الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح- ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه ل.م.د في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وتدقيق

بعنـــوان:

تقييم الممارسات العملية لمهنة المراجعة في الجزائر

على ضوء المعايير الجزائرية والدولية

دراسة ميدانية استطلاعية

من إعداد الطالب :

لبوز نوح

اشراف:

أ.د مبارك بوعلاق

نوقشت وأجيزت بتاريخ **11 جانفي 2022**

من طرف لجنة المناقشة

الأستاذ	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
عزاوي عمر	استاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	رئيسا
بوعلاق مبارك	استاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
سالمي محمد دينوري	استاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	مناقشا
بابنات عبد الرحمان	استاذ محاضر(أ)	جامعة ورقلة	مناقشا
حميداتو صالح	استاذ محاضر(أ)	جامعة الوادي	مناقشا
عتيق العلاء	استاذ محاضر(أ)	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية 2021-2022

بسم اللّه الرحمن الرحيم

" يا أيها الذين أمنوا اتقوا اللـــــه
ولتنظر نفس ما قدمت لغد واتقوا
اللّه إن اللّه خبير بما تعملـــــون "

سورة الحشر الأية18

صدق اللّه العظيم

الاهـــــداء

الى والدتي رحمة الله عليهـــا
الى والدي الذي افتخر بتعليمي
الى زوجـــــــــتي وأولادي
الى كل افراد عائلـــــــــتي
الى كل من علمني وساهم في تكويني عبر مراحل حياتي
الى كل صديق آزرني وشجعني على مواصلـة الدراســـة

أهدي هذا العمل المتواضع

نوح لبوز

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

((ولقد آتينا لقمان الحكمة أن اشكر لله ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه ومن كفر فإن الله غني حميد)).

سورة لقمان الآية12

صدق الله العظيم

أشكر الله العلي القدير على نعمه الوافية التي لا تحصى و لا تعد ورحمته الواسعة وقدرته المطلقة وحكمه العظيمة وعونه الذي نحتاجه دوما في كل آن وحين وفضله الدائم نحمده ونستعينه.

اعترافا بالجميل الى كل من ساهم من بعيد أو قريب في تكملة هذا البحث المتواضع وعلى رأسهم السيد الفاضل المحترم :

الأستاذ الدكتور: مبارك بوعلاق الذي لم يأل جهدا و لم يدخر نصيحة ليساعدني بكل ما أوتي من امكانات، أقدم شكري له ولا أنسى اساتذتي الأفاضل على دعمهم واحترامهم لي طوال فترة دراستي في مرحلة الدكتوراه و أخص بالذكر:

الاستاذ الدكتور: زرقـــــون محمد

الذين لا يسعني تجاههم الا أن أدعو الله بأن يوفيهم حقهم على مساعدتي ودعمي معنويا وتذكيري على الدوام بمسؤوليتي الاجتماعية تجاه البحث العلمي وحق الغير علي في ايصال ما توصلت اليه، ولا أسقط الشكر ولو سهوا بقية الاساتذة المحترمين بجامعة ورقلة وزملائي الأفاضل من الطلبة على حبهم ومؤازرتهم لي أدام الله هذا الود والانسجام ووفقني واياهم الى الخير والهدى.

نوح لبوز

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تبيان تبعات الممارسات العملية لمهنة المراجعة في الجزائر على ضوء المعايير الجزائرية والدولية من خلال تقييم ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عبر مراحل تاريخية مختلفة، والتركيز على المرحلة الحالية، التي بدأت سنة 2010 الى يومنا هذا.

وقد تمت هذه الدراسة، باستخدام المنهج الوصفي الاستقرائي، الذي تمثل في أسئلة مقابلة على مجموعة من خبراء المحاسبة، واستبيان لمجموعة من محافظي الحسابات، لناحية الجنوب الشرقي الجزائري، باعتبارهما الفئتين المخولتين لممارسة المراجعة في الجزائر، ومعالجتها، اضافة الى مناقشة الاجابات، التي تمت مع الخبراء المحاسبين وأراء محافظي الحسابات .

وقد تم استخلاص ، أن الممارسات العملية للمراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية، تتميز بعدة عيوب، وجب على القائمين على مهنة المراجعة تصحيحها، والتي تتمثل في:

القصور في تكوين فئة المراجعين في بيئة الأعمال الجزائرية، اضافة الى غياب الحماية القانونية للمراجع في حالة اكتشاف فساد مالي، في ظل عدم الاهتمام بالمكانة القانونية للمراجع، وعدم اشراك المراجع في إصدار القوانين التي تتعلق بالمهنة، باعتباره رجل تقني بالميدان.

الكلمات المفتاحية: محافظ حسابات، تقارير مراجعة، ممارسات مهنية للمراجعة، بيئة أعمال جزائرية، معايير جزائرية للتدقيق.

Abstract:

This study aims to assess the practice of the audit profession in Algeria through different historical stages and to focus on the current period which began in 2010 to the present day.

Using the inductive descriptive approach, this study dealt with interview questions on a group of accountants and a questionnaire for a group of auditors in the south-eastern zone of Algeria, as these are the two categories authorized to practice auditing in Algeria. in addition to analyzing the responses that were made with the accountants and the opinions of the auditors.

This study concluded that professional auditing practices in the Algerian business environment are characterized by several flaws that those in charge of the audit profession must correct, namely:

Gaps in the composition of the auditor category in the Algerian business environment, in addition to the lack of legal protection for references in the event of corruption being discovered, given the lack of interest in the legal status of references and the lack of involvement of the auditor in the promulgation of laws relating to the profession as a technician in the field.

Key words: Audit reports, Algerian business environment, professional auditing practices, Auditor, Algerian Auditing standards.

قائمة المحتويات

المحتوى	الصفحة
الإهداء	II
الشكر	III
الملخص	IV
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الملاحق	IX
مقدمة	أ
الفصل الأول: المراجعة في الجزائر من منظور المعايير الجزائرية والدولية	**01**
تمهيد	02
المبحث الاول: التطور التاريخي لتنظيم مهنة المراجعة وممارستها في الجزائر	03
المبحث الثاني: أهداف المراجعة و أنواعها في الجزائر	19
المبحث الثالث: المعالم الأساسية لمهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية	46
خلاصة	72
الفصل الثاني: الدراسات السابقة	**73**
تمهيد	74
المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة	74
المبحث الثاني: مناقشة الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية	89
خلاصة	103

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية الإستطلاعية	104
تمهيد	105
المبحث الأول: الطريقة والأدوات	107
المبحث الثاني : مناقشة النتائج واختبار الفرضيات	109
خلاصة	147
خاتمة	168
قائمة المصادر والمراجع	175
الفهرس	219
الملاحق	183

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	التطور التاريخي لمميزات تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر	18
2-1	بيان أهداف المراجعة في الجزائر	21
3-1	المراجعة المفروضة قانونا وتقاريرها	45
4-1	المراجعة الاختيارية(التعاقدية) وتقاريرها	46
1-3	جدول المقابلات	108
2-3	الاصدار الأول من المعايير الجزائرية للتدقيق	140
3-3	الاصدار الثاني من المعايير الجزائرية للتدقيق	140
4-3	الاصدار الثالث من المعايير الجزائرية للتدقيق	140
5-3	الاصدار الرابع من المعايير الجزائرية للتدقيق	141
6-3	المستوى التعليمي للفئة المجيبة على الاستبيان	147
7-3	الخبرة المهنية للفئة المجيبة على الاستبيان	147
8-3	الفئة المجيبة على الاستبيان الذين راجعو مؤسسات قطاع عام	148
9-3	فئة المستجوبين الذين راجعو مؤسسات قطاع خاص	149
10-3	فئة المستجوبين الذين راجعو مؤسسات قطاع مختلط	149
11-3	جدول اجابات الاستبيان للمحور الاول	150
12-3	جدول اجابات الاستبيان للمحور الثاني	152
13-3	جدول اجابات الاستبيان للمحور الثالث	155

مقدمـــــة

1-توطئـــــــة:

من المسلم به اقتصاديا أن النشاط الاقتصادي مهما كان شكله وموضوعه يهدف إلى تحقيق عوائد ربحية نتيجة تظافر عوامل الانتاج، وحيث أن هذا النوع من النشاط تطور عبر الزمن في أشكال مختلفة عبر تجمعات أخذت أشكال قانونية مختلفة كان أخرها شكل شركات المساهمة التي لا يربطها بالمالك علاقة مباشرة.

وأمام هذا الوضع ظهر مفهوم اقتصادي حديث يسمى بنظرية الوكالة حيث يقوم المساهمون في شركات المساهمة بتعيين أشخاص يديرون نشاطهم نيابة عنهم في شكل توكيل رسمي يتم من خلال الجمعية العامة لمساهمي شركات المساهمة لشخص مؤهل لذلك يقوم مقامهم ونيابة عنهم في تسيير مصالح الشركة، وبالمقابل يمكن للمساهمين التأكد من سلامة العمليات المالية التي تتم داخل الكيان حفاظا على مصالحهم وفق ما هو مسطر له.

من هنا ظهرت الحاجة الى المراجعة كمهنة تحفظ مصالح الملاك المساهمين وتزودهم بالمعلومات الكافية حول نشاط الكيانات المملوكة لهم طبقا للقوانين والتنظيمات التي تنص على ذلك، ناهيك عن تزويد رجل الادارة بالمعلومات التي تساعده في التسيير الجيد لموارد الكيان وتوجيهها وفق ما تقتضيه الادارة الحكيمة في ذلك.

ويتم الأمر من خلال مراجعة التسجيلات المحاسبية لهذه العمليات، وحتى تتم هذه العملية بصفة سليمة ومقبولة، وجب أن تكون مبنية على معايير تحظى بالقبول العام سواء من حيث صفة القائمين بهذه المراجعة ومؤهلاتهم العلمية التي تسمح لهم بذلك، أو الاجراءات التي يجب أن تخضع لها هذه العملية من الناحية القانونية اومن الناحية الاخلاقية المهنية الواجبة الاحترام، حتى تكون نتائجها سليمة وتؤدي الدور المنوط بها لصالح المستفيدين من هذه العملية.

ولعل موضوع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كان له الأثر الكبير في خلق جو من الجدل حول دور المراجعة في خدمة التنمية الاقتصادية بصفة عامة وخدمة مصالح أصحاب الكيانات بصفة خاصة وهذا ما يدعونا الى التعمق في دراسة الهدف من المراجعة وتقييم الدور الذي لعبته في تحقيق الدور المنوط بها انطلاقا من المراحل التي مر بها تنظيم مهنة المراجعة وممارستها في الجزائر وصولا الى النتائج التي حققتها في مجال بيئة الاعمال الجزائرية التي تتسم بخصوصية الانتقال من الاقتصاد المخطط الى اقتصاد السوق مرورا بالاقتصاد الموجه.

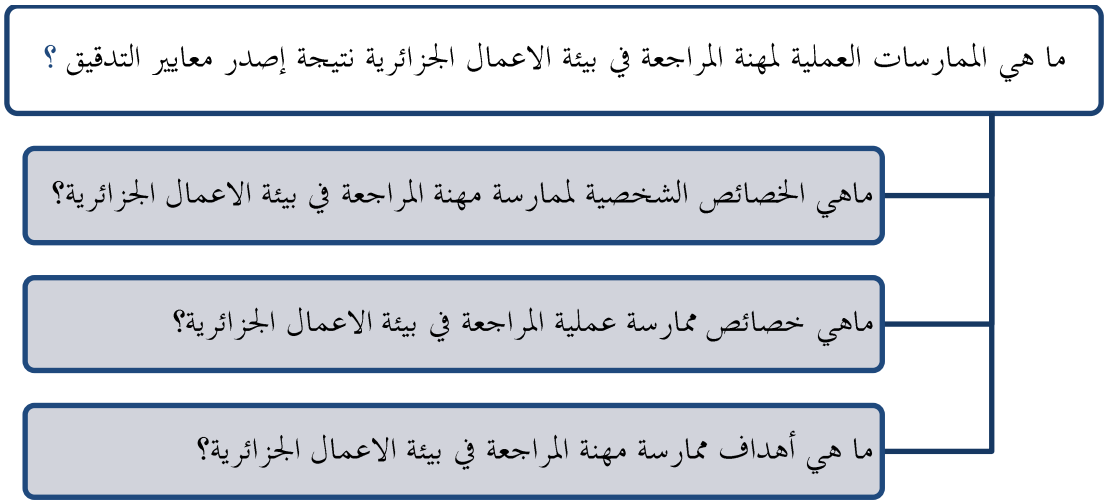
ومن المنطقي أن لا تمارس مهنة المراجعة بمعزل عن البيئة المحيطة بها خاصة في الجانب الاقتصادي الاجتماعي منها وما يتخلله من قوانين تمنع بعض الاجراءات التي تحد من مهام المراجع للقيام بها بموضوعية على وجه يضمن الاستقلالية والحياد للوصول الى الهدف المطلوب من المراجعة وهو اعطاء صورة حقيقية لنشاط اي كيان من خلال التقارير التي يقوم بإعدادها المراجع.

وبناء على ما سبق يمكن ان تصاغ الاشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

ماهي تبعات الممارسات العملية لمهنة المراجعة في الجزائر على ضوء المعايير الجزائرية والدولية ؟

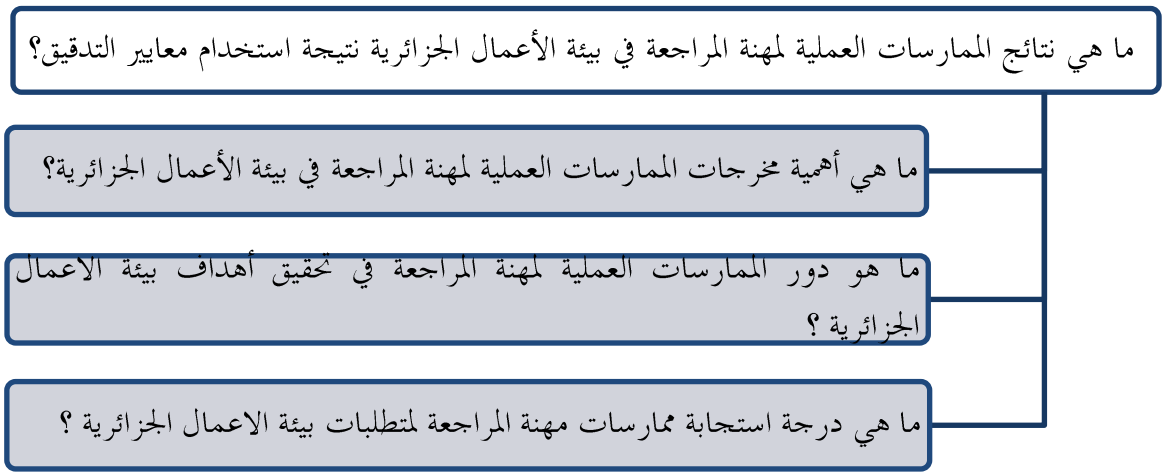
ومن خلال الاشكالية الرئيسية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

السؤال الفرعي الأول:



السؤال الفرعي الثاني:

السؤال الفرعي الثالث:



من خلال الاشكالية الرئيسية يمكن وضع الفرضية التالية:

الممارسات العملية لمهنة المراجعة في الجزائر لها تبعات على بيئة الأعمال

كما يمكن أن نضع للتساؤلات الفرعية الفرضيات التالية التي نسعى لاختبارها من خلال البحث:

1- للممارسة العملية خصائص في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق.

- بروز خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق.
- بروز خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق .

بروز أهداف لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق.

2- ظهور تغييرات طرأت على ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عبر التشريعات والتنظيمات التي أصدرت معايير تدقيق.

- ظهور تغييرات جوهرية مست تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق.
- ظهور تغييرات جوهرية مست مضمون تقارير المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق.
- وجود تغييرات مست أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق.

3- ظهور تأثير على نتائج لممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق.

- ظهور مخرجات هامة نتيجة ممارسة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق.
- بروز دور الممارسات العملية لمهنة المراجعة في تحقيق أهدافها في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق.
- إستجابة مهنة المراجعة في الجزائر لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق.

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل مبررات اختيار الموضوع في:

أ/مبررات موضوعية:

مواكبة التحول الحاصل في المهنة، تنظيمها وممارستها ببيئة الأعمال الجزائرية.

إعتماد معايير وطنية مستمدة من المعايير الدولية والقيمة المضافة المنتظرة من ذلك.

كثرة التنظيمات في فترة وجيزة مما يدعو الى تحليل الاسباب بشكل موضوعي

الاختلاف الكبير في ممارسة مهنة المراجعة بين مكاتب المراجعة الموجودة دون احتكام للفصل في الاختلافات

ب/مبررات ذاتية:

طبيعة مهنتي كخبير في المحاسبة ومحافظ حسابات؛

محاولة اثراء المنظومة المحاسبية المالية في مجال مهنة المراجعة في الجزائر انطلاقا من خبرتي المهنية بصبغة اكاديمية بحثية.

أهداف الموضوع وأهميته

أهداف الموضوع:

يهدف الموضوع إلى توضيح النقاط التالية :

1- معرفة المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

2- معرفة الدور الذي تؤديه مهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

3- دور التشريع والتنظيم من خلال إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في إرساء تقاليد لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

4- نتائج ممارسة مهنة المراجعة وفق الضوابط التشريعية والتنظيمية في بيئة الأعمال الجزائرية.

أهمية الموضوع:

معرفة نتائج الاصلاحات التي عرفتها مهنة المراجعة منذ تأسيسها ومدى فعالية هذه الاصلاحات.

حدود الدراسة

الحدود المكانية: هي بيئة المراجعة الجزائرية على مستوى الجنوب الشرقي للجزائر دون حصر الدراسة في منطقة بعينها.

الحدود الزمانية: تتمثل في الفترة المحددة لتاريخ المقابلات بداية من شهر جانفي 2019 الى غاية اتمام المقابلات نهاية شهر ديسمبر 2020.

الحدود الموضوعية: تتمثل في الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر وتقييمها وفقا للمعايير الجزائرية والدولية.

منهج البحث والادوات المستخدمة

لمعالجة الاشكالية المطروحة وللإجابة على التساؤلات واثبات فرضيات الدراسة تم الاستعانة بالمنهج الوصفي مستعينين بمجموعة من الادوات متمثلة في :

- النصوص القانونية؛
- النصوص التنظيمية؛
- المقابلة الشخصية(استقصاء)؛
- استبيان.

هيكل البحث:

لتحقيق الهدف من البحث والحصول على الاجابات من المقابلات والاستبيانات ووصولا الى النتائج والتوصيات فقد تم تقسيم البحث الى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة على النحو التالي:

- مقدمة

تم التطرق فيها الى إشكالية البحث الرئيسة والاشكاليات الفرعية وما يتناسب عنه من فرضية رئيسة وفرضيات فرعية حسب موضوع بحث الأطروحة، إضافة الى أسباب اختيار الموضوع واهداف الدراسة وأهميتها وتحديد حدودها المكانية والزمانية والموضوعية.

- الفصل الأول : المراجعة في الجزائر من منظور المعايير المحلية والدولية والذي تعرض بالتحليل والدراسة لمهنة المراجعة منذ صدور أول قانون يتعلق بممارسة مهنة المراجعة من حيث التنظيم والأهداف وكذا المعالم الأساسية التي قامت عليها مهنة المراجعة في الجزائر منذ تأسيسها، وذلك عبر ثلاث مباحث الى:
- وقد تناول بالدراسة والتحليل التطور التاريخي لمهنة المراجعة وممارستها في الجزائر من خلال التشريعات والتنظيمات التي صدرت خلال كل فترة ومميزاتها.
- وفيه تم التطرق الى أهداف المراجعة وأنواعها في الجزائر، والذي تعرض بالدراسة الى مقاصد المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية والتطرق الى أنواعها وفق ما تم تقسيمه قانونيا.
- فكان موضوعه المعالم الأساسية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية والذي تناول الأسس التي قامت عليها مهنة المراجعة في الجزائر استنادا الى الممارسات المهنية المضبوطة بالتشريع والتنظيم.
- الفصل الثاني الذي تناول موضوع الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث من جميع الزوايا والتي تمثلت في ثلاث محاور أولها محور الدراسات المرتبطة بممارسات مهنة المراجعة إضافة الى المحور الثاني الدراسات المرتبطة بدور التشريعات والتنظيمات في المراجعة وأخيرا المحور الثالث المرتبط بالدراسات المتعلقة بنتائج ممارسات المراجعة.
- الفصل الثالث والذي تمت فيه الدراسة الميدانية الاستطلاعية المتمثلة في المقابلات مع فئة خبراء المحاسبة والاستبيان الذي أجري لفئة محافظي الحسابات مع التحليل والدراسة والخروج بنتائج .
- خاتمة وتمت فيها مناقشة النتائج بالفرضيات، للوصول الى توصيات تدعم معالجة نقائص ممارسة المراجعة في الجزائر وفق نتائج الدراسة، وما يمكن أن يساعد على تفادي تلك النقائص.

الفصل الأول:المراجعة في الجزائر من منظور المعايير الجزائرية و الدولية.

تمهيد:

عرفت مهنة المراجعة في الجزائر تغييرات عديدة عبر مراحل تاريخية اختلفت باختلاف النظام الاقتصادي الذي كان سائدا في كل حقبة، وهذا التغير الذي مس مهنة المراجعة ارتبط ارتباطا وثيقا بالهدف من المهنة وما تقدمه للنظام الاقتصادي الذي ساد فترة من الزمن وخاصة الفترة التي تلت الفترة الاستعمارية التي عرفتها الجزائر لأكثر من قرن وثلاثين عاما من الزمن، وما ارتبط بها من واقع اقتصادي اقل ما يقال عنه انه ذو قاعدة هشة.

حيث تم التأسيس لأول تقنين في الجزائر المستقلة يحكم مهنة المحاسبة والمراجعة سنة 1971 في شكل أمر يحمل رقم 71-82 ويتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، ويعتبر هذا الأمر اللبنة الأولى لبناء مهنة المحاسبة والمراجعة باعتبار أنهما متلازمتان لارتباطهما الوثيق، ناهيك عن تحديد مهام الخبير المحاسب الذي يعتبر الشخص المراجع المؤهل قانونا وتكوينا لممارسة هذه المهنة.

لكن مع تطور الاقتصاد في مراحل لاحقة، انعكس ذلك على مهنة المراجعة باعتبارها ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها خاصة في مرحلة من مراحل الاقتصاد التي عرفتها الدولة الجزائرية وهي مرحلة اقتصاد السوق والتي ظهرت فيها حاجة المستثمرين الى توكيل ادارة شركاتهم الى أشخاص مؤهلين، لكن مع الاحتفاظ بحق الاستفادة من المعلومة الكافية حول نشاط شركاتهم بموجب توكيل أخر لكن مع مكاتب المراجعة التي تزودهم بتقارير يفترض فيها أن تكون مرآة عاكسة لهذا النشاط بحيث تمكن الملاك المستثمرين من اتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب.

المبحث الاول: التطور التاريخي لتنظيم مهنة المراجعة وممارستها في الجزائر

مر تنظيم مهنة المراجعة وممارستها في الجزائر بثلاث مراحل أساسية سنتناولها في ما يلي:

المطلب الأول :المرحلة الاولى مرحلة ما بعد الاستقلال من سنة 1971الى سنة 1991

عرفت الجزائر خلال سنة 1971 عدة اصلاحات وقرارات اقتصادية أهمها تأميم البترول في 24فبراير 1971 ، ثم تلتها مجموعة من التشريعات والتنظيمات الاقتصادية التي تعكس الاتجاه الاقتصادي المراد تطبيقه ومن بين هذه التشريعات التي لها علاقة بالنشاط الاقتصادي اسلوب التسيير الاشتراكي للمؤسسات عن طريق اصدار" ميثاق التنظيم الاشتراكي للمؤسسات "بتاريخ 16نوفمبر 1971[1] مرفق بالأمر 71-74 المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات[2] وهو الميثاق الذي أعطى الحق للعمال في مراقبة تسيير المؤسسات عن طريق النقابات العمالية اضافة الى الأمر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب[3] والذي جاء تلبية لمتطلبات هذه المرحلة.

ومن خلال الامر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب الذي اعطى مهنة المراجعة بعدا قانونيا اكثر اهمية، حيث أسند مهنة المراجعة الى الخبير المحاسب، هذه التشريعات الثلاثة على وجه الخصوص كانت بمثابة السمة الأساسية للاقتصاد الجزائري في هذه المرحلة ،حيث كان تأميم المحروقات مصدر الريع الذي يمثل أساس الاقتصاد الجزائري وما تنبثق عنه من مؤسسات وعلى رأسها الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات (سوناطراك).

ثم تبعتها التشريعات التي تعنى بمراقبة هذه الشركات من نقابات عمالية باعتبارها شريك أساسي وفاعل في الحركة الاقتصادية للدولة -من منطلق الفكر الاشتراكي -الذي عرفته الدولة الجزائرية خلال تلك الحقبة إضافة الى التشريع المتضمن مهنة المحاسب والخبير المحاسب والذي يستشف منه الاتجاه الى تأسيس رقابة مالية داخل المؤسسات الاقتصادية، ثم تلاها سنة 1975 صدور القانون التجاري الذي يحكم العملية برمتها وخاصة ما تعلق بإنشاء شركات المساهمة وكيفية تسييرها ورقابتها.

---

[1] ميثاق التنظيم الاشتراكي للمؤسسات المؤرخ في 1971/11/16، الجريدة الرسمية ،عدد101.

[2] الأمر 71-74 المؤرخ في 1971/11/16 ،المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات، الجريدة الرسمية ،عدد101.

[3] الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية، عدد 107.

الفرع الأول: خصائص ومميزات مهنة المراجعة خلال مرحلة 1971-1991:

عرف موضوع المراجعة خلال الفترة من 1971إلى1991 تطور كبير من خلال الممارسة التي ارتبطت بالنشاط الاقتصادي لهذه الفترة ، اضافة الى الانعكاسات التشريعية والتنظيمية، وخاصة تلك التي جاء بها تشريع المهنة لهذه الفترة والتي تميزت بما يلي:

1- الخصائص التنظيمية لممارسة مهنة المراجعة:

عرف تشريع مهنة المراجعة الصادر سنة 1971 تنظيم مهنة المراجعة الى نوعين حيث أسند النوع الأول الى فئة الخبراء المحاسبين و نص صراحة في المادة 04 على تنظيم وتحقيق وضبط الحسابات وتحليلها[1]، بحيث يفهم من هذا النص أن المراجعة في شكل التحقيق والضبط لا يمكن القيام بها الا من كانت له صفة الخبير المحاسب بينما أجاز في المادة 06 من نفس التشريع ممارسة مهنة مندوب الحسابات (محافظ الحسابات) للخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين بذلك[2].

1-1 شروط الممارسة:

مكن الأمر 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب ممارسة مهنة المراجعة بنوعيها المراجعة العامة(l'Audit général) والمراجعة المفروضة قانونا (l'Audit l'égal) الى فئتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين شريطة أن تتوفر في كل فئة شروط معينة لممارسة المهنة، فهناك شروط عامة وشروط خاصة وهي كما يلي:

1-1-1 الشروط العامة:

حتى يمكن ممارسة مهنة المراجعة طبقا للأمر 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب وجب على الشخص الممارس أن تتوفر فيه شروط عامة حتى يسمح له بممارسة مهنة المراجعة وهي كالتالي:

- أن ذا جنسية جزائرية؛
- أن يكون متمتعا بالحقوق الوطنية؛
- أن لا يكون محكوما سابقا بعقوبة جنائية أو جزائية بدنية أو مشينة؛
- أن يكون متمما للخدمة المدنية؛
- أن يبلغ من السن 25 سنة على الأقل؛

---

[1] مرجع سابق المادة 04.

[2] مرجع سابق المادة 06.

- أن يكون مقيما بصفة رئيسية في الجزائر.

2-1-1 الشروط الخاصة:

إضافة الى الشروط العامة التي يجب أن تتوفر في ممارس مهنة المراجعة في الجزائر وجوب توفر شروط خاصة وهي كالتالي:

أ- أن يكون حاصلا على احدى شهادات الدولة التالية:

- شهادة دبلوم خبير محاسب (بالنسبة للخبراء المحاسبين).
- شهادة بروفي مهنية لمحاسب (بالنسبة للمحاسبين)

الفرع الثاني: مميزات مهنة المراجعة خلال الفترة 1971-1991:

كما كان لممارسة مهنة المراجعة خصائص تنظيمية وشروط لممارستها في الجزائر خلال الفترة من 1971الى 1991، التي تميزت بنظام اقتصادي اشتراكي نتج عنه اتجاه مهنة المراجعة وفق النظام الاقتصادي السائد حيث كانت أهم مميزاتها ما يلي:

1. تكريس مبدأ التسيير الاشتراكي للمؤسسات:

نظرا لما تميزت به المرحلة الاقتصادية خلال سنة 1971 والتي صدر بها أهم القوانين الاقتصادية السائدة في الجزائر خلال تلك الفترة والتي كان أهمها قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات وهو العهد ((أين أصبحت المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي الأداة التي تراهن عليها الدولة عند قيامها بأي اصلاح اقتصادي))[1] والذي يرتكز أساسا على فكرة اشراك العامل في تسيير المؤسسة وهذا يعكس فكرة اشراك العمال في الرقابة والمراجعة، وهو الميثاق الذي أعطى الحق للعمال في مراقبة تسيير المؤسسات عن طريق النقابات العمالية وهذا ما يعكسه الأمر 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب من غير لتركيز على اهمية المراجعة من خلال عدم الاكتراث الى الجانب التكويني للمراجع من ناحية ومن ناحية أخرى اسناد مهنة المراجعة المفروضة قانونا الى من يحمل ولو صفة المحاسب وهذا راجع الى:

- قلة المتخصصين في المراجعة وخاصة فئة الخبراء المحاسبين؛
- قلة الاهتمام بمهمة المراجعة بسبب اشراك النقابات العمالية بمهمة المراقبة في التسيير.

[1] عجة الجيلالي، قانون المؤسسات العمومية الاقتصادية من اشتراكية التسيير الى الخوصصة، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر،2006، ص09.

2. اعتماد نظام التخطيط التنموي:

تميزت فترة التسيير الاشتراكي للمؤسسات الاقتصادية بنظام التخطيط التنموي الموجه من قبل السلطة المركزية بناء على اهداف مركزية، دون الاكتراث لنتائج نشاط المؤسسات الاقتصادية لأن هدفها الاول هو هدف اجتماعي بالدرجة الاولى وهذا الذي انعكس على تسيير المؤسسات الاقتصادية التي لم تكن تهدف بالأساس الى تحقيق الارباح بقدر ما تهدف الى تحقيق الغاية الاجتماعية، وهو الأمر الذي كان له الأثر البالغ في عدم الاهتمام بنظام المراجعة داخل هذه المؤسسات، حيث كان تكليف المراجع داخل هذه المؤسسات من باب احترام الشكليات والدليل على ذلك هو عدم اكتشاف اي تجاوزات مالية خلال تلك الحقبة.

3. الاصلاحات الاقتصادية:

نظرا للسلبيات العديدة التي اتصف بها تطبيق نظام هذه المرحلة من مبدأ التسيير الاشتراكي للمؤسسات ، ظهرت فكرة إعادة الهيكلة بهدف إعطاء نفس جديد للاقتصاد الوطني والقضاء على سلبيات التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، وكما مست هذه الاصلاحات المؤسسة الاقتصادية كان لها دورها في مجال المراجعة لكن دون أن يكون دورها بارزا بحكم طبيعة المرحلة، لكن إعادة الهيكلة مست الجانب المالي بسبب المردودية المالية السلبية للمؤسسات، وهذا الأمر أشار الى دور المراجعة في تنشيط مالية المؤسسة عن طريق الدور الاساسي للمراجعة في حماية المال العام.

4. مركزية الاشراف على تنظيم مهنة المراجعة:

خلال هذه الفترة كان تسيير المهنة من الناحية التنظيمية مركزيا خاضعا لرئاسة المجلس الأعلى للمحاسبة مقره الجزائر العاصمة تحت سلطة وزير المالية ويتكون من 18 عضوا دائما يعينون بموجب قرار من وزير المالية[1].

المطلب الثاني :المرحلة الثانية من سنة 1991الى سنة2010

خلال هذه المرحلة عرفت الجزائر تحولات كبيرة في النظام السياسي وخاصة بعد أحداث 1988/10/05 التي صاحبتها عدة اصلاحات وقرارات اقتصادية ، هذه التحولات كانت بمثابة دخول نظام اقتصادي جديد يرتكز على الحرية الاقتصادية والتي ظهرت بوادره في تخلي الدولة عن دورها في بعض المؤسسات الاقتصادية الهامة عن طريق اسناد ملكيتها للقطاع الخاص الذي ترتب عنه أسلوب تسيير جديد لهذه المؤسسات وهو أسلوب النجاعة في تحقيق الأرباح .

[1] المادة 22 من الأمر رقم 71-82 مرجع سابق.

هذا الأمر انعكس على دور المراجعة في هذه المؤسسات، وفي 27 أبريل سنة 1991 صدر القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]،الذي جاء تلبية لمتطلبات هذه المرحلة، حيث تبعته مراسيم تنفيذية وقرار تتعلق بشروط تنظيم وممارسة مهنة المراجعة.

الفرع الاول: خصائص ومميزات مهنة المراجعة خلال مرحلة 1991-2010:

عرف موضوع المراجعة خلال الفترة من 1991إلى2010 تحولات كبيرة جدا في مجال ممارسة مهنة المراجعة، حيث شهدت اهتماما أكثر من الفترة السابقة من خلال عملية التكوين من جهة والتنظيم من جهة أخرى مما أصبغ عليها صفة مهمة وجعلها تتبوأ مكانة لدى الجهات الوصية لأهميتها في القطاع الاقتصادي للدولة من خلال التشريعات والتنظيمات المتعددة التي أصدرت خلال تلك الحقبة حيث اتصفت بما يلي:

1- الخصائص التنظيمية لممارسة مهنة المراجعة خلال مرحلة 1991-2010:

اتصف تشريع مهنة المراجعة الصادر سنة 1991 بتنظيم مهنة المراجعة وتقسيمها الى نوعين وهما :

- **فئة الخبراء المحاسبين** : وهي فئة من المهنيين تختص بمهام المراجعة الخارجية حيث نص صراحة في المادة 19منه على تعريف الخبير المحاسب والمهام التي يمكن القيام بها من طرفه وهي؛
- مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية بخبرةأو احتساب.
- ممارسة وظيفة محافظ حسابات ويشهد بهذه الصفة على صحة وانتظامية المحاسبات والحسابات طبقا لأحكام القانون التجاري.

وتركيز النوع الثاني في يد:

- **فئة محافظي الحسابات:** وهي فئة جديدة استحدثها القانون 91-08 كفئة مستقلة بحد ذاتها تحمل صفة محافظ الحسابات حيث نصت المادة 27 منه على تعريف محافظ الحسابات والمهام التي يقوم بها والتي تتمثل في الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الاولى

[1]القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية، عدد 20.

من هذا القانون، هذا وقد حدد القانون في المادة 28 منه مهام محافظ الحسابات على سبيل الحصر وهي[1]؛

- الشهادة بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة ووضعية وممتلكات الشركة.
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين.
- اعلام المسيرين والجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص مكتشف ومطلع عليه من شأنه ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- اضافة الى الشهادة على صحة الحسابات المدعمة ان وجدت.

1-1 شروط الممارسة:

كما سبق وأن نص القانون السابق لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر على شروط الممارسة، وخاصة ما تعلق بالجانب الشخصي لممارس مهنة المراجعة كان للقانون 91-08 إهتمام كبير بالشروط التي يجب أن تتوفر في ممارس مهنة المراجعة، حيث وضع شروطا عامة وأخرى خاصة كالتالي:

1-1-1الشروط العامة:

حتى يمكن ممارسة مهنة المراجعة طبقا للقانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وجب على الشخص الممارس أن يتوفر فيه شروط عامة حتى يسمح له بممارسة مهنة المراجعة وهي كالتالي:

1- أن يكون ذا جنسية جزائرية؛

2- أن يكون متمتعا بالحقوق المدنية؛

3- أن لا يكون محكوما سابقا بعقوبة جنائية أو جنحة عمدية مخلة بالشرف المانعة من ممارسة حق التسيير والادارة؛

4- توفر الاجازات والشهادات المشترطة قانونا؛

5- التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

1 المادة 28 من القانون نفسه.

6- تأدية اليمين المنصوص عليها في المادة 04 من هذا القانون[1].

2-1-1الشروط الخاصة:

مع إلزامية توفر الشروط العامة، يجب أن تتوفر في ممتهني المراجعة شروط خاصة لكل فئة من فئات ممارسي المراجعة وهي كالتالي:

أ- **فئة الخبراء المحاسبين:**

- الحصول على شهادة خبير محاسب من احدى مؤسسات التعليم العالي.

ب- فئة محافظي الحسابات:

- الخبراء المحاسبين الحاصلين على شهادة نهاية التدريب كخبير محاسب عند صدور هذا القانون.

وبصفة انتقالية خلال ثلاث سنوات من صدور هذا القانون يمكن للمثبتين لشهادة خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية والمحاسبة او التسيير:

- الحاصلين على شهادة ليسانس على الاقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية، التسيير، التخطيط)
- الحاصلين على شهادة ليسانس على الاقل في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية و المحاسبة أو التسيير)
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع الاحتساب)
- اي شهادة جامعية معادلة لنفس اختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة(فرع المالية والمحاسبة)

كما يمكن أيضا وبصفة انتقالية خلال ثلاث سنوات من صدور هذا القانون للمثبتين لشهادة خبرة مهنية قدرها عشر سنوات الحاصلين على احدى الشهادات التالية:

- شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتحليل المالي؛
- شهادة الدراسات المحاسبية العليا؛
- شهادة اتقان تسيير المؤسسات مسلمة من المعهد الوطني للإنتاجية والتنمية الصناعية.

كما يمكن أيضا ممارسة مهنة محافظ حسابات وبصفة انتقالية خلال ثلاث سنوات من صدور هذا القانون الاشخاص التالي ذكرهم[2]:

- القضاة القدامى لمجلس المحاسبة والمراقبون العامون للمالية الذين مارسوا الرقابة على شركات تجارية والحاصلون على شهادة جامعية؛

[1] المادة 04 من القانون نفسه.

[2] المادة 66 من القانون نفسه.

- المفتشون العامون للمالية الذين مارسوا مدة خمس سنوات على الاقل في مجال المحاسبة والمالية والحاصلون على شهادة جامعية.

إضافة الى أنه يمكن وبصفة انتقالية خلال ثلاث سنوات من صدور هذا القانون الاشخاص التالي ذكرهم:

- محافظو الحسابات لدى مؤسسات وطنية وشركات الاقتصاد المختلط والذين مارسوا هذه المهمة لمدة ست سنوات متتالية أو وكالتين بثلاث سنوات لكل منهما شريطة الحصول على شهادة جامعية؛
- الحاملين لصفة مديري المالية في المؤسسات الوطنية لمدة خمس سنوات على الاقل شريطة أن يكونوا حاصلين على شهادة جامعية.
- الأشخاص الذين قاموا بعمليات اعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية و/أو الدخول في استقلاليتها شريطة أن يكونوا حاصلين على شهادة جامعية ومارسوا على الاقل خمس سنوات في مجال المحاسبة والمالية.
- الأشخاص الحاصلون على الاعدادي الثاني في الخبرة المحاسبية أو الأهلية المهنية (نظام سنة 1949) مع اثبات خبرة مهنية تقدر بـــ 20سنة.
- الحاصلين على شهادة تقني سام في المحاسبة والمحاسبين المعتمدين شريطة ان يكونوا حاصلين على شهادة جامعية اضافة الى خبرة مهنية تقدر بعشر سنوات في المحاسبة والمالية.

2- مميزات مهنة المراجعة خلال الفترة 1991-2010:

تميزت مهنة المراجعة في الجزائر خلال الفترة من 1991الى 2010، بمميزات خاصة ارتبطت ارتباطا وثيقا بالواقع الاقتصادي الذي عرف تغييرات عديدة تمثلت في الخروج من نظام اشتراكي يقوم على التخطيط والتركيز على تغطية الحاجات الاجتماعية دون الاهتمام بالجانب الاقتصادي وفق ما يتطلبه الواقع السائد للاقتصاد العالمي، الى اقتصاد شبه حر يكون فيه الاهتمام بالمؤسسات الاقتصادية كوحدات تهدف الى تحقيق الربح والبقاء في السوق وهذا الفكر انعكس تماما على ممارسة المراجعة باعتبارها مرافقة لنشاط المؤسسات، بل كان بمثابة العين الساهرة على تحقيق هدفها من خلال تقارير المراجعة لذلك تميزت المراجعة خلال تلك الفترة بما يلي:

1-2 كثرة التنظيمات الصادرة عن الجهات الوصية لمهنة المراجعة:

تميزت الفترة من 1991 الى غاية 2010 بكثرة المراسيم والقرارات المكملة للقانون 91-08 وخاصة المواد التي ترك تطبيقها للتنظيم حيث صدرت عدة مراسيم تنفيذية وقرارات بهدف ضبط مهنة المراجعة من حيث التنظيم، سواء تنظيم مهنة المراجعة في حد ذاتها أو إنشاء الهيئات التي لها دور أساسي في تنظيم تسيير مهنة المراجعة، حيث كان أول مرسوم تنفيذي بعد صدور القانون 91-08 هو المرسوم التنفيذي رقم 92-20 مؤرخ في 1992/01/13 يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله[1] ، وتلاه قرار وزير المالية المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات[2] ، ثم أردفه المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3]، ليليه المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 المتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه،[4] ثم المرسوم التنفيذي 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة،[5] ليضاف اليها، المرسوم التنفيذي 97-457 المؤرخ في 1997/12/01 المتضمن تطبيق المادة 11 من القانون 08-91 المتعلقة بمقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة[6]

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 92-20 مؤرخ في 1992/01/13 يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية، العدد03.

[2] قرار وزير المالية المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، الجريدة الرسمية، العدد14.

[3] المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 24.

[4] المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 المتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية ، العدد56.

[5] المرسوم التنفيذي 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية،العدد74.

[6] المرسوم التنفيذي 97-457 المؤرخ في 1997/12/01 المتضمن تطبيق المادة 11 من القانون 08-91 ، الجريدة الرسمية، العدد80.

والمرسوم التنفيذي 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المتضمن تعديل المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المحدد لتشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله[1].

2-2 كثرة التكوينات في مجال المراجعة:

عرفت – فترة 1991 التي صدر فيها القانون 08-91 والى غاية 2010 – إهتماما كبيرا بالتكوين في مجال المراجعة، هذا الاهتمام جاء نتيجة هدف المراجعة الذي حاول الاستجابة لحاجات المؤسسات الاقتصادية خلال تلك الفترة والتي عرفت تغيرا كبيرا في أسلوب التسيير، حيث صار تحقيق الربح هدفا لكل المؤسسات الاقتصادية، وتفعيل المراجعة يؤسس الى ادارة بعيدة عن اخطاء التسيير ومجانبة خطر الحدوث في الخسائر نتيجة اللامبالاة في تحقيق الربح بعد ما كان هدفها سابقا ينحصر في الجانب الاجتماعي دون مراعاة للنتائج التي تحققها المؤسسات وخاصة أن أغلبها مؤسسات عمومية تابعة للقطاع العام الذي كان يهدف الى تحقيق التوازن الاجتماعي الذي كان يشكل ركيزة أساسية في الفكر الاقتصادي للفترة السابقة التي اتسم بها الاقتصاد الجزائري.

3-2 الاهتمام المتزايد بمهنة المراجعة:

كما سبق وان اسلفت الذكر بأن المراجعة أداة مهمة لتجنيب المسيرين أخطاء التسيير للمضي قدما بالاقتصاد الوطني الى بر الأمان، كان الاهتمام كبيرا بهذه المهنة سواء كان من السلطات التسييرية في البلاد ومن الاهتمام المتزايد من الأشخاص للانتماء الى هذه المهنة، حيث أن هذا الاهتمام جاء نتيجة الاطلاع والمعرفة على مهام المراجعين ودورهم في تحقيق الأهداف المرجوة من مهنة المراجعة باعتبارها العين الساهرة على المؤسسات الاقتصادية وتجنيب وقوعها في هوة مواصلة الاستغلال والاستنزاف.

لامركزية الاشراف على تنظيم مهنة المراجعة:

بعد ما كان الاشراف على تنظيم مهنة المراجعة من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة التابع بصفة مباشرة لوزير المالية، تم خلال الفترة التي صدر فيها القانون 91-08 وما بعدها تأسيس هيئة مركزية تسمى المجلس الوطني للمحاسبة تشرف بطريقة غير مباشرة على مهنة المراجعة التي أوكلت تسيير مهنة المراجعة

[1] المرسوم التنفيذي 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المتضمن تعديل المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المحدد لتشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية ،العدد80.

الى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي تنتخب بصفة دورية من بين مهني المراجعة والمحاسبة والتي تقوم بالمهام التالية:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة اعضائه واستقلاليتهم؛
- اعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والايقاف والشطب من جدول المنظمة؛
- يقدم المساعدة للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير؛
- يمثل مصالح المهنة تجاه السلطات المختصة وتجاه الغير والمنظمات الاجنبية المماثلة؛
- اعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها ضمن احترام اخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- تقدير الصلاحيات المهنية للإجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح للدخول لممارسة المهنة.

المطلب الثالث :المرحلة الثالثة من سنة 2010 الى يومنا :

مع التطور المتسارع للحركة الاقتصادية المرتبطة بالاقتصاد الدولي، كان من الضروري محاكاة تنظيم مهنة المراجعة لدى اغلب الدول المسايرة لعجلة الاقتصاد العالمي لذلك رأى القائمون على مهنة المراجعة بالجزائر ضرورة تحديث قانون المهنة وكان نتيجة لذلك صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1].

الفرع الأول: خصائص ومميزات مهنة المراجعة خلال مرحلة 2010 الى يومنا:

صدر القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بخصائص تنظيمية مختلفة عن القانونين السابقين ومميزات ارتبطت ارتباطا وثيقا بالواقع الاقتصادي الذي صدرت خلاله:

حيث أتصف الاقتصاد خلال هذه المرحلة بالحرية ودخول القطاع الخاص بشكل أكبر مما كان عليه في السابق.

[1] القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية،العدد42.

الخصائص التنظيمية لممارسة مهنة المراجعة.

تميز القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بصدور خصائص تنظيمية جديدة لممارسة مهنة المراجعة ، حيث أكد وجود فئتين لممارسة مهنة المراجعة :مثل ما هو الشأن في القانون 91-08 السابق العمل به للفترة السابقة مع بعض التأكيدات التي سنراها في التحليلات التالية:

أ- **فئة الخبراء المحاسبين:**

وهي فئة من المهنيين تختص بمهام المراجعة الخارجية حيث نص صراحة في المادة 18منه على تعريف الخبير المحاسب والمهام التي يمكن القيام بها من طرفه وهي[1]؛

- مهنة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات؛
- ممارسة وظيفة محافظ حسابات.

وقد أضافت المادة 19 من القانون 10-01 أن الخبير المحاسب هو المؤهل الوحيد للقيام بـــ؛

- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات[2].

فئة محافظي الحسابات:

وهي فئة عرفها القانون 10-01 في المادة 22 منه بما يلي:

يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته بـــ **مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به**[3] وقد حدد القانون المذكور اعلاه مهام محافظ الحسابات بما يلي:

- الشهادة بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين؛
- ابداء الرأي في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها؛

[1] المادة 18 من القانون نفسه.

[2] المادة 19 من القانون نفسه.

[3] المادة 22 من القانون نفسه.

- تقدير شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالادارة مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- اعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص يكتشفه أو يطلع عليه قد يكون سبب في عرقلة استمرار استغلال المؤسسة؛
- المصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصحة صورتها وفق الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات للفروع أو الكيانات التابعة.

1-1 شروط الممارسة :

عرفت المرحلة التي بدأت منذ 2010 وهي تاريخ صدور القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، شروطا جديدة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، حيث كانت الشروط تتعلق بالدخول للمهنة بصفة عامة وهناك شروط خاصة تتعلق بكل مهنة على حدى:

1-1-1الشروط العامة :

أكد المشرع الجزائري في المادة 08 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، شروطا عامة لممارسة مهنة المراجعة لا يمكن من غير توفرها أن يمارس الشخص مهنة المراجعة وكانت كالتالي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من نفس القانون[1]

1-1-2الشروط الخاصة:

بعد التأكد من توفر الشروط العامة التي سبق ذكرها، اشترط المشرع الجزائري في القانون 10-01 شروطا خاصة لكل فئة من ممتهني المراجعة على حدا وهي كالتالي[2]:

[1] المادة 06 من القانون نفسه.

[2] المادة 08 من القانون نفسه.

أ- **فئة الخبراء المحاسبين:**

- أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.

ب- فئة محافظي الحسابات:

- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

1- مميزات مهنة المراجعة خلال مرحلة 2010 الى يومنا:

بالرغم من أن القانون 10-01 جاء بشروط جديدة لممارسة المهنة من الناحية التنظيمية، إلا أنه تميز بنقاط كان لها تأثير كبير على ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كما سنرى في الشق التطبيقي للبحث لكن يمكن أن نذكر هذه المميزات في ما يلي:

1-2 مركزية تسيير المهنة:

بعد ما كانت مهنة المراجعة تسير من طرف منظمة وطنية تنتخب من بين مهني المراجعة المعتمدين خلال الفترة من 1991 الى غاية 2010 وهو تاريخ صدور القانون 10-01 الذي تضمن إرجاع تسيير المهنة الى اشراف مركزي تحت سلطة المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزير المالية وخاصة فيما تعلق بـــ:

- تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- منح اعتمادات الممارسة؛
- التكوين؛
- الانضباط والتحكيم؛
- مراقبة النوعية.
- **تفكيك الهيئات الممثلة للمهنة:**

ما يلاحظ من قانون المهنة رقم 10-01 الصادر سنة 2010، أنه قام بتفكيك هيئة المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الى ثلاث هيئات مستقلة تعنى بما يلي[1]:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

[1] المادة 14 من القانون نفسه.

كل هذه الهيئات تمارس مهامها كنقابات للمهنيين تحت اشراف المجلس الوطني للمحاسبة، هذا التفكيك أبرز دور كل من هذه الهيئات على أنها مجرد نقابة هدفها؛

- ادارة أملاك الهيئة؛
- اقفال الحسابات السنوية للهيئة وعرضها على الجمعية العامة؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية؛
- تعميم نتائج الاشغال المتعلقة بالمهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوينية لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في المنظمات الجهوية والدولية بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- اعداد النظام الداخلي للهيئة.

2-2 اخضاع سوق ممارسة مهنة المراجعة لتقنين الصفقات العمومية:

جاء القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بشروط جديدة في مجال الحصول على صفقات المراجعة وحتى المحاسبة مع القطاع العام، حيث أخضعها الى المرسوم المتعلق بالصفقات العمومية، وكان الهدف من ذلك هو حرية الوصول للطلب العمومي من جهة وحماية العام من جهة أخرى إضافة الى معاملة جميع مكاتب المراجعة على مبدأ قدم المساواة مثلها مثل أي نشاط اخر خاضع للصفقات العمومية.

2-4 التوجيه المهني للمراجعين في محتوى التقارير وكيفية كتابتها:

رغم ما جاء به القانون السابق حول التقارير التي يقوم بها محافظ الحسابات كمراجع خارجي، إلا أن القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كان أكثر توضيحا سواء في نوعية التقارير التي يقدمها محافظ الحسابات كمراجع خارجي، حيث كان أكثر وضوحا في أنواع التقارير التي يجب على محافظ الحسابات تقديمها خلال أداء مهامه ، إضافة الى أنه تم إصدار قرار من وزير المالية بتاريخ 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الذي يوضح فيه كيفية تقديم التقارير الصادرة عن محافظ الحسابات وطريقة تقديمها وفق ما جاء به التنظيم[1].

[1] القرار الوزاري المؤرخ في 24 /2013/06 الصادر عن وزارة المالية المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية عدد 24.

إضافة الى القرار المؤرخ في 2014/01/12 المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات كما تم ارفادها بالمعايير الجزائرية للتدقيق، والتي تؤسس الى تنظيم مهنة المراجعة من الشكل الى المحتوى، كل هذه الاصدارات التنظيمية كان لها الدور الأساسي في التوجيه المهني للمراجع الخارجي في الجزائر وفق مقتضيات سياسية، اقتصادية واجتماعية تهدف بالأساس الى جعل مهنة المراجعة في الجزائر تحاكي مهنة المراجعة في أغلب دول العالم.

من خلال ما سبق يمكن تلخيص التطور التاريخي لمميزات تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر في الجدول التالي:

الجدول رقم(1-1)

التطور التاريخي لمميزات تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

المرحلة	المميزات	القائم بالمراجعة	الفترة
الأولى	– تكريس مبدأ التسيير الاشتراكي للمؤسسات – اعتماد نظام التخطيط التنموي – الاصلاحات الاقتصادية – مركزية الاشراف على تنظيم مهنة المراجعة	الخبير المحاسب المحاسب المعتمد	1971-1991
الثانية	–كثرة التنظيمات الصادرة عن الجهات الوصية لمهنة المراجعة – كثرة التكوينات في مجال المراجعة – الاهتمام المتزايد بمهنة المراجعة – لا مركزية الاشراف على مهنة المراجعة	الخبير المحاسب محافظ الحسابات	1991-2010
الثالثة	– مركزية تسيير المهنة – تفكيك الهيئات الممثلة للمهنة – اخضاع سوق ممارسة مهنة المراجعة لتقنين الصفقات العمومي – التوجيه المهني للمراجعين في محتوى التقارير وكيفية كتابتها	الخبير المحاسب محافظ الحسابات	2010 الى يومنا

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على ملخص التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر

المبحث الثاني: أهداف المراجعة و أنواعها في الجزائر:

إن المراجعة عملية اجرائية تهدف بالأساس الى التقليل من مخاطر الاخطاء التي يقع فيها من سبق بالعمل سواء كانت الادارة كوحدة كاملة او المحاسب كجزء من العملية الادارية التي تعكس نشاط الكيان في أرقام قابلة للتأكيد من طرف المراجع، ولهذا الغرض قد تتنوع المراجعة باختلاف الغرض المستخدم.

المطلب الاول: أهداف المراجعة:

تهدف المراجعة بالأساس الى إبداء الرأي الفني المحايد من قبل مراجع حسابات خارجي يتمتع بالاستقلالية حول صحة البيانات المالية طبقا للمعايير المعمول بها والقواعد الجوهرية للمحاسبة

المالية[1]،وتهدف أيضا حسب نوعيتها الى تحقيق غرض معين حسب الجهة التي تأمر بها والحاجة اليها وتعتبر هذه الاهداف ثانوية كالتحقق من عرض القوائم المالية ، والتحقق من صحة ملكية الأصول وحصر الالتزامات، إضافة الى التأكد من صحة التقييم للأصول وصحة وجود العمليات المالية و حدوثها فعليا والتحقق ايضا من دقة قيمها الحسابية الصحيحة، مع التأكد من اكتمال عمليات التسجيل[2].

هذه الأهداف يمكن أن نلخصها كضرورة ملحة في المؤسسة حسب ما يلي:

الفرع الأول : ضرورة إدارية تسييريه:

في بعض الاحيان تحتاج الادارة الى توجيهات ناتجة عن مضمون النشاط لمعرفة مستواها في عملية التسيير الإداري ومدى صحة أسلوبها ، فتلجأ الى ما يسمى بالمراجعة العملية(l'Audit Opérationnel) التي تتمثل في فحص الاجراءات التشغيلية المرتبطة بالكفاءة والفعالية والتي من خلالها يمكن للإدارة اتخاذ قرارات سليمة كقرارات شراء الأصول مثلا ويمكن للمراجعة العملية أن تتجاوز العمليات المالية بل تتعداه الى تقييم الأداء الذي يدخل ضمن التدقيق الاداري[3] أو تدقيق أنظمة المعلومات أو ما يتعلق بتقويم نشاط من انشطة المؤسسة وفق ما يطلبه التوجيه القويم و الاسلوب الصحيح للإدارة للوصول الى الهدف المتوخى بأقل التكاليف.

الفرع الثاني: أداة تطهيرية:

نظرا للأوضاع الاقتصادية إجمالا والمالية خصوصا التي مرت بها أغلب الكيانات الاقتصادية خاصة منها المملوكة في جزئها أو كلها للدولة الى مراحل مختلفة بداية من نظام التسيير الاشتراكي للمؤسسات مرورا بمرحلة الانفتاح الاقتصادي ووصولا الى اقتصاد السوق، هذه المراحل تركت فجوات مالية واختلالات صعبت من مهمة الادارة الحالية، مما جعل التحكم الاداري لهذه الكيانات شبه مستحيل دون تطهير هذه الوضعيات وفق ما يطلبه الاسلوب الصحيح للإدارة، حيث ظهر بما يسمى في المراجعة بالتسويات المحاسبية (Ajustement comptable)، حتى تكون الادارة أمام الوضعية الصحيحة العاكسة للواقع الموجود بالكيان وممكنة وقابلة للتسيير وفق التشريعات والتنظيمات التي تحكم الادارة الحالية.

---

[1] رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن ،ط1،2015،ص29.

[2] المرجع اسابق، ص33،32،31،30.

[3] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،عمان ، الاردن ،2006،ص353.

الفرع الثالث : وسيلة توضيحية:

إن من المعروف أن المراجعة وسيلة إعلامية تمد كل الأطراف ذوي العلاقة بالكيانات الاقتصادية بالمعلومات ، كل حسب حاجته منها، ، إضافة الى أن أهم ما ينتج من عملية المراجعة تلك التقارير التي يصدرها المراجع في شكل رأي يبديه حول القوائم المالية للكيان الذي راجعه ويعتبر معلومات تعكس النشاط الحقيقي للمؤسسة هذه المعلومات تعتبر إما تأكيدا لصحة العمليات التي قام بها الكيان خلال فترة مالية معينة أو مخاطر محدقة بالكيان كمخطر عدم مواصلة النشاط الاستغلالي للكيان إضافة الى الغش الذي يمكن أن يكتشفه المراجع حول نشاط ادارة الكيان، كل هذه المعلومات توضح وتقدم للملاك والمساهمين المحتملين صورة واضحة يمكن من خلال اتخاذ قرارات تخص مستقبلهم المرتبط بالكيان.

الفرع الرابع : وسيلة تحقيقية استكشافية:

تعد المراجعة أحد وسائل التحقيق لاكتشاف الاختلالات المالية داخل الكيانات الاقتصادية العمومية والخاصة، فتكون في شكل خبرة ودية تعاقدية بين ملاك الكيان والمراجع، وتكون في أغلب الأحيان في شكل خبرة قضائية تأمر بها الجهات القضائية للتحقق من ادعاءات المتخاصمين سواء بطلب من المتخاصمين أو بناء على قناعة الجهة القضائية الآمرة بالخبرة، ويكون الهدف منها أحيانا التحقق من صحة الحسابات المالية وخلوها من حالات الفساد المنصوص عليها في القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته.

ومن الأهداف السابقة يمكن تلخيصها في الجدول التوضيحي التالي:

الجدول رقم(1-2)

بيان أهداف المراجعة في الجزائر

أهداف المراجعة	الجهة المستفيدة	النتيجة المنتظرة
ضرورة إدارية تسييريه	ادارة الكيان	ادارة حكيمة
أداة تطهيرية	الملاك المساهمون / ادارة الكيان	قوائم مالية سليمة
وسيلة توضيحية	الملاك المساهمون	فهم صحيح لوضعية الكيان
وسيلة تحقيقية استكشافية	الملاك المساهمون/ الجهات القضائية	الفصل في النزاعات

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على ملخص أهداف المراجعة في الجزائر

المطلب الثاني: أنواع المراجعة:

تتنوع المراجعة بتنوع العمل الذي تعنى به سواء كانت أساسية من حيث الجانب التشغيلي (opérationnel) أو من حيث الالتزام بمدى دقة وصحة القواعد والاجراءات المتخذة خلال السنة المالية من طرف الكيان موضوع المراجعة كما يمكن أن تكون المراجعة موضوع تدقيق الكشوف المالية هذا من جهة ومن جهة أخرى يمكن الاشارة الى أنواع أخرى من المراجعة تقسم حسب الزوايا التي ينظر من خلالها للمراجعة :

الفرع الأول : أنواع المراجعة الأساسية:

كما سبق وأن أسلفت بأن المراجعة تنقسم من حيث الموضوع الى نوعين اولهما أساسي يتعلق بمراجعة نظام التشغيل داخل الكيان مع مراجعة كيفية اعداد القوائم المالية ومدى مطابقتها لمعايير المحاسبة المعمول بها اضافة الى مراجعة مدى التزام الادارة بالتعليمات والتوصيات الموجهة لها من قبل الجهات الوصية والثاني يختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها للمراجعة، وحتى نكون أمام صورة واضحة لمضمون المراجعة الأساسية نذكر مكوناتها على سبيل الحصر[1]:

1- المراجعة التشغيلية :

هي المراجعة التي تعنى بتدقيق الأنشطة التشغيلية داخل الكيان لتقييم الفعالية والكفاءة في أنظمة التسيير، كنظام الأجور مثلا وتعتبر المراجعة التشغيلية توجيها للإدارة في إصلاح منظومتها الادارية سواء من حيث الاجراءات أو من حيث السياسات وتعتبر المراجعة التشغيلية بمثابة مقياس مدى استخدام الادارة للموارد المتاحة للوصول للأهداف المسطرة مسبقا ويمكن كذلك إعتبارها مراجعة جزئية أحيانا لأنها تعنى بمراجعة إجراءات تخص بعض العمليات في الكيان كإجراءات إعداد الحساب المالي ومراقبة ادارة الأصول واجراءات تسيير المخزونات ومراقبة نظام تسيير الأجور خاصة اذا تعلق الأمر بنظام المعلوماتية، كل هذه الاجراءات تعتبر محل فحص ممكن من الناحية التشغيلية لتقييم أدائها والوصول بها الى تحقيق الفعالية المطلوبة[2].

2- مراجعة الالتزام:

هي جزء مهم من المراجعة الأساسية داخل الكيان، حيث أنها تعنى بمراجعة مدى التزام الادارة بتطبيق التعليمات والاجراءات الأساسية المحددة مسبقا من طرف الهيئات الوصية الأعلى أو القوانين والتنظيمات

[1] الفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة محمد محمد الديسطي، مراجعة احمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ المملكة العربية السعودية، 2008،ص23،24.

[2] المرجع السابق،ص24.

التي تحكم نشاط الكيان ، كما يمكنها أيضا تحديد مدى احترام الضوابط والمعايير الواجبة العمل كاحترام الحد الأقصى لساعات عمل الأجراء أو الحد الأدنى للأجور المفروض بما يتفق مع القوانين والتنظيمات الداخلية والخارجية، ناهيك عن كل ما يعد التزام تسييري يرقى بالإدارة الى الأهداف المرجوة منها[1].

- **مراجعة القوائم المالية:**

وهي مراجعة تعنى القوائم المالية للكيان وابداء الرأي حولها في مدى استجابتها للتعبير عن حقيقة الوضعية المالية للكيان في فترة مالية معينة إضافة الى فحص نتيجة النشاط من خلال هذه القوائم المالية بما يخدم مصلحة مستخدمي هذه القوائم.

الفرع الثاني : أنواع المراجعة الأخرى:

كما رأينا في الجزء الأول الذي اعتبرناه مراجعة أساسية، هناك أنواع أخرى وفق تقسيمات معينة تخضع للزوايا التي ينظر من خلالها للمراجعة وهي كالتالي:

1-من حيث القائم بعملية المراجعة:

أول زاوية يمكن من خلالها التفريق بين نوعين من أنواع المراجعة هي زاوية القائم بعملية المراجعة حيث يوجد نوعين أساسيين هما:

1-1 المراجعة الداخلية:

يمكن تعريف المراجعة الداخلية بـــ((مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئوها الادارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية ، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنشأة ، وكذلك للتحقق من أتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة لهم ، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازمة ادخالها عليها وذلك حتى تصل المنشأة الى درجة الكفاية الانتاجية القصوى))[2] ، من خلال هذا التعريف يمكن أن نلخص أن المراجعة الداخلية في النقاط التالية:

- نشاط داخلي مستقل تنشؤه الادارة للقيام بخدمتها.
- أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والاجراءات الإدارية المرسومة.

[1] رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سابق،ص44.

[2] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص34،33.

- وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازمة ادخالها.

2-1 المراجعة الخارجية:

هي المراجعة التي تتم من طرف شخص خارجي عن الكيان ويتمتع بالاستقلالية عن ادارة الكيان ويتم تعيينه من طرف الملاك المساهمين لإجراء عملية المراجعة ، وإبداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية بصفة حيادية دون تأثير لا داخلي ولا خارجي على المراجع الخارجي، ويمكن أن نلخص مميزات المراجعة الخارجية فيما يلي:

- استقلال المراجع الخارجي عن ادارة الكيان محل المراجعة.
- ابداء الرأي المحايد حول مصداقية القوائم المالية.[1]

2-من حيث الإلزام القانوني:

يعتبر معيار الالزام القانوني حول نوعية المراجعة يدعونا الى التفكير في نوعين اساسيين هما:

2-1 المراجعة الاجبارية:

هي المراجعة التي فرضها القانون بصفة اجبارية والتي نصت عليها المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري [2]، حيث ألزمت الجمعيات العامة لمساهمي شركات المساهمة بتعيين مندوب حسابات لمدة ثلاث سنوات ،تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير ، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات لشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة ،وفي الوثائق المرسلة الى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة ، وصحة ذلك، إضافة الى التحقيق في احترام مبدأ مساواة المساهمين وكذا كل تحقيق ورقابة يرونها مناسبة ناهيك عن استدعاء الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في حالة الاستعجال.

---

[1] رزق أبوزيد الشحنة، مرجع سابق، ص45.

[2] المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المتضمن تعديل القانون التجاري، الجريدة الرسمية عدد 27، ص32.

2-2 المراجعة الاختيارية:

هي المراجعة التي تتم بصفة اختيارية دون الزام قانوني، بل لحاجة الكيان لها، وتكون بمثابة الاستعانة بخدمات مراجع خارجي حول مسالة معينة داخل الكيان، وتكون بأمر من الهيئات الاجتماعية للشركة كجمعية الشركاء المساهمين أو مجلس الادارة أو مجلس المديرين وتكون المراجعة الاختيارية أحيانا باقتراح محافظ الحسابات حول تصحيح مسألة مالية معينة استعص فهمها على محافظ الحسابات وخرجت عن مجال اختصاصه، وقد تكون المراجعة الاختيارية في مرحلة من مراحل حياة الكيان واجبة، كحالة معرفة حقوق الشركاء وخاصة في حالة انضمام شريك جديد أو انفصال شريك قديم[1].

3- من حيث نطاق التطبيق:

قد تكون المراجعة بصفة شاملة لكل نشاط الكيان وقد تقتصر على مراجعة وظيفة جزئية داخل الكيان ومن ثم كان من الضروري التفريق بين نوعين من المراجعة هما:

3-1 المراجعة الكاملة:

هي المراجعة التي لا تخضع الى قيد معين في عمل المراجع، بحيث يجوز للمراجع فحص البيانات المالية بصفة كاملة لكل ما يراه مهم داخل الكيان، حسب حجم نشاط الكيان وامكانية ذلك، مع واجب احترام معايير المراجعة المعمول بها، لإبداء رأيه التقني في شكل تقرير أو تقارير حسب الحالة ،في نقطة أو في نقاط معينة مع مسؤوليته حول العمل الذي قام به بصفة شخصية[2].

3-2 المراجعة الجزئية:

يقصد بالمراجعة الجزئية هي المراجعة تتم من طرف المراجع حول جزء من البيانات المالية، دون التطرق الى الكل بسبب عدم الحاجة الى مراجعة باقي البيانات المالية، بحيث لا تكون مسؤولية المراجع في ابداء رايه التقني الا حول هذا الجزء دون غيره، وعادة يكون هذا النوع من المراجعة اتفاقية بين العميل الطالب لخدمة المراجعة والمراجع، ومن امثلة هذا النوع من المراجعة هي المراجعة المتعلقة بحركة المخزون داخل الكيان[3]

---

[1] محمد سمير الصبان و عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية،الاسكندرية،مصر،2000،ص46.

[2] رزق أبوزيد الشحنة، مرجع سابق، ص48.

[3] نفس المرجع ، ص49.

4- من حيث توقيت عمليات المراجعة:

المراجعة عملية مرتبطة بالزمن، فهناك مراجعة محدودة من حيث الزمن لها بداية ونهاية وهناك مراجعة مستمرة متواصلة ومن هذا المنطلق يمكن التفريق بين نوعين أساسيين من المراجعة وهما:

4-1 المراجعة النهائية:

وهي المراجعة التي تبدأ مع بداية السنة المالية وتنتهي بنهايتها مع القوائم المالية الختامية للكيان، وغرض هذه المراجعة هو التحقق من صحة ومصداقية القوائم المالية في اثبات الصورة الحقيقية لنشاط الكيان بما يخدم مصلحة الملاك المساهمين وحتى الادارة إن كانت الاخطاء عرضية، وللمراجعة النهائية فوائد جمة يمكن أن نذكر منها ما يلي[1]:

أ- القضاء على احتمالات التلاعب في تعديل البيانات المالية التي تمت مراجعتها بسبب تسوية جميع الحسابات واقفالها على وضعية بينة.

ب- عدم تردد المراجع على الكيان بصفة مستمرة لا يخلق ارتباك في العمل بسبب عدم طلب السجلات والوثائق المحاسبية الا بعد اغلاقها.

ت- المراجعة النهائية هي مراجعة مغلقة لفترة زمنية محددة لا يسمح بالسهو والغش بصفة متكررة مما يفيد بعدم وجود أخطاء من طرف المراجع.

وبالرغم من بعض الايجابيات لا تخلو من العيوب والانتقادات المؤسسة على ما يلي[2]:

أ- عدم كفاية فترة المراجعة اللازمة لمحدوديتها الزمنية.

ب- قصر فترة المراجعة يربك مكتب المراجعة المكلف بالمراجعة.

ت- عدم اكتشاف أخطاء كثيرة قد تكون غشا وتلاعب بسبب قصر فترة المراجعة.

ث- تأخر النتائج مع امكانية عدم اقناعها للجهات المعنية.

4-2 المراجعة المستمرة:

المراجعة المستمرة هي المراجعة المتواصلة، حيث تكون بصفة منتظمة خلال السنة المالية للكيان دون انقطاع، بصفة مخطط لها مسبقا أي مراجعة العمليات المالية منذ البداية الى النهاية، إضافة الى مراجعة النتائج بعد

---

[1] محمد سمير الصبان و عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سابق، ص51.

[2] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2015،ص20.

عمليات الاقفال، والمراجعة المستمرة تعالج عيوب المراجعة النهائية، وعليه يمكن ذكر المزايا التي تتمتع بها المراجعة المستمرة فيما يلي[1]:

أ- الوقت الكافي للمراجعة يعطي المراجع فرصة كبيرة في التوسع في نطاق الفحص واتساع حجم العينات التي تخضع للاختبارات.

ب- العرض المبكر للكشوف المالية بسبب الانتهاء المبكر من عمليات فحصها و التي تسهل للمراجع ابداء رايه فيها في وقت وجيز بسبب المراجعة المستمرة.

ت- المراجعة المستمرة تسهل اكتشاف الأخطاء والتلاعب منذ بدايتها، هذا الأمر يقلص الفجوة الزمنية بين تاريخ الحدوث وتاريخ الاكتشاف، مما يجعل اقتراح الحل من ناحية سهلا ومن ناحية أخرى تفادي عدم حصوله مستقبلا.

ث- التواجد المستمر للمراجع في الكيان محل المراجعة خلال السنة المالية يبعث أثر ايجابي في سلوك العاملين من خلال زيادة الاهتمام بأداء ما عليهم من أعمال وفق احترام القانون خشية اكتشاف الأخطاء بسرعة وهذا يضيق من فجوة ظهور أخطاء وتلاعبات في المستقبل.

ج- المراجعة المستمرة تفرض على مكتب المراجعة تنظيم معين يبعد عنها الضغط والارهاق الموسمي وهذا الأمر يزيد من حسن الأداء في العمل.

5-من حيث مدى الفحص:

المراجعة عملية مرتبطة بحجم النشاط تتسع وتضيق حسب الحاجة اليها، مما يجعلها تستجيب لكل حالة حسب مستوى نشاطها وهذا يجعلنا نفرق بين نوعين من المراجعة وهما:

5-1 المراجعة التفصيلية(الشاملة):

المراجعة التفصيلية هي مراجعة جميع العمليات والقيود والدفاتر والسجلات وكل ما تعلق بالقوائم المالية داخل الكيان، وهذا النوع من المراجعة لا يكون الا للكيانات ذات الحجم الصغير لأنه في الكيانات الكبيرة يكون هذا النوع من المراجعة مكلفا جدا وهذا يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة وهما محل مراعاة دائمة من طرف المراجع.

[1] محمد سمير الصبان و عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سابق، ص52.

5-2 المراجعة الاختبارية:

المراجعة الاختبارية هي مراجعة تبنى على أساس العينات التي تعمم نتائجها على الكل ويكون هذا النوع من المراجعة في الكيانات الضخمة التي لا يمكن مراجعتها مراجعة تفصيلية نظرا لعاملي الوقت والتكلفة كما أسلفنا في المراجعة التفصيلية.

وكما أن المراجعة الاختبارية تخضع لاختبار العينة التي يجب أن تتسم بصفات معينة لتكون نتائجها صادقة ومؤدية للهدف المتوخى من المراجعة واهم الاساليب التي يمكن بها اختيار العينة، هي الاساليب الاحصائية الحديثة، وبالرغم من ذلك فإن العينة في مجال المراجعة لا يمكن أن تعطي نتائج دقيقة تمثل المجتمع تمثيلا كاملا وحقيقيا، لذلك فإن الأخطاء الناجمة عن اختيار العينة تسمى أخطاء المعاينة، ويعتبر اسلوب المراجعة الاختبارية هو السائد حاليا في مراجعة الكيانات الاقتصادية الموجودة، نظرا لما تتمتع به من كبر في مجال العمليات المالية والمحاسبية التي لا يمكن مراجعتها بصفة حصرية.

من كل ما سبق ذكره من أنواع المراجعة هناك مفهوم ذو علاقة وطيدة بالمراجعة وهو مفهوم الحوكمة بحيث يمكن التطرق الى:

6-علاقة المراجعة بالحوكمة في الكيانات الاقتصادية الجزائرية:

انطلاقا من التعريف الصادر عن مؤسسة التمويل الدولية "IFC" حول حوكمة الشركات والذي عرفته كما يلي : بأنه "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"[1]، ويمكن أيضا أن نلخص المسعى الحقيقي للحوكمة والذي يتمثل أساسا في الادارة السليمة التي تعنى بالحفاظ على حقوق الملاك المساهمين ومراعاة مصالحهم، ولا يتم ذلك الا بتوضيح الاساس في العلاقة بين الادارة والملاك وما يمكن أن ينتج عنها من دفع لرفع كفاءة التسيير ومنه النجاعة الاقتصادية للكيان من خلال وضع إطار تنظيمي يحدد أهداف الكيان وطريقة الوصول اليها عن طريق توفير القدرة المناعية للادارة للوصول الى الأهداف المسطرة من طرف الملاك المساهمين.

ونظرا أن المراجعة أحد أهم الوسائل المناعية التي تعتبر بمثابة الانذار المبكر لكل تعثر مالي قد يصيب الكيان وخاصة ما تعلق بخطر عدم استمرارية النشاط، إضافة الى دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلي

[1] يوسف محمد طارق، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق: مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009، ص04.

للكيان يجعلها شريكة في الادارة بطريقة غير مباشرة، وهنا يظهر الدور الجوهري الذي تلعبه المراجعة في تحقيق حوكمة أي كيان.

المطلب الثالث: أنواع تقارير المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية:

الفرع الأول : تقارير المراجعة الالزامية:[1]

وتنقسم الى:

1-تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ:

هذا التقرير يقوم به محافظ الحسابات نتيجة قيامه بأعمال الفحص المشروع قانونا (**L'Audit légal**) ويتم من خلاله محافظ الحسابات بكتابة كل ما تم من مهام على مستوى الكيان خلال السنة المالية، حيث يتم فيه كذلك ابداء رايه في سلامة الوثائق والعمليات المحاسبية وفق الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري المعمول به، هذا اذا تعلق الأمر بالتقرير النظيف الخالي من أي تحفظ، وهذا توافقا مع مضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم **700** والمعيار الدولي للمراجعة رقم **700** ، أما اذا رأي محافظ الحسابات أن هناك بعض التصحيحات الواجبة التعديل، فيقوم بالإشارة الى ذلك في تقرير يسمى بتقرير المصادقة بتحفظ وهذا ما أكده المعيار الدولي للتدقيق رقم **701**، أما اذا رأى محافظ الحسابات أن تلك التعديلات جوهرية غير مسموح بالتغاضي عنها وجب رفضه التصديق عليها مع تبرير رفضه وتبليغه الجمعية العامة للمساهمين بالاختلالات التي اكتشفها حتى يسمح للجمعية العامة للمساهمين باتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة مخاطر تلك الاختلالات ويجب على محافظ الحسابات اذا رفض المصادقة للسنة الثانية على التوالي تبليغ النيابة العامة ممثلة في شخص وكيل الجمهورية المختص اقليميا بذلك.

2-تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء:

هذا النوع من التقارير يتم في الكيانات الجماعية مثل الشركات والجمعيات التي تتفرع منها شركات فيها حسابات وكشوف مالية فرعية يجب تجميعها، يكون واجبا فيها على محافظ الحسابات للشركة الأم بالتعاون مع محافظ الحسابات للفروع لتحديد صحة القوائم المالية المجمعة من عدمه، والتصديق عليها في حالة عدم وجود أي تحفظ.

[1] المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد42.

3-تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة:

من الصلاحيات التي اسندها القانون لمحافظ الحسابات هو الاطلاع على جميع الاتفاقيات التي يبرمها الكيان مع المتعاملين، قصد التأكد من خلوها من حالات التنافي المتعلقة بالمصالح الخاصة للقائمين على الادارة، وفي حالة وجود أي علاقة مشبوهة بهذا الشأن، وجب على محافظ الحسابات كتابة ذلك في تقرير خاص يضمنه كل ما تعلق بالأمر، وهذا تطبيقا لنص المادة **628**من القانون التجاري[1] حيث يمنع على القائمين على الادارة التعاقد مع الشركة نفسها سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة الا بعد استئذان الجمعية العامة للملاك المساهمين مسبقا، وبعد تقرير من محافظ الحسابات حول الموضوع، بل يتعداها الى الاتفاقيات التي تعقد بين الكيان والشركات الاخرى التي يملك فيها أحد القائمين بالإدارة أسهما أو حصصا، الابعد التصريح الى مجلس الادارة.

4-تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات:

يكتب في هذا التقرير من طرف محافظ الحسابات كل التفاصيل التي تتعلق بأعلى خمس أجور ممنوحة للعاملين بالكيان موضوع المراجعة، وهذا الأمر استجابة لنص المادة **680** الفقرة **03** من القانون التجاري[2]وتفسير منح تلك المبالغ لهؤلاء العاملين ان وجد، وهذا وفق ما هو معمول به في الاتفاقات مع الاطارات.

5-تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

ويشار في هذا التقرير من طرف محافظ الحسابات كل الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين كالسكنات الوظيفية والسيارات الخاصة والهاتف وما الى ذلك مع ذكر سبب المنح ان كان المستفيدين من الامتيازات فئة خاصة كالمديرين وأصحاب الافكار البحثية الذين لا يمكن الاستغناء عنهم واستقطابهم بهذه المزايا.

6-تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية:

وفي هذا التقرير يجب أن يضمن محافظ الحسابات نتيجة الأعمال للسنوات الخمس الأخيرة وتطورها، ومعرفة نتيجة كل سهم أو حصة اجتماعية، وتحليل ومقارنة هذه النتائج وتوصيل المعلومة

[1] المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المتضمن تعديل القانون التجاري.

[2] المادة 680 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المتضمن تعديل القانون التجاري.

للشركاء المساهمين، من خلال حسابات النتائج تأكيدا لنص المادة **678** الفقرة **06** من القانون التجاري[1].

حيث أن هذا التقرير يهدف بالأساس الى التأكد من النتيجة بصفة قطعية سواء كانت اجمالا أو حصة كل سهم على حدا أو معرفة نصيب الحصة الاجتماعية من الارباح، كل هذه العملية تخدم الجمعية العامة في قرارها المتعلق بتوزيع الأرباح ان كان ممكنا.

7-تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية:

بما ان نشاط أي مراجع يقوم على اساس معرفة نظام التسيير داخل الكيان معرفة كافية، ناهيك عن أهم شيء وهو نظام الرقابة الداخلي الذي على أساسه يحدد المراجع مواطن الضعف ومواطن القوة داخل الكيان، ومن هنا كان لزاما على محافظ الحسابات كمراجع خارجي مستقل ابداء رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية وقدرتها على تحقيق الضبط داخل الكيان بما يسمح للإدارة والمراجع والأطراف ذوي العلاقة من معرفة نشاط الكيان معرفة كافية تسمح للقائمين على الادارة بصفة خاصة تصحيح العيوب التي من شأنها خلق مخاطر قد تعثر نشاط الكيان[2].

كما يمكن اعتبار رأي محافظ الحسابات فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، شكل من اشكال إعلام ملاك الكيان ومديريه عن مواطن الخطر والثغرات التي يسري من خلالها سوء الادارة الذي قد يؤثر على الكيان سلبا.

8-تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال:

ان الهدف الاساسي لأي نشاط اقتصادي هو المواصلة والاستمرارية، في مجال الاستغلال، وهذا الهدف اسمى من هدف تحقيق الربح، لأن الاستمرارية في النشاط تعكس قدرة الكيان على مجاراة الواقع الاقتصادي وتقلبات السوق، والدليل ما جاء به المشرع الجزائري في القانون **10-01** المذكور أعلاه حول التقرير الخاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال، لأن مواصلة النشاط للكيانات الاقتصادية هو أهم هدف لذلك فرض المشرع الجزائري على محافظ الحسابات واستنادا الى المعيار الدولي للمراجعة رقم **570** أنه في حالة وجود خطر يهدد استمرارية نشاط الكيان، أن يبلغ الجمعية العامة

---

[1] المادة 678 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25.

[2] حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء ألأول، منشورات جامعة دمشق،2013- 2014،ص333.

للمساهمين بذلك في شكل تقرير خاص يضمنه كل المخاطر والتهديدات التي من شانها تعرقل استمرارية نشاط الكيان، اضافة الى ذكر الأسباب و المؤشرات التي أسست لهذا الشك الخاص بخطر عدم استمرارية نشاط الكيان.

الفرع الثاني : معايير اعداد تقارير محافظ الحسابات:

وفقا لما جاء في القانون **10-01** المؤرخ في **2010/06/29** المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ونظرا لأن المراجعة الالزامية (محافظة الحسابات) لها شكل خاص من الناحية القانونية، كان على الجهة الوصية وهي وزارة المالية أن تضع معايير خاصة بشكل التقارير التي تصدر عن محافظ الحسابات، وقد تم نتيجة لذلك إصدار القرار الوزاري المؤرخ في **24 /2013/06** والمتعلق بمعايير إعداد تقارير محافظ الحسابات وكيفية

تحريرها وصياغتها على النحو التالي[1]:

1-معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

يعتبر هذا المعيار الاساس في كيفية كتابة التقرير المتعلق بأول رأي يصدره محافظ الحسابات عن الكيان بمناسبة تفحصه للقوائم المالية، حيث يعطي محافظ الحسابات كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير الخاص بالتعبير عن راي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، حيث يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي ليبين فيه مهمته، ويتم ارسال هذا التقرير الى الجمعية العامة العادية للمساهمين ، وينقسم محور هذا التقرير الى جزئين هما :

1-1 الجزء الاول : التقرير العام للتعبير عن الرأي:

حيث يقوم فيه محافظ الحسابات بما يلي:

كمرحلة أولى:

1- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه

2- التعريف بالكيان المعني

3- ذكر تاريخ اقفال السنة المالية المعنية

4- الاشارة الى ان القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان

[1] القرار الوزاري المؤرخ في **24 /2013/06** الصادر عن وزارة المالية المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية عدد **24** ، ص**12**.

5- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند اعداد القوائم المالية

6- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية

7- تحديد اذا تم ارفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

كمرحلة ثانية:

1- الاشارة الى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة التي يقوم بها ، مع اعطاء صورة واضحة أن الاعمال التي قام بها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وانها تشكل اساس منطقي للتعبير عن رايه حول الحسابات السنوية[1].

2- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكونن حسب الحالة :

أ- **رأي بالقبول** : ويتمثل هذا الراي في التصديق على القوائم المالية بانها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، ويسمى كذلك في أغلب المراجع بالتقرير النظيف وهو التقرير الأكثر انتشارا[2] ، حيث يبنى هذا الرأي على أن القوائم المالية مؤسسة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

ب- **رأي بتحفظ** (أو بتحفظات):ويتمثل في مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية، التي تم عرضها بشكل عادل طبقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها ، أي بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول ، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية، كما يجب على محافظ الحسابات ان يبين بوضوح في فقرة تسبيق التعبير عن الراي، التحفظات المعبر عنها ، مع تقدير حجمها اذا امكن قصد ابراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان[3].

ت- **رأي بالرفض**: ويقصد به الامتناع عن ابداء الرأي أو يتم فيه التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، حول المصادقة على القوائم المالية وانه لم يتم اعداده في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما يجب على محافظ

[1] القرار السابق، ص14.

[2] الفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق،ص62.

[3] أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الاسكندرية، ط1، مصر،2007،ص218.

الحسابات ان يبين بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الراي، التحفظات التي دفعته الى رفضه للمصادقة مع تقدير اذا امكن ذلك، قصد ابراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان[1].

1-2 المراجعات والمعلومات الخاصة:

ويتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

1- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة

2- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية

3- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الاشارة اليها.

1-معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

ويهدف هذا المعيار الى تقديم محافظ الحسابات لحسابات الكيانات التي لها فروع وكأنها كيان واحد موحد وفق الممارسات المحاسبية والمبادئ الأساسية وهذا حسب نص المادة **732** مكرر **04** من القانون التجاري[2].

ولا يختلف ابداء الرأي عن الجزء الاول الا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات، وقد ذكر المشرع الجزائري هذا المعيار بصفة منفصلة عن المعيار الأول لوجوب كتابة محافظ الحسابات التقريرين بصفة منفصلة بغية تسهيل نشر المعلومة.

2-معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:

يهدف هذا المعيار الى ابراز دور محافظ الحسابات و التعريف بالمبادئ الاساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل هذا الاخير فيما يخص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول الاتفاقيات المبرمة بين الكيان من جهة وكيان أخر فيه مصالح خاصة مباشرة أو غير مباشرة حسب نص المادة **628** من القانون التجاري الجزائري وكيفية اعلام الجمعية العامة للشركاء المساهمين للأشخاص المعنيين التاليين :

1- رئيس مجلس ادارة الشركة

2- الرئيس المدير العام للشركة

---

[1] نفس المرجع، ص219.

[2] الامر 96-27 المؤرخ في 1996/12/09 المتضمن تعديل القانون التجاري (الجريدة الرسمية رقم 77).

3- أحد متصرفيها

4- عضو من اعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة

5- ممثلون عن الاشخاص المعنويين اعضاء مجلس الادارة

6- الاشخاص المعنويون المتصرفون

7- المسيرون والمسيرون المتضامنون

8- المساهمون او الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

ويعتبر التبليغ الاجباري من طرق مسير الكيان للأجهزة في الشركة ومحافظ الحسابات بجميع الاتفاقيات المبرمة، عبارة عن مصدر معلومات، وهذه المعلومات سواء بلغ بها أو تم اكتشافها من طرفه، يقوم بتقديمها في التقرير الخاص كم هو منصوص عليه في المادة **628** من القانون التجاري، حيث يجب على محافظ الحسابات ما يلي:

- عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة للشركاء المساهمين أو الجهاز التداولي المؤهل.
- أسماء أعضاء مجلس الادارة أو المديرين أو المسيرين أو الاشخاص المعنيين.
- طبيعة وموضوع الاتفاقيات المبرمة من طرف مسيري الكيان.
- ظروف ابرام الاتفاقيات مع ذكر كل ما تعلق بها كالأسعار والتعريفات والرسوم والعمولات وكذلك أجال الدفع والفوائد وكل ما يتعلق بالاتفاقيات بما يسمح للمساهمين بتقدير الفوائد التي تنتج عن الاتفاقيات التي تم ابرامها.

وفي كل الاحوال لا يسوغ لمحافظ الحسابات في تقريره الخاص اي رأي حول جدوى أو صحة أو ملاءمة الاتفاقيات[1].

3-معيار التقرير حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات:

يهدف هذا المعيار الى توجيه محافظ الحسابات فيما يتعلق بطريقة كتابة التقرير المتعلق بإجمالي أعلى خمس أو عشر تعويضات، والذي يتضمن كشف مفصل للأشخاص المستفيدين من أعلى خمس أو عشر أجور بالكيان، والذي يتسلمه محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، ويتضمن هذا الكشف ؛

1- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

[1] القرار الوزاري المؤرخ في **24 /2013/06**، مصدر سابق، ص **16**.

2- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والاجراء العاملين في فروع في الخارج.

حيث يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن المبلغ المفصل للأجور، يتطابق مع ما هو متحصل عليه من عملية تدقيقه التي سبق له ان قام بها، وبعد التقرير المفصل الخاص بالمصادقة على التعويضات المنصوص عليها في الاحكام القانونية المشار اليها سابقا.

4-معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين :

هذا المعيار يهدف بالأساس الي تحديد كيفيات تدخل محافظ الحسابات المتعلق بجميع الامتيازات الخاصة التي تمنح للمستخدمين التابعين الكيان في شكل خدمات اضافية مقدمة كالمسكن والسيارة والهاتف النقال، التي يجب أن ترد في تقرير خاص لمحافظ الحسابات ، والتي يعد الكيان بشأنها كشفا سنويا اسميا للجميع الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين بموجب قرارات الجمعية العامة، حيث يتم المصادقة على مبلغها الاجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا لما تم تقديمه من معلومات حول الموضوع وما ارتبط بها خلال أداء مهمته.

5-معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية:

ويهدف هذا المعيار الى توجيه محافظ الحسابات فيما يتعلق بكيفية تقريره حول عرضه لتطور النتائج سواء ما تعلق بالدورة أو بالسهم أو بالحصة في الشركة، للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة ا, دخولها في مج مع شركة أخرى يقل عددها عن خمسة، ويهدف هذا المعيار كذلك الى كيفية تحديد محتوى هذا التقرير التي يتمثل في شكل جدول، حيث يتم عرض تطور النتيجة فيه على مدى الخمس سنوات الاخيرة ويعرض فيه العناصر التالية :

1- النتيجة قبل الضريبة

2- الضريبة على الارباح

3- النتيجة الصافية

4- عدد الاسهم او الحصص الاجتماعية المكونة لرأس مال الشركة

5- النتيجة حسب السهم او حصة الشركة

6- مساهمات العمال في النتيجة.

7-معيار التقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية:

يهدف هذا المعيار الى دور محافظ الحسابات كمراجع خارجي مستقل في تقييم نظام الرقابة الداخلية على اعتبار أنه من أهم مسؤولياته لأن نظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر أهم الضروريات لإنجاح الكيانات وعدم وجوده سبب قوي للفشل[1]، كما أن الاشارة الى المخاطر التي قدم تنجم عنه من خلال مراحل معينة يمكن ايجازها فيما يلي:

المرحلة الأولى: فهم الرقابة الداخلية فهما كافيا

المرحلة الثانية: الاشارة الى المخاطر الممكنة من نظام الرقابة الداخلية

المرحلة الثالثة: تصميم اجراءات اختبار نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه

المرحلة الرابعة: تقدير مخاطر الاكتشاف المخططة وتصميم الاختبارات اللازمة

المرحلة الخامسة: إعداد التقرير الخاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية.[2]

هذا ويحدد المعيار كذلك كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات ويوجهه في كيفية كتابة محتوى تقريره الخاص وفق ما يمليه العمل والقانون، ولا يتم هذا الا بالاطلاع على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان بهدف تجنب مخاطر الاخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وما يثبت بتدفقات العمليات واثباتها المحاسبي، وارصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض الكشوف المالية والمعلومات المقدمة ضمن الملاحق الخاصة بالحسابات ، و يتضمن هذا التقرير أيضا تقييم مدى صدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الاجراءات في حد ذاتها كما يتضمن تقرير محافظ الحسابات الذي يرسل الى الجمعية العامة للشركاء المساهمين ما يلي :

1- عنوان التقرير والمرسل اليه وتاريخ وأهداف تدخلاته.

2- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل ابداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

3- خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

والشكل التالي يبين الفوائد من فهم الرقابة الداخلية في:

---

[1] جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر،2001،ص96.

[2] رزق أبوزيد الشحنة ،مرجع سابق،ص211.

- القابلية للمراجعة
- التحريفات الكبيرة المحتملة
- خطر الاكتشاف
- تصميم الاختبارات
- فهم بيئة الرقابة
- فهم تقدير الخطر

8-معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:

نظرا لأهمية استمرارية الاستغلال بالنسبة للكيان، كان من الضروري كما سبق وأن أشرت الى اصدار تقرير من طرف محافظ الحسابات، وهذا بموجب نص المادة **25** من القانون **10-01** المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]، يتضمن أي خطر يحدق بإمكانية استمرارية نشاط الكيان، إضافة الى المعيار الدولي للمراجعة رقم **570** الخاص باستمرارية النشاط وكذا المعيار الدولي للمراجعة رقم **570**، حيث أردفه القرار الوزاري المؤرخ في **24 /2013/06** المتعلق بمعايير كتابة تقارير محافظ الحسابات، ومنه أكد أن محافظ الحسابات يجب أن يضطلع بالاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها اعداد الحسابات بما فيه التقييم الذي تم اعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله او نشاطه بما يفيد كتابة محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات حول استمرارية الاستغلال، والذي يبنى تحليليا في اطار المهمة المسندة اليه على الوقائع والاحداث الملحوظة من طرفه والتي يراها مؤشرات تؤدي الى التساؤل حول امكانية استمرارية الاستغلال لا سيما :

- **مؤشرات ذات طبيعة مالية[2]:**
  - رؤوس الاموال الخاصة السلبية
  - عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق
  - قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها ،دون افاق حقيقية للتجديد أو امكانية التسديد.
  - اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الاجل قصد تمويل الاصول طويلة الاجل.
  - مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين او الدائنين.

[1] المادة **25** من القانون **10-01**، مرجع سابق.

[2] نفس المرجع.

- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر.
- النسب المالية الرئيسية غير الايجابية
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة اصول الاستغلال.
- توقيف سياسة توزيع ارباح الاسهم.
- عدم القدرة في الحصول على التمويل من اجل تطوير منتجات جديدة او استثمارات حيوية أخرى.

- **مؤشرات ذات طبيعة عملية:**
  - مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم
  - خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي.
  - نزاعات اجتماعية خطيرة
  - نقص دائم في المواد الاولية الضرورية.
- **مؤشرات أخرى:**
  - عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس مال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى.
  - الاجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها أثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

9-معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:

رغم أن المشرع الجزائري لم يذكر في القانون **10-01** المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان ضمن قائمة التقارير التي يجب على محافظ الحسابات تقديمها، الا أن القرار الوزاري المؤرخ في **24 /2013/06** المتعلق بمعايير كتابة تقارير محافظ الحسابات أشار اليها، لما يحمله هذا التقرير من أهمية، حيث يحدد كيفية التطبيق الخاصة بتدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الادارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الاسهم إضافة الى محتوى تقرير محافظ الحسابات بهذا الشأن، بحيث يجب على محافظ الحسابات أن يفحص تحت مسؤوليته احترام الاحكام القانونية واحكام القانون الاساسي المتعلقة بأسهم الضمان

ويجب أن تمثل هذه الاسهم على الاقل **20%** من راس مال الشركة وفقا لأحكام المادة **619** من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء، الى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة للشركاء أو أي جهاز له سلطة التداول.

كما يجب الاشارة أن هذا التقرير غير ضروري بل لا تطبق هذه الاحكام سابقة الذكر عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم هذا التقرير.

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

من الاعمال التي يجب على محافظ الحسابات الاهتمام بها شخصيا، حيث يجب عليه أن يشرف عليها كما اشار القانون التجاري في المادة **700** الفقرة**03**[1]، حيث يهدف هذا المعيار الى التعريف بكيفية

تدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في المادة السابقة الذكر، عند رفع رأس مال الشركة وما يجب كتابته في محتوى التقرير بهذا الشأن، حيث يجب أن يتأكد محافظ الحسابات من المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال بالشركة حيث يجب أن تشمل ما يلي:

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح
- أسباب اقتراح الغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب
- كيفية تحديد سعر الاصدار

كما يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال وبصفة خاصة ما يلي:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفيات تثبيت سعر الاصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.
- خلاصات تشير الى ملاحظات او الى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

كما يجب الاشارة أنه لا يجوز لمحافظ الحسابات التصريح بمدى ملاءمة عملية رفع راس المال.

[1] الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:

كما سبق وأن رأينا في المعيار السابق المتعلق بزيادة رأس المال فإن هذا المعيار يهدف الى تحديد كيفيات تطبيق تدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في المادة **712** الفقرة**02** من القانون التجاري، وهذا عندما يتعلق الأمر بتخفيض رأس مال الشركة إضافة الى محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، حيث يقوم محافظ الحسابات بدراسة ما اذا كانت اسباب وشروط تخفيض راس المال تستند الى القانون ويتأكد على الخصوص مما يلي:

- ان عملية التخفيض لا تخفض مبلغ راس المال اقل من الحد القانوني الادنى
- احترام المساواة بين المساهمين او المشاركين.
- احترام مجموع الاحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

وعليه يجب أن يتأكد محافظ الحسابات من كل المعلومات الواردة اليه في تقرير الهيئة المختصة بتخفيض رأس المال، وتقديمه للجمعية العامة للمساهمين المستدعاة لترخيص عملية تخفيض رأس مال الشركة حيث يجب أن تشمل ما يلي:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- خلاصات تشير الى ملاحظات او الى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض راس المال.

لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة عملية تخفيض راس المال.

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

بما أن شركات المساهمة تقوم على اساس قيم منقولة متمثلة في اصدار أسهم جديدة من نوع خاص أو أي نوع أخر من القيم التي تضطر شركات المساهمة الى اصدارها، بسبب الحاجة الى التمويل، وهنا يكون محافظ الحسابات مجبر على كتابة تقرير يتعلق بهذه العملية، وهذا المعيار يهدف الى تحديد كيفية تدخل محافظ الحسابات عند اصدار قيم منقولة اخرى إضافة الى محتوى التقرير الذي يحرره محافظ الحسابات، حيث يتحقق هذا الأخير بصفة ضرورية وكافية من أن المعلومات التي تخص العملية برمتها.

ناهيك عن الشروط الواجبة الادراج في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما اذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، إضافة الى شرح اسباب اقتراح الغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند

الاقتضاء، ويقوم محافظ الحسابات أيضا بإعداد تقرير أول يرسل الى الجمعية العامة غير العادية والى الجهاز التداولي المؤهل، يضمنه ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر اصدار سندات راس المال الواجب اصادرها ويعبر عند الاقتضاء ، عن استحالة ابداء الرأي حول الشروط النهائية التي من خلالها القيام بالإصدار لاحقا، ويقوم ايضا بفحص احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية الى غاية انعقاد الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

ويتضمن التقرير الاول لمحافظ الحسابات السابق ذكره حسب القرار الوزاري المؤرخ في **24 /2013/06** المتعلق بمعايير كتابة تقارير محافظ الحسابات وبصفة حصرية المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- اشارة تبين ان الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر اصدار سندات راس المال الواجب اصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر اصدار سندات راس المال الواجب اصدارها.
- الاشارة الى استحالة ابداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وانه سيتم اصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الاصدار.
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص.
- يقدم ملاحظات ، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر اصدار سندات رأس المال الواجب اصدارها أو حول مبلغه.

وعند الانتهاء يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة.

- يبين فيما اذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر الى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها.
- يدلي برأيه ، بالنظر للشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الاصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال ،المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على ارباح الأسهم:

من المألوف في شركات المساهمة التي تحقق أرباحا أن توزع جزءا من هذه الارباح على الشركاء المساهمين، اذا قررت الجمعية العامة ذلك، وهذا الأمر يجب على محافظ الحسابات أن يشير له في تقرير خاص يتضمن موضوعه التسبيقات على ارباح الأسهم، وهذا التقرير رغم عدم الاشارة له في القانون **10-01** السابق ذكره، الا أن القرار الوزاري المؤرخ في **24 /2013/06** المتعلق بمعايير كتابة تقارير محافظ الحسابات أشار الى معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على ارباح الأسهم.

حيث يهدف هذا المعيار الي تحديد تدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على ارباح الأسهم من قبل الشركات اضافة الى محتوى تقرير محافظ الحسابات بهذا الشأن، حيث يجب أن يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف الكيان قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم ، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد ومسموح قانونا وكفايتها للتوزيع ، ومنه يجب أن يحرر محافظ الحسابات بهذا الشأن تقرير يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الاسهم المقررة توزيعها، اضافة الى تحرير تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على ارباح الاسهم يتضمن على الخصوص البيانات الأتية:

- اهداف تدخل محافظ الحسابات
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد اجراء توزيع الارباح على الاسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة

وترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

سمح المشرع الجزائري لسبب أو لأخر تغير الشكل القانوني لشركات المساهمة الى شكل قانوني أخر وفي هذا الشأن كان من الضروري لمحافظ الحسابات كتابة تقرير يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم الى شركات ذات شكل اخر.

ومن هنا جاء المعيار الذي جاء به القرار الوزاري المؤرخ في **24 /2013/06** المتعلق بمعايير كتابة تقارير محافظ الحسابات الذي يهدف الى تحديد تدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات اسهم الى شركة من شكل أخر إضافة الى محتوى تقرير محافظ الحسابات، حيث يقوم هذا الأخير بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم للجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات الأتية :

- فقرة حول الواجبات المنجزة
- خلاصة مصاغة في شكل وجود او عدم وجود ملاحظات معبر عنها ، مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس مال الشركة المطلوب للشكل الحديد للشركة.

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات والشركات المراقبة:

عادة ما يكون لشركات المساهمة الكبرى فروع تمتلك فيها اغلبية الاسهم وبالتالي يحق للشركة الأم مراقبة فروعها، ومن هنا كان من الضروري على محافظ الحسابات تقديم تقرير حول الفروع من جهة والمساهمات والشركات المراقبة، وفي هذه الحالة كان من الواجب توجيه محافظ الحسابات عن طريق معيار حول كيفية تقديم هذا التقرير هذا المعيار يهدف الى تحديد كيفية تطبيق واجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة ، حيث يلزم محافظ الحسابات بالحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال السنة المالية وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص:

- الاسم و مقر الشركة
- رأسمال الشركة
- الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية، وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء

الفرع الثاني: تقارير المراجعة الاختيارية(التعاقدية) في بيئة الاعمال الجزائرية:

مثلما كان للمراجعة الاجبارية أنواع مختلفة من التقارير الواجبة على المراجع المعروف بمحافظ الحسابات في المراجعة الاجبارية، فإن للمراجعة الاختيارية كذلك تقارير يصدرها الشخص الوحيد المؤهل قانونا في الجزائر وهو الخبير المحاسب، هذه التقارير تحرر بناء على رغبة العميل ولها خصائص معينة ويمكن حصرها في التالي:

1-التقرير الاخباري:

هو تقرير يصدره المراجع يستعرض فيه البيانات والمعلومات، الهدف منها إخبار المتلقي بوضع أو حالة تخص موضوع معين محل اهتمام الجهة المتلقية، وهذا النوع من التقارير لا يحتوي على توصيات أو مقدمات بل على عرض للحالة دون زيادة أو نقصان مثل التقارير الخاصة بالمراجعة التعاقدية حول وضعية الديون أو وضعية المخزونات وهو في الأصل لا يتطلب اجراء قرار معين، بل الهدف الأصلي من المراجعة هو الجانب الاعلامي الاخباري لتقرير المراجع حول موضوع معين[1].

2-التقرير التحليلي:

هو التقرير الناتج عن اتفاق بين المراجع والعميل يتضمن دراسة كافية عن موضوع او حالة معينة مؤيدة بتحليل وافي من ارقام وبيانات رقمية مدعمة تدعو الى توجيهات لازمة تسهل على مديري الكيان العميل اتخاذ قرارات لحل مشاكل تسييريه مثل ما هو الشأن في تدقيق الموازنات التسويقية وتحليل التكاليف ودراسة البدائل الاستثمارية بما يخدم الجهة المديرة للنشاط في صحة اتخاذ القرار[2].

3-التقرير التفسيري:

هو التقرير الذي يتم فيه تفسير وشرح للبيانات المالية والارقام التي تم جمعها، ويكون تفسيرها وفق اجراءات ومعايير تسمح للعميل بفهم الموضوع بشكل واضح يسمح باتخاذ قرارات سليمة، دون توصيات من المراجع لأن الأمر توضيحي ولا يحتاج الى توجيهات من طرف المراجع.

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص294.

[2] نفس المرجع ،ص294.

الجدول رقم (1-3)

المراجعة(الالزامية) المفروضة قانونا وتقاريرها

نوع المراجعة	التقارير الخاصة بها	الشخص المؤهل للقيام بها
المراجعة الالزامية (المفروضة قانونا)	1-تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ: 2- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء. 3- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة. 4- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات 5- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين 6- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية: 7- تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية: 8- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.	محافظ الحسابات

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

الجدول رقم (1-4)

المراجعة الاختيارية(التعاقدية) وتقاريرها

نوع المراجعة	التقارير الخاصة بها	الشخص المؤهل للقيام بها
المراجعة الاختيارية (التعاقدية)	1- التقرير الاخباري 2- التقرير التحليلي 3- التقرير التفسيري	الخبير المحاسب

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على ملخص تقارير المراجعة الاختيارية في بيئة الاعمال الجزائرية

المبحث الثالث: المعالم الأساسية لمهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

كما سبق وأن رأينا في المبحث الأول خلال التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر، عرفت مهنة المراجعة تغييرات كبيرة من حيث الممارسة كمهنة مرتبطة بالشخص الممارس، سواء من جهة الكفاءة الاخلاقية السلوكية أو من حيث كيفية القيام بالمراجعة لنصل في الأخير الى النتائج المتوخاة من استخدام الممارسة في بيئة الأعمال الجزائرية.

المطلب الاول : الكفاءة الشخصية للمراجع وخصائصه في بيئة الاعمال الجزائرية

للقيام بالمراجعة على الوجه الصحيح ، وجب أن يقوم بها شخص يتسم بصفات خاصة تؤهله للقيام بذلك وفق ما تتطلبه المهنة من أخلاق وسلوك معينة و احساس بالمسؤولية إضافة الى مستوى تكويني علمي ومهني يسمح له بهذه الممارسة بحيث يمكن أن نبين ذلك فيما يلي:

الفرع الأول : أخلاقيات وآداب السلوك المهني:

لمهنة المراجعة أخلاق وسلوك مهنيين يجب أن يتحلى بهما المراجع بصفة عامة، وقد كرس المشرع الجزائري هذه الاخلاق والسلوك في قانون مهنة المراجعة المتمثل في القانون 10-01 السابق ذكر والمتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إضافة الى اخلاقيات المهنة كما انها جاءت تكريسا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 220 حول المعايير العامة والمتعلقة بأخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة بصفة مفصلة على النحو التالي:

1- استقلالية وحياد المراجع:

عرفت استقلالية المراجع من طرف ألفين أريتر وجيمس لوباك في كتابهما المراجعة مدخل متكامل بأنها ((.... وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة))[1].

من خلال هذا التعريف الذي وضح معنى الاستقلالية والحياد في المراجعة هي الحياد وعدم التحيز الذي يتخذه المراجع أثناء أداء مهامه، حيث أوجب على المراجع ان يكون بعيدا عن كل الضغوط والتدخلات الخارجية ، وتكون الاستقلالية والحياد حسب مفهومها الواضح والتي نص عليها المشرع الجزائري في المادة 64 و65 من القانون 10-01 المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فيما يلي:

1-1 الاستقلالية المادية للمراجع :

ويقصد بها ((عدم وجود أي مصالح مادية للمراجع – أو احد أفراد أسرته– في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها))[2] وتتمثل المصالح المادية في كل المصالح التي قد يستفيد منها المراجع من الكيان محل المراجعة سواء بصفة شخصية مباشرة أو غير مباشرة عن طريق أصوله أو فروعه ويقصد بالأصول والفروع

[1] الفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص118.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سابق ،ص72.

الوالدين والابناء إضافة الى الاقارب كالزوجة مثلا وهو ما جاءت به المادة 65 من القانون 10-01 على النحو التالي:

أ- يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة او غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة او بالمساهمة او الانابة عن المسيرين.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 03 سنوات من انتهاء عهدته.
- الاشخاص الطبيعيين او المعنويين الذين تحصلوا على اجور او اتعاب او امتيازات اخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 03سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

2-1 الاستقلالية التبعية والمهنية للمراجع:

وتنقسم الى:

1-2-1التبعية الادارية:

وهي التبعية الرئاسية من جهة ادارية والتي منعها المشرع الجزائري تكريسا لمبدأ الاستقلالية والحياد في أداء مهام المراجعة وهي التبعية المباشرة لجهاز اداري رئاسي يستدعي الاستجابة الى أوامره بصفة جبرية وقد أشار المشرع الجزائري الى ذلك في المادة 64 من القانون 10-01 سالف الذكر واعتبرها من حالات التنافي التي لا يمكن للمراجع فيها ممارسة نشاطه بكل استقلالية فكرية وأخلاقية وقد سردها على سبيل الحصر فيما يلي:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة ادارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من نفس القانون.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- كما لا يمكن لمحافظ الحسابات قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهنة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

وحيث أنه حسب رؤية المشرع الجزائري فإن هذه التبعية تؤثر في استقلالية المراجع بصفة عامة وتجعله تحت ضغط قبول أي شيء يتنافى مع مبدأ استقلاليته في الاشارة الى أي تجاوزات يراها في حسابات الهيئة التي يقوم بمراجعة حساباتها اضافة الى ضغوط السلطة السلمية التي يتبعها في حالة وجودها لذلك اعتبرها المشرع الجزائري منافية لمهامه حتى يضمن للمراجع استقلاليته وحياده في ابداء رأيه بكل حرية بعيدا عن كل ضغط قد يتعرض له.

1-2-2التبعية السلوكية:

كما سبق وأن أشرنا أن التبعية الادارية تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي فإن هناك نوع أخر من التبعية يتمثل في التبعية الناتجة عن اسباب سلوكية مردها الى العلاقة الطويلة بمسيري الكيانات محل المراجعة ويمكن أن نفسر بعض أنواع التبعية السلوكية في مظاهر معينة نذكر منها ما يلي:

- **طول فترة التدقيق:**

كلما كانت فترة التدقيق طويلة مع الكيان يتأثر مراجع الحسابات الخارجي بعلاقات ودية مع مسيري الكيان محل المراجعة نتيجة لطول فترة التدقيق مما يجعله يتغاضى عن تجاوزاتهم في مجال الادارة لحظة كتابة تقارير المراجعة الخاصة بالكيان المعني وقد أشار المشرع الجزائري الى هذه النقطة في نص المادة 27 من القانون 10-01 المذكور أعلاه، حيث نبه بالتأكيد على عدم تجاوز مدة محافظ الحسابات في مراجعة الكيان لدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين الا بعد مضي 03 سنوات.

الاستقامة و الموضوعية:

مثلما كان من الواجب أن يتمتع المراجع بالاستقلالية لتأدية دوره على أحسن صورة مخطط لها، وجب أن يتحلى المراجع بصفات تؤهله لأن يكون صادقا وعادلا ونزيها في الحكم على الاحداث التي يبدي رأيه بها.

دون إخفاء للحقائق التي يمر بها الكيان حتى تكون لتقاريره قيمة تعكس الواقع الحقيقي لنشاط الكيان، إضافة الى الموضوعية التي يجب أن يتحلى بها في فحصه دون تحيز أو إرضاء لجهة معينة بإبداء رأي مخالف للحقيقة، كما يجب أن يكون دقيقا في ابداء رأيه متجنبا في ذلك كل أمر يؤدي بالمساس بموضعيته في أداء مهامه[1].

2- السرية:

نظرا لأن المراجعة مهنة ترتبط مباشرة بالمعرفة الكافية والمعمقة لنشاط الكيان موضوع المراجعة، هذه المعرفة التي كانت حكرا على اصحاب الكيان، ونظرا لأن المعلومات قد تؤثر على الكيان بين منافسية في السوق، كان من الواجب على المراجع عدم الافصاح عن المعلومات التي تعتبر مؤثرة على الكيان في نشاطه، ويعتبر حفظ السر المهني جزء من واجبات المراجع الأخلاقية[2] .

بل أن القانون يفرض عليه عدم التصريح للغير بالمعلومات التي تعتبر سرية، حيث نص القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، في المادة 71 منه على كتم السر المهني تحت طائلة عقوبات جزائية، لكنه استثنى من هذا السر المهني في المادة 72 منه الحالات التالية:

- البحث والتحقيق القضائيين
- الادارة الجبائية في حالة حق الاطلاع المنصوصة قانونا للوثائق المقررة
- بناء على ارادة ملاك الكيان
- حالة الاستدعاء للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

3- السمعة:

وجب أن يتميز المراجع كغيره من الممارسين للمهن الحرة بالسمعة الطيبة التي تؤهله الى كسب ثقة عملائه من حيث المكانة الاخلاقية والقدرة المهنية والمعرفية كل هذه الصفات تدخل ضمن المكانة التي يجب أن يتبوأها المراجع من خلال بعده عن كل ما هو مشين وماس بسمعته وهذا ما كرسه المشرع الجزائري في المادة 08 الفقرتين 04 و05 من القانون 10-01 سالف الذكر.

حيث اشترط لممارسة مهنة المراجعة أن يتمتع الممارس بجميع الحقوق المدنية والسياسية وأن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة كما أن نص اليمين التي

[1] the institute of company secretaries of India ,Study material executive programme **company accounts and Auditing practices**, New Delhi India 2014, P446.
[2] IBID.

يؤديها المهني أمام المجلس القضائي المختص اقليميا لمحل تواجد مكتبه تعكس ما يجب أن يقوم به المراجع حتى يتحلى بسمعة طيبة تعكس ارادة المشرع الجزائري ورغبته في تحلي ممارسي المراجعة لأخلاق تعكس شرف المهنة وما يجب أن يكون التصرف السليم للحفاظ على هذا الشرف.

4- الجذب الاشهاري:

يقصد بالجذب الاشهاري البحث عن العملاء عن طريق الاعلان، بالإشارة الى جودة الخدمات التي يؤديها والخصومات التي قد يقدمها للعملاء بمناسبة إجراء المراجعة لكياناتهم ، هذه الاجراءات الاشهارية منعتها جميع الهيئات والمنظمات القائمة على مهنة المراجعة في العالم[1] .

وقد منع المشرع الجزائري في القانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر سيما في المادة70 الفقرة الثانية منه، حيث نصت على انه يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب او منح تعويضات او امتيازات اخرى وكذا استعمال اي شكل من اشكال الاشهار لدى الجمهور.

الفرع الثاني: المسؤولية المهنية للمراجع:

يتعرض المراجع من خلال أدائه لمهنته، لأخطاء عديدة قد تكلفه أحيانا مسؤولية مهنية تأديبية وقد ترقى هذه الأخطاء الى درجة المسؤولية الجزائية في حالة التقصير الوخيم ناهيك عن المسؤولية المدنية التي قد تكلفه اعباء مالية نتيجة هذا التقصير وهذا الأمر جاء بالتفصيل في المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 ويمكن أن نفصل في هذه المسؤوليات كما يلي:

1- المسؤولية التأديبية:

هي المسؤولية الناتجة عن مخالفة المراجع لأحد الأخلاقيات المهنة او التقصيرات التقنية ، والتي تمس بالهيئة المهنية لاعتبار أن المراجع احد اعضائها ومخالفته للأخلاقيات المهنية يمس بسمعة الهيئة ومصداقيتها، من هنا جاء واجب العقاب الصادر عن الهيئة التي يتبعها المراجع، ولا تقوم المسؤولية التأديبية الا بتوفر ركنين أساسيين وهما[2]:

[1] حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح وعصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء الأول، جامعة دمشق،2013-2014، ص91و92.

[2] رزق أبوزيد الشحنة، مرجع سابق،ص88.

1-1 الركن المادي:

يتمثل الركن المادي بالفعل الصادر عن المراجع والمتمثل في الاخلال بالسلوك المهني أي لا يمكن متابعة المراجع تأديبيا دون وجود فعل يثبت الاخلال بالتزام مهني.

1-2 الركن المعنوي:

يجب أن تتوفر النية في الاخلال بالسلوك المهني إضافة الى الفعل حتى يكون خطأ مرتب للمسؤولية التأديبية لأن التعمد في الفعل لا يلغ المسؤولية التأديبية للمراجع بل يعتبر ظرفا مشددا اذا توفر.

وحيث لأن لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة هي الهيئة المخولة لتوقيع العقوبات التأديبية للمخالفين من مهنيي المراجعة والمحاسبة في الجزائر.

و حسب ما ورد في المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره سيما في المادة 21 منه والتي تحدد دور لجنة الانضباط والتحكيم فيما يتعلق بإصدار العقوبات نتيجة المخالفات والاخلالات المهنية التي يرتكبها المهنيين في مجال المراجعة والمحاسبة والمنصوص عليها في المادة 63 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي تتمثل العقوبات التأديبية حسب خطورتها في:

- الانذار
- التوبيخ
- التوقيف المؤقت لمدة (06)ستة أشهر
- الشطب من الجدول.

2- المسؤولية المدنية:

قبل التطرق للمسؤولية المدنية يجب التفريق بين المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي يربط المراجع بالعميل، وأي اخلال ببنود العقد يرتب مسؤولية مدنية تجاه أطراف العقد، أما الثانية فهي المسؤولية الناتجة عن الضرر الذي قد يلحق بطرف أخر أي أن المسؤولية الناتجة عن الضرر الناتج عن أعمال المراجع تجاه الغير نتيجة تقصير في بذل العناية المهنية المطلوبة، سواء بإخفاء معلومات عن قصد أو غير قصد ، أو

تقصير من المراجع في أداء عمله وفق ما يتطلبه الواقع المهني تجاه العميل قد يكلف هذا الأخير خسائر مادية.

مما يجعل المراجع مسؤولا عن تعويض هذه الخسائر بموجب القانون، حيث نصت المادة 124 من القانون المدني الجزائري على((كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض))[1].

واكدت المادتين 60 و61 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أن الخبير المحاسب مسؤول مدنيا تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية أما محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام قانون المهنة10-01 السابق كره.

ولا تترتب المسؤولية المدنية الا اذا توفرت الشروط التالية:

2-1 الضرر:

حتى يكون العمل موجب للتعويض، يجب أن يتوفر ركن الضرر سواء كانت المسؤولية تعاقدية أو تقصيرية من المراجع، لأنه لا يوجد تعويض دون ضرر ويمكن أن يكون الضرر نتيجة التقارير المضللة التي تصدر عن المراجع أو التأخير الذي يتسبب فيه المراجع ويسبب أضرار لاتخاذ القرارات من طرف أصحاب القرار كما قد يكون عدم اكتشاف الأخطاء من طرف المراجع بسبب عدم بذل العناية اللازمة، كل هذه الحالات قد تسبب أضرارا لأصحاب الكيانات موضوع المراجعة ومنها يكون التعويض المادي واجبا على المراجع كمتسبب فيه[2].

2-2 الاهمال:

ان الضرر الذي يأتي من عمل المراجع لا يكف وحده أن يكون سببا للتعويض نتيجة المسؤولية المدنية تجاه العميل أو تجاه الغير، لكن يشترط أن يكون هذا الضرر ناتج عن إهمال المراجع في عمله كعدم بذل العناية المهنية اللازمة في أداء مهامه، بحيث لا يمكن مساءلة المراجع عن الأخطاء التي تتسم بالقوة القاهرة أو لا يمكن اكتشافها حتى ببذل العناية، من هنا جاء عنصر الاهمال كشرط موجب لعملية المتابعة المدنية بالتعويض والا فلا مجال لذلك[3].

---

[1] الأمر 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 والتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 44، سنة 2005.

[2] حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح وعصام نعمة قريط، مرجع سابق، ص205.

[3] نفس المرجع، ص205.

2-3 العلاقة السببية بين الاهمال والضرر:

ليس كافيا أن يتوفر عنصر الضرر للعميل أو لشخص أخر وعنصر الاهمال من طرف المراجع في اداء بعض مهامه لإثبات المسؤولية المدنية وتحميل المراجع تعويضا على ذلك، بل يجب أن يكون الضرر سببه الاهمال الصادر عن المراجع، من هنا تكون العلاقة السببية للضرر نتيجة اهمال المراجع في ما قام به من عمل او امتنع عن أداء عمل كلف العميل(مالك الكيان موضوع المراجعة)، وعليه اوجب القانون على المراجع تعويضه عن الضرر الذي لحقه بموجب المسؤولية التي تقلدها تعاقديا[1].

3- المسؤولية (الجنائية)الجزائية:

خلال ممارسة المراجع لمهامه قد يرتكب أخطاء عن قصد وهذه الأخطاء تصنف كجرائم يعاقب عليها القانون ، لجسامة وقعها على الغير وخاصة اذا كانت تمثل تجاوزا بحق المجتمع، كأفعال التزوير وخيانة الأمانة والنصب، وما الى ذلك من الأفعال التي جرمها القانون وتدخل ضمن اطار أعمال المراجع، كل هذه التصرفات ترتب مسؤولية جنائية على المراجع الذي ارتكبها[2].

وقد نصت المادة 62 من القانون 10-01 سالف الذكر على تحميل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، لكن المسؤولية الجنائية لا تعف صاحبها من ترتب المسؤولية الأدبية تجاه الهيئة القائمة على المهنة وهي لجنة الانضباط والتحكيم بالمجلس الوطني للمحاسبة التي قد تفرض عليه عقوبة التوقيف نتيجة الاساءة للمهنة، ناهيك عن المسؤولية المدنية تجاه المتضرر.

كل هذه المسؤوليات تعتبر ضامن حقيقي للمارس في مهنة المراجعة في عدم تخطي جدود الممارسة المنصوص عليها قانونا وتنظيما، بل هي بمثابة خطة الطريق التي توجب على المراجع الأخذ بها حتى يصل الى بر الأمان ويبلغ نتائج عمله للجهات المعنية دون اخلال.

---

[1] نفس المرجع، ص206.

[2] عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات(1)،جامعة العلوم والتكنولوجيا، دار الكتاب الجامعي، صنعاء ، اليمن،2009،ص60.

الفرع الثالث: الكفاءة المهنية والعلمية للمراجع:

تتسم مهنة المراجعة بالتعقيد في الممارسة لذلك تتطلب من القائم بها تكوينا علميا ومهنيا يتيح له التعامل مع الأوضاع التي تصادفه بكفاءة وفعالية وفق القانون المهني المرسوم لذلك، من هنا جاءت ضرورة تحلي المراجع بالكفاءة المهنية والعلمية التي تؤهله لذلك كما سنرى فيما يلي:

1- الكفاءة العلمية:

هي حصول المراجع على درجة من المعرفة العلمية بمجال المحاسبة والمراجعة، حيث يتم الحصول عليها من المعاهد المتخصصة أو مؤسسات التعليم الخاصة بذلك، كما لا يقتصر تكوين المراجعين في مجال المحاسبة والمراجعة بل يتعداه الى علوم التسيير من اقتصاد واحصاء وقانون الى غير ذلك من المواد التي يحتاجها المراجع في اداء مهام المراجعة[1]، حيث أن الاطلاع الكافي المؤسس على معرفة دقيقة بعلوم التسيير يعضد القدرة المهنية للمراجع في أداء مهامه بما يخدم المصلحة المطلوبة من العميل، وحيث أن التكوين المتواصل للمراجع يعد اساسيا للتجاوب مع التطورات التي تعرفها المراجعة، بل أن الكثير من الدول تعمل من خلال المنظمات المهنية المسؤولة عن مهنة المراجعة تفرض التكوين المتواصل لمنتسبيها من المهنيين حتى يحضوا بمستوى يسمح لهم بمتابعة كل جديد عن مهنة المراجعة في العالم وخاصة في الدول التي تنشط بها شركات المساهمة الكبرى المتعددة الجنسيات.

2- الكفاءة المهنية:

ليس كافيا على من يمارس مهنة المراجعة أن يكون مطلعا علميا على مهنة المراجعة، دون أن يكون قد مارسها خلال فترة التدريب التي يشترطها أغلب الهيئات القائمة على تسيير مهنة المراجعة في العالم والتي تتعدى 03 سنوات أحيانا[2]، من هنا استمد القانون الجزائري شرط الممارسة المهنية لأي مراجع يريد امتهان المراجعة حيث تضمنت التنظيمات المتعلقة بمنح الاعتماد وجوبية قضاء فترة تدريب لدى مكتب مراجعة معتمد سواء بالنسبة للخبير المحاسب أو محافظ الحسابات على اعتبار أنهما المؤهلين لممارسة المراجعة في الجزائر، هذه الفترة التدريبية تتيح للمتدرب الاطلاع على دفاتر كيانات مختلفة ونظم مراقبة داخلية مختلفة

[1] أحمد عبد المولى الصباغ وكامل السيد أحمد العشماوي وعادل عبد الرحمان أحمد، اساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ،2008 ، ص67.

[2] زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع،ط1،عمان ، الاردن،2009.ص134.

تكسبه القدرة على تقييم نظام الرقابة الداخلية للكيانات مستقبلا وتؤهله أن يمارس نشاط المراجعة لحسابه الخاص دون الاخلال بمهام مراجع الحسابات وفق ما يقضي به العمل والقانون في هذا الشأن.

المطلب الثاني: ادلة اثبات المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

إن مهمة مراجع الحسابات في بيئة الأعمال الجزائرية كمهام أغلب المراجعين في أغلب بيئات الأعمال في العالم وهو ابداء رأيه الفني في القوائم المالية للكيان بصفة حيادية ومستقلة باستخدام خبرته العلمية والمهنية مستعينا في ذلك على الأدلة التي تثبت ذلك وفق المعيار الدولي للمراجعة رقم 500 حتى يقدمها أمام الجمعية العامة للمساهمين في حالة المساءلة عن رأيه في الوضعية المالية للكيان إجمالا والقوائم المالية خصوصا، وتعتبر أدلة التدقيق معيار الثقة التي يبنى عليها عمل المراجع بصفة عامة[1].

وحسب المعيار الدولي للمراجعة أدلة الاثبات عرفها ب((المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتواصل للاستنتاجات يبنى على أساسها رأيه المهني وتشمل أدلة الاثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى))[2]

الفرع الأول : انواع ادلة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية:

تتعدد الأدلة المثبتة لأعمال المراجع وتبنى على منطق الإجراءات العملية التي يقوم بها المراجع خلال أداء مهامه بمناسبة إبداء رأيه في القوائم المالية للكيان وتتكون هذه الأدلة من:

1- الفحص الفعلي (المادي):

خلال عملية المراجعة في الكيان من طرف المراجع يقوم هذا الأخير بالجرد الفعلي للموجودات والحصر الكمي لها والاطلاع على السجلات والوثائق والعمليات المحاسبية ومقارنتها بما هو موجود فعلا حتى يتأكد من سلامة الأرصدة العاكسة للواقع الفعلي للنشاط ويعتبر الجرد الفعلي للأصول من أهم أدلة الاثبات موثوقية وصحة[3].

---

[1] محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ط1، 2009، ص163.

[2] محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع،ط1، عمان ، الاردن، 2016،ص117.

[3] تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن،2017.

2- المصادقات (الاستفسار):

هي تلك المعلومات القابلة للتأكيد والمحصل عليها نتيجة الاستفسارات حيث يتم التأكد من أرصدة الديون والحقوق إضافة الى حساب النقدية بالبنك بما يقدمه من شهادات على مبالغ الارصدة لديه ، كما يمكن اعتبار الاتفاقات المبرمة مع الغير لإثبات المعاملات مصادقات على الحقوق والالتزامات ومنها يمكن سرد أنواعها فيما يلي[1]:

2-1 أنواع المصادقات:

تختلف أنواع المصادقات باختلاف الجهة المطلوب منها والهدف المنتظر من تلك التصديقات وبناء على هذه الفكرة نجد أن المصادقات تنحصر في:

2-1-1 المصادقات الايجابية:

وفيها يطلب الكيان من أحد عملائه الرد مباشرة على المراجع بالمصادقة على صحة الرصيد أو عدمه وتبرير الرد وتوضيح الأسباب.

2-1-2 المصادقات السلبية :

وتمثل الاعتراض الصادر من العميل على صحة رصيده لدى الكيان.

2-1-3 المصادقات المجردة(العمياء):

ويطلب فيها من العميل إعطاء افادة كاملة عن رصيد حسابه لدى الكيان.

3- التوثيق:

وتمثل ((جميع السجلات والوثائق التي يستخدمها المراجع في مواجهة مخاطر التحريفات التي تم بشأنها إبداء رأي المراجع في القوائم المالية))[2] ويرى كل من الفين أريتر وجيمس لوباك في كتابهما المراجعة مدخل متكامل بأن التوثيق يتمثل في((قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية))[3] .

---

[1] نفس المرجع،ص71و72.

[2] عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، مراجعة حسابات المؤسسات المالية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر،2015،ص139.

[3] ألفين أرينز وجيمس لوباك ، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق،ص248.

من خلال التعريفين السابقين يمكن أن نفهم من أن التوثيق هو الاجراء الذي يتخذه المراجع لتأكيد ما صرح به في تقريره المتعلق بإبداء الرأي في القوائم المالية للكيان الذي يقوم بمراجعته ويتمثل هذا الاجراء في جمع الوثائق التي تثبت ما قاله كدليل قطعي يبعد الشك عن أعماله.

4- الملاحظة:

هي أسلوب مفيد لاطلاع المراجع على الاجراءات التي تتم داخل الكيان عن طريق ملاحظة نظام الرقابة الداخلي، ومدى جدواه في تسيير بعض العمليات وخاصة اذا تعلق الأمر بالجرد المادي(الفعلي) للأصول والتثبت منه في المستندات، ومثال ذلك انتباه المراجع لوجود فعلي لأصول جديدة يجب التحقق من وجودها محاسبيا والتأكد من خضوعها لحساب الاهتلاكات كما هو واجب، لذلك تعد الملاحظة بمثابة النباهة المهنية للمراجع التي تقوده الى فحص معمق يسمح بالتأكيد المطلوب في المراجعة[1].

5- الاستفسارات:

يتم الاستفسار بصفة شفوية أو كتابية ليتلقى الاجابات التي يجب أن يتحقق منها بصفة مقنعة ليؤيد بها صحة العمليات التي قام بمراجعتها والارصدة التي تحقق منها [2].

ويكون الاستفسار من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل الكيان أومن خارجه، ويتم الاستفسار لبناء قناعة يكمل بها المراجع أدلة الاثبات، وهذا الاسلوب يساعد المراجع على تقييم نظام الرقابة الداخلي الذي يعتبر محور عملية المراجعة، حيث يمكن من خلاله معرفة مواطن الضعف التي يمكن أن تكون مصدر خطر على الكيان.

6- نتائج اختبار الدقة الحسابية:

وتسمى كذلك بالمراجعة الحسابية، حيث يتم مراجعة صحة الحسابات سواء من حيث الرصيد أو المبالغ المسجلة ومقارنتها بالمستندات والوثائق المؤيدة لذلك، كل هذا يعتبر تحقيق في الدقة الحسابية مع ما يتبعه من فحص العمليات الحسابية، كحساب الاهتلاكات وحساب الأرصدة المتبقية من المخزونات والاستهلاكات، وحسابات العملاء والزبائن ومقارنتها بالتحصيلات والتسديدات.

كل هذه الاجراءات الحسابية تعطي الثقة في أعمال المراجع على أنها مبنية على دقة حسابية تدحض بها كل الشكوك في مصداقيتها واعتبارها دليل مثبت لصحة العمليات المحاسبية.

---

[1] عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع،ط3، 2011،ص250.

[2] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي، مرجع سابق،ص51.

7- الاجراءات التحليلية:

هي الاجراءات التي يقوم بها المراجع للتأكد من صحة المعلومات التي تحصل عليها خلال عملية المراجعة، ومدى تطلب عملية المراجعة الى اجراءات أعمق للوصول الى الحقيقة المطلوبة، وقد يستخدم في ذلك المؤشرات والنسب التي تربط أجزاء من النشاط بغيرها من النشاطات ذات العلاقة، حتى تثبت صحة هذه الارتباطات، دون أن تترك تساؤلات أو شكوك لدى مستخدمي تقارير مراجع الحسابات وخاصة من الملاك المساهمين، كمقارنة بعض الاعباء من السنة الجارية بغيرها من فترات سابقة والخروج بقناعة صحتها[1].

الفرع الثاني :معايير تأسيس معلومات المراجعة وادلة الاثبات في بيئة الاعمال الجزائرية:

تحتاج أدلة الاثبات التي يحصل عليها المراجع أن تؤسس وفق معايير للمعلومة التي تكون مصدر تقاريره من حيث تناسب الأدلة وخصائصها ومصادر الحصول عليها، حيث أن نفصل فيها فيما يلي:

1-تناسب الادلة:

يجب أن تكون أدلة الاثبات مناسبة لموضوع المراجعة وملائمة حتى تكون لها موثوقية عالية لدى المراجع وتمكنه من الاقناع في تقاريره، وحتى تكون هذه الادلة مناسبة وملائمة يجب أن تتوفر على خصائص تسمح بمعرفة مصدر الحصول على هذه الأدلة ومدى تناسبها مع موضوع المراجعة ويمكن التحليل في هذه النقاط على النحو التالي:

1-1 خصائص الأدلة المناسبة:

حتى تكون أدلة الاثبات مناسبة يجب تتسم بالخصائص التالية:

أ- ارتباط الدليل بهدف المراجعة:

حتى يكون الدليل مناسبا يجب أن يكون مرتبطا بينه وبين موضوع المراجعة التي قام بها المراجع، وهذا يرجع اختيار المراجع حسب الهدف، حيث لا يمكن أن يكون الدليل له علاقة بموضوع يختلف مع هدف التدقيق والا كان الدليل غير ذي جدوى واحسن مثال على ذلك عند عملية تدقيق حساب النقدية

[1] حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص373

بالبنك يجب أن يتطابق مع الكشف البنكي وكعوب الشيكات هذه الادلة تعتبر ذات دلالة بهدف التدقيق دون شك لأنها ملائمة لنفس الهدف من المراجعة[1].

ب- صدق في الدليل:

إن الدليل الذي يستخدمه المراجع لا يكف أن يكون مناسبا من حيث الارتباط بهدف المراجعة فقط بل يجب أن يكون موثوقا فيه، وحتى يكون كذلك وجب أن يكون مصدره مستقل عن ادارة الكيان موضوع المراجعة، وحتى يكون أكثر مصداقية يجبذ أن يكون موثقا لأن الدليل الموثق يعطي صفة الحدث الثابت كوثائق الاعتراف بالدين المصدق عليها من الزبائن والاشعارات البنكية والمراسلات الرسمية، كل هذه الأدلة تعتبر قطعية نسبة الى الادلة المبنية على التصريحات الشفوية والمعلومات غير الموثقة.

1-2 مصادر الادلة المناسبة:

حتى تكون الأدلة مناسبة وصادقة يجب أن يكون مصدرها خارج الكيان حتى تكون ذات موثوقية عالية غير قابلة للتشكيك فيها وخاصة اذا تعلق الأمر بالمؤسسات المالية كالبنوك مثلا لأن الثقة في المصدر تنعكس على الدليل نفسه وهذا راجع الى استقلالية المصدر والذي لا يتأثر بالضغوط التي تأتي من ادارة الكيان ، لذلك فإن الادلة الداخلية كالاستفسارات والوثائق التي يمكن استخراجها من الكيان وخاصة من ادارة الكيان لا تتسم بالاستقلالية وهذا الأمر يقلل من مدى مصداقيتها الا اذا اثبت بوسائل أخرى كالجرد الذي يتم بمعاينة خارجية مثلا[2].

1-3 طرق الحصول على الادلة المناسبة:

تكون الأدلة مناسبة وصادقة لما يكون الحصول عليها بطرق شرعية ومناسبة، وهنا نكون أمام اجراءات الحصول على الادلة وخاصة اذا تعلق الامر بأدلة حركة الأموال وفق أسلوب التسليم النقدي الذي قد يشوبه بعض الشك اذا كان الدليل وصل تم الحصول عليه داخليا دون اجراء لجرد الصندوق خلال تلك الفترة مما يجعل الدليل فاقد لشرعيته بسبب طريقة الحصول عليه وخاصة اذا كانت حركة الأموال النقدية السائلة في الكيان لا تخضع الى نظام رقابة داخلي يضبطها بصفة سليمة.

[1] رزق أبوزيد الشحنة، تدقيق الحسابات ، مرجع سابق،ص173.

[2] الفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق،ص242.

2- كفاية وملاءمة الأدلة:

حتى تكون الأدلة كافية وملائمة، يجب أن يراعى عند جمعها قدرتها على اعطاء الحقيقة صورة تثبت الواقع بصفة كافية دون نقصان، اضافة الى أنها يجب أن تلائم الأحداث من حيث المكان والزمان وحتى المسؤولية إن تطلب الأمر ذلك ،وحتى يمكن أن تتوفر خاصيتي الكفاية والملاءمة في الأدلة فإن هناك عوامل مؤثرة في ذلك منها ما يلي:

2-1 الاهمية النسبية :

ويقصد بالأهمية النسبية درجة الأهمية التي يتمتع بها عنصر من عناصر الادلة مقارنة بغيره من عناصر القوائم المالية، لذلك يجب عند اختيار الدليل ان يكون الأكثر تعبيرا من غيره للدلالة على موضوع المراجعة، وهنا تتضح قدرة المراجع من حيث العلم والمهارة المهنية كيفية اختيار الدليل الأهم من بين الأدلة المتاحة حتى يثبت مصداقية ما توصل اليه من نتائج خلال عملية المراجعة[1].

2-2 درجة المخاطر:

يتأثر الدليل بدرجة المخاطر التي قد تتسبب بالتجاوزات، سواء بالغش أو التلاعب في عناصر القوائم المالية ، وكلما كانت المخاطر المتوقعة أكثر، كان واجب المراجع البحث اكثر في الأدلة التي يجب أن يبني عليها نتائج مراجعته وهذا لمجابهة كل الشكوك التي قد تحوم حول عدم صحة المراجعة واكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

كما يجب أن تكون العينات موضوع المراجعة أكثر من حيث الكم من جهة ومن حيث الاختيار للدلالة من جهة أخرى، لذلك كلما كان العنصر معرض لمخاطر التلاعب والغش كلما كان واجب البحث عن أدلة أكثر شيء ضروري.

2-3 تكلفة الدليل:

لا يمكن أن يكون من الحكمة قبول تكلفة دليل تتجاوز المنفعة المتوخاة منه، لذلك وجب على المراجع موازنة تكلفة الدليل بما قد يرجى منه من منفعة ، ومن هنا جاءت فكرة البحث عن أدلة أقل تكلفة، لأن هدف المراجعة بالأساس هي الحفاظ على ممتلكات الكيان وليس تبديدها حتى لوكان الأمر يتعلق بأحد الأدلة.

[1] رزق أبوزيد الشحنة، تدقيق الحسابات ، مرجع سابق،ص176.

2-4 قوة نظام الرقابة الداخلية:

إن الدليل في المراجعة ليس مربوطا بوثيقة خاصة أو بتصرف معين حول عنصر من عناصر القوائم المالية، بل يتعداه الى اكثر من ذلك، ولعل أكثر دليل مصداقية هو قوة نظام الرقابة الداخلية للكيان بحيث يعبر عن انتظام الاجراءات والدفاتر والتسجيلات بما يستجيب للصورة الواقعية لنظام التسيير داخل الكيان، ومن هنا يمكن أن يفسر بأن نظام الرقابة الداخلية السليم والدقيق لا يكلف المراجع أدلة كثيرة بسبب مصداقية التصرفات التي تتم وفق نظام سليم[1].

ويهدف نظام الرقابة الداخلية الى[2]:

1- مدى احترام سياسة التسيير
2- الحفاظ على الاصول
3- الوقاية واكتشاف التزوير والاخطاء
4- مصداقية المعلومات المحاسبية عن طريق اختبار دقة واكتمال التسجيلات المحاسبية
5- احترام الآجال في اعطاء المعلومات المحاسبية والمالية الصادقة

الفرع الثالث: كيفية جمع وتقديم الأدلة

يلتزم المراجع خلال عملية المراجعة بتدليل كل ما قام به من أعمال وخاصة النتائج التي حررها بالتقارير، لكن هذه الأدلة لا تأتي صدفة بل يتم جمعها وتقديمها وفق طريقة مخطط لها بناء درجة المخاطر وكل هذا يبنى من خلال تقدير المراجع ودراسته لنظام الرقابة الداخلية للكيان، حيث أن بناء الأدلة كما سبق وأن أسلفت يتم وفق ما يلي:

1- التخطيط في كيفية جمع الأدلة:

من المعروف علميا ومهنيا أن عملية المراجعة في كل أجزائها تبنى على تخطيط مسبق سواء التحضير أو التنفيذ، وجمع الأدلة المتعلقة بالمراجعة يعتبر جزء ا مهم من عملية المراجعة ونظرا لهذه الأهمية فإنها تخضع الى تخطيط مسبق مبني على :

- الملاءمة:

[1] نفس المرجع،ص177.

[2] Robert Obert et Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et Audit, DUNOD,2eme édition,Paris ,2009,P112

- الصلاحية
- الكفاية
- الوقت المناسب
- الحجم المناسب[1]

2-تقدير أهمية مخاطر المراجعة:

تخضع عملية المراجعة الى تقدير من المراجع حول الأهمية النسبية لمخاطر المراجعة والتي تعرض لها المعيار الدولي للمراجعة رقم 330 والتي عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بأنها((عبارة عن قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن في ضوء الظروف المحيطة أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات نتيجة لهذا السهو أو التحريف))[2]، وتخضع تقديرات الأهمية النسبية الى ثلاث مستويات نذكرها فيما يلي:

المستوى الأول: (القيم التي لا تتسم بالأهمية النسبية):

وفي هذا المستوى يعني وجود أخطاء وتحريفات لكن لا يتوقع منها التأثير في قرارات المستخدم لتقارير مراجع الحسابات وهنا تعتبر غير ذات أهمية أي لا تتسم بالأهمية النسبية وعليها يعتبر من الملائم أن يصدر المراجع تقريرا نظيفا.

المستوى الثاني: (القيم التي لا تتسم بالأهمية ولكنها لا تؤثر على القوائم المالية كوحدة):

وهنا في هذا المستوى عندما يكون للتحريفات أثر على قرارات المستخدم لكن القوائم المالية ذات دلالة كأن يكون أحد عناصر الميزانية دقيق في حين يكون عنصر أخر به شيء من الاختلال فهذا لا يعني بالضرورة أن تعتبر الميزانية غير صحيحة تتسم بالأهمية النسبية.

المستوى الثالث: (القيم التي تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تنتشر على نحو يجعل مدى عدالة القوائم كوحدة محل الشك):

وهنا يكون في حال امكانية اتخاذ المستخدم قرارات غير صحيحة في حالة اعتماده على القوائم المالية ومنه يمكن تقدير ما اذا كان التحريف يتسم بالأهمية النسبية لأن درجة التأثير على عناصر القوائم

[1] الفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق،ص300.

[2] محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، مرجع سابق،ص148.

المالية هو من يحدد درجة الخطر والتي يمكن أن يبني عليها المراجع تقريرا سلبيا بدلا من التقرير المتحفظ، حفاظا على استقلاليته واحترام السلوك المهني الواجب الاتباع[1].

دراسة الرقابة الداخلية و تقدير خطر المراجعة:

عند جمع الادلة يجب على المراجع دراسة نظام الرقابة الداخلي بصفة معمقة حتى يتحقق من مواطن الضعف والقوة فيه ليتعرف على الادلة الواجبة التحضير من حيث الكم والكيف وهذا انطلاقا من فكرة تقدير مخاطر المراجعة الذي ينتج عنه رأي بدون تحفظ رغم وجود اختلالات في القوائم المالية يصعب أو يستحيل على المراجع اكتشافها ويمكن أن نعدد مخاطر المراجعة فيما يلي:

3-1 المخاطر الملازمة(الحتمية):

وهي المخاطر الممكنة الظهور في الحالات العامة للحسابات في ظروف لا توجد فيها اجراءات وقائية كالسياسات المتخذة لحمايتها أو نظام الرقابة الداخلي لهذه العمليات.

3-2 مخاطر الرقابة:

وهي المخاطر المتعلقة بالأخطاء والتحريفات الجوهرية التي لا يمكن منع حدوثها أو اكتشافها في الوقت المناسب عن طريق الاجراءات الادارية أو من خلال نظام الرقابة الداخلي.

3-3 مخاطر الاكتشاف:

وهي المخاطر التي تتعلق بعدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية لحساب معين من طرف المراجع، وهذا راجع الى عدم جدوى اجراءات المراجعة المتخذة من طرف المراجع التي توهمه بعدم وجود أخطاء جوهرية رغم ثبوت وجودها.

3- العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة الاثبات:

هذه العلاقة متلازمة، لأن مخاطر المراجعة تقل أو تزيد، وكلما قلت المخاطر زادت الأدلة المثبتة لذلك، ودعما لرأي المراجع في صحة ما قام به من عمليات المراجعة، وتعتبر هذه العلاقة صحيحة كذلك في درجة اكتشاف مخاطر المراجعة، أما المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة فهي مرتبطة بنظام الرقابة الداخلي، فكلما كانت المخاطر قليلة كان الطلب على أدلة الاثبات أقل عكس مخاطر الاكتشاف التي تكون مطلوبة اكثر[2].

[1] نفس المرجع،ص149.

[2] نفس المرجع،ص151.

المطلب الثالث: نتائج المراجعة :

كما سبق وأن رأينا أن المراجعة عملية كاملة تبدأ بالشخص القائم بها وتمر عبر اجراءات البحث والتحليل المؤيدة بقرائن وأدلة لتنتهي بنتائج تخدم مصلحة الكيان وفق ما يلي شرحه:

الفرع الأول : مخرجات المراجعة:

لكل نظام او عمل نتائج ومخرجات يتكلل بها نتيجة جهد مبني على تخطيط كامل مثلما هو الشأن في المراجعة، وأهم مبدأ في عمل المراجع هو الانطلاق من فكرة الشك المهني أو الشك المبرر الذي ينطلق منه المراجع كأساس لدراسته التحليلية لعناصر القوائم المالية، وخلال هذه يجب أن يحرص المراجع على اكتشاف كل ما من شأنه أن يكون اختلالا سواء كان صادر من الادارة أو من طرف العاملين أو أي تصرفات تتنافى مع القانون والتي يمكن أن تكون في ما يلي:

1- اكتشاف غش الادارة:

إن من مهام المراجع الأساسية اكتشاف الاختلالات التي تسببها الادارة وخاصة اذا كانت متعمدة، لكن اكتشاف هذه الاختلالات يتسم بالصعوبة لأن أعضاء الادارة لهم السلطة في اختراق نظام الرقابة الداخلي ولهم القدرة على اخفاء هذه التجاوزات المتمثلة في عدم الادلاء والافصاح عن العمليات المالية أو التصريح بمبالغ غير حقيقية كما يمكنهم أيضا التلاعب في الأرصدة عند عملية التسجيل المحاسبي.

كما أن المراجعة مؤهلة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية وذلك من صميم عملها لكن يصعب على المراجع اكتشاف تلاعبات الادارة بسبب تصرفات هذه الاخيرة وما يتف به من اخفاء عمدي[1].

2- اكتشاف غش العاملين:

عكس ما سبق ذكره في اكتشاف غش الادارة الذي يتميز بصعوبة الاكتشاف من طرف المراجع، فإن اكتشاف غش العاملين أقل درجة، ولاكتشاف غش العاملين يجب على المراجع توسيع اختبارات المراجعة بما يفيد معرفة تصرفات العاملين كل من منطلق منصبه في نظام الرقابة الداخلي ورغم ذلك لا يمكن اكتشاف العديد من غش العاملين بسبب التكاليف العالية التي قد يتكبدها المراجع ان حاول اكتشاف جميع تجاوزات العاملين بالكيان، كما كان يجب على المراجع أن يتحلى بمبدأ الشك في تصرفات العاملين كما تحلى به تجاه تصرفات الادارة ليكون وازعا قويا ودافعا مبررا لاكتشافه له[2].

---

[1] الفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص197،198.

[2] نفس المرجع،ص199.

3- اكتشاف التصرفات غير القانونية:

إن التصرفات غير القانونية يعتبر أنها((انتهاك القوانين أو القواعد التنظيمية الحكومية بخلاف المخالفات))[1] وهنا تجدر الاشارة الى القوانين ذات العلاقة بنشاط الكيان كالقانون الجبائي والقانون التجاري والتنظيمات المتعلقة بتنظيم الأنشطة التجارية اضافة الى قوانين البيئة وما الى ذلك، لكن ما يعيق المراجع في اكتشاف التصرفات غير القانونية تكوينه المحدود في مجال القانون، هذا الأمر يجعله غير مسؤول عن اكتشاف هذه التصرفات الا اذا كانت من صميم عمله كالتنظيمات المتعلقة بالمحاسبة والمالية مباشرة كالانتهاكات الخاصة بالتصريحات الضريبية مثلا.

الفرع الثالث :تحقيق الأهداف:

مهنة المراجعة تعتبر مهمة يؤديها المراجع بقصد بتحقيق أهداف معينة، تتعلق بعمليات ونشاط الكيان، لإثبات أن العمليات المسجلة قد تمت فعلا بصفة مكتملة ودقيقة ضمن الباب الملائم لها بتاريخ ثابت يسمح بترحيلها على الوجه الصحيح، ضمن القوائم المالية للكيان، ويمكن أن نتعمق بالشرح التحليلي فيها على نحو التالي[2]:

1-الوجود:

إن من مهام المراجعة الأساسية التأكد من أن العمليات المسجلة محاسبيا قد تمت فعلا، لأن العمليات المسجلة دون حدوث تعتبر تجاوزا قانونيا من جهة ومن جهة أخرى يعتبر انتهاكا لمبدأ الحدوث كتصرف قانوني ينشئ حقا للكيان أو التزاما عليه.

2-الاكتمال:

وهنا يجب تكون العمليات التي تمت بالكيان قد سجلت فعلا، بما يتفق مع اجراءات التسجيل المحاسبي، لأن أي عمل تم بالكيان دون تسجيل محاسبي يعد انتهاكا صارخا للقانون المحاسبي، الذي يجعل القوائم المالية لا تعبر عن الواقع الحقيقي للكيان، لذلك كان من الواجب على المراجع التحقق من ذلك وإدراجه في تقاريره حول نشاط الكيان.

[1] نفس المرجع، ص199.

[2] نفس المرجع، ص209،208.

3-الدقة :

إن أحد أهم أهداف المراجعة الواجبة التحقيق هي دقة التسجيل المحاسبي فلا يمكن أن تكون هناك دقة لو تم تسجيل البضائع المباعة بمبلغ وعكسها في الكميات المستهلكة سواء من حيث الكمية أو من حيث السعر، هذا الاختلال يفقد القوائم المالية مصداقيتها من حيث الدقة، وتعتبر الدقة أهم ما يجب أن يتحقق في القوائم المالية نتيجة المراجعة، التي يجب أن تكتشف أخطاء الدقة المتوقعة.

4-التبويب:

ويقصد به حسن وضع كل عنصر من عناصر القوائم المالية في بنده المخصص له ضمن القوائم المالية لأن سوء التبويب يفقد القوائم المالية جدواها من حيث المعنى لأنه لا يمكن أن نعتبر التنازل عن الأصول الثابتة مبيعات أو بعض المخزونات القابلة للاستهلاك بعد فترة أصول ثابتة، لذلك فنتائج المراجعة تصحيح ذلك الوضع بالتوصيات التي يقدمها المراجع من خلال تقارير المراجعة التي يصدرها.

5-التوقيت:

إن تسجيل العمليات في الوقت الذي تمت فيه فعلا يعتبر جزء من التعبير الذي تؤديه القوائم المالية الصحيحة، لأن التسجيل المحاسبي للعمليات بتواريخ غير صحيحة يفقد القوائم المالية مصداقيتها، لذلك يسهر المراجع على جعل القوائم المالية سليمة من حيث تاريخ العمليات، بحيث يقوم بفحص الوثائق المتعلقة بالعمليات ومقارنتها بتاريخ تسجيلها، ليصل في الأخير الى وضع الأمور في نصابها من حيث تاريخ حدوثها وتسجيلها المحاسبي بنفس التاريخ.

6-الترحيل والتلخيص:

يعد الترحيل في القيود المحاسبية من دفتر الى دفتر، جزئية من جزئيات العمل المحاسبي التي يجب على المراجع التأكد من صحتها وفق ما يقتضي العمل المحاسبي حتى يصل في الاخير الى قوائم مالية معبرة وخالية من الاخطاء المحاسبية، لكن في أنظمة المعلومات المحاسبية الحديثة القائمة على أنظمة معلوماتية وبرامج مدروسة يتم الترحيل فيها بصفة سليمة لأن المراجعة تمت في صميم البرامج خلال عملية الانشاء حتى يتأكد من صحة استخدامها وفق ما تطلبه الاجراءات المحاسبية المعمول بها.

الفرع الثالث :تقارير و توصيات المراجعة:

يقوم المراجع عند نهاية عمله بكتبة التقارير التي يضمنها أعماله التي قام بها داخل الكيان، ويلحقها بتوصيات تهدف الى إما الى تصحيح نقاط معينة في تسيير الكيان أو لتحاشي أخطاء قد تؤدي نهاية نشاط الكيان وسنتناولها بشيء من الشرح فيما يلي:

1-تقارير المراجعة:

يتوج المراجع مهامه داخل الكيان بتقارير يبدي فيه رأيه الفني حول عدالة وصحة القوائم المالية في التعبير عن نشاط الكيان وحقيقة مركزه المالي وهذا ما تعرض له المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 والمعيار الدولي للمراجعة رقم700 ، لأنه يعتبر بمثابة رسالة موجهة الى الملاك المساهمين والادارة، وحسب ما نص عليه القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر.

حيث اشترط هذا القانون أنواع معينة من التقارير على سبيل الحصر، سواء بالنسبة للمراجعة الاختيارية التعاقدية التي يقوم بها الخبير المحاسب، أو الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

حيث الـــــحق القانون 10-01 بقرار من وزير المالية ضمنه معايير كتابة هذه التقارير، وقد تم التطرق لها بالمبحث الأول من هذا البحث، ناهيك عن معايير التدقيق الجزائرية سيما المعيار 700 الذي ضمنه كيفية تحرير تقارير مراجع الحسابات.

1-1 أهمية التقرير بالنسبة للمراجع:

أ- يعتبر التقرير الدليل الموثق لعمل المراجع والانتهاء منه.

ب- يعتبر التقرير بمثابة السلعة أو الخدمة التي يقدمها المراجع، ومنها فإن الملاحظات التي توجه لهذا العمل تجعل المراجع يطور من عمله وهذا ينعكس على جودة المراجعة بصفة عامة في سوق خدمات المراجعة[1].

1-2 أهمية التقرير بالنسبة للملاك المساهمين:

يعتبر تقرير المراجع في الأساس موجه للجمعية العامة للملاك المساهمين التي قامت بتعيينه، حيث يكون الغرض من هذا التقرير ما يلي:[2]

[1] رزق ابو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص234.

[2] نفس المرجع،ص235.

أ- بناء القرارات المستقبلية للكيان على ضوء المعلومات التي تضمنها تقرير مراجع الحسابات.

ب- طمأنة الملاك المساهمين على الوضعية السائدة بالكيان سواء من حيث احترام القانون.

1-3 أهمية التقرير بالنسبة لإدارة الكيان:

تحرص ادارة الكيان على الاطلاع على تقرير مراجع الحسابات للأسباب التالية:[1]

أ- يعتبر التقرير بمثابة الدليل أن الادارة قامت بالتزاماتها في إعداد القوائم المالية.

ب- تعتبر مؤشر على أن الادارة التزمت بمبادئ المحاسبة المعمول بها في اعداد ونشر القوائم المالية.

ت- يعتبر التقرير معيار للثقة في نشاط الادارة من حيث اعداد القوائم المالية وما يرتبط بها.

ث- يعتبر التقرير النظيف شهادة للملاك المساهمين أن الادارة لم ترتكب أي خطأ يشكل خطرا على نشاط الكيان.

ج- تعتبر بمثابة طمأنة للإدارة بأن تصرفاتها قانونية وأن هناك التزام بتطبيق التشريعات والتنظيمات.

2- توصيات المراجعة:

كما سبق وأن رأينا أن عمل المراجع يتوج في نهايته بتقرير يضمنه كل الملاحظات التي يمكن ان يراها ذات دلالة على الواقع الحقيقي لنشاط الكيان، وهذا لا يمكن أن يتم دون أن يكون للمراجع دور في اعطاء توصيات علاجية أو توصيات احترازية وقائية مستقبلية للحفاظ على سلامة نشاط الكيان بصفة توجيهية.

2-1 التوصيات الاحترازية(الوقائية):

من الطبيعي أن يقوم المراجع إضافة الى اصداره التقرير الذي يتضمن المهام التي قام بها والنتائج التي توصل اليها، الى تقديمه توصيات تهدف الى تحاشي بعض الأخطاء، التي قد تسبب مخاطر للكيان، هذه التوصيات تدخل في إطار الوقاية المستقبلية من عيوب الادارة، في القرارات والأعمال التي من شانها خلق عوائق تعطل اهداف نشاط الكيان، وتكون هذه التوصيات في شكل نقاط يذكرها المراجع بصفة عامة في نهاية تقريره.

2-2 التوصيات التوجيهية:

بالرغم من أن مهمة المراجعة في الجزائر تنقسم الى نوعين حسب الزامية القيام بها وهي المراجعة

[1] نفس المرجع،ص234.

الالزامية المفروضة قانونا (l'Audit l'égal) التي يقوم بها محافظ الحسابات والمراجعة الاختيارية التعاقدية (l'Audit contractuel) والتي هي من صلاحيات الخبير المحاسب كما نصت على ذلك المادة 19 من القانون 10-01 السابق ذكره، من هنا نجد أن التوصيات التوجيهية من صميم المراجعة الاختيارية التعاقدية التي تعطي توصيات توجيهية للإدارة للقيام ببعض المهام أو الامتناع عنها لصالح التسيير الحسن داخل الكيان، بينما يحضر على محافظ الحسابات أن يقدم هذا النوع من التوصيات.

3- الاجراءات الاستثنائية:

أحيانا يتعرض المراجع لبعض الحالات غير المتوقعة ومنها وهي حالات اكتشاف غش عن قصد ونظرا لأن المراجع ليست له صفة قانونية لاتخاذ الاجراءات القانونية للحد من ذلك، ونظرا لأنه المختص في مجال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للكيان، فلا يجوز له الا تبليغ الجهات القضائية بأي تصرف يراه غير قانوني، لإلقاء عبء المسؤولية التي تترتب عليه في حالة عدم التبليغ.

حسب ما تنص عليه المادة 47 من قانون مكافحة الفساد والوقاية منه، حيث تنص على((يعاقب.....،كل شخص يعلم بحكم مهنته أو وظيفته الدائمة أو المؤقتة بوقوع جريمة أو أكثر من الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون و لم يبلغ عنها السلطات العمومية المختصة في الوقت الملائم))[1].

مما سبق يمكن أن نستشف من هذه المادة شروط التبليغ عن الجريمة في ما يلي:

3-1 شرط الوظيفة المرتبط باكتشاف الجريمة:

حتى يكون المراجع بمأمن من المسؤولية الجنائية، يجب عليه أن يبلغ عن أي جريمة يكتشفها بمناسبة تأدية وظيفته كمراجع للكيان، حتى لا يكون تحت طائلة تطبيق نص المادة 47 من قانون مكافحة الفساد والوقاية منه لأن الجرائم المالية التي تحدث داخل الكيانات يصعب اكتشافها الا عن طريق المراجعة المالية والمحاسبية، لذلك فإن المختص بذلك الاكتشاف هو المكلف بالتبليغ عن هذه الجرائم والا كان خارقا للقانون.

3-2 شرط عدم التبليغ:

قد يكون الشخص عالما بالجريمة بحكم وظيفته كمراجع للكيان ، لكنه قد يتقاعس في التبليغ عنها الى الجهات القضائية فهو بذلك يجعل نفسه تحت طائلة عقوبات المادة 47 من قانون مكافحة الفساد

[1] المادة 47 من القانون 06-01 المؤرخ في 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

والوقاية منه، لذلك اعتبر المشرع الجزائري شرط التبليغ عن الجريمة فرض على العالم بها حتى يكون بمأمن من المسؤولية الجنائية التي قد تترتب عليه في حالة مخالفة ذلك.

3-3 شرط الوقت الملائم:

بفرض أن المراجع بصفته مبلغا عن جريمة تدخل ضمن اختصاصه، فإن الأمر لا ينتهي عند هذا الحد، بل مسؤوليته تبقى مرتبطة بتاريخ التبليغ عن الجريمة، لأن عدم التبليغ عن الجريمة وقت العلم بها يعد خرقا للقانون، وبالتالي فهو جريمة لأن الوقت مهم في مسألة التبليغ فقد يكون التبليغ الملائم حلا وقائيا في لحظة معينة، لذلك اشترطه المشرع الجزائري لأن يكون التبليغ في وقته اعفاء من المسؤولية الجنائية للمراجع.

خلاصة:

تم الطرق في الفصل الأول الى التطور التاريخي لتنظيم مهنة المراجعة وممارستها في الجزائر من خلال خصائص ومميزات كل فترة وارتباطها بالظروف الاقتصادية والاجتماعية التي عاشتها البلاد خلال تلك الحقبة، وما عكسته على ممارسة المهنة في تلك الحقبة، إضافة الى تسليط الضوء حول أهداف المراجعة وأنواعها في الجزائر بما يستجيب لحاجة البيئة الجزائرية للأعمال من أهداف و أنواع إضافة الى تقارير المراجعة التي تحتاجها وتفرضها في نفس الوقت.

كما تم التطرق الى المعالم الأساسية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية، انطلاقا من المعايير العامة الشخصية للمارس المراجعة في الجزائر، وما يجب أن يقدمه المراجع مؤيدا بأدلة الإثبات وصولا الى النتائج التي تقدمها مهنة المراجعة لبيئة الأعمال الجزائرية ، حيث كان في هذا الشق النظري توضيحا كافيا لمهنة المراجعة في الجزائر تنظيما وممارستا ، كما فرضه البحث ووفق ما يقتضيه الموضوع حتى يكون سندا للدراسات التطبيقية اللاحقة.

الفصل الثاني الدراسات السابقة

تمهيد

إن عرض الدراسات السابقة يهدف إلى تبيان الأبحاث التي تمت في مجال المراجعة وممارستها أي تلك الدراسات المرتبطة بمحاور الدراسة المقدمة لذا تم سيتم عرضها من زاوية إرتباطها بكل محور علي حدا،، هذا من جهة ومن جهة أخرى تم ترتيب الدراسات وفق حداثتها أي من القديم الى الجديد ومناقشته من حيث الارتباط في التشابه والاختلاف بما تم التطرق له في هذا البحث وعلاقته بما سبق من دراسات شبيهة بالموضوع ، وما أضافه هذا البحث لكل محور مدروس وفق طريقة تحليلية أبرزت مواطن التشابه والاختلاف وهذا ما سيعالجه الفصل التالي وفق عرض الدراسات السابقة من خلال المناقشة ومميزات الدراسة الحالية من زاوية أوجه الشبه والاختلاف لنخلص في الأخير الى ما قدمته الدراسة الحالية كقيمة مضافة للموضوع .

حيث تطرق بحثنا في الدراسة الى ثلاث محاور أساسية تمثلت في:

- المحور الأول: دراسات عن ممارسات مهنة المراجعة
- المحور الثاني: دراسات عن دور التشريعات والتنظيمات في المراجعة
- المحور الثالث: دراسات عن نتائج ممارسات المراجعة.

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة:

المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بمحور ممارسات مهنة المراجعة:

1- دراسة (لقليطي الاخضر 2009) بعنوان مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر[1].

حيث هدفت الدراسة الى:

- محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بالأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات.
- معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر.
- محاولة لتقريب وجهات النظر بين الاطراف المهتمة بمهنة المراجعة في الجزائر.

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئتين المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني.
- ✓ هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين ، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية ، بما يخص التزام المراجعين بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق، حيث يرى المراجعون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة بينما يرى مستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.
- ✓ إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكل مهنة المراجعة واسبابها وطرق علاجها ، وقد ظهر من خلال البحث ان مراجعي الحسابات في الجزائر يواجهون في عملهم مصاعب متعددة ابرزها:

أ- النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا.

ب- عدم ملاءمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان.

ت- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها.

ث- التنافس غير الشريف بين المراجعين.

---

[1] لقليطي الاخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر،2008-2009.

ج-عدم مواكبة بعض اعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات.

ح-ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى اعضائها وتنمية وتوثيق روح التعامل بين اعضائها.

خ-تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات.

د- عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري.

✓ ان هناك اسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري حيث يمكن ذكر اهمها:

أ- التدريب المهني الحالي لا يواءم مع مهنة المراجعة.

ب- قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر

ت- عدم انسجام معايير المراجعة للواقع الدولي

ث- عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني

ج-عدم اختبار اداء المهنيين خاصة في البورصة

ح-اعتبار نتائج العمل اجراء قانوني

خ-افتقاد المهنة لهياكل واليات مهنية محددة.

2-دراسة (سايج فايز 2014-2015) بعنوان أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي -دراسة حالة الجزائر- [1]

حيث هدفت الدراسة الى:

- دور تبني المعايير الدولية للمراجعة في البيئة الاقتصادية الجزائرية
- الاصلاح المحاسبي في الجزائر.

وتوصلت الدراسة الى:

✓ ارتباط الاصلاح المحاسبي بتبني المعايير الدولية للمراجعة.

[1] سايج فايز بعنوان أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة2، الجزائر،2014-2015.

3- دراسة (قادري عبد القادر2015-2016) بعنوان استخدام التدقيق المحاسبي في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية[1]

حيث هدفت الدراسة الى:

- ابراز الخطوة التي قطعتها الجزائر لمواكبة البيئة الاقتصادية والمحاسبية الدولية
- اساليب تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في التدقيق المحاسبي الخارجي
- تسليط الضوء على أهم مستجدات التدقيق الحديث
- إظهار التوصيات المناسبة بهدف اظهار دور التدقيق الخارجي في تطوير النظام المحاسبي المالي

وتوصلت الدراسة الى:

في الجانب النظري:

- وجود تطور كبير في أغراض ومفهوم التدقيق
- ثبات الطرق التقليدية للتدقيق رغم التطورات الكثيرة التي مست البيئة الاقتصادية
- استخدام الجزائر للتشريعات والقوانين للنهوض بالبيئة المحاسبية

في الجانب الميداني:

أ- استخدام التدقيق المحاسبي ساهم بشكل كبير في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي

ب- مساهمة اخلاقيات مهنة التدقيق المحاسبي في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي

4-دراسة (Alassane OUATTARA 2016)[2] بعنوان المساهمة في دراسة جودة المراجعة

حيث هدفت الدراسة الى:

- التأكد من مفهوم جودة المراجعة
- امكانية أن تكون بعض اليات الحوكمة بديلا عن المراجعة القانونية الجيدة
- مدى تأثير جودة التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة و سلوك المستثمرين
- مدى تأثير جودة التدقيق على قرارات المحللين الماليين في اطار توصيل اختبارات اضمحلال شهرة المحل.

[1] قادري عبد القادر، بعنوان استخدام التدقيق المحاسبي في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3 ،الجزائر،2015-2016.

[2] Alassane OUATTARA, contribution à l'étude de la qualité de l'Audit, thèse de Doctorat, Université PARIS-EST, PARIS, France, 2016.

وخلصت الدراسة الى:

- ✓ وجود رابط ذو دلالة بين الاستقلالية الشخصية والجماعية للمراجعين وتكلفة رأس المال ومن جهة أخرى رابط ذو دلالة بين استقلالية المراجعين ومراجعة المحللين الماليين.
- ✓ حيث تأكد بأن النتائج تثبت أن هذه الروابط تعمل انطلاقا من مدارس المراجعين.

5- **دراسة (Huanmin Yan and Shengwen Xie2016) بعنوان كيف يؤثر عمل المدققين على جودة المراجعة؟ دليل تجريبي من سوق الأسهم الصينية**[1].

حيث هدفت الدراسة الى:

- ➢ فحص تأثير ضغط العمل الزائد على المدققين من حيث جودة المراجعة؛

وخلصت الدراسة الى:

- ✓ بشكل عام لا يوجد تدهور واسع في جودة المراجعة الناتجة عن إجهاد عمل المراجعين.
- ✓ هناك إرتباط سلبي كبير بين ضغوط العمل و جودة المراجعة في عمليات التدقيق الأولية للعملاء الجدد .
- ✓ يعتمد تصور ضغوط العمل على الخصائص الفردية للمراجعين .
- ✓ يستجيب المدققون من شركات المراجعة الدولية ومن هم في دور الشريك لضغوط العمل بشكل أقوى من خبراء الصناعة .
- ✓ يميل المدققون الى التفاعل بشكل أكثر كثافة عند التعامل مع الشركات المملوكة للدولة .
- ✓ اقتراح أن تولي شركات التدقيق أهمية أكبر لضغوط العمل المدققين وترشيد تخصيصهم لموارد التدقيق لضمان جودة مراجعة عالية.

6- **دراسة (ديلمي عمر 2017) بعنوان نحو تحسين اداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر**[2]

حيث هدفت الدراسة الى:

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

---

[1] Huanmin Yan and Shengwen Xie, How does auditors work stress affect audit quality ? Empirical evidence from the Chinese stock market, Sun Yat-sen University, CHINA, 2016.

[2] ديلمي عمر بعنوان نحو تحسين اداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بو علي ،الشلف، الجزائر،2017.

- تحسين أداء مكاتب المراجعة المالية في الجزائر كي تكون قادرة على المنافسة على المستوى الدولي.
- دفع مكاتب المراجعة المالية الى محاولة تطبيق معايير المراجعة الدولية ، مما يعطي للمعلومات بالقوائم المالية ثقة أكبر خاصة في ظل وجود الشركات الأجنبية.
- دعم استقلال المراجعين وتخفيض المخاطر المتعلقة بإبداء الرأي
- تفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للمراجعين واليات عمل الجهات المنظمة للمهنة
- تسهيل انضمام الجزائر للهيئات الدولية للمراجعة والمنظمات المالية والاقتصادية الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة.

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ تحسين اداء 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 المعايير المراجعة الدولية.
- ✓ تحسين مستوى التأهيل العلمي عن طريق تجسيد وتفعيل سياسات التربصات للمراجعين بالخارج واعادة النظر في كيفية منح التراخيص وتنظيم المكاتب.
- ✓ ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية.
- ✓ محاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تحسين وتطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

7- دراسة (براق محمد وديلمي عمر2017)بعنوان العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات[1]

حيث هدفت الدراسة الى:

- معرفة العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع
- كيفية التقليل من تأثيرها لتحسين أداء المراجعة المالية بشكل عام.

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ وجود عوامل مؤثرة على استقلالية المراجع تتمثل في:

[1] براق محمد وديلمي عمر، العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، مقالة، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، جامعة سطيف، الجزائر،2017.

- مستوى التأهيل العلمي والخبرة المهنية اللازمة.
- الأتعاب التي يتحصل عليها المراجع لقاء اداء مهامه.
- الخدمات الاضافية المتمثلة في الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل.
- مدة ارتباط المراجع بمؤسسة العميل.
- درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على الزبائن.

8- **دراسة (عبد الحميد العيسوي محمود 2017) بعنوان أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت المراجع الخارجي: مع دراسة ميدانية على بيئة الممارسة المهنية المصرية**[1] .

هدفت الدراسة:

- دور المراجعة الداخلية في التأثير على توقيت اصدار تقرير المراجعة من خلال ؛
- دراسة محددات جودة المراجعة الداخلية
- العلاقة بين محددات جودة المراجعة الداخلية وفترة اصدار تقرير المراجع الخارجي وتحديد شكل هذه العلاقة
- معرفة اكثر هذه المحددات تأثيرا على فترة اصدار تقرير المراجع الخارجي
- التعرف على مدى تأثير لجنة المراجعة في تفعيل محددات جودة المراجعة الداخلية وانعكاس ذلك على فترة اصدار تقرير المراجعة
- الحصول على دليل ميداني من واقع البيئة المصرية عن طبيعة العلاقة بين محددات جودة المراجعة الداخلية وفترة اصدار تقرير المراجعة

وخلصت الدراسة الى:

- ✓ امكانية اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية لما يمكن أن تعكسه من كفاءة على المراجعة الخارجية وتخفيض الوقت اللازم للانتهاء من مراجعة القوائم المالية واصدار تقرير المراجعة.
- ✓ زيادة المقدرة المهنية انشاط المراجعة الداخلية ورفع كفاءة المراجع الداخلي لتشجيع المراجع الخارجي الاعتماد على مهام المراجع الداخلي لتخفيض ساعات المراجعة الخارجية وسرعة اصدار تقرير المراجعة الخارجية.

[1] عبد الحميد العيسوي محمود، أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت المراجع الخارجي، مقالة، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الأول، جمهورية مصر العربية،2017.

- ✓ تأثير الاستقلال وموضوعية المراجعة الداخلية على توقيت اصدار تقرير المراجع الخارجي
- ✓ زيادة جودة تنفيذ المراجعة الداخلية ينعكس على سرعة انجاز المراجع الخارجي لمهامه أي توفير وقت المراجع الخارجي وسرعة اصدار تقرير المراجعة الخارجية
- ✓ وجود لجنة مراجعة فعالة يؤثر ايجابا على سرعة اصدار تقرير المراجعة الخارجية
- ✓ وجود علاقة عكسية بين اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية والفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة الخارجي يعني زيادة جودة المراجعة الداخلية يؤدي الى اعتماد المراجع الخارجي على مهام المراجع الداخلي.

المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بمحور دور التشريعات والتنظيمات في المراجعة

1- **دراسة (Charles PIOT et Alain SCHATT2010) هل تنظيم المراجعة يخدم المصلحة العامة: بعض المعلومات من النماذج الفرنسية**[1].

حيث هدفت الدراسة الى:

- ➢ تقييم تاثير التنظيم الفرنسي في زيادة استقلالية المراجعين
- ➢ تقييم أثار تنظيم المراجعة
- ➢ دور الالتزام باستخدام مدققين اثنين في تركيز أقل في سوق التدقيق
- ➢ تكاليف التنسيق بين المراجعين
- ➢ تاثير تنظيم تحديد عهدة المراجع بست سنوات على الاستقلالية

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ ضرورة التخفيف التنظيمي لسوق التدقيق استجابة لمصلحة مساهمي الشركات الفرنسية

2- دراسة (عبير **محمود أبوغيدا2014**)العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق لمكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة -دراسة ميدانية[2].

- هدفت الدراسة الى:

[1] Charles PIOT et Alain SCHATT, La réglementation de l'audit est-elle dans l'intérêt public : quelques enseignements du modèle français, citation, Unité Mixte de Recherche CNRS / Université Pierre Mendès Grenoble 2, France,2010.

[2] عبير محمود أبوغيدا، العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق لمكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة -دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق،سوريا،2014.

- تحديد العوامل المرتبطة بالمدقّق المؤثرة في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- تحديد العوامل المتعلقة بعملية التدقيق المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ تؤثر العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، وأهم هذه العوامل :توافر الخبرة المهنية الكافية للمدقق، والتأهيل العلمي للمدقق في مجال المحاسبة والتدقيق، والتعليم والتطوير المستمر للمدقق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة، وبذل العناية المهنية اللازمة أثناء عملية التدقيق.
- ✓ تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر عمى القوائم المالية وأهم هذه العوامل: الحصول على أدلة وبراهين كافية، ووجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق على حدة، والدراسة والفحص الفعال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، والجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات.

3- **دراسة** (Hamida CHIHI 2014) **بعنوان المساهمة في دراسة جودة المراجعة القانونية– تقييم ملاءمة خصوصية التنظيمات الفرنسية**[1]-

حيث هدفت الدراسة الى:

- امكانية تغير جودة المراجعة خلال العهدة

[1] Hamida CHIHI, contribution à l'étude de la qualité de l'Audit l'égal :évaluation de la pertinence des spécificités règlementaires françaises , thèse de Doctorat, Université PARIS-Dauphine, PARIS, France, 2014.

- تأثير الدوران–تداول الممارسة– على جودة المراجعة القانونية على مستوى تقييم الاطار التنظيمي
- مدى تأثير مدرسة محافظ الحسابات على جودة المراجعة
- امكانية تطور اتعاب المراجعة بتقدم تعهد المراجع وفي حالة الدوران

و خلصت الدراسة الى

- ✓ أن هذه الدراسة جمعت البحوث الخاصة حول فعالية مساعدة محافظة الحسابات حيث ساهمت في تحليل أثر مدة ارتباط محافظ الحسابات في جودة المراجعة ومناقشة الأثر الحقيقي لتداول ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

4- **دراسة (بن الصديق محمد 2015) بعنوان واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة**[1]

هدفت الدراسة الى:

- التركيز على تقاليد المراجعة المعمول بها وفق التشريع الجزائري ومعرفة مدى توافقها مع المعايير الدولية عن طريق إجراء دراسة ميدانية تشمل مجموعة من المراجعين الجزائريين للوقوف على(ISA) للمراجعة ودرجة إدراكهم لهذه المعايير ومقارنة الممارسة الوطنية بالممارسة الدولية لمهنة المراجعة.

و خلصت الدراسة الى:

استنتاج النقائص التالية في ما يخص التشريع الجزائري في هذا الصدد:

- ✓ لم يتم اعتماد معايير مصنفة تصنيفا دقيقا مثلما جاءت به المعايير الدولية للمراجعة؛
- ✓ تم إهمال التفاصيل المتعلقة بمعايير إعداد التقرير الخاص من ناحية الشكل و المضمون ؛
- ✓ مهنة المراجعة في الجزائر لا تتسم بالحياد في إعداد التقارير؛
- ✓ وجود فراغ مؤسساتي في الجزائر لمراقبة و متابعة تطبيق معايير إعداد التقرير النهائي للمراجع

[1] محمد بن الصديق، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2015.

5- دراسة (Jean Bédard, C. Richard Baker et Christian Prat dit Hauret) **بعنوان تنظيم المراجعة: (دراسة مقارنة بين كندا، الولايات المتحدة وفرنسا)**[1]

حيث هدفت الدراسة الى:

- اختبار الأسلوب التنظيمي للدول الثلاث عن طريق سلم Puxty et al (1987) والتي تختلف تقاليدها الاقتصادية والتشريعية.
- فحص تنظيم المراجعة من خلال الدراسة المقدمة ودراسة دور احترام الدولة لنتائج التنظيم والمهنة والسوق داخل هذه الدول من خلال دراسة :

- اعتماد الاشخاص المكلفون بالرقابة الشرعية للحسابات من حيث الشروط المتعلقة بالمؤهلات المهنية لهؤلاء الاشخاص.
- اصدار معايير التوجيه والمراجعة
- مراقبة النشاط
- المسؤولية المهنية من حيث المسؤولية التأديبية، المدنية والجزائية.

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ أن أقل من 1 % من الاشخاص المسموح لهم بممارسة مهنة المحاسبة بحيث أنه سنة 2001 سوى 47 من 8184 من الحاملين لرخصة الممارسة ليسوا أعضاء في (l'ICAO) الكنفدرالية العالمية المحاسبين الممارسين.
- ✓ منذ سنة 2000 تم تعيين ممثلين للعموم داخل المجلس واللذين لهم الحق الحضور في أعمال المجلس دون الحق في التصويته هذين العضوين يتم اختيارهم من طرف مجلس (l'ICAO.
- ✓ في بعض المقاطعات الكندية المحاسبون المعتمدون لهم الحق في ممارسة مهنة المراجعة مع المحاسبين العامين الحاملين لشهادة الليسانس (CGA) محاسبة وتسيير ومراجعة والمحاسبين المجازين في ادارة الاعمال
- ✓ يمكن للشخص من حين لأخر أن يمارس مهنة المحاسب المعتمد بدون الحصول على رخصة الممارسة.
- ✓ الجمعيات والتعاونيات متشابهة، الا ما تعلق بدور الدولة في انشائها أو ادماجها في نظام رقابة الدولة

[1] Jean Bédard, C. Richard Baker et Christian Prat dit Hauret, LA RÉGLEMENTATION DE L'AUDIT : UNE COMPARAISON ENTRE LE CANADA, LES ÉTATS-UNIS ET LA France, citation, Association Francophone de Comptabilité | « Comptabilité - Contrôle - Audit »2002/3 Tome 8.

6- دراسة(Hervé Stolowy, Eduard Pujol et Mauro Molinari2003) بعنوان المراجعة المالية والرقابة الداخلية: مساهمة قانون ساربيتز أوكسلي[1]

حيث هدفت الدراسة الى:

- اجبار المسيرين في الشركات الامريكية تقييم فعالية وجودة نظام رقابتها الداخلي.

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ كيف يمكن للمؤسسات الامريكية من تحقيق التنظيم الذي يتعلق بالتصديق على الرقابة الداخلية
- ✓ مكن من قانون الحماية المالية الذي يؤكد تأثير المشروع فيما يتعلق بالرقابة الداخلية في فرنسا وكيف يمكن اعماله في المؤسسات الفرنسية بدورها بنفس الاجبار وتستفيد منه بشكل كامل في المستقبل القريب والرقابة الداخلية امامها بشكلها الافضل.

المطلب الثالث: الدراسات المتعلقة بمحور نتائج ممارسات المراجعة

1- دراسة(أسامة عمر جعارة 2012) بعنوان أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن[2]

هدفت الدراسة الى:

- التعرف على أهم الأساليب والإجراءات المتبعة لاكتشاف أفعال الاحتيال والغش عند اصدار البيانات المالية لدى مجموعة من الشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.
- تحديد المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجعين عند اكتشاف فعل الاحتيال.

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ محدودية ظاهرة الغش والاحتيال بسبب سن القوانين المجرمة للغش والاحتيال
- ✓ ابراز كيفية اكتشاف الغش والاحتيال من طرف المراجعين

[1] Hervé Stolowy, Eduard Pujol et Mauro Molinari, AUDIT FINANCIER ET CONTRÔLE INTERNE L'apport de la loi Sarbanes-Oxley, citation, Revue française de gestion ,2003/6 no 147.

[2] أسامة عمر جعارة، أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن، مقالة، مجلة دراسات العلوم الادارية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط،الاردن،2012.

- ✓ قدرة المراجعين الاردنيين على اكتشاف الغش والاحتيال بسبب برامج الحاسوب المتخصصة ببيانات الشركات المالية والتي قد تؤثر ايجابا في كفاءة اصدار البيانات المالية الصحيحة.

2- **دراسة(Majed Abdel Majeed Kabajeh، Ayman Mohammad Al Shanti ، Firas Naim Dahmash2012)بعنوان المضمون الاعلامي لتقارير المراجعة وتأثيرها على صناعة القرار من طرف المسيرين والمقرضين من منظور المؤسسات الصناعية الاردنية**[1].

هدف الدراسة الى:

- ➢ قياس مدى كفاية وملاءمة، ومستوى وعي ورضا المدقق.
- ➢ محتوى التقرير لاتخاذ القرارات المناسبة من قبل مديري ومقرضي الجمهور الصناعي الأردني.
- ➢ قياس مدى امتثال هذا التقرير لمعايير التدقيق الدولية.

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ أن محتوى تقرير المراجع وجد أنه غير مناسب وغير كاف وغير محايد تمامًا.
- ✓ أن هذا التقرير لا يساهم بشكل إيجابي في قرارات الإقراض.
- ✓ محتوى تقرير المراجع لم تكن متوافقة مع معايير التدقيق الدولية في الماضي والحاضر.
- ✓ هذه المعايير لم تكن مفعلة.
- ✓ عدم وجود تسجيل للأحداث اللاحقة.
- ✓ عدم وجود التناقض بين التشريعات المحلية ومعايير المراجعة الدولية.

3- **دراسة(Louis-Philippe Sirois، Jean Bédard، Palash Bera 2014)بعنوان القيمة الاعلامية لأشغال التدقيق الرئيسية في تقرير المراجع دليل من دراسات العين** [2]

هدفت الدراسة الى:

- ✓ الاستجابة للطلبات الكثيرة على المعلومات حول البيانات المالية من طرف مستخدمي هذه البيانات.

---

[1] Majed Abdel Majeed Kabajeh، Ayman Mohammad Al Shanti، Firas Naim Dahmash, Informational Content of Auditor's Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Management's View in the Jordanian Industrial Public Firms, citation, International Journal of Humanities and Social Science, UniversityAmman-Jordan,2012.

[2] Palash Bera, The Informational Value of Key Audit ، Jean Bédard، Louis-Philippe Sirois Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking Study,citation, Saint Louis University, Montréal,CANADA,2014.

- ✓ فهم مستخدمي البيانات المالية المدققة

حيث تم ذلك بواسطة اقتراح من طرف معايير الضمان ومجلس الرقابة على محاسبة الشركة العامة الأمريكية

- ✓ معيار تدقيق جديد يتطلب توصيل معلومات إضافية في تقرير المدقق.
- ✓ مدى تأثير المعلومات الاضافية على مستخدم المعلومات الاضافية في تقرير المدقق.

حيث توصلت الدراسة الى:

- ✓ الأمور المذكورة في تقرير المراجع تؤثر على البحث عن معلومات وزيادة اهتمامهم بإفصاحات البيانات المالية الواردة في تقرير المدقق.
- ✓ المعلومات الإضافية لها قيمة لفت انتباه وتصورات مستخدمي البيانات المالية.
- ✓ التأثير السلبي على مستخدمي البيانات المالية على عكس توقعات واضعي المعايير.
- ✓ ارتباط إبلاغ المعلومات الإضافية بانخفاض جودة التدقيق المتصورة.
- ✓ التصور بأن درجة التأكيد التي يقدمها المراجع تختلف عبر مكونات القوائم المالية.

4- **دراسة (عصام التركي شاهين 2015) بعنوان أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق(دراسة تطبيقية)**[1]

حيث هدفت الدراسة الى:

- ➢ اختبار أثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سوريا

باستخدام:

- نموذج خطر التدقيق الذي أشار إليه البيان رقم 47 لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في العام 1983؛
- المحاكمة المنطقية لتقدير تلك المخاطر.

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ يؤثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سوريا تأثيرا جوهريا.
- ✓ يؤثر كل من خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية الاحتيالية تأثيرا جوهريا في جودة التدقيق بسبب طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق.

[1] عصام التركي شاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق(دراسة تطبيقية)،أطروحة دكتوراه،جامعة دمشق،سوريا،2015.

- ✓ لا يؤثر تقديم مدقق الحسابات لكل من الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ و الاحتيال وخطر التدقيق المقبول في مستوى جودة التدقيق بشكل جوهري بسبب التأثير الايجابي للمخاطر رغم ضعفه النسبي.
- ✓ ثبوت جدوى استخدام رأي مدقق الحسابات حول مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق كمؤشر لقياس جودة التدقيق.
- ✓ اثبتت الدراسة انه من المهم استخدام المؤشرات المالية لقياس التعثر المالي ومنه لقياس فاعلية رأي مدقق الحسابات في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق.

5- **دراسة (عبد الرحمان بابنات و ناصر دادي عدون2017)المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية**[1]

هدفت الدراسة إلى:

- ➢ استكشاف المحتوى المعلوماتي لتقارير محافظي الحسابات في الجزائر، ومدى مواكبته لمعايير التدقيق الدولية لتقرير تدقيق القوائم المالية .
- ➢ الاشارة إلى أهمية المحتوى المعلوماتي لتقارير محافظي الحسابات بالنسبة للأطراف ذوي المصلحة في اتخاذ قراراتهم .

وخلصت الدراسة إلى:

- ✓ أن المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر ثري بالمعلومات، التي توفر الافصاح للمستعملين في قراءة القوائم المالية.
- ✓ وبإشارات حول جودة التسيير في المؤسسة، وانضباطها في الالتزام بالتشريعات المنظمة لنشاطها.

6- **دراسة (محمد خميس جمعة خطاب زيتون 2018) أثر إفصاح مراقب الحسابات عن الاهمية النسبية على قرارات المستثمرين ؛دراسة تجريبية**[2]

هدفت الدراسة الى:

---

[1] عبد الرحمان بابنات و ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية، مقالة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد07، الجزائر،2017.

[2] محمد خميس جمعة خطاب زيتون، أثر إفصاح مراقب الحسابات عن الاهمية النسبية على قرارات المستثمرين ؛دراسة تجريبية، مقالة، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثاني، جمهورية مصر العربية،2018.

- ايجاد دليل تجريبي على أثر افصاح مراقب الحسابات عن مستوى الاهمية النسبية في قرارات المستثمرين
- التحقق من مدى اختلاف التأثير في قرارات المستثمرين حسب نوعية الاستثمار

وتوصلت الدراسة الى:

- ✓ ان هناك تأثير معنوي في قرارات المستثمرين
- ✓ كلما انخفض مستوى الاهمية النسبية كلما زاد مستوى الاستثمار وذلك باعتماد المستثمرين على القوائم المالية بشكل افضل
- ✓ عدم التأثير بشكل مختلف في قرارات المستثمرين حسب نوع الاستثمار.

7- **دراسة (أحمد محمد كامل سالم 2019) مسببات الغش في التقارير المالية بين ثقة الطرف الثالث في مخرجات مهنة المراجعة وحتمية تطوير المهنة ؛حالة شركة موبايلي**[1]

هدفت الدراسة الى:

- تحديد اوجه القصور التي تجعل من امكانية تطوير المساهمة في تلافي اسباب الازمة المالية الناتجة عن عدم الثقة في مهنة المراجعة بين اوساط الاطراف ذات الصلة.
- محاولة تقليص احتمال تكرار الازمات في البيئة الاقتصادية بالمملكة العربية السعودية
- اقتراح مناطق واجراءات التطوير

وخلصت الدراسة الى:

- ✓ وجود خلل في البيئة القانونية والتنظيمية للشركة موضوع الدراسة ساعد على تسبيب الازمة وخاصة ما تعلق بـــ:
- ✓ تعيين وعزل واتعاب مراقب الحسابات الذي ترتب عنه عدم استقلالية مراقب الحسابات عن ضغوط الادارة.
- ✓ وجود تفاوت جوهري بين درجة تركيز الملكية ودرجة تركيز الادارة
- ✓ تقسيم صور الغش المرتبط بأزمة الشركة موضوع الدراسة الى مجموعتين هما؛
- ✓ تضخيم الارباح لمقابلة توقعات المحللين الماليين بشأن ارباح الشركة.

[1] أحمد محمد كامل سالم، مسببات الغش في التقارير المالية بين ثقة الطرف الثالث في مخرجات مهنة المراجعة وحتمية تطوير المهنة ؛حالة شركة موبايلي، مقالة، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثاني، جمهورية مصر العربية،2019.

- ✓ عدم احتساب مصروفات استهلاك بعض الاصول الثابتة وعدم شفافية الافصاح مما ترتب عنه عدم اتاحة المعلومات لجمهور المتعاملين على اسهم الشركة مما ادى الى تحقيق فئة من المتعاملين لأرباح غير عادية.
- ✓ قصور هيكل الحوكمة بالشركة عن منع اكتشاف مظاهر ومحفزات الغش بالشركة.

المبحث الثاني: مناقشة الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في عدة نقاط لم تثر من قبل، وتتفق معها في نقاط أخرى، سنحاول من خلال هذه المناقشة ابراز مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة فيما يلي:

المطلب الأول: مناقشة الدراسات السابقة:

الفرع الأول :محور الدراسات السابقة المتعلقة بممارسات مهنة المراجعة:

من خلال الدراسات السابقة التي تناولناها في المبحث الأول نجد ما يلي:

- دراسة لقليطي الاخضر سنة 2009 بعنوان مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر.

حيث تناولت هذه الدراسة واقع مهنة المراجعة في الجزائر سنة 2009 أي قبل بداية التطبيق النظام المحاسبي المالي وأيضا قبل صدور القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكانت هذه الدراسة تشخيصية للواقع المهني لمهنة المراجعة دون التطرق للإصلاحات التي يمكن أن تمس هذه المهنة ودون تقييم للواقع المهني.

- دراسة (ديلمي عمر 2017) بعنوان نحو تحسين اداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر.

هذه الدراسة كانت في شكل تقييم لمهنة المراجعة في الجزائر مع محاولة ترقيتها بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة على مهنة المراجعة في الجزائر، إضافة الى التحسيس بضرورة دفع مكاتب المراجعة الى دخول عالم المنافسة الدولية من خلال دعم استقلالية المراجع في الجزائر وابداء رأيه بحرية وتفعيل نظام رقابة الجودة على مهنة المراجعة من طرف الهيئات القيمة على المهنة مع اقتراح انضمام الجزائر الى الهيئات المهنية الدولية في مجال المراجعة وما يرتبط بها من الهيئات المالية ومنظمة التجارة الدولية.

- دراسة قادري عبد القادر لسنة الجامعية 2015-2016 بعنوان استخدام التدقيق المحاسبي في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

حاولت الدراسة ابراز الاشواط التي قطعتها الجزائر نحو مواكبة التطور الاقتصادي والمحاسبي الدولي عن طريق تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في التدقيق مع ابراز لأهم مستجدات التدقيق الحديث ودوره من خلال تطوير النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

- دراسة (سايج فايز 2014-2015) بعنوان أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي –دراسة حالة الجزائر.

تناولت الدراسة دور امكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية مع امكانية الاصلاح المحاسبي في الجزائر واعتبار ان الاصلاح المحاسبي مرتبط بتبني المعايير الدولية للمراجعة.

- دراسة (براق محمد وديلمي عمر2017)بعنوان العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات

حيث تناولت الدراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع وكيفية التقليل من تأثيرها لتحسين أداء المراجعة المالية بشكل عام وذلك عن طريق العمل على تأهيل المراجع علميا ومهنيا، اضافة الى وجوب تقاضيه اتعاب تعادل ما قدمه من مهام مع تنافي قيامهم بمهام استشارية لدى العميل الذي يقوم له بأعمال المراجعة، اضافة الى تحديد المدة الزمنية التي يقوم فيها المراجع بأعمال المراجعة لدى عميل معين وما يمكن أن يؤثر طول مدة المراجعة مع العميل في بناء علاقة شخصية مع الادارة تؤثر على استقلالية المراجع ومنها على جودة المراجعة وكذلك تطرقت الدراسة الى عامل مهم يؤثر على استقلالية المراجع وهي درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على الزبائن.

- دراسة (Alassane OUATTARA 2016) بعنوان المساهمة في دراسة جودة المراجعة.

تناولت الدراسة مفهوم جودة المراجعة وامكانية استبدال المراجعة القانونية ببعض اليات الحوكمة كما تناولت الدراسة تأثير جودة التدقيق على جودة المعلومة المحاسبية المنشورة من جهة وعلى سلوك المستثمرين المستخدمين للمعلومة المحاسبية المنشورة، إضافة الى تأثير جودة التدقيق على قرارات المحللين الماليين في اختبار درجة اضمحلال شهرة المحل وهذا مرتبط بين الاستقلالية الشخصية والجماعية للمراجعين وتكلفة رأس المال من جهة ومن جهة أخرى ارتباط استقلالية المراجعين ومراجعة المحللين الماليين وهذا كله ناتج عن اختلاف مدارس المراجعين.

- دراسة (2016Huanmin Yan and Shengwen Xie) بعنوان كيف يؤثر عمل المدققين على جودة المراجعة؟ دليل تجريبي من سوق الأسهم الصينية.

تناولت الدراسة تأثير ضغط العمل الزائد على المدققين من حيث جودة المراجعة في الصين، التي ثبت أنها لا تؤثر بشكل كبير على جودة المراجعة بينما يوجد إرتباط سلبي كبير بين ضغوط العمل و جودة المراجعة في عمليات التدقيق الأولية للعملاء الجدد وهذا مرتبط بضغوط العمل على الخصائص الفردية للمراجعين وكذلك توجب استجابة كبيرة على المدققين من شركات المراجعة الدولية ومن هم في دور الشريك لضغوط العمل بشكل أقوى من خبراء الصناعة بينما يزداد التفاعل بشكل أكثر كثافة عند التعامل مع الشركات المملوكة للدولة واقترحت الدراسة أن تولي شركات التدقيق أهمية أكبر لضغوط عمل المدققين وترشيد تخصيصهم لموارد التدقيق لضمان جودة مراجعة عالية.

- دراسة (عبد الحميد العيسوي محمود 2017) بعنوان أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت المراجع الخارجي: مع دراسة ميدانية على بيئة الممارسة المهنية المصرية.

تناولت الدراسة المراجعة الداخلية ودورها في التأثير على توقيت اصدار تقرير المراجعة من خلال دور المراجعة الداخلية في التأثير على توقيت اصدار تقرير المراجعة وذلك بدراسة محددات جودة المراجعة الداخلية وعلاقتها بمحددات جودة المراجعة الداخلية وفترة اصدار تقرير المراجع الخارجي وتحديد شكل هذه العلاقة بواسطة معرفة اكثر لهذه المحددات تأثيرا على فترة اصدار تقرير المراجع الخارجي، مع معرفة مدى تأثير لجنة المراجعة في تفعيل محددات جودة المراجعة الداخلية وانعكاس ذلك على فترة اصدار تقرير المراجعة من خلال الحصول على دليل ميداني من واقع البيئة المصرية عن طبيعة العلاقة بين محددات جودة المراجعة الداخلية وفترة اصدار تقرير المراجعة.

حيث تبين من الدراسة امكانية اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية لما يمكن أن تعكسه من كفاءة على المراجعة الخارجية وتخفيض الوقت اللازم للانتهاء من مراجعة القوائم المالية واصدار تقرير المراجعة ويأتي ذلك بزيادة المقدرة المهنية لنشاط المراجعة الداخلية ورفع كفاءة المراجع الداخلي لتشجيع المراجع الخارجي الاعتماد على مهام المراجع الداخلي لتخفيض ساعات المراجعة الخارجية وسرعة اصدار تقرير المراجعة الخارجية وهذا يؤثر على استقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية على توقيت اصدار تقرير المراجع الخارجي.

وزيادة جودة تنفيذ المراجعة الداخلية ينعكس ايجابا على سرعة انجاز المراجع الخارجي لمهامه، أي توفير وقت المراجع الخارجي وسرعة اصدار تقرير المراجعة الخارجية كما أن وجود لجنة مراجعة فعالة يؤثر ايجابا على سرعة اصدار تقرير المراجعة الخارجية ناهيك عن وجود علاقة عكسية بين اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية والفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة الخارجي يعني زيادة جودة المراجعة الداخلية يؤدي الى اعتماد المراجع الخارجي على مهام المراجع الداخلي.

الفرع الثاني:محور الدراسات السابقة المتعلقة بدور التشريعات والتنظيمات في المراجعة:

- دراسة (بن الصديق محمد 2015) بعنوان واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة.

تناولت هذه الدراسة من خلال تحليل المعايير الدولية للمراجعة ومعرفة مدى توافقها مع الممارسة المهنية المعمول بها في الجزائر وهذا من خلال دراسة ميدانية شملت مجموعة من المراجعين الجزائريين للوقوف على المعايير الدولية للمراجعة ودرجة إدراكهم لهذه المعايير ومقارنة الممارسة الوطنية بالممارسة الدولية لمهنة المراجعة.

والتي خلصت الى وجود نقائص في ما يخص التشريع الجزائري حيث لم يتم اعتماد معايير مصنفة تصنيفا دقيقا مثلما جاءت به المعايير الدولية للمراجعة، اضافة الى إهمال التفاصيل المتعلقة بمعايير إعداد التقرير الخاص من ناحية الشكل و المضمون كما لوحظ من نتائج الدراسة أن مهنة المراجعة في الجزائر لا تتسم بالحياد في إعداد التقارير بسبب وجود فراغ مؤسساتي في الجزائر لمراقبة و متابعة تطبيق معايير إعداد التقرير النهائي للمراجع.

- دراسة (عبير **محمود أبوغيدا2014**)العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق لمكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة -دراسة ميدانية.

حيث تناولت هذه الدراسة تحديد العوامل المرتبطة بالمدقّق كشخص و المؤثرة في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، اضافة الى تحديد العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في حد ذاتها و المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

حيث توصلت الدراسة الى أن العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات تؤثر في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، وأهم هذه العوامل هي توافر الخبرة المهنية الكافية للمدقق، والتأهيل العلمي للمدقق في مجال المحاسبة والتدقيق، والتعليم والتطوير المستمر للمدقق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة، وبذل العناية المهنية اللازمة أثناء عملية التدقيق.

اضافة الى أن تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية وأهم هذه العوامل هي الحصول على أدلة وبراهين كافية، ووجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق على حدا، والدراسة والفحص الفعال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، والجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات.

- دراسة (Hamida CHIHI 2014) بعنوان المساهمة في دراسة جودة المراجعة القانونية– تقييم ملاءمة خصوصية التنظيمات الفرنسية–

تناولت الدراسة امكانية تغير جودة المراجعة خلال عهدة ممارسة محافظ الحسابات لأعماله وتأثير الدوران–تداول الممارسة– على جودة المراجعة القانونية على مستوى تقييم الاطار التنظيمي ومدى تأثير مدرسة محافظ الحسابات على جودة المراجعة اضافة الى امكانية تطور اتعاب المراجعة بتقدم تعهد المراجع وفي حالة الدوران وتوصلت دراسته الى أن البحوث الخاصة حول فعالية مساعدة محافظة الحسابات حيث ساهمت في تحليل أثر مدة ارتباط محافظ الحسابات في جودة المراجعة ومناقشة الأثر الحقيقي لتداول ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

- دراسة (2010Charles PIOT et Alain SCHATT) هل تنظيم المراجعة يخدم المصلحة العامة: بعض المعلومات من النماذج الفرنسية.

حيث تناولت هذه الدراسة تقييم تأثير التنظيم الفرنسي في زيادة استقلالية المراجعين مع تقييم أثار تنظيم المراجعة ودور الالتزام باستخدام مدققين اثنين في تركيز أقل في سوق التدقيق مع ما ينتج عنه من

تكاليف التنسيق بين المراجعين ودراسة تأثير تنظيم تحديد عهدة المراجع بست سنوات على الاستقلالية في بيئة الاعمال الفرنسية ومن خلال هذه الدراسة توصل الباحث الى ضرورة التخفيف التنظيمي لسوق التدقيق استجابة لمصلحة مساهمي الشركات الفرنسية.

- دراسة (Jean Bédard, C. Richard Baker et Christian Prat dit Hauret(2002) بعنوان تنظيم المراجعة: (دراسة مقارنة بين كندا، الولايات المتحدة وفرنسا)

تناولت الدراسة اختبار الأسلوب التنظيمي للدول الثلاث وهي فرنسا، كندا والولايات المتحدة الامريكية عن طريق سلم (Puxty et al 1987) والتي تختلف تقاليدها الاقتصادية والتشريعية حيث تم فحص تنظيم المراجعة من خلال الدراسة المقدمة ودراسة دور احترام الدولة لنتائج التنظيم والمهنة والسوق داخل هذه الدول من خلال دراسة:

- اعتماد الاشخاص المكلفون بالرقابة الشرعية للحسابات من حيث الشروط المتعلقة بالمؤهلات المهنية لهؤلاء الاشخاص.
- اصدار معايير التوجيه والمراجعة
- مراقبة النشاط
- المسؤولية المهنية من حيث المسؤولية التأديبية، المدنية والجزائية.

واثبتت الدراسة أن أقل من 1 % من الاشخاص المسموح لهم بممارسة مهنة المحاسبة بحيث أنه سنة 2001 سوى 47 من 8184 من الحاملين لرخصة الممارسة ليسوا أعضاء في (l'ICAO) الكنفدرالية العالمية المحاسبين الممارسين ومنذ سنة 2000 تم تعيين ممثلين للعموم داخل المجلس واللذين لهم حق الحضور في أعمال المجلس دون الحق في التصويت هذين العضوين يتم اختيارهم من طرف مجلس (l'ICAO.

اضافة الى انه في بعض المقاطعات الكندية المحاسبون المعتمدون لهم الحق في ممارسة مهنة المراجعة مع المحاسبين العامين الحاملين لشهادة الليسانس (CGA) محاسبة وتسيير ومراجعة والمحاسبين المجازين في ادارة الاعمال بحيث يمكن للشخص من حين لأخر أن يمارس مهنة المحاسب المعتمد بدون الحصول على رخصة الممارسة اضافة الى توصل الدراسة أن الجمعيات والتعاونيات متشابهة، الا ما تعلق بدور الدولة في انشائها أو ادماجها في نظام رقابة الدولة.

- دراسة(2003 Hervé Stolowy, Eduard Pujol et Mauro Molinari) بعنوان المراجعة المالية والرقابة الداخلية: مساهمة قانون ساربيتر أوكسلي.

وتناولت الدراسة كيفية اجبار المسيرين في الشركات الامريكية تقييم فعالية وجودة نظام رقابتها الداخلي واثبتت الدراسة كيف يمكن للمؤسسات الامريكية من تحقيق التنظيم الذي يتعلق بالتصديق على الرقابة الداخلية وهذا مكن من قانون الحماية المالية الذي يؤكد تأثير المشروع فيما يتعلق بالرقابة الداخلية في فرنسا وكيف يمكن اعماله في المؤسسات الفرنسية بدورها بنفس الاجبار وتستفيد منه بشكل كامل في المستقبل القريب والرقابة الداخلية امامها بشكلها الافضل.

الفرع الثالث: محور الدراسات السابقة المتعلقة بنتائج ممارسات المراجعة:

- دراسة (عصام التركي شاهين 2015) بعنوان أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق(دراسة تطبيقية)

حيث تناولت الدراسة اختبار أثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سوريا باستخدام:

- نموذج خطر التدقيق الذي أشار إليه البيان رقم 47 لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في العام 1983؛
- المحاكمة المنطقية لتقدير تلك المخاطر.

وثبت من الدراسة ان هناك تأثير تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سوريا تأثيرا جوهريا، إضافة الى تأثير كل من خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية الاحتيالية تأثيرا جوهريا في جودة التدقيق بسبب طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق، كما لا يؤثر تقديم مدقق الحسابات لكل من الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ و الاحتيال وخطر التدقيق المقبول في مستوى جودة التدقيق بشكل جوهري بسبب التأثير الايجابي للمخاطر رغم ضعفه النسبي.

وحيث اثبتت الدراسة كذلك جدوى استخدام رأي مدقق الحسابات حول مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق كمؤشر لقياس جودة التدقيقو في الاجمال اثبتت الدراسة انه من المهم استخدام المؤشرات المالية لقياس التعثر المالي ومنه لقياس فاعلية رأي مدقق الحسابات في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق.

- دراسة (عبد الرحمان بابنات و ناصر دادي عدون2017)المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية.

حيث تناولت الدراسة استكشاف المحتوى المعلوماتي لتقارير محافظي الحسابات في الجزائر، ومدى مواكبته لمعايير التدقيق الدولية لتقرير تدقيق القوائم المالية إضافة الى الاشارة إلى أهمية المحتوى المعلوماتي لتقارير محافظي الحسابات بالنسبة للأطراف ذوي المصلحة في اتخاذ قراراتهم حيث أثبتت الدراسة أن المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر ثري بالمعلومات، التي توفر الافصاح للمستعملين في قراءة القوائم المالية، اضافة الى المعلومات التي يحملها حول جودة التسيير في المؤسسة، وانضباطها في الالتزام بالتشريعات المنظمة لنشاطها.

- دراسة(أسامة عمر جعارة 2012) بعنوان أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن.

حيث تناولت الدراسة اولا بالتعرف على أهم الأساليب والإجراءات المتبعة لاكتشاف أفعال الاحتيال والغش عند اصدار البيانات المالية لدى مجموعة من الشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، اضافة الى تحديد المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجعين عند اكتشاف فعل الاحتيال، وكانت نتائج الدراسة وجود محدودية لظاهرة الغش والاحتيال بسبب سن القوانين المجرمة للغش والاحتيال أضافة الى ابراز كيفية اكتشاف الغش والاحتيال من طرف المراجعين ناهيك عن قدرة المراجعين الاردنيين على اكتشاف الغش والاحتيال بسبب برامج الحاسوب المتخصصة ببيانات الشركات المالية والتي قد تؤثر ايجابا في كفاءة اصدار البيانات المالية الصحيحة.

- دراسة(Firas Naim ، Ayman Mohammad Al Shanti،Majed Abdel Majeed Kabajeh Dahmash2012)بعنوان المضمون الاعلامي لتقارير المراجعة وتأثيرها على صناعة القرار من طرف المسيرين والمقرضين من منظور المؤسسات الصناعية الاردنية.

تناولت الدراسة قياس مدى كفاية وملاءمة، ومستوى وعي ورضا المدقق ومحتوى التقرير لاتخاذ القرارات المناسبة من قبل مديري ومقرضي الجمهور الصناعي الأردني كما تناولت الدراسة ايضا قياس مدى امتثال هذا التقرير لمعايير التدقيق الدولية، واثبتت الدراسة أن محتوى تقرير المراجع وجد أنه

غيرمناسب وغير كاف وغير محايد تمامًا و بالتالي فإن هذا التقرير لا يساهم بشكل إيجابي في قرارات الإقراض، إضافة الى أن محتوى تقرير المراجع لم تكن متوافقة مع معايير التدقيق الدولية في الماضي والحاضر بسبب عدم تفعيل هذه المعايير من جهة وعدم وجود تسجيل للأحداث اللاحقة من جهة اخرى بالرغم من عدم وجود التناقض بين التشريعات المحلية ومعايير المراجعة الدولية.

- دراسة(Louis-Philippe Sirois، Jean Bédard، Palash Bera 2014)بعنوان القيمة الاعلامية لأشغال التدقيق الرئيسية في تقرير المراجع دليل من دراسات العين .

وتناولت هذه الدراسة الاستجابة للطلبات الكثيرة على المعلومات حول البيانات المالية من طرف مستخدمي هذه البيانات مع فهم مستخدمي البيانات المالية المدققة حيث يتم ذلك بواسطة اقتراح من طرف معايير الضمان ومجلس الرقابة على محاسبة الشركة العامة الأمريكية مع امكانية اقتراح معيار تدقيق جديد يتطلب توصيل معلومات إضافية في تقرير المدقق ومدى تأثير المعلومات الاضافية على مستخدم المعلومات الاضافية في تقرير المدقق.

واثبتت الدراسة ان الأمور المذكورة في تقرير المراجع تؤثر على البحث عن معلومات وزيادة اهتمامهم بإفصاحات البيانات المالية الواردة في تقرير المدقق والمعلومات الإضافية التي لها قيمة لفت انتباه وتصورات مستخدمي البيانات المالية وهذا له قد يؤثر سلبا على مستخدمي البيانات المالية على عكس توقعات واضعي المعايير مع ارتباط إبلاغ المعلومات الإضافية بانخفاض جودة التدقيق المتصورة وهذا مرتبط بالتصور بأن درجة التأكيد التي يقدمها المراجع تختلف عبر مكونات القوائم المالية.

- دراسة (محمد خميس جمعة خطاب زيتون 2018) أثر إفصاح مراقب الحسابات عن الاهمية النسبية على قرارات المستثمرين ؛دراسة تجريبية.

تناولت الدراسة ايجاد دليل تجريبي على أثر افصاح مراقب الحسابات عن مستوى الاهمية النسبية في قرارات المستثمرين والتحقق من مدى اختلاف التأثير في قرارات المستثمرين حسب نوعية الاستثمار واثبتت الدراسة ان هناك تأثير معنوي في قرارات المستثمرين، حيث كلما انخفض مستوى الاهمية النسبية كلما زاد مستوى الاستثمار وذلك باعتماد المستثمرين على القوائم المالية بشكل افضل اضافة الى عدم التأثير بشكل مختلف في قرارات المستثمرين حسب نوع الاستثمار.

- دراسة (أحمد محمد كامل سالم 2019) مسببات الغش في التقارير المالية بين ثقة الطرف الثالث في مخرجات مهنة المراجعة وحتمية تطوير المهنة ؛حالة شركة موبايلي.

حيث تناولت الدراسة تحديد اوجه القصور التي تجعل من امكانية تطوير المساهمة في تلافي اسباب الازمة المالية الناتجة عن عدم الثقة في مهنة المراجعة بين اوساط الاطراف ذات الصلة ومحاولة تقليص احتمال تكرار الازمات في البيئة الاقتصادية بالمملكة العربية السعودية مع اقتراح مناطق واجراءات التطوير حيث ثبت من الدراسة وجود خلل في البيئة القانونية والتنظيمية للشركة موضوع الدراسة ساعد على تسبيب الازمة وخاصة ما تعلق بـــ:

- ✓ تعيين وعزل واتعاب مراقب الحسابات الذي ترتب عنه عدم استقلالية مراقب الحسابات عن ضغوط الادارة.
- ✓ وجود تفاوت جوهري بين درجة تركيز الملكية ودرجة تركيز الادارة

كما تناولت الدراسة تقسيم صور الغش المرتبط بأزمة الشركة موضوع الدراسة الى مجموعتين هما؛

- ✓ تضخيم الارباح لمقابلة توقعات المحللين الماليين بشأن ارباح الشركة.
- ✓ عدم احتساب مصروفات استهلاك بعض الاصول الثابتة وعدم شفافية الافصاح مما ترتب عنه عدم اتاحة المعلومات لجمهور المتعاملين على اسهم الشركة مما ادى الى تحقيق فئة من المتعاملين لأرباح غير عادية.

اضافة الى قصور هيكل الحوكمة بالشركة عن منع اكتشاف مظاهر ومحفزات الغش بالشركة.

المطلب الثاني: مميزات الدراسة الحالية

من خلال الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع بحثنا والتي لها اوجه شبه واوجه اختلاف يمكننا نوردها في ما يلي:

الفرع الأول : اوجه الشبه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:

1-بالنسبة لمحور الدراسات السابقة المتعلقة بممارسات مهنة المراجعة:

دراسة لقليطي الاخضر(2009) والتي ركزت على تشخيص مهنة المراجعة والجانب الاستشرافي لها قبل صدور قانون مهنة المراجعة سنة 2010 في حين ان دراستنا اعتبرت أن هذا جزء من النبذة التاريخية

لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر حيث ركزت في هذا المحور على تقييم ممارسة المهنة منذ سنة 1971 الى يوم صدور هذا البحث بينما تتوافق دراستنا مع دراسة ديلمي عمر (2017)تحسين اداء المراجعة المالية بتبني معايير المراجعة الدولية التي تتشابه في مضمونها مع المعايير الجزائرية للتدقيق التي كانت خلال تلك الحقبة محل اصدار أما دراسة قادري عبد القادر(2015-2016) التي ركزت على استخدام التدقيق المحاسبي كوسيلة لتفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهذا يتفق مع دراستنا في أن أحد أهداف المراجعة في الجزائر هو تصحيح الاخطاء المحاسبية خلال عملية المراجعة أما دراسة سايج فايز (2014-2015)التي ربطت الاصلاح المحاسبي في الجزائر بتبني معايير المراجعة الدولية فتتفق مع دراستنا من التوافق الذي يجب أن يكون بين ممارسة المراجعة و نظام محاسبي في بيئة اقتصادية تحمل نفس الخصائص أما دراسة براق محمد وديلمي عمر(2017) حول العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات فتتوافق في المعايير العامة المتمثلة في الخصائص الشخصية التي يجب أن تتوفر في شخص المراجع وأهمها الاستقلالية والحياد، أما دراسة (Alassane OUATTARA (2016 تتوافق مع دراستنا في وحدة الخصائص المتعلقة بجودة المراجعة، ودراسة (Huanmin Yan and Shengwen Xie)(2016) فتتوافق مع دراستنا في كيفية تأثير عمل المدققين على جودة المراجعة أما دراسة عبد الحميد العيسوي محمود (2017) فليس لها أوجه شبه بدراستنا لأنها تركز على أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت المراجع الخارجي بينما موضوع دراستنا يتمثل في أهداف المراجعة وأنواعها في الجزائر والمعالم الاساسية لمهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية المبنية على المعايير العامة والشخصية.

2-بالنسبة لمحور الدراسات السابقة المتعلقة بدور التشريعات والتنظيمات في المراجعة:

دراسة بن الصديق محمد (2015) تتوافق مع دراستنا من حيث الاشارة لواقع المراجعة في الجزائر في التشريع الجزائري اما دراسة عبير **محمود أبوغيدا**(2014) فتتوافق مع دراستنا في أن العوامل المؤثرة في كفاءة المراجع مرتبطة بالالتزام بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالمراجعة بينما دراسة (Hamida CHIHI 2014) تتوافق مع دراستنا من حيث مبدأ دراسة جودة المراجعة القانونية مرتبط بملاءمة خصوصية التنظيمات أي كلما كان التنظيم جيد كانت المراجعة جيدة أما دراسة (2010Charles PIOT et Alain SCHATT) فتتوافق مع دراستنا في أن تنظيم المراجعة يخدم المصلحة العامة من خلال التوجيهات التي يقدمها للمراجع الخارجي

بينما دراسة (**Jean Bédard, C. Richard Baker et Christian Prat dit** Hauret(2002) فتتوافق مع دراستنا في ضبط وتنظيم مهنة المراجعة بصفة عامة أما دراسة Hervé Stolowy, Eduard Pujol et Mauro Molinari (2003) فتتوافق مع دراستنا أن التشريع جاء لخدمة وتطوير المراجعة و اصلاح العيوب الموجودة سابقا.

3-بالنسبة لمحور الدراسات السابقة المتعلقة بنتائج ممارسات المراجعة:

دراسة عصام التركي شاهين (2015) تتفق مع بحثنا في ما يتعلق بنقاط اكتشاف التحريفات الجوهرية الاحتيالية كأحد نتائج المراجعة من منظور أنها مخطر من المخاطر المؤثرة على جودة التدقيق بينما دراسة (عبد الرحمان بابنات و ناصر دادي عدون(2017) فإن تقارير محافظ الحسابات كنتيجة لعمل مراجع الحسابات خارجي تحمل معلومات للجهات المستخدمة لهذه التقارير وأن هذه التقارير مصدر قرارات هذه الجهات، بينما دراسةأسامة عمر جعارة 2012 تتفق مع دراستنا في أن أحد نتائج المراجعة هو اكتشاف عمليات الاحتيال والغش في البيانات المالية للشركات أما دراسة(Majed Abdel Majeed Kabajeh، Firas Naim Dahmash،Ayman Mohammad Al Shanti 2012) فتتفق مع دراستنا أن من أحد نتائج المراجع هي تقارير المراجع التي لها أثر كبير في صناعة القرار من طرف المسيرين والمقرضين باعتبارهم جهات مستفيدة من مضمون تقارير المراجعة بينما تتفق دراسة(Jean Bédard،Louis-Philippe Sirois ، Palash Bera2014) مع دراستنا في أن نتيجة عمل المراجع المعلومات الناتجة عن أشغال التدقيق المتمثلة في تقرير المراجع، كما تتفق دراسة محمد خميس جمعة خطاب زيتون (2018) مع دراستنا في محتوى تقارير المراجع أو مراقب الحسابات كنتيجة للمراجعة واثرها في صنع قرارات المستثمرين، أما دراسة أحمد محمد كامل سالم 2019 فتتفق مع دراستنا في أن اكتشاف الغش في التقارير المالية من مخرجات مهنة المراجعة.

الفرع الثاني :اوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:

1-بالنسبة لمحور الدراسات السابقة المتعلقة بممارسات مهنة المراجعة:

دراسة لقليطي الاخضر(2009) والتي ركزت على تشخيص مهنة المراجعة والجانب الاستشرافي لها قبل صدور قانون مهنة المراجعة سنة 2010 في حين ان دراستنا تناولت تقييم ممارسة مهنة المراجعة بعد صدور قانون مهنة المراجعة سنة 2010 وما نتج عنه من ايجابيات وسلبيات لمهنة المراجعة

بينما دراسة ديلمي عمر (2017) فتختلف مع دراستنا لانها تربط تحسين اداء المراجعة المالية بتبني معايير المراجعة الدولية بينما دراستنا تقييمية لما تم نتيجة اصدار الجزائر لمعايير تدقيق محلية أما دراسة قادري عبد القادر(2015-2016) التي ركزت على استخدام التدقيق المحاسبي كوسيلة لتفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فتختلف مع دراستنا لأن دراستنا تمثل تقييم شامل لما يمكن أن يرقى بممارسة مهنة المراجعة في الجزائر سواء من حيث تصحيح الاخطاء المحاسبية خلال عملية المراجعة أو ما يتعلق بتنظيم المهنة اجمالا، أما دراسة سايج فايز (2014-2015) التي ربطت الاصلاح المحاسبي في الجزائر بتبني معايير المراجعة الدولية فتختلف لأنها لم تأخذ في الحسبان خصوصية بيئة الاعمال الجزائرية لان دراستنا ركزت على أنه يجب أن تكون ممارسة المراجعة في ظل بيئة أعمال تحمل نفس الخصائص، أما دراسة براق محمد وديلمي عمر(2017) حول العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات فإختلافها عن درستنا حول اقتصارها على المعايير العامة المتمثلة في الخصائص الشخصية التي يجب أن تتوفر في شخص المراجع وأهمها الاستقلالية والحياد بينما درستنا شاملة لجميع المعايير سواء العامة أو معايير العمل الميداني ومعايير التقارير، أما دراسة (Alassane OUATTARA (2016 فتختلف مع مع دراستنا في اقتصارها على جودة المراجعة بينما دراستنا اعتبرت جودة المراجعة جزء من الدراسة، ودراسة (Huanmin Yan and Shengwen Xie)(2016) فتختلف مع دراستنا لنها ربطت جودة المراجعة بعمل المدققين دون التطرق للأسباب الأخرى لجودة المراجعة والتي تناولناها في ثلاث معايير وهي المعايير سواء العامة و معايير العمل الميداني ومعايير التقارير كما سبق ذكرها أما دراسة عبد الحميد العيسوي محمود (2017) فهي تختلف تماما مع دراستنا لأنها تدرس أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت المراجع الخارجي بينما موضوع دراستنا يتمثل في أهداف المراجعة وأنواعها في الجزائر والمعالم الاساسية لمهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية المبنية على المعايير العامة والشخصية.

2-بالنسبة لمحور الدراسات السابقة المتعلقة بدور التشريعات والتنظيمات في المراجعة:

دراسة بن الصديق محمد (2015) تختلف مع دراستنا من حيث الاشارة لواقع المراجعة في الجزائر في التشريع الجزائري قبل صدور المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى توافق تقاليد العمل المهني للمراجعة بالمعايير الدولية للمراجعة بينما دراستنا تركز على دور التشريع والتنظيم في ضبط مهنة المراجعة.

اما دراسة عبير **محمود أبوغيدا**(2014) فتختلف مع دراستنا في أنها تركز على العوامل المؤثرة في كفاءة المراجع المرتبطة بالالتزام بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالمراجعة فقط بينما دراستنا تتعداها الى اساس وضع هذه القوانين والتشريعات لضبط أعمال المراجع، أما دراسة (Hamida CHIHI 2014) فتختلف مع دراستنا لأنها دراسة تقييمية تركز على مبدأ دراسة جودة المراجعة القانونية المرتبط بملاءمة خصوصية التنظيمات أي كلما كان التنظيم جيد كانت المراجعة جيدة لكن دراستنا تتعداها الى المراجعة بصفة عامة دون الاقتصار على المراجعة القانونية بينما دراسة (2010Charles PIOT et Alain SCHATT) فتختلف مع دراستنا لتركيزها على دور التنظيم دون الدور التشريعي وارتباطه بالتنظيم في حين دراستنا كانت أشمل من هذه الناحية،أما دراسة (Jean Bédard, C. Richard Baker et Christian Prat dit Hauret(2002) فتختلف مع دراستنا في تناولها لجانب المقارنة بين الدول الثلاث فرنسان كندا الولايات المتحدة الامريكية من حيث ضبط وتنظيم ممارسة مهنة المراجعة دون التركيز على اختلاف بيئة الممارسة رغم أنها تتشابه في أغلب الصفات لكن البيئة الامريكية تختلف عن غيرها ولم تتم الاشارة الى هذه الخصوصية، أما دراسةHervé Stolowy, Eduard Pujol et Mauro Molinari (2003) فتختلف مع دراستنا أن تشريع ساربيتر اوكسلي صدر نتيجة أخطاء في ممارسات معينة في المراجعة الموجودة سابقا مع امكانية تطبيقه في فرنسا، بينما دراستنا تناولت الموضوع بصفة أوسع حيث أشارت الى الاضافات التي قدمها التشريع والتنظيم الجديدين لمهنة المراجعة دون أسباب لذلك.

3-بالنسبة لمحور الدراسات السابقة المتعلقة بنتائج ممارسات المراجعة:

دراسة عصام التركي شاهين (2015) والتي رغم اتفاقها مع بحثنا في بعض النقاط الا انها تختلف في ما يتعلق هدف المراجعة أكثر اكتشاف التحريفات الجوهرية الاحتيالية لأنه في دراستنا يعتبر أحد نتائج المراجعة من منظور أنها مخطر من المخاطر المؤثرة على جودة التدقيق بينما في دراستنا نتائج المراجعة تتعداها الى أهداف أخرى كالمصادقة على الكشوف المالية وتصحيح أخطاء الادارة ناهيك عن أهداف اخرى كتقييم نظام الرقابة الداخلي والدور الاعلامي لتقارير المراجعة المرتبط باتخاذ القرار من طرف المساهمين والمسيرين معا، أما دراسة عبد الرحمان بابنات و ناصر دادي عدون(2017) فإختلافها عن دراستنا لأنه يقتصر على دراسة تقارير محافظ الحسابات كنتيجة تحمل معلومات للجهات المستخدمة لهذه

التقارير وأن هذه التقارير مصدر قرارات هذه الجهات وهذه اقتصرت على جزء من مخرجات المراجعة بينما دراستنا تعدتها الى كل مخرجات المراجعة العادية والاستثنائية ، أما دراسة أسامة عمر جعارة 2012 فاختلافها كالدراسات السابقة وهو اقتصارها على واحد وهو أن أحد نتائج المراجعة هو اكتشاف عمليات الاحتيال والغش في البيانات المالية للشركات بينما موضوع دراستنا تناول نقاط أخرى كنتيجة لمخرجات المراجعة أما فيما يتعلق بدراسة(Ayman Mohammad Al Shanti،Majed Abdel Majeed Kabajeh ، 2012Firas Naim Dahmash) فتختلف مع دراستنا في ان تقارير المراجع هي احد الاسباب التي لها أثر في صناعة القرار من طرف المسيرين باعتبارهم جهات مستفيدة من مضمون تقارير المراجعة بينما اهملت الدرسة الاسباب الخرى التي تؤثر على اتخاذ القرار والتي حاولنا في دراستنا تداركها، أما دراسة(Louis-Philippe Sirois،Jean Bédard، Palash Bera 2014) فتختلف مع دراستنا مع دراستنا في أن نتيجة عمل المراجع المعلومات الناتجة عن أشغال التدقيق المتمثلة في تقرير المراجع هي جزء من النتيجة وليست كلها، كما أن دراسة محمد خميس جمعة خطاب زيتون (2018) تختلف مع دراستنا أن محتوى تقارير المراجع أو مراقب الحسابات ذات اثر في صنع قرارات المستثمرين دون التطرق للأسباب الأخرى في صنع تلك القرارات ، أما دراسة أحمد محمد كامل سالم 2019 فتقتصر على أن اكتشاف الغش في التقارير المالية من مخرجات مهنة المراجعة دون التطرق للمخرجات الأخرى للمراجعة.

خلاصة:

مما سبق ذكره من دراسات سابقة ذات علاقة بموضوع البحث وتحليلها بما يتفق مع تقسيم الموضوع الى محاور أساسية حتى يمكن ربط علاقة موضوع البحث بتلك الدراسة والخروج بنتيجة تفيد بالقيمة المضافة التي قد يقدمها البحث لإثراء الموضوع سواء من حيث الفهم الواضع لمحاور البحث أو من حيث الاسهام في بناء دراسات مستقبلية تساهم في اكمال ما قد غفل عنه البحث.

وتعتبر هذه الدراسة التحليلية لما سبق من دراسات حول الموضوع بمثابة دراسة لربط اوتار البحث بغيرها من البحوث في هذا المجال رغم قلة بعض الدراسات وخاصة في مجال التشريع والتنظيم المتعلق بمهنة المراجعة مما صعب عملية الربط والمقارنة لاختلاف القوانين والتنظيمات بين الدول لارتباطه ببيئات اعمال مختلفة من حيث الطبوع والايديولوجيات الاقتصادية.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية الميدانية

تمهيد:

نظرا لأن موضوع الأطروحة تقييم الممارسات العملية لمهنة المراجعة في الجزائر على ضوء المعايير الجزائرية والدولية، وحتى يكون هذا التقييم مبنيا على نظرة سديدة من أهل المهنة وممارسيها، تبين لنا أنه لا يمكن معرفة واقع المهنة ومناقشته عن قرب، الا بتحديد مواطن القوة والضعف في ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر، لذلك ارتأينا اختيار طريقة المقابلة مع مجموعة من خبراء المحاسبة، وهذا انطلاقا من أن هذه الفئة الممارِسة للمراجعة بشكليها سواء المراجعة المفروضة قانونا –محافظة الحسابات– أو المراجعة الاختيارية التعاقدية، التي هي حصريا من صلاحيات هذه الفئة وفق المادة 19 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لذلك كان من الواجب اتخاذ الطريقة التي من خلالها يتم استجواب الفئة المذكورة أعلاه، إضافة إلى الأدوات التي من خلالها يتم تنفيذ هذه المقابلات.

المبحث الأول: الطريقة والادوات

بموجب ما تم اختياره من أسلوب المقابلة الشخصية كدراسة ميدانية تطبيقية مع فئة الخبراء المحاسبين ذات الصلة بممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للوصول إلى مواطن الضعف والقوة التي يراها بعض خبراء المحاسبة والمراجعة إجمالا، وقد تم بناء هذا البحث على كل من:

- المقابلات الشخصية
- الملاحظة النقدية المباشرة.

المطلب ألأول : جمع الوثائق والبيانات

بناء على ما تم اختياره من أسلوب للمقابلة المباشرة، وجب علينا كإجراء أولي جمع الوثائق التي تؤسس إلى معلومات ذات مصدر موثوق وبيانات تهم البحث بصفة خاصة، والتي كانت عبارة على مصادر قانونية وتنظيمية القانون التجاري، قانون مكافحة الفساد والوقاية منه، قانون الإجراءات الجزائية والنصوص المرتبطة بالمهنة وأدائها .....إلخ، بالإضافة إلى مصادر أخرى من كتب وأبحاث ودراسات سابقة، مجلات متخصصة.

المطلب الثاني: ادوات الدراسة الميدانية:

حتى تتم معالجة موضوع البحث وما تطلبه من أسئلة موجهة لأهل الميدان المتخصصين، خاصة فئة الخبراء المحاسبين التي أعطاها المشرع الجزائري في المادة 19 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بصفة حصرية المراجعة المحاسبية والمالية إضافة إلى مهمة محافظ الحسابات، مما تطلب علينا التنقل لأصحاب مكاتب الخبرة المحاسبية في الجهة موضع الدراسة، حيث كانت الأدوات كما يلي:

الفرع الأول : المقابلات الشخصية

تمت مع مجموعة من خبراء المحاسبة في الجنوب الشرقي الجزائري، حيث بين الجدول التالي معلومات حول المقابلات التي تمت مع خبراء المحاسبة محل الدراسة والتي كان عددهم 06 من أصل 08 خبراء في الجنوب الشرقي:

الجدول رقم(3-1)

جدول المقابلات

عدد الأسئلة	الشخص	مكان الممارسة
44	حمدي محمد الامين	ورقلة
44	تيجاني حقي محمد السايح	حاسي مسعود
44	قزون محمد العربي	ورقلة
44	طلاي محمد	غرداية
44	سويسي الهواري	ورقلة
44	بن يحي علي	غرداية
المجموع		06

المصدر : **من اعداد الطالب اعتمادا على مخطط تحضيري**

الفرع الثاني : نوع المقابلة

حددت في بحثنا هذا بنوع واحد وهو:

1- المقابلات المبرمجة:

كانت مع الشخصيات السابق ذكرها لكثرة انشغالها وقد تمت في أوقات مختلفة حسب الوقت المتاح لكل منهم، وتم معيار اختيار هذه الشخصيات بناء على الصفة المهنية التي يحملونها كخبراء في المحاسبة من جهة، وصفتهم كمحافظي حسابات، وهذا ما جعل اختيارهم في حكم الواجب لإلمامهم بممارسة جميع أنواع المراجعة وهذا حسب نصوص القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفرع الثالث : الدراسة الاستبيانية:

تمت الدراسة الاستبيانية مع مجموعة من محافظي الحسابات للجنوب الشرقي الجزائري بهدف تأكيد النتائج المحصل عليها من خلال المقابلة مع مجموعة خبراء المحاسبة، على اعتبار أن فئة محافظي الحسابات هي فئة مراجعين لنوع فريد من المراجعة وهي المراجعة المفروضة قانونا (l'Audit l'égal) وهذا ما يجعلها معنية بالدراسة محل البحث الحالي.

حيث تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاث محاور أساسية تعكس الفرضيات المحورية للبحث وتلخص أسئلة المقابلة.

وقد تم تحكيم كل من أسئلة المقابلة وإجابات الاستبيان مع الأساتذة الآتية اسماؤهم:

- الأستاذ الدكتور غوالي محمد بشير بجامعة ورقلة
- الأستاذ الدكتور دادنة عبد الوهاب بجامعة ورقلة
- الأستاذ الدكتور سالمي محمد دينوري بجامعة حمة لخضر بالوادي.

المبحث الثاني : مناقشة نتائج الفرضيات من خلال اسئلة المقابلة

من خلال المقابلات التي تمت مع الأطراف المعنية بالمقابلة والحصول على إجابات الأسئلة المبنية على الفرضيات المشتقة من الإشكالية العامة للبحث، تم مناقشة النتائج بناء على محاور مقسمة وفق احتياجات موضوع البحث.

المطلب الاول :خصائص ممارسات مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

الفرع الاول : محور الخصائص الشخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

مهنة المراجعة مهنة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالقائم بها وهو شخص المراجع، وهذا يجعلها انعكاسا لشخص المراجع في كل صفاته سواء من حيث التكوين والأخلاق وحرية التصرف وكل ما من شأنه التأثير على رأي المراجع خلال أداء مهامه، كل ذلك الأمر له انعكاس وثيق بمهنة المراجعة التي تعتمد على ما يلي:

1-مستوى التأهيل العلمي والمهني للمراجع في الجزائر

من خلال أسئلة المقابلة اتضح لنا أن عملية التكوين في مجال المراجعة غير كافية لأسباب عديدة نذكر منها:

أ- محدودية التأهيل العلمي في مجال المراجعة لممارسي المراجعة:

يقتصر تأهيل الممارسين لمهنة المراجعة على المعلومات المحصل عليها أثناء التكوين الأكاديمي وخاصة الجامعي الذي يقتصر على الجانب النظري دون التطبيقي، وهذا غير كاف لممارسة مهنة المراجعة، لأن ممارسة المراجعة يتطلب الإلمام بكل علوم التسيير نظريا وتطبيقيا والقوانين المرتبطة بالمراجعة وبما يجب أن يتصرف به المراجع خلال أدائه لمهامه، وهذا ما يفتقر له جزء من المراجعين الممارسين في الجزائر.

ب- عدم خضوع المراجعين الممارسين لبرنامج تكوين متواصل في مجال المراجعة:

وهذا يؤثر على الأداء المهني للمراجع أثناء ممارسة نشاط مهنة المراجعة، حيث تكون هناك تقصيرات كثيرة بسبب عدم إلمام المراجع بخبايا المراجعة نتيجة نقص التكوين وخاصة المتواصل، لأن المراجع في الجزائر

لم يخضع لتكوين في مجال المراجعة إلا ما تم تعلمه في الجامعة وهذا يقتصر على الجانب النظري، أما ما تعلق بالتكوين في الجانب التطبيقي فهو غير كاف لأن مدة التربص التي يخضع لها المهني لا تؤهله لأن يكون قادرا على القيام بمهامه كمراجع وفق ما تقتضيه شروط الممارسة الحقيقية المعمول بها دوليا.

2- الصفات الواجبة التوفر في شخص المراجع:

حتى يتسم عمل المراجع بالمصداقية والقبول العام، يجب أن تتوفر في شخص المراجع صفات من شأنها أن تعطي أعماله احترام مستخدميها، هذه الصفات تستشف من الأعمال التي قام بها المراجع ويمكن لمسها من خلال الاطلاع على تقارير المراجع التي تعكس الصورة الحقيقية للكيان محل المراجعة وهذه الصفات يمكن حصرها فيما يلي:

أ- النزاهة:

أهم صفة قد يتصف بها المراجع خلال ممارسته مهنة المراجعة، هي الأداء المرتبط بالصدق في العمل دون اللجوء إلى الطرق غير السليمة للوصول إلى نتائج تخدم كل الأطراف بما فيها العميل وكذلك مستخدمي تقارير المراجعة من خارج الكيان، وقد يكون موضوع النزاهة أمرا مرتبطا بمهمة المراجعة نفسها، لأنه من غير الممكن أن يكون الشخص مراجعا لكيان يمتلك فيه هو أسهم أو لزوجه أو لولده أو لجهة تؤثر على أداء مهمته مهما كان السبب.

ب- الموضوعية:

هي القيام بمهام المراجعة دون النظر للمؤثرات الذاتية التي تفقد العمل مصداقيته بسبب المحاباة لجهة معينة أو مراعاة لشعور طرف له علاقة بموضوع المراجعة، لذلك وجب على المراجع مهما كان وضعه أن يقوم بعمله بعيدا عن الذاتية وإلا كان عمله مرفوضا مهنيا وأخلاقيا.

ت- العناية المهنية المعقولة:

حتى يكون المراجع بمنأى عن الأخطاء المهنية التي قد يرتكبها هو أو أحد مساعديه، وجب عليه بذل عناية خاصة بأعمال المراجعة التي يقوم بها عبر جميع المراحل التي تمر بها عملية المراجعة، وتعتمد العناية المهنية اللازمة على معايير إتمام العمل وفق ما يقتضي من أساس مبني ومستمد من معايير المراجعة الدولية و الجزائرية، وخاصة ما جاء به المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 الذي يؤسس إلى مبدأ الشك المهني خلال عملية المراجعة حتى يتجنب الأخطاء الجوهرية والمتابعة القانونية في حالة الإهمال.

ث- السرية:

مهنة المراجعة كغيرها من المهن لها أسرارها التي لا يجب على المراجع الإفصاح عنها إلا للعميل أو الجهات التي نص عليها القانون خاصة ما نصت عليه المادة 72 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وبذلك يكون مخالفا لأخلاق مهنة المراجعة كل مراجع يدلي بمعلومات حول عملية المراجعة التي يقوم بها إلى غير الأشخاص الذين تم الإشارة إليهم أعلاه، وقد يؤدي إفشاء السر المهني إلى عواقب وخيمة على العميل وهذا ما قد ينتج عنه رجوع العميل على المراجع بمتابعات قانونية قد تكلفه عقوبات مادية ومعنوية.

ج-السلوك المهني السوي:

لكل مهنة تقاليد وسلوك تتمثل في التصرفات الصادرة عن الشخص المراجع، وتعكس مدى التزامه المهني بأخلاقيات مهنة المراجعة واحترامها، بقناعة سلوكية سوية دون أن يكون الالتزام بالقانون سببا لذلك، وإنما نابعة من الشخصية الملتزمة لشخص المراجع.

ح-الاستقلالية و الحياد:

يعتبر موضوع استقلالية المراجع في أداء مهامه نقطة هامة جدا لأن التأثير الناتج عن عدم الاستقلالية يولد تقارير مراجعة غير سليمة وغير عاكسة للواقع الفعلي لنشاط الكيان محل المراجعة، وتتعدد الضغوطات الواقعة على المراجع بتعدد الأسباب ونذكر منها:

الاستقلالية من الارتباط المالي:

لا يمكن للمراجع أن يكون مستقلا في بيئة أعمال مؤسسة على أتعاب تتأثر بتقارير المراجع من ناحية، ومن ناحية أخرى مرتبطة بأسعار خدمات المراجعة المعروضة في قبل بداية مهمة المراجعة بناء على المرسوم الرئاسي رقم 247-15 المنظم للصفقات العمومية لكل الخدمات التي تقدم للقطاع العمومي، بما فيها خدمات المراجعة غير المستثناة من تطبيق هذا المرسوم، وهذا الأمر يؤثر على جودة نوعية خدمات المراجعة التي تقدم بطريقة تكافئ الأتعاب المرصودة للمهمة، وهنا تعتبر استقلالية المراجع محل مساومة مالية.

- **الاستقلالية الذهنية:**

حتى يكون المراجع مستقلا في رأيه الذي يعبر عنه من خلال تقاريره، وجب عليه أن يكون بعيدا عن كل المؤثرات الذهنية، وخاصة تلك التي نص عليها المشرع الجزائري في القانون 10-01 المتعلق بمهن

الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وأعتبرها منافية لممارسة مهنة المراجعة سيما المواد من 64 إلى 70 حتى يكون المراجع بعيدا عن كل الضغوط الذهنية التي تؤثر على استقلاليته في إبداء رأيه دون مراعاة أو محاباة لجهة معينة.

- **الاستقلالية في الممارسة المهنية:**

نص المشرع الجزائري في المادة 03 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وجوبية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بكل استقلالية ونزاهة، وهنا تأكيد على أن ممارسة المراجعة، يجب أن تتسم بالاستقلالية في الممارسة حتى تؤدي المراجعة دورها المنوط بها وهي إعطاء صورة حقيقية لنشاط الكيان في ظل معطيات صحيحة بعيدة عن أي ضغط مهني يؤثر على المراجع سواء في التخطيط لمهمة المراجعة أو الفحص أو إعداد التقارير.

خ- السمعة الطيبة:

بالرغم من أن سمعة المراجع تؤثر على نشاطه بصفة خاصة، لكن وجوبية التحلي بها أمر يمس بالمهنة بصفة عامة، وهذا يفرض على المراجع أن يحسن من صورته في سوق المراجعة لهدفين أساسيين أولهما تحقيق وجود شخصي طيب في سوق المراجعة وثانيهما إعطاء صورة نمطية محترمة للمراجع بصفة عامة وأشمل.

الفرع الثاني: محور خصائص ممارسة عملية المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

مثلما كان للمراجع خصائص شخصية واجبة التحلي في ممارسة مهنة المراجعة وجب عليه أيضا وجود حد أدنى من المهنية في ممارسة المراجعة والتي تعتبر محور العملية برمتها لذلك يجب أن تتوفر في المراجعة ما يلي:

1- التخطيط والاشراف الملائمين:

إن أساس عملية المراجعة هي مرحلة التخطيط السليم متبوعة بالإشراف الملائم والكافي حتى يكون المراجع على اطلاع كافي بجميع محتويات المهمة المنوطة به، لأن التخطيط السليم وللمهمة والمبني على أساس معرفي يجعل مهمة المراجعة سهلة من الناحية التقنية، الأمر الذي يجب أن يتبع بإشراف ملائم من المراجع على جميع المساعدين في عملية المراجعة، حتى تكون المهمة مبنية على توجيهات صادرة من جهة واحدة تؤسس إلى توجه واحد في العمل وبعيدا عن كل اختلاف قد ينتج عن تعدد أراء المساعدين.

لكن التخطيط لعملية المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تفتقد لقاعدة أساسية وهي وجود تقاليد مهنية عملية للمراجعة، وهذا ما يجعل التخطيط لمهمة المراجعة يختلف من مراجع لأخر وفق رؤيته الشخصية لمهمة المراجعة، وهذا ما يصعب على أغلبية المراجعين الأخذ بقاعدة تخطيط تستند على معيار موحد، رغم أن معايير التدقيق الجزائرية والدولية أعطت توجيهات في هذا الشأن لكن نقص الاطلاع لدى الممارسين لمهنة المراجعة في الجزائر من جهة، وعدم إلزامية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترك مهنة المراجعة تخضع لطرق عشوائية في التخطيط.

أما ما تعلق بإشراف أصحاب مكاتب المراجعة على المساعدين في عملية المراجعة، فهذا يعتمد على حجم نشاط المكاتب وعدد المساعدين، لأن المراجعة في مكاتب المراجعة الصغيرة وهذا الغالب في بيئة الأعمال الجزائرية، فعمل المراجعة يكون مباشرة من طرف المراجع صاحب المكتب والمساعدين تكون مساهمتهم في العادة عمليات الفحص الجزئية لبعض الأقسام بتوجيهات من المراجع صاحب المكتب، وفي هذه الحالة فإن دور المساعدين يعتبر تكميلي بإشراف تام من المراجع صاحب المكتب، أما الحالات التي تتعلق بالمكاتب الكبرى للمراجعة وهذه تكاد تكون منعدمة، فإن الإشراف فيها على المساعدين يكون بتخطيط يسهل عملية المتابعة من طرف أصحاب المكاتب.

2- رقابة الجودة والنوعية لأعمال المراجعين المساعدين من طرف أصحاب مكاتب المراجعة:

كما سبق وأن تناولنا في العنوان السابق فإن المراجعين أصحاب مكاتب المراجعة هم من يقومون بتحرير تقارير المراجعة النهائية، وهذا الأمر يعتمد على مضمون أشغال المراجعة التي تمت خلال مهمة المراجعة سواء من طرفه أو من طرف المساعدين، وهنا يكون المراجع بمثابة التدقيق في الأعمال السابقة لأن المسؤولية في الأخير على عاتقه، وهذا ما يتطلب منه نوعا من التمحيص والتحقيق فيما تحصل عليه من أعمال غيره من المساعدين، ويعتمد هذا النوع من التحقيق على ثقة المراجعين أصحاب المكاتب في مساعديهم.

3- أهمية الرقابة الداخلية في ممارسة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية:

الرقابة الداخلية كما يعلمها أصحاب مهنة المراجعة في جميع أصقاع العالم بأنها حجر الأساس لمهمة المراجعة والتي تنطلق منها أعمال المراجعة، لذلك فإن الاهتمام بموضوع الرقابة الداخلية لدى المراجعين في بيئة الأعمال الجزائرية أمر متفق عليه لوجوبيته في معرفة كل صغيرة وكبيرة في نشاط الكيان، وهذه المعرفة الكافية

هي نقطة انطلاق مهمة المراجعة، لذلك وجب على المراجعين أصحاب مكاتب المراجعة الاهتمام بموضوع الرقابة الداخلية ليس بصفة الإلزام، بل لمصلحتهم في انجاز مهام المراجعة وفق ما يقتضيه العمل في هذا الشأن.

4- كفاية أدلة الإثبات:

إن عملية المراجعة تتمثل في إعادة النظر لأعمال سبقت في مجال التسيير والمحاسبة وكل هذه الأعمال صادرة بوثائق، لذلك كان من الطبيعي على المراجع في أي بيئة أعمال كانت أن يتأكد من صحة هذه الوثائق أولا ثم ارتباطها بالعمليات التي تمت، حتى يكون لعمل المراجع مصداقية، هذه المصداقية مبنية على ما قدمه من أدلة تثبت صحة أو زيف العمليات، وهذا العمل يعطي تقارير المراجع حجية قانونية يعتد بها أمام الهيئات الرسمية للدولة الجزائرية، وفي نفس الوقت فإن الأدلة الكافية تخدم المراجعة في صورها المتمثلة في إبداء الواقع الحقيقي لنشاط الكيان.

الفرع الثالث: أهداف ممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية:

رغم أن المراجعة في جميع دول العالم تهدف إلى إعطاء صورة واضحة لنشاط الكيان، لكن تختلف الطريقة من دولة إلى أخرى باختلاف نظامها الاقتصادي والمالي، لذلك كان لممارسة المراجعة في الجزائر بعض الخصوصية والتي تتمثل فيما يلي:

1- التصديق على صحة الحسابات في الكشوف المالية:

من مهام المراجع وخاصة في نوع المراجعة المفروضة قانونا (L'Audit l'égal) التصديق على صحة الحسابات المشكلة للكشوف المالية وخاصة الميزانية وجدول حسابات النتائج، ويعتبر هذا التصديق تأكيدا على كل ما هو مرتبط بالبيانات المالية إضافة إلى نظام الرقابة الداخلي الذي يؤسس إلى بيانات مالية سليمة مبنية على نظام معلوماتي ناجع، كل هذه المراحل تتم حسب إجراءات مهنية منظمة وفق تنظيمات صادرة عن جهات قائمة على مهنة المراجعة في الجزائر.

2- اكتشاف أخطاء الادارة:

من بين مهام المراجعة في الجزائر تصحيح الأخطاء الصادرة عن الإدارة سواء بشكل تلقائي أو عمدي، لإعطاء صورة واضحة لنشاط الكيان، لكن اكتشاف أخطاء الإدارة ليس الهدف الرئيس بقدر ما هو أحد الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها المراجع حتى يقوم بتصحيحه، إلا إذا كانت الأخطاء جسيمة وعمدية لا يمكن تصحيحها إلا بتبليغ الجهات الرسمية للدولة الجزائرية وعلى رأسها النيابة العامة.

3-مصداقية الكشوف المالية في اعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالي للكيانات:

من بين مهام المراجعة في الجزائر كما سبق وأن أسلفت التصديق على صحة الحسابات في الكشوف المالية، لكنه غير كاف بحيث يجب أن تكون هذه الحسابات مبنية على ارتباط وثيق بمستندات حقيقية ومقبولة قانونا حتى يمكن إعطاء صورة حقيقية لواقع مالي مؤسس على مراجعة مستنديه تعطيه قبولا مهنيا من جهة وقبولا قانونيا من جهة أخرى، لكن هذا لا يكفي لأن هناك أحيانا كشوف مالية مبنية على وثائق ومستندات سليمة، لكن مضمون هذه الوثائق لا يستند للواقع إطلاقا كالفواتير المضخمة، وهذا مؤخرا كان سببا في ضرب الاقتصاد الجزائري من الداخل، لأن القانون الجزائري لا يعطي الحق للمراجع في مناقشة الأمور الداخلية للكيان وإلا اعتبر تدخلا في صلاحيات الإدارة.

4-تحقيق رضى الجهات المستفيدة من محتوى تقارير المراجعة:

من الطبيعي أن يقدم المراجع خدماته لإرضاء العميل، لكن وفق احترام الإجراءات القانونية والمهنية، حيث تكون تقارير المراجعة في خدمة كيان العميل من حيث مصداقية المعلومات التي تحتويها قصد اتخاذ التدابير الواجبة من طرف الملاك، لأن هناك جهات أخرى تستخدم وتعتمد على تقارير المراجعة كوثائق أساسية في أداء خدماتها كالبنوك في منح القروض والتسهيلات البنكية لكيان العميل.

من هنا يسعى أغلب ملاك الكيانات إلى الحصول على تقارير مراجعة نظيفة قصد الاستفادة من الامتيازات التي تنتج عن هذه التقارير ويغضون الطرف عن الواقع الحقيقي للكيان الذي قد يتأثر في المدى القريب من عدم صحة تقارير المراجعة حول الواقع الحقيقي لنشاط الكيان وقد يؤدي به إلى خطر عدم استمرارية النشاط.

5-المراجعة تحقيق للالتزامات القانونية

إن ممارسة المراجعة في الجزائر مؤسس على إجبارية تشريعية خاصة ما تعلق بالمراجعة المفروضة قانونا، وهذا الفرض أحيانا يحتم على كيانات معينة -يحددها القانون التجاري الجزائري- تعيين محافظ حسابات يصدق على حصيلتها المالية السنوية، وهذا الإجبار القانوني من المشرع التجاري الجزائري يرمي إلى تحقيق أهداف المراجعة وهي تقديم تقارير حول مصداقية الكشوف المالية وتعبيرها الحقيقي لنشاطات الكيانات، لكن يراه البعض أجراء روتينيا يجب الالتزام به لتحقيق الشكل القانوني دون تحقيق محتوى ما يرجى من المراجعة.

المطلب الثاني: التغييرات التي طرأت على ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة تحديث التشريعات والتنظيمات :

إن تأسيس المراجعة يتم بموجب نصوص تشريعية وتنظيمية، هذه النصوص تتغير بتغير التشريع والتنظيم الذيْن يحكمانها، وتغير التشريع في الجزائر غيَّر من ممارسة مهنة المراجعة سواء الجانب التنظيمي أو محتوى أعمال مهنة المراجعة، إضافة إلى أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة وفق ما يلي:

الفرع الاول: التغييرات التي مست الجانب التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر:

إن تنظيم مهنة المراجعة عرف بعض التغيير من حيث التنظيم وخاصة ما تعلق بتقسيم الهيئة المهنية من مصف موحد إلى هيئتين هما المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، هذا التقسيم لم يؤثر بشكل جوهري على ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر لأنه شكلي بسبب نزع اغلب صلاحيات الهيئة القديمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة التابع مباشرة لوزارة المالية، حيث بقيت المهنة تمارس بنفس التنظيم.

1- خصائص و مميزات تنظيم مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

كما سبق وأن أشرت في مقدمة الفرع، أن مهنة المراجعة اتسمت بتشكيل جديد وهيئات مهنية منفصلة، حيث كانت من أهم خصائصها تقسيم مهنة المراجعة إلى فئتين هما:

- **الخبراء المحاسبين:** هي فئة من المراجعين ركز القانون في يدها جميع مهام المراجعة سواء المراجعة المفروضة قانونا أو المراجعة التعاقدية الاختيارية وهذا ما تؤكده المادة 19 من القانون 10-01 المتعلق بممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- **محافظي الحسابات:** هي فئة تمارس المراجعة المفروضة قانونا دون المراجعة الاختيارية التعاقدية.

وفي ظل هذا التقسيم تميز تنظيم مهنة المراجعة بما يلي:

أ- مركزية تسيير المهنة:

أرجع تسيير مهنة المراجعة بما فيها المحاسبة إلى سلطة المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية في المهام المتعلقة بما يلي:

- تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- منع اعتمادات الممارسة؛
- التكوين؛

- الانضباط والتحكيم؛
- مراقبة النوعية.

وهذا ما أكده القانون 10-01 المتعلق بممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ب – تفكيك الهيئات الممثلة للمهنة:

من خلال القانون رقم 10-01 الصادر سنة 2010، تم تفكيك مهنة المراجعة والمحاسبة إلى هيئات ثلاث وهي:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

كل هذه الهيئات تمارس مهامها كنقابات للمهنيين تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة كما سبق وأن أشرت، لأن هذا التفكيك أبرز دور كل هيئة فيما يلي ؛

- إدارة أملاك الهيئة؛
- إقفال الحسابات السنوية للهيئة وعرضها على الجمعية العامة؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية؛
- تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوينية لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في المنظمات الجهوية والدولية بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- إعداد النظام الداخلي للهيئة.

ت– اخضاع سوق ممارسة مهنة المراجعة لتقنين الصفقات العمومية:

جاء القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بشروط جديدة في مجال الحصول على صفقات المراجعة إذا تعلق بمؤسسات مملوكة للقطاع العام ، حيث أخضعها إلى المرسوم المتعلق بالصفقات العمومية على اعتبار أنها خدمات تقدم للقطاع العام وللجميع الحق في الوصول إلى الطلب العمومي بشفافية من جهة وحماية المال العام والمتمثل في أتعاب المراجعة، وكان الهدف من ذلـــــك

هو إضافة إلى معاملة جميع مكاتب المراجعة على قدم المساواة مثلها مثل أي نشاط آخر خاضع للصفقات العمومية.

ث- **التوجيه المهني للمراجعين في محتوى التقارير وكيفية كتابتها:**

رغم ما هو معمول به قبل القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حول التقارير التي يقوم بها محافظ الحسابات كمراجع خارجي، إلا أن هذه المرحلة جاءت بتوضيحات أكثر سواء في نوعية التقارير التي يقدمها محافظ الحسابات كمراجع خارجي، حيث كان أكثر وضوحا في أنواع التقارير التي يجب على محافظ الحسابات تقديمها خلال أداء مهامه.

إضافة إلى أنه تم إصدار قرار من وزير المالية بتاريخ 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الذي يوضح فيه كيفية تقديم التقارير الصادرة عن محافظ الحسابات وطريقة تقديمها وفق ما جاء به التنظيم ، إضافة إلى القرار المؤرخ في 2014/01/12 المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات كما تم إردافها بالمعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها بداية من المقرر رقم 150 المؤرخ في 2015/10/11 والتي ما زالت محل إصدارات جديدة إلى يومنا هذا والتي تؤسس إلى تنظيم مهنة المراجعة من الشكل إلى المحتوى.

كل هذه الإصدارات التنظيمية كان لها الدور الأساسي في التوجيه المهني للمراجع الخارجي في الجزائر وفق مقتضيات سياسية، اقتصادية واجتماعية تهدف بالأساس إلى جعل مهنة المراجعة في الجزائر تحاكي مهنة المراجعة في أغلب دول العالم.

ج-دور التشريعات والتنظيمات في تنظيم مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية:

في جميع دول العالم يتم تأسيس أي نظام بموجب تشريع في شكل قانون يفرض القواعد الأساسية لهذا النظام قد يلحقه تنظيم تفسيري أو تطبيقي للمواد المبهمة وغير الواضحة، تكون من الجهات القائمة على هذا النظام إما من رئيس الدولة أو من الوزير الأول أو الوزير القائم على القطاع وقد يكون كذلك بموجب تفويض لجهات أقل سلطة من التي سبق ذكرها ويكون التنظيم تدرجيا على النحو التالي:

- المرسوم الرئاسي ويصدره رئيس الجمهورية
- المرسوم التنفيذي ويصدره الوزير الأول
- القرار الوزاري ويصدره الوزير القائم على القطاع

- المقرر ويصدر من الوزير أو من الشخص المفوض من طرف الوزير

وهذا ما تم في الواقع الجزائري في مجال مهنة المراجعة والمحاسبة وفق الإصدارات التالية:

- **التشريع** المتمثل في القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- **المراسيم التنفيذية التالية:**

1) 11-202 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات أشكال وأجال ارسالها.
2) 11-73 المحدد بكيفيات ممارسة مهمة محافظ حسابات.
3) 11-74 المحدد شروط وكيفيات التنظيم الانتقالي لامتحان الحصول على شهادة خبير المحاسب.
4) 11-72 المحدد الشهادات الجامعية التي تعطي الحق مسابقة الدخول لمعاهد التكوين الخاصة بمهنة المحاسبة.
5) 11-24 المحدد تكوين هيئة المجلس الوطني للمحاسبة وكيفية سيره.
6) 11-28 المحدد تكوين ومنح الهيئة المتساوية الاعضاء المكلفة بتنظيم انتخابات المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
7) 11-29 المحدد لرتبة وتوزيع ممثلي الوزارة المكلفة بالمالية ضمن المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
8) 11-30 المحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهنة خبير محاسب ،محافظ حسابات ومحاسب معتمد.
9) 11-26 المحدد لتشكيلة وتوزيع قواعد تسيير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
10) 11-25 المحدد لتشكيلة وتوزيع قواعد تسيير المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين.

- **القرارات الوزارية:**

1- القرار رقم 30 بتاريخ 24-06-2013 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات.
2- القرار رقم 09 بتاريخ 27-06-2013 المتضمن المصادقة على النظام الداخلي للجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة.
3- القرار رقم 71 بتاريخ 06-10-2011 المتضمن تشكيل اللجان المساوية الأعضاء للمجلس الوطني للمحاسبة.

➢ **المقررات:**

1- المقرر رقم 77 بتاريخ 2018/09/24 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (540.530.501.230).

2- المقرر رقم 23 بتاريخ 2017/03/15 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (620.610.570.520).

3- المقرر رقم 150 بتاريخ 2016/10/11 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (700.510.500.300).

4- المقرر رقم 002 بتاريخ 2016/02/04 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (580.560.505.210).

2- ايجابيات وسلبيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر:

مثل أي تنظيم يصدر قد خدمة جهاز معين، قد يعتريه عيوب غير مقصودة لأن الأصل في التحديث هو إيجاد طرق جديدة تخدم مجال التنظيم، والمراجعة كمهنة تعد تنظيما لعمل متكامل ينطلق من بدايات لينتهي بنتائج في خدمة مجال المالية والمحاسبة على مستويين، الجزئي وهو المرور بالكيانات الاقتصادية إلى بر الأمان المالي والمستوى الكلي لحماية المال العام بصفة خاصة والاقتصاد القومي بصفة عامة.

وهذه العملية برمتها خضعت لتحديثات متوالية ارتبطت بالحاجة المستهدفة من مهنة المراجعة من جهة، ومحاكاة المهنة في العالم، وخلال هذه العملية التي تمت بموجب أدوات تشريعية وتنظيمية لإسباغ الصفة الجبرية للتطبيق وهو ما حدث في الجزائر بموجب التشريع والتنظيمات التي سبق ذكرها في النقطة السابقة، ومع ذلك هناك من يرى أن التنظيم الجديد له إيجابيات وسلبيات يمكن إدراجها فيما يلي:

- **ايجابيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر:**

كما سبق وأن أشرنا سابقا أن هناك إيجابيات جاء بها التنظيم الجديد حسب رؤية بعض مهنيي المراجعة يمكن أن نوجز بعضها فيما يلي:

أ- محاكاة مهنة المراجعة في الجزائر لمهنة المراجعة في العالم:

تتمثل المحاكاة في الأخذ بالمعايير الدولية للمراجعة في شكل إصدار معايير جزائرية للتدقيق تحمل نفس مضمون المعايير الدولية، إضافة إلى التنظيم الذي جاء به القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وخاصة ما تعلق بالتقارير واجبة الإصدار من طرف المراجع الخارجي، حيث هدف هذا الأجراء إلى ترقية مهنة المراجعة وتطويرها بما يتماشى ومفهوم وأهداف المراجعة في العالم.

ب- تحديد المهام والمسؤوليات:

من ايجابيات التنظيم الجديد تحديد مهام المراجعة وخاصة في القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أسندت مهام المراجعة حسب طبيعتها لكل مهني وفق مسؤوليته كإسناد مهام المراجعة المفروضة قانونا لمحافظ الحسابات واشترطت حصرا ممارسة المراجعة التعاقدية حسب نص المادة 19 من القانون سالف الذكر للخبير المحاسب.

وهذا راجع إلى الإمكانات التكوينية من حيث التأهيل العلمي والمهني، بحيث يترتب على هذا الإسناد مسؤوليات مختلفة قد تكون جزائية نتيجة تقصير قانوني أو مدنية نتيجة أخطاء مهنية أو تأديبية نتيجة تجاوز في الممارسة، كل هذا التحديد للمهام والمسؤوليات والعقوبات الناتجة عنها كان لها الأثر الايجابي الموجه لمهنة المراجعة وفق ما يقتضيه عمل المراجع حتى يحقق الهدف من مهنة المراجعة.

ت- تعضيد استقلالية مراجع الحسابات بالنصوص القانونية:

من المعايير الشخصية الواجبة الاحترام في شخص المراجع هي الاستقلالية والحياد في أداء مهام المراجعة، وهذه المعايير تم تأكيدها بموجب التنظيم الجديد انطلاقا من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سيما المادة 03 منه والتي توجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، إضافة إلى المادة 15 من نفس القانون أن الأجهزة المهنية المكلفة في إطار القانون ومن بين أهم مهامها الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم.

ناهيك عن المواد 27 التي تحدد عهدة محافظ الحسابات بـــ(03) ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي (03) ثلاث سنوات حفاظا على استقلالية المراجع (محافظ الحسابات) من التأثر بالعلاقة التي تربطه بالكيان الذي يقوم بمراجعته والمواد من 64إلى 68 التي تشير إلى حالات التنافي التي تؤثر على الاستقلالية الفكرية والأخلاقية للمراجع في أداء مهامه، وقد تم ذلك بصورة تفصيلية محددة على سبيل الحصر وهذا يؤكد مدى اهتمام التنظيم الجديد باستقلالية المراجع في أداء مهامه.

- سلبيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر:

مثلما كان للتنظيم الجديد لمهنة المراجعة ايجابيات وقد سبق ذكر بعضها فإن هناك سلبيات لهذا التنظيم يمكن كذلك إيجاز بعضها فيما يلي:

أ- القصور التشريعي والتنظيمي:

كما سبق وان أشرنا أن تنظيم مهنة المراجعة يتم عن طريق التشريع والتنظيمات التي تليه، هذا التشريع وما تلاه من تنظيمات شابها قصور تشريعي وتنظيمي تمثل فيما يلي:

- **القصور في الآلية التشريعية والتنظيمية:**

- عدم تخصص الأشخاص الذين صاغو التشريع والتنظيمات في المجال القانوني
- عدم وجود خلية استماع لآراء ممتهني المراجعة والأكاديميين في مجال البحث العلمي الخاص بميدان المراجعة.
- توكيل إصدار التشريع والتنظيمات الى هيئة غير ذات إطلاع واسع على القوانين الجزائرية السائدة.
- عدم وجود معيار يشرع كيفية ممارسة المراجعة و الزامية تطبيقها بنص قانوني وهذا ما يجعل ممارسة المراجعة في حكم الاختيار وليس الإجبار.

ب – العيوب التقنية لتقارير المراجعة:

- **العيوب من حيث الشكل:**

بالرغم من أن هناك اهتمام كبير بالجانب الشكلي لتقارير مراجع الحسابات التي يجب أن تخضع إلى شكليات معينة وفق ما جاء في التشريع الجديد والتنظيمات التي تلته، وإلا اعتبرت مشوبة بعيب الشكل، لأن الشكل يعطي التقارير قيمة إخبارية من جهة وقيمة إثباتية كدليل أمام الجهات الرسمية.

- **العيوب من حيث المضمون:**

من خلال التنظيم الجديد سواء التشريع وما تبعه من تنظيمات ركز على أنواع التقارير التي يتم إصدارها من طرف المراجع الخارجي وخاصة محافظ الحسابات والشكل الواجب احترامه لهذه التقارير، لكن هناك عدم اهتمام تام بما يجب أن يتضمنه التقرير، وهذا أمر في غاية الأهمية، بحيث يمكن لأي مراجع أن يكتب تقاريره وفق ما شاء به التشريع ويلتزم بالضبط التنظيمي لها دون أن يقول شيئا يتضمن النقاط الأساسية و المهمة لنشاط الكيان موضوع المراجعة وبذلك تكون تقاريره دون قيمة إخبارية رغم أنها جاءت مستوفية للشروط القانونية التي نص عليها التشريع والتنظيم والسبب هو الإهمال التشريعي والتنظيمي لمضمون عمل المراجع.

ت – العيوب الشخصية للمراجع الخارجي:

- **قصور التكوين في المجال القانوني للمراجع:**

نظرا لأن نشاط المراجع يعتمد على اكتشاف الأخطاء التي شابت النشاط المالي للكيان بصفة عامة، وهذه الأخطاء التي قد تكون قصدية توجب المتابعة القانونية لمرتكبها، وبما أن المكتشف لهذه الأخطاء هو المراجع وجب عليه التصرف وفق ما تقتضيه الإجراءات القانونية سواء فيما تعلق بالتبليغ، المتابعة أو تحديد المسؤول طبقا للقوانين المعمول بها، وهذا ما يتطلب ثقافة قانونية كافية لدى المراجع وهو الأمر الذي تم إهماله أو عدم تداركه من طرف التنظيم الجديد تشريعا وتنظيما، وهذا ما سبب أخطاء في ممارسة المراجعين لمهامهم عند التعرض لمثل هذه المخالفات.

- **مدى استجابة التشريع الحالي لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية:**

تتميز بيئة الأعمال الجزائرية بخصائص معينة تميزها عن غيرها من بيئات الأعمال في العالم، حيث تتسم بما يلي:

- قطاع عام اقتصادي للنشاط السيادي
- قطاع عام اقتصادي للنشاطات ذات الطبيعة المشتركة
- قطاع اقتصادي مختلط
- قطاع اقتصادي خاص

هذا التنوع في الاقتصاد أنتج بيئة اقتصادية متعددة الخصائص، بقوانين متعددة تستجيب في بعض الأحيان لهذه التعددية، لكن التشريع الحالي في مجال المراجعة لم يأت بصيغة التعدد بل يعامل جميع الوحدات الاقتصادية بصفة موحدة سواء كانت عامة أو خاصة، وهذا الأمر احدث نوعا من عدم التوافق المهني من حيث الممارسة وخاصة في استقلالية وحياد المراجع لأن مؤسسات القطاع العام تخضع في اختيارها للمراجع عن طريق تطبيق المرسوم الرئاسي المتعلق بالصفقات العمومية وتسيير المرفق العام، لكن القطاع الخاص يخضع لطريقة الاختيار المباشر أو ما يعرف بالتعاقد عن طريق التراضي وكلا الطريقتين بين القطاع العام والقطاع الخاص تؤثر بصفة أو بأخرى في استقلالية المراجع من جهة وجودة عمل المراجع من جهة أخرى، وهذا يعد تقصيرا من التشريع والتنظيمات الجديدة في الاستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال الجزائرية.

الفرع الثاني: التغييرات التي مست محتوى أعمال مهنة المراجعة في الجزائر

جاء التشريع والتنظيم الجديدين ببعض التوجيهات الجديدة في ممارسة مهنة المراجعة مست محتوى أعمال مهنة المراجعة من حيث التقارير الواجبة الإصدار من طرف المراجع وخاصة المراجعة المفروضة قانونا (L'Audit l'égal) وكيفية إصدارها، وهذا يعتبر توجيها للمراجع وتغييرا في محتوى أعمال مهنة المراجعة وفق ما يلي:

1- مهام المراجعة في التشريع والتنظيم الجزائريين:

مثلما سبق الإشارة إليه فإن التشريع والتنظيمين الجديدين قدما بشكل واضح مهام المراجعة في صورة التقارير الواجبة الإصدار من جهة ومن جهة أخرى ما يجب أن تتضمنه هذه التقارير حيث أوجب على المراجع القانوني (محافظ الحسابات) في القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إصدار التقارير التالية:

1- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ
2- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء
3- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة
4- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات
5- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين
6- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية
7- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية
8- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال

2- مضمون تقارير المراجعة وفق التشريع والتنظيم الجزائريين

إن تقارير المراجعة رهن بالعقد الذي يربط المراجع بالعميل أي الكيان محل المراجعة، لكن عندما يتعلق الأمر بالمراجعة المفروضة قانونا والتي يقوم بها محافظ الحسابات فإن القانون **10-01** المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فقد أوجب في المادة **25** منه على محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

2-1 تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ:

يعد هذا أهم تقرير يقوم به محافظ الحسابات لأنه يلخص جميع المهام التي قام بها محافظ الحسابات خلال السنة، بحيث يكون له الحق في تكوين رأي على أن الوثائق التي بنيت عليها المحاسبة سليمة ومسجلة وفق ممارسات محاسبية مقبولة، أما رأى أن هناك أخطاء واجبة التصحيح كان له الحق في رفع تحفظات بذلك الشأن حتى يتم تصحيحها ، أما إذا رأى أن تلك الأخطاء تحمل دلالات خطيرة على الواقع المالي للكيان جاز له رفضها وعدم التصديق عليها، مبررا ذلك الرفض وتبليغ الجمعية العامة بكل ما أثبته من اختلالات ليكون لها دور التصدي لتلك الاختلالات بموجب قرار لمواجهته، كما يجب على محافظ الحسابات إذا رفض المصادقة للسنة الثانية على التوالي تبليغ النيابة العامة المختصة إقليميا بذلك.

2-2 تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

ويكون هذا النوع من التقارير في حالة الكيانات ذات الصفة الجماعية من شركات وجمعيات والتي تتكون من فروع مختلفة ذات حسابات واجبة الدمج، كان من الواجب على محافظ الحسابات للشركة الأم بالتعاون مع محافظ الحسابات للفروع التأكد من العمليات التي تمت بينهما والمصادقة على صحة تلك الحسابات إذا لم يكن هناك تحفظات.

2-3 تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

من بين المهام الضرورية التي على عاتق محافظ الحسابات الاطلاع على جميع الاتفاقيات التي ابرمها الكيان محل المراجعة بهدف التأكد من خلوها التام من المصالح الخاصة للقائمين على الإدارة وفي حالة وجود أي مصلحة خاصة من هذا القبيل وجب على محافظ الحسابات الإشارة بصفة وافية لهذه الاتفاقية وهذا تطبيقا لنص المادة **628**من القانون التجاري[1] حيث يمنع على القائمين على الإدارة التعاقد مع الكيان نفسه سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلا بعد استئذان الجمعية العامة للمساهمين مسبقا وبعد تقرير من محافظ الحسابات حتى ولو كانت الاتفاقيات التي تبرم بين الكيان والكيانات الأخرى التي يملك فيها أحد القائمين بالإدارة أسهما أو حصصا، إلا بعد التصريح إلى مجلس الإدارة.

[1] المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المتضمن تعديل القانون التجاري.

2-4 تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات:

وفي هذا التقرير يقوم من خلاله محافظ الحسابات بتحليل وتفصيل أعلى خمس تعويضات من الأجور الممنوحة للعمال حسب نص المادة **680** الفقرة **03** من القانون التجاري[1] وإعطاء تفسير تلك المبالغ وسبب منحها لهؤلاء الأشخاص في حالة وجودها كما هو معمول به في الاتفاقيات مع الإطارات.

2-5 تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يجب أن يتضمن هذا التقرير الامتيازات الخاصة التي قد تمنح لأشخاص معينين من مستخدمي الكيان كالسكنات الوظيفية والسيارات الخاصة والهاتف بسبب الحاجة لهؤلاء الأشخاص كالمديرين والباحثين الذين لا يمكن الاستغناء عنهم واستقطابهم بهذه المزايا.

2-6 تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية:

حيث يجب أن يتضمن هذا التقرير نتائج السنوات الخمس الأخيرة ومقارنتها حتى يتبين للمساهمين بصفة واضحة الوضعية المالية الحقيقية من خلال جدول حسابات النتائج وهذا ما نصت عليه المادة **678** الفقرة **06** من القانون التجاري[2].

ويهدف هذا التقرير في الأساس إلى معرفة النتيجة الإجمالية بصفة دقيقة وحصة السهم أو الحصة الاجتماعية من الربح ليسهل على الجمعية العامة للمساهمين قرارها في توزيع الأرباح إن كان ذلك ممكنا.

2-7 تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية:

مثل ما هو الشأن في أي مراجعة تتم، يجب على المراجع يبدي رأيه بصفة صريحة وواضحة حول إجراءات الرقابة الداخلية لذلك أوجب المشرع الجزائري على محافظ الحسابات في الكيانات التي يقوم بمراجعتها، تقييم مدى نجاعة ومصداقية نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل الكيان، و تقديم تقرير خاص بذلك والإشارة إلى إيجابياته وسلبياته حتى يلفت انتباه المسؤولين على الإدارة تصحيح الثغرات التي من شأنها خلق خطر على نشاط الكيان.

ويعتبر رأي محافظ الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية بمثابة إعلام المساهمين وأصحاب الإدارة عن مكان الخطر الذي يمكن أن يسبب عسرا ماليا للكيان يؤثر سلبا على مستقبل الكيان.

---

[1] المادة 680 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المتضمن تعديل القانون التجاري.

[2] المادة 678 من المرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25.

2-8 تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال:

إن أهم ما يصبو له أي كيان اقتصادي وفق التسيير الحديث، هو مواصلة الاستغلال أكثر من هدفه لتحقيق الأرباح، لأن استمرار الاستغلال في كل الأحوال يعطي الكيان فرصة تصحيح وضعيته وفق ما يسمح له مستقبلا بتحقيق الأرباح، وهذا ما توخاه المشرع الجزائري في القانون **10-01** المذكور أعلاه حول التقرير الخاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال حيث وجب على محافظ الحسابات إن رأى أن هناك تهديدا أو خطرا على استمرارية نشاط الكيان، سواء من مسيري الكيان أو من غيرهم أن يبلغ الجمعية بذلك وأن يضمنه في شكل تقرير خاص يذكر فيه كل المخاطر والتهديدات التي لاحظها، إضافة إلى ذكر المؤشرات التي ولدت له هذا الشك بشأن خطر عدم استمرار نشاط الكيان.

3- مساهمة التشريع والتنظيم الجزائريين في تطوير مهنة المراجعة:

كان للتشريع والتنظيم الجزائريين في مجال مهنة المراجعة أثر كبير في تطور هذه المهنة على مستوى كل الأصعدة خاصة ما تعلق بما يلي:

- **محاكاة مهنة المراجعة في العالم**

أ- الالتزام بمحتوى المعايير الدولية للمراجعة:

إن التزام لجنة التقييس والممارسات المحاسبية بالمجلس الوطني للمحاسبة بمحتوى المعايير الدولية للمراجعة وإعادة بعثه في المعايير الجزائرية للتدقيق دليل على محاكاة ممارسات مهنة المراجعة في العالم من جهة وتأسيس لقاعدة مهنية وفق متطلبات معترف بها دوليا تسمح بممارسة المراجعة حتى على الكيانات الاقتصادية الدولية التي تنشط في التراب الوطني.

ب- توجيه الممارسات عن طريق التنظيم:

كل التوجيهات التي عرفتها ممارسة مهنة المراجعة عن طريق التنظيم مستمدة من ممارسة المهنة في العالم وخاصة ما تعلق بالنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة مما يجعل وجوبية الالتزام بممارسة المراجعة وفق التقاليد الدولية للمهنة قصد إسباغ الصفة الدولية للمراجعة على الأعمال الناتجة عن ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

ت- التنظيم المهني في الممارسة:

❖ **تحديد المهام:**

ركز التشريع والتنظيم الجديدان على تحديد مهام كل فئة من فئتي مهنيي المراجعة، حيث ركز في المادة 19 من القانون 10-01 المتعلق بقانون الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد جميع مهام المراجعة بجميع أنواعها لدى فئة الخبراء المحاسبين بينما خص فئة محافظي الحسابات بالمراجعة المفروضة قانونا (l'Audit l'égal) لأسباب تكوينية بحتة.

❖ **تحديد المؤهلات:**

رغم أن القانون 10-01 السابق ذكره حدد المؤهلات الخاصة بممارسي مهنة المراجعة وهم على التوالي:

فئة الخبراء المحاسبين: أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها

فئة محافظي الحسابات: أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

وتسلم الشهادتين اعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

وتعد الشروط والكيفيات التي تتعلق بشاهدة ممارسة مهنة المراجعة الضمانة الأساسية للتكوين الواجب، حتى يكون المراجع مؤهلا للقيام بمهام المراجعة وفق الأساليب العلمية والمهنية السليمة.

❖ **ضبط الشروط:**

نظرا لما تتصف به مهنة المراجعة من اطلاع على الأسرار المالية للكيانات الاقتصادية وخاصة منها السيادية رأى المشرع الجزائري أن يضبط شروط الممارسة في النقاط التالية:

- أن يكون الممارس لمهنة المراجعة جزائري الجنسية
- أن يكون متحصل على أحد الشهادات العلمية والمهنية السابق ذكرها
- أن يتمتع ممارس مهنة المراجعة بجميع الحقوق المدنية والسياسية
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين اذا كان خبيرا محاسبا وأن يكون مسجلا بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إذا كان محافظا للحسابات

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أمام المجلس القضائي المختص اقليميا لمكان تواجب مكتب الممارس للمراجعة.

❖ **تحديث الممارسات المهنية:**

حاول القانون الجديد لمهنة المراجعة إعطاء نفس جديد من خلال تحديث مهنة المراجعة ومسايرتها للتطور الاقتصادي الذي عرفته هذه الفترة، لذلك كان من الضروري مسايرة هذا التطور بالأدوات المرافقة له ومن بين أهم هذه الأدوات هي المراجعة التي حاول المشرع الجزائري إعطاءها دفعا من خلال التوجيهات التي جاء بها التشريع من جهة والتنظيمات التي تلته حيث تمثلت هذه التحديثات في ما يليك.

❖ **تحديد التقارير الالزامية:**

حتى يكون المراجع ملتزما بما يمليه عليه الواجب، حدد المشرع الجزائري أنواع التقارير التي يجب أن يصدرها المراجع خلال مهمته وخاصة المراجعة المفروضة قانونا(L'Audit légal) وهذه التقارير تحمل كل ما من شأنه أن يقوم به المراجع إذ أنه إذا التزم بمحتوى هذه التقارير يكون قد قام بما يجب في مهنة المراجعة حسب ما هو معمول به في مهنة المراجعة عبر بعض دول العالم كفرنسا وتونس والمغرب بل إن السلطة التنفيذية ممثلة في وزير المالية أعطت توجيهات في كيفية إصدار هذه التقارير من خلال القرار رقم **30** الصادر بتاريخ **24 /2013/06**.

اصدار المعايير:

عرفت مهنة المراجعة في الجزائر شبه تطور من حيث التوجيهات الصادرة من الجهات القائمة على التنظيم في هذا المجال وعلى رأسها وزارة المالية وتمثلت في إصدار مقررات تحمل معايير جزائرية للتدقيق، هذه المقررات صدرت تباعا على النحو التالي:

الإصدار الاول في 2016/02/04 كأول مرحلة ظهرت فيها معايير جزائرية للتدقيق للوجود بحيث تم اصدار المعايير التالية :

الجدول رقم (3-2)

الاصدار الأول من المعايير الجزائرية للتدقيق

رقم المعيار الجزائري للتدقيق	إسم المعيار	تاريخ الاصدار
210	اتفاق حول احكام مهام التدقيق	2016/02/04
505	التصريحات الكتابية	2016/02/04
560	احداث تقع بعد اقفال الحسابات والاحداث اللاحقة	2016/02/04
580	التصريحات الكتابية	2016/02/04

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على المقرر رقم** 002 **المؤرخ في**2016/02/16

وكمرحلة ثانية بتاريخ 2016/10/11 تم إصدار المعايير التالية:

الجدول رقم (3-3)

الاصدار الثاني من المعايير الجزائرية للتدقيق

رقم المعيار الجزائري للتدقيق	إسم المعيار	تاريخ الاصدار
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	2016/10/11
500	العناصر المقنعة	2016/10/11
510	مهام التدقيق الأولية – الارصدة الافتتاحية	2016/10/11
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	2016/10/11

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على المقرر رقم** 150 **المؤرخ في**2016/10/11

ثم تلتها المرحلة الثالثة بتاريخ 2017/03/15 بإصدار المعايير التالية :

الجدول رقم (3-4)

الاصدار الثالث من المعايير الجزائرية للتدقيق

رقم المعيار الجزائري للتدقيق	إسم المعيار	تاريخ الاصدار
520	الاجراءات التحليلية	2017/03/15
570	استمرارية الاستغلال	2017/03/15
610	استخدام اعمال المدققين الداخليين	2017/03/15
620	استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق.	2017/03/15

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على المقرر رقم** 23 **المؤرخ في**2017/03/15

وبتاريخ 2018/09/24تم اصدار كمرحلة رابعة المعايير التالية:

الجدول رقم (3-5)

الاصدار الرابع من المعايير الجزائرية للتدقيق

رقم المعيار الجزائري للتدقيق	إسم المعيار	تاريخ الاصدار
230	وثائق التدقيق	2018/09/24
501	العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة	2018/09/24
530	السبر في التدقيق	2018/09/24
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.	2018/09/24

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على المقرر رقم** 77 **المؤرخ في**2018/09/24

ومازالت المعايير الجزائرية محل اصدار مستقبلي من الجهات القائمة على هذا الشأن.

❖ **الضبط القانوني للمخالفات:**

نظرا لما عرفته مهنة المراجعة من تحديث في مجال التشريع والتنظيم اللذين كانا لهما الدور الجوهري في ضبط مهنة المراجعة من حيث التصرفات التي تصدر عن شخص المراجع وخاصة التجاوزات التي قد يرتكبها، وهذا الضبط كان بمثابة توجيه قانوني من جهة ومن جهة أخرى تحذير المراجع من الوقوع في هذه التصرفات لذلك كان للتشريع والتنظيم في هذا الشأن دور كبير تمثل في ما يلي:

❖ **تحديد المخالفات:**

من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ذكر المشرع المخالفات التي قد يقوم بها المهني في مجال عمله ويعاقب عليها القانون من خلال التحذيرات المنصوص عليها في كل تصرف من خلال باب مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالمواد من 59 إلى 63 إضافة إلى حالات التنافي التي قد يقع فيها المهني والمنصوص عليها من المواد 64 إلى المادة72 و أضاف في المادة 74 من القانون 10-01 المذكور أعلاه مخالفة ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية.

❖ **تحديد عقوبات المخالفات:**

حدد المشرع الجزائري نوعية العقوبة التي يتعرض لها المخالف لنصوص القانون من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ونوعية العقوبة حيث قسمها إلى:

- **عقوبات تأديبية:**

حيث تتمثل هذه العقوبات في:

أ- الانذار

ب- التوبيخ

ت- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة(06) أشهر

ث- الشطب من الجدول

- **عقوبات مدنية:**

تكون العقوبة المدنية في شكل تعويض عن جسامة الخطأ المرتكب دون الإخلال بالعقوبات التأديبية والجزائية وهذا أمر متروك للاتفاق بين المهني والشخص المتضرر أو للقضاء إذا لم يتوصل الطرفان إلى اتفاق.

- **عقوبات جزائية:**

فصل المشرع الجزائري في القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعض العقوبات الجزائية مثل ما هو الشأن في نص المادة 73 وترك الباقي لقانون مكافحة الفساد والوقاية منه والعقوبات حسب جسامة الفعل المرتكب.

- **علاقة التنظيم بمعايير كتابة تقارير محافظ الحسابات:**

نظرا لان مهمة المراجعة في الجزائر وخاصة المراجعة المفروضة قانونا (L'Audit légal) تعنى باهتمام في بيئة الأعمال الجزائرية وهذا يعكس اهتمام الهيئات القائمة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وخاصة المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية، هذا الأخير اتبع القانون10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالقرار رقم 30 الصادر عن وزير المالية بتاريخ **24 /2013/06** المتضمن معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات التي تضمنتها المادة **25**

من القانون **10-01** سالف الذكر وهذه المعايير تعتبر جزء من تنظيم وضبط مهنة محافظ الحسابات حتى يتمكن هذا الأخير القيام بمهامه دون إفراط أو تفريط في المعلومات الواجبة التصريح بها ضمن التقارير التي يصدرها حتى تكون هذه التقارير ذات قيمة إعلامية جيدة لمستخدميها.

الفرع الثالث: التغييرات التي طرأت على أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر:

بعد الإصلاح الذي عرفته مهنة المراجعة بالقانون **10-01** المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما تبعه من تنظيمات في المجال، تم تحديد الأخلاقيات الواجبة التقيد بها من طرف المراجع في بيئة الأعمال الجزائرية وحددت عقوبات مخالفتها والتي يمكن أن نوضحها في ما يلي:

1- أخلاقيات مهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية ضمن التشريع والتنظيم الخاص بالمهنة:

تعتبر أخلاقيات أي مهنة في العالم بمثابة العمود الفقري الذي يحدد شكل العلاقة، وطريقة التعامل مع الغير بما يحفظ الاحترام للطرفين، ومهنة المراجعة كغيرها من المهن تتصف بخصائص تلزم القائم بها التحلي بأخلاقيات تضمن مصداقية عمله من حيث الاستقلالية والحياد والنزاهة، هذه الصفات في شخص المراجع ذات صبغة عالمية، والجزائر كدولة حاولت من خلال القانون 10-01 سالف الذكر المحافظة على الالتزام بهذه الأخلاقيات وذلك بإدراجها ضمن التشريع الخاص بمهنة المراجعة مع ما تبعه من تنظيمات.

وهذا يثبت جدية الجهات القائمة على تنظيم مهنة المراجعة في ما يتعلق بتصرفات المراجع لذلك نص المشرع الجزائري في الفصل المتعلق حالات التنافي والموانع خاصة في المواد من 64 إلى 74 من القانون 10-01 على أن المراجع ممنوع من بعض التصرفات والمعاملات تنزيها له من الوقوع فيما يخالف القانون ومنها مخالفة أخلاقيات مهنة المراجعة، كما أردف المنظم الجزائري لمهنة المراجعة القانون 10-01 بتنظيمات يضبط فيها أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب من جهة ومحافظ الحسابات من جهة أخرى وهذا يعتبر دليلا على جدية المشرع والمنظم الجزائريين حول ما يتعلق بأخلاقيات المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية ومحاكاتها بمثيلاتها في دول العالم.

2- مدى الزامية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية:

كما سبق وأن أشرت أن المشرع والمنظم الجزائريين حاولا فرض أخلاقيات مهنة المراجعة عن طريق التشريع والتنظيم لإسباغ صفة الإلزامية عليها وعدم الاستهزاء بها، لأن مخالفة أي قاعدة أخلاقية منصوص عليها قانونا معناه مخالفة القانون وهذا يرتب جزاء على المخالف من الناحية التأديبية أو حتى الجزائية

إن كان الخطأ المرتكب جسيما، وبالرغم من أن كلمة أخلاقيات مؤسسة على تصرفات يتحلى بها المراجع دون أي إلزام قانوني، لكن التشريع والتنظيم هما بمثابة الرادع للتجاوزات التي قد تصدر عن بعض المهنيين في مجال المراجعة.

المطلب الثالث: نتائج الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية:

ان المراجعة كغيرها من الأعمال تبدأ بأعمال وتنتهي بنتائج، هذه النتائج مصدر معلومات وثيق لبعض الجهات التي تستعمل عمل المراجع كخطة طريق حيث يبدأ عملها من حيث ينتهي المراجع ويمكن أن نلخص أهم ما تقدمه المراجعة في ما يلي:

الفرع الاول: أهمية مخرجات المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

للمراجعة نتائج تسمى مخرجات المراجعة ونظرا لخصوصية بيئة الأعمال الجزائرية فإن أهم مخرجات المراجعة فيها ما يلي:

1- دور المراجع في كشف الفساد في بيئة الأعمال الجزائرية:

إن الهدف الطبيعي للمراجعة أساسا في بيئة الأعمال الجزائرية هو تصحيح الأخطاء الصادرة عن إدارة الكيان، والتصديق على صحة الكشوف المالية، وبناء رأي حول الوضعية المالية للكيان موضوع المراجعة، وفي خضم هذه الأعمال قد يكتشف المراجع تصرفات مالية صادرة من إدارة الكيان غير مقبولة قانونا ومخالفة للتنظيم، بشكل يخدم مصالح القائمين على الإدارة من جهة ومصالح أشخاص أخرى متواطئة مع الإضرار بمصالح الكيان وهذه التصرفات قد جرمها المشرع الجزائري واعتبرها فسادا في القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته وحدد إجراءات وكيفية متابعة الفاسدين، ويعتبر المراجع في بيئة الأعمال الجزائرية مسؤولا عن اكتشاف الفساد في حدود الإمكانات الموجودة والمتاحة تحت تصرفه.

2- المراجعة مصدر الادارة الرشيدة في بيئة الأعمال الجزائرية:

مثل ما هو الشأن في كل اقتصاديات العالم تعتبر نتائج المراجعة بمثابة تقديم وشرح وتحليل لوضعية الكيان بإيجابياتها وسلبياتها، حتى تكون واضحة ومفهومة وخاصة للمسؤولين على مصالح الكيان من مساهمين ومسيرين على حد السواء، في اتخاذ القرارات المستقبلية بشأن استمرارية نشاط الكيان وتحقيقه للأرباح، من هنا يأتي دور المراجعة كأداة تسييرية تساهم في مساعدة أصحاب القرار في الكيان لتحقيق الأهداف المرجوة من تأسيس نشاطه.

3- الدور الاعلامي لتقارير المراجعة أمام الأطراف ذوي العلاقة في بيئة الأعمال الجزائرية:

إن أعمال المراجع في بيئة الأعمال الجزائرية وطبقا للقانون والتنظيم الجزائريين تتوج بتقارير مراجعة محددة وتحمل معلومات حول:

- صحة وانتظامية الحسابات وتطابقها في الكشوف المالية ومدى مصداقيتها في إعطاء صورة واضحة وكافية للنشاط المالي للكيان.
- الوضعية المالية للكيان و ممتلكاته.
- الوجيهات التصحيحية لمواطن الخطأ في الكيان
- التقييم النسبي والتوجيهي لنظام الرقابة الداخلي المتبع داخل الكيان
- البيانات المالية الدقيقة لبعض كتل الميزانية و مبرراتها
- راي المراجع حول الاتفاقيات المبرمة بين الكيان وفروعه مع كيانات أخرى مرتبطة بمصالح مع مسيري الكيان.
- الاشارة الى خطر استمرار استغلال الكيان.

هذه المعلومات الموجه للأطراف المرتبطة بالكيان من ملاك مساهمين ومقرضين وإدارات عمومية تعطي الكفاية لاستخدامها في اتخاذ قرارات مستقبليه كل في ما يخصه.

4- الجهات المهتمة بالمحتوى الاعلامي لتقارير المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية:

إن تقارير المراجعة الصادرة عن مراجع الحسابات بما تحتويه من معلومات، كما تم ذكره في النقطة السابقة، مصدر معلومات مهم لجهات ذات صلة بموضوع محتوى التقارير، هذه الجهات منها ما هو خارجي عن الكيان موضوع المراجعة، كالإدارات العمومية ذات الصلة كإدارة الضرائب والجهات القضائية في حالات النزاع إضافة إلى البنوك ومؤسسات التأمين، بحيث تستخدم محتوى التقارير في معرفة المركز المالي الصحيح للكيان والأخطار التي قد يتعرض لها مستقبلا من الناحية المالية وهذه المعلومات مفيدة لهذه الجهات فاتخاذ قرارات بشأن الكيان كمنح القروض من طرف البنوك ومراعاة الوضعية الحرجة من طرف الضرائب في التحصيل وتسهيل الفصل في النزاعات أمام الجهات القضائية أو تحديد أقساط التأمين من طرف مؤسسات التأمين.

ومنها ما هو داخلي يخص الملاك المساهمين والمسيرين داخل الكيان، وتكون هذه التقارير بمثابة النور الذي يهتدي به أصحاب ملكية رأس المال للقرارات التي تخدم مستقبل الكيان ومنه مصالحهم، وتعتبر كذلك الموجه السليم للمسيرين وخطة طريق تسهل عليهم طريقة التسيير وفق نظام الرقابة الداخلي المقترح من المراجع والمصادق عليه من هيئة المساهمين.

الفرع الثاني: دور المراجعة في تحقيق أهداف بيئة الاعمال الجزائرية:

بعد ظهور نظرية الوكالة في التسيير، تقتضي الحوكمة الحديثة إلى استخدام وسائل مراقبة تساعد الملاك المساهمين على الاطلاع وفهم ما يجري داخل الكيانات المملوكة لهم ومن ثم توجيه الإدارة في أداء مهامها ومن بين هذه الأدوات المراجعة، حيث تتعدد أدوارها في ما يلي:

1- اهداف المراجعة الواجبة التحقيق في بيئة الأعمال الجزائرية:

تهدف المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية إلى تحقيق تطهير المحاسبة التي أسست إلى تكوين الكشوف المالية مع إبداء الرأي حولها في ما يتعلق بمصداقيتها، إضافة إلى تحقيق المستوى الأمثل في التسيير من طرف الجهاز الإداري للكيان و تفادي الأخطاء، وإعطائه خارطة طريق حول مستقبل الكيان، كما تعتبر المراجعة وسيلة توضيحية تعطي صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية، لكل ما تم انجازه ماليا من طرف الإدارة خلال عملية التسيير.

2- تدرج الحاجة للمراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

تعتبر المراجعة وسيلة في يد الملاك المساهمين والجهاز الإداري للكيان، تستخدم تدريجيا حسب الحاجة اليها، وخاصة إذا تعلق الأمر بأمور مبهمة ضمن أرصدة الحسابات المكونة للكشوف المالية، أو لحالة استثنائية تهدد توقف استغلال الكيان، هنا تعتبر الحاجة للمراجعة بمثابة تشخيص للأخطار والعيوب المالية ومنها يمكن اقتراح الحلول وتفادي الخطر، دون تدابير أخرى قد تكون تكلفتها أكبر من نتيجتها، وهذا يجعل المراجعة بيدقا مهما في يد أصحاب الحاجة إليها تحركه متى كانت في حاجة إليها.

الفرع الثالث: درجة استجابة مهنة المراجعة في الجزائر لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية:

تستجيب مهنة المراجعة في أغلب الأحوال إلى متطلبات البيئة التي تمارس فيها بناء على معايير تتوافق مع تلك البيئة، ونظرا لخصوصية بيئة الأعمال الجزائرية فإن مهنة المراجعة تستجيب من خلال:

1- الكفاية الاعلامية لتقارير المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية:

نظرا لمحتوى تقارير المراجعة المنصوص عليها في القانون **10-01** المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، و القرار رقم 30 الصادر عن وزير المالية بتاريخ **24 /2013/06** المتضمن معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات والتي جاءت في مضمونها مبنية على حاجة البيئة الجزائرية للأعمال مما يجعل هذه التقارير كافية لتأدية دورها الإعلامي لصالح مستخدميها وأصحاب المصالح ضمن بيئة الأعمال الجزائرية وهذا الدور الذي تؤديه تقارير المراجعة يساهم من بعيد او من قريب في تحقيق أهداف الكيان كوحدة اقتصادية ضمن بيئة أعمال تحكمها خصائص معينة.

2- توصيات المراجع في بيئة الأعمال الجزائرية:

إن أهم ما يلخص عمل المراجع ضمن تقاريره التي تعبر عن رأيه تجاه الكيان موضوع المراجعة، هي التوصيات التي يقدمها لملاك الكيان، هذه التوصيات عبارة عن توجيهات تتضمن تفادي الأخطاء التي قد يقع فيها الكيان ويكون لها عواقب وخيمة على مستقبله كوحدة اقتصادية، كذلك يمكن أن تكون التوصيات بمثابة نصائح تهدف إلى تصحيح الأخطاء، المتمثلة في القرارات الصادرة عن هيئة المساهمين بشأن توجيه الاستثمار داخل الكيان، كما يمكن أن تكون التوصيات جزءا من أراء المراجع المعبر عنها في تقاريره وتخص مخاطر الهيئة المكلفة بالإدارة خاصة إذا تعلق الأمر بشبهة فساد، ويمكن كذلك ان تكون التوصيات للجمعية العامة للمساهمين حول إمكانية متابعة الإدارة التي ثبت بالدليل تورطها بفساد، أمام الجهات القضائية المختصة.

المبحث الثالث :اختبار نتائج الفرضيات

المطلب الأول : نتائج اختبار المقابلة :

بالنسبة للفرضية المحورية الأولى وهي" للممارسة العملية خصائص في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق " والتي تم تفكيكها للفرضيات الفرعية التالية:

أ- بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية المحورية الأولى: والمتمثلة في" بروز خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق. ؛

فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

- **الجانب النظري:**

تم اثبات بروز خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق من خلال المطلب الاول من المبحث الثالث والذي تعرض بالدراسة للكفاءة الشخصية للمراجع في بيئة الاعمال الجزائرية متناولا:

1- الكفاءة العلمية

2- الكفاءة المهنية

- **الجانب التطبيقي :**

من خلال الأجوبة المحصل عليها أبدت الفئة المستجوبة اتفاقها في وجود خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية والتي كانت كما يلى :

بالرغم من أن الكفاءة العلمية والمهنية للمراجع تعتبر أساس الممارسة المهنية لمهنة المراجعة الا أن نتائج المقابلات التي تمت أظهرت ما يلي:

- محدودية التأهيل العلمي في مجال المراجعة لممارسي المراجعة؛
- عدم خضوع المراجعين الممارسين لبرنامج تكوين متواصل في مجال المراجعة.

ب) بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية المحورية الأولى: والمتمثلة في " بروز خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق .

فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

- **الجانب النظري:**

تم اثبات بروز خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق .

من خلال المطلب الثاني من المبحث الثالث والذي تعرض بالدراسة لأدلة الاثبات في بيئة الاعمال الجزائرية والتي تمثل الدليل الملموس لإبداء الرأي الفني لمراجع الحسابات حول الكشوف المالية للكيان بصفة حيادية ومستقلة باستخدام خبرته العلمية والمهنية حتى يتم تقديمها في حالة المساءلة متناولا:

- **انواع ادلة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية وكيف يتم ذلك عن طريق:**

الفحص الفعلي (المادي)، المصادقات (الاستفسار)،التوثيق، الملاحظة، الاستفسارات، نتائج اختبار الدقة الحسابية والاجراءات التحليلية وذلك بناء على قدرة الدليل في الأثبات المطلوب.

- **معايير تأسيس معلومات المراجعة وادلة الاثبات في بيئة الاعمال الجزائرية حسب الشروط التالية:**

تناسب الادلة مع الاثبات المطلوب و كفاية وملاءمة الأدلة مع واقع المراجعة التي تمت.

- **كيفية جمع وتقديم الأدلة حسب الاجراءات التالية:**

التخطيط في كيفية جمع الأدلة المتعلقة بالنشاط التي تمت مراجعته وتقدير أهمية مخاطر المراجعة المتوقعة من خلال دراسة الرقابة الداخلية و تقدير خطر المراجعة و موازنة العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة الاثبات حتى تكون الأدلة ذات جدوى.

- **الجانب التطبيقي:**

ثبت من خلال الأجوبة المحصل عليها من الفئة المستجوبة اتفاقها في بروز خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق .وفق ما يلي :

1- التخطيط والاشراف الملائمين في بيئة الأعمال الجزائرية تفتقد لقاعدة اساسية وهي وجود تقاليد مهنية عملية للمراجعة وهذا ما يجعل التخطيط لمهمة المراجعة يختلف من مراجع لأخر وفق رؤيته الشخصية لمهمة المراجعة.

2- رقابة الجودة والنوعية لأعمال المراجعين المساعدين من طرف أصحاب مكاتب المراجعة تعتمد على مدى المسؤولية التي تقع على عاتق صاحب المكتب في حالة وجود اختلالات في عمل المراجعة وهذا ما يجبره على رقابة أعمال مساعديه وليست التقاليد المهنية من يفرض ذلك.

3- أهمية الرقابة الداخلية في ممارسة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية لأنها مفتاح الدخول لأي مراجع في مهمة المراجعة لأي كيان هذا من جهة ومن جهة أخرى وجود الزام قانوني يفرض عليه تقييم نظام الرقابة الداخلي.

4- كفاية أدلة الإثبات لأن المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تعتمد أكثر على التصديق على الكشوف المالية وأثباتها لواقع نشاط الكيان وهذا لا يتأتى دون أدلة كافية لذلك.

ج)- بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية المحورية الأولى والمتمثلة في بروز أهداف لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق.

فقد تم اثبات بروز أهداف لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق ، في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

- **الجانب النظري:**

تم اثبات أهداف لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية من خلال المطلب الأول من المبحث الثاني والذي تعرض بالدراسة لأهداف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية والتي تمثلت في ضرورتها الإدارية التسييريه لمساعدة الادارة في تحقيق اهدافها إضافة ضرورتها كوسيلة تطهيرية من الأخطاء التي تشوب الوضعية المالية للكيان ناهيك عن دورها التوضيحي لمستخدمي تقارير المراجعة وعلى رأسها الملاك المساهمين.

- **الجانب التطبيقي:**

ثبت من خلال الأجوبة المحصل عليها من الفئة المستجوبة اتفاقها في بروز أهداف لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق، وفق ما يلي:

من خلال الأجوبة المحصل عليها أبدت الفئة المستجوبة اتفاقها في بروز أهداف ممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة اصدار معايير تدقيق حيث أكدت ما يلي :

1- التصديق على صحة الحسابات في الكشوف المالية والتصديق الكشوف المالية في اعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالي للكيانات وتحقيق رضى الجهات المستفيدة من محتوى تقارير المراجعة وهذا يؤكد على الدور التوضيحي للمراجعة الموجه لمستخدمي تقارير المراجعة.

2- اكتشاف أخطاء الادارة رغم أنه ليس الهدف الأساس للمراجعة لكنه مهم ويثبت الدور التطهيري للمراجعة.

3- المراجعة تحقيق للالتزامات القانونية وهذا الدور يغطي جميع أهداف المراجعة التي نص عليها القانون والتنظيم.

حسب النتائج الثلاث المتوصل اليها من اختبار الفرضيات السابقة أن ممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية تتسم بخصائص مختلفة عن غيرها في بيئات الأعمال الأخرى نتيجة اصدار معايير تدقيق.

بالنسبة للفرضية المحورية الثانية وهي" ظهور تغييرات طرأت على ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عبر التشريعات والتنظيمات التي أصدرت معايير تدقيق" والتي تم تفكيكها للفرضيات الفرعية التالية:

د- **بالنسبة للفرضية الفرعية الاولى من الفرضية المحورية الثانية والمتمثلة في** ظهور تغييرات جوهرية مست تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق. فقد تم اثبات ظهور تغييرات جوهرية مست تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق. ، في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

- **الجانب النظري:**

تم اثبات ظهور تغييرات جوهرية مست تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق، من خلال المطلب الثالث من المبحث الاول للفصل الاول والذي تعرض بالدراسة للفترة التي صدر بها القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي اسفرت عن:

1- خصائص تنظيمية لممارسة مهنة المراجعة كشروط الممارسة العامة لممارسة مهنة المراجعة كشرط الجنسية والتمتع بالحقوق المدنية والسياسية اضافة الى أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة شريطة الحصول على اعتماد ممارسة من الوزير المكلف بالمالية بعد اداء اليمين المنصوص.

2- تغييرات مست تسيير مهنة المراجعة والتي تمثلت في مركزية تسيير المهنة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزير المالية مراقبة النوعية

3- تفكيك الهيئات الممثلة للمهنة الى المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

4- اخضاع سوق ممارسة مهنة المراجعة لتقنين الصفقات العمومية

5- التوجيه المهني للمراجعين في محتوى التقارير وكيفية كتابتها.

- **الجانب التطبيقي:**

ثبت من خلال القانون و التنظيم والأجوبة المحصل عليها من الفئة المستجوبة اتفاقها ظهور تغييرات جوهرية مست تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق. وفق ما يلي:

من خلال الأجوبة المحصل عليها أبدت الفئة المستجوبة اتفاقها في ظهور تغييرات جوهرية مست تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق، حيث أكدت ما يلي :

الدور المهم للتشريعات والتنظيمات في تنظيم مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ،حيث عمل على محاكاة مهنة المراجعة في الجزائر لمهنة المراجعة في العالم من خلال تحديد المهام والمسؤوليات وتعضيد استقلالية مراجع الحسابات بالنصوص القانونية رغم وجود بعض السلبيات والتي تمثلت في القصور التشريعي والتنظيمي من خلال الآلية التشريعية والتنظيمية إضافة الى العيوب التقنية لتقارير المراجعة من حيث الشكل ومن حيث المضمون.

ذ- **بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية المحورية الثانية والمتمثلة في** ظهور تغييرات جوهرية مست مضمون تقارير المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق.:

فقد تم اثبات ظهور تغييرات جوهرية مست مضمون تقارير المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق، في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

- **الجانب النظري:**

تم اثبات ظهور تغييرات جوهرية مست مضمون تقارير المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق، من خلال المطلب الثالث من المبحث الثاني للفصل الاول والذي تعرض بالدراسة الحصرية للتقارير الالزامية التي يصدرها مراجع الحسابات في المراجعة الالزامية ومعايير كتابتها والمراجعة التعاقدية.

- **الجانب التطبيقي:**

ثبت من خلال القانون و التنظيم والأجوبة المحصل عليها من الفئة المستجوبة اتفاقها في ظهور تغييرات جوهرية مست مضمون تقارير المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق، وفق ما يلي:

من خلال الأجوبة المحصل عليها أبدت الفئة المستجوبة اتفاقها في ظهور تغييرات جوهرية مست مضمون تقارير المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق، حيث أكدت ما يلي:

1- مساهمة التشريع والتنظيم الجزائريين في تطوير مهنة المراجعة ومحاكاتها للمهنة في العالم وذلك بالالتزام بمحتوى المعايير الدولية للمراجعة.

2- توجيه الممارسات المهنية للمراجعة عن طريق التنظيم كتحديد المهام وتحديد المؤهلات وضبط الشروط.

3- تحديث الممارسات المهنية والتي تمثلت في تحديد التقارير الالزامية مع اصدار معايير محلية للمراجعة اضافة الى معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات

4- الضبط القانوني للمخالفات والذي تمثل في تحديد المخالفات وتحديد عقوبات المخالفات

ر- **بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية المحورية الثانية والمتمثلة في** وجود تغييرات مست أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق.

فقد تم اثبات وجود تغييرات مست أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق ، في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

- **الجانب النظري:**

تم اثبات التغييرات التي مست أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق، من خلال الفرع الاول من المطلب الاول من المبحث الثالث للفصل الاول والذي تعرض بالدراسة الحصرية لأخلاقيات وآداب السلوك المهني لمراجع الحسابات في العالم بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة متناولا ما يلي:

تكريسا لكل مهنة على حدا مفصلة على النحو التالي:

1- استقلالية وحياد المراجع من الناحية المادية والمعنوية كالتبعية المهنية للمراجع سواء كانت الادارية او سلوكية ناتجة عن علاقات شخصية بين المراجع والادارة

2- الاستقامة و الموضوعية المتمثلة في السرية والسمعة والجذب الاشهاري المحظور على المراجع.

- **الجانب التطبيقي:**

ثبت من خلال القانون و التنظيم والأجوبة المحصل عليها من الفئة المستجوبة اتفاقها في وجود تغييرات مست أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق، وفق ما يلي:

من خلال الأجوبة المحصل عليها أبدت الفئة المستجوبة اتفاقها في وجود تغييرات مست أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق، حيث أكدت ما يلي:

– التأسيس التشريعي والتنظيمي لأخلاقيات مهنة المراجعة والتي كانت كالتالي:

التزاهة والموضوعية اضافة الى العناية المهنية المعقولة و السرية مع التحلي بالسلوك المهني السوي المتمثل في الاستقلالية و الحياد من الارتباط المالي و الذهني في الممارسة المهنية والاتصاف بالسمعة الطيبة.

وعليه فإن أي مخالفة للقانون والتنظيمات يعتبر تصرف شخصي مخالف لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية.

حسب النتائج الثلاث الاخيرة، المتوصل اليها من اختبار الفرضيات السابقة، أن هناك تغييرات طرأت على ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، عبر تحديث التشريعات والتنظيمات باعتبارها الوسيلة الخاصة لإلزام ممتهني المراجعة بتطبيق محتوى التشريع والتنظيم للوصول الى ممارسة مهنية ناجحة في مجال المراجعة عبر معايير التدقيق.

بالنسبة للفرضية المحورية الثالثة وهي" ظهور تأثير على نتائج لممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق " والتي تم تفكيكها للفرضيات الفرعية التالية:

ز- **بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية المحورية الثالثة والمتمثلة في** ظهور مخرجات هامة نتيجة ممارسة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق.

فقد تم اثبات ظهور مخرجات هامة نتيجة ممارسة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق ، في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

- **الجانب النظري:**

تم اثبات ظهور مخرجات هامة نتيجة ممارسة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق من خلال الفرع الاول من المطلب الثالث من المبحث الثالث للفصل الاول والذي تعرض بالدراسة الحصرية لمخرجات المراجعة متناولا ما يلي:

1- اكتشاف غش الادارة ؛
2- اكتشاف غش العاملين؛
3- اكتشاف التصرفات غير القانونية؛

- **الجانب التطبيقي:**

ثبت من خلال الأجوبة المحصل عليها من الفئة المستجوبة اتفاقها في ظهور مخرجات هامة نتيجة ممارسة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق وفق ما يلي:

أبدت الفئة المستجوبة اتفاقها في ظهور مخرجات هامة نتيجة ممارسة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق حيث أكدت ما يلي:

1- الدور الذي يقوم به المراجع في كشف الفساد؛

2- المراجعة مصدر للإدارة الرشيدة؛

3- المعلومات المهمة التي تقدمها تقارير المراجعة للأطراف ذوي العلاقة والجهات المهتمة بالمحتوى الاعلامي لتقارير المراجعة.

س-**بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية المحورية الثالثة والمتمثلة في** بروز دور الممارسات العملية لمهنة المراجعة في تحقيق أهدافها في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق.

فقد تم اثبات بروز دور الممارسات العملية لمهنة المراجعة في تحقيق أهدافها في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق، في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

- **الجانب النظري:**

تم اثبات بروز دور الممارسات العملية لمهنة المراجعة في تحقيق أهدافها في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق، من خلال الفرع الثاني من المطلب الثالث من المبحث الثالث للفصل الاول والذي تعرض بالدراسة الحصرية **دور** الممارسات العملية لمهنة المراجعة في تحقيق أهداف في بيئة الأعمال الجزائرية متناولا ما يلي:

1- تحقيق الأهداف المتمثلة في الوجود الفعلي للعمليات المسجلة واكتمالها بدقة

2- التبويب السليم في الوقت المناسب والحقيقي؛

3- الترحيل بشكل مقبول محاسبيا وفق تلخيص يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة

- **الجانب التطبيقي:**

ثبت من خلال الأجوبة المحصل عليها من الفئة المستجوبة اتفاقها في بروز دور الممارسات العملية لمهنة المراجعة في تحقيق أهدافها في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق. وفق ما يلي:

أبدت الفئة المستجوبة اتفاقها في تحقيق الأهداف المتوخاة من المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية حيث أكدت ما يلي:

أهداف المراجعة واجبة التحقيق في بيئة الأعمال الجزائرية والمتمثلة في:

1- تطهير المحاسبة ابداء الرأي حولها في ما يتعلق بمصداقيتها؛

2- تحقيق التسيير الأمثل من طرف الجهاز الاداري وتفادي الأخطاء؛

3- اعتبار المراجعة وسيلة توضيحية لمستخدمي الكشوف المالية؛

4- تلبية رغبات أصحاب المصالح عند الحاجة.

ش-**بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية المحورية الثالثة والمتمثلة في** ظهور تأثير على نتائج لممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق.

تم اثبات استجابة المراجعة لمتطلبات بيئة الأعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق ، في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

- **الجانب النظري:**

ثبت استجابة المراجعة لمتطلبات بيئة الأعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق ، من خلال الفرع الثالث من المطلب الثالث من المبحث الثالث للفصل الاول والذي تعرض بالدراسة الحصرية لدور المراجعة في الاستجابة لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية متناولا ما يلي:

حاجة بيئة الاعمال الجزائرية الى تقارير و توصيات من المراجع تهدف الى ؛

1- اشباع حاجة الملاك المساهمين بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المصيرية بشأن استثماراتهم؛

2- توجيه ادارة الكيان من خلال المعلومات المتضمنة في تقارير المراجعة والتوصيات سواء الاحترازية او التوجيهية؛

3- الاجراءات الاستثنائية في حالات اكتشاف اختلالات مالية مقصودة.

- **الجانب التطبيقي:**

ثبت من خلال الأجوبة المحصل عليها من الفئة المستجوبة اتفاقها في استجابة المراجعة لمتطلبات بيئة الأعمال الجزائرية نتيجة إصدار معايير تدقيق وفق ما يلي:

أبدت الفئة المستجوبة اتفاقها في استجابة المراجعة لمتطلبات بيئة الأعمال الجزائرية حيث أكدت أن هناك:

1- كفاية إعلامية لتقارير المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تشبع حاجة مستخدميها وأصحاب المصالح؛

2- اهتمام خاص بتوصيات المراجع في بيئة الأعمال الجزائرية.

حسب النتائج الثلاث الاخيرة، المتوصل اليها من اختبار الفرضيات السابقة، أن هناك هناك نتائج واضحة من خلال ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر ، عبر وجود مخرجات هامة من خلال ممارسة مهنة المراجعة ودورها في تحقيق أهداف بيئة الاعمال الجزائرية و مدى استجابة هذه الأخيرة لمتطلبات هذه البيئة.

المطلب الثاني : نتائج اختبار الاستبيان

من خلال الاستبيان الذي تم مع فئة من محافظي الحسابات لناحية الجنوب الشرقي وبعد الحصول على الإجابات المبنية على الفرضيات المشتقة من الإشكالية العامة للبحث من خلال رأي فئة محافظي الحسابات ، تم مناقشة النتائج بناء على تحليل الإجابات باستخدام برنامج SPSSواستنباط النتائج وفـــــــق ما يقتضيه البحث والحصول على تأكيد ما تم الحصول عليه من نتائج المقابلات أو نفيها فكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (3-6)

المستوى التعليمي للفئة المجيبة على الاستبيان

الشهادات العلمية	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	10	30.3
ماستر	7	21.2
ماجستير	12	36.4
دكتوراه	4	12.1
المجموع	33	100.0

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج التحليل الاحصائي** spss

طبقا للجدول رقم (3-1) أعلاه ينقسم المستوى التعليمي لفئة محافظي الحسابات المجيبة على الاستبيان إلى : ليسانس؛ ماستر؛ ماجستير و دكتوراه حيث كانت أكبر فئة هي فئة الحاصلين على الماجستير

بنسبة 36.4% حيث يعزى ذلك إلى أن اغلب الحاصلين على اعتماد محافظ حسابات واصلوا دراستهم ضمن نظام التكوين الكلاسيكي و لم يتموا مرحلة الدكتوراه بسبب الانشغال المهني، وهو نفس السبب الذي يفسر أن اقل فئة هي فئة الحاصلين على الدكتوراه بنسبة 12.1%.

الجدول رقم (3-7)

الخبرة المهنية للفئة المجيبة على الاستبيان

مدة الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 05 سنوات	4	12.1
من05 الى10 سنوات	5	15.2
اكثر من 10 سنوات	24	72.7
المجموع	33	100.0

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج التحليل الاحصائي** spss

طبقا للجدول رقم (3-2) أعلاه ينقسم مستوى الخبرة المهنية لفئة محافظي الحسابات المجيبة على الاستبيان الى ثلاث فئات وهي :

الفئة الاولى: اقل من 05 سنوات

الفئة الثانية: من05 الى10 سنوات

الفئة الثالثة: اكثر من 10 سنوات

استند التقسيم إلى اعتبار أن الخبرة الحقيقية الكافية تبدأ من 05 سنوات وأكثر وتبلغ ذروتها من بداية السنة العاشرة، لذلك كانت أكبر فئة من محافظي الحسابات المجيبة على الاستبيان هي فئة محافظي الحسابات الممارسة لأكثر من 10سنوات بنسبة 72.7 % وأقل فئة هي فئة أقل من 05 سنوات وهذا راجع لسبب أن أغلب الاعتمادات منحت في ظل القانون 08-91 السابق والذي انتهى العمل به مع بداية تطبيق القانون 10-01 الصادر سنة 2010، أما الاعتمادات التي منحت منذ تطبيق القانون 10-01 كانت ضمن تصفية الملفات العالقة قبل صدوره ، وهذا ما يفسر كذلك أن أقل فئة من محافظي الحسابات المجيبة على الاستبيان هي فئة محافظي الحسابات الممارسة لاقل من 05 سنوات بنسبة تقدر بـــ12.1% لنفس الأسباب التي ذكرت سابقا.

الجدول رقم (3-8)

الفئة المجيبة على الاستبيان الذين راجعو مؤسسات قطاع عام

الاجابة	التكرار	النسبة المئوية
نعم	25	75.8
لا	08	24.2
المجموع	33	100.0

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج التحليل الاحصائي** spss

يتبين لنا من خلال الجدول رقم (3-3) أعلاه أن الفئة المجيبة على الاستبيان والتي مارست المراجعة على مؤسسات قطاع عام قدرت بـــ 25 محافظ حسابات أي بنسبة 75.8% وهذا راجع لسبب أن مؤسسات القطاع العام ملتزمة باحترام أجراء المراجعة المفروضة قانونا (L'Audit l'égal) طبقا للقانون التجاري من ناحية ومن ناحية أخرى مردودها المالي أكثر من القطاع الخاص، وهذا بعد خضوعها لتطبيـــق المرسوم الرئاسي 247-15 المتضمن الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، بينما نجد فئة قليلة جدا تقدر بـــ08 أشخاص أي بنسبة 24.2 % من الفئة المجيبة على الاستبيان لم تمارس المراجعة على مؤسسات القطاع العام وهذا راجع للأسباب التالية:

- فئة حديثة الاعتماد لم توكل لها مهام المراجعة في مؤسسات قطاع عام بسبب معيار قلة الخبرة
- هناك فئة ترفض الاشتراك في مناقصات مؤسسات القطاع العام بسبب كثرة المسؤولية التي قد تترتب على عاتق المراجع في حالة الاهمال غير المقصود.
- هناك فئة معينة من محافظي الحسابات تسيطر على ممارسة المراجعة المفروضة قانونا(L'Audit l'égal) بسبب خبرتها في الدخول للمناقصات المتعلقة بهذا الموضوع.

الجدول رقم (3-9)

فئة المستجوبين الذين راجعو مؤسسات قطاع خاص

الاجابة	**التكرار**	**النسبة المئوية**
نعم	32	97
لا	01	03
المجموع	33	100.0

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج التحليل الاحصائي** spss

ثبت لنا من خلال الجدول رقم (3-4) أعلاه أن الفئة المجيبة على الاستبيان والتي مارست المراجعة على مؤسسات قطاع خاص قدرت بـــ 32 محافظ حسابات أي بنسبة 97% وهذا راجع لأن مؤسسات القطاع الخاص لا تخضع في اختيارها لمحافظ الحسابات إلى مرسوم الصفقات العمومية أي تتم بالتراضي.

ومن جهة أخرى التزامها باحترام أجراء المراجعة المفروضة قانونا(L'Audit l'égal) طبقا للقانون التجاري رغم مردودها المالي الأقل من القطاع العام، بينما نجد شخص واحد من الفئة المجيبة على الاستبيان لم يمارس المراجعة على مؤسسات القطاع الخاص وهذا قد يرجع لسبب قلة المردود المالي رغم الالتزام بالعمل المرتبط بالمسؤولية التي قد تترتب على عاتق المراجع في حالة الإهمال غير المقصود.

الجدول رقم (3-10)

فئة المستجوبين الذين راجعو مؤسسات قطاع مختلط

الاجابة	التكرار	النسبة المئوية
نعم	12	36.4
لا	21	63.6
المجموع	33	100.0

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج التحليل الاحصائي** spss

تبين لنا من خلال الجدول رقم (3-5) أعلاه أن الفئة المجيبة على الاستبيان والتي مارست المراجعة على مؤسسات قطاع مختلط أي شراكة بين القطاع العام والخاص قدرت بـــ 12 محافظ حسابات أي بنسبة 36.4% وهذا راجع لأن مؤسسات القطاع المختلط قليلة جدا في بيئة الأعمال الجزائرية، لذلك كانت الإجابة بلا بـــ21 محافظ من بين الـــ33 المجيبة على الاستبيان أي بنسبة 63.6% هذا من جهة ومن جهة أخرى خضوع هذا النوع من المؤسسات لتقنين الصفقات العامة مثلها مثل مؤسسات القطاع العام وهذا سبب أخر كاف لعدم ممارسة –اغلب المجيبين على الاستبيان– المراجعة في مؤسسات قطاع مختلط.

الفرع الأول: تحليل الفرضيات

الفرضية الاولى : لممارسة المراجعة خصائص في بيئة الاعمال الجزائرية

الجدول رقم (3-11).

جدول اجابات الاستبيان للمحور الاول

الاجابات	العدد	الادنى	الاقصى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المراجع مؤهل علميا ومهنيا لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر	33	1.00	3.00	2.3939	.788170
المراجع في الجزائر حر في ابداء رأيه بكل استقلالية	33	1.00	3.00	2.6364	.548760
المراجعة في الجزائر تخضع لتخطيط واشراف ملائمين	33	2.00	3.00	2.5455	.505650
تعتبر الرقابة الداخلية محل اهتمام لدى المراجعين في الجزائر	33	1.00	3.00	2.6667	.595120
جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره	33	2.00	3.00	2.8788	.331430
جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر بهدف خدمة المراجعة	33	1.00	3.00	2.7879	.484610
		1.83	3.00	2.6515	.323730

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج التحليل الاحصائي** spss

1= الإجابة بغير موافق 2= الإجابة بمحايد 3= الإجابة بموافق

من خلال التحليل الناتج عن معالجة المعلومات نجد أن الإجابة الأولى والمتمثلة في : المراجع مؤهل علميا ومهنيا لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر:

تباينت الآراء حول هذه الإجابة بين : موافق ؛غير موافق ومحايد، حيث سبب حياده بعدم كفاية التكوين رغم وجوده، إذ يشير الانحراف المعياري بنسبة 78,817 % إلى ارتفاع درجة هذا التباين وهذا يشير إلى اختلاف كبير في الرأي حول هذه النقطة بسبب الاختلاف في بناء الرأي بين الواقع الذي أثبت أن أغلب المراجعين غير مؤهلين علميا ومهنيا لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر بينما قانونيا يعتبر مؤهل مادام قد تحصل على الاعتماد بممارسة المهنة.

أما ما تعلق بتحليل النتيجة للإجابة الثانية بعد معالجة المعلومات والمتمثلة في: المراجع في الجزائر حر في إبداء رأيه بكل استقلالية.

فاغلب الآراء كانت بالموافقة بنسبة 65.625% مقابل31.25% من الآراء بعدم الموافقة و3.125%آراء بمحايد وهذا نتيجة التزام أغلب محافظي الحسابات بتطبيق القانون بحذافيره، مما يجعل عمل محافظ الحسابات بعيد عن كل محاباة في الرأي أما الفئة التي أجابت بعدم الموافقة وذلك نتيجة للواقع المعاش في مهنة المراجعة بسبب الضغوط المادية والمعنوية التي يتعرضون لها بمناسبة أداء مهامهم .

أما بالنسبة لنتيجة الإجابة الثالثة بعد معالجة المعلومات والمتمثلة في: المراجعة في الجزائر تخضع لتخطيط وإشراف ملائمين.

فهنا كانت آراء أغلبية محافظي الحسابات المجيبين على الاستبيان بالموافقة بنسبة 53.125% مقابل نسبة 46.875% بعدم الموافقة وهذا يرجع إلى أن الفئة التي عبرت عن رأيها بالموافقة هم أصحاب مكاتب تحظى بنشاط معتبر، وهذا ما يجعل أصحابها يخضعونها لتخطيط وإشراف ملائمين مخافة الوقوع في أخطاء قد تؤدي بهم إلى المسؤولية التقصيرية المولدة لعقوبات جزائية وتأديبية من ناحية وتعويضات مالية من ناحية أخرى، أما اغلب محافظي الحسابات من الفئة التي أجابت بعدم الموافقة لأن مكاتبهم صغيرة والقيام بالمراجعة فيها تكون بمباشرة شخصية لا تحتاج إلى تخطيط وإشراف ملائمين حسب نظرهم لأنها تكاليف إضافية على عاتق صاحب المكتب دون فعالية ترجى منها.

أما ما تعلق بتحليل النتيجة للإجابة الرابعة بعد معالجة المعلومات نجد أن هذه الإجابة والمتمثلة في: تعتبر الرقابة الداخلية محل اهتمام لدى المراجعين في الجزائر.

كانت اغلب الآراء بالموافقة وهذا بنسبة75% مقابل 21.875%من الآراء بعدم الموافقة و3.125%آراء بمحايد وهذا راجع إلى أن النسبة الكبيرة من محافظي الحسابات تدرك أهمية الرقابة الداخلية في اكتشاف مواطن الضعف والقوة داخل أي كيان، من خلال فهم نظام الرقابة الداخلية الخاص به ودراسته وتقييمه طبقا للقانون، أما الفئة المجيبة بعدم الموافقة قد تكون أجابت دون اطلاع كاف لمهام المراجعة أو لأنها تقوم بالمراجعة دون احترام القانون وبناء على توجيهات ضاغطة.

أما بالنسبة لنتيجة الإجابة الخامسة بعد معالجة المعلومات والمتمثلة في: جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره.

فهنا كانت آراء أغلبية محافظي الحسابات المجيبين على الاستبيان بالموافقة بنسبة87.5% مقابل نسبة 12.5% بعدم الموافقة وفي هذه الإجابة نجد شبه إجماع من محافظي الحسابات على أن جمع الأدلة الكافية لإثبات صحة التقارير، لأنها بمثابة الدليل الذي يعتد به أمام الجهات التي قد تستفسر عن نتائج المراجعة ومدى صحتها.

أما ما تعلق بتحليل النتيجة للإجابة السادسة والأخيرة للمحور الأول وبعد معالجة المعلومات نجد أن هذه الإجابة والمتمثلة في: جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر بهدف خدمة المراجعة.

حيث كانت اغلب الآراء بالموافقة وهذا بنسبة 81.25% مقابل 15.625%من الآراء بعدم الموافقة و3.125% آراء بمحايد وهذا أمر طبيعي بالنسبة للفئة التي أجابت بالموافقة على اعتبار ان جمع الأدلة الكافية يخدم المراجعة وخاصة إذا كانت الأدلة غير مصطنعة، أما الآراء بعدم الموافقة فهي ناتجة عن معرفة كافية لأصحاب الآراء بعدم صحة الأدلة كالفواتير المضخمة مثلا في دليل على صحة الحسابات، لكنها لا تعكس الواقع الحقيقي لنشاط الكيان، وهذا لا يخدم المراجعة، أما الرأي المحايد فكان بسبب عدم وضوح تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من البداية.

ومن خلال الآراء السابقة الخاصة بالفرضية الأولى حول وجود خصائص لممارسة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية،كتقاليد يعمل بها من خلال تطبيق القانون والتنظيم، إضافة إلى خبرة المهنيين من محافظي الحسابات، فقدتم إثباتها إحصائيا حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات المتوافقة 2.6515 بانحراف معياري 0.323730 أي أن الاستبيان أكد الفرضية بنسبة عالية جدا.[1]

الفرضية الثانية: وجود تغييرات طرأت على ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عبر التشريعات والتنظيمات.

[1] اجراء احصاء وصفي على العينة المستجوبة باستخدام برنامجSPSSنسخة 23

الجدول رقم (3-12)

جدول اجابات الاستبيان للمحور الثاني

الاجابات	العدد	الادنى	الاقصى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المراجعة في الجزائر طبقا للتشريع هي التصديق على تمثيل الكشوف المالية للوضع المالي	33	2.00	محايد	2.6970	.466690
المراجعة في الجزائر شكلية هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية	33	1.00	محايد	2.3636	.548760
التنظيم الجديد لمهنة المراجعة أسس لتطوير الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر	33	1.00	محايد	2.6667	.595120
استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في الجزائر	33	1.00	محايد	2.4242	.662870
وجود تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة	33	1.00	محايد	2.6061	.555620
وجود اهتمام تشريعي وتنظيمي بموضوع اخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر	33	1.00 1.00	محايد	2.6970	.529440
يتعرض المراجع طبقا للقانون الى عقوبات نتيجة تخليه عن أحد أخلاقيات المهنة	33	1.00	3.00	2.8485	.441670
		1.86		2.6147	.322390

المصدر: **من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج التحليل الاحصائي** spss

من خلال التحليل الناتج عن معالجة المعلومات نجد أن الإجابة الأولى من الفرضية المحورية الثانية والمتمثلة في : المراجعة في الجزائر طبقا للتشريع هي التصديق على تمثيل الكشوف المالية للوضع المالي:

حيث كانت اغلب الآراء بالموافقة وهذا بنسبة 71.875% مقابل 28.125 % من الآراء بعدم الموافقة وهذا أمر بديهي بالنسبة للفئة التي أجابت بالموافقة لأنها ترى أن تقرير محافظ الحسابات هو إشهاد على أن ما تم من عمليات مالية داخل الكيان تلخص في الكشوف المالية والتي تعتبر صورة لما تم في الكيان فعلا.

أما الآراء بعدم الموافقة فهي ترى أن مهام مراجع الحسابات أوسع من ذلك بل تتعداها إلى تفحص مصداقية الوثائق التي بنيت عليها العمليات المالية ومنها الكشوف المالية، تفاديا لبعض التجاوزات كتضخيم الفواتير مثلا.

أما معالجة المعلومات نجد ما تعلق بمعالجة الإجابة الثانية من الفرضية المحورية الثانية والمتمثلة في :

المراجعة في الجزائر شكلية هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية.

حيث كانت الآراء بعدم الموافقة وهذا بنسبة 56.25% مقابل 40.625 % من الآراء بالموافقة أما نسبة المجيبين بمحايد فكانت 3.125 % وهنا يمكن تفسير ذلك بمستوى التزام محافظي الحسابات بتقديم تقارير المراجعة للكيانات التي تطلبها وفق الحاجة لذلك لأن هناك كيانات لا يهم محتوى تقاريرها بقدر ما يهم أنها التزمت بتطبيق القانون وعادة يكون هذا الأمر في الكيانات الخاصة لأن ملاكها لا يحتاجون إلى معرفة حقائق نشاطهم من محافظ الحسابات بل يحتاجون منه التصديق على الكشوف المالية.

وهذا أكده الرأي المحايد كذلك، أما بالنسبة للفئة التي أجابت بعدم الموافقة لأنها ترى أن تقرير محافظ الحسابات هو إشهاد على أن ما تم من عمليات مالية داخل الكيان مسؤولية محافظ الحسابات وبالتالي فهي ترى أن التدقيق في العمليات مسؤولية قانونية أكثر منها شيء أخر.

أما فيما يتعلق بمعالجة المعلومات نجد ما تعلق بمعالجة الإجابة الثالثة من الفرضية المحورية الثانية والمتمثلة في : التنظيم الجديد لمهنة المراجعة أسس لتطوير الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر.

حيث كانت اغلب الآراء بالموافقة وهذا بنسبة 71.875% مقابل 21.875 % من الآراء بعدم الموافقة أما نسبة المجيبين بمحايد فكانت 6.25% وهنا يمكن تفسير هذا التباين في الرأي حيث اعتبرت الفئة المجيبة بالموافقة ذلك أن التنظيم الجديد سهل من مهام محافظ الحسابات حيث حدد القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، التقارير الواجبة الإصدار من طرفه وإلحاقها بقرار وزاري يعتمد معايير كتابة هذه التقارير تحت رقم 30بتاريخ 2013/06/24 ، بينما رأي الفئة المجيبة بعدم الموافقة فيستند في ذلك أن التنظيم الجديد قيد حرية محافظ الحسابات بتقارير حصرية وتحديد معايير كتابتها أما الفئة صاحبة الرأي المحايد فكان بسبب الوصاية المفروضة من الوزارة على مهنة المراجعة.

من خلال التحليل الناتج عن معالجة المعلومات نجد أن الإجابة الرابعة من الفرضية المحورية الثانية والمتمثلة في : استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في الجزائر

حيث كانت الآراء بالموافقة وهذا بنسبة 53.125% مقابل 37.5 % من الآراء بعدم الموافقة أما نسبة المجيبين بمحايد فكانت 9.375 % ويرجع ذلك إلى أن التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة قد استجاب إلى حد كبير لمتطلبات مهنة المراجعة في الجزائر في حين يرى أصحاب الرأي بعدم الموافقة بأن هناك متطلبات أخرى لم تؤخذ في الحسبان كالحماية القانونية لشخص محافظ الحسابات ناهيك عن بعض الأمور الأخرى أما المجيبين برأي محايد فذلك بسبب عدم إعطاء قيمة كافية للتكوين.

أما معالجة المعلومات نجد ما تعلق بمعالجة الإجابة الخامسة من الفرضية المحورية الثانية والمتمثلة في :

وجود تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة.

حيث كانت الآراء بعدم الموافقة وهذا بنسبة 62.5% مقابل 34.375 % من الآراء بالموافقة أما نسبة المجيبين بمحايد فكانت 3.125 % ويرجع رأي الموافقة على أن هناك تغييرات تمثلت في أنواع تقارير المراجعة والتوجيهات المتمثلة في معايير كتابة التقارير، وهذا أمر لم يكن في السابق إضافة إلى وجود معايير جزائرية للمراجعة.

بينما يرى أصحاب الرأي المخالف أن المهام هي نفسها لكن التغييرات شكلية وليس من حيث المضمون بحيث أن التقارير السابقة هي نفسها ولكن بشكل مختلف، وهذا يعني أن مهام المراجعة مؤسسة على تقاليد قديمة موروثة لم تعرف تغييرا جوهريا، بل أن التغيير الذي حدث هو وضع التقاليد المهنية الموروثة في قالب تشريعي وتنظيمي ملزم لا أكثر، أما الرأي المحايد لم يبرر رأيه لكن يمكن أن يستنتج أنه يرى وجود تغييرات من خلال ترسيم التقاليد السابقة لمهنة المراجعة وبذلك يرى الرأيين معا.

أما ما تعلق بتحليل النتيجة للإجابة السادسة من المحور الثاني وبعد معالجة المعلومات نجد أن هذه الإجابة والمتمثلة في: وجود اهتمام تشريعي وتنظيمي بموضوع أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر.

حيث كانت اغلب الآراء بالموافقة وهذا بنسبة 71.875% مقابل 25 % من الآراء بعدم الموافقة و3.125 % آراء بمحايد وهذا الأمر ثابت بالنسبة لمؤيدي رأي الموافقة من نصوص القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وخاصة في حالات التنافي أما الفئة التي ترى عكس ذلك فترى أن أخلاقيات مهنة المراجعة عبارة عن تقاليد سابقة لم يكن للتشريع والتنظيم دور اهتمامي وإنما قننها فقط أما الرأي المحايد فكان بسبب هم الإجابة.

أما ما تعلق بتحليل النتيجة للإجابة السابعة والأخيرة من المحور الثاني وبعد معالجة المعلومات نجد أن هذه الإجابة والمتمثلة في: يتعرض المراجع طبقا للقانون إلى عقوبات نتيجة تخليه عن أحد أخلاقيات المهنة.

حيث كانت اغلب الآراء بالموافقة وهذا بنسبة 87.5% مقابل 9.375 % من الآراء بعدم الموافقة و3.125 % آراء بمحايد وهذا أمر طبيعي بالنسبة للفئة الأولى التي أجابت بالموافقة على اعتبار ان العقوبات منصوص عليها قانونا وأن أي خرق لأخلاقيات المهنة سوف يعرض المخالف إلى عقوبات تناسب المخالفات المرتكبة، أما الفئة التي ترى عكس ذلك وهي قليلة جدا مقارنة بالفئة الأولى وترى أن بعض المخالفين لأخلاقيات المهنة لم يتعرضوا لعقوبات وقد يكون ذلك دون علم الجهات المسؤولة عن تطبيق العقوبات أو بتواطؤ من تلك الجهات وهذا أمر يعتبر شاذ عن القاعدة العامة وهي أن يتعرض المخالف لأخلاقيات المهنة لعقوبات أما الرأي المحايد فيرى أن عدم بلوغ أهداف المراجعة هو عدم احترام أخلاقيات المهنة أو يعتبر إهمال في اختيار مناهج المراجعة ومجال التدخل.

ومن خلال الآراء السابقة الخاصة بالفرضية الثانية حول وجود تغييرات طرأت على ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عبر التشريعات والتنظيمات، من خلال تطبيق القانون والتنظيم، فقد تم إثباتها إحصائيا

حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات المتوافقة 2.6147 بانحراف معياري 0.32239 أي أن الاستبيان أكد الفرضية بنسبة عالية جدا.[1]

الفرضية الثالثة : هناك نتائج لممارسات مهنة المراجعة في الجزائر.

الجدول رقم (3-13)

جدول اجابات الاستبيان للمحور الاول

الاجابات	العدد	الادنى	الاقصى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
هدف المراجعة في الجزائر هي كشف أخطاء الادارة	33	2.00	محايد	2.2424	.435190
اكتشاف الفساد والتقرير عنه في الجزائر من المخرجات العادية للمراجعة	33	2.00	محايد	2.4848	.507520
تقارير المراجعة السليمة صورة للواقع المالي للكيان	33	2.00	محايد	2.6364	.488500
هدف المراجعة في الجزائر تفادي الأخطاء وتطهير المحاسبة	33	1.00	محايد	2.5758	.613920
هدف المراجعة إعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية	33	1.00	محايد	2.8182	.527640
توصيات المراجع امر واجب في حالات الضرورة	33	1.00	محايد	2.5758	.560710
		1.83	3.00	2.5556	.268960

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج التحليل الاحصائي spss

من خلال التحليل الناتج عن معالجة المعلومات نجد أن الإجابة الأولى من المحور الثالث والمتمثلة في : هدف المراجعة في الجزائر هي كشف أخطاء الإدارة.

فاغلب الآراء كانت بعدم الموافقة بنسبة 75% مقابل21.875 % من الآراء بعدم الموافقة و3.125 %آراء بمحايد وهذا راجع إلى دور المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية والتي تهدف في الأساس إلى مرافقة الكيان للوصول به إلى تحقيق ما يصبوا إليه، أي أن ممارسة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية توجيهية أكثر منها ردعية، وهذا ما يفسر الإجابة بالرأي غير الموافق بنسبة قدرت 84.375% بينما الفريق الثاني الموافق على أن المراجعة هدفها كشف أخطاء الإدارة وهي قليلة نسبة للفئة الأولى لأنها تمثل الربع، وذلك بقصد التصحيح لا أكثر، أما الرأي المحايد فيرى أن اكتشاف أخطاء الإدارة يكون بالصدفة خلال أداء المهام.

أما ما تعلق بتحليل النتيجة للإجابة الثانية من المحور الثالث وبعد معالجة المعلومات نجد أن هذه الإجابة والمتمثلة في: اكتشاف الفساد والتقرير عنه في الجزائر من المخرجات العادية للمراجعة.

[1] اجراء احصاء وصفي على العينة المستجوبة باستخدام برنامج SPSSنسخة 23

حيث كانت الآراء بالموافقة بنسبة 43.75% مقابل 56.25 % من الآراء بعدم الموافقة وهذا أمر طبيعي بالنسبة للفئة الأولى التي أجابت بالموافقة على اعتبار أن المراجعة ذات هدف استكشافي وخاصة إذا تعلق الأمر بالمراجعة التي تدخل ضمن التحقيقات القضائية في شكل خبرات قضائية، بينما ترى الفئة المعارضة أن اكتشاف الفساد ليس الغاية من المراجعة بل يفصح عنه إن وجد، أي هو نتيجة صدفة مهنية يأتي خلال المراجعة العادية للحسابات ، وليس غاية مباشرة في مهنة المراجعة وخاصة في المراجعة المفروضة قانونا (l'Audit l'égal) والذي يعتبر من صميم مهام محافظ الحسابات في الجزائر.

أما ما تعلق بتحليل النتيجة للإجابة الثالثة من المحور الثالث وبعد معالجة المعلومات نجد أن هذه الإجابة والمتمثلة في:تقارير المراجعة السليمة صورة للواقع المالي للكيان.

حيث كانت اغلب الآراء بالموافقة وهذا بنسبة 62.5% مقابل 34.375 % من الآراء بعدم الموافقة و3.125 % آراء بمحايد وهذا الأمر ثابت بالنسبة لمؤيدي رأي الموافقة وهذا ما يجب أن يكون حسب نصوص القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وحسب نصوص القانون التجاري التي تحكم هذا الشأن بينما الفئة التي ترى عكس ذلك فهي تعتبر أن التصديق على الحسابات لا يعني بالضرورة سلامة المحتوى، وهذا راجع لصلاحيات محافظ الحسابات المحدودة والتي ليس لها الصلاحية الكافية للدخول في التحقيق حول مضمون العمليات التي تمت داخل الكيان لتنافي الصفة بين المراجع والمسير، بينما الرأي المحايد يعتبر التصديق على الحسابات أمر شكلي لا أكثر.

أما فيما يخص تحليل نتيجة الإجابة الرابعة من المحور الثالث وبعد معالجة المعلومات نجد أن هذه الإجابة والمتمثلة في:هدف المراجعة في الجزائر تفادي الأخطاء وتطهير المحاسبة.

حيث كانت اغلب الآراء بالموافقة وهذا بنسبة 59.375% مقابل 31.25 % من الآراء بعدم الموافقة و9.375 % آراء بمحايد وهذا يعني أن الفئة المجيبة بالموافقة ترى أن المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية هدفها تصحيحي وليس ردعي عكس الفئة الثانية المجيبة بعدم الموافقة والتي ترى أن المراجعة عبارة عن تقرير الواقع كما هو والإفصاح عنه دون تعديل لأصحاب القرار في الكيان وعلى رأسهم الجمعية العامة للمساهمين بينما ترى الفئة المحايدة في الرأي أن هدف المراجعة إبداء رأي حول مصداقية المعلومات المعروضة ومدى مطابقتها للقوانين والمعايير وهذا يطابق الرأي المعارض الذي يقول بتقرير الواقع كما هو والإفصاح عنه دون تعديل.

أما ما تعلق بتحليل نتيجة الإجابة الخامسة من المحور الثالث وبعد معالجة المعلومات نجد أن هذه الإجابة والمتمثلة في: هدف المراجعة إعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية.

حيث كانت أغلب الآراء بالموافقة وهذا بنسبة 90.625% مقابل 6.25 % من الآراء بعدم الموافقة و3.125 % آراء بمحايد وهذا يعني أن الفئة المجيبة بالموافقة بأغلبية ساحقة ترى أن المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية هدفها إعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية، وهذا أمر طبيعي مثل ما هو الشأن في جميع أصقاع العالم، وهنا نستشف الدور التوضيحي الإعلامي لتقارير المراجعة لصالح مستخدمي الكشوف المالية، بينما ترى الفئة الثانية المجيبة بعدم الموافقة والتي تعتبر نسبتها ضعيفة جدا مقارنة بالفئة الأولى المجيبة بالموافقة ترى أن المراجعة في بيئة العمال الجزائرية شكلية الهدف منها احترام القانون من الناحية الشكلية فقط، بينما ترى الفئة المحايدة في الرأي أن الأمر صحيح بالنسبة للمراجعة المفروضة قانونا لكن لم يتم التأكد في حالة التدقيق المحدود.

وفيما يخص تحليل النتيجة للإجابة السادسة والأخيرة من المحور الثالث وبعد معالجة المعلومات نجد أن هذه الإجابة والمتمثلة في: توصيات المراجع أمر واجب في حالات الضرورة.

حيث كانت أغلب الآراء بالموافقة وهذا بنسبة 65.625% مقابل 31.25 % من الآراء بعدم الموافقة و3.125 % آراء بمحايد وهذا أمر يختلف باختلاف عقيدة المراجع، فالفئة المجيبة بالموافقة ترى أن مسؤولية المراجع مهنيا وأخلاقيا تفرض عليه أن يضع توصياته وخاصة إذا لمس ضرورة بذلك كخطر من الأخطار التي تهدد الكيان، أما بالنسبة للفئة الثانية التي أجابت بعدم الموافقة فترى أن الواقع في بيئة الأعمال الجزائرية لا يعطي أهمية لتوصيات المراجع لأنه لا يعمل بها، وإنما يعتبر تقارير محافظ الحسابات عبارة عن وثائق شكلية يقدمها وقت الطلب دون مراعاة لمضمونها، أما الرأي المحايد لم يبرر يمكن أنه يرى أنها ضرورية من ناحية وجوبية ذكرها وغير ضرورية من ناحية عدم العمل.

ومن خلال الآراء السابقة الخاصة بالفرضية الثالثة حول أن هناك نتائج لممارسات مهنة المراجعة في الجزائر، فقد تم إثباتها إحصائيا حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات المتوافقة 2.5556 بانحراف معياري 0.26896 أي أن الاستبيان أكد الفرضية بنسبة عالية نسبيا.[1]

[1] اجراء احصاء وصفي على العينة المستجوبة باستخدام برنامج SPSSنسخة 23

خلاصة:

استنادا إلى تحليل الاستبيان السابق وما خلص إليه من نتائج والذي أثبت أن الفرضيات التي تم تأكيدها من خلال المقابلة التي أجريت مع فئة الخبراء المحاسبين لناحية الجنوب الشرقي وهي ولايات ورقلة، تقرت، المغير، الوادي، بسكرة، غرداية، قد تم تأكيدها من خلال الاستبيان الموجه لمحافظي الحسابات لنفس الجهة والذي اثبت صحة نتائج المقابلات التي يمكن اعتبارها متوافقة بنسبة عالية جدا يكاد ينعدم فيها الاختلاف، وبذلك يمكن الأخذ بهذه النتائج محمل الصدق لتكون أساس دراسة صادقة، كما سبق وأن قدمنا من تحليل يثبت صدق الفرضيات.

خاتمـــــــة

تمهيد:

لقد تم من خلال هذا البحث، التطرق الى تقييم الممارسات العملية لمهنة المراجعة في الجزائر عبر مراحل مختلفة، ارتبطت بشكل الاقتصاد خلال تلك المراحل، وما نتج عن هذا التطور من إصدار معايير جزائرية للتدقيق، ذات ارتباط وثيق بالمعايير الدولية للمراجعة.

هذه الممارسات التي عرفت اختلاف من مرحلة الى أخرى، عبر التشريعات والتنظيمات الصادرة من الهيئات الرسمية ،خدمة لتطوير ممارسة المراجعة لبلوغ أهدافها.

وللإجابة على اشكالية البحث ذات الصلة بالموضوع ، قمنا بتفكيكها الى اشكاليات فرعية تسهيلا للوصول الى نتائج واضحة وفق ما يلي:

1- **نتائج اختبار الفروض:** بعد الدراسة والبحث في موضوع الاشكالية من الناحية النظرية والتطبيقية توصلنا الى ما يلي:

- **بالنسبة للفرضية الأولى** حول: وجود خصائص للممارسة العملية لمهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية نتيجة اصدار معايير التدقيق،كتقاليد يعمل بها من خلال تطبيق القانون والتنظيم، إضافة إلى خبرة المهنيين من خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات، فقدتم إثباتها من خلال المقابلة التي تمت مع خبراء المحاسبة من جهة ومن جهة اخرى اجابات محافظي الحسابات.
- **بالنسبة للفرضية الثانية** حول: ظهور تغييرات طرأت على ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عبر التشريعات والتنظيمات التي أصدرت معايير تدقيق، فقد تم إثباتها من خلال المقابلة التي تمت مع خبراء المحاسبة من جهة ومن جهة اخرى اجابات محافظي الحسابات والتي أكدت وجود اختلاف كبير في ممارسة مهنة المراجعة من مرحلة الى أخرى بسبب الإصدارات المختلفة للتشريعات والتنظيمات التي تضمنت خصائص كل مرحلة حسب خصوصية النشاط الاقتصادي وما أرتبط به من أعمال.

بالنسبة للفرضية الثالثة حول: ظهور تأثير على نتائج لممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة إصدار معايير تدقيق ، فقدتم إثباتها من خلال المقابلة التي تمت مع الفئة المستجوبة من خبراء المحاسبة واجابات محافظي الحسابات من خلال الاستبيان، أن ممارسة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تستهدف نتائج مرتبطة بخدمة الإقتصاد الوطني عموما ومصالح اصحاب الكيانات الإقتصادية.

2- **عرض نتائج الدراسة:** من خلال ما تم دراسته توصلنا للنتائج التالية:

- محدودية التأهيل العلمي والعملي في مجال المراجعة لممارسي المراجعة بسبب عدم خضوع هذه الفئة لبرنامج تكوين متواصل في مجال المراجعة.
- الاختلاف في التخطيط والاشراف في عملية المراجعة بيئة الأعمال الجزائرية وجود تقاليد مهنية في عملية للمراجعة تتوقف على الرؤية الشخصية لمهمة المراجعة.
- رقابة الجودة والنوعية لأعمال المراجعين المساعدين مرتبطة بالمسؤولية التي تقع على عاتق صاحب المكتب وليست التقاليد المهنية من يفرض ذلك.
- أهمية الرقابة الداخلية في ممارسة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية مرتبطة المراجع لها في مهمة المراجعة إضافة الى وجود الزام قانوني يفرض عليه تقييم نظام الرقابة الداخلي.
- كفاية أدلة الإثبات في بيئة الأعمال الجزائرية يعتمد على التصديق على الكشوف المالية وأثباتها بالأدلة .
- التصديق على صحة الحسابات في الكشوف المالية هو اثبات في اعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالي للكيانات وتحقيق رضى الجهات المستفيدة من محتوى تقارير المراجعة وهذا يؤكد على الدور التوضيحي للمراجعة الموجه لمستخدمي تقارير المراجعة.
- اكتشاف أخطاء الادارة رغم أنه ليس الهدف الأساس للمراجعة لكنه مهم ويثبت الدور التطهيري للمراجعة.
- المراجعة تحقيق للالتزامات القانونية وهذا الدور يغطي جميع أهداف المراجعة التي نص عليها القانون والتنظيم.
- لعبت للتشريعات والتنظيمات دورا مهما في تنظيم مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية حيث عملت على محاكاة مهنة المراجعة في الجزائر لمهنة المراجعة في العالم من خلال تحديد المهام والمسؤوليات وتعضيد استقلالية مراجع الحسابات بالنصوص القانونية رغم وجود بعض السلبيات والتي تمثلت في القصور التشريعي والتنظيمي من خلال الآلية التشريعية والتنظيمية إضافة الى العيوب التقنية لتقارير المراجعة من حيث الشكل ومن حيث المضمون.

- مساهمة التشريع والتنظيم الجزائريين في تطوير مهنة المراجعة ومحاكاتها للمهنة في العالم وذلك بالالتزام بمحتوى المعايير الدولية للمراجعة.
- توجيه الممارسات المهنية للمراجعة عن طريق التنظيم كتحديد المهام وتحديد المؤهلات وضبط الشروط.
- تحديث الممارسات المهنية والتي تمثلت في تحديد التقارير الالزامية مع اصدار معايير محلية للمراجعة اضافة الى معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات
- الضبط القانوني للمخالفات والذي تمثل في تحديد المخالفات وتحديد عقوبات المخالفات
- التأسيس التشريعي والتنظيمي لأخلاقيات مهنة المراجعة عن طريق فرض النزاهة والموضوعية و العناية المهنية المعقولة و السرية مع التحلي بالسلوك المهني السوي المتمثل في الاستقلالية و الحيـــاد من الارتباط المالي و الذهني في الممارسة المهنية والاتصاف بالسمعة الطيبة.
- المراجعة اداة فعالة في كشف الفساد والادارة الرشيدة.
- المراجعة مصدر للمعلومات المهمة للأطراف ذوي العلاقة والجهات المهتمة بالمحتوى الاعلامي لتقارير المراجعة.
- المراجعة مصدر لتطهير المحاسبة ابداء الرأي حولها في ما يتعلق بمصداقيتها؛
- المراجعة مصدر لتحقيق التسيير الأمثل من طرف الجهاز الاداري وتفادي الأخطاء؛
- اعتبار المراجعة وسيلة توضيحية لمستخدمي الكشوف المالية؛
- تلبية رغبات أصحاب المصالح عند الحاجة.
- الكفاية إعلامية لتقارير المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تشبع حاجة مستخدميها وأصحاب المصالح؛
- اهتمام خاص بتوصيات المراجع في بيئة الأعمال الجزائرية.

3- توصيات الدراسة:

3-1 اخضاع المراجع في بيئة الاعمال الجزائرية الي تكوين مستمر بموجب تنظيم الزامي؛

3-2 الزام فئة مراجعي الحسابات بالحصول على حد ادنى من التكوين في القوانين التي لها علاقة بالمهنة.

3-3 تدعيم استقلالية المراجع بأدوات ميدانية قانونية ومالية؛

3-4 شمول المراجع في بيئة الاعمال الجزائرية بحماية قانونية خاصة كضابط عمومي؛

3-5 اعادة مراجعة قانون اخضاع سوق المراجعة لتقنين الصفقات العمومية؛

3-6 منح صفة ضابط الشرطة للقضائية للمراجع لتحريك الدعوى العمومية في اكتشاف الفساد المالي؛

3-7 الزامية توحيد طرق الاشراف والتخطيط للمراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؛

3-8 استحداث لجنة خبراء في القانون على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة لمطابقة محتوى المعايير الجزائرية للمراجعة مع القوانين السارية في الجمهورية الجزائرية؛

3-9 استحداث خلية استماع لدى المجلس الوطني للمحاسبة هدفها تلقي الافكار من مهنيي المحاسبة والمراجعة والدارسين في هذا المجال لتحسين معايير الممارسة المهنية للمراجعة وفق بيئة الاعمال الجزائرية؛

3-10 التشديد القانوني على مخالفة احترام اخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر.

4- افـــاق الدراسة:

4-1 د ور المعايير الجزائرية للمراجعة في تحديث الممارسات المهنية للمراجعة.

4-2 علاقة النظام المحاسبي المالي باستصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.

4-3 دور التشريع والتنظيم في ضبط الممارسات المهنية للمراجعة من منظور تقني مهني.

4-4 دور اخلاقيات المهنة في الممارسات المثلى للمراجعة.

4-5 دور التحديث التشريعي والتنظيمي للمراجعة في الزام ممارسات المراجعة من تحقيق أهدافها.

4-6 المسؤولية التقصيرية للمراجع في ابداء الرأي غير الملائم.

4-7 دور المراجعة في اكتشاف جرائم الفساد في بيئة الاعمال الجزائرية.

4-8 نتائج التكوين المهني المتواصل للمراجع في جودة تقارير المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية.

خلاصـــــــــة:

إن ما تم التوصل إليه من نتائج حول تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية، يلزم القائمين على مهنة المراجعة، التصحيح الدوري للأخطاء والهفوات، التي يقع فيها ممارسي مهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية، نتيجة غياب النصوص القانونية والتنظيمية أو نتيجة التقصير، لكن الواقع المهني في الجزائر أثبت الغياب التام لاهتمام جهة الإشراف على مهنة المراجعة، الأمر الذي ترك المجال لوجود أخطاء كبيرة في الممارسة المهنية، نتيجة التقيد الحرفي بما جاء في القانون هروبا من المسؤولية، وهذا أدى إلى ظهور فساد مالي كبير، خاصة في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري في الجزائر.

وهذا يؤدي بنا إلى التصريح بعدم كفاية الاهتمام الذي توليه الجهات المشرفة على المهنة من نواحي التقصير التكويني المتواصل للمراجع في بيئة الأعمال الجزائرية و عدم توفير الغطاء القانوني للمراجع في حالة اكتشاف فساد مالي إضافة الى عدم الاهتمام بالمكانة القانونية للمراجع وعدم اشراكه في إصدار القوانين كرجل تقني بالميدان ناهيك عن الغياب التام لهيئات فحص الجودة المهنية للمراجعة بالإضافة الى تطبيق النصوص القانونية الملغاة في منح تراخيص الممارسة مع تقزيم دور ممتهني المراجعة في تطوير مهنتهم.

لذلك يجب على الجهات القائمة على مهنة المراجعة في الجزائر، الاهتمام بمهنة المراجعة وإصلاحها بما يتماشى معها كوسيلة لتقويم الاقتصاد الوطني، وإعادة بعثها من خلال التوجيهات والتوصيات التي يقدمها المراجعون، في تقارير المراجعة وخاصة للمؤسسات الاقتصادية العمومية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

المصادر:

1- الأمر 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 والتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 44، سنة 2005.

2- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد.

3- الأمر 71-74 المؤرخ في 1971/11/16 ،المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات، الجريدة الرسمية ،عدد101.

4- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية، عدد 107.

5- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية، عدد 20.

6- القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد42.

7- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 مؤرخ في 1992/01/13 يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية، العدد03.

8- قرار وزير المالية المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، الجريدة الرسمية، العدد14.

9- المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 24.

10- المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 المتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية ، العدد56.

11- المرسوم التنفيذي 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية،العدد74.

12- المرسوم التنفيذي 97-457 المؤرخ في 1997/12/01 المتضمن تطبيق المادة 11 من القانون 08-91 ، الجريدة الرسمية، العدد80.

10 المرسوم التنفيذي 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المتضمن تعديل المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المحدد لتشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية ،العدد80.

11 القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية،العدد42.

12 المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المتضمن تعديل القانون التجاري، الجريدة الرسمية عدد 27، ص32.

13 القرار الوزاري المؤرخ في **24** /**2013/06** الصادر عن وزارة المالية المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية عدد **24**.

14 الامر 96-27 المؤرخ في 1996/12/09 المتضمن تعديل القانون التجاري (الجريدة الرسمية رقم 77).

15 القانون 06-01 المؤرخ في 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

المراجع:

المراجع بالعربية:

1- عجة الجيلالي، قانون المؤسسات العمومية الاقتصادية من اشتراكية التسيير الى الخوصصة، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر،2006.

2- الفين اريتز وجيمس لوبك، ترجمة محمد محمد الديسطي، مراجعة احمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ المملكة العربية السعودية، 2008.

3- رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن ،ط1،2015.

4- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،عمان ، الاردن ،2006.

5- محمد سمير الصبان و عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية،الاسكندرية،مصر،2000.

6- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2015.

7- يوسف محمد طارق، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق: مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009.

8- حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء ألأول، منشورات جامعة دمشق،2013- 2014.

9- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية للنشر والتوزيع،الاسكندرية،ط1، مصر،2007 .

10- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر،2001.

11- عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات(1)،جامعة العلوم والتكنولوجيا، دار الكتاب الجامعي، صنعاء ، اليمن،2009.

12- أحمد عبد المولى الصباغ وكامل السيد أحمد العشماوي وعادل عبد الرحمان أحمد، المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ،2008.

13- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع،ط1،عمان ، الاردن،2009.

14- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ط1، 2009.

15- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع،ط1، عمان ، الاردن، 2016.

16- تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المنهج للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن،2017.

17- عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، مراجعة حسابات المؤسسات المالية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر،2015.

18- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع،ط3، 2011.

19- امين السيد احمد لطفي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة ،1997.

المراجع باللغة الانجليزية:

1- the institute of company secretaries of India ,Study material executive programme **company accounts and Auditing practices**, New Delhi India 2014,

الرسائل الجامعية والمقالات:

الرسائل الجامعية والمقالات باللغة العربية:

1- لقليطي الاخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر،2008-2009.

2- ديلمي عمر بعنوان نحو تحسين اداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بو علي ،الشلف، الجزائر،2017.

3- قادري عبد القادر، بعنوان استخدام التدقيق المحاسبي في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3 ،الجزائر،2015-2016.

4- سايج فايز بعنوان أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي –دراسة حالة الجزائر– ، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة2، الجزائر،2014-2015.

5- براق محمد وديلمي عمر، العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، مقالة، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، جامعة سطيف، الجزائر،2017.

6- عبد الحميد العيسوي محمود، أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت المراجع الخارجي، مقالة، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الأول، جمهورية مصر العربية،2017.

7- محمد بن الصديق، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2015.

8- عبير محمود أبوغيدا، العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق لمكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة - دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق،سوريا،2014.

9- عصام التركي شاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق(دراسة تطبيقية)،أطروحة دكتوراه،جامعة دمشق،سوريا،2015.

10- عبد الرحمان بابنات و ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية، مقالة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد07، الجزائر،2017.

11- أسامة عمر جعارة، أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن، مقالة، مجلة دراسات العلوم الادارية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط،الاردن،2012.

12- محمد خميس جمعة خطاب زيتون، أثر إفصاح مراقب الحسابات عن الاهمية النسبية على قرارات المستثمرين ؛دراسة تجريبية، مقالة، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثاني، جمهورية مصر العربية،2018.

13- أحمد محمد كامل سالم، مسببات الغش في التقارير المالية بين ثقة الطرف الثالث في مخرجات مهنة المراجعة وحتمية تطوير المهنة ؛حالة شركة موبايلي، مقالة، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثاني، جمهورية مصر العربية،2019.

الرسائل الجامعية والمقالات باللغة غير العربية:

بالفرنسية:

1- Alassane OUATTARA, contribution à l'étude de la qualité de l'Audit, thèse de Doctorat, Université PARIS-EST, PARIS, France, 2016.

2- Hamida CHIHI, contribution à l'étude de la qualité de l'Audit l'égal :évaluation de la pertinence des spécificités règlementaires françaises , thèse de Doctorat, Université PARIS-Dauphine, PARIS, France, 2014.

3- Charles PIOT et Alain SCHATT, La réglementation de l'audit est-elle dans l'intérêt public : quelques enseignements du modèle français, citation, Unité Mixte de Recherche CNRS / Université Pierre Mendès Grenoble 2, France,2010.

4- Jean Bédard, C. Richard Baker et Christian Prat dit Hauret, LA RÉGLEMENTATION DE L'AUDIT : UNE COMPARAISON ENTRE LE CANADA, LES ÉTATS-UNIS ET LA France, citation, Association Francophone de Comptabilité | « Comptabilité - Contrôle - Audit »2002/3 Tome 8.

5- Hervé Stolowy, Eduard Pujol et Mauro Molinari, AUDIT FINANCIER ET CONTRÔLE INTERNE L'apport de la loi Sarbanes-Oxley, citation, Revue française de gestion ,2003/6 no 147.

6- Robert Obert et Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et Audit, DUNOD,2eme édition,Paris ,2009

بالانجليزية:

1- Huanmin Yan and Shengwen Xie, How does auditors work stress affect audit quality ? Empirical evidence from the Chinese stock market, Sun Yat-sen University, CHINA, 2016.

2- Majed Abdel Majeed Kabajeh، Ayman Mohammad Al Shanti،2- Firas Naim Dahmash, Informational Content of Auditor's Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Management's View in the Jordanian Industrial Public Firms, citation, International Journal of Humanities and Social Science, UniversityAmman-Jordan,2012.

3- Louis-Philippe Sirois, Jean Bédard, Palash Bera, The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report Evidence from an Eye-tracking Study, citation, Saint Louis University, Montréal,CANADA,2014.

قائمة الملاحق

الملحق 01(أسئلة المقابلات مع خبراء المحاسبة للجنوب الشرقي)

تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر على ضوء معايير المراجعة الجزائرية والدولية

استمارة مقابلة

الاسم الكامل: ..... الخبرة المهنية في مجال المراجعة :..... مكان النشاط: .....

المحور الاول : الخصائص الشخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

- **هل توجد خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (المعايير العامة(الشخصية)**	
سؤال	هل ترى أن من يمارس المراجعة في الجزائر مؤهل علميا ومهنيا لذلك؟
سؤال	هل من يمارس المراجعة في الجزائر يحظى بتكوين مستمر؟
سؤال	هل التربص المهني الذي استفاد منه المراجع كافيا لممارسة المراجعة في الجزائر؟
سؤال	هل هناك استقلالية مطلقة في ابداء الرأي عند المراجعين في الجزائر؟
سؤال	هل ترى أن حياد المراجع واستقلاليته في الجزائر مرهون بالارتباط المالي؟
سؤال	هل ترى أن المراجع في الجزائر مستقل عن ضغوطات وتدخلات العميل ؟
سؤال	هل هناك جهات تؤثر على المراجع في الجزائر فيما يجب فحصه وما يجب كتابته في التقارير؟
سؤال	هل ترى أن خضوع سوق المراجعة في الجزائر لتقنين الصفقات العمومية يؤثر على استقلالية المراجع ؟
سؤال	هل هناك اهتمام خاص من المراجع في الجزائر بالتهديدات التي قد يتعرضون لها؟
سؤال	هل هناك عناية ومعالجة خاصة للمراجع في الجزائر بالحالات الاستثنائية ؟
- **هل توجد خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (معايير العمل الميداني)**	
سؤال	هل المراجعة في الجزائر بصفة عامة تخضع لتخطيط واشراف ملائمين؟

سؤال	هل عمل المراجعين المساعدين في الجزائر يحظى برقابة الجودة والنوعية من طرف اصحاب المكاتب ؟
سؤال	هل يحظى موضوع الرقابة الداخلية في المراجعة باهتمام بالغ لدى المراجعين في الجزائر؟
سؤال	هل جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره أم خدمة للمراجعة؟
- **ما هي أهداف ممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (معايير اعداد التقارير)**	
سؤال	هل الهدف الاساسي للمراجعة في الجزائر هو التصديق على الكشوف المالية؟
سؤال	هل هدف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية كشف أخطاء الادارة ؟
سؤال	هل الهدف الاساس للمراجعة هو المصادقة على ان الكشوف المالية تمثل الوضع المالي بشكل صادق؟
سؤال	هل يعتبر إرضاء مطالب الجهات المستفيدة من محتوى تقارير المراجعة أحد أهداف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
سؤال	هل ترى أن المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ليست الا روتينية (رتابية) هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية؟

المحور الثاني:

التغييرات التي طرأت على ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة تحديث التشريعات والتنظيمات

ماهي التغييرات التي مست الجانب التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر ؟	
سؤال	ما هي التغييرات الشكلية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
سؤال	ما هي التغييرات الموضوعية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
سؤال	هل التنظيم الجديد لمهنة المراجعة يخدم الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر؟
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي ايجابيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي سلبيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
سؤال	هل استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية؟

ماهي التغييرات الجوهرية التي مست محتوى أعمال مهنة المراجعة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
سؤال	ما هي التغيرات الجوهرية التي عرفتها تقارير المراجعة حسب رأيك؟
سؤال	هل اصدار معايير جزائرية للتدقيق الهدف منه خدمة المراجعة ام محاكاة لمهنة المراجعة في العالم ؟
سؤال	ما رأيك في التوجيهات التي تلت القانون 10-01 حول معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات؟
ماهي التغييرات الجوهرية التي طرأت على أخلاقيات ممارسة المهنة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك اهتمام في الجزائر بموضوع اخلاقيات مهنة المراجعة؟
سؤال	هل طرأت تغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
سؤال	هل يمكن أن تبين لنا هذه التغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة إن وجدت؟
سؤال	هل هناك عقوبات نتيجة تخلي المراجع عن أحد أخلاقيات المهنة في التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
سؤال	هل أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة تعكس المسؤولية الاجتماعية للمراجع في الجزائر؟ ام انها التزام مهني فقط؟

المحور الثالث:

نتائج الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

• **ما هي أهمية مخرجات الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية؟**	
سؤال	هل اكتشاف الفساد والتقرير عنه في بيئة الاعمال الجزائرية من المخرجات العادية للمراجعة أم أنه نتيجة صدفة مهنية؟
سؤال	هل نتائج مخرجات المراجعة هي مصدر القرارات المستقبلية المتعلقة بالكيان ؟
سؤال	هل لمخرجات المراجعة اهمية كبيرة في نظر الادارات العمومية التي لها علاقة بالكيان؟
سؤال	في بيئة الاعمال الجزائرية من هي الجهة التي تهتم بمخرجات المراجعة؟

- **ما هو دور المراجعة في تحقيق أهداف بيئة الاعمال الجزائرية** ؟	
سؤال	هل المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ضرورية لتحقيق تسيير احسن للكيانات؟
سؤال	هل الهدف من المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تفادي الأخطاء وتطهير الوضعية المحاسبية لنشاط الكيان ؟
سؤال	هل تهدف المراجعة لإعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية؟
- **ما هي درجة استجابة الممارسات العملية لمهنة المراجعة لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية** ؟	
سؤال	هل التقارير التي يصدرها المراجع كافية لحاجة مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
سؤال	هل لتوصيات المراجع أهمية لدى مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
سؤال	أي نوع من التوصيات تراه واجبا وله حاجة كبيرة في بيئة الاعمال الجزائرية؟

الملحق (02)

استمارة مقابلة مع الأستاذ قزون محمد العربي

الاسم الكامل: قزون محمد العربي الخبرة المهنية في مجال المراجعة :15 سنة مكان النشاط: ورقلة

المحور الاول : الخصائص الشخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

- **هل توجد خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (المعايير العامة(الشخصية)**	
سؤال	هل ترى أن من يمارس المراجعة في الجزائر مؤهل علميا ومهنيا لذلك؟
جواب	هناك من هو مؤهل وهناك من هو غير مؤهل
سؤال	هل من يمارس المراجعة في الجزائر يحظى بتكوين مستمر؟
جواب	تكاد تنعدم
سؤال	هل التربص المهني الذي استفاد منه المراجع كافيا لممارسة المراجعة في الجزائر؟
جواب	لا
سؤال	هل هناك استقلالية مطلقة في ابداء الرأي عند المراجعين في الجزائر؟
جواب	حسب ممارستي الشخصية نعم
سؤال	هل ترى أن حياد المراجع واستقلاليته في الجزائر مرهون بالارتباط المالي؟
جواب	بنسبة كبيرة
سؤال	هل ترى أن المراجع في الجزائر مستقل عن ضغوطات وتدخلات العميل ؟
جواب	حسب شخصية المراجع
سؤال	هل هناك جهات تؤثر على المراجع في الجزائر فيما يجب فحصه وما يجب كتابته في التقارير؟
جواب	على حد علمي لا
سؤال	هل ترى أن خضوع سوق المراجعة في الجزائر لتقنين الصفقات العمومية يؤثر على استقلالية المراجع ؟
جواب	بنسبة كبيرة
سؤال	هل هناك اهتمام خاص من المراجع في الجزائر بالتهديدات التي قد يتعرضون لها؟
جواب	لا
سؤال	هل هناك عناية ومعالجة خاصة للمراجع في الجزائر بالحالات الاستثنائية ؟
جواب	وفق ما ينص عليه القانون والتنظيمات الخاصة بالمهنة
- **هل توجد خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (معايير العمل الميداني)**	
سؤال	هل المراجعة في الجزائر بصفة عامة تخضع لتخطيط واشراف ملائمين؟
جواب	في مكاتب المراجعة التي لها نشاط مهم
سؤال	هل عمل المراجعين المساعدين في الجزائر يحظى برقابة الجودة والنوعية من طرف اصحاب المكاتب ؟
جواب	هذا ما يجب أن يكون
سؤال	هل يحظى موضوع الرقابة الداخلية في المراجعة باهتمام بالغ لدى المراجعين في الجزائر؟

جواب	طبعا لأنها بمثابة بطاقة تعريف الكيان
سؤال	هل جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره أم خدمة للمراجعة؟
جواب	اثباتا لصحة تقريره أكثر منها خدمة للمراجعة رغم وجودهما معا
- **ما هي أهداف ممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (معايير اعداد التقارير)**	
سؤال	هل الهدف الاساسي للمراجعة في الجزائر هو التصديق على الكشوف المالية؟
جواب	في اغلب الحالات لكنها ليست كل شيء
سؤال	هل هدف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية كشف أخطاء الادارة ؟
جواب	ليس بالضرورة
سؤال	هل الهدف الاساس للمراجعة هو المصادقة على ان الكشوف المالية تمثل الوضع المالي بشكل صادق؟
جواب	هذا هو الهدف المتوخى من المراجعة أصلا
سؤال	هل يعتبر إرضاء مطالب الجهات المستفيدة من محتوى تقارير المراجعة أحد أهداف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	بشكل كبير
سؤال	هل ترى أن المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ليست الا روتينية (رتابية) هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية؟
جواب	في بعض المراجعات وخاصة في القطاع الخاص

المحور الثاني:

التغييرات التي طرأت على ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة تحديث التشريعات والتنظيمات

ماهي التغييرات التي مست الجانب التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر ؟	
سؤال	ما هي التغييرات الشكلية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	لا أرى أن هناك تغييرات جوهرية
سؤال	ما هي التغييرات الموضوعية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	تبعيتها للمجلس الوطني للمحاسبة
سؤال	هل التنظيم الجديد لمهنة المراجعة يخدم الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	مستبعد
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي ايجابيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	شخصيا لا أرى ايجابيات
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي سلبيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	عدم الممارسة المهنية بشكل يضمن حرية المراجع
سؤال	هل استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	على الأغلب لا
ماهي التغييرات الجوهرية التي مست محتوى أعمال مهنة المراجعة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟

جواب	تغيير شكلي في عدد التقارير
سؤال	ما هي التغيرات الجوهرية التي عرفتها تقارير المراجعة حسب رأيك؟
جواب	عمليا لا توجد بينما حسب القانون نعم
سؤال	هل اصدار معايير جزائرية للتدقيق الهدف منه خدمة المراجعة ام محاكاة لمهنة المراجعة في العالم ؟
جواب	لمحاكاة المهنة في العالم لا اكثر
سؤال	ما رأيك في التوجيهات التي تلت القانون 10-01 حول معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات؟
جواب	من جهة تساعد المراجع على كتابة التقارير لكن ليست لها القوة القانونية اللازمة
ماهي التغييرات الجوهرية التي طرأت على أخلاقيات ممارسة المهنة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك اهتمام في الجزائر بموضوع اخلاقيات مهنة المراجعة؟
جواب	هذا مرتبط بالجانب الشخصي للمراجع
سؤال	هل طرأت تغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	لا أظن ذلك
سؤال	هل يمكن أن تبين لنا هذه التغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة إن وجدت؟
جواب	حسب رايي لا توجد
سؤال	هل هناك عقوبات نتيجة تخلي المراجع عن أحد أخلاقيات المهنة في التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	حسب نصوص القانون
سؤال	هل أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة تعكس المسؤولية الاجتماعية للمراجع في الجزائر؟ ام انها التزام مهني فقط؟
جواب	التزام مهني وعادة يرتبط الأمر بالشخص

المحور الثالث:

نتائج الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

• **ما هي أهمية مخرجات الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية؟**	
سؤال	هل اكتشاف الفساد والتقرير عنه في بيئة الاعمال الجزائرية من المخرجات العادية للمراجعة أم أنه نتيجة صدفة مهنية؟
جواب	صدفة مهنية
سؤال	هل نتائج مخرجات المراجعة هي مصدر القرارات المستقبلية المتعلقة بالكيان ؟
جواب	ليس في كل الكيانات
سؤال	هل لمخرجات المراجعة اهمية كبيرة في نظر الادارات العمومية التي لها علاقة بالكيان؟
جواب	في بعضها
سؤال	في بيئة الاعمال الجزائرية من هي الجهة التي تهتم بمخرجات المراجعة؟
جواب	الملاك و البنوك والجهات القضائية ان كان هناك نزاع
- **ما هو دور المراجعة في تحقيق أهداف بيئة الاعمال الجزائرية ؟**	
سؤال	هل المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ضرورية لتحقيق تسيير احسن للكيانات؟

جواب	هذا ما يفترض فيه ان يحدث
سؤال	هل الهدف من المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تفادي الأخطاء وتطهير الوضعية المحاسبية لنشاط الكيان ؟
جواب	هذه بعض الاهداف المهمة
سؤال	هل تهدف المراجعة لإعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية؟
جواب	نعم
-	**ما هي درجة استجابة الممارسات العملية لمهنة المراجعة لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية** ؟
سؤال	هل التقارير التي يصدرها المراجع كافية لحاجة مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	حسب الحاجة
سؤال	هل لتوصيات المراجع أهمية لدى مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	طبعا وخاصة في الكيانات ذات الأعمال الكبيرة
سؤال	أي نوع من التوصيات تراه واجبا وله حاجة كبيرة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	الحالات الطارئة

الملحق (03)

استمارة مقابلة مع الأستاذ سويسي الهواري

الاسم الكامل: سويسي هواري الخبرة المهنية في مجال المراجعة :10 سنوات مكان النشاط: ورقلة

المحور الاول : الخصائص الشخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

- **هل توجد خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟** (**المعايير العامة(الشخصية**)	
سؤال	هل ترى أن من يمارس المراجعة في الجزائر مؤهل علميا ومهنيا لذلك؟
جواب	هناك فئة كبيرة من المراجعين غير مؤهلين
سؤال	هل من يمارس المراجعة في الجزائر يحظى بتكوين مستمر؟
جواب	تقريبا لا
سؤال	هل التربص المهني الذي استفاد منه المراجع كافيا لممارسة المراجعة في الجزائر؟
جواب	غير كاف
سؤال	هل هناك استقلالية مطلقة في ابداء الرأي عند المراجعين في الجزائر؟
جواب	حسب شخصية المراجع
سؤال	هل ترى أن حياد المراجع واستقلاليته في الجزائر مرهون بالارتباط المالي؟
جواب	الى حد كبير
سؤال	هل ترى أن المراجع في الجزائر مستقل عن ضغوطات وتدخلات العميل ؟
جواب	نعم لكن ليس بصفة مطلقة
سؤال	هل هناك جهات تؤثر على المراجع في الجزائر فيما يجب فحصه وما يجب كتابته في التقارير؟
جواب	لا
سؤال	هل ترى أن خضوع سوق المراجعة في الجزائر لتقنين الصفقات العمومية يؤثر على استقلالية المراجع ؟
جواب	في اغلب الاحيان
سؤال	هل هناك اهتمام خاص من المراجع في الجزائر بالتهديدات التي قد يتعرضون لها؟
جواب	لا
سؤال	هل هناك عناية ومعالجة خاصة للمراجع في الجزائر بالحالات الاستثنائية ؟
جواب	نعم في حدود القانون
- **هل توجد خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟** (**معايير العمل الميداني**)	
سؤال	هل المراجعة في الجزائر بصفة عامة تخضع لتخطيط واشراف ملائمين؟
جواب	حسب صاحب المكتب وطريقته في العمل
سؤال	هل عمل المراجعين المساعدين في الجزائر يحظى برقابة الجودة والنوعية من طرف اصحاب المكاتب ؟
جواب	في الغالب نعم

سؤال	هل يحظى موضوع الرقابة الداخلية في المراجعة باهتمام بالغ لدى المراجعين في الجزائر؟
جواب	امر طبيعي
سؤال	هل جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره أم خدمة للمراجعة؟
جواب	في الحالتين معا
- **ما هي أهداف ممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (معايير اعداد التقارير)**	
سؤال	هل الهدف الاساسي للمراجعة في الجزائر هو التصديق على الكشوف المالية؟
جواب	في اغلب المراجعات
سؤال	هل هدف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية كشف أخطاء الادارة ؟
جواب	لا الا اذا تم اكتشافها صدفة
سؤال	هل الهدف الاساس للمراجعة هو المصادقة على ان الكشوف المالية تمثل الوضع المالي بشكل صادق؟
جواب	وهذا الهدف الاساس للمراجعة
سؤال	هل يعتبر إرضاء مطالب الجهات المستفيدة من محتوى تقارير المراجعة أحد أهداف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	بالتأكيد
سؤال	هل ترى أن المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ليست الا روتينية (رتابية) هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية؟
جواب	وخاصة عند بعض الخواص

المحور الثاني:

التغييرات التي طرأت على ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة تحديث التشريعات والتنظيمات

ماهي التغييرات التي مست الجانب التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر ؟	
سؤال	ما هي التغييرات الشكلية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	كالتفريق بين المنظمات المهنية حسب الصنف المهني
سؤال	ما هي التغييرات الموضوعية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	الحاقها بصفة مباشرة بالدولة
سؤال	هل التنظيم الجديد لمهنة المراجعة يخدم الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	لا اظن
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي ايجابيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	لا توجد
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي سلبيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	فقدان الاستقلالية المطلقة يساهم في المساس بمبدأ الحياد عند المراجع
سؤال	هل استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	لا
ماهي التغييرات الجوهرية التي مست محتوى أعمال مهنة المراجعة في الجزائر؟	

سؤال	هل هناك تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	نعم خاصة في التوجيهات
سؤال	ما هي التغيرات الجوهرية التي عرفتها تقارير المراجعة حسب رأيك؟
جواب	في تحديدها بصفة حصرية ومعايير كتابتها
سؤال	هل اصدار معايير جزائرية للتدقيق الهدف منه خدمة المراجعة ام محاكاة لمهنة المراجعة في العالم ؟
جواب	في الاغلب لمحاكاة المهنة في العالم
سؤال	ما رأيك في التوجيهات التي تلت القانون 10-01 حول معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات؟
جواب	تساعد المبتدئين لكن تحد من خبرة ذوي الخبرة
ماهي التغييرات الجوهرية التي طرأت على أخلاقيات ممارسة المهنة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك اهتمام في الجزائر بموضوع اخلاقيات مهنة المراجعة؟
جواب	نعم حسب ما جاء به القانون
سؤال	هل طرأت تغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	في الاصل الاخلاقيات امر ثابت
سؤال	هل يمكن أن تبين لنا هذه التغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة إن وجدت؟
جواب	لا يوجد امر ملحوظ
سؤال	هل هناك عقوبات نتيجة تخلي المراجع عن أحد أخلاقيات المهنة في التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	حسب القانون نعم
سؤال	هل أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة تعكس المسؤولية الاجتماعية للمراجع في الجزائر؟ ام انها التزام مهني فقط؟
جواب	التزام مهني لا اكثر

المحور الثالث:

نتائج الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

• **ما هي أهمية مخرجات الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية؟**	
سؤال	هل اكتشاف الفساد والتقرير عنه في بيئة الاعمال الجزائرية من المخرجات العادية للمراجعة أم أنه نتيجة صدفة مهنية؟
جواب	في الغالب صدفة مهنية الا اذا تعلق الامر بخبرة قضائية
سؤال	هل نتائج مخرجات المراجعة هي مصدر القرارات المستقبلية المتعلقة بالكيان ؟
جواب	ليس في كل الكيانات
سؤال	هل لمخرجات المراجعة اهمية كبيرة في نظر الادارات العمومية التي لها علاقة بالكيان؟
جواب	حسب نوع العلاقة
سؤال	في بيئة الاعمال الجزائرية من هي الجهة التي تهتم بمخرجات المراجعة؟
جواب	جمعية المساهمين
- **ما هو دور المراجعة في تحقيق أهداف بيئة الاعمال الجزائرية ؟**	

سؤال	هل المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ضرورية لتحقيق تسيير احسن للكيانات؟
جواب	نظريا نعم
سؤال	هل الهدف من المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تفادي الأخطاء وتطهير الوضعية المحاسبية لنشاط الكيان ؟
جواب	ليس الهدف الوحيد
سؤال	هل تهدف المراجعة لإعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية؟
جواب	نعم
-	**ما هي درجة استجابة الممارسات العملية لمهنة المراجعة لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية** ؟
سؤال	هل التقارير التي يصدرها المراجع كافية لحاجة مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	حسب نوع المراجعة المطلوب
سؤال	هل لتوصيات المراجع أهمية لدى مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	في الغالب نعم
سؤال	أي نوع من التوصيات تراه واجبا وله حاجة كبيرة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	الحالات الاستثنائية

الملحق (04)

استمارة مقابلة مع الأستاذ حمدي محمد الأمين

الاسم الكامل حمدي محمد الامين.الخبرة المهنية في مجال المراجعة33 سنة مكان النشاط ورقلة والعاصمة

المحور الاول : الخصائص الشخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

- **هل توجد خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟** (**المعايير العامة(الشخصية**)	
سؤال	هل ترى أن من يمارس المراجعة في الجزائر مؤهل علميا ومهنيا لذلك؟
جواب	تكوين محدود وغير كافي بل يكاد ينعدم
سؤال	هل من يمارس المراجعة في الجزائر يحظى بتكوين مستمر؟
جواب	غير موجود
سؤال	هل التربص المهني الذي استفاد منه المراجع كافيا لممارسة المراجعة في الجزائر؟
جواب	غير كاف
سؤال	هل هناك استقلالية مطلقة في ابداء الرأي عند المراجعين في الجزائر؟
جواب	توجد استقلالية لكنها نسبية
سؤال	هل ترى أن حياد المراجع واستقلاليته في الجزائر مرهون بالارتباط المالي؟
جواب	الى حد كبير
سؤال	هل ترى أن المراجع في الجزائر مستقل عن ضغوطات وتدخلات العميل ؟
جواب	رغم وجود نصوص قانونية حول الاستقلالية من الضغوط الا انه لا توجد نصوص تحمي المراجع
سؤال	هل هناك جهات تؤثر على المراجع في الجزائر فيما يجب فحصه وما يجب كتابته في التقارير؟
جواب	لا توجد
سؤال	هل ترى أن خضوع سوق المراجعة في الجزائر لتقنين الصفقات العمومية يؤثر على استقلالية المراجع ؟
جواب	الى حد ما
سؤال	هل هناك اهتمام خاص من المراجع في الجزائر بالتهديدات التي قد يتعرضون لها؟
جواب	رغم عدم وجود اهتمام بالموضوع رغم اني لم اتعرض الى اي تهديد سابقا
سؤال	هل هناك عناية ومعالجة خاصة للمراجع في الجزائر بالحالات الاستثنائية ؟
جواب	لا توجد
- **هل توجد خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟** (**معايير العمل الميداني**)	
سؤال	هل المراجعة في الجزائر بصفة عامة تخضع لتخطيط واشراف ملائمين؟
جواب	احيانا في بعض المكاتب
سؤال	هل عمل المراجعين المساعدين في الجزائر يحظى برقابة الجودة والنوعية من طرف اصحاب المكاتب ؟
جواب	في اغلب المكاتب

سؤال	هل يحظى موضوع الرقابة الداخلية في المراجعة باهتمام بالغ لدى المراجعين في الجزائر؟
جواب	بالتأكيد لأنها مفتاح المراجعة
سؤال	هل جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره أم خدمة للمراجعة؟
جواب	للحالتين معا
- **ما هي أهداف ممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (معايير اعداد التقارير)**	
سؤال	هل الهدف الاساسي للمراجعة في الجزائر هو التصديق على الكشوف المالية؟
جواب	الى حد كبير مع اهداف اخرى
سؤال	هل هدف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية كشف أخطاء الادارة ؟
جواب	لا إلا إذا جاءت عن طريق الصدفة
سؤال	هل الهدف الاساس للمراجعة هو المصادقة على ان الكشوف المالية تمثل الوضع المالي بشكل صادق؟
جواب	طبعا وهذا ما يجب ان يكون
سؤال	هل يعتبر إرضاء مطالب الجهات المستفيدة من محتوى تقارير المراجعة أحد أهداف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	في حدود احترام القانون واخلاقيات مهنة المراجعة
سؤال	هل ترى أن المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ليست الا روتينية (رتابية) هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية؟
جواب	الى حد كبير

المحور الثاني:

التغييرات التي طرأت على ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة تحديث التشريعات والتنظيمات

ماهي التغييرات التي مست الجانب التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر ؟	
سؤال	ما هي التغييرات الشكلية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	تغيير في التسميات لا اكثر
سؤال	ما هي التغييرات الموضوعية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	لا توجد بصفة فعلية
سؤال	هل التنظيم الجديد لمهنة المراجعة يخدم الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	ليس بالصفة المطلوبة
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي ايجابيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	لا يوجد سوى اجبارية المؤسسات في تعيين محافظ حسابات
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي سلبيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	غياب التكوين وروتينية مهنة المراجعة وهذا يدعو للمنافسة غير الشريفة
سؤال	هل استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	بسبب التكوين غير الكافي لم تستجب المراجعة لمتطلبات المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية
ماهي التغييرات الجوهرية التي مست محتوى أعمال مهنة المراجعة في الجزائر؟	

سؤال	هل هناك تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	لم تتغير الا في ما يتعلق بالتقارير الخاصة و لم تقدم اي جديد
سؤال	ما هي التغيرات الجوهرية التي عرفتها تقارير المراجعة حسب رأيك؟
جواب	لا يوجد جديد بل تم الاخذ بتقارير من الخارج وتم فرضها على المراجع في الجزائر
سؤال	هل اصدار معايير جزائرية للتدقيق الهدف منه خدمة المراجعة ام محاكاة لمهنة المراجعة في العالم ؟
جواب	الهدف منها محاكاة لمهنة المراجعة في العالم اكثر منه خدمة لمراجعة
سؤال	ما رأيك في التوجيهات التي تلت القانون 10-01 حول معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات؟
جواب	تحد من حرية المراجع في التعبير عن رايه بصفة اوسع والوصول الى نتائج
ماهي التغييرات الجوهرية التي طرأت على أخلاقيات ممارسة المهنة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك اهتمام في الجزائر بموضوع اخلاقيات مهنة المراجعة؟
جواب	بل ومؤكد عن طريق التشريع والتنظيم
سؤال	هل طرأت تغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	نعم لكنها سلبية
سؤال	هل يمكن أن تبين لنا هذه التغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة إن وجدت؟
جواب	على سبيل المثال المنافسة حطت من احترام المهنة
سؤال	هل هناك عقوبات نتيجة تخلي المراجع عن أحد أخلاقيات المهنة في التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	لم ارى
سؤال	هل أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة تعكس المسؤولية الاجتماعية للمراجع في الجزائر؟ ام انها التزام مهني فقط؟
جواب	التزام مهني لا اكثر

المحور الثالث:

نتائج الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

• **ما هي أهمية مخرجات الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية؟**	
سؤال	هل اكتشاف الفساد والتقرير عنه في بيئة الاعمال الجزائرية من المخرجات العادية للمراجعة أم أنه نتيجة صدفة مهنية؟
جواب	تغييب المهنة وعدم حماية المهني وعدم وجود ضمانات ابعدها عن اكتشاف الفساد
سؤال	هل نتائج مخرجات المراجعة هي مصدر القرارات المستقبلية المتعلقة بالكيان ؟
جواب	لا
سؤال	هل لمخرجات المراجعة اهمية كبيرة في نظر الادارات العمومية التي لها علاقة بالكيان؟
جواب	ليس بشكل كبير
سؤال	في بيئة الاعمال الجزائرية من هي الجهة التي تهتم بمخرجات المراجعة؟
جواب	ما عدا الجمعية العامة رغم ان مخرجات المراجعة تهم جهات عمومية
- **ما هو دور المراجعة في تحقيق أهداف بيئة الاعمال الجزائرية ؟**	

سؤال	هل المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ضرورية لتحقيق تسيير احسن للكيانات؟
جواب	اكيد لو اعطي المراجع اهمية
سؤال	هل الهدف من المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تفادي الأخطاء وتطهير الوضعية المحاسبية لنشاط الكيان ؟
جواب	نعم
سؤال	هل تهدف المراجعة لإعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية؟
جواب	اكيد
-	**ما هي درجة استجابة الممارسات العملية لمهنة المراجعة لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية** ؟
سؤال	هل التقارير التي يصدرها المراجع كافية لحاجة مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	غير كافية
سؤال	هل لتوصيات المراجع أهمية لدى مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	مهمة جدا
سؤال	أي نوع من التوصيات تراه واجبا وله حاجة كبيرة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	التصريح بالاختلالات وما يتعلق بتنظيم الاجراءات الطوارئ

الملحق (05)

استمارة مقابلة مع الأستاذ تيجاني حقي محمد السايح

الاسم الكامل.**حقي محمد السايح التجاني** الخبرة المهنية في مجال المراجعة.23.سنة.مكان النشاط حاسى مسعود

المحور الاول : الخصائص الشخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

- **هل توجد خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟** (**المعايير العامة(الشخصية**)	
سؤال	هل ترى أن من يمارس المراجعة في الجزائر مؤهل علميا ومهنيا لذلك؟
جواب	لا أغلبية المهنيين لا يتقنون الممارسة نظرا لعدم وجود تكوين كاف و تطبيقي
سؤال	هل من يمارس المراجعة في الجزائر يحظى بتكوين مستمر؟
جواب	لا ماعدا التكوين الخاص
سؤال	هل التربص المهني الذي استفاد منه المراجع كافيا لممارسة المراجعة في الجزائر؟
جواب	غير كاف نسبيا
سؤال	هل هناك استقلالية مطلقة في ابداء الرأي عند المراجعين في الجزائر؟
جواب	نعم
سؤال	هل ترى أن حياد المراجع واستقلاليته في الجزائر مرهون بالارتباط المالي؟
جواب	نعم
سؤال	هل ترى أن المراجع في الجزائر مستقل عن ضغوطات وتدخلات العميل ؟
جواب	مستقل
سؤال	هل هناك جهات تؤثر على المراجع في الجزائر فيما يجب فحصه وما يجب كتابته في التقارير؟
جواب	لا يوجد
سؤال	هل ترى أن خضوع سوق المراجعة في الجزائر لتقنين الصفقات العمومية يؤثر على استقلالية المراجع ؟
جواب	نعم
سؤال	هل هناك اهتمام خاص من المراجع في الجزائر بالتهديدات التي قد يتعرضون لها؟
جواب	لا
سؤال	هل هناك عناية ومعالجة خاصة للمراجع في الجزائر بالحالات الاستثنائية ؟
جواب	قانونيا توجد
- **هل توجد خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟** (**معايير العمل الميداني**)	
سؤال	هل المراجعة في الجزائر بصفة عامة تخضع لتخطيط واشراف ملائمين؟
جواب	حسب المكاتب
سؤال	هل عمل المراجعين المساعدين في الجزائر يحظى برقابة الجودة والنوعية من طرف اصحاب المكاتب ؟
جواب	حسب المكاتب
سؤال	هل يحظى موضوع الرقابة الداخلية في المراجعة باهتمام بالغ لدى المراجعين في الجزائر؟

جواب	أكيد لأنه هو مدخل لعملية المراجعة.
سؤال	هل جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره أم خدمة للمراجعة؟
جواب	إثبات صحة التقرير أكثر منه خدمة للمراجعة
- **ما هي أهداف ممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (معايير اعداد التقارير)**	
سؤال	هل الهدف الاساسي للمراجعة في الجزائر هو التصديق على الكشوف المالية؟
جواب	لا
سؤال	هل هدف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية كشف أخطاء الادارة ؟
جواب	لا إلا إذا تم إكتشافها صدفة
سؤال	هل الهدف الاساس للمراجعة هو المصادقة على ان الكشوف المالية تمثل الوضع المالي بشكل صادق؟
جواب	أكيد
سؤال	هل يعتبر إرضاء مطالب الجهات المستفيدة من محتوى تقارير المراجعة أحد أهداف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	إلا إذا توافق مع القانون و الهدف المرجو.
سؤال	هل ترى أن المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ليست الا روتينية (رتابية) هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية؟
جواب	ليست عامة

المحور الثاني:

التغييرات التي طرأت على ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة تحديث التشريعات والتنظيمات

ماهي التغييرات التي مست الجانب التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر ؟	
سؤال	ما هي التغييرات الشكلية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	تقسم المهنة حسب نوع المراجعة
سؤال	ما هي التغييرات الموضوعية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	على حد علمى لا يوجد
سؤال	هل التنظيم الجديد لمهنة المراجعة يخدم الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	إذا تم تطبيق القانون
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي ايجابيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	وجود توجيهات فى المراجعة صادرة عن طريق التنظيم
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي سلبيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	فقدت جزأ من إستقلالية المهنة
سؤال	هل استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	لم يستجب لجزء
ماهي التغييرات الجوهرية التي مست محتوى أعمال مهنة المراجعة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟

جواب	نعم
سؤال	ما هي التغيرات الجوهرية التي عرفتها تقارير المراجعة حسب رأيك؟
جواب	ظهور بعض التقارير الجديدة –قانون 10-01-
سؤال	هل اصدار معايير جزائرية للتدقيق الهدف منه خدمة المراجعة ام محاكاة لمهنة المراجعة في العالم ؟
جواب	نعم للإثنين
سؤال	ما رأيك في التوجيهات التي تلت القانون 10-01 حول معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات؟
جواب	إيجابية
ماهي التغييرات الجوهرية التي طرأت على أخلاقيات ممارسة المهنة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك اهتمام في الجزائر بموضوع اخلاقيات مهنة المراجعة؟
جواب	موجود قانونا
سؤال	هل طرأت تغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	أسست لها قانونا
سؤال	هل يمكن أن تبين لنا هذه التغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة إن وجدت؟
جواب	حالات التنافي الموجودة في قانون 10-01
سؤال	هل هناك عقوبات نتيجة تخلي المراجع عن أحد أخلاقيات المهنة في التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	نعم حسب نوعية الخطأ
سؤال	هل أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة تعكس المسؤولية الاجتماعية للمراجع في الجزائر؟ ام انها التزام مهني فقط؟
جواب	هي إلتزام مهني في الأصل

المحور الثالث:

نتائج الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

• **ما هي أهمية مخرجات الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية؟**	
سؤال	هل اكتشاف الفساد والتقرير عنه في بيئة الاعمال الجزائرية من المخرجات العادية للمراجعة أم أنه نتيجة صدفة مهنية؟
جواب	حسب رأي صدفة من خلال عملية المراجعة
سؤال	هل نتائج مخرجات المراجعة هي مصدر القرارات المستقبلية المتعلقة بالكيان ؟
جواب	ليست بالضرورة
سؤال	هل لمخرجات المراجعة اهمية كبيرة في نظر الادارات العمومية التي لها علاقة بالكيان؟
جواب	يفترض قانونا كذلك
سؤال	في بيئة الاعمال الجزائرية من هي الجهة التي تهتم بمخرجات المراجعة؟
جواب	الجمعية العامة للشركاء أو الجهة التي طلبت
- **ما هو دور المراجعة في تحقيق أهداف بيئة الاعمال الجزائرية ؟**	
سؤال	هل المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ضرورية لتحقيق تسيير احسن للكيانات؟

جواب	ما يجب أن يكون
سؤال	هل الهدف من المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تفادي الأخطاء وتطهير الوضعية المحاسبية لنشاط الكيان ؟
جواب	نعم
سؤال	هل تهدف المراجعة لإعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية؟
جواب	نعم
-	**ما هي درجة استجابة الممارسات العملية لمهنة المراجعة لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية** ؟
سؤال	هل التقارير التي يصدرها المراجع كافية لحاجة مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	على العموم نعم
سؤال	هل لتوصيات المراجع أهمية لدى مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	أكيد
سؤال	أي نوع من التوصيات تراه واجبا وله حاجة كبيرة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	ما تعلق بمخاطر إستمرارية النشاط . على سبيل ذلك حالة الطوارئ التي يبديها مراجع الحسابات

الملحق (06)

استمارة مقابلة مع الأستاذ طلاي محمد

الاسم الكامل: طلاي محمد الخبرة المهنية في مجال المراجعة :33 سنة مكان النشاط: غرداية

المحور الاول : الخصائص الشخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

- **هل توجد خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟** (**المعايير العامة(الشخصية**)	
سؤال	هل ترى أن من يمارس المراجعة في الجزائر مؤهل علميا ومهنيا لذلك؟
جواب	اغلبية المراجعين غير مؤهلين
سؤال	هل من يمارس المراجعة في الجزائر يحظى بتكوين مستمر؟
جواب	لا
سؤال	هل التربص المهني الذي استفاد منه المراجع كافيا لممارسة المراجعة في الجزائر؟
جواب	لا
سؤال	هل هناك استقلالية مطلقة في ابداء الرأي عند المراجعين في الجزائر؟
جواب	نعم
سؤال	هل ترى أن حياد المراجع واستقلاليته في الجزائر مرهون بالارتباط المالي؟
جواب	نعم
سؤال	هل ترى أن المراجع في الجزائر مستقل عن ضغوطات وتدخلات العميل ؟
جواب	نعم
سؤال	هل هناك جهات تؤثر على المراجع في الجزائر فيما يجب فحصه وما يجب كتابته في التقارير؟
جواب	لا
سؤال	هل ترى أن خضوع سوق المراجعة في الجزائر لتقنين الصفقات العمومية يؤثر على استقلالية المراجع ؟
جواب	نعم
سؤال	هل هناك اهتمام خاص من المراجع في الجزائر بالتهديدات التي قد يتعرضون لها؟
جواب	لا
سؤال	هل هناك عناية ومعالجة خاصة للمراجع في الجزائر بالحالات الاستثنائية ؟
جواب	نعم في حدود تطبيق القانون
- **هل توجد خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟** (**معايير العمل الميداني**)	
سؤال	هل المراجعة في الجزائر بصفة عامة تخضع لتخطيط واشراف ملائمين؟
جواب	نظريا نعم لكن واقعيا مستبعد
سؤال	هل عمل المراجعين المساعدين في الجزائر يحظى برقابة الجودة والنوعية من طرف اصحاب المكاتب ؟
جواب	نعم

سؤال	هل يحظى موضوع الرقابة الداخلية في المراجعة باهتمام بالغ لدى المراجعين في الجزائر؟
جواب	اكيد ودون نقاش
سؤال	هل جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره أم خدمة للمراجعة؟
جواب	معا
- **ما هي أهداف ممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (معايير اعداد التقارير)**	
سؤال	هل الهدف الاساسي للمراجعة في الجزائر هو التصديق على الكشوف المالية؟
جواب	ليست كل شيء
سؤال	هل هدف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية كشف أخطاء الادارة ؟
جواب	في حالة المصادقة
سؤال	هل الهدف الاساس للمراجعة هو المصادقة على ان الكشوف المالية تمثل الوضع المالي بشكل صادق؟
جواب	هذا ما يجب ان يكون
سؤال	هل يعتبر إرضاء مطالب الجهات المستفيدة من محتوى تقارير المراجعة أحد أهداف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	نعم
سؤال	هل ترى أن المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ليست الا روتينية (رتابية) هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية؟
جواب	هناك بعض المراجعات من هذا النوع

المحور الثاني:

التغييرات التي طرأت على ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة تحديث التشريعات والتنظيمات

ماهي التغييرات التي مست الجانب التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر ؟	
سؤال	ما هي التغييرات الشكلية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	شكليات طفيفة كالتفريق بين الجهات المنظمة
سؤال	ما هي التغييرات الموضوعية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	فقدان المهنة لجزء من الاستقلالية
سؤال	هل التنظيم الجديد لمهنة المراجعة يخدم الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	لا
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي ايجابيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	لا توجد
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي سلبيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	عدم الممارسة المهنية بشكل مهني سليم ومحايد
سؤال	هل استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	لا
ماهي التغييرات الجوهرية التي مست محتوى أعمال مهنة المراجعة في الجزائر؟	

سؤال	هل هناك تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	نعم خاصة في عدد التقارير
سؤال	ما هي التغيرات الجوهرية التي عرفتها تقارير المراجعة حسب رأيك؟
جواب	حسب القانون نعم
سؤال	هل اصدار معايير جزائرية للتدقيق الهدف منه خدمة المراجعة ام محاكاة لمهنة المراجعة في العالم ؟
جواب	لمحاكاة المهنة في العالم
سؤال	ما رأيك في التوجيهات التي تلت القانون 10-01 حول معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات؟
جواب	من جهة تساعد المراجع على كتابة التقارير ومن جهة تحد من استقلالية المراجع
ماهي التغييرات الجوهرية التي طرأت على أخلاقيات ممارسة المهنة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك اهتمام في الجزائر بموضوع اخلاقيات مهنة المراجعة؟
جواب	نعم من الناحية القانونية
سؤال	هل طرأت تغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	لم الحظ تغييرات جديدة
سؤال	هل يمكن أن تبين لنا هذه التغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة إن وجدت؟
جواب	لم الحظ
سؤال	هل هناك عقوبات نتيجة تخلي المراجع عن أحد أخلاقيات المهنة في التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	اكيد
سؤال	هل أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة تعكس المسؤولية الاجتماعية للمراجع في الجزائر؟ ام انها التزام مهني فقط؟
جواب	مجرد التزام مهني

المحور الثالث:

نتائج الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

• **ما هي أهمية مخرجات الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية؟**	
سؤال	هل اكتشاف الفساد والتقرير عنه في بيئة الاعمال الجزائرية من المخرجات العادية للمراجعة أم أنه نتيجة صدفة مهنية؟
جواب	مجرد صدفة مهنية
سؤال	هل نتائج مخرجات المراجعة هي مصدر القرارات المستقبلية المتعلقة بالكيان ؟
جواب	في بعض الكيانات
سؤال	هل لمخرجات المراجعة اهمية كبيرة في نظر الادارات العمومية التي لها علاقة بالكيان؟
جواب	على العموم لا
سؤال	في بيئة الاعمال الجزائرية من هي الجهة التي تهتم بمخرجات المراجعة؟
جواب	البنوك مثلا
- **ما هو دور المراجعة في تحقيق أهداف بيئة الاعمال الجزائرية ؟**	

سؤال	هل المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ضرورية لتحقيق تسيير احسن للكيانات؟
جواب	نعم ما يجب ان يكون
سؤال	هل الهدف من المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تفادي الأخطاء وتطهير الوضعية المحاسبية لنشاط الكيان ؟
جواب	من بين الاهداف الاساسية
سؤال	هل تهدف المراجعة لإعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية؟
جواب	نعم وهذا الهدف الاسمى
-	**ما هي درجة استجابة الممارسات العملية لمهنة المراجعة لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية** ؟
سؤال	هل التقارير التي يصدرها المراجع كافية لحاجة مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	لا لن هناك تقارير اخرى تكمل الجانب الاعلامي للتقارير
سؤال	هل لتوصيات المراجع أهمية لدى مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	نعم
سؤال	أي نوع من التوصيات تراه واجبا وله حاجة كبيرة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	حالات الطوارئ

الملحق (07)

استمارة مقابلة مع الأستاذ بن يحي علي

الاسم الكامل بن يحي علي .الخبرة المهنية في مجال المراجعة15 سنة مكان النشاط غرداية

المحور الاول : الخصائص الشخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

- **هل توجد خصائص شخصية لممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (المعايير العامة(الشخصية)**	
سؤال	هل ترى أن من يمارس المراجعة في الجزائر مؤهل علميا ومهنيا لذلك؟
جواب	الى حد ما
سؤال	هل من يمارس المراجعة في الجزائر يحظى بتكوين مستمر؟
جواب	لا الا من اراد وعلى حسابه الخاص
سؤال	هل التربص المهني الذي استفاد منه المراجع كافيا لممارسة المراجعة في الجزائر؟
جواب	لا
سؤال	هل هناك استقلالية مطلقة في ابداء الرأي عند المراجعين في الجزائر؟
جواب	الى حد ما
سؤال	هل ترى أن حياد المراجع واستقلاليته في الجزائر مرهون بالارتباط المالي؟
جواب	نعم وخاصة بعد اعتماد دفتر الشروط
سؤال	هل ترى أن المراجع في الجزائر مستقل عن ضغوطات وتدخلات العميل ؟
جواب	للأسف لا
سؤال	هل هناك جهات تؤثر على المراجع في الجزائر فيما يجب فحصه وما يجب كتابته في التقارير؟
جواب	حسب علمي لا
سؤال	هل ترى أن خضوع سوق المراجعة في الجزائر لتقنين الصفقات العمومية يؤثر على استقلالية المراجع ؟
جواب	نعم وعلى النوعية كذلك خاصة في الالزام بإمضاء بعض الوثائق
سؤال	هل هناك اهتمام خاص من المراجع في الجزائر بالتهديدات التي قد يتعرضون لها؟
جواب	نعم
سؤال	هل هناك عناية ومعالجة خاصة للمراجع في الجزائر بالحالات الاستثنائية ؟
جواب	لا وهذا حسب القوانين الموجودة
- **هل توجد خصائص عملية لممارسة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (معايير العمل الميداني)**	
سؤال	هل المراجعة في الجزائر بصفة عامة تخضع لتخطيط واشراف ملائمين؟
جواب	نعم
سؤال	هل عمل المراجعين المساعدين في الجزائر يحظى برقابة الجودة والنوعية من طرف اصحاب المكاتب ؟
جواب	الى حد ما نعم ويتغير الحال حسب مدى اقدمية وخبرة المساعدين
سؤال	هل يحظى موضوع الرقابة الداخلية في المراجعة باهتمام بالغ لدى المراجعين في الجزائر؟

جواب	نعم بكل تاكيد
سؤال	هل جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره أم خدمة للمراجعة؟
جواب	نعم
- **ما هي أهداف ممارسة مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟ (معايير اعداد التقارير)**	
سؤال	هل الهدف الاساسي للمراجعة في الجزائر هو التصديق على الكشوف المالية؟
جواب	حسب النصوص القانونية نعم
سؤال	هل هدف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية كشف أخطاء الادارة ؟
جواب	لا
سؤال	هل الهدف الاساس للمراجعة هو المصادقة على ان الكشوف المالية تمثل الوضع المالي بشكل صادق؟
جواب	اجل
سؤال	هل يعتبر إرضاء مطالب الجهات المستفيدة من محتوى تقارير المراجعة أحد أهداف المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	لا
سؤال	هل ترى أن المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ليست الا روتينية (رتابية) هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية؟
جواب	ربما من حيث الواقع

المحور الثاني:

التغييرات التي طرأت على ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة تحديث التشريعات والتنظيمات

ماهي التغييرات التي مست الجانب التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر ؟	
سؤال	ما هي التغييرات الشكلية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	من حيث الجانب الاداري
سؤال	ما هي التغييرات الموضوعية للجانب التنظيمي الذي عرفته مهنة المراجعة حسب رأيك؟
جواب	من حيث الاجراءات
سؤال	هل التنظيم الجديد لمهنة المراجعة يخدم الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	يحتاج الى اعادة النظر في بعض النقاد
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي ايجابيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	تنظيم الملتقيات والجلسات
سؤال	حسب رأيك الخاص ما هي سلبيات التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر؟
جواب	اشكالية الاستقلالية ومرافقة المهني
سؤال	هل استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	لا لان بيئة الاعمال اصلا تحتاج الى اعادة نظر
ماهي التغييرات الجوهرية التي مست محتوى أعمال مهنة المراجعة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟

جواب	لا الا في في ما يخص العمل وفق المعايير الجديدة
سؤال	ما هي التغيرات الجوهرية التي عرفتها تقارير المراجعة حسب رأيك؟
جواب	الزامية الخضوع الى شكل ومحتوى المعايير
سؤال	هل اصدار معايير جزائرية للتدقيق الهدف منه خدمة المراجعة ام محاكاة لمهنة المراجعة في العالم ؟
جواب	محاكاة فقط
سؤال	ما رأيك في التوجيهات التي تلت القانون 10-01 حول معايير كتابة تقارير محافظ الحسابات؟
جواب	من حيث الشكل والمضمون
ماهي التغييرات الجوهرية التي طرأت على أخلاقيات ممارسة المهنة في الجزائر؟	
سؤال	هل هناك اهتمام في الجزائر بموضوع اخلاقيات مهنة المراجعة؟
جواب	الاشكال في تفعيل هذا الاهتمام
سؤال	هل طرأت تغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	ربما فقط في المرسوم التنفيذي رقم 19-10 لكن المشكل في الواقع
سؤال	هل يمكن أن تبين لنا هذه التغييرات في أخلاقيات مهنة المراجعة إن وجدت؟
جواب	ربما ما ورد في ما يتعلق بالمسؤولية التأديبية
سؤال	هل هناك عقوبات نتيجة تخلي المراجع عن أحد أخلاقيات المهنة في التشريعات والتنظيمات الجديدة؟
جواب	موجود نعم
سؤال	هل أخلاقيات ممارسة مهنة المراجعة تعكس المسؤولية الاجتماعية للمراجع في الجزائر؟ ام انها التزام مهني فقط؟
جواب	التزام مهني اكثر منه مسؤولية اجتماعية

المحور الثالث:

1- نتائج الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية

• **ما هي أهمية مخرجات الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية؟**	
سؤال	هل اكتشاف الفساد والتقرير عنه في بيئة الاعمال الجزائرية من المخرجات العادية للمراجعة أم أنه نتيجة صدفة مهنية؟
جواب	ربما يمكن اعتبارها من المخرجات التي تعد التزام
سؤال	هل نتائج مخرجات المراجعة هي مصدر القرارات المستقبلية المتعلقة بالكيان ؟
جواب	نعم يمكن الاعتماد عليها
سؤال	هل لمخرجات المراجعة اهمية كبيرة في نظر الادارات العمومية التي لها علاقة بالكيان؟
جواب	نعم
سؤال	في بيئة الاعمال الجزائرية من هي الجهة التي تهتم بمخرجات المراجعة؟
جواب	البنوك المؤسسات العمومية في الصفقات العمومية
- **ما هو دور المراجعة في تحقيق أهداف بيئة الاعمال الجزائرية ؟**	
سؤال	هل المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية ضرورية لتحقيق تسيير احسن للكيانات؟

جواب	بل اكثر من ضرورية لأنها ترتبط بالحوكمة
سؤال	هل الهدف من المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية تفادي الأخطاء وتطهير الوضعية المحاسبية لنشاط الكيان ؟
جواب	يصلح بالنسبة للمراجعة الاختيارية
سؤال	هل تهدف المراجعة لإعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية؟
جواب	نعم
-	**ما هي درجة استجابة الممارسات العملية لمهنة المراجعة لمتطلبات بيئة الاعمال الجزائرية** ؟
سؤال	هل التقارير التي يصدرها المراجع كافية لحاجة مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	نعم في حالة احترام النصوص التنظيمية والمعايير
سؤال	هل لتوصيات المراجع أهمية لدى مستخدميها في بيئة الأعمال الجزائرية؟
جواب	نعم
سؤال	أي نوع من التوصيات تراه واجبا وله حاجة كبيرة في بيئة الاعمال الجزائرية؟
جواب	في الاصل كل التوصيات مهمة وربما اخص بالذكر المتعلقة بالرقابة الداخلية واستمرارية الاستغلال

الملحق (08)

نموذج الاستبيان الموزع

السيدات والسادة الأفاضل

تحية تقدير واحترام أما بعد؛

يشرف الباحث أن يقوم بدراسة ميدانية في اطار التحضير لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق من العنوان التالي:

((تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر على ضوء معايير المراجعة الجزائرية والدولية))

وعليه نلتمس من حضراتكم المحترمة التكرم من خلال إعطاء رأيكم في اجابات الاستبيان المرفق بناء على خبرتكم في مجال المراجعة ،ملتزمين بسرية المعلومات والبيانات التي تقدمونها لغرض علمي بحت.

كما لايفوتني أن أشكركم مسبقا على تعاونكم في انجاز هذا البحث.

مع فائق الشكر والاحترام

الباحث لبوز نوح

اشكالية البحث: ماهي تبعات الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية؟

أثر ممارسات مهنة المراجعة على جودة نتائجها

معلومات شخصية:

الشهادة العلمية

- **ليسانس** ☐
- **ماستر** ☐
- **ماجستير** ☐
- **دكتوراه** ☐
- **اخـــرى** ☐ **حددها**.....

الخبرة المهنية

- **أقل من** 05 **سنوات** ☐
- **من** 06 **الى** 10 **سنوات** ☐
- **اكثر من** 10 **سنوات** ☐

هل راجعت مؤسسات قطاع عام؟

نعم ☐

لا ☐

هل راجعت مؤسسات قطاع خاص؟

نعم ☐

لا ☐

هل راجعت مؤسسات قطاع مختلط؟

نعم ☐

لا ☐

1- ممارسات مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

	الاجابـــــــــــــــــــــــة	موافق	غير موافق	محايد
01	المراجع مؤهل علميا ومهنيا لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر			
	نظرا لـــ			
02	المراجع في الجزائر حر في ابداء رأيه بكل استقلالية			
	نظرا لـــ			
03	المراجعة في الجزائر تخضع لتخطيط واشراف ملائمين			
	نظرا لـــ			
04	تعتبر الرقابة الداخلية محل اهتمام لدى المراجعين في الجزائر			
	نظرا لـــ			
05	جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره			
	نظرا لـــ			
06	جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر بهدف خدمة المراجعة			
	نظرا لـــ			

2- دور التشريعات والتنظيمات في ارساء جودة نتائج المراجعة في الجزائر

	الاجابـــــــــــــــــــــــة	موافق	غير موافق	محايد
01	المراجعة في الجزائر طبقا للتشريع هي التصديق على تمثيل الكشوف المالية للوضع المالي			
	نظرا لـــ			
02	المراجعة في الجزائر شكلية هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية			

	نظرا لـــ			
03	التنظيم الجديد لمهنة المراجعة أسس لتطوير الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر			
	نظرا لـــ			
04	استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في الجزائر			
	نظرا لـــ			
05	وجود تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة			
	نظرا لـــ			
06	وجود اهتمام تشريعي وتنظيمي بموضوع اخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر			
	نظرا لـــ			
07	يتعرض المراجع طبقا للقانون الى عقوبات نتيجة تخليه عن أحد أخلاقيات المهنة			
	نظرا لـــ			

3- علاقة ممارسات مهنة المراجعة بجودة النتائج

	الاجابـــــــــــــــــــــــة	موافق	غير موافق	محايد
01	هدف المراجعة في الجزائر هي كشف أخطاء الادارة			
	نظرا لـــ			
02	اكتشاف الفساد والتقرير عنه في الجزائر من المخرجات العادية للمراجعة			
	نظرا لـــ			
03	تقارير المراجعة السليمة صورة للواقع المالي للكيان			
	نظرا لـــ			
04	هدف المراجعة في الجزائر تفادي الأخطاء وتطهير المحاسبة			
	نظرا لـــ			
05	هدف المراجعة إعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية			
	نظرا لـــ			
06	توصيات المراجع امر واجب في حالات الضرورة			
	نظرا لـــ			

ملاحظة:

الرجاء في حالة الاجابة بمحايد التعليل في الخانة الموالية للإجابة والهدف معرفة السبب من الناحية العلمية والمهنية.

الملحق (09)

نتائج الاستبيان

المعلومات الشخصية

المستوى التعليمي

الشهادة العلمية	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	أخرى
	11	07	07	05	02

الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	أقل من 06 سنوات	من 06الى 10سنوات	أكثر من 10 سنوات
	03	05	24

هل راجعت مؤسسات قطاع عام		هل راجعت مؤسسات قطاع خاص		هل راجعت مؤسسات قطاع مختلط	
نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
25	7	30	02	11	21

3- ممارسات مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

	الاجابـــــــــــــــــــــــة	موافق	غير موافق	محايد
01	المراجع مؤهل علميا ومهنيا لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر	20	07	05
02	المراجع في الجزائر حر في ابداء رأيه بكل استقلالية	21	10	01
03	المراجعة في الجزائر تخضع لتخطيط واشراف ملائمين	17	15	00
04	تعتبر الرقابة الداخلية محل اهتمام لدى المراجعين في الجزائر	24	07	01
05	جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر مرتبط بإثبات صحة تقريره	28	04	00
06	جمع الأدلة الكافية لدى المراجع في الجزائر بهدف خدمة المراجعة	26	05	01

4- دور التشريعات والتنظيمات في ارساء جودة نتائج المراجعة في الجزائر

	الاجابـــــــــــــــــــــــة	موافق	غير موافق	محايد
01	المراجعة في الجزائر طبقا للتشريع هي التصديق على تمثيل الكشوف المالية للوضع المالي	23	09	00
02	المراجعة في الجزائر شكلية هدفها احترام القانون من الناحية الشكلية	13	18	01
03	التنظيم الجديد لمهنة المراجعة أسس لتطوير الممارسة العملية لمهنة المراجعة في الجزائر	23	07	02
04	استجاب التشريع والتنظيم الجديدان لمهنة المراجعة لمتطلبات المهنة في الجزائر	17	12	03

05	وجود تغييرات في مهام المراجعة حسب التشريعات والتنظيمات الجديدة	11	20	01
06	وجود اهتمام تشريعي وتنظيمي بموضوع اخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر	23	08	01
07	يتعرض المراجع طبقا للقانون الى عقوبات نتيجة تخليه عن أحد أخلاقيات المهنة	28	03	01

4- علاقة ممارسات مهنة المراجعة بجودة النتائج

	الاجابـــــــــــــــــــــــة	موافق	غير موافق	محايد
01	هدف المراجعة في الجزائر هي كشف أخطاء الادارة	07	24	01
02	اكتشاف الفساد والتقرير عنه في الجزائر من المخرجات العادية للمراجعة	14	18	00
03	تقارير المراجعة السليمة صورة للواقع المالي للكيان	20	11	01
04	هدف المراجعة في الجزائر تفادي الأخطاء وتطهير المحاسبة	19	10	03
05	هدف المراجعة إعطاء صورة واضحة لمستخدمي الكشوف المالية	29	02	01
06	توصيات المراجع امر واجب في حالات الضرورة	21	10	01

المستوى التعليمي

x1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	10	30.3	30.3	30.3
	2.00	7	21.2	21.2	51.5
	3.00	12	36.4	36.4	87.9
	4.00	4	12.1	12.1	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

x2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	4	12.1	12.1	12.1
	2.00	5	15.2	15.2	27.3
	3.00	22	66.7	66.7	93.9
	4.00	2	6.1	6.1	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

هل راجعت مؤسسات قطاع عام؟

x3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	25	75.8	75.8	75.8
	2.00	8	24.2	24.2	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

FREQUENCIES VARIABLES=x4 x5
/ORDER=ANALYSIS.

Frequency Table

هل راجعت مؤسسات قطاع خاص؟

x4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	32	97.0	97.0	97.0
	2.00	1	3.0	3.0	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

هل راجعت مؤسسات قطاع مختلط؟

x5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	12	36.4	36.4	36.4
	2.00	21	63.6	63.6	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

1- ممارسات مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
x6	33	1.00	3.00	2.3939	.78817
x7	33	1.00	3.00	2.6364	.54876
x8	33	2.00	3.00	2.5455	.50565
x9	33	1.00	3.00	2.6667	.59512
x10	33	2.00	3.00	2.8788	.33143
x11	33	1.00	3.00	2.7879	.48461
a	33	1.83	3.00	2.6515	.32373
Valid N (listwise)	33				

دور التشريعات والتنظيمات في ارساء جودة نتائج المراجعة في الجزائر

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
x12	33	2.00	3.00	2.6970	.46669
x13	33	1.00	3.00	2.3636	.54876
x14	33	1.00	3.00	2.6667	.59512
x15	33	1.00	3.00	2.4242	.66287
x16	33	1.00	3.00	2.6061	.55562
x17	33	1.00	3.00	2.6970	.52944
x18	33	1.00	3.00	2.8485	.44167
b	33	1.86	3.00	2.6147	.32239
Valid N (listwise)	33				

علاقة ممارسات مهنة المراجعة بجودة النتائج

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
x19	33	2.00	3.00	2.2424	.43519
x20	33	2.00	3.00	2.4848	.50752
x21	33	2.00	3.00	2.6364	.48850
x22	33	1.00	3.00	2.5758	.61392
x23	33	1.00	3.00	2.8182	.52764
x24	33	1.00	3.00	2.5758	.56071
c	33	1.83	3.00	2.5556	.26896
Valid N (listwise)	33				

الفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.766	19

اختبار الفرضية الاولى تبعا للمستوى الوظيفي

ANOVA

a

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.040	3	.013	.117	.949
Within Groups	3.313	29	.114		
Total	3.354	32			

ONEWAY b BY x1
/MISSING ANALYSIS.

اختبار الفرضية الثانية تبعا للمستوى الوظيفي

ANOVA

b

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.236	3	.079	.739	.538
Within Groups	3.090	29	.107		
Total	3.326	32			

ONEWAY c BY x1
/MISSING ANALYSIS.

اختبار الفرضية الثالثة تبعا للمستوى الوظيفي

ANOVA

c

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.427	3	.142	2.186	.111
Within Groups	1.888	29	.065		
Total	2.315	32			

ONEWAY a BY x2
/MISSING ANALYSIS.

اختبار الفرضية الأولى تبعا للخبرة

ANOVA

a

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.380	3	.460	6.756	.001
Within Groups	1.974	29	.068		
Total	3.354	32			

ONEWAY b BY x2
/MISSING ANALYSIS.

اختبار الفرضية الثانية تبعا للخبرة

ANOVA

b

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.327	3	.109	1.053	.384
Within Groups	2.999	29	.103		
Total	3.326	32			

ONEWAY c BY x2
/MISSING ANALYSIS.

اختبار الفرضية الثانية تبعا للخبرة

ANOVA

c

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.235	3	.078	1.090	.369
Within Groups	2.080	29	.072		
Total	2.315	32			

الفهرس

أ

الاهـــــداء ..... ت

شكر وعرفان ..... ث

قائمة المحتويات ..... ح

قائمة الجداول ..... د

مقدمـــــة ..... ذ

الفصل الأول:المراجعة في الجزائر من منظور المعايير الجزائرية و الدولية 1

المبحث الاول: التطور التاريخي لتنظيم مهنة المراجعة وممارستها في الجزائر 3

المطلب الأول :المرحلة الاولى مرحلة ما بعد الاستقلال من سنة 1971الى سنة 1991 3

المطلب الثاني :المرحلة الثانية من سنة 1991الى سنة2010 6

المطلب الثالث :المرحلة الثالثة من سنة 2010 الى يومنا : 13

المبحث الثاني: أهداف المراجعة و أنواعها في الجزائر: 18

المطلب الاول: أهداف المراجعة: 18

المطلب الثاني: أنواع المراجعة: 21

المطلب الثالث: أنواع تقارير المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية: 28

المبحث الثالث: المعالم الأساسية لمهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية 45

المطلب الاول : الكفاءة الشخصية للمراجع وخصائصه في بيئة الاعمال الجزائرية. 46

المطلب الثاني: ادلة اثبات المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية. 55

المطلب الثالث: نتائج المراجعة : 64

الفصل الثاني الدراسات السابقة 72

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة: 74

المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بمحور ممارسات مهنة المراجعة: 74

المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بمحور دور التشريعات والتنظيمات في المراجعة 80

المطلب الثالث: الدراسات المتعلقة بمحور نتائج ممارسات المراجعة 84

المبحث الثاني: مناقشة الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية 89

المطلب الأول: مناقشة الدراسات السابقة: 89

المطلب الثاني: مميزات الدراسة الحالية 98

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية الميدانية 103
المبحث الأول: الطريقة والادوات 107
المطلب ألأول : جمع الوثائق والبيانات..... 107
المطلب الثاني: ادوات الدراسة الميدانية:..... 107
المبحث الثاني : مناقشة نتائج الفرضيات من خلال اسئلة المقابلة 109
المطلب الاول :خصائص ممارسات مهنة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية..... 109
المطلب الثاني: التغييرات التي طرأت على ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر نتيجة تحديث التشريعات والتنظيمات :..... 116
المطلب الثالث: نتائج الممارسات العملية لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية: 134
المبحث الثالث :اختبار نتائج الفرضيات 138
المطلب الأول : نتائج اختبار المقابلة :..... 138
المطلب الثاني : نتائج اختبار الاستبيان..... 147
خاتمـــــــة 172
قائمة المصادر والمراجع 178
قائمة الملاحق..... 185