلغت 0,16، فهي قيمة موجبة وضعيفة جدا وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

وبالتالي وبناءا على قيمة الفرق الإحصائي لـ (F) بالنسبة لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي في الدرجة الكلية التي تحصلوا عليها في مقياس معايير المراجعة الدولية إجمالا، والتي بلغت 1,07، أمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في درجاتهم على مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها على البيئة الجزائرية حسب متغير المؤهل العلمي، ذلك لأن قيمة (F) جاءت موجبة وضعيفة هي الأخرى وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05)، ونسبة الثقة من هذه النتيجة هو 95% مع إحتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

1-4- الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير الخبرة

تم إستخدام إختبار الفروق (F) (تحليل التباين الأحادي) للتحقق مما إذا كان هناك إختلافات بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في أبعاد مقياس المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير الخبرة، وقد تم التوصل إلى النتائج الموالية:

الجدول رقم (18): الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير الخبرة

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
الإلتزام	بين المجموعات	548,052	2	274,026	1,837	0,1630	غير دال
	داخل المجموعات	19685,251	132	149,131			
	الكلي	20233,304	134				
الأهمية	بين المجموعات	47,604	2	23,802	2,009	0,1380	غير دال
	داخل المجموعات	1564,129	132	11,849			
	الكلي	1611,733	134				
التوافق	بين المجموعات	24,952	2	12,476	1,009	0,3680	غير دال
	داخل المجموعات	1632,751	132	12,369			
	الكلي	1657,704	134				
الكلي	بين المجموعات	1208,035	2	604,018	1,775	0,1740	غير دال
	داخل المجموعات	44918,068	132	340,288			
	الكلي	46126,104	134				

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (18) وبالنظر إلى قيم إختبار الدلالة الإحصائية (F) يلاحظ أن:

– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الأول من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها) حسب متغير الخبرة، وهذا ما دلت عليه قيمة (F) والتي بلغت 1,83، فهي قيمة موجبة وضعيفة وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثاني من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (أهمية معايير المراجعة الدولية) حسب متغير الخبرة، وهذا ما دلت عليه كذلك قيمة (F) والتي بلغت 2,00، فهي قيمة موجبة وضعيفة أيضا وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثالث من مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية (إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر) حسب متغير الخبرة، وهذا ما دلت عليه كذلك قيمة (F) والتي بلغت 1,00، فهي قيمة موجبة وضعيفة جدا وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05).

وبالتالي وبناءا على قيمة الفرق الإحصائي لـ (F) بالنسبة لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة في الدرجة الكلية التي تحصلوا عليها في مقياس معايير المراجعة الدولية إجمالا، والتي بلغت 1,77، أمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في درجاتهم على مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها على البيئة الجزائرية حسب متغير الخبرة، ذلك لأن قيمة (F) جاءت موجبة وضعيفة هي الأخرى وغير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,05)، ونسبة الثقة من هذه النتيجة هو 95% مع إحتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

وكإستنتاج عام يمكن القول بأن المتغيرات الوسيطية والتي تمثل المتغيرات الديمغرافية وهي (الجنس، السن، المؤهل العلمي، الخبرة)، التي تم ضبطها من قبل البحث تم التأكد من أنها لن تؤثر على نتائج هذه الدراسة وهذا لأن كل القيم الإحتمالية لإختبارات الدلالة الإحصائية المستخدمة (T_{test}) و(F) جاءت كلها غير دالة إحصائيا، وهذا دليل على أن هناك تجانسا واضحا بين أفراد عينة الدراسة ليس فقط في المتغيرات الديمغرافية بل وحتى في درجاتهم على مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها على البيئة الجزائرية.

2–إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجروف–سمرنوف(1–Sample K–S))

يعرض إختبار كولمجروف– سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو إختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات لأن معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.

الجدول رقم (19):إختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

الرقم	عنوان المحاور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة
1	مدى تقيد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها.	44	0,867	0,4400
2	مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة على الصعيد العالمي ومدى انساجمها مع متطلبات الواقع الجزائري.	09	1,127	0,1570
3	معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية	10	0,867	0,4400

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم (19) نتائج الإختبار، حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من (0,05) أي أن($sig > 0,05$) ، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب إستخدام الإختبارات المعلميه.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

يتمثل هذا المبحث، في عرض ما تم جمعه من إجابات لعينة البحث على أسئلة وفقرات وتفاصيل الإستبانة التي تم توزيعها عليهم وإستلامها منهم. حيث عرض في شكل جداول توضح عدد ونسبة الإجابات إلى كل خيار من خيارات الأسئلة التي تتمثل في خمسة حقول، إثنان منها إيجابية وإثنان سلبية وواحد حيادي.

كما يتضمن هذا المبحث تحليلا وصفيا معززا بنسب الإجابة لنتيجة كل سؤال من أسئلة الاستبانة على حدا في سبيل التوصل إلى إستنتاجات مفصلة ومستقلة وصحيحة قدر الإمكان للوصول إلى درجة إثبات أو رفض الفرضيات التي أستند إليها البحث. ويتم تقسيم هذا المبحث وفقا للمحاور الأساسية الثلاثة للإستبانة ليتسنى بناء إستنتاجات سليمة على أساس المواضيع الأساسية التي كونت الهيكل الإرتكازي لهذا البحث.

المطلب الاول: تحليل نتائج الدراسة للفرضية الاولى

للتعرف على مدى إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين بمعايير المراجعة، فقد تم توجيه أسئلة تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والمتمثلة في ثلاثة معايير (المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير التقارير)، وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمسة بدائل تدرجت من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة.

1-المعيار الأول: المعايير العامة لمعيار التأهيل العلمي والعملي

يبين الجدول (20)، إجابات عينة الدراسة حول الإلتزام بمعيار التأهيل العلمي والعملي في الجزائر.

جدول رقم (20): إجابات المستجوبين حول الإلتزام بمعيار التأهيل العلمي والعملي

الرقم	الفقرة	المراجعون		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
01	لتنمية قدراتك المهنية تقوم بالمشاركة في الملتقيات والدورات التدريبية المتخصصة.	4 ,48 (موافق بشدة)	0,64	14,28
02	يساهم المراجع في الجزائر في الأبحاث والدراسات المتخصصة في المراجعة.	4,13 (موافق)	0,96	23,24
03	ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل والخبرة	4,64 (موافق بشدة)	0,64	9,80
04	التدريب الحالي قبل ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كافي.	1,97 (غير موافق)	0,38	19,28
	المتوسط الحسابي الإجمالي	3,82 (موافق)		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

تكشف بيانات الجدول رقم (20) عن مجموعة من المؤشرات حول مدى الإلتزام بمعيار التأهيل العلمي والعملي كما يلي:

- أجمع غالبية المراجعين لتنمية قدراتهم المهنية بالقيام بالمشاركة في الملتقيات والدورات التدريبية المتخصصة حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة (4,48).

- أجاب أغلب المراجعين بالإيجاب فيما يخص مساهمتهم في الأبحاث والدراسات المتخصصة في المراجعة حيث بلغ المتوسط الحسابي (4,13).

– ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل وقد أكد أغلبية المستجوبين على هذا حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4,64).

– في حين يرى أغلب المراجعين أن التدريب الحالي قبل ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر غير كافي حيث بلغ متوسط الإجابات (1,97).

2–المعيار الثاني: من المعايير العامة معيار الإستقلال أو الحياد

يظهر جدول رقم (21)، إجابات عينة الدراسة حول الإلتزام بمعيار الإستقلال أو الحياد

جدول رقم (21): إجابات المستجوبين حول مدى الإلتزام بمعيار الإستقلال أو الحياد

الرقم	الفقرة	المراجعون		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
05	يتم الإمتناع عن القيام بعملية المراجعة في حالة وجود قرابة للمراجع.	4,7 (موافق بشدة)	0,45	9,57
06	تتطلع على كامل السجلات والدفاتر وعلى جميع المعلومات المتعلقة بالشركة.	4,28 (موافق بشدة)	0,45	10,51
07	يقرر المراجع الإمتناع عن المراجعة في حالة التدخل في مهامه (عنصر الاستقلالية).	4,62 (موافق بشدة)	0,54	11,68
08	يوافق المراجع على العمل وفقا لأتعاب محددة على أساس النتائج المالية المحققة.	1,34 (غير موافق بشدة)	0,56	11,88
09	عند وجود مصالح مادية وشخصية في الشركة موضوع المراجعة يتم الإمتناع عن القيام بعملية المراجعة.	4,22 (موافق بشدة)	0,6	14,21

10	تقديم المراجع لأعمال خارج إطار مهامه يؤثر على إستقلاليته.	3,43 (موافق)	1,04	30,32
11	تقوم بالتشاور والإتصال بإدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي.	2,48 (غير موافق)	1,10	44,35
	المتوسط الحسابي الإجمالي	3,58 (موافق)		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (21)، أن المتوسط العام للإجابات (3,58) أي أن اتجاه الإجابة من المستقصى منهم يتجه نحو الاتجاه الموافق الإيجابي الذي يتردد بين موافق وموافق بشدة مما يعكس بأن أغلبية مراجعي الحسابات داخل مكاتب المراجعة بالجزائر بأنهم ملتزمون بمعيار الاستقلال، حيث إن المتوسط الحسابي أكبر من الوسط الافتراضي (3,5).

وقد تم إستخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري ومعامل الإختلاف الذي يحدد مدى التجانس والتوافق للإجابة على العبارات داخل بعد (معيار الإستقلالية) فكلما قلت نسبة معامل الإختلاف كلما كان دليلاً على التوافق والتجانس بين إجابات المستقصى في فهم العبارة داخل البعد. ومما سبق، يتضح أن العبارة رقم (05) تحتل المرتبة الأولى في الترتيب من وجهة نظر عينة البحث والتي تنص على الآتي: يتم الإمتناع عن القيام بعملية المراجعة في حالة وجود قرابة للمراجع. فقد بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 4,7 ويتراوح بين الموافق والموافق بشدة، في حين وصلت نسبة معامل الإختلاف إلى (09,57) مما يشير إلى أن العبارة كانت أقرب العبارات تجانساً واتفاقاً في إجابات المستقصى منهم (المراجعون).

ومن ناحية أخرى، تحتل العبارة رقم (11) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة البحث وحازت على أقل درجات التوافق والتجانس في إجابات مراجعي الحسابات والتي بمقتضاها " تقوم بالتشاور والاتصال بإدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي" ، والتي حقق الإنحراف المعياري لها أكبر نسبة مقارنة بباقي العبارات حيث بلغ (1,10) بمعنى الإختلاف وعدم الإتفاق على مضمون ومحتوى العبارة كذلك بلغت نسبة معامل الإختلاف أعلى نسبة مقارنة بباقي النسب للعبارات (44,35)، وعلى الرغم من كل ذلك إلا أن المتوسط

الحسابي للعبارة بلغ (2,48) يتردد بين غير الموافق وغير الموافق بشدة، وذلك يتفق مع مؤشر المتوسط العام للبعد (معيار الإستقلالية).

3-المعيار الثالث: من المعايير العامة معيار العناية المهنية اللازمة

التعرف على مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير العامة والتي تخص العناية المهنية اللازمة لمهنة للمراجعة كما يوضحه الجدول رقم (22)

جدول (22): إجابات المستجوبين حول مدى الإلتزام بمعيار العناية المهنية اللازمة

الرقم	الفقرة	المراجعون		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
12	عند المراجعة يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للشركة.	4,35 موافق بشدة	0,7	16,09
13	للكشف عن حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية يتم تحديد الإجراءات الملائمة والمناسبة.	3,85 موافق	0,63	16,36
14	فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليتة عن عمليات التلاعب.	4,30 موافق بشدة	0,72	16,74
15	عند كتابة التقرير تتحفظ أو تمتنع عن إبداء الرأي عند إكتشاف الإحتيال أو التلاعب.	4,06 موافق	0,85	20,93
16	يتم توفير الحد الأدنى من العناية المهنية في عملية المراجعة.	4,32 موافق بشدة	0,92	21,29
	المتوسط الحسابي الإجمالي	4,182 موافق		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (22)، أن معظم الإجابات تتفق على الإلتزام بالعناية المهنية في المراجعة، ويستدل

على ذلك من قيمة المتوسط العام الذي سجل قيمة 4,182 وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة، في حين تم إحتساب معامل الإختلاف لكل عبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات، ونتيجة لذلك، يتضح أن العبارة رقم (12) والتي تنص على الآتي: عند المراجعة يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للشركة.

وهي أكثر العبارات وأولهما بالترتيب في أنها أكثر العبارات تجانساً في إجابات المستقصى منهم (مراجعي الحسابات)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 4,35 وتردد بين الموافق والموافق بشدة، في حين وصل مؤشر الإنحراف المعياري للعبارة أقل ما يمكن 0,7، وتأكيداً لذلك كانت نسبة معامل الإختلاف للعبارة أقل نسبة مقارنة بباقي النسب لباقي العبارات 16,09 وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه.

ومن ناحية أخرى تحتل العبارة رقم (16) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر المستقصى منهم، والتي تنص على " يتم توفير الحد الأدنى من العناية المهنية في عملية المراجعة "، وذلك الترتيب وفقاً لمؤشر معامل الإختلاف والذي حقق أعلى نسبة له للعبارة مقارنة بباقي النسب للعبارات الأخرى وبلغت النسبة 21,29 وأعلى قيمة لإنحراف معياري بلغت 0,92، وعلى الرغم من ذلك كله إلا أن مؤشر المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 4,32 يتردد بين الموافق والموافق بشدة وذلك يتفق ويتناسب مع المؤشر العام للبعد ككل (معيار العناية المهنية) يتجه نحو الاتجاه الموافق الإيجابي حيث بلغ 4,182 مما يشير إلى إلتزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعيار العناية المهنية الواجبة.

4- المعيار الرابع: من معايير العمل الميداني التخطيط والإشراف

التعرف على مدى إلتزام مراجعي الحسابات بمعيار التخطيط والإشراف لعملية المراجعة كما يبينه الجدول رقم (23) لإجابات أفرادا العينة المستجوبة حول معيار التخطيط والإشراف على عملية المراجعة

جدول (23): إجابات المستجوبين حول مدى إلتزام بمعيار التخطيط والإشراف

الرقم	الفقرة	المراجعين		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
17	تقوم بالإشراف على عمل المساعدين بصفة دائمة.	4,77 موافق بشدة	0,42	8,80
18	عند القيام بعملية المراجعة يؤخذ بعين الإعتبار التوقيت المناسب والملائم لها.	4,09 موافق	0,42	10,26
19	تتطلب عملية المراجعة التخطيط المسبق قبل القيام بها.	4,19 موافق	0,51	12,17
20	عند قيامك بمهمة المراجعة تقوم بتقسيم العمل بين المساعدين وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم.	4,57 موافق بشدة	0,61	13,34
21	عند وضع خطة المراجعة تقوم بإشراك المساعدين في وضع تلك الخطة.	3,68 موافق	0,96	26,08
22	يتم تحديد الأتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة.	3,82 موافق	1,02	26,70
	المتوسط الحسابي الإجمالي	4,19 موافق		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول أعلاه، أن معظم الإجابات تتفق على أهمية وضرورة التخطيط السليم لعملية المراجعة بوضع الاستراتيجيات والخطط اللازمة لغرض تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط العام الذي سجل قيمة 4,19 وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدةً، في حين تم إحتساب معامل الإختلاف لكل عبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات. ونتيجة لذلك، يتضح أن العبارة رقم (17) هي أكثر العبارات وأولهما بالترتيب في أنها أكثر العبارات تجانساً في إجابات المستقصى منهم

(مراجعي الحسابات)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 4,77 وتردد بين الموافق والموافق بشدة، في حين وصل مؤشر الإنحراف المعياري للعبارة أقل ما يمكن 0,42، وتأكيداً لذلك، كانت نسبة معامل الإختلاف للعبارة أقل نسبة مقارنة بباقي النسب لباقي العبارات 8,80 وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه. ومن ناحية أخرى، تحتل العبارة رقم (22) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر المستقصى منهم، والتي تنص على: يتم تحديد الأتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة ، وذلك الترتيب وفقاً لمؤشر معامل الإختلاف والذي حقق أعلى نسبة له للعبارة مقارنة بباقي النسب للعبارات الأخرى وبلغت النسبة 26,70 وأعلى قيمة لانحراف معياري بلغت 1,02، وعلى الرغم من ذلك كله إلا أن مؤشر المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 3,82 يتردد بين الموافق والموافق بشدة وذلك يتفق ويتناسب مع المؤشر العام للبعد ككل (التخطيط والاشراف لعملية المراجعة) يتجه نحو الاتجاه الموافق الإيجابي حيث بلغ 4,19 مما يشير إلى وجود التزام من قبل مراجعي الحسابات في الجزائر بمعيار التخطيط والإشراف.

5- المعيار الخامس الخاص بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

يدور حول إستقصاء رأي مراجعي الحسابات حول فحص أنظمة الرقابة الداخلية لعملية المراجعة وطبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها بشأن ذلك. وهذا مايوضحة الجدول رقم (24).

الجدول (24): إجابات المستجوبين حول مدى الإلتزام بتقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرة	المراجعون		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
23	يتم تحديد الخطوات والإجراءات والإختبارات اللازمة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية.	3,94 موافق	0,69	17,51
24	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى أي ضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة.	4,11 موافق	0,79	19,22
25	أثناء القيام بعملية المراجعة يتم التأكد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة.	3,89 موافق	0,84	21,59
	المتوسط الحسابي الإجمالي	3,98 موافق		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

وبدراسة البيانات المعروضة بالجدول رقم (24) يتضح أن إتجاه إجابات المستقصى منهم ككل نحو الإتجاه الموافق الإيجابي حيث بلغ المتوسط العام للإجابات 3,98 وهذا يعني الموافقة على العبارات إلى حد ما، ويستدل من ذلك على أمرين هما:

– وجود اتفاق عام بين المراجعين على ضرورة وجوهرية تطبيق ما ورد بمعايير المراجعة بشأن مرحلة فحص أنظمة الرقابة الداخلية.

– إن قيمة المتوسط العام للإجابات تعكس المعرفة الإيجابية لدى مراجعي الحسابات في الجزائر بالدور الجوهري لمعايير العمل الميداني في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع.

وقد تم إستخدام الإحصاءات الوصفية المتمثلة في المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري ومعامل الإختلاف الذي يحدد مدى التجانس والتوافق في الإجابات على العبارات داخل البعد (معيار فحص أنظمة

الرقابة الداخلية)، فكلما قلت نسبة معامل الإختلاف كان دليلاً على توافق وإنسجام الإجابات من وجهة نظر عينة البحث (مراجعي الحسابات) على العبارات داخل البعد. يتضح أن العبارة رقم (23) تحتل المرتبة الأولى من وجهة نظر عينة البحث والمتمثلة في "يتم تحديد الخطوات والإجراءات والإختبارات اللازمة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية". ويشير المتوسط الحسابي للعبارة 3,94 وهذا يعني أن الإجابة بالموافقة على العبارة ولذلك بلغ نسبة معامل الإختلاف إلى أقل قيمة لها بالنسبة لباقي النسب لباقي العبارات حيث بلغت النسبة 17,51% مما يعكس أكثر درجات الإتفاق من قبل مراجعي الحسابات في الجزائر على ضرورة تنفيذ ما تضمنته العبارة، ومن ناحية أخرى إستحوذت العبارة رقم (25) المرتبة الأخيرة من حيث الترتيب والتي بمقتضاها أنه " أثناء القيام بعملية المراجعة يتم التأكد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة "، حيث بلغت نسبة معامل الإختلاف 21,59% وأعلى قيمة لإنحراف معياري بلغت 0,84 وعلى الرغم من ذلك كله، إلا أن مؤشر المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 3,89 ويتردد بين الموافق والموافق بشدة.

مما سبق شرحه، يستنتج أن هناك إتفاقا بين أراء مراجعي الحسابات في الجزائر وإجماعا على جوهرية الإلتزام بما ورد بمعايير العمل الميداني من فحص أنظمة الرقابة الداخلية، وقد تأكد ذلك عندما بلغ مؤشر المتوسط العام للإجابات 3,98 نحو الإتجاه الموافق والإيجابي، مما يعكس التطبيق الفعلي من قبل الأغلبية والنسبة الأعلى من مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير العمل الميداني المرتبطة بمرحلة فحص أنظمة الرقابة الداخلية.

6- معيار السادس من معايير العمل الميداني الخاص بأدلة وقرائن الإثبات

للتعرف على مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الجزائر بما ورد في معايير المراجعة المتعارف عليها من أدلة وقرائن الإثبات من خلال الجدول (25)

الجدول (25): إجابات المستجوبين حول مدى الإلتزام بمعيار أدلة وقرائن الإثبات

الرقم	الفقرة	المراجعون		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
26	أثناء القيام بعملية المراجعة يتم تقييم أدلة الإثبات قبل إستخدامها.	4,82 موافق بشدة	0,48	09,95

27	يتم الإمتناع عن إبداء الرأي في حالة قلة أدلة الإثبات.	3,99 موافق	0,67	16,79
28	عند القيام بعملية المراجعة تحرص على إيجاد وتنويع مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية القوائم المالية.	4,35 موافق بشدة	0,74	17,01
29	في حالة عدم توفر أدلة الإثبات يتم إصدار التقرير في نهاية عملية المراجعة.	2,13 غير موافق	0,92	43,19
	المتوسط الحسابي الإجمالي	3,82 موافق		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم (25)، أنه يوجد إلتزام من قبل المبحوثين بمعيار أدلة وقرائن الإثبات، حيث إن المتوسط الحسابي (3,82) أكبر من المتوسط الإفتراضي (3,5). وتتمثل أهم عناصر الإلتزام في العناصر المرتبة كالتالي:

– أثناء القيام بعملية المراجعة يتم تقييم أدلة الإثبات قبل إستخدامها ويشير المتوسط الحسابي للعبارة 4,82 وهذا يعني أن الإجابة بالموافقة على العبارة ولذلك بلغت نسبة معامل الإختلاف إلى أقل قيمة لها بالنسبة لباقي النسب لباقي العبارات، حيث بلغت النسبة 09,95% مما يعكس أكثر درجات الإتفاق من قبل مراجعي.

– في حالة عدم توفر أدلة الإثبات يتم إصدار التقرير في نهاية عملية المراجعة حيث يشير المتوسط الحسابي للعبارة 2,13 بينما معامل الإختلاف قدرت نسبته 43,19%.

ومن خلال كل ماسبق، يلاحظ أن هناك إتفاقا بين أراء مراجعي الحسابات في الجزائر وإجماع على جوهرية الإلتزام بما ورد بمعايير العمل الميداني فيما يخص جمع أدلة وقرائن الإثبات، وقد تأكد ذلك عندما بلغ مؤشر المتوسط العام للإجابات 3,82 نحو الإتجاه الموافق والإيجابي، مما يعكس التطبيق الفعلي من قبل الأغلبية والنسبة الأعلى من مراجعي الحسابات لمعايير العمل الميداني المرتبطة بمرحلة أدلة وقرائن الإثبات.

7-المعيار السابع: الخاص بالإشارة في تقرير المراجعة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

التعرف على مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الجزائر بالإشارة إلى تقرير المراجعة إلى المبادئ المحاسبية وهذا مايوضحه الجدول رقم (26).

الجدول (26): إجابات المستجوبين حول مدى الإلتزام بمعيار الإشارة إلى إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

الرقم	الفقرة	المراجعون		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
30	يتم التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية.	4,23 موافق بشدة	0,62	14,65
31	عند كتابة التقرير تتم الاشارة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة.	4,22 موافق بشدة	0,66	15,52
32	يتم إعداد القوائم المالية للشركة وفقا لمعايير واضحة ومحددة.	3,64 موافق	1,08	28,24
33	القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي تعبر بصدق وعدالة عن العمليات التي قامت بها الشركة.	3,00 محايد	0,85	28,33
34	يعد النظام المحاسبي المالي المعمول به في الجزائر مناسبا لبيئة أعمالها.	2,44 غير موافق	0,74	30,32
	المتوسط الحسابي الإجمالي	3,512 موافق		

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (26)، أن المتوسط العام للإجابات قد بلغ 3,512، أي أن أغلب اتجاه الإجابات داخل البعد ككل يتجه نحو الاتجاه الموافق والإيجابي مما يعكس حقيقة واضحة باتفاق آراء عينة البحث "مراجعي الحسابات "وبالإجماع على ضرورة أن يحتوي تقرير مراجع الحسابات على العناصر الرئيسية"، يشير التقرير أن الحسابات والقوائم قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة وكذلك يتم التأكد من أن المبادئ المحاسبية ذات التأثير على القوائم المالية قد طبقت فعلا كما هو مطلوب "وما يستلزم كل عنصر من إجراءات إضافية، وبواسطة الإحصاءات الوصفية وبإستخدام معامل الإختلاف للتعرف على أكثر العبارات تتفق وتجتمع آراء عينة البحث عليها، فاتضح أن العبارة رقم (30) إستحوذت المرتبة الأولى والتي تقتضي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية، وتأكيداً لذلك يشير المتوسط الحسابي للعبارة إلى 4,23 وهذا يعني الموافقة على العبارة بدرجة كبيرة قد تصل إلى (موافق بشدة)، في حين حقق مؤشر الإنحراف المعياري للعبارة 0,62، هو أقل النسب مقارنة بباقي نسب العبارات.

ويدل ذلك على ثبات رأي عينة البحث بأولوية تطبيق مضمون العبارة أكثر من غيرها. ومن ناحية أخرى، يتضح أن العبارة رقم (34) تحتل المرتبة الأخيرة في الترتيب من وجهة نظر عينة البحث والتي تقتضي بأن النظام المحاسبي المالي المعمول به في الجزائر مناسبا لبيئة أعمالها، وقد وجد أن المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 2,44، أي يتجه إلى غير الموافق.

وقد إستحوذت المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة البحث إعتماداً على نسبة معامل الإختلاف للعبارة الذي وصل إلى أعلى النسب مقارنة بالغير وبلغ 30,32%

وفي الأخير، يتفق مراجعو الحسابات في الجزائر على ضرورة أن يتضمن تقرير المراجع العناصر الرئيسية له، إضافة إلى أن نتائج التحليل الإحصائي أظهرت أن أغلبية مراجعي الحسابات ملتزمون ويدركون أهمية الإلتزام بمعيار الإشارة إلى إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في معيار التقرير.

8- المعيار الثامن الخاص بثبات تطبيق الأسس المحاسبية

التعرف على مدى الإلتزام بمعيار التقرير فيما يخص ثبات تطبيق الأسس المحاسبية وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر وهذا مايوضحه الجدول الموالي.

الجدول (27): إجابات المستجوبين حول مدى الإلتزام بمعيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية

الرقم	الفقرة	المراجعون		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
35	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى أي تغيير في المبادئ المحاسبية.	4,04 موافق	0,55	13,61
36	يتم التحفظ في تقرير المراجع في حالة عدم الإشارة إلى التغيير في المبادئ المحاسبية.	3,63 موافق	0,7	19,28
37	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية من مرحلة إلى أخرى.	4,00 موافق	0,93	23,25
	المتوسط الحسابي الإجمالي	3,89 موافق		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول أعلاه، أن معظم إجابات المستقصى منهم تتفق على الإلتزام بمعيار التقرير والمتعلق بثبات تطبيق الأسس المحاسبية، وذلك يتفق مع مؤشر المتوسط العام لإجابات المستقصى منهم (مراجعي الحسابات) الذي بلغ 3,89، أكبر المتوسط الافتراضي (3,5) وهو معدل نحو الاتجاه الموافق ويتردد بين الموافق مما يعكس إتفاق وإجماع رأي عينة البحث بإلتزام معايير التقرير فيما يخص ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية.

ويتضح بأن ذلك الإتفاق والإجماع بين مراجعي الحسابات يتراوح بنسب متعددة تجاه مختلف العبارات، ولكن ذلك الإتجاه نحو الموافق حتى عند العبارة التي إستحوذت على المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة البحث، فيلاحظ في العبارة رقم (37) تأتي بالمرتبة الأخيرة والتي تنص على " عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية من مرحلة إلى أخرى."والتي كانت نسبة معامل الإختلاف لها أعلى نسبة بلغت 23,25% ، في حين المتوسط الحسابي لها 4,00 وهو معدل لا بأس به ويتجه نحو الموافق، وبتتبع نسب الموافق بشدة والموافق للعبارة يلاحظ أنها منخفضة مقارنة بباقي النسب لباقي العبارات.

ومن ناحية أخرى، يلاحظ أن العبارة رقم (35) تحتل المرتبة الأولى من وجهة نظر مراجعي الحسابات داخل مكاتب المراجعة والتي تقتضي بأن " عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى أي تغيير في المبادئ المحاسبية "، حيث بلغت نسبة معامل الإختلاف للعبارة إلى أقل نسبة بين العبارات 13,61% ، وأعلى متوسط حسابي 4,04 وأقل إنحراف معياري 0,55 مما يعكس التجانس والإتفاق بين آراء مراجعي الحسابات حول مضمون ومحتوى العبارة.

9- المعيار التاسع المتمثل في الإفصاح الكافي

التعرف على مدى الإلتزام بمعيار التقرير فيما يخص الإفصاح الكافي وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر وهذا مايوضحه الجدول رقم(28).

الجدول (28): إجابات المستجوبين حول مدى الإلتزام بمعيار الإفصاح الكافي

الرقم	الفقرة	المراجعون		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
38	يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية.	4,31 موافق بشدة	0,60	13,92
39	يتم الإفصاح في تقرير المراجعة عن العمليات ذات الأثر المباشر على القوائم المالية.	4,20 موافق بشدة	0,71	16,90
40	تتم الإشارة في تقرير المراجع إلى التفسيرات عن الأشياء التي أهملتها الشركة.	3,54 موافق	1,13	31,92
	المتوسط الحسابي الإجمالي	4,016 موافق		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول (28)، أن معظم إجابات المستقصى منهم تتفق على التزام المراجعين بمعيار الافصاح الكافي، وذلك يتفق مع مؤشر المتوسط العام لإجابات المستقصى منهم (مراجعي الحسابات) الذي بلغ

4,016، وهو معدل نحو الإتجاه الموافق ويتردد بين الموافق بشدةً والموافق مما يعكس إتفاق وإجماع رأي عينة البحث على الإلتزام بمعيار التقرير فيما يخص الإفصاح الكافي.

ويتضح بأن ذلك الإتفاق والإجماع بين مراجعي الحسابات يتراوح بنسب متعددة تجاه مختلف العبارات، ولكن ذلك الإتجاه نحو الموافق حتى عند العبارة التي إستحوذت على المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة البحث، ويلاحظ أن العبارة رقم (40) تأتي بالمرتبة الأخيرة والتي تنص على أنه " تتم الإشارة في تقرير المراجع إلى التفسيرات عن الأشياء التي أهملتها الشركة. "والتي كانت نسبة معامل الإختلاف لها أعلى نسبة بلغت 31,92، في حين المتوسط الحسابي لها 3,54 وهو معدل لا بأس به ويتجه نحو الموافق، وتظهر أن الإشارة في تقرير المراجعة عن العمليات والتي تكون الشركة قد أهملتها لم تحظى بالمستوى المهني المطلوب من قبل مراجعي الحسابات في الجزائر، الأمر الذي يجب الإنتباه إليه ولا يمكن غض النظر عنه، ومن ناحية أخرى يلاحظ أن العبارة رقم (38) تحتل المرتبة الأولى من وجهة نظر مراجعي الحسابات داخل مكاتب المراجعة والتي تقتضي بأن " يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية " حيث بلغ نسبة معامل الإختلاف للعبارة إلى أقل نسبة بين العبارات 13,92، وأعلى متوسط حسابي 4,31 مما يعكس التجانس والإتفاق بين آراء مراجعي الحسابات داخل مكاتب المراجعة حول مضمون ومحتوى العبارة وأن معرفة المراجع لمسئولياته المختلفة وحدود كل مسؤولية هو بحد ذاته الإطار العام الذي يتضمن جميع الأساليب والإجراءات التي بواسطتها يمكن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى مستوياتها.

10-المعيار العاشر المتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة

يوضح الجدول رقم (29)، درجة إلتزام من قبل المهنيين بمعيار إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة.

الجدول (29): إجابات المستجوبين حول مدى الإلتزام بمعيار إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة

الرقم	الفقرة	المراجعين		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
41	يتم إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة بعد نهاية عملية المراجعة.	4,00 موافق	0,48	12,00

42	تتم الاشارة إلى أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي في تقرير المراجع.	3,9 موافق	0,62	15,89
43	يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية المراجعة.	3,35 محايد	0,85	25,37
44	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى معايير المراجعة المطبقة.	3,34 محايد	0,98	29,34
	المتوسط الحسابي الإجمالي	3,65 موافق		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

ويبين الجدول رقم (29) أن معظم الإجابات تتفق على أهمية وضرورة الإلتزام بمعيار إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط العام الذي سجل قيمة 3,65 وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدةً، في حين تم إحتساب معامل الإختلاف لكل عبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات، ونتيجة لذلك يتضح أن العبارة رقم (41) هي أكثر العبارات وأولهما بالترتيب في أنها أكثر العبارات تجانساً في إجابات المستقصى منهم (مراجعي الحسابات)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 4,00 وتردد بين الموافق والموافق بشدة، في حين وصل مؤشر الإنحراف المعياري للعبارة أقل ما يمكن 0,48، وتأكيداً لذلك كانت نسبة معامل الإختلاف للعبارة أقل نسبة مقارنة بباقي النسب لباقي العبارات 12,00 وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه، ومن ناحية أخرى تحتل العبارة رقم (44) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر المستقصى منهم، والتي تنص على أنه عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى معايير المراجعة المطبقة ، وذلك الترتيب وفقاً لمؤشر معامل الإختلاف والذي حقق أعلى نسبة له للعبارة مقارنة بباقي النسب للعبارات الأخرى وبلغت النسبة 29,34 وأعلى قيمة لانحراف معياري بلغت 0,98، وعلى الرغم من ذلك كله إلا أن مؤشر المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 3,34 يتردد بين المحايد والموافق وذلك يتفق ويتناسب مع المؤشر العام للبعد ككل (إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة) يتجه نحو الاتجاه الموافق الإيجابي حيث بلغ 3,65 مما يشير إلى التزام مراجعي الحسابات داخل مكاتب المراجعة بابداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة .

المطلب الثاني: تحليل نتائج الفرضية الثانية

يهتم هذا المطلب بدراسة المحور الثاني من محاور الاستبانة محل الدراسة والذي يهتم بمعايير المراجعة الدولية والذي يتضمن مجموعة من العبارات والتي تهدف عموما إلى قياس مدى أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر من خلال معرفة مدى فعاليتها وكفاءتها بالنسبة على المستوى المحلي أو الدولي باعتبارها صادرة عن هيئة دولية تلقى القبول العالم من مختلف الدول. وفيما يلي جدول يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات هذا المحور بالمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري ومعامل الإختلاف لقياس توجه العينة المدروسة حول هذا المحور بهدف الخروج باستنتاجات ملموسة من خلال تحليل عناصر محور الدراسة وترتيب بنود المحور من خلال المتوسط الحسابي المحسوب. ويوضح الجدول رقم (30) إجابات العينة المدروسة حول أهمية معايير المراجعة الدولية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

الجدول (30): إجابات المبحوثين حول أهمية معايير المراجعة الدولية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر

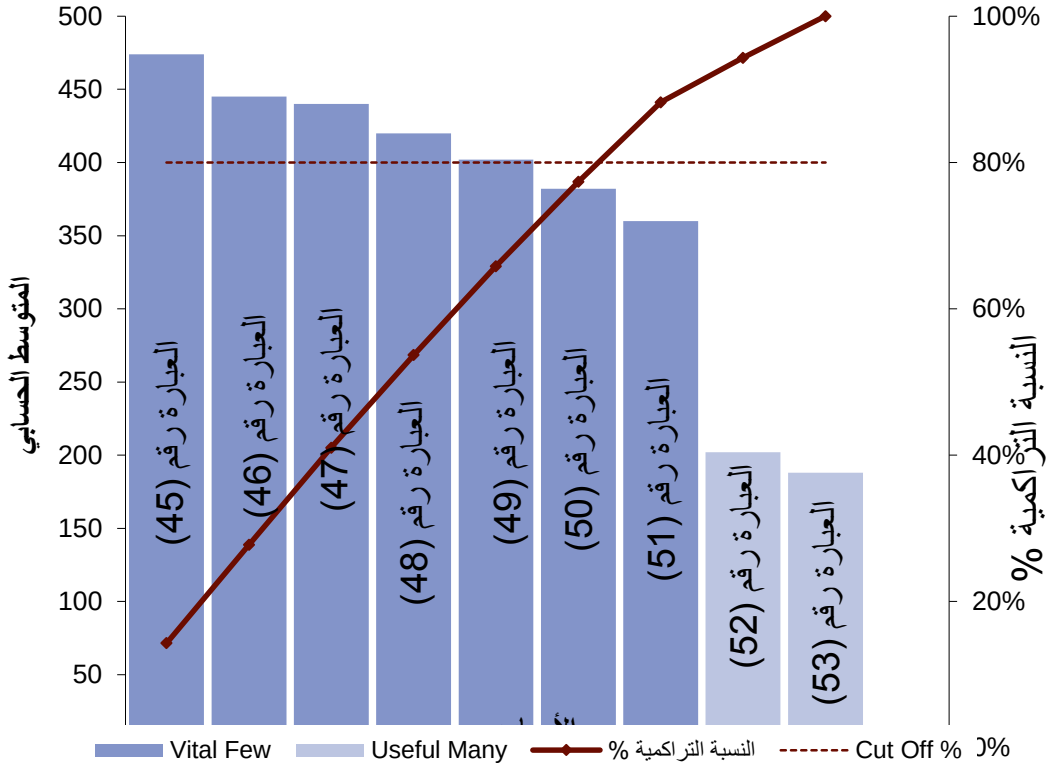
الرقم	الفقرة	المراجعون		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
45	معايير المراجعة الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها وفقا لإحتياجات بيئة أعمالها.	4,74 موافق بشدة	0,58	12,23
46	تساهم معايير المراجعة الدولية إلى تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية.	4,45 موافق بشدة	0,8	17,97
47	معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي.	4,4 موافق بشدة	0,69	15,68
48	معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور.	4,2 موافق بشدة	0,61	29,34

49	يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية.	4,01 موافق	0,35	8,70
50	تطبيق معايير المراجعة الدولية تساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر.	3,82 موافق	0,66	17,27
51	يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة.	3,6 موافق	0,93	25,83
52	تتلائم معايير المراجعة الدولية مع البيئة الجزائرية.	2,02 غير موافق	0,64	31,68
53	وجود معايير مراجعة دولية يلغي البحث عن ايجاد معايير مراجعة جزائرية.	1,88 غير موافق	0,45	23,93
	المتوسط الحسابي الإجمالي	3,68 موافق		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS

وقد تم رسم خريطة باريتو يوضحها شكل رقم (2) لتوضيح أدنى فقرات وأعلى فقرات حصل عليها البعد الثاني والذي يتمثل في أهمية معايير المراجعة الدولية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر

الشكل (2): أهمية معايير المراجعة الدولية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر



المصدر: تم إعداد الشكل بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الشكل السابق أن أعلى فقرات المرتبة كانت كمايلي:

– الفقرة رقم (45) والمتعلقة بـ" معايير المراجعة الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها وفقا لإحتياجات بيئة أعمالها " إحتلت المرتبة الأولى في هذا البعد بوزن نسبي قدره (94,48%).

– الفقرة رقم (46) والمتعلقة بـ " تساهم معايير المراجعة الدولية إلى تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية." إحتلت المرتبة الثانية في هذا البعد بوزن نسبي قدره (89%) .

– الفقرة رقم (47) والمتعلقة بـ " معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي "إحتلت المرتبة الثالثة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (88%).

– الفقرة رقم (48) والمتعلقة بـ " معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور "إحتلت المرتبة الرابعة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (84%).

– الفقرة رقم (49) والمتعلقة بـ " يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية " إحتلت المرتبة الخامسة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (80,4%) .

– الفقرة رقم (50) والمتعلقة بـــ " تطبيق معايير المراجعة الدولية تساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر " إحتلت المرتبة السادسة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (76,4%) .

– الفقرة رقم (51) والمتعلقة بـــ " يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة." إحتلت المرتبة السابعة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (72%) .

– الفقرة رقم (52) والمتعلقة بـــ " تتلائم معايير المراجعة الدولية مع البيئة الجزائرية " إحتلت المرتبة الثامنة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (40,4%).

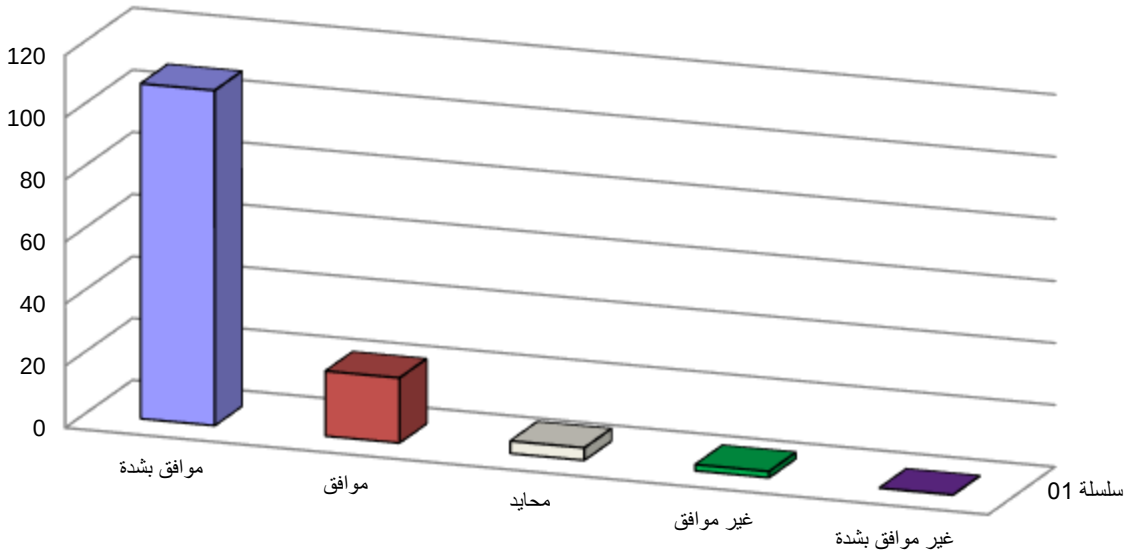
– الفقرة رقم (53) والمتعلقة بـــ " وجود معايير مراجعة دولية يلغي البحث عن ايجاد معايير مراجعة جزائرية." إحتلت المرتبة التاسعة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (37,6%) .

1–العبارة رقم (45): معايير المراجعة الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها وفقا لإحتياجات بيئة أعمالها

من خلال إجابات أفراد العينة يتضح أن (129) فردا مؤيدة للرأي المطروح في هذه العبارة ومتفقة على أن معايير المراجعة الدولية يمكن أن تتلاءم مع متطلبات الواقع الجزائري ولكن بعد تكييفها بما يلاءم ليصبح متوافقا مع احتياجات بيئة اعمالها، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي للعبارة رقم (45) الذي سجل قيمة (4,74) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة أي بنسبة تقدر (95,55 %)، في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (12,23%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه وهذا يؤكد ويعزز أن معايير المراجعة الدولية لاتنسجم مع البيئة الجزائرية إلا بعد تكيفها وفق هذه البيئة .

ويوضح الشكل رقم (3) نتائج العبارة في مدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية بعد تكييفها بما يتوافق ومتطلبات البيئة الجزائرية

(الشكل (3) :عرض نتائج العبارة الخامسة والأربعين)



	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
سلسلة 01	108	21	4	2	0

المصدر: تم إعداد الشكل بالإعتماد على مخرجات Excel.

2-العبارة رقم (46): تساهم معايير المراجعة الدولية في تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية.

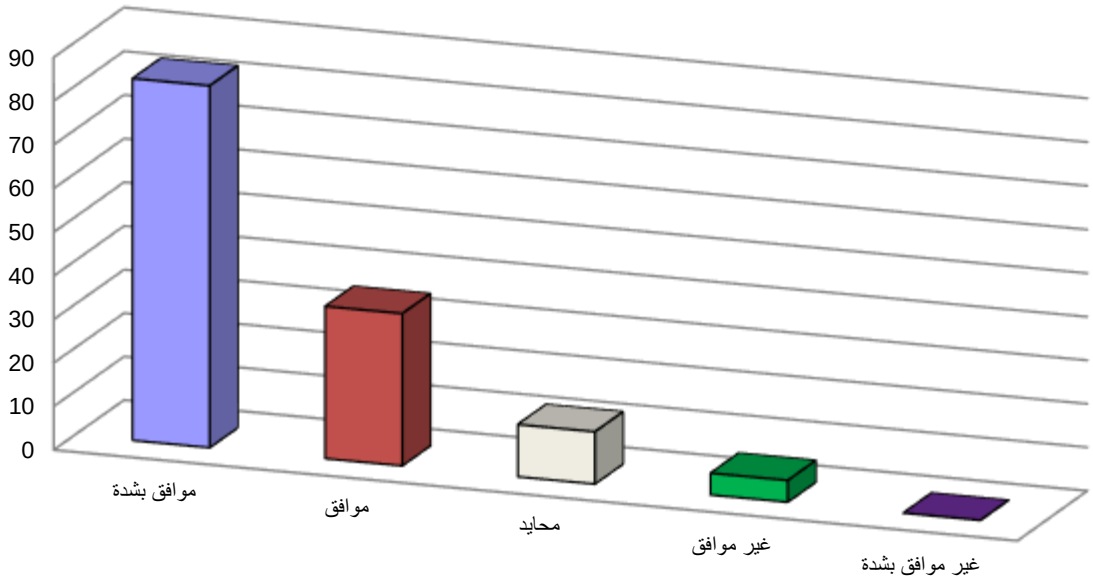
توضح إجابات المراجعين الخارجيين على السؤال (46) أن أغلبهم يؤيدون أن معايير المراجعة الدولية تؤدي إلى تطوير وتدعيم معايير المراجعة في الجزائر، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر (4,45) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة، حيث أجاب (118) فردا من المراجعين بالإيجاب أي بنسبة (87,40 %) في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (17,97%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه وهذا ما يؤكد ويعزز أن معايير المراجعة الدولية يمكن الإعتماد عليها في تطوير وتدعيم معايير المراجعة في الجزائر.

معايير المراجعة تمثل عنصرا أساسيا في تعزيز ثقة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية والتقارير، وعلى المستوى العالمي، فإن الإختلافات في ممارسة المراجعة تعتبر أكثر حدة من الإختلافات في المحاسبة، فممارسة المراجعة مرتبطة إلى حد كبير بالقوانين وليس بالمعايير المنشورة، من قبل المنظمات المهنية وبإستقراء جهود

الدول في إرساء معايير المراجعة، يوجد العديد من دول العالم تعترف بالمعايير الدولية لإستخداماتها الوطنية ويلاحظ أن تبني هذه الدول لمعايير دولية للمراجعة قد ساهمت في إيجاد لغة موحدة لمهنة المراجعة على المستوى تلك الدول ويرى رئيس لجنة المراجعة الدولية (IAPC) خلال الفترة (1993-1995) ماثيو بتنت (Mathew Patient) أنه لامعنى لإبتكار الدول لقواعد خاصة بها في الوقت الذي توجد فيه مجموعة من القواعد الملائمة والمقبولة بشكل عام في العالم. كما أشار روبرت بنتيغ (Robert Bunting) رئيس الإتحاد الدولي للمحاسبين أن هناك إتجاه لتوفيق المعايير بحيث تصبح معايير المراجعة الدولية هى السائدة ففى ظل الأزمة المالية العالمية، لا تستطيع أن تقوم دولة وحدها باستعادة الثقة فى المهنة وهناك ترابط بين الاقتصادات مما يستدعى توحيد معايير التقرير المالى ومعايير المراجعة. وهذا ما يؤكد ويعزز أن معايير المراجعة الدولية يمكن الإعتماد عليها في تعزيز ودعم معايير المراجعة في الجزائر.

يبين الشكل رقم (4) نتائج العبارة المتعلقة بمدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في تطوير وتدعيم معايير المراجعة في الجزائر.

(الشكل (4) : عرض نتائج العبارة السادسة والاربعين)



	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
سلسلة 01	83	35	12	5	0

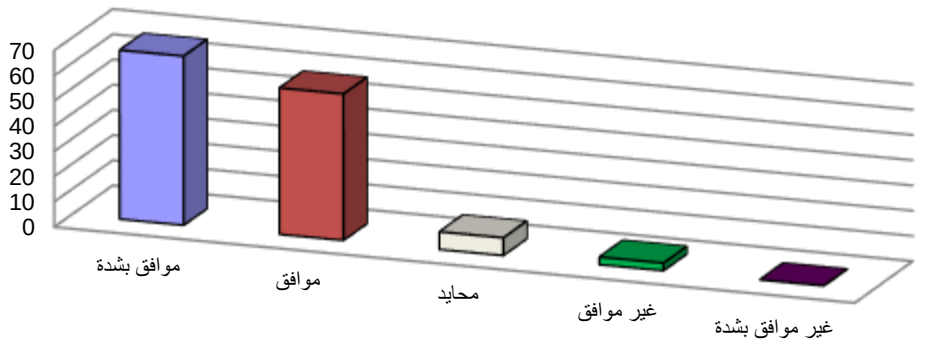
المصدر: تم إعداد الشكل بالإعتماد على مخرجات Excel.

3-العبارة رقم (47): معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي.

يبين الجدول رقم (30) أن معظم الإجابات تتفق على أهمية معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة عالميا ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي للعبارة الذي سجل قيمة (4,4) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدةً. حيث أجاب (125) فردا من أفراد العينة على أن معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة دوليا أي بنسبة تقدر (92,6 %) في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (15,68%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه.

ويوضح الشكل رقم (5) نتائج العبارة والمتعلقة بمعايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي

(الشكل (5) : عرض نتائج العبارة السابعة والأربعين)



	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
سلسلة 01	67	58	7	3	0

المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على مخرجات Excel.

4-العبارة (48) معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور

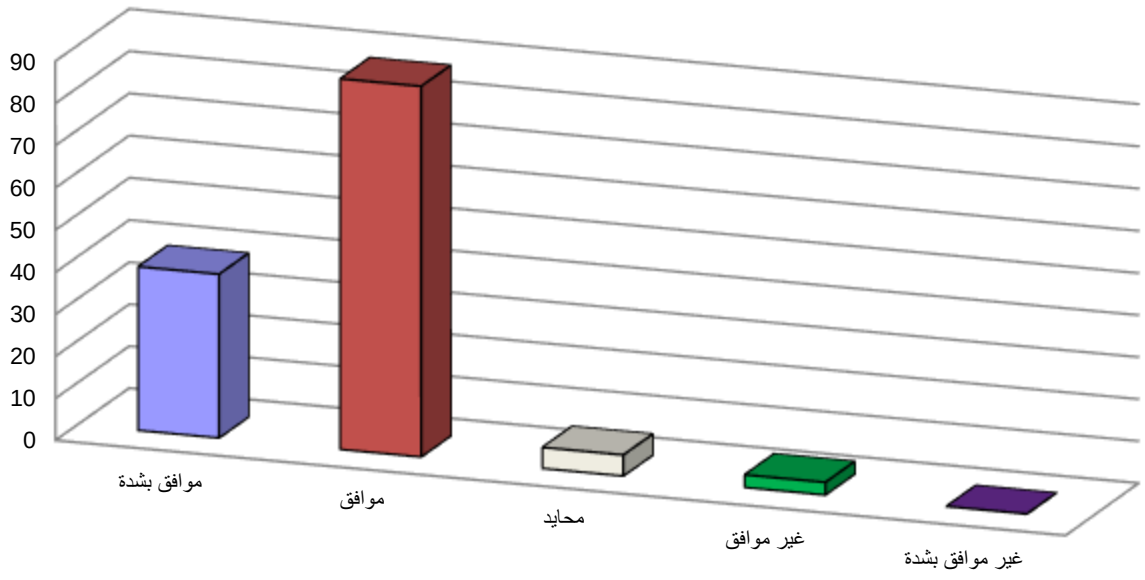
من خلال إجابات أفراد العينة والبالغ عددهم (127) من المراجعين يتضح أن أغلبهم مؤيدة للرأي المطروح في هذا السؤال ومتفقة على أن معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي متطور، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي للعبارة الذي سجل قيمة (4,2) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة أي بنسبة تقدر (94,07 %) في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين

الإجابات وقد بلغت نسبته (29,34%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه وهذا يؤكد ويعزز أن معايير المراجعة الدولية معدة بصورة علمية ومهنية متطورة وعالية المستوى.

التطورات في مهنة المراجعة وتنامي الإهتمام بها كمهنة تقدم خدمة كبيرة للمجتمع فقد وجد المهنيون والمهتمون بعلم المراجعة أن هناك حاجة ماسة إلى إصدار مجموعة من الإرشادات الدولية (معايير) تحكم ممارسة هذه المهنة، وتضع الضوابط التي يستند إليها ممارسو تلك المهنة.فمعايير المراجعة الدولية تتميز بأنها تعد نتائج توافق دولي وجهد مهني وعلمي مشتركين، وبذلك تعد هذه المعايير أكثر شمولاً وعمومية. بالاضافة أنها تتسم بالمرونة التي تتيح لكل دولة عضو أن تطبق تلك المعايير بما ينسجم مع معاييرها المحلية وتشريعاتها. بالإضافة إلى تميز هذه الأخيرة بالعمومية وتركيزها على الأساسيات دون الخوض بالتفاصيل مما يتيح المرونة أيضاً عند التطبيق.

ويوضح الشكل رقم (6) نتائج العبارة المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية ومدى إعدادها بصورة علمية مهنية متطورة.

(الشكل (6) : عرض نتائج العبارة الثامنة والأربعين)



	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
سلسلة 01	39	88	5	3	0

المصدر: تم إعداد الشكل بالإعتماد على مخرجات Excel.

5- العبارة رقم (49): يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني اثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية

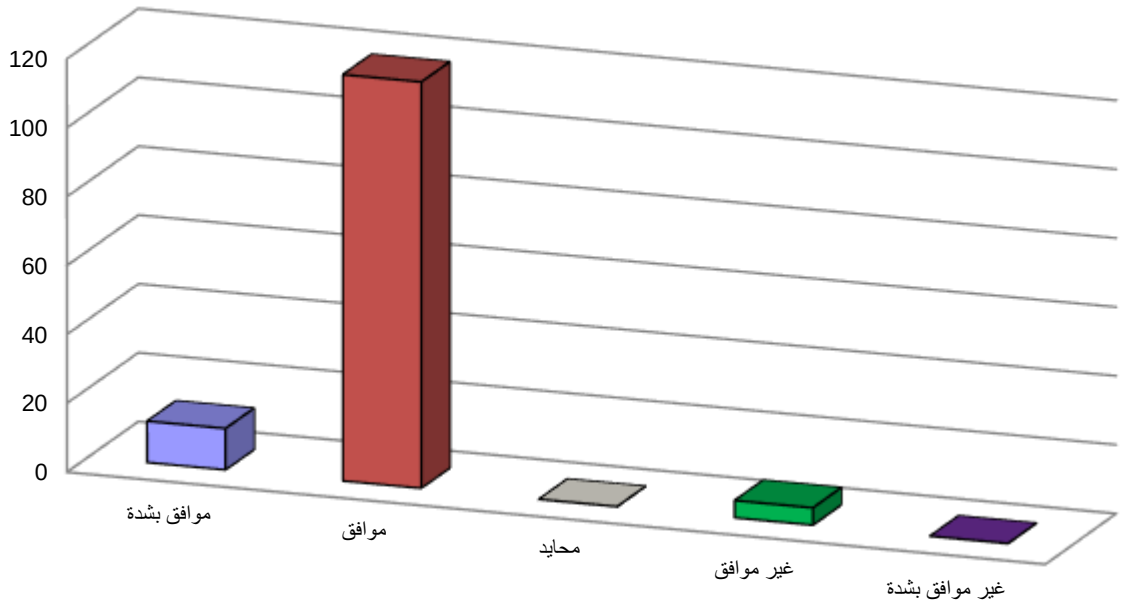
تؤيد أغلبية إجابات العينة على هذا السؤال بالإيجاب ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر(4,01) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة أي بنسبة (96,29 %) في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (8,70%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه.

من أسس نجاح أي نظام إقتصادي ضرورة توفر البيانات المالية والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات، ولما كانت التقارير المالية أحد أهم مصادر المعلومات. فإن هذه التقارير المالية يجب أن تنال الدقة والمصداقية من قبل مستخدمي تلك التقارير وهذ لا يحدث إلا في ظل نظام قيام مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بدورها الأساسي والفعال في هذا الإطار.

وضع معايير المراجعة على المستوى المحلي يتطلب الكثير من الإمكانيات والوقت، كما أن الاتجاه نحو عولمة الإقتصاد وتزايد النشاط الدولي نحو التوافق في المعايير وإستخدام العديد من الدول لمعايير المراجعة الدولية كمعايير محلية لها أو كأساس لبناء معايير محلية تخص بيئة تلك الدول،كل هذا يعتبر مبررا لتطبيق والإسترشاد بالمعايير الدولية للمراجعة في الجزائر وهذا ما يؤكد ويعزز أن معايير المراجعة الدولية يمكن إستخدامها كدليل في وضع واصدار معايير المراجعة بإعتبارها تمثل الأسس التي تساهم في تطوير معايير المراجعة الجزائرية.

يظهر الشكل رقم (7) نتائج العبارة والمتعلقة بمدى الإعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية.

(الشكل (7) : عرض نتائج العبارة التاسعة والأربعين)



	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
سلسلة 01	12	118	0	5	0

المصدر: تم إعداد الشكل بالإعتماد على مخرجات Excel.

6- العبارة رقم (50): تطبيق معايير المراجعة الدولية تساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر

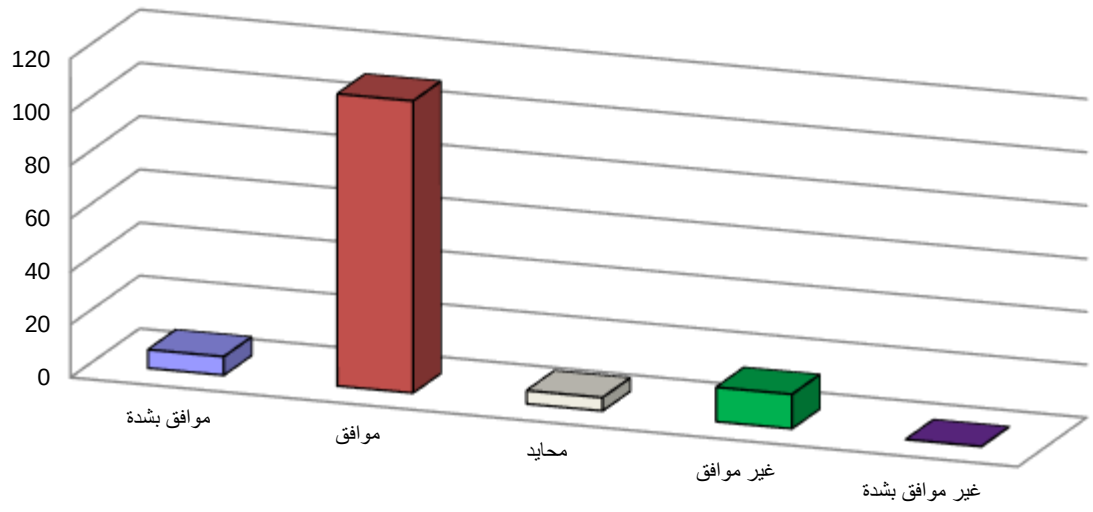
من خلال إجابات أفراد عينة المراجعين على العبارة (50) يتضح أن غالبيتهم مؤيدة للرأي المطروح في هذه العبارة ومتفقة على تطبيق معايير المراجعة الدولية تؤدي إلى تطوير مهنة المراجعة في الجزائر، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي للعبارة الذي سجل قيمة (3,82) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة أي بنسبة تقدر86,66 %، في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (17,27%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه حول أهمية معايير المراجعة الدولية في تطوير المهنة على المستوى المحلي.

معايير المراجعة الدولية لها القدرة على أن تغطي جميع المجالات المختلفة للعمل المهني، وتفي بإحتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى بالقبول العام، وتتمتع بقوة مهنية ملزمة لكل من يمارس المهنة.

حيث توفر معايير المراجعة الدولية للقوائم المالية التي تعد وتراجع بموجبها ميزة على درجة كبيرة من الأهمية هي ميزة القبول على المستوى الدولي.بالإضافة إلى مساعدة دول العالم النامية في تطوير معاييرها الخاصة في ضوء الإسترشاد بالمعايير الدولية. وكذا تشجيع إنتقال الأموال والإستثمار الدولي، وذلك من خلال توفر تقارير مراجعة وفقا للمعايير الدولية. وبذلك يتم تدويل مهنة المراجعة الدولية وتحويلها للعالمية لتصبح المقياس التوافقي والحكم الدولي لحل جميع المشاكل والمستجدات في دول العالم. وأن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية يساعد مهنة المراجعة بالجزائر على تطويرها ومواكبة التحديات التي قد تواجهها، فالإعتماد على معايير محلية جزائرية تتطلب موارد وإمكانيات قد تفتقر إليها حاليا، فالهيئات المهنية الحالية للمراجعة في الدول النامية عموما تفتقر إلى الموارد الضرورية لوضع معايير وطنية أو محلية للمراجعة وهذا ما يؤكد ويعزز أن معايير المراجعة الدولية تؤدي إلى تطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

يبين الشكل رقم (8) نتائج العبارة المتعلقة بمدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر

(الشكل (8): عرض نتائج العبارة الخمسين)



	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
سلسلة 01	7	110	5	13	0

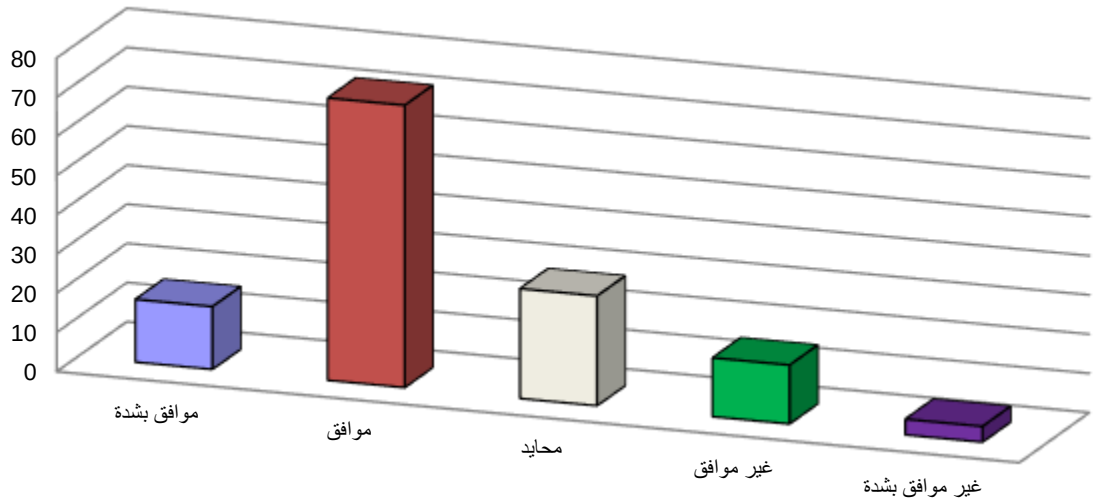
المصدر: تم إعداد الشكل بالإعتماد على مخرجات Excel.

7- العبارة رقم (51): يمكن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة.

غالبية أفراد العينة والبالغ عددها (88) فردا تتفق مع أن معايير المراجعة الدولية يمكن الإعتماد عليها في تحقيق جودة المراجعة، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي للعبارة رقم (51) التي قدرت (3,6) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة أي بنسبة تقدر(65,18 %) في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (25,83%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه وهذا يؤكد ويعزز أن معايير المراجعة الدولية يمكن الإعتماد عليها في تحقيق جودة المراجعة .

يظهر الشكل رقم (9) نتائج العبارة المتعلقة في مدى الإعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة.

(الشكل (9) : عرض نتائج العبارة الواحد والخمسين)



	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
سلسلة 01	16	72	28	15	4

المصدر: تم إعداد الشكل بالإعتماد على مخرجات Excel.

8- العبارة رقم (52): تتلاءم معايير المراجعة الدولية مع البيئة الجزائرية

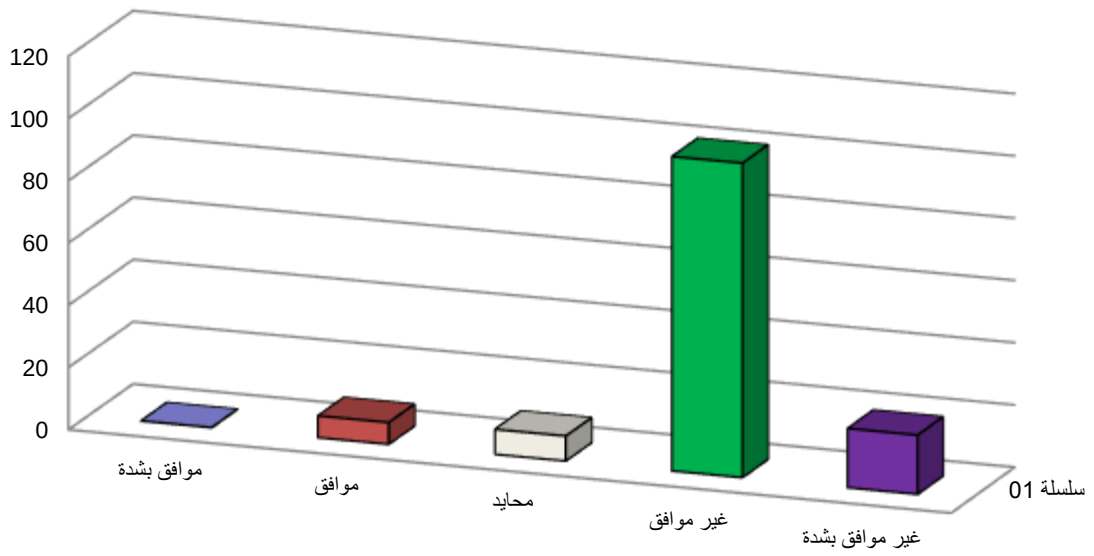
تتجه اجابات عينة الدراسة نحو عدم ملاءمة معايير المراجعة الدولية مع متطلبات الواقع الجزائري و يتضح ذلك من خلال إجابات أفراد العينة والبالغ عددها (120) فردا أي بنسبة (88,88%) إلى عدم الإتفاق

مع عبارة ملاءمة معايير المراجعة الدولية مع البيئة الجزائرية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا السؤال (2,02) وهي نسبة تردد بين غير الموافق وغير موافق بشدة كما بلغت نسبة معامل الإختلاف إلى (31,68%) وهذا يؤكد بأن معايير المراجعة الدولية يجب أن تتوافق وفق متطلبات المراجعة في الجزائر لما لبيئة الجزائر من خصوصيات ومميزات مختلفة فقد تكون متباينة مع تلك البيئة التي وضعت فيها تلك المعايير .

ويشار إلى أن التوافق أو التجانس مصطلحات تهدف لإصدار معايير المراجعة محلية بطريقة يمكن مقارنتها مع المعايير الدولية، ويعتمد تحقيق التوافق على وجود علاقات بين لجان معايير المراجعة المحلية ولجنة معايير المراجعة الدولية.

ويوضح الشكل رقم (10) نتائج العبارة المتعلقة بمدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية

(الشكل (10) : عرض نتائج العبارة الثانية والخمسين)



	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
سلسلة 01	0	7	8	101	19

المصدر: تم إعداد الشكل بالإعتماد على مخرجات Excel.

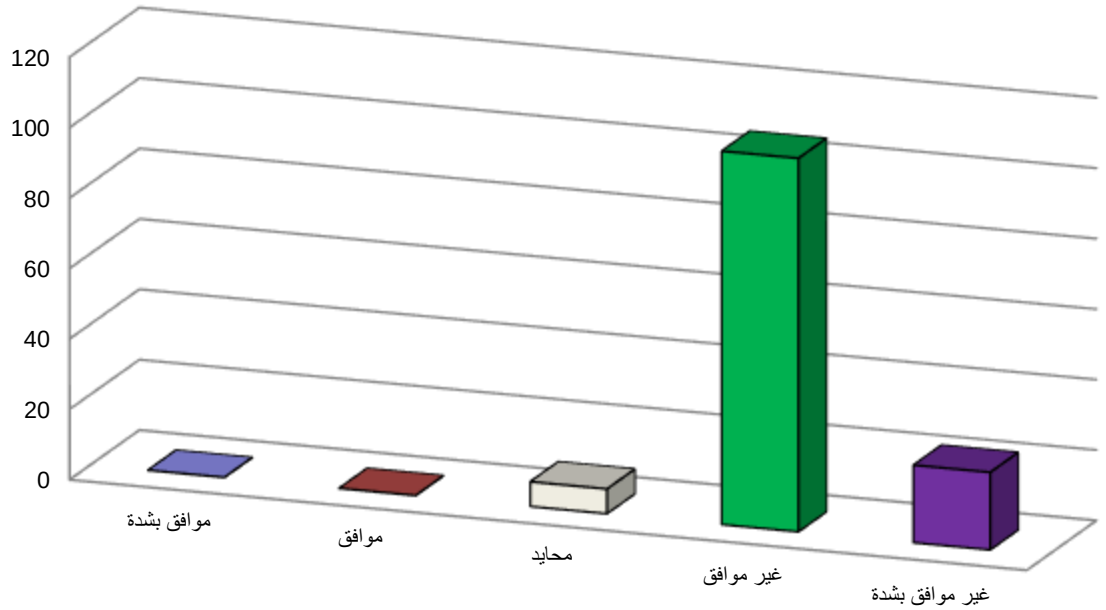
9-العبارة رقم (53): وجود معايير مراجعة دولية يلغي البحث عن ايجاد معايير مراجعة جزائرية.

من خلال أراء أفراد العينة للعبارة (53) يتضح أن أغلبهم رافضة لرأي أن وجود معايير مراجعة دولية يلغي الحاجة لايجاد معايير مراجعة جزائرية وتشير أغلب إجابات أفراد العينة والبالغ عددها (128) فردا أي

ما نسبته (94,8%) إلى عدم الإتفاق مع مسألة الإستغناء عن معايير مراجعة جزائرية والإكتفاء بمعايير المراجعة الدولية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا السؤال (1,88) وهي نسبة تردد بين غير الموافق وغير موافق بشدة كما بلغت نسبة معامل إختلاف إلى (23,93%) وهذا يؤكد بأن تطبيق معايير المراجعة الدولية كماهي وبدون تكييفها لايلغي الحاجة للبحث عن معايير مراجعة جزائرية.

وعلى الرغم من صدور معايير المراجعة الدولية من جهات متخصصة ودولية قد وصلت إلى درجة معقولة من الإكتمال، إلا أن هناك كثيرا من الإنتقادات الموجهة إليها، ومن ثم فإن الإسترشاد بها في وضع المعايير المحلية يجب مراعاة أوجه النقص القائمة، كما أن تطبيق معايير المراجعة الدولية كاملة وبدون تعديل يعود إلى سيادة الدولة، ويوضح الشكل رقم (11) نتائج العبارة في أن وجود معايير مراجعة دولية يلغي البحث عن إيجاد معايير مراجعة جزائرية.

(الشكل (11) : عرض نتائج العبارة الثالثة والخمسين)



	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
سلسلة 01	0	0	7	106	22

المصدر: تم إعداد الشكل بالإعتماد على مخرجات Excel.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الفرضية الثالثة

يتناول المطلب الثالث من المبحث الثاني بدراسة المحور الثالث من محاور الاستبانة محل الدراسة والذي يهدف الى معرفة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية من خلال مختلف العبارات الذي يحتويه هذا المحور أي دراسة امكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة كما هي ام يجب تكييفها بما يتلائم مع الواقع المهني للمراجعة في الجزائر، وفيما يلي جدول رقم (31) يوضح إجابات أفراد العينة على عبارات هذا المحور.

الجدول (31):إجابات المبحوثين حول معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية

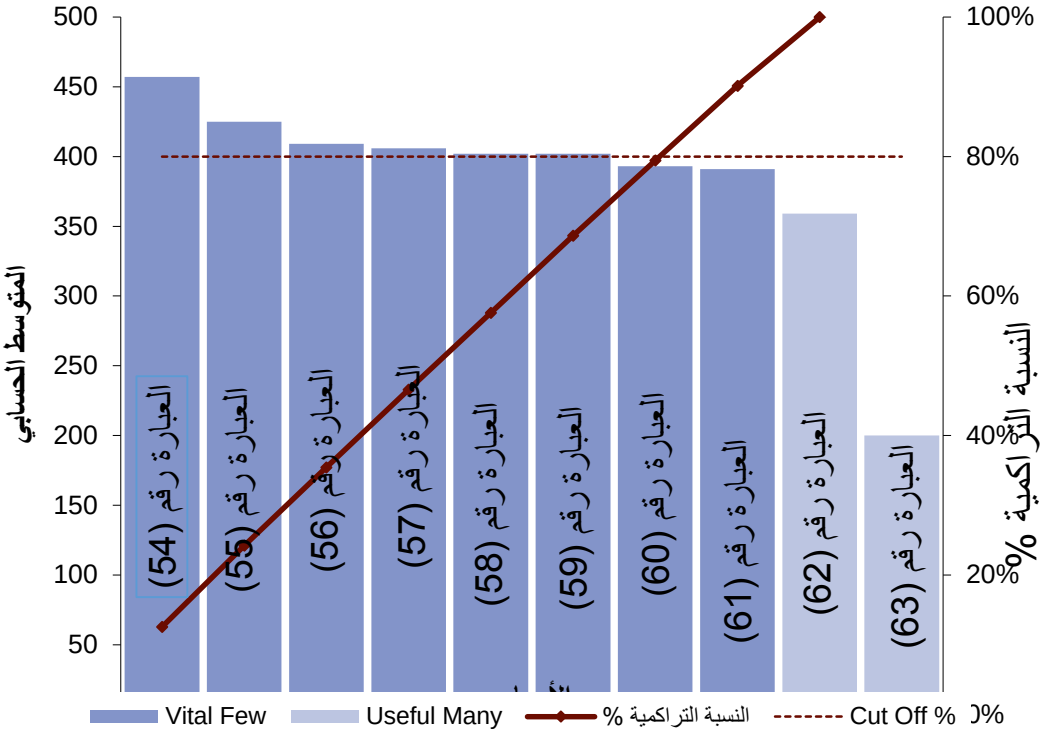
الرقم	الفقرة	المراجعون		
		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف
54	من بين شروط الإنضمام إلى التجارة العالمية الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية.	4,57 موافق بشدة	0,61	13,34
55	يعتبر الإعتماد على معايير المراجعة الدولية من الوسائل والطرق تحقيقا لإدارة الإقتصاد عالميا.	4,25 موافق بشدة	0,65	15,29
56	يعتبر وضع وإصدار معايير المراجعة الدولية إجراء تقني يخضع لقواعد وصياغة المعايير ويخدم مصلحة الدول المسيطرة.	4,09 موافق	0,47	11,49
57	الإستناد إلى معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الانفتاح على العالم.	4,06 موافق	0,57	14,03
58	تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر كان إستجابة لما حصل في المحيط الدولي من ابراز واصدار للمعايير الدولية للمراجعة.	4,02 موافق	0,35	8,70

59	هناك تلاءم بين معايير المراجعة الدولية ومثيلتها الأمريكية.	4,02 موافق	0,35	8,70
60	توجد ضغوطات سياسية وإقتصادية ممارسة من طرف الدول المسيطرة على عملية وضع معايير المراجعة الدولية خلال سيرورة هذه العملية.	3,93 موافق	0,72	18,32
61	يؤدي تطبيق وإعتماد معايير المراجعة الدولية إلى استعمال نموذج معين من تقرير المراجع.	3,91 موافق	0,75	19,18
62	توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على إستقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.	3,59 موافق	1,01	28,13
63	يوجد تماثل في ميدان المحاسبة والمراجعة بين البيئة الجزائرية وغيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.	2,00 غير موافق	0,49	24,13
	المتوسط الحسابي الإجمالي	3,84 موافق		

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وقد تم رسم خريطة باريتو التي يوضحها الشكل رقم (12) لتوضيح أدنى فقرات وأعلى فقرات حصل عليها البعد الثالث والذي يتمثل في معايير المراجعة الجزائرية ومدى إمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية.

الشكل (12): معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية



المصدر: تم إعداد الشكل بالإعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الشكل رقم (12) أن أعلى فقرات المرتبة كانت كمايلي:

– الفقرة رقم (54) والمتعلقة بـ" من بين شروط الإنضمام إلى التجارة العالمية الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية " إحتلت المرتبة الأولى في هذا البعد بوزن نسبي قدره (91,40%).

– الفقرة رقم (55) والمتعلقة بـــ " يعتبر الإعتماد على معايير المراجعة الدولية من الوسائل والطرق تحقيقا لإدارة الإقتصاد عالميا "، إحتلت المرتبة الثانية في هذا البعد بوزن نسبي قدره (85%) .

–الفقرة رقم (56) والمتعلقة بـــ " يعتبر وضع وإصدار معايير المراجعة الدولية إجراء تقني يخضع لقواعد وصياغة المعايير ويخدم مصلحة الدول المسيطرة " إحتلت المرتبة الثالثة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (81,18%) .

–الفقرة رقم (57) والمتعلقة بـــ " الإستناد الى معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الإنفتاح على العالم." إحتلت المرتبة الرابعة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (80,12%).

– الفقرة رقم (58) والمتعلقة بـــ " تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر كان إستجابة لما حصل في المحيط الدولي من إبراز واصدار للمعايير الدولية للمراجعة " وكذا الفقرة رقم (59) والمتعلقة بـ " هناك تلاءم

بين معايير المراجعة الدولية ومثيلتها الأمريكية " إحتلتا الفقرتان المرتبة الخامسة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (80,4%).

– الفقرة رقم (60) والمتعلقة بـــ" توجد ضغوطات سياسية وإقتصادية ممارسة من طرف الدول المسيطرة على عملية وضع معايير المراجعة الدولية خلال سيرورة هذه العملية " إحتلت المرتبة السادسة في هذا البعد بوزن نسبي (78,6%).

– الفقرة رقم (61) والمتعلقة بـــ " يؤدي تطبيق وإعتماد معايير المراجعة الدولية إلى إستعمال نموذج معين من تقرير المراجع" إحتلت المرتبة السابعة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (78,2 %).

– الفقرة رقم (62) والمتعلقة بـــ " توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على إستقلالية مهنة المراجعة في الجزائر " إحتلت المرتبة الثامنة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (71,8%)

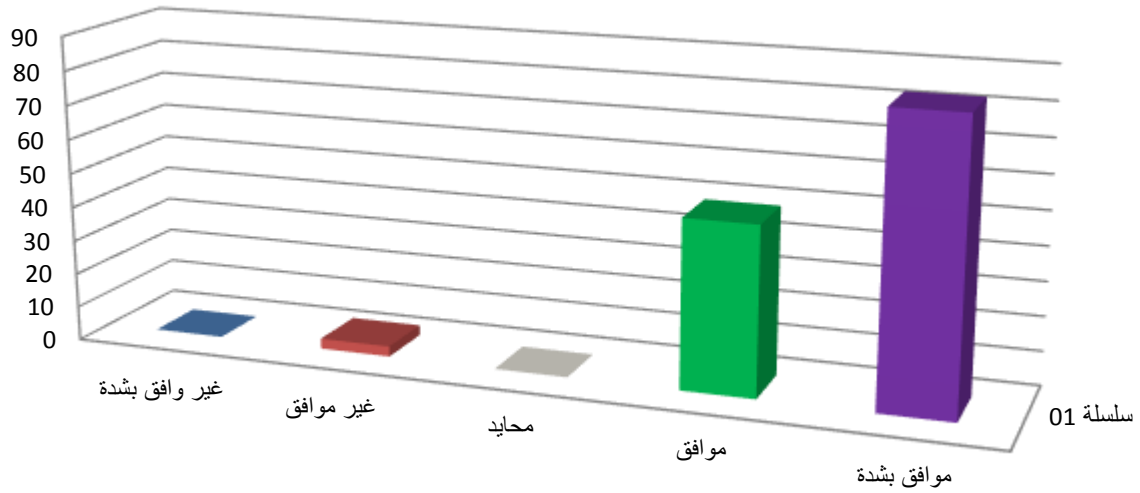
– الفقرة رقم (63) والمتعلقة بـــ " يوجد تماثل في ميدان المحاسبة والمراجعة بين البيئة الجزائرية وغيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية "إحتلت المرتبة التاسعة في هذا البعد بوزن نسبي قدره (40%) .

1–العبارة رقم (54): من بين شروط الإنضمام إلى التجارة العالمية الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية

أجاب (132) فردا بالإيجاب على العبارة (54) وبنسبة (97,77 %) مع هذا الرأي وهو أن من بين شروط الإنضمام إلى التجارة العالمية الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية ، وذلك يتفق مع مؤشر المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى منهم (مراجعو الحسابات) الذي بلغ (4,57) وهو معدل نحو الإتجاه الموافق ويتردد بين الموافق والموافق بشدة مما يعكس إتفاق وإجماع رأي عينة البحث على السؤال بالإيجاب، في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (13,34%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه عبارة السؤال. ان الانضمام لمنظمة التجارة العالمية يستلزم التقيد بتطبيق معايير المراجعة والمحاسبة الدولية للدول الراغبة في الانضمام وبالتالي الاتجاه نحو إيجاد معايير مراجعة دولية موحدة تلقى القبول والتطبيق من طرف تلك الدول.

يظهر الشكل رقم (13) نتائج العبارة المتعلقة بأن من بين شروط الإنضمام إلى التجارة العالمية الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية

(الشكل (13) : عرض نتائج العبارة الرابعة والخمسون))



	غير وافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
سلسلة 01	0	3	0	49	83

المصدر: تم إعداد الشكل إعتمادا على مخرجات Excel.

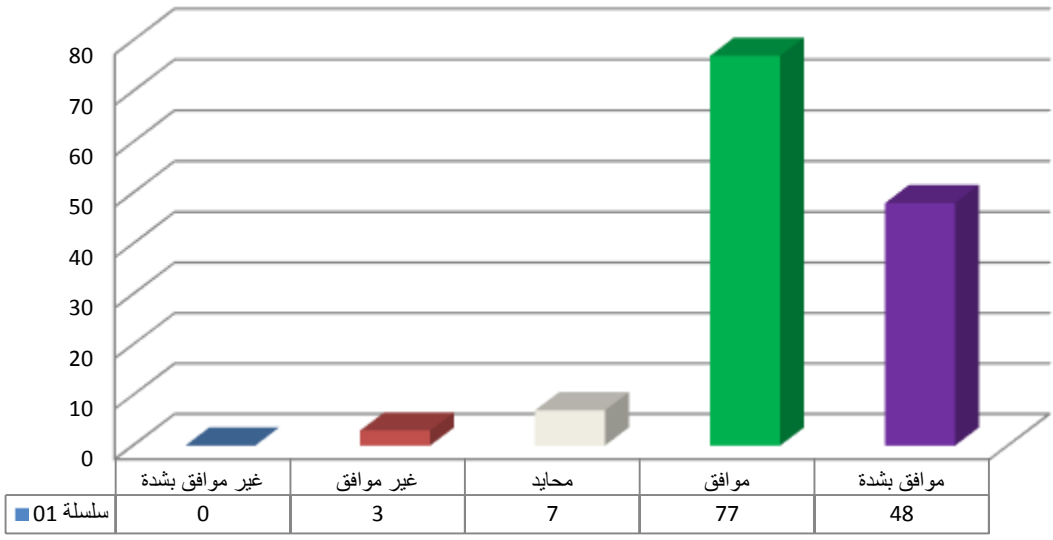
2-العبارة رقم (55): يعتبر الإعتماد على معايير المراجعة الدولية من الوسائل والطرق تحقيقا لإدارة الإقتصاد عالميا.

توضح إجابات المراجعين الخارجيين على العبارة (55) أن أغلبهم تؤيد هذا السؤال بالايجاب، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر(4,25) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة أي بنسبة (92,59 %) في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (15,29%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه وهذا ما يؤكد ويعزز أن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية من الوسائل والطرق تحقيقا لإدارة الإقتصاد عالميا.

بروز الشركات الأجنبية وإتساعها كقوة اقتصادية وباعتبارها ذات وزن ومؤثر، الأمر الذي دعا إلى إيجاد معايير مراجعة دولية تخدم الشركات العالمية وتحقق أهداف الدول الرأسمالية المتقدمة مما أدى إلى نشوء هذه المعايير الدولية، وبظهور العولمة زادت أهمية المعايير الدولية للمراجعة إذ ظهر الإتجاه الضاغط نحو عولمة معايير المراجعة وما يتضمنه من توجه نحو تعميم معايير المراجعة الأمريكية على العالم.

يظهر الشكل رقم (14) نتائج العبارة المتمثلة في أن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية من الوسائل والطرق تحقيقا لإدارة الإقتصاد عالميا.

(الشكل (14) : عرض نتائج العبارة الخامسة والخمسين)



المصدر: تم إعداد الشكل إعتمادا على مخرجات Excel.

3- العبارة (56): يعتبر وضع وإصدار معايير المراجعة الدولية إجراء تقني يخضع لقواعد وصياغة المعايير ويخدم مصلحة الدول المسيطرة

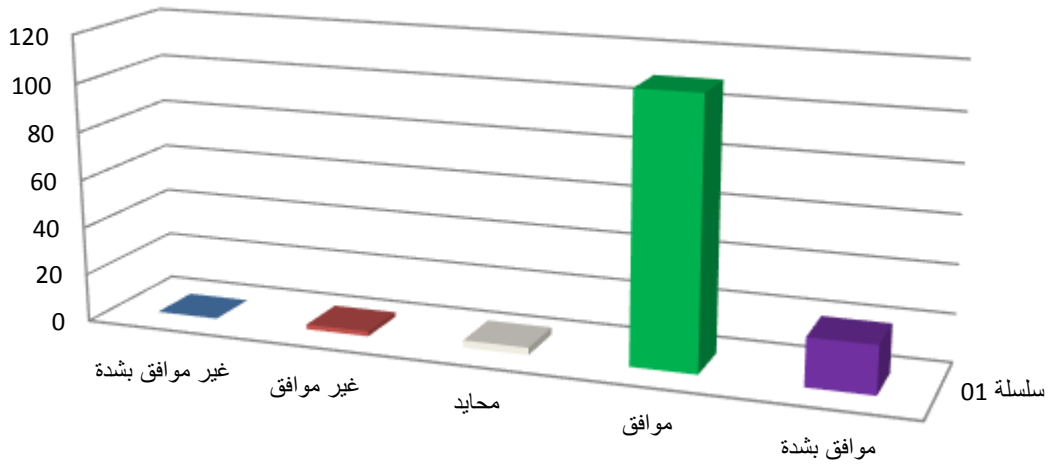
من خلال إجابات أفراد عينة المراجعين على العبارة (56) يتضح أن أغلبهم والبالغ عددهم (130) فردا مؤيدة للرأي المطروح في هذا السؤال والذي ينص على أنه يعتبر وضع وإصدار معايير المراجعة الدولية إجراء تقني يخضع لقواعد وصياغة المعايير ويخدم مصلحة الدول المسيطرة.

ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي للعبارة الذي سجل قيمة (4,09) وهي تتردد ما بين موافق بشدة والموافق أي بنسبة تقدر (96,29 %) في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (11,49%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة.

جاء التوسع النوعي والكلي في إعداد وتطبيق معايير المراجعة الدولية متوافقا مع توسع الشركات المتعددة الجنسية وحاجاتها إلى توحيد وتوافق قوائمها المالية، مما أوجب وجود هذه المعايير، وليس هنالك وجه خلاف في الخلفية السياسية للشركات متعددة الجنسية، كونها نتاج المتغيرات الإقتصادية والسياسية الدولية الجديدة وأنها أحد مظاهر النظام الدولي الجديد. لذا، يلاحظ أن معايير المحاسبة والمراجعة تحاول في الأغلب أن تجد لغة محاسبية موحدة ومشتركة بين دول العالم المختلفة في التشريعات والثقافات والإتجاهات الفكرية وأساس هذه اللغة هو عدم وضع محددات أو قيود أمام الشركات متعددة الجنسيات وفروعها في العالم، بالقدر الذي يمكن لمراكز السيطرة العالمية على رأس المال أن تكون في وضع وصورة أكثر وضوحا لحركة والإستثمارات العالمية ومن ثم الدقة في قياس المركز المالي، والإفصاح الشامل الموحد في القوائم المالية وهذا ما يؤكد أن وضع وإصدار معايير المراجعة الدولية إجراء تقني يخضع لقواعد وصياغة المعايير ويخدم مصلحة الدول المسيطرة.

يظهر الشكل رقم (15) نتائج العبارة المتعلقة بأن وضع وإصدار معايير المراجعة الدولية إجراء تقني يخضع لقواعد وصياغة المعايير ويخدم مصلحة الدول المسيطرة.

(الشكل (15) :عرض نتائج العبارة السادسة والخمسين)



	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
سلسلة 01	0	2	3	110	20

المصدر: تم إعداد الشكل إعتمادا على مخرجات Excel.

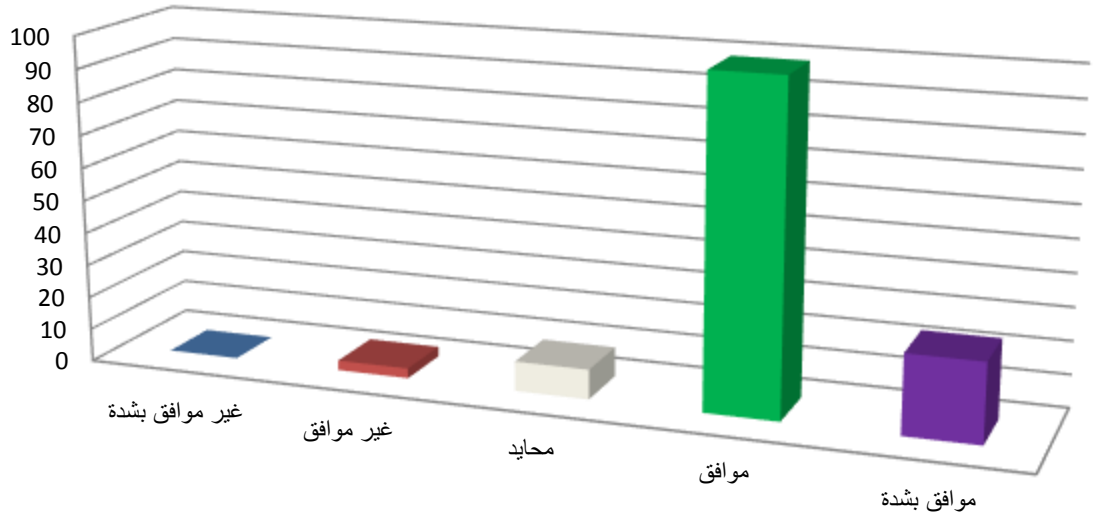
4- العبارة (57): الإستناد إلى معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الإنفتاح على العالم

من خلال إجابات أفراد عينة المراجعين على العبارة (57) يتضح أن أغلبهم مؤيدة للرأي المطروح في هذا السؤال ومتفقة على أن اعتماد معايير المراجعة الدولية جزءا من مظاهر الإنفتاح على العالم. ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي للعبارة الذي سجل قيمة (4,06) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدةً حيث أجاب (123) فردا بالإيجاب أي بنسبة (91,11 %). في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (14,03%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه حول الإستناد على معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الإنفتاح على العالم.

فمهنة المراجعة لم تكن بمعزل عن البيئة الاقتصادية الجديدة في ظل العولمة، نظرا لما تتمتع به هذه المهنة بقدرة كبيرة على التغير لمواكبة التطورات والتحولات المستمرة في خصائص البيئة المحيطة، وبقدر حركية كبيرة تمكنها من التطور إستجابة للمتغيرات الإقتصادية والسياسية والقانونية، الإجتماعية والثقافية وغيرها من المتغيرات وفي ضوء تلك الحقائق صار من الضروري أن تتأثر مهنة المراجعة في الجزائر بتلك المتغيرات والتطورات الإقتصادية المحيطة، حيث إنعكست مظاهر هذا التأثير في شكل محددات مصاحبة للعولمة المحاسبية. فالعولمة بشكل عام، هي إذابة الفوارق بين الدول بعضها البعض ممايؤدي إلى كيان إقتصادي واحد، أي أنها مجموعة من الظواهر والقوى التي تساهم في إيجاد عالم مبني على الإعتماد المتبادل عن طريق التكامل الإقتصادي، وقد ساهمت العولمة في مجال المحاسبة والمراجعة في إزالة كافة حواجز المعرفة المحاسبية والمالية بين دول العالم مما يؤدي إلى تنظيم موحد في ظل وجود معايير موحدة للمراجعة وكذا الإتجاه إلى إيجاد لغة واحدة للتعامل المالي والمحاسبي بين دول العالم وتوحيد الممارسات المهنية بين مكاتب المهنة، وتطوير أساليب المراجعة عن طريق رفع كفاءة وفعالية العاملين به.

يوضح الشكل رقم (16) نتائج العبارة المتعلقة بأن الإستناد إلى معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الإنفتاح على العالم

(الشكل (16) : عرض نتائج العبارة السابعة والخمسين)



	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
سلسلة 01	0	3	9	99	24

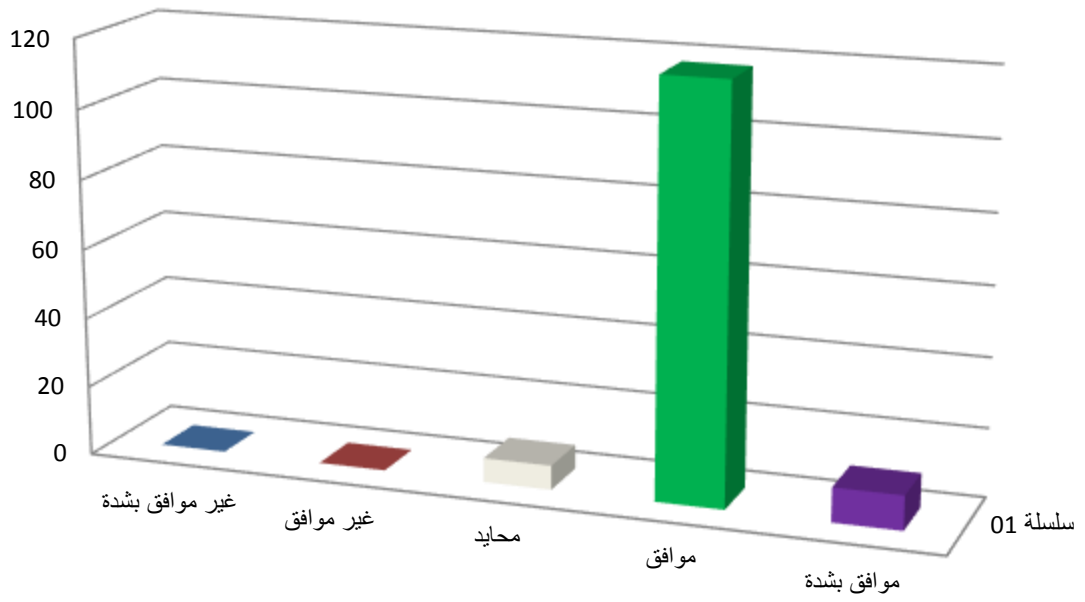
المصدر: تم إعداد الشكل إعتمادا على مخرجات Excel.

5-العبارة رقم (58): تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر كان إستجابة لما حصل في المحيط الدولي من إبراز وإصدار للمعايير الدولية للمراجعة

أجاب (128) فردا أي مانسبته (94,81 %) من العينة على أن تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر كان إستجابة لما حصل في البيئة الدولية من إصدار للمعايير الدولية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (58) مقدار 4,02 وهي تتردد ما بين موافق بشدة وموافق، في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (8,70%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه حول أن تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر كان إستجابة لما حصل في المحيط الدولي من إصدار للمعايير الدولية.

ولقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25. ويوضح الشكل رقم (17) نتائج العبارة المتعلقة بأن تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر كان إستجابة لما حصل في المحيط الدولي من إبراز وإصدار للمعايير الدولية للمراجعة.

(الشكل رقم (17) : عرض نتائج العبارة الثامنة والخمسين)



	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
سلسلة 01	0	0	7	118	10

المصدر: تم إعداد الشكل إعتمادا على مخرجات Excel.

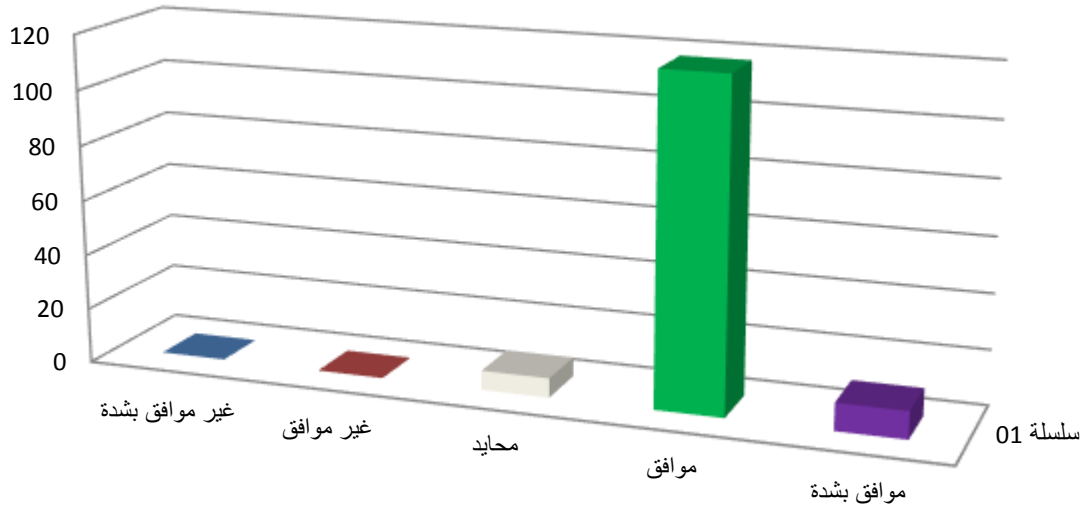
6-العبارة رقم (59): هناك تلاءم بين معايير المراجعة الدولية ومثيلتها الأمريكية

وقد أكد أغلب المستجوبين من العينة أن هناك تماثلا بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الأميريكية إذ أجاب (128) فردا من المستجوبين أي بنسبة تقدر(94,81%) على إيجابية هذه العبارة بآرائهم في هذا الإتجاه والمتمثل في مدى توافق وتطابق المعايير الدولية للمراجعة ومعايير المراجعة الامريكية، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي للعبارة الذي سجل قيمة (4,02) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة، في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (08,7%)، وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى وهذا مايوضح التماثل أو التطابق بين معايير المراجعة الامريكية ومعايير المرجعة الدولية .

وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أقدم الدول التي عرفت مهنة المراجعة ومن أكثرها تقدما في هذا الحقل، الأمر الذي يجعل لها طابعا خاصا وتجربة مميزة في مجال وضع معايير للأداء المهني، وتمثل عدة تجارب نظرا لمساهمتها الفعالة في تطور وتقدم العديد من الدول المختلفة مهنيا في كافة أنحاء العالم، حيث سجل المعهد الأمريكي للمحاسين القانونيين السبق على غيره من المعاهد والمنظمات المهنية العالمية في إرساء معايير الأداء المهني لممارسة مهنة المراجعة، وقد تمثل ذلك بإصدار كتيب يضم تلك المعايير في عام (1954) تحت عنوان (معايير المراجعة المتعارف عليها General Accepted Auditing Standards).

يبين الشكل رقم (18) نتائج العبارة والمتعلقة بأن هناك تلاءم بين معايير المراجعة الدولية ومثيلتها الأمريكية

(الشكل (18) : عرض نتائج العبارة التاسعة والخمسين)



	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
سلسلة 01	0	0	7	118	10

المصدر: تم إعداد الشكل إعتمادا على مخرجات Excel.

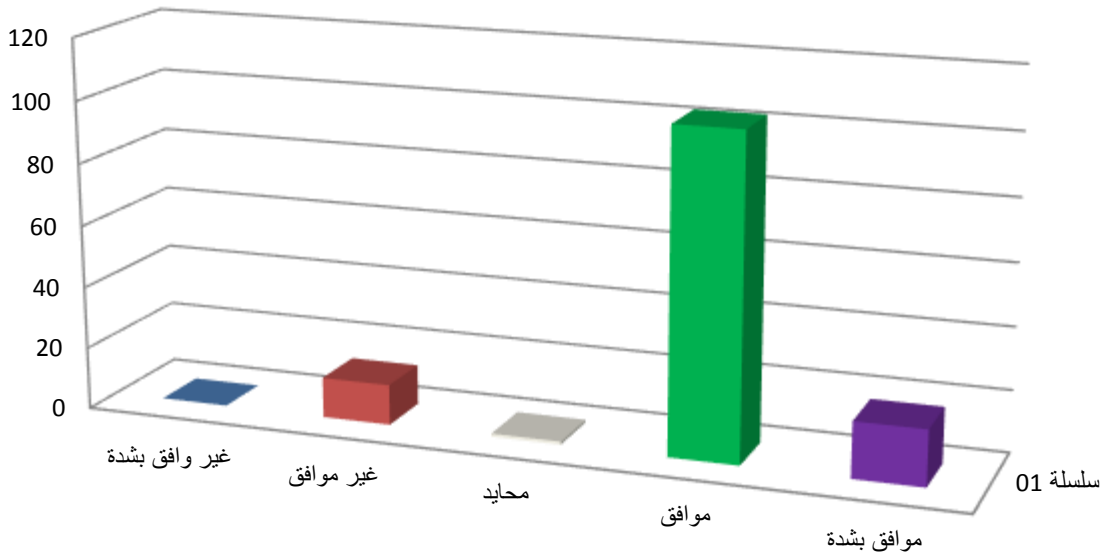
7-العبارة رقم (60): توجد ضغوطات سياسية وإقتصادية ممارسة من طرف الدول المسيطرة على عملية وضع معايير المراجعة الدولية خلال سيرورة هذه العملية.

تتفق النسبة الأكبر من العينة والبالغة (121) فردا أي بنسبة تقدر(89,62 %) على أن هناك ضغوطا سياسية وإقتصادية تمارس من قبل الدول المهيمنة على عملية وضع وإصدار معايير المراجعة الدولية، ويستدل

على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي للعبارة الذي سجل قيمة (3,93) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة، في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (18,32%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه عبارة السؤال (60).

التعرف على مدى وجود ضغوطات سياسية وإقتصادية ممارسة من طرف الدول المسيطرة على عملية وضع معايير المراجعة الدولية خلال سيرورة هذه العملية وهذا مايوضحه الشكل رقم (19).

(الشكل (19) : عرض نتائج العبارة الستون)



	غير وافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
سلسلة 01	0	13	1	103	18

المصدر: تم إعداد الشكل إعتمادا على مخرجات Excel.

8-العبارة رقم (61): يؤدي تطبيق وإعتماد معايير المراجعة الدولية إلى إستعمال نموذج معين من تقرير المراجع.

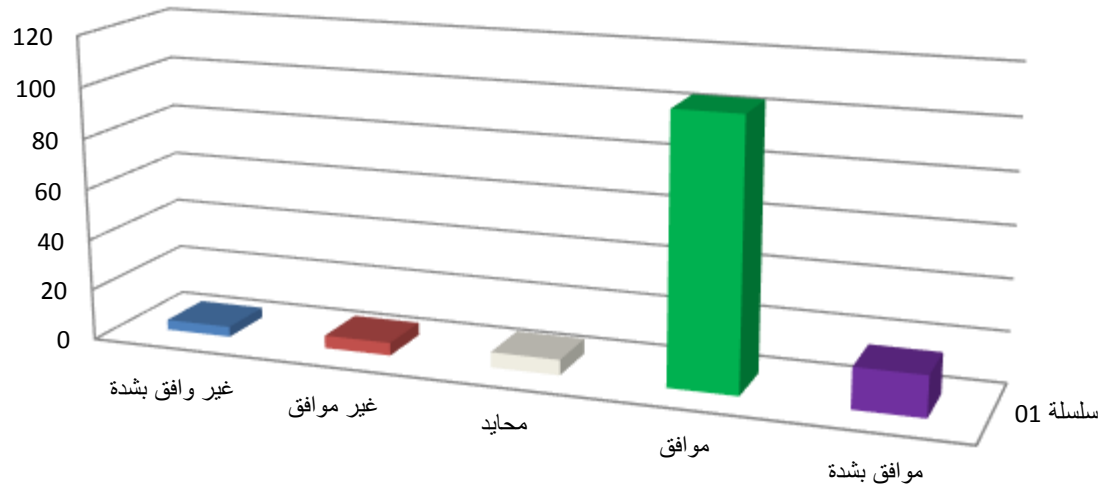
توضح إجابات أفراد العينة على العبارة (61) أن معظم إجابات المستقصى منهم تتفق على أن تطبيق واعتماد معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى إعتماد نوع معين من تقرير المراجع، وذلك يتفق مع مؤشر المتوسط لإجابات المستقصى منهم (مراجعو الحسابات) الذي بلغ (3,91) وهو معدل نحو الإتجاه الموافق ويتردد بين

الموافق بشدة والموافق مما يعكس إتفاق وإجماع رأي عينة البحث على السؤال بالإيجاب. في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (19,18%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه عبارة السؤال (61).

لكي تساعد المعلومات الإقتصادية في التقييم وإتخاذ القرارات، فإنها يجب أن تتسم بخاصيتين رئيسيتين هما الملاءمة والموثوقية، وكنتاج لتفاعل أو تداخل هاتين الخاصيتين ينتج أن المعلومات المحاسبية يجب أن تتسم بقابليتها للمقارنة، إن معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تهدف إلى تقديم معلومات تحقق قابلية المقارنة كنتاج لتفاعل الملاءمة والموثوقية كخصائص لازمة لتحقيق الهدف العام المتمثل في إنتاج معلومات إقتصادية تساعد في التقييم وإتخاذ القرارات، والتوافق الدولي للمراجعة يساهم في إيجاد نمط معين من التقرير يمكن الشركات متعددة الجنسيات من إجراء المقارنة لمختلف فروعها وقطاعاتها.

يوضح الشكل رقم (20) نتائج العبارة المتعلقة بأن تطبيق وإعتماد معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى إستعمال نموذج معين من تقرير المراجع.

(الشكل (20) : عرض نتائج العبارة الواحدة والستين)



	غير وافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
سلسلة 01	4	5	6	104	16

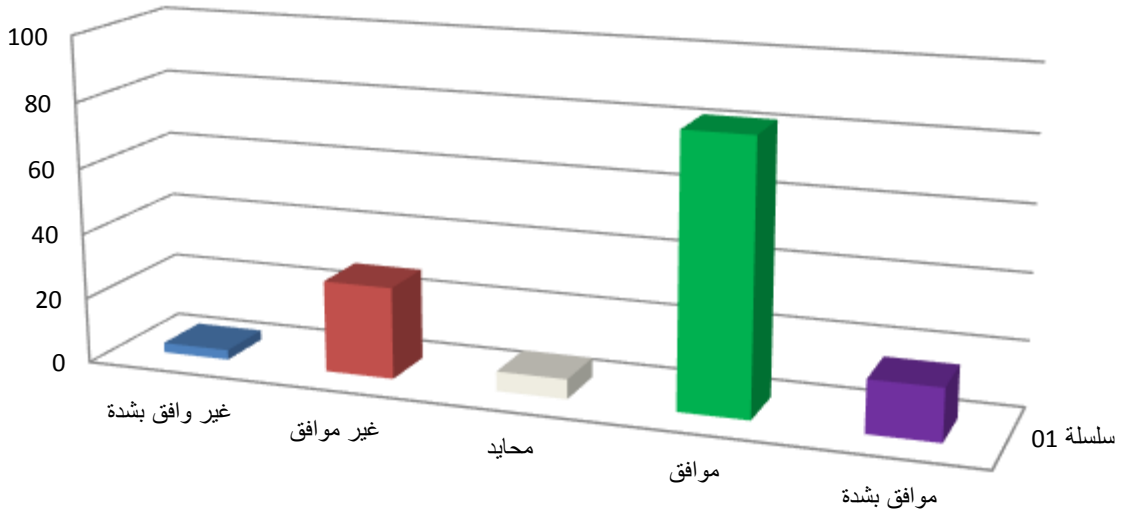
المصدر: تم إعداد الشكل إعتمادا على مخرجات Excel.

9- العبارة (62): توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على إستقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.

تؤيد أغلبية إجابات العينة على هذه العبارة ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر(3,59) وهي تتردد ما بين موافق وموافق بشدة، حيث أجاب (98) فردا على السؤال هذا بالإيجاب وبنسبة تقدر (72,59 %)، في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (28,13%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه وهذا ما يؤكد ويعزز أن توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على إستقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.

يوضح الجدول رقم (21) نتائج العبارة والمتعلقة بأن توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على إستقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.

(الشكل (21) : عرض نتائج العبارة الثانية والستون)



	غير وافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
سلسلة 01	3	28	6	82	16

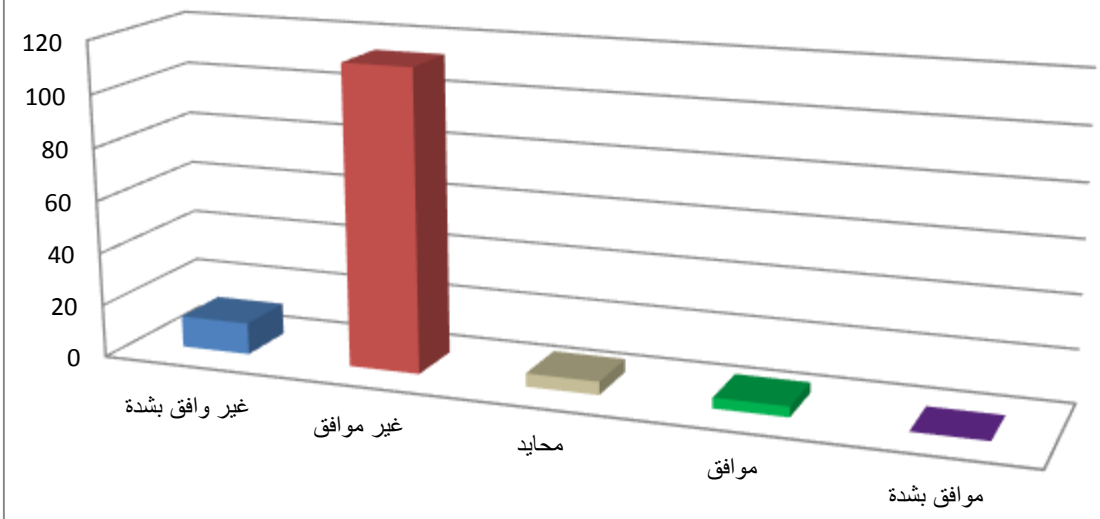
المصدر: تم إعداد الشكل إعتمادا على مخرجات Excel.

10- العبارة رقم (63): يوجد تماثل في ميدان المحاسبة والمراجعة بين البيئة الجزائرية وغيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية

تؤيد أغلبية إجابات العينة حيث أجاب (126) فردا على هذا السؤال بالسلب ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي الذي قدر (2) وهي تتردد ما بين غير موافق وغير موافق بشدة، أي بنسبة تقدر (93,33 %) في حين تم إحتساب معامل الإختلاف للعبارة لقياس درجة التجانس والتوافق بين الإجابات وقد بلغت نسبته (24,13%) وذلك يعكس مدى التوافق والإنسجام والتجانس بإجابات المستقصى منهم تجاه العبارة وما تحتويه وهذا ما يؤكد أنه لايوجد تماثل في مجال المحاسبة والمراجعة بين بيئة الجزائر وبيئات الدول التي تؤثر على وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية .

يبين الشكل رقم (22) نتائج العبارة المتعلقة بمدى وجود تماثل في المراجعة والمحاسبة بين بيئات دول التي تؤثر على وضع معايير المراجعة والمحاسبة الدولية والبيئة الجزائرية.

(الشكل (22):عرض نتائج العبارة الثالثة والستون)



	غير وافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
سلسلة 01	12	114	5	4	0

المصدر: تم إعداد الشكل إعتمادا على مخرجات Excel.

المبحث الثالث: إختبار الفرضيات

يحتوي هذا المبحث على إختبار فرضيات الدراسة في ضوء تساؤلات الدراسة وأهدافها

المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى:" لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها"

وقد تم إختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيات الفرعية التالية وبمتوسط حسابي مفترض يساوي 3,5، والذي حدد بإستخدام طريقة العلامة الوسطى على تدريج سلم ليكارت الخماسي.

1-الفرضية الفرعية الأولى

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار التاهيل العلمي والعملي

يبين الجدول رقم (32) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت student(t) لمجال إلتزام مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار التأهيل العلمي والعملي.

جدول رقم (32) نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار التأهيل العلمي والعملي	3,82	0,49	7,45	134	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (32) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,82 بانحراف معياري 0,49، وقد بلغت قيمة ت (t) 7,45، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار التأهيل العلمي والعملي. أي أن مراجعي الحسابات الخارجيين يلتزمون بمعيار التأهيل العلمي والعملي في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

2-الفرضية الفرعية الثانية

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار الإستقلال أو الحياد

يوضح الجدول رقم (33) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت (t)student لمجال إلتزام مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار الاستقلال أو الحياد.

جدول رقم (33): نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار الاستقلال أو الحياد	3,58	0,14	25,50	134	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (33) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,58 بإنحراف معياري 0,14، وقد بلغت قيمة t 25,50، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار الإستقلال أو الحياد أي أن مراجعو الحسابات الخارجيين يلتزمون بمعيار الإستقلالية أو الحياد في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

3-الفرضية الفرعية الثالثة

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بالعناية المهنية اللازمة لمهنة المراجعة

يظهر الجدول رقم (34) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت (t)student لمجال إلتزام مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بالعناية المهنية اللازمة لمهنة المراجعة.

جدول رقم (34): نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بالعناية المهنية اللازمة لمهنة المراجعة	4,18	0,49	15,93	134	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (34) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,18 بإنحراف معياري 0,49، وقد بلغت قيمة t 15 ,93، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بالعناية المهنية اللازمة لمهنة المراجعة أي أن مراجعي الحسابات الخارجين يلتزمون بمعيار بالعناية المهنية اللازمة لمهنة المراجعة في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

4- الفرضية الفرعية الرابعة

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار التخطيط والاشراف لعملية المراجعة

يبيّن الجدول رقم (35) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت student(t) لمجال إلتزام مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار التخطيط والإشراف لعملية المراجعة.

جدول رقم (35): نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار التخطيط والاشراف لعملية المراجعة	4,19	0,17	45,72	134	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (35) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,19 بإنحراف معياري 0,17، وقد بلغت قيمة t 729, 45، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار التخطيط والإشراف لعملية المراجعة، أي أن مراجعو الحسابات الخارجين يلتزمون بمعيار التخطيط والإشراف لعملية المراجعة في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

5-الفرضية الفرعية الخامسة

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار فحص أنظمة الرقابة الداخلية

يوضح الجدول رقم (36) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت student(t) لمجال إلتزام مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار فحص أنظمة الرقابة الداخلية.

جدول رقم (36): نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار فحص أنظمة الرقابة الداخلية	3,98	0,59	9,83	134	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (36) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,98 بإنحراف معياري 0,59، وقد بلغت قيمة t 83, 9، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم رفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار فحص أنظمة الرقابة الداخلية لعملية المراجعة، أي أن مراجعي الحسابات الخارجيين يلتزمون بمعيار فحص أنظمة الرقابة الداخلية لعملية المراجعة في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

6-الفرضية الفرعية السادسة

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار أدلة وقرائن الإثبات

يظهر الجدول رقم (37) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت student(t) لمجال إلتزام مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار أدلة وقرائن الإثبات

جدول رقم (37): نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار أدلة وقرائن الإثبات	3,82	0,46	8,11	134	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (37) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,82 بإنحراف معياري 0,46، وقد بلغت قيمة t 8,11، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار أدلة وقرائن الإثبات لعملية المراجعة، أي أن مراجعي الحسابات الخارجين يلتزمون بمعيار أدلة وقرائن الإثبات لعملية المراجعة في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

7-الفرضية الفرعية السابعة

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار الإشارة في تقرير المراجعة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يبين الجدول رقم (38) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت student(t) لمجال إلتزام مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار الإشارة في تقرير المراجعة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

جدول رقم (38): نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار الإشارة في تقرير المراجعة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	3,51	0,37	0,52	134	0,602

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (38) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,51 بإنحراف معياري 0,37، وقد بلغت قيمة t 0,52، وهي غير دالة إحصائيا عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم تقبل فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار الإشارة في تقرير المراجعة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

8- الفرضية الفرعية الثامنة

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار ثبات تطبيق الأسس المحاسبية

يوضح الجدول رقم (39) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت student(t) لمجال إلتزام مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار ثبات تطبيق الأسس المحاسبية

جدول رقم (39): نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار ثبات تطبيق الأسس المحاسبية	3,89	0,41	11,14	134	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (39) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من

المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,89 بإنحراف معياري 0,41، وقد بلغت قيمة t 11,14، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار ثبات تطبيق الأسس المحاسبية، أي أن مراجعي الحسابات الخارجيين يلتزمون بمعيار ثبات تطبيق الأسس المحاسبية لعملية المراجعة في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

9-الفرضية الفرعية التاسعة

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار الإفصاح الكافي

يظهر الجدول رقم (40) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت student(t) لمجال إلتزام مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار الإفصاح الكافي.

جدول رقم (40): نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار الإفصاح الكافي	4,01	0,35	14,54	134	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (40) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,01 بإنحراف معياري 0,35، وقد بلغت قيمة t 14,54، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار الإفصاح الكافي، أي أن مراجعي الحسابات الخارجين يلتزمون بمعيار الإفصاح الكافي لعملية المراجعة في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

10-الفرضية الفرعية العاشرة

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة

يبين الجدول رقم (41) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت (t)student لمجال إلتزام مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة.

جدول رقم (41): نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة	3,65	0,61	2,87	134	0,005

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (41) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,65 بإنحراف معياري 0,61، وقد بلغت قيمة t 2 ,87، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة، أي أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يلتزمون بمعيار إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

11-الفرضية الأولى العامة

لا يلتزم مراجعو الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

يبين الجدول رقم (42) المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري وإختبار ستودنت (t)student لمجال إلتزام مراجعو الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

جدول رقم (42):نتائج إختبار (T) لفئة مرجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزمو مراجعو الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها	3,88	0,29	15,21	134	0,005

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (42) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,88 بإنحراف معياري 0,29، وقد بلغت قيمة t 15 ,21، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير المراجعة، أي أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يلتزمون بمعايير المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

المطلب الثاني: إختبار الفرضية الثانية

لإختبار الفرضية الثانية والتي تنص على "لا يوجد حاجة لتطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية، لعدم فاعليتها وكفاءتها.

وقد تم إستخدام إختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، ويبين الجدول رقم (43) نتائج هذا الإختبار.

جدول رقم (43): نتائج إختبار (T) لفئة مرجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يوجد حاجة لتطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية، لعدم فاعليتها وكفاءتها.	3,68	0,38	5,54	134	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

ويبين الجدول رقم (43) نتائج إختبار (T) للفرضية الثانية، إذ تشير النتائج أن قيمة (t=5,546) عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (α=0,05) أي أن مراجعي الحسابات في الجزائر يدركون إلى الحاجة بتطبيق معايير المراجعة الدولية وضروريتها لتطوير المهنة المراجعة في الجزائر، بمتوسط حسابي بلغ (3,68) أي بنسبة (73,6%)، وذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%) وهذا يدل على أن تطبيق معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

المطلب الثالث: إختبار الفرضية الثالثة

لإختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على "لا تلائم معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية؛ رغم صدورها من هيئة دولية.

فقد تم إستخدام إختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test) ويبين الجدول رقم (44) نتائج هذا الإختبار.

جدول رقم (44): نتائج إختبار (T) لفئة مرجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا تلائم معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية؛ رغم صدورها من هيئة دولية	**3,84**	**0,35**	**11,50**	**134**	**0,000**

المصدر: تم إعداد الجدول بالإعتماد على مخرجات SPSS.

ويبين الجدول رقم (44) نتائج إختبار (T) للفرضية الثالثة، إذ تشير النتائج أن قيمة (t=11,501) عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (α=0,05) أي أن التوافق الدولي للمراجعة يؤثر على مهنة المراجعة في الجزائر، بمتوسط حسابي بلغ (3,84) أي بنسبة (76,8%)، وذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%) وهذا يدل على أن معايير المراجعة الدولية تلائم البيئة الجزائرية رغم صدورها من هيئة عالمية شرط تكييفها وفق متطلبات البيئة الجزائرية التي تتناسب مع الممارسة المهنية للمراجعة.

خلاصة الفصل الرابع

ترجع أهمية المعايير الدولية للمراجعة إلى حاجة أعضاء المهنة إلى معايير أداء تشتمل على مختلف الجوانب المتعلقة بالمهنة وتحظى بالقبول العام بشكل يجعلها ملزمة ومحترمة من طرف كل ممارسي مهنة المراجعة، وإن اصدار الإتحاد الدولي للمحاسبين لمجموعة المعايير الدولية كان بهدف توحيد أداء المراجعين في معظم دول العالم وتقليل التفاوت بينهم أثناء ممارستهم للمهنة، كما أن لهذه المعايير أهمية كبيرة في تطوير المراجعة وعولمتها، وبالتالي زيادة ثقة المجتمع في هذه المهنة وفي الخدمات التي تقدمها.

ناقش هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر عن طريق عرض إستبيان على عينة متكونة من مراجعي الحسابات وقسم الإستبيان إلى ثلاث مجموعات، إحتوت المجموعة الأولى على معايير المراجعة المتعارف عليها ومعرفة درجة الإلتزام بها من طرف المراجعين في الجزائر، أما المجموعة الثانية إحتوت على أهمية معايير المراجعة الدولية ومدى توافقها مع واقع المراجعة في الجزائر أما المجموعة الثالثة فقد إحتوت على التوافق الدولي في مجال المراجعة وكيف تساهم تلك المعايير في تعزيز معايير المراجعة في الجزائر ولقد خلصت الدراسة إلى أنه يمكن الإعتماد على المعايير الدولية في تنظيم المهنة بالجزائر بعد تكييفها بما يلائم البيئة الجزائرية إذ أن التطبيق الكلي لمعايير المراجعة الدولية قد يفقد السيادية للدولة وقد يؤدي التوافق كذلك إلى ضعف إستقلالية مهنة المراجعة في الجزائر بإعتبار البيئة الجزائرية تختلف عن بيئة واضعي هذه المعايير.

كما خلصت الدراسة أن الدعوة إلى إعتماد المعايير الدولية للمراجعة تعتبر كنقطة البداية لعولمة المراجعة التي تعتبر مسألة سياسية بالدرجة الأساس المبنية على النمط الأمريكي، وعليه فإن مفهوم عولمة المراجعة يحاول أن يفرض ظاهرة جديدة على العالم.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تتوقف جودة المعلومات المحاسبية إلى حد كبير على مدى الإكتمال والجودة في معايير المحاسبة والمراجعة المستخدمة لإعداد تلك المعلومات ومراجعتها. فمعايير المحاسبة تقدم القواعد والإرشادات التي تساعد في إعداد قوائم وتقارير مالية تحتوي على معلومات نوعية وملائمة، يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات المختلفة. كما أن معايير المراجعة تساعد في تطوير مهنة المراجعة ودعمها، وتوفير درجة عالية من الثقة في تقارير المراجعة، ومن ثم تساعد على زيادة مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها.

ويعد موضوع تبني تطبيق معايير المراجعة الدولية على المستوى الدولي والوطني من الموضوعات التي تحظى بإهتمام واسع من قبل مجتمع المحاسبين والمراجعين سواء كانوا أكاديميين أو مهنيين من جهة وكافة الاطراف ذات الصلة من شركات دولية ومختلف الاقتصاديات المحلية والاقليمية من جهة ثانية.

وفي هذا الإطار يحظى هذا الموضوع بإهتمام من طرف الجزائر نظرا لما يعيشه إقتصادها من تحول موسوم بانفتاح على الاقتصاد العالمي الذي يتطلب مواءمة كافة تشريعاتها وتنظيماتها مع الواقع وما يفرضه الإقتصاد العالمي.

ولقد حاولت هذه الدراسة في البحث عن مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر ولتحقيق أهداف البحث قد تم تقسيمه إلى أربعة فصول ساهم كل منها بشكل جزئي في تحقيق ما يرمي اليه البحث من أهداف، ويمكن عرض ما جاء في هذه الفصول بإيجاز كما يلي:

– تناول الإطار النظري للمراجعة عبر تحديد معالمها النظرية ومرجعية الحدود التطبيقية لها وعبر تبني سياسات التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية وأنتقى أفضل الأنواع والأدوات للوضعية المعينة للمؤسسة الاقتصادية المراد مراجعتها، كما تم التعرض إلى معايير المراجعة الدولية وخصائصها، بالإضافة إلى التنظيمات المهنية ذات العلاقة بمعايير المراجعة، إنطلاقا من أن التنظيم يعد أحد المقومات الأساسية لتنظيم المهنة بصفة عامة وتطبيق معايير المراجعة بشكل خاص، حيث تم دراسة تجربة الإتحاد الدولي للمحاسبين، وقد خلص أن الاتحاد يعمل من خلال اللجان التابعة له على تحقيق التوافق في المعايير إستجابة للمتغيرات الاقتصادية الدولية.

– عرض معايير المراجعة الدولية من حيث النطاق والأهداف والخصائص حيث يلاحظ أنه في الوقت الذي اكتسبت فيه المعايير الدولية للمحاسبة قدرا لابأس به من الثقة فقد أصبح من الضروري الحصول على مجموعة

معايير دولية للمراجعة تكون مصاحبة لمعايير المحاسبة الدولية وفي نفس مستواها كما أن للمعايير الدولية للمراجعة غرضا هاما يتمثل في تشجيع الدول النامية على تطبيق معاييرها الوطنية للمراجعة، حيث إن الهيئات المهنية للمحاسبة في الدول النامية عموما تفتقر إلى الموارد الضرورية في وضع معايير وطنية للمحاسبة والمراجعة، وقيام تلك الدول بإستخدام المعايير الدولية تكون قد اكتسبت بدون تكلفة فعلية خبرات ومنافع الدول المتقدمة في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة.

– إعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي والمهني للمراجعين. بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي وكيفية تطور المهمة الموكلة لها عبر السنين ومدى ما تتمتع به المهنة من إستقلال، وتعتبر هذه الدراسة أمرًا ضروريًا حيث تعتبر خاصية من خصوصيات مراجعة الحسابات في الجزائر.

وفي الأخير إجراء دراسة مقارنة لمدى مطابقة معايير المراجعة في الجزائر وما يقابلها من معايير المراجعة الدولية، ولقد بينت الدراسة المقارنة فيما يخص معايير المراجعة أن المهنة مازالت تحتاج إلى تطوير لتتوافق مع معايير المراجعة الدولية.

– التعرف على المعايير المستخدمة في الجزائر وقياس درجة الالتزام بها عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية. كما تم دراسة إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر وقد خلص إلى أن معايير المراجعة الدولية إستطاعت أن تغطي كافة جوانب المعايير المتعارف عليها من معايير عامة ومعايير عمل ميداني ومعايير إعداد التقارير، مما يزيد من قدرتها على تحقيق توحيد الممارسة المهنية التي تقلل من إختلافات الأداء المهني على المستوى الدولي، وأن الإلتزام بتلك المعايير يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي، ويجعل منها أداة فعالة لترشيد مختلف القرارات سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

كما خلص إلى أنه من أجل التطبيق السليم لمعايير المراجعة الدولية بالجزائر، فإن التأهيل الملائم للمراجع لا يمثل الشرط الكافي للقيام بعملية المراجع، إنما ينبغي الإلتزام بقواعد المهنة والمعايير الدولية المنظمة لها، وأن تطبيق معايير المراجعة في الجزائر بما تضمنته معايير المراجعة الدولية من شروط تأهيل علمي وإستقلالية وعناية مهنية مقبولة يزيد من كفاءة المراجع وفعالية عملية المراجعة، كما تعتبر معايير المراجعة الأساس الذي تعتمد عليه الجزائر في بناء معايير مراجعة محلية ملائمة للبيئة الجزائرية.

بعد معالجة الإشكالية، تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها:

– تستلزم مهنة المراجعة، استقلال المهنيين في تنظيم أنفسهم وأن هذه التنظيمات ذات العلاقة بالمهنة يكون دورها هو التقليص من فجوة التوقعات بين احتياجات توقعات بيئة الاعمال والمهنين، وذلك من خلال الإشراف والرقابة.

– تتطور وتكتسب مميزات المهنة من خلال التجاوب بين مبادئ المهنة والواقع العملي لها. وأن هذا التجاوب يحدث في مرحلة من مراحل التغير الاقتصادي وهي المرحلة التي تشهدها الجزائر.

– وضع معايير محلية للمراجعة يستلزم الكثير من الامكانيات المادية والبشرية، وأن تطبيق معايير المراجعة الدولية يخفض من التكلفة الاجتماعية، كما يساهم في تطوير المهنة في الجزائر لمواكبة التطورات العالمية الحاصلة، وأن تجربة الاتحاد الدولي للمحاسبين هي نتاج لجهود منظمات مهنية، كما أن العديد من دول العالم صارت تستخدم المعايير الدولية والإسترشاد بها للوصول إلى لغة عالمية للتقارير المالية في ظل الاقتصاد الحر.

– المراجعة في الجزائر تزاول في ظل عدم وجود معايير مراجعة مدونة، وأن المراجعة تتم وفقا لما تعلمه المهني في الجامعة وما اكتسبه من خبرة عملية، وأن هناك تفاوتا بين المراجعين فيما يتعلق بالإلمام بكل التحديثات التي تخص معايير المراجعة، وينعكس ذلك على التباين الذي يظهر في تقارير المراجعين للحالات المتشابهة.

– المستجدات الحاصلة في بيئة الأعمال الجزائرية، أحدثت تغييرات أساسية في الواقع المهني، وظهور شكل جديد للمحاسبة فيما يسمى بمحاسبة المسؤولية الذي يأخذ بعين الإعتبار حجم ونوعية الطلب على المحاسبة وازدياد أهمية استخدام التقارير من طرف مستخدميها وبداية مرحلة تعريف الدور المناسب الذي يمكن أن تؤديه المهنة في المجتمع، وهو ما يشكل تحديا للمهنة مما يتطلب الاستجابة لهذه المستجدات.

– التشريعات والتنظيمات ذات العلاقة بالمهنة يكتنفها القصور، فهي تفتقر لأسس أو نماذج لإعداد القوائم المالية، أو ما يمكن اعتباره توجيهات للعمل الميداني أو إرشادات لإعداد تقارير المراجعين.

– يتطلب تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر العديد من التحضيرات التي هي بمثابة اسس لتطبيق المعايير وتطوير المهنة، وهي إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ووضع قواعد السلوك المهني، وتحديث قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بما يتلاءم مع بيئة الاعمال في الجزائر.

– لا تتوافق معايير المراجعة المطبقة في الجزائر مع الواقع المهني في الفحص والمراجعة، وذلك نتيجة لعدم تحديثها وتطويرها، كما أنها لم تحتوي على العديد من المجالات والمواضيع الحديثة والتي تتطلب معايير خاصة لمعالجتها.

– يعتبر وجود تنظيم مهني يعمل على أن تحقق المهنة لنفسها الوجود الشرعي واقرار المستفيدين بأهمية الدور الذي تقدمه المهنة هو الخطوة الجوهرية لاستجابة المهنيين لمتطلبات البيئة، وأن تحديد المسؤوليات التي تخص المهنيين يتطلب خصائص معينة من بينها اكتساب المهنة لطرق ووسائل للتدريب وكذا، الخبرة وحرية الدخول للمهنة والترخيص بالممارسة والمواظبة على الكفاءة المهنية لمستخدميها وخدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير لأداء وقواعد للسلوك المهني ومتابعة فعالية المهنة.

– يوجد التزام من قبل المراجعين بأغلب معايير المراجعة المتعارف عليها إلا في معيار تطبيق المبادئ المحاسبية والذي يندرج تحت معيار التقرير، حيث أثبتت الفرضية الفرعية السابعة عدم التزام المراجعين حسب رأيهم بمعيار الإشارة في تقرير المراجعة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فإن أهم الاقتراحات ما يلي:

– لمعالجة نواحي الضعف والتغلب على مختلف النقائص الموجودة بالمهنة بما يعمل على تدعيم اسس المهنة والارتقاء بها. وجب العمل على تحديث التشريعات والتنظيمات ذات العلاقة بمهنة المراجعة من قبل الجهات المختصة.

– حتمية تبني تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في الجزائر على أن يكون هذا التطبيق متزامناً مع تحضير وتكييف الارضية المناسبة لهاته المعايير ووضع الاجراءات والقواعد بما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية الجزائرية.

– للتقليص من فجوة التوقعات وجب أن تكون هذه المعايير قابلة للفهم من طرف المهنيين كي يتمكنوا من الالتزام بتطبيقها بالشكل اللازم للمستفيدين والمجتمع ككل ولكي يتسنى لهم استيعاب مسؤوليات وحدود عمل المراجعين، وبذلك يؤدي التفاعل بين المراجعين والمستفيدين إلى تقليص هذه الفجوة.

– أهمية التعاون بين المهنيين والجهات ذات العلاقة لترسيخ الدور الذي يمكن أن تؤديه المهنة في المجتمع وتطويره، وذلك من خلال تناول المشاكل المحاسبية وإعداد البحوث والدراسات المشتركة التي تساهم في تطوير المهنة.

– إعادة النظر في البرامج لتخصصات المحاسبة والمراجعة في الجامعات الجزائرية من خلال تكييف المحتوى

العلمي لهذه البرامج وتدعيمها بالبرامج التي تتوافق مع متطلبات بيئة الاعمال المعاصرة.

– اشراك الهيئات المهنية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمهنة وذلك من خلال الاهتمام بمتطلبات التعليم والتأهيل والترخيص لمزاولة مهنة المراجعة.

– على الجهات المصدرة لمعايير المراجعة الدولية عند وضعها لهاته المعايير ان تأخذ بعين الاعتبار كافة التطورات ذات العلاقة بمهنة المراجعة في مختلف الدول، وكذا أن تستجيب لها قدر الإمكان، كما يستلزم أن تكون لها القدرة لكافية لمعالجة مختلف المشاكل التي قد تواجهها.

– إجراء الدراسات والبحوث الاكاديمية والمهنية في مختلف المشاكل التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بهدف تحسين وتطوير مهنة المراجعة على المستوى المحلي.

يمكن وضع عدة آفاق لهذا البحث، من بينها:

– دراسة إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر من وجهة نظر المستفيدين من المراجعة.

– دراسة تحليلية مقارنة لمعايير تقارير المراجعة في الجزائر مع ما يقابلها من معايير دولية.

– دراسة معايير الدول الرائدة في مجال المحاسبة والمراجعة وكيفية الاستفادة منها في وضع معايير جزائرية تخص البيئة الجزائرية.

المراجع

قائمة المراجع

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية

I- الكتب

1- ال هاشم (ضياء) داود والبسام (صادق)، **المحاسبة الدولية**، جامعة الكويت، الكويت، 1982.

2- أبو طالب يحي (محمد)، **المحاسبة العالمية في ضوء معايير المحاسبة المصرية المحدثة لعام 2007**، مصر، 2007.

3- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال المراجعة والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة**، ، الأردن، 2007.

4- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: توفيق (ابراهيم) أيوب و(صالح) جاد الله، **الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين**، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 1989.

5- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين، **إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي**، الأردن، 2003.

6- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين، **إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي**، القانونيين الاتحاد الدولي للمحاسبين، الأردن، 2001.

7- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: مرعي (عصام)، **أدلة المراجعة الدولية** ، مطابع رغدان، ، الرياض، الطبعة الثانية ، 1989.

8- إشتيوي إدريس (عبد السلام)، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، لبنان، الطبعة الرابعة، 1996.

9- ألفين ارينز ولوبك (جيمس)، ترجمة: محمد عبد القادر الديسيطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2005.

10- بوتين (محمد)، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

11- التميمي (هادي)، **المدخل الى المراجعة من الناحية النظرية والعملية**، مركز كحلون للكتب، الأردن، 1998.

12- جمعة أحمد (حلمي)، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفا للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

13- جمعة أحمد (حلمي)، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر، الأردن، 2005.

14- جمعة أحمد (حلمي)، **تطور معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء، الجزء 9، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

15- جمعة حلمي (أحمد)، **الريادية في المحاسبة والتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

16- جيمس لوبك (ألفين) ترجمة: (محمد) الديسطي ، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000.

17- حجازي محمد (عباس)، **المراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية**، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981.

18- حماد طارق (عبد العال)، **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثالث، مصر، 2004

19- حماد طارق (عبد العال)، **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، دار الجامعية للنشر، مصر، 2007.

20- حماد طارق (عبد العال)، **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثاني 2، مصر، 2004.

21- الدهراوي (كمال الدين) و(محمد) السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

22- الذنبيات على (عبد القادر)، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، شركة مطابع الأرز، الأردن، الطبعة الثانية ،2009.

23- الذنيبات علي (عبد القادر)، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية**، دار وائل لنشر، ، الأردن، الطبعة الرابعة، 2012

24- الراوي حكمت (أحمد)، **المحاسبة الدولية**، دار حنين للنشر، الأردن،1995.

25- الشمري عيد حامد (معيوف)، **معايير الراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في تنظيم مهنة الممارسة المهنية بالمملكة السعودية: دراسة تحليلية مقارنة**، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1994.

26- الشيرازي (عباس) مهدي، **نظرية المحاسبة**، مكتبة دار السلاسل، الكويت، 1990.

27- الصبان محمد (سمير) و(نصر علي) عبد الوهاب، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2000.

28- الصحن (محمد) عبد الفتاح وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

29- الصحن عبد الفتاح (محمد) وآخرون، **أسس المراجعة العلمية والعملية**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

30- طلبة علي (إبراهيم)، **المراجعة من منظور المعايير**، جامعة عين شمس، مصر، 2003.

31- طواهر (محمد) التهامي وصديقي (مسعود)، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

32- عبد الوهاب (نصر علي) و(شحاتة) السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإليكترونية**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

33- العزب (هاني) ونظمي(ايهاب)، **تدقيق الحسابات: الإطار النظري**، دار وائل للنشر، ، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.

34- الفيومي (محمد) وعوض (لبيب)، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.

35- القاضي (حسين) و(حسين) دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، عمان، الأردن، 1999

36- القاضي (حسين) و(مأمون) حمدان **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية للنشر، الأردن،2000.

37- القانون التجاري، الجزائر، 2005.

38- لطفي أمين السيد (أحمد)، **إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل**، دار النهضة العربية، مصر، 1998.

39- لطفي أمين السيد (أحمد)، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.

40- لطفي أمين السيد (أحمد)، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات**، دار النهضة العربية، مصر، 2007.

41- لطفي أمين السيد (أحمد)، **موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها**، جامعة القاهرة، 2004.

42- لطفي أمين السيد (أحمد)، **موسوعة معايير المراجعة: دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأي المصرية والدولية والأمريكية**، دار النهضة العربية، مصر، 2001.

43- محمد السويدي (سهام)، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر: دراسة ميدانية**، الدار الجامعية، مصر، 2011.

44- الناغي السيد (محمود)، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق**، جامعة عين شمس، مصر، 2000.

45- نصر علي (عبد الوهاب) و(شحاتة) السيد شحاتة، **مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

46- نور (أحمد)، **مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1984

47- وليام (توماس) وامرسون(هنكي)، ترجمة. حجاج (أحمد) وكمال الدين (سعيد)، **المراجعة من النظرية والتطبيق**، السعوديّة، دار المريخ، بدون سنة نشر.

48- وليام (توماس)، ترجمة حامد (أحمد)، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، السعودية، 1889.

II- الرسائل الجامعية

1- أطروحة الدكتوراه

1-1- القشي ظاهر شاهر (يوسف)، **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية**، أطروحة دكتوراه العلوم، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن،2003.

1-2- صديقي (مسعود)، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.

1-3- الظابط مدين (إبراهيم)، **مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية**، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2006.

1-4- الدوري (عمر) علي كامل، **معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية**، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية، العراق، 2003.

1-5- كراجه أشرف عبد الحليم (محمود)، **مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها**، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004.

1-6- حواس (صلاح)، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008.

1-7- أحمد علي (عمر) سويسي، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011.

1-8- شرح البال قاسم صالح (عزوز)، **مقومات تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجماهيرية الليبية مع التطبيق على القطاع الاستثمارات**، أطروحة دكتوره، تخصص محاسبة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعه قناة السويس، مصر،1999.

1-9- عبده راشد الرباعي (يوسف)، **استراتيجية المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2006.

1-10- شريقي (عمر)، **التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2013.

1-11- جابر حسن عباس (حنان)، **إطار مقترح لنظرية المراجعة وأثرها على ترشيد الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية**، أطروحة دكتوراه، جامعة حلوان، القاهرة، مصر، 2005.

1-12- مقراني (عبد الكريم)، **انسجام معايير المراجعة**، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007.

2- مذكرات الماجستير

2-1- البهلول محمد (عبد الغني)، **موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 1997.

2-2- العلاطي جلال(فالح)، **إمكانية ومعوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الكويتية–بالتطبيق على فرض الاستمرارية**، رسالة درجة ماجستير المحاسبة في إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال بالجامعة الخليجية، الكويت، 2009.

2-3- مازون (محمد أمين)، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، الجزائر، جامعة الجزائر، 2011.

2-4- محمود مصطفى (منصور الشريف)، **إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية –دراسة نظرية / تطبيقية**، رسالة ماجستير، جامعة بنها، مصر، 2006.

2-5- شريقي (عمر)، **مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري**، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، الجزائر، 2002.

2-6- رشدي الحداد (عامر)، **تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية في مكاتب المراجعة بدولة فلسطين**، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، مصر، 2006.

2-7- بنت حسن باعباد (أروى)، **مدى إدراك المراجعين بالمملكة العربية السعودية لأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية: دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2008.

2-8- عبد الله النور (أحمد)، **مدى تأثير كفاءة وانظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات المراجعة في الشركات المساهمة العامة الاردنية: دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت الأردن، 2007.

2-9- الطعاني باسل (حسن)، **تقييم مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بالإجراءات الواردة بمعيار المراجعة رقم (315) في تحديد مخاطر الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية**، رسالة ماجستير، جامعة جدارا، الأردن، 2011.

2-10- عودة أحمد (سليمان)، **العوامل المؤثرة في اختبار عمليات المراجعة في البنوك التجارية الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2000.

2-11- الهاجري محمد ثقل (علي)، **مدى اعتماد المراجعة التحليلية عند وضع وتنفيذ خطة التدقيق**، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الادارة والمالية، قسم المحاسبة والتمويل، الأردن، 2007.

2-12- فرحان الزايغ (هاني)، **دور المراجع في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الراي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة غزة الاسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين، 2006.

2-13- محمد طاهات ياسين (عبد الرحمان) ، **تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات**، رسالة ماجستير، الأردن، 2003.

2-14- عربيات عز الدين على (فليح)، **مدى تطبيق مراجعي الحسابات لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (500) في الأردن**، رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية قسم المحاسبة، الأردن، 2005.

2-15- العمودي (أحمد)، **دراسة دور المراجع الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركة المساهمة اليمني**، جامعة آل البيت، رسالة ماجستير، الأردن،2001.

III- المقالات العلمية

1- أبو شعيشع مختار(إسماعيل)، "**إطار مقترح لمعايير العناية المهنية لأداء مراجعي الحسابات: دراسة نظرية ميدانية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، العدد الثاني، 1996.

2- الألوسي (حازم)، "**المعايير الدولية للمراجعة أهميتها وكيفية التعامل معها عربيا**"، مجلة الدراسات العليا، أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية، ليبيا، العدد السابع، 2005.

3- البعداني (فيصل)، " **معايير المراجعة الدولية (540) و(550)** "، مجلة المحاسب القانوني، العدد 9، اليمن، 2012.

4- جربوع يوسف (محمود)، "**المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف في عملية المراجعة**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، الأردن، العدد 06، 2002.

5- جربوع يوسف (محمود)،" **اعداد وتجهيز القوائم المالية** "، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، العدد (111)، الأردن، 1999.

6- الجندي (نجيب)، "**نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية**"، مجلة الادارة العامة، المملكة العربية السعودية ،1987، العدد 54.

7- حمادة (رشا)، " **دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة**" نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد 13، جانفي2003.

8- درغام ماهر (موسى) ورأفت حسين (مطير)" **إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين: دراسة ميدانية على قطاع غزة**"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 28، العدد الأول، 2008.

9- الذنيبات علي (عبد القادر) وآخرون،" **دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقًا لمعيار المراجعة الدولي رقم 700** "، مجلة الأردنية للإدارة الأعمال، المجلد (4)، العدد03، الأردن، 2008.

10- الذنيبات علي (عبد القادر) وشناق باسل (خالد)،" **تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلي في ظل تطبيق معيار المراجعة الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن**"، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2.الأردن، 2006.

11- الذنيبات علي (عبد القادر)، " **الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف (غير المتحفظ) لمدقق الحسابات الخارجي**"، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد 02، الأردن، 2004.

12- سلامة محمد (الصادق)، "**دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية لاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر العربية: ودول مجلس التعاون الخليجي**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، 1995.

13- الشامي أحمد (مصطفى)، " **دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى تطبيقها على المستوى المحلي**"، المجلة العربية للعلوم الادارية، المجلد رقم 9، العدد 1، الكويت، 2002.

14- شاهين (إبراهيم)، "**المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة**"، مجلة المحاسبون، الكويت، العدد 04، 1995.

15- طلال (حمدون) وصوان (محمد)،"**أهمية أوراق العمل بالنسبة لمدقق الحسابات**"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 20، 1997.

16- عبد الغني محمود (سمير)، "**التأصيل العملي للمراجعة بالعينة في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم (19) مع التطبيق على عينة من مكاتب المراجعة في مصر**"، العدد 105، مصر، 2006.

17- عبد المنعم السيد (علي) أسامة والمشهداني (عمر) اقبال، "**الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية**"، مجلة أبحاث اقتصادية، جامعة بسكرة، العدد الثامن،2010.

18- عبده غانم (عبد الوهاب)، "**مدخل مصداقية المصدر كأساس على مدى كفاية وملاءمة ادلة الاثبات في المراجعة**"، المجلة المصرية للدراسات، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، العدد الثاني، 1996.

19- عنبر أسيل (جبار) وعبد الحسين محمد (موفق)، "**أثر اقرارات الإدارة في مسؤولية مراقب الحسابات**"، مجلة دراسات محاسبية، العراق، 2012، المجلد السابع، العدد 19.

20- غالي (جورج)، "**العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع للتقدير المهني: دراسة تحليلية**"، المجلة العلمية للتجارة والاقتصاد، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، مصر، 1996.

21- لجنة ممارسة المراجعة (IAPC)، " **إصدارات معايير منسقة لتعزيز نوعية المراجعة في العالم**"، مجلة المحاسبة، لبنان، العدد 27، 1994.

22- مطر (أحمد)، "**نطاق مسئولية مراقب الحسابات عند تقييم استمرارية المنشأة**"، مجلة المحاسب القانوني العربي، الأردن، العدد 48، 1990.

23- معروف عبد الرحيم (سامي)، " **الاستقلال المهني لجهاز المراجع الحكومي: تجربة ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية**". مجلة الإدارة والمالية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الرابع، 1988.

24- نصر محمد (صالح)،" **نحو إطار نظري للمراجعة وأثرها على معاييرها**"، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، 2004.

25- نور عبد (الناصر) وطلال (الحجاوي)، "**المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية: متطلبات التوافق والتطبيق**"، جامعة الإسراء، عمان، الأردن، 2005.

V- المؤتمرات والندوات العلمية

1- صادق حامد (مصطفى)، "**دراسة انتقاديه لأثار تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على المؤسسات المالية في مصر**"، مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2006.

2- الحسون عادل (محمد) وكاظم خالد (ياسين) " **معايير المحاسبة والابلاغ للشركات عبر الوطنية**"، المؤتمر العلمي التاسع للاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين، الأردن، 1992.

3- مطر (محمد)، "**أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة** "، المؤتمر العلمي التاسع لاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، الأردن، 1992.

VI- النصوص التشريعية والتنظيمية

1-قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1970.

2-مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المادة رقم 07.

3-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01.

4-المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011.

5-المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. عدد 07، 2011. المادة 10.

6-المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011. المادة 11.

7-المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 07، 2011، المادة 12.

8-القانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

9-قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة رقم 59.

10-قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة رقم 05.

VII- النشرات والمواقع الإلكترونية

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "المعيار الدولي رقم 530". [على الخط]. [05-01-2014]. متاح على:

http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/view/article/issai-1530-audit-sampling.html

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

I -Les livres

1- Alvin A (Arens), James K Loebbecke, **Auditing an Integrated Approch,** Newjersy, Prentice-Hall. Second edition, 1980

2- Alvin A. (Arens), Randal J. Elder, Mark Beasley. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach,** Prentice Hall, , Boston,14th Edition, 2012

3- Alvin A. (Arens), Randal J. Elder, Mark Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Prentice Hall, Boston, 11 th ed, 2002.

4- AlvinA (Arens), Randal J .Elder ,and Mark S ,Beasley, **Auditing and Assurance services: An Integrated Approach**, Prentice Hall Inc, , New Jersey, 9th Edition , 2003.

5- A, (Arens) ,A,Elder ,R ;J ,and Beasley , **Auditing and Assurance Services An Intrgeated Approach** , ,prentice –Hill ,Inc,10th Ed ,2005
6- Arnoldw (Johnson), **Principles of Auditing**, Newyork. Second edition,1956.
7- Becour. (J).C, Bouquin. (H), **Audit Opérationnel**, Economica., Paris,2eme Edition, 1996.
8- Bensaad (Emma) , Lesage (Cedric), **Percepts de l'indépendance de l'Auditeur : analyse par la théorie d'attribution**, , Manuscrit auditeur publications , France, 2009
9- Bethoux. (R), Kremper. (F) , Poisson.M, **L'audit dans le secteur public**, Clet, Paris, 1986.
10- Chris (Davis), al. **IT Auditing-Using Controls to Protect Information Assets**, McGraw-Hill, New York, 2007
11- Dan (M), Guy et al **Auditing**, Harcourt Brace Jovanonik, Inc, 2nd Ed, New York, 1990.
12- Depaula ,(F),C, AND Attwood ,(A) , **Auditing :principles and practice** , sixteenth ed , The English Language Book Society and Pitman ,1982
13- **Hand Back of International Standards on Auditing and Quality Control "ISA No. 200 "Over All Objectives of Independent Auditor and Conduct of an Audit In Accordance With International on Auditing**", IFAC, Ethics Pronouncement, 2009
14- Hugues (Angot), **Audit comptable audit informatique**, édition De Boeck Université, , Bruxelles,Troisième édition , 2004.
15- **International Accounting Standards committee**, London, 1996
16- L, Kohler (Eric), **Dictionary for accounting**, (athed), prentice Hall, India, 1972.
17- Mautz (R),(K),Sharaf H.A, **The philosophy of Auditing**, American Accounting Association, New York, 1961.
18- Ordre National des Experts Comptables, Commissaires aux Comptes et Comptables Agrée, **Diligence professionnelle du Commissaires aux Comptes et Comptables**, Recommandation, N 1 – 6,Alger.1994
19- République Algérienne Démocratique et Populaire ،Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Direction de la Modernisation et la Normalisation Comptable, Recueil de Textes

Législatifs et Réglementaires Relatifs à la Normalisation de la Profession Comptable, 2000.
20- Soltani (Bahram), **Auditing:An International Approach** , Pearson Education Limited ,london.,2007
21- Stettler (Howard) , **Auditing Principle**, Newjersy, 1997.
22- Taylor (Donald) H, G.William (Glezen)**, Auditing: An Assertion Approach.**, John Willey & Sons, New York, 1997
23- Whittington (Ray), Kurt (Pany), **Principles of Auditing and other Assurance Services**, 13th Edition, Irwin, Boston
24- Woolf (Emile), **Current auditing developments**, Van nostrand Reinhold, New york, 1983.

II-Les articles

1-ADJ ALI (SAMIR), " **Le commissaire aux comptes : caractéristique et missions**" Revue algérienne de comptabilité et audit, Société nationale de comptabilité n°03, Alger 3eme trimestre, 1994
2-Ahson, (Umar) , (Asokan), Anandarajan, "**Auditors Independence Of Judgment Under Pressure**" Internal Auditing.Vol: 19, No: 1, 2004.
3-Berche (Valerie), "**L'audit face aux risques informatique: une nécessaire technicité**". Revue française de l'audit interne.. Institut français de l'audit et contrôle interne, Paris, september, 1998, n°141
4-Dittenhofer (M), "**Analytical Auditing and Risk in Government",** managerial Auditing Journal ,vol ,No8 , 2001
5-Kenny(Z),lin; Lan(A), Mfraser and other , " **An Experimental Study Of Auditor Analytical Review Judgment**" , Journal Of business finance And Accounting, Vol, 27, No,7-8, Oct , 2000.
6-Rencontre Nationale " **les entreprises pbliques economiques et le commissaire aux comptes**" Revue algérienne de comptabilité et audit. Société nationale de comptabilité, Alger, 1989
7-Robert ,j (nicschwietz) and other , "**empirical research external auditors detection of financial statements fraud**", journal of accounting literature , vol 19, 2000.
8-Roger (W), Bartlett. "**Aheretical Challenge To The Incantations Of Audit Independence**" Accounting Horizons.Vol. 5. 1991. No.1

9-Shelton, (Sandra),"**The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgmen**" The Accounting Review Journal, Vol: 74. No: 2, 1999
10-Turner (L). E., Godwin (J). H, "**Auditing, Earnings Management and International Accounting Issues at the Securities and Exchange Commission**", Accounting Horizons, Vol. 13, No. 3, September, 1999.
11-Vanasco, Roco, (Skousen), Clifford, "**Audit Evidence The Use Standards And Landmark Cases**", Journal Of Auditing, 2001,Vol: 16, No: 4.

III-Thèses

-Herrbach,(Olivier), **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique**. Thèse de doctorat. France :université des sciences sociales, 2000.

الملاحق

الملحق الأول

جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف –
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم الدراسات العليا
تخصص: محاسبة

بعد التحية

استبيان البحث

يشكل هذا الاستبيان جزءًا من الدراسة التي سيجريها الباحث للحصول على شهادة دكتوراه في المحاسبة من خلال مذكرته بعنوان "**معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)**".

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالواقع المهني بالجزائر ، وذلك بقصد تعزيز ثقة الجمهور وجهات الرقابة والإشراف بالبيانات المالية المراجعة وبقدر يكسب تلك البيانات مزيدًا من الموثوقية التي تؤهلها كي تصبح مصدرًا رئيساً للمعلومات التيُ يعول عليها المتعاملون في أسواق المال في اتخاذ القرارات، وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودنا بها في تحقيق أهداف البحث، لذا ألتمس منكم الإجابة على الأسئلة بصدق وصراحة وموضوعية، علمًا بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم

المحور الأول: مدى التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها في الجزائر

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	لتنمية قدراتك المهنية تقوم بالمشاركة في الملتقيات والدورات التدريبية المتخصصة.					
02	يساهم المراجع في الجزائر في الأبحاث والدراسات المتخصصة في المراجعة.					
03	ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل والخبرة					
04	التدريب الحالي قبل ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كاف .					
05	يتم الإمتناع عن القيام بعملية المراجعة في حالة وجود قرابة للمراجع.					
06	تتطلع على كامل السجلات والدفاتر وعلى جميع المعلومات المتعلقة بالشركة.					
07	يقرر المراجع الامتناع عن المراجعة في حالة التدخل في مهامه (عنصر الاستقلالية).					
08	يوافق المراجع على العمل وفقا لأتعاب محددة على أساس النتائج المالية المحققة.					
09	عند وجود مصالح مادية وشخصية في الشركة موضوع المراجعة، يتم الإمتناع عن القيام بعملية المراجعة.					
10	تقديم المراجع لأعمال خارج إطار مهامه يؤثر على إستقلاليته .					
11	تقوم بالتشاور والإتصال بإدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي.					
12	عند المراجعة يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للشركة .					
13	للكشف عن حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية يتم تحديد الإجراءات الملائمة والمناسبة.					
14	فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليتة عن عمليات التلاعب.					
15	عند كتابة التقرير تتحفظ أو تمتنع عن إبداء الرأي عند إكتشاف الإحتيال أو التلاعب .					
16	يتم توفير الحد الأدنى من العناية المهنية في عملية المراجعة.					
17	تقوم بالإشراف على عمل المساعدين بصفة دائمة .					
18	عند القيام بعملية المراجعة يؤخذ بعين الإعتبار التوقيت المناسب والملائم لها .					
19	تتطلب عملية المراجعة التخطيط المسبق قبل القيام بها.					
20	عند قيامك بمهمة المراجعة تقوم بتقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم.					
21	عند وضع خطة المراجعة تقوم بإشراك المساعدين في وضع تلك الخطة .					
22	يتم تحديد الأتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة .					
23	يتم تحديد الخطوات والإجراءات والإختبارات اللازمة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية.					
24	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى أي ضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة.					
25	أثناء القيام بعملية المراجعة يتم التأكد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة .					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
26	أثناء القيام بعملية المراجعة يتم تقييم أدلة الإثبات قبل إستخدامها.					
27	يتم الإمتناع عن إبداء الرأي في حالة قلة أدلة الإثبات.					
28	عند القيام بعملية المراجعة تحرص على إيجاد وتنويع مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية القوائم المالية.					
29	في حالة عدم توفر أدلة الإثبات يتم إصدار التقرير في نهاية عملية المراجعة.					
30	يتم التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية.					
31	عند كتابة التقرير تتم الإشارة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة.					
32	يتم إعداد القوائم المالية للشركة وفقا لمعايير واضحة ومحددة.					
33	القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي تعبر بصدق وعدالة عن العمليات التي قامت بها الشركة.					
34	يعد النظام المحاسبي المالي المعمول به في الجزائر مناسبا لبيئة أعمالها.					
35	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى أي تغيير في المبادئ المحاسبية.					
36	يتم التحفظ في تقرير المراجع في حالة عدم الإشارة إلى التغيير في المبادئ المحاسبية.					
37	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية من مرحلة إلى أخرى.					
38	يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية.					
39	يتم الإفصاح في تقرير المراجعة عن العمليات ذات الأثر المباشر على القوائم المالية.					
40	تتم الإشارة في تقرير المراجع إلى التفسيرات عن الأشياء التي أهملتها الشركة.					
41	يتم إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة بعد نهاية عملية المراجعة.					
42	تتم الإشارة إلى أسباب الامتناع عن ابداء الراي في تقرير المراجع.					
43	يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية المراجعة.					

44	عند كتابة تقرير المراجعة تتم الإشارة إلى معايير المراجعة المطبقة.					

المحور الثاني: مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة على الصعيد العالمي وانسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري

45	معايير المراجعة الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها وفقا لإحتياجات بيئة أعمالها.					
46	تساهم معايير المراجعة الدولية إلى تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية.					
47	معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي.					
48	معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور.					
49	يمكن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية.					
50	تطبيق معايير المراجعة الدولية تساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر.					
51	يمكن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة.					
52	تتلائم معايير المراجعة الدولية مع البيئة الجزائرية .					
53	وجود معايير مراجعة دولية يلغي البحث عن إيجاد معايير مراجعة جزائرية.					

المحور الثالث: مدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية

54	من بين شروط الإنضمام إلى التجارة العالمية الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية.					
55	يعتبر الإعتماد على معايير المراجعة الدولية من الوسائل والطرق تحقيقا لإدارة الإقتصاد عالميا.					
56	يعتبر وضع وإصدار معايير المراجعة الدولية إجراء تقني يخضع لقواعد وصياغة المعايير ويخدم مصلحة الدول المسيطرة.					
57	الإستناد إلى معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الانفتاح على العالم.					
58	تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر كان إستجابة لما حصل في المحيط الدولي من ابراز واصدار للمعايير الدولية للمراجعة.					
59	هناك تلاءم بين معايير المراجعة الدولية ومثيلتها الأمريكية.					
60	توجد ضغوطات سياسية وإقتصادية ممارسة من طرف الدول المسيطرة على عملية وضع معايير المراجعة الدولية خلال سيرورة هذه العملية.					
61	يؤدي تطبيق وإعتماد معايير المراجعة الدولية إلى استعمال نموذج معين من تقرير المراجع.					
62	توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على إستقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.					
63	يوجد تماثل في ميدان المحاسبة والمراجعة بين البيئة الجزائرية وغيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.					

الملحق الثاني

Test-t

Statistiques de groupe					
	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الالتزام	1	113	171,4690	11,81031	1,11102
	2	22	170,3182	14,77896	3,15089
الأهمية	1	113	33,2301	3,32471	,31276
	2	22	32,7727	4,19673	,89475
التوافق	1	113	38,4602	3,44351	,32394
	2	22	38,5909	3,96003	,84428
الكلي	1	113	243,1593	17,85735	1,67988
	2	22	241,6818	22,22265	4,73789

Test d'échantillons indépendants					
		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes	
		F	Sig.	t	ddl
الالتزام	Hypothèse de variances égales	3,768	,054	,401	133
	Hypothèse de variances inégales			,344	26,470
الأهمية	Hypothèse de variances égales	5,459	,021	,564	133
	Hypothèse de variances inégales			,483	26,372
التوافق	Hypothèse de variances égales	,312	,578	-,159	133
	Hypothèse de variances inégales			-,145	27,526
الكلي	Hypothèse de variances égales	3,585	,060	,341	133
	Hypothèse de variances inégales			,294	26,533

Test d'échantillons indépendants				
	Test-t pour égalité des moyennes			
	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence
				Inférieure

الالتزام	Hypothèse de variances égales	,689	1,15084	2,87251	-4,53087
	Hypothèse de variances inégales	,733	1,15084	3,34102	-5,71080
الأهمية	Hypothèse de variances égales	,573	,45736	,81025	-1,14528
	Hypothèse de variances inégales	,633	,45736	,94784	-1,48961
التوافق	Hypothèse de variances égales	,874	-,13073	,82263	-1,75786
	Hypothèse de variances inégales	,886	-,13073	,90429	-1,98453
الكلي	Hypothèse de variances égales	,734	1,47747	4,33785	-7,10263
	Hypothèse de variances inégales	,771	1,47747	5,02688	-8,84533

Test d'échantillons indépendants		
		Test-t pour égalité des moyennes
		Intervalle de confiance 95% de la différence
		Supérieure
الالتزام	Hypothèse de variances égales	6,83256
	Hypothèse de variances inégales	8,01249
الأهمية	Hypothèse de variances égales	2,06000
	Hypothèse de variances inégales	2,40433
التوافق	Hypothèse de variances égales	1,49639
	Hypothèse de variances inégales	1,72307
الكلي	Hypothèse de variances égales	10,05757
	Hypothèse de variances inégales	11,80028

Test-t

Statistiques de groupe					
	العمر	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الالتزام	1	58	169,1552	13,20261	1,73359
	2	76	172,8026	11,43098	1,31122
الأهمية	1	58	32,4655	3,66211	,48086
	2	76	33,6579	3,26007	,37396
التوافق	1	58	37,7931	3,33382	,43775
	2	76	39,0263	3,59990	,41294
الكلي	1	58	239,4138	19,30824	2,53530
	2	76	245,4868	17,73771	2,03466

Test d'échantillons indépendants										
		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
الالتزام	Hypothèse de variances égales	2,518	,115	-1,711	132	,089	-3,64746	2,13192	-7,86460	,56968
	Hypothèse de variances inégales			-1,678	112,813	,096	-3,64746	2,17362	-7,95387	,65895
الأهمية	Hypothèse de variances égales	2,397	,124	-1,988	132	,049	-1,19238	,59968	-2,37861	-,00615
	Hypothèse de variances inégales			-1,957	114,864	,053	-1,19238	,60915	-2,39901	,01425
التوافق	Hypothèse de variances égales	2,480	,118	-2,028	132	,045	-1,23321	,60806	-2,43601	-,03041
	Hypothèse de variances inégales			-2,049	127,093	,042	-1,23321	,60178	-2,42403	-,04240
الكلي	Hypothèse de variances égales	,644	,424	-1,890	132	,061	-6,07305	3,21375	-12,43016	,28406
	Hypothèse de variances inégales			-1,868	117,138	,064	-6,07305	3,25078	-12,51096	,36486

A 1 facteur

ANOVA à 1 facteur						
		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
الالتزام	Inter-groupes	461,325	2	230,662	1,540	,218
	Intra-groupes	19771,979	132	149,788		
	Total	20233,304	134			
الأهمية	Inter-groupes	53,208	2	26,604	2,253	,109
	Intra-groupes	1558,525	132	11,807		
	Total	1611,733	134			
التوافق	Inter-groupes	4,139	2	2,070	,165	,848
	Intra-groupes	1653,564	132	12,527		
	Total	1657,704	134			
الكلي	Inter-groupes	737,870	2	368,935	1,073	,345
	Intra-groupes	45388,234	132	343,850		
	Total	46126,104	134			

A 1 facteur

ANOVA à 1 facteur						
		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
الالتزام	Inter-groupes	548,052	2	274,026	1,837	,163
	Intra-groupes	19685,251	132	149,131		
	Total	20233,304	134			
الأهمية	Inter-groupes	47,604	2	23,802	2,009	,138
	Intra-groupes	1564,129	132	11,849		
	Total	1611,733	134			
التوافق	Inter-groupes	24,952	2	12,476	1,009	,368
	Intra-groupes	1632,751	132	12,369		
	Total	1657,704	134			
الكلي	Inter-groupes	1208,035	2	604,018	1,775	,174
	Intra-groupes	44918,068	132	340,288		
	Total	46126,104	134			

اختبار الفرضيات

الفرضية الفرعية الأولى

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار التأهيل العلمي والعملي

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المراجعين	135	3,8204	,49968	,04301

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المراجعين	7,450	134	,000	,32037	,2353	,4054

الفرضية الفرعية الثانية

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار الاستقلال أو الحياد

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	135	3,58233	,14727	,01268

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	25,505	134	,000	,32328	,2982	,3484

الفرضية الفرعية الثالثة

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بالعناية المهنية اللازمة لمهنة المراجعة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	135	4,1822	,49744	,04281

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	15,935	134	,000	,68222	,5975	,7669

الفرضية الفرعية الرابعة

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار التخطيط والاشراف لعملية المراجعة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجيعن	135	4,1901	,17535	,01509

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	45,729	134	,000	,69012	,6603	,7200

الفرضية الفرعية الخامسة:

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار فحص أنظمة الرقابة الداخلية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	135	3,9833	,59858	,05152

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	9, 832	134	,000	,48333	,3814	,5852

الفرضية الفرعية السادسة:

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار أدلة وقرائن الإثبات

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	135	3,8259	,46648	,04015

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	8,118	134	,000	,32593	,2465	,4053

الفرضية الفرعية السابعة:

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار الإشارة في تقرير المراجعة إلى المبادئ

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجيعن	135	3,5170	,37883	,03260

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	,523	134	,602	,01704	-,0474	,0815

الفرضية الفرعية الثامنة:

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار ثبات تطبيق الأسس المحاسبية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	135	3,8938	,41058	,03534

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	11,145	134	,000	,39383	,3239	,4637

الفرضية الفرعية التاسعة:

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار الإفصاح الكافي

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	135	4.016	,35776	,03079

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجيعن	14,543	134	,000	,44780	,3869	,5087

الفرضية الفرعية العاشرة:

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بمعيار إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	135	3,6519	,61397	,05284

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	2,874	134	,005	,15185	,0473	,2564

الفرضية الأولى العامة:

لا يلتزم مراجعو الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعين	135	3,8836	,29301	,02522

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعين	15,210	134	,000	,38358	,3337	,4335

نتيجة اختبار الفرضيَّة الثانية:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المراجعين	135	3,6840	,38535	,03317

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المراجعين	5,546	134	,000	,18395	,1184	,2495

نتيجة اختبار الفرضيَّة الثالثة:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المراجعين	135	3,8481	,35172	,03027

One-Sample Test

	Test Value = 3.50					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المراجعين	11,501	134	,000	,34815	,2883	,4080