وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد بوضياف -المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم الاقتصادية

Université de Mohamed boudiaf –m'sila
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département : Sciences Économiques

العنـوان

واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

–دراسة ميدانية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر(أكاديمي) في العلوم الاقتصادية
تخصص: مالية وجباية

إعداد الطـــالب:
سالم عصام

الأستاذ المشرف:
لقليطي الأخضر

أعضاء لجنة المناقشة

1- طيبي الطيب	**أستاذ مساعد أ**	**رئيسا**
2- لقليطي الأخضر	**أستاذ مساعد أ**	**مشرفا ومقررا**
3- قشي حبيبة	**أستاذ مساعد أ**	**ممتحنا**

السنـــة الجـامـعيـــة
2015/2014

شكروعرفان

الحمد للّه حمدا كثيرا طيبا مبارك فيه فهو الأحق بالحق، والشكر على جزيل نعمه، ووقوفا عند قول النبي عليه الصلاة والسلام: " من لم يشكر الناس لم يشكر اللّه " .

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف لقليطي الأخضر على توجيهاته القيمة

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

كما نتقدم بالشكر لكل القائمين على قسم العلوم الاقتصادية من أساتذة وإداريين وعمال، وإلى رفقاء الدرب والأصدقاء في الدراسة .

وإلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بكلمة أو دعاء .

ومن الله التوفيق

الفهرس العام

الفهرس العام	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
الفهرس العام	I - III
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة الملاحق	VI
الملخص	VII
مقدمة عامة	أ–و
الفصل الأول: التأصيل العلمي للمراجعة	
تمهيد.....	2
المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.....	3
المطلب الأول: *لمحة تاريخية*.....	3
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة وعلاقتها بالمحاسبة.....	5
المطلب الثالث: أهمية المراجعة.....	8
المبحث الثاني: خصائص المراجعة.....	9
المطلب الأول: *فروض المراجعة*.....	9
المطلب الثاني: أنواع المراجعة.....	11
المطلب الثالث: أهداف المراجعة.....	15
***المبحث الثالث:* المعايير المهنية للمراجعة**.....	17
المطلب الأول: ماهية معايير المراجعة.....	17
المطلب الثاني: المعايير العامة.....	19
المطلب الثالث: معايير العمل الميداني.....	21
المطلب الرابع: معايير إعداد التقرير.....	22
المبحث الرابع: المنظمات المهنية الدولية للمراجعة	23

المطلب الأول: لجنة المعايير المحاسبية الدولية..... 23
المطلب الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين..... 24
المطلب الثالث: لجنة ممارسة المراجعة الدولية..... 26
خلاصة..... 28

الفصل الثاني: مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

تمهيد..... 30
المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر..... 31
المطلب الأول: الفترة من بعد الاستقلال إلى غاية 1980..... 31
المطلب الثاني: الفترة من 1980 إلى 1988..... 32
المطلب الثالث: الفترة من 1988 إلى 2010..... 33
المطلب الرابع: مرحلة بعد 2010..... 33
المبحث الثاني: الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر..... 35
المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة..... 35
المطلب الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات..... 37
المطلب الثالث: المنظمات المهنية الأخرى..... 39
المبحث الثالث: معايير المراجعة في الجزائر..... 41
المطلب الأول: المعايير العامة في الجزائر..... 41
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني في الجزائر..... 44
المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير في الجزائر..... 47
خلاصة..... 61

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

تمهيد..... 62
المبحث الأول: منهجية الدراسة..... 63
المطلب الأول: تمهيد للدراسة الميدانية 63
المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة..... 66

المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة..... 68
المبحث الثاني: تحليل فرضيات الدراسة..... 68
المطلب الأول: تحليل الفرضية الأولى..... 68
المطلب الثاني: تحليل الفرضية الثانية..... 71
المطلب الثالث: تحليل الفرضية الثالثة..... 73
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات 76
المطلب الأول: التحقق من شروط الاختبارات المعلمية..... 76
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الأولى..... 82
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثانية..... 83
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة..... 84
خلاصة..... 85

خاتمة عامة	87
قائمة المراجع	90
الملاحق	**xii-III**

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	مقياس تحديد الأهمية النسبية.	67
2	مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي.	68
3	توزيع عينة الدراسة.	68
4	خصائص عينة الدارسة.	71
5	مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني.	72
6	أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الجزائر.	74
7	مشاكل الممارسة المهنية في الجزائر.	76
8	الفروق بين الجنسين في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.	79
9	الفروق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حسب متغير العمر.	80
10	الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حسب متغير المؤهل العلمي.	82
11	الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حسب متغير الخبرة.	84
12	نتائج اختبار كولموجوروف سميرنوف.	85
13	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري.	86
14	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري.	87
15	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري.	87

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	**تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة.**	12
02	**معايير المراجعة المتعارف عليها.**	20

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	قائمة الاستبيان	viii-iii
02	مخرجات spss	xii-ix

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 10-01 المنظم للمهنة، من خلال معرفة مدى التزام المراجعين في الجزائر بقواعد السلوك المهني، وكذا معرفة الأسباب التي تؤدي إلى عدم رضاهم عن الممارسة المهنية كما تعرضت إلى المشاكل التي تعترض المهنة.

قمنا باختبار ذلك وفقا لدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان وبعد تحليل النتائج توصلت هذه الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات ملتزمون بقواعد السلوك المهني مع أنهم يواجهون صعوبات ومشاكل أثناء ممارسة مهامهم.

الكلمات المفتاحية: مراجعة الحسابات، مراجعو الحسابات، المعايير العامة للمراجعة

Résumé :

L'objectif de cette étude est de savoir la réalité de métier de l'audite a partir de savoir le degré de l'engagement des auditeurs en Algérie aux règle de discipline professionnelle et connaitre pourquoi ils ne sommes pas satisfit de leurs travail, et nous somme entamée aussi les problèmes de l'exercice de ce métier en appuyant sur une étude sur terrain avec questionnaire.

A partir de l'analyse des résultats obtenus et l'examen des hypothèses des hypothèses, nous somme constatés que : les auditeurs en Algérie respectent les discipline professionnelle malgré les difficultés et les problèmes sur le terrain.

Les mots clé: l'audit en Algérie, les auditeurs, les norme general de l'audit.

مقدمة عامة

مقدمة عامة

1- أهمية البحث:

تعتبر مهنة المراجعة وليدة الثورة الصناعية وذلك لما صاحبها من ظهور للشركات الضخمة، التي يتولى تسييرها أشخاص مهنيين بدل أصحاب رؤوس المال، ومن هنا ظهرت الحاجة للمراجعة من خلال حاجة الملاك لمراقبة أعمال المسيرين واختبار مدى كفاءتهم، وتبرز أهمية المراجعة في كونها ضمانا لمصداقية المعلومات التي تقدمها المؤسسة للشركاء أو للأطراف ذات العلاقة مثل الزبائن.

وقد ساعد على تطور مهنة المراجعة ظهور هيئات مهنية أسسها أشخاص مهنيون وأساتذة متخصصون أخذت على عاتقها مهمة تطوير المراجعة، وذلك من خلال إصدار معايير دولية تهدف إلى ضبط وتحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب المراجعة، كما يقومون بعقد ملتقيات ودورات تدريبية لفائدة المهنيين للرفع من كفاءتهم وتحسين مستواهم.

أما في الجزائر فقد ظهرت مهنة المراجعة منذ عهد الاستعمار الفرنسي، حيث كانت خاضعة للقوانين الفرنسية، وبعد الاستقلال برزت مهنة المراجعة لأول مرة في الجزائر سنة 1966 ولم يتم اعتمادها إلا في سنة 1991 من خلال القانون 91-08 الذي يعتبر أول قانون منظم للمهنة وتوالت بعدها القوانين والتشريعات التي تنظم المهنة أخرها كان سنة 2010، بصدور القانون 10-01 الذي جاء استكمالا لإصلاح النظام المحاسبي بصدور القانون المحاسبي المالي scf وكذا محاولة لتأهيل المهنة لتتلاءم مع المعايير الدولية، ويأتي هذا في إطار سعي الجزائر للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

2- الدراسات السابقة

من خلال اطلاع الباحث على الدراسات السابقة المتعلقة بالمجال أو المتعلقة بجانب من الموضوع وذات العلاقة، منها:

2-1 دراسة محي الدين محمود عمر 2008: تهدف هذه الدراسة إلى تأسيس إطار نظري كفيل بترقية المراجعة وكذا محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة ومعاييرها المقبولة وأوجه الاختلاف مع المعايير الدولية، حيث توصل إلى أن المهنة في الجزائر تفتقد إلى إطار متكامل يتناول الممارسة المهنية.

2-2 دراسة لقليطي الأخضر 2009: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الواقع العملي للمراجعة في الجزائر، من خلال القيام بمسح تاريخي لواقع المهنة من تاريخ اعتمادها إلى غاية 2006، من أجل القيام بتضييق الفجوة بين الأطراف المهتمة بالمراجعة وكذا معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه المهنة في الجزائر.

2-3 دراسة شريقي عمر 2013: هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على التنظيم المهني للمراجعة في ثلاث بلدان في المغرب العربي وإجراء دراسة مقارنة بينهم، لمعرفة العناصر الإيجابية وأوجه القصور الموجودة في الجزائر من خلال المقارنة بين التنظيم المهني في كل من تونس والمملكة المغربية، وتوصل أن الإطار العام يشوبه العديد من النقائص مقارنة بالدول المجاورة محل المقارنة، كما توصل إلى قصور دور المنظمات المهنية في القيام بالدور المنوط بها.

3- أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- دراسة واقع مهنة المراجعة في الجزائر بعد صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة.
- معرفة المصاعب التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر.

4- إشكالية البحث

تكمن إشكالية البحث في:

ما هو واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر؟

كما يمكن أن نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الإطار النظري للمراجعة؟
- ما واقع تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر؟
- ما هو واقع الممارسة المهنية في الجزائر وما هي المصاعب التي تواجه المهنيين أثناء ممارسة مهامهم؟

5- الفرضيات:

وللإجابة عن إشكالية البحث ننطلق من الفرضيات الأساسية التالية:

5-1 الفرضية الأولى: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني.

5-2 الفرضية الثانية: لا توجد أسباب تؤدي إلى عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

5-3 الفرضية الثالثة: لا يواجه مراجعو الحسابات بالجزائر في عملهم صعوبات عدة من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

6- المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام عدة مناهج في هذا البحث حسب طبيعة الموضوع فتم استخدام المنهج الوصفي في بعض المواضيع مثل التأصيل العلمي للمراجعة وتاريخيا في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة واستخدام دراسة الحالة لواقع المراجعة في الجزائر.

كما تم استعمال استمارات الاستبيان تقدم للعينة المختارة كأداة للبحث، وكما تم استخدام برنامج (spss) لتحليل النتائج الإحصائية المجمعة.

7- حدود الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة فيمل يلي:

6-1 الحدود المكانية: تتعلق هذه الدراسة بواقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حيث تم استجواب محافظي الحسابات كعينة لمجتمع البحث.

6-2 الحدود الزمانية: سيتناول البحث واقع المراجعة من بعد الاستقلال إلى غاية 2014 مع التركيز على فترة ما بعد 2010، بعد صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة.

8- تقسيم البحث:

لمعالجة الإشكالية السابقة وتحقيق أهداف الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول تناول الإطار الفكري للمراجعة من خلال استقراء التطور التاريخي للمراجعة وكذا تقديم المفاهيم المختلفة للمراجعة كما تم التطرق إلى خصائص المراجعة من خلال فروض والمعايير المنظمة للمهنة، وتم التطرق أيضا إلى المنظمات الدولية التي تعمل على تطوير المهنة.

أما الفصل الثاني فتناول تنظيم المهنة في الجزائر من خلال دراسة تطور المهنة في الجزائر وعرض لأهم المعايير المهنية المطبقة في الجزائر والمنظمات المهنية التي تشرف على المهنة في الجزائر.

أما الفصل الثالث فتناول الدراسة الميدانية لموضوع البحث حيث يتم عرض البيانات الإحصائية وتحليل النتائج المستخلصة واختبار فرضيات البحث.

الفصل الأول

التأصيل العلمي للمراجعة

تمهيد:

يدرس هذا الفصل الإطار النظري للمراجعة حيث يتناول التطور التاريخي للمراجعة وكذا مفهومها وأهميتها، ثم ننتقل إلى خصائص المراجعة وأنواعها، ثم نتطرق إلى المعايير المهنية للمراجعة، كما يتطرق أيضا إلى المنظمات المهنية الدولية التي تشرف على المهنة، ولذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
- ✓ المبحث الثاني: خصائص المراجعة
- ✓ المبحث الثالث: المعايير المهنية للمراجعة
- ✓ المبحث الرابع: المنظمات المهنية الدولية

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

نشأت المراجعة نتيجة الرقابة التي يجب أن تمارسها الحكومة على موظفيها، حيث يقوم الموظفون بتقييد التحصيلات والمدفوعات والاحتفاظ بالمخزون نيابة عنها كما أن الأفراد أصحاب وسائل الانتاج كانوا في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يمارسها الموظفون.

المطلب الأول: لمحة تاريخية

لقد ظهرت المراجعة منذ القديم وتطور مفهومها مع تطور النشاط الاقتصادي وتعقده، حيث كان الإنسان يزاول ويدير نشاطه الاقتصادي والتجاري بنفسه، وبكبر حجم أعماله لجأ إلى تفويض إدارتها إلى أشخاص آخرين بما فيها مهام تسجيل العمليات المالية، وبذلك ظهرت الحاجة إلى رقابة من أوكلت لهم إدارة نشاطاته [1].

وقد عرف تطور مهنة المراجعة عدة مراحل هي:

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى التطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها[2].

---

[1] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس المغرب**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2013، ص: 05.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 08.

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

أما المراجعة خلال هذه الفترة فكانت تتم عن طريق الاستماع فأصل مصطلح المراجعة "Audit" بمعناه اللفظي مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" الذي يعني الاستماع أي أن المراجع يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية، وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى المراجعة والتفتيش وقد كان الغرض الأساسي للمراجعة هو محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعب والاختلاس[2].

2- الفترة من 1500م إلى 1850م:

اتسعت أهمية المراجعة خلال هذه الفترة وذلك بسبب ظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من مِؤسسات ضخمة أدت إلى انفصال ملكية رأس المال عن التسيير فزادت الحاجة إلى المراجعة، فأصبح دور المراجعة هو الفحص المفصل للأحداث المالية واكتشاف الاختلاسات والتلاعب [3].

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع [4].

---

[1] الأخضر لقليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2009، ص:10.

[2] عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 06.

[3] عبد الفتاح الصحن سمير الصبان، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، الدار الجامعية، 2004، ص: 07.

[4] الأخضر لقليطي، **مرجع سابق**، 2009، ص: 11.

3- الفترة من 1890م – 1905م:

تميزت هذه المرحلة بتغيرات اقتصادية هامة نتيجة الثورة الصناعية وبرزت المشروعات في صورة شركات أموال، وانتقلت الإدارة من المالكين إلى المهنيين [1]، فظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة والتسيير بغرض التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر [2].

وقد كانت أهداف المراجعة خلال هذه الفترة كما يلي [3]:

- اكتشاف الغش والخطأ؛
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية؛
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

4- الفترة من 1905م – إلى يومنا هذا:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور المؤسسات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول سلامة القوائم المالية ومدى دلالتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة [4].

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة وعلاقتها بالمحاسبة

1- تعريف المراجعة:

توجد العديد من التعاريف للمراجعة نذكر منها ما يلي:

- **تعريف لغوي:** معنى كلمة المراجعة لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته، لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبة والمالية يسمى باسم

---

[1] عبد الفتاح الصحن سمير الصبان، **مرجع سابق**، 2004، ص: 07.

[2] عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 07.

[3] محمد أمين أمازون، **التدقيق المحاسبي في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص: 04.

[4] الأخضر لقليطي، **مرجع سابق**، 2009، ص: 11.

المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم. وهي مراجعة الحسابات والأليات التي تستخدمه في أداء مهمتها [1].

- **تعريف Paul BENYAMINE:** عرف المراجعة على أنها "الفحص الذي يقوم به مهني مستقل وذو كفاءة بغرض إبداء رأيه المبرر حول انتظام وسلامة وصدق الحسابات السنوية في تعبيرها عن وضعية المؤسسة في تاريخ الإقفال وعن نتائج نشاطها لتلك الدورة، آخذا بعين الاعتبار القوانين والأعراف المتعامل بها في الدولة التي يتواجد بها مقر المؤسسة"[2].

- **تعريف بونال وجارموند Germond et Bonnault:** عرف المراجعة على أنها "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ولنتائج المؤسسة" [3].

- وقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي: "المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".

- كما عرف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين في ديسمبر 1977 المراجعة كما يلي "هدف مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة "

---

[1] أحمد خيرت القطار، **مبادئ مراقبة الحسابات المالية**، دار النهضة للتوزيع والنشر، 2001، ص: 9.

[2] عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 10.

[3] محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة المدية، 2008، ص: 06.

– كما عرفها الدكتور أمين السيد أحمد لطفي على أنها: "عملية منهجية منظّمة للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات الخاصة بمزاعم مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية، وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة" [1].

مما سبق يمكن تعريف المراجعة بأنها عملية منظمة يقوم به مهني مختص ومستقل تكون مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الادارات والأقسام في هذه المؤسسة، بهدف إعطاء رأي محايد حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة.

2- العلاقة بين المراجعة والمحاسبة:

تنحصر خدمات المحاسبة في إثبات العمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر وكذلك القيام بإعداد القوائم المالية وهي منتجات نهائية لعملية المحاسبة داخل المؤسسة، هذه القوائم يجب أن تكون صحيحة ومعبرة، حيث يستلزم إعدادها التقييد بمبادئ محاسبية متعارف عليها، أما المراجعة فهي تهدف إلى اطمئنان المراجع على ما تحتويه القوائم المالية التي قام بإعدادها المحاسب والتأكد من صحة وصدق أرقامها وهذا العمل يتطلب تخطيطا وعناية في الأداء المهني على المراجع أن يلتزم بهما حتى يتمكن من إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

من هنا يتضح أن المحاسبة تقدم قوائم مالية تم إعدادها وفق مبادئ محاسبية والمراجعة تقر بأن هذه القوائم قد أعدت وفقا لمبادئ محاسبية شريطة أن يتقيد المراجع بمبادئ المراجعة المتعارف عليها حتى يكتسب رأيه شيئا من المصداقية وبهذا يمكن القول إن المراجعة والمحاسبة شيئان متلازمان يعملان في اتجاه واحد [2].

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 09.

[2] محمد بشير غوالي، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، 2004، ص:05.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة

تعتبر المراجعة ذات أهمية كبيرة حيث تعد مخرجات هذه العملية ضرورية بالنسبة للمؤسسة وكذلك الأطراف ذات العلاقة كالزبائن والمستثمرون، وفيما يلي عرض لأهمية المراجعة لكل طرف [1]:

1- المساهمون: يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعينون المراجع ليساعدهم على إدارة المؤسسة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للمؤسسة ومن ثمة القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة، ويعتمد المساهمون على تقرير المراجع باعتباره شخص متخصص ومستقل، لأنه يمدهم بمعلومات إضافية عن مدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه القوائم المالية من معلومات، وبالتالي يمكن الاعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات.

2- المستثمرون المحتملون: يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع عن مراجعة هذه القوائم سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم من معلومات، ومن ثمة زيادة اعتمدهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم الشركة من عدمه.

3- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل، إذ يمثل قراره أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 13.

3- الجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة وتقوم بفحصها فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد فيها.

المبحث الثاني: خصائص المراجعة

إن قيام المراجعة كعلم جعلها يفرض عليها مجموعة من الفرضيات والأسس التي تمثل الركيزة التي ينبغي الرجوع إليها عند القيام بعملية المراجعة، كما ظهرت أنواع عديدة للمراجعة، سنقوم بالتطرق إلى ذلك في هذا المبحث.

المطلب الأول: فروض المراجعة

يعرف الكاتب د. محمود السيد الناغي فرض المراجعة كما يلي:" يعبر الفرض عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمراجعة تجمع بين أكثر من مفهوم رقابي واحد، وتعتبر الأساس الذي يستفيد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية للمراجعة [1].

فالفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة. وفي إطار حل مشكلة المراجعة، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها، وهي كالآتي [2]:

- قابلية البيانات المالية للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع والإدارة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يلغي احتمال حدوث الأخطاء؛

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 15.

[2] عبد الفتاح الصحن سمير الصبان، **مرجع سابق**، ص ص: 24،25.

– التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛

– العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك؛

– يتصرف المراجع عند فحص البيانات المالية كمراجع فقط؛

– القوانين المهنية تفرض على المراجع التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

فيما يلي شرح مختصر لفرضيات المراجعة [1]:

• **قابلية البيانات للفحص:** يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية المراجعة قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المراجع بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية؛

• **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع والإدارة:** يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع من جهة وإدارة المؤسسة من جهة أخرى، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية المراجعة بسرعة وبسهولة؛

• **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية:** في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المراجع اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة؛

• **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء:** يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على المراجعة الاختبارية بدلا من الشاملة؛

---

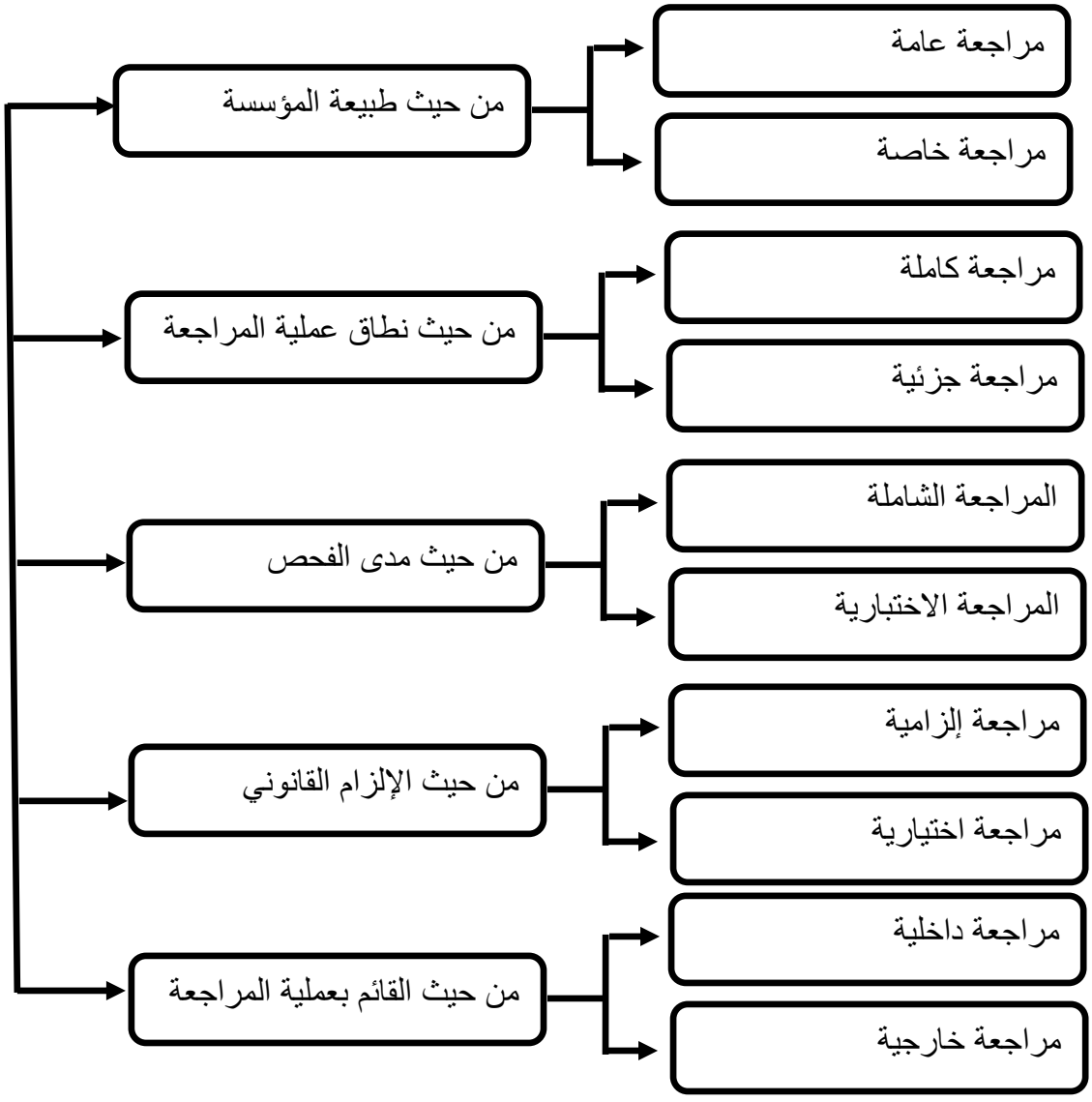
[1] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، 2011، ص: 17.

- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد، فإن المراجع عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط؛
- القوانين المهنية تفرض على المراجع التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

تتعدد أنواع المراجعة باختلاف وجهات النظر وتنقسم إلى أنواع نوضحها في المخطط التالي:

شكل رقم 01: تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر



المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، جامعة الجزائر 03، 2010، ص22.

1- المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة: [1]

تنقسم إلى نوعين:

1.1- مراجعة عامة: يتم هذا النوع من المراجعة في المؤسسات الحكومية وغير الحكومية التي تخضع للقواعد الحكومية وتكون الأموال المستغلة أموال عمومية تملكها الدولة وتراقبها، حيث تقوم مؤسسات مختصة بفحص الحسابات الختامية وإعداد التقارير السنوية حولها.

2.1- مراجعة خاصة: وهي مراجعة المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات أموال أو شركات أشخاص أو منشآت فردية وسميت المراجعة خاصة لأن الذي يمتلك رأس المال عدد محدود من الأفراد.

2- من حيث نطاق عملية المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث النطاق إلى ما يلي [2]:

1.2- مراجعة كاملة: هي المراجعة الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المراجع قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المراجع بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المراجع في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

2.2-مراجعة جزئية: هي العمليات التي يقوم بها المراجع وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون تهدف المراجعة الجزئية إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في المراجعة الكامل.

---

[1] عبد الفتاح الصحن، **مرجع سابق**، 1998، ص: 44.

[2] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، 2010، ص: 14.

3- من حيث مدى الفحص:

ينقسم إلى [1]:

1.3- المراجعة الشاملة: هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير وذلك لإمكانية فحص جميع القيود والمفردات محل الفحص وبالتفصيل، عكس المؤسسات الكبيرة، فلا يمكن القيام بهذا النوع من المراجعة لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، فالقيام بهذا النوع من المراجعة في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة والوقت الواجب لها بدون نسيان التكلفة.

2.3- المراجعة الاختبارية: إن زيادة حجم المؤسسات والعمليات التي تقوم بها أدى إلى استحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية والمفردات بالتفصيل، لذا استوجبت الحاجة للجوء إلى المراجعة الاختبارية التي تعني قيام المراجع بمراجعة جزء من الكل، أي اختيار عدد من العناصر والقوائم المالية والمحاسبية التي تمثل المجتمع، ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقا من هذه العينة.

4- من حيث الإلزام القانوني:

تنقسم إلى [2]:

1.4- مراجعة إلزامية: وهي المراجعة التي تكون المؤسسة ملزمة بالقيام به حسب نصوص التشريعات والقوانين النافذة، ويتميز هذا النوع من المراجعة بوجود عنصر الإلزام، وذلك من خلال وجود نص صريح في التشريع المعني، وبالتالي يمكن فرض العقوبات والجزاءات القانونية على المخالفين لأحكام هذه التشريعات، ففي القانون التجاري الجزائري تنص المادة 715 مكرر 4 على ما يلي:

"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني ... ".

---

[1] لطفي شعبان، **المراجعة الداخلية مهمتها وأهميتها في تسيير المؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر،2004، ص:11.

[2] الأخضر لقليطي، **مرجع سابق**، 2009، ص: 24.

2.4- مراجعة اختيارية: وهو ذلك النوع الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، وقد كانت المراجعة في أول الأمر اختياريا، فحسب المادة 584 من القانون التجاري الجزائري تنص على ما يلي:

"... ولهذا الغرض توجه الوثائق المشار إليها في الفقرة المتقدمة وكذلك نص القرارات المقترحة وعند الاقتضاء مندوبي حسابات إلى الشركاء حسب الشروط وفي آجال المحددة قانونا" فحسب هذه المادة، تعيين مراجع حسابات يكون للحاجة، وفي حالة المخالفة فلا تقع المؤسسة أو الشركة تحت وطأة القانون.

5- من حيث القائم بعملية المراجعة:[1]

أما حسب هذا المعيار فتنقسم إلى:

1.5- المراجعة الداخلية: هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد بداخل المؤسسة، ولها حرية الحكم والاستقلالية في التصرف، فالمراجعة الداخلية تخول لها مهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

أما عن الأهداف الأساسية والتي تسهر عليها المراجعة الداخلية فهي تتمثل في:

- التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية؛
- التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛
- انسجام العمليات واحترامها للقوانين؛
- فعالية نظام الرقابة الداخلية.

2.5- المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارتها، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة.

---

[1] لطفي شعباني، **مرجع سابق**، 2004، ص: 14.

المطلب الثالث: أهداف المراجعة

لعب التطور الحاصل في مهنة المراجعة تأثيرا مهما في نوع الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها المراجع، حيث نجد أن هناك أهدافا تقليدية وأهداف حديثة وأهدافا عملية، وفيما يلي عرض لهذه الأنواع الثلاثة [1]:

1 – الأهداف التقليدية: وهي كالآتي:

– التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته؛

– تقرير مدى الاعتماد عليها؛

– الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات؛

– اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غشّ؛

– تقليل فرص الأخطاء والغشّ عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه؛

– معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

2– الأهداف الحديثة: وهي كالآتي:

– مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

– تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛

– القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.

– تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

– تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية المراجعة على العميل أو المؤسسة محل المراجعة.

---

[1] خالد راغب الخطيب، عليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 11.

2- الأهداف العملية: وتتمثل فيما يلي:

- الشمولية أو الكمال: يفرض هذا الهدف على المراجع أن يتأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية يولد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت، والعمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية، بمعنى أن كل ما هو موجود في أرض الواقع من تدفقات مادية ومالية ومعنوية له صورة في المحاسبة ولو في وثيقة أولية تضمن التسجيل المحاسبي فيما بعد.

- الوجود والتحقق: يسعى المراجع من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية والختامية موجود فعلاً وذلك من خلال استخدام تقنية الملاحظة المادية، وهو بذلك عكس لمبدأ الشمولية، حيث يتأكد المراجع من أن كل ما هو موجود في المحاسبة له صورة على أرض الواقع، واجتماع هذين الهدفين يحقق خاصية الرقابة المتعاكسة.

- الملكية والمديونية: يسعى المراجع من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة؛ أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية ولا تعتبر كالتزام خارج الميزانية والخصوم كذلك هي التزام عليها، والتي تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدّة سواء داخلية أو خارجية.

- التقييم والتخصيص: يهدف المراجع إلى التأكد من أن تقييم الأحداث المحاسبية يتم وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات وكذا تقييم المخزونات ثم التسجيل المحاسبي السليم لهذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

- العرض والإفصاح: يتأكد المراجع من خلال هذا الهدف من أن كل العمليات المحاسبية قد تجميعها وتبويبها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من فترة

إلى أخرى، وأن عملية التسجيل قد تم إدراج فيها ما يجب، وهو ما يحقق هدف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية التي تسعى إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

- **إبداء رأي فني محايد:** يتحقق المراجع في إطار إبداء الرأي حول القوائم المالية من العناصر الآتية لّإبداء رأي فني محايد:

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

المبحث الثاني: المعايير المهنية للمراجعة GAAS:

تتميز مهنة المراجعة كغيرها من المهن الحرة بوجود معايير متعارف عليها تلقى قبولا بين أعضاء المهنة تصدرها هيئات دولية ومحلية لتكون مرشدا عاما لممارسي المهنة.

المطلب الأول: ماهية معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة مقياس لجودة أداء المراجع، ومدى التزامه ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير بكفاءة، وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير ضوابط لعملية المراجعة.

1- أهمية معايير المراجعة:

تكمن أهمية معايير المراجعة بمايلي [1]:

- تعتبر ضرورية للمراجعين كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم.

---

[1] أحمد إسماعيل فالح الربيع، **المرجع نفسه**، ص ص: 50، 51.

– تعتبر ضرورية للإدارة إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعون سيمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها لها المراجعون عند أدائهم لوظائفهم في المنشأة.

– وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعون، يعتبر ضروريا للمراجع ليطمئن إلى متانة عمل المراجعين وكفاءته.

– يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

2– تقسيم معايير المراجعة:

قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى ثلاثة أقسام هي كالتالي:

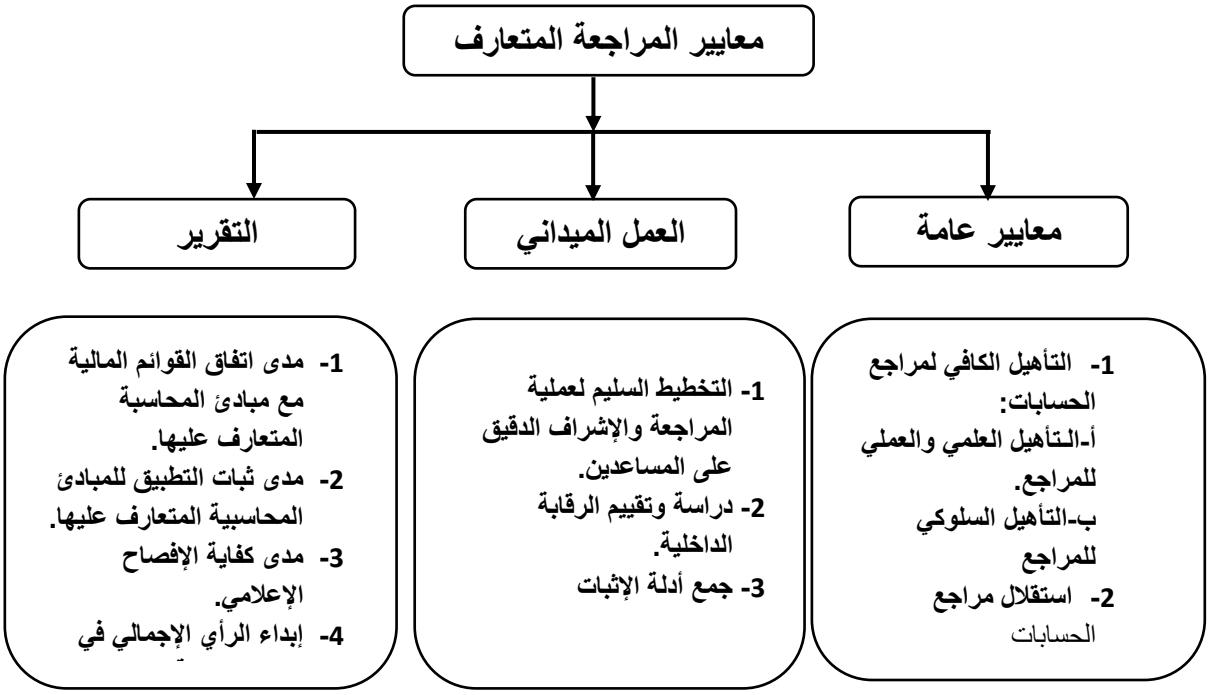
– معايير عامة؛

معايير العمل الميداني؛

– معايير اعداد التقرير؛

والشكل التالي يوضح هذه المعايير:

شكل رقم (02): يوضح معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**، 2009، ص:29.

المطلب الثاني: المعايير العامة للمراجعة

وتتعلق هذه المعايير بالصفات والمؤهلات التي يجب أن يتصف بها المراجع تسمى كذلك بالمعايير الشخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع وهي [1]:

1- معيار استقلالية المراجع: نص معيار الاستقلال على أنه: "يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الفعلية والظاهرية في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة."

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 60.

يعرف الاستقلال بأنه وجهة نظر غير متحيزة للمراجع من خلال أداء اختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإصدار التقرير لتحقيق ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الاستقلال.

ويميز في الواقع بين مفهومين للاستقلال:

1.1- الاستقلال العقلي: وهي الحالة العقلية التي تتيح للمراجع تقديم رأي دون أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمه المهني، وتتيح له التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكك المهني.

2.1- الاستقلال الظاهري: ويقضي بأن يتجنب المراجع الحقائق والظروف التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياده واستقلاله من وجهة نظر الغير، وبما يقلل من نزاهته وموضوعيته عند إبداء الرأي حول البيانات المالية.

2- معيار كفاءة المراجع: يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي، والخبرة كمراجع فبالرغم من أن هذا المعيار ركز على التأهيل المهني إلا أنه لم يتناس التأهيل العلمي فالتأهيل العلمي يعطي الثقة لمن طلب خدمات المراجع لتقديم رأيه حول القوائم المالية وحالة المستندات المحاسبية.

1.2- التأهيل العلمي: يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المراجع في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة [1].

2.2- التأهيل العملي: يقصد بالتأهيل العملي أنه بالإضافة إلى المعارف والمعلومات المكتسبة خلال مرحلة التكوين النظري لتحقيق شروط التأهيل العلمي، فإنه لابد على المرشح لممارسة مهنة المراجعة قضاء فترة للتدريب المهني في إحدى مكاتب المراجعة قبل البدء في مزاولة المهنة، وأن مسؤولية المراجع أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم المساعدة له خلال فترة التدريب.

---

[1] عمر شريقي، **المرجع نفسه**، 2013، ص: 62.

3- معيار العناية المهنية الملائمة: يعتبر هذا المعيار بمثابة المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة والتي تعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة، أي لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية المراجعة، وما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته.

ويكتسب هذا المعيار أهمية كبيرة في زيادة ثقة الجمهور في رأي الجمهور وتقريره النهائي، فبالإضافة إلى معيار الاستقلال والكفاءة يعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، وأي خلل فيها سوف يؤثر على معايير إعداد التقرير [1].

المطلب الثالث: معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني فيما يلي:

1- التخطيط والإشراف الملائمين: يعني هذا المعيار أن المراجع مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل المراجعة، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل، كما يجب على المراجع أن يقوم بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية المراجعة. [2]

2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: قيام المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المراجع، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المراجع، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، كون مراجعة كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة.

---

[1] لطفي شعبان، **مرجع سابق**، 2004، ص: 41.

[2] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، 2011، ص: 22.

3- جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة: يتطلب هذا المعيار من المراجع ضرورة الحصول على أدلة وقرائن كافية وملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليه عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية، وقد تأخذ أدلة الإثبات عدة صور أو أشكال كالملاحظة المادية والعمليات الحسابية والمستندات والمصادقات وإقرارات الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية ...إلخ، وعلى المراجع أن يقيم مدى كفايتها وصلاحيتها أو ملاءمتها في الحصول على الإقناع المرغوب[1].

المطلب الرابع: معايير إعداد التقرير:

بعد الانتهاء من عملية المراجعة يحرر المراجع تقريرا يبدي فيه رأيه ويدوّن فيه النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المراجع أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير [2]:

1- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يعني هذا المعيار، أن يتضمن توضيحا من المراجع حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ الثبات؛
- مبدأ الشمول؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الإفصاح؛
- مبدأ تحقق الإيراد؛
- مبدأ التكلفة التاريخية.

2- مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتعين على المراجع أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 70.

[2] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، 2011، ص: 25.

عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير، والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات، كما يتوجب على المراجع توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

3- الإفصاح الكافي: يقتضي هذا المعيار من المراجع ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها، والمقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية.

4- إبداء الرأي: يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المراجع عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما في حالة امتناع المراجع عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية، أي عند موافقة المراجع على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

المبحث الرابع: المنظمات المهنية الدولية للمراجعة

بهدف تطوير وتنظيم عملية المراجعة تم تأسيس منظمات مهنية من طرف العاملين بالمهنة والمهتمين بها، قصد تدريب تأهيل العاملين في هذا المجال وكذا وضع معايير للمهنة.

المطلب الأول: لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 من خلال اتفاقية وضعتها هيئات محاسبة مهنية من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة

المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، وبين عامي 1983 – 2001 شملت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت أعصاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين [1].

ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق ما يلي [2]:

- تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، وتتطلب معلومات ذات نوعية جيدة وشفافة وقبلة للمقارنة في البيانات والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات اقتصادية؛

- تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير؛

- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية من خلال التوصل إلى حلول ذات نوعية عالية.

المطلب الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في شهر أكتوبر من عام 1977م وذلك بموجب اتفاقية تمت بين (63) منظمة محاسبية مهنية من (49) دولة من دول العالم. ويهدف الاتحاد إلى تطوير ودعم مهنة مراجعة الحسابات ورفع درجة توحيد ممارسة المهنة من خلال إصدار أصول المراجعة الدولية (International Standards On Auditing) وقد صدر حتى الآن عن الاتحاد (36) معيار [3].

وفي عام 1982م اعترف الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن للجنة الدولية لأصول المحاسبة هي صاحبة الأهلية والحق في إصدار أصول المحاسبة الدولية (IAS) وبذلك وضع الاتحاد نهاية للغموض والخلاف بينه وبين اللجنة من حيث اختصاص وأهداف كل

---

[1] الأخضر لقليطي، **مرجع سابق**، 2009، ص: 41.

[2] الأخضر لقليطي، **مرجع سابق**، 2009، ص: 41.

[3] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، 2002، فلسطين**، ط 01، ص:14.

منها، حيث يختص الاتحاد بمهنة المراجعة ويصدر عنها أصول المراجعة الدولية وفي المقابل تهتم اللجنة بمهنة المحاسبة ويصدر عنها أصول المحاسبة الدولية[1].

وفي عام 1987م تمكنت جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن) من الحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين واللجنة الدولية لأصول المحاسبة، وهي بذلك تعتبر أول هيئة مهنية محاسبية عربية تحصل على هذه العضوية، وانتخبت لتصبح عضواً في مجلس إدارة الاتحاد واللجان الدولية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

يتخذ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مدينة نيويورك مقراً له وينبثق عن الاتحاد سبع لجان هي[2]:

- اللجنة الدولية لمهنة المراجعة؛
- لجنة القطاع العام (الحكومي)؛
- لجنة السلوك؛
- لجنة العضوية؛
- لجنة تقنية المعلومات؛
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛
- لجنة التعليم المحاسبي.

ويبلغ عدد المحاسبين الأعضاء في المنظمات المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين حوالي (2) مليون محاسب يعملون في العمل المهني والخاص والحكومة والتعليم، حيث أن عضوية الاتحاد ليس للأفراد وإنما لجمعيات مهنية محاسبية وصل عددها حتى الآن إلى (143) هيئة من (103) دولة. والجدير بالذكر أن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وكجزء من مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين الممول من

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مرجع سابق، 2002**، ص:14.

[2] يوسف محمود جربوع، **مرجع نفسه، 2002**، ص:14.

الوكالة الأمريكية للتنمية (USAID) تسير في الإجراءات حالياً للحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتوقع مع نهاية العام الحالي 2001 الحصول على عضوية مشاركة، والحصول على العضوية الكاملة في عام 2004 [1].

المطلب الثالث: لجنة ممارسة المراجعة الدولية

لقد أعطيت هذه اللجان صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس (IFAC)، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IPAC) من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة المراجعة اللية ابتداءا من سنة 1994 أعضاء من 13 دولة وهي استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، إنجلترا، والولايات المتحدة الأمريكية[2].

وتبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة المراجعة الدولية باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم لجنة ممارسة المعايير الدولية بدراستها ومناقشتها [3].

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مرجع سابق، 2002**، ص:14.

[2] الأخضر لقليطي، **مرجع سابق**، 2009، ص: 42.

[3] الأخضر لقليطي، **مرجع نفسه**، 2009، ص: 42.

وتقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء أراءهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت بحسب قواعد الأغلبية وعند إصدار المعيار يحدد سريانه. [1]

[1] الأخضر لقليطي، **مرجع سابق**، 2009، ص: 42.

خلاصة:

برزت فكرة المراجعة منذ القدم حيث ظهرت نتيجة حاجة الانسان والحكام إلى مراقبة أعمال الغير، لكن مهنة المراجعة لم تعرف إلا بعد ظهور المحاسبة وتطورها وزادت الحاجة إليها بعد ظهور الثورة الصناعية لما صاحبها من انفصال ملكية رأس المال عن التسيير، فأصبح من الواجب التأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها عن الوضع المالي للمؤسسة حيث يقوم بهذه العملية مهنيون مؤهلون يفحصون الحسابات ويبدون رأي فني محايد حولها.

وكغيرها من المهن الحرة تخضع مهنة المراجعة إلى مجموعة من المعايير المهنية المتعارف عليها تصدرها أساتذة مختصون ومهنيون ينتمون إلى منظمات مهنية دولية هدفها تنظيم وتطوير المهنة.

الفصل الثاني

مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

تمهيد:

يدرس هذا الفصل واقع مهنة المراجعة في الجزائر من خلال التطرق إلى التطور التاريخي لمهنة المراجعة، بالإضافة إلى الهيئات والمنظمات المهنية التي تشرف عن المهنة في الجزائر وفقا للقانون الجديد 10-01 المنظم للمهنة، ثم نتطرق إلى المعايير المهنية للمراجعة المطبقة في الجزائر، ولذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر.
- ✓ المبحث الثاني: المنظمات المهنية في الجزائر.
- ✓ المبحث الثالث: معايير المراجعة في الجزائر.

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر

عرفت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر عدة تطورات، حيث اتسمت باللاتنظيم بعد الاستقلال بسبب غياب قوانين تنظم المهنة إلى غاية 1991 حيث صدر قانون 91-08 الذي يعتبر أول قانون ينظم المهنة، ثم صدر بعد ذلك سنة 2010 قانون 10-01 الذي ألغى القانون السابق، وفيما يلي عرض لأهم التطورات التي مرت بها مهنة المراجعة.

المطلب الأول: الفترة من بعد الاستقلال إلى غاية سنة 1980

ظلت مهنة المراجعة خاضعة لاتفاقيات ايفيان والقانون الأساسي كما هو حال معظم الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار [1]، إلى غاية سنة 1969 حيث تناول المشرع الجزائري مهنة المراجعة لأول مرة من خلال قانون المالية [2] لسنة 1970، والذي ينص في مادته (39) على أن وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية التي لها طابع صناعي وتجاري من أجل ضمان سلامة ودقة حساباتها وتحليل وضعية أصولها وخصومها .

ولقد جاء المرسوم 70-173 المؤرخ في1970/11/16 ليحدد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات العمومية والمختلطة ويقوم بذلك موظفو الدولة، ويعينون من بين: [3]

- المراقبون العامون للمالية؛
- المراقبون الماليون؛
- المفتشون الماليون.

---

(1) جمال عمورة ، **ضرورة إصلاح مهنة مراجعي الحسابات**، ملتقى دولي حول نظام محاسبي مالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي، جامعة سعد دحلب -البليدة، 14/13 ديسمبر 2011، ص 05.

(2) الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 110، 1969.

(3) المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، 1970، المادة 01.

ويقومون بالمهام التالية [1]:

- مراقبة الأموال وطرق تنفيذ العمليات التي لها انعكاس اقتصادي ومالي على التسيير؛
- متابعة مدى تطبيق الإجراءات والقواعد المسطرة في التسجيلات المحاسبية، وكذا تعبير وفعالية احتياطات المؤسسة؛
- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة؛
- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المراقَبة؛
- الإشارة إلى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها للوزارة الوصية أو لوزارة المالية.

المطلب الثاني: الفترة من سنة 1980 إلى سنة 1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وذلك بصدور القانون 80-05 المؤرخ في 1980/10/30 الذي أقر إنشاء مجلس المحاسبة ففي المادة 05 منه نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها" [2].

ويعتبر مجلس المحاسبة هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والمؤسسات المنتخبة والجماعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بأنواعها، كما يمكن مجلس المحاسبة مراقبة جميع المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو مِنح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات [3].

---

(1) عمر شريقي ، **مرجع سابق**، 2013، ص : 114.

(2) الأخضر لقليطي، **مرجع سابق**، 2009، ص : 90.

(3) عمر شريقي، **مرجع نفسه**، 2013، ص: 116.

المطلب الثالث: الفترة من 1988 إلى سنة 2010.

أن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88-001 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث حرر هذا القانون المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي، فهذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة. (1)

في هذه المرحلة صدر أول قانون لتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، وهو القانون رقم91-08 سنة 1991، والذي تم العمل به إلى غاية 2011، بموجب هذا القانون تم إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث أوكلت مهمة مراجعة الهيئات والمؤسسات التي لا تدخل في مجال اختصاص مجلس المحاسبة إلى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

المطلب الرابع: الفترة بعد 2010

عرفت هذه الفترة صدور قانون جديد منظم للمهنة الذي يأتي في إطار سعي الدولة إلى الانفتاح على العالم من خلال تكييف النظام المحاسبي ومراجعة الحسابات مع الواقع الدولي.

1- عرض قانون 10-01:

في سنة 2010، صدر قانون جديد للمهنة تحت رقم 10-01 مؤرخ في 2010/06/29 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة منذ 1991، حيث يتكون القانون 10-01 من 12 فصلا تندرج تحته 84 مادة، يمكن إيجازها فيما يلي (2):

---

(1) الأزهر عزة، **واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، 2010، ص: 21.

(2) قانون 10-01 مؤرخ في 2010/09/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 07 بتاريخ 2010/07/11.

- الفصل الأول: أحكام عامة (المواد من 1 إلى6).
- الفصل الثاني: أحكام مشتركة للمهن الثلاث (يتضمن المواد من 7 إلى 13).
- الفصل الثالث: نص على أنشاء ثلاث منظمات مهنية هي المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (المواد 14 إلى 17).
- الفصل الرابع: يحتوي على الاحكام المتعلقة بممارسة مهن الخبير المحاسب (المواد من 18 إلى 21).
- الفصل الخامس: يضم الأحكام المتعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات (المواد من 22 إلى 40).
- الفصل السادس: تطرق إلى الأحكام المتعلقة ممارسة مهنة المحاسب المعتمد (المواد من 10 إلى 45).
- الفصل السابع: تناول كل الأحكام المتعلقة بتأسيس وتسيير شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة (المواد من 46 إلى 58).
- الفصل الثامن: نص على مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (المواد من 59 إلى63).
- الفصل التاسع: تطرق إلى حالات التنافي والموانع (المواد من 64 إلى 74).
- الفصل العاشر: أحكام مختلفة (المواد من 75 إلى 79).
- الفصل الحادي عشر: أحكام انتقالية (المواد من 80 إلى 82).
- الفصل الثاني عشر: أحكام نهائية.

2- النصوص التطبيقية:

صدرت مجموعة من النصوص التطبيقية للقانون 10-01 بالجريدة الرسمية رقم 07 في 02 فيفري 2011، نذكر منها [1]:

- تطبيقا للمواد رقم 4-5 من القانون 10-01 المتعلقة بإنشاء مجلس الوطني للمحاسبة صدر مرسوم تنفيذي رقم 24-11، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

(1) الجريدة الرسمية عدد 07 بتاريخ 2011/02/02.

- تطبيقا للمادة 14 من القانون السابق الذكر والتي تنص على انشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين صدرت المراسيم التالية:
  - مرسوم تنفيذي رقم 11-25، ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
  - مرسوم تنفيذي رقم 11-26، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
  - مرسوم تنفيذي رقم 11-27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.
- وبخصوص المادة 80 المتعلقة بتشكيل لجنة خاصة المكلفة بتنظيم الانتخابات صدر مرسوم تنفيذي رقم 11-28 يحدد تشكيلة هذه اللجنة.

المبحث الثاني: الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر

نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، وكذا تنظيمات مهنية.

المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

تم انشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المادة 04 من القانون 10-01، حيث تنص على ما يلي: "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

يضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.

تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم".

كما نصت المادة 05 من القانون نفسه على إنشاء خمس (05) لجان متساوية الأعضاء، وهي كالآتي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛

- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

– **مهام المجلس الوطني للمحاسبة:** حددت مهام المجلس الوطني للمحاسبة المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ في 27 جوان2011 لا سيما المادة 09 منه التي تنص على " يتولى المجلس طبقا للمادة 4 من القانون 10–01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 جوان 2010 والمذكور أعلاه، مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية".

وفي إطار مهام الاعتماد يقوم المجلس بما يلي [1]:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

أما مهام التقييس فقد وضحتها المادة 11 من المرسوم سابق الذكر [2]:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المتضمن تحديد تشكيلة مجلس المحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المؤرخ في 27 جوان سنة 2011، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 2011/02/02، المادة **10**.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11–24، **مصدر نفسه**، المادة **11**.

- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق،
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

أما المهام المتعلقة بتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية تتمثل في [1]:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المنهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراءات ودراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

المطلب الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بعد صدور القانون 10-01 تم الفصل بين المهام الثلاث (المحاسب المعتمد-محافظ الحسابات-الخبير المحاسب) عن طريق انشاء 03 منظمات مهنية لكل مهنة عكس القانون السابق حيث كانت هيئة واحدة تشرف على المهن الثلاث ممثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المصدر السابق، المادة 12.

تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بنص المادة 14 من القانون 10-01 وهي تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة محافظة الحسابات، وتكلف بما يلي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة واعرافها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

1-المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الهيئة التي تقوم بإدارة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنشأة في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون 10-01، ويحدد مقره بالجزائر العاصمة.

1.1- التشكيلة: وقد حددت تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته بواسطة المرسوم التنفيذي 26-11 الذي جاء في إطار النصوص التطبيقية للقانون 10-01 المنظم للمهنة.

يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى المجلس. [1]

2.1- المهام: يقوم مجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالمهام التالية [2]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات المؤرخ في 27 جوان سنة 2011، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 2011/02/02، المادة 03.

[2] المصدر نفسه، المادة 04.

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

المطلب الثالث: التنظيمات المهنية الأخرى

إضافة إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أنشئت كذلك منظمتين أخريين هما:

1- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

تم إنشاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بنص المادة 14 من القانون 10-01 وهي تتمتع بالشخصية المعنوية كذلك وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، يقوم بتسييرها مجلس يدعى في صلب النص "المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين" يكون مقره بمدينة الجزائر [1]، ويتشكل من [2]:

تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-27، المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين المؤرخ في 27 جوان سنة 2011، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 2011/02/02، المادة 01-02.

[2] المصدر نفسه، المادة 03.

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى المجلس.

المهام: يقوم المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالمهام التالية [1]:

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

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبيين:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، يتم المصف الوطني للخبراء المحاسبيين من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، ويتكفل بما يلي [2]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها؛

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-27، المصدر السابق، المادة 04.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين المؤرخ في 27 جوان سنة 2011، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 2011/02/02، المادة 01-02.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ويعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

المبحث الثالث: معايير المراجعة في الجزائر

وردت في القانون 10-01 وكذا قانون أخلاقيات المهنة أخلاقيات بعض المواد التي تتعلق بمعايير المهنية للمراجعة.

المطلب الأول: المعايير العامة

تتمثل المعايير العامة فيما يلي:

1- معيار الاستقلال:

لقد نصت المادة الثالثة من قانون أخلاقيات المهنة أن علاقات المراجع مع موكليه يجب أن تستند إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني، كما نصت المادة الثالثة من القانون 10-01، أنه على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة. وتحقيقا لممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، فقد بين القانون التجاري الأشخاص الذين لا يمكن تعيينهم كمحافظي حسابات في شركة

معينة، كما نصت المادة 36 من قانون أخلاقيات المهنة على بعض الأنشطة التي يجب على المراجع عدم ممارستها، نلخصها فيما يلي [1]:

- كل نشاط تجاري بصفة تاجر لاسيما على شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات؛
- كل وظيفة مأجورة تقتضي قيام صلة خضوع قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكملة حسب التشريع المعمول به؛
- جمع مهام تعاقدية والتصديق القانوني على الحسابات في نفس المؤسسة أو الهيئة؛

كما تناول المشرع الجزائري في القانون 10-01 بعض حالات التنافي التي لم يتطرق لها القانون التجاري، حيث أنه لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الثلاث الأخيرة أجورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى في شكل قروض وتسبيقات أو ضمانات أن يعينوا كمراجعي حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها.

كما يمنع محافظ الحسابات من ممارسة ما يلي [2]:

- القيام بمراقبة حسابات شركات يملك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد انتهاء وكالته؛
- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين؛
- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- قبول مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة؛
- القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالحا مباشرة أو غير مباشرة.

2- معيار كفاءة المراجع:

وقد تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال الشهادات والإجازات التي تسمح بممارسة المهنة وهي التي تعطي تأهيلا علميا للمترشح لممارسة المهنة، بالإضافة إلى التدريب المهني الذي يسمح باكتساب الخبرة المهنية في الميدان وبالتالي الحصول على

(1) عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 167.

(2) عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 168.

تأهيل عملي، بالإضافة إلى الامتحان الذي يسمح باختبار المترشح لمدى كفاءته لممارسة المهنة في بعض الأحيان، وقد حدد القانون الجزائري لممارسة مهنة المراجعة الشروط التالية [1]:

المجموعة الأولى:

- ليسانس في العلوم المالية؛
- ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛
- الجزاءان الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

وبخصوص التأهيل العملي يشترط:

- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني
- وإما إثبات خبرة قدرها 10 سنوات في الميدانين المحاسبي والمهني ومتابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر.

المجموعة الثانية:

- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ما عدا المالية؛
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى ما عدا فرع المالية والمحاسبة)؛
- ليسانس في التسيير؛
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

وفي مجال الخبرة المهنية يجب اثبات ما يلي:

- تدريب مهني مدته سنتان في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات؛
- وإما إثبات خبرة قدرها 10 سنوات في الميدانين المحاسبي والمهني ومتابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر.

3- العناية المهنية اللازمة:

إن المراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها، حيث تنص المادة 59 من

(1) مقرر مؤرخ في 1999/03/24، المتضمن الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 32، بتاريخ 1999/05/02.

القانون 10-01 على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويظهر من هذه المادة أن المراجع في الجزائر ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة ويتحمل لوحده مسؤولية ذلك.

وقد اشترط القانون رقم 10-01 على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوما، كما تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة الرابعة، أنه على المراجع أن ينفّذ بعناية كل الأعمال الضرورية وطبقا للمقاييس المهنية [1].

قد تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة السادسة، الحالات التي لا يتقيد فيها المراجعون بسر المهنة وهي: [2]

- إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق؛
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛
- عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛
- بناء على إرادة موكليهم.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني فيما يلي [3]:

1- قبول المهمة والشروع في العمل:

- إن محافظ الحسابات وقبل إعطاء موافقته على قبول المهمة أو الوكالة الموكلة إليه من قبل الشركة، عليه القيام بما يلي:
- التأكد من عدم وقوعه في حالات عدم الملاءمة المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون 10-01 المنظم للمهنة؛
- طلب قائمة القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة الخاضعة للمراقبة والشركات الحليفة ومقدمي الحصص العينية؛

(1) عمر شريقي، **مرجع سابق، 2013**، ص: 168.
(2) عمر شريقي، **مرجع سابق**، 2013، ص: 168.
(3) عمر شريقي، **مرجع نفسه**، 2013، ص: 169.

- وفي حالة كونه بديلا لمراجع معزول، فإنه يتأكد من أن زميله السابق ليس معزولا بطريقة تعسفية، أما إذا كان بديلا لمراجع رفضت عملية تجديد وكالته فإنه يتصل بزميله السابق ليطّلع على أسباب رفض تجديد وكالته، أما إذا كان بديلا لزميل له غير الحالتين السابقتين فإنه يجب عليه أن يستخبر عن مبررات ذهاب زميله؛
- التأكد من أن الإمكانيات المتوفرة لمكتبه تسمح له بتنفيذ المهمة؛
- كما يجب عليه التأكد من أنه يستطيع إتمام مهمته بكل استقلالية.

2- الشروع في العمل:

يجب على المراجع التأكد من صحة تعيينه إما بواسطة الجمعية العامة العادية أو بواسطة الجمعية التأسيسية، حيث أنه إذا كان حاضرا في الجمعية العامة التي تعينه فإنه يقوم بالتوقيع على الأنظمة، أما إذا عين بواسطة جمعية عامة عادية وكان حاضرا فإنه يوقع على محضر الجمعية التي عينته، أما إذا كان غائبا فإنه يبلغ الشركة كتابيا.

بعد التأكد من صحة تعيينه، فإنه يجب أن يصرح كتابيا لإدارة الشركة بأنه لا يوجد في حالة تنافي؛ كما يجب عليه إعلام مجلس المنظمة الوطنية تعيينه بالشركة خلال 15 يوما التي تلي قبوله الوكالة؛

يجب على المراجع وإدارة الشركة التوقيع على الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة، وتشمل على الخصوص :

- طبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها؛
- دورية المهمة ومدتها؛
- المبلغ الإجمالي لمقابل الأتعاب وكذا مبالغ التسبيقات عن هذه الأتعاب، شروط التعاون بين الأطراف، كما تبين هذه الرسالة الآجال القانونية لإيداع التقارير.

– ثم يقوم المراجع بالاتصال بزميله السابق لجمع المعلومات الضرورية والتي تسهل عليه الشروع في العمل وهذا بموجب التضامن بين الزملاء.

– كما نشير أنه في حالة تعيين أكثر من مراجع، فإن كل واحد منهم ملزم باحترام الإجراءات المذكورة أعلاه.

– أما في حالة رفضه للمهمة التي أوكلت إليه، فعليه أن يبلغ الشركة بعدم إمكانيته لقبول المهمة.

3- ملفات العمل:

يجب على محافظ الحسابات أن يمسك ملفين ضروريين وهما :الملف الدائم والملف السنوي حيث يسمح مسك هذين الملفين لمحافظ الحسابات القيام بـ:

- تخطيط عملية المراجعة والتأكد من اجتماع جميع العناصر الضرورية لصياغة رأي مبرر حول الحسابات السنوية؛

- خلق خزان للمعلومات ذو طابع دائم حول المؤسسة خلال كل فترة المراجعة وخاصة عند تجديد الوكالة؛

- توفير الدليل عن الأعمال المنجزة والإجراءات والوسائل المستخدمة؛

- جعل مهمته مطابقة للمعايير المهنية المقبولة على المستوى الجهوي وكذا على المستوى الدولي؛

- التأكد من العمل المنجز من طرف مساعديه.

1.3- الملف الدائم:

ينشأ هذا الملف للمؤسسة عند أول مهمة مراجعة لها، أما في السنوات القادمة فإنه يتم تحديث بعض عناصره فقط، ويحتوي هذا الملف على العموم ما يلي:

- عموميات وبيانات تاريخية عن الشركة ووحداتها كالعقد التأسيسي والهيكل التنظيمي؛
- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية الموجود بالشركة؛
- معلومات محاسبية ومالية كالمخططات والدلائل المحاسبية المستعلمة بالشركة والحسابات السنوية للسنوات الثلاث الأخيرة وطرق وإجراءات تقديم وتقييم الحسابات، بالإضافة إلى السياسة المالية ووضعية الخزينة وطرق التمويل المستعملة ...إلخ؛
- معلومات قانونية وجبائيه واجتماعية عن الشركة.

2.3- الملف السنوي:

ويسمى كذلك الملف الجاري، ويستعمل هذا الملف لدورة مالية واحدة على عكس الملف الدائم، حيث أن المراجع كل سنة مالية يفتح لها ملفا سنويا خاصا بها، ويحتوي على مجموع الأعمال المنجزة والإجراءات المستخدمة لتنفيذ مهمة المراجعة على طول السنة .

ويعتبر هذا الملف ضروريا بالنسبة للمراجع من أجل التحكم الجيد في المهمة والتأكد من تنفيذ برنامج المراجعة وتوثيق الأعمال المنجزة دون إغفال، كما يعتبر دليل إثبات للرأي

الذي يصدره المراجع، ويعمل على تسهيل إعداد التقرير النهائي، ويمثل عموما عنصر إثبات عن كل الأعمال والإجراءات التي قام بها المراجع ومساعدوه.

ويضم الملف السنوي بالإضافة إلى القوائم المالية محل المراجعة ما يلي:

- كل ما يتعلق بتنظيم وتخطيط المهمة، كالبرنامج العام للمراجعة وقائمة المتدخلين وتاريخ مدة الزيارات أو التدخلات وكذا تاريخ تقديم التقرير النهائي؛
- كل ما يتعلق بتقييم الرقابة الداخلية كالأنظمة وخرائط التدفق والاستجوابات التي قام بها ونقاط القوة ونقاط الضعف، ونجد هذا في ورقة تسمى بورقة التقييم، وأوراق العمل المتضمنة عمليات السبر المجراة؛
- برنامج مراقبة الحسابات السنوية وملخص عن كل الأعمال المنجزة والانحرافات المكتشفة والنتيجة النهائية من أجل إبداء الرأي؛
- المراجعات الخاصة أو القانونية، وتشمل فحص الاتفاقيات النظامية والشهادة على أعلى خمس أو عشرة مكافآت الممنوحة خلال السنة، وكذا إظهار الأفعال غير المشروعة إلى وكيل الجمهورية، وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات السنوية؛
- التوثيق العام لمختلف المراسلات المتبادلة مع الشركة ومذكرات عن اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة وكل ما يخص القرارات التي لها تأثير على الحسابات السنوية، وكذلك الإقرارات المحصل عليها من الغير ونسخ من جميع محاضر مداولات الجمعية العامة.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير في الجزائر:

يقوم محافظ الحسابات بعد الانتهاء من عمليات الفحص بإعداد التقارير التالية [1]:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

---

[1] القانون 10-01 ، **مصدر سابق**، 2010، المادة 25.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستقلال.

وقد تم إصدار مرسوم تنفيذي في ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، على أن يحدد محتوى كل معيار بقرار من الوزير المكلف بالمالية، وتطبيقا للمادة رقم 02 من هذا المرسوم تم إصدار قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتوى هذه المعايير، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

1-معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات [1].

- **كيفية تطبيق المعيار:** يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام يعبر من خلاله عن رأيه، حيث يشير أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وأن الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية، يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية [2].

- **محتوى التقرير:** يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية [3]:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول،

- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المؤرخ في 2013/06/24 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 2014/04/30، الفصل الأول –الفقرة 01.

[2] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل الأول – الفقرة 02-03-05.

[3] المصدر نفسه، الفصل الأول –الفقرة 08.

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

رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، كما يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

رأي بتحفظ (أو بتحفظات): يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، ويجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها.

رأي بالرفض: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

2- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة

يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 والمتضمن النظام الحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات [1].

- محتوى التقرير: يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، حيث لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات [2].

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل الثاني –الفقرة 01.

[2] المصدر نفسه، الفصل الثاني –الفقرة 03.

3- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

تعد اتفاقيات منظمة حسب نص القانون كل الاتفاقيات، المبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط، -عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية -بين الشركة والأشخاص التالي ذكرهم [1]:

- رئيس مجلس إدارة الشركة؛ أو أحد متصرفيها؛
- المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.
- الرئيس المدير العام للشركة؛
- الأشخاص المعنويون المتصرفون؛
- ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين.
- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة؛
- المسيرون والمسيرون المتضامنون

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات [2].

- **كيفيات تدخل محافظ الحسابات:** وفقا لهذا المعيار يكلف محافظ الحسابات بـ [3]:

- تذكير المسيرين الاجتماعيين بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.
- يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة، موجه لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاءه للموافقة أو الفصل في تقريره.

- **محتوى التقرير:** يتضمن تقرير محافظ الحسابات الخاص حول الاتفاقيات المنظمة ما يلي:

- الاتفاقيات التي تم اخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه، ولا يقدم أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات.

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل الثالث -الفقرة 03.

[2] المصدر نفسه،، الفصل الثالث -الفقرة01.

[3] المصدر نفسه، الفصل الثالث -الفقرة 03-04.

- تذكير بالاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول، وفي حالة لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية، يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية [1].

4- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات [2].

- كيفيات التطبيق: يقوم الجهاز المسير للكيان بإعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (5) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا ويتم تسليمه إلى محافظ الحسابات يتضمن هذا الكشف [3]:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

- يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا، ويعد التقرير الخاص للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

5- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يهدف هذا المعيار للتعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة
لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات [4].

- كيفية التطبيق: يفحص محافظ الحسابات، جميع الامتيازات الخاصة –النقدية أو العينية– والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، تطبيقا للواجبات المهنية ويجب على الكيان أن

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل الثالث –الفقرة 09.

[2] المصدر نفسه، الفصل الرابع –الفقرة 01.

[3] المصدر نفسه، الفصل الرابع –الفقرة 02.

[4] المصدر نفسه، الفصل الخامس –الفقرة 01.

يقدم كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين وتتم المصادقة على مبلغها الاجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة. [1]

6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (05) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات [2].

- **محتوى التقرير:** يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص [3]، يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية [4]:

- النتيجة قبل الضريبة؛ - الضريبة على الأرباح؛
- النتيجة الصافية؛ - مساهمة العمال في النتيجة؛
- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي؛
- النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية

7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

يهدف هذا المعيار للتعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص[5].

- كيفيات التطبيق: تنفيذا لما جاء في هذا المعيار، يقوم محافظ الحسابات بما يلي [6]:

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل الخامس –الفقرة 02.

[2] المصدر نفسه، الفصل السادس –الفقرة 01.

[3] المصدر نفسه، الفصل السادس –الفقرة 02.

[4] المصدر نفسه، الفصل السادس –الفقرة 03.

[5] المصدر نفسه، الفصل السابع –الفقرة 01.

[6] المصدر نفسه، الفصل السابع –الفقرة 02-03.

- يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

- يقدم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المعد من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

8- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات[1].

- **كيفيات التطبيق:** يقوم المراجع وفق هذا المعيار بما يلي [2]:

- يقدر صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص القوانين سارية المفعول.
- يحلل بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى.
- والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول امكانية استمرارية الاستغلال مثل

مؤشرات ذات طبيعة مالية:	**مؤشرات ذات طبيعة عملية:**
رؤوس الأموال الخاصة السلبية،	مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم،
عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق	خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي،
النسب المالية الرئيسية غير إيجابية	نزاعات اجتماعية خطيرة،
عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.	نقص دائم في المواد الأولية الضرورية

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل الثامن –الفقرة 01.

[2] المصدر نفسه، الفصل الثامن –الفقرة 02-03-04.

بعد أن يطلع يحدد محافظ الحسابات على مستوى المديرية ويطلع، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، يقوم بما يلي:

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال،
- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال،
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

9- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات [1].

- كيفية تطبيق المعيار [2]:

- يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، كما يشير عند الاقتضاء، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.
- يعلم مجلس الادارة أو مجلس المراقبة عندما يلاحظ مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة.
- يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء، إلى المخالفات المرتبطة بحيازة الأسهم في شكل تقرير، في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات[3].

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل التاسع –الفقرة 01.

[2] المصدر نفسه، الفصل التاسع –الفقرة 02-04-05.

[3] المصدر نفسه، الفصل العاشر –الفقرة 01.

- **تطبيق المعيار:** يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل لاسيما [1]:
- المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح،
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب،
- كيفيات تحديد سعر الإصدار.
- **مضمون التقرير:** يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، لاسيما المعلومات التالية [2]:
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الاصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛
- استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات[3].

- **كيفية التطبيق:** يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد لاسيما [4]:
- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى،
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين،
- احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.
- **مضمون التقرير:** يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، لاسيما المعلومات التالية [5]:

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل العاشر –الفقرة 02.

[2] المصدر نفسه، الفصل العاشر –الفقرة 03.

[3] المصدر نفسه، الفصل الحادي عشر –الفقرة 02.

[4] المصدر نفسه، الفصل الحادي عشر –الفقرة 02.

[5] المصدر نفسه، الفصل الحادي عشر –الفقرة 02.

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة،
- فقرة حول الفحوصات المنجزة،
- خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.
- لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال.
- يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه عملية تخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.
- في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.
- في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات [1].

كيفية التطبيق: تطبيقا لهذا المعيار يقوم محافظ الحسابات بما يلي [2]:

- يتحقق من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة في تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين.
- يقوم بإعداد تقرير يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل الثاني عشر –الفقرة 01.

[2] المصدر نفسه، الفصل الثاني عشر –الفقرة 2-3-4-5.

- يفحص احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

- يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

- يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

محتوى التقرير: يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية [1]:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة،
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة،
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة،
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها،
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار،
- 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 إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة،

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل الثاني عشر –الفقرة 3-4-5-6-7.

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

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات [1].

- تطبيق المعيار: يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها [2].

- مضمون التقرير: بعد أن يتحقق من أن النتيجة الصافية مطابقة للقانون يقوم بتحرير تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة للقانون، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم [3]، يتضمن لاسيما البيانات التالية[4]:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات؛
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات؛
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة؛
- ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق، الفصل الثالث عشر –الفقرة 01.

[2] المصدر نفسه، الفصل الثالث عشر –الفقرة 02-03.

[3] المصدر نفسه، الفصل الثالث عشر –الفقرة 03.

[4] المصدر نفسه، الفصل السادس –الفقرة 04.

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات [1].

- **تطبيق المعيار:** يقوم محافظ الحسابات وفق هذا المعيار بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، يتضمن لاسيما المعلومات التالية [2]:

- فقرة حول الواجبات المنجزة؛
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها؛
- من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب لل شكل الجديد للشركة.

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية [3].

- **مضمون التقرير:** يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة، وذلك لاسيما بإبراز [4]:

- الاسم والمقر الاجتماعي،
- رأس المال الاجتماعي،
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء
- لحصة المكتسبة من رأس مال الكيان،

---

[1] قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مصدر سابق ، الفصل الرابع عشر –الفقرة 01.

[2] المصدر نفسه، الفصل الرابع عشر –الفقرة 02.

[3] المصدر نفسه ، الفصل الخامس عشر –الفقرة 01.

[4] المصدر نفسه، الفصل الخامس عشر –الفقرة 02.

خلاصة:

إن المتتبع لمسار مهنة المراجعة يلاحظ أنها تميزت بعدم التنظيم غداة الاستقلال بسبب غياب قوانين تنظم المهنة، إلى غاية سنة 1991 أين عرفت صدور أول قانون ينظم المهنة وصدور مراسيم وقوانين أخرى، ثم صدر القانون 10-01 المنظم للمهنة منذ 2010 والذي ألغى القانون 91-08 والذي يعكس رغبة الجزائر في تطوير المهنة وجعلها تتناسب مع المعايير الدولية، حيث نص هذا القانون على إنشاء منظمات مهنية أوكلت لها مهمة تنظيم مهنة المراجعة وضمان سيرها وتطورها، كما صدرت العديد من القرارات والمراسيم الأخرى تتعلق بكيفية تطبيق القانون المذكور أعلاه كما تطرقت إلى المعايير المهنية الواجب اتباعها أثناء ممارسة المهنة.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية للبحث، حيث نتعرف على واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر، من خلال عرض النتائج المتوصل إليها في البحث من خلال تحليلها واختبارها مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية البحث، كما يتم تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات في نهاية الدراسة.

ولتحقيق ذلك سوف نتناول في هذا الفصل النقاط الرئيسية التالية:

1-منهجية الدراسة

2-تحليل فرضيات الدراسة

3-اختبار فرضيات الدراسة

المبحث الأول: منهجية الدراسة

تطرقنا في هذا المبحث إلى طبيعة الدراسة الميدانية وخصائص العينة المدروسة وكذا الأساليب الإحصائية المتبعة.

المطلب الأول: تمهيد للدراسة الميدانية

1- منهج الدراسة التطبيقية:

إن النهج الذي اتبعه الباحث لتحقيق أهداف هو المنهج التحليلي من خلال تحليل البيانات وعرض النتائج المتوصل إليها، تكونت الدراسة من المراحل التالية:

المرحلة الأولى: قياس مدى تقيد مراجعي الحسابات في الجزائر بقواعد سلوك المهني من وجهة نظر المراجعين.

المرحلة الثانية: تحديد أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري من وجهة نظر مراجعي الحسابات وترتيب هذه الأسباب حسب أهميتها.

المرحلة الثالثة: تحديد أهم المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

2-أدوات الدراسة التطبيقية:

قام الباحث باستخدام استمارة الاستبيان، كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي العينة من المراجعين الخارجين ومستخدمي القوائم المالية، كما استخدم أسلوب المقابلات الشخصية في بعض الأحيان.

2-1 عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من مراجعو الحسابات والمختصين في المراجعة من الأكاديميين، والبالغ عددهم 45 شخصا،

ويقصد الباحث من هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام المراجع بالسلوك المهني؛ وذلك من وجهة نظر العينة وكذا تحديد أسباب عدم الرضا عن الممارسة المهنية، وكذا المشاكل المرتبطة بالممارسة المهنية للمراجعة بالجزائر.

2-2 استمارة الاستبيان:

تمثل استمارة الاستبيان أهم أدوات التي الاعتماد عليها في جمع المعلومات استعان الباحث في اعدادها على مراجع وأبحاث سابقة تتعلق بموضوع الدراسة، وقد روعي في إعدادها عدة اعتبارات أهمها:

- صياغة الأسئلة باللغة العربية الفصحى،
- أن تكون عبارات الاستبيان مبسطة وواضحة ويسهل فهمها؛
- أن تكون عبارات متسلسلة ومترابطة وتخدم الموضوع؛
- أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختيار بديل من خمسة بدائل.

قام الباحث بتصميم استبيان من (28) سؤال حيث هدفت الأسئلة إلى ما يلي:

أولاً: (س 1-12) تهدف إلى قياس مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الجزائر.

ثانيا: (س13-20) تهدف إلى معرفة أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري من وجهة نظر فئة مراجعي الحسابات.

ثالثا: (س21-28) تهدف إلى معرفة المصاعب (المشاكل) المرتبطة بالممارسة المهنية الحالية للمراجعة في الجزائر.

ولقد تم اعتماد مقياس (Likert) المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستمارة، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (1):

جدول رقم (1): مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

المصدر: تم اعداد الجدول وفقا لاستمارة الاستبيان

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (2):

جدول رقم (2): مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

المتوسط الحسابي	الأهمية
من 1–أقل من 1.75	غير موافق بشدة
1.75 –أقل من 2.5	غير موافق
2.5 – أقل من 3.25	محايد
3.25 – أقل من 4	موافق
من 4 – 5	موافق بشدة

المصدر: تم اعداد الجدول وفقا لنتائج الاستبيان

2–3 إدارة استمارة الاستبيان:

قام الباحث بتوزيع استمارة الاستبيان على أفراد العينة بنفسه ومن خلال مجموعة من المراجعين، حيث دعم الباحث أسلوب الاستقصاء عن طريق استخدام أسلوب المقابلات الشخصية، وترك الباحث لهم فرصة للرد وقد بلغت القوائم التي تم توزيعها (45) استبيان ويوضح الجدول التالي القوائم الموزعة على العينة:

جدول رقم (3): توزيع عينة الدراسة

	عدد العينة
العينة	45
المستجيبين	42
نسبة الاستجابة	%93.33

المصدر: تم اعداد الجدول وفقا لنتائج الاستبيان

ويبين الجدول السابق عدد المستجيبين حيث بلغ عددهم (42) مستجوب وبنسبة (93.33%) من أصل (45) شخص وزع عليهم الاستبيان، وهو حجم العينة الإجمالي، وبذلك تعد نسبة الاستجابة نسبة جيدة.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS-21) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها:

1- المتوسط الحسابي:

تم استخدام المتوسط الحسابي باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المجيبين على الاستبانة من عينة الدراسة حيث تم اعتماد الوسط الحسابي لإجابات المشاركين مؤشرا لتحديد درجة الالتزام بقواعد السلوك المهني وكذا تحديد أسباب عدم الرضا والمشاكل المتعلقة بمهنة المراجعة في الجزائر.

2- الانحراف المعياري:

كما تم استخدام الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3- اختبار (t):

وذلك لبيان أي فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجة الالتزام بكل قاعدة من قواعد السلوك المهني لفئة الدراسة، أي اختبار الفرق بين متوسطين.

4- صدق وثبات الأداة Reliability Coefficient:

للتأكد من صدق الاستبيان وثباته، استخدمنا معامل الثبات معامل ثبات كرو نباخ ألفا (Cronbach Alpha)، فكان المعامل المقابل للدراسة هو0.83 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس.

وقد قام الباحث قام بتقسيم نتائج التحليل إلى ثلاثة أجزاء بالشكل التالي:

الجزء الأول: نتائج الدراسة الوصفية الذي يهدف إلى إعطاء معلومات عن البيانات الديموغرافية للعينة، واستخدام الوسط الحسابي كمؤشر على درجة التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الجزائر.

الجزء الثاني: التحليل الإحصائي للبيانات بما يخص الفرضية الأولى والمتعلقة بدرجة التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الجزائر.

الجزء الثالث: التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضية الثانية والمتعلقة بأسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر.

الجزء الربع: التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الفرضية الثالثة والمتعلقة بمشاكل وصعوبات الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر.

المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة:

يلاحظ من الجدول رقم (4) أدناه بأن المستوى لأفراد العينة يعد مرتفعًا، حيث كانت الأكثرية ممن يحملون درجة الليسانس ونستطيع القول بأن مجمل العينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية عالية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علميًا القادرة على إجابة أسئلة الاستبانة.

كما يظهر الجدول السابق أيضًا نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى أربع فئات تبدأ من اقل من 5 سنوات وتنتهي إلى أكثر من 15 سنة. حيث بلغت أعلى نسبة (57%) للفئة التي تقع بين 5-10 سنوات.

الجدول رقم (4): خصائص عينة الدارسة

الخاصية	*المراجعون*	
	التكرار	*النسبة المئوية*
1. المؤهل العلمي		
أ. ليسانس	24	% 57
ب. ماستر	2	% 36
ج. ماجستير	15	% 5
د. دكتوراه	1	% 2
المجموع	42	%100
2.عدد سنوات الخبرة		
أقل من 5 سنوات	8	%19
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	24	%57
من 10سنوات إلى 15 سنة	6	%14
10 – أكثر من 15 سنة	4	%10
المجموع	42	%100

المصدر: تم إعداد الجدول وفقا لمخرجات spss

المبحث الثاني: تحليل نتائج الفرضيات

سيتم في هذا المبحث تحليل نتائج فرضيات البحث وفق مخرجات برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

المطلب الأول: تحليل الفرضية الأولى

"لا يلتزم مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بقواعد السلوك المهني":

للتعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، فقد تم توجيه أسئلة تتعلق بقواعد السلوك المهني وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمسة بدائل

تدرجت من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة، ويبين الجدول رقم (05) مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني مرتبة كما في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
1	يلتزم المراجع أثناء أداء الخدمة بالإجراءات الواردة في القانون 10-01	4,2143 موافق بشدة	0,51965	%12
2	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها المطبقة في الجزائر	4,0000 موافق بشدة	0,73252	%18
3	يقوم المراجع بالإفصاح وفقا لمعايير المراجعة في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته	4,2857 موافق بشدة	0,83478	%19
4	يقوم المراجع بالتأكد من دقة وتسجيل وتبويب العمليات المحاسبية	4,2857 موافق بشدة	0,63575	%15
5	يقوم المراجع بالتأكد من وجود ومطابقة الأصول مع السجلات بشكل دوري.	4,2143 موافق بشدة	0,84206	%20
6	عند تقديم أي خدمة من قبل المراجع لشركة ما فإنه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعميل	3,9286 موافق	0,77752	%20
7	تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة قانونيا	4,1905 موافق بشدة	0,67130	%16
8	يقوم المراجع بالاتصال بمراجع السابق للشركة ويستفسر منه عن الاعتراضات المهنية (إن وجدت) والتي حالت دون استمراره في مراجعة حسابات الشركة.	3,5952 موافق	0,98920	%28
9	خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.	3,9524 موافق	0,93580	%24
10	لا يقوم المراجع بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة.	4,2857 موافق بشدة	0,80504	%19

11	يقوم المراجع بالكشف والافصاح عن الانحرافات التي حدثت.	4,0714 موافق بشدة	0,71202	%17
12	يقوم المراجع باقتراح الحلول للانحرافات التي حدثت لتصحيح الأوضاع مستقبلا	2,1667 غير موافق	0,85302	%39
المتوسط الحسابي لجميع الفقرات		3.9325		

المصدر: تم إعداد الجدول وفقا لمخرجات spss

يوضح الجدول (05)، أن معظم إجابات العينة تتفق على التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني، وذلك يتفق مع مؤشر المتوسط العام لإجابات العينة (مراجعي الحسابات) الذي بلغ 3.9325، وهو معدل نحو الاتجاه الموافق مما يعكس اتفاق وإجماع رأي عينة البحث على الالتزام بقواعد السلوك الميداني.

ويتضح بأن ذلك الاتفاق والإجماع بين مراجعي الحسابات يتراوح بنسب متعددة تجاه مختلف العبارات، ماعدا العبارة رقم (12) التي تأتي بالمرتبة الأخيرة والتي تنص على أنه يقوم المراجع باقتراح الحلول للانحرافات التي حدثت لتصحيح الأوضاع مستقبلا. "والتي تتجه نحو غير الموافق بمتوسط حسابي 2.16 ويعود ذلك إلى أن معظم الفئة المستجوبة كانت من فئة محافظي الحسابات واقتراح الحلول للمشاكل لا تدخل ضمن مهام مراجعي الحسابات وبلغت نسبة معامل الاختلاف لها أعلى نسبة 39%، ومن ناحية أخرى يلاحظ أن العبارة رقم (01) تحتل المرتبة الأولى من وجهة نظر مراجعي الحسابات داخل مكاتب المراجعة والتي تقتضي بأن "يلتزم المراجع أثناء أداء الخدمة بالإجراءات الواردة في القانون 10-01 والذي ينظم مهنة مراجعة الحسابات حيث صدر سنة 2011 وألغى القانون 90-08" حيث بلغ نسبة معامل الاختلاف للعبارة إلى أقل نسبة بين العبارات 12.00، وأعلى متوسط حسابي 4.2143% مما يعكس التجانس والاتفاق بين

آراء مراجعي الحسابات داخل مكاتب المراجعة حول مضمون ومحتوى العبارة وأن مراجعي الحسابات يلتزمون أثناء أدائهم للخدمة بالإجراءات الواردة في القانون 10-01.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة للفرضية الثانية

أظهرت نتائج الدراسة للفرضية الثانية عن النتائج المبينة في الجدول رقم (06) حيث تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سبب لمعرفة مدى تأثير هذه الأسباب عن مدى الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري.

الجدول رقم (06) أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الجزائر

الرقم	الأسباب	المتوسط الحسابي	الانحراف العياري	معيار الاختلاف
01	افتقاد المهنة لهياكل وآليات مهنية محددة.	3,8333 موافق	0,76243	19,89%
02	عدم انسجام معايير المراجعة للواقع الدولي.	4,3571 موافق بشدة	0,85029	19,52%
03	اعتبار نتائج العمل مجرد إجراء قانوني.	4,2143 موافق بشدة	0,84206	19,98%
04	عدم وجود معايير للعمل الميداني.	3,8571 موافق	1,22118	31,66%
05	قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر.	4,2381 موافق بشدة	0,759	17,91%
06	التدريب المهني الحالي لا يتلاءم مع مهنة المراجعة.	3,7143 موافق	0,77415	20,84%
07	مهنة المراجعة في الجزائر حسب رأيك تسير وفق معايير وقواعد مهنية واضحة ومحدودة.	3,2619 موافق	1,3979	42,86%
08	توفر معايير المراجعة المطبقة في الجزائر الإطار العام والقاعدة التي يتيح للمراجع	3,6667 موافق	0,84584	23,07%

	إبداء رأيه الفني والمحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.			

المصدر: تم إعداد الجدول وفقا لمخرجات spss

لقد تراوح المتوسط الحسابي لأسباب عدم الرضا من جهة نظر المرجعين في الجدول رقم (4-40) بين (4.3571) و(3.2619) من (5) حيث كانت أكبر أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة عدم انسجام معايير المراجعة للواقع الدولي حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.3571) والانحراف المعياري (0.8529) من (5) ويمثل المتوسط الحسابي لهذه المشكلة أكبر المتوسطات في هذه المجموعة، مما يدل على أهمية هذا السبب واتفاق المراجعين حول أهميتها.

أما السبب الثاني في هذه المجموعة فقد كانت (قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر) حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.2381) وانحراف المعياري (0.759)، أما السبب الثالث فقد ارتبط بأن مسيري المؤسسات يقومون بعملية المراجعة لمجرد أنها عمل قانوني حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا السبب (4.2132) والانحراف المعياري (0.89)، حيث أشار مراجعي الحسابات إلى غياب الوعي بأهمية المراجعة.

أما السبب الرابع فقد ارتبط بعدم وجود معايير للعمل الميداني حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا السبب (3.8571) والانحراف المعياري (1.2218).

أما السبب الخامس: افتقاد المهنة لهياكل واليات مهنية محددة حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.833) والانحراف المعياري (0.762)، حيث قام القانون الجديد بحل المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتم انشاء هيئة لكل مهنة.

أما السبب السادس: يتمثل في عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني حيث بلغ المتوسط (3.769) والانحراف المعياري (1.096) وقد ذهب بعض المستجوبين إلى انه لا توجد معايير للعمل الميداني متعارف عليها في الجزائر.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة للفرضية المتعلقة بمشاكل الممارسة المهنية في الجزائر

أظهرت نتائج الدراسة للفرضية الثالثة عن النتائج المبينة في الجدول رقم(07) حيث تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سبب لمعرفة مدى أهمية هذه المشاكل المتعلقة بالممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر.

الجدول رقم(07) مشاكل الممارسة المهنية في الجزائر

المشاكل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معيار الاختلاف
عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان	3,3571 موافق	0,85029	25,33%
التنافس غير الشريف بين المراجعين	4,119 موافق بشدة	1,10878	26,92%
ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها.	3,6429 موافق	1,0551	28,96%
النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا	3,9286 موافق	1,15596	29,42%
تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات	3,8333 موافق	0,93487	24,39%
عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات	3,619 موافق	1,08093	29,87%
عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري	3,5476 موافق	1,19353	33,64%
ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية روح التعامل بين أعضائها	4 موافق بشدة	0,76509	19,13%

المصدر: تم إعداد الجدول وفقا لمخرجات SPSS.

لقد تراوح المتوسط الحسابي للمصاعب كما يبينه الجدول رقم (07) بين (4.119) و (3.3571) من (5) حيث كانت أكبر المشاكل أو المصاعب أهمية التنافس غير الشريف بين

للمراجعين بسبب حيث بلغ المتوسط الحسابي لأهميتها (4.119) ويمثل المتوسط الحسابي لهذه المشكلة أكبر المتوسطات في هذه المجموعة، كما يمثل انحرافها المعياري (1.108).

أما المشكلة الثانية في هذه المجموعة فقد كانت (ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية روح التعامل بين أعضائها) حيث بلغ المتوسط الحسابي(4) وانحراف المعياري (0.76509)، حيث أن ضعف دور النقابات يعني نقص في مستوى التأهيلي للمراجعين، مما يترتب عليه نقص في جودة عملية المراجعة.

أما المشكلة الثالثة في هذه المجموعة فقد كانت (النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا) حيث بلغ المتوسط الحسابي(4) وانحراف المعياري (0.76509)، حيث أن ضعف دور النقابات يعني نقص في مستوى التأهيلي للمراجعين، ولمعالجة هذه المشكلة تم إصدار مرسوم تنفيذي رقم 12-288 والمؤرخ في 21 يوليو 2012، يتضمن إمشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره الصادر في الجريدة الرسمية رقم 43 بتاريخ 2012/07/25 لكنه لم يباشر عمله إلى الآن.

أما المشكلة الرابعة فتتمثل في تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.704) وانحرافها المعياري (0.94429) وله علاقة بمشكلة ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها، التي تأتي في المرتبة الخامسة حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.704) وانحرافها المعياري (0.94429).

أما المشكلة السادسة فتتمثل في عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.63) والانحراف المعياري (1.13763) أما المشكلة السابعة، تتمثل في عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلاءم الواقع الجزائري حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.595) والانحراف المعياري(1.17391)

أما المشكلة الثامنة فقد ارتبطت بعدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه المشكلة (4.222) والانحراف المعياري، إضافة إلى عدم وجود الوعي الكافي اتجاه المهنة الناتج عن تواضع مستوى التعليم والوعي العام بمتطلبات المهنة والأعراف المالية.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.

سيتم في هذا المبحث دراسة التوزيع الذي تتبعه العينة وذلك لتحديد الاختبار المناسب لها من أجل التحقق من صحة الفرضيات:

المطلب الأول: التحقق من شروط الاختبارات المعلمية

يوجد نوعين من الاختبارات لتحليل النتائج الإحصائية:

الاختبارات المعلمية والاختبارات اللامعلمية ولمعرفة أيهما نطبق يجب أن نتأكد من توفر العينة على الشروط التالية:

- شرط الاعتدالية: ويقصد بهذا الشرط أن تكون العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي؛
- شرط التجانس: ويقصد به أن الانحرافات المعيارية للمجتمعات المسحوب منها العينة تكون متساوية.

1-التحقق من شرط التجانس

ويقصد به التأكد من أن المتغيرات الديموغرافية لا تؤثر على نتائج هذه الدراسة وبالتالي تم تحديد وضبط المتغيرات الديموغرافية في هذه الدراسة في (الجنس، والسن، والمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة)، من أجل معرفة درجة تأثير هذه المتغيرات كل على حدة، كما يلي:

1-1-الفرق بين الجنسين في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر:

تم استخدام اختبار الفروق (Test) للتحقق مما إذا كان هناك اختلافات بين الجنسين فيما يخص درجاتهم في أبعاد مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بافتراض وجود تجانس بين أفراد العينة، وقد تم التوصل إلى النتائج الموالية:

الجدول رقم (08): الفروق بين الجنسين في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

الجنس		إختبار ليفين (F)	مستوى الدلالة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة (T)	مستوى الدلالة	القرار
الإلتزام	ذكور	0.063	0.803	32	3.90	0.367	40	-1.047	0.302	غير دال
	إناث			10	4.03	0.278	19.736	-1.210		
	ذكور	0.422	0.520	32	3.91	0.444	40	0.532	0.598	غير دال

أسباب عدم الرضا	إناث			0.521	3.83	10			0.488	
								13.345		
مشاكل المهنة	ذكور	7.384	0.10	0.628	3.67	32	0.090	40	1.736	غير دال
	إناث			0.202	4.03	10		39.866	-2.754	
	ذكور	1.405	0.243	0.431	3.83	32	0.371	40	-0.905	غير دال
	إناث			0.289	3.96	10		22.641	-1.111	

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (08) وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية (T test) يلاحظ أن:

- نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0,302 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الأول من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بالسلوك المهني) حسب متغير الجنس.

- نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.598 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثاني من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (أسباب عدم رضا مراجعي الحسابات عن الممارسة المهنية) حسب متغير الجنس.

- نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.09 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثالث من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (مشاكل الممارسة المهنية في الجزائر) حسب متغير الجنس.

- يمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجنسين في درجاتهم على مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها على البيئة الجزائرية، ذلك لأن قيمة (sig) جاءت

0.37 وهي أكبر من مستوى الدلالة ألفا (α=0,05)، ونسبة الثقة من هذه النتيجة هو 95% مع إحتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

1-2-الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حسب متغير العمر

تم استخدام اختبار الفروق (F) (تحليل التباين الأحادي) للتحقق مما إذا كان هناك اختلافات بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في أبعاد مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حسب متغير العمر، وقد تم التوصل إلى النتيجة الموالية:

الجدول رقم (09): الفروق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حسب متغير العمر

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
الالتزام	بين المجموعات	0.055	2	0.027	0.216	0.806	غير دال
	داخل المجموعات	4.948	39	0.127			
	الكلي	5.003	41				
أسباب عدم الرضا	بين المجموعات	0.171	2	0.086	0.396	0.676	غير دال
	داخل المجموعات	8.440	39	0.216			
	الكلي	8.612	41				
مشاكل المهنة	بين المجموعات	0.347	2	0.174	0.513	0.603	غير دال
	داخل المجموعات	13.214	39	0.339			
	الكلي	13.561	41				
الكلي	بين المجموعات	0.081	2	0.041	0.242	0.786	غير دال
	داخل المجموعات	6.551	39	0.168			
	الكلي	6.632	41				

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (09) وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية (F) يلاحظ أن:

نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.80 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الأول من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (مشاكل الممارسة المهنية في الجزائر) حسب متغير العمر.

نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.67 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثاني من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (أسباب عدم رضا مراجعي الحسابات عن الممارسة المهنية) حسب متغير العمر.

نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.60 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثالث من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (مشاكل الممارسة المهنية في الجزائر) حسب متغير العمر.

يمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في درجاتهم على مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها على البيئة الجزائرية، ذلك لأن قيمة (sig) جاءت 0.78 وهي أكبر من مستوى الدلالة ألفا (α=0,05)، ونسبة الثقة من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

1-3-الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير المؤهل العلمي

تم استخدام اختبار الفروق (F) (تحليل التباين الأحادي) للتحقق مما إذا كان هناك اختلافات بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في أبعاد مقياس المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية حسب متغير المؤهل العلمي، وقد تم التوصل إلى النتيجة الموالية:

الجدول رقم (10): الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حسب متغير المؤهل العلمي

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
الإلتزام	بين المجموعات	0.127	2	0.063	0.507	0.606	غير دال
	داخل المجموعات	4.877	39	1.25			
	الكلي	5.003	41				
أسباب عدم الرضا	بين المجموعات	0.367	2	0.183	0.867	0.428	غير دال
	داخل المجموعات	8.245	39	0.211			
	الكلي	8.612	41				
مشاكل المهنة	بين المجموعات	0.075	2	0.037	0.108	0.8980	غير دال
	داخل المجموعات	1.486	39	0.346			
	الكلي	13.561	41				
الكلي	بين المجموعات	0.100	2	0.050	0.300	0.743	غير دال
	داخل المجموعات	6.532	39	0.167			
	الكلي	6.632	41				

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (10) وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية (F) يلاحظ أن:

نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.60 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الأول من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (مشاكل الممارسة المهنية في الجزائر) حسب متغير العلمي.

نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.42 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثاني من مقياس

واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (أسباب عدم رضا مراجعي الحسابات عن الممارسة المهنية) حسب متغير العلمي.

نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.89 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثالث من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (مشاكل الممارسة المهنية في الجزائر) حسب متغير المؤهل العلمي.

يمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في درجاتهم على مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها على البيئة الجزائرية، ذلك لأن قيمة (sig) جاءت 0.74 وهي أكبر من مستوى الدلالة ألفا (α=0,05)، ونسبة الثقة من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

1-4-الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حسب متغير الخبرة

تم استخدام اختبار الفروق (F) (تحليل التباين الأحادي) للتحقق مما إذا كان هناك اختلافات بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في أبعاد مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حسب متغير الخبرة، وقد تم التوصل إلى النتائج الموالية:

الجدول رقم (11): الفرق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حسب متغير الخبرة

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
الإلتزام	بين المجموعات	0.232	3	0.077	0.616	0.609	غير دال
	داخل المجموعات	4.771	38	0.126			
	الكلي	5.003	41				
أسباب عدم الرضا	بين المجموعات	0.095	3	0.032	0.141	0.935	غير دال
	داخل المجموعات	8.517	38	0.224			
	الكلي	8.612	41				

مشاكل المهنة	بين المجموعات	0.232	3	0.077	0.221	0.881	غير دال
	داخل المجموعات	13.329	38	0.351			
	الكلي	13.561	41				
الكلي	بين المجموعات	0.108	3	0.036	0.210	0.889	غير دال
	داخل المجموعات	6.524	38	0.172			
	الكلي	6.632	41				

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (11) وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية (F) يلاحظ أن:

- نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.60 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الأول من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (مشاكل الممارسة المهنية في الجزائر) حسب متغير العلمي.

- نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.93 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثاني من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (أسباب عدم رضا مراجعي الحسابات عن الممارسة المهنية) حسب متغير الخبرة المهنية.

- نلاحظ ان قيمة (sig) والتي بلغت 0.88 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص البعد الثالث من مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر (مشاكل الممارسة المهنية في الجزائر) حسب متغير الخبرة المهنية.

يمكن القول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في درجاتهم على مقياس معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها على البيئة الجزائرية، ذلك لأن قيمة

(sig) جاءت 0.88 وهي أكبر من مستوى الدلالة ألفا (α=0,05)، ونسبة الثقة من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

وكاستنتاج عام يمكن القول بأن المتغيرات الوسيطية والتي تمثل المتغيرات الديمغرافية وهي (الجنس، السن، المؤهل العلمي، الخبرة)، التي تم ضبطها من قبل تم التأكد من أنها لن تؤثر على نتائج هذه الدراسة وهذا لأن كل القيم اختبارات الدلالة الإحصائية المستخدمة (sig) جاءت غير دالة إحصائيا، وهذا دليل على أن هناك تجانسا واضحا بين أفراد عينة الدراسة.

2- التحقق من شرط الاعتدالية

تم استخدام اختبار كلوموغروف سميرنوف للتحقق من شرط الاعتدالية أي التأكد مما إذا كانت العينة تتبع التوزيع الطبيعي في أبعاد مقياس واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بافتراض وجود تجانس بين أفراد العينة، وقد تم التوصل إلى النتائج الموالية:

جدول رقم 12: يمثل اختبار كلوموغروف سميرنوف

مستوى الدلالة sig	درجة الحرية ddl	إخصائي الاختبار
0.08	**42**	**0.161**

المصدر: تم إعداد الجدول وفقا لمخرجات spss

نلاحظ أن قيمة sig تساوي 0.08 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 ومنه فالعينة تتبع التوزيع الطبيعي.

بما أن شرطي التجانس والاعتدالية محققين فاختبار العينة يكون بتطبيق الاختبارات المعلمية ومن بين هذه الاختبارات نجد اختبار T (T test) وهو ما سنعتمده لاختبار فرضيات البحث.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الأولى

لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بقواعد السلوك المهني:

يبين الجدول رقم (13) المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري واختبار ستودنت student (t) لمجال التزام مراجعو الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني.

جدول رقم (13): نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مراجعو الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني	3.93	0,3493	8.024	41	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (13) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.9325 بانحراف معياري 03493، وقد بلغت قيمة t 8.024، وهي غير دالة إحصائيا عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم نرفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر بقواعد السلوك المهني ونقبل الفرضية البديلة يلتزم مراجعو الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك المهني.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثانية

لا توجد أسباب تؤدي لعدم رضا مراجعي الحسابات في الجزائر عن الممارسة المهنية.

يبين الجدول رقم (14) المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري واختبار ستودنت student (t) لمجال أسباب عدم رضا مراجعي الحسابات عن الممارسة المهنية.

جدول رقم (14): نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا توجد أسباب تؤدي لعدم رضا مراجعي الحسابات في الجزائر عن الممارسة المهنية	4.035	0.514	6.745	41	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (14) أن متوسط إجابات هذه الفئة

أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0357 بانحراف معياري 0.5147، وقد بلغت قيمة t 6.745، وهي غير دالة إحصائيا عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم نرفض فرضية البحث المتمثلة في: لا توجد أسباب تؤدي إلى عدم رضا المراجعين عن الممارسة المهنية في الجزائر ونقبل الفرضية البديلة توجد أسباب تؤدي إلى عدم رضا المراجعين عن الممارسة المهنية في الجزائر

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الثالثة

لا يواجه مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر مشكلات أثناء أداء مهامهم:

يبين الجدول رقم (15) المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري واختبار ستودنت (t) student لمجال المشاكل التي يواجهها مراجعي الحسابات في الجزائر.

جدول رقم (14): نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يواجه مراجعو الحسابات الخارجين في الجزائر مشكلات أثناء أداء مهامهم	**3.7460**	**0.5543**	**2.876**	**41**	**0.000**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (15) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي **3.7460** بانحراف معياري **0.5543**، وقد بلغت قيمة t **2.876**، وهي غير دالة إحصائيا عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم نرفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يواجه مراجعو الحسابات مشاكل أثناء تأدية مهامهم ونقبل الفرضية البديلة يواجه مراجعو الحسابات في الجزائر مشاكل أثناء تأدية مهامهم.

خلاصة:

تناول هذا الفصل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الإحصائية لواقع المهنة في الجزائر وأهم هذه النتائج ما يلي:

- يتفق مراجعو الحسابات في الجزائر على أنهم ملتزمون بقواعد السلوك المهني في الجزائر فيما يتعلق بالالتزامات الواردة في القانون 10-01 وكذا النصوص المطبقة له.
- أبدى المراجعون عدم رضاهم عن الممارسة المهنية وذلك لعدة أسباب منها عدم انسجام معايير المراجعة مع الواقع الدولي إضافة إلى قصور النظام المحاسبي في علاج بعض الظواهر وكذا عدم ووعي الشركاء بأهمية المراجعة.
- يواجه مراجعو الحسابات في الجزائر مشاكل مهنية مثل ضعف دور النقابات والنقص في التدريب المهني وتدني كفاءة مراجعي الحسابات.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

لقد حاولت هذه الدراسة تحليل واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال قياس مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعرفة أسباب عدم الرضا عن الممارسة المهنية في الجزائر وكذا معرفة مصاعب التي تواجه المراجعين في الجزائر، وقد تمكن الباحث وبعد اطلاعه على جميع الأدبيات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة، ومن خلال إجرائه دراسته الميدانية بالخروج بالاستنتاجات التالية:

- أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبًا بقواعد السلوك المهني؛

إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكل مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها، وقد ظهر من خلال البحث أن مراجعي الحسابات في الجزائر يواجهون في عملهم مصاعب متعددة أبرزها:

- النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا؛
- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها؛
- التنافس غير الشريف بين المراجعين؛
- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات؛
- تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات؛
- عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلاؤم الواقع الجزائري

إن هناك أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري والتي تم ترتيبها حسب الأهمية وفقا لرأي المراجعين، حيث يمكن ذكر أهمها:

- عدم انسجام معايير المراجعة للواقع الدولي
- قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر
- اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني
- عدم وجود معايير للعمل الميداني
- افتقاد المهنة لهياكل وآليات مهنية محددة
- التدريب المهني الحالي لا يتلاءم مع مهنة المراجعة

الاقتراحات:

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لواقع المراجعة في الجزائر، وكذا من خلال دراسة القوانين والأحكام التي تحكم وتنظم مهنة المراجعة في الجزائر، وجد أن هذه المهنة لازالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها إلى المستوى المقبول، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات المعاصرة التي تواجهها الجزائر، الأمر الذي يجعلنا نقدم بعض التوصيات التي نرى بأنها مهمة في تطوير مهنة المراجعة وهي كالتالي:

– توعية المراجعين بقواعد السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها.

– حماية المراجعين وذلك من خلال إيجاد آلية معينة تمنع مستخدميهم عن الاستغناء عنهم دون إبداء أسباب ذلك.

– تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب المراجعة، للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاقبتهم.

– تثقيف وتعريف المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية حول معنى تقرير مراجع الحسابات ومدى وطبيعة عمل المراجع، وكذلك أهمية المراجعة في حماية الاقتصاد الوطني وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية،

– إيجاد أسس محددة لتحديد أتعاب مراجعي الحسابات بحيث تكون متناسبة مع جهودهم ومسؤولياتهم.

– دعم المنظمات المهنية الخاصة بمراجعة الحسابات بحيث تكون قادرة على عقد ندوات ومؤتمرات تهتم بتطوير مراجع الحسابات وتوعيته.

أفاق الدراسة:

بالنسبة لأفاق البحث يمكن اقتراح المواضيع التالية:

- مدى اتفاق القانون 10-01 والقوانين المطبقة له مع المعايير الدولية – دراسة مقارنة؛
- مدى ملائمة المعايير الدولية لواقع الممارسة المهنية في الجزائر؛
- تجارب الدول الرائدة في تطبيق المعايير الدولية وإمكانية نقلها إلى الجزائر.

قائمة

المصادر والمراجع

I-قائمة المصادر:

1- الأمر رقم 107- 69المؤرخ في 1963/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 110، 1969.

2- المرسوم رقم 173-70المؤرخ في 1970/11/16 يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، 1970، المادة 01.

3- مقرر مؤرخ في 1999/03/24، المتضمن الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 32، بتاريخ 1999/05/02.

4- قانون 10-01 مؤرخ في 2010/09/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 07 بتاريخ 2010/07/11.

5- الجريدة الرسمية عدد07 بتاريخ 2011/02/02.

6- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المتضمن تحديد تشكيلة مجلس المحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المؤرخ في 27 جوان سنة 2011، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 2011/02/02.

7- المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات المؤرخ في 27 جوان سنة 2011، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 2011/02/02.

8- المرسوم التنفيذي رقم 11-27، المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين المؤرخ في 27 جوان سنة 2011، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 2011/02/02.

9- المرسوم التنفيذي رقم 11-25، المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين المؤرخ في 27 جوان سنة 2011، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 2011/02/02.

10- قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المؤرخ في 2013/06/24 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 2014/04/30.

II-المراجع:

i. الكتب:

1- أحمد خيرت القطار، مبادئ مراقبة الحسابات المالية.

2- خالد راغب الخطيب، عليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

3- عبد الفتاح الصحن سمير الصبان، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، 2004.

4- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

5- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، 2002، فلسطين، ط 01.

ii. المذكرات:

1- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس المغرب، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2013.

2- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، جامعة الجزائر 3، 2010.

3- لطفي شعبان، المراجعة الداخلية مهمتها وأهميتها في تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

4- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2009.

5- محمد أمين أمازون، التدقيق المحاسبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2011.

6- محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة،2004.

7- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، رسالة ماجستير، جامعة المدية، 2008.

iii. <u>الدوريات:</u>

1-الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، 2010.

2-عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعي الحسابات، ملتقى دولي حول نظام محاسبي مالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي، جامعة سعد دحلب -البليدة، 14/13 ديسمبر 2011.

د ټملې حوزه

ملحق رقم 01

قائمة الاستبيان

ملحق 01: الاستبيان:

جامعة محمد بوضياف – المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلو التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية وجباية

استبيان البحث

بعد التحية

يشكل هذا الاستبيان جزءًا من الدراسة التي سيجريها الباحث للحصول على شهادة ماستر في مالية وجباية من خلال مذكرته بعنوان "**واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر**".

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودنا بها في تحقيق أهداف البحث، لذا ألتمس منكم الإجابة على الأسئلة بصدق وصراحة وموضوعية، علمًا بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكـــرين لكـــم تعـــاونكـــم

الطالب: سالم عصام

أرجو منكم الإجابة بوضع علامة (×) في الخانة المناسبة

أولا. المعلومات العامة:

1. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2 العمر: العمر اقل من30 سنة ☐ من 30الى 40 سنة ☐

من 40 إلى 50 سنة ☐

3. الوظيفة الحالية: محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐

خبير محاسب ☐ أخرى ☐

4. الخبرة المهنية: اقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐

من 11 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15سنة ☐

5. المؤهل العلمي: لسانس ☐ ماستر ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐

أخرى ☐

ثانيا: مدى التزام المراجعين بالسلوك المهني:

الرقم	الأسباب	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يلتزم المراجع أثناء أداء الخدمة بالإجراءات الواردة في القانون 10-01					
2	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها المطبقة في الجزائر					
3	يقوم المراجع بالإفصاح وفقا لمعايير المراجعة في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته					
4	يقوم المراجع بالتأكد من دقة وتسجيل وتبويب العمليات المحاسبية					
5	يقوم المراجع بالتأكد من وجود ومطابقة الأصول مع السجلات بشكل دوري.					
6	عند تقديم أي خدمة من قبل المراجع لشركة ما فإنه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعميل					
7	تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة قانونيا					

8	يقوم المراجع بالاتصال بمراجع السابق للشركة ويستفسر منه عن الاعتراضات المهنية (إن وجدت) والتي حالت دون استمراره في مراجعة حسابات الشركة.					
9	خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.					
10	لا يقوم المراجع بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة.					
11	يقوم المراجع بالكشف والافصاح عن الانحرافات التي حدثت.					
12	يقوم المراجع باقتراح الحلول للانحرافات التي حدثت لتصحيح الأوضاع مستقبلا					

ثانيا: مدى رضا المراجعين عن الممارسة المهنية:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
13	افتقاد المهنة لهياكل وآليات مهنية محددة					
14	عدم انسجام معايير المراجعة للواقع الدولي					
15	اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني					

16	عدم وجود معايير للعمل الميداني					
17	قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر					
18	التدريب المهني الحالي لا يتلاءم مع مهنة المراجعة					
19	مهنة المراجعة في الجزائر حسب رأيك تسير وفق معايير وقواعد مهنية واضحة ومحدودة.					
20	توفر معايير المراجعة المطبقة في الجزائر الإطار العام والقاعدة التي يتيح للمراجع إبداء رأيه الفني والمحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.					

رابعا: المصاعب المرتبطة بالممارسة المهنية الحالية للمراجعة في الجزائر

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
21	عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان					
22	التنافس غير الشريف بين المراجعين					
23	ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها.					
24	النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا					

25	تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات					
26	عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات					
27	عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري					
28	ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية روح التعامل بين أعضائها					

ملحق رقم 02

مخرجات SPSS

2- ملحق 02: مخرجات SPSS

2-1 اختبار ألفا كرونباخ:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,831	28

2-2 اختبار كولموغوروف سميرنوف

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
R	,161	42	,008	,923	42	,008

a. Correction de signification de Lilliefors

2-2 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

2-1-1 الفرضية الأولى:

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	42	3,00	5,00	4,2143	,51965
Q2	42	3,00	5,00	4,0000	,73252
Q3	42	3,00	5,00	4,2857	,83478
Q4	42	3,00	5,00	4,2857	,63575
Q5	42	2,00	5,00	4,2143	,84206
Q6	42	3,00	5,00	3,9286	,77752
Q7	42	2,00	5,00	4,1905	,67130
Q8	42	1,00	5,00	3,5952	,98920
Q9	42	1,00	5,00	3,9524	,93580
Q10	42	2,00	5,00	4,2857	,80504
Q11	42	3,00	5,00	4,0714	,71202
Q12	42	1,00	4,00	2,1667	,85302
N valide (listwise)	42				

2-1-2 الفرضية الثانية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
V13	42	3,00	5,00	3,8333	,76243
V14	42	2,00	5,00	4,3571	,85029
V15	42	3,00	5,00	4,2143	,84206
V16	42	1,00	5,00	3,8571	1,22118
V17	42	2,00	5,00	4,2381	,75900
V18	42	2,00	5,00	3,7143	,77415
V19	42	1,00	5,00	3,2619	1,39790
V20	42	2,00	5,00	3,6667	,84584
N valide (listwise)	42				

3-1-2 الفرضية الثالثة

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
G21	42	1,00	5,00	3,3571	,85029
G22	42	2,00	5,00	4,1190	1,10878
G23	42	1,00	5,00	3,6429	1,05510
G24	42	1,00	5,00	3,9286	1,15596
G25	42	2,00	5,00	3,8333	,93487
G26	42	1,00	5,00	3,6190	1,08093
G27	42	1,00	5,00	3,5476	1,19353
G28	42	2,00	5,00	4,0000	,76509
N valide (listwise)	42				

2-2 اختبار الفرضيات:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
L1	42	3,93	,349	,054
L2	42	3,89	,458	,071
L3	42	3,76	,575	,089
R	42	3,86	,402	,062

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
L1	72,956	41	,000	3,933	3,82	4,04
L2	55,048	41	,000	3,893	3,75	4,04
L3	42,324	41	,000	3,756	3,58	3,94
R	62,206	41	,000	3,860	3,74	3,99