جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علـــوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية

دراسة حالة الجزائر

إعداد الطالب:

ديلمي عمـــر

إشـــراف الدكتور:

براق محمـــد

أستاذ بالمدرسة العليا للتجارة

أعضاء لجنة المناقشة

زيدان محمد	أستاذ	جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف	رئيسا
براق محمد	أستاذ	المدرسة العليا للتجارة بالقليعة	مقررا
باشوندة رفيق	أستاذ	جامعة جيلالي ليابس بسيدي بلعباس	مناقشا
شيخي بلال	أستاذ	جامعة محمد بوقرة المدعو سي امحمد ببومرداس	مناقشا
عيادي عبد القادر	أستاذ محاضر أ	جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف	مناقشا
جيلالي عياد غلام الله	أستاذ محاضر أ	جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف	مناقشا

السنة الجامعية 2016 - 2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر

الحمد لله والشكر أولا على أن منحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا العمل على الشكل الذي أراد، وأحمد الله تعالى ثانيا أن يسر لي إشرافا على يد أستاذ يفخر المرء بما تعلمه منه الأستاذ الدكتور براق محمد، كما أشكره أيضا على حرصه الدائم وصبره على انجاز هذا العمل، فجزاه الله عني خير الجزاء وبارك الله في عمره خدمة للعلم والمعرفة.

أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم وتحملهم عناء قراءة ومناقشة هذه الأطروحة، وإبداء ملاحظاتهم التي تزيد من دون شك قيمة لهذا العمل.

أتقدم بالشكر إلى كل الطاقم العامل بجامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف من أساتذة وإداريين وعمال لتقديم التسهيلات اللازمة لإكمال هذا العمل وعلى ما يبذلونه من جهود طيبة في سبيل الارتقاء بالمستوى الأكاديمي بالمؤسسة الجامعية، أرجو من الله تعالى أن يبقي هذه الجامعة منارة إشعاع لكل الجامعات الجزائرية.

أتقدم بالشكر إلى الأستاذ حسن لحساسنة بالجامعة العالمية للعلوم المالية الإسلامية بماليزيا على مساعدته الطيبة لزيارة الجامعة والاطلاع على الكتب والمراجع ذات الصلة بموضوع الدراسة، وكذلك الالتقاء بأساتذة الجامعة وتبادل المعارف والأفكار والاستفادة منها.

أشكر كذلك الأساتذة الذين أسهموا في بناء استمارة الدراسة وتحكيمها من خلال تقديم اقتراحاتهم السديدة وما يلزم من حذف وتعديل حتى أصبحت جاهزة للاستخدام، كما أشكر كل الأساتذة ومكاتب محافظي الحسابات على تعاونهم معي في الحصول على البيانات وتفضلهم بالإجابة على المحاور والفقرات التي تضمنتها الاستمارة.

أشكر كل من ساعدني في انجاز هذا العمل وبالخصوص الصديقين عبد الحميد ولخضر.

إهـــــداء

إلى الوالدة الغالية

إلى روح الوالد الطاهرة

إلى الزوجة والابنتين رحمة وتقوى

إلى الإخوة والأخوات جميعا

إلى كل الأهل والأصدقاء والأحباب

أهدي هذا العمل

الفهـــرس

الفهـــرس

العنوان	الصفحة
كلمة شكر	
إهداء	
الفهرس	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VIII
قائمة الاختصارات	IX
الملخص	X
المقدمة العامة	أ – ط
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة المالية	01
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة	02
المطلب الأول: مفهوم المراجعة	02
المطلب الثاني: معايير المراجعة	13
المطلب الثالث: أخلاقيات السلوك المهني في المراجعة المالية	19
المبحث الثاني: التطورات الحاصلة في المراجعة المالية	25
المطلب الأول: جودة المراجعة وفجوة التوقعات	25
المطلب الثاني: الاستقلالية في المراجعة وتحديد أتعابها	34
المطلب الثالث: الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة	43
المطلب الرابع: لجان المراجعة وقانون ساربن أوكسلي	53
خلاصة الفصل الأول	60
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للمراجعة المالية	61
المبحث الأول: تقنيات وأدوات المراجعة	62
المطلب الأول: استخدام المعاينة في المراجعة	62

المطلب الثاني: استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة	72
المطلب الثالث: استخدام بحوث العمليات في المراجعة	80
المبحث الثاني: خطوات وإجراءات المراجعة	86
المطلب الأول: تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين	86
المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	93
المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات	104
المطلب الرابع: مراجعة عناصر القوائم المالية	108
المطلب الخامس: إعداد تقرير المراجعة	120
خلاصة الفصل الثاني	124
الفصل الثالث: الأداء في المراجعة المالية وعلاقته بمعايير المراجعة الدولية	125
المبحث الأول: الأداء في المراجعة	126
المطلب الأول: مفهوم الأداء في المراجعة	126
المطلب الثاني: أهمية تحسين أداء المراجعة	130
المطلب الثالث: آليات تشجيع المراجعين على الأداء الجيد	131
المبحث الثاني: معايير المراجعة الدولية	134
المطلب الأول: مدخل إلى معايير المراجعة الدولية	135
المطلب الثاني: الهيئات الدولية المنظمة لمهنة المراجعة	140
المطلب الثالث: أهم مكاتب المراجعة الدولية	144
المطلب الرابع: أعضاء فريق العمل المهنيين لمكاتب المراجعة الدولية	147
المبحث الثالث: عرض أهم معايير المراجعة الدولية	149
المطلب الأول: الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية	150
المطلب الثاني: التخطيط وفهم نشاط المؤسسة والأهمية النسبية	156
المطلب الثالث: أدلة الإثبات	160
المطلب الرابع: استعمال عمل الآخرين	168
المطلب الخامس: نتائج المراجعة وعمل التقرير	174

خلاصة الفصل الثالث **قائمة الجداول**	178
الفصل الرابع: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين بالجامعة في المحاسبة والمراجعة ومحافظي الحسابات بالجزائر	179
المبحث الأول: التنظيم القانوني والمهني للمراجعة المالية في الجزائر	180
المطلب الأول: مدخل إلى المراجعة المالية في الجزائر	180
المطلب الثاني: الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة المالية في الجزائر	189
المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر	195
المبحث الثاني: عرض وتحليل الاستبيان	206
المطلب الأول: تحديد حجم العينة وتصميم الاستبيان	206
المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة	209
المطلب الثالث: اختبار الثبات والصدق لمحاور وفقرات الاستمارة	213
المطلب الرابع: تحليل نتائج الاستبيان	214
المطلب الخامس: الاختبارات الإحصائية	247
خلاصة الفصل الرابع	250
الخاتمة العامة	251
قائمة المراجع	258
الملاحق	XXV - I

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية	11
02	تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا 5%	70
03	تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا 5%	71
04	بعض نسب التحليل المالي	77
05	تطور رقم الأعمال وتكلفة البضاعة المباعة	79
06	الزمن المتوقع لتنفيذ مهام عملية المراجعة	82
07	الانحراف المعياري والتباين لمهام عملية المراجعة	83
08	الأزمنة المتوقعة لمهام عملية المراجعة	84
09	نموذج قائمة استقصاء لعملية المبيعات	98
10	الرموز المستخدمة لإعداد خريطة التدفق	100
11	سيناريوهات تحديد حجم العينة	207
12	معدل الاستجابة	207
13	الوزن النسبي لايجابات أفراد العينة	208
14	اتجاه الإجابة حسب مقياس ليكارت الخماسي	209
15	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	209
16	توزيع أفراد العينة حسب العمر	210
17	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	211
18	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة في مجال المراجعة	212
19	معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة	213
20	نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول	215
21	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأولى	216
22	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية	217
23	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة	218
24	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة	219
25	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة	220
26	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الإحدى عشر	221
27	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية عشر	222
28	نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني	225

29	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الرابعة عشر	226
30	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة العشرون	227
31	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والعشرين	228
32	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والعشرين	229
33	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والعشرين	230
34	نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث	233
35	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والعشرين	234
36	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والعشرين	235
37	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثلاثون	236
38	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والثلاثين	237
39	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية والثلاثين	238
40	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والثلاثين	239
41	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الخامسة والثلاثين	240
42	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والثلاثين	241
43	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والثلاثين	242
44	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والثلاثين	243
45	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأربعون	244
46	معاملات الارتباط بين المحاور	247
47	الجدول المزدوج لتوزيع إجابات أفراد العينة حسب الخبرة وطبيعة العمل	248
48	جدول كاي مربع للاستقلالية	248
49	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور حسب طبيعة العمل	249
50	اختبار فرق المتوسطين لكل إجمالي محور من الدراسة حسب طبيعة العمل	249

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مسار المراجعة المالية	06
02	معايير المراجعة المالية	19
03	المبادئ الأخلاقية لأفراد المراجعة	20
04	مكونات فجوة توقعات المراجعة	33
05	عوامل تضييق فجوة التوقعات	34
06	العوامل المؤثرة على استقلالية المراجعين	39
07	العلاقة بين مخاطر المراجعة	50
08	علاقة حجم العينة بتكلفتها	65
09	نموذج مخطط شبكي لمهام عملية المراجعة	85
10	خريطة تدفق لإجراءات عملية شراء البضائع	101
11	أهداف تقرير كوزو	104
12	آليات تعزيز الأداء الجيد للمراجعة	134
13	الهيكل التنظيمي الهرمي لمكاتب المراجعة الدولية	149
14	نموذج لتقرير المراجعة غير المتحفظ	176
15	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	209
16	توزيع أفراد العينة حسب العمر	210
17	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	211
18	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة في مجال المراجعة	212
19	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأولى	216
20	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية	217
21	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة	218
22	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة	219
23	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة	220
24	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الإحدى عشر	221
25	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية عشر	222
26	نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول	223
27	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الرابعة عشر	227
28	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة العشرون	228
29	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والعشرين	229
30	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والعشرين	230

31	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والعشرين	231
32	نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني	232
33	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والعشرين	235
34	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والعشرين	236
35	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثلاثون	237
36	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والثلاثين	238
37	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية والثلاثين	239
38	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والثلاثين	240
39	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الخامسة والثلاثين	241
40	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والثلاثين	242
41	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والثلاثين	243
42	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والثلاثين	244
43	نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأربعون	245
44	نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث	246

قائمة الملاحق

/	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق الأول	الاستمارة	V - I
الملحق الثاني	ترميز محاور وفقرات الاستمارة في برنامج SPSS	IX - VI
الملحق الثالث	النتائج الإحصائية	XXV - X

قائمة الاختصارات

الاختصار	المصطلح بالانكليزية	المصطلح بالعربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of treadway commission	اللجنة الراعية للمنظمات للجنة تدريدواي
CPA	Certified Public Accountant	شهادة المحاسب القانوني المعتمد
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة المتعارف عليها
GAO	General Accounting Office	مكتب المحاسبة العامة
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية
IAPC	The International Auditing Practices Committee	اللجنة الدولية لممارسات المراجعة
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المراجعة الدولية
IFAC	International Federation Of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
INTOSAI	The International Organisation of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة
ISA	International Standards on Auditing	معايير المراجعة الدولية
SEC	Securities And Exchange Commission	هيئة تداول الأوراق المالية
PERT	Program Evaluation and Review Technique	تقنية تقييم ومراجعة المشاريع
SPSS	Statistical Package for Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

الملخص

تعاني مهنة المراجعة المالية في الجزائر حاليا من بعض المشاكل، من بينها ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات موضوع المراجعة ونقص كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في معالجة العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، كما تحتوي المهنة على بعض النقائص تتمثل في ضعف دور المنظمات المهنية في تنظيم المهنة بشكل جيد، بالإضافة إلى حاجة المهنة إلى إطار متكامل لمعايير المراجعة يمكن الاسترشاد والالتزام بها من طرف المراجعين، كما تفتقر المهنة إلى هيئة مستقلة تقوم بتطويرها وتحسينها باستمرار، بالإضافة إلى الاستخدام غير الكفء للأساليب الكمية العلمية كالمعاينة والإجراءات التحليلية وبحوث العمليات من طرف المراجعين لاسيما خلال العمل الميداني.

قصد تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها يرى الأكاديميون والمهنيون في مجال المراجعة المالية أن معايير المراجعة الدولية تعتبر مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في ذلك، حيث إن تطبيق المعايير الدولية يمكن مكاتب المراجعة في الجزائر من القدرة على مراجعة حسابات المؤسسات الوطنية والأجنبية والمنافسة مع المكاتب الدولية، وكذلك دعم استقلال المراجعين وتخفيض المخاطر المتعلقة بإبداء الرأي، بالإضافة إلى تفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للمراجعين وآليات عمل الجهات المنظمة للمهنة، كما يساعد تطبيق المعايير الدولية الجزائر في الانضمام إلى الهيئات الدولية للمراجعة والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة.

يتم تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر من خلال تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين عن طريق اعتماد تدريس المناهج الدولية في معاهد تكوين المراجعين وفي الجامعات بالجزائر خاصة ما يتعلق بكيفية تطبيق معايير المراجعة الدولية، وكذلك تحسين مستوى التأهيل العملي عن طريق تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج وإعادة النظر في كيفية منح التراخيص وتنظيم المكاتب، بالإضافة إلى ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية ومحاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تحسين وتطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المالية، معايير المراجعة الدولية، تحسين الأداء.

Abstract

Financial Audit profession in Algeria currently suffers from some problems, most notably the weakness of the internal control systems of the institutions under examination, and the inability of some accountants to treat and disclose of certain financial information according to the rules and principles of financial accounting system. Also, it has some shortcomings, including the weakness of the role of professional organizations in achieving a good regulation of the profession, In addition, there is a need for an integrated framework of auditing standards that can be guided by and adhered to the auditors, also the profession lacks a separate entity that can ensure its development and continually improvement, as well as, there is an inefficient use of the scientific quantitative methods by reviewers, such as sampling, analytical procedures, and operations research, especially during fieldwork.

In order to improve and develop the performance of financial audit profession in Algeria, academics and professionals in the field of financial audit see that international auditing standards are considered as an important reference that may be relied upon, as the application of international standards enables audit offices in Algeria to review national and foreign institutions accounts and compete with international offices. As well as, to support the independence of auditors, and to reduce the risks relating to the expression of opinion. In addition, to activate the professional performance quality control program of the auditors, and the mechanisms of bodies that regulate the profession. The application of international standards helps Algeria to join the International organizations of audit, and international financial and economic organizations; such as the World Trade Organization.

The performance of the auditing profession in Algeria can be improved through enhancing the level of the auditors' scientific formation by adoption the teaching of international curricula at the formation institutions of auditors and the Algerian universities especially concerning the way to apply the international auditing standards. Moreover, the enhancement of the scientific formation through the embodiment and activation of internship policies abroad for financial auditors, reconsideration the licensing and organizing offices. In addition, linking relationships between Algerian audit offices and their international counterparts, which depend on the international auditing standards, and trying to benefit from the successful experiments of countries in the enhancement and the development of auditing profession using the international auditing standards.

Key Terms: Financial Audit, International Standards on Auditing, Improve the Performance.

المقدمة العامة

المقدمة العامة

1. أهمية الدراسة

تعتمد مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل رئيسي على ثقة الجمهور لنجاحها في تقديم خدماتها لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات هذه المهنة، وعلى الرغم من أن هناك العديد من أوجه التضارب في المصالح بين الأطراف المختلفة،كان لابد من أن يأخذ مزاولو هذه المهنة بعين الاعتبار المصالح المتنوعة لتلك الأطراف التي تستخدم المعلومات المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، ولقد برز دور المراجعة للقوائم المالية كأمر ضروري وغاية مطلوبة من أجل التأكد من شمول تلك القوائم لمعلومات كافية ومناسبة وذات مصداقية دون تضليل مستخدمي هذه المعلومات.

كما تؤدي المراجعة دورا مهما في تشجيع الادخار وتوجيهه إلى الاستثمار من خلال السوق المالية، هذه الأخيرة تعتبر المراجعة المالية للمؤسسات من شروط تسعير المؤسسات فيها، وفي تجربة الجزائر هناك تعثر في عملية إنشاء بورصة فعالة وتطويرها، وبالتالي الاهتمام أكثر بالأداء في المراجعة للمؤسسات المتوجهة نحو التسعير في السوق المالية سوف يحسن من جودة المعلومات المالية لتلك المؤسسات مما يؤثر إيجابا على نشاط البورصة.

من أجل أداء مهنة المراجعة لدورها بشكل يلبي احتياجات كل الأطراف ذات العلاقة، ازدادت الحاجة إلى ضرورة النهوض بالمهنة وتحسين أدائها وتقديم الخدمات لأفراد المجتمع بأعلى مستوى من الأداء، ومن هنا تظهر أهمية تحسين أداء مهنة المراجعة وتطويرها من خلال معالجة الوسائل الداعمة لذلك كإعداد المعايير الكافية لضبط الممارسة المهنية للمراجعين وتحسين أدائهم.

من جهة أخرى حضيت مهنة المراجعة بالاهتمام على المستوى الدولي، مما دفع الهيئات والمنظمات المحاسبية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار مجموعة من المعايير تسمى بمعايير المراجعة الدولية للاسترشاد بها في ممارسة المهنة في دول العالم المختلفة، وقد نالت هذه المعايير اهتمام واسع من قبل المهنيين والأكاديميين في دول عديدة من العالم، واعتبارها مرجعية لتحسين وتطوير مهنة المراجعة بها.

2. أهداف الدراسة

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- محاولة تشخيص الواقع العملي لتنظيم مهنة المراجعة المالية في الجزائر، ومحاولة ترقيته من خلال معالجة الآليات والمعايير الداعمة لتحسين أداء خدمات المراجعين بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

- تحسين أداء مكاتب المراجعة المالية في الجزائر كي تكون قادرة على المنافسة على المستوى الدولي.
- دفع مكاتب المراجعة المالية إلى محاولة تطبيق معايير المراجعة الدولية، مما يعطي للمعلومات بالقوائم المالية ثقة أكبر خاصة في ظل وجود الشركات الأجنبية.
- الخروج بنتائج واقتراحات تساهم في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر على ضوء مرجعية معايير المراجعة الدولية، بهدف تقليص فجوة التوقعات في عملية المراجعة، بالإضافة إلى تقديم بعض الإرشادات للهيئات المشرفة على تنظيم المهنة.

3. الدراسات السابقة

توجد دراسات تناولت مواضيع ذات علاقة بهذا البحث، تتمثل في الآتي:

1.3 الدراسات باللغة العربية

- دراسة وائل إبراهيم الراشد بعنوان:

النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت، الدراسة عبارة عن مقال بالمجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، دولة الكويت، 2001.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم المعوقات التي تواجهها مهنة المراجعة بدولة الكويت، وطرق وأساليب التغلب على هذه المعوقات لزيادة كفاءة مكاتب المراجعة وتطوير المهنة، من خلال استطلاع لآراء أعضاء المهنة لتحديد أهم المشاكل وسبل النهوض بمهنة المراجعة والارتقاء بها إلى مصاف الدول الكبرى.

أظهرت الدراسة أن أهم المشاكل التي تواجه المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق أخلاقيات المهنة وعدم الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، وكذلك غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين بالكويت، وغياب أيضا القواعد المنظمة للسلوك المهني وشيوع النظرة السطحية للمجتمع بالنسبة إلى دور المراجع.

ومن أهم اقتراحات الدراسة حول سبل النهوض بمهنة المراجعة في الكويت هو ضرورة تبني ميثاق شرفي للمهنة ودور أكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بالإضافة إلى زيادة تأهيل المنتسبين إلى المهنة.

- دراسة صديقي مسعود بعنوان:

نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، 2004.

تناول صاحب البحث دراسة إمكانية وضع إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، يسمح بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين ويضمن تلبية احتياجات مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمهنة، وقد عرضت الدراسة الإطار العلمي للمراجعة وكذلك التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة وفجوة

التوقعات، بالإضافة إلى عرض تجارب بعض الدول كالاتحاد الأوربي والولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا في مجال المراجعة المالية، وبعدها عرض إطار تصوري للمراجعة المالية في الجزائر.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو افتقاد واقع مهنة المراجعة في الجزائر إلى المعايير المؤطرة لعملية التنفيذ من التخطيط إلى غاية استخلاص الآراء الفنية حول القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة للمؤسسة، وأن تصور أبعاد المراجعة المالية في الجزائر يقتضي توظيف المعالم النظرية وأهم التجارب الدولية، فضلا عن تشخيص الواقع الجزائري ومقاربة نتائج تحليل استبيان الدراسة مع ما تمليه الأطر المرجعية للمراجعة دوليا.

- دراسة غيداء بنت عبد الرحمن بن إسماعيل مشتاق بعنوان:

دور مكاتب المراجعة العالمية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات بالمملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، 2008.

هدف البحث هو التعرف على دور مكاتب المراجعة العالمية التي لديها فروع داخل المملكة العربية السعودية في تطوير مهنة المراجعة في المملكة وتحديد أهم العوامل المؤثرة في ذلك، وكذلك التعرف على أهم المعوقات التي تحد من قدرة مكاتب المراجعة المحلية من مواكبة التطور الحاصل في المهنة على المستوى الدولي.

تم التوصل إلى العديد من النتائج كان من أهمها أن لمكاتب المراجعة العالمية الأربعة دور في تطوير مهنة المراجعة محليا، من خلال اكتساب المراجع لخبرات متنوعة نتيجة لتنوع عملاء المكتب، ويوصي صاحب البحث بضرورة التنسيق بين مكاتب المراجعة المحلية وسرعة دخولها في شراكات مبدئية، تفضي مع الوقت إلى اندماجها، مما يعطيها القوة على منافسة مكاتب المراجعة العالمية، بالإضافة إلى التأكيد على زيادة الاهتمام بإجراء المزيد من البحوث والدراسات المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية وشركائها من مكاتب مراجعة محلية في المملكة العربية السعودية.

- دراسة غوالي محمد بشير بعنوان:

مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2011/2010.

اهتم البحث بدراسة العلاقة بين المراجع والبيئة المحيطة بعملية المراجعة وتحليل أثرها على الأداء المهني للمراجع، وقد تضمن البحث الإطار النظري للمراجعة وكذلك جودة الأداء في المراجعة من خلال شرح معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني ومسؤوليات المراجع ودور تقرير المراجع في ترشيد القرارات، بالإضافة إلى عرض التطورات الحاصلة في مجال المراجعة بما فيها فجوة التوقعات، كما تم التشخيص لواقع تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.

أوضحت الدراسة بعض المحددات لجودة أداء المراجعة منها استقلالية المراجع في كشف الغش، وفجوة التوقعات، كما بينت الدراسة أنه من بين الحجج المفسرة لفقدان المهنة لمصداقيتها، وإخفاقات المراجعة تتمثل في نقصان الاستقلالية، عدم الكفاءة، وضغوط موازنات المراجعة بسبب انخفاض الأتعاب.

- دراسة عمر شريقي بعنوان:

التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013.

عالج صاحب البحث إشكالية التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر ومدى توفره على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح المهنة وتطورها، وذلك بالمقارنة مع مثيلاتها في كل من دولتي تونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في الإطار العام لممارسة المهنة، الهيئات المهنية المشرفة على المهنة، معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لا يتوفر على جميع الخصائص الرئيسية لعناصر التنظيم المهني السليم والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وأن التنظيم المهني القائم يعاني العديد من أوجه القصور التي أثرت سلبا على الارتقاء بمستوى المهنة وتطورها وبالتالي تحقيق أهدافها، وهذا مقارنة بما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، كضعف دور المنظمات المهنية في تطوير المراجعة، عدم توفر معايير مهنية في مستوى المعايير المطبقة في تونس والمملكة المغربية تسمح برفع مستوى الممارسة المهنية للمراجعة، بالإضافة إلى أن دستور آداب وسلوك المهنة في الجزائر لا يرقى إلى مستوى دساتير المهنة في كل من تونس والمملكة المغربية.

2.3 الدراسات باللغة الأجنبية

- دراسة Semuiand Johnson بعنوان:

Stakeholders Perception Of Audit Performance Gap In Nigeria: International Journal of Accounting Reporting, vol.01 n.01, 2011.

عالجت الدراسة فجوة الأداء بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك فجوة كبيرة فيما يتعلق بمسؤوليات المراجعين بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، مما أثر سلبا على مصداقية عمل المراجع وثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، وتوصي الدراسة المشرفين على تنظيم المهنة بضرورة رفع المستوى التعليمي لمستخدمي القوائم المالية وتثقيفهم أكثر فيما يخص مسؤوليات المراجعين لتقليص فجوة أداء المراجعة ما يمكن.

كما أوصت الدراسة بضرورة مراقبة جودة مكاتب المراجعة بهدف رفع وتحسين مستوى أداء المراجعين والتزامهم بالمعايير المهنية، وكذلك التدريب والتطوير المستمر للمراجعين مع إنشاء هيئة مستقلة تعمل على ضمان تطبيق القوانين والمعايير التي تحكم عمل المراجعة، بالإضافة إلى توسيع مسؤوليات المراجعين فيما يتعلق بتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وإعادة النظر في معايير المراجعة المطبقة حاليا.

- دراسة Abdullah Mohammed بعنوان:

Audit Quality Determinants and Their Effect on Earnings Management During The Global Financial Crisis, International Islamic University Malaysia, December, 2013.

بدأت الدراسة الإشكالية من واقع انهيارات وإفلاس العديد من الشركات في العالم كشركة انرون ووورلدكوم والتي أثارت الشكوك في فعالية وأداء مراجعة الحسابات في تعزيز الثقة في المعلومات المالية، وحسب الدراسة رغم فرض العديد من المعايير والمبادئ التوجيهية من قبل هيئات المحاسبة والمراجعة المهنية الدولية والماليزية لتحسين جودة أداء المراجعة المحاسبية، إلا أن هذه الهيئات لازالت تعتبر موضوع جودة أداء مراجعة الحسابات ذو أبعاد متعددة ومتشعبة ومعقدة، مما يزيد من صعوبة تحديد وقياس جودة أداء مراجعة الحسابات.

وقد احتوى الإطار النظري لجودة أداء المراجعة في هذه الدراسة على تصنيف محدداتها إلى بعدي الكفاءة والأخلاق، فالكفاءة تمثل القدرة على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات، بينما يمثل البعد الأخلاقي لجودة أداء المراجعة في الاستعداد للإبلاغ عن الأخطاء والتجاوزات المكتشفة، بالإضافة إلى إدخال القيم الإسلامية ضمن البعد الأخلاقي.

تم في هذه الدراسة معالجة دور محددات جودة أداء المراجعة في الحد من الممارسة السلبية لإدارة الأرباح خلال الأزمة العالمية بين الشركات الماليزية، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن حجم مكتب المراجعة، تخصص مكتب المراجعة في القطاع، حجم مجلس إدارة الشركة محل المراجعة، استقلالية مجلس الإدارة واستقلالية لجنة المراجعة، لهم دور فعال في الحد من التلاعب بالأرباح من قبل الشركات، حيث تعتبر الكفاءة وخبرة المراجعين ضمن بعد الكفاءة، بينما استقلالية مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بالشركة ضمن بعد الأخلاق والتي تم تحديدها في الإطار النظري لمحددات جودة أداء مراجعة الحسابات في هذه الدراسة.

- دراسة James Bievstaker, Priscilla Burnoby and Jay Thibodeau, بعنوان:

The impact of information technology on the audit process : an assessment of the state of the art and implications for the future, Managerial Auditing Journal, USA, 2001.

تناولت الدراسة أحد الجوانب المساهمة في تطوير مهنة المراجعة المالية، وذلك من خلال دراسة تأثير تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة في المستقبل وفي ظل استخدام هذه التكنولوجيا كذلك لدى المؤسسات التي تخضع للمراجعة، وقد أظهرت الدراسة أن لتكنولوجيا المعلومات أثر كبير على عملية المراجعة خاصة في مجال التخطيط لعملية المراجعة، الفحص وإجراء الاختبارات، وكذلك في مجال أدلة الإثبات وتوثيق عملية المراجعة.

تميزت الدراسة المتعلقة بهذا البحث، في أنها تأخذ بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية بشكل أساسي في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة المالية وتطويرها في الجزائر، وذلك من خلال عرض ومناقشة الطرق والآليات التي يمكن اقتراحها للاستفادة من هذه المعايير الدولية وكيفية تطبيقها في الممارسة المهنية بالجزائر، في حين تناولت الدراسات السابق ذكرها أداء مهنة المراجعة دون التركيز بشكل كلي وأساسي على هذه المعايير الدولية، كتحسين أداء المهنة وتطويرها من خلال مقارنتها مع نظيراتها في بعض الدول في العالم، أو معالجة المشاكل والنقائص التي تواجهها المهنة على المستوى المحلي وغيرها.

4. إشكالية البحث

تبين الأحداث المالية والاقتصادية في العالم تعرض الكثير من الشركات للإفلاس والانهيار، وتقديم معلومات مالية مضللة لمستخدمي القوائم المالية لهذه الشركات، مما أدى ذلك إلى رفع الكثير من القضايا ضد مكاتب المراجعة التي تولت مراجعة تلك الشركات، حيث لم يكن في تقاريرها ما يبين تصريحا أو تلميحا أن مستقبل هذه الشركات مهدد بخطر الانهيار، ومن بين أشهر القضايا في ذلك إفلاس وانهيار عدد من الشركات الأمريكية، مثل شركة إنرون عملاق الطاقة الأمريكية وشركة وورلدكوم ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية، وقد تبع ذلك انتشار سمعة سيئة عن شركة المراجعة والمحاسبة القانونية العالمية آرثر أندرسون وعن مستوى أدائها واستقلاليتها، وعلى إثر ذلك اختفى اسم الشركة المراجعة آرثر أندرسون بعد ذلك من السوق.

من جانب آخر، تمثل التطورات المالية والاقتصادية الراهنة على المستوى الدولي، كإنظمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتحرير تجارة الخدمات وغيرها، تحديا حقيقيا يواجه مهنة المراجعة المالية في جميع دول العالم، بالإضافة إلى سعي الدول لتحقيق تناسق دولي لمعايير أداء

مهنة المراجعة تلقى القبول على المستوى العالمي، وهذا ما دفع الاتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق لجنة ممارسة المراجعة الدولية إلى إصدار معايير المراجعة الدولية، وتعتبر الجزائر واحدة من الدول التي يجب عليها ضرورة مسايرة المهنة لهذه التطورات ومقاومة تلك التحديات، حيث يتطلب ذلك تقييم وتحسين أسس تنظيم المهنة المتمثلة في المعايير المهنية، أخلاقيات السلوك المهني، مستويات وبرامج التأهيل المهني، برامج مراقبة جودة الأداء المهني وغيرها.

أدى ما سبق تقديمه بالمنظمات المهنية في مختلف دول العالم بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة، إلى العمل على ضرورة إعادة النظر في مهنة المراجعة من خلال العمل على تحسين مستوى أدائها وإعداد المعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية، وذلك لتفادي أي انهيارات يمكن أن تحدث للشركات من جهة، ومواكبة التطورات المالية والاقتصادية التي تحدث في العالم ولها تأثيرات على المهنة من جهة أخرى.

من خلال ما سبق، يتم طرح السؤال الرئيس الذي تجيب عليه هذه الدراسة وذلك كالآتي:

ما هي الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها أخذا بعين الاعتبار على معايير المراجعة الدولية ؟

تتفرع من هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هو الإطار المفاهيمي للمراجعة المالية ؟
- ما هو الإطار التطبيقي للمراجعة المالية ؟
- ما المقصود بالأداء في المراجعة؟ وما هي محدداته؟
- ما هو الإطار العام لمعايير المراجعة الدولية؟ وما هي المنظمات والهيئات الدولية المشرفة على إعداد هذه المعايير ؟
- ما علاقة الأداء في المراجعة بمعايير المراجعة الدولية؟
- ما هو واقع تنظيم مهنة المراجعة المالية في الجزائر؟
- ما هي الآليات الممكنة لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر؟

5. فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة يتم صياغة الفرضيات الآتية.

1.5 الفرضية العامة

يستدعي واقع مهنة المراجعة المالية في الجزائر تحسين مستوى أدائها من خلال مجموعة من الآليات يمكن اقتراحها أخذا بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية.

2.5 الفرضيات الفرعية

تتفرع من الفرضية العامة فرضيات جزئية، تتمثل في الآتي:

- معايير المراجعة الدولية مرجعية ذات أهمية لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر
- تعاني مهنة المراجعة المالية في الجزائر من بعض المشاكل والنقائص
- هناك آليات يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية

6. دوافع اختيار الموضوع

توجد عدة أسباب تعتبر مبررا لاختيار هذا الموضوع، تتمثل في الآتي:

- دخول الجزائر قبل سنوات في مشروعين خاصين بالمحاسبة المالية ومحافظي الحسابات، وهذا ما يجعل المجال مفتوحا لدخول منافسين أجانب مما يدعو إلى السؤال حول القدرة على المنافسة.
- تعرض بعض المؤسسات الجزائرية إلى فضائح مالية التي انتشرت في العالم، وهو ما يجعل مختلف المؤسسات الأخرى عرضة لمثل هذه الفضائح، ولتفادي التعرض لمثل هذه الأزمات يتطلب من الجهات المعنية تبني عناصر الحلول التي تم تبنيها في بعض الدول، والتي من بينها تحسين وتطوير أداء مهنة المراجعة المالية.
- سعي الجزائر للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، هذه الأخيرة التي تبنت الاتفاقية العامة بشأن تجارة الخدمات، والتي كان فيها لمهنة المحاسبة والمراجعة اهتمام خاص.

7. المنهج المستخدم

تعتمد الدراسة في الإجابة على إشكالية البحث والأسئلة الفرعية واختبار صحة الفرضيات على عدد من المناهج المعتمدة في البحث العلمي وفق ما تقتضيه طبيعة وعناصر البحث، حيث يتم استخدام المنهج التاريخي بهدف عرض وتتبع نشأة وتطور مهنة المراجعة سواء على المستوى الدولي أو في الجزائر.

كما يتم استخدام المنهج الوصفي لغرض وصف متغيرات الدراسة من جوانبها المختلفة، من خلال جمع الأفكار والمعلومات حول هذه المتغيرات لعرضها وترتيبها وفق تسلسل منطقي، وكذلك يتم استخدام المنهج التحليلي لتحليل وتفسير المعلومات والأفكار الواردة في مضمون الدراسة للحصول على استنتاجات موضوعية.

بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة الحالة بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)، لعرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور وفقرات الاستبيان المصمم لغرض الدراسة.

8. حدود الدراسة

يتم من خلال هذه الدراسة استطلاع آراء عينة عشوائية لعدد من الأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات وكذلك محافظي الحسابات في بعض الولايات بالجزائر خلال الفترة 2015 و2016، وذلك حول أهم المشاكل والنقائص التي تعاني منها مهنة المراجعة المالية في الجزائر، وكذلك آرائهم حول أهمية معايير المراجعة الدولية في تحسين المهنة محليا واقتراح الآليات الممكن اعتمادها في ذلك.

9. هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، يتم تقسيم الدراسة إلى المحاور الرئيسية الآتية:

يعرض الفصل الأول الجوانب النظرية للمراجعة المالية، بدء بعرض لنشأة المراجعة وكذلك أهميتها وأهدافها،كما يتناول الفصل معايير المراجعة والمتمثلة في المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ثم معايير إعداد التقرير وكذلك قواعد وأخلاقيات السلوك المهني، بالإضافة إلى أهم التطورات الحاصلة في مجال المراجعة المالية.

يتناول الفصل الثاني الجوانب العملية للمراجعة المالية، حيث تتمثل هذه الجوانب في الأدوات والتقنيات المستخدمة في عملية المراجعة ثم الخطوات المنهجية في المراجعة بداية من التخطيط والإشراف على المساعدين إلى إعداد تقرير عملية المراجعة، وكذلك إجراءات مراجعة عناصر القوائم المالية.

بينما يحتوي الفصل الثالث على مفهوم الأداء في المراجعة المالية من خلال عرض لمفهوم كل من الأداء، الكفاءة والفعالية في المراجعة، ثم مفهوم معايير المراجعة الدولية من خلال عرض لأهمية هذه المعايير وكيفية إعدادها، ومختلف الهيئات الدولية المشرفة على إصدارها، ثم عرض لمعايير المراجعة الدولية.

يخصص الفصل الرابع للدراسة الميدانية، حيث يحتوى جزء منه على عرض لواقع تنظيم مهنة المراجعة المالية في الجزائر، من خلال تبيان متطلبات القيام بالمهنة في الجزائر وذلك بعرض النصوص التشريعية والتنظيمية التي تحدد معايير أداء عملية المراجعة وشروط القيام بالمهنة، وكذلك الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة المالية في الجزائر، في حين يتم في الجزء الثاني من الفصل تصميم استبيان يتم توزيعه على عينة الدراسة تتكون من أكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعة وكذلك عدد من محافظي الحسابات بالجزائر، ليتم بعد ذلك دراسة وتحليل هذه الاستبيان لغرض البحث.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمراجعة المالية

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة المالية

تتمثل مسؤولية إدارة المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية، وفي العادة يحرص الإداريون على تقديم المعلومات المالية التي من شأنها تحسين صورة المؤسسة بهدف تعظيم المكافآت التي يحصلون عليها، في حين تتمثل أهداف أصحاب المؤسسة في الحصول على المعلومات المالية التي تساعدهم على اتخاذ القرارات لغرض تعظيم ثرواتهم، ومن هنا يحدث التعارض في المصالح والأهداف بين معدي المعلومات المالية ومستخدميها، ولكي يطمئن هؤلاء المستخدمون بصدق تلك المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها يستوجب وضع أداوت رقابية يشرف عليها أفراد من غير العاملين بالمؤسسة، ويتميز هؤلاء الأفراد بالحياد والاستقلالية، من بين هذه الأدوات الرقابية المراجعة المالية.

تظهر أهمية المراجعة في أن القوائم المالية تحت المراجعة والمعلومات التي تحتوي عليها تستخدمها عدة أطراف كالمستثمرين، الإدارة، الموردين، مصلحة الضرائب، المؤسسات المالية، المحللين الماليين وغيرهم، وبالتالي، يجب أن يكون المراجع على مستوى عال من الخبرة العلمية والعملية لذلك، وضعت أغلب دول العالم عن طريق هيئات ومنظمات مختصة، الشروط والمعايير المحددة لمزاولة مهنة المراجعة، كاشتراط حد أدنى من التحصيل العلمي في كل شخص يرغب في التخصص لممارسة مهنة المراجعة.

يعرض هذا الفصل الإطار النظري الذي يحدد مفهوم المراجعة المالية، أهدافها، أهميتها وأنواعها، وكذا المعايير بشكل عام التي يجب الالتزام بها لأداء هذه المهمة بشكل جيد، وكذلك قواعد وأخلاقيات السلوك المهني في المراجعة المالية، بالإضافة إلى عرض أهم التطورات الحاصلة في مجال المراجعة كفجوة التوقعات، استقلال المراجع، جودة المراجعة ومخاطرها.

لذلك، يتضمن هذا الفصل ما يلي:

- **مدخل إلى المراجعة المالية**
- **التطورات الحاصلة في مجال المراجعة المالية**

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة المالية

المراجعة عمل ميداني منهجي يقوم به شخص مهني مختص ذو كفاءة علمية تتمثل في المستوى التعليمي المطلوب لمزاولة هذه المهنة، وكفاءة عملية تتمثل في التدريب والخبرة الميدانية اللازمة لاكتساب المهارات الفنية المطلوبة لأداء المهمة بشكل جيد، ولمعرفة أصول هذه المهنة وجذورها لا بد من عرض الإطار العلمي الذي يوضح مفهوم المراجعة ثم نشأتها وتطورها عبر الزمن وأهم التطورات في مجال المراجعة بالإضافة إلى المعايير التي تحكم وتنظم الممارسة الميدانية.

المطلب الأول: مفهوم وتطور المراجعة

لتحديد مفهوم المراجعة يجب تناول عدة عناصر، بدءا بعرض لتاريخ تطورها عبر الزمن، ثم إعطاء تعريف للمراجعة وتحديد أنواعها وكذا أهميتها على جميع الأصعدة والهدف من القيام بها.

1. تطور مهنة المراجعة

مرت مراجعة الحسابات منذ ظهورها حتى اليوم بعدة مراحل ساهمت في ترسيخ المفهوم والأهداف والإجراءات العامة للمراجعة يمكن تحديدها كما يأتي:[1]

1.1 المرحلة الأولى

ظهرت مهنة المراجعة في الفترة قبل عام 1500م، والتي كان يستمع فيها المراجع إلى الحالات التي تعرض عليه، حتى أن اسمه (Auditor) اشتق من الكلمة اللاتينية وهي (Audire) بمعنى يستمع، وانصب الاهتمام الأساسي للمراجعة في تلك الفترة على منع التزوير من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانتهم.

2.1 المرحلة الثانية

تقع هذه المرحلة بين عام 1500م حتى 1850م، ظهر في بدايتها تفسير لاستخدام أسلوب القيد المزدوج من طرف الإيطالي "لوكا باشيولي"، وقد كان هذا الأسلوب مطبقا من قبل، كما انصب هدف المراجعة خلال هذه الفترة على حماية الممتلكات وأهمها النقدية والبضاعة مع توجيه بعض الاهتمام لمنع واكتشاف الأخطاء والغش.

3.1 المرحلة الثالثة

تأتي المرحلة الثالثة التي تقع في الفترة ما بين عام 1850م حتى 1905م، والتي تميزت بظهور الشركات المساهمة كبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية، وظهرت الحاجة إلى وجود اتحاد لمهنة المراجعة،

[1] ماهر موسى درغام ورأفت حسين مطير، "**إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين**"، المجلة العربية للإدارة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، 2008، ص ص 55 - 56.

وانصب الهدف الأساسي للمراجعة على اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على منعهما، مع توجيه بعض الاهتمام لفحص نظام الرقابة الداخلية، من خلال الطرق المحاسبية المستخدمة، واستخدام أسلوب الفحص بالعينة على نطاق محدود بعد أن كان الأسلوب السائد في المراجعة هو الفحص التفصيلي لجميع العمليات.

4.1 المرحلة الرابعة

كانت المرحلة الرابعة لتطور المراجعة في الفترة ما بين عام 1905م حتى 1933م، وانصب الهدف الأساسي للمراجعة في هذه الفترة على التأكد من صحة وعدالة المركز المالي، وبدأ الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وإعداد برنامج لعملية المراجعة مع تغير أسلوب المراجعة بشكل كبير من المراجعة التفصيلية إلى استخدام أسلوب العينة.

5.1 المرحلة الخامسة

جاءت هذه المرحلة في الفترة من 1933م حتى 1940م، تميزت بالتطور الواضح في أهداف وأساليب المراجعة، وأصبح الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية كنظام مستقل عن النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة، وأصبح أسلوب الفحص بالعينة هو القاعدة وليس الاستثناء، كما ظهرت أهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

6.1 المرحلة السادسة

تميزت هذه المرحلة من مراحل تطور المراجعة وهي بعد عام 1940م، باعتبار إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية هو الهدف الأول والرئيسي للمراجعة، وازداد الاهتمام والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير، بالإضافة إلى ظهور ما يسمى بالمراجعة الاجتماعية والبيئية.

من خلال استعراض مراحل تطور مهنة المراجعة، يتضح أن التطور فيها أخذ اتجاهين هما:

- الاتجاه الأول وهو الاتجاه الرأسي، وذلك برفع كفاءة المراجعة دون توسيع لمجالها ومن خلال الاستعانة بالأساليب المتطورة مثل الحاسوب، العينة الإحصائية، التحليلات المالية وبحوث العمليات.
- الاتجاه الثاني وهو الاتجاه الأفقي، من خلال توسيع مجال المراجعة وعدم الاقتصار على شكلها التقليدي القائم على المراجعة الحسابية والمستندية للدفاتر والسجلات وإبداء الرأي الفني المحايد، إلى أداة لتوفير المعلومات لخدمة أطراف متعددة منها إدارة المؤسسة كما ظهرت المراجعة الاجتماعية والبيئية التي تهتم بتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي للمؤسسات.

2. تعريف المراجعة المالية وأنواعها

أخذت المراجعة المالية العديد من التعاريف، وذلك حسب الهدف منها خلال الزمان والمكان ودرجة التطور الذي شهدته، كما يمكن أيضا التمييز بين عدة أنواع للمراجعة وذلك تبعا لعدة اعتبارات.

1.2 تعريف المراجعة المالية

المراجعة لغة تعني الرد مرة أخرى إلى الأصل، وهي مشتقة من الفعل، رجع، يرجع، رجعا ورجوعا، وهذا المعنى واضح في قوله تعالى:" إن إلى ربك الرجعى "[1] ، أي أن الإنسان سوف يرد إلى ربه لينبئه بما عمل.[2]

أما اصطلاحا تعرف المراجعة المالية على أنها:" عملية انتقاديه للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"[3].

كما تعرف المراجعة المالية على أنها: " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضعية المالية ونتائج المؤسسة." [4]

وتعرف أيضا المراجعة المالية على أنها:" نشاط يطبق بكل استقلالية لإجراءات مترابطة ومعايير للفحص بهدف تقييم مدى ملاءمة التشغيل الكامل أو الجزئي للإجراءات الإدارية في المؤسسة بالرجوع إلى تلك المعايير."[5]

وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية، المراجعة المالية على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."[6]

---

[1] الآية 08، من سورة العلق، القرآن الكريم.

[2] مصطفى إبراهيم محمد مصطفى، **نحو منهج متكامل للرقابة على المصارف الإسلامية**، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد الإسلامي، قسم الاقتصاد الإسلامي، الجامعة الأمريكية المفتوحة، مكتب القاهرة، 2012، ص: 29.

[3] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 01.

[4] . Lionel Collins et Gérard Valin**: Audit et contrôle interne**, Dalloz, Paris 1992, p: 21.

[5] Jean Charles Becour et Henri Bouquin, **Audit Opérationnel**,, Economica, paris, 2ème édition 1996, p: 12.

[6] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص: 06.

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

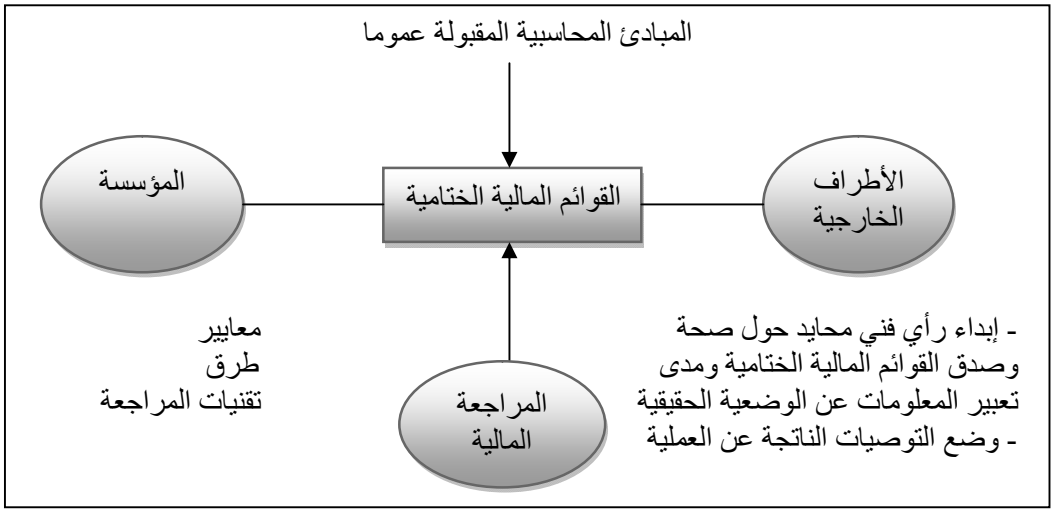
- المراجعة عملية منتظمة، ويعني ذلك أن اختبارات المراجع تعتمد على خطة مسبقة تتمثل في برنامج موضوع لعملية المراجعة.
- الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، حيث يعتبر ذلك جوهر عملية المراجعة نظرا لتعدد هذه القرائن، وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها.
- تبيان مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير 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 المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي.
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية، حيث تمثل المراجعة وسيلة من وسائل الاتصال، ويعتمد المراجع في عرض نتائج الفحص والدراسة وإيصالها إلى من يهمهم الأمر على شكل تقرير نهائي يتضمن رأيه الفني المحايد.

من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن وضع تعريف موحد للمراجعة وذلك على النحو الموالي:

المراجعة المالية هي تلك العملية التي يقوم بها شخص مستقل ذو كفاءة علمية وعملية، لمراجعة القوائم المالية للمؤسسات، فيما إذا كانت تعبر بعدالة عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي لدورة محاسبية معينة، من خلال فحص السجلات والدفاتر المحاسبية والمستندات المؤيدة لذلك ومدى احترامها للمبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات، باستخدام مجموعة من الأساليب والطرق واحترام معايير متعارف عليها، وبلورة نتائج كل ذلك في شكل تقرير يتضمن رأي فني محايد إلى الجهات داخل وخارج المؤسسة.

يمكن تبيان مسار المراجعة المالية من خلال الشكل رقم (01).

الشكل رقم (01): مسار المراجعة المالية



المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 32.

من خلال الشكل أعلاه، يتبين أن دور المراجعة المالية هو إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق القوائم المالية الختامية للمؤسسة من خلال التحقق من احترام كل المبادئ المحاسبية المعمول بها، بإتباع مجموعة من المعايير والطرق والتقنيات، خدمة لأطراف خارجية، وإعطاء التوصيات الناتجة عن عملية المراجعة.

2.2 أنواع المراجعة المالية

يمكن التمييز بين عدة أنواع من المراجعة المالية، وذلك من عدة زوايا كما يأتي:[1]

1.2.2 أنواع المراجعة المالية حسب الإلزام القانوني

تنقسم المراجعة المالية حسب الإلزام القانوني إلى:

أولا: المراجعة الإلزامية

وفقا للقانون السائد، (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار، ...الخ)، يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

ثانيا: المراجعة الاختيارية

وهي تلك التي تتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة والمساهمين قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة وأن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص: 29.

مصداقية وعدالة، حيث إن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لا سيما في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد.

2.2.2 أنواع المراجعة المالية حسب النطاق

تنقسم المراجعة المالية حسب نطاق الفحص إلى:

أولا: 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 تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويتعين على المراجع في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات.[2]

إن اتباع أسلوب العينة والاختبار في المراجعة زاد من اهتمام المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينة يعتمد في اختيارها على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

ثانيا: 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 مسئولية 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 مسئوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

3.2.2 أنواع المراجعة المالية حسب حجم الاختبارات

يمكن تقسيم المراجعة حسب حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع إلى ما يلي:

---

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

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص:11.

أولا: 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.

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

ثانيا: المراجعة الاختبارية

وهي تلك المراجعة التي تعتمد على اقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وتتم هذه المراجعة بإتباع أحد الأسلوبين الآتيين:

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

إن إتباع المراجع لأحد الأسلوبين السابقين يعتمد على الخبرة ومدى إلمامه بالمفاهيم والأدوات الإحصائية مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية،...الخ.

كما يجب التفرقة كذلك بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من جهة والمراجعة الجزئية والمراجعة الاختبارية 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.

4.2.2 أنواع المراجعة المالية حسب التوقيت وإجراء الاختبارات

تنقسم أيضا المراجعة حسب توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات إلى النوعين الآتيين:

أولا: المراجعة النهائية

تعتمد المراجعة النهائية في المؤسسات الصغيرة ومتوسطة 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.

وبالرغم من هذه المزايا التي تتمتع بها المراجعة النهائية، إلا أن هناك خطر حدوث الاحتمالات 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 الاحتمالات 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 للمؤسسات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المراجعة.

ثانيا: المراجعة المستمرة

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

هذا النوع من المراجعة يعتبر مناسبا لشركات الأموال، وغيرها من المؤسسات والشركات 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 اكتشاف الأخطاء.

5.2.2 أنواع المراجعة المالية حسب القائم بها

تنقسم المراجعة المالية حسب القائم بها إلى ما يلي:

أولا: المراجعة الداخلية

يعرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية على أنها" وظيفة تؤديها هيئة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات

ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات والأقسام"[1].

كما تعرف المراجعة الداخلية على أنها" نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي واستشاري يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة ويساعدها على تحقيق أهدافها وفق منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والتحكم في العمليات".[2]

وعليه، فالمراجعة الداخلية تقوم بها هيئة داخلية أو مراجعين داخليين تابعين للمؤسسة، بهدف حماية ممتلكات وحقوق المؤسسة، وتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة للمؤسسة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

ثانيا: المراجعة الخارجية

هذا النوع من المراجعة هو محور اهتمام هذا البحث بشكل أساسي، ويعتبر المراجع الخارجي في هذا النوع من المراجعة هو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لمراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، حيث يتمتع باستقلالية تامة، وفي غالب الأحيان يعين من خارج المؤسسة (المساهمين أو الدولة)، ويبدي رأيه بموضوعية حول عدالة القوائم المالية الختامية.

وبالنسبة إلى تسمية المراجع الخارجي المستقل أو لقبه، فإن ذلك يختلف من بلد إلى آخر، ففي استراليا مثلا، هونغ كونغ، اليابان، كوريا، ماليزيا، سنغافورة والولايات المتحدة الأمريكية يسمى المحاسب العمومي المعتمد، وفي كندا، الهند، السعودية، الإمارات العربية وبريطانيا يسمى المحاسب القانوني، وفي فرنسا والسنغال يسمى الخبير المحاسبي، بينما يسمى في كل من البحرين وقطر بالمراجع.

أما فيما يتعلق بالترخيص للعمل كمراجع خارجي مستقل، يتم ذلك عادة عن طريق منظمات مهنية أو جهات حكومية، تأتي سلطتها للقيام بذلك من القانون التجاري أو القانون المالي في معظم بلدان العالم. فحسب التوجيه الثامن من قانون الشركات للاتحاد الأوربي تم وضع حد أدنى من متطلبات تأهيل المراجعين،كتحديد مستوى جامعي معين يرتبط ببرنامج تعليمي نظري، وتلقي تدريب عملي على الأقل لمدة ثلاث سنوات، بالإضافة إلى اجتياز امتحان للتأهيل المهني.

كما يمكن التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من خلال الجدول الموالي:

---

[1] يونس زين ومصطفى عوادي، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية**، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2009، ص35.

[2] ALVIN A. ARENS, RANDAL J. ELDER, MARK S. BEASLEY, **Auditing and Assurance Services An Integrated Approach**, Prentice Hall, Boston, 14 th edition, 2012, p: 816.

الجدول رقم (01): الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية

البيان	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
1- الهدف أو الأهداف	1- الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي. 2- الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي كفء ويقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحرافات عن السياسات الموضوعة .
2- نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك.	موظف داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعين بواسطة الإدارة.
3- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يخضع لرغبات وحاجيات الإدارات الأخرى.
4- المسؤولية	مسؤول أمام الملاك ويقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني عن القوائم المالية.	مسؤول أمام الإدارة ويقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى مستويات الإدارة العليا.
5- نطاق العمل	يحدد بمقتضى أمر التعيين والعرف السائد، ومعايير المراجعة المتعارف عليها و نصوص القوانين المنظمة للمراجعة.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي ويقدر المسؤوليات التي تعهدها الإدارة له، يكون نطاق عمله.
6- توقيت الأداء	غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون على فترات منقطعة خلال السنة أحيانا.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 34.

3. أهمية وأهداف المراجعة

يمكن تبيان أهمية وأهداف المراجعة فيما يلي:

1.3 أهمية المراجعة

تعتبر المراجعة وسيلة هدفها خدمة طوائف عدة والتي تستخدم القوائم المالية المراجعة، من بين هذه الطوائف المستثمرين الحاليين والمرتقبين، المديرين، المؤسسات المالية، الهيئات الحكومية ونقابات العمال.

فالمستثمرون يعتمدون على القوائم المالية التي تم مراجعتها لغرض اتخاذ القرارات فيما يخص توجيه المدخرات والاستثمارات التي تمكن لهم تحقيق أكبر عائد ممكن.

أما إدارة المؤسسة فهي تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية في وضع الخطط والاستراتيجيات ومراقبة الأداء وتقييمه، وبالتالي تحرص أن تكون المعلومات مراجعة من طرف هيئة فنية محايدة.

بينما تعتمد المؤسسات المالية على القوائم المالية المراجعة من قبل هيئة محايدة عند فحصها للوضعيات المالية للمؤسسات التي تطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها، ومن ثم اتخاذ القرارات بشأن إمكانية منح أو عدم منح مثل هذه التسهيلات والقروض.

كما تعتمد الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة على القوائم المالية المراجعة لأغراض متعددة مثل التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، منح الإعانات لبعض الصناعات وغيرها.

وتعتمد نقابات العمال أيضا على القوائم المالية المراجعة في تحسين أوضاع العمال من خلال مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وغيرها.

وصفوة القول أن كل الأطراف سابقة الذكر ولكي تكون قراراتهم وفق المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية مفيدة بالنسبة لهم، يجب أن تكون على قدر كبير من التأكيد بصدقها من طرف هيئة فنية محايدة.

2.3 أهداف المراجعة

الهدف الجوهري للمراجع يتمثل في مهمة فحص الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة الصناعية أو التجارية لضمان صدق وتناسق حسابات ونتائج هذه المؤسسة، واحترام معايير المراجعة ومبادئ المحاسبة المقبولة عموما.[1]

كما يمكن اعتبار أن هناك أهدافا تقليدية للمراجعة وأخرى حديثة يمكن ذكرها في الآتي:[2]

1.2.3 الأهداف التقليدية للمراجعة

تتمثل أهم الأهداف التقليدية للمراجعة فيما يلي:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها، والتقرير عن مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مسجل بالدفاتر والسجلات المحاسبية.

[1] Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'audit**, BERTI Editions, Alger, 2005, p: 07.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص14.

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمؤسسة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديها.

2.2.3 الأهداف الحديثة للمراجعة

تتمثل أهم الأهداف الحديثة للمراجعة فيما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
- تقييم أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق عدم الإسراف واستغلال أمثل للموارد في جميع نواحي نشاط المؤسسة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسة بصورة عامة، حيث لم يعد تحقيق أكبر ربح ممكن هو الهدف الأساسي، وإنما هناك أهداف أخرى من بينها، العمل على تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

المطلب الثاني: معايير المراجعة

تقوم مراجعة الحسابات مثل غيرها من العلوم والمهن على عدة معايير أو مقاييس أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في أطرها ويسهرون على احترامها في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل.

تعتبر معايير مراجعة الحسابات المتعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدمة محاسبيا، المرشد للقضاء وللمحاكم والممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم والعمل، ووفقا لهذه المعايير يتحقق توفير معلومات مالية تستجيب لمتطلبات وحاجيات مختلف الأطراف المستفيدة منها، على اعتبار أنها تعطي صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954، ضمن كتاب بعنوان معايير المراجعة المتعارف عليها تضمن هذا الكتاب معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:[1]

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، 2012، ص55.

- معايير عامة تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.
- معايير العمل الميداني تخص إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.
- معايير إعداد التقرير تتعلق بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.

تعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريبا.

1. المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع المالي، وبالتالي. يمكن القول أنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته ومغزاه، يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويحترم قواعد وأخلاقيات السلوك المهني المتعارف عليها.[1]

وتنقسم المعايير العامة إلى:

1.1 معيار التدريب والكفاءة

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لآراء المراجع يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملي والاستقلال عند إبداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملي.

1.1.1 التأهيل العلمي

معنى التأهيل العملي أن يكون لدى المراجع مؤهلا جامعيا في المحاسبة والمراجعة والحصول على قدر كاف من المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء.

2.1.1 التأهيل العملي

معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مراجعا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو مستوى عال من الخبرة في مهنة المراجعة.

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص49.

2.1 الاستقلال

لكي تصل مهنة المراجعة إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم مراجعتها، يجب أن تتوفر على بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة.

ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم، يجب أن يتم مراجعتها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون هناك أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول القوائم المالية.

3.1 بذل العناية المهنية اللازمة

يستوجب معيار بذل العناية المهنية اللازمة تحمل المسؤولية عند أداء المهمة، فيؤدي ذلك بكل إخلاص وأمانة.

وهناك من يرى بأنه يجب توافر شروط عامة في المراجع منها:[1]

- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة.
- إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.
- إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.
- أن يعمل المراجع دائما على تطوير خبرته المهنية.
- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

2. معايير العمل الميداني

تهتم هذه المعايير بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذه لها.

كما تجدر الإشارة إلى أن معايير العمل الميداني أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للمراجعة، وتشمل معايير العمل الميداني ثلاثة معايير أساسية والتي يمكن ذكرها في الآتي:[2]

- وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين.
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، جامعة آل البيت، الأردن، 2006، ص41.

[2] Simon Pascal **, Audit financier, Organisation**, Paris, 1987, P: 23 .

- حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

1.2 التخطيط السليم والإشراف على المساعدين

يجب أن يكون البرنامج المستعمل لتنفيذ إجراءات وعمليات المراجعة على شكل خطة مكتوبة، والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها، وكذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنهاء برنامج المراجعة وتنفيذه بالكامل.

فالاعتماد المتزايد على أنظمة الرقابة الداخلية مع زيادة وتوسع استعمال طرق المعاينة في عملية المراجعة واستخدام أسلوب المراجعة المستمرة وكذلك تطور تشغيل البيانات، زاد من أهمية تخطيط برنامج المراجعة وجعلها مرحلة هامة لتنفيذ عملياتها.

ولتحقيق هذا المعيار، يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة الآتية:[1]

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع.
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص.
- الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم.

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المراجع للبيئة التي سيقوم بمراجعتها، فبيئة المراجع هي العوامل المحيطة بالمراجعة داخلية كانت أم خارجية والتي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

تتمثل البيئة الخارجية في العوامل المؤثرة والظروف الخاصة بالمؤسسة التي تتم فيها عملية المراجعة.

أما البيئة الداخلية فهي تتمثل في العوامل المؤثرة والظروف الخاصة بمكتب المراجعة أي محيط القائمين بعملية المراجعة، فكلاهما تؤثران وتفرضان بعض القيود على المراجع عند تخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة، فمن العوامل الخارجية الخاصة بالمؤسسة الهيكل التنظيمي الخاص بها، نوع النظام المحاسبي المطبق، ومستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية، أما العوامل الداخلية فتتمثل في طاقة العمل المتاحة ونوعيتها، قيود الوقت، التكلفة والعائد ويمكن إضافة معايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة.

فتخطيط عملية المراجعة يساعد على التوفيق بين الظروف البيئية والعوامل المؤثرة لكل من المؤسسة ومكتب المراجعة.

---

[1] عبد الفتاح الصحن ودرويش محمود ناجي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 38.

كما يمكن إضافة تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع والتي هي أولية حول المؤسسة، فهذه الأخيرة تزيد من جودة الخطة الموضوعة من طرفه.

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المراجع لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة المراجعة وتحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المراجع في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة وبرنامج المراجعة.

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية تخطيط المراجعة بعد تخصيص المساعدين، فيجب متابعتهم والاطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل المكلفين به على أحسن وجه وتقييم أدائهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

مما سبق، يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط ووضع برنامج للمراجعة، هو أنها تبيّن مجال الفحص والاختبارات المراد القيام بها وكذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات والفحص، وخطوات الفحص الضرورية والتوقيت، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز ومراقبته.

وبصفة عامة، يمكن ذكر بعض العناصر التي تساعد في نجاح توجيه وتخطيط مهمة المراجعة والتي هي كما يلي:

- حصول المراجع على معلومات أولية حول المؤسسة وتجديدها إن وجدت.
- تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المراجع معقدة كلما أستوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر.
- تخطيط المهمة باشتراك إدارة المؤسسة محل المراجعة.
- اشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة العمل.
- تجديد الخطة الموضوعة من طرف المراجع كلما أستوجب الأمر وذلك بأخذه بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية المراجعة.

2.2 تقييم نظام الرقابة الداخلية

هذا المعيار هو الثاني من معايير العمل الميداني والذي من خلاله يحدد إطار المراجعة ونطاق الفحص ومدى ونوع الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها، وطبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.

وحتى يتمكن المراجع من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي:

- افتراض وجود نظام للرقابة الداخلية جيد، ويضع المراجع برنامجا مبدئيا والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.

- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة، يفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المراجعين والمساعدين.
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالمراجعة حتى يتوصل إلى تقارب ما بين أحكامهم.

3.2 حصول المراجع على الأدلة الكافية

لتحقيق هذا المعيار، يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة ومتكاملة لجمع الأدلة، والهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم والمعلومات المالية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم والسجلات المحاسبية والتي هي أساس الرأي الذي يبديه المراجع، فكلما يصل المراجع إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلّما كان رأيه النهائي له مصداقية وأقل مخاطر، ففي بعض الأحيان يتطلب من المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار.[1]

3. معايير إعداد التقارير

بعد عرض المعايير العامة أو الشخصية التي يجب توافرها في المراجع أولا، ومعايير العمل الميداني ثانيا، يتم ثالثا عرض معايير إعداد التقارير التي من خلالها يبدي المراجع رأيه ويدوّن فيها النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها.

تتمثل معايير إعداد التقرير في الآتي:[2]

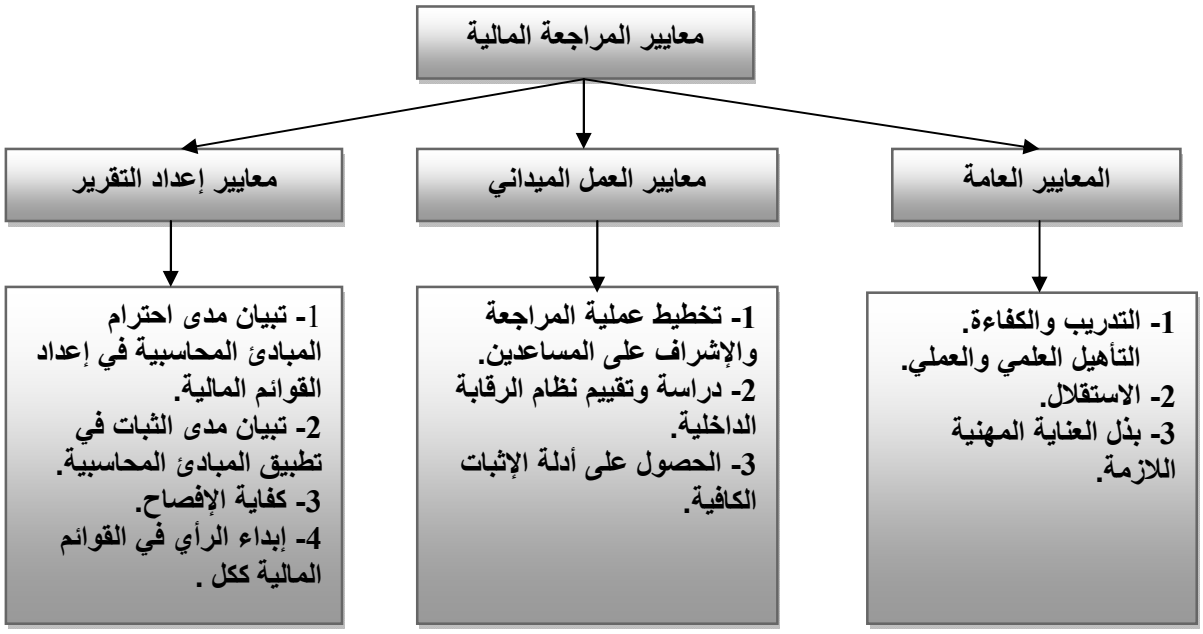
- يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة.
- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي معبرة تعبيرا كافيا عما تحمله هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك.
- يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه، وفي حالة استحالة ذلك يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

يمكن تلخيص معايير المراجعة السابق ذكرها من خلال الشكل رقم (02).

[1] محمد سمير الصبان وهلال عبد الله عبد العظيم، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.ص166.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص81.

الشكل رقم (02): معايير المراجعة المالية



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على:

O. Ray Whittington, Kurt Pany, principles of auditing, twelfth edition, McGraw-Hill, New York,P:37, 1998.

المطلب الثالث: أخلاقيات السلوك المهني في المراجعة المالية

تضع الهيئات المهنية في المجالات المختلفة كالمحاماة والطب والهندسة وغيرها من المهن، دليلا للسلوك المهني الذي يجب على أعضائها وممارسيها الالتزام بها، وذلك حرصا على كرامة المهنة وثقة المجتمع بها.

كذلك في مهنتي المحاسبة والمراجعة، فإن أهم ما تسعى إليه المنظمات المهنية في العالم هو ثقة الجمهور والمجتمع المالي بالمهنة، ويتطلب ذلك من هذه المنظمات وضع مدونة لأخلاقيات المهنة تحتوي على المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية تكون بمثابة مقاييس للسلوك المهني يلتزم بها مراجعو الحسابات عند القيام بأعمالهم، وعند تعاملهم مع زملاء المهنة وكذا زبائنهم.

1. مفهوم أخلاقيات السلوك المهني في المراجعة المالية

تمثل أخلاقيات السلوك المهني تلك القيم الأخلاقية والمبادئ التي يجب على المراجع العضو الالتزام بها عند قيامه بأعماله المهنية.

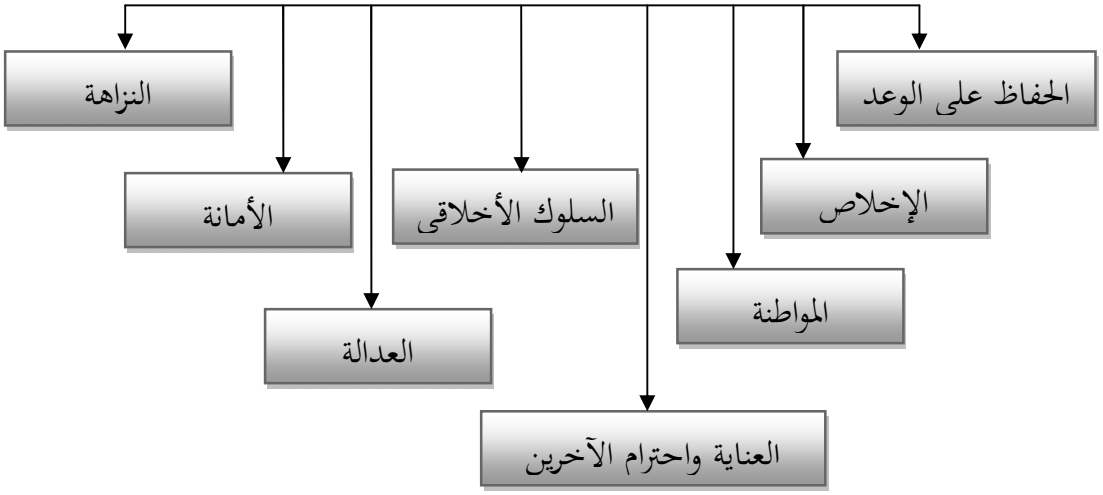
1.1 الأخلاقيات

تعبر الأخلاقيات على مجموعة من القيم والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، أو هي مقاييس أخلاقية تميز الصواب من الخطأ، ويعد السلوك الأخلاقي في المجتمع ضروريا حتى يعمل على

نحو منظم ومنسجم، وتتعلق المبادئ الأخلاقية بخصائص مثل الأمانة والنزاهة والاعتمادية والمسؤولية وجوانب أخرى.

ويمكن عرض خصائص معظم الأفراد المرتبطين بالسلوك الأخلاقي من خلال الشكل رقم (03).

الشكل رقم (03): المبادئ الأخلاقية لأفراد المراجعة



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 89.

في مجال المراجعة تمثل الأخلاقيات تلك المقاييس للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم عمل المراجعة الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل، بحيث تمثل قواعد يجب على أعضاء المهنة الالتزام بها في جميع نواحي العمل، وتسمى أيضا بقواعد السلوك المهني أو آداب وسلوك المهنة.

2.1 أنواع أخلاقيات السلوك المهني في المراجعة

يمكن تحديد أنواع أخلاقيات السلوك المهني في المراجعة حسب الزاوية التي ينظر منها إلى هذه الأخلاقيات وذلك كما يأتي:[1]

1.2.1 أنواع أخلاقيات السلوك المهني في المراجعة حسب السلطة التي وضعتها

يوجد نوعان من الأخلاقيات حسب هذه الزاوية وهما:

- أخلاقيات تتمثل في قواعد قانونية يضعها المشرع، ومبادئ تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة، والتي تحكم المراجعة المالية للمؤسسات.
- أخلاقيات في شكل قواعد تنظيمية تتمثل في المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني.

[1] عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص 79.

2.2.1 أنواع أخلاقيات السلوك المهني في المراجعة حسب شكل صدورها ووسيلة إثباتها

يوجد نوعان من الأخلاقيات حسب هذه الزاوية وهما:

- أخلاقيات عبارة عن قواعد مكتوبة، والتي تكون مثبتة كتابة سواء صادرة عن السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة أو نشرات من المنظمة المهنية.

- أخلاقيات عبارة عن قواعد عرفية، والتي يقصد بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف المراجعون عليها ويلتزمون بإتباعها والتمسك بها والعمل على احترامها، ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دونما حاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابية.

3.1 أهداف أخلاقيات السلوك المهني في المراجعة

تتمثل أساسا أهداف أخلاقيات السلوك المهني في تحقيق عدة أغراض، يمكن حصر أهمها في الآتي:[1]

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته من بين المهن الأخرى.

- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية.

- دعم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملي للمراجع وحياده في عمله والشروط التي يضعها المشرع لمزاولة المهنة.

- بث الثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المراجعين كالمستثمرين وأطراف أخرى، بأن المراجعين سوف يلتزمون عند تقديمهم للخدمات وتأدية الأعمال الموكلة إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

2. مبادئ وأخلاقيات السلوك المهني في المراجعة المالية

حدد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة الصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني والدستور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة، الذي يحتوي على ما يلي:[2]

1.2 المبادئ الأخلاقية للسلوك المهني

وهي المبادئ المتعلقة بالسلوك المهني التي يجب على أعضاء المهنة الالتزام بها بغض النظر عن كونهم يعملون في أحد مؤسسات المحاسبة والمراجعة، أو كمحاسبين في أحد المؤسسات الاقتصادية أو الحكومية أو في أي قطاع آخر.

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، 2012، ص 74.

[2] مقداد أحمد الجليلي ووحيد محمود رمو، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري**، مجلة تنمية الرافدين، العدد 102، مجلد 34، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، بغداد، 2012، ص: 119.

تتمثل المبادئ الأخلاقية للسلوك المهني في الآتي:

1.1.2 المسؤوليات

يجب على المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية، أن يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة النشاطات التي يؤديها.

2.1.2 الصالح العام

يجب على المراجع أن يقبل الالتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام، وشرف المهنة والثقة العامة، وأن يثبت التزامه وولائه للمهنة.

3.1.2 الاستقامة

يجب على المراجع ومن أجل المحافظة على ثقة الجمهور فيه، أن يؤدي كافة المسؤوليات بأعلى قدر من الاستقامة.

4.1.2 الموضوعية والحياد

يجب أن يبقى المراجع موضوعيا ومتجردا من صراعات المصالح أو أي تأثيرات خارج أو داخل المؤسسة عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وينبغي أن يتمتع المراجع بالحياد في الحقيقة والظاهر عند تقديم خدمات المراجعة وإبداء الرأي.

5.1.2 العناية المهنية

ترتبط العناية المهنية اللازمة بمدى تحسين العمل وإتقانه، وما يتطلب ذلك من الاستمرار في تنمية المراجع لكفاءته المهنية، وأداء العمل على أكمل وجه، وتحقيق جودته، وتنفيذ مسؤولياته المهنية بأقصى قدر ممكن.

6.1.2 مجال وطبيعة الخدمة المقدمة

يجب أن يتابع المراجع مبادئ ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال وطبيعة الخدمات التي يؤديها.

2.2 أخلاقيات السلوك المهني

وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1973 دليلا لقواعد السلوك المهني يتضمن قسما خاصا بقواعد وآداب وسلوك المهنة، يتضمن خمس قواعد أخلاقية تتمثل في الآتي:[1]

1.2.2 الاستقلال والنزاهة والموضوعية

يعني الاستقلال ضرورة تمتع المراجع بالاستقلالية عند إبداء رأيه حول القوائم المالية، أما النزاهة والموضوعية، فتوجب عليه إبداء رأيه وتقديم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع رأيه للآخرين.

---

[1] عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012، ص: 20.

2.2.2 القدرة والمعايير الفنية

تستوجب القدرة على المراجع عدم قبوله مراجعة حسابات إحدى المؤسسات التي يرى بأنه لا يمكن إكمال عمليات المراجعة وإبداء الرأي بالكفاءة المهنية اللازمة، وأن لا يقترن اسمه بالتصديق على القوائم المالية لإحدى المؤسسات إلا إذا كانت العملية متماشية مع معايير المراجعة المتعارف عليها، وأن لا يبدي كذلك رأيه حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، إلا إذا كانت تلك القوائم تتضمن فعلا تطبيقات للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى عدم اقتران اسمه بأي تنبؤ لعمليات مستقبلية بطريقة تجعل الغير يعتقد أن المراجع يؤكد إمكانية تحقيق ذلك التنبؤ.

3.2.2 المسؤوليات اتجاه الزبائن

يجب على المراجع أن يحافظ على سرية معلومات زبونه، وعدم الإفصاح عن المعلومات الهامة والإستراتيجية إلا بعد موافقة ورضا الزبون، مع ضرورة الاتفاق على الأتعاب، وتجنب الأتعاب الشرطية التي تكون على أساس التوصل إلى نتائج معينة.

4.2.2 المسؤوليات اتجاه الزملاء

تقتضي هذه القاعدة من المراجع عدم التنافس وأخذ حقوق الغير، فيجب على المراجع عدم القيام بمنافسة زميل آخر الذي يقدم خدمة لزبون هو حاليا يحصل على نفس الخدمة من الزميل، كما يجب على المراجع أيضا أن لا يقدم عروضا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من اجل توظيف عاملين بمكتب أحد الزملاء دون إخبار الزميل أولا.

5.2.2 المسؤوليات والأعمال الأخرى

تتضمن هذه القاعدة الأعمال الآتية:

- الأعمال المخلة بأخلاقيات السلوك المهني التي تضر بالمهنة.
- لا يجوز لمزاول المهنة الإعلان للحصول على مزيد من الزبائن.
- عدم الحصول على عمولات لأي غرض كان.
- عدم قبول مزاولي المهنة أي عمل أو ارتباط بوظيفة معينة تؤدي إلى إضعاف قدرته على تقديم الخدمات المهنية، والتأثير السلبي على موضوعيته وحياده.
- عدم مزاولة المهنة إلا بعد أن يأخذ المكتب شكله القانوني حسب التشريعات المحددة.

من خلال عرض لأخلاقيات السلوك المهني في المراجعة، يمكن القول أنه على المنظمات المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة وكذا الهيئات التي تضع القوانين في البلد، وضع مجموعة من القواعد القانونية ودليل

يمثل المبادئ التي تحدد أخلاقيات السلوك المهني التي يتوجب على المراجع التحلي والالتزام بها، بهدف تطوير مهنة المراجعة المالية وكسب ثقة الأطراف التي لها علاقة بخدماتها.

3.2 الأسس الشرعية لأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

تعتبر الأخلاق من الجوانب التي أولت لها الشريعة الإسلامية أهمية كبيرة، حيث تعتبرها القاعدة التي يتم على ضوئها التشريع في مختلف مجالات الحياة الاجتماعية والاقتصادية.

من أهم أخلاقيات المحاسب والمراجع حسب الشريعة الإسلامية ما يأتي:[1]

1.3.2 الأمانة

قدر الإسلام الأمانة وكذلك القوة على أداء المهام وتحمل المسؤوليات، وبالتالي يجب على المهني في مجال المحاسبة أو المراجعة أن يتصف بالكفاءة والأهلية، لقوله تعالى: "إِنَّ خَيْرَ مَنِ اسْتَأْجَرْتَ الْقَوِيُّ الْأَمِينُ".[2]

2.3.2 مبدأ الاستخلاف في الأرض

خلق سبحانه وتعالى الإنسان وجعله خليفة في الأرض لتعميرها، وهذا الاستخلاف في الأرض يقوم على أساس أن كسب الإنسان للمال لا يعتبر غاية وإنما وسيلة للعيش الكريم له ولأسرته ومجتمعه، وكذلك مسؤول عن ماله من أين اكتسبه وفيما أنفقه، وعلى المراجع أن يأخذ بكل هذه المبادئ عند أدائه لأعماله المهنية.

3.3.2 الإخلاص

على المراجع أن يؤدي عمله بإخلاص من خلال اجتناب الرياء أو تلقي المدح من الآخرين، وكذلك لا يخضع للضغوط والمؤثرات الداخلية والخارجية، حيث يقوم بعمله امتثالا للالتزام الديني وأداء للواجب المهني حتى ينال الثواب والأجر بالإضافة إلى ما يحصل عليه من مقابل مادي نظير الجهد الذي يبذله.

4.3.2 التقوى

معنى التقوى مخافة الله عز وجل في السر والعلن والامتثال لأوامر الله عز وجل واجتناب نواهيه، والتي تحمي الإنسان من العواقب السيئة التي تعود عليه نتيجة انحرافه عن الشريعة الإسلامية، خاصة في مجال المال الذي هو فتنة للبشر، لقوله تعالى :"وَمَن يَتَّقِ اللَّهَ يَجْعَل لَّهُ مَخْرَجًا وَيَرْزُقْهُ مِنْ حَيْثُ لَا يَحْتَسِبُ"[3]، وعلى المراجع أن يتقي الله عند أدائه لمهامه ومعاملاته المالية.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص: 509.

[2] الآية 26 من سورة القصص، القرآن الكريم.

[3] الآية 02 و03 من سورة الطلاق، القرآن الكريم.

5.3.2 الإحسان وإتقان العمل

بالإضافة إلى أداء المراجع لواجباته المهنية، عليه أيضا أن يتقن عمله وينجزه على أحسن وجه لبلوغ مرتبة الإحسان، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال توفر المستوى اللازم من التأهيل العلمي والعملي والتفقه الديني للمراجع.

6.3.2 مراقبة الله تعالى

يراقب الله عز وجل عباده في جميع أفعالهم وأقوالهم الظاهرية منها والباطنية، وهذا يتطلب من المراجع أن يقوم بواجباته أو ما يطلب منه القيام به دون مراعاة مراقبة الناس له أو من يراقبه من الهيئات والمنظمات المهنية للمراجعة في جميع تصرفاته وأقواله، وتعتبر رقابة ذاتية لا تتحقق إلا إذا ارتبطت بالعقيدة والشعور برقابة من لا يخفى عليه شيء في الأرض ولا في السماء.

7.3.2 محاسبة الله للعباد

يحاسب الله عباده يوم القيامة على كل صغيرة وكبيرة، لقوله تعالى:"إِنَّ اللَّه كَانَ عَلَى كُلّ شَيْء حَسِيبًا "[1]، وما ينبغي على المراجع أن يتذكر دائما أنه مسؤول أولا أمام الله، ثم أمام مجتمعه ومن يراقبه كالمنظمات المهنية ومن يحتاج خدماته وحتى أمام نفسه.

المبحث الثاني: التطورات الحاصلة في مجال المراجعة المالية

توجد حاليا جملة من المفاهيم والقضايا تطرح عدة أسئلة فيما يتعلق بالمراجعة المالية نتجت عن تطور المراجعة والبيئة التي تعمل فيها، فمثلا ظهور عدة حالات لإفلاس الشركات التي تمت مراجعتها بتقارير نظيفة طرح قضية استقلال المراجع المالي ومدى التزامه بسلوك وأخلاقيات المهنة، وكذلك جودة المراجعة، ووجود تباين بين ما يقوم به المراجع فعلا وبين ما يتوقعه المستفيدون من نتائج أعماله، وكذلك بين ما يقوم به المراجع فعلا وبين ما تقره المعايير المهنية طرح قضية فجوة التوقعات.

يتم في هذا المبحث عرض لأهم التطورات الحاصلة في مجال المراجعة.

المطلب الأول: جودة المراجعة وفجوة التوقعات

ما يجب تحقيقه في أي مجال إنتاجي هو الجودة اللازمة بالمواصفات المطلوبة، سواء كان ذلك سلع أو خدمات، والمراجعة تعتبر خدمة يجب أن تتميز بمجموعة من المواصفات حتى تلقى القبول العام من طرف الجمهور ويكون هناك طلب على الخدمات التي تقدمها، وإذا لم تتحقق الجودة اللازمة نتج عن ذلك ما

[1] الآية 86 من سورة النساء، القرآن الكريم.

يعرف بفجوة التوقع بين ما تؤديه هذه الخدمة فعلا من طرف الشخص المؤهل لذلك، وبين ما يتوقعه الأطراف التي لها علاقة بنتائج عملية المراجعة.

هذا المطلب يوضح مفهوم كل من جودة المراجعة وفجوة التوقعات.

1. جودة المراجعة

تطور مفهوم الجودة عبر الزمن انطلاقا من مفهوم جودة المنتج النهائي وصولا إلى مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وابتداء من القرن الحادي والعشرون انتقل العالم إلى مفهوم جودة أداء الخدمات المقدمة إلى الزبائن، وبسبب اتساع مجال المؤسسات الاقتصادية الخدمية فإن جودة الخدمة وما يرتبط بها من رضا للزبون يمثل أساس النجاح لأي مؤسسة.

يرتبط نجاح وتطور مهنة المراجعة وكذا مصداقيتها ارتباطا وثيقا بجودة الخدمات التي تقدمها، ويكون عمل مكتب المراجع ناجحا إذا كان هناك توافق لجودة العمل بالنسبة للمظهر والجوهر، لذلك فإن الجودة ضرورية لمكاتب المراجعة التي ترغب في الحفاظ على زبائنها لا سيما الجيدين منهم والذين يطلبون نوعية جيدة لعملية المراجعة مقابل دفع الأتعاب المناسبة للخدمات التي يتلقونها، وفيما يلي عرض للتعاريف المختلفة لجودة الأداء المهني للمراجع.

1.1 تعريف جودة المراجعة

تعددت وتباينت التعاريف التي أعطيت للجودة بصفة عامة من قبل الكتاب والمهتمين بها، لذلك يعتبر من الصعب وضع تعريف موحد لمعنى ومضمون الجودة وأبعادها المختلفة، فتعريف الجودة يختلف بحسب الخلفية التي ينطلق منها، فهناك من ينظر إلى الجودة من ناحية المخرجات أو المنتج، وهناك من ينظر إليها من ناحية العمليات، وهناك من ينظر إليها من ناحية العرض، وهناك من ينظر إليها من ناحية القيمة، ومنهم من ينظر إليها من ناحية الزبون.

وقد عرفت الجودة من خلال التمييز بين أربعة مستويات لها، والمتمثلة في الآتي:[1]

- جودة المطابقة، أي مطابقة جودة المنتج للخصائص والمواصفات المحددة في التصميم.
- إرضاء الزبائن، وذلك من خلال الاقتراب منهم، وتفهم احتياجاتهم ومحاولة تلبية هذه الاحتياجات.
- القيمة المطلوبة من قبل السوق الخاصة بالمنافسة، وذلك من خلال دراسة السوق وتحليل متغيراته.
- إدارة القيمة للزبون، من خلال استعمال أدوات القياس ومؤشرات تحليل العلاقة (قيمة /زبون).

[1] Jean Brilman , **les meilleurs pratiques du management** , au cœur de la performance, édition d'organisation, , Paris, 3ème édition, 2001, p : 91

في مجال المراجعة المالية، تتعدد عناصر الجودة ويصعب تحديدها بشكل واضح، ومن أهم التعاريف لجودة المراجعة ما يأتي:

كما عرفت جودة المراجعة على أنها "مجموعة الخصائص الفنية النوعية في المراجعة، والتي تلبي حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع".[1]

كما تعرف جودة المراجعة من منظور المنظمات المهنية على أنها "الالتزام بمعايير المراجعة، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكاتب المراجعة، وتتعلق معايير الأداء في مكاتب المراجعة بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب المراجعة كالنزاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد كي يتمكنوا من الوفاء بالمسئوليات المكلفين بها، وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق المواءمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وتوفير توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بالمكاتب، وأخيرا ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة".[2]

2.1 خصائص جودة المراجعة

حددت إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الأوربي الجودة في المراجعة على أنها "الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات المراجعة".

تتضمن هذه الخصائص ما يأتي: [3]

1.2.1 الأهمية

أي مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في المراجعة، وبالتالي يمكن أن تقيم بأبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل وتأثير أداء الزبون على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.

2.2.1 الموثوقية أو إمكانية الاعتماد

يجب أن تعكس نتائج عملية المراجعة والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير المراجعة أو ما تقدمه عملية المراجعة من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية المراجعة.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 43.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 08.

[3] أمال محمد محمد عوض، "**أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الإسكندرية، العدد2، المجلد 45، 2008، ص: 41.

3.2.1 الموضوعية

بحيث يتم إنجاز عملية المراجعة بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة، فالمراجع يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي.

4.2.1 المجال

يجب أن تحدد خطة مهمة المراجعة بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة ناجحة، و تنفيذ عملية المراجعة بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة.

5.2.1 التوقيت الملائم

معنى ذلك تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج المراجعة عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة.

6.2.1 الوضوح

أن يكون تقرير المراجعة واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية المراجعة، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير.

7.2.1 الكفاءة

يقصد بالكفاءة تخصيص الموارد على عملية المراجعة بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية المراجعة.

8.2.1 الفعالية

يجب أن تلقى نتائج واستنتاجات وتوصيات المراجعة الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت مراجعة أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

3.1 رقابة الجودة لخدمات المراجعة

تعني رقابة الجودة على المنتجات تلك الوسائل والطرق الكفيلة بفحص المنتج واختباره من أنه يتضمن مقاييس معينة ومحددة مسبقا تضمن له الجودة اللازمة.

1.3.1 تعريف رقابة الجودة

في مجال المراجعة وحسب المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.فإن، رقابة الجودة تعني "كافة السياسات والإجراءات التي تتبعها مكاتب المراجعة، والتي يمكن بواسطتها التأكد بأن

كافة الآراء التي تقدمها في عمليات المراجعة التي يقومون بها، تعكس مراعاتها لمعايير المراجعة المتعارف عليها".[1]

2.3.1 عناصر الرقابة على جودة المراجعة

تضع المنظمات المهنية عناصر لمراقبة الجودة على الأعمال المهنية في مؤسسات المحاسبة والمراجعة، وعلى هذه الأخيرة وضع السياسات والإجراءات والآليات اللازمة للالتزام بهذه العناصر والمتطلبات، وتشمل هذه العناصر ما يأتي:[2]

أولا: الاستقلال والاحترام والموضوعية

يتطلب هذا العنصر أن يكون كل من يقوم بمراجعة الحسابات مستقلا في الظاهر والواقع، ويوفي بمسؤولياته المهنية باحترام كاف، وكذلك بكل موضوعية.

من أهم الإجراءات لمراقبة الالتزام بهذا العنصر، عمل استقصاء سنوي حول المصالح المادية المباشرة وغير المباشرة يوجه لكل شريك أو عضو بمكتب المراجعة، والتأكد من أنه ليس لهم مصالح مع الزبون، مثل امتلاك أسهم أو حصص، العمل كمورد أو زبون لعميل المراجعة، عضوية في مجلس الإدارة.

ثانيا: إدارة الأفراد

يتطلب هذا العنصر أن تقوم إدارة مؤسسة المراجعة بوضع السياسات والقيام بالإجراءات التي تؤكد للمؤسسة بأن:

- كل الأفراد الجدد مؤهلين لأداء العمل المهني بكفاءة مهنية عالية؛
- العمل يخصص للأفراد الذين لديهم كفاءة مهنية وعملية عالية؛
- كل الأفراد يشاركون في برامج التعليم المهني المستمر، وأنشطة التنمية المهنية، والتي تمكنهم من الوفاء بمسؤولياتهم والتكليفات المحددة لهم؛
- الأفراد الذين تم اختيارهم للترقية لديهم المؤهلات الكافية للوفاء بمسؤولياتهم المهنية.

من أهم إجراءات الرقابة على إدارة الأفراد، أن يتم تقييم أداء كل عضو في مؤسسة المراجعة في كل مهمة يقوم بها بواسطة تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.

---

[1] منهل مجيد أحمد العلي وشيماء محمد سمير الراوي، **تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 19، المجلد 6، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، بغداد، 2010، ص 161.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 44 – 47.

ثالثا: قبول والاستمرار في مراجعة العملاء

متطلبات هذا العنصر أن يتم وضع السياسات والإجراءات اللازمة لاتخاذ قرار قبول، أو الاستمرار في العلاقة مع الزبون، وأن تعمل هذه السياسات والإجراءات على تدنية مخاطر الارتباط بعميل له إدارة غير نزيهة، ويجب أن يقتصر المكتب نشاطه على المهام التي يمكنه أداءها بكفاءة مهنية عالية.

من الإجراءات الممكنة للرقابة على هذا العنصر، تطبيق نموذج تقييم الزبون وإدارته، والنظر في آراء مراجع الحسابات السابق للزبون الحالي، وتتبع المعلومات الخاصة بالزبون من جهات إشرافية ورقابية أخرى.

رابعا: أداء التكليف

يتطلب هذا العنصر وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن العمل الذي يقوم به المساعدون يتماشى والمعايير المهنية واللوائح والمعايير الموضوعة لمراقبة الجودة المهنية الخاصة بالمكتب.

من أهم الإجراءات للرقابة للوفاء بهذا العنصر، ضرورة وجود مدير متفرغ للمكتب يمكن استشارته في الجوانب الفنية، وأن يوافق المدير على التكليفات قبل البدء فيها.

خامسا: المتابعة

متطلبات هذا العنصر وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن عناصر مراقبة الجودة الأربعة السابقة تطبق بفعالية.

من الإجراءات الممكنة للرقابة على هذا العنصر، أن يكون هناك شريك بالمكتب مختص في مراقبة جودة أعمال المراجعة، وأن يختبر هذا الشريك إجراءات مراقبة الجودة مرة سنويا على الأقل، والتأكد من استمرار التزام المكتب بهذه الإجراءات.

سادسا: الاتصال المتكامل

يتطلب هذا العنصر من عناصر جودة المراجعة، وجود قنوات ووسائل اتصال تسمح بتوصيل سياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة إلى العاملين بالمكتب، بطريقة تقدم تأكيدا معقولا بأن هذه السياسات والإجراءات قد تم فهمها وتطبيقها، من ناحية، وجعل إدارة المكتب تتابع رد فعل هذه السياسات والإجراءات من ناحية أخرى.

من أهم إجراءات تحقيق الاتصال المتكامل، وجود قوائم بسياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة يتم تسليمها وشرحها للعاملين بالمكتب، وتنظيم اجتماعات دورية مع العاملين لمناقشة هذه السياسات والإجراءات، والسماع لتعليقات وآراء العاملين حولها، كوسيلة للتغذية العكسية.

من خلال ما سبق، فإن قياس جودة المراجعة باعتبارها خدمة، يتم من خلال تحديد خصائص أساسية يتم وضعها ويجب تحقيقها ومراقبة ذلك من خلال إجراءات وسياسات، ويمكن أن يتم قياس تلك الجودة مرتين، الأولى قبل حصول الزبون على الخدمة لقياس ما يسمى بالجودة المتوقعة، والثانية بعد حصول الزبون على الخدمة لقياس الجودة الفعلية، ومن خلال الفرق بين المتوقع والفعلي ينتج ما يسمى بفجوة التوقعات، يتم على أساسها تحديد درجة رضا الزبون.

2. فجوة التوقعات

يوجد هناك ثلاثة أطراف أساسية معنية بخدمات المراجعة وهي المراجع والمؤسسة محل المراجعة ومستخدمي تقرير المراجع، وقد يكون لدى هذه الأطراف توقعات معينة من وراء وظيفة المراجعة بمستوى يفوق كثيرا ما تهدف إليه هذه الوظيفة، مما يترتب على ذلك عدم تمكن المهنة من تلبية ومواجهة هذه التوقعات المتزايدة بما يؤدي إلى سوء الفهم ويحدث ما يطلق عليه بفجوة التوقعات في المراجعة.

1.2 تعريف فجوة التوقعات

قال تعالى "... وَهُمْ فِي فَجْوَةٍ مِنْهُ...".[1]

تعني هذه الفجوة الشيء الداخل، حيث إن الفتية كانوا في مكان داخل الكهف وليس عند الباب مباشرة، أي أن هناك فجوة أو مجال بين باب الكهف ومكان وجودهم داخل الكهف.

يستخدم مصطلح فجوة توقعات المراجعة لوصف الاختلافات بين توقعات الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة بخصوص ما يجب أن يقوم به المراجعون الخارجيون وبين تصوراتهم لما يقوم به المراجعون في الواقع الفعلي.

وعلى هذا الأساس، فإن الفجوة هي ناتج الاختلاف في توقعات الأطراف ذات المصلحة بما يقوم به المراجع والتي تعكس معظمها متطلبات اجتماعية لما يجب أن يقوم به المراجع من دور وواجبات لضمان الإيفاء بحاجاتهم المرتبطة بالمؤسسات الاقتصادية التي يقوم بمراجعتها، ونظراً للاختلاف الحاصل فيما يؤديه فعلاً المراجع في الواقع الفعلي عن توقعات تلك الأطراف، حدثت تلك الفجوة وأخذت أبعاداً مهمة في التأثير.

من بين التعاريف التي قدمت لفجوة التوقعات " أنها الفرق بين ما يتوقعه الجمهور من مهنة المراجعة وبين ما تستطيع مهنة المراجعة تقديمه في الواقع".[2]

---

[1] الآية 17 من سورة الكهف، القرآن الكريم.

[2] عبد الرزاق محمد الفرح، "**العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن**"، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، المجلد 16، العدد 01، 2013، ص: 47.

2.2 مكونات فجوة التوقعات

تتمثل العناصر الأساسية المكونة لفجوة التوقعات فيما يلي:[1]

1.2.2 فجوة المعقولية

وتنشأ بسبب أن الأفراد المستخدمون للمعلومات المالية والذين يعتمدون في ذلك على تقرير المراجع يتوقعون دوراً أكبر للمراجعة مقارنة بما يتم أداؤه من الناحية الفعلية، أي يسود اعتقاد بأن المراجع يقوم بفحص كل العمليات المالية وأرصدة الحسابات، في حين أن ما يجري في الواقع العملي هو أن المراجعين يقومون بفحص عينات اختبارية من العمليات والأرصدة، فليس من المعقول بديهياً أن يتم فحص شامل لكل العمليات والأرصدة خصوصاً في ظل تعقد وكبر حجم المؤسسات وفي ضوء محددات الزمن والتكلفة.

2.2.2 فجوة الأداء

وهي الفجوة الناشئة بين ما يمكن توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول ومشروع عن طريق الأطراف المستفيدة من أعمالهم وبين تصورات هؤلاء لما يجري أداؤه من قبل المراجعين فعلاً، أي هو التباين بين أداء المراجع وفق تصورات المستخدمين للمعلومات المحاسبية وبين أدائه الفعلي، فقد يتصور المستخدمون أن دور المراجع وواجباته أكبر بكثير مما يتم تأديته فعلاً، وينتج في كثير من الأحيان عن ذلك تباين في التصورات نتيجة لنوعين من الفجوات في إطار فجوة الأداء هذه وهي:

1.2.2.2 فجوة المعايير الناقصة

وهي الفجوة فيما بين توقعات المستخدمين لما يجب أن يفعلوه أو يؤدونه من واجبات بشكل معقول وبين متطلبات المهنة والمعايير الموضوعة من قبلها لما يجب أن يؤديه المراجعون، لذلك فقد يتوقع المستفيدون أن يقوم المدقق بإعداد تقرير للمالكين عن مواقف اختلاس أصول المؤسسة بواسطة موظفيها الكبار، فيما لا تفرض المعايير ذلك على المراجع، وفي مثل هذه الحالة نجد أن هناك ولادة فجوة معايير ناقصة لا تغطي توقعات الأطراف المستفيدة، أي أن الأداء الناقص هنا ناتج من النقص في المعايير التي تضعها الجهات المهنية والتي لا تلبي توقعات الأطراف المستفيدة.

2.2.2.2 فجوة الأداء الناقص

وهي الفجوة الناتجة والحاصلة بين مسؤوليات وواجبات المراجعين وفقاً للمعايير المهنية وبين الأداء الفعلي للمراجعين في الواقع العملي، فإذا ما تطلبت المعايير المهنية من المراجعين الملاحظة والإشراف على عمليات

[1] حسين أمين حسين الباموني ومحمد حويش علاوي الشجيري، "**فجوة التوقعات المراجعة ومتطلبات التجسيير**"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 98، مجلد32، 2010، ص 296.

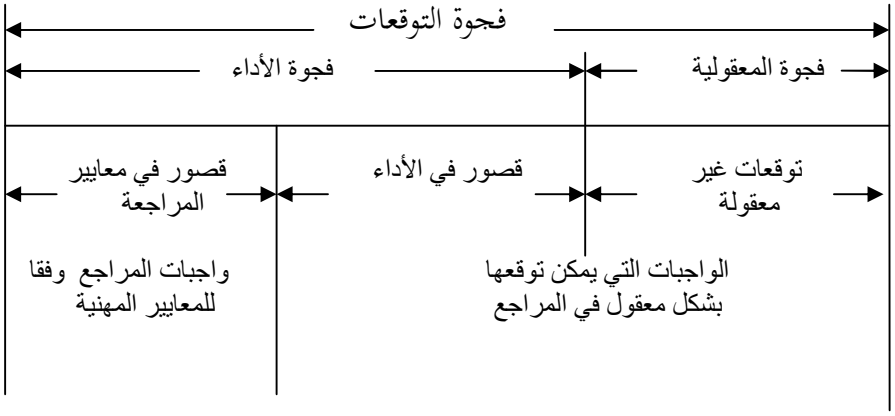
جرد البضاعة في المخازن مثلاً، ولم يقوموا بذلك واقعاً، فعند ذاك يوصف أداء عملية المراجعة بالأداء المعيب أو الناقص بسبب كونه لم يلتزم بما تفرضه المعايير المهنية التي تعكس متطلبات العمل ذي الجودة المهنية.

مما تقدم يمكن وصف عناصر فجوة التوقع في المراجعة من خلال الآتي:

- الفجوة بين ما يقوم به المراجع فعلاً وبين معايير المراجعة المقررة التي تحدد واجبات ومسؤوليات المراجع؛
- الفجوة بين ما يقوم به المراجع فعلاً وبين توقعات الأطراف المستفيدة والمجتمع بشكل عام لما يجب أن يقوم به المراجع.

يمكن توضيح مكونات فجوة التوقعات في المراجعة من خلال الشكل رقم (04).

الشكل رقم (04): مكونات فجوة توقعات المراجعة

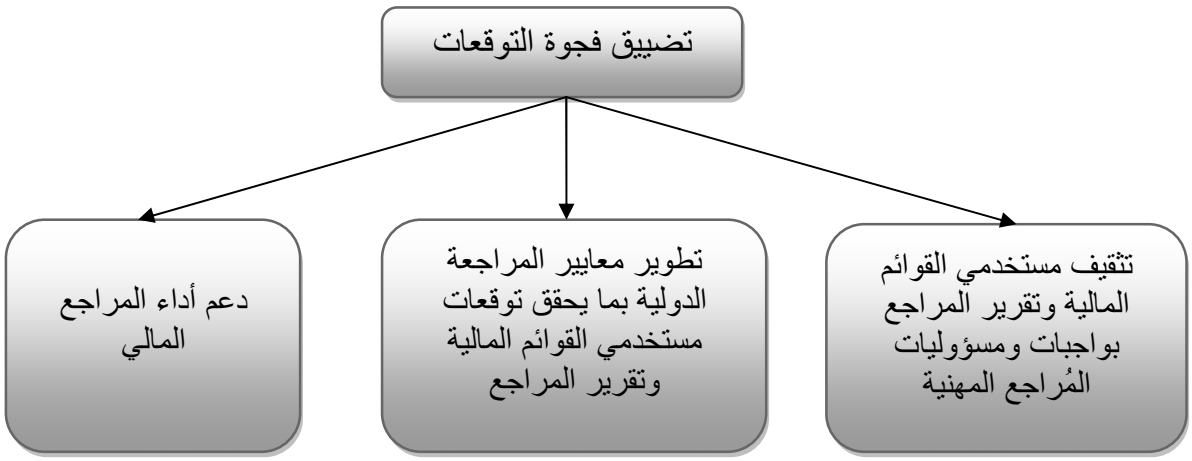


المصدر: إبراهيم سليمان عمر، أثر تعديلات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2008، ص33.

يستنتج مما سبق ذكره حول فجوة التوقعات، أن ما يجب عمله هو تضييق هذه الفجوة، وبالتالي على المنظمات المهنية المحلية أو الدولية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة، إعداد المعايير الكافية والتي تعتبر دليلا لعمل المراجع من جهة، ودراسة العوامل المؤثرة سلبيا على أداء المراجع وفق هذه المعايير من جهة أخرى والتقليل من درجة تأثيرها، بالإضافة إلى تثقيف مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات وواجبات المراجع حتى تكون توقعاتهم معقولة.

ويمكن توضيح أهم العوامل التي يمكن من خلالها تضييق فجوة التوقعات في الشكل رقم (05).

الشكل رقم (05): عوامل تضييق فجوة التوقعات



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على عبد الرزاق محمد الفرح، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 53.

المطلب الثاني: الاستقلالية في المراجعة وتحديد أتعابها

يعتبر الاستقلال أحد المعايير الشخصية الواجب توفرها في الشخص المراجع حتى يستطيع القيام بهذه المهمة وكسب ثقة الأطراف ذات العلاقة بخدماته، ويحصل عند إنهاء مهامه على أتعاب تتناسب مع الجهد الذي يبذله.

1. استقلالية المراجع

يعتبر الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الحرة الأخرى، فالمحامي مثلا يكون دائما في موقع المدافع عن قضية ما، ولا يخفي المجهود الذي يبذله في سبيل الدفاع عنه وإثبات صحة قضيته.

أما المراجع، فإنه مطالب بتقديم تقرير يعبر فيه عن رأيه في مدى ما تعطيه حسابات المؤسسة من صدق عن حقيقة نتائج أعمالها. وعند تقديم المراجع لهذا التقرير يقوم بذلك ليس بغرض إرضاء زبونه، ولكن بهدف تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها بواسطة أطراف أخرى مثل المستثمرين، الجهات الحكومية، المؤسسات المالية، المحللين الماليين والتي قد تتعارض مصالحها مع مصلحة المؤسسة، ومن ثم يجب على المراجع أن يكون مستقلا حتى لا يفقد ثقة هذه الأطراف ودرجة اعتمادها على الرأي الذي يقدمه.

1.1 مفهوم الاستقلالية

اختلفت المصطلحات المستخدمة للاستقلال، فيوجد من يستخدم مصطلح الاستقلال، والبعض الأخر يستخدم مصطلح الحياد، ويعود سبب الاختلاف إلى مدى التأثر بالمدرستين المفسرة لمصطلح الاستقلال. فالمدرسة الأمريكية تغلب النظرة الشخصية (الذاتية) وتعتبره استقلالا في التفكير، في حين ترى

المدرسة الانكليزية أنه يمثل مجموعة من الضمانات القانونية أو ما يسمى بالنظرة الموضوعية، وحاليا يؤخذ بكلا المدرستين في تحديد مفهوم الاستقلال.[1]

وتعني الاستقلالية في المراجعة "أن يكون المراجع محايدا وبعيدا عن أي تأثيرات جانبية، ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية، وأن لا يكون له مصالح متعارضة، وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاليته عند تقديم خدماته المهنية".[2]

يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال في المراجعة قامت بوضعهما هيئة الأوراق المالية الأمريكية:[3]

1.1.1 الاستقلال الذهني (الحقيقي)

يعني الاستقلال الذهني، أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث إن ذلك، ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية التي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة، لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث إنه يجب على المراجع أن يكون أمينا ونزيها يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

2.1.1 الاستقلال الظاهري

معنى الاستقلال الظاهري أن تكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة المؤسسة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة المؤسسة، وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المراجع وتفكيره ولا يجب أن تنظر إلى استقلال المراجع نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمراجع نفسه، وإنما يجب النظر لها على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

مما سبق، يمكن اعتبار مفهوم الاستقلال أنه يتكون من شقين:

- أن الالتزام بإتباع معايير وقواعد موضوعية تمنع المراجع من الجمع بين عمله والاشتراك في تأسيس المؤسسة أو عضوية مجلس الإدارة أو أن يكون موظفا فيها، أو أن يكون له أو لأحد أقربائه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

---

[1] عمر إقبال المشهداني وكريمة علي الجوهر، **استقلالية مدقق الحسابات في التشريعات العربية دراسة تحليلية مقارنة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 03، الأردن، 2012، ص: 465.

[2] وليد خالد حميد العازمي، **أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012، ص: 10.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 86.

- أن الاستقلال مسألة ذهنية مرتبطة بشخصية المراجع واستقلاله وأمانته وأن يكون نزيها وموضوعيا، بمعنى القدرة على اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ أو الصواب عن طريق تطبيق قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة على الحالات المختلفة، كذلك القدرة على وزن الأمور بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف التي تتأثر بهذه القرارات.

2.1 أبعاد استقلالية المراجع

قد تتأثر علاقة المراجع بالمؤسسة محل المراجعة بكثير من العوامل أهمها الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية، العلاقات الشخصية. وقد تؤثر مثل هذه العوامل كلها دفعة واحدة أو بصفة مستقلة على استقلال المراجع، ولكي تحافظ المهنة على دورها وثقتها بالنسبة للأطراف ذات المصلحة في نتائج أعمالها، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع خلال كل مراحل عملية المراجعة، ونتيجة لذلك يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع وهي:[1]

1.2.1 الاستقلالية في إعداد برنامج المراجعة

يعني ذلك أن يكون للمراجع كامل الحرية عند إعداد برنامج المراجعة المتمثل في تحديد خطوات العمل وحجم العمل الواجب أداؤه، بمعنى عدم تدخل إدارة المؤسسة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة، وعدم تدخلها في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير عليه لفحص مجالات لم ترد في البرنامج الذي وضعه.

2.2.1 الاستقلالية في مجال الفحص

يعني ذلك أن يكون المراجع بعيد كل البعد عن أي ضغوطات أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- حق المراجع الكامل في الفحص والاطلاع على جميع سجلات ودفاتر مكاتب وفروع المؤسسة، وكذلك الحق في جمع المعلومات من أي مصادر.
- التعاون الفاعل بين المراجع والعاملين في المؤسسة خلال عملية الفحص وأداء الاختبارات.
- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص أو محاولة إلزام المراجع بقبول بعض المستندات دون مراجعة وفحص.
- البعد عن العلاقات الشخصية وإحداث المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

[1] أحمد محمد غنيم الرشيدي، **مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012 ، ص: 13.

3.2.1 الاستقلالية في مجال إعداد التقرير

يعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل المراجعة، ومن الممكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الآخرين لتعديل أية حقائق في التقرير.
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية في التقرير.
- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة التي تحمل أكثر من معنى، وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في التقرير.
- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل المراجعة.

3.1 الحالات المهددة للاستقلالية

تمثل الاستقلالية معيار من المعايير الشخصية للمراجعة التي يجب على المراجع الالتزام بها والعمل على تحقيقها، غير أن هناك بعض العناصر التي يمكن أن تؤثر سلبا على هذا المعيار، ويمكن ذكر أهم هذه العناصر فيما يأتي:[1]

- المشاركة المالية للمراجع مع الزبون الذي يقوم بمراجعته.
- عمل علاقات شخصية للمراجع مع زبون المراجعة.
- الاعتماد المفرط على زبون المراجعة في الحصول على الدخل.
- الهدايا والضيافة من زبون المراجعة.
- العلاقة طويلة الأمد مع زبون المراجعة.
- تقديم خدمات غير المراجعة لزبون المراجعة.

4.1 العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع

هناك بعض العوامل يمكن أن تؤثر على استقلالية المراجع، من بينها ما يلي:

[1] Brenda Porte, Jon Simon et David Hatherly, **Principles of external auditing**, ,TJ international padstow Cornwall, Great Britain, fourth edition, 2014,pp: 111, 112.

1.4.1 مستوى التأهيل العلمي والعملي

تتطلب المعايير الشخصية في المراجعة ضرورة توفر مستوى معين من التأهيل العلمي والعملي للشخص القائم بالمراجعة، وكلما كان على قدر كبير من ذلك كلما كان أحرص على سمعته المهنية وقيمته في المجتمع، وبالتالي فإنه يحرص على أداء مهامه بموضوعية ومن ثم ضمان الاستقلالية المهنية.

2.4.1 الأتعاب

حجم الأتعاب التي يتحصل عليها المراجع نظير تقديم الخدمة من أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلاليته، خاصة إذا ما استخدمت كأداة للمساومة في التأثير على ذلك على اعتبار أن المراجع لن يقبل أصلا القيام بالمهام الموكلة إليه ما لم تكن الأتعاب مكافئة ومناسبة لحجم العمل الذي يؤديه، كما أن حصول المراجع على أتعاب معينة يكون بشرط تحقق نتائج معينة يمكن أيضا أن يؤثر سلبا على استقلاليته.

3.4.1 حجم مكتب المراجعة

كلما كان حجم مكتب المراجعة كبير واتخذ صفة الشركة، كلما ساعد ذلك على أن تصبح شركة المراجعة هذه ذات حصة أكبر في السوق ولها فروع عديدة، مما يؤدي إلى زيادة عملائها. وبالتالي هذا المركز القوي سوف يقوى من الاستقلال نظراً لأنها لا تعتمد على عميل واحد أو عملاء محددين في تنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي فإن عكس ذلك يمكن أن يؤثر سلبا على استقلالية المراجع.

4.4.1 فترة الارتباط بالزبون محل المراجعة

تأثير هذا العنصر على استقلالية المراجعين يمكن أن يكون سلبا، كما يمكن أن يكون إيجابيا أيضا، بحيث إن طول فترة الارتباط هذه تجعل المراجع يكتسب معرفة وخبرة جيدة في ما يتعلق بنشاط المؤسسة وكذا الإلمام بمختلف المشاكل المحاسبية بها، مما يزيد من جودة عملية المراجعة والتي يعتبر الاستقلال عنصرا فيها من جهة، وتقوية موقف المراجع في قدرته على مقاومة ضغوط الزبون عليه، ومن ناحية التأثير السلبي، فإن طول فترة ارتباط المراجع بزبونه يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية مع إدارة الزبون والأفراد العاملين فيها، وهذا ما يجعل المراجع يتغاضى عن بعض الأمور أثناء الفحص أو إبداء الرأي مما يعني التأثير على الاستقلالية.

5.4.1 المنافسة غير الشريفة

عندما يدخل مراجع أو شركة مراجعة ما في منافسة مع مراجعين آخرين من أجل الحصول على زبائن جدد، فإن ذلك سوف يكون في الغالب على حساب تخفيض الأتعاب، مما يجعل إدارة الزبون تبحث عن

المراجع الذي يحقق رغباتها ومصالحها على حساب الأطراف الأخرى ذات الصلة بخدمات مراجع الحسابات، مما يؤثر ذلك على استقلاليته.

6.4.1 قبول الهدايا

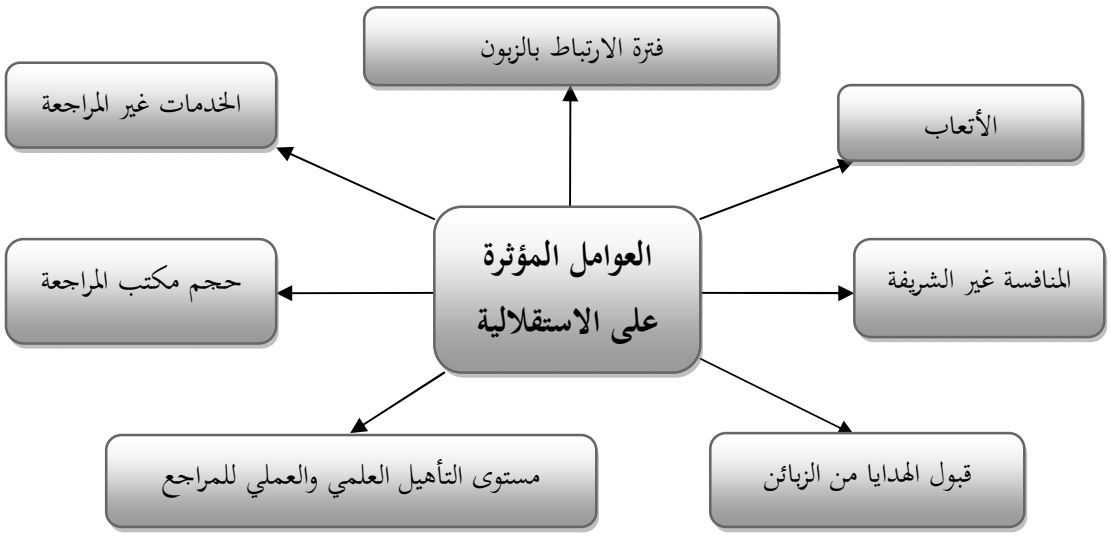
يمثل قبول المراجع لبعض الهدايا والخدمات المقدمة من عند زبونه وكذلك الزيارات المفرطة إليه تهديدا لاستقلاليته، وبالتالي على المراجع وللمحافظة على استقلاليته أن يتجنب كل ذلك قدر الإمكان.

7.4.1 الخدمات غير المراجعة

وتسمى أيضا الخدمات الاستشارية، وتشمل هذه الخدمات مجالات المالية والمحاسبة والضرائب وغيرها، ويمكن أن تؤثر هذه الخدمات على استقلالية المراجع إذا ما خرجت عن نطاقها الاستشاري وتعدت إلى العلاقات الشخصية وممارسة وظائف أو اتخاذ قرارات لدى المؤسسة محل المراجعة.

يمكن تلخيص أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المراجعين المذكورة سابقا، وعوامل أخرى أيضا من خلال الشكل رقم (06).

الشكل رقم (06): العوامل المؤثرة على استقلالية المراجعين



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، مجلة تنمية الرافدين، 76(26)، 2004.

يمكن القول أن غالبية العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع والتي سبق ذكرها، لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بمقدار الأتعاب التي يحصل عليها المراجع لقاء الخدمات التي يؤديها، وبالتالي تعتبر الأتعاب عنصر جوهري وحساس بالنسبة لمهنة المراجعة، يجب دراسته والاهتمام به وتحديده بشكل مدروس، لضمان تحقيق متطلبات الأداء الجيد للمراجع.

2. أتعاب المراجع

تمثل الأتعاب المصدر الأساسي للموارد المالية بالنسبة لمكاتب المراجعة، حيث تسعى جل مكاتب المراجعة إلى تعظيم هذه الأتعاب بهدف الحصول على أفضل دخل من ممارسة المهنة، ومن جانب آخر فإن مثل هذه الأتعاب تمثل أعباء مالية على المؤسسات الخاضعة للمراجعة تتوقع الحصول على منفعة من وراء ذلك، وبالتالي فإن هناك اهتماما بعنصر الأتعاب في المراجعة من خلال البحث في كيفية وضع قواعد لتحديد الأتعاب ومدى تأثيرها على أداء المراجع.

1.2 تعريف أتعاب المراجعة

تعرف أتعاب المراجع على أنها "المبالغ التي يتقاضاها المراجع نظير قيامه بعملية المراجعة لحسابات مؤسسة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين المراجع وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدين".[1]

2.2 أسباب الاهتمام بأتعاب المراجع

زاد الاهتمام بعنصر الأتعاب للأسباب الآتية:[2]

- عدم وجود أساس موضوعي يمكن الاتفاق عليه بين المراجع وعميله يحقق للمراجع عائدا عادلا لما يقدمه من خدمة، ويحقق في نفس الوقت للمؤسسة الاقتصادية الخاضعة للمراجعة العائد والمنفعة التي تريدها، وتزداد أهمية تحديد عنصر الأتعاب عن بداية التعاقد نظرا لعدم معرفة المراجع بكل ظروف العميل، وبالتالي عدم إدراكه لمدى حجم إجراءات المراجعة الواجب القيام بها وما تتطلبه من وقت وجهد وأفراد ومسؤوليات.

- المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة واثر ذلك على تحديد الأتعاب، وما قد يترتب عليه من قبول بعض المراجعين لأتعاب أقل لكسب عملاء جدد، مما قد ينعكس على أداء المراجع وكفاءته.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 84.

[2] علي عمر أحمد سويسي، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011/2010، ص: 106.

- محصلة تفاعل السببين السابقين المتمثلين في عدم وجود أساس موضوعي عادل يمكن الاتفاق عليه فضلا عن التنافس القائم بين مكاتب المراجعة أدى إلى الشك في استقلالية المراجع الخارجي.

نتيجة للأسباب سابقة الذكر أعتبر عنصر الأتعاب في المراجعة من العوامل التي ركز عليها المهتمين بالمهنة وإجراء الدراسات حول إمكانية تأثيرها على معيار استقلالية المراجع.

3.2 أشكال أتعاب المراجعة

يمكن أن تأخذ الأتعاب أحد الأشكال الآتية:[1]

1.3.2 الأتعاب الثابتة

و تحدد مثل هذه الأتعاب قبل أن يباشر المراجع مهمته، فهي محددة مسبقا وغير قابلة للزيادة أو النقصان.

2.3.2 الأتعاب المتغيرة

و تحدد هذه الأتعاب حسب الوقت المستغرق في عملية المراجعة، وبالتالي فهي مرتبطة بذلك.

3.3.2 الأتعاب الشرطية

هذا النوع من الأتعاب هي التي تكون محسوبة على أساس نتائج معينة، حيث لن يتم استحقاق أي أتعاب إلا إذا تحققت نتيجة معينة أو كانت معتمدة على نتائج تلك الخدمات، وتعتبر مخالفة لآداب وأخلاقيات السلوك المهني.

4.2 العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة

من أهم المشاكل التي يتعرض لها المراجع هو إيجاد مقاييس محددة وثابتة لتحديد الأتعاب، وذلك نظرا لتعدد الظروف المحيطة بعملية المراجعة، حتى أنه لا يوجد تقريبا نموذج عام متفق عليه يحدد المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد الأتعاب بشكل ثابت ومحدد، ويمكن عرض أهم العوامل والمتغيرات التي تؤثر في عملية تحديد الأتعاب التي يحصل عليها المراجع نظير تأدية الخدمة للزبائن فيما يأتي:[2]

1.4.2 حجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة

يرتبط عادة حجم أعمال المراجعة بحجم المؤسسة محل المراجعة على اعتبار أن المؤسسات كبيرة الحجم تطلب خدمات أكثر من تلك التي تطلبها المؤسسات صغيرة الحجم، ذلك ما يؤثر بشكل مباشر على حجم الأتعاب، ويقاس حجم المؤسسة الخاضعة لمراجعة عادة بإجمالي أصولها، أو حجم إيراداتها، أو قيمة الأموال المستثمرة.

---

[1] إيهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات – الإطار النظري –** دار وائل، عمان، 2012، ص: 39.

[2] محمد سامي راضي، "**تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة**"، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، المجلد 2، العدد، 1998، ص: 43.

2.4.2 حجم وشهرة مكتب المراجعة

قد يؤثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على مقدار الأتعاب التي يطلبها، على اعتبار أن مكاتب المراجعة ذات الحجم الكبير من المتوقع أن تطلب أتعابا أعلى من تلك التي تطلبها المكاتب صغيرة الحجم، حيث إن المكاتب الكبيرة تقدم خدمات مراجعة تتصف بالجودة والكفاءة العالية، الأمر الذي يجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمستفيدين من خدمات تلك المكاتب وما يترتب عنها من زيادة قدرتها في الحصول على أتعاب أعلى.

3.4.2 خبرة المراجع في مراجعة مؤسسات مماثلة

تخصص المراجع وخبرته في مراجعة مؤسسات في قطاع معين كالبنوك وشركات التأمين وغيرها، الأمر الذي يكسبه شهرة تمكنه من زيادة قدرته التفاوضية في الحصول على أتعاب أعلى.

4.4.2 مدى قوة نظام الرقابة الداخلية

كلما كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف كلما زاد حجم أعمال المراجعة من خلال إجراءات تفصيلية أكثر، مما ينعكس على الزيادة في حجم الأتعاب المطلوبة.

5.4.2 عدد التقارير المطلوبة

قد يطلب من المراجع إعداد تقارير خاصة، مثل إعداد تقارير مفصلة عن الشركات التابعة، حيث كلما زاد عدد التقارير المطلوبة كلما زادت تكاليف ووقت إنجاز المراجعة، مما يؤدي إلى الزيادة في حجم الأتعاب المطلوبة.

6.4.2 درجة استعجال تقديم الخدمة

قد يطلب زبون المراجعة الخدمة بشكل عاجل، ويؤدي ذلك إلى تحمل تكاليف إضافية تنتج عن الاستعانة بأفراد إضافيين لتنفيذ العملية العاجلة، أو تشغيل موظفي المكتب ساعات إضافية بخلاف أوقات العمل العادية، بالإضافة إلى المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المراجع نتيجة السرعة في إنجاز عملية المراجعة، مما يمثل مبررا في المطالبة بأتعاب أعلى.

يمكن القول أن تحديد الأتعاب عامل أساسي لكلا الطرفين، فمن ناحية المراجع تقيم الأتعاب على حسب تناسبها مع ما يبذله المراجع من جهد وما يتطلب من تكاليف ووقت بالإضافة إلى ما يتحمله من مسئوليات عن نتائج أعماله، ومن ناحية الزبون مدى نجاح القرارات المتخذة نظير تحمل تلك الأتعاب، وكلما كانت الأتعاب مناسبة خاصة بالنسبة للمراجع كلما أثر إيجابا على جودة أداء عملية المراجعة.

المطلب الثالث: الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

تحتوي فقرة النطاق في تقرير المراجع على عبارتين هامتين تتمثل في الأهمية النسبية والمخاطر.

وهكذا فإن كل من الأهمية النسبية والمخاطر يمثلان مفهومين أساسيين في تخطيط المراجعة وتصميم منهجيتها.

1. الأهمية النسبية

تعتبر الأهمية النسبية من أهم مجالات إصدار الأحكام المهنية للمراجع، كما أن كفاءة المراجع في إصدار حكمه المهني على الأهمية النسبية تؤثر على عملية المراجعة ككل، خاصة عند تخطيط المراجعة وتقييم نتائجها.

1.1 تعريف الأهمية النسبية

يستمد المراجعون تعريف الأهمية النسبية من المحاسبة المالية، ووفقا لمبدأ الأهمية النسبية فإن كل المعلومات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر في اتخاذ القرارات يجب أن تظهر في القوائم المالية.

وقد تم تعريف الأهمية النسبية على أنها "مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، والذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المعقول الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف".[1]

كما تعرف الأهمية النسبية في المراجعة على أنها "يمكن أن يعد التحريف بالقوائم المالية متسما بالأهمية النسبية إذا كانت معرفة هذا التحريف ستؤثر على قرار المستخدم الحصيف لهذه القوائم".[2]

عرفت لجنة معايير المراجعة الدولية الأهمية النسبية كما يلي " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة".[3]

2.1 مجالات استخدام الأهمية النسبية في مجال عمل المراجعين

يمكن أن يستخدم المراجعون الأهمية النسبية في أحد المجالات الآتية:[4]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره،2007،ص: 166.

[2] ألفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة أحمد حامد حجاج ومحمد محمد عبد القادر الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ، الرياض، 2009، ص: 75.

[3] لؤي سلطان قائد غالب، **مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300) دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2009، ص: 21.

[4] منهل مجيد أحمد العلي وتغريد سالم الليلة، "**استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**"، مجلة تنمية الرافدين (29/87)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص: 179.

1.2.1 تقييم مدى عرض القوائم المالية وتبويبها

تمثل القوائم المالية الخطوة الأخيرة من خطوات العمل المحاسبي، وعليه فهي مخرجات النظام المحاسبي ومدخلات عملية المراجعة ومن المؤكد أن كل خطوة من القياس والتوصيل المحاسبي بل معظمها على الأقل تتضمن تطبيقاً للأهمية النسبية بصيغة ما.

على أية حال يمكن القول بأنه يجب أن لا تؤخذ طبيعة عدم الدقة في الحسابات كذريعة لتشبيه الدقة الكتابية أو عمل النظام المحاسبي أو إعداد القوائم المالية، لذلك يجب:

- توفير الوضوح الكافي لصالح الأطراف المستخدمة.
- تخفيض تكلفة هذه القوائم وإعدادها ونشرها لصالح المؤسسة المصدرة لها، ومن ثم يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المراجعين عند قيامهم بما يأتي:
- تحديد مدى ملاءمة عرض البيانات المالية والإيضاحات حولها.
- تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية.
- تقييم أثر الخطأ على قياس الحسابات وتصنيفها.

ما هو مهم هو مدى تحقيق مفهوم الأهمية النسبية في مجال المراجعة المتعلق بالمعلومات الأساسية، فقد يؤكد البعض في هذا المجال أنه يجب توضيح فيما إذا كان من المحتمل أن تؤثر المعلومات في القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومات المالية، لأن التبويب السليم للقوائم المالية يتوقف على قرارات كثيرة ومهمة ومتنوعة تتطلب الاهتمام المتزايد من قبل المراجعين الماليين عندما يتخذ المراجع المالي قراراً بشأن الأهمية النسبية لأي عنصر في مجال عرض المعلومات في القوائم المالية يجب مراعاة الآتي:

- ما إذا كان العنصر جزء من القوائم المالية سواء كان مادي أم غير مادي.
- مدى ارتباط ذلك العنصر بالإطار العام للقوائم المالية التي ينتمي إليها عند التبويب أو التي يجب أن يعد جزء مهم منها.
- درجة إسهام ذلك العنصر في تحديد صافي الدخل.
- حساسية ذلك العنصر ومدى التزامه بالنصوص التشريعية.
- مدى حاجة مستخدمي القوائم المالية لأهمية ذلك العنصر.
- مدى وضوح ذلك العنصر في القوائم المالية (بيان الطرق المستخدمة له).

2.2.1 تخطيط برنامج المراجعة

تعد إجراءات المراجعة جزء مهم من عملية تخطيط المراجعة التي تتم غالباً من خلال إعداد برنامج المراجعة الذي يمثل خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها المراجع نتيجة دراسته لنظام الرقابة الداخلية وتحديد العناصر المادية وغير المادية التي يحويها هذا النظام، كما تعد بمثابة وسيلة لإرشاد هيئات المراجعة كما تمثل مرشداً لمساعدي المراجعين على تنفيذ أهداف المراجعة، فضلاً عن كونها توفر توقعاً مناسباً لاكتشاف التحريفات المهمة ذات التأثير المهم على القوائم المالية التي يعد على ضوئها تقريره، والملاحظ بأن الأهمية النسبية التي يستخدمها المراجع عند تخطيطه لبرنامج المراجعة تكون إما لتحديد منهج للعناصر التي تنال رعاية خاصة منه، أو لبيان حجم تلك العناصر التي تخضع للفحص.

3.2.1 تنفيذ برنامج المراجعة

يؤكد بعض الباحثين أن عملية إعداد وتطبيق منهج موضوعي للأهمية النسبية في مرحلة تنفيذ برنامج المراجعة، تؤدي إلى عدم الاعتماد في اتخاذ القرارات المتخذة من قبل الغير على ما يحتويه ذلك البرنامج، وإنما التفسير الذي يمكن أن يتوقعه من تطبيق أفضل وأدق وسائل التحليل المالي كالنسب المالية، والمتوسطات والاتجاهات ...الخ، أو أية وسيلة أخرى تحدد علاقات التحليل للعمليات المتاحة بالقوائم المالية، إذ يؤكد البعض أن قرارات الجهاز المحاسبي والرقابي في مجال الأهمية النسبية يجب أن لا تعتمد على استنتاجات عشوائية لمستخدمي القوائم المالية، وإنما يجب أن تعتمد هذه القرارات على المتغيرات المتوقعة منهم في فهم وتطبيق أفضل وأدق وسائل التحليل المالي. وفي هذه المرحلة، يؤكد العديد من الباحثين في مجال تحديد الأهمية النسبية أن مسألة أخذ مخاطر المراجعة لمستوى المعلومات المحاسبية يتوقف على الخبرة العلمية والعملية وكذلك أعمال الزبائن والقطاعات التي تعمل بها إدارة المؤسسة الاقتصادية والبيئة المحيطة بها.

4.2.1 إعداد التقارير

أكد دستور السلوك المهني لمراجعة الحسابات الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، أن اتباع الأهمية النسبية ليس فقط عند تخطيط وتنفيذ عمل المراجعين فحسب، بل وعند إصدار تقرير إبداء الرأي أيضا، فالمراجع لا يؤخذ برأيه في مسألة كونه:

- مهملاً بشكل مادي خلال قيامه بعملية الفحص.
- في حال فشله في توجيه النظر عن أي انحراف مادي عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليه.
- في حالة كونه مقصراً أثناء إبداء رأيه عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية.

- في حالة فشله في التقرير عن توضيح وجود حذف في معلومات مادية واضحة له أو معروضة لديه أو تجاهله لبيانات مادية معروضة لديه، لأن جميع المخالفات التي تظهرها القوائم المالية ينعكس أثرها على القرارات والاستخدام الرشيد لها.

ويؤكد البعض مدى تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المراجع المالي على القوائم المالية التي يتم مراجعتها والمتضمنة لأنواع التقارير والمتمثلة في:

- تقرير نظيف إذا كانت المخالفات فيه ليس ذات أهمية بشكل واضح.
- تقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية من دون أن يكون لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية.
- تقرير سلبي إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يؤثر بصورة على دلالة ومصداقية وعدالة القوائم المالية.

يتضح مما سبق ،بأن حجم ونوع المخالفة ومدى تأثيره على قرارات مستخدمي المعلومات المالية وتقرير المراجع، يحدد مستوى الأهمية النسبية وبالتالي نوع التقرير الذي يصدره المراجع للحكم على عدالة ومصداقية القوائم المالية، في حين يرى آخرون، بأن اتخاذ حكم أو إصدار رأي من قبل المراجع حول عدالة ومصداقية القوائم المالية التي تنعكس في تقريره، فضلاً عن تأثير المخالفات يجب أن يراعى المسائل الآتية:

- المعالجة المحاسبية للعناصر التي تتضمنها القوائم المالية.
- مدى الأهمية النسبية للبند أو العنصر أو البيان أو الحدث المالي، فالعناصر غير المتكررة ذات الصيغة الاستثنائية هي التي تتطلب الإفصاح عنها دائماً.
- المتطلبات القانونية التي تترك في العادة مجالاً ضيقاً للتقدير الشخص.
- النظرة الشاملة للقوائم المالية لسنة معينة وذلك لربطها بالقوائم المالية لسنة سابقة.

2. مخاطر المراجعة

تؤكد معايير المراجعة وقواعدها على ضرورة قيام مراجع الحسابات بتقييم المخاطر التي قد تشير إلى وجود تحريفات مادية في القوائم المالية للعميل، باعتبارها أحد المحددات الرئيسية لإنجاز مهمة المراجعة. وتتضمن هذه العملية العديد من الإجراءات سواء كان ذلك في مرحلة تخطيط المراجعة أو تنفيذ برنامج المراجعة وخطواتها، بحيث قد يتطلب الأمر إعادة تعديل برنامج وإجراءات المراجعة، وتعزيزها بما يتفق مع مستوى المخاطر الذي يجده المراجع من عملية التقييم.

1.2 تعريف مخاطر المراجعة

تعرف مخاطر المراجعة بأنها "خطر فشل مراجع الحسابات بدون قصد في تعديل رأيه بطريقة ملائمة على قوائم مالية محرفة جوهريا".[1]

كما أشار معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى تعريف مخاطر المراجعة على أنها "المخاطر الناجمة عن فشل المدقق دون أن يدري في إبداء رأيه بشكل مناسب، والمتعلق بالقوائم المالية التي تحتوي على أخطاء جوهرية".[2]

يمكن القول أن مخاطر المراجعة هي احتمال أن يقدم المراجع رأيا إيجابيا في تقريره النهائي، بمعنى أن القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة تمثل بعدالة الوضعية المالية الحقيقية لها، بينما هي في الحقيقة تحتوي على أخطاء جوهرية.

2.2 مكونات مخاطر المراجعة

تتكون مخاطر المراجعة من ثلاثة عناصر رئيسية، تتمثل هذه العناصر في الآتي:[3]

1.2.2 المخاطر الملازمة

يقصد بالمخاطر الملازمة بأنها قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من المعاملات إلى أن تكون خاطئة بشكل جوهري، منفردة أو مجتمعة عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعات أخرى، مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة، أي بمعنى خطر حدوث الأخطاء والمخالفات الجوهرية عند إعداد القوائم المالية وذلك بافتراض تجاهل وجود إجراءات فعالة ومناسبة للرقابة الداخلية.

ترتبط عملية تحديد المخاطر الملازمة بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية المستخدمة في المؤسسات، حيث تعمل هذه النظم على:

- أن المعاملات تنفذ حسب القرارات العامة أو الخاصة للإدارة.
- أن كافة المعاملات والأحداث الأخرى تسجل فورا بالمبلغ الصحيح وفي الحسابات الملائمة وفي الفترة المالية التي تعود لها، وذلك لغرض إتاحة الفرصة لتهيئة المعلومات المالية طبقا للإطار المحدد للقوائم المالية.
- أن حرية الوصول إلى الأصول والسجلات مسموح بها فقط حسب قرارات الإدارة.
- مقارنة الأصول المسجلة مع الأصول الموجودة فعلا، وذلك في فترات معقولة، واتخاذ الإجراءات الملائمة حيال أية فروقات.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، 2001، ص: 232.

[2] إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 57.

[3] إيهاب نظمي إبراهيم، **مرجع سبق ذكره**، 2009،ص ص: 58- 68.

غير أن الأهداف السابقة للنظم المحاسبية والرقابية تواجه محددات، لأن هذه النظم لا تستطيع أن توفر للإدارة أدلة قاطعة لعدد من الأسباب منها:

- متطلبات الإدارة فيما يتعلق عدم تجاوز كلفة الرقابة الداخلية للمنافع المتوقعة من تطبيق النظام.
- معظم الضوابط الداخلية تميل للتوجه إلى المعاملات المتكررة وليس إلى المعاملات غير المتكررة.
- احتمال الخطأ البشري بسبب الإهمال أو الارتباط أو أخطاء في تقدير وفهم التعليمات.
- إمكانية الالتفاف حول الضوابط الداخلية، من خلال تواطؤ أحد الإداريين أو احد الموظفين مع أطراف من خارج أو من داخل المؤسسة.
- إمكانية قيام أحد الأشخاص المسؤولين عن ممارسة الرقابة الداخلية بإساءة استخدام هذه المسؤولية.مثل، قيام أحد الإداريين بتجاهل الرقابة الداخلية.
- إمكانية أن تصبح الإجراءات غير ملائمة بسبب التغيرات في الظروف، وإمكانية تدهور الالتزام بهذه الإجراءات.

لمواجهة المحددات سابقة الذكر، يعمل المراجعون على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المستخدم ومعرفة المعاملات الرئيسية لعمليات المؤسسة والكيفية التي بدأت فيها هذه المعاملات والسجلات والبيانات المالية التي تتضمنها المستندات المحاسبية، إضافة إلى طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية والحالات الأخرى لغاية تضمينها في القوائم المالية.

على المراجع كذلك أن يحصل على فهم كاف لإجراءات الرقابة لغرض تطوير خطة المراجعة.

وللحصول على ذلك، على المراجع أن يراعي المعرفة بوجود أو غياب إجراءات الرقابة التي حصل عليها، من خلال فهمه لبيئة الرقابة وللنظام المحاسبي ليقرر فيما إذا كانت هناك ضرورة لفهم إضافي لاجرءات الرقابة.

2.2.2 مخاطر الرقابة

حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين، فإن مخاطر الرقابة تمثل مخاطر المعلومات الخاطئة التي تحدث في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات التي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو مجموعات أخرى، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.

على المراجع أن يقوم بإجراء عملية تقدير أولي لمخاطر الرقابة، من خلال تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في منع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها، كما يقوم المراجع بتقدير مخاطر الرقابة على مستوى عال، عندما يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة غير فعال.

وعلى المراجع كذلك أن يوثق عملية فهمه وتقديره لمخاطر الرقابة، من خلال تدوين بعض النقاط في أوراق العمل الخاصة بعملية المراجعة، ويمكن أن يستخدم المراجع في ذلك التوثيق العديد من الأساليب والطرق كالاستبيانات، خرائط التدفق، مذكرات الوصف وغيرها.

3.2.2 مخاطر الاكتشاف

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم مخاطر الاكتشاف بأنها المخاطر التي لا يمكن لإجراءات المراجعة الجوهرية التي يقوم بها المراجع أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية، منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعات أخرى.

وتم تعريف مخاطر الاكتشاف من طرف اتحاد المحاسبين القانونيين الأمريكيين على أنها المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي به إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات، في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات.

3.2 نموذج مخاطر المراجعة

يوفر نموذج مخاطر المراجعة حلقة وصل بين الإجراءات التي يقوم المراجع بأدائها، والرأي الذي يصدره في التقرير، حيث يستخدم النموذج لأغراض التخطيط وتحديد مقدار أدلة الإثبات التي يجب جمعها في كل دورة، ويوضح النموذج رياضيا العلاقة بين خطر إصدار رأي غير متحفظ عن قوائم مالية يوجد بها تحريف جوهري. واعتمادا على النموذج يمكن تحديد التحريف الواجب اكتشافه من أجل تحديد مدى الاختبار المطلوب لتخفيض خطر وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية إلى مستوى معين.

يتم صياغة نموذج تقدير مخاطر المراجعة على النحو الموالي:[1]

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م ق}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر}}$$

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 181.

حيث أن:

خ ك تمثل مخاطر الاكتشاف

خ م ق تمثل مخاطر المراجعة

خ ط تمثل المخاطر الملازمة

خ ر تمثل مخاطر الرقابة

فإذا كانت المخاطر الملازمة تقدر بنسبة 100%، ومخاطر الرقابة 30%، بينما مخاطر المراجعة 10%.

فإن مخاطر الاكتشاف تحسب كما يلي:

$$\text{خ ك} = \frac{10}{100 \times 30}$$

$$= 33\ \%.$$

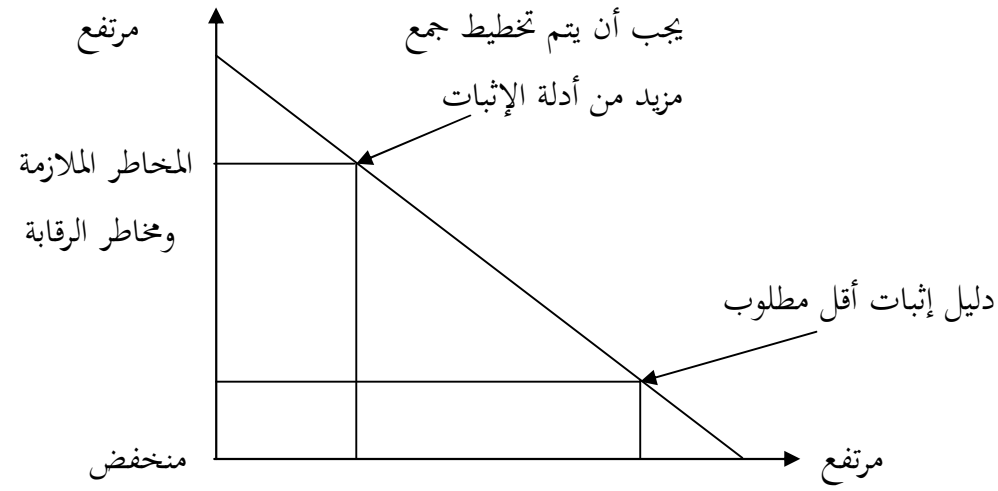
إذا قام المراجع المالي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ووجد أن نسبة مخاطر الرقابة زادت إلى 50%، عوضا عن 30%، فإن مخاطر الاكتشاف تنخفض كما يأتي:

$$\text{خ ك} = \frac{10}{100 \times 50}$$

$$= 20\ \%.$$

يؤدي هذا الانخفاض في مخاطر الاكتشاف المقبولة من 33% إلى 20%، إلى زيادة حجم الأدلة التي يجب على المراجع الحصول عليها، لتأييد أكثر للعمليات التي يقوم بمراجعتها، أو القيام بمراجعة تفصيلية لتلك العمليات، ويمكن توضيح العلاقة بين مخاطر المراجعة من خلال الشكل رقم (07).

الشكل رقم (07): العلاقة بين مخاطر المراجعة



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 244.

من خلال الشكل (07)، تتضح جليا العلاقة العكسية بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة من جهة، وبين مخاطر الاكتشاف من جهة أخرى، حيث كلما زادت المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، أدى إلى انخفاض في مخاطر الاكتشاف والعكس.

3. العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

يعد كل من الأهمية النسبية والمخاطر في المراجعة مفهومان وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما، فالمخاطر تمثل مقياسا لعدم التأكد، والأهمية النسبية تمثل مقياسا للحجم، ويتم قياس عدم التأكد وفقا لحجم معين، ويمكن تبيان أهم ملامح هذه العلاقة في ما يأتي:[1]

1.3 علاقة الأهمية النسبية بالمخاطر في مرحلة تخطيط أعمال المراجعة

عند التخطيط لعملية المراجعة، يجب على المراجع أن يأخذ في حسبانه ما هي العوامل والظروف التي تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، وعندما يقدر مستوى الأهمية النسبية في أرصدة الحسابات أو العمليات، يمكنه القيام بما يأتي:

- يحدد ما هي المفردات التي سيتم اختبارها.
- يحدد ما إذا كان سيستخدم الإجراءات التحليلية.
- يحدد ما إذا كان سيعتمد على المعاينة أم لا.
- بعد هذه القرارات الثلاثة، يتمكن من اختيار إجراءات المراجعة التي يتوقع أن تخفض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول.

2.3 اتجاه العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة تمثل علاقة عكسية، بحيث أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى مخاطر المراجعة المقبول، ويجب أن يراعي المراجع ذلك عند تحديد مدى وطبيعة وتوقيت الإجراءات الأساسية للمراجعة.

إذا قام المراجع بتخفيض مستوى الأهمية النسبية لحساب المخزون السلعي من 1.5% إلى 01% من رصيده الذي يساوي 1000000 وحدة نقدية، وزاد مستوى مخاطر المراجعة المقبول من 10% إلى 20%، وكانت المخاطر الملازمة 100%، ومخاطر الرقابة 30%، فإن المراجع يمكن أن يتصرف مهنيا كما يأتي:

يقوم بحساب مخاطر الاكتشاف قبل وبعد تخفيض مستوى الأهمية النسبية.

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، 2001، ص: 263- 266.

قبل التخفيض خ ك = $\frac{\text{خ م ق}}{\text{خ ط X خ ر}}$

$= \frac{10}{30 \times 100}$

= 33 %.

بعد التخفيض: خ ك = $\frac{\text{خ م ق}}{\text{خ ط X خ ر}}$

$= \frac{20}{30 \times 100}$

= 66 %.

يسعى المراجع إلى تخفيض مستوى مخاطر المراجعة المقبول من خلال القيام بالمزيد من اختبارات الرقابة، فإذا قام بذلك وخفض مستوى مخاطر الرقابة إلى 20% بدلا من 30%، عندها سوف ينخفض مستوى مخاطر المراجعة المقبول من 20% إلى 13.2%.

خ م ق = خ ط × خ ر× خ ك

$0.66 \times 0.2 \times 1 =$

%13.2 =

يخفض مخاطر الاكتشاف عن طريق تعديل طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات الأساسية المخطط لها، فإذا نفذ المراجع هذا القرار، وقام بتخفيض مستوى مخاطر الاكتشاف من 66% إلى 25%، عندها ينخفض مستوى مخاطر المراجعة المقبول من 20% إلى 7.5%.

مستوى خطر المراجعة المقبول = $1 \times 0.3 \times 0.25$

.%07.5 =

3.3 الدلالات المهنية للعلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

هناك دلالات وتفسيرات هامة للمراجع من خلال العلاقة العكسية بين مستوى الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، يتمثل أهمها فيما يأتي:[1]

- أن مستوى الأهمية النسبية المنخفض معناه الزيادة في احتمال فشل المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية في الحساب، وبالتالي سوف يتحمل مخاطر كبيرة، فعند تخفيض مستوى الأهمية النسبية للمخزون السلعي الذي يقدر 1000000 وحدة نقدية، مثلا من 01.5% إلى 01%، يصبح مقدار التحريف المقبول في هذا الحساب (100000 وحدة نقدية × 0.01) = 10000 وحدة نقدية بدلا من (1000000 وحدة نقدية × 0.015) = 15000 وحدة نقدية، وبالتالي يصبح المراجع مسؤولا عن تخطيط الإجراءات الأساسية

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، 2001، ص: 265 – 266.

عند التحقق من المخزون بما يساعده على اكتشاف التحريفات التي تتجاوز قيمتها 10000 وحدة نقدية، وتعتبر هذه المسؤولية أكبر بالمقارنة بالحالة التي تتطلب اكتشاف التحريفات التي تتجاوز قيمتها 15000 وحدة نقدية.

- أن تخفيض مستوى الأهمية النسبية، ومع ثبات مستوى مخاطر المراجعة المقبول، سوف يؤدي إلى زيادة أدلة الإثبات، على اعتبار أن تخفيض مستوى الأهمية النسبية يؤدي إلى زيادة مستوى مخاطر المراجعة المقبول، ولتخفيض مستوى هذا الأخير عن طريق تخفيض مخاطر الاكتشاف، سيزيد حجم أدلة الإثبات، وذلك بسبب العلاقة العكسية بين مخاطر الاكتشاف وأدلة الإثبات.

- لا يمكن فهم العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة المقبولة دون النظر في أدلة الإثبات، وبصفة عامة تتناسب متغيرات الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وأدلة الإثبات عكسيا بافتراض ثبات أحد المتغيرات الثلاثة.

المطلب الرابع: لجان المراجعة وقانون ساربن أوكسلي

لاقت فكرة لجان المراجعة كأحد أهم التطورات في مجال المحاسبة والمراجعة، اهتماما ملحوظا من طرف المجامع العلمية والمهنية والباحثين، وقدمت العديد من التقارير والنشرات والدراسات حول ذلك بدأت منذ سنة 1965، في كندا وبعدها في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ودول عربية كالسعودية والأردن، كما أن انهيار العديد من الشركات في العالم أدى إلى العمل على إرساء هذه اللجان، بالإضافة إلى صدور قانون ساربن أوكسلي في الولايات المتحدة الأمريكية والذي من بين بنوده إلزام المراجعين تقديم تقاريرهم إلى لجنة المراجعة.

1. لجان المراجعة

يبحث المستثمرون وأصحاب المصلحة في المؤسسة دائما على الوسائل والآليات التي تضمن لهم حقوقهم، وتوفر الشفافية في القوائم المالية المنشورة، وتعتبر لجان المراجعة أحد هذه الآليات، من خلال ما يمكن أن تساهم به في تنظيم علاقات الأطراف المتعاقدة والتي لها علاقة بالمؤسسة، وخاصة فيما يتعلق بدعم المراجعة الداخلية والخارجية.

1.1 تعريف لجنة المراجعة

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين لجنة المراجعة بأنها "لجنة مكونة من المديرين غير التنفيذيين الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي،

ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعد للنشر".[1] وحسب التجربة الفرنسية، نشأت العديد من هذه اللجان نهاية سنة 1995، بعد تقرير فينو(Vienot) الذي يحدد في صفحته 21 دور لجان المراجعة كما يأتي: "لها كمهمة أساسية التأكد من فعالية واستمرارية الطرق المحاسبية المتبناة لإعداد الحسابات المجمعة والاجتماعية للمؤسسة، وللتأكد من أن الإجراءات الداخلية لجمع ومراقبة المعلومات تحققهما".[2]

يجب أن يكون لدى لجنة المراجعة الفعالة أفراد مؤهلين ولديهم المسؤولية والموارد لحماية مصالح جميع أصحاب المصلحة المرتبطين بالمؤسسة عن طريق ضمان تقارير مالية ورقابة داخلية يمكن الاعتماد عليهم وإدارة جيدة للمخاطر عن طريق جهودها الإشرافية.[3]

2.1 مهام ومسؤوليات لجان المراجعة

في عام 1987، قدمت لجنة تريدواي (Treadway) في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي تمثل كل من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، جمعية المحاسبين الأمريكية، معهد المديرين الماليين الأمريكي ومعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي، مجموعة من التوصيات لدعم فعالية لجان المراجعة، والمطالبة بضرورة وجود لائحة أو دليل مكتوب يوضح مهام وأهداف ومسؤوليات لجنة المراجعة والتعديلات التي يجب أن تتم عند الضرورة، بالإضافة إلى ضرورة توفر الموارد الكافية لتمكين اللجنة من القيام بمسؤولياتها.

لذلك وضعت لجنة تريدواي بعض المهام التي يمكن أن تقوم بها لجنة المراجعة تتمثل في الآتي:[4]

- تسمية المراجع الخارجي وتحديد أتعابه.
- التنسيق بين المراجع الخارجي والداخلي وفحص النتائج التي يتم التوصل إليها ومتابعة أي توصيات منها
- دعم استقلال المراجع الخارجي.
- التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية وأنظمته الفرعية.
- تقييم أداء الإدارة المالية و فحص خططها وتنبؤاتها المستقبلية.
- الإشراف على عملية إعداد التقرير المالي من حيث، السياسات المحاسبية، الإفصاح المحاسبي، تعارض المصالح والإجابة عن أسئلة المساهمين في الاجتماع السنوي.

---

[1] رشا حمادة، "**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية والإدارية، مجلد 26، العدد 02، 2010، ص: 101.

[2] ناصر دادي عدون ورابح تالاهوبري، "**نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية**"، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص: 75.

[3] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص: 203.

[4] أحمد حلمي جمعة، **دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 27.

وفيما يتعلق كذلك بمسؤوليات لجان المراجعة، وفي دراسة قام بها كولير (Collier)[1] سنة 1991، حول فعالية لجان المراجعة في الشركات الانكليزية، توصل على أن هناك زيادة مستمرة في عدد الشركات التي تشكل لجان المراجعة، وأن أهم المسؤوليات لهذه اللجان يتمثل في الآتي:[2]

1.2.1 مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي

تتمثل مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي حسب كولير في الآتي:

- دعوة المراجعين الخارجيين لمناقشتهم في المشاكل التي صادفتهم أثناء عملية المراجعة.
- مناقشة ملاحظات وتوصيات المراجعين الخارجيين.
- مناقشة آراء المراجعين الخارجيين فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، والتوصيات التي قدمت للإدارة ومدى أخذها بعين الاعتبار.

2.2.1 مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للمراجع الداخلي

تتمثل مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للمراجع الداخلي حسب كولير في الآتي:

- مناقشة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
- فحص خطط وأهداف إدارة المراجعة الداخلية.
- مناقشة آراء المراجعين الداخليين حول نظام الرقابة المالية، وما تم اكتشافه من مخالفات في عملية المراجعة الخارجية.
- تقييم مدى كفاية الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية.
- التأكد من اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذ توصيات المراجع الخارجي.
- فحص تنظيم واستقلال إدارة المراجعة الداخلية.

3.2.1 مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للقوائم المالية السنوية

تتمثل مسؤولية لجان المراجعة بالنسبة للقوائم المالية السنوية حسب كولير في الآتي:

- فحص المبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة والتغيرات الهامة التي حدثت فيها خلال السنة المالية.
- فحص القوائم المالية السنوية والمؤقتة.

3.1 أهمية لجان المراجعة بالنسبة للمراجع المالي

تقوم لجنة المراجعة بترشيح المراجع المالي والتوصية بتعيينه وتحديد أتعابه، وكذلك وجود لجان المراجعة يعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية مما يعني الحد من دور المراجع الخارجي في تحديد مخاطر الرقابة وكذلك

[1] Collier, P, A, Audit Committees in Major UK Companies Managerial Auditing Journal, 8, No,3,1993.

[2] أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد، مرجع سبق ذكره، 2009، ص، 28.

متابعة أعماله واعتماد الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها للمؤسسة وأنها في ضوء المتطلبات المحددة له والحد من تأثير وضغوط الإدارة على المراجع المالي وتدعيم استقلاليته والتأكد من موضوعيته وكفاءته، بالإضافة دراسة خطة المراجعة معه وإبداء الملاحظات عليها ودراسة ملاحظاته على القوائم المالية ومتابعة ما تم في شأنها، كما أن لجنة المراجعة تمثل حلقة الوصل بين المراجع المالي ومجلس الإدارة.[1]

من خلال ما سبق عرضه فيما يتعلق بلجنة المراجعة، يتضح أن هناك اعترافا من قبل الأكاديميين والمهنيين دوليا بفكرة إنشاء لجان المراجعة، ويرجع ذلك إلى الدور الهام الذي يمكن أن تؤديه هذه اللجان في تنظيم العلاقات بين الأطراف المتعاقدة من مساهمين، إدارة المؤسسة، مجلس الإدارة...إلخ، وخاصة ما يتعلق بدعم وتفعيل دور المراجعة المالية وتحسين أدائها.

2. قانون ساربن أوكسلي في المراجعة المالية (Sarbanes – Oxley act)

جاء قانون أوكسلي نتيجة الانهيارات التي حدثت لأكبر الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، كشركتي إنرون ووورلدكوم والتي كانت شركة المراجعة العالمية آرثر أندرسون طرفا فيها، وكان لذلك أثر سلبي على الاقتصاد الأمريكي، مما استدعى الأمر وضع مجموعة قواعد رسمية واجبة التطبيق، وقد كان جزء منها يخص تنظيم مهنة المراجعة.

1.2 أهداف قانون أوكسلي

تضمن قانون أوكسلي مجموعة من الأهداف من أجل تحسين البيئة المحاسبية وكسب الثقة للمستثمرين، من بين هذه الأهداف ما يأتي:[2]

- الشفافية في تقديم المعلومات المالية، من خلال دراسة القوائم المالية السنوية قبل اعتمادها ونشرها، للوصول إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي معلومات غير صحيحة، والتأكد من أنه لم تحذف أي معلومات أو مبالغ تجعل هذه القوائم مضللة.

- التحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، وقدرته على القيام بتنفيذ الإجراءات الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الإجراءات والثبات في تنفيذها.

---

[1] عيد بن حامد الشمري، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية**، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010، ص: 12.

[2] علي حسين الدوغجي وأسامة عبد المنعم سيد علي، "**دور قانون (ساربينز . أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، العدد86، 2011، ص: 17.

- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها المؤسسة وأي تغيير فيها، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملاءمة هذه السياسات لطبيعة عمل المؤسسة وأثرها على المركز المالي والأداء.
- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المراجع والأخذ بالآراء الواردة فيها.
- التحقق من استقلالية مراجعي الحسابات الداخليين، ووضع نظام للمراجعة الداخلية في المؤسسة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنه، وتقديم الاقتراحات التي تدعم استقلالية المراجعين الداخليين والرفع من كفاءتهم.
- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة المؤسسات للأنظمة والقوانين، حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من طرف المراجعين.

2.2 أهم بنود قانون أوكسلي الخاصة بالمراجعة

احتوى نص قانون أوكسلي على جملة من البنود، منها ما يتعلق بمهنة المراجعة، يمكن ذكرها في الآتي:

1.2.2 تشكيل مجلس الرقابة على شركات المحاسبة العامة

يشترط في هذا المجلس أن يكون هيئة غير حكومية مستقلة، وأن تتوفر في كل عضو فيه تأهيل علمي مناسب وإلمام بطبيعة عمل شركة المحاسبة العامة، بالإضافة إلى الإلمام بالجوانب المالية والمحاسبية من خلال حصوله على درجة دكتوراه أو ما يعادلها وخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن 04 سنوات، أو درجة الماجستير أو ما يعادلها وخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة لا تقل عن 08 سنوات.

وتتمثل مهام مجلس الرقابة على شركات المحاسبة العامة في الآتي:

- تنظيم شركات المحاسبة واستعادة ثقة جمهور المستثمرين في تقارير مراجعي الحسابات المستقلين.
- أن يكون تابعا لسلطة لجنة مراقبة عمليات البورصة.
- إخضاع شركات المحاسبة العامة الأجنبية عند تقديمها تقارير مالية عن الجهات المصدرة للأوراق المالية لأحكام قانون أوكسلي وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية.
- إجبار شركات المحاسبة بالتسجيل لدى المجلس ولمدة أقصاها 180 يوما من تشكيل المجلس.

كما أن للمجلس السلطة في اتخاذ الاختيارات الآتية:[1]

- وضع معايير المراجعة من خلال الاختيار ما بين وضعها أو إمكانية الاعتماد على احد الجهات المستقلة لوضع تلك المعايير.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 705.

- وضع معايير المحاسبة من خلال إمكانية الاختيار ما بين وضع المعايير أو الإشراف على مجلس معايير المحاسبة المالية ، أو اختيار جهة أخرى مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية لوضع معايير المحاسبة.
- وضع معايير للتقرير على الرقابة الداخلية أو إدارة المخاطر.
- فحص جودة أداء شركات المحاسبة العامة واقتراح العقوبات في حالة الفشل في أداء المستويات المطلوبة.
- وضع معايير للرقابة على جودة عمليات مراجعة شركات المحاسبة العامة.

2.2.2 استقلالية مراجع الحسابات

تعد استقلالية مراجع الحسابات والقواعد الأخلاقية لمهنة المراجعة من أهم بنود قانون أوكسلي، فقد فرض القانون قيودا صارمة على خدمات غير المراجعة التي يمكن أن تقدمها مكاتب المراجعة إلى زبائنها، وعمل العديد من مكاتب المراجعة والمحاسبة الكبيرة على إنشاء أقسام خاصة للخدمات غير المراجعة استجابة لطلب هيئة تداول الأوراق المالية والتي من شأنها التأثير سلبا على استقلالية مكاتب المراجعة التي تحاول الحصول على هذه الخدمات التي تتميز بارتفاع ربحيتها، كما يمنع تقديم مثل هذه الخدمات بخلاف المراجعة إلى زبائن المراجعة في كل من فرنسا وايطاليا والعديد من دول الاتحاد الأوروبي.[1]

3.2.2 لجان المراجعة

يتم إخضاع مراجع الحسابات لسلطة لجنة المراجعة التابعة لمجلس إدارة المؤسسة وبشكل مباشر، حيث تكون لجنة المراجعة مسؤولة عن اختيار شركة مراجعة الحسابات ومسؤولة أيضا عن دفع أتعابها ومراقبتها.

ويشترط في أعضاء لجنة المراجعة الاستقلالية، بحيث ينبغي في العضو أن:[2]

- لا تكون لديه أي مصلحة مباشرة وغير مباشرة في العقود والأعمال التي تتم لحساب المؤسسة.
- لا يكون له أي مصلحة مالية مباشرة مع المدراء التنفيذيين في الشركة أو مع أحد أقربائهم ولا زوجاتهم، وان لا يكون قريبا لأي منهم حتى الدرجة الثانية.
- لا تكون له أي مصلحة شخصية ذات شأن مع المدراء التنفيذيين.
- لا يشارك في عضوية لجنة المراجعة لأكثر من مؤسسة تمارس نفس النشاط.

كما يلزم القانون لجنة المراجعة والمسؤول التنفيذي الأول والمسؤول المالي الأول في المؤسسة بالتصديق على البيانات الفصلية والسنوية وسن القواعد السلوكية للمحاسبين، وفرض عقوبات شديدة على الغش بمختلف

---

[1] Christian Pral et Dit Hauret, **L'indépendance perçue de L'auditeur**, Revue française de gestion, Cairn, 2003/6 no 147, pp : 105-117.

[2] علي حسين الدوغجي وأسامة عبد المنعم سيد علي، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 19.

جوانبه من إتلاف للسجلات المالية بهدف عرقلة التحقيقات، كما يأخذ بالعقوبات والتجريد من المكافآت بالنسبة للمسؤولين التنفيذيين الأولين والمسؤولين الماليين الأولين.

يستنتج من خلال عرض قانون أوكسلي، أنه ركز على عناصر ذات أهمية، تمثلت في تشكيل مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة وإعطائه سلطات واسعة، وضرورة التقرير عن الرقابة الداخلية من طرف المؤسسة والمراجع، بالإضافة إلى إعطاء سلطات أكثر للجان المراجعة باعتبارها الشريك الأساسي في عملية المراجعة ودعم استقلال المراجع والالتزام بأخلاقيات المهنة.

كما أن المراجعة مع صدور هذا القانون أخذت توجها جديدا، حيث تأخذ فيها أطراف جديدة دورا هاما في عملية تحسين أداء المهنة، مثل الرقابة الداخلية باعتبارها ركيزة أساسية في عملية التسيير بالمؤسسة وما لها من دور في زيادة درجة الاعتماد على المعلومات المالية، وكذلك لجنة المراجعة وما لها من دور أيضا في تسيير العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة وتحسين جودة المعلومات المالية.

خلاصة الفصل الأول

المراجعة المالية عملية يقوم بها شخص مستقل ذو كفاءة علمية وعملية، بهدف تأكيد مدى صحة القوائم المالية للمؤسسات، من خلال فحص السجلات والدفاتر المحاسبية والمستندات المؤيدة لذلك ومدى احترامها للمبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات، باستخدام مجموعة من الأساليب والطرق واحترام معايير متفق عليها، وإعطاء رأي مستقل في شكل تقرير إلى الأطراف داخل وخارج المؤسسة.

تسعى أهداف مهنة المراجعة إلى تحقيق أعلى مستويات الثقة للمجتمع في الخدمات التي تقدمها، من خلال الالتزام بمجموعة من القواعد التي تبين مدى تفاني المراجعون في تقديم أفضل أداء مهني، لذلك وضعت أغلب دول العالم عن طريق المنظمات والهيئات المشرفة على تنظيم المهنة، ميثاق لأخلاقيات السلوك المهني في المراجعة يجب على المراجعين المهنيين الالتزام بها في كل مراحل عملية المراجعة، تتمثل هذه الأخلاقيات في الاستقلالية والنزاهة والموضوعية وعدم خضوع رأي المراجع للآخرين، واحترام المسؤوليات اتجاه الزبائن كالمحافظة على أسرارهم والاتفاق على أتعاب مناسبة، وكذلك اتجاه زملاء المهنة كاحترام المنافسة الشريفة وعدم الإساءة إلى سمعتهم، كما حثت الشريعة الإسلامية في القرآن والسنة النبوية الشريفة على مجموعة من القيم والأخلاق في مجال العمل والحياة البشرية كالأمانة والقدرة على تحمل المسؤولية والإخلاص وإتقان العمل والتي يجب على المهني في مجال المحاسبة والمراجعة معرفتها والالتزام بها عند القيام بالأعمال المهنية.

هناك تطورات جارية في مجال المراجعة أخذت أبعادا مختلفة في التأثير على مهنة المراجعة وعملية تطويرها، كفجوة التوقعات بين ما يتوقعه المجتمع من أداء للمراجع وبين أدائه الفعلي، الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة المتمثلة في المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف وكيفية تقييمها والتحكم فيها وما لها من تأثير على رأي المراجع، وكذلك صدور قانون ساربن أوكسلي في 2002 بالولايات المتحدة الأمريكية ودوره في عملية تطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي، من خلال بنوده المتمثلة في تشكيل مجلس للرقابة على شركات المحاسبة العامة ووضع القواعد التي من شأنها دعم استقلال المراجعين وأخلاقيات المهنة بالإضافة إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية وأهميته بالنسبة لكل من المؤسسة والمراجع وتفعيل دور لجان المراجعة.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للمراجعة المالية

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للمراجعة المالية

تمثل الجوانب التطبيقية للمراجعة جانبا مهما من عملية المراجعة، حيث تتمثل هذه الجوانب في المنهجية المستخدمة من قبل المراجع لأداء مهامه المتمثلة في الخطوات المتبعة من بداية المهمة إلى نهايتها، وكذلك الإجراءات العملية التي يجب القيام بها لمراجعة عناصر القوائم المالية للتحقق من مصداقية العناصر المكونة لهذه القوائم ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة موضوع المراجعة ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة خلال الدورة المالية.

عند إتباع الخطوات والإجراءات اللازمة في عملية المراجعة يستلزم على المراجع استخدام مجموعة من الأدوات والتقنيات الكمية العلمية وخاصة الحديثة منها بهدف الوصول إلى نتائج موضوعية لعملية المراجعة، وإبداء الرأي حول مصداقية المعلومات المالية في القوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة استنادا إلى أدلة إثبات كافية وملائمة.

من خلال ما سبق يتم عرض في هذا الفصل ما يلي:

- **تقنيات وأدوات المراجعة**
- **خطوات وإجراءات المراجعة**

المبحث الأول: تقنيات وأدوات المراجعة

يستخدم المراجع عند أدائه لمهامه وفي مختلف مراحل عملية المراجعة مجموعة من التقنيات والأدوات وخاصة الكمية منها، وذلك حتى يتم انجاز العمل بنوعية جيدة، وخاصة في ظل محددات الوقت والأتعاب المتفق عليها، كما يمكن اعتبار هذه التقنيات والأدوات دليلا موضوعيا للإثبات يدعم رأي المراجع في تقريره النهائي، وفي هذا المبحث عرض لأهم هذه التقنيات والأدوات.

المطلب الأول: استخدام المعاينة في المراجعة

بسبب ظهور الشركات كبيرة الحجم، وكثرة العمليات في هذه الشركات وتنوعها أدى إلى تعقد أنشطتها وأنظمة الرقابة الداخلية فيها، مما أدى إلى تحول عملية مراجعة الحسابات من المراجعة الكاملة إلى المراجعة الاختبارية التي تقوم على أساس اختبار الجزء من الكل وذلك باستخدام أسلوب المعاينة، هذا الأخير الذي يمكن من خلاله السيطرة على الكم الكبير من العمليات والمعلومات عند مراجعتها، بالإضافة إلى توفير الوقت والجهد وتخفيض تكلفة عملية المراجعة.

1. تعريف المعاينة في المراجعة

تعرف المعاينة في المراجعة على أنها "قيام المراجع بتطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، بما يمكنه من الحصول على وتقييم أدلة الإثبات بشأن بعض صفات المفردات المختارة وذلك لأغراض الوصول إلى استنتاج حول هذه الصفات بالنسبة للمجتمع ككل".[1]

نظرا لأهمية استخدام المعاينة في المراجعة لما توفره من وقت وجهد وتخفيض للتكاليف في ظل النمو الكبير في حجم المؤسسات والتوجه نحو اندماج الشركات، وحتى تخفض مخاطر المعاينة وعدم اتخاذ قرارات خاطئة، يجب على المراجع إتباع الطريقة الأمثل لاختيار العينة التي تمثل المجتمع الذي أخذت منه أحسن تمثيل.

2. طرق المعاينة

يوجد أسلوبان أساسيان في معاينة المراجعة، الأول إحصائي والثاني غير إحصائي يطلق عليه مصطلح معاينة الحكم المهني، إلا أنه في الحالتين يستخدم المراجع حكمه المهني في تخطيط وتنفيذ وتقييم العينة.[2]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، مرجع سبق ذكره، 2001، ص: 327.

[2] دان.م.جي وآخرون، تعريب ثناء علي القباني، **المدخل إلى معاينة المراجعة**، دار المريخ، الرياض، 2011، ص: 26.

1.2 المعاينة غير الإحصائية

يتم اختيار العينة فيها على أساس الحكم الشخصي للمراجع وتسمى بالمعاينة الحكمية، تعتمد على حكم المراجع المهني بدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة وطريقة اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها، لذا من عيوبها أنها لا تمكن المراجع من الخروج بنتائج كمية موضوعية ولا توفر طريقة موضوعية لتقدير المخاطر وتقييم نتائج العينة، ويتم اختيار العينة حكميا حسب أسلوب المعاينة غير الإحصائية بإحدى الطرق الثلاث الآتية:

- الاختيار الموجه للعينة.
- اختيار العينة الطبقية.
- اختيار العينة الصدفية.

2.2 المعاينة الإحصائية

تكون في هذا النوع من المعاينة الفرصة متاحة لكل مفردة من المجتمع بالتساوي للاختيار كممثل للمجتمع. ويعتمد هذا النوع من المعاينة على قواعد الرياضيات والإحصاء والاحتمالات في اختيار العينة وتتميز بأنها توفر نتائج موضوعية، حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية، ثم تفسير نتائج الاختبارات وتعميمها على المجتمع بشكل موضوعي أكثر من طريقة المعاينة الحكمية، كما تمكن المراجع من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي، وتساعد على اختيار عينة تكون مناسبة للمجتمع المعني بالدراسة.

3. طرق اختيار مفردات العينة في المعاينة الإحصائية

يتم اختيار مفردات العينة التي تخضع للاختبار بإحدى الطرق الآتية:[1]

1.3 الاختيار العشوائي

تمنح هذه الطريقة فرصة متساوية لجميع المفردات في المجتمع لتكون ضمن مفردات العينة، وتعتمد على جداول الأرقام العشوائية.

2.3 الاختيار المنتظم

حسب هذه الطريقة يقسم المجتمع على حجم العينة، ويتم اختيار أول مفردة عشوائيا ثم يتم اختيار باقي مفردات العينة بإضافة ناتج القسمة في كل مرة، وإذا لم تكن مفردات المجتمع مرقمة يمكن أن يقوم المراجع بترقيمها.

[1] إيهاب نظمي و هاني العزب، **تدقيق الحسابات – الإجراءات –** دار وائل، عمان، 2012، ص: 43.

3.3 الاختيار الطبقي

يتم استخدام هذه الطريقة إذا كان مجتمع الدراسة غير متجانس، فيتم تقسيم المجتمع إلى طبقات متجانسة، ثم يتم اختيار عينة منتظمة أو باستخدام الجداول العشوائية من كل طبقة، كتقسيم أرصدة حسابات الزبائن إلى عدد من الطبقات واختيار عينة من كل طبقة.

4.3 الاختيار العنقودي

في هذه الطريقة يقسم المجتمع إلى عناقيد ويتم اختيار مجموعات تمثل هذه العناقيد، ومن ثم يتم اختيار عينة من كل مجموعة تم اختيارها، فإذا كانت عروض الشراء في مصلحة المشتريات بالمؤسسة مثلا تحفظ في ملفات، يتم اختيار عدد من هذه الملفات ثم اختيار عينة من كل ملف.

4. بعض المفاهيم المستخدمة في المعاينة

توجد بعض المفاهيم يتم استخدامها في المعاينة من بينها:

1.4 المجتمع

المجتمع في المعاينة هو الحجم الكلي الذي يتم استخراج العينة منه، فإذا كان المراجع بصدد التحقق من توفر خاصية التأشير على فواتير الشراء المسددة خلال الدورة المحاسبية بعبارة مدفوع، فإن كل فواتير الشراء المسددة خلال الدورة المحاسبية تمثل مجتمع الدراسة.

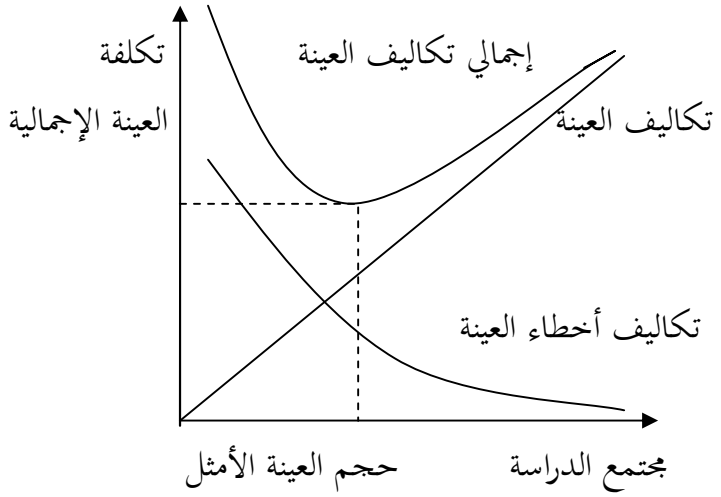
2.4 العينة

العينة هي عدد المفردات التي يتم اختيارها واستخراجها من المجتمع لإجراء الاختبارات عليها ويسمى عدد هذه المفردات بحجم العينة، فإذا كان المراجع بصدد التحقق من توفر خاصية التأشير بعبارة مدفوع على 2000 فاتورة مشتريات مسددة، وقرر فحص 20% منها، فإن 400 فاتورة يتم اختيارها كمفردات بطرق معينة تمثل عينة الدراسة يتم اختبارها وتعميم نتائجها على المجتمع.

ولتحديد حجم العينة أثر كبير في النتائج التي سيعتمد عليها المراجع في تقديم رأيه، وكلما كان حجم العينة كبيرا كان ذلك أفضل، على اعتبار أن المتوسط الحسابي للعينة الكبيرة يكون قريبا جدا من المتوسط الحسابي للمجتمع الذي أخذت منه والانحراف المعياري لمتوسط العينة يتطابق تقريبا مع الانحراف المعياري للمجتمع، غير أنه إذا كان هناك مجتمع يحتوي على عدد ضخم من المفردات فإنه من الصعب جدا أخذ عينات كبيرة منه لأن ذلك يصبح مكلفا جدا.

الشكل رقم (8) يوضح علاقة حجم العينة بتكلفتها.

الشكل رقم (8): علاقة حجم العينة بتكلفتها



المصدر: محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية، دار الجيل، بيروت، 1998، ص: 104.

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن حجم العينة المناسب الذي يجب استخراجه من المجتمع وإجراء الاختبارات عليه، هو ذلك الحجم الذي تكون فيه التكلفة الإجمالية للعينة عند أدنى مستوى لها.

3.4 المتوسط الحسابي للمجتمع

يعبر عن المتوسط الحسابي للمجتمع بقسمة مجموع قيم مفردات المجتمع ككل على عددها، فإذا كان مجموع أرصدة حسابات الموردين 20000 وحدة نقدية، وعدد حسابات الموردين هو 200 حساب مفتوح، فإن رصيد حسابات الموردين في المتوسط هو: 20000/200= 100 وحدة نقدية.

4.4 المتوسط الحسابي للعينة

المتوسط الحسابي للعينة يعبر عنه بقسمة قيم مفردات العينة على عددها، فإذا كان مجموع أرصدة حسابات الموردين للعينة 1050 وحدة نقدية، وعدد حسابات الموردين في العينة المدروسة هو 10 حسابات، فإن رصيد حسابات الموردين للعينة في المتوسط هو: 1050/10= 105 وحدة نقدية

5.4 معدل الانحراف المتوقع للمجتمع

يمثل هذا المعدل عدد الانحرافات أو الأخطاء إلى حجم المجتمع، وعادة ما يتم تحديده على أساس تجربة المراجع عند مراجعة المؤسسة للسنوات السابقة أو الحصول على معلومات من مراجع زميل، فإذا اكتشف المراجع من خلال تجربته في مراجعة المؤسسة للسنة السابقة أن معدل الانحرافات لمجتمع ما هو 02%، قد يتوقع أن يكون معدل انحرافات السنة الحالية لذلك المجتمع 02% أيضا.

6.4 درجة الثقة

درجة الثقة معناه احتمال أن تكون النتائج التي توصل إليها المراجع من فحصه للعينة هي نفس النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها إذا قام بفحص المجتمع كله، وعادة يتم تحديد مستوى الثقة في شكل نسبة مئوية.

فدرجة ثقة 95% يعني أن المراجع متأكد من أن النتائج التي توصل إليها من فحص العينة هي نفس النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها إذا قام بفحص المجتمع كله بنسبة 95%، وأن احتمال أن يكون قرار المراجع خطأ هو 05%.

7.4 مستوى الخطأ المقبول

الخطأ المقبول هو الرقم المسموح بأن يختلف بين حديه متوسط المجتمع عن متوسط العينة، لأن المتوسط الحسابي للعينة لا يعط الدقة الكافية أو الاعتمادية اللازمة التي توفر الثقة من عدم وجود أخطاء العينة التي تعرف بمدى احتمال اختلاف متوسط المجتمع عن متوسط العينة، لذا يتعين تقدير رقم مقبول للخطأ عند القيام بتحديد حجم العينة.

5. المخاطر المرتبطة بالمعاينة

ترتبط مخاطر المعاينة بكل من الاختبارات التفصيلية واختبارات نظام الرقابة الداخلية وذلك كما يأتي:[1]

1.5 المخاطر المرتبطة بالاختبارات التفصيلية

يوجد في هذه المخاطر نوعان:

1.1.5 مخاطر الرفض الخاطئ

وهي المخاطر من النوع الأول الناشئة عن احتمال خروج المراجع بنتيجة على أساس المعاينة أن رصيد حساب معين يحتوي على تحريف جوهري، بينما واقع المجتمع الذي أخذت منه العينة لا يحتوي على تحريف جوهري، أو أن يقوم المراجع مثلا برفض القوائم المالية بناء على نتائج العينة، في حين أن القوائم المالية في الحقيقة تعبر بعدالة عن نتائج أعمال المؤسسة محل المراجعة.

2.1.5 مخاطر القبول الخاطئ

وهي المخاطر من النوع الثاني الناشئة عن احتمال خروج المراجع بنتيجة على أساس المعاينة أن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريف جوهري، بينما واقع المجتمع الذي أخذت منه العينة يحتوي على تحريف جوهري، أو أن يقوم المراجع مثلا بقبول القوائم المالية على أنها تعبر بعدالة عن نتائج أعمال المؤسسة محل المراجعة بناء على نتائج العينة، في حين أن القوائم المالية في الحقيقة غير ذلك.

---

[1] إيهاب نظمي و هاني العزب، **تدقيق الحسابات – الإجراءات –** مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 39 – 40.

2.5 المخاطر المرتبطة باختبارات الرقابة

يوجد في هذه المخاطر نوعان:

1.2.5 مخاطر زيادة الاعتماد

يعني هذا النوع مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا، حيث تنشأ هذه المخاطر عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بمستوى يزيد عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة بينما في الحقيقة عكس ذلك، معنى ذلك أن إجراءات الرقابة الداخلية التي وضعتها المؤسسة محل المراجعة والالتزام بها لم يكن كافيا ليتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة الذي قدره المراجع عند عملية التخطيط، بينما إذا كانت هذه الإجراءات كافية وملتزما بها كان قرار المراجع فيما يخص زيادة الاعتماد قرارا سليما.

2.2.5 مخاطر قلة الاعتماد

يعني هذا النوع مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل مرتفع جدا، تنشأ هذه المخاطر عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بمستوى يقل عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة بينما في الحقيقة عكس ذلك، معنى ذلك أن إجراءات الرقابة الداخلية التي وضعتها المؤسسة محل المراجعة والالتزام بها يعد كافيا ليتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة التي قدرها المراجع عند عملية التخطيط، فإذا كانت هذه الإجراءات غير كافية وغير ملتزم بها كما ينبغي، كان قرار المراجع فيما يخص قلة الاعتماد قرارا سليما.

يمكن اعتبار أن كل من مخاطر قلة الاعتماد ومخاطر الرفض الخاطئ يؤثران بشكل أساسي في كفاءة المراجعة، حيث إنهما يؤديان بالمراجع إلى القيام بأعمال إضافية دون الحاجة إليها، بينما تؤثر كل من مخاطر زيادة الاعتماد والقبول الخاطئ في فاعلية عملية المراجعة، وبالتالي فهما الأكثر خطورة لأنهما يؤديان بالمراجع إلى تقديم رأي خاطئ ومضلل لمستخدمي القوائم المالية.

يمكن أيضا للمراجع أن يخفض من المخاطر المرتبطة بالمعاينة وذلك بأخذ عينة ممثلة للمجتمع الذي أخذت منه أحسن تمثيل، بمعنى استخراج عينة خصائصها تطابق خصائص المجتمع، فإذا كان المراجع بصدد التحقق من 900 فاتورة مشتريات فيما إذا كانت مرفقة بمستندات الشحن، وكان عدد الفواتير الفعلية التي لا تحمل هذه الخاصية 27 فاتورة أي بنسبة 03%، وأخذ المراجع عينة حجمها 100 فاتورة وجد من بينها 03 فواتير غير مرفقة بمستندات شحن أي بنسبة 03% أيضا، عندئذ فإن خصائص العينة التي أخذها المراجع تطابق خصائص المجتمع الذي أخذت منه، وهي بذلك تعتبر عينة ممثلة للمجتمع.

يمكن أن يكون سبب مخاطر المعاينة المراجع نفسه، وذلك من خلال عدم القدرة على تمييز الأخطاء أو عدم استخدام إجراءات المراجعة المناسبة، كاستخدام أسلوب المصادقات للتحقق من أرصدة الموردين بشكل غير ملائم، وبالتالي فإن سبب هذه المخاطر هو نقص كفاءة المراجع.

6. معاينة الصفات أو الخصائص

يستخدم هذا النوع من المعاينة من أجل التحقق من توفر صفة معينة أو خاصية في المجتمع التي لا يمكن التعبير عنها كميا أو باستخدام النقد، أو مدى تطبيق إجراءات أو قواعد في نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال دراسة العينة الممثلة للمجتمع المعني بالدراسة، ولاستخدام معاينة الصفات هناك مجموعة من الخطوات يجب إتباعها تتمثل فيما يلي:[1]

1.6 تحديد هدف المعاينة

عادة ما يكون الهدف لهذا النوع من المعاينة هو التأكد من مدى فاعلية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية المحددة من قبل، وذلك من خلال التحقق من وجود صفات أو خصائص رقابة معينة، بينما يمثل الانحراف الابتعاد عن الأداء الملائم لإجراء الرقابة الداخلية المحدد من قبل، ويجب على المراجع أن يحدد بدقة تعريفا لكل من الصفة والانحراف قبل البدء في تطبيق معاينة الصفات في عملية المراجعة.[2]

2.6 تحديد المجتمع ومفردات العينة

مجتمع الدراسة هو كل العمليات التي يراد اختبار مدى توفر الخاصية فيها، ويجب أن يتأكد المراجع من تجانس هذا المجتمع، فقد تختلف إجراءات تنفيذ فواتير التصدير في المؤسسة عن فواتير البيع المحلية، وتمثل العينة جزء من العمليات في المجتمع، ولفحص حالة المبيعات تمثل كل فواتير البيع المجتمع، بينما فاتورة البيع الواحدة تمثل أحد المفردات التي سوف يتم اختيارها في العينة.

3.6 تحديد شروط الانحرافات

قبل تحديد حجم العينة يجب تحديد مجموعة من العوامل كما يلي:

- مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً التي يقبلها المراجع والتي يقابلها مستوى ثقة الذي يهدف المراجع للحصول عليه، وعادة ما تكون هذه المخاطر 05%، ويقابلها مستوى ثقة 95%، وهناك علاقة عكسية بين هذه المخاطر وحجم العينة.
- معدل الانحراف المقبول الذي يقدره المراجع حسب قناعته، فقد يحدد المراجع الانحراف المقبول وذلك بتقدير قيمة فواتير البيع التي يمكن أن تتعرض للانحراف دون أن يكون له أثر جوهري على المبيعات ككل وتحويلها إلى نسبة، فإذا كان هناك فواتير مبيعات عددها الإجمالي 80000 فاتورة، ويعتقد المراجع أن 800 فاتورة منها يمكن تعرضها للانحراف دون أن يكون لها تأثير جوهري، وبالتالي فإن معدل الانحراف المقبول هنا هو:

---

[1] الحسن محمود زعرب، **العوامل المؤثرة في استخدام المعاينة في عملية التدقيق**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص: 41.

[2] دان.م.جي وآخرون، تعريب ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 73.

$$\frac{800}{80000}$$

= 01%.

- معدل الانحراف المتوقع والذي عادة ما يكون تقديريا يستند فيه المراجع إلى خبرته السابقة، وقد يكون معدل الانحراف المتوقع أكبر أو أقل من معدل الانحراف المقبول، وهناك علاقة طردية بين معدل الانحراف المتوقع وحجم العينة التي يجب استخراجها، أي كلما توقع انحرافا كبيرا كلما تطلب عينة أكبر.

4.6 تحديد حجم العينة

يتم تحديد حجم العينة بعد تحديد العوامل سابقة الذكر و وفق الجدول (02) كما يأتي:

يقوم المراجع بتحديد مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا ويختار الجدول حسب هذا المستوى من المخاطر (الجدول رقم 02).

- تحديد معدل الانحراف المقبول والذي يتراوح بين 02% إلى 15%.
- تحديد معدل لانحراف المتوقع من الجدول والذي يتراوح بين 0% إلى 07%.
- تحديد حجم العينة باستخدام الجدول رقم (02) وأخذا بعين الاعتبار العوامل سابقة الذكر.
- إذا أراد المراجع تحديد حجم العينة من فواتير البيع المسجلة في الدفاتر يتم فحصها من أجل التأكد من وجود مستندات الشحن تقابل تلك الفواتير، و بالاعتماد على الجدول رقم (02) وقام بتحديد ما يأتي:
- مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا 05%.
- معدل الانحراف المقبول 06%.
- معدل الانحراف المتوقع في المجتمع 02.5%.

فإن حجم العينة يساوي 150 فاتورة بيع.

الجدول رقم (02): تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا 5%

معدل الانحراف المتوقع في المجتمع (%)	معدل الانحراف المقبول										
	%2	%3	%4	%5	%6	%7	%8	%9	%10	%15	%20
	149	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
	236	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
	*	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
	*	208	117	93	78	66	58	51	46	30	22
	*	*	156	93	78	66	58	51	46	30	22
	*	*	156	93	78	66	58	51	46	30	22
	*	*	192	124	103	66	58	51	46	30	22
	*	*	227	153	103	88	77	51	46	30	22
	*	*	*	181	127	88	77	68	46	30	22
	*	*	*	208	127	88	77	68	61	30	22
	*	*	*	*	150	109	77	68	61	30	22
	*	*	*	*	173	109	95	68	61	30	22
	*	*	*	*	195	129	95	84	61	30	22
	*	*	*	*	*	148	112	84	61	30	22
	*	*	*	*	*	167	112	84	76	40	22
	*	*	*	*	*	185	129	100	76	40	22
	*	*	*	*	*	*	146	100	89	40	22
	*	*	*	*	*	*	*	158	116	40	30
	*	*	*	*	*	*	*	*	179	50	30
	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68	37

المصدر: larry E. Rittenberg, Bradley j. schwieger, Karla M. Johnstone, Auditing a business Risk Approach 6 edition, south-western, USA, 2008, 391.

بعد تحديد حجم العينة، يقوم المراجع بما يلي:

- اختيار مفردات العينة باستخدام أحد طرق الاختيار المذكورة سابقا.
- تنفيذ إجراءات المراجعة على مفردات العينة من أجل تحديد عدد الانحرافات عن الإجراء الرقابي أو الصفة التي تم تحديدها.

5.6 تقييم نتائج العينة

يقوم المراجع بتقييم نتائج العينة من خلال مقارنة معدل الخطأ للعينة بمعدل الخطأ المقبول الذي تم تحديده، فإذا تبين أن معدل الخطأ للعينة أقل من معدل الانحراف المقبول معناه أن الصفة أو الخاصية التي يقوم المراجع باختبارها ملتزم بها، ويتم استخدام الجدول رقم (03) في تقييم نتائج العينة، والذي يبين مخاطر

تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا وعدد الانحرافات الفعلية المكتشفة بالإضافة إلى حجم العينة الذي تم تحديده من قبل.

حسب حجم العينة الذي تم تحديده وهو 150 فاتورة بيع، وعند فحص المراجع لهذه الفواتير يفترض أنه وجد 03 فواتير بيع مسجلة لا تقابلها مستندات شحن، وباستخدام جدول تقييم نتائج العينة بمخاطر05%، وبمقابلة حجم العينة المحدد مع عدد الانحرافات الفعلية التي تم اكتشافها في العينة يتبين أن معدل التحريف الموجود في المجتمع هو 05.1%، وبمقارنة أيضا هذا المعدل مع معدل التحريف المقبول الذي حدده المراجع من قبل وهو 06%، نجد أن معدل التحريف في المجتمع أقل من معدل التحريف المقبول، وهذا يعني أن المجتمع غير محرف تحريف جوهري وبالتالي قبول المجتمع وأن الخاصية أو الصفة الرقابية وهي وجود مستندات الشحن تقابل فواتير البيع تعتبر متوفرة.

الجدول رقم (03): تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا 5%

	عدد التحريفات الفعلية المكتشفة										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25	11.3	17.6	*	*	*	*	*	*	*	*	*
30	6.5	14.9	19.6	*	*	*	*	*	*	*	*
35	8.3	12.9	17	*	*	*	*	*	*	*	*
40	7.3	11.4	15	18.3	*	*	*	*	*	*	*
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	*	*	*	*	*	*
50	5.9	09.2	12.1	14.8	17.4	19.9	*	*	*	*	*
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	*	*	*	*	*
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	*	*	*	*
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.4	19.3	*	*	*
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.6	14.5	16.3	18	19.7	*	*
75	4	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20	*
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	*
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.8	18.2
100	3	4.7	6.2	7.6	9	10.3	11.5	12.8	14	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
150	2	3.2	4.2	5.1	6	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8	8.4

حجم العينة

المصدر: O. Ray Whittington, Kurt Pany, Op.Cit, 1998, p 315.

بالإضافة إلى معاينة الصفات توجد كذلك في معاينة المراجعة ما يسمى بمعاينة الوحدة النقدية أو معاينة وحدة العملة التي تعتبر أيضا من طرق المعاينة الإحصائية استخداما في مجال اختبارات تفاصيل أرصدة الحسابات، ويستخدم المراجع هذا النوع من المعاينة لاتخاذ قرار بشأن مقدار التحريفات أو الأخطاء النقدية التي تؤثر على القوائم المالية الختامية، وتكوين قناعته في ما يخص صحة وعدالة المعلومات المالية الظاهرة في تلك القوائم.

المطلب الثاني: استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة

تعتبر الإجراءات التحليلية نوعا من اختبارات المراجعة الأساسية للبيانات والمعلومات المالية، وقد زاد اهتمام المراجعين باستخدام هذه التقنية بسبب زيادة استخدام أنظمة المعلومات الالكترونية مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة عملية المراجعة وتحسين أدائها.

كما يمكن استخدام الإجراءات التحليلية في تقدير المخاطر من طرف المراجع بشكل جيد، بالإضافة إلى اعتبارها دليل إثبات موضوعي لتبرير رأي المراجع في تقريره النهائي، وقد اهتمت المنظمات المهنية بهذه الإجراءات وطالبت بضرورة استخدامها عند أداء عملية المراجعة.

1. تعريف الإجراءات التحليلية في المراجعة

من التعاريف التي قدمت للإجراءات التحليلية في المراجعة ما يأتي:

تعرف الإجراءات التحليلية على أنها "عملية تقييم للمعلومات المالية بواسطة دراسة العلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل بحث التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها".[1]

تستخدم الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة أساسا للأغراض الآتية:[2]

- إجراءات تقييم المخاطر للحصول على فهم للمؤسسة موضوع المراجعة وبيئتها.
- تستخدم الإجراءات التحليلية عند قيام المراجع بإجراءات التحقق التفصيلية لتقليل المخاطر الجوهرية عند مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض بشكل مقبول.
- تستخدم الإجراءات التحليلية كنظرة شاملة عند إعداد التقرير المالي في نهاية عملية المراجعة.

يمكن أن تكون المخاطر المذكورة في الغرض الأول للإجراءات التحليلية مخاطر مالية مثل درجة الاستقلالية المالية المرتبطة أساسا بالهيكل التمويلي، حيث يمكن للمؤسسة التحكم في هذا النوع من

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 459.

[2] Jessie wong, **Auditing and Assurance**, hand book, pearson education, Australia, 2007, p348.

المخاطر، ويمكن أن تكون مخاطر اقتصادية تتأثر بالبيئة الاقتصادية والسياسية والقانونية وطبيعة النشاط الاقتصادي التي لا يمكن للمؤسسة التحكم فيها.

2. مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة

يمكن تطبيق الإجراءات التحليلية في مراحل مختلفة من عملية المراجعة وذلك كما يأتي:[1]

1.2 الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة

يمكن استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة عند التخطيط لعملية المراجعة، حيث تمكن المراجع من المعرفة الشاملة لأنشطة المؤسسة محل المراجعة، والبيئة التي تعمل فيها وطبيعة الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية المرتبطة بموضوع المراجعة، بهدف تحديد وتقدير المخاطر المختلفة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية واستخلاص النتائج المرتبطة بالعلاقات بين الأرصدة المختلفة للمقارنة بين الفترة الحالية والفترات السابقة، وكذلك المقارنة بين توقعات الإدارة المعيارية والفعلية ومقارنة بيانات الإدارة وتوقعات المراجع، ومقارنة بيانات المؤسسة محل المراجعة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس النشاط، ثم مقارنة بيانات المؤسسة محل المراجعة مع التوقعات باستخدام البيانات غير المالية.

وعند التخطيط لعملية المراجعة على المراجع دراسة إمكانية حدوث الأخطاء في كل بند من البنود، وما هي المشاكل المحاسبية التي قد تعترض المراجع أثناء عمله حيث إن استخدام هذه الإجراءات عند التخطيط تساعد المراجع على فهم أفضل للمؤسسة وأنظمتها البيئية التي تعمل بها.

ويمكن القول أن استخدام هذه الإجراءات في مجال التخطيط لعملية المراجعة تحقق العديد من الأهداف منها تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التفصيلية، وكذلك تحديد المجالات التي تتطلب من المراجع عناية خاصة، وهذا بهدف تقدير المخاطر الجوهرية وتحديد مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية لمساعدة المراجع في تقدير ما إذا كانت هناك تغيرات غير عادية في أرصدة البنود المالية التي تستوجب فحوصاً معمقة وبأساليب متقدمة.

بصورة عامة، يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية في المراجعة عند التخطيط لعملية المراجعة بهدف التعرف على الحسابات التي يجب أن تولى عناية خاصة.

وعلية، فإن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة هو ترشيد الحكم الشخصي للمراجع وتخفيض الوقت والتكلفة ومساعدة المراجع في تحديد الشخص المساعد المؤهل للقيام بهذه المهمة.

---

[1] علي محمد موسى، "**إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**"، كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، المجلة الجامعة، العدد 15، المجلد 02، ليبيا، 2013، ص ص: 327 – 331.

2.2 الإجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة

يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية في المراجعة أثناء قيامه بعملية الفحص والتحقق من صحة العمليات والأرصدة، بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بالقوائم المالية، وقد يقوم المراجع باختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية معا أثناء الفحص وهذا عادة ما يبنى على الحكم الشخصي للمراجع لتحقيق الكفاءة والفعالية المتوقعة من الإجراءات ولتخفيض مخاطر الاكتشاف.

لخبرة المراجع دور فعال في تقييم الإجراءات التحليلية وتحليل نتائجها وتفسيرها بطريقة سليمة، فالمراجع مطالب أثناء تنفيذه للإجراءات التحليلية نظرا لأهميتها في زيادة فاعلية وكفاءة المراجعة واختصاراً للوقت والتكلفة بأن يحصل على البيانات اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية من جميع المصادر، سواء من خلال الموازنات التقديرية أو من خلال القوائم المالية للسنوات السابقة، أو من خلال المعلومات الواردة في السجلات المالية وغير المالية، أو من خلال المصادر المتوفرة عن الأنشطة المالية للمؤسسات المماثلة، وكذلك المعلومات الإحصائية مثل الأرقام القياسية للأسعار، ولدرجة الثقة في المعلومات المتاحة أثر كبير في دقة وسلامة الإجراءات التحليلية، وعلى المراجع أن يأخذ في الاعتبار مصدر البيانات ودرجة الثقة فيها والتأكد من مصداقيتها.

مما سبق، يلاحظ أن الإجراءات التحليلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة تساهم في المساعدة على إتمام عملية المراجعة بكفاءة من خلال المقارنات، وتساهم في زيادة فاعلية المراجعة من خلال تخفيض التكلفة عن طريق تقليل نطاق الفحص والحصول على أدلة إثبات إضافية.

3.2 الإجراءات التحليلية في نهاية عملية المراجعة

يتمثل الغرض الأساسي من استخدام الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة في الآتي:

- تقييم مدى معقولية أرصدة القوائم المالية ككل وذلك من خلال العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة والتي لم يسبق للمراجع تحديدها.
- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المراجع بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير عادية أو غير متوقعة عند مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.
- مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا.
- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط المؤسسة وما تظهره من نتائج خلال الفترة المالية محل المراجعة وحقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة ومدى اتفاقها مع متطلبات القوانين واللوائح التي تعمل في إطارها المؤسسة.

3. معوقات استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة

هناك العديد من المعوقات التي يمكن أن تؤثر عند استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة، يتمثل أهمها في:[1]

- وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة مما يحد من عملية إجراء المقارنات.
- تغيير المؤسسة المستمر لسياساتها المحاسبية والتسويقية والإنتاجية.
- طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع وتقليص حجم أعمالها.
- عدم توفر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة وعدم ملاءمة المعلومات المتوفرة.
- عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة، والتكلفة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة.

4. أساليب الإجراءات التحليلية في المراجعة

تعتمد بعض إجراءات المراجعة التحليلية على البيانات والمعلومات المالية، والتي يقوم بها المراجع باستخدام أساليب علمية ومهنية حديثة في تحليل الاتجاهات والتغيرات، ومن هذه الأساليب النسب المالية ونماذج التنبؤ بالمركز المالي والأساليب الرياضية والأساليب الإحصائية، مثل أسلوب تحليل الانحدار والسلاسل الزمنية وغيرها، بينما يعتمد البعض الأخر من إجراءات المراجعة التحليلية على البيانات والمعلومات غير المالية، أو ما يسمى بأساليب المراجعة التحليلية الوصفية.

يمكن تصنيف أساليب الإجراءات التحليلية في المراجعة إلى مستويين كما يأتي:

1.4 الإجراءات التحليلية الوصفية

في هذا النوع من الإجراءات، يستخدم المراجع نظرته المبنية على خبرته الشخصية للحكم على مدى معقولية أدلة الإثبات التي حصل عليها، وتشمل هذه الإجراءات على:[2]

- الاستفسار باستخدام مجموعة من الأسئلة موجهة إلى شخص أو أشخاص لديهم معلومات حول طبيعة عمل المؤسسة تتعلق بالنواحي المالية والمحاسبة والمراجعة.
- التوقعات من نتائج المراجعة السابقة، كالأخطاء التي اكتشفت في عملية المراجعة السابقة ومقابلة المراجع السابق، لتحديد المواقع التي يمكن أن تسبب عراقيل لعملية المراجعة الجارية.

---

[1] أحمد عبد الرحمن المخادمة وحاكم الرشيد، "**أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق**"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، 2007، ص: 487.

[2] عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة**، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة البتراء، الأردن، 2008، ص: 8.

- مراجعة المعلومات الخارجية غير المالية، كالكتب العلمية وأدلة المحاسبة والمراجعة الدولية والقوانين والتشريعات الحكومية، وأية تشريعات لها تأثير على عمل المؤسسة والقوائم المالية السنوية، وما صدر من السوق المالية عن المؤسسة محل المراجعة والمؤسسات المماثلة.

- مراجعة المعلومات الداخلية غير المالية، كمراجعة النظام الداخلي للمؤسسة، عقد التأسيس، ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والاطلاع على ملفات الموظفين والمراسلات وسجلات الإنتاج، والتعرف على السياسات المتبعة في تسويق المنتجات وتوزيعها على العقود المهمة التي يكون لها تأثير على عملية المراجعة كاتفاقيات القروض والعقود طويلة الأجل.

2.4 الإجراءات التحليلية الكمية

من أهم أساليب المراجعة التحليلية الكمية التي تعتمد على البيانات والمعلومات المالية ما يأتي:

1.2.4 أساليب التحليل المالي

تتنوع أساليب التحليل المالي الممكن استخدامها من قبل المراجع، حيث يختار الأسلوب الذي يساعده في التعرف على نشاط المؤسسة محل المراجعة، ومعرفة الصعوبات والمخاطر التي قد تعترضها في المستقبل، وذلك يساعد المراجع بشكل كبير في معرفة مدى اتساق العلاقات بين أرصدة القوائم المالية.

تتمثل أساليب التحليل المالي في ما يأتي:[1]

أولا: التحليل الأفقي

حسب هذا النوع من التحليل، يتم دراسة النسب المالية للمؤسسة ومقارنتها خلال عدة دورات أو سنوات مالية بهدف اكتشاف إذا كان هناك تغيرات أو انحرافات غير عادية لعناصر القوائم المالية.

ثانيا: التحليل العمودي

التحليل المالي العمودي يعتمد على دراسة النسب أو المؤشرات الناتجة من خلال العلاقة بين عناصر القوائم المالية، وذلك خلال دورة أو سنة مالية معينة، ومقارنة تلك المؤشرات مع مؤشرات معيارية أو تنبؤية، أو مؤشرات المؤسسات الرائدة في القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل المراجعة.

ثالثا: التحليل باستخدام النسب المالية

وهو من أكثر وأقدم الأساليب الكمية استخداما من قبل المراجع، وهي تعبر عن العلاقات بين عنصرين أو أكثر، وتفيد المراجع في معرفة التغيرات الهامة، ولا تعتبر ذات جدوى إلا بعد مقارنتها مع نسب أخرى قد تكون تاريخية من داخل المؤسسة، أو نسب من خارج المؤسسة تتعلق بالصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة

[1] علي محمد موسى، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 334.

محل المراجعة، أو نسب المؤسسات الرائدة في القطاع، وتنقسم النسب المالية إلى نسب النشاط ونسب الربحية ونسب السيولة ونسب حقوق الملكية وينقسم كل قسم إلى عدد من النسب بحيث تدل كل نسبة على مدلول معين.

من بين النسب المالية التي يمكن استخدامها في أسلوب التحليل المالي في الإجراءات التحليلية ما يأتي:

الجدول رقم (04): بعض نسب التحليل المالي

	النسبة	طريقة حساب النسبة
نسب السيولة	نسبة التداول	الأصول المتداولة / الالتزامات المتداولة
	نسبة السيولة	(النقدية + الأوراق المالية قصيرة الأجل + حساب المدينين)/ الالتزامات المتداولة
نسب الربحية	هامش صافي الربح	صافي الربح / صافي المبيعات
	العائد على حقوق الملكية	صافي الربح / حقوق الملكية
	العائد على الأصول	صافي الربح / إجمالي الأصول
النشاط	نسبة دوران الأصول	صافي المبيعات / متوسط إجمالي الأصول
	نسبة دوران المدينين	صافي المبيعات الآجلة / متوسط حساب المدينين
	نسبة دوران المخزون	تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2006.

ما يميز نسب التحليل المالي هو سهولة حسابها بمجرد توفر عناصرها في القوائم المالية، لكن على المراجع أن يقوم بتحليل نتائجها تحليلا دقيقا ومعمقا، بالإضافة إلى مقارنة نسب معينة بنسب أخرى ودراسة اتجاه العلاقة بينهما.

كما تجدر الإشارة أن هناك عددا كبيرا من النسب التي يمكن حسابها وتفسير نتائجها، وذلك حسب الغرض من الدراسة التي يريد المراجع إجراؤها، فإذا أراد المراجع مثلا التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة محل المراجعة، فإنه يمكن أن يستخدم أحد المؤشرات وهو الربح بعد الضريبة إلى المطلوبات المتداولة، حيث كلما زاد هذا المؤشر كلما ابتعدت المؤسسة عن مخاطر الفشل المالي.

2.2.4 أسلوب تحليل الانحدار

يستخدم هذا التحليل لبيان العلاقة بين متغير مستقل أو أكثر ومتغير تابع، وبالنسبة للمراجع يستخدم الأسلوب للتوصل إلى توقعات لأرصدة الحسابات وكأساس للحكم الشخصي للمراجع على معقولية الأرصدة الدفترية، وينقسم أسلوب تحليل الانحدار إلى نوعين:[1]

أولا: تحليل الانحدار البسيط

يستخدم هذا النوع من تحليل الانحدار لإيجاد العلاقة بين حساب معين وحساب آخر، ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين من خلال رصيد الحساب الآخر باستخدام تلك العلاقة، ويعتمد تحليل الانحدار البسيط على أساس تحديد العلاقة بين متغير مستقل ومتغير تابع حسب المعادلة الآتية:

$$Y = a + bx$$

حيث: y المتغير التابع المراد التنبؤ به، a قيمة ثابتة، b معدل التغير، x المتغير المستقل.

يمكن للمراجع باستخدام معادلة خط الانحدار البسيط في التنبؤ لمبيعات البضائع والسلع في المؤسسة التجارية كمتغير تابع، من خلال أحد العوامل الرئيسية المؤثرة في ذلك وهي تكلفة البضاعة المباعة كمتغير مستقل وتحليل مدى معقولية القيمة الفعلية للقيمة المتنبأ بها.

ثانيا: تحليل الانحدار المتعدد

يستخدم المراجع تحليل الانحدار المتعدد في إيجاد العلاقة بين عدة حسابات كمتغيرات مستقلة وحساب آخر كمتغير تابع، وهذا للاستدلال بالمتغيرات المستقلة في إيجاد قيمة المتغير التابع بهدف التحقق من صحة رصيده أو التنبؤ به، ويتم تحديد تلك العلاقة من خلال المعادلة الآتية:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots + b_nX_n$$

يمكن للمراجع استخدام معادلة خط الانحدار المتعدد في دراسة العلاقة بين تكلفة الإنتاج في المؤسسة الصناعية كمتغير تابع، والتنبؤ بذلك من خلال مختلف أنواع التكاليف المتغيرة كتكلفة المواد الأولية ومصاريف الأجور والرواتب كمتغيرات مستقلة.

3.2.4 الحساب باستعمال سنة الأساس

تعتمد الأساليب الإحصائية على الأرقام القياسية والسلاسل الزمنية لمجموعة من البيانات ولعدد من السنوات، والغاية من ذلك هو معرفة وتوضيح العلاقة بين مؤشرات معينة، حيث يتم اختيار سنة أساس من بين السلسلة الزمنية وتتم المقارنة معها، لكن ينبغي اختيار هذا الأساس وفق معايير دقيقة وموضوعية وبعيدة عن التحيز لكي تكون عملية المقارنة عملية موضوعية وصحيحة.

[1] عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 10.

عند إجراء التحليل المالي لعدد من السنوات طبقا للأرقام القياسية وباستخدام السلاسل الزمنية، ينبغي ألا تتجاوز السلسلة الزمنية أكثر من خمس سنوات لكي تكون النتائج دقيقة خاصة بعد بروز ظاهرة التضخم الاقتصادي التي ضربت غالبية دول العالم، والتي تؤثر على القيمة الحقيقية للنقود وبالتالي يكون الفرق كبيرا عندما تجرى عملية المقارنة لفترة أكثر من خمس سنوات ومن ثم فإن عملية التحليل المالي ستكون من دون جدوى.[1]

ويمكن حساب العلاقة بين المؤشرات وفقا لأسلوب الأرقام القياسية حسب العلاقة الآتية:

$$\frac{\text{قيمة العنصر في سنة المقارنة} - \text{قيمة العنصر في سنة الأساس}}{\text{قيمة العنصر في سنة الأساس}} \times 100$$

يمكن للمراجع باستخدام السلاسل الزمنية في الإجراءات التحليلية من خلال أخذ قيمة رقم الأعمال خلال عدة سنوات وقياس معدل تطور قيمته خلال هذه السنوات مقارنة بسنة الأساس، ويمكن أيضا قياس تطور أحد العوامل المؤثرة بصورة مباشرة على رقم الأعمال وهو تكلفة البضاعة المباعة خلال نفس السنوات، ومن ثم تحليل اتجاه العلاقة بين المتغيرين.

الجدول رقم (05): تطور رقم الأعمال وتكلفة البضاعة المباعة

	2011	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال (و ن)	2000000	3800000	3000000	6600000	1100000
تطور رقم الأعمال (%)	/	90	140	230	450
تكلفة البضاعة المباعة (و ن)	1200000	2040000	2400000	4200000	7200000
تطور تكلفة البضاعة المباعة (%)	/	70	100	250	500

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 474.

من خلال الجدول رقم (05) وبافتراض 2011 سنة المقارنة، يلاحظ أن رقم الأعمال خلال سنتي 2012 و2013 يزيد بمعدل أكبر من معدل الزيادة في تكلفة البضاعة المباعة، بينما معدل الزيادة في رقم الأعمال خلال سنتي 2014 و2015 أقل من معدل الزيادة في تكلفة البضاعة المباعة، وهنا على المراجع أن يقوم بتحليل أسباب هذه العلاقة كارتفاع التكاليف بسبب ارتفاع أسعار عوامل الإنتاج أو تغيير طرق تقييم

[1] عمار بن مالك، **المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، حالة شركة اسمنت السعودية**، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011/2010، ص: 64.

المخزون أو غيرها من الأسباب، والتي يمكن أن يكون لها تأثير على صحة ومصداقية المعلومات في القوائم المالية.

المطلب الثالث: استخدام بحوث العمليات في المراجعة

يمكن استخدام بحوث العمليات في مجال المراجعة، ويكمن ذلك بالأساس أثناء التخطيط لعملية المراجعة، من خلال وضع برنامج لها وتحديد وقت انجازها وتوزيع المهام بين المراجعين بشكل علمي، بما يحقق مستوى عال من الرقابة على الأداء وتحسين النوعية والجودة في المراجعة المالية، ومن أساليب بحوث العمليات الأكثر حداثة واستخداما في مجال المراجعة المالية تقنية تقييم ومراجعة المشاريع (PERT).

1. مفهوم تقنية تقييم ومراجعة المشاريع

تم تطوير تقنية تقييم ومراجعة المشاريع لصالح القوات البحرية الأمريكية في عامي 1957 و1958، بهدف التخطيط والرقابة في العديد من المشاريع التي تقوم بتنفيذها هذه القوات خصوصا ما يتعلق منها بمشاريع تطوير الأسلحة الجديدة.[1]

تتعامل تقنية تقييم ومراجعة المشاريع مع التقديرات الاحتمالية للوقت المتوقع للانجاز، بسبب أنه يأخذ في الحسبان الظروف المحيطة بتنفيذ المشروع والتي من المحتمل أن تحدث وتؤثر على زمن إنجاز المشروع.

2. شروط استخدام تقنية تقييم ومراجعة المشاريع

من الشروط التي يجب توفرها في المشاريع التي يمكن دراستها باستخدام تقنية تقييم ومراجعة المشاريع هي:[2]

- أن يتكون المشروع من عدد من الأنشطة أو المهام المحددة تحديدا واضحا.
- يمكن بدء أو توقيف هذه الأنشطة بشكل مستقل عن بعضها ولكن في تتابع معروف.
- أن يكون لهذه الأنشطة ترتيب معين في الأداء.
- يمكن تحديد أوقات احتمالية لتنفيذ كل نشاط .

تعتمد تقنية تقييم ومراجعة المشاريع على ثلاثة أزمنة احتمالية كما يأتي:[3]

- الزمن التفاؤلي، وهو اقصر زمن محتمل لتنفيذ النشاط ويرمز له بالرمز O.
- الزمن الأكثر احتمالا، وهو زمن تنفيذ النشاط في ظل الظروف الطبيعية ويرمز له بالرمز M.

---

[1] صالح مهدي محسن العامري وعواطف إبراهيم الحداد، **تطبيقات بحوث العمليات في الإدارة**، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 339.

[2] محمد راتول، **بحوث العمليات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2011، ص: 335.

[3] فتحي خليل حمدان، **بحوث العمليات**، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص: 288.

- الزمن التشاؤمي، الذي يمثل زمن تنفيذ النشاط بافتراض وجود عوائق كثيرة للتنفيذ وبالتالي زمن أطول ويرمز له بالرمز P.

من خلال عرض الشروط اللازمة لاستخدام تقنية تقييم ومراجعة المشاريع، فإنه يمكن استخدام هذه التقنية في عملية المراجعة، بحيث يمكن اعتبار عملية المراجعة بأكملها مشروع، ويقوم المراجع بتجزئتها إلى مجموعة من الأنشطة أو المهام.

ففهم طبيعة نشاط المؤسسة محل المراجعة والحصول على المعلومات الأولية منها يعتبر نشاطا أو مهمة، بينما عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر نشاطا ثانيا، وجمع أدلة الإثبات نشاط ثالث وهكذا مع بقية الأنشطة الأخرى، كما يمكن تحديد أوقات احتمالية لانجاز كل نشاط من هذه الأنشطة.

3. فوائد استخدام تقنية تقييم ومراجعة المشاريع عند تخطيط عملية المراجعة

يستخدم المراجع تقنية تقييم ومراجعة المشاريع بالأساس في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، ويمكن تلخيص أهم الفوائد من استخدام هذه التقنية في التخطيط لعملية المراجعة في العناصر الآتية:[1]

- تقليص زمن تنفيذ المراجعة عن طريق خطة عمل، وتوزيع المساعدين على المهام بشكل كفؤ، والتنسيق فيما بينهم بما يسمح بتخفيض زمن تنفيذ عملية المراجعة للمؤسسة التي يتم مراجعتها.
- تخفيض تكلفة المراجعة من خلال تخفيض أو التحكم في زمن تنفيذ عملية المراجعة.
- تحديد تاريخ تقديم تقرير المراجعة للجهات المعنية بشكل مسبق.
- تحقيق إشراف فعال وكفؤ على أعمال المساعدين من خلال امتلاك رئيس الفريق خطة عمل واضحة لكل مهمة من مهام المراجعة وزمن تنفيذها.
- تحقيق جودة عالية في أداء عملية المراجعة من خلال الإشراف الفعال والكفء وكذلك التنسيق والتوجيه والمتابعة الفعالة للمهام.
- وجود خطة عمل للمراجعين المساعدين والالتزام بها يؤدي إلى عدم التجاوز.
- توزيع عملية المراجعة على المراجعين بشكل علمي مدروس ودقيق وبدون عشوائية.
- وفق تقنية تقييم ومراجعة المشاريع يمكن تحديد المهام الحرجة التي تحتاج إلى وقت أطول وعناية كبيرة.

[1] يونس عليان سليمان الشوبكي، **أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية لشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2006، ص: 68.

4. كيفية استخدام تقنية تقييم ومراجعة المشاريع في التخطيط لعملية المراجعة

يتم استخدام تقنية تقييم ومراجعة المشاريع من خلال الآتي:

1.4 تحديد مهام المراجعة والأزمنة المتعلقة بها

عند استخدام تقنية تقييم ومراجعة المشاريع في التخطيط لعملية المراجعة، يقوم المراجع في البداية بتقسيم المهمة إلى عدد من المهام والمهمة السابقة لكل مهمة، وكذلك الأزمنة الثلاثة التي سبق ذكرها لكل مهمة، ثم يتم حساب الوقت المتوقع لتنفيذ كل مهمة، وبالتالي حساب الوقت المتوقع لتنفيذ عملية المراجعة ككل، وذلك كما يأتي:

يمكن افتراض كل من فهم طبيعة نشاط المؤسسة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فحص الحسابات، جمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير، أربع مهام في عملية المراجعة يرمز لها بالرمز أ ب ج د على الترتيب، ويتم تحديد الأوقات الثلاثة لهذه المهام كما يأتي:

الزمن التفاؤلي والزمن الأكثر احتمالا والزمن التشاؤمي على الترتيب للمهام السابقة هو:

- أ (10، 14، 30).
- ب (10، 25، 46).
- ج (17، 27، 31).
- د (15، 21، 33).

يتم حساب زمن التنفيذ المتوقع لكل مهمة، وكذلك الانحراف المعياري والتباين للزمن التفاؤلي والتشاؤمي لكل مهمة لمعرفة درجة التأكد أو الثقة من تنفيذ المهام في الوقت المتوقع، ويتم عرض ذلك من خلال الجدول رقم (06) و(07).

الجدول رقم (06): الزمن المتوقع لتنفيذ مهام عملية المراجعة

المهام	أ	ب	ج	د	الزمن المتوقع لانجاز عملية المراجعة ككل
الزمن المتوقع	16	26	26	22	90 يوم

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على البيانات أعلاه.

يتم حساب الزمن المتوقع باستخدام المعادلة الآتية:

$$\text{الزمن المتوقع للمهمة} = \frac{\text{الزمن التفاؤلي} + 4\ \text{الزمن الأكثر احتمالا} + \text{الزمن التشاؤمي}}{6}$$

حيث يفترض أن التوزيعات الخاصة بالوقت التشاؤمي والوقت الأكثر احتمالا والوقت التفاؤلي تخضع لأوزان ترجيحية هي 1، 4، 1 على الترتيب.

يتم أيضا حساب الانحراف المعياري والتباين للمهام السابقة كما يأتي:

الشكل رقم (07): الانحراف المعياري والتباين لمهام عملية المراجعة

المهمة	أ	ب	ج	د
التباين	11.11	36	5.44	9
الانحراف المعياري	3.33	6	2.33	3

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على البيانات أعلاه.

حيث:

$$\text{التباين} = \left[\frac{\text{الزمن التشاؤمي} - \text{الزمن التفاؤلي}}{6}\right]^2$$

الانحراف المعياري = الجذر التربيعي للتباين

يلاحظ من خلال حساب الانحراف المعياري للوقت التشاؤمي والوقت التفاؤلي للمهمتين ب ج، أن درجة التأكد من إنجاز المهمة ج في الزمن المتوقع أحسن منه في المهمة ب رغم أن لهما نفس الزمن المتوقع للإنجاز.

2.4 رسم المخطط الشبكي في التخطيط لعملية المراجعة

بعد تحديد الزمن المتوقع للمهام والانحراف المعياري والتباين للأزمنة التشاؤمية والتفاؤلية، يتم رسم المخطط الشبكي، الذي يتكون من مجموعة من الأسهم مرتبطة مع بعضها البعض بواسطة دوائر، تشكل ما يشبه الشبكة تبين المهام المختلفة لعملية المراجعة والعلاقات المتبادلة بينهما، بالإضافة إلى مجموعة من المعلومات وهي:[1]

- الوقت المتوقع لانجاز عملية المراجعة ضمن مدى احتمالي
- متى يكون البدء والانتهاء من كل مهمة من مهام المراجعة
- المهام الحرجة في العمل التي يجب أن تنجز في مواعيدها المحددة، على اعتبار أن أي تأخير في أي مهمة حرجة يعرض العمل كله إلى التأخير في الانجاز.

لرسم نموذج المخطط الشبكي لمهام المراجعة، يفترض أن هناك مهام لعملية المراجعة تتمثل في:

[1] يونس عليان سليمان الشوبكي، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 63.

- المهمة "أ" فهم طبيعة نشاط المؤسسة (25،10،07).
- المهمة "ب" التخطيط والإشراف على المساعدين (04،15،20).
- المهمة "ج" دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية (15،30،45).
- المهمة "د" فحص الحسابات والدورات التشغيلية (28،45،50).
- المهمة "هـ" جمع أدلة الإثبات (10،15،20).
- المهمة "و" إعداد تقرير المراجعة (03،05،13).

تمثل الأرقام أعلاه كل من الوقت التفاؤلي، الوقت الأكثر احتمالا والوقت التشاؤمي على الترتيب لكل مهمة من المهام السابقة.

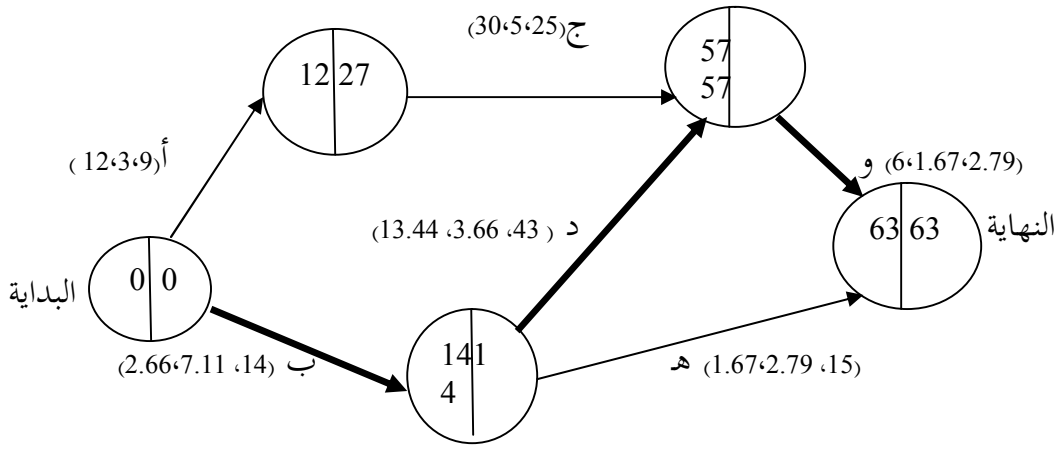
يظهر الجدول الموالي كل الأزمنة المتوقعة لإنجاز عملية المراجعة.

الجدول رقم (08): الأزمنة المتوقعة لمهام عملية المراجعة الزمن: يوم

		مهام المراجعة					
		أ	ب	ج	د	هـ	و
زمن الانجاز التفاؤلي		07	04	15	28	10	03
زمن الانجاز الأكثر احتمالا		10	15	30	45	15	05
زمن الانجاز التشاؤمي		25	20	45	50	20	13
الزمن المتوقع لانجاز المهمة		12	14	30	43	15	6
المهمة السابقة		-	-	أ	ب	ب	ج، د
الزمن المبكر	البداية	0	0	12	14	14	57
	النهاية	12	14	42	57	29	63
الزمن المتأخر	البداية	15	0	27	14	48	57
	النهاية	27	14	57	57	63	63
الزمن المسموح للتأخر		15	0	15	0	34	0
المهمة الحرجة		-	حرج	-	حرج	-	حرج
التباين		9	7.11	25	13.44	2.79	2.79
الانحراف المعياري		3	2.66	5	3.66	1.67	1.67

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الأرقام أعلاه.

الشكل رقم (09): نموذج مخطط شبكي لمهام عملية المراجعة



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على محمد راتول، مرجع سابق، 2011.

من خلال جدول الأزمنة رقم (08)، والمخطط الشبكي في الشكل رقم (09) لمهام عملية المراجعة، يمكن استنتاج ما يأتي:

- الوقت المتوقع لإتمام عملية المراجعة هو 63 يوم.
- المسار الحرج يمثل مهام التخطيط والإشراف على المساعدين، فحص الحسابات والدورات التشغيلية، إعداد تقرير المراجعة، حيث لا يمكن التأخير في هذه المهام، وأي تأخير يؤدي بعملية المراجعة ككل إلى التأخر عن زمنها المتوقع، وبالتالي على المراجع أن يولي أهمية كبيرة لهذه المهام.
- مهام المراجعة التي يمكن التأخير فيها حسب الحد المسموح به بحيث لا تؤثر على الزمن المتوقع لإنجاز عملية المراجعة، هي مهام فهم طبيعة المؤسسة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات.

5. احتمال تنفيذ عملية المراجعة في زمن معين

قد يرغب المراجع في معرفة احتمال تنفيذ عملية المراجعة خلال زمن معين قد يكون أكبر أو أصغر من الزمن المتوقع للتنفيذ الذي تم تحديده على المخطط الشبكي، حيث يتم حساب القيمة المعيارية لتنفيذ عملية المراجعة خلال ذلك الزمن، ثم يتم بعد ذلك استخراج قيمة الاحتمال من جدول التوزيع الطبيعي القياسي.

تحسب القيمة المعيارية لتنفيذ عملية المراجعة عن طريق الصيغة الإحصائية الآتية:[1]

$$Z = \frac{D_S - D_{é}}{\sigma}$$

[1] محمد راتول، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 341.

حيث: D_S تمثل الزمن الذي يرغب المراجع في حساب احتمال تنفيذ عملية المراجعة من خلاله، $D_{\acute{e}}$ الزمن المتوقع لتنفيذ عملية المراجعة، σ الانحراف المعياري لمهام المسار الحرج.

فإذا تم الاعتماد على الحالة السابقة، وأراد المراجع حساب احتمال تنفيذ عملية المراجعة خلال زمن مقداره 50 يوم، فإنه يقوم بما يأتي:

حساب الانحراف المعياري لمهام المسار الحرج كما يأتي:

$$\sigma = \sqrt{\left(\frac{20-04}{6}\right)^2 + \left(\frac{50-28}{6}\right)^2 + \left(\frac{13-03}{6}\right)^2}$$

$= 4.83.$

حساب القيمة المعيارية لتنفيذ عملية المراجعة كما يأتي:

$$Z = \frac{50-63}{4.83} = -2.7$$

من جدول التوزيع الطبيعي القياسي فإن القيمة المقابلة للقيمة المعيارية $Z = 2.7-$ هي 0.005 أي بنسبة 0.5%.

تمثل الأدوات الكمية والأساليب التي يستخدمها المراجع خلال عملية المراجعة والتي سبق عرضها في هذا المبحث، ذات أهمية كبيرة خاصة في ظل الحجم الكبير للمؤسسات، تتمثل هذه الأهمية من خلال إمكانية السيطرة على الكم الكبير من المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية لهذه المؤسسات. وهذا في ظل التكلفة والزمن المحددين لانجاز عملية المراجعة، وتقديم في النهاية تقرير عن عملية المراجعة يستند إلى أدلة إثبات موضوعية ويتضمن رأيا أقل مخاطرة بالنسبة للمراجع.

المبحث الثاني: خطوات وإجراءات المراجعة

لا بد لكل مهمة كانت من خطوات ومراحل منهجية متتابعة يجب المرور بها لأداء هذه المهمة بشكل جيد. والمراجعة تعتبر مهمة كذلك يجب على المراجع أن يتقيد ويلتزم فيها بمجموعة من المراحل لأجل أداء مهامه خلال الوقت المحدد لها وبأقل التكاليف وضمان جودة الأداء اللازمة.

المطلب الأول: تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين

على مستوى المؤسسة وحتى تستطيع هذه الأخيرة تحقيق نسبة عالية من الفعالية وضمان النمو والاستمرارية لابد من تطبيق منهجية منطقية، من تحديد للسياسات والأهداف إلى كيفية توزيع الموارد والتنفيذ في إطار زمني محدد، هذه المنهجية تسمى بالتخطيط، والمراجع بدوره في بداية أداء مهامه لابد وان

يخطط لعمله تخطيطا مناسبا لحجم العمل الذي سوف يقوم به، وأن يشرف كذلك على من يساعده في إنجاز المهمة.

1. أهمية التخطيط والإشراف على المساعدين في المراجعة

يقصد بالتخطيط والإشراف على المساعدين في عملية المراجعة، أن المراجع ملزم بأن يضع خطة ملائمة لأعمال المراجعة وبما يساعد على أداء عملية المراجعة بفعالية، كما أنه ملزم بتقسيم المهام في أنشطة المراجعة على مساعديه بطريقة تحقق المستوى المقبول لجودة المراجعة، وبما يضمن الاستخدام الأمثل لطاقات ومهارات وقدرات هؤلاء المساعدين، بالإضافة إلى وضع وتنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعية للمتابعة والإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم.

تتمثل أهمية هذه الخطوة في المراجعة بالنسبة للمراجع ولعملية المراجعة على حد سواء في الآتي:[1]

- يشير المراجع في تقريره إلى أن المراجعة تمت بالالتزام بمعايير المراجعة، هذه الأخيرة التي تتطلب من المراجع أن يخطط لعملية المراجعة.
- نجاح المراجع في تخطيط عملية المراجعة يعني نجاحه في وضع إستراتيجية عامة للمراجعة وتفاصيل لطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات وإجراءات المراجعة
- نجاح المراجع في تخطيط عملية المراجعة يعني السير نحو الاتجاه الصحيح في الوفاء بالمسؤوليات المهنية خاصة ما يتعلق بالتأكد من خلو القوائم المالية المراجعة من التحريفات الجوهرية.
- نجاح المراجع في تقسيم أعمال المراجعة على مساعديه يعني معرفته الكافية بالكفاءات المهنية المتوفرة لديه ومدى حاجته لخبرات مهنية من خارج مكتبه، بالإضافة إلى ترشيد تكاليف انجاز عملية المراجعة وتحقيق جودة المراجعة.
- الإشراف الجيد على المساعدين ومتابعة وتقييم أدائهم يؤدي إلى تحقيق الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة، ودفع المساعدين نحو اتجاه مرغوب في الارتقاء بجودة أعمال المكتب وتحقيق أهدافه النوعية والاقتصادية.
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يضمن توجيه الاهتمام الكافي لمجالات التحقق الأكثر أهمية من منظور تأثير اكتشاف التحريفات الجوهرية فيها إيجابا على جودة المراجعة.
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يضمن توافر الاتساق بين خطة المراجعة و طبيعة وحجم نشاط المؤسسة والموارد البشرية والكفاءات المهنية المتوفرة بمكتب المراجعة.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، مرجع سبق ذكره، 2001، ص ص: 87 – 88.

- التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد على تخصيص أعمال المراجعة على المساعدين، والتنسيق بين مهامهم ومهام الخبراء الذين قد يتقرر الاستعانة بهم.
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد على اقتناع لجنة المراجعة بأن المراجع يسعى إلى الارتقاء بكفاءة وفعالية وجودة المراجعة.

2. متطلبات التخطيط في المراجعة

حتى يلتزم المراجع بهذا المعيار التزاما مهنيا كافيا، يجب عليه الوفاء بمتطلبات التخطيط للمراجعة، ويمكن تلخيص هذه المتطلبات في الآتي:

1.2 إدراك أهمية التخطيط مهنيا

يجب أن يدرك المراجع أن التخطيط لعملية المراجعة يعني إعداد إستراتيجية عامة، ومدخل تفصيلي لكل من طبيعة ومدى والتوقيت المتوقع للمراجعة، ويجب على المراجع أن يعد خطة للمراجعة تتناسب مع حجم أعمال المؤسسة محل المراجعة، مدى تعقيد عملية المراجعة، خبرة المراجع مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة أعمالها.

لذلك على المراجع أن يحصل على فهم كاف لأعمال المؤسسة، حيث يساعده ذلك في تحديد الأحداث والمعاملات التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمؤسسة تحت المراجعة.

2.2 الحصول على رسالة التعاقد

تمثل رسالة التعاقد اتفاقا بين المؤسسة والمراجع على أداء عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها، وكذلك ذكر القيود التي قد تفرض على عمل المراجع، ووقت انتهاء عملية المراجعة، بالإضافة إلى المساعدة التي يمكن أن يقدمها العاملون بالمؤسسة للوصول إلى الدفاتر والمستندات، كما تتضمن رسالة التعاقد أيضا الاتفاق على مقدار الأتعاب.

وتعد المعلومات المدرجة في رسالة التعاقد أمرا هاما في تخطيط عملية المراجعة، لأنها تؤثر في توقيت الاختبارات وإجمالي وقت المراجعة والخدمات الأخرى التي يتم تنفيذها، فإذا كانت المساعدة الواجب توفرها من قبل المؤسسة غير متاحة، فإنه يتم اتخاذ الترتيبات التي تكفل تمديد وقت المراجعة.[1]

3.2 الحصول على معلومات عن المؤسسة

تتمثل أهم هذه المعلومات فيما يأتي:

[1] ألفين أرينز وجيمس لوبك، تعريب محمد محمد عبد القادر الديسطى وأحمد حامد حجاج، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 290.

1.3.2 معرفة طبيعة أعمال المؤسسة محل المراجعة

من خلال الفهم الكافي للعوامل الاقتصادية وظروف الصناعة التي تأثر جوهريا في أعمال المؤسسة، وكذلك الخصائص المميزة للمؤسسة، مثل طبيعة النشاط، الأداء المالي، متطلبات إعداد القوائم المالية، وأي تغييرات تكون قد حدثت في هذه الخصائص منذ الانتهاء من المراجعة في الدورة السابقة حتى تاريخ التخطيط لأعمال المراجعة للدورة الحالية.

2.3.2 فهم نظام المحاسبة والرقابة الداخلية

لأجل فهم نظام المحاسبة والرقابة الداخلية للمؤسسة، على المراجع معرفة السياسات المحاسبية التي تطبقها إدارة المؤسسة وأي تغييرات جوهرية فيها، وكذلك معرفة الآثار المالية والرقابية والمهنية للإصدارات المحاسبية المهنية الجديدة، بالإضافة إلى المعرفة المتراكمة بنظم المحاسبة والرقابة الداخلية للمؤسسة.

3.3.2 الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة

يتم الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة من خلال الحصول على المستندات والسجلات القانونية عند بداية عملية المراجعة والتي تتمثل في:[1]

- عقد الشركة الذي يمثل المستند القانوني الضروري للاعتراف بالمؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة، يتضمن الاسم الكامل للمؤسسة وتاريخ إنشائها، أنواع وكميات أسهم رأس المال المصرح به، وكذلك الأنشطة المرخص للمؤسسة القيام بها، بالإضافة إلى توضيح المعلومات فيما يخص حقوق التصويت لكل فئة من فئات حملة الأسهم.

- النظام الأساسي للمؤسسة الذي يشمل القواعد والإجراءات التي سوف يتبعها المساهمون في المؤسسة، تحديد السنة المالية، عدد اجتماعات المساهمين، طرق التصويت داخل مجلس الإدارة وسلطات ومسؤوليات مديري المؤسسة.

يجب على المراجع أن يلم بكل المتطلبات الواردة في كل من عقد الشركة ونظامها الأساسي، حتى يستطيع الحكم على ملاءمة القوائم المالية وأن الإفصاح عن حقوق المساهمين وسداد التوزيعات تم حسب هذه المتطلبات.

- محاضر الاجتماعات التي تحتوي على أهم الموضوعات التي تمت مناقشتها في اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، والقرارات التي تم اتخاذها.

[1] ألفين أرينز وجيمس لوبك، تعريب محمد محمد عبد القادر الديسطى وأحمد حامد حجاج، مرجع سبق ذكره، ص: 296.

- العقود التي توقعها المؤسسة والتي تكون محل اهتمام المراجع، تتضمن هذه العقود مثلا السندات طويلة الأجل، خيارات الأسهم، عقود مع البائعين للتسليم المستقبلي وغيرها، ويجب على المراجع أن ينتبه لكل عقد من هذه العقود.

4.3.2 تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية

تنفيذ الإجراءات الأولية تمكن المراجع من معرفة:

- مخاطر المراجعة والأهمية النسبية من خلال مراعاة المستوى المتوقع لمخاطر المراجعة وتحديد مجالات المراجعة المهمة نسبيا، واحتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية بناء على خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بنتائج المراجعة وحالات الغش التي تم اكتشافها، بالإضافة إلى تحديد المجالات المحاسبية الأكثر تعقيدا خاصة العمليات التي تعتمد على التقديرات المحاسبية.

- العلاقة بين خطة المراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، بحيث يراعى في ذلك التغير المحتمل في التركيز على مجالات مراجعة معينة، وكذلك تأثير تكنولوجيا المعلومات على المراجعة خاصة إذا كانت المؤسسة تحت المراجعة تنتمي إلى صناعات تعتمد على التكنولوجيا، كصناعة الحواسيب والاتصالات والتجارة الالكترونية، بالإضافة إلى مراعاة تأثير أعمال المراجعة الداخلية على إجراءات المراجعة الخارجية.

- أهمية التنسيق والتوجيه والإشراف والفحص عند إعداد خطة المراجعة، حيث يراعي المراجع مدى قيام مراجعين زملاء بمراجعة فروع تابعة للمؤسسة محل المراجعة، وكذلك مدى الاستعانة بخبراء متخصصين في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة عند أداء أعمال المراجعة.

4.2 إعداد برنامج موثق لأعمال المراجعة

يجب أن يقوم المراجع بإعداد برنامج للمراجعة وتوثيقه، يحدد فيه طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات المخططة للمراجعة، كما يجب أن يوفر البرنامج مجموعة من التعليمات لمساعدي المراجع الذين خصصت لهم أعمال، ويجب أن يعمل البرنامج كوسيلة لمراقبة ومتابعة التنفيذ السليم لأعمال المراجعة، بالإضافة إلى موازنة الوقت التي توضح ساعات العمل المخططة لكل إجراء من إجراءات المراجعة.

5.2 تأثير تكنولوجيا المعلومات لدى المؤسسة على برنامج المراجعة

يجب أن يراعي المراجع أثر تطبيقات تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في المؤسسة محل المراجعة على كل من الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة، لذلك على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يأتي:

- مدى استخدام المؤسسة لتكنولوجيا المعلومات في التطبيقات المحاسبية الهامة.

- درجة التعقيد في الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات، ومدى استعانة المؤسسة بشركات تشغيل تكنولوجيا المعلومات.

- الهيكل التنظيمي لإدارة تكنولوجيا المعلومات بالمؤسسة.
- قواعد البيانات، وخاصة البيانات المحاسبية بالمؤسسة.
- أساليب المراجعة الملائمة لمستوى تكنولوجيا المعلومات لدى المؤسسة.
- مدى حاجة المكتب إلى متخصصين مؤهلين على أعمال المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات.

6.2 استخدام مدخل المشاركة والمناقشة في تخطيط المراجعة

يجب على المراجع أن يأخذ بمدخل مشاركة أعضاء مكتبه في وضع برنامج المراجعة، ومناقشة إدارة وموظفي المؤسسة ولجنة المراجعة عند وضع برنامج المراجعة، حيث يقوم المراجع هنا بإجراءات من بينها:

- فحص أوراق العمل وتقارير مراجعة القوائم المالية للدورة السابقة ومناقشتها مع المساعدين
- مناقشة ممثلي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بخصوص نطاق ونوع وتوقيت إجراءات المراجعة
- التنسيق مع موظفي المؤسسة بشأن مساعداتهم له في إعداد البيانات والجداول اللازمة لأداء واستكمال أعمال المراجعة

3. متطلبات تقسيم أعمال المراجعة والإشراف على المساعدين

على المراجع أن يقوم بتقسيم وتخصيص أعمال المراجعة على مساعديه مراعيا في ذلك ما يلي:[1]

- حصر المتاح فعلا بالمكتب من الموارد البشرية المؤهلة، وتحديد الاحتياجات من هذه الموارد لتنفيذ برنامج المراجعة.
- تحديد مدى الحاجة للاستعانة بخبراء متخصصين من خارج المكتب.
- تخصيص المساعدين والخبراء على أعمال المراجعة المخططة.
- مراعاة التوافق بين قدرات المساعدين الفنية والمهنية والأعمال الموكلة لكل منهم.
- وضع آليات فعالة للتنسيق بين المساعدين في إطار فريق العمل المكلف بأداء أعمال المراجعة.

4. أوراق العمل في المراجعة

تمثل أوراق العمل في المراجعة سجل للمراجع يحتوي على الإجراءات التي تم تطبيقها، والمعلومات التي تم الحصول عليها والآراء التي تم التوصل إليها لكل إقرار من إقرارات الإدارة، ويعتبر هذا السجل دليلا على أن المراجع قد قام بالمراجعة حسب معايير المراجعة الموضوعة.

عند الانتهاء من عملية المراجعة يحتفظ المراجع بأوراق العمل للرجوع إليها في المستقبل عند الحاجة، وتعتبر أوراق العمل ملكا للمراجع ولا يحق لأي شخص كان أن يصل إليها أو أن يتعامل بها قانونا بما في

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 95.

ذلك المؤسسة محل المراجعة، إلا في حالة واحدة وهي الاستدعاء الرسمي من المحكمة لاستخدامها كدليل قانوني.[1]

كما أن المعلومات المحصل عليها أثناء عملية المراجعة والمحفوظة ضمن أوراق العمل، تعتبر سرية حسب أخلاقيات السلوك المهني، ولا يمكن كشفها لأي كان، إلا في إحدى الحالات الآتية:[2]

- بإذن من المؤسسة تحت المراجعة.
- بأمر من المحكمة.
- الدفاع عن النفس في حالة إقامة دعوى.
- بالنسبة لمفتشي الجودة من قبل الجمعيات المعنية أو مراجع آخر.

يتم حفظ معلومات أوراق العمل غالبا في نوعين من الملفات هما:[3]

1.4 الملف الدائم

يحتوي الملف الدائم على:

- اسم المؤسسة وعناوين مكاتبها ومصانعها وفروعها.
- الشكل القانوني للمؤسسة وتاريخ التأسيس وطبيعة النشاط، وفي حالة المؤسسات الأجنبية اسم وعنوان الشريك الوكيل.
- النظام الداخلي وعقد التأسيس ورقم تسجيل المؤسسة.
- النظام الإداري المستعمل في المؤسسة والهيكل التنظيمي.
- أنظمة المحاسبة المستعملة مع دليل الحسابات وأرقامها.
- قائمة السجلات والدفاتر الممسوكة.
- نسخة من قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة التي تخص المراجع.
- القوائم المالية الختامية لعدد من السنوات السابقة.
- صورة من توقيعات المسؤولين في المؤسسة.
- ملخص بالالتزامات المرتبطة بها المؤسسة.
- بيان رأس المال والسندات وملخص الأصول الثابتة.

---

[1] ألفين أرينز وجيمس لوبك، تعريب أحمد حامد حجاج ومحمد محمد عبد القادر الديسطي، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 307.

[2] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 60.

[3] إيهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات– الإطار النظري**- مرجع سبق ذكره، 2012، ص ص: 125- 126.

2.4 الملف الجاري

يحتوي الملف الجاري على ما يلي:

- نسخة من رسالة التعيين وأسماء المراجعين السابقين.
- صورة من الرسائل المتبادلة بين المؤسسة والمراجع مثل رسالة التعاقد.
- تقرير المراجع عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية.
- برنامج المراجع للدورة الحالية والوقت المتوقع.
- ميزان المراجعة وموازين التحقق الدورية.
- تحليل المصروفات والإيرادات.
- ملخص بسجل الملاحظات وقيود التسوية.
- الموجودات والمطلوبات واحتساب قيمتها وطريقة التأكد منها.
- ملخص اجتماعات الهيئة العامة ومجلس الإدارة خلال العام الحالي.
- محاضر الجرد المختلفة والخاصة بالمخزون السلعي والنقدية.
- صورة عن التقرير النهائي للمراجع.

مما سبق ذكره، فإنه على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة تخطيطا مناسبا لطبيعة نشاط المؤسسة محل المراجعة وحجم العمل الذي سوف يقوم به، وأن يعطي العناية اللازمة لذلك، وكذلك أن يستخدم نظاما لتقسيم الأعمال وتخصيصها على الخبراء ومن سيساعده في تنفيذ أعمال المراجعة، والإشراف عليهم إشرافا جيدا، نظرا لأهمية هذه الخطوة في عملية المراجعة، كما يجب أن يوثق ما يقوم به في ملفات خاصة لاستخدامها دليلا للإثبات عند الحاجة.

المطلب الثاني: دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة ذا أهمية كبيرة من خلال ضمان السير الحسن لأنشطة المؤسسة والعمليات التي تقوم بها وكذلك الاستخدام الكفء لمواردها، وفي نفس الوقت يعتمد المراجع على هذا النظام عند قيامه بمراجعة حسابات المؤسسة، حيث يحدد المراجع انطلاقا من دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية حجم الاختبارات التي سوف يقوم بها، وما إذا كان هناك نقاط ضعف في النظام لتعديلها، أو نقاط قوة يتم دعمها.

1. تعريف نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة تعاريف قدمت لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

عرفت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي كوزو نظام الرقابة الداخلية بأنه "إجراءات مطبقة من قبل مجلس الإدارة والمسيرين ومستخدمي المؤسسة، تحت مسؤوليتهم من أجل توفير ضمانات معقولة بتحقيق الأهداف الرقابية الآتية:

- الإنجاز الأمثل للعمليات.
- موثوقية المعلومات المالية.
- الامتثال للقوانين و اللوائح".[1]

كما عرف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين نظام الرقابة الداخلية على أنه "مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، قصد تحقيق هدف ضمان حماية الأصول ونوعية المعلومة المالية، بالإضافة إلى ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة".[2]

يتضح من التعريفين السابقين أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات والسياسات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تتناسب مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها، مع تشجيع الأفراد العاملين على الالتزام بها وتطبيقها، بهدف تحقيق أهداف المؤسسة وضمان دقة المعلومات في القوائم المالية، بالإضافة إلى حماية الأصول والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

2. أهداف نظام الرقابة الداخلية

تتمثل الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في ضمان:[3]

- موثوقية واكتمال المعلومات.
- احترام السياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح.
- حماية أصول المؤسسة.
- الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد.
- تنفيذ الأهداف والغايات الخاصة بنشاط أو برنامج.

تساهم الرقابة الداخلية في تحقيق دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية من خلال:[4]

---

[1] Frédéric Bernard et autres, **Contrôle interne**, Maxima editeur, Paris, 3eme Edition, 2010, p : 23.
[2] Reda Khelassi, **L'audit interne audit Opérationnel**, Houma, Alger, 2005, P : 71.
[3] Jean – Charles BECOUR & Henri BOUQUIN, **Audit Opérationnel**, ECONOMICA, Paris, 3eme Edition, 2008, p : 48.
[4] حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص: 197.

- رقابة بالتصاريح، حيث إن كل عملية محاسبية تحتاج إلى تصريح عام أو خاص بالقيام بها من خلال المستندات.

- رقابة المدخلات بهدف التأكد من أن العمليات قد تم تسجيلها بطريقة صحيحة وكاملة وفي الوقت المناسب.

- رقابة التشغيل بهدف ضمان دخول البيانات إلى نظام التشغيل بشكل سليم وتام وضمان تشغيلها بشكل سليم.

- رقابة المخرجات للتأكد من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي أنها كاملة وتوفر الأساس لإمكانية الوثوق بها والاعتماد عليها وضمان توصيلها إلى الأطراف المعنية.

كما تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل المساهمة في حوكمة الشركات، وازدادت أهميتها أكثر بعد الانهيارات المالية لكبريات الشركات في العالم، حيث أخذت التشريعات تركز عليها وتعطي لها أهمية كبيرة لما لها من دور في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، كما ركزت هذه التشريعات على الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينها وبين المراجعة الخارجية، لما لهذه الأخيرة من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب ومتطلبات حوكمة الشركات.[1]

3. أنواع نظام الرقابة الداخلية

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من نظام الرقابة الداخلية وذلك كالآتي:

1.3 الرقابة المحاسبية

تمثل الرقابة المحاسبة تلك الضوابط المحاسبية أو المالية التي تتجسد في التنظيم والإجراءات المرتبطة مباشرة بحماية الأصول وضمان دقة القوائم المالية.[2]

يمكن اعتبار الرقابة المحاسبية بمثابة رقابة وقائية تمنع عملية اختلاس أصول المؤسسة والاستخدام السيئ لمواردها، وتهدف إلى الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية، من خلال الرقابة على عمليات التسجيل في دفاتر المؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية، والتحقق من مطابقة الأصول المسجلة بالدفاتر والظاهرة بالقوائم المالية مع تلك الموجودة فعلا في أقسام ومخازن المؤسسة.

---

[1] عمر قمان ومحمد براق، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06 و07 ماي 2012.

[2] Frédéric Bernard et autres, Op. cit, p : 22.

2.3 الرقابة الإدارية

تشتمل الرقابة الإدارية على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية.[1]

تستخدم الرقابة الإدارية لتحقيق الهدفين السابقين عدة وسائل، مثل دراسة الوقت والحركة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة باستخدام الأساليب الإحصائية، الموازنات التقديرية، التكاليف المعيارية، برامج التدريب المختلفة للمستخدمين وغيرها.

3.3 الضبط الداخلي

يمثل الضبط الداخلي الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و الإجراءات التي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس وسوء الاستخدام بالاعتماد على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

4. مقومات نظام الرقابة الداخلية

حتى يكون أي نظام رقابي فعالا ويحقق النتائج التي صمم من أجلها، لا بد أن يعتمد على مجموعة من المقومات التي تساعده على نجاحه، ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يجب أن تكون له مقومات مرتبطة مع بعضها البعض حتى يكون أكثر فعالية، تتمثل أهم هذه المقومات في الآتي:[2]

- البناء التنظيمي للمؤسسة المتمثل في (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، وجود لجنة للمراجعة، التكاليف المعيارية، الموازنات التخطيطية).
- النظام المحاسبي الجيد المتمثل في (مجموعة دفاتر كاملة ومستندات داخلية كافية، نماذج ومستندات مصممة بشكل جيد، دليل حسابات مبوب ومفصل لكل حساب، دليل للسياسات والإجراءات المحاسبية، نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية ونظام ضبط داخلي كفء).
- وجود مراجعة داخلية جيدة.
- التدريب وسياسة التوظيف.
- وجود معايير ومستويات للأداء.
- الإجراءات الوقائية المتمثلة في (التأمين على أصول المؤسسة ضد المخاطر، الجرد المفاجئ والمستمر).

---

[1] مسعود صديقي، **مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، الجزائر، 2000/1999، ص: 85.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009، ص: 79.

5. مسؤولية المراجع فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية

تتمثل مسؤولية المراجع فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية من خلال أنواعه كالآتي:[1]

1.5 مسؤولية المراجع حول الرقابة المحاسبية

يعتبر المراجع مسؤولا عن نظام الرقابة المحاسبية، على اعتبار أنها ذات صلة بعملية المراجعة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، بالإضافة إلى حماية أصول المؤسسة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب واكتشاف الأخطاء، وعلى المراجع أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام لأن له تأثير جوهري في عملية المراجعة التي سوف تتم. فعلى المراجع فهم النظام المحاسبي وكيفية تصميمه وطريقة عمله، لتشخيص وفهم السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المؤيدة والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية وطريقة معالجتها وعرضها.

2.5 مسؤولية المراجع حول الرقابة الإدارية

لا يعتبر المراجع مسؤولا عن تقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص، على اعتبار أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة التي تم وضعها، وأن إلزام المراجع بفحص وتقييم هذا النظام يؤدي إلى توسيع مسؤولياته ويلقي عليه عبئا كبيرا، خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج المراجعة الذي يقوم المراجع بوضعه.

3.5 مسؤولية المراجع حول نظام الضبط الداخلي

يعتبر المراجع مسؤولا عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، حيث إن نظام الضبط الداخلي يعمل من أجل الرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة، والذي يؤدي إلى التحقق من صحة عمل موظف من قبل موظف آخر لاكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن المراجع مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش فإنه يعتبر بذلك مسؤولا عن فحص نظام الضبط الداخلي.

6. طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق يمكن استخدامها لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها في الآتي:

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 213 - 214.

1.6 قوائم الاستقصاء

تسمى أيضا قوائم الاستقصاء بالاستبيان، حيث يمكن للمراجع أن يستخدمها كإحدى الطرق لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، ويمكن للمراجع من خلال هذه القوائم أن يوثق إجابات المؤسسة حول الاستفسارات الموجهة إليها.

ويتم تصميم نموذج قوائم الاستقصاء بأن تكون الإجابات بنعم أو لا، حيث إن الإجابات بنعم تعني نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية المطبق أو أن النظام يفي بالغرض، بينما الإجابات بلا تعني نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية المطبق.

فيما يلي نموذج لأسئلة الاستقصاء تتعلق بعملية المبيعات.

الجدول رقم (09): نموذج قائمة استقصاء لعملية المبيعات

الأسئلة	الإجابة			
	نعم	لا	غير مطبق	ملاحظات
1. هل هناك قسم خاص بالمبيعات؟ 2. هل تقدم طلبات الائتمان إلى المؤسسة للموافقة عليها؟ 3. هل قسم الائتمان مستقل عن قسم المبيعات؟ 4. هل هناك سياسة ثابتة للأسعار وشروط البيع؟ 5. هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة؟ 6. هل يطابق مجموع يومية المبيعات الآجلة دوريا مع إجمالي المبيعات؟ 7. هل كل المبيعات الآجلة يصرح بها من قسم الائتمان قبل الشحن والتسليم؟ 8. هل يتم الترقيم بشكل مسبق لفواتير البيع البيضاء؟ 9. هل الوصول إلى فواتير المبيعات البيضاء محدود بشكل صارم؟ 10. هل يتم مقارنة فواتير البيع مع طلبات الشراء الواردة من الزبائن؟ 11. هل يتم إعداد مستندات الشحن والتسليم بقسم الشحن وترقم مسبقا؟ 12. هل ترفق فواتير البيع بمستندات الشحن دائما؟ 13. هل تتم مقارنة محايدة بين كمية المبيعات في مستندات الشحن مع الكمية في فواتير البيع؟ 14. هل تعتمد مردودات البضائع من الزبائن لدى مدير قسم المبيعات قبل استلام البضائع المردة وتقييدها بحساب الزبائن؟ 15. هل تمر المردودات بقسم الاستلام أولا لفحصها؟ 16. هل هناك رقابة على مصاريف الشحن والنقل من الناحية المحاسبية والمالية حسب شروط البيع؟				

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على عبد الكريم مقراني، انسجام معايير المراجعة، أطروحة دكتوراه دولة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007.

بعد حصر الإجابات يقوم المراجع باستخراج مدى قوة أو فعالية نظام الرقابة الداخلية لجانب معين من جوانب النشاط الذي تقوم به المؤسسة من خلال قسمة القيمة الفعلية للإجابات على مجموع القيم المحتملة للإجابات.

إذا كان المراجع بصدد تقييم مدى فعالية إجراءات نظام الرقابة الداخلية لنشاط شراء المواد والسلع، وباستخدام طريقة قوائم الاستقصاء تتكون من 60 سؤالا، وتحصل على القيمة الفعلية للإجابات بنعم 50 إجابة، فإن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية تحسب كما يلي:

$$\text{مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية لعمليات شراء المواد والسلع} = \frac{\text{العدد الفعلي الإجابات بنعم}}{\text{عدد الإجابات المحتمل}}$$

$$= \frac{50}{60} = \%\ 83.33$$

وهنا يقدر المراجع مدى صلاحية هذه النسبة في الحكم على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية فيما يخص نشاط شراء المواد والسلع، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات التي يتم فحصها في عملية المراجعة.

2.6 خرائط التدفق

خرائط التدفق من بين الطرق التي يمكن استخدامها من طرف المراجع في عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، حيث يستعمل في خريطة التدفق رموز متعارف عليها متداخلة ومتصلة مع بعضها البعض.

توضح خرائط التدفق جانبا من جوانب نظام الرقابة الداخلية من خلال تبيان كيفية سير العمليات المحاسبية والمستندات ومصادر المعلومات وتوزيع المسؤوليات بين أقسام وموظفي المؤسسة، وتمكن خرائط التدفق المراجع من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وكذلك جوانب القوة والضعف في النظام.

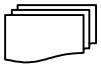
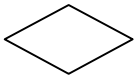
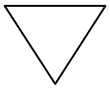
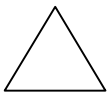
هناك قواعد عامة ينبغي على المراجع التقيد بها لإعداد خرائط التدفق، من بينها:[1]

- تبدأ الخريطة من أعلى الصفحة حتى يتم قراءتها منطقيا من الأعلى إلى الأسفل.
- يجب أن تقع العناصر الأولى إلى يسار أو يمين الصفحة، وعند الضرورة تستعمل خانات، حيث يكون التتابع من اليسار إلى اليمين أو العكس باستخدام السهم.
- عندما يحدث انقطاع في الخريطة في أسفل الصفحة، يجب إظهار العلامة المرجعية لتتابع العمليات.
- يجب أن تحمل كل صفحة عنوانا يناسب الخريطة المدروسة، مع اسم المراجع والتاريخ.

الجدول رقم (10) يوضح أهم الرموز المتعارف عليها لإعداد خريطة التدفق.

[1] عبد الكريم مقراني، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 145.

الجدول رقم (10): الرموز المستخدمة لإعداد خريطة التدفق

الرمز	اسم الرمز
	مستند (يمكن كتابة داخل الرمز نوع المستند، فاتورة شراء، طلب شراء، شيك ....) ويمكن أيضا إعداد مستند من عدة نسخ 
	دفتر أو ملف
	معالجة أو عملية إدارية
	اختيار أو تفرع أو قرار
	حفظ أو تصنيف مؤقت (يستخدم حرف داخل الرمز يدل على طريقة الحفظ حسب:A الحروف الأبجدية، N الأرقام التسلسلية، D التاريخ)
	حفظ أو تصنيف نهائي (يستخدم حرف داخل الرمز يدل على طريقة الحفظ حسب:A الحروف الأبجدية، N الأرقام التسلسلية، D التاريخ)
	انتقال مادي للمستند (حركة المستند المكانية)
----------	انتقال المعلومات
	إحالة على الصفحة (دخول أو خروج من قسم آخر داخل خريطة التدفق)
	إحالة خارج الصفحة (دخول أو خروج من خريطة في صفحة أخرى)

المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد عبد الكريم مقراني، مرجع سبق ذكره، 2007، ص ص: 146 - 147. (بتصرف)

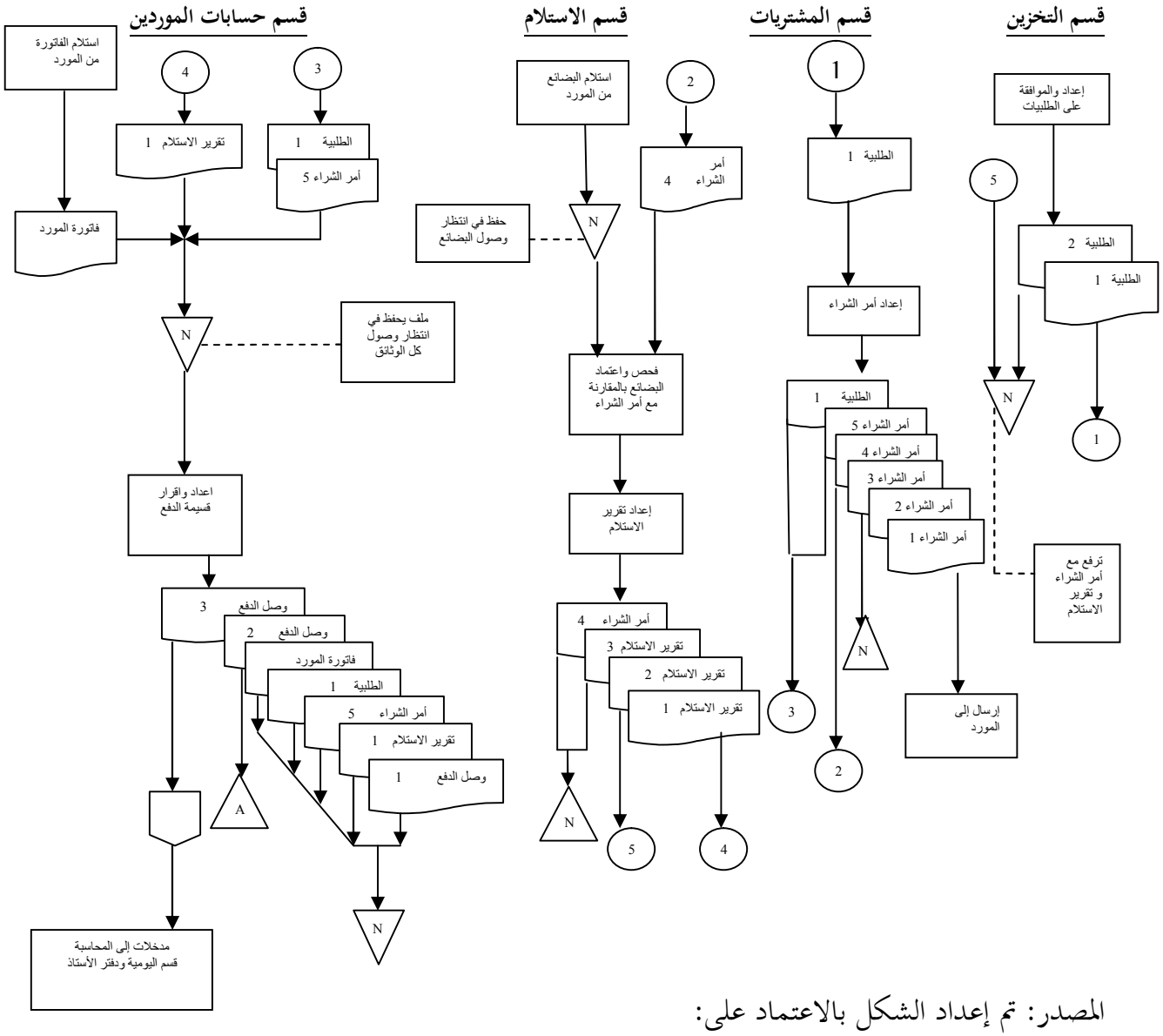
الشكل رقم (10) يمثل نموذج مختصر لخريطة تدفق لعملية شراء السلع أو المواد.

الشكل رقم (10): خريطة تدفق لإجراءات عملية شراء البضائع

اسم المراجع ..... التاريخ../../....

الوظيفة: الشراء

العملية: شراء البضائع



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على:

BRENDA PORTER and others, Op.Cit, 2014, p: 405.

من خلال رسم خريطة التدفق لجزء من وظيفة الشراء، يتضح أنها تبين ما يلي:

- تحديد المسؤوليات والاختصاصات، حيث أن إعداد الطلبية هو من اختصاص مصلحة أمين المخزن، بينما عملية الموافقة على الطلبية وإعداد طلب الشراء من اختصاص مصلحة الشراء، وكذلك فإن مهمة استلام البضائع وفحصها من اختصاصات ومسؤولية مصلحة الاستلام، أما عملية التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء فإنها تتم في قسم المحاسبة.

- مراكز اتخاذ القرارات، فعلى سبيل المثال قرار اختيار المورد المناسب هو من مسؤوليات واختصاصات مصلحة المشتريات.

- نقاط القوة من خلال الإجراءات الرقابية الموضوعة لانتقال المستندات وإمكانية المتابعة ومعرفة مدى فعالية مصلحة الشراء في أداء وظيفتها، فتتبع عملية استلام البضائع من طرف مصلحة الاستلام ومراقبتها من حيث الكمية والنوعية حسب الطلبية، يعتبر إجراءا رقابيا يمثل نقطة قوة في نظام الرقابة الداخلية.

- نقاط الضعف الممكنة في النظام والتي يجب الانتباه إليها، فعلى سبيل المثال إذا كانت مسؤولية قسم الشراء في الموافقة على الشراء واختيار المورد تتوقف على حد معين لحجم الطلبية، يمكن تجزئة الطلبية إذا كانت تفوق الحد إلى عدة طلبيات والتي يمكن اعتبارها غير اقتصادية وبالتالي انحراف عن الإجراءات الرقابية.

لذلك، تعتبر خرائط التدفق ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمراجع، والتي من خلالها يحدد مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة، وتقدير حجم الاختبارات التي سوف يقوم بها.

3.6 التقرير الوصفي

يقوم المراجع باستخدام هذه الطريقة بوصف الإجراءات في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة والمتبعة في نشاط من أنشطة المؤسسة وكذلك المستندات المستخدمة، وهذه الطريقة في الغالب تناسب المؤسسات صغيرة الحجم أو المتوسطة، ويتوصل المراجع من خلال ذلك إلى تحديد نقاط القوة والضعف الموجودة في النظام، ومن بين عيوب هذه الطريقة صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة والتأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في هذا التقرير.[1]

7. تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب تقرير كوزو (COSO)

افترضت لجنة تريدواي في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1978 أن يتم ضمان منع أو اكتشاف الغش من خلال وجود ضوابط رقابة داخلية قوية، وقد اقترحت اللجنة أيضا أنه يجب أن يتم تطوير

[1] عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، 2004، ص: 180.

إرشادات عن الرقابة الداخلية والتي من شأنها تسمح للإدارة إعداد تقريرها في ضوء إطار عمل معين، وقد تم نشر تلك الإرشادات الخاصة بالرقابة الداخلية في عام 1992، والتي عرفت بتقرير كوزو.[1]

1.7 تعريف الرقابة الداخلية حسب تقرير كوزو

عرفت كوزو الرقابة الداخلية على أنها "عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة، ويتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق أهداف المؤسسة في النواحي الآتية:

- مدى كفاءة العمليات وفاعليتها.
- مدى إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.
- مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة".[2]

2.7 أهداف تقرير كوزو

يهدف تقرير كوزو إلى ما يلي:[3]

- تجانس التعاريف المرتبطة بالرقابة الداخلية ومكوناتها.
- مساعدة الإدارة في تقييم جودة الرقابة الداخلية.
- وضع مقاييس مرجعية للرقابة الداخلية تمكن الإدارة من مقارنة الرقابة الداخلية في شركتها مع تلك المقاييس.
- وضع أساس للتقرير الخارجي بناء على كفاية ضوابط الرقابة الداخلية.

يمكن أن يكون لهذه الأهداف لتقرير لجنة كوزو تأثير على خدمات المراجعة وخاصة الهدف الأخير، حيث إنه قد يؤدي إلى تصديق المراجع المالي على تأكيدات الإدارة بجودة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

والشكل رقم (11) الموالي يبين أهداف تقرير كوزو.

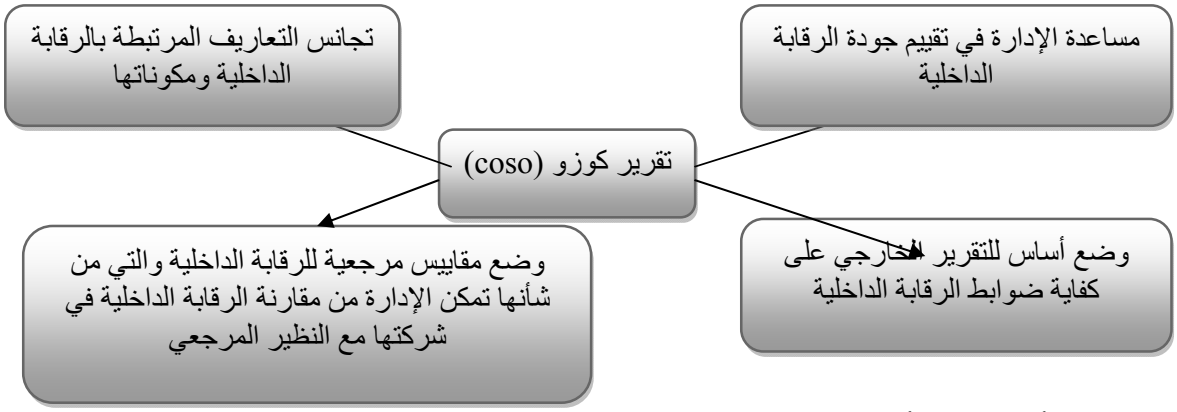
---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 167.

[2] رائد جبر، **تطوير عملية الرقابة الداخلية الشرعية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم لجنة المؤسسات الراعية (COSO)**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الجامعة الأردنية، عمان، العدد الأول، المجلد التاسع عشر، 2011، ص: 12.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 81.

الشكل رقم (11): أهداف تقرير كوزو



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 82.

يمثل الهدف الرابع لتقرير كوزو تأثيرا أكثر على خدمات مهنة المراجعة، حيث ينص هذا الهدف على ضرورة وجود هيئة خارجية بالنسبة للمؤسسة متمثلة في المراجع، هذا الأخير الذي يقوم بمهمة التصديق على تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بجودة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وهو ما يعزز دور المراجع ومسؤوليته فيما يتعلق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجعة.

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات

يتمثل الهدف الأساسي من عملية المراجعة في إبداء رأي محايد حول ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تبين بصورة حقيقية وعادلة لمركزها المالي ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة وكذلك تدفقاتها النقدية عن فترة زمنية معينة، ولكي يبرر المراجع هذا الرأي للأطراف المعنية، يجب عليه أن يحصل ويقدم لمستخدمي تقريره أدلة إثبات تكون كافية وموضوعية أثناء قيامه بعملية المراجعة، حيث يستخدم المراجع أساليب ووسائل مختلفة للحصول على هذه الأدلة.

1. تعريف أدلة الإثبات

يمثل دليل الإثبات في المراجعة المعلومات التي يقوم المراجع بجمعها وتقييم درجة إقناعها أخذا بعين الاعتبار الأهمية النسبية التي يقدرها لكل من هذه الأدلة لاستخدامها خلال عملية المراجعة أو لتبرير وتأكيد حكمه المهني حول عدالة المعلومات بالقوائم المالية.

2. أنواع أدلة الإثبات

يمكن للمراجع أن يستخدم أدلة الإثبات الآتية:

1.2 الفحص الفعلي

يقوم المراجع في كثير من الحالات بالجرد الفعلي لعناصر الأصول في المؤسسة كالأصول الثابتة والمخزون والنقدية في الصندوق وغيرها، ويستخدم الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للعناصر الملموسة والمادية من أصول المؤسسة، ومن ناحية أخرى للتحقق من الرصيد الدفتري ومقارنته بالرصيد الفعلي خاصة ما يتعلق بمحتويات الخزينة من عملات نقدية مختلفة.[1]

2.2 المستندات

يتمثل هذا النوع من الأدلة في قيام المراجع بفحص المستندات والدفاتر التي تدعم المعلومات الواردة في القوائم المالية.

وعلى اعتبار أن كل عملية أو حدث اقتصادي في المؤسسة يتم تدعيمه بمستند واحد على الأقل، فإنه سوف يكون هناك عدد كبير من المستندات تعتبر كدليل للإثبات.

توجد هناك ثلاثة أنواع من المستندات:[2]

- مستندات يتم إعدادها خارج المؤسسة وتستعمل داخلها، كفواتير الشراء والكشوف البنكية.
- مستندات يتم إعدادها داخل المؤسسة وتستعمل خارجها، كفواتير البيع والشيكات والتصريحات الجبائية.
- مستندات تعد وتستخدم داخل المؤسسة، كالدفاتر المحاسبية ووصل الاستلام.

تعتبر المستندات المعدة خارج المؤسسة أدلة إثبات يمكن الاعتماد عليها أكثر من المستندات المعدة داخلها، خاصة تلك التي تعد بعناية كبيرة مثل التي يعدها المحامون أو الخبراء المتخصصون المحايدون.

3.2 المصادقات

تمثل المصادقات ردا كتابيا أو شفويا من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع، ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المراجع، ينظر إليها على أنها دليل قوي، ويتم استخدامه بشكل كبير من طرف المراجعين، ويجب استخدام هذه المصادقات عن طريق المؤسسة محل المراجعة.

---

[1] محمد السيد سرايا، **المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 277.

[2] مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص:148.

من بين الأطراف التي يمكن التعامل معها للتحقق من المعلومات لديها عن طريق المصادقات ما يلي:

- الزبائن للتحقق من أرصدة المقبوضات أو الرصيد الباقي.
- الموردون للتحقق من أرصدة الديون وآجال تسديدها.
- البنوك للتحقق من رصيد المؤسسة لدى البنك أو أرصدة الديون وآجال تسديدها.
- المحامون للاطلاع على طبيعة النزاعات القانونية وتطورها.
- المؤجرون لمعرفة مدة وقيمة وشروط الإيجار.
- الوكلاء للتحقق من كمية وقيمة المخزون بالخارج.

يتوقف استخدام المصادقات على مدى الحاجة للاعتماد عليها وتوفر بدائل أخرى. فإذا لاحظ المراجع مثلا أن هناك عمليتين ماليتين كبيرتين على نحو غير عادي بالنسبة للمبيعات تم تسجيلهما قبل أيام من نهاية الدورة المالية، فإن استخدام المصادقات كدليل للإثبات يكون أمرا ملائما، أما في الحالات العادية يتم التحقق فقط من خلال فحص المستندات المؤيدة لعمليات المبيعات.[1]

وتأخذ المصادقات أحد الأنواع الآتية:

- مصادقات ايجابية يبين فيها الرصيد كما في دفاتر المؤسسة ويطلب من الغير الرد في جميع الأحوال.
- مصادقات سلبية يبين فيها الرصيد كما في دفاتر المؤسسة ويطلب من الغير الرد في حالة الاختلاف فقط.
- مصادقة عمياء لا يبين فيها الرصيد كما في دفاتر المؤسسة ويطلب من الغير الرد وتوضيح رصيد حسابه لدى المؤسسة في تاريخ معين.

4.2 مراجعة العمليات الحسابية

يقصد بهذا النوع من دليل الإثبات قيام المراجع بالتأكد من صحة المجاميع الرأسية والأفقية ونقل المبالغ من صفحة إلى أخرى في دفتر اليومية أو اليوميات المساعدة وترحيلها إلى دفتر الأستاذ، بالإضافة إلى مراجعة العمليات الحسابية في المستندات والقوائم المالية، ويتم ذلك لاكتشاف أي أخطاء يمكن أن تكون قد حدثت سواء كانت عفوية أو متعمدة، ومن بين المجالات التي يتم إجراء العمليات الحسابية فيها كدليل للإثبات ما يأتي:

- مراجعة نقل صحة نقل الأرصدة الافتتاحية ومطابقتها للأرصدة الختامية للدورة السابقة.

[1] ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، 2009، ص: 246.

- مراجعة مختلف المستندات والتأكد من صحته وأن تسجيل العمليات والأحداث تم فعلا بطريقة صحيحة بالاستناد إلى هذه المستندات.
- مراجعة دفتر اليومية وتساوي المجاميع في الجانبين المدين والدائن.
- التحقق من عملية الترحيل إلى دفتر الأستاذ وأنها تمت بطريقة صحيحة.
- مراجعة ميزان المراجعة المعد من طرف المؤسسة والتأكد من صحة تطابق المبالغ والأرصدة وأن ذلك التطابق فعليا وليس نتيجة تعديلات.
- مراجعة كيفية احتساب معدلات التخفيضات على المشتريات والمبيعات واحتساب الرسم على القيمة المضافة وكيفية التسجيل المحاسبي.
- التحقق من نقل الأرصدة إلى الميزانية الختامية وأن تبويب العناصر بشكل سليم وكذلك صحة التعادل بين طرفي الميزانية.

5.2 نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمثل تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة موضوع المراجعة من طرف المراجع جانبا مهما، وذلك من أجل تحديد جوانب النشاط التي يجب التركيز عليها، وكذلك حجم الاختبارات أو العينة التي سوف يتم أخذها والتي تمثل المجتمع محل الفحص، وتعتبر طرق ونتائج هذا التقييم دليلا للإثبات يعتمد عليه المراجع، وتمثل قوة أدلة الإثبات الأخرى علاقة طردية مع درجة قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة.

6.2 الإجراءات التحليلية

تعتبر الإجراءات التحليلية واحدا من أهم أدلة الإثبات في المراجعة، فعند استخدام الإجراءات التحليلية أثناء التخطيط لعملية المراجعة تعتبر دليلا لبرنامج التخطيط الذي يضعه ويصممه المراجع أخذا بعين الاعتبار نتائج تلك الإجراءات، بينما عند استخدام الإجراءات التحليلية أثناء الاختبارات التفصيلية فهي تعتبر دليلا للإثبات عند توسيع أو تقليص مجالات الفحص نتيجة المؤشرات الموجودة، وعند إعداد التقرير كنظرة شاملة تعتبر دليلا للإثبات عند الإشارة في التقرير النهائي للتحفظات الممكنة.

7.2 الملاحظة

تعني الملاحظة النظر إلى الإجراء الذي يقوم به الآخرون، وتعتبر الملاحظة طريقا مباشر للحصول على أدلة الإثبات، حيث إن غالبية العناصر يمكن أن تخضع للملاحظة، وتستخدم الملاحظة من أجل تحقيق هدف اكتمال العناصر من خلال مقارنة ما تمت ملاحظته مع ما هو مسجل بالدفاتر، كما تستعمل

الملاحظة من أجل التأكد من إجراءات الرقابة الداخلية كملاحظة جرد البضاعة من طرف موظفي المؤسسة.[1]

3. خصائص أدلة الإثبات

لكي تؤدي أدلة الإثبات دورها في عملية المراجعة من خلال تدعيم رأي المراجع حول القوائم المالية ونتائج أعمال المؤسسة محل المراجع، يجب أن تتميز ببعض الخصائص تتمثل في الآتي:

1.3 الكفاية

حتى يكون دليل الإثبات مقنعا للمراجع يجب أن يكون هذا الدليل كاف، بمعنى كمية أو حجم الأدلة التي يجب على المراجع توفيرها لإثبات ما قام به من عمل ورأيه في القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة في المؤسسة.

2.3 الملاءمة

على المراجع أن يحصل على دليل إثبات يتناسب مع طبيعة العنصر موضوع المراجعة، حيث تختلف أدلة الإثبات باختلاف العناصر المراد فحصها، فالمصادقات مثلا تعتبر دليل إثبات عند التحقق من أرصدة الغير، كرصيد الزبائن والموردين.

المطلب الرابع: مراجعة عناصر القوائم المالية

بهدف الحصول على معلومات ذات مصداقية في القوائم المالية للمؤسسة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، يجب مراجعتها من طرف شخص محايد غير الذي قام بإعدادها، وسوف يتم التركيز في هذا المطلب على قائمتين ماليتين وهما الميزانية وجدول حسابات النتائج وكيفية مراجعة أهم العناصر المكونة لهما.

1. مراجعة عناصر الميزانية

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية استخداما في عملية اتخاذ القرارات من خلال ما تحتويه من معلومات، حيث تبين الميزانية بالإضافة إلى نتيجة الدورة المالية الكيان المالي الحقيقي للمؤسسة في نهاية تلك الدورة.

وتتم مراجعة العناصر المكونة للميزانية المتمثلة في عناصر كل من الأصول والخصوم وذلك على النحو الآتي:

1.1 مراجعة عناصر الأصول

قبل عرض كيفية مراجعة عناصر الأصول، يتم تحديد تعريف للأصول في الميزانية.

[1] حسين القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص: 307.

1.1.1 تعريف الأصول

تعرف الأصول في الميزانية كما يلي:

" الأصل هو عنصر قابل للتحديد له قيمة اقتصادية موجبة للمؤسسة، أي يعتبر موارد تسيطر عليها المؤسسة نتيجة أحداث مستقبلية وتنتظر من خلاله منافع اقتصادية مستقبلية".[1]

كما يضم الأصل خصائص تتمثل فيما يلي:[2]

- عنصر يراقب من طرف المؤسسة (القدرة على تحصيل منافع مستقبلية).
- تنتظر المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية.
- إمكانية تقييم الأصل بصورة صادقة.

2.1.1 مكونات الأصول

تتكون الأصول في الميزانية من مجموعتين رئيسيتين هما:

- الأصول الثابتة أو غير الجارية والتي تشمل الممتلكات والحقوق التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها ذاتيا لأجل استخدامها أو الاحتفاظ بها لفترة تفوق الدورة المالية، حيث يمكن أن تكون الأصول الثابتة عينية كالأراضي والبناءات والمعدات، أو معنوية كشهرة المحل ومصاريف التنمية القابلة للتثبيت وبرامج الإعلام الآلي، أو تثبيتات مالية كالأسهم والحقوق طويلة الأجل.

- الأصول المتداولة أو الجارية والتي تشمل على الممتلكات والحقوق التي لا تستخدم بصفة دائمة في المؤسسة، أي الممتلكات التي سوف تتنازل عليها المؤسسة أو الحقوق التي تحصلها خلال أقل من دورة مالية.

3.1.1 مراجعة حساب الأصول الثابتة العينية

تتم مراجعة الأصول الثابتة العينية من خلال اتباع الإجراءات الآتية:[3]

- التحقق من البيانات المسجلة في الدفاتر بالنسبة للأصول الثابتة كالتكلفة التاريخية، مجمع الاهتلاك، أي إضافات على الأصول، مصاريف الصيانة وكيفية تسجيل كل من المصاريف الايرادية والرأسمالية المرتبطة بهذه الأصول.

- التحقق من الوجود المادي للتأكد من الوجود الفعلي للأصول وليست مسجلة دفتريا فقط، وكذلك التعرف على مواقع هذه الأصول وأماكنها.

---

[1] JEAN-MICHEL PALOU, **comptabilité approfondie et révision**, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2005, p 170.
[2] Georges Langlois et autrs, **MANUEL DE COMPTABILITE APPROFONDIE**, BERTI editions, ALGER, 2013, p29.
[3] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 360.

- مراجعة برامج تشغيل هذه الأصول ومدى الالتزام بها وخاصة عند مراجعة عناصر الكفاءة والفاعلية في المؤسسة.
- التحقق من الأرباح الناتجة من التشغيل الكفء أو الخسائر عن سوء الاستخدام لهذه الأصول.
- المراجعة المستندية لكافة بيانات هذه الأصول من خلال مراجعة بيانات أمر الشراء، فاتورة الشراء وتقرير الاستلام وتسجيلها محاسبيا.
- التحقق من صحة حساب اهتلاك الأصل الثابت وفقا للطرق المستخدمة في الدورات السابقة وبنفس المعدلات وكذلك احتساب اهتلاك الإضافات أو الاستبعاد لهذه الأصول.
- التحقق من التخلص من بعض الأصول سواء بالبيع أو التخريد لتحديد الربح أو الخسارة وأن قيمة الأصل استبعدت محاسبيا.

4.1.1 مراجعة حساب الأصول الثابتة المعنوية

تمثل الأصول الثابتة المعنوية عناصر غير ملموسة، غير نقدية، غير مادية، قابلة للتحديد والقياس والمراقبة، تسجل لغرض استخدامها في النشاط الإنتاجي أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.[1]

ومن أمثلة الأصول الثابتة المعنوية شهرة المحل، براءات الاختراع، برامج الإعلام الآلي، مصاريف التنمية القابلة للتثبيت...الخ

تمثل الشهرة قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح تزيد عن معدل الأرباح العادي الذي تحققه المؤسسات المماثلة في القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة، وقد تحصل المؤسسة على هذه الشهرة تلقائيا خلال الزمن أو عن طريق الشراء بمبلغ معين، أو عن طريق شراء مؤسسة أخرى قائمة بمبلغ يزيد عن القيمة العادلة للأصول المادية الملموسة على أساس أن الفارق يمثل الشهرة.

ويتحقق المراجع من قيمة الشهرة من خلال ما يأتي:[2]

- الحصول على كشف بالموجودات التي تم شراؤها والالتزامات التي تمت الموافقة على الإيفاء بها وأن الفرق يمثل الشهرة.
- الحصول على أدلة من الخبراء الذين قاموا بتقييم هذه الموجودات ومطابقة هذا التقييم مع المعلومات التي يعرفها المراجع.
- الاطلاع على محضر اجتماعات مجلس الإدارة للتأكد من الموافقة على الشراء أو الدمج.
- الاطلاع على عقد الشراء أو الدمج لمعرفة تفاصيل الاتفاق.

---

[1] لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد**، مؤسسة الأوراق الزرقاء العالمية، باب الزوار، الجزائر، 2014، ص: 30.

[2] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 235.

بينما تمثل العلامة التجارية الرموز والتصاميم أو الأسماء المستعملة مثل علامة شركة مرسيدس بنز وشركة بيجو لصناعة السيارات، وتتم مراجعة هذا العنصر من خلال الإجراءات الآتية:[1]

- مطابقة رصيد الحساب في دفتر الأستاذ مع الرصيد في الميزانية.
- الاطلاع على وثائق ملكية العلامات التجارية.
- التحقق من صحة تقييم العلامات التجارية على أساس التكلفة بعد تخفيض الاهتلاك اللازم، وتشمل التكلفة ثمن الشراء مضافا إليه الرسوم الجمركية وأتعاب المحاماة وجميع مصاريف نقل الملكية.
- الاطلاع على عقد الشراء والمستندات التي تم بموجبها دفع سائر النفقات.
- الاطلاع على آخر إيصال تجديد للتأكد من عدم سقوط العلامة التجارية.

4.1.1 مراجعة حساب الأصول الثابتة المالية

تمثل الأصول الثابتة المالية تلك الأسهم والسندات والحقوق التي يكون فيها للمؤسسة النية والقدرة على الاحتفاظ بها لمدة متوسطة أو طويلة الأجل.

بالنسبة للأسهم والسندات، يتم التحقق منها كالآتي:

- دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة المالية.
- التحقق من صحة ملكية المؤسسة للأصول المالية من خلال فحص شهادات الأسهم وأي مستندات تثبت الملكية.
- التحقق من صحة تقييم هذه الأصول بالرجوع إلى القوائم المالية للمؤسسة المساهم بها أو أسعار البورصة.
- مراجعة حركة هذا الحساب خلال السنة من خلال التحقق من المشتريات والمبيعات السنوية بالاطلاع على الاتفاقيات والقرارات في اجتماعات مجلس الإدارة.

من أهم الحقوق في شكل تثبيتات هناك الديون الممنوحة، ويتم التحقق منها كالآتي:

- الاطلاع على عقود القروض لمعرفة الجهة المقترضة، قيمة القرض، معدل الفائدة، كيفية التسديد، وتواريخ الاستحقاق.
- التحقق من حيازة الضمانات للقروض الممنوحة وكفايتها.
- التحقق من حركة القروض السنوية وأن الأقساط قد سددت في تواريخ استحقاقها.
- طلب مصادقة من الجهة المقترضة حول قيمة القرض والفوائد.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 228.

6.1.1 مراجعة حساب المخزونات

يعتبر المخزون من أهم عناصر الأصول المتداولة خاصة في المؤسسات التي تمارس نشاط يتطلب وجود عناصر متعددة من المخزون وكميات كبيرة، كما يأخذ المخزون في المؤسسة أشكالا متعددة حسب طبيعة نشاطها، ففي المؤسسة التجارية يشمل معظم المخزون على السلع المملوكة والجاهزة للبيع، بينما في المؤسسة الإنتاجية أو الصناعية يتكون المخزون من المواد الأولية، التوريدات التي تستخدم في الإنتاج، المنتجات نصف المصنعة، المنتجات تامة الصنع وكذلك بقايا المنتجات والمواد.

أهم الإجراءات التي يقوم بها المراجع بهدف التحقق من عناصر المخزون تتمثل في الآتي:[1]

- فحص المستندات والسجلات الخاصة بالمخزون ومدى صحة البيانات المسجلة فيها
- مراجعة وفحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على العمليات الخاصة بالمخزون ومدى فاعليتها ودقتها في حماية كل عناصر المخزون.
- التحقق من كمية ونوعية عناصر المخزون من خلال حضور المراجع أو أحد مساعديه عملية الجرد
- التحقق من العمليات الحسابية لعمليات المخزون للتأكد من عدم وجود أخطاء عند القيام بالجرد والتقييم
- على المراجع فحص طريقة تقييم المخزون مع الأخذ بعين الاعتبار أسعار السلع الهامة أو الكبيرة، مدى الثبات في طريقة تقييم المخزون بالنسبة للسنوات السابقة، أسباب تغيير أساس تقييم المخزون ومدى تأثير ذلك التغيير على القوائم المالية وبالخصوص إذا كان جوهريا.
- فحص عملية التسجيل الدفتري للتحقق من أن الرصيد الفعلي للمخزون يتطابق مع الرصيد الدفتري وكذلك مع رصيد بطاقة المخزون.

7.1.1 مراجعة حساب الزبائن

يمثل رصيد الزبائن الظاهر في الميزانية حقوق للمؤسسة، ويعتبر ذا أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع سياسة البيع بالأجل أو البيع بالتقسيط، ويمكن أن يكون للمؤسسة زبائن دائمون لهم علاقة جيدة مع المؤسسة، وبالتالي أكثر ثقة بالمقارنة مع الزبائن المؤقتين الذين تبيع لهم المؤسسة لفترات زمنية معينة فقط.

يتمثل دور المراجع في مراجعة حساب الزبائن في الآتي:[2]

- فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات الزبائن والعمليات المتعلقة بها كعمليات البيع ،وتحديد مدى كفاية تلك الإجراءات وملاءمتها في تحقيق أهدافها خاصة حماية الحقوق وتحصيلها.

---

[1] إيهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات – الإجراءات –** مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 103.

[2] المرجع نفسه، ص: 106.

- مراجعة وفحص الأطراف داخل المؤسسة والتي لها علاقة بحسابات الزبائن كإدارة المبيعات المسؤولة عن إتمام عملية البيع للزبائن، قسم الائتمان للموافقة على البيع بالأجل، قسم المخازن المسؤول عن توفير البضاعة للزبائن، قسم المراجعة الداخلية الذي يتولى مراجعة العمليات المتعلقة بالزبائن مستنديا ومحاسبيا.
- اختيار بعض العمليات كبيرة الحجم، أو اختيار الزبائن الدائمين من كبار المتعاملين مع الشركة لمراجعتها وفحصها أو اختيار بعض المتعاملين من الزبائن المؤقتين والتي تبلغ قيمة معاملاتهم مبالغ كبيرة مع المؤسسة.
- التحقق من مطابقة البيانات المسجلة في فواتير البيع مع المسجل في الدفاتر المحاسبية.
- دراسة وفحص وتحليل طبيعة ديون الزبائن خاصة الديون المعدومة والمشكوك في تحصيلها وأسبابها وطرق معالجتها.
- فحص مدى فعالية عملية متابعة تحصيل ديون الزبائن، حيث إن في بعض المؤسسات يخصص قسم خاص لمتابعة ذلك.
- التحقق من ملاءمة وكفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وطريقة حسابه، وأنه غير مبالغ فيه بالمقارنة بالمؤسسات المماثلة.
- التحقق من مردودات البضائع والتخفيضات للزبائن وأسباب ذلك وشروطها.
- استخدام المصادقات كدليل للإثبات للتحقق الفعال من أرصدة الزبائن.

8.1.1 مراجعة حساب النقدية

تمثل النقدية أكثر الأصول سيولة، وتعتبر بذلك الأكثر عرضة للغش والاختلاس، كما يمكن أن تكون النقدية في الصندوق أو في الحساب لدى البنوك، وقد يظهر رصيد النقدية في البنك والصندوق في نهاية الدورة بسيطا، غير أن التدفقات الداخلة والخارجة التي تمت خلال السنة في الغالب تكون كبيرة.

يركز المراجع عند مراجعته للنقدية في الصندوق بالمؤسسة على العناصر الآتية:

- فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على العمليات المتعلقة بالنقدية في الصندوق.
- جرد محتويات الصندوق للوقوف على الجرد المادي لمحتوياته من عملات وشيكات واردة للتحصيل وغيرها.
- مطابقة رصيد النقدية بالصندوق مع الرصيد في الدفاتر والسجلات.
- إعادة حساب رصيد الصندوق الدفتري للتأكد من دقة حساب هذا الرصيد.
- فحص مطابقة سجل حركة الصندوق في دفتر الأستاذ للصندوق ويوميتي المقبوضات والمدفوعات النقدية.
- فحص ومراجعة قيود التسوية في حالة وجود عجز أو زيادة في الصندوق.

يتم التحقق من النقدية في البنك من خلال إتباع الخطوات الآتية:[1]

- فحص كشف الحساب الوارد من البنك للتأكد من مطابقة الرصيد الوارد مع الرصيد في دفاتر المؤسسة.
- التحقق من تواريخ الإيداعات والمسحوبات الواردة في كشف البنك وكذلك في الدفاتر لاكتشاف أي اختلافات يمكن أن توجد.
- التأكد من أن المقبوضات في الدفاتر بشيكات مطابقة لما ورد في وصلات الإيداع، والمسحوبات يتم التركيز فيها على فحص ومراجعة أرقام وبيانات الشيك.
- التأكد من صحة أي مصاريف أو فوائد بنكية ظاهرة في كشف البنك ولم تسجل في دفاتر لعدم وصول إشعارات عنها.
- التحقق من عدم رفض أي شيك من الشيكات المودعة عن طريق مراجعة كشف الحساب الذي يظهر عملية التحصيل أو الرفض.
- في حالة وجود اختلاف بين رصيد كشف البنك الوارد والرصيد في دفاتر المؤسسة يقوم المراجع بفحص ومراجعة مذكرة التسوية المعدة من طرف إدارة الحسابات.

9.1.1 مراجعة حساب أوراق القبض

لمراجعة أوراق القبض، يتم فحص ما يأتي:

- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات استلام وحفظ وتحصيل أوراق القبض.
- التحقق من بيانات هذه الأوراق مثل المسحوب عليه والمبلغ وتاريخ الاستحقاق.
- يمكن اختيار أوراق القبض ذات المبالغ الكبيرة نظرا لأهميتها.
- التحقق من أي تسديدات جزئية قد تكون سجلت على ظهر الورقة.
- التحقق من أن هناك إجراءات متبعة لتحصيل أوراق القبض حسب تواريخ استحقاقها، وكذلك إجراءات متابعة الأوراق المرفوضة وتجديدها.
- التحقق من الأوراق التي تم تظهيرها للدائنين.

من خلال عرض لدور المراجع فيما يتعلق بمراجعة عناصر الأصول، فإنه بصورة عامة يجب على المراجع أن يفحص ويقيم إجراءات الرقابة الداخلية التي وضعتها إدارة المؤسسة من أجل حماية كل هذه العناصر من الأخطاء وأن هذه الإجراءات كافية وملائمة لحجم النشاط الذي تقوم به المؤسسة من جهة وملتزم بها من

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 483.

طرف العاملين من جهة أخرى، وكذلك التحقق من الوجود الفعلي لهذه العناصر وأنها كاملة وملك للمؤسسة وأنها مقيمة تقييما صحيحا ومسجلة محاسبيا مع احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المتفق عليها.

2.1 مراجعة عناصر الخصوم

تمثل الخصوم الجانب الآخر للميزانية، حيث تمثل هذه الخصوم المصادر التي تعتمد عليها المؤسسة في تمويل أصولها، كما تعتبر في نفس الوقت التزامات داخلية على المؤسسة اتجاه ملاكها والتزامات خارجية اتجاه طرف ثالث قد يكون مقرضا أو موردا أو غيرها.

1.2.1 تعريف الخصوم

تعرف الخصوم على أنها "التزام حالي للمؤسسة، ناتج عن أحداث ماضية يجب تسويته بخروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، أي هي عبارة عن مجموع التزامات المؤسسة على أصولها".[1]

2.2.1 تقسيم عناصر الخصوم

تقسم عناصر الخصوم إلى مجموعتين هما:[2]

- التزامات على المؤسسة لصالح الملاك، أو ما يسمى بالأموال الخاصة أو حقوق الملكية، حيث تتكون من رأس المال والأرباح غير الموزعة مطروحا منه خسائر السنوات السابقة.
- التزامات على المؤسسة تجاه الغير، والتي قد تكون ديون تجاه البنوك في شكل قروض أو تجاه الموردين والغير.

وتتم مراجعة أهم العناصر المكونة للخصوم كما يلي:

3.2.1 مراجعة حساب رأس المال

يختلف مفهوم رأس المال حسب الشكل القانوني للمؤسسة، ففي المؤسسة الفردية يمثل رأس المال الأموال التي خصصها صاحب المؤسسة لتمويل نشاطه ويتغير رأس المال بتغير المسحوبات والمدفوعات الشخصية والأرباح والخسائر المحققة، بينما في حالة شركة الأشخاص يمثل رأس المال حصص الشركاء المقدمة إضافة إلى الأرباح المحققة والمرحلة من السنوات السابقة وكذا الاحتياطات، أما في شركات الأموال يتكون رأس المال من أسهم ذات قيم متساوية تشكل في مجموعها رأس المال، بالإضافة أيضا إلى الاحتياطات والأرباح المدورة.

يتم التحقق من رأس المال من خلال ما يأتي:[3]

في المؤسسات الفردية يتم ما يلي:

---

[1] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، IAS/IFRS، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص: 47.

[2] المرجع نفسه، ص: 47.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق، 2012، ص: 270.

- التحقق من صحة رأس المال في بداية الدورة بالرجوع إلى الميزانية الختامية للدورة السابقة.
- فحص الإضافات الجديدة على رأس المال خلال الفترة الحالية والاطلاع على المستندات المؤيدة.
- فحص التخفيض الذي طرأ على رأس المال نتيجة المسحوبات الشخصية لصاحب المؤسسة، وعلى المراجع أن يطلب كشفا تفصيليا لهذه المسحوبات سواء كانت نقدية أو عينية موقعا عليها من صاحب المؤسسة.
- فحص الأرباح الصافية التي ستؤدي إلى الزيادة في رأس المال أو الخسائر الصافية التي ستؤدي إلى تخفيض رأس المال.

أما في شركات الأشخاص، فيتم التحقق من رأس المال من خلال:

- الاطلاع على عقد الشركة ومعرفة نصيب كل شريك في رأس المال.
- معرفة النسب المقررة لمسحوبات كل شريك والتأكد من عدم تجاوز الحد الأقصى المنصوص عليه في العقد للمسحوبات.
- الاطلاع على قانون الشركات للتعرف على النصوص القانونية المتعلقة بتسجيل رأس مال الشركة وإجراءات زيادة أو تخفيض رأس المال.
- فحص طريقة توزيع الأرباح على الشركاء والتأكد من مطابقتها لما نص عليه عقد الشركة.
- التأكد من صحة عرض رؤوس أموال الشركاء في قائمة المركز المالي أو الميزانية.

بينما في شركات الأموال، فيتم التحقق من رأس المال كالآتي:

- الاطلاع على عقد التأسيس والنظام الداخلي لشركة المساهمة وقرارات الجمعية العامة للمساهمين، لمعرفة رأس المال الاسمي ورأس المال المصدر والمكتتب به وأنواع الأسهم المكونة لرأس المال والحقوق المختلفة لهذه الأسهم.
- الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة للمساهمين غير العادية قصد معرفة ما طرأ على رأس المال من زيادة أو تخفيض.
- مراجعة الأقساط غير المدفوعة والتأكد من اتخاذ الإجراءات القانونية الخاصة بذلك.
- التأكد من أن تداول الأسهم في السوق المالية قد تم وفقا للشروط القانونية الخاصة بقانون الشركات ووفقا لمتطلبات السوق المالية.
- التأكد من الإجراءات والشروط القانونية الخاصة بزيادة أو تخفيض رأس المال.
- التحقق من صحة عرض رأس المال في الميزانية.

4.2.1 مراجعة حساب القروض

لمراجعة حساب القروض يمكن للمراجع أن يتحقق من خلال الإجراءات الآتية:[1]

- الاطلاع على قرار مجلس الإدارة بالموافقة على عقد القرض في الحدود المقررة في نظام الشركة.
- الاطلاع على عقد القرض والتأكد من الشروط الواردة فيه وقيام الشركة بتنفيذ التزاماتها المنصوص عليها في العقد.
- طلب من الجهة المقرضة شهادة أو مصادقة لرصيد القرض في تاريخ الميزانية.
- التحقق من الإفصاح عن بيانات تتعلق بالقرض وسعر الفائدة وتاريخ السداد والضمانات الموجودة.

5.2.1 مراجعة حساب الموردون

يتحقق المراجع من حساب الموردين من خلال الإجراءات الآتية:

- دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة من طرف المؤسسة والعمليات التي لها علاقة بالموردين كعمليات الشراء.
- مراجعة عملية الترحيل من يومية المشتريات إلى حساب الموردين في دفتر الأستاذ.
- الحصول على مصادقات من الموردين عن الرصيد الظاهر في ميزانية المؤسسة.
- التحقق من المدفوعات للموردين والخصومات المستلمة ومقارنة ذلك مع دفتر النقدية لفترة زمنية معينة.
- تتبع ما يطرأ على حسابات الموردين في بداية المدة الموالية لإعداد الحسابات الختامية والميزانية للتحقق من جدية الالتزامات، فقد يكون هناك تلاعب في الدفاتر لخدمة غرض معين تهدف الإدارة إلى تحقيقه.

بالنسبة للعناصر الأخرى من الخصوم كأوراق الدفع والسحب على المكشوف وغيرها، تتم مراجعتها بشكل عام من خلال دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على العمليات الخاصة بها، بالإضافة إلى التحقق من وجودها فعلا، وأنها قانونية ومقيمة تقييما صحيحا ومسجلة محاسبيا تسجيلا صحيحا.

2. مراجعة عناصر الإيرادات والمصاريف

تسمى هذه العناصر أيضا بحسابات التسيير، وهي تكون أحد القوائم المالية الختامية المتمثلة في جدول حساب النتيجة أو قائمة الدخل ومن خلال الفرق بين الإيرادات والمصاريف يتم الحصول على نتيجة الدورة، ومن أهم ما يميز هذه العناصر عن عناصر الميزانية من الناحية المحاسبية أن رصيدها في بداية الدورة يساوي الصفر.

[1] إيهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات – الإجراءات –** مرجع سبق ذكره، ص: 62.

1.2 مراجعة عناصر الإيرادات

قبل عرض كيفية مراجعة عناصر الإيرادات، يتم تقديم تعريف لهذه العناصر في جدول حساب النتيجة.

1.1.2 تعريف الإيرادات

تعرف الإيرادات على أنها "التدفقات الداخلة إلى المؤسسة، أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها أو كليهما معا، التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة".[1]

وتتم مراجعة أهم العناصر المكونة للإيرادات في المؤسسة كالآتي:

2.1.2 مراجعة حساب مبيعات البضائع والمنتجات

تعتبر عمليات البيع من أهم العوامل المحققة للإيرادات في المؤسسة، لذلك على المراجع أن يولي أهمية لهذه النوع من العمليات، و يتم التحقق من عمليات البيع من خلال الإجراءات الآتية:

- التحقق من كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بعمليات البيع والالتزام بها.
- الاستعانة بالمراجع الداخلي بعد التحقق من كفاءة دوره في الرقابة على عمليات البيع.
- التحقق من إجراءات الرقابة على بضاعة الأمانة عند وكلاء البيع.
- المراجعة المستندية والحسابية للمبيعات النقدية والآجلة.
- فحص المستندات المؤيدة لمردودات المبيعات من ناحية الكمية والنوعية وأسبابها.

3.1.2 مراجعة الإيرادات الأخرى

من بين عناصر الإيرادات الأخرى إيرادات الإيجار، الإيرادات المالية، إيرادات القيم المنقولة للتوظيف وغيرها، وقد تمثل هذه الإيرادات في بعض الحالات قيمة معتبرة من إيرادات المؤسسة إلى جانب الإيرادات الرئيسية المتمثلة في المبيعات، وعليه تتوقف أهمية فحصها والتحقق منها بالنسبة للمراجع حسب قيمتها وأهميتها بالنسبة للإيرادات ككل، وبشكل أساسي يتم التحقق من هذه الإيرادات من خلال:

- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية للعمليات المتعلقة بها.
- فحص المستندات المؤيدة ومدى صحة البيانات التي تحتوي عليها.
- التحقق من صحة تقييم هذه العناصر وأنها قانونية ومسجلة محاسبيا.
- التحقق من العمليات الحسابية فيما يخص التسجيل المحاسبي والترحيل إلى دفتر الأستاذ.

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، الطبعة الأولى، 1990، ص: 245.

2.2 مراجعة عناصر المصاريف

قبل عرض كيفية مراجعة عناصر المصاريف، يتم تقديم تعريف لهذه العناصر في جدول حساب النتيجة.

1.2.2 تعريف المصاريف

تعرف المصاريف على أنها "التدفقات الخارجة من الوحدة، أو أي نقص في أصولها أو زيادة في خصومها أو كليهما معا، التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة".[1]

تتم مراجعة أهم عناصر المصاريف في المؤسسة كما يلي:

2.2.2 مراجعة تكلفة البضاعة والمنتجات المباعة

تمثل عمليات الشراء في المؤسسة تكلفة البضاعة المباعة والتي تعتبر من بين أهم العناصر المكونة للمصاريف في المؤسسة خاصة التجارية منها، بالإضافة إلى مصاريف الأجور والرواتب التي تمثل المبالغ المدفوعة للعاملين في المؤسسة بمختلف المستويات الإدارية.

يتم التحقق من عمليات البيع من خلال:

- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات الشراء ومدى كفايتها والالتزام بها من طرف العاملين.
- مراجعة طرق تقييم المخزون ومدى ثباتها خلال الدورات المحاسبية.
- التحقق من فاعلية إدارة المراجعة الداخلية على عمليات الشراء لتحديد مدى الاعتماد على ذلك.
- التحقق من التخفيضات الممنوحة وأن الموافقة عليها تمت من الجهة المسؤولة على ذلك.

3.2.2 مراجعة حساب أجور ورواتب العاملين

يتم التحقق من مصاريف أجور المستخدمين من خلال:

- دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على العمليات المتعلقة بالأجور والرواتب، كتلك الخاصة بالتوظيف، الترقية، التأمين، ...الخ.
- التحقق من مكونات هذا الحساب وأنه تم حسابها بشكل صحيح.

3.2.2 مراجعة المصاريف الأخرى

من بين عناصر المصاريف الأخرى مصاريف الإيجار، المصاريف المالية، الرسوم الجمركية، التأمين، الإشهار وغيرها، ويمكن أن يكون لهذه المصاريف في بعض الحالات قيمة معتبرة إلى جانب المصاريف الرئيسية المتمثلة في المبيعات ومصاريف الأجور والرواتب، وعليه تتوقف أهمية فحصها والتحقق منها بالنسبة

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، 1990، ص: 246.

للمراجع حسب قيمتها وأهميتها بالنسبة للمصاريف ككل، وبشكل أساسي يتم التحقق من هذه المصاريف من خلال:

- فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على العمليات المتعلقة بها.
- فحص المستندات المؤيدة ومدى صحة البيانات التي تحتوي عليها.
- التحقق من صحة تقييم هذه العناصر وأنها قانونية و مسجلة محاسبيا.
- التحقق من العمليات الحسابية فيما يخص التسجيل المحاسبي والترحيل إلى دفتر الأستاذ.

المطلب الخامس: إعداد تقرير المراجعة

ينص المعيار الثالث من معايير المراجعة على ضرورة إعداد تقرير لعملية المراجعة، هذا التقرير يبين فيه المراجع رأيه المستقل لمستخدمي المعلومات المالية حول مدى إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات وتعبير القوائم المالية ككل بعدالة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة محل المراجعة.

حسب منظمة الأنتوساي (intosai). فإنه، على المراجع أن يكون رأيا مستندا إلى تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل معدة وفقا للإطار المعمول به لإعداد القوائم القوائم المالية، ويجب التعبير عن الرأي بوضوح في تقرير كتابي يبين كذلك الأساس الذي يقوم عليه هذا الرأي.[1]

حتى يتم توصيل نتائج أعمال المراجعة للأطراف المعنية بشكل ملائم وفي الوقت المناسب، يتعين على المراجع أن يحرص على حصر كل ملاحظاته وتدوينها بشكل منهجي وتقديمها بشكل واضح وحسب المعايير التي تحددها المنظمات المشرفة على المهنة لإعداد تقرير المراجعة.

1. معايير إعداد التقرير

هناك أربعة معايير مهنية تعتبر بمثابة العناصر الأساسية التي يسترشد بها المراجع في عملية إعداد تقرير المراجعة، ويعتمد فيها كذلك على التقدير الشخصي، تتمثل هذه المعايير في الآتي:

1.1 إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية

المبادئ المحاسبية في الأصل يتم اقتراحها من طرف المختصين والهيئات المهنية ويتعاقد عليها مع مستعملي القوائم المالية، بحيث إن هذه المبادئ تتصف بالقوة القانونية، فلا تحض المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف

[1] www.intosai.org/ar/issai.

المؤسسة بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة بالحرف الواحد. لذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه في المبادئ المحاسبية ومدى تطبيقها من طرف المؤسسة عند إعداد القوائم المالية.[1]

من بين المبادئ المحاسبية الأساسية لإعداد القوائم المالية، ما يأتي:

- مبدأ استمرارية النشاط.
- مبدأ استقلالية الدورات المالية.
- مبدأ وحدة القياس النقدي.
- مبدأ تطبيق نفس المناهج.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ الأهمية النسبية.

بعد قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، وتقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوافرة لديه، يتعيّن عليه إبداء رأيه حول ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة.

أما في حالة اختلاف المراجع مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على المعلومات المالية.

2.1 إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة

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

3.1 احتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات و البيانات

يعني هذا المعيار، أن القوائم المالية يجب أن تحتوي على كل البيانات والإيضاحات حتى يتسنى لمستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة وبدون أي غموض.

أما في حالة عدم احتواء القوائم المالية على الإيضاحات والبيانات اللازمة، فعلى المراجع أن يذكر هذا الخلو في تقريره النهائي الذي يسلمه للمؤسسة محل المراجعة.

---

[1] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص34.

4.1 إلمام تقرير المراجع رأيه حول كل القوائم المالية

يتضمن هذا المعيار أن رأي المراجع يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بأجملها الخاصة بالمؤسسة كوحدة واحدة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة أو رفض كل القوائم المالية، ففي الحالات التي لا يمكن للمراجع إعطاء موافقة تامة عليها يكفي ذكر تحفظات عن العناصر التي لم يقتنع بها، أما الحالات التي لا يمكن ذكر تحفظات بشأنها يحق للمراجع أن يمتنع عن إبداء الرأي فيها.

2. أنواع الرأي في التقرير

بناءا على ما يحصل عليه المراجع من أدلة الإثبات من خلال إجراءات المراجعة الأساسية، يحدد رأيه الفني المستقل حول القوائم المالية موضوع المراجعة، وسيكون عند ذلك أربعة بدائل لهذا الرأي يمكن تحديدها على النحو الآتي:

1.2 رأي بدون تحفظ

في هذا النوع من التقرير يشهد المراجع أن القوائم المالية الختامية منتظمة وتبين بعدالة نتائج عمليات المؤسسة للدورة السابقة والمركز المالي الحقيقي في نهاية الدورة من خلال أن:

- القوائم المالية تم إعدادها حسب المبادئ المحاسبية المعمول بها.
- القوائم المالية تبين بعدالة المركز المالي الحقيقي ونتائج الأعمال.
- تنفيذ مهام المراجعة بعناية وحسب المعايير المهنية وعدم إغفال أي خطوة.

2.2 رأي بتحفظ

يبدي المراجع هذا النوع من الرأي إذا لاحظ أن هناك أخطاء أو انحرافات تؤثر على القوائم المالية، من ثم ذكر ذلك في شكل تحفظ في التقرير، للمحافظة على استقلاليته ومصداقية تقريره من حالات هذا النوع من الرأي:

- نقص أدلة الإثبات من حيث الكم أو النوع.
- قيود من الإدارة في ما يخص الحصول على المعلومات والاطلاع على الدفاتر والسجلات.

3.2 رأي سلبي

يصدر المراجع هذا النوع من الرأي إذا كانت هناك ظروف أدت إلى وجود انحرافات عن الأسس المحاسبية والرقابية المعتمدة لها أثر جوهري وشامل على القوائم المالية حسب تقدير المراجع، أو أن هناك استنتاج حول وجود مخاطر لإمكانية استمرار المؤسسة بسبب المشاكل المالية.

4.2 الامتناع عن إبداء الرأي

يمتنع المراجع عن إبداء الرأي إذا كانت هناك ضغوطا كبيرة أو تأثيرا خطيرا من طرف إدارة المؤسسة لم تمكنه من تنفيذ إجراءات المراجعة الضرورية أو نتيجة الظروف المحيطة بمهمة المراجعة تؤدي إلى عدم التمكن من إصدار رأي مرض حول عدالة القوائم المالية مثل:

- وجود اختلالات خطيرة في نظام الرقابة الداخلية.
- عدم التمكن من الجرد الفعلي لعناصر الأصول الثابتة وخاصة التي يراها المراجع ضرورية.

خلاصة الفصل الثاني

يستخدم المراجع عند القيام بأعماله المهنية مجموعة من الأدوات والتقنيات الكمية التي تساعده في انجاز مهمة المراجعة بطريقة علمية وموضوعية، بهدف تحقيق الكفاءة والفعالية لعملية المراجعة والتقليل من مخاطر إبداء الرأي.

وتتمثل هذه الأدوات في أسلوب المعاينة بتطبيق إجراءات المراجعة على جزء من العمليات للتحقق من خصائص معينة أو رصيد حساب معين، وكذلك استخدام الإجراءات التحليلية بهدف الحصول على مؤشرات لغرض تقييم المخاطر وفهم طبيعة نشاط المؤسسة وبيئتها بالإضافة إلى تحديد نطاق الفحص والأهمية النسبية للعناصر التي تخضع للمراجعة.

كما يمكن للمراجع استخدام برنامج مراجعة وتقييم المشاريع كأداة عند التخطيط لعملية المراجعة من أجل تحديد الزمن المتوقع لإنجاز عملية المراجعة قبل بداية المهمة وتقسيم المهام على المساعدين بشكل علمي مدروس في ضل قيود التكلفة والوقت المحددين.

يتبع المراجع عند أداء مهمة المراجعة خطوات منهجية بدء بالتخطيط لعملية المراجعة والإشراف على المساعدين التي تتطلب من المراجع تقسيم المهام على مساعديه ووضع إستراتيجية عامة للمراجعة، ثم خطوة أخرى وهي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف في النظام ومدى إمكانية الاعتماد عليه في عملية المراجعة.

ويتم تقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام أساليب كقوائم الاستقصاء التي توجه إلى العاملين في المؤسسة تحتوي على أسئلة خاصة بكل قسم أو عمليات معينة، وخرائط التدفق من خلال رسم خارطة تبين إجراءات الرقابة الداخلية في شكل تسلسل للعمليات وتبيان العلاقة بين الأقسام وتقسيم المهام والمسؤوليات.

كما على المراجع أن يحصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تمكنه من تبرير رأيه نتيجة لما قام به، وكذلك على المراجع أن يفحص ويتحقق من عناصر القوائم المالية بأنها صحيحة و تبين حقيقة ما قامت به المؤسسة خلال الدورة.

وفي الأخير يعطي المراجع رأيه الفني المحايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة في شكل تقرير يقدمه إلى الجهات المعنية.

الفصل الثالث

الأداء في المراجعة المالية

وعلاقته بمعايير المراجعة الدولية

الفصل الثالث: الأداء في المراجعة المالية وعلاقته بمعايير المراجعة الدولية

تتزايد الاتجاهات في مهنة المراجعة المالية نحو الأخذ بمستويات عالية من الجودة في الأداء المهني للخدمات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع، حيث يتطلب من المراجع انجاز عملية المراجعة بمستوى يرضي كافة الأطراف الطالبة للخدمة على نفس القدر سواء كان ذلك لإدارة المؤسسة لأغراض اتخاذ القرارات، أو للأطراف الخارجية الأخرى.

من جهة أخرى، يمثل مستوى الأداء المهني في المراجعة جانبا مهما بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة من أكاديميين ومهنيين، حيث يمثل مستوى الأداء المهني الجيد للمراجع ضمانا لبقاء مكاتب المراجعة واستمرارها في عملها، وتركز المنظمات المهنية على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية، ومعايير الرقابة على الأداء المهني من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، حيث إن القيام بعملية المراجعة على نحو لا يتفق مع متطلبات المراجعة النمطية المحددة من خلال المعايير المهنية الموضوعة تنعكس آثاره سلبا على جودة الأداء المهني للمراجعة.

صار من الضروري على المنظمات المهنية أن تقوم بتطوير مهنة المراجعة من خلال إعداد المراجعين بشكل جيد من الناحية العلمية والعملية، وضرورة حصولهم على مؤهلات عالية في مجال المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى تلقي الدورات المستمرة في المستجدات على الساحة العلمية والعملية المحلية والإقليمية وكذا الدولية.

تعتبر معايير المراجعة الدولية من بين المرجعيات التي يمكن الاعتماد عليها في وضع القوانين والمعايير المهنية الخاصة بكل قطر في العالم لأجل تنظيم مهنة المراجعة فيه وتطويرها، ولأجل توحيد ممارسات مهنة المراجعة ووضع المعايير التي تحكم الأداء المهني لها في دول العالم المختلفة، قامت لجنة ممارسة المراجعة الدولية التابعة لإتحاد المحاسبين الدولي بإصدار مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة، بحيث اعتمدت العديد من الدول تطبيقها، في حين قامت دول أخرى بإصدار معايير خاصة بها لا تختلف اختلافا جوهريا عن هذه المعايير الدولية.

من خلال ما سبق، يتم عرض في هذا الفصل ما يلي:

- **الأداء في المراجعة المالية.**
- **معايير المراجعة الدولية.**
- **عرض أهم معايير المراجعة الدولية.**

المبحث الأول: الأداء في المراجعة المالية

يعد تحديد تعاريف ومفاهيم دقيقة للمصطلحات والاتفاق عليها من الأهداف التي يصعب تحقيقها وخاصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، وبالنسبة للأداء هناك من يستخدم مصطلح الكفاءة، الفعالية والإنتاجية كمرادفات له، كما إن الأداء كذلك في مؤسسة إنتاجية يختلف عنه في المؤسسة التجارية وكذلك المؤسسة الخدمية مثل مؤسسات المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم الأداء في المراجعة

لتحديد مستويات الأداء في المراجعة تكون نقطة البداية تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية، ثم تقوم المهنة بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير مهنية قابلة للتنفيذ ثم الالتزام بهذه المعايير عند أداء عملية المراجعة، وذلك بالتخطيط الجيد كما تقتضي المعايير المهنية والإشراف على تنفيذها وتقيد فريق المراجعة لما جاء فيها، مما يقلل من مخاطر عدم الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية.

1. تعريف الأداء

يعرف الأداء في مجال الإدارة على أنه "تحقيق للأهداف التي وضعتها المؤسسة".[1]

كما يعرف الأداء أيضا على أنه " درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة للأهداف المخططة بكفاءة وفعالية".[2]

من خلال التعريفين السابقين، يتضح أن الأداء الجيد للمؤسسة بصفة عامة مرتبط بدرجة بلوغ الأهداف المحددة من قبل، كما أن هناك مفاهيم أخرى لها علاقة بالأداء، تتمثل في مفهومي الكفاءة والفعالية يمكن توضيحهما في الآتي:

1.1 الكفاءة

مفهوم الكفاءة يعني عملية الموازنة بين الموارد المستخدمة في المؤسسة باعتبارها مدخلات، وبين النتائج المحققة في المخرجات، فكلّما كانت المدخلات أقل والمخرجات أكثر كان ذلك معبرا عن الكفاءة في أداء المؤسسة، وبذلك تعتبر الكفاءة عنصرا من عناصر الأداء.

وبالنسبة للكفاءة في عملية المراجعة تعني قيام المراجع بالإجراءات اللازمة من خلال التخطيط المناسب وجمع أدلة الإثبات وإجراء الاختبارات الكافية لتحقيق أهداف المراجعة، وهذا في الوقت المحدد لعملية المراجعة أو أقل من ذلك، وأقل جهد وتكلفة ممكنين أخذا بعين الاعتبار الأتعاب المتفق عليها.

2.1 الفعالية

---

[1] Brigitte Doriath & Christain Goujet, Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance, Donod, Paris, 3éme Edition, 2007, p03.

[2] أحمد سيد مصطفى، **إدارة البشر – الأصول والمهارات** – مصر، 2002، ص: 415.

تستخدم الفعالية لقياس قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المخططة، حيث يتم قياس فعالية المؤسسة بنسبة ما تحققه من نتائج فعلية إلى ما كانت ترغب في تحقيقه، طبقا للخطة المرسومة.

وتعني الفعالية في عملية المراجعة مدى تحقيق أهداف المراجعة التي تتمثل في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والإبلاغ عنها وتقدير المخاطر بشكل جيد.

يمكن استنتاج أن هناك علاقة بين كل من الفعالية والكفاءة والأداء في المراجعة، فلتحقيق مستوى عال من الجودة في أداء عملية المراجعة، يجب أن تتم هذه الأخيرة بمستوى مقبول من الكفاءة والفعالية.

2. تعريف معايير أداء مهنة مراجعة الحسابات

تعرف معايير أداء مهنة مراجعة الحسابات على أنها " تمثل نموذج يوضح القواعد لأداء عملية المراجعة موضوع بواسطة المنظمات المهنية، أو نتيجة للعرف المهني، أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة، كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، وهي تمثل ما يجب على المراجع إتباعه".[1]

من خلال التعريف السابق، فإن معايير أداء مهنة المراجعة المالية تمثل تلك المقاييس والقواعد التي تضعها الهيآت والمنظمات المشرفة على المهنة، قد تعتمد في ذلك على معايير وطنية أو إقليمية أو دولية، وعلى المراجع الالتزام بهذه المقاييس والقواعد في كل مراحل عملية المراجعة قصد تحقيق مستوى أداء جيد ومقبول من طرف أصحاب المصلحة في المؤسسة وتقرير المراجع.

3. أهداف معايير أداء مهنة المراجعة

تعتمد مهنة المراجعة في القيام بها على المجهود الذهني بصفة أساسية، الأمر الذي يجعل عملية المراجعة تخضع لمستوى معين من التقدير الشخصي يلجأ إليه المراجع في عمله ويصدر على أساسه حكمه المهني، ورغم إيجابيات استخدام الحكم الشخصي للمراجع من خلال إتاحة الفرصة لرفع الكفاءات وتحمل المسؤوليات إلا أن التوسع في مجال التقدير الشخصي للمراجع يؤدي إلى بعض الصعوبات منها:[2]

- صعوبة مقارنة الأداء لوجود أكثر من بديل محتمل للتصرف في الحالات المتماثلة تبعا لاختلاف التقدير الشخصي.
- صعوبة الحكم على مدى كفاية الإفصاح قضائيا ومهنيا.
- احتمال تحميل المراجع لمسؤوليات إضافية.

[1] محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 120.

[2] المرجع نفسه، ص: 121.

- صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة لخضوعها لقدر كبير من التقدير الشخصي واختلاف وجهات النظر.

تمثل الصعوبات سابقة الذكر مبررا لضرورة تحديد وإعداد معايير أداء لمهنة المراجعة يتم الاسترشاد بها خلال مراحل عملية المراجعة لضمان الأداء الجيد.

4. أبعاد الأداء في المراجعة

ينظر إلى الأداء في المراجعة من عدة جوانب تتمثل في الآتي:[1]

1.4 أداء المراجعة باعتبارها منتج

يشير مصطلح الأداء في الصناعة إلى مجموعة المقاييس والمعايير والمواصفات لإنتاج السلعة واختيارها من أجل ضمان تحقق مواصفات معينة أو القدرة على الاحتمال والتي تكون قد حددت مسبقا، فتعتبر جودة الأداء قياسا موضوعيا بواسطة وضع مقاييس محددة ومن ثم مراقبة الالتزام بهذه المقاييس وتوفرها في المنتج، وتقدم أعمال المراجعة منتج في شكل خدمات للغير تكون في النهاية على شكل تقرير، حيث يتم ذلك وفق معايير المراجعة المعمول بها.

لذلك تعرف جودة الأداء في المراجعة حسب هذا البعد بأنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة والتي ينفذها تعكس دائما مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو أي شروط قانونية أو أي معايير يضعها المكتب بنفسه.

2.4 أداء المراجعة من حيث مدى اكتشاف المخالفات والأخطاء

يشير هذا المفهوم للأداء في المراجعة إلى قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها، وكذلك الثغرات ونقاط الضعف في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة موضوع المراجعة.

وبالتالي، لكي يكون أداء المراجع جيد يجب أن يكتشف الغش والأخطاء الموجودة من جهة، ومن جهة أخرى يجب التقرير عن تلك الأخطاء والغش لمن يهمهم الأمر حماية لمصالحهم.

يعتبر مفهوم الأداء من خلال مدى اكتشاف المراجع للغش والأخطاء غير كاف، على اعتبار أن هدف المراجعة ليس فقط اكتشاف الأخطاء والغش بل أكثر من ذلك.

---

[1] أمير جمال القيق، **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص: 24.

3.4 أداء المراجعة من حيث علاقته بمخاطر المراجعة

هناك من يربط الأداء في المراجعة بدرجة المخاطر التي يقبلها المراجع، أو مستوى الثقة في رأي المراجع الذي يقدمه للأطراف المعنية، حيث إن الأداء الجيد لعملية المراجعة يتحقق عندما يقدم المراجع رأيه الفني المحايد عند مستوى منخفض من المخاطر المقبولة، أو في مستوى مرتفع من الثقة.

يحدد المراجع مستوى المخاطر المقبول حسب درجة متانة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية وكذلك الأنظمة المحاسبية للمؤسسات موضوع المراجعة، وكلما كانت هذه الأنظمة قوية كلما قبل المراجع مستوى أقل من المخاطر.

4.4 أداء المراجعة من حيث علاقته باهتمام المشاركين في بيئة المراجعة

تتمثل بيئة المراجعة في كل الأطراف التي لهم علاقة بعملية المراجعة، حيث تضم هذه الأطراف كل من إدارة المؤسسة موضوع المراجعة، المساهمين الحاليين أو أصحاب المؤسسة والمساهمين المرتقبين، المنظمات والهيئات المهنية، أعضاء مهنة المراجعة، وحتى مكاتب المراجعة نفسها، وكل طرف من هذه الأطراف يرى مستوى معين لأداء المراجعة يختلف عن الطرف الآخر وذلك حسب مصلحته.

يمثل الاختلاف في وجهة نظر الأطراف المتعددة في بيئة المراجعة حول مستوى الأداء اللازم لعملية المراجعة واحدا من بين التحديات والصعوبات التي تواجهها مهنة المراجعة، وبالتالي على الهيئات المهنية إعداد معايير المراجعة التي تمكن المراجع من تقديم الخدمات التي تلبي احتياجات كل الأطراف المعنية.

5.4 أداء المراجعة من حيث البعد الزمني

حسب البعد الزمني توجد فترتين يمكن على أساسهما تحديد مستوى أداء عملية المراجعة، فعند التعاقد مع الزبون يمثل مستوى الأداء احتمال أن تكتشف عملية المراجعة الغش والأخطاء والتحريفات الجوهرية التي يمكن أن توجد في القوائم المالية. وعند إنهاء عملية المراجعة وتقديم التقرير يتحدد مستوى الأداء باحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية غير التي تم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع.

6.4 أداء المراجعة من حيث علاقته بالمعايير الوطنية والدولية

حسب هذا البعد لتحديد مستوى الأداء في المراجعة، فإن الالتزام بتطبيق المعايير المهنية التي تصدرها وتضعها المنظمات المهنية المحلية والدولية يحقق مستوى أداء جيد لعملية المراجعة، ومن هنا تبرز العلاقة الطردية بين الالتزام بالمعايير المهنية والأداء الجيد لعملية المراجعة.

بناء على ما سبق، يمكن القول بأنه، يجب أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وأخلاقيات السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية المحلية والدولية ومتطلبات الأداء لأعمال المراجعة، والإبلاغ عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة مع ضرورة توفر الوسائل والإجراءات اللازمة بما يحقق للأطراف ذات الصلة أداء جيد لعملية المراجعة والأهداف المتوقعة منها.

المطلب الثاني: أهمية تحسين أداء المراجعة

تؤدي مؤسسات المراجعة دورا هاما في المجتمع، وبالتالي من الضروري أن تقوم إدارة هذه المؤسسات والعاملين فيها بأداء خدمات المراجعة والخدمات الأخرى بأعلى مستوى من الجودة في الأداء، ويمكن تحديد الأهمية من تحسين مستوى أداء المراجعة وصولا إلى مستوى الجودة المطلوب في العناصر الآتية:

1. تأكيد ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية

تقوم المنظمات المهنية في أي دولة بوضع معايير لأداء عملية المراجعة فيها، تتمثل تلك المعايير في القواعد والقوانين والإجراءات اللازمة التي تحكم الأداء المهني للمراجعة، حيث إن عدم التزام المراجعين بهذه القواعد والإجراءات ينعكس ذلك سلبا على الأداء المهني للمراجعة.

ومن هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة الأداء المهني للمراجعة ودرجة الالتزام بالمعايير المهنية، حيث إن الالتزام بهذه المعايير يؤدي إلى أداء جيد لعملية المراجعة وهو ما يؤكد التزام المراجعين بتلك المعايير.

2. زيادة درجة الثقة في القوائم المالية وتقرير المراجع

من أهداف المراجعة تقديم تقرير يتضمن رأي محايد حول مدى تعبير القوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة عن وضعيتها المالية الحقيقية ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة، وذلك للأطراف الذين لهم علاقة بهذه المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة، ويعتبر الأداء الجيد للإجراءات التي سوف يقوم بها المراجعون والتقارير التي يقدمونها للأطراف المعنية دليلا ايجابيا لزيادة الثقة في المعلومات بالقوائم المالية.

3. الرفع من احتمالات اكتشاف الانحرافات في القوائم المالية

من أهداف المراجعة الفرعية أيضا هو اكتشاف الانحرافات والأخطاء التي قد تكون موجودة في القوائم المالية، حيث يترتب عن زيادة احتمالات اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية زيادة جودة أداء المراجعة، مما يعكس ذلك زيادة مستوى الجهد المبذول خلال تنفيذ إجراءات عملية المراجعة والالتزام الكامل بالمعايير المهنية. وبالتالي، فإن التحسين المستمر لمستوى أداء المراجعة سوف يزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة.

4. تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

سبق وأن تم عرض فجوة التوقعات وتأثيرها على عملية المراجعة في الفصل الأول من هذه الدراسة، حيث إن تحسين أداء المراجعة يساهم في تقليص حدة هذه الفجوة، فلتحسين الأداء يتم إصدار المعايير المهنية اللازمة لذلك، وهو ما يقلص من فجوة التوقعات الناتجة عن فجوة الأداء بسبب القصور في معايير المراجعة، ولتحقيق الأداء الجيد في المراجعة أيضا، يجب على المراجعين الالتزام بهذه المعايير والرقابة على ذلك من طرف الهيئات المشرفة على المهنة، مما يؤدي أيضا إلى تقليص فجوة التوقعات التي سببها قصور في الأداء بالنسبة للمراجعين. وبالتالي، فإن تحسين أداء مهنة المراجعة في أي قطر سوف يؤدي إلى تقليص فجوة توقعات المراجعة.

5. زيادة القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة المحلية

يعد تقديم خدمات المراجعة بمستوى أداء جيد من العوامل الأساسية لحفاظ مكاتب المراجعة على حصتها في السوق المحلية للمراجعة ودخول الأسواق العالمية، من خلال تحسين قدرتها التنافسية مع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، خاصة في ظل التطبيق الكامل لاتفاقية المنظمة العالمية للتجارة في مجال الخدمات، حيث إن دخول مكاتب المراجعة العالمية مجال المنافسة في السوق المحلية لتقديم خدمات المراجعة في ظل تمتعها بمستوى مرتفع لجودة الخدمات المقدمة يؤدي بالأطراف المستفيدة من القوائم المالية إلى فقدان الثقة في جودة التقارير التي تصدرها مكاتب المراجعة المحلية، مما يترتب عليه تحول اعتماد مؤسسات الأعمال المحلية وفروع المؤسسات الأجنبية إلى مكاتب المراجعة العالمية وفروعها.[1]

المطلب الثالث: آليات تشجيع المراجعين على الأداء الجيد

يؤدي المراجع دورا اجتماعيا محوريا هاما، لذلك من الضروري أن يقوم كمؤسسة تضم العديد من العاملين الأكفاء على أداء خدمات المراجعة وغيرها من الخدمات ذات الصلة بأعلى مستوى من الجودة في الأداء، وبالتالي يتعين أن يتم توفير آليات من شأنها تعزيز وتدعيم إمكانية أداء عمل المراجعة على نحو جيد، وفي إطار سلوكي مهني.[2]

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين بإنشاء العديد من الآليات بهدف تعزيز إمكانية أداء المراجعة على نحو جيد يضمن متطلبات الجودة في الأداء، تتمثل هذه الآليات في الآتي:

---

[1] سهام أكرم عمر الطويل، **تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2012، ص: 27.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 09.

1. معايير المراجعة وتفسيراتها

تمثل معايير المراجعة دليل عام لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند القيام بمراجعة القوائم المالية للمؤسسات، تشمل هذه المعايير على اعتبارات الأداء المهني الجيد مثل الكفاءة، الاستقلال، أدلة الإثبات ومتطلبات إعداد التقرير.

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين بإصدار معايير مراجعة متعارف عليها مصنفة إلى معايير عامة، معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير، وهي لا تكفي لتوفير إرشادات شاملة لممارسي المهنة، لكنها تمثل إطارا عاما يمكن للمعهد من خلاله تقديم تفسيرات لممارسة المراجعة.

2. متطلبات التعليم المستمر

حسب متطلب التعليم المستمر لرقابة الجودة، يجب على كل مراجع داخل مؤسسات المحاسبة أن يحصل على ساعات من التعليم المهني المستمر بصفة دورية حتى يتمكن من متابعة التطورات الحاصلة والمستمرة التي تتم في مجال المحاسبة، المراجعة، الخدمات الاستشارية الإدارية، الضرائب وغيرها.

3. المسؤولية القانونية

تمثل المسؤولية القانونية لمكتب المراجعة واحدا من الجوانب المهمة في المهنة، فعلى المراجعين تحمل كامل مسؤولياتهم القانونية تجاه الأطراف المتعاقدة معهم، حيث يخضع المراجعين للمساءلة القانونية عند خرق التعاقدات التي تؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب، أو عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة وما ينتج عن ذلك من رفع للدعاوى القضائية ضد القائمين على عملية المراجعة، وبالتالي المحاكم حافز هام للمراجعين للحفاظ على الحياد والاستقلالية والالتزام بالمعايير المهنية.

4. قسم منشآت المحاسبة العامة المصرح لها

أنشأ المعهد الأمريكي قسم منشآت المحاسبة العامة وأوجد قطاع هيئة سوق المال وقطاع الشركات الخاصة بهدف تحسين جودة أداء الممارسة المهنية داخل منشآت المحاسبة بما يتسق مع معايير رقابة الجودة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

5. ميثاق السلوك المهني

يتشكل ميثاق السلوك المهني من عدد من العبارات العامة عن السلوك المثالي أو قواعد محددة تحدد السلوك غير المقبول، وتأكد هذه العبارات على الأنشطة الإيجابية التي تشجع المراجعين على الأداء الجيد،

وتتمثل عناصر ميثاق السلوك المهني التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين في المبادئ الأخلاقية، قواعد السلوك، التفسيرات والقواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة.[1]

6. هيئة سوق المال

تقوم هيئة سوق المال بإمداد المستثمرين بمعلومات موثوق بها حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات الاستثمار، لذلك يتطلب قانون الأسهم من معظم الشركات التي ترغب في طرح أسهمها للاكتتاب العام أن تقدم طلبا للتسجيل إلى هيئة سوق المال للموافقة، بالإضافة إلى ضرورة إرفاق القوائم المالية للشركات بتقرير مراجع محايد كجزء من طلب التسجيل.

7. فحص النظير

يتم فحص النظير بواسطة مكتب مراجعة مدى التزام مكتب آخر بعناصر رقابة الجودة المحددة، والتقرير عما إذا كان ذلك المكتب محل الفحص قد صمم سياسات وإجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة وقام بتنفيذها خلال الممارسة العملية.

8. رقابة الجودة

تمثل رقابة الجودة على عملية المراجعة الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة، تعكس دائما مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه.[2]

وقد أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1978 لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية مساعدة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة، وتم تحديد عناصر رقابة الجودة من طرف مجلس معايير المراجعة سنة 1997 تمثلت في ما يأتي:

- توفر الحياد الأمانة والموضوعية في كافة الأفراد التي تنفذ عملية المراجعة.
- إدارة الأفراد من خلال وضع السياسات والإجراءات التي تؤكد توفر التأهيل المناسب للمراجع، الاشتراك في التعليم وكذلك التأهيل المناسب.
- وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين.
- إيجاد السياسات التي توفر تأكيدا على أن العمل الذي قام به المراجعون يتفق مع المعايير المهنية والتنظيمية ومعايير الجودة المحددة في مكتب المراجعة.

---

[1] ألفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 112.

[2] حمد عبد الله مطلق المهمل، **مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 220 من وجهة نظر معدي القوائم المالية**، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2009، ص: 17.

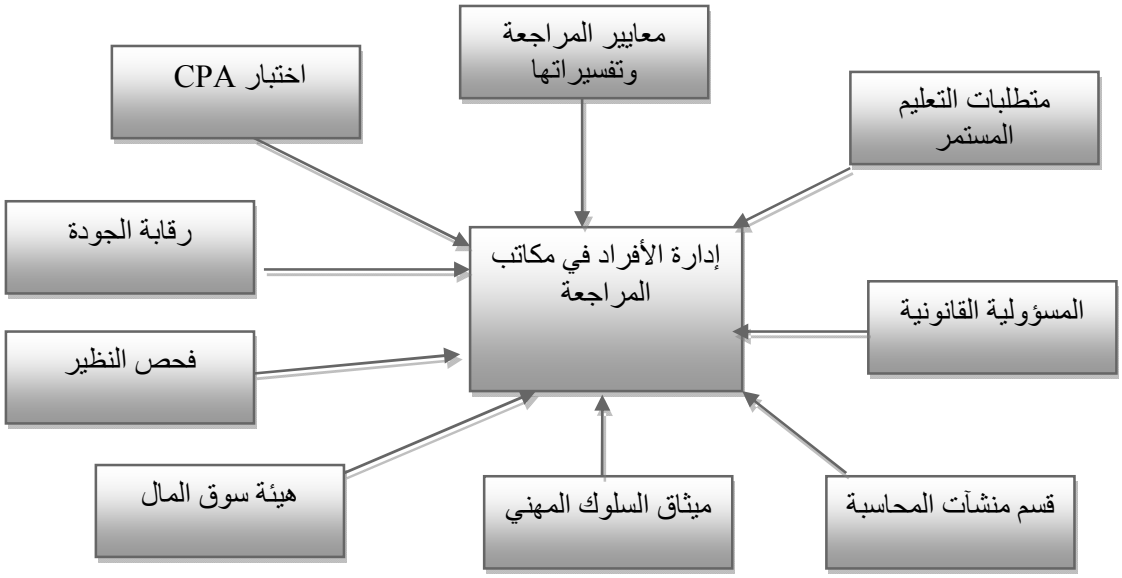
- وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن العناصر السابقة قد تم تطبيقها على نحو فعال.

9. اختبار (CPA)

ينص قانون كل ولاية في الولايات المتحدة الأمريكية على قيام إدارة محددة بمنح التصريح أو الترخيص الضروري لممارسة مهنة المحاسبة وتنظيم لقب المحاسب العام المعتمد أو المصرح له (CPA)، وحتى يصبح الفرد محاسبا معتمدا، يجب عليه استيفاء ثلاثة متطلبات تتمثل في متطلب التعليم، متطلب اجتياز امتحان اختباري ومتطلب الممارسة.[1]

يمكن تلخيص وتوضيح الآليات سابقة الذكر من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (12): آليات تعزيز الأداء الجيد للمراجعين



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 217.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الدولية

تفرض عولمة الاقتصاد وأسواق المال وانضمام الدول إلى المنظمة العالمية للتجارة على أي مؤسسة اقتصادية أو مهنة في الدولة مثل مؤسسات المحاسبة والمراجعة التوقع لانعكاسات ذلك على أعمالهم المهنية، مما يستدعي الأمر منهم البحث في السبل الكفيلة لتحسين أداء الخدمات المهنية التي يقدمونها والتي تمكنهم من مقاومة المنافسة الإقليمية والدولية. ويتأتى ذلك عن طريق اعتماد معايير على درجة عالية من الجودة، والالتزام بنظام عالمي مقبول على المستوى الدولي للتأهيل المهني لممارسة مهنة المراجعة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 32.

المطلب الأول: مدخل إلى معايير المراجعة الدولية

نظراً لأهمية مهنة المراجعة في إظهار المصداقية والثقة في القوائم المالية، ظهرت المحاولات الجادة لتوفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة، بحيث يمكن الرجوع إليها والعمل بموجبها عند اللزوم، ونتيجة لجهود العديد من الجهات المهنية خاصة في الدول المتقدمة، استطاعت هذه الدول وضع قواعد متعارف عليها كانت الأساس لتطوير هذه المهنة في بلدانهم.

ومع التطور الاقتصادي وظهور فكرة العولمة، وتحرير تجارة السلع والخدمات من خلال منظمة التجارة العالمية، بدأ التوجه نحو إيجاد وإرساء قواعد وأصول لممارسة المهنة تحظى بالقبول العام على المستوى الدولي.

وقد أسفرت هذه الجهود عن تشكيل الاتحاد الدولي للمحاسبين بهدف تطوير وإصدار المعايير حول المراجعة والخدمات ذات العلاقة. ومن هنا، تم إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية من قبل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة، وبعد ذلك تم إصدار معايير المراجعة الدولية.

1. موقف دول العالم من معايير المراجعة الدولية

لاقت معايير المراجعة الدولية القبول الواسع من دول العالم المتقدمة سواء من الجهات الحكومية أو الهيئات المهنية المختصة، في حين تباين موقف الدول النامية من هذه المعايير حيث انقسم إلى اتجاهين:[1]

1.1 الاتجاه الأول

يدعو أصحاب هذا الاتجاه إلى تبني وتطبيق المعايير الدولية وذلك دون تحفظ وتطبيقها في جميع مجالات المهنة، وقد بنى أنصار هذا الاتجاه رأيهم على الأسباب الآتية:

- تعد المعايير الدولية محصلة ونتيجة لمجموعة من الدراسات المتعمقة التي قامت بها لجان فنية على درجة عالية من التخصص.
- عند تشكيل اللجان التي قامت بإعداد هذه المعايير تم مراعاة التمثيل النسبي للدول النامية لتكون المعايير على درجة من المرونة يراعى خصوصيات الدولة النامية البيئية والحضارية وجميع جوانب الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
- توفر ميزة القبول على المستوى الدولي لهذه المعايير مما يساعد في إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية.
- يوفر اتباع هذه المعايير للقوائم المالية للشركات الدولية الموثوقية اللازمة لمستخدميها كما يجعلها قابلة للمقارنة والتحليل المالي.
- تبني تلك المعايير سيوفر على الدول النامية تكلفة وجهد إعداد معايير محلية.

[1] ماهر موسى درغام ورأفت حسين مطير، مرجع سبق ذكره، 2008، ص ص: 59- 60.

- قابلية المعايير الدولية للتطوير المستمر من خلال عمل اللجان الفرعية المتخصصة في هذا المجال.

2.1 الاتجاه الثاني

يرى أصحاب هذا الاتجاه عدم الحاجة لوجود معايير موحدة على مستوى العالم ويدعو إلى إصدار وتطبيق معايير خاصة بكل قطر تكون أكثر ملاءمة للظروف المحيطة وبالبيئة المحاسبية الخاصة بهذا القطر، وقد بنى أنصار هذا الاتجاه رأيهم على الأسباب الآتية:

- المنظمات التي شاركت في اللجان التي أعدت المعايير معظمها من الدول المتقدمة وبذلك ستكون المعايير متحيزة للتطبيقات المحاسبية في هذه الدول.
- تختلف طبيعة واحتياجات مستخدمي القوائم المالية في الدول النامية عما هي عليه في الدول المتقدمة وهذا الاختلاف سينعكس حتماً على طبيعة النظم المستخدمة في كل قطر من الأقطار، وبالتالي سينعكس على قواعد الإفصاح وشكل البيانات والقوائم المالية.
- للدول النامية خصوصياتها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية، وفي هذا المجال لا تعتبر معايير المراجعة الدولية ملائمة لهذه الخصوصيات.

على الرغم من الاختلاف السابق والتباين في وجهات النظر، فقد قامت العديد من دول العالم بتبني وتطبيق معايير المراجعة الدولية في حين تقوم دول أخرى بدراستها في محاولة لتطبيقها، وبالتالي ما يمكن استخلاصه من الرأيين السابقين، هو أنه يجب العمل على المزج بين الرأيين من خلال تكييف معايير المراجعة الدولية بما يناسب البيئة المالية والاقتصادية لكل دولة، وإعداد معايير خاصة بكل دولة بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

2. مفهوم معايير المراجعة الدولية

لما كانت المراجعة تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع، هذه الأحكام التي تتفاوت تفاوتا كبيرا من شخص إلى آخر تبعا لقدرته العلمية ونوعية تدريبه المهني والمنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها، فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت، وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات المراجعة أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساسا يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم.

يمثل الهدف الرئيس من إصدار معايير المراجعة الدولية هو وجود مستويات وإرشادات مهنية للمراجعة المالية وما يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق على المستوى العالمي.

تعتبر معايير المراجعة الدولية اطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، ولا تحرم أي دولة في العالم من إصدار معايير مراجعة محلية خاصة بها تتناسب مع البيئة المالية والاقتصادية لذلك البلد.

تصدر معايير المراجعة الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بمعرفة لجنة ممارسة المراجعة الدولية.

3. مزايا وسلبيات تطبيق معايير المراجعة الدولية

تبني الدول لمعايير المراجعة الدولية يمكن أن يكون له تأثير إيجابي، كما يمكن أن يكون لها أثر سلبي أيضا، ويمكن حصر ذلك فيما يلي:

1.3 مزايا تطبيق معايير التدقيق الدولية

تتمثل أهم المزايا عند تطبيق معايير المراجعة الدولية في الآتي:

- إمكانية توفير الجهد والوقت والتكاليف التي تخصص لإعداد معايير مراجعة محلية، خاصة بالنسبة للدول التي تعاني نقص الموارد الاقتصادية.
- زيادة الثقة في رأي المراجع حول القوائم المالية المراجعة، على اعتبار أن المعايير الدولية تتسم بالموضوعية والقبول العام، حيث تبين لمستخدمي القوائم المالية الكيفية التي تمت من خلالها عملية المراجعة التي قام بها المراجع والمسؤولية التي يتحملها فيما يخص رأيه في تلك القوائم.
- تشجيع الاستثمار، حيث إنه كلما زادت ثقة المستثمرين في المعلومات في القوائم المالية للشركات من خلال اعتماد معايير موضوعية، كلما زادت رغبتهم في استثمار أموالهم.
- تطوير المهنة في الدول التي تتميز بضعف الأداء المهني لمهنة المراجعة فيها، من خلال تطبيق المعايير الدولية.
- تطبيق معايير المراجعة الدولية يوفر أدلة مراجعة قوية مكتوبة يمكن الرجوع إليها، مما يساعد في الحد من اشتهادات وتدخلات إدارة المؤسسة ويدعم معيار الاستقلالية لدى المراجعين.

2.3 سلبيات تطبيق معايير المراجعة الدولية

يمكن أن تكون هناك سلبيات عند تطبيق معايير المراجعة الدولية من بينها:

- عدم انسجام بعض فقرات معايير المراجعة الدولية مع التشريعات المحلية الخاصة بالبلد.[1]
- حسم الأمر من خلال تطبيق المعايير في عملية المراجعة، يمكن أن يؤثر سلبا على الكفاءة المهنية للمراجعين التي قد تنشأ نتيجة احتكاك المراجعين فيما بينهم والنقاش الذي قد يحدث بينهم فيما يخص بعض المسائل في المراجعة.

على الرغم من وجود بعض السلبيات التي يمكن أن تنتج عن تطبيق معايير المراجعة الدولية، إلا أنه يلاحظ أن العديد من ممارسي مهنة المراجعة في دول العالم اقتنعوا بضرورة التوحيد الدولي وإصدار معايير

[1] عمر علي كامل الدوري، **معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2003، ص: 142.

مراجعة دولية موحدة لتطبيقها وحل المشاكل المتعلقة بالمراجعة نظريا وميدانيا، والقضاء على التفاوت في ممارسة مهنة المراجعة على المستوى الدولي.

4. خصائص وأهداف معايير المراجعة الدولية

تتمتع معايير المراجعة الدولية بالعديد من الخصائص والأهداف منها ما يأتي:[1]

1.4 خصائص معايير التدقيق الدولية

يمكن ذكر أهم خصائص معايير المراجعة الدولية فيما يأتي:

- تميزت هذه المعايير بالعمومية، أي تركيزها على الأساسيات دون الخوض في التفاصيل مما يتيح المرونة عند تطبيق هذه المعايير.
- استخدمت اللجنة لفظ إرشادات المراجعة بدلا من معايير المراجعة وذلك حتى تستطيع دول العالم تكييف هذه المعايير مع الظروف المحلية لكل دولة.
- تعد هذه المعايير الأكثر عمومية وشمولا على مستوى العالم، لأنها صادرة عن تجمع يضم معظم دول العالم وقد وضعت فيها خلاصة تجارب هذه الدول في مجال المراجعة.
- تتسم معايير المراجعة الدولية بمواكبة التطورات المستحدثة في مجال المراجعة من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار.

2.4 أهداف معايير المراجعة الدولية

سعت لجنة ممارسة المراجعة الدولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف عند إصدار معايير المراجعة الدولية، من هذه الأهداف ما يأتي:

- تقليل الاختلافات في طرائق عرض القوائم المالية خاصة للشركات متعددة الجنسيات وهذا يتحقق بتطبيق معايير المراجعة الدولية التي يجب أن تكون مسبوقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- توافر المعايير الدولية للقوائم المالية التي تعد وتراجع بموجبها ميزة على درجة كبيرة من الأهمية هي ميزة القبول على المستوى الدولي.
- مساعدة دول العالم النامي في تطوير معاييرها الخاصة في ضوء الاسترشاد بالمعايير الدولية للمراجعة.
- تشجيع انتقال الأموال والاستثمار الدولي وذلك من خلال توافر قوائم مالية مراجعة وفقًا للمعايير الدولية للمراجعة.
- تدويل مهنة المراجعة وتحويلها للعالمية.

[1] ماهر موسى درغام ورأفت حسين مطير، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 64.

5. اعتبارات وكيفية إصدار معايير المراجعة الدولية

يعتبر الغرض الرئيسي من إصدار معايير المراجعة الدولية هو وجود مستويات وإرشادات مهنية للمراجعة وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق على المستوى الدولي، حيث تمثل هذه المعايير إطارا متجانسا قابلا للتطبيق عالميا وتستطيع بالمقابل أي دولة إصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للمراجعة.

1.5 اعتبارات إصدار معايير المراجعة الدولية

تصدر معايير المراجعة الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بمعرفة اللجنة الدولية لممارسة المراجعة، ويؤخذ في الاعتبار عند إصدار هذه المعايير ما يأتي:[1]

- على اعتبار أن معايير المراجعة الوطنية تختلف من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم مراعاة هذا الاختلاف عند إصدار المعايير الدولية، للوصول إلى معايير دولية تحظى بالقبول العام دوليا.
- عندما تضع اللجنة الدولية لممارسة المراجعة المعايير الدولية، فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى مثل فحص القوائم المالية ربع سنوية، اختبار القوائم المالية التقديرية وتجميع القوائم المالية.
- معايير المراجعة الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية، وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.
- يمكن للمراجع في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج عن معايير المراجعة الدولية، إذا كان لغرض الحرص على كفاءة وأهداف المراجعة وتحقيقها، وعليه أن يقدم التبريرات الكافية لذلك.
- القاعدة أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات المراجعة، والاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة، وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار.
- تصدر لجنة ممارسة مهنة المراجعة الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية للمراجع في تطبيق معايير المراجعة الدولية من جهة وتطوير الممارسة المهنية من جهة ثانية، هذه الإصدارات لا تحل محل معايير المراجعة الدولية وليس لها نفس سلطة المعايير الدولية.

2.5 كيفية إصدار معايير المراجعة الدولية

في الغالب تتبع لجنة ممارسة المراجعة الدولية عند إصدار معيار دولي للمراجعة الخطوات الآتية:[2]

---

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص: 156.

[2] مصطفى أحمد الشامي، "**دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي**"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، مجلد 9، العدد 1، الكويت، 2002، ص: 157.

- يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيليا عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصا لذلك، وتخول لجنة ممارسة مهنة المراجعة المسؤولية الأولية لإعداد مسودة المعايير.

- تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار والمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء، وأي مقترحات تقدمها المنظمات الدولية أو الإقليمية المهتمة، ثم تقوم بإعداد مسودة المعيار وعرضها على لجنة ممارسة المراجعة الدولية لإقرارها.

- بعد اعتماد مسودة المعيار، يتم توزيعها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية والهيئات المهتمة بمعايير المراجعة الدولية، ويتم إعطاء مهلة كافية لاستلام ملاحظات تلك الجهات.

- بعد دراسة الملاحظات المرسلة من الجهات المختلفة بمعرفة لجنة ممارسة المراجعة الدولية، حيث يتم تعديل مسودة المعيار إذا اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة يتم إصدار المعيار ويصبح ساري المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار.

- يشترط لاعتماد مسودة المعيار أو المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، على أن لا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

المطلب الثاني: الهيئات الدولية المنظمة لمهنة المراجعة

نظرا لوجود تباين في ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي نتيجة الاختلاف في البيئة المالية والاقتصادية وظروف كل بلد، صار التفكير من طرف الأكاديميين في المعاهد والجامعات والمهنيين في مجال المراجعة بضرورة تشكيل مؤسسات دولية مهمتها تنظيم مهنة المراجعة على المستوى الدولي من خلال وضع المعايير والإرشادات وكيفية تطبيقها عالميا.

ومن بين أهم المؤسسات الدولية المنظمة لمهنة المراجعة ما يأتي:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى الوجود نتيجة لمبادرات سنة 1973، إذ وافق على إنشائه المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونيخ وحضرته 63 هيئة محاسبية تمثل 49 دولة، أوكلت له مهمة تطوير وتحسين مهنة المحاسبة وكل ما يرتبط بها في العالم بإصدار معايير متجانسة قادرة على تأطير الخدمات ذات الجودة العالية للمصلحة العامة.

يعد الإتحاد الدولي للمحاسبين منظمة تضم الهيئات المحاسبية التي لا تسعى إلى الربح وغير حكومية وغير سياسية، إذ يبادر هذا الاتحاد إلى التعاون مع المنظمات الأعضاء ومنظمات المحاسبة الإقليمية وغيرها

من المنظمات العالمية وينسق ويرشد الجهود الرامية إلى توفير بيانات ذات قيمة فنية وسلوكية وتعليمية لمهنة المحاسبة.[1]

تعتبر الجمعية العامة أعلى هيئة في الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تتكون من ممثل واحد عن كل هيئة محاسبة عضوة، وتقوم بوضع أسس المساهمات المالية التي يقدمها الأعضاء، كما تعتمد التعديلات التي تطرأ على دستور الاتحاد الدولي للمحاسبين، أما المجلس فيشرف على برنامج العمل العام للاتحاد والميزانية وعلى لجان المشاريع الخاصة ويعين المجلس لجنة تنفيذية من بين أعضائه لتنفيذ سياساته وقراراته، ويتم تنفيذ برنامج عمل المجلس بواسطة مجموعات عمل أو بواسطة اللجان الفنية الآتية:[2]

1.1 لجنة التعليم

دور لجنة التعليم هو تطوير المعايير والإرشادات وغيرها من البيانات الخاصة بالتعليم والتأهيل لأعضاء المهنة، وكذا الوقوف على الأمور المتعلقة بها والسهر على التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة، بغية تطوير مهاراتهم وتنمية التفاهم وقبول هذه المعايير والإرشادات لدى أعضاء هذا الاتحاد.

وإعترافا بأهمية التعليم لتمكين المهنة من تقديم خدمات ذات جودة عالية في سبيل المصلحة العامة، فإن اللجنة تقوم بحث البلدان النامية والسائرة في النمو على النهوض ببرنامج تعليم المحاسبة وكذا المساعدة على تأهيل وتطوير المعارف العلمية والمهنية لدى أفراد هذه المنظمات عبر العالم.

2.1 لجنة السلوك

ترفع لجنة السلوك تقاريرها إلى مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وتتشاور معه في كافة قضايا السلوك، وبصفة عامة، فإنها تسعى إلى إيجاد الممارسات السلوكية الجيدة بين أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين، بهدف بث روح التعاون بين أعضائه.

3.1 لجنة المحاسبة المالية والإدارة

هي لجنة تابعة لمجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، تتمثل مهامها في :

- تشجيع وتوسيع وتكميل البرامج التي تركز على المحاسب المالي والإداري، كما تساعد المنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين على:
  - توفير التطوير والدعم لهؤلاء المهنيين.
  - تحقيق إحساس وتفهم وطلب عام لخدماتهم.

---

[1] مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص: 186.

[2] المرجع نفسه، ص: 186.

- توفير منبر دولي لتبادل المعلومات على القضايا الآنية والقضايا التي هي في طريق البروز التي سوف تشكل عائقا لمهنة المحاسبة.

4.1 لجنة تقنية المعلومات

يتلخص دور لجنة تقنية المعلومات في مراقبة البحث وتنمية الأنظمة المعلوماتية والتقنيات المرتبطة بتشغيلها، من خلال الحث على تبني أنسب الأنظمة المعلوماتية وتكييفها بما يوافق الحاجة الوطنية لتعظيم المنفعة للأفراد.

5.1 لجنة العضوية

تقوم لجنة العضوية بإصدار التوصية بالسياسات والإجراءات وتنفيذ البرامج الموضوعة من أجل المحافظة على العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتلخص مهامها فيما يلي:

- تكلف بالبحوث في حدود ميزانيتها.
- تصمم وتنفيذ برامج تتماشى مع النشاطات والمسؤوليات المعتمدة من المجلس.
- توصى بالسياسات والإجراءات.
- الاتصال المباشر بالمنظمات الأعضاء حاليا أو المحتملة والمنظمات الإقليمية.
- توصى بقبول المنظمات التي تطلب عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- توصى بتعليق العضوية.

6.1 لجنة القطاع العام

يتلخص دور هذه اللجنة في الآتي:

- تنمية البرامج التي تهدف إلى تحسين الإدارة المالية والمسؤولية بالقطاع العام.
- تنمية معايير المحاسبة والمراجعة وترويج قبولها طوعا.
- تنمية وتنسيق برامج التطوير والتعليم والبحث.
- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء وغيرها من الأطراف الهامة.

2. لجنة ممارسة المراجعة الدولية

تمثل اللجنة الدولية لممارسة المراجعة لجنة رئيسية ودائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، أعطيت لها صلاحيات ومسؤوليات محددة لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن المجلس، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات تعزيزها.

يكمن هدف هذه اللجنة في تحسين جودة ووحدة ممارسة مهنة المراجعة في العالم، يتلخص دورها على الخصوص في الآتي:

- إصدار معايير دولية للمراجعة.
- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.
- تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات الوطنية واستعمالها على مستوى عالمي كعروض تتخطى الحدود.
- تنمية دعم المعايير الدولية للمراجعة في التشريع وأسواق الأوراق المالية.
- تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين والمنظمات التنظيمية في العالم لاكتشاف احتياجات المستعملين لمعايير و إرشادات جديدة.

يتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة المراجعة الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد الدولي، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة المراجعة الدولية ابتداء من عام 1994 أعضاء من 13 دولة وهي استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، انجلترا والولايات المتحدة الأمريكية.[1]

وتبدأ إجراءات العمل في اللجنة باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات توصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودّة العرض كنتيجة لهذه الدراسة كي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها ومناقشتها، ثم تقوم اللجنة بتوزيع المسودّات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودّة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات، وتقوم بدراستها والتصويت بحسب قواعد الأغلبية، وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد سريانه[2].

[1] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر، 2008، ص: 140.
[2] المرجع نفسه، ص: 140.

المطلب الثالث: أهم مكاتب المراجعة الدولية

الأربعة الكبار، وبالانكليزية (Big Four)، تسمية تطلق على أكبر أربع شركات محاسبة وخدمات مهنية للمراجعة في العالم، والذين يقومون بمراجعة معظم الشركات المساهمة العامة وأكبرها، بالإضافة إلى الكثير من الشركات الخاصة، كانت هذه المجموعة تسمى بالثمانية الكبار ومن ثم تقلصت إلى الخمسة الكبار من خلال سلسلة من الاندماجات، لتصبح الأربع الكبار بعد انهيار شركة آرثر آندرسون في سنة 2002 بسبب فضيحة شركة إنرون للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية.

وتتمثل المكاتب الدولية للمراجعة الأربعة في الآتي:

1. مكتب المراجعة ديلويت (Deloitte)

ترجع تسمية المكتب إلى مؤسسه وليام ولش ديلويت أحد مبتكري مهنة المحاسبة، حيث زاول المهنة من خلال مكتبه الخاص الذي أنشأه عام 1845 في لندن، وفي عام 1849 برز اسمه كأول مراجع مستقل في لندن من خلال مزاولته للمهنة باكتشافه اختلاسات لإحدى الشركات، وقد حصلت عدة اندماجات لهذا المكتب وحاليا يسمى بمكتب ديلويت ومقره الرئيسي في مدينة نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية.

تقدم المكاتب الأعضاء وفروعها الخدمات المهنية من خلال المهارات المتخصصة والخبرات العميقة لأكثر من 120 ألف موظف يعملون لدى فروع المكتب العالمية في مجال مراجعة الحسابات، خدمات الضرائب، الاستشارات الإدارية والمالية والتي تمثل نطاقاً شاملاً من الخدمات المهنية الآتية:[1]

- خدمات المراجعة التقليدية.
- الاستشارات المحاسبية.
- الاستشارات في مجال الزكاة وضريبة الدخل.
- الاستشارات الإدارية وتشمل إعداد الأنظمة المحاسبية المالية، وأنظمة الحاسب الآلي، وأنظمة محاسبة التكاليف، الأنظمة الإدارية، أنظمة الضبط الداخلية الخاصة بالحسابات والمخزون، إدارة شؤون الموظفين بالإضافة إلى دراسات الجدوى الاقتصادية وغيرها من الاستشارات.
- الاستشارات الخاصة بسير الأعمال كالمتطلبات القانونية للتسجيل في الدوائر المختصة، وحفظ الدفاتر المحاسبية ومتطلبات قانون العمل وغيرها.
- التأكيدات المالية كتقييم الموجودات، وتحديد أسعار الأسهم، وخدمات التصفية والتحصيل وغيرها.
- خدمات توظيف الإداريين التنفيذيين.

[1] غيداء بنت عبد الرحمن بن إسماعيل مشتاق، **دور مكاتب المراجعة العالمية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2008، ص: 36.

2. مكتب المراجعة برايس واتر هاوس كوبرز (Price Waterhouse Coopers)

تكون مكتب برايس واتر هاوس الدولي في عام 1946، بينما كوبرز فقد تأسس في لندن عام 1854 وكان يعرف بمكتب كوبرز وشركاءه، وتم الاندماج بين برايس واتر هاوس و كوبرز في عام 1998، ويمثل المقر الرئيسي للمكتب في المملكة المتحدة البريطانية.

يقدم المكتب خدماته لكافة العملاء في القطاعين الخاص والعام، والتي تختص بمختلف الصناعات لغرض بناء الثقة في هذا المكتب وتتلخص خدمات المكتب المهنية في:[1]

- خدمات المراجعة والتأكيد.
- إدارة الأزمات.
- خدمات الموارد البشرية.
- تطوير الأداء.
- خدمات الضرائب.
- خدمات العمليات.
- إدارة المخاطر.
- خدمات الاستشارة المالية والإدارية.

ولتقديم هذا النطاق الواسع من الخدمات، يحتاج المهنيون إلى منهجية بناءة لخدمة عملائهم تتوفر في مزيج من المعرفة التكنولوجية والمعرفة المتعمقة بالأعمال، بالإضافة إلى الكفاءة في استخدام النظم الالكترونية. هذا المزيج من الخبرة المتعمقة، وقدرة ومؤهلات المهنيين، تمكن فريق عمل المراجعة من المساهمة في تحسين إدارة العميل لشؤونه الخاصة.

3. مكتب المراجعة إيرنست ويونغ (Ernst & Young)

تم تأسيس هذا المكتب من طرف كل من الأمريكي آلوين إيرنست والاسكتلندي آرثر يونغ، فإيرنست كان أول من قاد فكرة أن المعلومات المحاسبية قد تستخدم في اتخاذ القرارات المتعقلة بالأعمال، وهو أول من روّج للخدمات المهنية، أما يونغ فكان لاهتمامه بالاستثمار والبنوك دور في دراسته لعلم المحاسبة ومن ثم عمل في مهنة المحاسبة.، وفي عام 1906م هاجر إلى الولايات المتحدة وأنشأ مكتب آرثر يونغ وشركاه.

[1] غيداء بنت عبد الرحمن بن إسماعيل مشتاق، مرجع سبق ذكره،2008، ص: 30.

أسس مكتب يونغ في شيكاغو عام 1894، بواسطة مكتب اسكتلندي واعتمد بدرجة كبيرة على محاسبين انجليز حتى عام 1920، وقد اندمج مع ارثر يونغ العديد من المكاتب الأمريكية المحلية، وفي عام 1917 اشترك مع مكتب برودز باترسون البريطاني في افتتاح مكتب بباريس.[1]

ومع التغير السريع لقطاع الأعمال والتكنولوجيا ونتيجة للعولمة، اتحد مكتب إيرنست مع آرثر يونغ عام 1989 لإنشاء مكتب إيرنست ويونغ، الذي أثبت مكانته في السوق العالمي لمهنة مراجعة الحسابات، ويمثل المقر الرئيسي للمكتب في لندن.

تتنوع اختصاصات المكتب بين تقديم الخدمات للقطاعات الصناعية والإنتاجية، وقطاعات الخدمات المالية، وقطاعات الطاقة والكيميائيات، والمرافق والفنادق، وقطاعات المراكز الاجتماعية والبيع بالتجزئة ومنتجات المستهلكين والقطاعات الشبيهة، كما يتنوع عملاء المكتب فيما بين الوزارات الحكومية، وشركات النفط على مستوى القطاع الخاص والعام، وشركات الطيران والبنوك المركزية والمؤسسات المالية، لذلك تتعدد الخدمات المهنية المقدمة وتتمثل في:[2]

- خدمات ضمان الأعمال.
- خدمات مخاطر الأعمال.
- خدمات استشارة الأعمال.
- خدمات دعم العمليات.
- خدمات استشارة تكنولوجيا المعلومات.
- خدمات المخاطر وأمن التكنولوجيا.
- تدريب مجتمع الأعمال.

كما يقدم المكتب خدمات متخصصة نتيجة لخبرته التي نشأت من تركز اهتمام المكتب في ثلاثة قطاعات هي:

- البترول والغاز.
- الخدمات المالية.
- خدمات الضمان والتأكيدات.

لم يعد يقتصر هدف المراجعة بالنسبة لمكتب إيرنست ويونغ على إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وإنما امتد هدف المراجعة ليشمل تقييم المخاطر المحتملة التي تواجهها

[1] محمد ياسين غادر، **مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة للمحاسبة**، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان، 2010، ص: 57.

[2] غيداء بنت عبد الرحمن بن إسماعيل مشتاق، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 26.

المؤسسة محل المراجعة ورؤية المكتب حول مدى انسجام أنشطة هذه المؤسسة وأنظمتها المحاسبية والرقابية مع استراتجيتها وأهدافها المحددة.

4. مكتب كيه بي إم جي (KPMG)

تأسس مكتب كيه بي إم جي العالمي في عام 1987، وذلك باندماج مكاتب المراجعة المؤسسة له من قبل مارويك، ووليام باركلي بيت، وبايت كلاينفلد ورينهارد جوردلر، ومقره الرئيسي في لندن، بلغ مجموع إيراداته خلال السنة المالية 2015 قيمة 24.44 مليار دولار أمريكي.[1]

ينحدر موظفو المكتب من خلفيات وثقافات مختلفة، متحدين من خلال مجموعة قيم مشتركة، كما يعملون في بيئة تساعدهم على التعلم والتطور، وتمنحهم الفرص ليبرزوا أفضل ما لديهم، وهذا المبدأ أعطى المكتب عمقاً واتساعاً كبيرين يساعد موظفيه على تزويد عملائهم بمجموعة من وجهات النظر، والخبرات، والأفكار والقدرات التي تساعدهم على مواجهة التحديات والاستجابة للفرص المتاحة من خلال خدمات المراجعة، والضرائب، وخدمات الاستشارات المالية، واستشارات المخاطر، وتعتبر المراجعة المستقلة أحد الأسس الهامة لترسيخ الثقة في الأسواق العالمية، فبالنسبة لرؤساء المكتب، يديرون ويوجهون شبكة المكاتب العالمية من المكاتب الأعضاء، ويعطون الأولوية لتطوير الكفاءة العالية، وخدمات ثابتة عالمياً متوقعة من المكتب، بالإضافة إلى توفير الموارد والأدوات التكنولوجية الهامة لدعم فريق عمل الارتباط الخاص بالمكتب، والذي يقدم خدمات المراجعة لنطاق واسع من العملاء،كما يقدم المستشارون المحترفون الاستشارة، والمساعدة لتمكين الشركات وهيئات القطاع العام من التقليل من المخاطر، وتحسين أدائهم وابتكار قيمة لأعمالهم، بالإضافة إلى مجال واسع من الاستشارات المتعلقة بالمخاطر، والخدمات الاستشارية المالية والتي تساعد العملاء على الاستجابة الفورية للمتطلبات ووضع الاستراتيجيات على المدى الطويل.[2]

المطلب الرابع: أعضاء فريق العمل المهنيين لمكاتب المراجعة الدولية

تتخذ مكاتب المحاسبة والمراجعة متعددة الجنسية شكل تنظيمي يتمثل في شركات التضامن أو شركات المساهمة المهنية أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وتختلف الأشكال القانونية في العالم بين الدول وكذلك بين مؤسسات المراجعة.

يقوم الشركاء بتعيين أعضاء فريق عمل لمساعدتهم في أداء عملهم، حيث يتضمن الشكل الهرمي التنظيمي في مكاتب المراجعة الدولية كل من الشركاء، المديرين، والمراجعين الأوائل المشرفين، المراجعين المسؤولين والمحاسبين التنفيذيين أو المساعدين تحت التمرين.

---

[1] إيرادات كيه بي إم جي الدولية تاريخ الاطلاع 2016/03/20 www.albawaba.com/ar/search/apachesolr_search/2015

[2] غيداء بنت عبد الرحمن بن إسماعيل مشتاق، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 41.

1. المساعدون تحت التمرين

تتمثل الوظيفة الأولى عندما يبدأ أي فرد في الدخول لمهنة المحاسبة العامة في المحاسبة التنفيذية والتي يطلق عليها كذلك المحاسب تحت التمرين أو المحاسب المساعد، ويؤدون في الغالب مهام المراجعة الأكثر تفصيلية وروتينية.

2. المحاسبون الأوائل أو المشرفون

المحاسبون الأوائل عادة تكون لهم عامين أو أكثر من الخبرة في مجال المراجعة، ويتحملون مسؤولية العمل الميداني لعملية المراجعة، حيث يقومون بعملية تخطيط عملية المراجعة وعن أداء تكليف المراجعة عند موقع أعمال الزبون، وقد يقوم بالتخطيط والإشراف على عملية المراجعة الأكثر تعقيدا الشريك أو المدير.

ويقوم المراجع الأول بالإشراف على عمل أعضاء فريق المراجعة وفحص أوراق العمل والموازنات الزمنية والمساعدة في إعداد مسودة تقرير المراجعة، ويتابع المراجع الأول بشكل مستمر ساعات عمل أعضاء فريق المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية للعمل الميداني في كل مرحلة من عمليات الفحص، ويتم فحص كل ذلك والموافقة عليه من طرف المدير أو الشريك.

3. المديرون

حتى يصبح المراجع مديرا يتعين عليه الحصول على خمس سنوات على الأقل من الخبرة في ميدان المراجعة، بالإضافة إلى الحصول على معرفة واسعة وحديثة لمعايير المحاسبة والمراجعة والقوانين الحكومية والضريبية، حيث يشرف المدير على عملية المراجعة التي يقوم بها المراجعون الأوائل، من خلال مساعدتهم في تخطيط برنامج المراجعة وفحص أوراق العمل دوريا بالإضافة إلى تزويدهم بالإرشادات الأخرى اللازمة.

كما يعتبر المدير مسؤولا عن تحديد إجراءات المراجعة الضرورية وتطبيقها والاحتفاظ بمعايير موحدة للعمل الميداني.

4. الشركاء

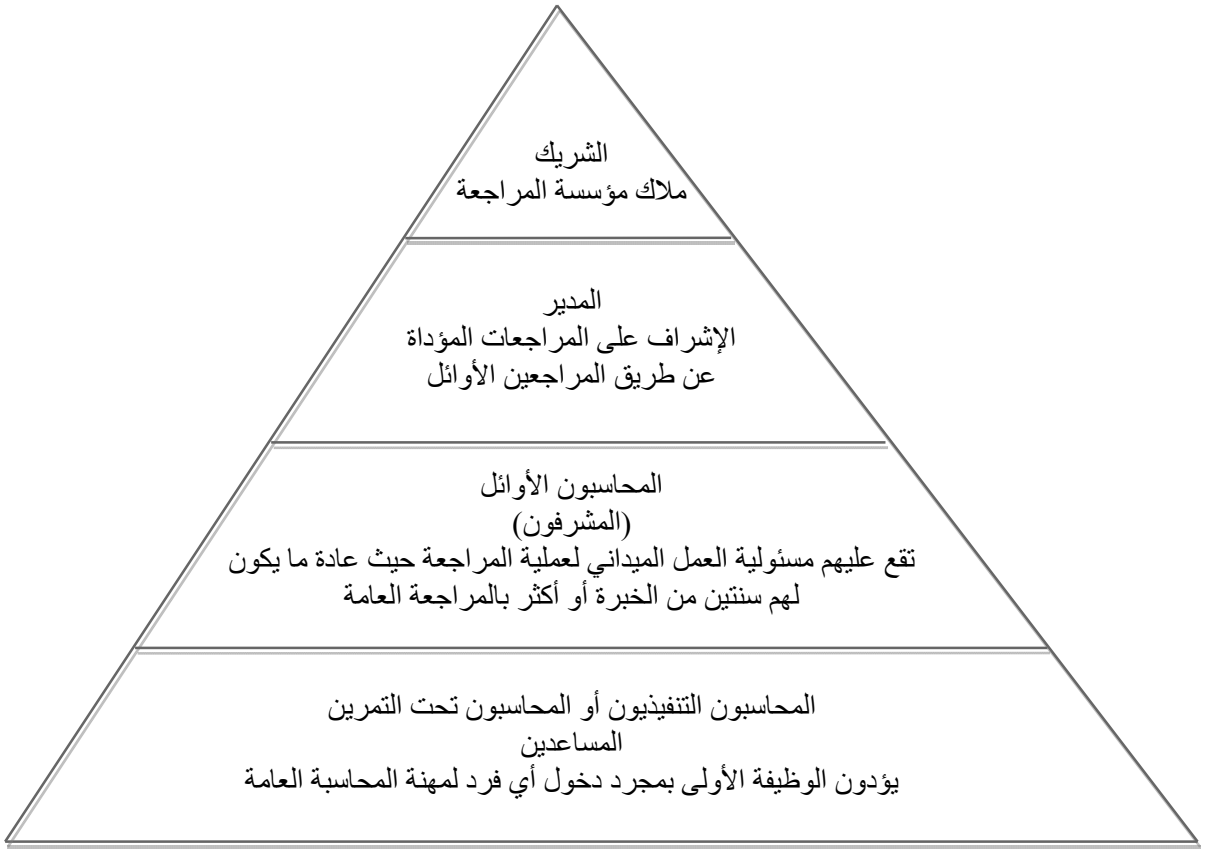
يمثل الشركاء أصحاب أو ملاك مؤسسة المراجعة، ولهم ارتباط كبير بأعمال تخطيط المراجعة وتقييم نتائجها وتحديد الرأي في المراجعة، ويفوض الشركاء الكثير من الأعمال إلى المديرين والمراجعين الأوائل ذوي الخبرة كلما كان ذلك ممكنا.

يقوم الشركاء أيضا بالاحتفاظ بالعقود مع الزبائن، وحسم أي جدال يمكن أن يحدث مع حضور اجتماعات الجمعية العامة للشركة موضوع المراجعة والإجابة على كل الاستفسارات المتعلقة بالقوائم المالية المرتبطة بتقرير المراجعة، كما يقوم الشركاء بتعيين أعضاء العمل الجدد وفحص أوراق عمل المراجعة، والإشراف على فريق عمل المراجعة وتوقيع تقارير المراجعة.

وقد يتخصص الشركاء في مجالات متخصصة في صناعات خاصة، وبصفة عامة الشريك هو الشخص الذي يجب أن يتخذ القرارات النهائية المرتبطة بأحكام المراجعة وغيرها من الخدمات المهنية للمكتب.

الشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لمكاتب المراجعة الدولية.

الشكل رقم (13): الهيكل التنظيمي الهرمي لمكاتب المراجعة الدولية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 51.

المبحث الثالث: عرض أهم معايير المراجعة الدولية (ISA)

تؤدي معايير المراجعة الدولية دور فعال في تحسين مستوى عمليات المراجعة والأداء المهني لمراجعي الحسابات في مختلف الدول، وذلك لاحتوائها على الإجراءات والمبادئ الأساسية التي تتضمنها مما ينعكس إيجابيا على أداء المراجع في المراحل المختلفة لعملية المراجعة كالتخطيط، التنفيذ والتقرير، وفيما يلي عرض لأهم المعايير الدولية للمراجعة.

المطلب الأول: الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية

تشمل هذه المعايير على القواعد والإرشادات التي تبين الأهداف والمبادئ العامة لمراجعة القوائم المالية، وكذلك شروط التكليف وتوثيق عملية المراجعة ومسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء، بالإضافة إلى المعايير الخاصة بالرقابة على جودة أعمال المراجعة.

1. المعيار الدولي رقم 210 شروط التكليف لمهمة المراجعة

يمثل هذا المعيار شروط اتفاقية أو قبول عملية المراجعة الخاص برسالة التعاقد التي يرسلها المراجع وعلى أوراقه الخاصة وتحتوي على الأمور الرئيسية ومنها مسؤولية الإدارة عن تحضير وتقديم القوائم المالية وأن المراجع سوف يقوم بالمراجعة حسب المعايير الدولية التي تتطلب التخطيط للمراجعة لأجل الحصول على أدلة كافية ومقنعة.[1]

على المراجع والعميل الاتفاق على شروط التكليف، ومن الضروري تثبيت تلك الشروط المتفق عليها في رسالة التكليف أو في أي شكل مناسب آخر من أشكال العقد.

حسب الفقرة السادسة من المعيار الدولي رقم 210 فإن رسالة التكليف أو التعاقد تتضمن على العموم الإشارة إلى ما يأتي:

- الهدف من تدقيق القوائم المالية.
- مسؤولية إدارة المؤسسة عن القوائم المالية.
- نطاق المراجعة متضمنا الإشارة إلى التشريعات والتعليمات ذات العلاقة أو البيانات الصادرة عن الهيئات المهنية التي يلتزم بها المراجع.
- شكل التقرير أو أي وسيلة أخرى لإيصال نتائج التكليف.
- الحقيقة القائلة بأنه بسبب طبيعة الاختبارات والمحددات الملازمة لعملية المراجعة، بالإضافة للمحددات الملازمة للحسابات ونظام الرقابة الداخلية، فإن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها في إمكانية بقاء بعض الأخطاء الجوهرية غير مكتشفة.
- الاطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال المراجعة يتم طلبها.

وحسب الفقرة السابعة والثامنة من المعيار الدولي المتعلق بشروط التكليف لمهمة المراجع، قد يرغب المراجع في تضمين رسالة التكليف ما يأتي:

- الترتيبات المتعلقة بالتخطيط لعملية المراجعة.

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 35.

- توقعات باستلام تأكيدات خطية من الإدارة تتعلق بتوضيحات ذات علاقة بالمراجعة.
- طلب من العميل تأكيد شروط التكليف وذلك بتأكيد استلام رسالة التكليف.
- وصف لأية رسائل أو تقارير أخرى يتوقع المراجع إصدارها إلى العميل.
- أسس احتساب الأتعاب المهنية وترتيبات تسديدها.
- ترتيبات تتعلق بارتباط مراجعين آخرين وخبراء في بعض نواحي المراجعة.
- ترتيبات تتعلق بارتباط المراجعين الداخليين وموظفي العميل الآخرين.
- ترتيبات تتم مع المراجع السابق إن وجد، في حالة التعيين لأول مرة.
- أي تحديد لمسؤولية المراجع عند وجود الحالات الثلاث السابقة.
- الإشارة إلى أية اتفاقات أخرى بين العميل والمراجع.

2. المعيار الدولي رقم 220 الرقابة على جودة عملية المراجعة

ورد ضمن الفقرة السادسة من هذا المعيار أنه ينبغي على مكتب المراجعة أن يضع سياسات لرقابة مستوى أداء العاملين به تحتوي على الأهداف الآتية:[1]

- أن المراجعين العاملين بمكتب المراجعة ملتزمون بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والأخلاقيات المهنية.

- يتعين على مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التي تساعدهم في أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية مهنية كافية.

- إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد قد حصلوا على درجة من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة.

- أن يكون هناك توجيه وإشراف مباشر، وفحص للعمل عند كافة المستويات لأغراض توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة.

- إجراء تقييم للعملاء المرتقبين وفحص العملاء القائمين على أساس دوري وعند اتخاذ قرار قبول أو عدم قبول الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب مقدرته على تقديم الخدمة للعميل على النحو الملائم وامتلاكه للقدرات التي تمكنه من ذلك.

[1] سامح عبد الرازق الحداد، **تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص: 72.

3. المعيار الدولي رقم 230 توثيق عملية المراجعة

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في هذا المعيار إلى أن إعداد وثائق تدقيق كافية ومناسبة في الوقت المناسب، يساعد في تحسين نوعية المراجعة ويسهل المراجعة والتقييم الفعال لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل إكمال تقرير المراجعة، والوثائق التي يتم إعدادها في وقت أداء العمل من المحتمل أن تكون أكثر دقة من الوثائق التي يتم إعدادها فيما بعد.

لذلك يجب على المراجع أن يعد في الوقت المناسب مستندات المراجعة التي تحقق ما يلي:[1]

- سجلا كافيا ومناسبا لأساس تقرير المراجعة.
- أدلة تثبت بأنه تم إجراء المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

كما يعني التوثيق حسب هذا المعيار أوراق العمل الأساسية المعدة من قبل المراجع، أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية المراجعة، وتكون أوراق العمل في شكل معلومات مخزنة في الأوراق أو الفيديو أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.

يعتمد شكل ومحتوى توثيق المراجعة على عوامل عديدة مثل:

- طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم أداؤها.
- المخاطر المحددة للأخطاء الجوهرية.
- مدى الحكم المطلوب لأداء العمل وتقييم النتائج.
- أهمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- طبيعة ومدى الاستثناءات التي تم الحصول عليها.
- الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس الاستنتاج غير القابل للتحديد في الحال من وثائق العمل الذي تم أداؤه والأدلة التي تم الحصول عليها.
- منهجية المراجعة والأدوات المستخدمة.

4. المعيار الدولي رقم 240 الغش والأخطاء

الغرض من هذا المعيار الدولي هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات فيما يتعلق بمسؤولية المراجع حول اكتشاف الغش والأخطاء أثناء عملية مراجعة القوائم المالية.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب السادس، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 137.

1.4 مفهوم الغش والخطأ

ورد في الفقرة الثالثة من المعيار الدولي رقم 240 على أن الغش يعني فعل مقصود من طرف شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين أو طرف ثالث، الذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية، وقد يتضمن هذا الغش ما يلي:

- التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات أو المستندات.
- اختلاس الأصول.
- طمس أو حذف تأثير المعاملات من السجلات أو المستندات.
- تسجيل معاملات وهمية.
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية

أما الخطأ فيشير إلى أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية، مثل:

- أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات تحت اليد، وفي المعلومات المحاسبية
- السهو أو إساءة فهم الحقائق
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية

2.4 مسؤولية المراجع عن الغش والخطأ

لا يعتبر المراجع ولا يمكن أن يكون مسؤولا عن منع الأخطاء والغش، ولكن عند تخطيط عملية المراجعة فإنه يجب على المراجع أن يقوم بتقدير المخاطر الخاصة بحدوث خطأ أو غش يؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية، كما يتعين عليه أن يستفسر من الإدارة عن أي وجود للغش أو الخطأ الجوهري الذي يتم اكتشافه.

وعلى المراجع إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة بالنتائج الحقيقية للحالات الآتية:

- وجود شكوك لدى المراجع باحتمال وجود احتيال، حتى لو كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير جوهري.
- الغش أو الخطأ الجسيم موجود فعلا.

وحسب ما ورد في الفقرة 20 من المعيار الدولي المتعلق بالأخطاء والغش، فإنه على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار كافة الظروف عند تحديد الجهة المسؤولة في المؤسسة التي سيتم إبلاغها بحدوث الغش أو الخطأ الجسيم المحتمل أو الفعلي.

فبالنسبة للغش على المراجع تقدير احتمال تورط الإدارة العليا في ذلك، وفي غالب الحالات المتعلقة بالغش من المناسب إبلاغ الموضوع إلى مستوى إداري في الهيكل التنظيمي للمؤسسة يكون أعلى من

المستوى الإداري للأشخاص الذين يعتقد بتورطهم بالغش، وعندما يكون الشك متعلقا بالأشخاص المسؤولين مسؤولية كلية ونهائية عن إدارة وتوجيه المؤسسة على المراجع السعي عادة إلى الحصول على استشارة قانونية لمساعدته على تحديد الإجراءات الواجب إتباعها.

توجد عدة دوافع لدى الأطرف مستخدمي القوائم المالية لتحميل المراجع مسؤولية أكبر عن اكتشاف الغش والخطأ، من بين هذه الدوافع:[1]

- تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن اكتشاف الأخطاء والغش يمكن الجهات المستفيدة من الرجوع عليه ومطالبته بالتعويض عما يصيبهم من أضرار في حالة إخفاقه في اكتشاف الأخطاء والغش.
- أن تحميل المراجع لهذه المسؤولية تزيد من إمكانية الاعتماد والوثوق بالقوائم المالية وذلك من قبل الجهات المستفيدة منها.
- أن قيام مراجع الحسابات بتخطيط المراجعة وتنفيذها، بما يمكنه من التأكيد بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، بسبب الأخطاء والغش، يضفي الثقة من جانب الجهات المستفيدة في إفصاح الشركات المؤثرة في السوق.
- أن وفاء مراجع الحسابات بهذه المسؤولية يزيد من ثقة المهتمين في إدارة المؤسسات، في أنها تفي بمسؤولياتها عن إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية.

3.4 مظاهر خطورة الغش والخطأ

تضمن معيار المراجعة الدولي الخاص بالغش والخطأ على أن هناك حالات أو أحداث تزيد من خطورة الغش والخطأ، تتمثل في الآتي:

1.3.4 الشكوك حول أمانة أو كفاءة إدارة المؤسسة

من بين الحالات التي تؤدي إلى شكوك حول أمانة أو كفاءة إدارة المؤسسة موضوع المراجعة ما يلي:

- سيطرة شخص واحد على الإدارة وعدم وجود وغياب مجلس أو لجنة فعالة للإشراف عليهم.
- وجود هيكل تنظيمي معقد للمؤسسة، ولا يوجد مبرر لهذا التعقيد.
- وجود فشل مستمر في تصحيح نقاط الضعف الرئيسية في الرقابة الداخلية، عندما يكون مثل هذا التصحيح عمليا.
- وجود نسبة عالية من التغييرات بين موظفي المحاسبة والمالية الرئيسيين.
- وجود تغييرات متكررة في المستشارين القانونيين والمراجعين.

---

[1] حسين أحمد دحدوح، **مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التظليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، مجلد 22، العدد الأول، 2006، ص: 187.

2.3.4 الضغوط غير العادية من داخل أو خارج المؤسسة

من بين حالات الضغوط غير العادية على المؤسسة موضوع المراجعة ما يلي:

- تدهور في نوعية الأرباح كازدياد المخاطر المتعلقة بالمبيعات الآجلة.
- حاجة المؤسسة إلى تصاعد اتجاه الربح لغرض دعم سعر السوق لأسهمها، وذلك بسبب وجود عرض متوقع للاكتتاب العام بالأسهم، أو لشرائها، أو لأسباب أخرى..
- اعتماد المؤسسة بكثرة على سلعة واحدة أو عميل واحد، أو سلع وعملاء قليلين.
- الضغوط المالية على الإدارة العليا.
- الضغط الذي يمارس على موظفي المحاسبة لإنجاز القوائم المالية في فترة قصيرة غير عادية.

3.3.4 المعاملات غير العادية

من بين المعاملات التي تبدو غير عادية في المؤسسة ما يأتي:

- المعاملات غير العادية وخاصة قرب نهاية السنة والتي لها تأثير مهم على الأرباح.
- المعاملات أو المعالجات المحاسبية المعقدة.
- معاملات مع أطراف ذات علاقة.
- أجور خدمات مدفوعة كالمحامين والاستشاريين والتي تبدو مفرطة بالمقارنة مع الخدمة المقدمة.

4.3.4 المشاكل المتعلقة بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة

من بين المشاكل التي تتعلق بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة ما يلي:

- السجلات غير المناسبة، كالملفات الناقصة والتعديلات الكثيرة على السجلات والمعاملات التي لا تسجل طبقا للإجراءات العادية.
- التوثيق غير المناسب للمعاملات كعدم وجود المستندات المؤيدة للمعاملات والتغييرات الحاصلة عليها.
- العدد الهائل من الاختلافات بين السجلات المحاسبية والمصادقات المرسلة من الطرف الثالث لمستخدمي القوائم المالية.
- إجابات الإدارة المراوغة أو غير المعقولة على استفسارات المراجع.

يمكن استنتاج أن مفهوم الخطأ حسب المعايير الدولية للمراجعة، هو الذي يؤدي إلى تحريف غير متعمد في القوائم المالية، واحتمال حدوثه موجود في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية إعداد القوائم المالية، قد تكون أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والدفاتر، أو التفسير والتطبيق المغلوط للسياسات المحاسبية وغيرها.

أما معنى الغش فهو يشمل عدة عناصر من أجل ارتكابه وهي النية والقصد أو التدبير المسبق، أي أن الغش يرتكب بسابق إصرار وسوء نية وتعمد وليس عن طريق المصادفة، بهدف تضليل أو إخفاء المعلومات عن مستخدمي القوائم المالية، كما يمكن أن يسمى الغش احتيال، تلاعب أو اختلاس.

المطلب الثاني: التخطيط، فهم نشاط المؤسسة والأهمية النسبية

تشمل هذه المعايير القواعد والإرشادات الخاصة بتخطيط عملية المراجعة والمعلومات التي يجب الحصول عليها المتعلقة بطبيعة أعمال المؤسسة موضوع المراجعة، وكذلك مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة عند القيام بعملية المراجعة وتقييم أثر التحريفات على القوائم المالية للمؤسسة.

1. المعيار الدولي رقم 300 التخطيط

يعني التخطيط حسب هذا المعيار وضع إستراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية المراجعة المتوقعة، ويخطط المراجع لإجراء عملية المراجعة بكفاءة وبالتوقيت المطلوب.

من بين الأمور التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع خطة المراجعة الشاملة، والتي من شأنها انجاز العمل بسرعة وكفاءة وفاعلية ما يأتي:[1]

- التفاهم مع العميل بخصوص القيام بمهمة المراجعة
- المعرفة بطبيعة عمل المؤسسة، مثل الظروف الاقتصادية العامة، الخصائص المميزة للمؤسسة وأعمالها وأدائها المالي والمستوى العام لكفاءة الإدارة.
- فهم النظام المحاسبي للمؤسسة، مثل السياسات المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسة والتغييرات الجارية عليها، تأثيرات الإقرارات الجديدة في مجالي المحاسبة والمراجعة.
- معرفة المخاطر والأهمية النسبية، وذلك من خلال تقدير المستوى المتوقع للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض المراجعة، تحديد مجالات محاسبية معقدة والتي من بينها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية.
- تحديد طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها

كما على المراجع أن يقوم بوضع وتوثيق برنامج مراجعة يتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخططة والمطلوبة لتنفيذ خطة المراجعة الشاملة، يستخدم برنامج المراجعة مجموعة من التعليمات إلى المساعدين المشاركين في عملية المراجعة، كما يحتوي برنامج المراجعة على أهداف المراجعة لكل مجال، وكذالك موازنة الوقت التي يتم فيها تخصيص الساعات لمختلف مجالات المراجعة وإجراءاتها.

[1] إيهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات . الإطار النظري**. مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 190.

2. المعيار الدولي رقم 315 فهم نشاط المؤسسة ومحيطها وتقييم المخاطر

وفقا للمعيار الدولي رقم 315، فإن مراجع الحسابات مطالب بفهم نشاط المؤسسة محل المراجعة و الحصول على معرفة كافية لبيئة نشاطها بما في ذلك رقابتها الداخلية، وبشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في عملية مراجعة القوائم المالية.

كما أشار هذا المعيار إلى انه يجب على المراجع الحصول على فهم لبيئة الرقابة، والتي تشمل ما يلي:[1]

- الرقابة ومهام الإدارة.
- مواقف وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة.
- أسلوب المؤسسة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها وهو أساس الرقابة الداخلية الفعالة (النظام والهيكل).

يتكون فهم المراجع للمؤسسة محل المراجعة وبيئتها من الجوانب الآتية:[2]

1.2 القطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى

تشمل هذه العوامل على ما يلي:

- ظروف القطاع مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعميل والتطورات التكنولوجية، وتشمل البيئة التنظيمية بين أمور أخرى مثل إطار إعداد التقارير المالية المطبق والبيئة القانونية والسياسات والمتطلبات البيئية التي تؤثر على القطاع والمنشأة والعوامل الأخرى الخارجية كالظروف الاقتصادية العامة.
- دراسة ما إذا كان فريق عمل المراجعة يشمل أعضاء لهم معرفة وخبرة كافية ومناسبة في مجال المخاطر التي قد يتسبب فيها القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة.
- الأخذ في الاعتبار المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحدد الإطار العام لإعداد القوائم المالية للمؤسسة والتي تعتبر قاعدة عمل المراجع.

2.2 فهم طبيعة المؤسسة

لفهم طبيعة المؤسسة حسب المعيار الدولي رقم 315 يجب على المراجع أن يقوم بما يلي:

- الحصول على فهم لطبيعة المؤسسة، والمتمثلة في عمليات المؤسسة، ملكيتها، رقابتها، وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها وتخطط لإجرائها وطريقة هيكلة المؤسسة وكيفية تمويلها، فقد يكون للمؤسسة هيكل معقد مع وجود شركات تابعة لها أو مكونات أخرى في مواقع متعددة.

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص: 96.

[2] سامح عبد الرازق الحداد، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 82.

- فهم الملكية والعلاقات بين المالكين والأشخاص أو المؤسسات الأخرى، لتحديد ما إذا كانت معاملات الطرف ذي العلاقة قد حدثت وتم إظهارها محاسبياً بالشكل المناسب.

- يجب على المراجع الحصول على فهم لسبب اختيار وتطبيق المؤسسة لسياسات محاسبية معينة دون غيرها، ودراسة ما إذا كانت مناسبة لطبيعة عمل المؤسسة وتتفق مع إطار إعداد القوائم المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في نفس القطاع.

كما يشمل الفهم أيضا الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة المعاملات الهامة وغير العادية وأثر السياسات المحاسبية الهامة في النواحي التي تكون موضع خلاف ولا يتوافر لها إرشادات صادرة عن سلطة مختصة أو هناك إجماع عليها والتغيرات في السياسات المحاسبية، وإذا غيرت المؤسسة اختيارها لتطبيق سياسة محاسبية هامة على المراجع دراسة أسباب التغيير، وما إذا كان ذلك مناسباً ومتفقاً مع متطلبات إطار إعداد القوائم المالية.

3.2 الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر العمل ذات العلاقة

يجب على المراجع أن يقوم بما يلي:

- الحصول على فهم لأهداف واستراتيجيات المؤسسة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك، والتي يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية، وتنتج أخطاء العمل من الأوضاع والأحداث والظروف والإجراءات التي تم اتخاذها والتي قد تؤثر بشكل معاكس على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وتنفيذ إستراتيجيتها، أو من خلال وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

- الفهم الجيد لأخطاء العمل يزيد من احتمال تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، غير أن المراجع لا تقع عليه مسئولية تحديد أو تقييم كافة أخطاء العمل.

4.2 قياس ومراجعة الأداء المالي للمؤسسة

يتم ذلك من خلال قيام المراجع بما يلي:

- الحصول على فهم لقياس ومراجعة الأداء المالي للمؤسسة، حيث أن قياس ومراجعة الأداء المالي يبين للمراجع جوانب من أداء المؤسسة تعتبرها الإدارة والآخرون هامة .

- إن المعلومات المنتجة داخلياً والتي تستخدمها إدارة المؤسسة يمكن أن تشتمل على مؤشرات أداء رئيسية، وموازنات وتحليل للانحراف ومعلومات حول القطاعات وتقارير أداء، ومقارنة أداء المؤسسة مع أداء المنافسين، لذا تعتبر هذه المعلومات مفيدة للمراجع الخارجي لفهم طبيعة المؤسسة وبيئتها وغالباً يتم الحصول على هذه المعلومات من المؤسسة التي يتم مراجعتها.

- قد تدل قياسات الأداء للمراجع على وجود مخاطر أخطاء في معلومات القوائم المالية، فقد تدل قياسات الأداء مثلا على أن للمؤسسة أرباح تنمو بسرعة بشكل غير عادي بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى في نفس القطاع، وهذه المعلومات إذا جمعت مع عوامل أخرى مثل المكافأة على أساس الأداء فإنها قد تدل على المخاطر المحتملة بعدم حياد الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

- عندما يرغب المراجع الخارجي الاستفادة من قياسات الأداء لغرض المراجعة، ينبغي عليه دراسة ما إذا كانت المعلومات الخاصة بمراجعة الإدارة لأداء المؤسسة توفر أساسا موثوقاً، وأنها دقيقة بشكل كاف لهذا الغرض، وإذا كان المراجع يستفيد من قياسات الأداء عليه دراسة ما إذا كانت دقيقة بشكل كاف لاكتشاف الأخطاء الجوهرية.

5.2 فهم الرقابة الداخلية

لفهم المؤسسة موضوع المراجعة وبيئتها، على المراجع أن يقوم بما يلي:

- الحصول على فهم للرقابة الداخلية الخاصة بالمراجعة، ويستخدم المراجع هذا الفهم لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة وتحليل العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية، وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى الحاجة لمزيد من إجراءات المراجعة.

- الجانب الرئيسي للمراجع هو ما إذا كانت عناصر الرقابة الداخلية تمنع أو تكتشف وتصحح الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.

3. المعيار الدولي رقم 320 الأهمية النسبية في المراجعة

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وارشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة.

فعند التخطيط لعملية المراجعة، على المراجع أن يضع مستوى للأهمية النسبية لاكتشاف كمية ونوعية الأخطاء الجوهرية، حيث إن تقدير المراجع للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو مجموعة من المعاملات، تساعده على اتخاذ قرار في مسائل معينة منها البنود التي سوف يقوم باختبارها وهل سيقوم باستعمال العينات والإجراءات التحليلية، كما يساعد ذلك المراجع على اختيار إجراءات المراجعة التي من المتوقع أن تخفض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول.

حسب الفقرة العاشرة من المعيار الدولي رقم 320، فإن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر المراجعة، حيث يأخذ المراجع بهذه العلاقة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة، فإذا قرر المراجع بعد التخطيط لإجراءات مراجعة معينة بأن مستوى الأهمية النسبية أقل، فإن مخاطر المراجعة ستزداد، وعلى المراجع التعويض عن ذلك بإحدى الطريقتين التاليتين:

- تخفيض المستوى المقرر لمخاطر الرقابة عندما يكون ذلك ممكن، ودعم ذلك بإجراء فحوصات موسعة أو إضافية للرقابة.

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

المطلب الثالث: أدلة الإثبات

أدلة الإثبات في المراجعة هي المعلومات التي يحصل عليها المراجع لأجل الوصول إلى نتيجة يتم على أساسها إعطاء الرأي، وتشمل أدلة الإثبات المستندات، الدفاتر والمعلومات ذات العلاقة، هذه الأدلة تكون كافية ومقنعة، وأن إجراءات الحصول على هذه الأدلة تشمل الاستفسار، الجرد، وملاحظة الجرد التأييدات الاستفسارات والإجراءات التحليلية.

وتشمل المعايير الدولية لأدلة الإثبات في المراجعة على القواعد والإرشادات المتعلقة بكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسة، وكذلك الإجراءات اللازمة للحصول عليها والعوامل التي تؤخذ في الاعتبار بالنسبة لبعض البنود المهمة.

تبين كذلك معايير أدلة الإثبات أيضا القواعد والإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية عند مراجعة المؤسسة للمرة الأولى، بالإضافة إلى القواعد والإرشادات المتعلقة باستخدام الأساليب الكمية كالإجراءات التحليلية والمعاينة والقواعد الخاصة بالتقديرات المحاسبية ومسؤولية المراجع حول فرضية الاستمرارية.

تشمل هذه المجموعة على المعايير الآتية:

1. المعيار الدولي رقم 510 تكليف السنة الأولى للمراجعة

يتعلق الأمر في هذا المعيار الدولي حول مسؤولية المراجع حول الأرصدة الافتتاحية التي تعني أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة والتي تعتمد على أساس الأرصدة الختامية للفترة السابقة، بأنها مراجعة أم لا والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المستخدمة ثابتة في التطبيق، وكذلك مسؤولية المراجع في حالة عدم التأكد والإجراءات الخاصة بالتأكد من بعض الفقرات والبنود.

حسب المعيار الدولي للمراجعة رقم 510، فإنه يجب على المراجع عند التكليف بمراجعة مؤسسة لأول مرة، أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة بأن:[1]

- الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن معلومات خاطئة تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية.

- الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم تدويرها بشكل صحيح إلى الفترة الحالية، أو عندما يكون ملائما قد أعيد تعديلها.

[1] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية**، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب العاشر، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص: 100.

- السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل متماثل، أو أن التغيرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.

وعند أداء إجراءات المراجعة، على المراجع مراعاة ما يأتي:[1]

- الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة.
- الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة للأرصدة الافتتاحية، وذلك بفحص أوراق عمل المراجع السابق في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة مدققة، مع مراعاة كفاءة واستقلالية المراجع السابق، وفي حالة تقييد تقرير المراجع السابق، على المراجع أن يعطي عناية خاصة في الفترة الحالية للعناصر التي نتج عنها هذا التقييد.
- قواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم مراجعتها، أو في حالة عدم اقتناع المراجع بالإجراءات المستخدمة في مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من طرف مراجع آخر، على المراجع انجاز إجراءات أخرى، فعلى سبيل المثال ضرورة القيام بإجراءات إضافية من خلال الإشراف على الجرد الفعلي للمخزون الحالي ومطابقته رجوعا مع الكميات الافتتاحية للمخزون واختبار قيمة البنود الافتتاحية للمخزون.

2. المعيار الدولي رقم 520 الإجراءات التحليلية

في سنة 1998 أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار رقم 520، والذي يتضمن ضرورة تطبيق المراجع للإجراءات التحليلية في جميع مراحل المراجعة، على اعتبار أنها تساعده على التخطيط لعملية المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وكذلك تخفيض مخاطر الاكتشاف، حيث يمكن القول بأن الفحص التحليلي أصبح مجالا أساسيا من مجالات المراجعة والفحص والتي تهدف إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة.[2]

حسب الفقرة الثالثة من المعيار الدولي للمراجعة رقم 520، تعني الإجراءات التحليلية تحليل النسب والمؤشرات الهامة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.

كما ورد في الفقرة الرابعة من المعيار الدولي الخاص بالإجراءات التحليلية، أن هذه الأخيرة تتضمن مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة مثل:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.

[1] المرجع نفسه، ص: 101.

[2] علي محمد موسى، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 314

- النتائج المتوقعة، مثل الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المراجع كتقدير الاستهلاك.
- المعلومات المتماثلة للقطاع الاقتصادي، كمقارنة نسبة مبيعات المؤسسة إلى حساباتها تحت التحصيل مع المعدلات السائدة في القطاع أو مع مشاريع أخرى في نفس القطاع ذات الأحجام المتقاربة.

وحسب الفقرة الخامسة من المعيار الدولي، تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين:

- عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به والمبني على خبرة المؤسسة كالنسب المئوية لهامش إجمالي الربح.
- المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين.

يمكن استعمال عدة طرق لإنجاز الإجراءات أعلاه، وهذه الطرق تمتد من المقارنات البسيطة لغاية التحليلات المعقدة التي تستعمل تقنيات إحصائية متقدمة، كما قد تطبق الإجراءات التحليلية في القوائم المالية الموحدة، أو في قوائم الأقسام التابعة، أو في العناصر المنفردة في المعلومات المالية، ويعتمد اختيار المراجع للإجراءات التحليلية وطرق ومستوى التطبيق على اجتهاده المهني.

وحسب الفقرة السابعة من المعيار الدولي الخاص بالإجراءات التحليلية، تستخدم هذه الأخيرة للأغراض الآتية:

- مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها له تأثير وفعالية أكثر في الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للقوائم المالية.
- كمراجعة شاملة للقوائم المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية المراجعة.

3. المعيار الدولي رقم 530 المعاينة في المراجعة

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم 530 بعنوان عينات المراجعة، وأشار إلى أن الغرض من المعيار هو وضع المعايير وتقديم الإرشادات حول كيفية استخدام إجراءات المعاينة في المراجعة ووسائل انتقاء البنود للاختبار بغرض جمع أدلة الإثبات.

وقد ورد في الفقرة الثالثة من المعيار الدولي للمراجعة الخاص بالمعاينة، على أن هذه الأخيرة تتطلب تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من البنود في حدود رصيد حساب أو صنف عمليات تكون فيه كافة وحدات المعاينة تتمتع بفرصة الاختيار عليها، وهذا يمكن المراجع من الحصول على أدلة إثبات وتقييمها على خواص بعض البنود المنتقاة لتكوين أو المساعدة في تكوين استنتاج على المجتمع المأخوذة منه العينة، ويمكن أن تستخدم المعاينة في التدقيق الطريقة الإحصائية وغير الإحصائية.

تضمنت الفقرة 31 من المعيار الدولي رقم 530 أنه عند تصميم وتقييم عينات المراجعة، يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما يلي:[1]

- أهداف الاختبار، حيث يجب على المراجع أن يراعي الأهداف التي يراد تحقيقها ومزيج إجراءات المراجعة الأفضل لتحقيق هذه الأهداف.
- خصائص المجتمع.
- الطبقية.
- انتقاء القيمة المرجحة.
- حجم العينة.
- انتقاء العينة.
- تنفيذ إجراءات المراجعة.
- طبيعة وسبب الأخطاء.
- تعميم الأخطاء.
- تقييم نتائج العينة.

4. المعيار الدولي رقم 540 مراجعة التقديرات المحاسبية

تعني التقديرات المحاسبية تحديد قيمة تقديرية تقريبية لمبلغ أحد عناصر القوائم المالية في ظل غياب القياس الدقيق لتلك العناصر، ومن أمثلة التقديرات المحاسبية ما يلي:[2]

- مخصص تدني قيمة المخزون السلعي والمتحصلات النقدية وقيمتها القابلة للتحصيل.
- مخصص توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد السنوات التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر.
- الإيرادات المستحقة.
- الضرائب المؤجلة.
- أعباء تغطية الخسائر الناجمة عن النزاعات القضائية.
- الخسائر المتوقعة لعقود المقاولات قيد الانجاز.
- احتياطات مخصصة لمواجهة مطالب تحت الكفالة.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الكتاب العاشر، مرجع سبق ذكره**، 2008، ص ص: 413 – 422.

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص: 242.

عند دراسة المراجع واختبار العمليات المستخدمة من قبل الإدارة لبناء التقديرات المحاسبية، يجب عليه عادة اتباع الخطوات الآتية:[1]

- تقييم البيانات والفروض التي بنيت عليها التقديرات، لذلك على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار أن التقديرات معقولة وفي ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة ومتفقة مع التقديرات المستخدمة للتقديرات المحاسبية الأخرى ذات العلاقة، وكذلك أن تكون متفقة مع خطط الإدارة والتي تبدو مناسبة، بالإضافة إلى إعطاء أهمية خاصة للفروض غير الموضوعية.
- اختبار الإجراءات الحسابية للتقديرات.
- مقارنة عمل التقديرات عن الفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات، للحصول على دليل للاعتماد العام لإجراءات تقديرات إدارة المؤسسة ودراسة ما إذا كان هناك تعديلات، بالإضافة إلى تقييم إذا كان هناك اختلافات بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة التي تم قياسها وقد تم إجراء التعديلات المناسبة والضرورية والإفصاح عنها.
- تفهم الإجراءات المعتمدة من قبل إدارة المؤسسة.

5. المعيار الدولي رقم 560 الأحداث اللاحقة

الغرض من هذا المعيار هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات حول مسؤولية المراجع المتعلقة بالأحداث اللاحقة، ويتعلق الأمر بالأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع، وعلى هذا الأخير مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة على المعلومات المالية وتقرير المراجع، وقد تناول موضوع الأحداث اللاحقة المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 بعنوان الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة.

1.5 أحداث تقع حتى تاريخ تقرير المراجع

حسب الفقرة الرابعة من المعيار الدولي للمراجعة رقم 560 يجب على المراجع القيام بإجراءات مراجعة للحصول على أدلة مناسبة وكافية تؤيد بأن كافة الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقريره والتي تتطلب تسوية أو إفصاح عنها في القوائم المالية قد تم تشخيصها.

وحسب الفقرة الخامسة يجب على المراجع القيام بإجراءات تحديد الأحداث اللاحقة في أقرب وقت إلى تاريخ تقريره، وتشمل هذه الإجراءات بصفة عامة على ما يأتي:[2]

- مراجعة الإجراءات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الكتاب العاشر، مرجع سبق ذكره، ص: 118.

[2] أحمد أمين السيد لطفي، **موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقها**، جمعية الاستشارات المصرية، القاهرة، 2003 – 2004، ص: 615.

- الاطلاع على محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان التنفيذية ولجان المراجعة عن الفترة بعد تاريخ الميزانية والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لم تعد محاضرها بعد.
- الاطلاع على آخر قوائم مالية دورية ممكنة والموازنات الملائمة وتنبؤات التدفقات النقدية والتقارير الإدارية المرتبطة بها.
- الاستفسار من المستشار القانوني للمؤسسة حول المنازعات الإدارية.
- بحث الإجراءات التي وضعتها الإدارة للتعرف على الأحداث اللاحقة المهمة والاستفسار منها عند وقوع أي منها وما قد يكون لها من أثر على القوائم المالية موضوع تقرير المراجعة، وكمثال على هذه الأحداث المهمة ما إذا كان قد تم بيع أصول ثابتة أو التخطيط لبيعها، أو إصدار أسهم وسندات جديدة، أو هناك اتفاق لاندماج أو تصفية أو التخطيط لذلك.

2.5 حقائق مكتشفة بعد تقرير المراجع وقبل إعداد القوائم المالية

حسب الفقرة الثامنة من المعيار الدولي المتعلق بالأحداث اللاحقة فإن المراجع لا يتحمل أية مسؤولية للقيام بأي استفسار يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، بينما تقع على عاتق الإدارة مسؤولية إبلاغ المراجع بالأحداث الواقعة من تاريخ تقرير المراجع إلى تاريخ إصدار القوائم المالية والتي قد تؤثر على تلك القوائم المالية.

وحسب الفقرة التاسعة فإنه عند علم المراجع بعد تاريخ تقريره وقبل إصدار القوائم المالية بوقوع أحداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، عليه بدراسة ما إذا كانت تلك القوائم تحتاج إلى تعديل، وأن يقوم بمناقشة ذلك مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.

عند قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة، ولا يؤرخ هذا التقرير بتاريخ يسبق تاريخ التوقيع والموافقة على القوائم المالية المعدلة.

في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية في ظروف يعتقد المراجع بضرورة التعديل، فإنه يبدي رأيا متحفظا أو سلبيا في تقريره إن لم يتم إرساله إلى المؤسسة، وإذا تم إرسال التقرير إلى المؤسسة على المراجع إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المؤسسة بعدم إصدار القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها إلى الطرف الثالث.

في حالة نشر القوائم المالية لاحقا على المراجع اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع اعتماد تقريره بالاعتماد على حقوقه القانونية ومسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه.

3.5 حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية

بعد إصدار القوائم المالية لا يقع أي التزام على المراجع لعمل أية استفسارات فيما يتعلق بهذه القوائم المالية، إلا في حالة اكتشافه أن هذه الأحداث كانت موجودة في تاريخ التقرير والتي كان من المحتمل أن تتسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه دراسة ما إذا كانت هذه القوائم المالية تحتاج إلى تعديلات ومناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف، على أن يشير في تقريره الجديد إلى هذه التعديلات.

عند قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية على المراجع القيام بإجراءات المراجعة وفحص الخطوات التي اتبعتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقا.

6. المعيار الدولي رقم 570 الاستمرارية

تعتبر استمرارية نشاط المؤسسة فرضية أساسية في إعداد القوائم المالية، حيث أنه ينظر إلى المؤسسة على أنها سوف تمارس نشاطها دون انقطاع وليس هناك أجل محدد لنشاطها، لذلك اهتمت معايير المراجعة الدولية بهذه الفرضية وحددت موقف ومسؤولية المراجع منها.

تشير الفقرة الثانية من معيار المراجعة الدولي رقم 570 إلى أنه يجب على المراجع عند تخطيط وأداء إجراءات المراجعة وتقييم نتائج ذلك، أن يأخذ في الاعتبار مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المؤسسة في إعداد القوائم المالية، ولذلك يجب على المراجع أن يراعي الآتي:[1]

- أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.
- أن يبقى منتبها أثناء عملية المراجعة للأدلة الخاصة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على الاستمرار، وإذا تم تحديد هذه الأحداث أو الظروف التي قد يكون لها تأثير هام على قدرة المؤسسة على الاستمرارية، فإنه يجب على المراجع النظر فيما إذا كانت تؤثر على تقديراته لمكونات مخاطر المراجعة وأداء إجراءات، تتمثل في مراجعة خطط الإدارة بشأن الإجراءات المستقبلية بناء على تقييمها للاستمرارية، وكذلك جمع أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد أو نفي ما إذا كان يوجد أو لا يوجد شك مادي من خلال القيام بالإجراءات التي تعتبر ضرورية، بما في ذلك النظر في أثر أية خطط للإدارة والعوامل المخففة الأخرى.
- طلب تمثيلات كتابية من الإدارة فيما يتعلق بخططها الخاصة بالإجراءات المستقبلية.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 145.

- أن يأخذ في الاعتبار الأحداث والظروف المتعلقة بفرض استمرارية المؤسسة أثناء عملية التخطيط، لأن ذلك يتيح إجراء مناقشات في أوقات مناسبة مع إدارة المؤسسة ومراجعة خططها وحل أية مسائل تم تحديدها متعلقة باستمرارية المؤسسة.

- أحيانا قد تكون إدارة المؤسسة أجرت تقييما مبدئيا في المراحل الأولى من عملية المراجعة، لذلك على المراجع مراجعة ذلك التقييم لمعرفة ما إذا كانت الإدارة قد حددت أحداثا أو ظروفا وخطط الإدارة لتناولها.

من بين الأحداث أو الظروف التي تثير منفردة أو مجتمعة شكا كبيرا حول فرض استمرارية المؤسسة ما يأتي:

1.6 أحداث أو ظروف مالية

تشمل هذه الأحداث أو الظروف المالية على الآتي:

- صافي المطلوبات الجارية.
- القروض محدودة الأجل التي يقترب استحقاقها بدون احتمالات حقيقة للتجديد أو السداد، أو الاعتماد المفرط على القروض قصيرة الأجل في تمويل الموجودات طويلة الأجل.
- دلائل على سحب الدعم المالي من قبل المدينين والدائنين الآخرين.
- تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تدل عليها البيانات التاريخية أو المتوقعة.
- النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية.
- خسائر تشغيل كبيرة أو تدهور كبير في قيمة الموجودات المستخدمة لتوليد تدفقات نقدية.
- أرباح أسهم متأخرة.
- عدم القدرة على سداد الدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- عدم القدرة على الامتثال لأحكام اتفاقيات القروض.
- التغير من معاملات التسديد على الحساب إلى النقد عند التسليم مع المزودين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري أو استثمارات أخرى ضرورية.

2.6 أحداث أو ظروف تشغيلية

تشمل الأحداث أو الظروف التشغيلية على الآتي:

- فقدان مدراء رئيسيين دون بدلاء.
- فقدان سوق رئيسية أو امتياز أو مزود رئيسي.
- متاعب عمالية أو نقص في الإمدادات الهامة.

3.6 أحداث أو ظروف أخرى

تشمل هذه الأحداث أو الظروف على الآتي:

- عدم الامتثال لمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- إجراءات قانونية أو تنظيمية معلقة ضد المؤسسة إذا نجحت يترتب عنها التزامات من غير المحتمل تلبيتها.
- تغيرات في التشريعات أو السياسة الحكومية يمكن أن تؤثر سلبا على استمرارية نشاط المؤسسة.

المطلب الرابع: استعمال عمل الآخرين

يتناول هذا الجزء من المعايير الدولية للمراجعة القواعد والإرشادات التي يجب على المراجع إتباعها عند استخدامه لأعمال الآخرين، والمتمثلة أساسا في أعمال مراجع خارجي آخر، وكذلك عند اعتماده على أعمال المراجع الداخلي بالمؤسسة التي تخضع للفحص، بالإضافة إلى اعتماده على عمل أحد الخبراء في مجالات معينة باعتباره دليل للإثبات.

1. المعيار الدولي رقم 600 استعمال عمل مراجع آخر

حسب ما ورد في الفقرة الأولى من المعيار الدولي الخاص باستخدام عمل مراجع آخر، فإن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات في حالة قيام المراجع المسؤول عن تقديم تقرير حول القوائم المالية للمؤسسة، للاستفادة من عمل مراجع آخر حول المعلومات المالية للأجزاء المدرجة ضمن القوائم المالية للمؤسسة، حيث إن هذا المعيار لا يعالج حالة تعيين مراجعين أو أكثر كمراجعين مشتركين، كما لا يعالج علاقة المراجع بالمراجع السابق.

1.1 إجراءات المراجع الرئيس

تضمنت الفقرة الثامنة والتاسعة على التوالي من المعيار الدولي رقم 600 ما يلي:[1]

- 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 الاستقلال المهني فيما يتعلق بالمؤسسة والوحدة التابعة لها والحصول كتابيا على ما يفيد الالتزام بهذه المتطلبات.
- الاستفادة المنتظرة من عمله وتقريره، والقيام بالتنسيق بين مجهوداتهم في بداية مرحلة التخطيط للمراجعة، وقد يخطر المراجع الرئيسي المراجع الآخر بعدة أمور، مثل العمليات التي تحتاج إلى عناية خاصة والإجراءات

[1] سهام محمد السويدي، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص: 44.

الواجبة لتحديد المعاملات بين شركات المجموعة والتي تتطلب إفصاح معين، والجدول المهني للانتهاء من عملية المراجعة.

وحسب الفقرة العاشرة من المعيار الدولي المتعلق باستخدام عمل مراجع آخر، فإنه قد يقوم المراجع الرئيسي بمناقشة المراجع الآخر أو فحص أوراق عمل المراجع الآخر، كما قد يرغب المراجع الأساسي بإنجاز هذه الإجراءات خلال زيارته للمراجع الآخر، حيث إن طبيعة وتوقيت ومدى هذه الإجراءات سوف تعتمد على ظروف مهمة المراجعة ومعرفة المراجع الأساسي للكفاءة المهنية للمراجع الآخر.

2.1 اعتبارات إعداد التقرير

عندما يستنتج المراجع الرئيسي بأنه لا يمكن الاستفادة من عمل المراجع الآخر، وأن المراجع الرئيسي لم يتمكن من إنجاز إجراءات إضافية كافية تتعلق بالمعلومات المالية لأحد المكونات التي تم مراجعتها بواسطة المراجع الآخر، فيجب عليه في هذه الحالة إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء الرأي بسبب وجود قيود حول نطاق المراجعة.

في حالة قيام المراجع الآخر بإصدار، أو كانت لديه النية بإصدار تقرير معدل، على المراجع الرئيسي دراسة فيما إذا كان موضوع التعديل بقدر تعلقه بالقوائم المالية للمؤسسة التي يقوم المراجع الرئيسي بتقديم تقرير حولها ذا طبيعة وأهمية تتطلب من المراجع الرئيسي تعديل تقريره أيضا.

2. المعيار الدولي رقم 610 استعمال عمل المراجع الداخلي

الغرض من هذا المعيار الدولي للمراجعة هو وضع معايير وتقديم إرشادات للمراجعين الخارجيين لمراعاة عمل المراجعة الداخلية، حيث إن هذا المعيار لا يتعامل مع حالات قيام موظفين من المراجعة الداخلية بمساعدة المراجع الخارجي في تنفيذ إجراءات المراجعة الخارجية.

1.2 الفهم والتقييم الأولي للمراجعة الداخلية

حسب الفقرة الثالثة عشر من المعيار الدولي المتعلق باستخدام عمل المراجع الداخلي، فإنه لغرض الحصول على فهم لوظيفة المراجعة الداخلية، وإنجاز التقييم الأولي لها، فإن العوامل المهمة هي:

1.1.2 الموقع في الهيكل التنظيمي

تتأثر موضوعية قسم المراجعة الداخلية بالموقع الخاص به في المؤسسة، حيث إن الحالة المثالية هي ارتباط المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري، وأن يكون متحررا من أي مسؤولية تشغيلية، ويجب النظر في أي تقييد أو عوائق تضعها الإدارة أمام المراجعة الداخلية، وبالخصوص من الضروري أن يكون للمراجعين الداخليين حرية الاتصال بشكل كامل مع المراجع الخارجي.

2.1.2 نطاق الوظيفة

أي طبيعة ومدى المهام المكلف بها قسم المراجعة الداخلية، حيث يحتاج المراجع الخارجي إلى دراسة فيما إذا كانت الإدارة تعتمد على توصيات المراجعة الخارجية وما هي الأدلة المعززة لذلك.

3.1.2 الكفاءة الفنية

يعني ذلك فيما إذا كانت المراجعة الداخلية قد تم إنجازها من طرف أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب للعمل كمراجعين داخليين، فقد يقوم المراجع الخارجي بفحص سياسات توظيف وتدريب موظفي المراجعة الخارجية وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.

4.1.2 العناية المهنية اللازمة

معنى ذلك فيما إذا كانت المراجعة الداخلية قد خطط لها وأشرف عليها وتمت مراجعتها وتوثيقها، حيث يراعى وجود أدلة إثبات وبرامج للمراجعة وأوراق عمل مناسبة.

2.2 تقييم واختبار عمل المراجعة الداخلية

ورد في الفقرة السابعة عشر من المعيار الدولي المتعلق باستخدام عمل المراجع الداخلي، على أن تقييم العمل المعين للمراجعة الداخلية يتضمن دراسة ملاءمة نطاق العمل والبرامج ذات العلاقة، وفيما إذا كان التقييم الأولي للمراجعة الداخلية لا يزال مناسبا، هذا التقييم قد يتضمن دراسة فيما إذا كان:

- قد تم إنجاز العمل من طرف أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والتأهيل المهني كمراجعين داخليين، وأن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.
- قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساسا معقولا للنتائج التي تم التوصل إليها.
- أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة، وأن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز.
- أن الاستثناءات أو الأوامر غير العادية التي اكتشفت بواسطة المراجعة الداخلية قد تم معالجتها بشكل مناسب.

تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار العمل المحدد للمراجعة الداخلية على تقدير المراجع الخارجي للمخاطر والأهمية النسبية لمجالات المراجعة المعنية، وكذلك للتقييم الأولي للمراجعة الداخلية ولتقييم العمل المحدد الذي تم من طرف المراجعة الداخلية، حيث إن مثل هذه الإجراءات يمكن أن تشمل فحص البنود التي تم فحصها سابقا من طرف المراجعة الداخلية، وفحص بنود أخرى متماثلة، وملاحظة إجراءات المراجعة الداخلية.

3. المعيار الدولي رقم 620 استخدام عمل خبير

عرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي الخبير في معيار المراجعة الدولي رقم 620 على أنه "أي شخص أو مكتب يمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في مجال معين غير مجال المحاسبة والمراجعة".

حيث نصت الفقرة الثامنة من المعيار الدولي للمراجعة رقم 620 بعنوان "استخدام عمل خبير" على الآتي:[1]

عند التخطيط لاستخدام عمل خبير، يجب على المراجع أن يقوم بتقييم الكفاءة المهنية للخبير وهذا يتضمن دراسة ما يلي:

- التأهيل المهني للخبير أو الترخيص بمزاولة المهنة، أو عضويته في هيئة مهنية ملائمة.
- خبرة وسمعة الخبير في المجال الذي يسعى المراجع للحصول على أدلة إثبات فيه.

1.3 اعتبارات الاستفادة من عمل الخبير

عند الاستفادة من عمل منجز بواسطة خبير، على المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما يلي:[2]

- أن ثقافة وخبرة المراجع تساعدانه على أن يكون حسن الاطلاع على أمور العمل بشكل عام، ولكن لا يتوقع من المراجع أن يكون لديه الإطلاع الواسع كالشخص المتدرب أو المؤهل لمزاولة مهنة أو حرفة أخرى، كالخبير في شؤون التأمين والهندسة.

- عند الاستفادة من عمل خبير موظف لدى المراجع، فإن الاستفادة من ذلك العمل يكون باعتباره خبيرا وليس مساعدا للمراجع، وقد يعين الخبير ويستخدم من طرف المؤسسة أو المراجع، كما قد يكون موظفا لدى المؤسسة أو لدى المراجع.

- عند الحصول على فهم للمؤسسة وأداء إجراءات إضافية استجابة للمخاطر المقيمة، قد يحتاج المراجع للحصول على أدلة المراجعة بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير، مثل تقييم لأنواع معينة من الأصول كالمصانع والآلات والأعمال الفنية والأحجار الكريمة، تحديد الكميات في حالة بعض الأصول كالاحتياطات النفطية، الآراء القانونية المتعلقة بتفسير القوانين والاتفاقيات والأنظمة.

---

[1] أروى بنت حسن باعباد، **مدى إدراك المراجعين بالمملكة العربية السعودية لأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2008، ص: 59.

[2] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب التاسع، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 81.

- عند تحديد الحاجة إلى الاستفادة من عمل خبير، يجب مراعاة الأهمية النسبية للبند الذي يتم فحصه بالنسبة للقوائم المالية، مخاطر وجود معلومات خاطئة استنادا إلى طبيعة وتعقيد الأمر المراد فحصه، وكذلك كمية ونوعية أدلة المراجعة الأخرى المتوفرة.

2.3 مسؤولية المراجع بشأن الاستفادة من عمل الخبير

حدد المعيار الدولي للمراجعة رقم 620 مسؤولية المراجع فيما يخص الاستفادة من عمل الخبير في الآتي:[1]

عند التخطيط لغرض الاستفادة من عمل خبير، على المراجع تقييم الكفاءة المهنية للخبير، لذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار ما لدى الخبير من:

- الشهادات المهنية أو أي ترخيص لمزاولة المهنة صادرة من جهة مهنية ذات علاقة أو عضو فيها.
- الخبرة والسمعة في المجال الذي يريد المراجع الحصول على دليل إثبات بشأنه.

ويجب على المراجع تقدير موضوعية الخبير، حيث أن مخاطر ظهور ضعف في موضوعية الخبير يمكن أن تزيد في حالة كون الخبير:

- موظفا لدى المؤسسة موضوع المراجعة.
- تابعا للمؤسسة موضوع المراجعة، كأن تكون له مصلحة مادية أو لديه استثمارات في المؤسسة.

وفي حالة الشك في كفاءة وموضوعية الخبير، فإن المراجع يحتاج إلى:

- مناقشة تحفظاته مع الإدارة.
- دراسة فيما إذا كان من الممكن الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تتعلق بعمل الخبير.
- القيام بإجراءات مراجعة إضافية.
- السعي إلى الحصول على أدلة إثبات من خبير آخر، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص بالنسبة للمعلومات في القوائم المالية، ومخاطر وجود معلومات خاطئة استنادا إلى طبيعة ومدى تعقد العنصر المراد فحصه، بالإضافة إلى كمية ونوعية أدلة الإثبات الأخرى المتوفرة.

3.3 تحديد نطاق عمل الخبير

يجب على المراجع أن يحصل على أدلة كافية وملائمة على أن نطاق عمل الخبير كاف لأغراض عملية المراجعة، كالاطلاع على صلاحيات الخبير والتي في الغالب تدرج في التعليمات المكتوبة المرسلة من المؤسسة إلى الخبير، تشمل هذه التعليمات:

- أهداف ونطاق عمل الخبير.
- موجز عام بالأمور الخاصة التي يتوقع المراجع بأن تقرير الخبير سيغطيها.

[1] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب التاسع ، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 83.

- الاستفادة المتوقعة للمراجع من عمل الخبير، بما في ذلك إمكانية إبلاغ أطراف ثالثة بهوية الخبير ومدى علاقته بالعمل.
- مدى تمكن الخبير من الاطلاع على السجلات والملفات المناسبة.
- توضيح علاقة الخبير مع المؤسسة إن وجدت.
- سرية معلومات المؤسسة.
- معلومات حول الفرضيات والطرق التي سيستخدمها الخبير ومدى انسجامها مع تلك المستخدمة في الفترات السابقة.

في حالة عدم إدراج العناصر السابقة بشكل واضح في التعليمات المكتوبة المرسلة إلى الخبير، على المراجع الاتصال بالخبير مباشرة، وكذلك مراعاة عند الحصول على فهم للمؤسسة ما إذا كان الخبير سيشارك أثناء مناقشة فريق العملية قابلية القوائم المالية للمؤسسة لاحتمال وجود أخطاء جوهرية.

4.3 تقييم عمل الخبير

حسب الفقرة 12 من المعيار الدولي رقم 620 الخاص باستخدام عمل خبير، فإنه يجب على المراجع أن يقيم مدى ملاءمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية التي هي رهن المراجعة. وهذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم عكسها بشكل مناسب في القوائم المالية أو كونها تدعم تأكيدات القوائم المالية، بالإضافة إلى مراعاة ما يلي:

- مصدر المعلومات المستخدمة.
- الطرق والفرضيات المستخدمة، ومدى انسجامها مع الفترات السابقة.
- نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة العامة للمراجع لطبيعة عمل المؤسسة ونتائج وإجراءات المراجعة الأخرى

عند دراسة عما إذا كان الخبير قد استعمل مصادر معلومات مناسبة في مثل الظروف السابقة، على المراجع أن يأخذ في الاعتبار الإجراءات الآتية:

- عمل استفسارات حول أية إجراءات قام بها الخبير لتقرير فيما إذا كانت مصادر المعلومات كافية وملائمة ويمكن الاعتماد عليها.
- فحص واختبار المعلومات المستخدمة من طرف الخبير.

ورد في الفقرة 14 من المعيار الدولي الخاص باستخدام عمل الخبير، على أن ملاءمة ومعقولية الطرق والفرضيات والمستخدمة وتطبيقاتها هي من مسؤولية الخبير، وبما أن المراجع ليست لديه نفس الخبرة، وبالتالي فإنه لا يستطيع دائما الاعتراض على فرضيات وطرق الخبير، غير أنه يحتاج المراجع إلى أن يحصل على فهم

للطرق والفرضيات المستخدمة، ودراسة فيما إذا كانت ملائمة ومعقولة استنادا إلى فهم المراجع لطبيعة عمل المؤسسة ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى.

وفي حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية ومناسبة، أو أن نتائج المراجعة لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى، على المراجع البت في ذلك من خلال المناقشة مع المؤسسة والخبير، أو تطبيق إجراءات إضافية، بما في ذلك إمكانية استخدام خبير آخر، أو التحفظ في تقرير المراجع.

5.3 الإشارة إلى الخبير في تقرير المراجع

يشير معيار المراجعة الدولي رقم 620 على أنه في حالة إصدار تقرير المراجعة غير المتحفظ، على المراجع عدم الإشارة إلى عمل الخبير، لأن مثل هذه الإشارة قد يساء فهمها واعتبارها تحفظا في رأي المراجع أو فصلا للمسؤولية، مع أن أيا منهما ليس هو المقصود.

أما إذا كان تقرير المراجعة متحفظا استنادا لنتائج الخبير، فقد يكون من الملائم في بعض الحالات أن يقوم المراجع بشرح طبيعة التقييد والإشارة إلى عمل الخبير أو شرح ذلك العمل، بما في ذلك ذكر هوية الخبير ومدى مشاركته، وعلى المراجع أن يحصل على موافقة الخبير بالسماح له بالإشارة إليه في التقرير، وفي حالة عدم الحصول على الموافقة واعتقاده بأن الإشارة ضرورية، قد يحتاج المراجع إلى طلب استشارة قانونية.

المطلب الخامس: نتائج المراجعة وعمل التقرير

تحتوي هذه المجموعة من المعايير الدولية للمراجعة على المعايير والإرشادات فيما يتعلق بكيفية إعداد التقرير من حيث الشكل والمضمون، وكذا مسؤولية المراجع عن الأرقام المتناظرة.

1. المعيار الدولي رقم 700 تقرير المراجع عن القوائم المالية

حسب هذا المعيار، فإنه على المراجع أن يقوم بفحص وتقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها كأساس للتعبير عن الرأي في القوائم المالية، حيث يتضمن هذا التقرير تعبيرا كتابيا واضحا عن القوائم المالية كمجموعة واحدة.

1.1 العناصر الأساسية لتقرير المراجع

طبقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 700، يجب أن يحتوي تقرير المراجع على ما يلي:[1]

1.1.1 عنوان التقرير

يجب أن يتميز تقرير المراجعة بالسهولة عن التقارير الأخرى كتلك الصادرة عن موظفي المؤسسة أو مجلس الإدارة، وقد يكون من المناسب استخدام صيغة تقرير المراجع المستقل في العنوان.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 643.

2.1.1 الجهة الموجه إليها التقرير

يوجه تقرير المراجعة إلى حملة الأسهم أو مجلس إدارة الشركة موضوع المراجعة، أو أي جهة عينت المراجع.

3.1.1 فقرة المقدمة

تتضمن فقرة المقدمة ما يلي:

- تحديد القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- تحديد اسم المؤسسة أو الشركة و تاريخ الفترة.
- تذكير بمسؤولية الشركة في إعداد القوائم المالية ومسؤولية المراجع في إبداء الرأي حول القوائم المالية تأسيسا على عملية المراجعة.

4.1.1 فقرة النطاق

تشمل فقرة النطاق ما يأتي:

- تتضمن بأن عملية المراجعة تطلبت التخطيط الكاف.
- عملية المراجعة توفر أساس معقول لإبداء الرأي.
- الإشارة إلى معايير أو ممارسات المراجعة التي تم إتباعها عند أداء عملية المراجعة على أنها معايير المراجعة الدولية (ISA) أو المعايير والممارسات الوطنية.
- الفحص على أساس اختباري.
- أن عملية المراجعة تشمل تقييم القوائم المالية ككل وتقييم التقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها عند إعداد تلك القوائم.

5.1.1 فقرة الرأي

تبين هذه الفقرة رأي المراجع في القوائم المالية وأنها تبين صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة وتدفقاتها النقدية.

6.1.1 تاريخ التقرير

يجب أن يحتوي التقرير على التاريخ الذي يكون لاحقا لحصول المراجع على الأدلة الكافية التي يستند إليها في إبداء رأيه، وكذلك بعد معرفة المراجع بكل العمليات التي حدثت حتى تاريخ إعداد التقرير.

7.1.1 عنوان المراجع

اسم المدينة التي يقع فيها مكتب المراجعة.

8.1.1 توقيع المراجع

يكون التوقيع على تقرير المراجعة باسم شركة المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع، ويمكن الإشارة إلى الجهة المهنية التي ينتمي إليها المراجع.

الشكل الموالي يمثل نموذج لتقرير المراجع في حالة عدم وجود تحفظات.

الشكل رقم (14):نموذج لتقرير المراجعة غير المتحفظ

تقرير المراجع المستقل

إلى المساهمين أو مجلس الإدارة

قمنا بمراجعة الميزانية و جدول النتائج وقائمة التدفقات النقدية لشركة .....عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر ...

تعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد تلك القوائم المالية، أما مسؤوليتنا تتمثل في إبداء رأينا في تلك القوائم تأسيسا على عملية المراجعة التي قمنا بها.

قمنا بأداء عملية المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية، تتطلب تلك المعايير تخطيط وتأدية عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، وتتضمن كذلك عملية المراجعة الفحص على أساس اختباري لدليل الإثبات المؤيد للقيم والإفصاح في القوائم المالية، تتضمن أيضا عملية المراجعة تقييم للمبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية، ونعتقد أن عملية المراجعة التي قمنا بها توفر أساس معقول لإبداء الرأي.

في رأينا القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة للمركز المالي للشركة في 31 ديسمبر..... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية طبقا للمعايير الدولية في ذلك التاريخ.

المراجع .....

التاريخ.../...../..... العنوان.....

المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 649.

2. المعيار الدولي رقم 720 المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مراجعة

الغرض من هذا المعيار الدولي هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مراعاة المراجع للمعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مراجعة، والتي لا يوجد التزام للمراجع بتقديم تقارير حولها.

ومن الأمثلة على المعلومات الأخرى تقرير الإدارة أو مجلس الإدارة حول التشغيل، ملخصات للبيانات المالية، معلومات التوظيف، أسماء الموظفين والمدراء...الخ.

1.2 تناقضات هامة

حسب الفقرة 11، 12 و13 من المعيار الدولي رقم 720 للمراجعة فإنه:

- في حالة قراءة المراجع للمعلومات الأخرى وتحديده لوجود تناقض هام، فإن عليه أن يقرر فيما إذا كانت البيانات المراجعة أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل.
- في حالة وجود ضرورة لتعديل البيانات المالية المراجعة ورفض المؤسسة القيام بهذا التعديل، فيجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو معاكس.
- في حالة وجود ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى ورفض المؤسسة القيام بهذا التعديل، فيجب على المراجع دراسة تضمين تقريره بفقرة تأكيدية لهذا الأمر شارحا التناقض الهام أو اتخاذه إجراءات أخرى، من هذه الإجراءات الأخرى كعدم إصدار التقرير أو الانسحاب من المهمة والتي تعتمد على الظروف الخاصة وطبيعة وأهمية التناقض، بالإضافة إلى دراسة إمكانية الحصول على استشارة قانونية كإجراء آخر.

2.2 توفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع

في حالة عدم توفير جميع المعلومات الأخرى للمراجع قبل تاريخ تقريره، يجب عليه قراءة المعلومات الأخرى بأسرع فرصة ممكنة لتحديد التناقضات الهامة.

في حالة تشخيص المراجع بوجود تناقض هام أو إدراكه بوجود خطأ جوهري واضح للحقائق، عليه تحديد فيما إذا كانت البيانات المالية المراجعة أو المعلومات الأخرى في حاجة إلى إعادة النظر.

في حالة وجود ضرورة لإعادة النظر في المعلومات الأخرى وموافقة المؤسسة على القيام بذلك، على المراجع اتخاذ الإجراءات الضرورية والتي تتضمن الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن الأشخاص الذين استلموا البيانات المالية الصادرة سابقا وتقرير المراجع حولها والمعلومات الأخرى، قد تم إعلامهم بقرار إعادة النظر، وفي حالة رفض الإدارة لإعادة النظر، يجب على المراجع اتخاذ إجراء مناسب آخر كإعلام الأشخاص المسئولين في أعلى المستويات خطيا عن التوجيه الكلي للمؤسسة، وبقلق المراجع حول المعلومات الأخرى والحصول على استشارة قانونية.

خلاصة الفصل الثالث

يحقق مستوى الأداء الجيد لعملية المراجعة العديد من الإيجابيات بالنسبة للمجتمع ككل، وكذلك بالنسبة للقائمين على تنظيم مهنة المراجعة وحتى بالنسبة لمكاتب المراجعة نفسها. فمستوى الأداء الجيد يؤكد مدى التزام المراجعين بالمعايير المهنية الموضوعة، وكذلك الرفع من احتمالات الكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية وزيادة الثقة في القوائم المالية المراجعة، بالإضافة إلى التقليص من فجوة توقعات الأداء بين الأداء الفعلي للمراجعين وبين ما تتطلبه المعايير المهنية.

تقدم المراجعة منتجا في شكل خدمات، مما يؤدي إلى صعوبة قياس وتحديد الأداء الجيد لتلك الخدمات، إلى جانب ذلك وجود أطراف متعددة والتي تستفيد من خدمات المراجعة ولها علاقة بها، فكل طرف ينظر إلى أداء عملية المراجعة من منظور خاص به ومن جوانب متعددة.

فهناك من ينظر إلى المراجعة باعتبارها منتج ومدى توفره على خصائص معينة، وهناك من ينظر إلى المراجعة حسب احتمالات اكتشافها للأخطاء والغش في القوائم المالية، وهناك من ينظر إليها حسب مستوى المخاطر التي يقبلها المراجع وتقديم النتائج على أساس تلك المخاطر، كما أن هناك من ينظر إليها انطلاقا من علاقتها بمعايير المراجعة المهنية المحلية والدولية، مما نتج عن ذلك ما يسمى بفجوة توقعات بين أداء المراجع الفعلي وبين ما تتوقعه الأطراف المستفيدة من نتائج أعمال المراجعة وتقرير المراجع.

ينتج عن العلاقة بين مستوى أداء المراجعة ومدى كفاية معايير المراجعة المحلية أو الدولية من جهة ودرجة الالتزام بهذه المعايير من طرف المراجع من جهة أخرى ما يسمى بفجوة توقعات الأداء بين أداء المراجع الفعلي ودرجة الالتزام بمعايير المراجعة، لذلك عملت المنظمات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة في دول العالم المختلفة على تضييق هذه الفجوة من خلال إعداد المعايير الكافية تأخذ بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وإلزام أعضاء المهنة على التقيد بها أثناء أداء الخدمات المهنية.

الفصل الرابع

دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين بالجامعة في المحاسبة والمراجعة ومحافظي الحسابات بالجزائر

الفصل الرابع: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين بالجامعة في المحاسبة والمراجعة ومحافظي الحسابات بالجزائر

تمثل التطورات الحاصلة على المستوى الدولي في جميع المجالات وخاصة المالية والمحاسبية منها، عاملا جوهريا يستدعي تحسين وتطوير مهنة المراجعة في جميع دول العالم متقدمة كانت أو نامية وفي الجزائر على وجه الخصوص، وترجع أهمية تحسين مهنة المراجعة بالموازاة مع هذه التطورات إلى الدور الذي تؤديه المراجعة في المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال الوظيفة الرقابية على المؤسسات والمشاريع الاقتصادية.

لمواجهة التطورات المالية والاقتصادية على المستوى الدولي، قامت الجزائر بعدة إصلاحات في مجالات متعددة تضمن منها الأنظمة المحاسبية من خلال قانون النظام المحاسبي المالي الذي باشرت الجزائر في تطبيقه ابتداء من سنة 2010، حيث تم إعداده أخذا بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية، كما تضمنت الإصلاحات كذلك مهنة المراجعة المالية من خلال النصوص التشريعية المتعلقة بالتنظيم والممارسة المهنية للمراجعة من بينها القانون رقم 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك القرارات والمراسيم التنفيذية الصادرة بعد القانون 10-01.

يحتوي هذا الفصل على جزأين، الجزء الأول يعرض واقع التنظيم الحالي لمهنة المراجعة المالية في الجزائر، من خلال عرض الإطار التشريعي والتنظيمي الذي يحدد وينظم الممارسة المهنية، والمتعلق بشروط ممارسة المهنة والمعايير المتعلقة بالعمل الميداني وإعداد التقرير بالإضافة إلى حقوق ومسؤوليات المراجع، وكذلك المنظمات والهيئات المشرفة على تنظيم وتطوير المهنة.

لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في أي دولة يجب معرفة المستوى الذي وصلت إليه المهنة، وبالتالي التعرف على المشاكل والنقائص التي تواجه القائمين على أدائها والتي تنعكس آثارها على المراجع بصفة خاصة والمهنة بصفة عامة، مما يستدعي الأمر البحث في كيفية تحسين أداء المهنة وتطويرها.

أما الجزء الثاني من هذا الفصل فيتناول عرض وتحليل نتائج الاستبيان لغرض اختبار الفرضيات والإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة في بداية هذا البحث، ويعتبر المجتمع الملائم لهذه الدراسة فئة الأكاديميين بالجامعة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمراجعة، وكذلك فئة المهنيين متمثلين في محافظي الحسابات وخاصة الذين لهم اطلاع وإلمام بمعايير المراجعة الدولية.

يعرض هذا الفصل المبحثين الآتيين:

- **التنظيم القانوني والمهني للمراجعة المالية في الجزائر.**
- **عرض وتحليل نتائج الاستبيان.**

المبحث الأول: التنظيم القانوني والمهني للمراجعة المالية في الجزائر

تستند الممارسة المهنية للمراجعة المالية في الجزائر إلى إطار قانوني وتنظيمي يحدد الشروط العامة وشروط المعرفة المتخصصة التي يجب توفرها في المراجع لممارسة المهنة، وكذلك مهامه وكيفية تعيينه وإنهاء مهامه أو عزله، بالإضافة إلى المسؤوليات التي يتحملها عند تأدية مهامه، وكذلك المعايير التي يعتمد عليها المراجع في أداء مهنته، كما يندرج ضمن هذا الإطار التنظيمي الهيآت والأجهزة التي تشرف على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.

المطلب الأول: مدخل إلى المراجعة المالية في الجزائر

في هذا المطلب يتم عرض أهم التطورات التاريخية التي عرفتها مهنة المراجعة المالية في الجزائر، ثم بعد ذلك عرض لمهنة محافظ الحسابات من خلال التعريف بمحافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته وشروط القيام بالمهنة.

1. تطور المراجعة المالية في الجزائر

مر تطور مهنة المراجعة المالية في الجزائر بعدة مراحل، يمكن ذكر هذه المراحل في الآتي:

1.1 الفترة 1969-1980

بدأ تنظيم مهنة المراجعة المالية في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية سنة 1969 حسب الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970.[1]

تنص المادة 38 على أنه "يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصا من رأسمالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم".

كما تناول المرسوم رقم 173/70 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفية لموظفي الدولة الموالين:[2]

---

1 غوالي محمد بشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص: 218.

2 المادة رقم 01، مرسوم رقم 70- 173 مؤرخ في 16 نوفمبر 1970، **يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد97.

- المراقبون العامون للمالية.
- مراقبو المالية.
- مفتشو المالية.

وأوكلت للمراجعين المهام الآتية:[1]

- المراقبة البعدية لشروط تحقيق العمليات التي يمكن أن يكون لها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة تأثير اقتصادي ومالي على التسيير.
- مراقبة صدق وانتظام الجرد والحسابات السنوية الناتجة عن المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسات.
- إبداء الرأي حول التسيير المالي والتجاري للمؤسسات المراقبة.
- كشف أخطاء التسيير وتبليغها لكل من وزارة المالية والوزارة الوصية.

ما يلاحظ خلال هذه الفترة من مراحل تطور مراجعة الحسابات في الجزائر عدم التوافق بين تنظيم المهنة والظروف الاقتصادية السائدة ومدى مواكبة التطور الحاصل في المعايير الدولية، ويرجع ذلك إلى وجود ثغرات في القانون الأساسي الذي ينظم المهنة، من بين هذه الثغرات:[2]

- غياب الدوام في مراجعة الحسابات الناتج أساسا عن نقص الإمكانيات، وللعدد الكبير من المؤسسات الواجب مراجعتها.
- نقص الشفافية في تحديد مقاييس وشروط الالتحاق بالمهنة والتي كانت تحدد من طرف الإدارة بالتوافق مع أهداف المرحلة.
- امتداد المرسوم رقم 173/70 للمجالات التي تشملها مراجعة الحسابات والتي عادة ما تجمع مهام متناقضة وغير متلائمة بالنظر إلى المعايير المعروفة دوليا.
- المدة غير المحددة لعهدة مراجع الحسابات.

2.1 الفترة من 1980 – 1988

أهم مميزات هذه الفترة هو اعادة تقييم المرحلة التنموية للبلاد، واعادة الهيكلة من خلال تقسيم وتفريع المؤسسات الوطنية مما أدى إلى زيادة عدد المؤسسات وبالتالي نمو درجة تعقيد القطاع العام، وهو ما جعل الآليات الرقابية غير فعالة لتقديم الضمانات فيما يتعلق بمطابقة نشاط المؤسسة الاقتصادية للأهداف

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص: 197.

[2] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 110.

المحدد، وضمان فعالية التسيير في إطار احترام الإجراءات القانونية، مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى المراجعة المالية.

وقد عرفت مهنة المراجعة المالية خلال هذه الفترة إعادة تنظيم من خلال إنشاء عدة هيئات مهنية لتنظيم المراجعة، من بين هذه الهيئات مجلس المحاسبة الذي تم إنشاؤه عن طريق القانون 80- 05، حيث تنص المادة 05 من هذا القانون على ما يأتي:

"مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها".[1]

يتضح أنه خلال هذه المرحلة من مراحل تطور المراجعة، لم يحدد تعريف لمن يقوم بمراقبة الحسابات في شكل مراجع مالي مستقل في إطار عمل منهجي منظم، حيث كانت مهمة المراقبة يقوم بها مجلس المحاسبة الذي لا يعتبر في الحقيقة مراجعا كما هو معمول به في باقي دول العالم من حيث الاستقلالية وشروط الممارسة والمعايير المعمول بها، بالإضافة إلى المهام والدور.

3.1 الفترة من 1989 – 2010

خلال هذه المرحلة صدر قانون رقم 91-08 الذي يحدد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تم إنشاء بموجب المادة 05 من القانون 91- 08 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمثل مهام هذه المنظمة فيما يأتي:[2]

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد بالخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.
- تمثيل مصالح المهنة اتجاه السلطات المختصة واتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضائها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.

---

[1] المادة رقم 05، قانون 80- 05 مؤرخ في 01 مارس 1980، **يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 10.

[2] المواد رقم 09، 10 و11، قانون 91- 08 مؤرخ في 27 أفريل 1991، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد، 20.

- التقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للانجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله بالمنظمة.

- نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وتحديد كيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

خلال هذه الفترة من مراحل تطور المراجعة في الجزائر ظهر أيضا المرسوم التنفيذي رقم 20/92 سنة 1992، الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.[1]

كما صدر خلال هذه الفترة المرسوم التنفيذي رقم 96- 136 مؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذلك مقرر سنة 1996 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، وتم تعديله سنة 2006.

4.1 الفترة ابتداء من 2010

ابتداء من سنة 2010 أخذ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر اتجاها جديدا من خلال مجموعة من القوانين والمراسيم التنفيذية المحددة لمهام المنظمات المهنية وشروط القيام بالمهنة والمسؤوليات المهنية وتنظيم مكاتب المراجعة ومعايير إعداد التقارير وغيرها، حيث تم إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يحدد شروط ومهام ممارسة محافظ الحسابات، وكذلك المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، بالإضافة إلى مراسيم أخرى إلى غاية سنة 2014 تتعلق بتعيين محافظ الحسابات وتنظيم المكاتب ومعايير إعداد التقرير.

2. أنواع المراجعة المالية في الجزائر

هناك ثلاثة أنواع من المراجعة المالية في الجزائر يمكن ذكرها في الآتي:[2]

1.2 المراجعة القانونية

هي المراجعة التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

---

[1] عمر شريقي، **مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2002/2001، ص: 102.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 27.

2.2 المراجعة التعاقدية أو الاختيارية

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

3.2 الخبرة القضائية

وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

3. مهنة محافظ الحسابات

يعتبر محافظ الحسابات في الجزائر الشخص المخول له قانونا القيام بمراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية وقوائمها المالية ونتائج أعمالها من أرباح أو خسائر، وهذا بعد التأهيل المهني اللازم، والحصول على الاعتماد من المجلس الوطني للمحاسبة الذي يشرف على تنظيم مهنة المراجعة.

1.3 تعريف محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

فمحافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يجب أن يكون مؤهل علميا وعمليا لمراجعة حسابات المؤسسات، يتمتع بالاستقلالية، ويقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص السجلات المحاسبية فحص انتقادي و إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية للمؤسسة.

2.3 تعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات فإنه خلال أجل شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ 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 للشركة.

يتحصل محافظ الحسابات المترشح من المؤسسة على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات يسمح له بالاطلاع على ما يلي:[2]

---

[1] المادة رقم 22، القانون 10- 01 مؤرخ في 29 جوان 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، مؤرخة في 11 جويلية 2010.

[2] المادة رقم 05، المرسوم التنفيذي رقم 11- 32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يتعلق بتعيين محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، مؤرخة في 02 فيفري 2011.

- تنظيم الكيان وفروعه.
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط، ويلتزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق حسب نص المادة 71 من القانون 10-01.

3.3 مهام محافظ الحسابات

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:[1]

- يشهد بأن الحسابات منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات أو الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

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

4.3 مسؤوليات محافظ الحسابات

يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنواع من المسؤوليات، تتمثل في الآتي:

1.4.3 المسؤولية المدنية

تعرف المسؤولية المدنية على أنها "الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان:

[1] المادة 23، القانون 10-01، سبق ذكره.

- مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالتزام عقدي.
- مسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير".[1]

لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا إلا عند توفر عناصر الخطأ، الضرر، والعلاقة السببية بينهما.

وحسب المادة 61 من القانون 10-01 يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان الذي يراقبه عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاهه أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

2.4.3 المسؤولية الجزائية

تعرف المسؤولية الجزائية على أنها "المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها، كأن يتعمد مثلا إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره الموجه إلى الجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها".[2]

تتحدد مسؤولية محافظ الحسابات طبقا لأحكام القانون الجنائي والقانون التجاري في حالة مخالفته أو تقصيره في التزاماته القانونية، كالممارسة غير الشرعية للمهنة، إفشاء السر المهني، إعطاء معلومات كاذبة وغيرها.

فحسب المادة 62 من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

3.4.3 المسؤولية التأديبية

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية عند ارتكابه للمخالفات أو عند كل تقصير في تأدية وظيفته، وتعد لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، الهيئة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفته وإصدار العقوبات التأديبية.

تتمثل العقوبات لمحافظ الحسابات في الآتي:[3]

---

[1] محمد بن جميلة، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة**، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011/2010، ص: 112.

[2] المرجع نفسه، ص: 134.

[3] المادة 05، المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، **يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها**، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 03 مؤرخة في 16 جانفي 2013.

1.3.4.3 عقوبة الإنذار

يتعرض محافظ الحسابات لعقوبة الإنذار عند ارتكابه لأخطاء من الدرجة الأولى والتي تكون في الحالات الآتية:

- تصريح بمراجع كاذبة.
- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفهيا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم.
- عدم احترام زملاء المهنة عند ممارسة النشاط.

2.3.4.3 عقوبة التوبيخ

يتعرض محافظ الحسابات لعقوبة التوبيخ عند ارتكابه لأخطاء من الدرجة الثانية والتي تكون في الحالات الآتية:

- تكرار خطأ من الدرجة الأولى.
- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليه في القانون.
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به.
- عدم حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله.
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة تنظمها الغرفة الوطنية التي قام بحضورها.

3.3.4.3 عقوبة التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر

يتعرض محافظ الحسابات لعقوبة التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (06) أشهر عند ارتكابه لأخطاء من الدرجة الثالثة والتي تكون في الحالات الآتية:

- تكرار خطأ من الدرجة الثانية.
- خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف.
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته.
- عدم دفع الاشتراك المهني.
- عدم اكتتاب تأمين مهني.
- مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي يمنحه المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

4.3.4.3 عقوبة الشطب من الجدول

يتعرض محافظ الحسابات لعقوبة الشطب من جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عند ارتكابه لأخطاء من الدرجة الرابعة والتي تكون في الحالات الآتية:

- تكرار خطأ من الدرجة الثالثة.
- إفشاء السر المهني.
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها.
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة.
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف.
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

يفرض الشطب من الجدول تسليم الختم وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية للمجلس الوطني للمحاسبة بعد تبليغ هذا الأخير قرار التوقيف.

4. تقرير محافظ الحسابات

حسب نص المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة قبل 15 يوم على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة، كما يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضائه وختمه.[1]

تودع تقارير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للكيان المعني مقابل وصل استلام.

توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرفه قبل 45 يوم على الأقل من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة.[2]

---

[1] المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 مؤرخ في 26 ماي 2011، **يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها**، الجريدة الرسمية الجزائرية، عدد 30، مؤرخة في 26 جوان 2011.

[2] قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014، **يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 24 مؤرخة في 30 أفريل 2014.

المطلب الثاني: الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة المالية في الجزائر

هناك هيآت مهنية تشرف على تنظيم مهنة المراجعة المالية في الجزائر من خلال وضع القواعد والمعايير اللازمة لأداء عملية المراجعة، تتمثل هذه الهيئات في الآتي:

1. المجلس الوطني للمحاسبة

حسب نص المادة 04 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، فإنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.

1.1 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من الأعضاء الآتية:[1]

- 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.
- 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 للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

[1] المادة رقم 02، المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07 مؤرخة في 02 فيفري 2011.

- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة (3) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

2.1 مهام المجلس الوطني للمحاسبة

يتولى المجلس الوطني للمحاسبة المهام الآتية:

1.2.1 مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص الاعتماد

يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام الآتية:[1]

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2.2.1 مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص التقييس المحاسبي

يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية:[2]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- 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 الرأي 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 للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

---

[1] المادة رقم 10، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 جانفي 2011، سبق ذكره.

[2] المادة رقم 11، المرسوم نفسه.

3.2.1 مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية

يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام الآتية:[1]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المنهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- 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.

3.1 اللجان المتساوية الأعضاء

ينشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:[2]

1.3.1 لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية.
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة.
- انجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة.

---

[1] المادة رقم 12، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 جانفي 2011، سبق ذكره.

[2] المواد رقم 18، 19، 20، 21، 22، المرسوم نفسه.

- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

2.3.1 لجنة الاعتماد

تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد.
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد.
- تحضير ملفات الاعتماد.
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

3.3.1 لجنة التكوين

تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين.
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات.
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات.
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة.
- تسليم شهادات نهاية التربص.
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين.
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة.
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل مختلفة في ميادين المحاسبة والمراجعة.

4.3.1 لجنة الانضباط والتحكيم

تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص الانضباط والتحكيم والمصالحة.
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم.
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط.

- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن.
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

5.3.1 لجنة مراقبة النوعية

تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة.
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها.
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات.
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية.
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

2. المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

حسب نص المادة 14 من القانون 10-01 ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منهم بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين للممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، وحسب نص المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11- 26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يدعى هذا المصف بالمجلس.

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين المهنيين المسجلين في الجدول، تعين 03 أعضاء في مجلس المحاسبة بقرار من وزير المالية وباقتراح من رئيس المجلس.

يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

يقوم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالمهام الآتية:[1]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من الجمعية العامة.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من وزير المالية.
- تمثيل الغرفة الوطنية لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات.
- تمثيل الغرفة الوطنية لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة.

يضم المجلس رئيس يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس في إطار القانون والتشريعات المعمول بها، وكذلك أمين عام وأمين خزينة مؤتمن على جميع أملاك المجلس وإعداد التقرير المالي وعرض الحسابات للغرفة في نهاية كل سنة.

3. مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 مؤرخ في 13 جانفي 1997 الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، يتكون المجلس من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونا في جدول النقابة الوطنية، حيث تنتخب ثلاثة أعضاء ممثلين عن كل فئة وينتخب الأعضاء نظراءهم في اقتراع سري لمدة أربع سنوات، ويمكن أن يعاد انتخابهم بعد انتهاء عضويتهم وينتخب المجلس من بين أعضائه رئيسا ونائبي رئيس وأمينا عاما وأمين مال وينتخب الرئيس لمدة سنتين قابلتين للتجديد.

وتتمثل اختصاصات مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة في:[2]

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

---

[1] المادة رقم 04، مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 جانفي2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية رقم 07 مؤرخة في 02 فيفري 2011.

[2] غوالي محمد بشير، مرجع سبق ذكره، 2011/2010، ص:221.

- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.
- تحديد المطالب العادية للمراجعة والرقابة.
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة.
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة لحضور للتدريبات والملتقيات المهنية ، تنظيمها، الأشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تمثل معايير المراجعة المقاييس التي يجب توفرها عند أداء عملية المراجعة وكذلك في الشخص القائم بها، وتتمثل معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر من خلال الآتي:

1. المعايير العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات

هناك عدة تشريعات ومراسيم تنفيذية تناولت الجوانب المتعلقة بالمعايير والشروط الواجب توفرها في الشخص القائم بمهمة مراجعة الحسابات، تتمثل هذه الشروط والمعايير في ما يلي:

1.1 مستوى التأهيل العلمي والعملي

تنص المادة 08 من القانون 10-01 على أنه لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب حيازة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

يجب على المترشحين للتكوين للحصول على شهادة محافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد آخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية، أن يكونوا حائزين شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها، قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين.[1]

[1] المادة رقم 02، المرسوم التنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري 2011، **يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب**، الجريدة الرسمية رقم 11 مؤرخة في 20 فيفري 2011.

يتعين على محافظ الحسابات الحصول على مستوى معين من التأهيل العملي من خلال الترشح للقيام بالتربص المهني كمحافظ حسابات، بعد متابعة التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، حيث يجرى هذا التربص لدى مهني أو شركة مهنيين.

كما يجب على المتربص ما يأتي:[1]

- انجاز التربص بانضباط.
- حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التربص.
- احترام السلطة السلمية والامتثال للقواعد التأديبية والانضباط والسلوك المهني النموذجي الذي يحدده المشرف على تربصه.
- الالتزام بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق الذي يشرف المهنة، بما يسمح بالتحفظ والقدرة والاندماج المعنوي.
- الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسير وتنظم المهنة.
- رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التربص، طيلة ثلاثة سنوات على الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظ بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على التربص.
- تحسين معارفه التقنية وتحيينها وإثراء ثقافته العامة.
- المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص.
- تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم.

2.1 الاستقلالية

على محافظ الحسابات أن يمارس عمله بكل استقلالية فكرية وأخلاقية كاملة اتجاه هيئات المؤسسة موضوع المراجعة، والابتعاد عن أي تأثير على حكمه المهني المستقل، ولأجل الحفاظ على هذه الاستقلالية هناك قواعد قانونية تلزم محافظ الحسابات الالتزام بها، حيث يمنع محافظ الحسابات من:[2]

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

---

[1] المادة 13، المرسوم التنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، **يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين**، الجريدة الرسمية رقم 65 مؤرخة في 30 نوفمبر 2011.

[2] المادة 65، القانون 10-01، سبق ذكره.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث من انتهاء عهدته.

كما لا يمكن تعيين تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.[1]

يمثل تعيين محافظ الحسابات حسب دفتر الشروط كما ورد في المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات، جانبا مدعما للاستقلالية من خلال تحديد الشروط والمعايير التقنية والمالية اللازمة لتعيين محافظ الحسابات في الشركة المراد مراجعة حساباتها.

3.1 بذل العناية المهنية اللازمة

القيام بمهمة المراجعة ليس مجرد الاهتمام بملف مراجعة المؤسسة المعنية والقيام بالالتزامات القانونية فقط، بل يتطلب ذلك عناية مهنية من خلال الفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، والتركيز والاهتمام بالخطوات المنهجية المتبعة والأدوات والتقنيات الكمية العلمية الحديثة الواجب استخدامها وتطوير المهارات المتعلقة باستخدامها.

كما تتطلب العناية المهنية اللازمة الاطلاع المستمر خلال المسار المهني بكل المستجدات والتطورات الحاصلة على المستوى المحلي والدولي فيما يتعلق بمهنة المحاسبة المراجعة كإصدارات المعايير الدولية وإرشاداتها، بالإضافة إلى القوانين والاتفاقيات والأنظمة الدولية ذات العلاقة بالمهنة.

وقد ورد في المادة 59 من القانون 10-01 أنه على محافظ الحسابات أن يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وحسب هذه المادة فإن التزام محافظ الحسابات ليس مجرد التزام بتحقيق نتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما هو التزام ببذل العناية اللازمة.[2]

2. معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في القواعد الواجب إتباعها في كل من خطوات وإجراءات عملية المراجعة، فحسب القوانين المنظمة للمهنة والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، تتمثل معايير العمل الميداني لمهمة محافظ الحسابات في الآتي:

---

[1] المادة 66 من القانون 10-01، سبق ذكره.

[2] Sadi Nacer Eddine & Mazouz Ali, **la Pratique du Commissaire aux Comptes en Algérie**, Tome 01, la société National de comptabilité, 1993, P : 80.

1.2 قبول المهمة وبداية العمل

على محافظ الحسابات في بداية مهمته التأكد من الآتي[1]:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.
- كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه.
- إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه.
- إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه، علي الاتصال به ومعرفة الأسباب.
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه.
- التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسئولي المؤسسة التي سيراقبها.
- يعين من طرف الجمعية التأسيسية ويمضي في هذه الحالة، القانون التأسيسي للشركة، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعيا مع عبارة "قبول المهمة"، ويعلن عن قبوله كتابيا في حالة حضوره الجمعية.
- مهما يكن، عليه التصريح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونا وتنظيميا.
- يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين برسالة مسجلة عن تعيينه.
- يشعر مسئولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم.
- يرسل رسالة إلى مسئولي المؤسسة يبين فيها الكيفية التي ستنجز بها المهمة، (مسئوليته، المهمة، المتدخلون، معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب).
- عليه الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته.
- على الزميل السابق تضامنا، أن يسهل مهمة زميله الجديد.
- في حالة تعدد محافظي الحسابات في المؤسسة المعين فيها، على كل واحد احترام هذه الشروط وكأنه موجود بمفرده.
- في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية أو لأسباب أخرى، عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك في خلال 15 يوما.
- إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 41.

رفض المهمة.

2.2 ملفات العمل

بما أن مهمة المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات في الغالب تكون مستمرة، وجب عليه الاحتفاظ بملفين ضروريين يعتبران أداة لتخزين المعلومات والإشراف على المساعدين ودليل للإثبات وأن محافظ الحسابات قد اتبع معايير الأداء المهني محليا ودوليا، ويتمثل هذين الملفين في الآتي:[1]

1.2.2 الملف الدائم

ويحتوي هذا الملف على العموم ما يلي:

- عموميات وبيانات تاريخية عن الشركة ووحداتها كالعقد التأسيسي والهيكل التنظيمي.
- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.
- معلومات محاسبية ومالية كالمخططات والدلائل المحاسبية المستعملة بالشركة والحسابات السنوية للسنوات الثلاث الأخيرة وطرق وإجراءات تقديم وتقييم الحسابات، بالإضافة إلى السياسة المالية ووضعية الخزينة وطرق التمويل المستعملة...الخ.
- معلومات قانونية وجبائية واجتماعية عن المؤسسة، مثل قرار تعيين محافظ الحسابات، قائمة بأسماء المساهمين وعدد الأسهم لكل واحد، النظام الجبائي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر مداولات الجمعيات العامة، العقود المهمة وتقارير المراجعين السابقين، خصائص اقتصادية وتجارية عن المؤسسة كقطاع النشاط ووضعية المؤسسة في السوق وزبائنها وسياستها التجارية.
- معلومات تخص مصلحة الإعلام الآلي.

2.2.2 الملف الجاري

يتضمن الملف الجاري كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراجعة ولا تتعدى هذه الدورة، أي عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، ويتضمن الملف الجاري الوثائق والمعلومات الآتية:

- كل ما يتعلق بتنظيم وتخطيط المهمة، كالبرنامج العام للمراجعة وقائمة المتدخلين وتاريخ ومدة الزيارات أو التدخلات وتاريخ تقديم التقرير النهائي.
- كل ما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، كالأنظمة وخرائط التدفق والاستجوابات التي قام بها ونقاط القوة والضعف في النظام المطبق.

---

[1] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2013، ص ص: 172 – 173.

- برنامج مراقبة الحسابات السنوية وملخص عن كل الأعمال المنجزة والانحرافات المكتشفة والنتيجة النهائية من أجل إبداء الرأي.

- التدقيقات الخاصة أو القانونية، وتشمل فحص الاتفاقيات النظامية والشهادة على أعلى خمس أو عشر مكافآت الممنوحة خلال السنة، وإظهار الأفعال غير المشروعة إلى وكيل الجمهورية، وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات السنوية.

- التوثيق العام لمختلف المراسلات المتبادلة مع المؤسسة ومذكرات عن اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة، وكل ما يخص القرارات التي لها تأثير على الحسابات السنوية، بالإضافة إلى الإقرارات المحصل عليها من الغير ونسخ من جميع محاضر مداولات الجمعية العامة.

3.2 المعايير الجزائرية للمراجعة

توجد معايير جزائرية للمراجعة صادرة عن وزارة المالية في 04 فيفري 2016، تستهدف مراجعة القوائم المالية في جميع أشكال مهمة المراجعة قانونية كانت أو تعاقدية، وهي معايير تأخذ بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، تتمثل هذه المعايير في الآتي:[1]

1.3.2 معيار المراجعة الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهام المراجعة

يعالج هذا المعيار واجبات المراجع للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة المراجعة، كما يخص المعيار مهام مراجعة القوائم المالية الكلية أو الجزئية والمهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص المراجعات المتكررة أو مراجعة المؤسسات الصغيرة.

حسب هذا المعيار، يجب على المراجع لقبول المهمة أن يضمن أن الشروط المسبقة للمراجعة مجتمعة، وخاصة:

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة وهدف القوائم المالية.
- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسئولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للقوائم المالية.
- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية فعال.
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات الضرورية للقيام بالمهمة.

[1] مقرر رقم 002، مؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية.

إذا توقع المراجع عدم قدرته على تقديم رأيه حول القوائم المالية بافتراض عدم توفر الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة، فإنه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة، وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

2.3.2 معيار المراجعة الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية

يعالج المعيار استعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة إثبات.

هدف المراجع الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية.

ويتم الحصول على التأكيد الخارجي عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المراجع من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر، وقد يكون التأكيد الخارجي ايجابي يكون الغير مطالب بالرد مباشرة على المراجع ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة، كما قد يكون التأكيد سلبي يطلب من الغير الرد مباشرة على المراجع فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

3.3.2 معيار المراجعة الجزائري رقم 560 الأحداث اللاحقة

يتناول هذا المعيار التزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة القوائم المالية، فقد تتأثر القوائم المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات والتي قد تكون بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، أو بعد تاريخ تقرير المراجع إلى غاية اعتماد تاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الهيئة المداولة في المؤسسة.

يتمثل هدف المراجع في إطار هذا المعيار إلى ما يلي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على القوائم المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

4.3.2 معيار المراجعة الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية

تضمن هذا المعيار إلزامية أن يحصل المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية.

أهداف المراجع في إطار هذا المعيار تتمثل في الآتي:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة تؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمراجع.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أو التأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية إذا اعتبره المراجع ضروريا أو كان مطلوبا في إطار معايير مراجعة أخرى.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المراجع.

3. معايير تقارير محافظ الحسابات

تحتوي تقارير محافظ الحسابات على المعايير الآتية:[1]

1.3 معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المستندة إليه طبقا لمعايير المهنة، وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

كما يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية متمثلة في الميزانية وجدول النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملاحق، أنه قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به.

يحتوي هذا المعيار على جزئين:

1.1.3 التقرير العام للتعبير عن الرأي

يحتوي هذا الجزء على:

1.1.1.3 مقدمة

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بما يلي:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.
- التعريف بالكيان المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.

[1] قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، **يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 24 مؤرخة في 30 أفريل 2014.

- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول التدفقات النقدية وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملاحق عند الاقتضاء.

2.1.1.3 الرأي حول القوائم المالية

يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يمكن أن يكون كالآتي:

- **رأي بالقبول**

المصادقة على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة المؤسسة عند نهاية السنة المالية.

- **الرأي بتحفظ**

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال ما يلي:

- المصادقة بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية.
- يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها لإبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

- **الرأي بالرفض**

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال ما يلي:

- رفض مبرر بوضوح أن القوائم المالية لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول
- قبل التعبير عن الرأي يجب أن يبين محافظ الحسابات التحفظات التي دفعته إلى رفضه المصادقة، مع تقديرها وإبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

3.1.1.3 فقرة الملاحظات

يتضمن التقرير في فقرة منفصلة بعد التعبير عن الرأي ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو عدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه.

2.1.3 المراجعات والمعلومات الخاصة

تتعلق هذ++ه المراجعات والمعلومات الخاصة بما يلي:

- الخلاصات الخاصة ببعض المراجعات الخاصة
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية
- المعلومات التي يوجب على محافظ الحسابات الإشارة إليها

2.3 معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد 31 إلى 36 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

3.3 معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة ومحتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات

4.3 معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص تعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا.

5.3 معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي المؤسسة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

6.3 معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة

يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة للسنوات الخمس الأخيرة وكذا تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

7.3 معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة نظم المحاسبة وإجراءات الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات ومحتوى تقريره الخاص الذي يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل المؤسسة إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.

8.3 معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها في إعداد الحسابات ومحتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات

9.3 معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات

10.3 معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في القانون التجاري فيما يخص رفع رأس المال الشركة ومحتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات

11.3 معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في القانون التجاري فيما يخص تخفيض رأس المال الشركة ومحتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

12.3 معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

13.3 معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل المؤسسة وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

14.3 معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل الشركة ذات الأسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

15.3 معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

من خلال ما سبق عرضه حول الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة المالية في الجزائر، فإن هناك مجموعة من القوانين والمعايير الصادرة عن وزارة المالية وكذلك عن أعلى هيئة تشرف على مهنة المحاسبة والمراجعة وهي المجلس الوطني للمحاسبة هدفها تنظيم المهنة.

هناك سعي من طرف الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لتطبيق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المقرر رقم 002 الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016، الذي يتضمن أربعة معايير تتعلق بأحكام مهام التدقيق، التأكيدات الخارجية، أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، التصريحات الكتابية، والتي تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية.

المبحث الثاني: عرض وتحليل الاستبيان

يعرض هذا الجزء من الفصل الدراسة الميدانية، حيث تم تحديد أسلوب المعاينة للدراسة والعينة العشوائية لجمع البيانات، ثم تفريغها في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)، ومحاولة الإلمام بكل المتغيرات ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

المطلب الأول: تحديد حجم العينة وتصميم الاستبيان

يتكون مجتمع الدراسة من الأكاديميين في مجال المراجعة ومحافظي الحسابات على مستوى الوطن، وقد تم توجيه الاستبيان إلى عينة المجتمع الاحصائي المحدد أعلاه في ولايات مختلفة من الوطن، باستخدام أسلوب المعاينة العنقودية، وذلك باختيار ولايات عشوائيا كمرحلة أولى في كل من الجلفة، المسيلة، المدية، برج بوعريريج، باتنة، سطيف، تلمسان، ثم تم في المرحلة الثانية اختيار أساتذة متخصصين ولديهم إلمام بمعايير المرجعة الدولية على مستوى الجامعات في الولايات المذكورة، وكذلك اختيار عينة من محافظي الحسابات على مستوى كل ولاية من الولايات سابقة الذكر.

1. تحديد حجم العينة

تم تحديد حجم العينة وذلك باختيار خطأ معاينة ملائم وذلك حسب ما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (11): سيناريوهات تحديد حجم العينة

خطأ المعاينة d (%)	4	5	6	7
حجم العينة n	420	267	187	137

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على قوانين الإحصاء

في حدود الإمكانات والبيانات المراد جمعها، تم تحديد حجم العينة في هذه الدراسة بـ 137 فردا، وذلك حسب العلاقة الآتية:

$$n = \frac{t_{\alpha}^2}{4d_0^2}$$

$$n = \frac{(1.64)^2}{4(0.07)^2} = 137.2$$

حيث إن:

n : هي حجم العينة.

t_{α}: هي مستوى المعنوية والمحدد بـ: 0,1.

d_0: خطأ المعاينة المحدد.

بلغت الاستجابة على هذه الاستمارة نسبة 73% وهي تعتبر نسبة معقولة، حيث إن 27% الباقية جزء منها لم يتم استرجاعه، والجزء الآخر تمت الإجابة على بعض الفقرات فقط من الاستمارة بسبب أن الأفراد المستجيبين غير ملمين بمعايير المراجعة الدولية، وبالتالي تم رفضها وعدم إدراجها ضمن عينة الدراسة.

الجدول رقم (12): معدل الاستجابة

الاستمارات الموزعة	عدد المستجيبين	معدل الاستجابة
137	100	%73

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على نتائج إجابات أفراد العينة

وبالتالي، يصبح خطأ المعاينة حسب حجم العينة الفعلي والمعمول به يقدر بنسبة:

$$n = \frac{t_{\alpha}^2}{4d_0^2} \Rightarrow d_0 = \frac{t_{\alpha}}{2\sqrt{n}} = \frac{1,64}{2\sqrt{100}} = 0,082 = 8.2\%$$

2. تصميم الاستبيان

تم إعداد استمارة تتكون من ثلاثة محاور وكل محور يتضمن عددا من الفقرات، تكون الإجابة عليها بالتدرج من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل رأي في الإجابة، وقد تم تحديد المحاور والفقرات التي تحتوي عليها استمارة الدراسة كالآتي:

- المحور الأول يهدف إلى قياس مدى أهمية معايير المراجعة الدولية كمرجعية يمكن الاعتماد عليها من طرف الجهات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لإعداد معايير وإرشادات محلية بهدف تطوير المراجعة المالية في الجزائر وتحسين أدائها، حيث يضم هذا المحور الفقرات من 1 إلى غاية 12، وقد تم تحديد المحور في برنامج spss بالرمز T1 والفقرات التي يحتوي عليها بالرموز من s1 إلى s12.

- المحور الثاني يهدف إلى تحديد أهم المشاكل والصعوبات التي تواجهها مهنة المراجعة المالية في الجزائر، حيث تضمن هذا المحور الفقرات من 13 إلى غاية 27، وقد تم تحديد المحور في برنامج spss بالرمز T2 والفقرات التي يحتوي عليها بالرموز من s13 إلى s27.

- المحور الثالث يهدف إلى تحديد الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر أخذا بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية، حيث تضمن هذا المحور الفقرات من 28 إلى غاية 40، وقد تم تحديد المحور في برنامج spss بالرمز T3 والفقرات التي يحتوي عليها بالرموز من s28 إلى s40.

الملحق الثاني يبين رموز محاور وفقرات الاستمارة عند إدخالها في برنامج spss.

تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان تم تحديدها بالاعتماد على مقياس ليكارت ذو النقاط الخمس، وذلك كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (13): الوزن النسبي لإجابات أفراد العينة

الرأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
Opinion	***Comletely disagree***	***Disagree***	***Nutral***	***Agree***	***Comletely agree***
الوزن النسبي	1	2	3	4	5

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مقياس ليكارت

وقد تم حساب طول الفئة من خلال حساب المدى والذي يقدر بالقيمة (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد حالات الإجابة والمتمثلة في 05 حالات، وتم الحصول على فئات طول كل واحدة منهم يساوي (5/4=0.8)، وبالتالي تكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي محصورة في المجال [1-1.8]، وهكذا بالنسبة لبقية الفئات وذلك كما هو مبين في الجدول الموالي.

الجدول رقم (14): اتجاه الإجابة حسب مقياس ليكارت الخماسي

اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن النسبي	[1-1.8]	[1.8-2.6]	[2.6-3.4]	[3.4-4.2]	[4.2-5]

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مقياس ليكارت

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة

تم تحديد خصائص العينة مسبقا ضمن الاستبيان، تمثلت أساسا في الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة في مجال المراجعة، طبيعة العمل، وقد تم الحصول على النتائج الآتية:

1. الجنس

من خلال بيانات الاستبيان حول خاصية الجنس لأفراد العينة، تم الحصول على النتائج الآتية:

1.1 العرض الجدولي

يتم عرض مكونات عينة الدراسة من حيث الجنس من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

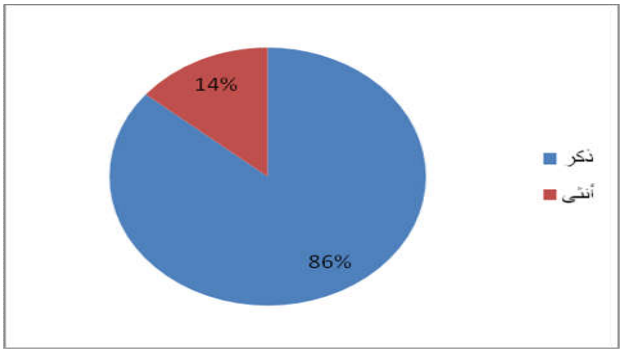
الجنس	ذكر	أنثى	المجموع
التكرار	86	14	100
المعدل (%)	86	14	100

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

2.1 العرض البياني

يتم عرض مكونات أفراد عينة الدراسة من حيث الجنس بيانيا من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال العرض الجدولي والبياني لتوزيع أفراد العينة حسب الجنس، فإن معدل عدد الذكور إلى العينة المدروسة أكبر من معدل عدد الإناث، حيث يتوزع أفراد العينة بين 86% ذكور و14% بالنسبة للإناث، وهذا ما يفسر أن فئة الذكور هم الأكثر اهتمام لدراسة وممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

2. العمر

يتم تبيان خصائص عينة الدراسة من حيث العمر من خلال العرض الجدولي والبياني كما يأتي.

1.2 العرض الجدولي

من خلال بيانات الاستمارة حول خاصية العمر لأفراد العينة، تم الحصول على النتائج الآتية:

جدول رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب العمر

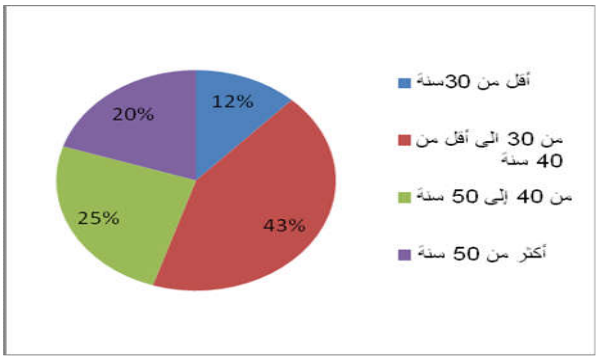
العمر (سنة)	أقل من 30	من 30 إلى أقل من 40	من 40 إلى 50	أكبر من 50	المجموع
التكرار	12	43	25	20	100
المعدل (%)	12	43	25	20	100

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

2.2 العرض البياني

يتم عرض خصائص أفراد عينة الدراسة من حيث متغير العمر بيانيا من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال العرض الجدولي والبياني لتوزيع أفراد العينة حسب العمر، فإن عدد الأفراد الذين يتراوح سنهم من 30 إلى أقل من 40 سنة هم الفئة الأكثر في العينة المدروسة حيث يبلغ عددهم 43 فردا أي بنسبة تبلغ 43%، ثم تأتي بعد ذلك الفئة من 40 إلى 50 سنة التي يبلغ عدد أفرادها 25 وبنسبة تبلغ 25%، بينما الفئة التي عمر أفرادها أكبر من 50 سنة يبلغ عدد أفرادها 20 فردا بنسبة تبلغ 20%، وتأتي في المرتبة الأخيرة الفئة التي يقل عمر أفرادها عن 30 سنة حيث يبلغ عددهم 12 فرد بمعدل 12%.

3. المؤهل العلمي

يتم توضيح خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي من خلال العرض الجدولي والبياني الآتيين:

1.3 العرض الجدولي

من خلال بيانات إجابات أفراد العينة حول متغير المؤهل العلمي، تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

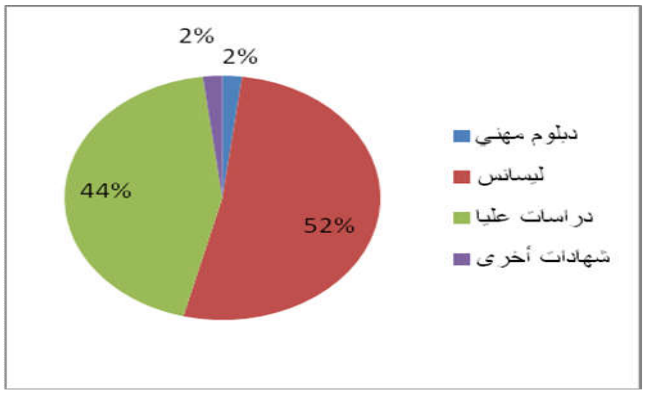
المؤهل العلمي	دبلوم مهني	ليسانس	دراسات عليا	شهادات أخرى	المجموع
التكرار	02	52	44	02	100
المعدل (%)	02	52	44	02	100

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

2.3 العرض البياني

يتم عرض خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال العرض الجدولي والبياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، يتبين أن غالبية أفراد العينة هم من فئة المحصلين على شهادات في الليسانس والدراسات العليا، حيث يبلغ عددهم 52 و 44 فرد بمعدل 52% و 44% على الترتيب.

تفسر النتائج السابقة أن كل الأكاديميين تقريبا لهم اطلاع وبحث في معايير المراجعة الدولية والتي في الغالب تكون على مستوى الدراسات العليا، بينما المهنيين كلهم محصلين على شهادة الليسانس والتي تعتبر سابقا من شروط الترشح للتربص المهني لمزاولة مهنة محافظي الحسابات، ثم تأتي في المرتبة الثالثة

الأفراد المحصلين على شهادتي الدبلوم المهني والشهادات الأخرى بنفس النسبة والتي بلغت 02% أي عدد أفراد يبلغ 02 فرد، وهي تعتبر بذلك نسبة ضئيلة جدا.

4. الخبرة في مجال المراجعة

يتم تبيان توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة في مجال المراجعة من خلال العرض الجدولي والبياني الآتيين:

1.4 العرض الجدولي

من خلال بيانات إجابات أفراد العينة حول متغير الخبرة في مجال المراجعة، تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة في مجال المراجعة

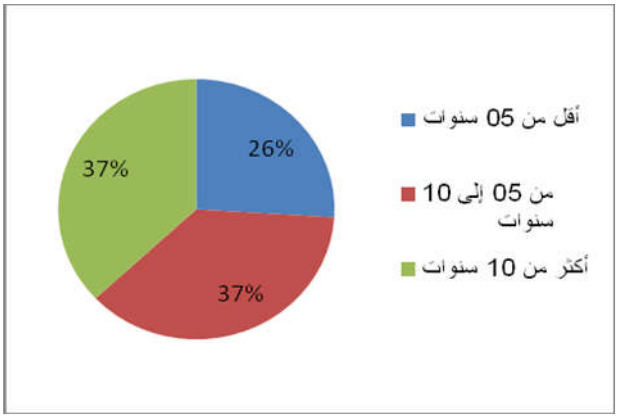
سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوات	من 05 إلى 10 سنوات	أكبر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	26	37	37	100
المعدل (%)	26	37	37	100

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

2.4 العرض البياني

يتم تمثيل خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة في مجال المراجعة من خلال الشكل البياني الآتي:

الشكل رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة في مجال المراجعة



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال العرض الجدولي والبياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة في مجال المراجعة، فإن عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 05 إلى 10 سنوات بلغوا 37 فردا أي ما نسبته 37%، وهي النسبة نفسها فيما يتعلق بالأفراد الذين تفوق خبرتهم 10 سنوات، وتعتبر هاتين الفئتين هم الأكثر في العينة

المدروسة، وهذا ما يفسر أن غالبية أفراد العينة لهم خبرة في مجال المراجعة تعتبر ملائمة، ثم يأتي في المرتبة الثانية الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 05 سنوات، حيث بلغ عددهم 26 فردا بمعدل 26%.

خبرة الفرد في العينة المدروسة له علاقة بالعمر، فحسب نتائج توزيع العينة حسب العمر أظهرت أن الغالبية يتراوح عمرهم من 30 إلى اقل من 40 سنة.

المطلب الثالث: اختبار الثبات والصدق لمحاور وفقرات الاستمارة

يتم اختبار ثبات فقرات الاستبيان من خلال حساب معامل الثبات كطريقة التجزئة النصفية أو معامل ألفا كرونباخ، حيث إن معامل الثبات يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وكلما اقترب هذا المعامل إلى الواحد يعني زيادة مصداقية البيانات، بمعنى أنه لو تم توزيع الاستمارة على نفس العينة من مجتمع الدراسة فإنه يتم الحصول على نفس النتائج، ويمكن حساب أيضا معامل الصدق - الذي يقيس مدى صلاحية الاستبيان كأداة لجمع البيانات لقياس ما وضع لقياسه - عن طريق حساب جذر معامل الثبات.

وقد تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، والمتمثلين في أساتذة جامعيين ذوي الاختصاص في مجالات المحاسبة والمراجعة والاحصاء.

تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس الثبات لبيانات الاستمارة، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ هي 60% فأكثر، وقد تم الحصول على النتائج الآتية:

الجدول رقم (19): معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	معامل الصدق
المحور الأول: (معايير المراجعة الدولية مرجعية ذات أهمية لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر)	0.764	12	0.87
المحور الثاني: (تعاني مهنة المراجعة في الجزائر من بعض النقائص والمشاكل)	0.711	15	0.84
المحور الثالث: (الوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء المراجعة المالية في الجزائر بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية)	0.787	13	0.89
كل المحاور	**0.833**	**40**	**0.91**

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (19) يلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ تبلغ 0.764، 0.711 و0.787 مقابل معامل الصدق الذي يساوي إلى 0.87، 0.84 و0.89 للمحور الأول والثاني والثالث على

الترتيب، بينما يبلغ معامل ألفا كرونباخ للاستمارة ككل 0.833 مقابل معامل الصدق الذي يساوي 0.91، وهي تمثل قيم مرتفعة تعتبر معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث يمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج، بمعنى أنه لو تم توزيع الاستبيان على نفس عينة الدراسة فإن نسبة 83% منهم سوف يعيدون نفس الإجابة الأولى.

المطلب الرابع: تحليل نتائج الاستبيان

يحتوي هذا المطلب على عرض لما تم جمعه من بيانات حول إجابات أفراد العينة على أسئلة وفقرات الاستمارة التي تم توزيعها عليهم وإعادة استلامها.

يتم عرض نتائج الإجابات في شكل جداول توضح عدد ونسبة الإجابات إلى كل خيار من خيارات الأسئلة التي تتمثل في خمسة حقول، اثنان منها إيجابية واثنان سلبية وواحد حيادي، بالإضافة إلى الأشكال البيانية التي توضح الأرقام والنسب الواردة في الجداول.

1. عرض وتحليل نتائج الاستبيان للمحور الأول

يتم عرض وتحليل نتائج الإجابات على الاستبيان الخاص بالمحور الأول من خلال الآتي:

1.1 العرض الجدولي لنتائج استبيان المحور الأول

من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الأول، تم الحصول على نتائج تتمثل في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار ستيودنت وكذلك مستوى الدلالة للمحور والفقرات التي يحتوي عليها، والمبينة في الجدول رقم 20.

الجدول رقم (20): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	الاتجاه
1	تعتبر معايير المراجعة الدولية مرجعية هامة بالنسبة للأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة	4.5400	0.50091	11.03	30.744	0,000	موافق بشدة
2	تطبيق معايير المراجعة الدولية يحسن من قدرة مكاتب المراجعة على القيام بمراجعة حسابات المؤسسات الوطنية و الأجنبية في الجزائر	4.4000	0.49237	11.19	28.434	0,000	موافق بشدة
3	تطبيق معايير المراجعة الدولية يحسن من قدرة مكاتب المراجعة بالجزائر على المنافسة مع مكاتب المراجعة الدولية	4.2000	0.79137	18.84	15.164	0,000	موافق بشدة
4	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بإمكانية تخفيض مخاطر المراجعة المتعلقة بإبداء الرأي لمكاتب المراجعة بالجزائر	4.0100	0.85865	21.41	11.763	0,000	موافق
5	تطبيق معايير المراجعة الدولية يدعم استقلالية المراجعين في الجزائر	3.8000	1.01504	26.71	7.881	0,000	موافق
6	إشراك الفئات الأكاديمية والمهنية الملمة بمعايير المراجعة الدولية في وضع القوانين والمعايير يحقق تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في الجزائر	4.3700	0.67652	15.48	20.251	0,000	موافق بشدة
7	تطبيق معايير المراجعة الدولية يوفر على المنظمات المهنية المحلية الجهد والوقت والأموال اللازمة لوضع معايير للمراجعة بالجزائر	3.8100	0.88415	23.21	9.161	0,000	موافق
8	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بتفعيل آليات عمل الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر	3.8600	0.91032	23.58	9.447	0,000	موافق
9	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح للهيئات والمنظمات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر بالمتابعة المستمرة للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي والمشاركة فيها	4.1000	0.73168	17.85	15.034	0,000	موافق
10	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بتفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للمراجع في الجزائر	4.0300	0.75819	18.81	13.585	0,000	موافق
11	تطبيق معايير المراجعة الدولية يعطي للمعلومات المالية المصادق عليها للمؤسسات في الجزائر ثقة واسعة يسهل عملية تداول أسهمها في الأسواق المالية الدولية	4.1700	0.81718	19.60	14.318	0,000	موافق
12	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد الجزائر في الانضمام إلى الهيئات والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية كالمنظمة العلمية للتجارة	4.1600	0.80050	19.24	14.491	0,000	موافق
	المحور الأول	**4.1208**	**0.41343**	**10.03**	**27.110**	0,000	**موافق**

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

2.1 تحليل نتائج استبيان المحور الأول

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (20) حول فقرات المحور الأول، الذي يهدف إلى قياس مدى أهمية معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها، يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون بالإيجاب حول كل فقرات هذا المحور، حيث تتراوح آرائهم بين الموافق والموافق بشدة، حيث يبلغ المتوسط الحسابي للمحور 4.1208 الذي يقع في مجال الموافق، بينما معامل

الاختلاف يقدر بنسبة 10.03% والذي يبين تجانس وتوافق آراء أفراد العينة حول فقرات هذا المحور، كما أن قيمة المتوسط الحسابي تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

وقد ركز أفراد عينة الدراسة في آرائهم حول فقرات المحور الأول على ما يلي:

- تعتبر معايير المراجعة الدولية مرجعية هامة بالنسبة للأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة، حيث هدفت هذه الفقرة إلى معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول أهمية المعايير الدولية للمراجعة باعتبارها مرجعية بالنسبة للدارسين والممارسين لمهنة المراجعة.

وقد أجاب أفراد العينة وبقوة على أن هذه المعايير تعتبر فعلا مرجعية ذات أهمية، حيث يبلغ عدد المجيبين بالإيجاب 100 فرد أي بنسبة 100%، ويبلغ المتوسط الحسابي للإجابات على هذه الفقرة 4.5400 وهو أعلى متوسط لفقرات هذا المحور، كما يبلغ معامل الاختلاف 11.03% مما يفسر وجود انسجام وتجانس في إجابات أفراد العينة حول مضمون الفقرة الأولى، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأولى.

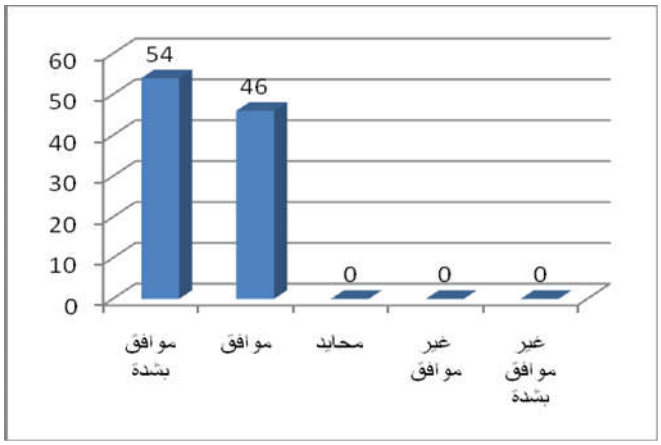
الجدول رقم (21): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأولى

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	54	46	00	00	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأولى بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(19): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأولى



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

- تطبيق معايير المراجعة الدولية يحسن من قدرة مكاتب المراجعة في الجزائر على القيام بمراجعة حسابات المؤسسات الوطنية والأجنبية على حد سواء، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.4000، ومعامل اختلاف 11.19% الذي يفسر تقارب وجهات نظر المستجيبين، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

وتتمكن مكاتب المراجعة المحلية من القدرة على القيام بمراجعة حسابات المؤسسات الوطنية والأجنبية من خلال اعتماد عملية المراجعة في الجزائر على معايير يتم إعدادها أخذا بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية، هذه الأخيرة التي تم إعدادها من طرف هيئات دولية تأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر كل الدول الأعضاء فيها، لذلك فهي تلقى القبول العام على المستوى الدولي.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية.

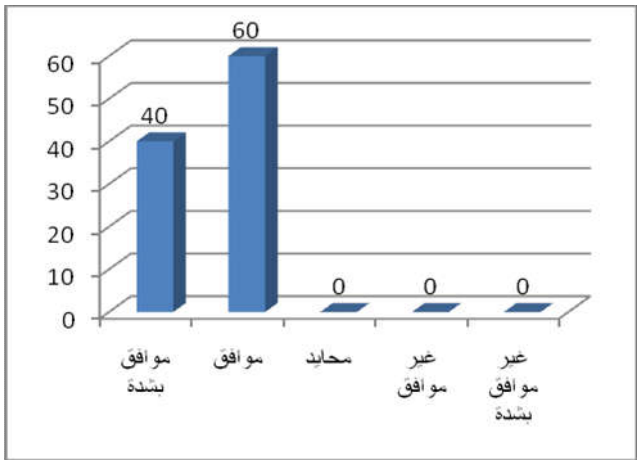
الجدول رقم (22): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	40	60	00	00	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة بيانيا حول الفقرة الثانية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(20): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (20) أن كل أفراد العينة أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 100%.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية يحسن من قدرة مكاتب المراجعة بالجزائر على المنافسة مع المكاتب الدولية، فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.2000 ومعامل اختلاف يقدر بنسبة 18.84%، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000، فاعتماد عملية المراجعة في الجزائر على معايير وطنية تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية والتي تم اعداها على مستوى دولي يحقق التناسق والتوافق في عملية المراجعة للمكاتب المحلية مع مكاتب المراجعة الدولية، مما يساهم في تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة وبالتالي قدرة المكاتب المحلية على مواكبة التطورات الحاصلة والمنافسة دوليا.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة.

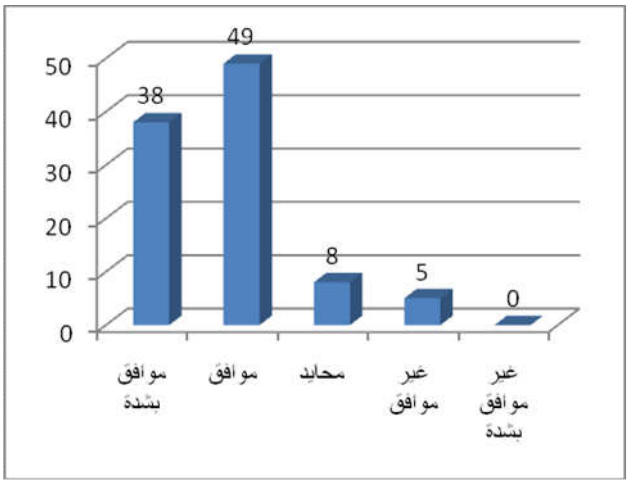
الجدول رقم (23): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	38	49	08	05	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل البياني الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة.

الشكل رقم(21): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (21) أن 87 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 87%، بينما 08 أفراد فقط أجابوا بمحايد و05 بغير موافق.

- إشراك الفئات الأكاديمية والمهنية الملمة بمعايير المراجعة الدولية في وضع القوانين والمعايير يحقق تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في الجزائر، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.3700 والذي يقع في مجال الموافق بشدة، أما معامل الاختلاف فيبلغ 15.48% والذي يعني أنه لا يوجد اختلاف جوهري في الآراء بين أفراد العينة المدروسة حول هذه الفقرة، كما أن قيمة المتوسط الحسابي تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

فالفئات الأكاديمية تعتبر الأكثر معرفة ودراسة لمعايير المراجعة الدولية بالإضافة إلى مسايرة التعديلات والتحديثات التي تحدث باستمرار على هذه المعايير، من خلال الدراسات والبحوث المعدة في الجامعات والمعاهد وكذلك الملتقيات والندوات العلمية الدولية في مجال المراجعة، لذلك تمثل مشاركة الفئات الأكاديمية في اقتراح وصياغة ووضع القوانين والمعايير لممارسة مهنة المراجعة محليا عاملا مهما في تحقيق تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في الجزائر.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة.

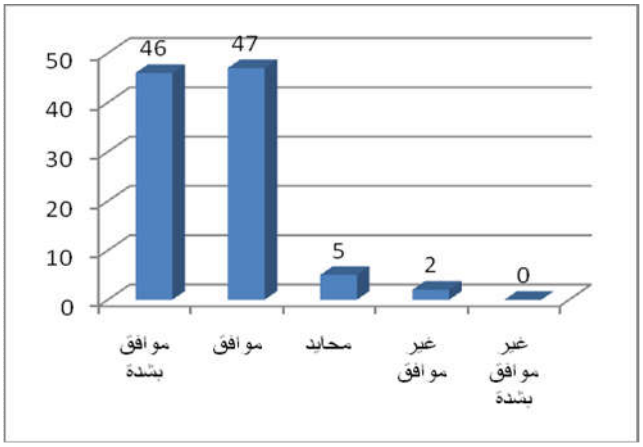
الجدول رقم (24): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	46	47	05	02	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(22): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (22) أن 93 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 93%، بينما 05 أفراد فقط أجابوا بمحايد و02 بغير موافق.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح للهيئات والمنظمات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر بالمتابعة المستمرة للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي والمشاركة فيها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.1000 ومعامل اختلاف 17.85%، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

فمن خلال هذه المتابعة يمكن تحسين مهنة المراجعة باستمرار بالمقارنة مع ما وصلت إليه في باقي دول العالم وكذلك متابعة أي إصدارات جديدة فيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية، بالإضافة إلى المتابعة والاستفادة من الدول التي نجحت بشكل كبير في تطوير وتحسين المهنة فيها.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة.

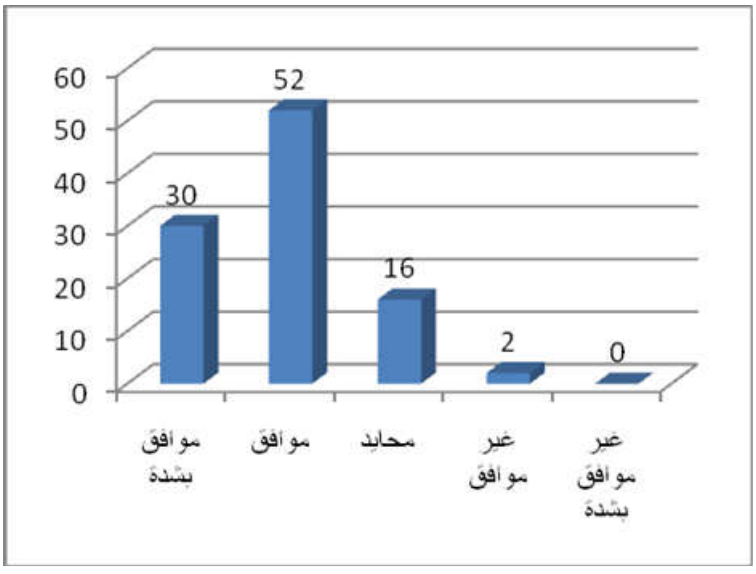
الجدول رقم (25): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	30	52	16	02	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(23): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (23) أن 82 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 82%، بينما 16 فردا فقط أجابوا بمحايد و02 بغير موافق.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية يعطي للمعلومات المالية المصادق عليها للمؤسسات في الجزائر ثقة واسعة يسهل عملية تداول أسهمها في الأسواق المالية الدولية، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.1700 ومعامل اختلاف 19.60%، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

وتنشأ هذه الثقة من خلال تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية على اعتبار أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعد قوائمها المالية أخذا بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية من جهة، وتراجع بواسطة مكاتب مراجعة تعمل وفق معايير مهنية عالية الجودة وتلقى القبول العام على المستوى الدولي من جهة ثانية.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الإحدى عشر.

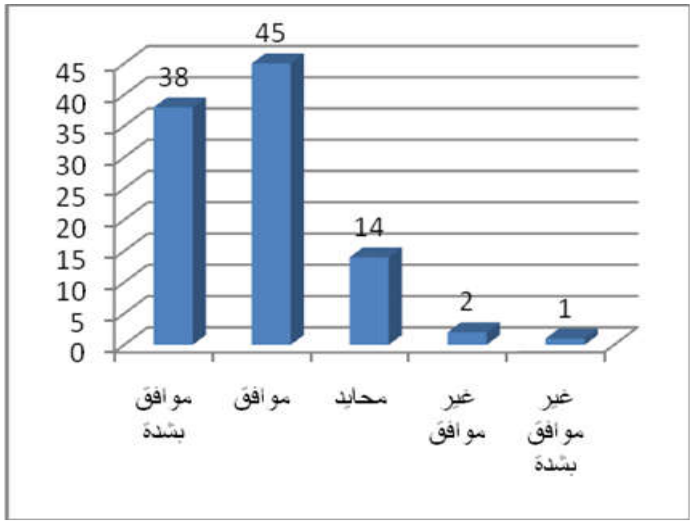
الجدول رقم (26): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الإحدى عشر

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	38	45	14	02	01
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الإحدى عشر بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(24): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الإحدى عشر



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (24) أن 83 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 83%، بينما 14 فردا فقط أجابوا بمحايد و02 بغير موافق وفرد واحد أجاب بغير موافق بشدة.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد الجزائر في الانضمام إلى الهيئات والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية، فقد بلغ المتوسط الحسابي لايجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة 4.1600 وهي قيمة تقع في مجال موافق وقريبة جدا إلى مجال الموافق بشدة، بينما يبلغ معامل الاختلاف لهذه الفقرة 19.24%، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

ويتعلق الأمر بهذه الهيئات والمنظمات سواء تلك الخاصة بالمراجعة كالاتحاد الدولي للمحاسبين، أو المالية والاقتصادية كالمنظمة العالمية للتجارة، وكل هذه الهيئات والمنظمات الدولية تفرض قيود على الدول للانضمام فيها كضرورة الالتزام والتقيد بالمعايير الدولية في جميع المجالات ومنها المحاسبة والمراجعة.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية عشر.

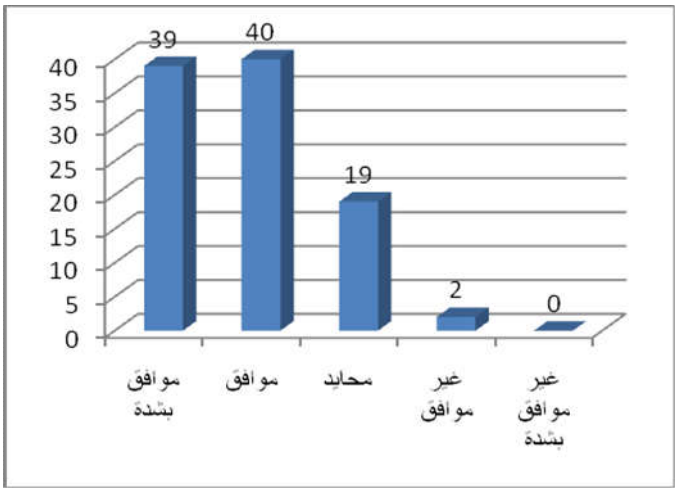
الجدول رقم (27): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية عشر

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	39	40	19	02	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية عشر بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(25): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية عشر



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

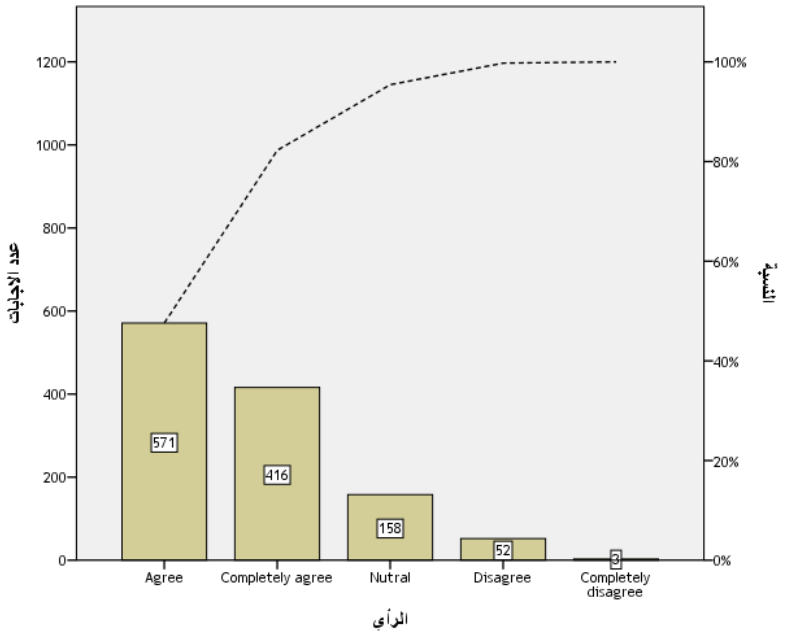
يتضح من خلال الرسم البياني رقم (25) أن 79 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 79%، بينما 19 فردا أجابوا بمحايد و02 فرد فقط أجابا بغير موافق.

بالإضافة إلى العناصر السابقة التي تبين مدى أهمية معايير المراجعة الدولية في تحسين وتطوير مهنة المراجعة المالية في الجزائر، هناك عناصر أخرى من وجهة نظر أفراد العينة لا تقل أهمية عن العناصر السابقة، تتمثل في إمكانية تخفيض مخاطر المراجعة المتعلقة بإبداء الرأي لمكاتب المراجعة في الجزائر، وكذلك دعم استقلال المراجعين وتفعيل آليات عمل الجهات المنظمة للمهنة بالإضافة إلى تفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني لمهنة المراجعة في الجزائر، حيث أظهرت النتائج الإحصائية لهذه الفقرات أن المتوسط الحسابي لها يقع في مجال الموافق، وتعتبر هذه المتوسطات ذات دلالة إحصائية لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

3.1 العرض البياني لنتائج استبيان المحور الأول

تم رسم مخطط باريتو لعرض نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات الاستبيان المتعلق بمدى أهمية معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة في الجزائر، حيث يمثل هذا المخطط عدد الإجابات لكل رأي من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة لمجموع أفراد العينة ولكل الفقرات وذلك كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم (26): نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الرسم البياني لإجابات أفراد العينة حول فقرات الاستبيان المتعلق بالمحور الأول والمتمثل في قياس مدى أهمية معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر، يتضح أن هناك 987 رأي كان بالإيجاب على فقرات المحور الأول أي بنسبة 82.25%.

تأتي في المرتبة الأولى الإجابة بموافق بعدد إجابات يبلغ 571 إجابة من أصل 1200 إجابة أي بنسبة 47.58%، ثم تأتي في المرتبة الثانية الإجابة بموافق بشدة التي يبلغ عددها 416 إجابة وبنسبة بلغت 34.67% وهي نسبة قريبة إلى حد ما من نسبة الإجابة بموافق، بينما تأتي الإجابات الأخرى وهي محايد، غير موافق وغير موافق بشدة بنسب متباعدة جدا عن الإجابتين السابقتين، حيث بلغ عدد الإجابات 158، 52 و03 إجابة لكل منهم على التوالي، أي بنسب تبلغ 13.17%، 04.33%و 00.0025% على التوالي.

توضح النتائج السابقة تأييد غالبية أفراد العينة المدروسة على أن معايير المراجعة الدولية تعتبر مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها وأخذها بعين الاعتبار في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها.

2. عرض وتحليل نتائج الاستبيان للمحور الثاني

يتم عرض وتحليل نتائج الإجابات على الاستبيان الخاص بالمحور الثاني من خلال الآتي:

1.2 العرض الجدولي لنتائج استبيان المحور الثاني

من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثاني، تم الحصول على النتائج الآتية:

الجدول رقم (28): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	الاتجاه
13	لا يوجد تنظيم جيد لمهنة المراجعة في الجزائر	4.0700	0.81965	20.14	13.054	0,000	موافق
14	ضعف دور الهيئات والمنظمات المهنية المحلية في عملية تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر	4.1400	0.49278	11.90	23.134	0,000	موافق
15	لا يتوفر لمهنة المراجعة في الجزائر إطارا متكاملا لمعايير المراجعة	3.9600	0.80302	20.28	11.955	0,000	موافق
16	عدم وضوح القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر فيما يتعلق بمستوى التأهيل العلمي والعملي لمزاولة المهنة	3.6400	1.01025	27.75	6.335	0,000	موافق
17	عدم وضوح القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر فيما يتعلق بمنح التراخيص وتنظيم المكاتب	3.5600	1.03787	29.15	5.396	0,000	موافق
18	لا تتوفر لمهنة المراجعة في الجزائر مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني للمهنة	3.7500	1.02863	27.43	7.291	0,000	موافق
19	لا توجد هيئة مستقلة في الجزائر تقوم بتطوير مهنة المراجعة باستمرار	3.8700	0.94980	24.54	9.160	0,000	موافق
20	برامج التعليم في مجال المحاسبة و المراجعة بالجامعات الجزائرية لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة المراجعة في الواقع	4.2900	0.92436	21.56	13.956	0,000	موافق بشدة
21	عدم الإشراك الفعال للفئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة	4.1000	0.96922	23.64	11.349	0,000	موافق
22	عجز النظام المحاسبي في المعالجة والإفصاح عن بعض المعلومات المالية	3.4800	1.00985	29.02	4.753	0,000	موافق
23	ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات بشكل عام موضوع المراجعة	4.1100	0.98365	23.93	11.284	0,000	موافق
24	لا يتمتع المراجعون بشكل عام في الجزائر بالاستقلال التام وخاصة عند إعداد التقرير وإبداء الرأي	3.8700	1.03138	26.65	8.435	0,000	موافق
25	لا تتناسب أتعاب المراجعين في الجزائر مع حجم المهام التي يؤدونها و المسؤوليات التي يتحملونها والمحددة بموجب القانون	3.8400	1.07984	28.12	7.779	0,000	موافق
26	لا يستخدم المراجعون في الجزائر بشكل جيد الأساليب الكمية في المراجعة كالمعاينة وبحوث العمليات والإجراءات التحليلية	4.1200	0.89081	21.62	12.573	0,000	موافق
27	لا يستخدم المراجعون في الجزائر بشكل جيد وسائل الاتصال الحديثة في مكاتبهم و المراجعة في ظل التجارة الالكترونية	3.6400	1.02020	28.03	6.273	0,000	موافق
	المحور الثاني	**3.8960**	**0.42156**	**10.82**	**21.254**	0,000	**موافق**

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

2.2 تحليل نتائج استبيان المحور الثاني

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (28) حول فقرات المحور الثاني، الذي يهدف إلى تحديد المشاكل التي تواجهها مهنة المراجعة المالية في الجزائر وكذا النقائص التي تحتوي عليها، يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون بالإيجاب حول وجود فعلا بعض المشاكل والنقائص والتي تم الإشارة إليها ضمن فقرات هذا المحور، حيث تتراوح آرائهم بين الموافق والموافق بشدة وقدر المتوسط الحسابي لهذا المحور بالقيمة 3.8960 ومعامل اختلاف 10.82% الذي يشير إلى أنه لا يوجد اختلاف جوهري لآراء أفراد العينة حول وجود هذه المشاكل والنقائص، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لهذا المحور تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

وقد ركز أفراد العينة في آرائهم حول فقرات المحور الثاني على ما يلي:

- ضعف دور الهيئات والمنظمات المهنية المحلية في عملية تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث يبلغ المتوسط الحسابي 4.1400 وهو متوسط قريب جدا من اتجاه الموافق بشدة، في حين يبلغ معامل الاختلاف 11.90% وهو ما يعكس تجانس وتوافق آراء أفراد العينة حول هذه الفقرة، وتعتبر قيمة المتوسط الحسابي معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

تعمل الهيئات المهنية في الجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة واللجان التابعة له وكذلك المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على تنظيم مهنة المراجعة وفق مجموعة من القواعد القانونية، ويحتاج ذلك إلى تفعيل دور هذه الهيئات وخاصة اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة المتمثلة في لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية من خلال وضع الآليات والطرق التي تضمن تنفيذ المهام الموكلة لتلك اللجان من أجل تحسين المهنة وتطويرها في الجزائر.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الرابعة عشر.

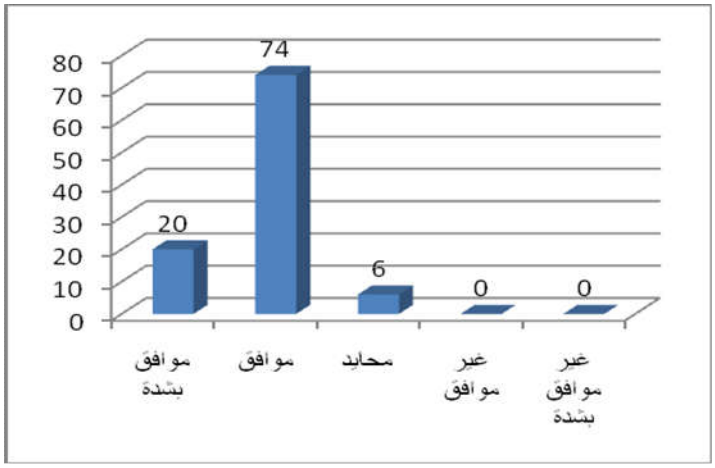
الجدول رقم (29): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الرابعة عشر

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	20	74	06	00	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الرابعة عشر بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(27): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الرابعة عشر



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (27) أن 94 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 94%، بينما 06 أفراد فقط أجابوا بمحايد.

- برامج التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات الجزائرية لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة المراجعة في الواقع، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة 4.2900 ومعامل اختلاف 21.56%، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

وبالنظر إلى نظام التكوين الجامعي ل م د في الجزائر فإنه يفسح المجال للجامعات لإعداد برامج تكوين في الأطوار الثلاث بحيث تتماشى وطبيعة التخصص من جهة، وكذلك ما تفرضه البيئة المحلية والدولية من جهة أخرى، وتمثل التعديلات التي حدثت في السنتين الأخيرتين في برامج التكوين في طوري الليسانس والماستر جانبا مهما لتحسين التكوين الجامعي خاصة في مجال المحاسبة والمراجعة الدولية يمكن أن تظهر نتائجها في السنوات القادمة.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة العشرون.

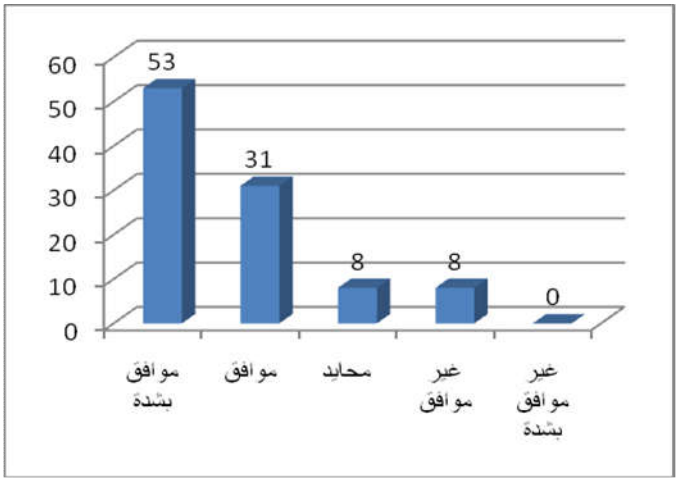
الجدول رقم (30): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة العشرون

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	53	31	08	08	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة العشرون بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(28): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة العشرون



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (28) أن 84 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 84%، بينما 08 أفراد فقط أجابوا بمحايد و08 آخرين بغير موافق.

- عدم الإشراك الفعال للفئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة المالية في الجزائر، فقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة 4.1000 ومعامل اختلاف 23.64%، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

حيث أن إشراك الفئات الأكاديمية الملمة بمعايير المراجعة الدولية يساعد فعلا في صياغة ووضع معايير المراجعة وإرشاداتها بشكل علمي مدروس تأخذ بعين الاعتبار آخر التعديلات والإصدارات الدولية، وتعتبر برامج البحث في الجامعة كالمخابر ووحدات البحث وإشراكها مع الهيئات المهنية ومكاتب المراجعة من أهم الأساليب للنهوض بالمهنة وتطويرها من خلال عقد الاتفاقيات وتفعيلها وتجسيد برامج ومشاريع البحث ميدانيا.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والعشرين.

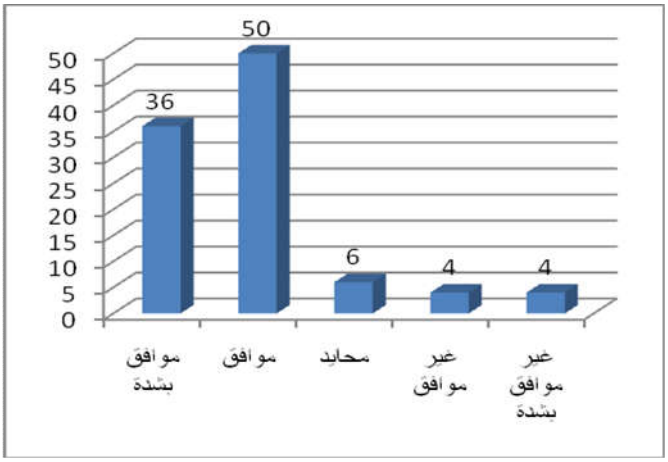
الجدول رقم (31): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والعشرين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	36	50	06	04	04
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والعشرين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(29): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والعشرين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (29) أن 86 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 86%، بينما 06 أفراد فقط أجابوا بمحايد و04 بغير موافق و04 بغير موافق بشدة.

- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات بشكل عام موضوع المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.1100 ومعامل اختلاف 23.93%، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

وتعتبر فعلا أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة خاصة في المؤسسات الكبيرة وذات الأنشطة المعقدة عائقا أمام عمل المراجع المالي لا سيما عند تحديد مستوى المخاطر ونطاق الفحص، وعلى المؤسسات أن تصمم لغرض النشاط الذي تقوم به نظاما للرقابة الداخلية يكون قادرا على السيطرة على الكم الكبير من العمليات والأحداث التي تقوم بها فضلا عن منع واكتشاف أي انحرافات وأخطاء يمكن أن تقع.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والعشرين.

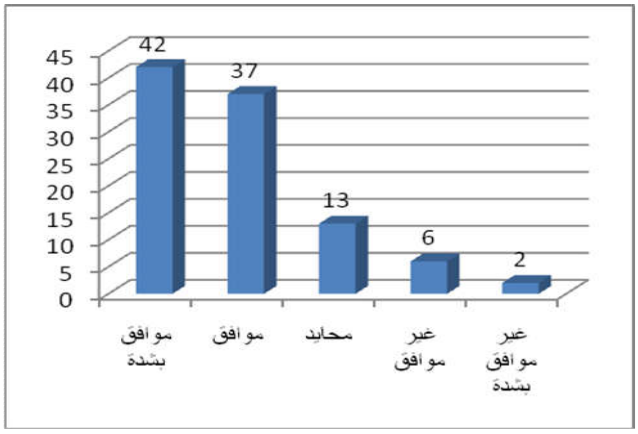
الجدول رقم (32): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والعشرين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	42	37	13	06	02
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والعشرين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(30): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والعشرين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (30) أن 79 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 79%، بينما 13 فردا فقط أجابوا بمحايد و06 بغير موافق و02 فرد أجابا بغير موافق بشدة.

- الاستخدام غير الجيد من قبل المراجعون في الجزائر للأدوات والتقنيات الكمية عند تطبيق خطوات وإجراءات عملية المراجعة كالمعاينة والإجراءات التحليلية وبحوث العمليات وغيرها، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.1200 ومعامل اختلاف 21.62%، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

ويعتبر استخدام هذه التقنيات بشكل جيد عند القيام بعملية المراجعة، من أهم العوامل التي تؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في عملية المراجعة، بالإضافة إلى تقديم نتائج تستند إلى أدلة إثبات موضوعية، وقد تضمنت معايير المراجعة الدولية معايير وإرشادات حول كيفية استخدام هذه التقنيات، مثل المعيار الدولي رقم 520 المتعلق بالإجراءات التحليلية والمعيار الدولي رقم 530 المتعلق باستخدام أسلوب المعاينة.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والعشرين.

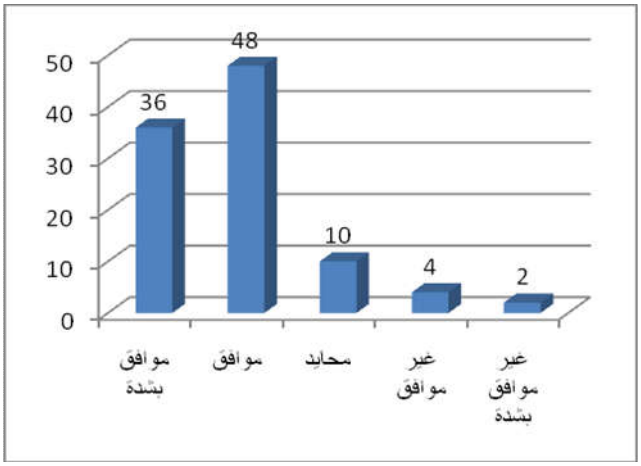
الجدول رقم (33): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والعشرين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	36	48	10	04	02
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والعشرين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(31): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والعشرين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

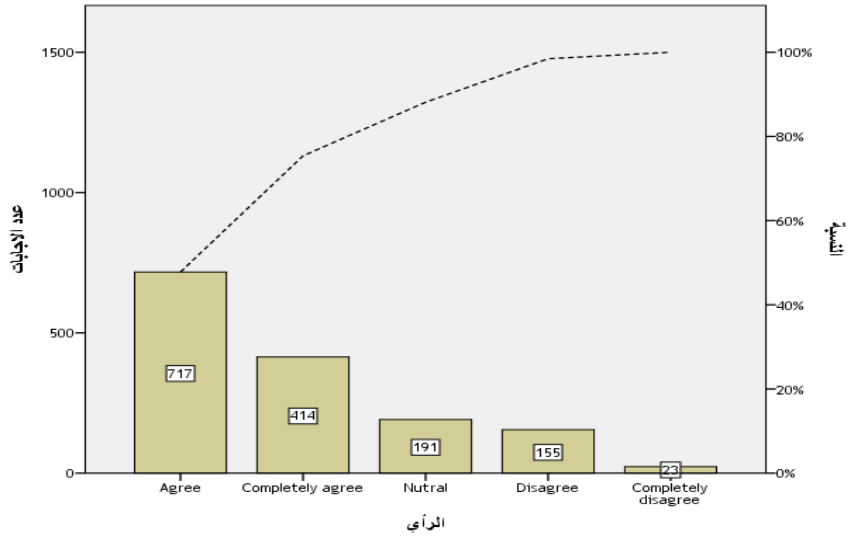
يتضح من خلال الرسم البياني رقم (31) أن 84 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 84%، بينما 10 أفراد فقط أجابوا بمحايد و04 غير موافق و 02 فرد أجابا بغير موافق بشدة.

هناك مشاكل ونقائص أخرى تعاني منها مهنة المراجعة المالية في الجزائر، وحسب آراء أفراد العينة لا تقل أهمية عن العناصر سابقة الذكر، من بينها عدم وجود تنظيم جيد بشكل عام لمهنة المراجعة المالية في الجزائر وغياب هيئة مستقلة تعمل على تطوير المهنة باستمرار، كما لا يتوفر للمهنة إطار متكامل لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني يغطيان جميع المراحل والإجراءات لعملية المراجعة، وضعف الاستقلالية لدى المراجعون وخاصة عند إعداد التقرير وإبداء الرأي، بالإضافة نقص كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في معالجة العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، فقد أظهرت النتائج الإحصائية لهذه الفقرات أن المتوسط الحسابي لها يقع في مجال الموافق، وتعتبر هذه المتوسطات ذات دلالة إحصائية لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

3.2 العرض البياني لنتائج المحور الثاني

تم رسم مخطط باريتو لعرض نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات الاستبيان المتعلق بتحديد أهم المشاكل التي تواجهها مهنة المراجعة المالية في الجزائر وكذا النقائص التي تحتوي عليها، حيث يمثل هذا المخطط عدد الإجابات لكل رأي لمجموع أفراد العينة ولكل الفقرات من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة وذلك كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم (32): نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الرسم البياني لإجابات أفراد العينة حول فقرات الاستبيان المتعلق بالمحور الثاني والمتمثل في تحديد وقياس أهم المشاكل التي تواجهها مهنة المراجعة المالية في الجزائر والنقائص التي تحتوي عليها، يتضح أن 1131 رأي إجابة كان بالإيجاب من أصل 1500 فيما يتعلق بفقرات هذا المحور أي بنسبة 75.40%.

تأتي الإجابة بموافق في المرتبة الأولى بعدد إجابات يبلغ 717 إجابة أي بنسبة 47.80%، ثم تأتي في المرتبة الثانية الإجابة بموافق بشدة التي يبلغ عدد الإجابات فيها 414 إجابة وبنسبة بلغت 27.60%، ثم تأتي الإجابة بمحايد في المرتبة الثالثة بعدد إجابات يبلغ 191 أي بنسبة 12.73%، بينما تأتي الإجابة بغير موافق في المرتبة الرابعة بعدد إجابات يبلغ 155 إجابة وبنسبة تبلغ 10.33%، أما غير موافق بشدة فإجاباتها ضئيلة بالمقارنة مع الإجابات السابقة، حيث يبلغ عدد الإجابات فيها 23 إجابة وبنسبة تبلغ 01.54%.

من خلال النتائج السابقة يتضح أن هناك تأييد من طرف غالبية أفراد العينة المدروسة على أنه فعلا توجد مشاكل تواجهها مهنة المراجعة المالية في الجزائر وكذلك احتوائها على بعض النقائص، والتي تضمنتها فقرات المحور الثاني.

3. عرض وتحليل نتائج الاستبيان للمحور الثالث

يتم عرض وتحليل نتائج الإجابات على الاستبيان الخاص بالمحور الثالث من خلال الآتي:

1.3 العرض الجدولي لنتائج استبيان المحور الثالث

من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثاني، تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول رقم (34).

الجدول رقم (34): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	الاتجاه
28	يمكن تطبيق معايير المراجعة الدولية بعد تكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر	4.2100	0.71485	16.98	16.927	0,000	موافق بشدة
29	تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين من خلال اعتماد تدريس المناهج الدولية في المعاهد والجامعات الجزائرية	4.3400	0.74155	17.09	18.070	0,000	موافق بشدة
30	تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج	4.4200	0.69892	15.81	20.317	0,000	موافق بشدة
31	تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال إعادة النظر في كيفية منح التراخيص لمزاولة المهنة وتنظيم المكاتب	4.2300	0.70861	16.75	17.358	0,000	موافق بشدة
32	دعم استقلال المراجعين ودراسة العوامل المؤثرة للتقليل من تأثيرها على الاستقلالية	4.2800	0.73964	17.28	17.306	0,000	موافق بشدة
33	إلزام المراجعين استخدام الأساليب الكمية بشكل جيد في عملية المراجعة وتطوير المهارات المتعلقة بهذا الاستخدام	4.2100	0.62434	14.83	19.381	0,000	موافق بشدة
34	تقييم مخاطر المراجعة بشكل جيد من طرف المراجعين بالاعتماد على إرشادات معايير المراجعة الدولية	4.1000	0.59459	14.50	18.500	0,000	موافق
35	ربط الدراسات الأكاديمية المتعلقة بالمراجعة في الجامعة بالممارسة الميدانية لحل المشاكل المتعلقة بالمهنة	4.5300	0.50161	11.07	30.502	0,000	موافق بشدة
36	التركيز على تدريس معايير المراجعة الدولية في البرامج الدراسية لمقياس المراجعة بالجامعات الجزائرية	4.4400	0.60836	13.70	23.670	0,000	موافق بشدة
37	إنشاء لجان المراجعة وتفعيل دورها في تسيير علاقات الأطراف المتعاقدة المتمثلة في المساهمين، الإدارة والمراجعين	4.1200	0.84423	20.49	13.266	0,000	موافق
38	إعداد مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني وتشجيع المراجعين على الالتزام بها	4.2800	0.79239	18.51	16.154	0,000	موافق بشدة
39	ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب مراجعة دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية من أجل الاستفادة من معارفهم وخبراتهم المهنية	4.2100	0.70058	16.64	17.271	0,000	موافق بشدة
40	محاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية	4.4400	0.68638	15.46	20.980	0,000	موافق بشدة
	المحور الثالث	4.2931	0.36796	08.57	35.141	0,000	**موافق بشدة**

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

2.3 تحليل نتائج استبيان المحور الثالث

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (34) حول فقرات المحور الثالث، الذي يهدف إلى تحديد مجالات وآليات تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر أخذا بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية، يتبين أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على غالبية الآليات المقترحة لتحسين وتطوير مهنة المراجعة المالية في الجزائر والتي تضمنتها فقرات هذا المحور، وقد تراوحت آرائهم بين الموافق والموافق بشدة حيث يقدر المتوسط الحسابي لهذا المحور 4.2931 ومعامل اختلاف 08.57% الذي يعكس درجة التوافق والانسجام في آراء أفراد العينة حول الآليات المقترحة لتحسين المهنة، كما أن قيمة المتوسط الحسابي تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

وقد تم التركيز في إجابات الأفراد حول المحور الثالث على ما يلي:

- يمكن تطبيق معايير المراجعة الدولية بعد تكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة 4.2100 والذي يقع في اتجاه الموافق بشدة، بينما يبلغ معامل الاختلاف 16.98% الذي يعكس مدى التوافق والانسجام في آراء أفراد العينة حول هذه الفقرة، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لهذه الفقرة تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

حيث تتضمن عملية التكييف الأخذ في الاعتبار القوانين والمعايير المنظمة للمهنة في الجزائر الصادرة عن الهيئات المهنية وكذلك التركيز على المعايير الدولية الأكثر أهمية كأدلة الإثبات واستخدام أعمال الآخرين والمعايير المتعلقة بالتخطيط وتقييم المخاطر وغيرها.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والعشرين.

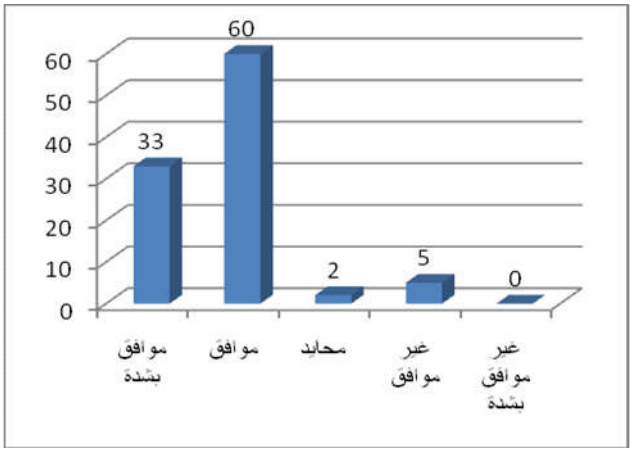
الجدول رقم (35): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والعشرين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	33	60	02	05	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والعشرين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(33): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والعشرين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (33) أن 93 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 93%، بينما 05 أفراد فقط أجابوا بغير موافق و02 فرد أجابا بمحايد.

- تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين من خلال اعتماد تدريس المناهج الدولية في المعاهد والجامعات الجزائرية، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.3400 الذي يقع في مجال الموافق بشدة، بينما معامل الاختلاف 17.09%، كما أن قيمة المتوسط الحسابي تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

فحسب القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر يجب على المترشحين للحصول على شهادة محافظ الحسابات أن يكونوا حائزين على شهادة جامعية، وبالتالي يجب على حامل هذه الشهادة أن يملك مؤهلات علمية للدخول في المهنة خاصة ما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والعشرين.

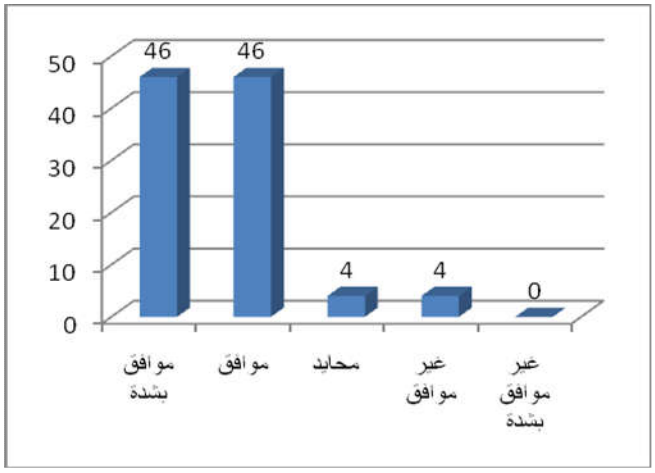
الجدول رقم (36): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والعشرين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	46	46	04	04	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والعشرين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(34): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والعشرين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (34) أن 92 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 92%، بينما 04 أفراد فقط أجابوا بمحايد و04 بغير موافق.

- تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج، خاصة إذا تمت هذه التربصات في إطار عقد اتفاقيات مع منظمات وهيئات دولية ذات علاقة واهتمام بمعايير المراجعة الدولية وكذلك مكاتب مراجعة دولية، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة 4.4200 والذي يقع في مجال الموافق بشدة، أما معامل الاختلاف فيبلغ 15.81% والذي يعكس تجانس وتوافق آراء أفراد العينة المدروسة حول مضمون هذه الفقرة، كما أن قيمة المتوسط الحسابي تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثلاثون.

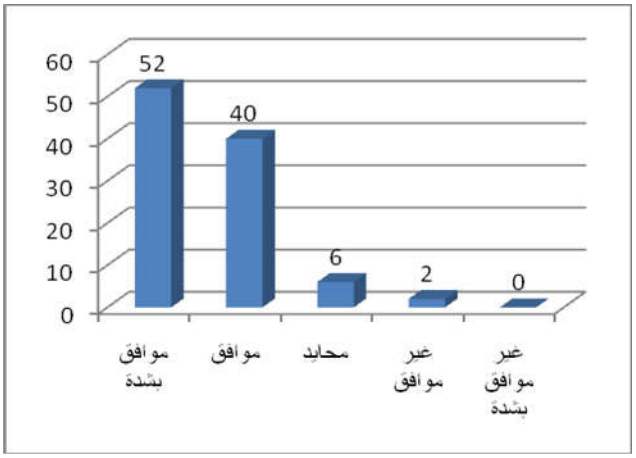
الجدول رقم (37): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثلاثون

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	52	40	06	02	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثلاثون بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(35): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثلاثون



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (35) أن 92 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 92%، بينما 06 أفراد فقط أجابوا بمحايد و02 بغير موافق.

- تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال إعادة النظر في كيفية منح التراخيص لمزاولة المهنة وتنظيم المكاتب، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.2300 وهو في اتجاه الموافق بشدة، بينما معامل الاختلاف يبلغ 16.75% والذي يبين أن هناك توافق في الآراء لأفراد العينة حول مضمون هذه الفقرة، كما أن قيمة المتوسط الحسابي تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

وتكمن عملية إعادة النظر في كيفية منح التراخيص من خلال التركيز على ضرورة تحديد وضبط شروط الدخول لممارسة المهنة من الناحية العلمية والعملية للشخص الذي يرغب في الدخول لممارسة المهنة، بينما تكمن عملية إعادة النظر في تنظيم المكاتب من خلال تفعيل عملية الالتزام بما ورد في المرسوم التنفيذي رقم 11- 31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب محافظي الحسابات، بالإضافة إلى الاهتمام بتنظيم المكتب من ناحية الأفراد والرقابة على العمليات غير الشرعية.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والثلاثين.

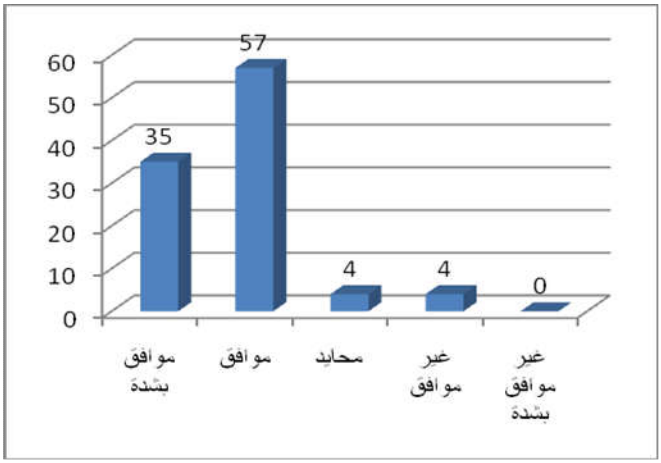
الجدول رقم (38): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والثلاثين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	35	57	04	04	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والثلاثين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(36): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الواحدة والثلاثين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (36) أن 92 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 92%، بينما 04 أفراد فقط أجابوا بمحايد و04 بغير موافق.

- دعم استقلال المراجعين من خلال إجراء الدراسات والبحوث التي تتناول دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المراجعين بهدف التقليل من تأثيرها كمستوى الأتعاب وتقديم الخدمات الاستشارية والمنافسة بين مكاتب المراجعة، حيث يمثل معيار الاستقلالية جوهر عملية المراجعة وكل دول العالم تركز بشكل كبير على هذا المعيار في عملية المراجعة، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.2800 الذي يقع في اتجاه الموافق بشدة، بينما يقدر معامل الاختلاف 17.28% الذي يبين توافق وتجانس آراء أفراد العينة المدروسة حول ضرورة دعم استقلال المراجعين كآلية لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر، كما أن قيمة المتوسط الحسابي تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية والثلاثين.

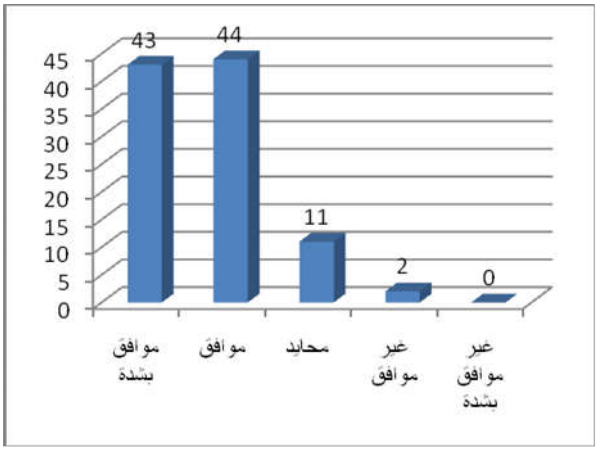
الجدول رقم (39): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية والثلاثين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	43	44	11	02	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية والثلاثين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(37): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثانية والثلاثين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (37) أن 87 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 87%، بينما 11 فردا فقط أجابوا بمحايد و02 بغير موافق.

- إلزام المراجعين استخدام الأساليب الكمية بشكل جيد في عملية المراجعة وتطوير المهارات المتعلقة بهذا الاستخدام، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.2100 الذي يقع في اتجاه الموافق بشدة، بينما معامل الاختلاف يبلغ 14.83% والذي يبين تجانس وتوافق الآراء لأفراد العينة المدروسة حول مضمون الفقرة، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

وقد احتوت المعايير الدولية للمراجعة على كيفية استخدام بعض هذه الأدوات في عملية المراجعة كأسلوب المعاينة في المعيار الدولي رقم 530 والإجراءات التحليلية في المعيار الدولي رقم 520، لذلك يجب على المنظمات والهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر إلزام المراجعين باستخدام هذه الأساليب وتوفير آليات تطوير المهارات المتعلقة باستخدامها لما لذلك من دور في تحسين أداء عملية المراجعة من خلال تحسين كفاءتها.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والثلاثين.

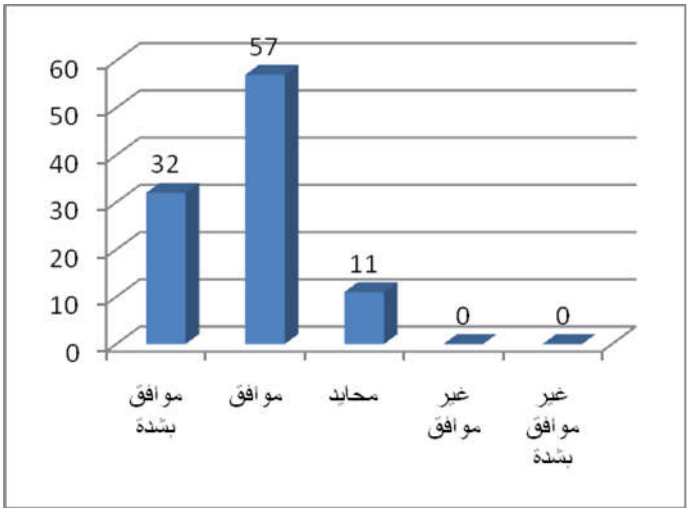
الجدول رقم (40): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والثلاثين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	32	47	11	00	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والثلاثين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(38): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثالثة والثلاثين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (38) أن 89 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 89%، بينما 11 فردا فقط أجابوا بمحايد.

- ربط الدراسات الأكاديمية المتعلقة بالمراجعة في الجامعة بالممارسة الميدانية لحل المشاكل المتعلقة بالمهنة، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة 4.5300 والذي يقع في مجال الموافق بشدة، بينما معامل الاختلاف يبلغ 11.07% والذي يعني وجود توافق في آراء أفراد العينة حول هذه الفقرة، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

تعتبر عملية ربط المهنة بالدراسات الأكاديمية من الأساليب والآليات المناسبة لتحسين أداء مهنة المراجعة وتطويرها خاصة ما يتعلق بتطبيق معايير المراجعة الدولية، ويمكن تجسيد ذلك من خلال عقد الاتفاقيات بين الجامعة وشركات أو مكاتب محافظة الحسابات، وهذا بهدف معالجة مختلف المشاكل التي تواجهها المهنة والنقائص التي تحتوي عليها وكيفيات تطبيق معايير المراجعة الدولية وإرشاداتها.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الخامسة والثلاثين.

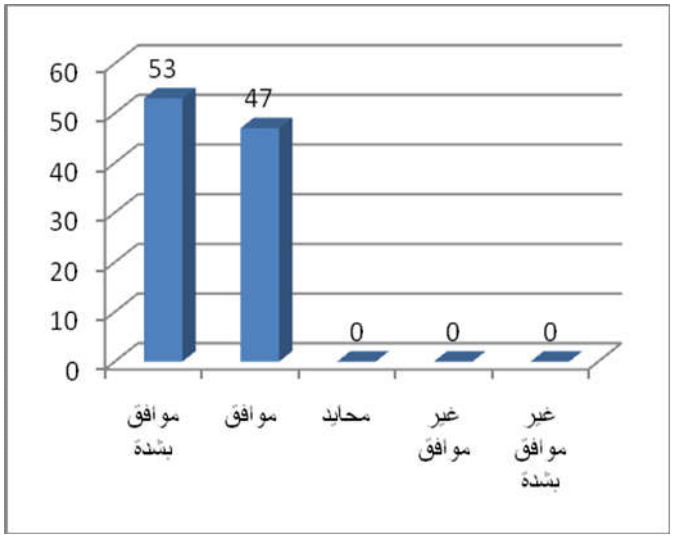
الجدول رقم (41): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الخامسة والثلاثين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	53	47	00	00	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الخامسة والثلاثين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(39): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الخامسة والثلاثين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (39) أن كل أفراد العينة أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 100%.

- التركيز على تدريس معايير المراجعة الدولية في البرامج الدراسية لمقياس المراجعة بالجامعات الجزائرية، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة 4.4400 وهي قيمة تقع في مجال الموافق بشدة، بينما معامل الاختلاف يبلغ 13.70% الذي يفسر اتفاق أفراد العينة حول مضمون هذه الفقرة، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

ويتم التركيز على تدريس معايير المراجعة الدولية من خلال إدراجها في البرامج الدراسية لمقياس المراجعة بالجامعة وإجراء الدراسات والبحوث المعمقة على هذه المعايير الدولية وإرشاداتها وكيفية تطبيقها في الممارسة الميدانية لمهنة المراجعة في الجزائر.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والثلاثين.

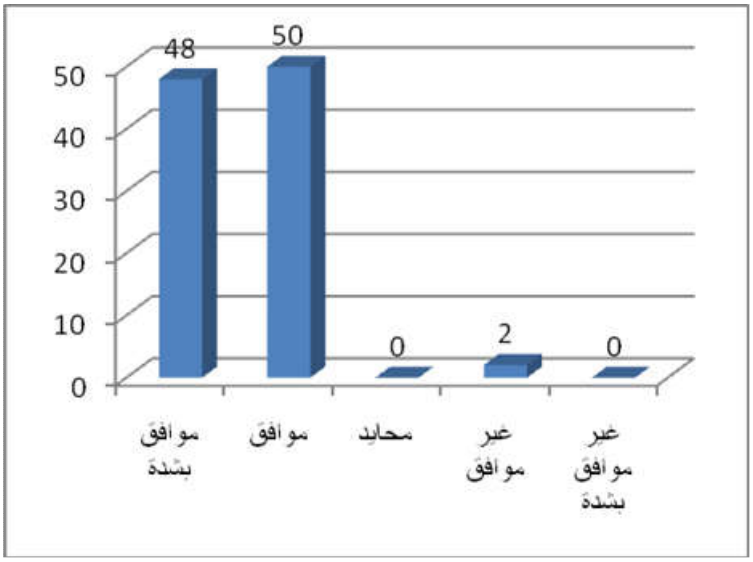
الجدول رقم (42): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والثلاثين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	48	50	00	02	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والثلاثين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(40): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة والثلاثين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (40) أن 98 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 98%، بينما 02 فرد فقط أجابا بغير موافق.

- إعداد مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني وتشجيع المراجعين على الالتزام بها، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة 4.2800 ومعامل اختلاف 18.51%، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

فمن بين محددات مستوى أداء مهنة المراجعة مدى الالتزام بمعايير المراجعة وكذلك قواعد وأخلاقيات السلوك المهني، حيث تؤثر أخلاقيات السلوك المهني المتمثلة في الموضوعية، الاستقامة، الأمانة، النزاهة والشفافية وغيرها على جودة أداء مهنة المراجعة من حيث الإجراءات وكذلك نتائج عملية المراجعة.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والثلاثين.

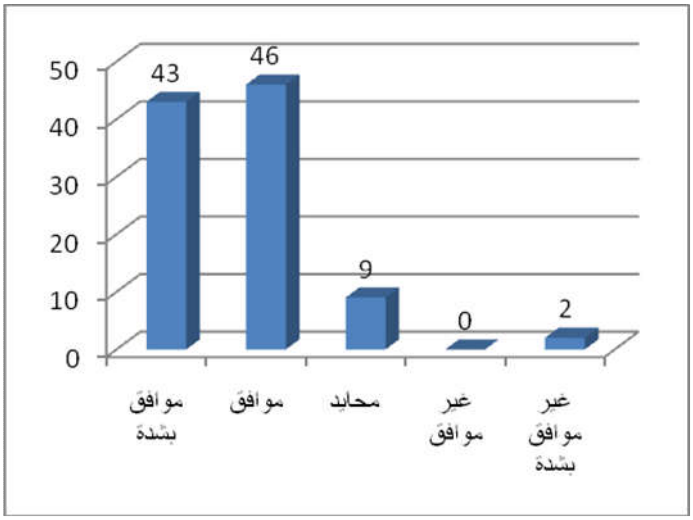
الجدول رقم (43): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والثلاثين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	43	46	09	00	02
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والثلاثين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(41): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة والثلاثين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (41) أن 89 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 89%، بينما 09 أفراد فقط أجابوا بمحايد و02 بغير موافق بشدة.

- ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب مراجعة دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية من أجل الاستفادة من معارفهم وخبراتهم المهنية، حيث يبلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة 4.2100 ومعامل اختلاف يبلغ 16.64%، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

ويمكن تجسيد هذه العلاقات عن طريق فتح فروع لمكاتب دولية في الجزائر مثل ما هو موجود في المملكة العربية السعودية مثلا، كمكتب إرنست ويونغ الدولي أو كيه بي إم مجي وغيرهم، لما يمكن أن يكون لهذه المكاتب الدولية من دور في تحسين أداء مهنة المراجعة محليا وتطويرها محليا.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والثلاثين.

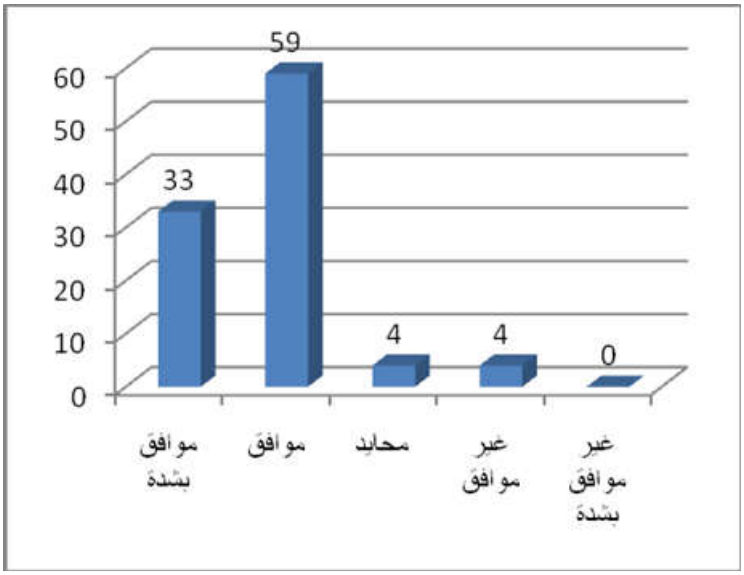
الجدول رقم (44): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والثلاثين

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	33	59	04	04	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والثلاثين بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(42): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة التاسعة والثلاثين



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (42) أن 92 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 92%، بينما 04 أفراد فقط أجابوا بمحايد و04 بغير موافق.

- محاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية، وذلك من خلال إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية في هذا الشأن وتجسيدها من خلال عقد اتفاقيات التعاون وتبادل المعارف والخبرات بين الدول في مجال المراجعة، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة 4.4400، بينما يبلغ معامل الاختلاف 15.46% والذي يعكس تجانس وتقارب آراء أفراد العينة حول هذه الفقرة، كما أن قيمة هذا المتوسط تعتبر معنوية إحصائيا لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

الجدول الموالي يبين نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأربعون.

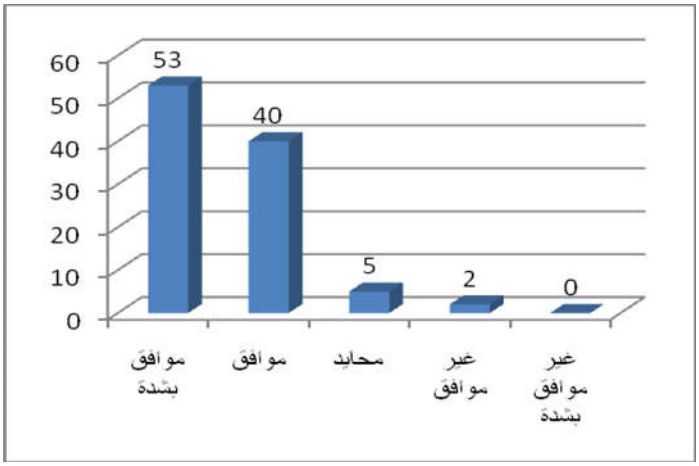
الجدول رقم (45): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأربعون

رأي الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عدد الإجابات	53	40	05	02	00
المجموع	100				

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتم عرض نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأربعون بيانيا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(43): نتائج إجابات أفراد العينة حول الفقرة الأربعون



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من خلال الرسم البياني رقم (35) أن 93 فردا أجابوا بالإيجاب على هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 93%، بينما 05 أفراد فقط أجابوا بمحايد و02 بغير موافق.

بالإضافة إلى الآليات سابقة الذكر لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر، هناك آليات أخرى لا تقل أهمية عن الأولى حسب آراء أفراد العينة، تتمثل فيما يلي:

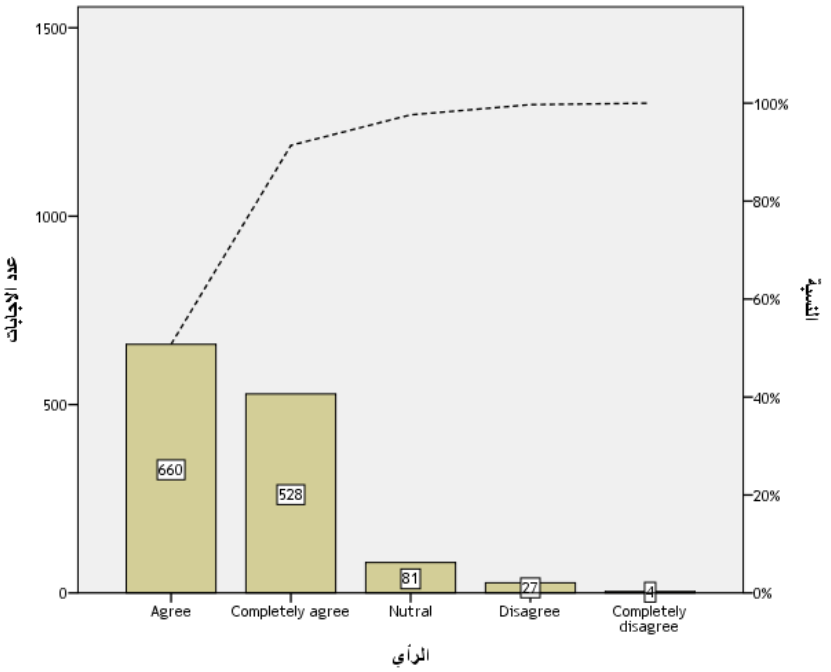
- إنشاء لجان المراجعة وتفعيل دورها في تسيير العلاقات بين أصحاب المؤسسة والإدارة والمراجع وكذلك المراجع الداخلي، فبالإضافة إلى دور لجنة المراجعة في مجال حوكمة الشركات، تساهم أيضا في تحسين أداء المراجعة من خلال التقليص من فجوة التوقعات عن طريق تحسين المعلومات المالية التي تهم الأطراف ذات العلاقة والتخفيض من مخاطر عدم تماثل المعلومات.
- العمل على تقييم مخاطر المراجعة بشكل جيد من طرف المراجعين باعتبارها أحد العوامل المحددة لجودة الأداء المهني للمراجع، ويتم ذلك بالاعتماد على إرشادات معايير المراجعة الدولية في المعيار رقم 315 بعنوان فهم نشاط المؤسسة ومحيطها وتقييم المخاطر.

وقد أظهرت النتائج الإحصائية للفقرتين السابقتين أن المتوسط الحسابي لهما يقع في مجال الموافق، وتعتبر قيمة كل من المتوسطين ذات دلالة إحصائية لأن مستوى دلالتها يقدر بالقيمة 0.000.

3.3 العرض البياني لنتائج استبيان المحور الثالث

تم رسم مخطط باريتو لعرض نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور المتعلق بالآليات الممكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة في الجزائر بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية، حيث يمثل هذا المخطط عدد الإجابات لكل رأي من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة لمجموع أفراد العينة ولكل الفقرات وذلك كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم (44): نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث



المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الرسم البياني لإجابات أفراد العينة حول فقرات الاستبيان المتعلقة بالمحور الثالث والمتمثل في تحديد الآليات التي يمكن من خلالها تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر أخذا بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية، يتضح أن 1188 رأي من أصل 1300 كانت بالإيجاب حول مضمون هذه الفقرة، أي بنسبة تبلغ 91.38%.

تأتي الإجابة بموافق بشدة في المرتبة الأولى بعدد إجابات يبلغ 660 إجابة أي بنسبة تبلغ 50.77%، ثم تأتي في المرتبة الثانية الإجابة بموافق التي يبلغ عددها 528 إجابة وبنسبة بلغت 40.62%، ثم تأتي الإجابة بمحايد في المرتبة الثالثة بعدد إجابات يبلغ 81 أي بنسبة تبلغ 06.23%، بينما تأتي الإجابتين المتبقيتين غير موافق وغير موافق بشدة بنسبتين ضئيلتين بالمقارنة مع الإجابات السابقة، حيث يبلغ عدد الإجابات 27 و04 لكل منهما على التوالي، أي بنسب تبلغ 02.08% و 00.30% على التوالي.

من خلال النتائج السابقة يتضح أن غالبية أفراد العينة المدروسة ترى بأن الآليات المقترحة التي تضمنتها فقرات المحور الثالث تساهم في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها.

المطلب الخامس: الاختبارات الإحصائية

يتم من خلال هذا المطلب إجراء بعض الاختبارات الإحصائية، وذلك حسب أهداف الدراسة، حيث يتم حساب معاملات الارتباط بين محاور الدراسة، وكذلك إجراء اختبار كاي مربع للاستقلالية بين كل من المتغيرين الوصفيين الخبرة وطبيعة العمل، بالإضافة إلى إجراء اختبار فرق المتوسطين لكل إجمالي محور من الدراسة حسب طبيعة العمل.

1. حساب معاملات الارتباط بين محاور الدراسة

من أجل دراسة إمكانية وجود العلاقة بين المحاور ومعرفة أي المحورين الأكثر ارتباطا، يتم حساب معاملات الارتباط كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (46): معاملات الارتباط بين المحاور

	الارتباطات (معامل ارتباط بيرسون)		
	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	1	0.94	0.399
المحور الثاني	0.94	1	0.526
المحور الثالث	0.399	0.526	1
حجم العينة	100	100	100

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن العلاقة بين المحاور الثلاثة طردية، كما يلاحظ أن المحورين الثاني والثالث هما الأكثر ارتباطا وذو دلالة إحصائية، حيث تقدر قيمة معامل الارتباط بينهما بنسبة 52,6% ومستوى دلالتها 0.000 وهي قيمة أقل من 0.01، بينما المحورين الأول والثاني هما الأقل ارتباطا حيث تقدر قيمة معامل الارتباط بينهما بنسبة 09.4%.

يفسر الارتباط القوي بين المحور الأول والثاني على أن إجابة أفراد العينة بالإيجاب على فقرات المحور الأول والمتعلق بأهمية معايير المراجعة الدولية كمرجعية يمكن الاعتماد عليها في عملية تحسبن أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها يعني الإجابة بالإيجاب أيضا حول فقرات المحور الثالث والتي تهدف إلى اقتراح الآليات الكفيلة بتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر بالاعتماد على هذه المعايير الدولية والتي اعتبرت ذات أهمية.

بينما يفسر الارتباط الضعيف بين المحور الأول والثاني هو أن الإجابة على فقرات المحور الثاني والمتعلق بالمشاكل التي تعاني منها مهنة المراجعة المالية في الجزائر وكذلك النقائص التي تحتوي عليها، ليست لها علاقة تماما بايجابات الأفراد حول فقرات المحور الأول والمتعلق بأهمية معايير المراجعة الدولية.

2. دراسة العلاقة بين الخبرة وطبيعة العمل باستخدام كاي مربع للاستقلالية

لإجراء اختبار كاي مربع يتم وضع فرض العدم H_0 لا توجد علاقة في الإجابات بين الخبرة وطبيعة العمل، بينما الفرض البديل H_1 توجد علاقة في الإجابات بين الخبرة وطبيعة العمل.

الجدول الموالي يعرض قراءة مزدوجة بين الخبرة في مجال المراجعة وطبيعة العمل لإجابات أفراد العينة.

الجدول رقم (47): الجدول المزدوج لتوزيع إجابات أفراد العينة حسب الخبرة وطبيعة العمل

		طبيعة العمل		المجموع
		أكاديمي	مهني	
الخبرة	أقل من 05 سنوات	16	10	26
	من 05 إلى 10 سنوات	18	19	37
	أكبر من 10 سنوات	14	23	37
المجموع		48	52	100

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (48) يعطي قيمة كاي مربع ومستوى المعنوية.

الجدول رقم (48): جدول كاي مربع للاستقلالية

قيمة كاي مربع	درجة الحرية	مستوى الدلالة	حجم العينة
3,446	2	0,178	100

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم 48 يعطي قيمة كاي مربع تساوي 3,446 واحتمال المعنوية يساوي 0.178 وهي قيمة أكبر من 0.05، وبالتالي نقبل فرض العدم H_0 القاضي بعدم وجود علاقة فيما يخص الإجابات بين الخبرة في مجال المراجعة وطبيعة العمل ونرفض الفرض البديل H_1 .

3. اختبار فرق المتوسطين لكل إجمالي محور من الدراسة حسب طبيعة العمل

يتم اختبار فرق المتوسطين لعينتين مستقلتين وذلك بوضع فرض العدم H_0 لا توجد فروق بين متوسطي إجابات أفراد العينة تبعا لطبيعة العمل، بينما الفرض البديل H_1 توجد فروق بين متوسطي إجابات أفراد العينة تبعا لطبيعة العمل.

يوضح الجدول الموالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حسب طبيعة العمل لكل محور من المحاور الثلاثة.

الجدول رقم (49): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور حسب طبيعة العمل

	طبيعة العمل	عدد الأفراد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور الأول	أكاديمي	48	4.170139	0.3762129
	مهني	52	4.075321	0.4438087
المحور الثاني	أكاديمي	48	3.886111	0.4906614
	مهني	52	3.905128	0.3506225
المحور الثالث	أكاديمي	48	4.314103	0.4263254
	مهني	52	4.273669	0.3074711

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات SPSS

كما يوضح الجدول رقم (50) الموالي اختباري التجانس ومقارنة المتوسطات عن طريق اختبار t.

الجدول رقم (50): اختبار فرق المتوسطين لكل إجمالي محور من الدراسة حسب طبيعة العمل

	مستوى الدلالة لفرق المتوسطين
المحور الأول	0.254
المحور الثاني	0.823
المحور الثالث	0.586

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (50)، يتبين أن احتمالات المعنوية لاختبار ستودنت هي 0.254، 0.823 و0.586 للمحور الأول، الثاني والثالث على الترتيب، وهي قيم أكبر من 0.05، وبالتالي نقبل فرض العدم H_0 القاضي بعدم وجود اختلاف في الآراء عند الإجابة على الفقرات لكل محور وذلك حسب طبيعة العمل إن كان مهني أو أكاديمي، ونرفض الفرض البديل H_1.

خلاصة الفصل الرابع

من خلال الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر وأكاديميين بالجامعة في مجال المحاسبة والمراجعة، يتضح أن هناك تأييد لدى غالبية العينة المدروسة حول أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها من خلال تحقيق العديد من المزايا، كدعم استقلالية المراجعين وتخفيض مخاطر إبداء الرأي، وكذلك تفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، كما تمكن عملية تطبيق معايير المراجعة الدولية من زيادة الثقة في المعلومات المالية المراجعة للمؤسسات مما يؤدي إلى تشجيع الاستثمار ومساعدة الجزائر في الانضمام إلى الهيئات والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة.

هناك اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول وجود عدد من المشاكل تواجهها مهنة المراجعة المالية في الجزائر، تتمثل هذه المشاكل في أن برامج التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة المراجعة في الواقع والإشراك غير الفعال للفئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة، وكذلك نقص كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في تسجيل العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي وضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات، كما تحتوي مهنة المراجعة في الجزائر على بعض النقائص تتمثل في حاجة المهنة إلى إطار متكامل يتضمن معايير للمراجعة ومدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني وكذا غياب هيئة مستقلة تقوم بتطوير مهنة المراجعة، بالإضافة إلى ضعف استقلالية المراجعين والاستخدام غير الجيد للأساليب الكمية في عملية المراجعة.

يمكن تحسين أداء مهنة المراجعة في الجزائر عن طريق تحسين مستوى التأهيل العلمي والعملي للمراجعين خاصة ما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية، من خلال تدريس المناهج الدولية وتجسيد وتفعيل سياسة التربصات بالخارج، وكذلك دعم استقلال المراجعين من خلال دراسة العوامل المؤثرة في ذلك وربط الدراسات الأكاديمية بالممارسة الميدانية لحل المشاكل المتعلقة بالمهنة، بالإضافة إلى ربط علاقات لمكاتب المراجعة المحلية مع مكاتب مراجعة أجنبية خاصة تلك التي تعتمد معايير المراجعة الدولية للاستفادة من خبراتهم ومعارفهم ومحاولة الاستفادة من تجارب بعض الدول التي نجحت في تطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تهدف عملية المراجعة إلى تحقيق مستويات مقبولة من الثقة في الخدمات التي تقدمها، فهي تؤدي دور مهم في توفير المصداقية على المعلومات المالية في القوائم المالية للمؤسسات، بهدف اتخاذ القرارات المختلفة والمفيدة بالنسبة لأصحاب هذه القرارات.

لضمان تحقيق أهداف المراجعة، يجب أن تتم هذه الأخيرة حسب معايير متفق عليها تبين مدى حرص المراجعون في تقديم أفضل أداء مهني، وقد وضعت أغلب دول العالم عن طريق المنظمات والهيئات المشرفة على تنظيم المهنة فيها معايير وقواعد للسلوك المهني في المراجعة يجب على المراجعون المهنيون الالتزام بها في كل مراحل عملية المراجعة.

تعتبر معايير المراجعة الدولية الصادرة عن لجنة ممارسة المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، مرشد ودليل للأكاديميين والمهنيين لأجل وضع وإعداد معايير محلية تأخذ بعين الاعتبار تلك المعايير الدولية، بحيث تكون هذه المعايير المحلية كافية لضبط الممارسة الميدانية لمهنة المراجعة المالية وتحسينها، وقد اعتمدت غالبية الدول في العالم على معايير المراجعة الدولية في إعداد وصياغة معايير وقواعد لممارسة المهنة فيها.

تم وضع ثلاث فرضيات للدراسة انبثقت من الإشكالية المطروحة وقد أظهرت نتائج إجابات أفراد العينة من خلال الدراسة الميدانية ما يأتي:

تعتبر معايير المراجعة الدولية مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في صياغة ووضع معايير محلية لأداء عملية المراجعة، بهدف تحسين أداء مهنة المراجعة في الجزائر وتطويرها، ويدعم أفراد العينة المدروسة رأيهم في أن تطبيق هذه المعايير الدولية يمكن أن يحقق العديد من المزايا، من خلال التحسين من قدرة مكاتب المراجعة المالية في الجزائر على مراجعة حسابات المؤسسات الوطنية والأجنبية والمنافسة على المستوى الدولي عند تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، وكذلك المساهمة في دعم استقلالية المراجعين وتخفيض المخاطر المتعلقة بإبداء الرأي، بالإضافة إلى تسهيل تداول أسهم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الأسواق المالية الدولية وانضمام الجزائر إلى الهيئات والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

تعاني مهنة المراجعة المالية في الجزائر من بعض المشاكل تتمثل في أن برامج التعليم بالجامعات في مجال المحاسبة والمراجعة لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية للمهنة، وكذلك ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات وضعف كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في تسجيل العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى عدم كفاية أتعاب المراجعة إلى حجم الأعمال التي يقوم بها المراجعون والمسؤوليات التي يتحملونها، كما تحتوي

المراجعة المالية في الجزائر على بعض النقائص تتمثل في حاجة المهنة إلى تنظيم جيد يتطلب دور أكبر للهيئات والمنظمات المهنية المحلية في ذلك، كما تحتاج المهنة في الجزائر إلى إطار متكامل للمعايير المهنية ومدونة متكاملة للسلوك المهني، بالإضافة إلى ضعف الاستقلالية أحيانا لدى المراجعون وعدم الاستخدام الجيد للأساليب الكمية العلمية في مجال المراجعة وغيرها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

هناك آليات يمكن اقتراحها لأجل تحسين وتطوير مهنة المراجعة في الجزائر، ويتم ذلك من خلال تطبيق معايير المراجعة الدولية التي تتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر، بالإضافة إلى تحسين مستوى التأهيل العلمي والعملي للمراجعين من خلال اعتماد تدريس المناهج الدولية في المعاهد والجامعات الجزائرية وتجسيد وتفعيل سياسة التربصات بالخارج، كما يجب العمل على دعم استقلال المراجعين وإلزامهم استخدام الأساليب الكمية العلمية الحديثة بشكل جيد خلال عملية المراجعة، وكذلك ربط الدراسات الأكاديمية بالممارسة الميدانية لحل المشاكل المتعلقة بالمهنة مع التركيز على تدريس المناهج الدولية في الجامعات الجزائرية، وبالتالي نعتبر أن الفرضية الثالثة صحيحة أيضا.

نتائج الدراسة

ومن خلال عرض الإطار المفاهيمي والتطبيقي للمراجعة المالية وكذلك معايير المراجعة الدولية وأهميتها في تحسين أداء المهنة في الجزائر، وبالإضافة عرض الإطار القانوني والتنظيمي للمراجعة المالية في الجزائر وكذا الاستبيان الموزع على عدد من الأكاديميين المهتمين بالمهنة والمهنيين في مجال المراجعة، أظهرت نتائج الدراسة النظرية والميدانية النتائج الآتية:

1. تحتوي مهنة المراجعة على إطار نظري ينظم ويحدد الممارسة العملية لها، من خلال المفاهيم المتعلقة بالمراجعة، وكذلك أهمية المراجعة وأهدافها بالنسبة لكل الأطراف ذات العلاقة بها، بالإضافة إلى الإطار النظري للمعايير المهنية.
2. تحتوي مهنة المراجعة على إطار تطبيقي يحدد ما يأتي:

- الخطوات العملية التي يجب على المراجع إتباعها لتنفيذ عملية المراجعة، من خلال التخطيط والإشراف على المساعدين، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة.
- الإجراءات العملية الواجب إتباعها عند مراجعة العناصر والمعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية للمؤسسات كالاستثمارات والمخزونات ورؤوس الأموال وغيرها، وكذلك مراجعة الدورات المختلفة التي يقوم على أساسها نشاط المؤسسة كدورة المشتريات ،المبيعات، التمويل، الأجور وغيرها.

- الأدوات الكمية والإحصائية التي يمكن استخدامها لأداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، كاستخدام الإجراءات التحليلية وأسلوب المعاينة وتقنيات بحوث العمليات، بالإضافة إلى أدوات دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات، كخرائط التدفق وقوائم الاستقصاء.

3. يتطلب القيام بعملية المراجعة توفر الكفاءة العلمية في الشخص المهني، من خلال الحصول على الشهادة العلمية حسب القوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات المنظمة للمهنة، بالإضافة إلى المعرفة الكافية بالعلوم والمجالات ذات العلاقة بالمهنة، كالمحاسبة، الضرائب، الإعلام الآلي، الإحصاء، وكذالك الإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية الصادرة عن الهيئات الدولية.

4. هناك مجموعة من التطورات الحاصلة في مجال المراجعة أخذت أبعادا مختلفة في التأثير على مهنة المراجعة على المستوى الدولي، كفجوة التوقعات بين توقعات الأطراف المستفيدة من الخدمات المهنية المقدمة لمستوى الأداء وبين الأداء الفعلي الذي يقوم به المراجعون فعلا، الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتأثيرهما على رأي المراجع، جودة المراجعة، استقلالية المراجع وتحديد أتعابه.

5. لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في أي دولة يجب معرفة المستوى الذي وصلت إليه المهنة، وبالتالي التعرف على المشاكل والنقائص التي تواجه القائمين على أدائها والتي تنعكس آثارها على أداء المراجع بصفة خاصة والمهنة بصفة عامة، وبالنظر إلى واقع المهنة في الجزائر فإنها تعاني من بعض المشاكل والنقائص، تتمثل فيما يأتي:

- تحتاج مهنة المراجعة المالية إلى معايير متكاملة تغطي جميع جوانب ومراحل عملية المراجعة، كالمعايير المتعلقة بكيفية استخدام أعمال الآخرين كاستخدام عمل المراجع الداخلي، أو استخدام عمل خبير والاستفادة من خبرته في مجالات معينة غير المحاسبة والمراجعة أثناء القيام بعملية المراجعة، وكذلك المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات والأدوات الكمية المستخدمة في ذلك كالإجراءات التحليلية وغيرها.

- معايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة في الجزائر لا تتضمن الإرشادات اللازمة لكيفية استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية رغم أهميتها خصوصا في ظل التزايد الكبير والهام وكبر حجم نشاط المؤسسات، والذي خصصت له معايير المراجعة الدولية المعيار الدولي رقم (530) لاستخدام أسلوب العينات عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة واعتباره أساسا لتحقيق الموضوعية في نتائج المراجعة.

- يحتاج أعضاء العمل المهنيين في مكاتب المراجعة بالجزائر إلى الإلمام الكافي بمعايير المراجعة الدولية وما تتضمنه من معايير وإرشادات، كما لا يتوفر لدى المهنيين في الجزائر المعارف العلمية والخبرات الكافية لتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة بموجب معايير المراجعة الدولية.

- ضعف الاستقلالية لدى بعض المراجعين أحيانا خلال مراحل عملية المراجعة وخاصة عند إعداد التقرير وإبداء الرأي وهذا تحت تأثير عوامل مختلفة.

- تحتاج مهنة المراجعة المالية في الجزائر إلى هيئة مستقلة تضم أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة تكون غير تابعة لأية جهة مهمتها تحسين أداء المهنة باستمرار وتطويرها وكيفية تنظيمها.

- حاجة مهنة المراجعة المالية في الجزائر إلى مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني التي يجب على المراجعين الالتزام والتقيد بها أثناء أداء الخدمات المهنية.

- لا تتناسب أتعاب المراجعين في الجزائر مع حجم المهام التي يؤدونها والمسؤوليات التي يتحملونها والتي حددها القانون مما يؤثر سلبا على مهنة المراجعة المالية وتطويرها، وفي ظل الإصلاحات المتعلقة بالمهنة من خلال إدراج طريقة تعيين محافظ الحسابات حسب دفتر الشروط يمكن أن يؤدي ذلك إلى تحسين عنصر الأتعاب باعتباره أحد العوامل المؤثرة على أداء عملية المراجعة، من خلال تعاقد المؤسسة مع المراجع الذي يقدم أحسن عرض تقني ومالي يتفق عليه الطرفين.

- برامج التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة المراجعة في الواقع.

- تحتاج مهنة المراجعة المالية في الجزائر إلى تفعيل أكثر لدور وإشراك للفئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم المهنة.

- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات والشركات التي تتم مراجعتها، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الركائز التي يعتمد عليها المراجع إلى حد كبير في تخطيط عملية المراجعة بشكل كاف وملائم، وتحديد حجم الاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء والتقرير عنها، وبالتالي تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء عملية المراجعة.

- نقص كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في تسجيل العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، هذا الأخير تم إعداده في الجزائر أخذا بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية، وهو بذلك يوفر للمهنيين مجال للمعالجة والإفصاح عن العمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة حسب طبيعة العملية والأهمية النسبية للعناصر، إلا أن تلك المعالجة لا تتم أحيانا في الواقع بشكل سليم مثل العمليات التي تتعلق بالإيجار التمويلي، وهو ما يشكل عائقا أمام عمل المراجع.

6. تعتبر معايير المراجعة الدولية مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة المالية وتطويرها في الجزائر، حيث يؤيد غالبية الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة تطبيق معايير المراجعة الدولية وذلك من خلال تكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر، بهدف الارتقاء بمهنة المراجعة إلى المستوى الذي يمكنها من المنافسة عالميا، ويثبتون رأيهم من خلال العناصر الآتية:

- تطبيق معايير المراجعة الدولية يدعم معيار استقلالية المراجعين في الجزائر، وذلك من خلال ضبط الممارسة الميدانية للمراجعين عن طريق الالتزام بهذه المعايير أثناء أداء مهامهم.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية يمكن المؤسسات والشركات في الجزائر من الولوج والاندماج في البيئة المالية والاقتصادية العالمية من خلال التصديق على قوائمها المالية عن طريق مراجعة تستند إلى معايير دولية تلقى القبول على المستوى الدولي، مما يسهل عملية انضمام الجزائر إلى الهيئات والمنظمات المالية والاقتصادية العالمية.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية يمكن مكاتب المراجعة المحلية من منافسة نظرائهم الدوليين ومراجعة حسابات الشركات الوطنية والأجنبية في الجزائر على حد سواء.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بإمكانية تخفيض مخاطر المراجعة المتعلقة بإبداء الرأي لمكاتب المراجعة بالجزائر، حيث يمثل مستوى المخاطر الذي يقدم المراجع على أساسه رأيه المحايد محددا من محددات جودة أداء عملية المراجعة.

- تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بتفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للمراجع في الجزائر، من خلال تحديد ووضع المعايير التي تعتبر دليلا للقيام بعملية المراجعة مما يسمح بإمكانية مراقبة مدى الالتزام بهذه المعايير وبالتالي قياس الأداء.

الاقتراحات

هناك عدد من الاقتراحات يمكن أن تساهم في تحسين وتطوير مهنة المراجعة المالية في الجزائر، يمكن ذكر أهمها في الآتي:

1. ضرورة العمل على تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر والعمل على إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية على هذه المعايير لتطبيقها أو تعديلها وتكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر.

2. ضرورة اهتمام الهيئات والمنظمات المهنية بالجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة بمدخل معايير المراجعة الدولية، وما تتضمنه من إجراءات وإرشادات، لتوفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة المراجعة

بالجزائر، ووضع الضوابط والتعليمات اللازمة للارتقاء بالمهنة ومستوى الأداء المهني للمراجعين والكفاءة المهنية المطلوبة.

3. لضمان تحسين الأداء المهني بشكل ملائم يجب على الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة مثل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التزام أعضاء المهنة فيها بقضاء ساعات تعليم وتدريب مهني محدد خاصة في مجال معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهنية، وكذلك في مجالات الضرائب والقانون والإعلام الآلي والإحصاء وغيرها من المجالات ذات العلاقة بمهنة المراجعة، حيث يكون حضور المراجع إجباري كأن لا يتم تجديد الاعتماد أو إدراجها ضمن معايير التأهيل والتصنيف المهنيين.

4. دعم استقلال المراجعين من خلال الاهتمام بالأبحاث التي تتناول الاستقلالية والعوامل المؤثرة فيها سلبا وإيجابا وتوسيع مسؤوليات المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية، على اعتبار أن معيار الاستقلالية يعتبر جوهر عملية المراجعة، وأن قيمة التقرير الذي يقدمه المراجع بالنسبة للأطراف المستفيدة منه تتوقف على مدى تحقق هذه الاستقلالية في الشخص المراجع.

5. تحديد أتعاب المراجعين بشكل موضوعي بحيث تحقق للمراجع عائدا عادلا ويضمن للمؤسسة والأطراف ذات العلاقة العائد أو المنفعة المرجوة من عملية المراجعة، بالإضافة إلى تحقيق أداء جيد لعمل المراجع وكفاءته.

6. دعم عملية استخدام الأساليب الكمية العلمية في المراجعة كالأدوات الإحصائية وبحوث العمليات ومراقبة التسيير والتحليل المالي وتطوير المهارات المتعلقة باستخدامها، بالإضافة إلى تنمية قدرات الأفراد العاملين في المراجعة لإبداء الرأي بكل صراحة وموضوعية وحياد.

7. إنشاء لجان المراجعة وتفعيل دورها في عملية تسيير العلاقة بين أصحاب المؤسسة محل المراجعة والإدارة والمراجعين، وعلى المنظمات المهنية ضرورة تنمية الوعي لدى المساهمين والمستثمرين بإبراز دور لجان المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية وزيادة مصداقيتها وشفافيتها لكل الأطراف.

8. إنشاء هيئة مستقلة غير تابعة لأية جهة تضم أكاديميين ومهنيين في مجال المراجعة تعمل من أجل حسن تنظيم المهنة وتطويرها باستمرار من جهة، ومتابعة احتياجات واهتمامات أعضاء المهنة من جهة ثانية.

9. بالإضافة إلى المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة في فيفري 2016 المعتمدة وفق معايير المراجعة الدولية، يجب توفير معايير وطنية أخرى كتلك المتعلقة بأدلة الإثبات حسب متطلبات المعيار الدولي رقم 500 واستخدام أعمال الآخرين حسب متطلبات و إرشادات المعايير الدولية رقم 600، 610، 620 وغيرها.

10. تحسين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات من خلال تصميم أنظمة كافية وملائمة لنشاط المؤسسة وبإمكانها السيطرة على كل العمليات والأحداث من خلال منع واكتشاف الأخطاء والغش مع ضرورة التزام العاملين في المؤسسات بهذه الأنظمة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تطوير مهارات المراجعين فيما يتعلق باستخدام الأدوات والأساليب في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف فيها مما يساهم في تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

11. تحديد عناصر لجودة الأداء المهني للمراجعة المالية في الجزائر، وتفعيل دور لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في مراقبة الالتزام بهذه العناصر لتحسين الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

12. إعادة النظر في النصوص القانونية والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة لمعالجة نواحي القصور الموجودة لتدعيم مقومات المهنة والارتقاء بها.

13. إعداد مدونة متكاملة تحدد بشكل جيد قواعد وأخلاقيات السلوك المهني للمراجعة المالية في الجزائر والعمل على تفعيلها وتشجيع المراجعين على ضرورة الالتزام بها في جميع نواحي عملية المراجعة، فبالإضافة إلى أخلاقيات السلوك المهني التي تضعها الهيئات المهنية حثت أيضا الشريعة الإسلامية في القرآن والسنة النبوية الشريفة على مجموعة من القيم والأخلاق في مجال العمل والحياة البشرية كالأمانة، القدرة على تحمل المسؤولية، الإخلاص وإتقان العمل والتي يجب على المهني في مجال المراجعة الالتزام بها عند القيام بالأعمال المهنية.

14. العمل على تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال تجسيد وتفعيل سياسة التربصات خارج البلد، خاصة في الدول التي تبنت معايير المراجعة الدولية ونجحت في تحسين وتطوير مهنة المراجعة المالية فيها، بالإضافة إلى محاولة الاستفادة من تجارب هذه الدول.

أفاق الدراسة

يمكن اعتبار المواضيع الآتية ذات علاقة بهذا البحث وتعتبر بذلك آفاق للدراسة وهي:

- تحسين أداء المراجعة المالية لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات
- تحسين أداء المراجعة المالية في ظل وجود عمليات التجارة الالكترونية
- تحسين أداء المراجعة المالية لتحقيق المتطلبات الاجتماعية والبيئية

تحسين أداء المراجعة المالية في ظل تكنولوجيا المعلومات، وذلك من خلال الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات الحديثة واستخدامها في جميع نواحي ومجالات المراجعة المالية من إعداد لبرامج المراجعة وجمع لأدلة الإثبات واستخدام للأساليب الكمية باستعمال برامج وأنظمة الحاسوب...الخ.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

I. القرآن الكريم

II. الكتب

1. أرينز (ألفين) ولوبك (جيمس)، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2009.

2. أحمد لطفي (أمين السيد)، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

3. أحمد لطفي (أمين السيد)، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

4. أحمد لطفي (أمين السيد)، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

5. أحمد لطفي (أمين السيد)، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقها، جمعية الاستشارات المصرية، القاهرة، 2003 – 2004.

6. التميمي (هادي)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل، الأردن، 2006.

7. الدهراوي (كمال الدين) و(سرايا) محمد السيد، دراسات متقدمة في المراجعة والمعايير، الإسكندرية، 2006.

8. المطارنة (غسان فلاح)، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.

9. الصبان (محمد سمير) ونصر علي (عبد الوهاب)، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

10. الصبان (محمد سمير) وعبد العظيم (هلال عبد الله)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

11. الصحن (عبد الفتاح) ومحمود ناجي (درويش)، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

12. العامري (صالح مهدي محسن) والحداد (عواطف إبراهيم)، تطبيقات بحوث العمليات في الإدارة، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

13. القاضي (حسين) ودحدوح (حسين)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان ،1999.

14. القاضي (حسين) وحمدان (مأمون)، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص: 242.

15. القاضي (حسين) وحمدان (مأمون)، نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2001.

16. السويدي (سهام محمد)، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

17. الشيرازي (عباس مهدي)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

18. بن ربيع (حنيفة)، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS، الجزائر، 2010.

19. بن ساسي (الياس) وقريشي (يوسف)، التسيير المالي، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2006.

20. بوتين (محمد)، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

21. بوتين (محمد)، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

22. تنتوش (محمد قاسم)، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية، دار الجيل، بيروت، 1998.

23. جابر (عبد الرؤوف)، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، 2004.

24. جمعة (أحمد حلمي)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.

25. جمعة (أحمد حلمي)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة عرض وتحليل، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

26. جمعة (أحمد حلمي)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة عرض وتحليل، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب السادس، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

27. جمعة (أحمد حلمي)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة عرض وتحليل، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب التاسع، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
28. جمعة (أحمد حلمي)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة عرض وتحليل، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب العاشر، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
29. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
30. جمعة (أحمد حلمي)، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
31. جمعة (أحمد حلمي)، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
32. حمدان (فتحي خليل)، بحوث العمليات، دار وائل للنشر، عمان، 2010.
33. دان.م.جي و.راي ويتنجن و د.ر.كاميشل، المدخل إلى معاينة المراجعة، دار المريخ، الرياض، 2011.
34. راتول (محمد)، بحوث العمليات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2011.
35. زين (يونس) وعوادي (مصطفى)، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2009.
36. طواهر (محمد التهامي) وصديقي (مسعود)، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة العملية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
37. مسعد (محمد فضل) والخطيب (خالد راغب)، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
38. نظمي (إيهاب) والعزب (هاني)، تدقيق الحسابات الإطار النظري، 2012.
39. نظمي (إيهاب) والعزب (هاني)، تدقيق الحسابات الإجراءات، 2012.
40. نظمي إبراهيم (إيهاب)، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2009.
41. نصر علي (عبد الوهاب)، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

42. نصر علي (عبد الوهاب)، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

43. نور (أحمد محمد) وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

44. عبد الله (خالد أمين)، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الأردن، 2012.

45. عبد الله (خالد أمين)، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الأردن، 2000.

46. علاوي (لخضر)، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد، مؤسسة الأوراق الزرقاء العالمية، باب الزوار، الجزائر،2014.

47. سرايا (محمد السيد)، المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

III. الأطروحات والرسائل الجامعية

1.III أطروحات الدكتوراه

1. الدوري (عمر علي كامل)، معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2003.

2. الشوبكي (يونس علي سليمان)، أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه، جامعة حلب، دمشق، 2006.

3. بن بلغيث (مداني)، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

4. مصطفى (إبراهيم محمد مصطفى)، نحو منهج متكامل للرقابة على المصارف الإسلامية، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد الإسلامي، قسم الاقتصاد الإسلامي، الجامعة الأمريكية المفتوحة، مكتب القاهرة، 2012.

5. مقراني (عبد الكريم)، انسجام معايير المراجعة، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007.

6. صديقي (مسعود)، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.

7. صلاح (حواس)، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008.

8. عمر (إبراهيم سليمان)، أثر تعديلات معيار المراجعة الدولي رقم(700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2008.

9. غادر (محمد ياسين)، مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة للمحاسبة، أطروحة دكتوراه، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان، 2010.

10. غوالي (محمد بشير)، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.

11. سويسي (علي عمر أحمد)، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011/2010.

12. شريقي (عمر)، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013.

III. 2 رسائل الماجستير

1. أبو سرعة (عبد السلام عبد الله سعيد)، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009.

2. الحداد (سامح عبد الرازق)، تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

3. الرشيدي (أحمد محمد غنيم)، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012.

4. الطويل (سهام أكرم عمر)، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2012.

5. المطيري (عبد الرحمن مخلد سلطان عريج)، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.

6. المهمل (حمد عبد الله مطلق)، مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 220 من وجهة نظر معدي القوائم المالية، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2009.

7. العازمي (وليد خالد حميد)، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012.

8. القيق (أمير جمال)، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

9. باعباد (أروى بنت حسن)، مدى إدراك المراجعين بالمملكة العربية السعودية لأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2008.

10. بن جميلة (محمد)، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011/2010.

11. بن مالك (عمار)، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، حالة شركة اسمنت السعودية، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011/2010.

12. زعرب (الحسن محمود)، العوامل المؤثرة في استخدام المعاينة في عملية التدقيق، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.

13. مازون (محمد أمين)، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2011/2010.

14. مشتاق (غيداء بنت عبد الرحمن بن إسماعيل)، دور مكاتب المراجعة العالمية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2008.

15. صديقي (مسعود)، مراجعة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2000.

16. غالب (لؤي سلطان قائد)، مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300) دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، اليمن، 2009.

17. شريقي (عمر)، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2002/2001.

IV. الأبحاث المنشورة

1. الباموني (حسين أمين حسين) والشجيري (محمد حويش علاوي)، فجوة التوقعات المراجعة ومتطلبات التجسيير، مجلة تنمية الرافدين، العدد98، مجلد32، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2010.

2. الجليلي (مقداد أحمد) ورمو (وحيد محمود)، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري، مجلة تنمية الرافدين، العدد 102، مجلد 34، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، بغداد، 2012.

3. الدوغجي (علي حسين) وسيد علي (أسامة عبد المنعم)، دور قانون (ساربينز . أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 2011.

4. الكبيسي (عبد الستار عبد الجبار)، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة البتراء، الأردن، 2008.

5. المخادمة (أحمد عبد الرحمن) والرشيد (حاكم)، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، 2007.

6. المشهداني (عمر إقبال) والجوهر (كريمة علي)، استقلالية مدقق الحسابات في التشريعات العربية دراسة تحليلية مقارنة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 03، الأردن، 2012.

7. العلي (منهل مجيد أحمد) والراوي (شيماء محمد سمير)، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 19، المجلد 6، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، بغداد، 2010.

8. العلي (منهل مجيد أحمد) والليلة (تغريد سالم)، استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين (29/87)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007.

9. الفرح (عبد الرزاق محمد)، العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن ، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 01، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، 2013.

10. الشامي (مصطفى أحمد)، دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، مجلد 9، العدد 1، الكويت، 2002.

11. جبر (رائد)، تطوير عملية الرقابة الداخلية الشرعية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم لجنة المؤسسات الراعية (COSO)، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الجامعة الأردنية، عمان، العدد الأول، المجلد التاسع عشر، 2011.

12. حمادة (رشا)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 26، العدد الثاني،2010.

13. دادي عدون (ناصر) وتالاهوبري (رابح)، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006.

14. دحدوح (حسين أحمد)، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التظليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 22، العدد الأول، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2006.

15. درغام (ماهر موسى) ومطير (رأفت حسين)، إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين، المجلة العربية للإدارة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، 2008.

16. راضي (محمد سامي)، تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 2، العدد 1، جامعة الملك سعود، الرياض، 1998.

17. موسى (علي محمد)، إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، المجلة الجامعة، العدد 15، المجلد 02، ليبيا، 2013.

18. عوض (أمال محمد محمد)، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 45، 2008.

V. المؤتمرات العلمية

1. الشمري (عيد بن حامد)، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010.

2. براق (محمد) وقمان (عمر)، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية الاقتصاد، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06 و 07 ماي 2012.

VI. النصوص التشريعية والتنظيمية

1. المرسوم رقم 70- 173 مؤرخ في 16 نوفمبر 1970، يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد97.

2. القانون 80- 05 مؤرخ في 01 مارس 1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 10.

3. القانون 91- 08 مؤرخ في 27 أفريل 1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 20.

4. القانون 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

5. مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 07 مؤرخة في 02 فيفري 2011.

6. مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 07 مؤرخة في 02 فيفري 2011.

7. مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 07 مؤرخة في 02 فيفري 2011.

8. المرسوم التنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية رقم 11 مؤرخة في 20 فيفري 2011.

9. المرسوم التنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية رقم 65 مؤرخة في 30 نوفمبر 2011.

10. مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 07 مؤرخة في 02 فيفري 2011.

11. مرسوم تنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات

12. مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 30 مؤرخة في 01 جوان 2011.

13. المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 03 مؤرخة في 16 جانفي 2013.

14. قرار مؤرخ في 26 مارس 2013، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 48 مؤرخة في 29 سبتمبر 2013.

15. قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 24 مؤرخة في 30 أفريل 2014.

16. قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 24 مؤرخة في 30 أفريل 2014.

17. مقرر رقم 002، مؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

I. المواقع الالكترونية (websites)

1. www.intosai.org/ar/issai.
2. www.albawaba.com/ar/search/apachesolr_search/2015.

II. الكتب (The books)

1. Porte (Brenda), Simon (Jon) et Hatherly (David), Principles of external auditing, ,TJ international padstow Cornwall, Great Britain, fourth edition, 2014
2. Collins (Lionel) et Valin (Gérard), Audit et contrôle interne, Dallos, Paris 1992.
3. Brilman (Jean) , les meilleurs pratiques du management , au cœur de la performance, édition d'organisation, 3ème édition, Paris, 2001.
4. Belaiboud (Mokhtar), Pratique de l'audit, Berti Editions, Alger, 2005.
5. A. Arens (Alvin), J. Elder (Randal), S. Beasley (Mark), Auditing and Assurance Services An Integrated Approach, Prentice Hall, 14 th edition, Boston, 2012.
6. Whittington (O. Ray), Pany (Kurt), principles of auditing, twelfth edition, McGraw-Hill, New York, 1998.
7. Bernard (Frédéric), Gayraud (Rémi), Rousseau (Laurent), Contrôle interne, Maxima éditeur, 3ème édition, Paris, 2010.
8. Langlois (Georges) et autres, Manuel de Comptabilité Approfondie, Berti éditions, Alger, 2013.
9. Palou (Jean-Michel), Comptabilité approfondie et révision, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2005.
10. Rittenberg (larry E), schwieger (Bradley j), Johnstone (Karla M), Auditing a business Risk Approach, 6th edition south-western, USA, 2008.

11. Wong (Jessie), Auditing and Assurance, hand book, pearson education, Australia, 2007.
12. Becour (Jean Charles), Bouquin (Henri), Audit Opérationnel, 2ème édition, Economica, paris, 1996.
13. Sadi (Nacer Eddine) & Mazouz (Ali), la Pratique du Commissaire aux Comptes en Algérie, Tome 01, la société National de comptabilité, 1993.
14. Doriath (Brigitte) et Goujet (Christain), Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance, Donod, Paris, 3ème édition, 2007.
15. Khelassi (Reda), L'audit interne audit Opérationnel, edition Houma, Alger, 2005.
16. Pascal (Simon), Audit financier, Organisation, Paris, 1987.

الملاحق

الملحق الأول: استمارة الدراسة الميدانية

الاستمارة

جامعة حسيبة بن بو علي – الشلف –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

استبيان بحث رسالة دكتوراه

تحية طيبة وبعد،

يمثل هذا الاستبيان جزء من دراسة يقوم بها الباحث للحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير بعنوان:

نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية
– دراسة حالة الجزائر –

تهدف الدراسة إلى البحث في كيفية الاستفادة من معايير المراجعة الدولية لتحسين أداء المراجعة المالية في الجزائر، من خلال عرض لواقع تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر والقوانين المنظمة لها، واقتراح الوسائل التي يمكن من خلالها تحسين أداء المهنة أخذا بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية، بهدف تطوير المهنة في الجزائر من جهة، وإعطاء مصداقية أكثر لرأي المراجع حول عدالة المعلومات المالية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

لذا نرجو منكم التفضل بالإجابة على الفقرات الموجودة ضمن محاور هذا الاستبيان بكل موضوعية للحصول على معلومات تساهم في تحقيق أهداف الدراسة، مع العلم أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض هذه الدراسة.

الباحث: ديلمي عمر

على فقرات المحاور الآتية يرجى وضع علامة (X) في العمود الذي يمثل إجابتك.

المحور الأول: معايير المراجعة الدولية مرجعية ذات أهمية لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعتبر معايير المراجعة الدولية مرجعية هامة بالنسبة للأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة					
2	تطبيق معايير المراجعة الدولية يحسن من قدرة مكاتب المراجعة على القيام بمراجعة حسابات المؤسسات الوطنية والأجنبية في الجزائر					
3	تطبيق معايير المراجعة الدولية يحسن من قدرة مكاتب المراجعة بالجزائر على المنافسة مع مكاتب المراجعة الدولية					
4	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بإمكانية تخفيض مخاطر المراجعة المتعلقة بإبداء الرأي لمكاتب المراجعة بالجزائر					
5	تطبيق معايير المراجعة الدولية يدعم استقلالية المراجعين في الجزائر					
6	إشراك الفئات الأكاديمية والمهنية الملمة بمعايير المراجعة الدولية في وضع القوانين والمعايير يحقق تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في الجزائر					
7	تطبيق معايير المراجعة الدولية يوفر على المنظمات المهنية المحلية الجهد والوقت والأموال اللازمة لوضع معايير للمراجعة بالجزائر					
8	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بتفعيل آليات عمل الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر					
9	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح للهيئات والمنظمات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالمتابعة المستمرة للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي والمشاركة فيها					
10	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بتفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للمراجع في الجزائر					
11	تطبيق معايير المراجعة الدولية يعطي للمعلومات المالية المصادق عليها للمؤسسات في الجزائر ثقة واسعة يسهل عملية تداول أسهمها في الأسواق المالية الدولية					
12	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد الجزائر في الانضمام إلى الهيئات والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة					

المحور الثاني: تعاني مهنة المراجعة المالية في الجزائر من بعض النقائص والمشاكل

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
13	لا يوجد تنظيم جيد لمهنة المراجعة في الجزائر					
14	ضعف دور الهيئات والمنظمات المهنية المحلية في عملية تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر					
15	لا يتوفر لمهنة المراجعة في الجزائر إطارا متكاملا لمعايير المراجعة					
16	عدم وضوح القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر فيما يتعلق بمستوى التأهيل العلمي والعملي لمزاولة المهنة					
17	عدم وضوح القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر فيما يتعلق بمنح التراخيص وتنظيم المكاتب					
18	لا تتوفر لمهنة المراجعة في الجزائر مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني للمهنة					
19	لا توجد هيئة مستقلة في الجزائر تقوم بتطوير مهنة المراجعة باستمرار					
20	برامج التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات الجزائرية لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة المراجعة في الواقع					
21	عدم الإشراك الفعال للفئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة					
22	عجز النظام المحاسبي في المعالجة والإفصاح عن بعض المعلومات المالية					
23	ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات بشكل عام موضوع المراجعة					
24	لا يتمتع المراجعون بشكل عام في الجزائر بالاستقلال التام وخاصة عند إعداد التقرير وإبداء الرأي					
25	لا تتناسب أتعاب المراجعين في الجزائر مع حجم المهام التي يؤدونها والمسؤوليات التي يتحملونها والمحددة بموجب القانون					
26	لا يستخدم المراجعون في الجزائر بشكل جيد الأساليب الكمية في المراجعة كالمعاينة وبحوث العمليات والإجراءات التحليلية					
27	لا يستخدم المراجعون في الجزائر بشكل جيد وسائل الاتصال الحديثة في مكاتبهم والمراجعة في ظل التجارة الالكترونية					

المحور الثالث: الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء المراجعة المالية في الجزائر بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
28	يمكن تطبيق معايير المراجعة الدولية بعد تكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر					
29	تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين من خلال اعتماد تدريس المناهج الدولية في المعاهد والجامعات الجزائرية					
30	تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج					
31	تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال إعادة النظر في كيفية منح التراخيص لمزاولة المهنة وتنظيم المكاتب					
32	دعم استقلال المراجعين ودراسة العوامل المؤثرة للتقليل من تأثيرها على الاستقلالية					
33	إلزام المراجعين استخدام الأساليب الكمية بشكل جيد في عملية المراجعة وتطوير المهارات المتعلقة بهذا الاستخدام					
34	تقييم مخاطر المراجعة بشكل جيد من طرف المراجعين بالاعتماد على إرشادات معايير المراجعة الدولية					
35	ربط الدراسات الأكاديمية المتعلقة بالمراجعة في الجامعة بالممارسة الميدانية لحل المشاكل المتعلقة بالمهنة					
36	التركيز على تدريس معايير المراجعة الدولية في البرامج الدراسية لمقياس المراجعة بالجامعات الجزائرية					
37	إنشاء لجان المراجعة وتفعيل دورها في تسيير علاقات الأطراف المتعاقدة المتمثلة في المساهمين، الإدارة والمراجعين					
38	إعداد مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني وتشجيع المراجعين على الالتزام بها					
39	ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب مراجعة دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية من أجل الاستفادة من معارفهم وخبراتهم المهنية					
40	محاولة الاستفادة من تجارب بعض الدول التي نجحت في تطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية					

الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

للإجابة يرجى وضع علامة (×) في المكان المناسب لك.

1. الجنس ذكر ☐ أنثى ☐

2. العمر أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐

من 40 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

3. المؤهل العلمي دبلوم مهني ☐ ليسانس ☐

دراسات عليا ☐ شهادة أخرى ☐

4. الخبرة في مجال المراجعة أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

5. طبيعة العمل أكاديمي ☐ مهني ☐

الملحق الثاني: ترميز محاور وفقرات الاستمارة في برنامج spss

ترميز محاور وفقرات الاستمارة في برنامج spss

ترميز المحاور

رقم المحور	عنوان المحور	الرمز
01	معايير المراجعة الدولية مرجعية ذات أهمية لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر	T1
02	تعاني مهنة المراجعة المالية في الجزائر من بعض النقائص والمشاكل	T2
03	الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء المراجعة المالية في الجزائر بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية	T3

ترميز فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	الفقرة	الرمز
01	تعتبر معايير المراجعة الدولية مرجعية هامة بالنسبة للأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة	S1
02	تطبيق معايير المراجعة الدولية يحسن من قدرة مكاتب المراجعة على القيام بمراجعة حسابات المؤسسات الوطنية و الأجنبية في الجزائر	S2
03	تطبيق معايير المراجعة الدولية يحسن من قدرة مكاتب المراجعة بالجزائر على المنافسة مع مكاتب المراجعة الدولية	S3
04	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بإمكانية تخفيض مخاطر المراجعة المتعلقة بإبداء الرأي لمكاتب المراجعة بالجزائر	S4
05	تطبيق معايير المراجعة الدولية يدعم استقلالية المراجعين في الجزائر	S5
06	إشراك الفئات الأكاديمية والمهنية الملمة بمعايير المراجعة الدولية في وضع القوانين والمعايير يحقق تنظيم أفضل لمهنة المراجعة في الجزائر	S6
07	تطبيق معايير المراجعة الدولية يوفر على المنظمات المهنية المحلية الجهد والوقت والأموال اللازمة لوضع معايير للمراجعة بالجزائر	S7
08	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بتفعيل آليات عمل الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر	S8
09	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح للهيئات والمنظمات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالمتابعة المستمرة للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي والمشاركة فيها	S9
10	تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بتفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للمراجع في الجزائر	S10
11	تطبيق معايير المراجعة الدولية يعطي للمعلومات المالية المصادق عليها للمؤسسات في الجزائر ثقة واسعة يسهل عملية تداول أسهمها في الأسواق المالية الدولية	S11
12	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد الجزائر في الانضمام إلى الهيئات والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية كالمنظمة العلمية للتجارة	S12

ترميز فقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	الفقرة	الرمز
13	لا يوجد تنظيم جيد لمهنة المراجعة في الجزائر	S13
14	ضعف دور الهيئات والمنظمات المهنية المحلية في عملية تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر	S14
15	لا يتوفر لمهنة المراجعة في الجزائر إطارا متكاملا لمعايير المراجعة	S15
16	عدم وضوح القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر فيما يتعلق بمستوى التأهيل العلمي والعملي لمزاولة المهنة	S16
17	عدم وضوح القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر فيما يتعلق بمنح التراخيص وتنظيم المكاتب	S17
18	لا تتوفر لمهنة المراجعة في الجزائر مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني للمهنة	S18
19	لا توجد هيئة مستقلة في الجزائر تقوم بتطوير مهنة المراجعة باستمرار	S19
20	برامج التعليم في مجال المحاسبة و المراجعة بالجامعات الجزائرية لا تستجيب بشكل جيد للاحتياجات العملية لمهنة المراجعة في الواقع	S20
21	عدم الإشراك الفعال للفئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة	S21
22	عجز النظام المحاسبي في المعالجة والإفصاح عن بعض المعلومات المالية	S22
23	ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات بشكل عام موضوع المراجعة	S23
24	لا يتمتع المراجعون بشكل عام في الجزائر بالاستقلال التام وخاصة عند إعداد التقرير وإبداء الرأي	S24
25	لا تتناسب أتعاب المراجعين في الجزائر مع حجم المهام التي يؤدونها والمسؤوليات التي يتحملونها والمحددة بموجب القانون	S25
26	لا يستخدم المراجعون في الجزائر بشكل جيد الأساليب الكمية في المراجعة كالمعاينة وبحوث العمليات والإجراءات التحليلية	S26
27	لا يستخدم المراجعون في الجزائر بشكل جيد وسائل الاتصال الحديثة في مكاتبهم والمراجعة في ظل التجارة الالكترونية	S27

ترميز فقرات المحور الثالث

رقم الفقرة	الفقرة	الرمز
28	يمكن تطبيق معايير المراجعة الدولية بعد تكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر	S28
29	تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين من خلال اعتماد تدريس المناهج الدولية في المعاهد والجامعات الجزائرية	S29
30	تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج	S30
31	تحسين مستوى التأهيل العملي للمراجعين في الجزائر من خلال إعادة النظر في كيفية منح التراخيص لمزاولة المهنة وتنظيم المكاتب	S31
32	دعم استقلال المراجعين ودراسة العوامل المؤثرة للتقليل من تأثيرها على الاستقلالية	S32
33	إلزام المراجعين استخدام الأساليب الكمية بشكل جيد في عملية المراجعة وتطوير المهارات المتعلقة بهذا الاستخدام	S33
34	تقييم مخاطر المراجعة بشكل جيد من طرف المراجعين بالاعتماد على إرشادات معايير المراجعة الدولية	S34
35	ربط الدراسات الأكاديمية المتعلقة بالمراجعة في الجامعة بالممارسة الميدانية لحل المشاكل المتعلقة بالمهنة	S35
36	التركيز على تدريس معايير المراجعة الدولية في البرامج الدراسية لمقياس المراجعة بالجامعات الجزائرية	S36
37	إنشاء لجان المراجعة وتفعيل دورها في تسيير علاقات الأطراف المتعاقدة المتمثلة في المساهمين، الإدارة والمراجعين	S37
38	إعداد مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني وتشجيع المراجعين على الالتزام بها	S38
39	ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب مراجعة دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية من أجل الاستفادة من معارفهم وخبراتهم المهنية	S39
40	محاولة الاستفادة من تجارب بعض الدول التي نجحت في تطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية	S40

الملحق الثالث: النتائج الإحصائية

توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	**86**	**86,0**	**86,0**	**86,0**
	أنثى	**14**	**14,0**	**14,0**	**100,0**
	Total	**100**	**100,0**	**100,0**	

توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	**12**	**12,0**	**12,0**	**12,0**
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	**43**	**43,0**	**43,0**	**55,0**
	من 40 إلى 50 سنة	**25**	**25,0**	**25,0**	**80,0**
	أكثر من 50 سنة	**20**	**20,0**	**20,0**	**100,0**
	Total	**100**	**100,0**	**100,0**	

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

Diplome

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دبلوم مهني	**2**	**2,0**	**2,0**	**2,0**
	ليسانس	**52**	**52,0**	**52,0**	**54,0**
	دراسات عليا	**44**	**44,0**	**44,0**	**98,0**
	شهادات أخرى	**2**	**2,0**	**2,0**	**100,0**
	Total	**100**	**100,0**	**100,0**	

توزيع أفراد العينة حسب الخبرة في مجال المراجعة

الخبرة في مجال المراجعة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 05 سنوات	**26**	**26,0**	**26,0**	**26,0**
	من 05 إلى 10 سنوات	**37**	**37,0**	**37,0**	**63,0**
	أكثر من 10 سنوات	**37**	**37,0**	**37,0**	**100,0**
	Total	**100**	**100,0**	**100,0**	

توزيع أفراد العينة حسب طبيعة العمل

طبيعة العمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أكاديمي	**48**	**48,0**	**48,0**	**48,0**
	مهني	**52**	**52,0**	**52,0**	**100,0**
	Total	**100**	**100,0**	**100,0**	

معامل الثبات ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,833	**40**

المحور الأول: أهمية معايير المراجعة الدولية مرجعية ذات أهمية لتحسين مهنة أداء المراجعة المالية في الجزائر

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
S1	**100**	**4,5400**	**,50091**	**,05009**
S2	**100**	**4,4000**	**,49237**	**,04924**
S3	**100**	**4,2000**	**,79137**	**,07914**
S4	**100**	**4,0100**	**,85865**	**,08586**
S5	**100**	**3,8000**	**1,01504**	**,10150**
S6	**100**	**4,3700**	**,67652**	**,06765**
S7	**100**	**3,8100**	**,88415**	**,08841**
S8	**100**	**3,8600**	**,91032**	**,09103**
S9	**100**	**4,1000**	**,73168**	**,07317**
S10	**100**	**4,0300**	**,75819**	**,07582**
S11	**100**	**4,1700**	**,81718**	**,08172**
S12	**100**	**4,1600**	**,80050**	**,08005**

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
S1	**30,744**	**99**	**,000**	**1,54000**	**1,4406**	**1,6394**
S2	**28,434**	**99**	**,000**	**1,40000**	**1,3023**	**1,4977**
S3	**15,164**	**99**	**,000**	**1,20000**	**1,0430**	**1,3570**
S4	**11,763**	**99**	**,000**	**1,01000**	**,8396**	**1,1804**
S5	**7,881**	**99**	**,000**	**,80000**	**,5986**	**1,0014**
S6	**20,251**	**99**	**,000**	**1,37000**	**1,2358**	**1,5042**
S7	**9,161**	**99**	**,000**	**,81000**	**,6346**	**,9854**
S8	**9,447**	**99**	**,000**	**,86000**	**,6794**	**1,0406**
S9	**15,034**	**99**	**,000**	**1,10000**	**,9548**	**1,2452**
S10	**13,585**	**99**	**,000**	**1,03000**	**,8796**	**1,1804**
S11	**14,318**	**99**	**,000**	**1,17000**	**1,0079**	**1,3321**
S12	**14,491**	**99**	**,000**	**1,16000**	**1,0012**	**1,3188**

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
t1	**100**	**4,120833**	**,4134344**	**,0413434**

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
t1	**27,110**	**99**	**,000**	**1,1208333**	**1,038799**	**1,202868**

نتائج الإجابات حول فقرات المحور الأول

S1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	**46**	**46,0**	**46,0**	**46,0**
	موافق بشدة	**54**	**54,0**	**54,0**	**100,0**
	Total	**100**	**100,0**	**100,0**	

S2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	60	60,0	60,0	60,0
	موافق بشدة	40	40,0	40,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	5,0	5,0	5,0
	محايد	8	8,0	8,0	13,0
	موالفق	49	49,0	49,0	62,0
	موافق بشدة	38	38,0	38,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	7,0	7,0	7,0
	محايد	15	15,0	15,0	22,0
	موافق	48	48,0	48,0	70,0
	موافق بشدة	30	30,0	30,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	12	12,0	12,0	13,0
	محايد	21	21,0	21,0	34,0
	موافق	38	38,0	38,0	72,0
	موافق بشدة	28	28,0	28,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	2,0	2,0	2,0
	محايد	5	5,0	5,0	7,0
	موافق	47	47,0	47,0	54,0
	موافق بشدة	46	46,0	46,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	6	6,0	6,0	7,0
	محايد	26	26,0	26,0	33,0
	موافق	45	45,0	45,0	78,0
	موافق بشدة	22	22,0	22,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	10	10,0	10,0	10,0
	محايد	19	19,0	19,0	29,0
	موافق	46	46,0	46,0	75,0
	موافق بشدة	25	25,0	25,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	2,0	2,0	2,0
	محايد	16	16,0	16,0	18,0
	موافق	52	52,0	52,0	70,0
	موافق بشدة	30	30,0	30,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	4,0	4,0	4,0
	محايد	15	15,0	15,0	19,0
	موافق	55	55,0	55,0	74,0
	موافق بشدة	26	26,0	26,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	2	2,0	2,0	3,0
	محايد	14	14,0	14,0	17,0
	موافق	45	45,0	45,0	62,0
	موافق بشدة	38	38,0	38,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	2,0	2,0	2,0
	محايد	19	19,0	19,0	21,0
	موافق	40	40,0	40,0	61,0
	موافق بشدة	39	39,0	39,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

المحور الثاني: تعاني مهنة المراجعة المالية في الجزائر من بعض النقائص والمشاكل

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
S13	100	4,0700	,81965	,08196
S14	100	4,1400	,49278	,04928
S15	100	3,9600	,80302	,08030
S16	100	3,6400	1,01025	,10103
S17	100	3,5600	1,03787	,10379
S18	100	3,7500	1,02863	,10286
S19	100	3,8700	,94980	,09498
S20	100	4,2900	,92436	,09244
S21	100	4,1000	,96922	,09692
S22	100	3,4800	1,00985	,10099
S23	100	4,1100	,98365	,09837
S24	100	3,8700	1,03138	,10314
S25	100	3,8400	1,07984	,10798
S26	100	4,1200	,89081	,08908
S27	100	3,6400	1,02020	,10202

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
S13	**13,054**	**99**	**,000**	**1,07000**	**,9074**	**1,2326**
S14	**23,134**	**99**	**,000**	**1,14000**	**1,0422**	**1,2378**
S15	**11,955**	**99**	**,000**	**,96000**	**,8007**	**1,1193**
S16	**6,335**	**99**	**,000**	**,64000**	**,4395**	**,8405**
S17	**5,396**	**99**	**,000**	**,56000**	**,3541**	**,7659**
S18	**7,291**	**99**	**,000**	**,75000**	**,5459**	**,9541**
S19	**9,160**	**99**	**,000**	**,87000**	**,6815**	**1,0585**
S20	**13,956**	**99**	**,000**	**1,29000**	**1,1066**	**1,4734**
S21	**11,349**	**99**	**,000**	**1,10000**	**,9077**	**1,2923**
S22	**4,753**	**99**	**,000**	**,48000**	**,2796**	**,6804**
S23	**11,284**	**99**	**,000**	**1,11000**	**,9148**	**1,3052**
S24	**8,435**	**99**	**,000**	**,87000**	**,6654**	**1,0746**
S25	**7,779**	**99**	**,000**	**,84000**	**,6257**	**1,0543**
S26	**12,573**	**99**	**,000**	**1,12000**	**,9432**	**1,2968**
S27	**6,273**	**99**	**,000**	**,64000**	**,4376**	**,8424**

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
t2	**100**	**3,896000**	**,4215646**	**,0421565**

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
t2	**21,254**	**99**	**,000**	**,8960000**	**,812352**	**,979648**

نتائج الإجابات حول فقرات المحور الثاني

S13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	**2**	**2,0**	**2,0**	**2,0**
	غير موافق	**4**	**4,0**	**4,0**	**6,0**
	محايد	**6**	**6,0**	**6,0**	**12,0**
	موافق	**61**	**61,0**	**61,0**	**73,0**
	موافق بشدة	**27**	**27,0**	**27,0**	**100,0**
	Total	**100**	**100,0**	**100,0**	

S14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	6,0	6,0	6,0
	موافق	74	74,0	74,0	80,0
	موافق بشدة	20	20,0	20,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	8,0	8,0	8,0
	محايد	10	10,0	10,0	18,0
	موافق	60	60,0	60,0	78,0
	موافق بشدة	22	22,0	22,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	15	15,0	15,0	17,0
	محايد	18	18,0	18,0	35,0
	موافق	47	47,0	47,0	82,0
	موافق بشدة	18	18,0	18,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3,0	3,0	3,0
	غير موافق	18	18,0	18,0	21,0
	محايد	13	13,0	13,0	34,0
	موافق	52	52,0	52,0	86,0
	موافق بشدة	14	14,0	14,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	14	14,0	14,0	16,0
	محايد	14	14,0	14,0	30,0
	موافق	47	47,0	47,0	77,0
	موافق بشدة	23	23,0	23,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	13	13,0	13,0	13,0
	محايد	13	13,0	13,0	26,0
	موافق	48	48,0	48,0	74,0
	موافق بشدة	26	26,0	26,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	8,0	8,0	8,0
	محايد	8	8,0	8,0	16,0
	موافق	31	31,0	31,0	47,0
	موافق بشدة	53	53,0	53,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	4	4,0	4,0	8,0
	محايد	6	6,0	6,0	14,0
	موافق	50	50,0	50,0	64,0
	موافق بشدة	36	36,0	36,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	24	24,0	24,0	24,0
	محايد	18	18,0	18,0	42,0
	موافق	44	44,0	44,0	86,0
	موافق بشدة	14	14,0	14,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	6	6,0	6,0	8,0
	محايد	13	13,0	13,0	21,0
	موافق	37	37,0	37,0	58,0
	موافق بشدة	42	42,0	42,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	12	12,0	12,0	13,0
	محايد	18	18,0	18,0	31,0
	موافق	37	37,0	37,0	68,0
	موافق بشدة	32	32,0	32,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	17	17,0	17,0	17,0
	محايد	16	16,0	16,0	33,0
	موافق	33	33,0	33,0	66,0
	موافق بشدة	34	34,0	34,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	4	4,0	4,0	6,0
	محايد	10	10,0	10,0	16,0
	موافق	48	48,0	48,0	64,0
	موافق بشدة	36	36,0	36,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	8	8,0	8,0	13,0
	محايد	22	22,0	22,0	35,0
	موافق	48	48,0	48,0	83,0
	موافق بشدة	17	17,0	17,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

المحور الثالث: الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء المراجعة المالية في الجزائر بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
S28	100	4,2100	,71485	,07148
S29	100	4,3400	,74155	,07416
S30	100	4,4200	,69892	,06989
S31	100	4,2300	,70861	,07086
S32	100	4,2800	,73964	,07396
S33	100	4,2100	,62434	,06243
S34	100	4,1000	,59459	,05946
S35	100	4,5300	,50161	,05016
S36	100	4,4400	,60836	,06084
S37	100	4,1200	,84423	,08442
S38	100	4,2800	,79239	,07924
S39	100	4,2100	,70058	,07006
S40	100	4,4400	,68638	,06864

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
S28	**16,927**	**99**	**,000**	**1,21000**	**1,0682**	**1,3518**
S29	**18,070**	**99**	**,000**	**1,34000**	**1,1929**	**1,4871**
S30	**20,317**	**99**	**,000**	**1,42000**	**1,2813**	**1,5587**
S31	**17,358**	**99**	**,000**	**1,23000**	**1,0894**	**1,3706**
S32	**17,306**	**99**	**,000**	**1,28000**	**1,1332**	**1,4268**
S33	**19,381**	**99**	**,000**	**1,21000**	**1,0861**	**1,3339**
S34	**18,500**	**99**	**,000**	**1,10000**	**,9820**	**1,2180**
S35	**30,502**	**99**	**,000**	**1,53000**	**1,4305**	**1,6295**
S36	**23,670**	**99**	**,000**	**1,44000**	**1,3193**	**1,5607**
S37	**13,266**	**99**	**,000**	**1,12000**	**,9525**	**1,2875**
S38	**16,154**	**99**	**,000**	**1,28000**	**1,1228**	**1,4372**
S39	**17,271**	**99**	**,000**	**1,21000**	**1,0710**	**1,3490**
S40	**20,980**	**99**	**,000**	**1,44000**	**1,3038**	**1,5762**

نتائج الإجابات حول فقرات المحور الثاني

S28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	**5**	**5,0**	**5,0**	**5,0**
	محايد	**2**	**2,0**	**2,0**	**7,0**
	موافق	**60**	**60,0**	**60,0**	**67,0**
	موافق بشدة	**33**	**33,0**	**33,0**	**100,0**
	Total	**100**	**100,0**	**100,0**	

S29

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	**4**	**4,0**	**4,0**	**4,0**
	محايد	**4**	**4,0**	**4,0**	**8,0**
	موافق	**46**	**46,0**	**46,0**	**54,0**
	موافق بشدة	**46**	**46,0**	**46,0**	**100,0**
	Total	**100**	**100,0**	**100,0**	

S30

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	2,0	2,0	2,0
	محايد	6	6,0	6,0	8,0
	موافق	40	40,0	40,0	48,0
	موافق بشدة	52	52,0	52,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S31

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	4,0	4,0	4,0
	محايد	4	4,0	4,0	8,0
	موافق	57	57,0	57,0	65,0
	موافق بشدة	35	35,0	35,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S32

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	2,0	2,0	2,0
	محايد	11	11,0	11,0	13,0
	موافق	44	44,0	44,0	57,0
	موافق بشدة	43	43,0	43,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S33

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	11	11,0	11,0	11,0
	موافق	57	57,0	57,0	68,0
	موافق بشدة	32	32,0	32,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S34

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1,0	1,0	1,0
	محايد	7	7,0	7,0	8,0
	موافق	72	72,0	72,0	80,0
	موافق بشدة	20	20,0	20,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S35

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	47	47,0	47,0	47,0
	موافق بشدة	53	53,0	53,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S36

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	2,0	2,0	2,0
	موافق	50	50,0	50,0	52,0
	موافق بشدة	48	48,0	48,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S37

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	2	2,0	2,0	3,0
	محايد	18	18,0	18,0	21,0
	موافق	42	42,0	42,0	63,0
	موافق بشدة	37	37,0	37,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S38

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2,0	2,0	2,0
	محايد	9	9,0	9,0	11,0
	موافق	46	46,0	46,0	57,0
	موافق بشدة	43	43,0	43,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S39

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	4,0	4,0	4,0
	محايد	4	4,0	4,0	8,0
	موافق	59	59,0	59,0	67,0
	موافق بشدة	33	33,0	33,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

S40

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	2,0	2,0	2,0
	محايد	5	5,0	5,0	7,0
	موافق	40	40,0	40,0	47,0
	موافق بشدة	53	53,0	53,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

معاملات الارتباط بين المحاور

Correlations

		t1	t2	t3
t1	Pearson Correlation	1	,094	,399**
	Sig. (2-tailed)		,352	,000
	N	100	100	100
t2	Pearson Correlation	,094	1	,526**
	Sig. (2-tailed)	,352		,000
	N	100	100	100
t3	Pearson Correlation	,399**	,526**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	100	100	100

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

الجدول المزدوج لتوزيع إجابات الأفراد حسب الخبرة وطبيعة العمل

experience * Nature de travail Crosstabulation

Count

		طبيعة العمل		المجموع
		أكاديمي	مهني	
الخبرة	أقل من 05 سنوات	16	10	26
	بين 05 و10 سنوات	18	19	37
	أكثر من 10 سنوات	14	23	37
المجموع		48	52	100

جدول كاي مربع للاستقلالية

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	3,446[a]	2	,178
Continuity Correction			
Likelihood Ratio	3,475	2	,176
Linear-by-Linear Association	3,402	1	,065
N of Valid Cases	100		

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 12,48.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور حسب طبيعة العمل

Group Statistics					
	Nature de travail	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
t1	Acadimie	48	4,170139	,3762129	,0543017
	professionel	52	4,075321	,4438087	,0615452
t2	Acadimie	48	3,886111	,4906614	,0708209
	professionel	52	3,905128	,3506225	,0486226
t3	Acadimie	48	4,314103	,4263254	,0615348
	professionel	52	4,273669	,3074711	,0426386

اختبار فرق المتوسطين لكل إجمالي محور من الدراسة حسب طبيعة العمل

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
t1	Equal variances assumed	,791	,376	1,148	98	,254	,0948184	,0826209	-,0691402	,2587769
	Equal variances not assumed			1,155	97,316	,251	,0948184	,0820761	-,0680732	,2577100
t2	Equal variances assumed	3,136	,080	-,224	98	,823	-,0190171	,0847881	-,1872763	,1492422
	Equal variances not assumed			-,221	84,457	,825	-,0190171	,0859055	-,1898361	,1518019
t3	Equal variances assumed	4,233	,042	,547	98	,586	,0404339	,0739147	-,1062474	,1871152
	Equal variances not assumed			,540	84,925	,591	,0404339	,0748637	-,1084171	,1892849