الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي –الأغواط–



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم تجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه

تخصص: محاسبة

الموضوع:

دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر

إعداد:

رشيدة خالدي

أعضاء لجنة المناقشة:

أ.د/مقدم عبيرات	جامعة الأغواط	رئيسا
أ.د/عبد الرزاق خليل	جامعة قالمة	مشرفا ومقررا
أ.د/عبد الوهاب رميدي	جامعة المدية	ممتحنا
د/إبراهيم بورنان	جامعة الأغواط	ممتحنا
د/معمر قربة	جامعة الأغواط	ممتحنا
د/محمد بن جاب الله	جامعة الأغواط	ممتحنا

أفريل 2016

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي –الأغواط–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم تجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه

تخصص: محاسبة

الموضوع:

دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر

إعداد:

رشيدة خالدي

أعضاء لجنة المناقشة:

أ.د/مقدم عبيرات	**جامعة الأغواط**	**رئيسا**
أ.د/عبد الرزاق خليل	**جامعة قالمة**	**مشرفا ومقررا**
أ.د/عبد الوهاب رميدي	**جامعة المدية**	**ممتحنا**
د/إبراهيم بورنان	**جامعة الأغواط**	**ممتحنا**
د/معمر قربة	**جامعة الأغواط**	**ممتحنا**
د/محمد بن جاب الله	**جامعة الأغواط**	**ممتحنا**

أفريل 2016

شكر:

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقني لإنجاز هذا العمل.

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل، أتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذ الدكتور عبد الرزاق خليل لقبوله الإشراف على هذا العمل وتوجيهاته القيمة، كما أتقدم بخالص شكري وتقديري إلى أعضاء لجنة المناقشة رئيسا وأعضاء على قبولهم مناقشة هذا العمل وصبرهم على تصويب ما بد من أخطاء.

كما أتقدم بالشكر إلى زوجي الدكتور: عزه الأزهر على دعمه لي من بداية هذا العمل إلى حين انتهائه، والذي كان له دور كبير في الإرشاد والتوجيه.

الإهداء:

...إلى الوالدين الكريمين

...إلى من ينبض قلبي بحبهم: زوجي .. إخواني وأخواتي وكل عائلاتهم

...إلى أختي يامنة "رحمها الله".

...إلى كل عائلة خالدي، عزه وبجرة.

الملخص:

جاءت هذه الدراسة كمحاولة من الباحثة لمعرفة دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ومعرفة علاقة الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، وعلى هذا الأساس تكمن مشكلة هذه الدراسة في عدم وجود معايير مراجعة محلية في الجزائر، وغياب التحديد الواضح لملامح فجوة التوقعات في الجزائر ومدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في التقليص من هذه الفجوة، حيث اكتسبت هذه الدراسة أهميتها لحاجة مستخدمي القوائم المالية لتوعية تجعلهم أدرى بمسؤوليات مراجعي الحسابات وكذا بيان جهود المنضمات المهنية في السعي لزيادة الاهتمام بتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية.

وبعد التعرف على جميع الأدبيات المتعلقة بمتغيرات دراستنا وعرض الجانب الميداني والذي تجلى في تحليل لآراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الجزائر، خلصت هذه الدراسة إلى الوجود الفعلي لظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، وكذا صلاحية بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية، شريطة تكييف واقع الممارسة المهنية وتعليم وتمهين مراجعي الحسابات، كما خلصت الدراسة إلى أهمية 11 أحد عشر معيار من معايير المراجعة الدولية لهم الدور المباشر والغير مباشر في تضييق فجوة التوقعات والتي تتمحور حول توسيع مسؤوليات مراجعي الحسابات وتحسين عمليات الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية وإدارة المؤسسة.

وفي ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة أوصت الباحثة بضرورة الاهتمام بالثقافة المالية والتي تساهم في توعية مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات مراجع الحسابات، وكذا ضرورة صياغة معايير محلية حيث تكون قاعدة هذه الصياغة معايير المراجعة الدولية.

الكلمات المفتاحية: معايير المراجعة الدولية، فجوة التوقعات، المراجعة القانونية في الجزائر.

Abstract:

This study, focuses to clarify the role of the application of international auditing standards. To narrow the expectations gap in the legal audit environment in Algeria. And find the relationship between the reforms that touched the audit profession in Algeria and the international auditing standards. On this basis, the problem of this study lies in the lack of a local auditing standards in Algeria. Also the absence of a clear definition of the features of the expectations gap in Algeria, and the extent of the contribution of international auditing standards in the reduction of the gap. This study has gained its importance from the need of users of financial statements, to educate them more knowledgeable responsibilities of auditors, as well as a statement of the professional organizations efforts in the quest for increased attention to meeting the financial statement users' expectations.

After identifying all the literature on our study variables, and display the field side which manifested in the analysis of the views of auditors and users of financial statements in Algeria. The study concluded that the actual existence of the phenomenon of the expectations gap in the legal auditing profession in Algeria, as well as the validity of Algeria environment for the adoption of international auditing standards, with adapt the reality of professional practice, and educate the auditors. The study also concluded that the importance of eleven (11) standard of international auditing standards that have the direct and indirect role by narrowing the gap expectations which centered on expanding the responsibilities of auditors and improve communication processes with users of financial statements and management of the institution.

In light of the findings from this study, the researcher recommended the need to address the financial culture, which contribute to the awareness of users of financial statements, are the responsibilities of the auditor. As well as the need to formulate local standards to be the formulation base of international auditing standards.

Key words: International Auditing Standards, Expectations gap, Legal Auditing in Algeria.

قائمة المختصرات:

WTO	**W**orld **T**rade **O**rganization
PWC	**P**rice **W**aterhouse **C**oopers.
CPA	**C**ertified **P**ublic **A**ccountant.
IFAC	**I**nternational **F**édération of **A**ccountants
GAAS	**G**enerally **A**ccpted **A**uditing **S**tandards.
ISA	**I**nternational **S**tandards on **A**uditing.
ISAE	**I**nternational **S**tandards for connections to make sure.
ISRE	**I**nternational **S**tandards for testing connections.
ISRS	**I**nternational **S**tandards for services related.
ISQC	**I**nternational **S**tandards **Q**uality sontrolled.
IAPN	**I**nformation **A**udit **P**ractice.
IAPC	**I**ntellectual **A**utobiography and **P**lan for **C**oncentration.
IAASB	**I**nternational **C**ouncil **A**uditing and **A**ssurance **S**tandards.
IAS	**I**nternational **A**ccounting **S**tandards.
IFRS	**I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandard.
SEC	**S**ecurity and **E**xchanges **C**ommission.
AICAP	**A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants.
ICAEW	**I**nstitute of **C**hartered **A**ccountants in **E**ngland and **W**ells.
CICA	**C**riminal **I**njuries **C**ompensation **A**uthority.
ICAI	**I**nstitute of **C**hartered **A**ccountants in **I**reland.
ICAS	**I**nstitute of **C**hartered **A**ccountants of **S**cotland.
LCAA	**I**nstitute of **C**hartered **A**ccountants in **A**ustralia.
SAS	**S**tatements on **A**uditing **S**tansards
CSTC	**C**onseil **S**uprême des **T**echniques **C**omptables.
CNC	**C**onseil **N**ational de **C**omptabilité.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

الشكر

الإهداء

الملخص

قائمة المختصرات

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

المقدمة .... أ

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية.

تمهيد 02

المبحث الأول: البيئة الدولية لمراجعة الحسابات 03

المطلب الأول: ماهية المراجعة الدولية..... 03

المطلب الثاني: مكاتب المراجعة الدولية..... 08

المطلب الثالث: مراجع الحسابات في البيئة الدولية..... 16

المبحث الثاني: طبيعة معايير المراجعة الدولية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية..... **29**

المطلب الأول: ماهية معايير المراجعة الدولية..... 29

المطلب الثاني: أهداف وأهمية معايير المراجعة الدولية..... 39

المطلب الثالث: الترابط بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية..... 41

المبحث الثالث: تبني معايير المراجعة الدولية..... 46

المطلب الأول: الهيئات الدولية ذات العلاقة بمعايير المراجعة الدولية..... 46

المطلب الثاني: كيفية إصدار معايير المراجعة الدولية..... 53

المطلب الثالث: المزايا والانتقادات الموجهة إلى معايير المراجعة الدولية..... 57

خلاصة الفصل..... 60

الفصل الثاني: طبيعة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة

تمهيد..... 62

المبحث الأول: التقارير المالية..... 63

المطلب الأول: المعلومات المالية..... 63

المطلب الثاني: القوائم المالية والمعلومات الإضافية..... 68
المطلب الثالث: تقارير المراجعة..... 79
المبحث الثاني: فجوة التوقعات – خلفية نظرية– 86
المطلب الأول: ماهية فجوة التوقعات..... 87
المطلب الثاني: أطراف قضية فجوة التوقعات..... 95
المبحث الثالث: مظاهر فجوة التوقعات..... 100
المطلب الأول: مكونات فجوة التوقعات..... 100
المطلب الثاني: أسباب فجوة التوقعات..... 105
المطلب الثالث: آثار فجوة التوقعات..... 110
خلاصة الفصل..... 113
الفصل الثالث: سبل معالجة فجوة التوقعات ومساهمة معايير المراجعة الدولية في ذلك
تمهيد..... 115
المبحث الأول: دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية..... 116
المطلب الأول: استقلال مراجع الحسابات..... 116
المطلب الثاني: مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار..... 121
المطلب الثالث: مسؤوليات مراجع الحسابات اتجاه التلاعبات والإبلاغ عنها للسلطات التشريعية..... 124
المبحث الثاني: إطار استراتيجي مقترح لتضييق فجوة التوقعات..... 129
المطلب الأول: تدعيم استقلال مراجع الحسابات وتوسيع مسؤولياته..... 131
المطلب الثاني: التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المراجعين وتحسين كفاءتهم المهنية..... 140
المطلب الثالث: زيادة فعالية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية..... 148
المبحث الثالث: مساهمة معايير المراجعة الدولية في معالجة فجوة التوقعات..... 154
المطلب الأول: زيادة اكتشاف الأخطاء المادية في البيانات المالية..... 156
المطلب الثاني: زيادة فعالية أداء المراجعة..... 160
المطلب الثالث: تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية والإدارة..... 165
خلاصة الفصل 174
الفصل الرابع: مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر
تمهيد 176
المبحث الأول: ماهية المراجعة القانونية في الجزائر..... 177
المطلب الأول: تطور المراجعة في الجزائر..... 177

المطلب الثاني: مفهوم مهنة المراجعة في الجزائر..... 181
المطلب الثالث: شروط وإجازات ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر..... 187
المبحث الثاني: واقع ممارسة المهنة في الجزائر..... 192
المطلب الأول: ممارسة المهنة في الجزائر..... 192
المطلب الثاني: التزامات مهنة المراجعة في الجزائر..... 201
المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات..... 210
المبحث الثالث: ملاءمة معايير المراجعة الدولية لحالة الجزائر..... 215
المطلب الأول: تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال القانون 10-01..... 215
المطلب الثاني: مقارنة بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة..... 222
المطلب الثالث: متطلبات تكيف إصلاح المهنة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية..... 224
خلاصة الفصل 226
الفصل الخامس: دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الجزائر
تمهيد 228
المبحث الأول: منهجية الدراسة التحليلية..... 229
المطلب الأول: مشكلة الدراسة التحليلية..... 229
المطلب الثاني: مراحل إعداد الاستبيان..... 230
المطلب الثالث: تصميم الدراسة التحليلية..... 232
المبحث الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان..... 234
المطلب الأول: أساليب تحليل البيانات..... 234
المطلب الثاني: قياس ثبات أداة الدراسة..... 235
المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة..... 237
المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان..... 246
المطلب الأول: رصد ملامح فجوة التوقعات في الجزائر..... 246
المطلب الثاني: إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر..... 266
المطلب الثالث: مساهمة معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر..... 273
خلاصة الفصل 277
الخاتمة..... 279
قائمة المراجع..... 285
الملاحق..... 296

قائمة الجداول

الرقم	العنـوان	الصفحة
1–1	مقارنة بين مكاتب المراجعة الكبرى والمكاتب الأخرى	11
2–1	التدرج الوظيفي لكل مراجع في مكتب المراجعة	15
3–1	الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين	24
4–1	معايير المراجعة الدولية وفق أحدث إصدار للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC	38
5 –1	الفرق بين مهنتي المحاسبة والمراجعة	44
1–2	التطور التاريخي لمفهوم فجوة التوقعات	89
2 –2	أسباب فجوة التوقعات استنادا إلى مكوناتها.	109
1–3	أهداف ومعايير فجوة التوقعات الدولية والأمريكية	155
1–4	الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01	221
1–5	مقياس ليكارت الخماسي	231
2–5	الإحصائيات الخاصة بمجتمع وعينة الدراسة	233
3–5	معاملات كرونباخ لمحاور الاستبيان بالنسبة لمراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين	236
4–5	معاملات كرونباخ لمحاور الاستبيان بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	236
5–5	توزيع المشاركين حسب الصفة	237
6–5	توزيع المراجعين والأساتذة حسب الجنس	238
7–5	توزيع المراجعين والأساتذة حسب العمر	238
8–5	توزيع المراجعين والأساتذة حسب المؤهل العلمي	239
9–5	توزيع المراجعين والأساتذة حسب المهنة	239
10–5	توزيع المراجعين حسب الخبرة المهنية	240
11–5	توزيع الأساتذة حسب الدرجة العلمية	241
12–5	توزيع الأساتذة حسب الأقدمية	241
13–5	توزيع مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين حسب الولاية	242

14–5	توزيع مستخدمي القوائم المالية حسب الجنس	242
15–5	توزيع مستخدمي القوائم المالية حسب العمر	243
16–5	توزيع المستخدمين حسب المؤهل العلمي	244
17–5	توزيع المستخدمين حسب المهنة	244
18–5	توزيع المستخدمين حسب الخبرة المهنية	245
19–5	توزيع مستخدمي القوائم المالية حسب الولايات	245
20–5	مدى موافقة مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين على عبارات المحور الأول	247
21–5	مدى موافقة مستخدمي القوائم المالية على عبارات المحور الأول	248
22–5	نتائج الاستبيان الخاصة برصد ملامح فجوة التوقعات	250
23–5	نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات فيما يخص الاستقلالية	252
24–5	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي القوائم المالية فيما يخص الاستقلالية	253
25–5	تحليل التباين الأحادي فيما يخص عبارة الحفاظ على الاستقلالية طوال مدة التكليف	254
26–5	نتائج اختبار (T) لفئة المراجعين فيما يخص مهددات استقلالية مراجع الحسابات	254
27–5	نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مهددات إستقلال المراجع	255
28–5	تحليل التباين الأحادي فيما يخص عبارة مهددات استقلالية مراجع الحسابات	255
29–5	نتائج اختبار (T) لفئة المراجعين فيما يخص مسؤولية المراجع عن اعداد القوائم المالية	256
30–5	نتائج اختبار (T) لفئة المستخدمين فيما يخص مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية	725
31–5	تحليل التباين الأحادي فيما يخص مسؤولية المراجع على إعداد القوائم المالية	257
32–5	نتائج اختبار (T) لفئة المراجعين فيما يخص مسؤولية المراجع على إستمرارية المؤسسة	258
33–5	نتائج اختبار (T) لفئة المستخدمين فيما يخص مسؤولية المراجع على إستمرارية المؤسسة	258
34–5	تحليل التباين الأحادي فيما يخص مسؤولية المراجع على استمرارية المؤسسة	259
35–5	نتائج اختبار (T) لفئة المراجعين فيما يخص مسؤولية المراجع عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية	260
36–5	نتائج اختبار (T) لفئة المستخدمين فيما يخص مسؤولية المراجع عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية.	260

37–5	تحليل التباين الأحادي فيما يخص مسؤولية المراجع على اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية	261
38–5	نتائج اختبار (T) لفئة المراجعين فيما يخص مسؤولية المراجع عن اكتشاف جميع التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية	262
39–5	نتائج اختبار (T) لفئة المستخدمين فيما يخص مسؤولية المراجع عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية	262
40–5	تحليل التباين الأحادي فيما يخص مسؤولية المراجع على اكتشاف جميع التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية	263
41–5	نتائج اختبار (T) لفئة المراجعين فيما يخص مسؤولية المراجع عن إبلاغ وكيل الجمهورية عن أي مخالفات	264
42–5	نتائج إختبار (T) لفئة المستخدمين فيما يخص مسؤولية المراجع عن وكيل الجمهورية	264
43–5	تحليل التباين الأحادي فيما يخص مسؤولية المراجع عن إبلاغ وكيل الجمهورية	265
44–5	مدى موافقة المراجعين والأساتذة على عبارات المحور الثاني	267
45–5	إتجاه الآراء الخاصة بمعايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر	268
46–5	نتائج اختبار (T) لفئة المراجعين فيما يخص صلاحية بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية	269
47–5	مدى موافقة المراجعين والأساتذة على عبارات المحور الثالث	270
48–5	نتائج الاستبيان الخاصة بمزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية	271
49–5	نتائج اختبار (T) لفئة المراجعين فيما يخص مزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية	272
50–5	مدى موافقة المراجعين والأساتذة على عبارات المحور الرابع	274
51–5	نتائج الاستبيان الخاصة بمساهمة معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر	275

قائمة الأشكال

الرقم	العنـوان	الصفحة
1–1	التدرج الهرمي لأعضاء فريق العمل في مكاتب المراجعة	14
2–1	تصور للهيكل التنظيمي للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين	51
3–1	المراحل المتبعة من لجنة ممارسة المراجعة الدولية لإصدار معايير المراجعة الدولية	56
1–2	مستخدمي المعلومة المالية	65
2–2	الأطراف ذات المصلحة (مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية)	97
3–2	هيكل فجوة التوقعات حسب Porter	102
4–2	المكونات الأساسية والفرعية لفجوة التوقعات	105
5–2	أسباب فجوة التوقعات	107
1–3	إطار إستراتيجي مقترح لتضييق فجوة التوقعات	131
1–5	تمثيل المشاركين حسب الصفة	237
2–5	تمثيل المراجعين والأساتذة حسب الجنس	238
3–5	تمثيل المراجعين والأساتذة حسب العمر	238
4–5	تمثيل المراجعين والأساتذة حسب المؤهل العلمي	239
5–5	تمثيل المراجعين والأساتذة حسب المهنة	239
6–5	تمثيل المراجعين حسب الخبرة المهنية	240
7–5	تمثيل الأساتذة حسب الدرجة العلمية	241
8–5	تمثيل الأساتذة حسب الأقدمية	241
9–5	تمثيل مستخدمي القوائم المالية حسب الجنس	242
10–5	تمثيل مستخدمي القوائم المالية حسب العمر	243
11–5	تمثيل المستخدمين حسب المؤهل العلمي	244
12–5	تمثيل المستخدمين حسب المهنة	244
13–5	تمثيل المستخدمين حسب الخبرة المهنية	245

المقدمة

تمهيد:

صاحب ظهور أول ملامح النظام العالمي الجديد الذي ميز القرن الواحد والعشرين (21) تغيرات كثيرة مست العديد من الدول في جميع المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، مما دفع بهذه الدول إلى إعادة النظر في سياساتها التي تحكم هذه المجالات كلها بمنطق النظام العالمي الجديد، ومن أهم الأمور التي استوقفت الدول لإعادة النظر فيها هي مدى قدرة المحاسبة على مسايرة التطورات العالمية خاصة في ظل كبر وتشعب عمليات المؤسسات الضخمة. هذا ما دفع إلى زيادة الاهتمام بمراجعة الحسابات كأحد أهم وسائل الرقابة التي تفرض على المؤسسات.

إن النظام العالمي الجديد أو ما يعرف بالعولمة دفع بالمؤسسات إلى تخطي الحدود الجغرافية للدولة، فظهر ما يعرف بالمؤسسات المتعددة الجنسيات، والتي تنشط في العديد من الدول، ومن هنا ظهر إشكال كبير وهو اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة لأخرى مما أدى إلى فقد الثقة في هذه الممارسات، وعدم اقتناع وثقة المؤسسات المتعددة الجنسيات في أسلوب المراجعة المطبق في الدول المعنية.

لقد شكلت هذه الاختلافات مشاكل عديدة للمهنة من أهمها فقد الثقة في المهنة وعدم ضمان القراءة السليمة والموحدة لمخرجات النظام المحاسبي للمؤسسات وخاصة المؤسسات المتعددة الجنسيات، لذلك سعت المنظمات المهنية الدولية إلى تذليل هذه الفروقات بين الدول وبذلك ظهر ما يعرف بالمراجعة الدولية، والذي انجر عنه إصدار مجموعة من الإرشادات التي تضبط المهنة سواء من حيث القائمين بها أو من حيث إجراءات المراجعة، وسميت هذه الإرشادات بمعايير المراجعة الدولية.

من هذا المنطلق فإن المنظمات المهنية تسعى دائما إلى استرجاع الثقة في المهنة وتقليل الاختلافات والفروقات الموجودة بين الدول، وهذا راجع إلى زيادة عدد القضايا المرفوعة من قبل مستخدمي القوائم المالية أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات، وذلك بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، حيث أن مهنة المراجعة ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة مستخدمي تقارير المراجعة، لذلك فإن التزام المراجع بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة، وقواعد السلوك المهني ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المقدمة إليه يمكنه التقليل من هذه الفوارق.

وكون أن المجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم الكفاءة المهنية، النزاهة، والموضوعية، والاستقلال والحياد، كما يتوقعون منهم اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ومنع صدور القوائم المالية المضللة، لا توجد عملية مراجعة تستطيع أن تقدم تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية

للمؤسسة، والأداء غير السليم من القسم المالي للمؤسسة، والحكم الخاطئ في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

كما أن القيود المفروضة على مهنة المراجعة معروفة بصفة عامة لمراجعي الحسابات، لكنها غير معروفة بصفة خاصة لمعظم مستخدمي القوائم المالية، أي أن توقعات مستخدمي القوائم المالية من عملية المراجعة تختلف كثيرا على الإنجازات التي يقدمها لهم مراجعي الحسابات وهذا يخلق ما يعرف بفجوة التوقعات.

ولكن بالرغم من وجود تلك القيود في عملية المراجعة. فإن الواجب على مراجعي الحسابات عدم تجاهل هذه الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير معقولة أو غير واقعية، أو القول أن الانتقادات الموجهة إلى مهنة المراجعة غير عادلة، ولهذا يجب تضييق هذه الفجوة عن طريق دراسة الأسباب التي أدت إلى وجودها وعمل مقترحات وتوصيات بناءة لتضييقها لأن التخلص منها نهائيا لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلا.

هنا وفي هذا السياق يوجد اهتمام متزايد بتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من جانب المنظمات المهنية، فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام (1988م) تسع (09) نشرات لمعايير المراجعة بهدف تضييق هذه الفجوة، وهناك ما يقابلها ضمن معايير المراجعة الدولية، وذلك من خلال ربطها بالهدف نفسه.

1. الإشكالية:

من خلال التمهيد السابق تظهر جليا إشكالية الدراسة، والتي يمكن صياغتها كالتالي:

- **كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر؟**

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة سابقا يتطلب منا تجزئتها إلى عدة إشكاليات فرعية وهي على النحو التالي:

- فيما يتعلق مضمون المراجعة الدولية بصفة عامة ومعايير المراجعة الدولية بصفة خاصة؟
- ما المقصود بظاهرة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة؟
- ما هي سبل التضييق من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، وكيف تساهم معايير المراجعة الدولية في ذلك؟
- هل توجد ظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر؟
- ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر؟

2. فرضيات الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على بعض الإشكاليات الرئيسية والتساؤلات الفرعية، وهذا من خلال الفرضيات التالية:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر؛
- بيئة الجزائر غير مؤهلة حاليا لتبني معايير المراجعة الدولية؛
- إن المساوئ التي تصاحب تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية تفوق المزايا؛
- تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر.

3. حدود البحث:

تهتم هذه الدراسة بالمراجعة على المستوى الدولي من خلال دراسة معايير المراجعة الدولية، كما تهتم بمهنة المراجعة القانونية في الجزائر من خلال رصد ملامح فجوة التوقعات في الجزائر، وقصد الإلمام أكثر بإشكالية الدراسة المطروحة نحدد إطار مكاني وإطار زماني للدراسة كما يلي:

الحدود المكانية: تحدد دراستنا في الجزائر كنموذجا، كون الدراسة الميدانية مست مجموعة من الأفراد في الجزائر، حيث تهتم هذه الدراسة بموضوع معايير المراجعة الدولية في الجزائر وكذا ظاهرة فجوة التوقعات في الجزائر، كما شملت الحدود المكانية للدراسة الميدانية الإطار الجغرافي للجمهورية الجزائرية، وقد تجلت في عدة ولايات عبر التراب الوطني.

الحدود الزمنية: شملت هذه الدراسة أهم المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة سواء على المستوى الدولي أو المستوى المحلي إلى أن وصلت إلى ما هي عليه في الوقت الحالي، كما شملت تطور مفهوم فجوة التوقعات منذ بدايتها، وبالنظر إلى أن مفهوم المراجعة أقدم من مفهوم فجوة التوقعات يمكن أن نحدد إطار الدراسة من أول انطلاق لمفهوم المراجعة في الجزائر إلى غاية (2014م)، إلا أن الحدود الزمنية للدراسة التحليلية امتدت تزامنا مع بداية البحث ككل، حيث تم إعداد وتوزيع الاستبيان منذ (2013م) إلى أن بدأت عملية التحليل ديسمبر (2014م).

4. دوافع اختيار الموضوع:

تعود دوافع اختيار الموضوع إلى الاعتبارات التالية:

- **الاعتبارات الذاتية:** ترتبط هذه الاعتبارات بشخص الباحثة، وتتمثل فيما يلي:

- مجال التخصص "محاسبة" والذي يدخل ضمنه موضوع الدراسة؛
- محاولة الإلمام أكثر بأمور المراجعة، والتعمق في مجالاتها؛
- إثراء المكتبة بمثل هذه المراجع؛
- العمل على التكوين العلمي الجيد والمؤهل لممارسة مهنة المراجعة بصورة سليمة في المستقبل.

➢ **الاعتبارات الموضوعية:**

- التغيرات التي حدثت في مجال المحاسبة والمراجعة في الجزائر؛
- تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية ضمنيا، دفعنا إلى التفكير في إمكانية تبني معايير المراجعة الدولية؛
- أهمية التضييق من فجوة التوقعات، على اعتبار أن فجوة التوقعات من بين أهم المشاكل التي تواجه المهنة؛
- حداثة موضوع الدارسة (معايير المراجعة الدولية، فجوة التوقعات) في الجزائر.

5. أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى الحاجة الملحة لمستخدمي القوائم المالية إلى توعية تجعلهم أدرى بمسؤوليات مراجعي الحسابات، وكذا الحاجة الملحة لمراجعي الحسابات لزيادة الاهتمام بتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، ولهذا يمكن أن نلتمس أهمية هذه الدراسة من خلال زاويتين إحداهما علمية والأخرى عملية، فمن الناحية العلمية تساهم هذه الدراسة في بيان دور معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في المراجعة وبالتحديد مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، ومن الناحية العملية فإن هذه الدراسة تؤدي إلى إظهار جهود المنظمات المهنية في مجال العمل أكثر على تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية من خلال توسيع مسؤوليات مراجعي الحسابات وتحسين الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية.

6. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- نحاول من خلال دراستنا التعريف بمعايير المراجعة الدولية، والتي أصبحت هناك ضرورة لتطبيقها في الجزائر بغية الارتقاء بالمهنة؛
- إبراز الفائدة من إصدار معايير المراجعة الدولية وكذا أهمية تبنيها؛
- إبراز تطور مفهوم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، نظرا لحداثة المفهوم وتأثيره على المهنة وممارسيها؛
- رصد ملامح فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة؛
- معرفة آراء مراجعي الحسابات في الجزائر حول مدى تأهيل بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية، ومدى مساهمتها في التضييق من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر.

7. الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة، إلا أن بعض الدراسات التي تناولت معايير المراجعة الدولية تعتبر نادرة، أما عن الدراسات التي تناولت موضوع فجوة التوقعات في الجزائر في حدود علمنا أنها لم يتم التطرق إلى هذا الموضوع مباشرة، رغم ذلك يمكن أن نضع هذه الدراسات والتي كان لها دور في تحديد نقطة انطلاق لدراستنا:

- **دراسة عزه الأزهر**: مساهمة عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي (SCF)–، (أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، جامعة البليدة 2013). حاول صاحبها من خلالها الإجابة على الإشكالية التالية: هل عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي (SCF) المعدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يساهم في جودة المعلومة المحاسبية؟.

وذلك بغية الوصول إلى الأهداف التالية:

- إبراز جانب من التطور التاريخي الذي مرت به المحاسبة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم عامة والنظام المحاسبي الجزائري خاصة وضرورة العمل على توحيدها لما لها من دور في تحسين مستوى أداء المؤسسات؛
- إبراز الدور الحقيقي الذي تلعبه المحاسبة وضرورة العمل على توحيدها والعمل على أن تكون قوائمها المالية سهلة الفهم وواضحة ودقيقة وشاملة لجميع المعلومات التي تفيد قارئيها؛
- إبراز جانب من التطور الذي مرت به المراجعة ودورها الحقيقي الذي تلعبه وضرورة العمل على توحيدها والعمل على أن تكون تقاريرها المالية سهلة الفهم وواضحة ودقيقة وشاملة لجميع المعلومات التي تفيد قارئيها؛
- التعريف بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي أصبحت ضرورية لتطبيقها في الجزائر، علما أن طرح النظام المحاسبي الجديد والذي بدأ العمل به مطلع سنة (2010) يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية.

والملاحظ أن هذه الدراسة اهتمت بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، حيث نعتبرها دراسة سابقة لأنها اهتمت بمتغير واحد من دراستنا وهو معايير المراجعة الدولية، في حين تهتم دراستنا بمعايير المراجعة الدولية ودورها في التضييق من فجوة التوقعات.

- **دراسة صديقي مسعود**: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، (أطروحة دكتوراه في المحاسبة والمراجعة، جامعة الجزائر 2004).

حاول صاحبها الإجابة على الإشكالية التالية: هل إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسات الميدانية للمراجعين والإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة؟.

وذلك بغية الوصول إلى الأهداف التالية:

- التأسيس لإطار نظري كفيل بترقية المراجعة المالية في الجزائر؛
- تشخيص الواقع العملي للمراجعة المالية في الجزائر ثم الوقوف على ترقية الإطار التطبيقي من خلال مناقشة الهياكل والمعايير والأطر الداعمة لتضييق فجوة التوقعات؛
- محاولة تصور الأبعاد النظرية والتطبيقية لإطار المراجعة المالية في الجزائر، الذي يسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة.

وكما يلاحظ أن هذه الدراسة اهتمت ضمنيا بفجوة التوقعات، حيث تم التطرق فيها إلى الضبط الإجرائي للفجوة والأطر الداعمة للتضييق من فجوة التوقعات في الفصل الثالث، والتي نعتبرها أيضا دراسة سابقة كونها اهتمت بمتغير واحد من دراستنا وهو ظاهرة فجوة التوقعات، في حين تهتم دراستنا بفجوة التوقعات ومدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في تضييقها.

- **دراسة عمر علي كامل الدوري**: دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، (مجلة المنصور، العدد 14، كلية المنصور –العراق–، 2010)، حاول صاحبها إظهار ما يلي:
  - إثبات الوجود الفعلي والحقيقي لفجوة التوقعات في المراجعة، وأثرها على المهنة؛
  - بيان دور وأثر معايير المراجعة الدولية والعراقية في تقليص حجم هذه الفجوة، من خلال إثبات الأثر العام لكل معايير المراجعة المتعارف عليها والأثر الخاص أو المباشر لبعض معايير المراجعة الدولية عليها، وبذلك تقليص هذه الفجوة والحد من اتساعها.

والملاحظ من هذه الدراسة أنها اهتمت بمعايير المراجعة المتعارف عليها وأثرها على تقليص فجوة التوقعات إلا أنها تطرقت إلى بعض معايير المراجعة الدولية وأثرها على فجوة التوقعات حسب آخر تعديل لسنة الدراسة، وبذلك فإن دراستنا تختلف على هذه الدراسة في تحديد الوجود الفعلي لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر وكذا تأثير معايير المراجعة الدولية على تقليص هذه الفجوة. بحسب آخر منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة (2013)، في الأخير يمكن أن نقول أن هذا البحث قام بدراسة كل من متغيرات الدراسة الأساسية وهي معايير المراجعة الدولية وفجوة التوقعات بغض النظر عن اختلاف الحدود المكانية والزمنية للدراستين.

8. صعوبات الدراسة:

صادفنا أثناء القيام بهذه الدراسة مجموعة من الصعوبات. والتي أعاقت نوعا ما السير الحسن للدراسة، نذكر من بينها:

- قلة المصادر والمراجع المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية "الحديثة" على مستوى المكتبات الجامعية؛
- التعديلات والإلغاءات التي تمس معايير المراجعة الدولية بصفة متكررة، والتي غيرت كثيرا من خطة الدراسة منذ بداية البحث في الموضوع؛
- قلة الدراسات المشابهة لموضوع الدراسة، والتي يعتبر توافرها بمثابة نقطة الانطلاق لأي باحث؛
- عدم الجدية وعدم التجاوب المحسوس من قبل بعض المستقصيين.

9. منهجية البحث:

على اعتبار أن هذه الدراسة تدخل ضمن مجال العلوم المحاسبية فإننا اعتمدنا في الحصول على البيانات الثانوية المنهج الوصفي التحليلي، إضافة إلى استخدامنا للمنهج التاريخي بغية الوصول إلى التسلسل الزمني لظهور فجوة التوقعات، وكذا التطور التاريخي للمراجعة القانونية في الجزائر، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي فيما يتعلق بالجانب التطبيقي للدراسة.

10. هيكل البحث:

بغرض الإجابة على الإشكالية الرئيسية، وتأكيد أو نفي فرضيات الدراسة، وكذا الإحاطة بجميع الجوانب، اعتمدنا على خطة تضم: مقدمة، وخمسة فصول، وخاتمة، حيث كانت هذه الفصول كالتالي:

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية: تم في هذا الفصل التطرق إلى البيئة الدولية لمراجعة الحسابات على اعتبار أنها منبع معايير المراجعة الدولية من خلال ماهية المراجعة الدولية، ومكاتب المراجعة الدولية وكذا مراجع الحسابات في البيئة الدولية، كما تطرقنا من خلال المبحث الثاني إلى طبيعة معايير المراجعة الدولية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية. أما في المبحث الثالث فتم التطرق إلى كيفية إصدار معايير المراجعة الدولية وتبنيها، وما هي المزايا والانتقادات الموجهة إلى معايير المراجعة الدولية.

الفصل الثاني: طبيعة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة: تم التطرق في هذا الفصل إلى طبيعة فجوة التوقعات، وكنقطة بداية تطرقنا إلى التقارير المالية، على اعتبار أن توقعات مستخدمي القوائم المالية وأداء مراجع الحسابات يظهر جليا من خلال التقارير المالية، حيث قسمنا التقارير المالية إلى القوائم المالية والمعلومات الإضافية التي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، وتقرير مراجع الحسابات الذي يبدي من خلاله رأيه

حول تلك القوائم والذي يتوقع المستخدمين أن يكون بأعلى جودة، أما في المبحث الثاني فتطرقنا إلى الخلفية النظرية لفجوة التوقعات من خلال تطورها التاريخي وتعريفها وكذا أطرافها، كما تم التطرق في المبحث الأخير إلى مظاهر فجوة التوقعات من خلال المكونات والأسباب والآثار.

الفصل الثالث: سبل معالجة فجوة التوقعات ومساهمة معايير المراجعة الدولية في ذلك: نبدأ حيثيات هذا الفصل بمعالجة ظاهرة فجوة التوقعات وذلك بدراستنا لأهم توقعات مستخدمي القوائم المالية كنقطة بداية، أما في المبحث الثاني نحاول إعطاء إطار استراتيجي مقترح من شأنه أن يساهم في التضييق من فجوة التوقعات، أما في المبحث الثالث تطرقنا إلى مساهمة معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات من خلال إسقاط معايير المراجعة الأمريكية المتعلقة بفجوة التوقعات على معايير المراجعة الدولية.

الفصل الرابع: مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر: تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية المراجعة القانونية في الجزائر، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى واقع الممارسة المهنية في الجزائر وما هي شروط ممارستها في الجزائر، أما في المبحث الثالث فتطرقنا إلى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة لحالة الجزائر، من خلال الإصلاحات التي مست المهنة ومدى تطابقها مع حالة الجزائر.

الفصل الخامس: دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الجزائر: حاولنا في هذا الفصل تأكيد ما تم التوصل إليه في الفصول السابقة ميدانيا من خلال تحليل لآراء مراجعي الحسابات وكان أول هدف من الدراسة التحليلية هو رصد ملامح فجوة التوقعات في الجزائر وتأكيد مزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية ومنه معرفة مدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية

تمهيد:

إن التطورات الاقتصادية التي شهدتها مختلف مجالات الحياة لم تستثن منها المجال الاقتصادي، حيث تأثر الجانب الاقتصادي في العديد من المناطق، في حين أنه بدوره –المجال الاقتصادي– لم يستثن المجال المحاسبي من هذه التطورات وذلك لما له من تأثير على جميع المستويات الاقتصادية بأي شكل من الأشكال، حيث أدت التطورات الاقتصادية إلى ظهور ما يعرف بالتوحيد المحاسبي والذي من شأنه توحيد الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول لتسهيل مختلف المعاملات المحاسبية وعمل الشركات متعددة الجنسيات، وبذلك فإن ظهور التوحيد المحاسبي أدى إلى ظهور ما يعرف بالمراجعة الدولية والذي من شأنها وضع مجموعة ضوابط تضبط مهنة المراجعة على المستوى الدولي ومنه إزالة القيود الجغرافية بين مختلف الدول.

إن ظهور ما يعرف بالمراجعة الدولية كان بحاجة إلى مجموعة إرشادات واضحة تلزم مكاتب المراجعة الدولية الالتزام بها، وهي ما تعرف بمعايير المراجعة الدولية حيث تساعد على ضبط إجراءات المراجعة بين مختلف الدول التي تتبنى هذه المعايير، وفي هذا السياق سنحاول من خلال هذه الفصل التعرف على المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الدولية من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول**: البيئة الدولية لمراجعة الحسابات.
- **المبحث الثاني**: طبيعة معايير المراجعة الدولية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية.
- **المبحث الثالث**: تبني معايير المراجعة الدولية.

المبحث الأول: البيئة الدولية لمراجعة الحسابات

إن المحاسبة على اعتبارها ميدانا من ميادين المعرفة مجال يحضى باهتمام العديد من الباحثين، تتغير وتتطور لتلبية احتياجات مستخدميها المستفيدين من مخرجاتها، ذلك بغية المساعدة على اتخاذ القرارات الملائمة وفي الوقت المناسب، كل هذا بالاعتماد على المعلومات المالية التي تعد مخرجات للنظام المحاسبي في المؤسسة.

ومع تطور المفاهيم والطرق والقواعد في ظل العولمة أصبح من الضروري الوصول إلى لغة مشتركة تعبر بشكل موحد على الوضعية المالية للمؤسسة، ومن هنا وجب ظهور المحاسبة الدولية التي تساعد الشركات متعددة الجنسيات على الاستثمار في الدول الأخرى، حيث أن مهنة المراجعة لا تستثنى من الآثار المترتبة على عولمة الاقتصاد وأسواق رأس المال وانضمام الدول إلى المنظمة العالمية للتجارة (WTO).

وفي هذا الإطار سنتناول في هذا المبحث مفهوم المراجعة الدولية وكذا مزايا وعوائق التناسق الدولي، كما نتطرق إلى مكاتب المراجعة الدولية في ظل الأزمات المالية العالمية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الدولية

إن مفهوم المراجعة الدولية يعتبر مفهوما حديث النشأة، لذلك يتعين علينا معرفة الأسباب التي دعت إلى دراسة المراجعة على المستوى الدولي، كذلك مزايا وعيوب التناسق الدولي، كل هذا بعد تعرفنا على مفهوم المراجعة الدولية.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الدولية

إن الدافع الرئيسي وراء التحرك نحو تدويل المراجعة يتمثل في عولمة أنشطة الأعمال، والتي يتم الإسراع فيها لاسيما في السنوات الأخيرة، حيث أنه كلما كانت المؤسسات متعددة الجنسيات كلما كان الطلب على المراجعين أن تكون خدماتهم وخصائصهم متعددة الجنسيات على نفس الدرجة من التكافؤ.

لاشك أن هناك نتائج عديدة سوف تترتب على ظاهرة الاقتصاد والتجارة الدولية، ولعل من أبرزها زوال الموانع والحواجز التي تفصل بين أسواق الدول النامية والأسواق الدولية المتقدمة، وهذا يعني أن كل من سوق السلع وسوق الخدمات كذلك سوق رأس المال تجد لها امتدادا في السوق الدولية المناظرة، ونتيجة لذلك فإن أسهم الشركات المدرجة في سوق الدول المتقدمة لن تجد عائقا يمنع من تداولها في أسواق المال الموجودة في الدول الأخرى.

حيث أن مهنة المراجعة لن تستثنى من الآثار التي تترتب على عولمة الاقتصاد وأسواق المال وانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، حيث يفرض ذلك –مثل أي صناعة أو مهنة أخرى– على المحاسبين أو المراجعين المهنيين

التحسب لانعكاسات ذلك على أعمالهم، والبحث عن السبل الكفيلة لتحسين الخدمات المهنية التي يقدمونها وجودتها كي يكون في مقدورهم الصمود أمام المنافسة الحرة، ولن يأتي ذلك إلا عن طريق:

- اعتماد معايير على درجة عالية من الجودة؛
- الالتزام بنظام عالي مقبول دوليا لتأهيل المهنة[1].

حيث يشير الجانب الدولي للمراجعة إلى التوفيق بين قواعد المراجعة عبر البلاد وإلى تطبيق المراجعة للشركات التي تعمل في أكثر من بلد واحد.

وباختصار فإن المراجعة الدولية "International Auditing" تعرف على أنها:" القواعد الدولية الخاصة بمراجعة التقارير المالية التي يتعين تطبيقها في أكثر من بلد واحد لكل من التنظيمات المحلية الدولية، بالإضافة إلى الإشارة إلى أن المراجعة يتم أدائها في ضوء مجموعة متجانسة من قواعد المراجعة على المعلومات المالية التي يتم إعدادها عن طريق الشركات متعددة الجنسيات"[2].

وقصد الوصول إلى مستوى التوحيد الدولي للمراجعة، وقصد مواجهة الصعوبات التي تواجه تحصيل هذا الهدف والمتمثل في تقبل الدول المختلفة للمراجعة الدولية، تقوم العديد من بلدان العالم بمحاولة التقريب بين الاختلافات على مستوى التشريعات التي تحكم مهنة المراجعة[3].

نشير إلى أن عملية تدويل المراجعة تكون واضحة من خلال مجموعة من العلامات والتي تمس العديد من النواحي، حيث أن دولية المراجعة تحدث بصفة عامة من خلال:

1. التنسيق والتوفيق بين عملية المراجعة دوليا؛
2. التعليم الدولي للمراجعين في كل من مجالات ونظم المحاسبة والمراجعة؛
3. تدويل تكنولوجيا المراجعة لتدعيم عملية المراجعة؛
4. عملية وضع وتبني معايير المراجعة الدولية.

[1] حواس صلاح، **"التوجه الجديد نحوى معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2008، ص ص 154-155.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 122.

[3] محمد أمين مازون، **"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 48.

الفرع الثاني: أسباب الطلب على خدمات المراجعة الدولية

توجد أربعة أسباب وراء تدويل المحاسبة والمراجعة وهذه الأسباب يمكن حصرها في النقاط التالية[1]:

- أسباب تاريخية؛
- الشركات متعددة الجنسيات؛
- أسباب القابلية للمقارنة؛
- أسباب التناسق الدولي.

أولا: الأسباب التاريخية:

هناك عدد من البلدان سعت إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث أن في القرن الرابع عشر والخامس عشر كانت مدن إيطاليا هي الرائدة في التجارة وكذلك في المحاسبة، حيث انتشرت الطرق الإيطالية لمسك الدفاتر عن طريق مدخل القيد المزدوج Double Entry وانتشرت في باقي دول أوروبا وبعد ذلك حول العالم، ولعل إحدى النتائج المستمرة لتلك السيطرة تتمثل في عدد الكلمات المحاسبية والمالية باللغة الانجليزية التي هي من أصل ايطالي، وكأمثلة على ذلك: (البنك Bank، رأس المال Capital، النقدية Cash، المدين Debit، الدائن Credit، العهد المؤقتة Imprest، القيد اليومي Journal).

وفي القرن التاسع عشر، أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية والتحقت بها الولايات المتحدة الأمريكية، وكنتيجة لذلك أصبحت اللغة الإنجليزية لغة مقررة كلغة للمحاسبة حول العالم.

ويتم استيراد وتصدير الأساليب والمفاهيم المحاسبية عبر دول العالم، فبريطانيا على سبيل المثال صدرت مفهوم الصورة الصادقة والعادلة إلى دول الكومنولث البريطاني ثم إلى باقي أعضاء حكومات الاتحاد الأوربي، كما يمكن القول أيضا بأن مفاهيم وتطبيقات المحاسبة الإدارية من خلال العالم الصناعي ترجع دون شك إلى المبادرات الأمريكية.

ثانيا: الشركات متعددة الجنسيات:

تم تعريف الشركات متعددة الجنسيات بشكل واسع على أنها تلك الشركات التي تنتج السلع أو الخدمات في دولتين أو أكثر، ويمكن أن ترجع الزيادات الكبيرة في التجارة العالمية منذ الحرب العالمية الثانية إلى تطور هذا النوع من الشركات.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، مرجع سابق، ص ص 108- 115.

فظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية، أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة، فتزايدت أهمية المعلومات المالية التي يتم مراجعتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ومن ناحية أخرى زادت المشاكل المرتبطة بإعداد هذه القوائم[1].

كما تلعب تلك الشركات دورا رئيسيا في تدويل التكنولوجيا المحاسبية من بلد إلى آخر، فوجود تلك الشركات قد أضفى أبعادا جديدة في مجال المراجعة الذي وجد من قبل على المستوى المحلي.

كما أن هناك مجالات أخرى تأثرت بفعل ظهور هذه الشركات، على سبيل المثال فإن ترجمة العملات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة تعتبر مجالا فريدا وخاصا للشركات متعددة الجنسيات، فتلك الشركات تنتج قوائم مالية طبقا لقوانين وتطبيقات بلادها الأم، وبالتالي فإن المستثمرين والمقرضين بها يحتاجون لأن يصبحوا خبراء في معظم نظم التقارير المالية لأكثر من بلد واحد.

ثالثا: القابلية للمقارنة:

إن مبدأ القابلية للمقارنة من أكثر الأسباب التي تدعو إلى دراسة المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي، حيث يمكن للبلد أن يحسن من نظم المحاسبة الخاصة به عن طريق ملاحظة كيفية استجابة البلدان الأخرى وقيامها برد الفعل الملائم تجاه المشاكل، ومن الممكن أيضا أن يتم الاقتناع بأنه كلما اختلفت الطرق المحاسبية فإن الاختلافات يتم تبريرها عن طريق الاختلافات في البيئة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية، وأنها ليست مجرد أحداث من التاريخ، تلك الأحداث قد لا تعترض سبيل عملية التوافق، فكثير من الاختلافات الأساسية من المحتمل أن يكون من الصعوبة بمكان أن يتم التعامل معها.

رابعا: أسباب التناسق:

تزايدت أهمية التناسق الدولي في السنوات الأخيرة ويمكن تعريفه على أنه عملية تزايد توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها، وتجدر الإشارة إلى أن المشاكل الرئيسية لتلك التطبيقات والممارسات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن التوحيد، وترجمة العملة الأجنبية، ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة.

[1] محمد الأمين مازون، مرجع سابق، ص 49.

الفرع الثالث: مزايا وعوائق التناسق الدولي لخدمات المراجعة

إن لعملية التناسق الدولي أو التوافق الدولي العديد من المزايا والعوائق، حيث يمكننا أن نقسمها إلى:

أولا: مزايا التناسق الدولي لخدمات المراجعة[1]

يرى مؤيدي التناسق الدولي أن التناسق له العديد من المزايا ولم يتغير جدالهم على مر السنين، وفي هذا الخصوص كتب John Turne سنة 1983م، أن من أكبر المزايا التي يمكن أن نحصل عليها نتيجة إتباع التناسق الدولي للمراجعة هي:

1. إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية ...؛
2. إن التناسق الدولي سيؤدي إلى توفير الوقت والنقود التي تنفق حاليا لتوحيد المعلومات المالية المتغيرة عندما يتطلب من أكثر من مجموعة من التقارير أن تتمشى مع عدة قوانين وممارسات...؛
3. ثالث ميزة يمكننا الحصول عليها من التناسق الدولي هي رفع مستوى معايير المحاسبة والمراجعة بقدر الإمكان وأن تتماشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية...؛
4. سيجعل التناسق الدولي من السهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة للمعلومات المحاسبية الموقعة والمعدة وفقا لنظم محاسبية غير محلية، وبالتالي مساعدتهم في اتخاذ قرارات أفضل بناء على هذه المعلومات.

أولا: عوائق التناسق الدولي لخدمات المراجعة[2]

على الرغم من أن مسؤوليات المراجعة تعتبر متماثلة في ظل الشركات الدولية أو المحلية، إلى أن هناك بعض التحديات الفريدة في ظل البيئة الأجنبية على سبيل المثال الممارسات المحاسبية وتطبيقات الأعمال المحلية، اللغة والعادات والتقاليد والتباعد، وعلى الرغم من أن الشركات تحاول أن تقوم بتوحيد معايير تطبيقاتها المحاسبية في جميع دول العالم، إلا أن ذلك لا يحدث في كل مكان فقد يتم الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية طبقا لإجراءات محاسبية محلية والتي تجعل من الصعوبة بمكان أن يتم استخدام برامج المراجعة الموحدة.

أيضا فإن عدم تكرار عملية المراجعة (بسبب البعد) قد يعني أن هناك بيانات محاسبية غير كافية لتوفير مسار مراجعة واضح، وبصفة عامة هناك العديد من العوامل التي تجعل المراجعة بمثابة مهمة تمثل تحديا، على سبيل المثال:

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، **" المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، مرجع سابق، ص 217.

[2] نفس المرجع، ص 166.

1. تطبيقات وعادات الأعمال المحلية؛
2. الاختلافات في العملة واللغة والقوانين بين البلدان؛
3. قضايا البعد ومشاكل التنظيمات؛
4. توافر الأفراد الملائمين.

المطلب الثاني: مكاتب المراجعة الدولية

في السنوات الأخيرة واجهت مهنة المراجعة العديد من الانتقادات من قبل السلطات وكذا مستخدمي القوائم المالية، كل هذا راجع إلى تعرض كبرى الشركات مؤخرا للإفلاس والانهيارات، وبالموازاة مع ذلك رفعت العديد من القضايا ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تولت مراجعة تلك الشركات ومن أبرز هذه القضايا، قضية السمعة السيئة التي تبعت مكتب المراجعة العالمي "ARTHER ANDERSEN" والذي قام بمراجعة حسابات شركة "ENRON" عملاق الطاقة الأمريكية، و"WORLD COM" ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية.

الفرع الأول: أنواع مكاتب المراجعة الدولية

لعل أكثر العوامل التي تدعو إلى المفاضلة بين مكاتب المراجعة هي[1]:

- التعامل السابق بين مكاتب المراجعة والعميل؛
- أتعاب المراجع؛
- السمعة والشهرة للشركة أو مكتب المراجعة.

ونظرا إلى المشاكل التي واجهتها مكاتب المراجعة الدولية، فإن الأفضلية قد تقاس بمعايير كثيرة مختلفة، لكن لا شك أن من أهم هذه المعايير هو معيار الجودة، وكذلك الجودة لها مقاييس شتى، وقد تختلف تلك المعايير من مجتمع لآخر، ومن وقت لآخر، ومن بيئة لأخرى[2].

وبتطرقنا إلى عنصر الجودة في المراجعة الدولية، نجد أن مكاتب المراجعة الدولية تنقسم إلى نوعين هما:

- مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى.
- مكاتب المراجعة الأخرى.

[1] محمد الأمين مازون، مرجع سابق، ص 51.

[2] عبد الرحمان علي التويجي، حسين محمد النافعابي، **"جودة خدمة المراجعة–دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد أو الإدارة، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 220.

أولا: مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى:

شهد سوق المراجعة تمركزا كبيرا باتجاه المكاتب الضخمة التي اكتسبت سمعة جديدة جعلتها تخرج من حدود معينة إلى المستوى الدولي ثم الإقليم الذي يضم عددا من الدول ثم جميع أنحاء العالم، حيث كانت في البداية ثماني مكاتب كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق المراجعة للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في أنحاء العالم كافة، ثم اندمجت بعض هذه المكاتب الثمانية الكبار مع بعضها الآخر خلال عقد التسعينات إلى أن أصبحت خمسا كبارا، ولكن أكبر هذه المكاتب "ARTHER ANDERSEN" تعرض للتصفية في أعقاب فضيحة شركة "ENRON"، حيث تم بيع مكاتبها مع العاملين فيها في الشرق الأوسط إلى " ERNST and YOUNG".

أما المكاتب الأربعة الباقية فهي:

- Deloitte & Touche.
- Price Waterhouse Coopers (PWC).
- Ernst & Young.
- KPMG[1].

1. **(Deloitte & Touche):** أسس هذا المكتب في لندن عام (1845) بواسطة "William Wilson Diluti"، وفي عام 1952 اشترك مع مكتب "Haskins and Stles" وبعد ذلك اندمج معهما "Harmond Band" وشركاؤهم، وفي الوقت الحالي تم الاندماج مع مكتب "Touche" ليأخذ المكتب الجديد الاسم الجديد، وهي شركة سويسرية مقرها الرئيسي في الولايات المتحدة الأمريكية حيث بلغت إيرادات هذا المكتب سنة 2008 ما يقارب 27 مليون دولار أمريكي ويوظف 105 ألف موظف في 140 دولة.
2. **(Price Waterhouse Coopers) (PWC)**: أسس هذا المكتب في لندن عام (1878)، أول مكتب خارجي في نيويورك عام (1890)، وفي عام (1916) مكتب باريس، ثم تم تكوين مكتب "Price Waterhouse" الدولي عام (1946)، أما مكتب Coopers فقد تم تأسيسه في لندن عام (1854).
ثم اندمجا "Price Waterhouse" مع Coopers عام (1998)، وبلغت الإيرادات عام (2008) ما يقارب 28 مليارا دولارا أمريكيا وتوظف ما يقارب 164 ألف موظف في 150 دولة.
3. **(Ernst & Young)**: أسس هذا المكتب عام 1894 في شيكاغو بواسطة محاسب اسكتلندي، واعتمد بدرجة كبيرة على محاسبين إنجليزيين حتى عام 1920، وقد اندمج مع "Young" العديد من المكاتب

[1] حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، **"مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري والإجراءات العملية"**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009، ص 79.

الأمريكية ومؤخرا مكتب "Ernst" ليكونا مكتب "Ernst & Young" ومقرهما الرئيسي في لندن وبلغت الإيرادات عام 2008 ما يقارب 26 مليون دولار أمريكي وتوظف حوالي 130 ألف موظف.

4. **(KPMG):** كان اسمها ديبليوتي بيت نسبة إلى اسم الشريك المتحكم فيها عام (1891) ومؤخرا تعرف باسم (KPMG)، ويعمل فيها ما يقارب (123) ألف موظف موزعين على شبكة من الدول تصل إلى (145) دولة مقره في لندن، وبلغت الإيرادات عام (2007) ما يقارب (19) مليارا دولارا أمريكيا[1].

هذه المكاتب هي مكاتب عالمية كبيرة لها فروع في مدن في معظم الولايات الأمريكية، والمدن الكبيرة حول العالم[2].

ثانيا: مكاتب المراجعة الأخرى:

يمكن أن تعامل مكاتب المراجعة الأخرى عدا المكاتب الأربعة على أنها تمثل مجموعة متجانسة، فمن جهة هناك عدد كبير من المكاتب المحاسبية الصغيرة التي تضم عددا قليلا من المهنيين، ومن جهة أخرى هناك مكاتب لديها شبكة أعمال دولية أيضا على الرغم من عدم امتدادها الموسع مقارنة بشبكة أعمال المكاتب الأربعة الكبرى[3].

كما أن هناك من يصنف مكاتب المراجعة الأخرى إلى ما يلي[4]:

1. مكاتب قومية (National Firms): وهي شركات لها مكاتب في معظم المدن الرئيسية في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الشركات كبيرة الحجم إلا أنها أقل حجما من الأربعة الكبرى، وتقوم المكاتب القومية بمنافسة الشركات الأربعة الكبرى في السوق.
2. مكاتب محلية كبيرة (Regional and large local Firms): وهي مكاتب تضم حوالي أقل من 200 محاسب قانوني (CPA) وبعضها لديها مكتب واحد ويضم عملاء قريبين جغرافيا منه، والبعض الآخر لديه مكاتب في الولايات يخدم عددا كبيرا من العملاء.
3. مكاتب محلية صغيرة: وتضم أكثر من 90% من مكاتب المحاسبة وقد تضم مكتبا واحدا فقط، ويقوم بأداء عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها لمؤسسات صغيرة الحجم والمؤسسات التي لا تهدف إلى الربح، وعلى الرغم من ذلك، فقد نجد المكاتب الصغيرة تقوم بمراجعة حسابات مؤسسات مقيدة أسهمها في البورصة، وهناك عديد من هذه المكاتب لا تقوم بمراجعة القوائم المالية، وإنما تقوم بتقديم خدمات الضرائب والمحاسبة لعملائها.

---

[1] صالح محمد القرأ، **"أكبر أربعة شركات تدقيق في العالم"**، مدونة الحسابات المالية والإدارية،متاح على: http://sqarra.wordpress.com/big4/، تاريخ الإطلاع 11.01.2014.

[2] حاتم محمد الششيني، **"أساسيات المراجعة–مدخل معاصر–"**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، ، مصر، 2007، ص 65.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **"التطورات الحديثة في المراجعة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 65.

[4] حاتم محمد الشيشيني، **" أساسيات المراجعة–مدخل معاصر–"**، مرجع سابق، ص 66.

وقصد المقارنة أكثر بين مكاتب المراجعة الكبرى والمكاتب الأخرى يقدم الجدول التالي توضيح للفروقات بين مكاتب المراجعة الكبرى والمكاتب الأخرى.

الجدول رقم (1-1):

مقارنة بين مكاتب المراجعة الكبرى ومكاتب الأخرى

مكاتب المراجعة الكبرى	المكاتب الأخرى
تفضل تطبيق المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية والمحلية.	لا تميل كثيرا إلى تطبيق جميع معايير المراجعة خصوصا المستحدث منها.
استخدام دائم لأسلوب عينات المراجعة.	أسلوب عينات المراجعة لا يحضى بالاهتمام المطلوب.
تعمل على وضع مخطط عمل ملائم لأعمال مراجعة الحسابات.	تستخدم وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية دون أن يضع المراجع فيها خطة مراجعة معينة ومحددة.
تعمل على تحقيق الفعالية في إنجاز أعمال المراجعة وربما تحقيق الكفاءة المطلوبة.	قد تحقق كفاءة عالية ولا تحقق الفعالية المطلوبة تماما.
قد تكون أقل تنافسا كونها تشكل عبئا من ناحية التكاليف.	قد تكون أكثر تنافسية بسبب أتعاب المراجعة المنخفضة.
تعمل على انتهاج أساليب جديدة تزيد من جودة الخدمات المقدمة بغض النظر عن التكاليف المقابلة لها.	لا تنتهج أساليب جديدة ومتطورة عند أدائها لأعمال المراجعة لتخوفها من انعكاسها على التكاليف.

المصدر: محمد الأمين مازون، **"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"**، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 52.

الفرع الثاني: تنظيم مكاتب المحاسبة والمراجعة

إن مكاتب المحاسبة والمراجعة لها مسؤوليات جديدة من خلال تقسيمها للأنشطة المختلفة لعملائها وتنحصر خدماتها بين التصديق والضمان، حيث تشتمل أنشطة مكاتب المحاسبة والمراجعة عدة أنشطة منها:

- إمساك الدفاتر المحاسبية؛
- الخدمات الضريبية؛
- الخدمات الاستشارية؛
- خدمات المراجعة بغرض كشف الاحتيال.

ولكي تقدم مكاتب المراجعة مهامها على أكمل وجه يجب أن يكون لها تنظيما عالي المستوى، حيث تختلف مكاتب المحاسبة والمراجعة من حيث نوعية الخدمة المقدمة وكذا من حيث الشكل القانوني للمكتب وذلك يتعدى عدة عوامل من أهمها[1]:

1. **الحاجة إلى الاستقلال عن العميل:** يتيح الاستقلال للمراجع أن يمارس عملية المراجعة دون أي تحيز في الرأي الذي يبديه عن القوائم المالية.
2. **أهمية الشكل:** والذي يتيح توافر المراجعين ذوي الكفاءة لأداء عملية المراجعة، فالمؤسسة الفردية لا يتوافر لها الموارد الكافية لاستقطاب ذوي الكفاءات العالية للعمل بها، وإنما يتوافر ذلك في المؤسسات المساهمة.
3. **زيادة احتمال تعرض المراجع للمساءلة القانونية نتيجة أدائه عملية المراجعة:** في العقود الأخيرة زادت تكاليف القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة، ولهذا اتجهت مكاتب المحاسبة والمراجعة نحو اختيار شكل قانوني للمكتب يوفر درجة من الحماية لأعضاء مكتب المحاسبة والمراجعة.
4. **أهمية زيادة درجة المصداقية في تقرير المراجعة:** وهذا العامل تأثيره عكس تأثير زيادة احتمال تعرض المراجع للمساءلة القانونية، والسبب في ذلك أن زيادة درجة المصداقية في تقرير المراجعة المصاحب للقوائم المالية قد يحدث باختيار شكل قانوني يسمح للغير بتعويض خسائره إذا حدثت بسبب تقرير المراجع ليس من الأموال التي قد ساهم فيها في مكتب المحاسبة والمراجعة فقط، بل يتعدى ذلك إلى أمواله وأصوله الخاصة.

أولا: الشكل القانوني لمكتب المراجعة

وهناك ستة (06) أشكال يمكن الاختيار من بينها لتنظيم مكتب المحاسبة والمراجعة، وهي[2]:

1. **مؤسسة فردية:** وهي مكاتب المحاسبة والمراجعة التي يمتلكها شخص واحد، ومعظم هذه المكاتب تحولت في السنوات الأخيرة إلى مؤسسات ذات مسؤولية محدودة لكي تتجنب كثيرا من القضايا التي ترفع ضدها.
2. **مؤسسة أشخاص:** وهي مثل المؤسسات الفردية لا تختلف عنها إلا في أنها يمتلكها أكثر من مالك واحد، وهذا الشكل لم يعد شائعا أيضا بسبب زيادة احتمال التعرض للمساءلة القانونية.
3. **شركة مساهمة:** والميزة الأساسية لهذه الشركة أن حامل الأسهم لا تتعدى مسؤوليته الأموال التي استثمرها في المؤسسة، ومعظم مكاتب المحاسبة والمراجعة لا تختار هذا الشكل لأن قوانين الولاية لا تسمح بذلك في معظم الولايات الأمريكية.
4. **شركة مهنية:** وهي تقدم خدمات مهنية بواسطة مراجع أو أكثر من حاملي الأسهم، وتوفر حماية من المساءلة للمراجعين (الشركاء) ولكنها تختلف من ولاية لأخرى، والحماية التي توفرها تشبه الحماية التي توفر للمراجع في

[1] حاتم محمد الششيني، **"أساسيات المراجعة –مدخل معاصر–"**، مرجع سابق، ص 68.

[2] نفس المرجع، ص ص 69-70.

ظل شركات المساهمة، إلا أن اختلاف الحماية بين الولايات الأمريكية يجعل من الصعب لمكتب المحاسبة والمراجعة والذي له عملاء في ولايات مختلفة اختيار هذا الشكل.

5. **شركة ذات مسؤولية محدودة:** وهذا النوع يجمع بين أهم مزايا شركات المساهمة وشركات الأشخاص، وفي هذا النوع من الشركات تعمل وتخضع للضرائب مثل شركات الأشخاص، لكن الملاك عليهم مسؤولية محدودة مثل المساهمين في شركات المساهمة وفي الوقت الحالي فإن معظم الولايات تسمح بهذا الشكل.
6. **شركات أشخاص ذات مسؤولية محدودة:** وهي مملوكة لأكثر من مالك، وتعمل وتخضع للضرائب مثل شركات الأشخاص، ولكن مستوى الحماية الذي توفره للشركاء أقل من شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، والشركاء في شركات الأشخاص ذات المسؤولية المحدودة مسؤولين عن الديون والتزامات الشركة وتصرفات المساعدين الذين تحت إشرافهم وهذه المسؤولية شخصية وتتعدى مقدار الأموال التي ساهموا بها في الشركة، ولذلك فليس من الغريب أن الشركات المراجعة الأربعة الكبرى (Big4) قد اختارت هذا الشكل (شركات أشخاص ذات مسؤولية محدودة).

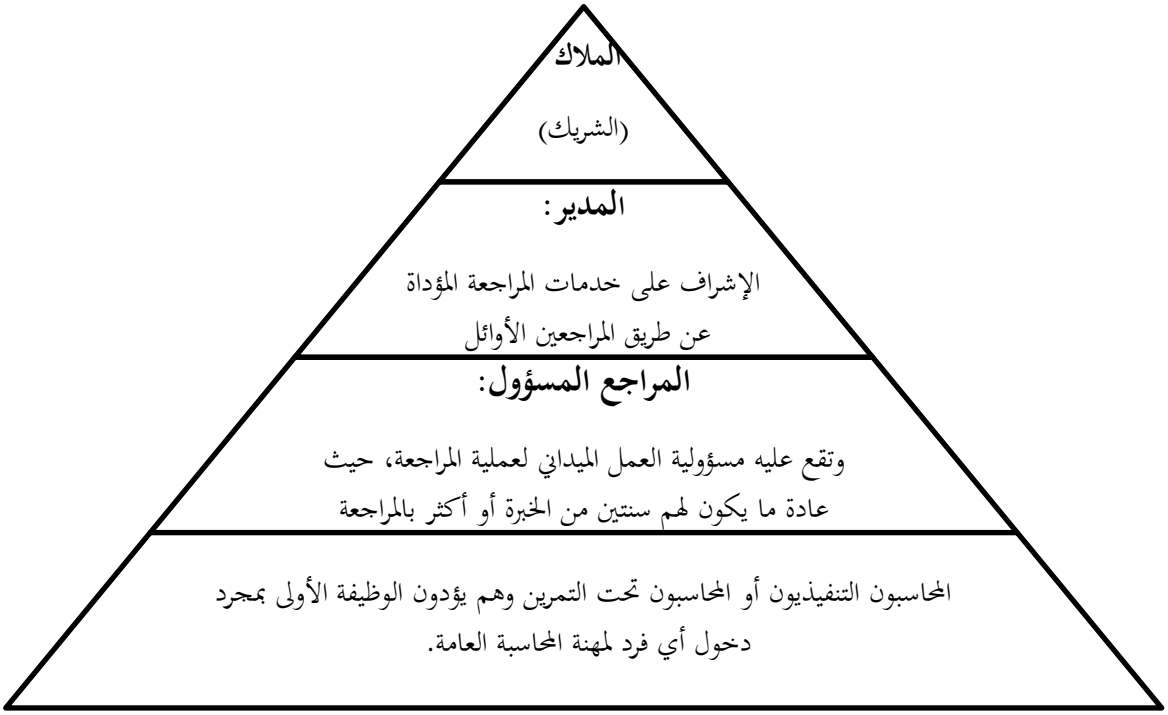
ثانيا: أعضاء مكاتب المراجعة

يعين ملاك مكاتب المراجعة مراجعون مساعدون لمساعدتهم في أداء مهام مكتب المراجعة، وهؤلاء المراجعون المساعدون يوظفون في بادئ الأمر كمساعدين لفترة معينة إلى أن يتم ترقيتهم إلى درجة أعلى[1]، ويوضح الشكل رقم (1-1) الهرم المنظم لمكاتب المحاسبة والمراجعة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **"التطورات الحديثة في المراجعة"**، مرجع سابق، ص 51.

الشكل رقم (1-1):

التدرج الهرمي لأعضاء فريق العمل في مكاتب المراجعة.



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **"التطورات الحديثة في المراجعة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،، ص 51.

حيث يوضح الشكل أعلاه فرصة لأعضاء المكتب بمرافقة أعضاء العمل في المستوى الأقل، والعمل كفريق واحد من خلال تدرج السلطة وكل شخص مسؤول عن فريق عمل معين.

في حين يوضح الجدول رقم (1-2): التدرج الوظيفي لكل مراجع في مكتب المراجعة وسنوات الخبرة المطلوبة وكذا المهام الموكلة إليهم.

الجدول رقم (1-2):

التدرج الوظيفي لكل مراجع في مكتب المراجعة

التدرج الوظيفي للمراجع	سنوات الخبرة المطلوبة	المهام الموكلة إليه
مساعد مراجع	**أقل من سنتين**	- أداء الأعمال الموكلة إليه ومعظمها أعمال مراجعة تفصيلية؛ - إعداد أوراق المراجعة؛ - اختبارات الدقة الحسابية؛ - يخبر المراجع المسؤول بأي مشاكل تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة قد تقابله.
المراجع المسؤول	**02-05 سنوات**	- المساعدة في تخطيط عملية المراجعة؛ - توزيع المهام على فريق المراجعة؛ - الإشراف على عمل مساعدي المراجع.
المدير	**05-10 سنوات**	- التأكد من وضع خطة للمراجعة؛ - الإشراف على إعداد ومراجعة برنامج المراجعة؛ - مراجعة تقرير المراجعة؛ - قد يكون المدير مسؤولا على أكثر من عملية واحدة في ذات الوقت.
الشريك	**أكثر من 10 سنوات**	- التوصل إلى اتفاق مع العميل على نطاق الخدمة المؤداة؛ - التأكد من التخطيط الجيد لعملية المراجعة؛ - التأكد من توافر الخبرات والمهارات الكافية لدى فريق المراجعة؛ - الإشراف على فريق المراجعة؛ - التوقيع على التقرير النهائي للمراجعة؛ - اتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بعملية المراجعة.

المصدر: حاتم محمد الششيني، **"أساسيات المراجعة -مدخل معاصر-"**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 71.

ويوفر هذا التدرج الوظيفي فرصة مناسبة لتناقل الخبرات وتنوعها، حيث يقوم المراجع في مستوى معين بمراجعة عمل المراجعين في المستوى الأقل في الهيكل التنظيمي، فعلى سبيل المثال: عند وجود مساعد مراجع انظم حديثا إلى المكتب فإنه يخضع للإشراف بواسطة المراجع المسؤول ثم المدير ثم في النهاية الشريك، وذلك بغية تدعيم عملية التدريب.

المطلب الثالث: مراجع الحسابات في البيئة الدولية

باعتبار أن فريق عمل مكاتب المراجعة تشمل شخص مراجع الحسابات، ولأجل تخفيف الاختلاف بين مراجعي الحسابات في مختلف الدول، بالإضافة إلى محاولة توحيد طرق التكوين، وكذا مساعدة مراجعي الحسابات على إمكانية العمل في أي بلد يشاء، سعت المنظمات المهنية إلى توحيد متطلبات التعليم والخبرة والتأهيل لمراجعي الحسابات على المستوى الدولي، وكذا أخلاقيات وآداب المهنة، لذلك سنحاول التطرق إلى ذلك من خلال:

1. متطلبات التعليم والخبرة والتأهيل للمراجعين على المستوى الدولي؛
2. أخلاقيات وآداب المهنة على المستوى الدولي.

الفرع الأول: متطلبات التعليم والخبرة والتأهيل للمراجعين على المستوى الدولي

كباقي المهن يختلف إعداد المراجعين عبر دول العالم من دولة إلى لأخرى، كما أن الحاجة إلى هؤلاء المراجعين تختلف هي الأخرى، فقد يتزايد عليهم الطلب في البلدان التي بها معدلات نمو اقتصادي بشكل متسارع، وهو ما قد لا يقابله نفس الزيادة من الخريجين وكذا المراجعين المتربصين، هذا ما قد يطرح إمكانية انتقال المراجعين من البلدان التي بها فائضا نسبيا إلى البلدان التي تحتاج مراجعين.

فقد تسمح بعض البلدان للمراجعين الأجانب بممارسة أعمال المراجعة على أراضيها وفقا لعدة أسباب، كأن تدخل ضمن اتفاقيات ثنائية، أو بحكم تماثل العادات والتقاليد والأغراض، أو قد يعود ذلك لمبدأ المعاملة بالمثل...الخ، وكل هذه الأمور تعد إيجابية لتوسيع نطاق المراجعة الدولية.

في كل الحالات فإن المراجع الطالب للترخيص يخضع لتقييم يشمل كل الجوانب التي تؤهله للقيام بهذه المهمة، ما يزيد حجم الثقة في النتائج الصادرة عنه، إلا أن الإشكال في بعض الحالات يتمثل في فرض بعض الدول لشروط تعجيزية أكثر من كونها تحسينية، فعلى الرغم من أنها تضمن لهذه الدول خدمات ذات جودة عالية إلا أنها مبالغ فيها وتحد من مستوى الانفتاح إلى حد كبير[1].

لتجنب كل المعوقات السابقة، فإن الإتحاد الدولي للمحاسبين قام بتحديد المكونات الرئيسية للتأهيل المهني، وذلك عن طريق لجنة التعليم المنبثقة منه.

[1] محمد الأمين مازون، مرجع سابق، ص 66.

أولا: لجنة التعليم[1].

إن رسالة الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تتمثل في التطوير والتعزيز علمي النطاق لمهنة المحاسبة بمعايير متجانسة، وجعلها قادرة على توفير خدمات ذات جودة مرتفعة بشكل متسق لصالح الجمهور.

إن لجنة التعليم تعتبر أحد اللجان المنبثقة من مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، المكونة بهدف تطوير معايير وإرشادات وأوراق المناقشة ووثائق معلومات أخرى عن كل من التعليم المسبق للتأهيل وتدريب المحاسبين والتعليم المهني المستمر لأعضاء مهنة المحاسبة، بالإضافة إلى ذلك فإن لجنة التعليم يتوقع أن تعمل للمساعدة على تطوير برامج التعليم المحاسبي على الصعيد العالمي، ولاسيما أن ذلك سوف يساعد على التنمية الاقتصادية.

إن أعضاء لجنة التعليم يتم تحديدهم عن طريق التنظيمات العضوية للبلاد المختارة عن طريق مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين للعمل في اللجنة.

ويتم تعيين الأعضاء لمدة ثلاث (03) سنوات، ويتم إقامة انتخابات سنوية بطريقة معينة من شأنها أن تتيح لثلث الأعضاء التقاعد كل سنة، ولأغراض التصويت فإن كل بلد أو منظمة ممثلة في اللجنة له صوت واحد.

طبقا لدستور الإتحاد الدولي للمحاسبين فإن التنظيمات العضو تشترك في الرسالة المحددة في الفترة الأولى من أجل مساعدة التنظيمات العضو في تطبيق معايير وإرشادات التعليم الدولية، حيث تسعى لجنة التعليم إلى تنشيط وتعزيز الفهم والقبول لمثل تلك المعايير والإرشادات.

ثانيا: مكونات التأهيل المهني الصادرة عن الإتحاد الدولي

إن مسؤولية المراجع اتجاه الأطراف المتضررة نتيجة إهماله المهني تزيد بكثير من المسؤولية بالنسبة للمهن الأخرى كالطب، المحاماة، الهندسة،...الخ والسبب هو أن هذه المهن يكون المتضرر فيها ربما شخص واحد، أما في مهنة المراجعة وعند إبداء الرأي حول البيانات (القوائم) المالية ربما يشمل أطرافا كثيرة ومتعددة[2].

لذلك فإنه يقع على عاتق مراجع الحسابات واجب كبير ومستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية المطلوبة لضمان أن يقدم لمستخدمي القوائم المالية خدمة مهنية كفؤه مبنية على التطورات الحالية في مختلف التشريعات والأساليب المهنية والممارسات الدولية، لذا ينبغي على مراجع الحسابات أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفق للمعايير المهنية المعمول بها عند تقديم خدماتهم.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، مرجع سابق، ص ص 327-328.

[2] هادي التميمي، **"مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2004، ص 71.

إن الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات قد تتطلب ألا تزيد المعايير الخاصة بالاعتراف بمتطلبات التأهيل بما هو ضروري لضمان جودة الخدمات، كل بلد يتوقع أن تكون لديه منهجية لمقارنة المؤهلات المهنية، ولذلك يجب أن يتم تطبيقه بطريقة عادلة واضحة ومتسقة لكافة مقدمي الطلبات، لذا فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين أوحى بأن عملية التقييم يجب أن يتم تأسيسها على المكونات الرئيسية للتأهيل المهني والتي تقع داخل المجالات الثلاث التالية[1]:

1. التعليم (Education):

مبدئيا فإن الموضوعات والمهارات التي يتم تغطيتها في هياكل المعرفة يتعين أن يتم مقارنتها، وأن المعرفة النظرية التي يجب أن يتم تضمينها في هياكل معرفة الأشخاص الذين يسعون نحو ذلك الاعتراف، حيث يجب أن تتضمن على الأقل الموضوعات التالية:

- التحليل والتقييم للقوائم المالية؛
- المراجعة؛
- الحسابات الموحدة؛
- محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية؛
- المحاسبة العامة؛
- نظم الرقابة الداخلية؛
- المتطلبات القانونية والمهنية المرتبطة بممارسة الوظائف ذات العلاقة؛
- المعايير المرتبطة بالقوائم المالية.

بالإضافة إلى ذلك فإن هيكل المعرفة يجب أن يغطي على الأقل المجالات التالية للوظائف المرتبطة:

- المبادئ الأساسية للإدارة المالية للمشروعات؛
- اقتصاديات المشروع والاقتصاد العام والاقتصاديات المالية؛
- القوانين المدنية والتجارية؛
- تكنولوجيا ونظم المعلومات؛
- قوانين التكتل المالي والإجراءات المتماثلة؛
- الرياضيات والإحصاء؛
- متطلبات الخدمة والإرشادات المالية؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأي المال"**، مرجع سابق، ص ص 335-340.

- الآداب والسلوكيات والأخلاقيات المهنية؛
- الأمن الاجتماعي وقوانين التوظيف والعمل؛
- قوانين الضرائب.

إن مقدمي الطلب يجب أن يقوموا بتغطية كافية لكل الموضوعات بعمق وتوسيع كاف بحيث تمكنهم من أداء الوظيفة الملائمة طبقا للمعايير المتوقع ومن أجل التأكد من أن تلك هي الحالة، سوف يتطلب الأمر وجود مراجعة تفصيلية للبرامج التعليمية المرتبطة ومحتواها ومضمونها.

ويجب أن يتم تحديد مجالات الاختلاف الجوهرية بعمق وتوسع كافيين في الموضوعات التي تعتبر جوهرية لمزاولة المهنة في البلاد المرتبطة.

إن مقدمي المزاولة الساعيين نحو الاعتراف سوف يقبلون أنه قد يكون مطلوب منهم أن يحصلوا على دورات إضافية وأن يكتسبوا خبرة محلية أو يخضعون لبعض التقييم الإضافي مجال الموقع الرئيسي.

إلا أنه هناك تباين دولي ملحوظ في الخلافات التعليمية للمحاسبين المهنيين، وأحيانا في جودة التعليم ذاته، وعلى وجه الخصوص في كثير من البلدان فإن درجة الليسانس في المحاسبة تعتبر مطلوبة، بينما في بلاد أخرى قد يقبلون درجة تعليم مختلفة أو يقبلون خبرة محل التعليم الرسمي، إن المعايير التعليمية يجب النظر إليها في ضوء سياسة شاملة للخبرة المطلوبة للاعتراف وتقييم الامتحانات المهنية المأخوذة عن طريق طالب الترخيص للخلفية المهنية.

2. الامتحانات (Examinations):

يجب الاعتراف بوجود امتحان يجيز اختبار توافر الكفاية المهنية، ذلك الامتحان يجب أن يعتمد على تقييم ليس فقط المستوى الضروري للمعرفة النظرية وإنما أيضا القدرة على تطبيق تلك المعرفة في ظل المجال التطبيقي، العملي بشكل كفؤ، إن التصميم الموضوعي للامتحانات المهنية أصبح المكون الرئيسي لعملية الاعتراف.

إن المنظمات العضو يجب أن لا تقنع نفسها بأن التقييم الذي يجتازه المتقدم في الحقيقة مجرد اختبارات لهيكل المعرفة والقدرة على تطبيقه وإنما تنصب أيضا على أن تلك السياسات والإجراءات الخاصة ببنائه وأمنه وتجديده تعتبر كافية للتأكد من سلامة عملية التقييم، كما يجب أن يتم التوصل إلى اتفاق أيضا عن الحاجة للمراجعة أو الفحص الدوري لعملية التعليم والتقييم للمؤهلات محل الاعتراف من أجل التأكد من أن الظروف الخاصة بالاعتراف مازالت مستمرة في التطبيق.

إن مضمون وصرامة ونطاق وطول مدة الامتحانات المهنية التي يتم إدارتها عن طريق التنظيمات المهنية والسلطات الأخرى لوضع الامتحانات أيضا تتباين، حيث أن بعض منها يتأسس على دراسة الحالة، في حين أن البعض تقوم باستخدام مكثف للاختبارات الموضوعية، والبعض الآخر منها تعتمد على تمارين عملية، إن المهمة تتمثل في التأكد من أن المتقدمين قد تم تقييمهم بشكل كاف في مجالات ملائمة للمدى الذي يعتبر ضروريا لتمكينهم من العمل بكفاية في الوظائف الخاصة باختباراتهم.

3. الخبرة (Experience):

من المهم لأي مهني أن لا يكون لديه معرفة نظرية فحسب، بل أيضا أن يكون قادرا على تطبيق تلك المعرفة بكفاية في عالم الأعمال الفعلي، ويقترح قبل أن يتم الاعتراف لأغراض أداء الوظيفة المحددة أن يقوم أي فرد بإتمام ثلاث سنوات كحد أدنى تحت إشراف مقبول وملائم كخبرة عملية بشكل رئيسي في مجال الوظيفة المرتبطة، وفي بيئة مهنة مناسبة.

إن تنظيمات العضو أو السلطات الأخرى التي تدرس الاعتراف بالمؤهلات الأخرى يجب أن تقوم بتقييم متطلبات الخبرة ذات الصلة وتحديد كيفية التعامل مع أي اختلافات ناشئة وعادة ما ترتبط تلك الاختلافات بالأمور التالية:

- طبيعة ومدى الخبرة المطلوبة (على سبيل المثال في بعض البلدان فإن الخبرة خارج المحاسبة العامة لا يتم اعتبارها مقبولة لأغراض الاعتراف بالممارسة)؛
- الفترة الخاصة باكتساب الخبرة؛
- الإجراءات المطلوبة للتصديق على الخبرة المكتسبة (على سبيل المثال بعض البلدان تتطلب التصديق والاعتراف من صاحب العمل، في حين أن البلدان الأخرى تعتمد على التقارير الدورية من هؤلاء الذين يكتسبون الخبرة)؛

إن أي تقييم سوف يحتاج أن يأخذ في الاعتبار الذي إليه تعتبر الخبرة ملائمة للوظيفة المرتبطة والتي حصل عليها المتقدم، وقد يؤدي التحليل إلى متطلب معين قبل الاعتراف في البلد الذي تقع فيه التنظيم المضيف، وقد يكون مطلوبا من المتقدم أن يحصل على خبرة إضافية.

قد يسعى البلد المضيف أيضا نحو فرض فترة خبرة عملية في البلد المضيف ذاته لتوضيح الكفاية الفنية بقوانين البلد المضيف وتطبيقاته وتشريعاته، في تلك المواقف يجب أن يكون ذلك المتطلب لذلك الغرض فقط، ويجب أن لا تكون تلك الخبرة طويلة بشكل غير معقول.

الفرع الثاني: أخلاقيات وآداب المهنة على المستوى الدولي

وضع الإتحاد الدولي للمحاسبين دليلا للسلوك الأخلاقي في عام 1990 وعدل في عدة مرات كانت آخرها في عام 1998، بالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات الأمر الذي يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمرا لا مفر منه، وقد انطلق الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عموميات المبادئ الأخلاقية وقوة نظام الإعلام المعاصر وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي، ويهدف إلى تعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي، ويحتوى هذا الدليل على ما يلي:

- أهداف عامة لممارسة مهنة المراجعة؛
- المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب اعتبارها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة، والتي تحقق الأهداف العامة للمهنة[1].

حيث يعتبر الدليل المتضمن لأخلاقيات المهنة من أفضل ما صدر في مجال أخلاقيات المحاسبة لأنه[2]:

- يغطي جميع فئات المحاسبين بمختلف التخصصات؛
- يتسم بالمرونة والقابلية للتعديل والتطوير في ضوء متطلبات كل دولة ولقد سارت على منواله العديد من الدول ومن بين هذه الدول دولة مصر.

أولا: أهمية دليل السلوك الأخلاقي المهني[3]:

يلصق المجتمع مغزى خاصا بمصطلح المهني، ويتوقع من المهني أن يعمل وفق مستوى أعلى من الآخرين، ويعني هذا المصطلح تحمل المسؤولية على أداء العمل الجيد وفق مقومات لا تتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة، وإنما إلى مدى أبعد لتحقيق الرضا عن النفس، ويعلم المحاسب القانوني أنه يتحمل المسؤولية أمام الرأي العام، العميل، والممارسين الآخرين، وللوفاء بهذه المسؤولية يتحتم عليه أن يتصرف على نحو أمين بغض النظر عما يمكن أن يقدمه من تضحيات شخصية.

ويتمثل السبب الرئيسي وراء السلوك المهني رفيع المستوى في أي مهنة في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة، بغض النظر على الفرد الذي يقدم الخدمة، وفيما يتعلق بالمحاسب القانوني، من

---

[1] حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، **''مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري والإجراءات العملية''**، مرجع سابق، ص 85.

[2] حسين حسين شحاتة، **''الإطار العام لميثاق قيم وأخلاقيات المحاسب في الفكر والتطبيق الإسلامي''**، سلسلة دراسات وبحوث في الفكر المحاسبي الإسلامي، بحث متاح على: www.darelmashora.com/download.ashx?docid=529 ، تاريخ الإطلاع 14-04-2014، ص 9.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **''دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد''**، مرجع سابق، ص ص 214-216.

الضروري أن يثق كل من العميل ومستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي يؤديها بما فيها خدمة المراجع، فإذا لم يثق مستخدمي الخدمة في المحاسب القانوني تتضاءل قدرة هذه المهنة على خدمة العملاء والرأي العام بفعالية.

ومن الأمور الصعبة من الوجهة العملية أن يتمكن المستخدمين من تقييم جودة الأداء في معظم الخدمات المهنية لتعقدها الشديد فلا يستطيع مستخدم القوائم المالية أن يقيم أداء المراجعة، حيث لا يتمتع معظم مستخدمي القوائم المالية بالكفاءة أو أن ليس لديهم الوقت لإجراء هذا التقييم، وبالتالي تزداد ثقة الرأي العام في جودة الخدمات المهنية عندما يهتم القائمون عليها بوضع معايير للأداء والسلوك لكافة الممارسين.

وبسبب ازدياد المنافسة عمدت معظم منشآت المحاسبة العامة إلى إتباع فلسفات وممارسات يشار إليها عادة بممارسات تحسين العمل، وتشمل هذه الممارسات تحسين ممارسة تعيين الأفراد والتعامل معهم، إدارة الأعمال على نحو أفضل، إتباع وسائل أكثر فعالية في الإعلان والترويج، وتحاول منشآت المحاسبة أيضا أن تكون أكثر كفاءة في أداء المراجعة من خلال إتباع العديد من الأساليب وعلى سبيل المثال تحسين الكفاءة داخل منشآت المحاسبة من خلال استخدام الحاسب الالكتروني، التخطيط الفعال للمراجعة وتعيين الأفراد المتأني لمهام المراجعة.

ويرى معظم الأفراد بما في ذلك المراجعون أن هذه التغيرات تمثل أمرا محدودا لمصلحة المجتمع طالما لم تتعارض مع السلوك المهني للمراجعين، حيث يمكن لمنشآت المحاسبة العامة أن تعمل من خلال ممارسات فعالة وتحتفظ في ذات الوقت بالسلوك المهني المرتفع.

ثانيا: قواعد دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن (IFAC):

إن مهنة المحاسبة والمراجعة كغيرهم من المهن الأخرى تسعى إلى تحقيق مسؤولياتهم أمام الناس على أكمل وجه، وبالتالي تحقق النجاح الشخصي، وهذا ما يعرف بالمكانة الاجتماعية للمهنيين وذلك عن طريق المشاركة في بناء المجتمع والعمل على تحقيق المنفعة العامة، وذلك لا يتحقق إلى بكسب ثقة المجتمع والمستخدمين عن طريق أداء مهامهم وفقا للمعايير المهنية وكذا من خلال العمل بالأخلاق التي ينص عليها التشريع لذلك فإن المهنة تطلب مجموعة من الاحتياجات تتمثل في[1]:

1. **المصداقية:** مصداقية المعلومات ونظم المعلومات؛
2. **المهنية:** بمعنى قيام المحاسب بعمله على أحسن مستوى من الأداء؛
3. **جودة الخدمات:** أي أن تكون الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء؛
4. **الثقة:** يجب أن يشعر مستخدمو هذه الخدمة بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، **"تدقيق الحسابات–الإطار النظري–"**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان–الأردن، 2012، ص 47.

لتحقيق أهداف المهنة، لابد من المحاسب المهني بغض النظر عن نوع الخدمة التي يقدمها أن يقوم بتأدية مهامه وفقا لمجموعة من المبادئ والتي تتمثل في[1]:

1. **النزاهة:** ويقصد بها أن المراجع أمين في أداء خدماته المهنية؛
2. **الموضوعية:** ينبغي على المراجع أن يكون عادلا لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية؛
3. **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** ينبغي على المراجع أن يؤدي الخدمات بكل عناية وكفاءة، ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهاراته بمستوى يثبت أن العميل سيستفيد من خدماته المهنية الكفؤة القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسات وتشريعاتها وأساليبها؛
4. **السرية:** يجب على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء واجباته المهنية، ويجب أن لا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض صريح ومحدد، أو أن يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها.
5. **السلوك المهني:** يجب على المراجع أن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعته المهنية ويمتنع عن أي سلوك يسيء إليها، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه أن يلتزم بالقواعد الصادرة عن المنظمة المهنية؛
6. **المعايير الفنية:** يجب على المراجع أن ينفذ خدماته المهنية ذات العلاقة، وأن ينفذ عمله بكل حرص بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية وكذلك الاستقلالية، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتم التنفيذ بما يتفق مع المعايير الفنية والمهنية؛

قصد تطبيق الأهداف الأساسية للمهنة والمبادئ العامة، هناك مجموعة من القواعد التي تعمل كإرشاد لتحقيق ذلك، وهذه القواعد التي أصدرها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وهي قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث قسم هذا الدليل على ثلاثة أجزاء هي على النحو التالي:

- قواعد تطبق على جميع المحاسبين المهنيين؛
- قواعد تطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة؛
- قواعد تطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين في الصناعة أو التجارة أو التعليم أو القطاع الخاص.

ويتكون كل جزء من عدة أقسام تبلغ جميعها (18) قسما تتناول كل الميادين، والجدول التالي يوضح ذلك:

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **''مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري والإجراءات العملية''**، مرجع سابق، ص 86.

الجدول رقم (1-3):

الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين

الجزء الأول: الواجب التطبيق على كافة المحاسبين المهنيين	الجزء الثاني: الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين في كافة المزاولات العامة	الجزء الثالث: الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين المستخدمين.
النزاهة والموضوعية	الاستقلالية الخاصة بمهام التأكد	تعارض الزملاء
حل النزاعات الأخلاقية	الكفاية المهنية والمسؤولية المرتبطة باستخدام غير المحاسبين	دعم زملاء المهنة
الكفاية المهنية	الأتعاب والعمولات	الكفاية المهنية
السرية	الأنشطة غير المتوافقة مع الممارسة العامة للمراجعة	عرض المعلومات
مزاولة الضرائب	أموال العملاء	//
الأنشطة عبر الحدود الخارجية	العلاقات مع المراجعين الآخرين في المزاولة العامة	//
النشر	الإعلان والترويج	//

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **"التطورات الحديثة في المراجعة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ، ص 91.

وفي ما يلي عرض لأهم المبادئ الأخلاقية الواردة في كل جزء من الأجزاء السابقة وفق آخر تعديل لدليل السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين والذي استغنى عن بعض المبادئ:

أ. القواعد واجبة التطبيق على كافة المحاسبين المهنيين[1]:

01. **النزاهة والموضوعية:** إن النزاهة تعني الأمانة، التعامل العادل والثقة، أما الموضوعية فتعني العدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح وحل التعارضات الأخلاقية، أي بمعنى أن يكون المحاسب المهني واعيا دائما ومستيقظا للعوامل التي تثير الصراع، خاصة تلك التي يكون فيها تعارض لمسؤولياته مع مصالح أصحاب العمل.

وكخطوة أولى يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالسياسات التي تضعها المؤسسة التي يعمل لديها حتى يجد الحل المناسب، وإن لم تسعفه تلك السياسات بالحل المناسب، عليه أن يأخذ بالاعتبار ما يلي بالتسلسل الإداري:

- مراجعة مشكلة الصراع مع الرئيس المباشر؛
- مراجعة مدير أعلى مستوى من الرئيس المباشر؛
- مراجعة اللجنة التنفيذية أو مجلس الإدارة أو مجلس الأمناء؛

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص ص 49-52.

- البحث عن الاستشارة بشكل سري مع مستشار مستقل؛
- الاستقلالية في المسائل الكبيرة (كالغش) مع تقديم تقرير للمؤسسة والسلطات الرقابية.

02. **الممارسة الضريبية:** وتعني قيام المحاسب المهني بتقديم الإقرار الضريبي لأحد العملاء على أساس النزاهة والموضوعية في ضوء ما هو متاح له من معلومات، حيث أن المسؤولية من محتويات الإقرار تقع بصفة أساسية على العميل ولا يجب على المحاسب المهني إرفاق اسمه بأي إقرار أو بيانات أخرى مقدمة إلى الجهات المعنية إذا كان هناك أدنى شك في احتمالية وجود بيانات غير صحيحة.

03. **الأنشطة عبر الحدود:** وتعني قيام المحاسب المهني بتقديم خدماته في دولة أخرى، فهناك عليه إتباع المتطلبات الأخلاقية الدولية إذا كانت هذه المتطلبات تنفذ مستوى أقل من تلك الدولة، أما إذا كانت المتطلبات الأخلاقية أشد في إحدى الدول فعليه الالتزام بها قدر المستطاع.

وإذا كانت المتطلبات الأخلاقية في البلد الأصل للمحاسب إجبارية بالنسبة للخدمات المؤداة خارج ذلك البلد وأشد صرامة مما ذكر سابقا، فتطبق هنا معايير الدولة الأصلية للمحاسب.

04. **الكفاءة المهنية:** وتنقسم إلى:

- بلوغ الكفاءة المهنية: وذلك من خلال:
  - مستوى عالي من الثقافة العامة؛
  - تعليم متخصص؛
  - تدريب وامتحان في الموضوعات المتعلقة بالمهنة؛
  - الخبرة العملية.
- المحافظة على الكفاءة المهنية:
  - متابعة التطورات في مهنة المحاسبة (الإصدارات الوطنية والدولية في المحاسبة والمراجعة)؛
  - تبني برنامج خاص مصمم لضمان الرقابة المهنية في أداء الخدمة المحاسبية بما يتفق مع القرارات الوطنية والدولية المناسبة.

05. **السرية:** وتعني:

- احترام سرية المعلومات الخاصة بأمور العميل أو صاحب العمل؛
- يستمر واجب السرية بعد انتهاء العلاقة بين المحاسب والعميل؛
- إن العاملين لدى المحاسب المهني ملتزمون بمبدأ السرية؛
- عدم استخدام المحاسب المهني المعلومات لفائدته الشخصية أو لفائدة طرف آخر.

06. **الدعاية (النشر):** وتعني قيام المحاسب المهني بالدعاية لنفسه، وعندها عليه أن يستعمل وسائل الترويج المناسبة والتي لا تسيء إلى سمعة المحاسبين الآخرين، ولهذا فإنه لا يجوز:

- إعطاء توقعات زائفة وغير صادقة عن نتائج مطلوبة؛

- ما يتضمن القدرة على التأثير على المحاكم والهيئات؛
- بيانات المديح التي لا تقوم على حقائق مؤكدة؛
- عمل مقارنات مع محاسبين مهنيين آخرين.

ب. قواعد تطبق على المحاسبين المهنيين العاملين في الممارسة العامة[1]:

المحاسب الممارس هو الذي يمارس مهنة تقديم خدمات مراجعة الحسابات وتتمثل القواعد في:

01. **الاستقلالية:** وتعني الاستقلالية أن المحاسب المهني في الممارسة العامة والتي تقع عليه مسؤولية تقديم التقارير يجب أن لا تكون له مصلحة من هذه التقارير والتي من شأنها الابتعاد عن النزاهة والموضوعية، وكذلك تعني وجوب الاستقلال التام والتفرغ عند مزاولة المهنة، وتتطلب الاستقلالية:
   - استقلالية التفكير: أي حالة التفكير التي تسمح بتقديم رأي دون الخضوع لمؤثرات قد تغير حيادية الحكم المهني.
   - استقلالية المظهر: أي تجنب الحقائق والظروف التي تعد غاية في الأهمية والتي قد تساعد الطرف الثالث بالوصول إلى استنتاج أن الاستقامة والموضوعية لدى الشركة أو المحاسب المهني قد تأثرت.

ومن الحالات التي تفقد الاستقلالية:

- العمل موظفا لدى الحكومة أو أي مؤسسة رسمية لوجهة خاصة غير ممارسة المهنة؛
- الشركات التي يكون العضو الممارس شريكا أو قريبا لأحد المسؤولين أو أحد أعضاء مجلس الإدارة؛
- امتلاك العضو الممارس أسهم ذات شأن خلال فترة مراجعة حسابات لإحدى الشركات المساهمة؛
- العمل لدى الشركات التي تماثل أنشطتها التجارية أنشطة الشركات التي يكون عضو في مجلس إدارتها؛

حيث أنه يجوز للشخص الممارس أن يقوم بمراجعة حسابات الشركات التي له مصلحة فيها والواردة أعلاه بشرط التصرف في هذه المصلحة قبل قبول عملية المراجعة.

02. **الكفاءة المهنية والمسؤولية بخصوص استخدام غير المحاسبي:** وذلك عندما يقوم المحاسب العامل في الممارسة العامة بالاستفادة من الخبراء مثل: المحاسبين الآخرين أو المهندسين أو المقدرين، ويجب عليه حينها التأكد من معرفة هؤلاء الأشخاص بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة والتأكد من التزامهم بها (اطلاعهم على القواعد الأخلاقية المناسبة).
03. **الأتعاب والعمولات:** الأتعاب هي ما يحصل عليه المحاسب مقابل تقديم خدماته المهنية، حيث أنها تعكس القيمة العادلة لهذه الخدمة، ومن الأمور التي قد تؤثر على قيمة الأتعاب:

[1] صالح محمد القرا، **"سلوكيات المهنة"**، مدونة الحسابات المالية والإدارية، متاح على: https://sqarra.wordpress.com/prof1/، تاريخ الإطلاع 11.01.2014.

- المهارة والخبرة المطلوبة للعمل المطبق؛
- الوقت والجهد المبذول مقابل تقديم الخدمة؛
- درجة المسؤولية التي يحتاجها تقديم تلك الخدمة.

أما بالنسبة للمنافسة على الأتعاب فلا يجوز للعضو الممارس أن يفاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر، كما لا يجوز قيام العضو الممارس بمنافسة زميل للحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق قبول أتعاب أقل، أو عن طريق انتقاد أعمال الزملاء بصورة تلحق بهم الضرر.

يمكن للعضو الحصول على أتعاب أقل شريطة أن لا يضعف جودة العمل ولا يضلل العميل، أما العمولات فهي عادة ما تسيء إلى النزاهة والموضوعية للمحاسب، لذا يجب عليه الابتعاد عنها قدر المستطاع، وفي البلدان التي تسمح بذلك فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة للعميل (عمولات من أجل الحصول على عميل أو لتحويل عميل إلى طرف ثالث، أو حالة خدمات للآخرين).

04. **الأنشطة التي لا تتوافق مع ممارسة المحاسبة العامة:** إن التزام المراجع بعملين في آن واحد قد يفقده الأمانة والموضوعية لذا يجب على المراجع الابتعاد عن أي عمل آخر من شأنه أن يسيء إلى سمعة المهنة.
ويجوز للمراجع ممارسة الأعمال التي تتعارض مع قواعد وآداب المهنة بشرط:
   - أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكملة لتطبيق عمله كالاستشارات المالية والمحاسبية؛
   - أن تكون هذه الأعمال من النشاطات الاقتصادية غير المهنية كتملك الأوراق المالية وتملك المزارع والعقارات والاشتراك في شركات الأموال.

05. **أموال العميل:** حيث أن هناك بعض الدول التي تسمح للمراجع أثناء ممارسته لمهنة بالاحتفاظ بأموال العميل، بينما تمنع دول أخرى هذا التصرف، لذا يجب في الممارسة العامة أن لا يقوم المراجع بالاحتفاظ بأموال العميل إذا كان هناك شك بأن هذه الأموال ستستعمل في طريق غير مشروع ومخالفة للأنظمة والقوانين.
وفي حالة جواز الاحتفاظ بأموال العميل بعهدة المراجع عليه الالتزام بما يلي:
   - الاحتفاظ بهذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية وعن أموال مكتبه؛
   - استخدام هذه الأموال للأغراض المحددة لها فقط؛
   - أن يكون مستعدا في جميع الأوقات لتقديم حساب عن هذه الأموال لأي شخص من حقه المساءلة عنها؛
   - إيداع الأموال بدون تأخير؛
   - عدم دفع مبالغ تزيد عن رصيد العميل؛

- إيداع الفوائد المكتسبة في حساب العميل.

06. **العلاقة مع المحاسبين المهنيين الآخرين في الممارسة العامة:** عندما يقوم المراجع بتوسعة عمله، قد يحتاج إلى ذلك عن طريق التشاور مع المحاسب المستلم (وهو المحاسب الذي يحال إليه مراجعة عمل معين، أو عمل محاسبي أو ضريبي وذلك حسب احتياجات العميل).

وعند تكليف محاسب مستلم يعمل ما يجب عليه الالتزام بالتعليمات التي يعطيها له المراجع إذا كان ذلك ضمن المتطلبات القانونية ذات الصلة.

وبما أن صاحب العمل لديه الحق في تغيير المراجع، في هذه الحالة يقوم المراجع الحالي للمؤسسة بتقديم ملفات وأوراق العمل الموجودة لديه للمراجع الجديد.

وإذا ما قرر العميل تغيير المراجع الحالي فإنه من الضروري الاتصال ما بين المراجع المقترح والمراجع الحالي، وأن يتم تبادل المعلومات خطيا أو بأي طريقة اتصال أخرى، وإذا لم يستجيب المراجع الحالي يتم إرسال كتاب له من قبل المحاسب المقترح يفيد أنه يتقبل العمل لأنه من وجهة نظره لا يوجد ما يثير شك لديه.

وعند رغبة المراجع الحصول على عمل فيجب أن يكون ذلك بشكل مناسب وبأخلاق مهنية عالية، فلا يجوز الحصول على عمل مهني بطريقة كاذبة أو مضللة سواء كان ذلك بإعلان أو بأي شكل آخر يؤدي إلى اجتذاب العملاء.

وإذا ما طلب من أحد المراجعين مراجعة حسابات أحد العملاء عليه أن يستفسر من زميله السابق عما إذا كانت لديه أي اعترافات مهنية تحول دون قبول عملية المراجعة، وعلى المراجع أن يقدم لزميله الذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم أي خدمات مهنية لأحد عملائه وأي إيضاحات تطلب منه، خلال فترة زمنية معقولة وذلك كله بعد موافقة العميل.

07. **الإعلان والترويج:** إذا كان الإعلان والترويج للمراجعين مسموحا فإن ذلك يجب أن يتم بطريقة موضوعية وصادقة ولا تسيء إلى سمعة المهنة.

ج. قواعد تطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين[1]:

المحاسب المهني الموظف هو الذي يتم تعيينه في مختلف القطاعات سواء كان (صناعي، تجاري، قطاع عام، تعليم)، أما القواعد الخاصة به هي:

01. **تعارض الولاء:** في بعض الحالات قد يتعارض ولاء المراجع لصاحب العمل مع المتطلبات الأخلاقية للمهنة، عندها على المراجع استنفاذ كافة الوسائل لمحاولة حل هذا الاختلاف، وإذا لم تنجح هذه الوسائل يستطيع المراجع تقديم استقالته.

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص 57.

وفي حالة اختلاف وجهات النظر حول الحكم الصحيح على المحاسبة أو الأمور الأخلاقية فيجب:

- بحث الموضوع مع المسؤول المباشر؛
- بحث الموضوع مع مستويات الإدارة العليا أو المدراء غير التنفيذيين؛
- الاستقالة بعد تقديم الأسباب لصاحب العمل؛
- عدم توصيل القضية للآخرين (حفاظا على السرية) ما لم يكن ذلك مطلوبا قانونيا ومهنيا.

02. **دعم الزملاء المهنيين**: وذلك عن طريق:
- إعطاء الاهتمام اللازم لحاجتهم للتطوير؛
- إمكانية الأخذ بأحكامهم الخاصة بشأن الأمور المحاسبية؛
- التعامل مع الاختلافات في الأداء بطريقة مهنية.

03. **الكفاءة المهنية**: أن لا يضلل أو يخدع صاحب العمل بالنسبة لدرجة الخبرة أو التجربة التي يمتلكها، وعليه أن يلتمس المساعدة من خبير آخر حيثما كان ذلك مناسبا.

04. **عرض المعلومات**: أن يعرض المحاسب المهني المعلومات المالية بشكل كامل وبأمانة مهنية حتى يمكن فهمها في سياقها الصحيح.

المبحث الثاني: طبيعة معايير المراجعة الدولية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية

اهتمت الهيئات الدولية الخاصة بمعايير مراجعة الحسابات الدولية، بإعداد معايير ينبغي مراعاتها من قبل المؤسسات عند إعدادها لقوائمها المالية وهذا لخدمة المصلحة العامة بالدرجة الأولى.

تسعى هذه الهيئات إلى جعل المعايير الصادرة من قبلها مقبولة قبولا عاما ومعمولا بها على النطاق الدولي وكل ذلك من أجل توحيد ممارسات المهنة ووضع الضوابط التي على مراجعي الحسابات والمؤسسات في كل دول العالم الالتزام بها عند مراجعة البيانات المالية.

وعلى هذا الأساس سيشرح هذا المبحث طبيعة معايير المراجعة الدولية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: ماهية معايير المراجعة الدولية

الفرع الأول: مفهوم معايير المراجعة الدولية

إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة يعتبر هدفا متماثلا في جميع البلدان وهو إعطاء الرأي الصادق عن ما إذا كانت القوائم المالية مطابقة لحقيقة المركز المالي للمؤسسة أو لا، كل هذا وفقا لمعايير ومبادئ الدولة التي تقع فيها هذه المؤسسة، حيث أن هذه المعايير والمبادئ تختلف من دولة لأخرى.

فعملية المراجعة التي يتم إجراؤها طبقا لمعايير بلد أجنبي قد لا تتضمن معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية، فمعظم البلدان تعتبر عملية المراجعة الخارجية عملية إجبارية قانونية تتطلب من المراجع إتباع إجراءات مقررة عن طريق القانون كأساس للتعبير عن رأي معين عن القوائم المالية[1].

ومما لا شك فيه، أن الثروة الهائلة في نظم المعلومات، وفي مجال الاتصالات، أدت إلى تقليص رقعة العالم ليصبح "سوقا" استثماريا واحدا مما ألقى عبئا إضافيا على مهنة المحاسبة يتمثل في ضرورة توفير المعلومات المالية الكافية والملائمة والموثوق فيها، لرجال الأعمال في الدول المختلفة، عن الشركاء والأسواق المالية العالمية التي يفضلون الاستثمار بها[2].

كل هذا قد خلف ضغوطا متزايدة نحو العمل على توحيد معايير للمحاسبة والمراجعة، فوجود معايير مختلفة تؤثر على قرارات مختلف الأطراف، إما في فهم أو ثقة في الرسائل التي يتم توصيلها عن طريق القوائم المالية[3]، لذلك فإن تحقيق التوحيد والتنسيق لمعايير المحاسبة والمراجعة يقلل من هذه الضغوط ويخفض من تكاليف المحاسبة والمراجعة للقوائم المالية لمختلف الشركاء حيث تحتوي معايير المراجعة الدولية على أهم الإرشادات التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية.

ويمكن تعريف معايير المراجعة الدولية على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فإن المعايير الدولية للمراجعة تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم[4].

كما يمكن تعريف معايير المراجعة الدولية على أنها[5]: "تمثل معايير تهدف إلى توفير التوافق، حيث أن تطبيقها من شأنه أن يعزز من معايير المراجعة المتفق عبر دول العالم، كما تتضمن المراجعة الدولية من حيث النظرية والتطبيق بالإضافة إلى أن تلك المعايير الدولية للمراجعة تمكن من إحداث تنسيق وانسجام للتقارير الدولية".

نشير أن معايير المراجعة الدولية تشبه معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما في أمريكا، وعلى الرغم من ذلك فهناك بعض الفروق بينهما، وعند ممارسة المراجع عملية مراجعة لقوائم مالية تاريخية في أمريكا فإن المراجع ملتزم

[1] سهام محمد السويدي، **"دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر–دراسة ميدانية–"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 19.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **"دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات"**، طبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009، ص 94.

[3] أمين السيد احمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، مرجع سابق، ص 282.

[4] أمين عبد الله خالد، **"علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية"**،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان–الأردن، 2006، ص 95.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، **"دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 41.

بتطبيق معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما (GAAS) في أمريكا، بالإضافة إلى ذلك فعليه أن يلتزم أو يحقق أي مطلب إضافي لمعايير المراجعة الدولية (ISA)[1].

حيث أصدرت لجنة معايير المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين تمهيدا أو مقدمة عن معايير المراجعة الدولية ورد بها ما يلي[2]:

1. هدف إصدار المعايير الدولية للمراجعة هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية ومترابطة إسنادا إلى قواعد منسقة؛
2. تدرك اللجنة أن الأنظمة الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنة في كل بلد –بدرجة مختلفة– تؤثر على الممارسة المهنية في عمليات المراجعة؛
3. تحاول اللجنة أخذ مظاهر الاختلاف بين معايير المراجعة المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير؛
4. تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية للمراجعة؛
5. يتسع مجال تطبيق معايير المراجعة الدولية بحيث يشمل كل مراجعة أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات المالية لأي وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الالتزام بهذه المعايير كلما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها مراجعي الحسابات، ومع كل معيار يتحدد مدى الالتزام به؛
6. تعطي المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية على نفقتها مع توضيح اسم المنظمة التي قامت بترجمة النص الإنجليزي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين.

من خلال ما سبق نلاحظ أن معايير المراجعة الدولية تتميز ببعض الخصائص تجعلها تفرض على مراجعي الحسابات سلك طريق معين يلزم جميع مراجعي الحسابات بإتباعه، وذلك لدوافع الاتساق الدولي لإجراءات المراجعة، يمكننا أن نوجز بعض خصائص معايير المراجعة الدولي في النقاط التالية[3]:

1. التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحريك المراجعين، وأن لكل ذلك ميزة وتتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية المراجعة؛

[1] حاتم محمد الششيني، **''أساسيات المراجعة–مدخل معاصر–''**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص ص 84–85.

[2] محمد السيد ناغي، **''المعايير الدولية للمراجعة–تحليل وإطار التطبيق''**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2000، ص ص 71–72.

[3] محمد الأمين مازون، مرجع سابق، ص ص 76–77.

2. استخدام اللجنة لفظ إرشادات مراجعة دولية، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظا، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة؛
3. تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولة المهنة عند الحاجة إليها.

الفرع الثاني: نشأة معايير المراجعة الدولية

كانت نشأة المنشآت الدولية باعثا لوضع القواعد المحاسبية الدولية لتنظيم مزاولة مهنة المحاسبة دوليا، ووضع القواعد العلمية والعملية للمراجعة الدولية، وإعداد معايير دولية لتنظيم مزاولة هذه المهنة عبر العالم لتزيد معها ثقة مستخدمي القوائم المالية.

وبذلك فإن وجود معايير دولية للمراجعة سوف تفرض الحصول على تلك العوائد التي تنبع من وجود معايير دولية للمحاسبة عن طريق تزويد المستخدم تأكيدا كبيرا بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك بها والالتزام بها[1].

وكغيره من التنظيمات المهنية، وباعتباره الهيئة العليا لمراجعة الحسابات أقر الاتحاد الدولي للمحاسبين جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير المراجعة الدولية "ISA"، كان الهدف من ورائها إعطاء صيغة دولية للمراجعة والعمل على رفع مستوى الأداء[2]، وكان تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والمراجعة، حيث أسس بتاريخ (1977/10/07) بموجب اتفاقية بين (63) منظمة محاسبية في (49) دولة، وقد جاء في الفقرة الثانية من الدستور أن هدف الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة في إطار قواعد متناسقة[3].

وقد إنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للمراجعة " International Auditing Practices Committee"، والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية نيابة عن الاتحاد، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف توحيد الممارسات المهنية عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت المعايير إلى (27) معيار سنة (1988)، وحظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للمراجعة باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة المراجعة

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص 18.

[2] محمد السيد ناغي، **"دراسات في معايير المراجعة الدولية –تحليل وإطار للتطبيق."**، الطبعة الأولى، المطبعة العصرية، المنصورة– مصر، 2000، ص 67.

[3] أمين عبد الله خالد، مرجع سابق، ص 96.

والمستفيدين من خدماته محليا ودوليا، وذلك لما لها من أهمية ولدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان[1].

وفي ما يلي بيان مبوب لها حسب سنة صدورها[2]:

أولا: في عام (1980) صدرت ثلاث معايير هي:

1. أهداف ومجالات مراجعة الحسابات (جانفي).
2. كتاب تكاليف مراجع الحسابات (جانفي).
3. المبادئ الأساسية في المراجعة (سبتمبر).

ثانيا: في عام (1981) صدرت أربع معايير أخرى هي:

4. التخطيط (فيفري).
5. الاعتماد على عمل مراجع آخر (جويليا).
6. دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به (جويليا).
7. رقابة الجودة في أعمال المراجعة (سبتمبر).

ثالثا: في عام (1982) صدرت أربع معايير هي:

8. أدلة الإثبات في المراجعة (جانفي).
9. التوثيق (جانفي).
10. الاعتماد على عمل المراجع الداخلي (جويليا).
11. الغش والخطأ (أكتوبر).

رابعا: في عام (1983) صدر معياران آخران هنا:

12. المراجعة التحليلية (جويليا).
13. تقرير المراجع عن البيانات المالية (أكتوبر وعدل في جانفي 1989).

خامسا: في عام (1984) صدرت أربع معايير أخرى هي:

14. المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم مراجعتها (فيفري).

[1] حازم هاشم الألوسي، **"الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق"**، الجزء الأول، دار الجامعة المفتوحة، طرابلس-ليبيا، 2003، ص 99.
[2] محمد السيد الناغي، مرجع سابق، ص ص 139-140.

15.المراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات (فيفري).
16.أساليب المراجعة بالاستعانة بالحاسب الآلي (أكتوبر).
17.الجهات التابعة (أكتوبر).

سادسا: في عام (1985) صدرت خمس معايير أخرى هي:

18.الاستفادة من عمل الخبير (فيفري).
19.العينة في عملية المراجعة (فيفري).
20.أثر بيئة المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي (سبتمبر).
21.توقيت تقرير المراجع –الأحداث ما بعد تاريخ الميزانية– (أكتوبر).
22.الإقرارات الصادرة عن الإدارة (أكتوبر).

سابعا: في عام (1986) صدر معياران آخران هما:

23.مبدأ الاستمرار (جانفي).
24.التقارير الخاصة للمراجع (أكتوبر).

ثامنا: في عام (1987) صدرت ثلاث معايير أخرى هي:

25.الأهمية النسبية وخطر المراجعة.
26.مراجعة البيانات التقديرية في المحاسبة (أكتوبر).
27.فحص المعلومات المالية المتوقعة.

حيث اهتمت لجنة معايير مراجعة الحسابات الدولية بصياغة ونشر المعايير، التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة، عند عرض البيانات المالية، السعي لجعل تلك البيانات مقبولة ومعمولا بها على "نطاق عالمي" وقد وافق أعضاء اللجنة على دعم أهداف اللجنة، وذلك بالتعهد بنشر كافة المعايير المحاسبية التي تصدرها اللجنة، وبذل مساعيهم من أجل تحقيق الآتي[1]:

01. التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من كافة الأوجه والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة؛
02. إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير، بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي المهنية؛

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص ص 93-94.

03. إقناع السلطات القائمة على مراقبة أسواق الأوراق المالية والأوساط التجارية والدولية، بجعل البيانات المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع الوجوه؛
04. التأكد من أن مراجعي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي؛
05. تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي.

الفرع الثالث: نطاق معايير المراجعة الدولية

كما سبقت الإشارة إلى أن لجنة معايير المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والخاصة بإصدار وتبويب وشرح وتعديل معايير المراجعة الدولية، قامت بإصدار 27 معيارا سنة 1988.

حيث أن إصدار معايير المراجعة الدولية والالتزام بها يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي، ويجعل منها أداة فعالة لترشيد قرارات الاستثمار سواء على المستوى المحلي أو الدولي[1]، وقد تم صدور المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية لكل معيار، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية المراجعة، وأصبح لدينا بناءا على ذلك رقمان لكل معيار، أحدهما طبقا لتاريخ الإصدار، والثاني طبقا لموضوع المعيار، وأخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ بالرقم 1، في حين أخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من الرقم 200[2].

إن معايير المراجعة الدولية (ISA) والمعايير الدولية لعمليات التأكيد (ISAE)، والمعايير الدولية لعملية المراجعة (ISRE)، والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRS)، والمعايير الدولية لرقابة الجودة (ISQC)، وبيانات ممارسة التدقيق (IAPN)، ومسودات العرض وأوراق التشاور وغيرها من إصدارات المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وهي حقوق تأليف خاصة به.

ولا يقبل كل من مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية أو الاتحاد الدولي للمحاسبين تحمل مسؤولية أي خسارة تلحق بأي شخص يتصرف أو يمتنع عن التصرف بناءا على المواد المشتملة في إصداراته سواء كانت تلك الخسارة ناجمة عن الإهمال أو غير ذلك[3].

سنقوم بعرض نطاق معايير المراجعة الدولية ISA حسب بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي نشر في يوليو 2012 باللغة الإنجليزية وقامت جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (بالأردن) بترجمتها إلى العربية في فيفري

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **''موسوعة معايير المراجعة المصرية''**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص 33.

[2] محمد الأمين مازون، مرجع سابق، ص 74.

[3] منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **''بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC''**، الجزء الثاني، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، فيفري 2013، ص 2.

2013، والتي يتم نسخها بموافقة الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم تقسيم معايير المراجعة الدولية إلى ستة مجموعات حسب آخر إصدار للاتحاد الدولي للمحاسبين وتوضح كالتالي[1]:

المجموعة الأولى: المبادئ العامة والمسؤوليات.

خصص لهذه المجموعة المعايير من 200 إلى 299، وهي تشمل على الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة، وفقا لمعايير المراجعة الدولية، والموافقة على شروط التكليف بخدمات المراجعة، وكذا رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية ووثائق المراجعة، وكذا مسؤولية مراجع الحسابات المتعلقة بعمليات الاحتيال عند مراجعة البيانات المالية ومراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية، الاتصال مع أولائك المكلفين بالحكومة، وأيضا الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة.

المجموعة الثانية: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء.

وتشمل على المعايير من 300 إلى 499 وتضم 6 معايير دولية وهي التخطيط لمراجعة البيانات المالية وتحديد مخاطر وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها وكذا الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة واستجابة المراجعة للمخاطر المقيمة، وأيضا اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية، وتقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة.

المجموعة الثالثة: أدلة المراجعة.

وتحتوي هذه المجموعة على 11 معيار تتعلق بالقواعد والإرشادات التي تتعلق بكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عند مراجعة القوائم المالية، والإجراءات اللازمة الحصول عليها، والاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار بالنسبة لبعض البنود المهمة، كالمخزون والمدينين، والاستثمارات طويلة الأجل والمعلومات الخاصة بقطاعات المنشأة والدعاوي القضائية، وتوفر هذه المجموعة أيضا القواعد والإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية عندما يتم مراجعة القوائم المالية للمرة الأولى، أو عندما تكون القوائم المالية الخاصة بالسنة السابقة قد تم مراجعتها بمعرفة مراجع آخر، وكذلك القواعد والإرشادات المتعلقة باستخدام الأساليب التحليلية وأسلوب العينات خلال مراجعة القوائم المالية بالإضافة إلى القواعد الخاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية.

كما تقدم هذه المجموعة القواعد والإرشادات المتعلقة بمسؤوليات المراجع عن مراجعة العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، والأحداث اللاحقة والقواعد الخاصة بمسؤوليات المراجع عن مدى ملائمة فرض الاستمرارية بوصفها أساسا لإعداد القوائم المالية، واشتملت المجموعة في الختام على القواعد الخاصة باستخدام إقرارات الإدارة.

[1] منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **"بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC"**، الجزء الأول، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، فيفري 2013، ص ص 34-35.

المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الآخرين.

وتضم هذه المجموعة ثلاث معايير من 600 إلى 699 وتتكون من القواعد والإرشادات التي على المراجع إتباعها عند استخدامها لعمل مراجعي العنصر وكذا استخدام لعمل المراجعين الداخليين وكذا مراجع خبير.

المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير المراجعة.

وتضم هذه المجموعة خمس معايير من 700 إلى 799 وتشمل على إعداد مراجع الحسابات التقارير حول البيانات المالية والتعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل ومسؤولية مراجع الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوى على بيانات مالية مدققة.

المجموعة السادسة: المجالات المتخصصة.

وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير أولها الاعتبارات الخاصة بعمليات مراجعة البيانات المالية المعدة وفقا لإطار الأهداف الخاصة، وثانيها الاعتبارات الخاصة بعملية مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي، وأخيرا عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.

الجدول رقم (1-4):

معايير المراجعة الدولية وفق أحدث إصدار للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC

المجموعة الأولى: 200-299 المبادئ العامة والمسؤوليات	ISA 520 الإجراءات التحليلية
ISA 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.	ISA 530 أخذ عينات المراجعة
ISA 210 الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة	ISA 540 مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
ISA 220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية	ISA 550 الأطراف ذات العلاقة
ISA 230 وثائق المراجعة	ISA 560 الأحداث اللاحقة
ISA 240 مسؤولية المراجع المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات.	ISA 570 المنشأة المستمرة
ISA 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	ISA 580 الاقرارات الخطية
ISA 260 الاتصال مع أولائك المكلفين بالحوكمة	**المجموعة الرابعة: 600-699 الاستفادة من عمل الآخرين**
ISA 265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	ISA 600 الاعتبارات الخاصة-عملية تدقيق البيانات المالية للمجموعة
المجموعة الثانية: 300-399 تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطار	ISA 610 استخدام عمل المراجعين الداخليين
ISA 300 التخطيط لمراجعة البيانات المالية	ISA 620 استخدام عمل مراجع خبير
ISA 315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها	**المجموعة الخامسة: 700-799 نتائج وتقارير المراجعة**
ISA 320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة.	ISA 700 تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية
ISA 330 استجابة المراجع للمخاطر المقيمة	ISA 705 التعديلات عن الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل
ISA 402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية	ISA 706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل
ISA 450 تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة	ISA 710 المعلومات المقارنة-الأرقام المقارنة والبيانات المالية المقارنة.
الجموعة الثالثة: 500-599 أدلة المراجعة	ISA 720 مسؤولية المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة
ISA 500 أدلة المراجعة	**المجموعة السادسة: 800-899 المجالات المتخصصة**
ISA 501 أدلة المراجعة- اعتبارات مجمدة لبنود مختارة	ISA 800 الاعتبارات الخاصة-عملية تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة
ISA 505 المصادقات الخارجية	ISA 805 الاعتبارات الخاصة-عملية تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي
ISA 510 عملية المراجعة الأولية-الأرصدة الافتتاحية	ISA 810 عملية إعداد التقرير حول البيانات المالية المالية الملخصة.

المصدر: تم إعداده اعتمادا على منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين فيفري 2013.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية

هناك العديد من الأبحاث والدراسات التي تهتم بمجال المحاسبة والمراجعة، وقد استهدفت تلك البحوث الشرح المبسط لمعايير المراجعة الدولية والتفسيرات المناسبة لها، وكذا التغلب على المشاكل التي تواجه المعايير الدولية في التطبيق عند الالتزام بها، لذلك وجب تعميق هذه الدراسة بالتعريج على أهمية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، هذه الأهمية يجب أن تكون ذات نفع لجميع الأطراف المهتمة بمهنتي المحاسبة والمراجعة.

حيث أن ظهور الشركات متعددة الجنسيات (كما أشرنا سابقا) يعد من بين أهم الأسباب في تدويل عملية المراجعة، مما أدت إلى الاهتمام أكثر بإصدارات تسعى إلى ترشيد عمل مراجع الحسابات، سواء عند مراجعة البيانات المالية أو عند التقرير عليها، ذلك كله من أجل تخفيف المشاكل الناجمة عن اختلاف السياسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، من حيث مصداقية القوائم المالية وكذا قابليتها للمقارنة.

لذلك فإن ميزة معايير المراجعة الدولية على أنها عمومية وذات شمولية لها فوائد عدة، حيث أن معايير المراجعة الدولية تصدر عن تجمع دولي يضم معظم دول العالم لهذا فهي تلقى قبولا عاما على الصعيد الدولي.

بمعنى أن معايير المراجعة الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مع معايير المراجعة المتعارف عليها من جهة، ولا تمنع أي دولة من إصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها من جهة أخرى[1]، لكن يجب النظر إلى صعوبات تعترض وضع الدول لمعايير وطنية وإلزامية تطبيقها، خاصة في ظل العولمة الحالية والانفتاح الاقتصادي، لذلك فهناك عدة مشاكل تواجه الدول عند وضع معايير وطنية سواء من حيث إلزامية المراجعين بالتقيد بها، أو من حيث القبول العام لهذه المعايير، يمكن إيجاز هذه المشاكل في النقاط التالية[2]:

1. دول العالم لا تعرف المعايير الوطنية للبلدان الأخرى، وبالتالي لن تقوم باعتبارها للأغراض الدولية، كما أن المعايير الخاصة لن تقبل في العلاقات التجارية، وإنما المقبولة هي المعايير الدولية المتعارف عليها؛
2. حتى ولو كانت المعايير المحلية متطورة، فلن تلقى القبول والاعتراف الذي تلقاه المعايير الدولية؛
3. إن عملية وضع معايير محلية تحتاج إلى أموال طائلة وجهود كبيرة لا داعي لها، خاصة وأن هناك جهة معتمدة دوليا تقوم بوضع وإصدار معايير ذات جودة عالية، وتكون هذه المعايير كحد أدنى، بحيث يمكن إضافة الصيغة الوطنية استجابة للأغراض القانونية أو الاجتماعية أو البيئة الاقتصادية الخاصة؛
4. إن المعايير التي تصدر عن اللجنة الدولية ليس لها خصوصية، وهي منطقية تناسب كل دول العالم، وقد شارك في إعدادها وصياغتها المجتمع الدولي، أما إذا كان المطلوب إصدار معايير محلية، فيجب أن ينحصر

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **"المراجعة الخارجية"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 156.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص ص 95-96.

ذلك في المعايير ذات الصبغة المحلية للدولة (مثل: الزكاة والمضاربة والمراجعة والمشاركة) في البنوك الإسلامية؛

5. إن صياغة المعايير الوطنية تتم من خلال إجراء مقارنات بين المعايير في بعض دول العالم المتقدمة، في حين أن المعايير الدولية تأخذ في الاعتبار ما هو موجود في جميع الدول، وتأتي نتيجة الدراسات المتعمقة من كافة الدول والهيئات والجهات الحكومية والجمعيات والمجتمعات والبورصات في مختلف أنحاء العالم، فهي بذلك أشمل وأكمل من المعايير المحلية؛
6. إن عملية صياغة المعايير المحلية تتطلب إجراءات وشروط قد لا تتوافر في كثير من الدول مثل: وجود جمعيات ومعاهد ذات خبرة عالية في مجال كل من المحاسبة والمراجعة، ووجود هيئات وبورصة ذات خبرات في تلك المجالات، ووجود مؤسسات ذات اختصاص في وضع المعايير، بينما تقوم اللجنة الدولية بإصدار المعايير وفقا لعملية منهجية مدروسة ومنتظمة تضمن مشاركة كافة القطاعات المعنية، والاستعانة بأعلى الخبرات العالمية المختصة.

لذلك فإن أهمية معايير المراجعة تظهر من خلال أهمية وحتمية وظيفة المراجعة والتي تهدف إلى إبداء المراجع رأيه عن مدى تعبير القوائم المالية بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، وهذا بدوره يضفي مزيد من الثقة عن القوائم المالية المنشورة، والمراجع عند إبداء رأيه يجب أن يعتمد على مجموعة من المعايير، ولذا يجب أن تكون هذه المعايير واضحة وتحضى بالقبول العام لدى ممارسي المهنة حتى يتسنى لهم تطبيقها بما يكفل ثقة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة محليا وعالميا، فالمعايير توضح لمستخدمي القوائم المالية الكيفية التي تتم بها عملية المراجعة والمسؤولية المهنية التي يتحملها المراجع الذي قام بعملية المراجعة[1].

حيث يمكن إرجاع الاعتبارات التي تجعل من معايير المراجعة الدولية ذات أهمية كبيرة إلى[2]:

1. إن معايير المراجعة الدولية تعتبر بمثابة مكمل للمعايير الوطنية؛
2. تشجع معايير المراجعة الدولية التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية؛
3. إن التغيرات محل العولمة، وتحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة إلى توحيد معايير المراجعة، وستكون معايير المراجعة الدولية هي الأساس في هذا التوحيد؛
4. إن معايير المراجعة الدولية أكثر تجانسا بين الدول مقارنة مع غيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
5. إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في مراجعة حساباتها؛

[1] عبد الله أحمد عمر بامسموس، **"معايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجهورية اليمنية"**، متاح على: http://www.yemen-nic.info/contents/studies/detail.php?ID=4132 ، 2003، تاريخ الإطلاع 26-12-2013.

[2] محمد الأمين مازون، مرجع سابق، ص 77.

كما يعتبر بعض الباحثين أن الاعتبارات التالية هي الأساس في تطبيق معايير المراجعة الدولية وإلزاميتها ووضعها محل التطبيق[1]:

1. وجود مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير المراجعة الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المراجع، وعن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المراجع الخارجي فإنها تمكن المراجع من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها؛
2. إن وجود معايير دولية للمراجعة سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها؛
3. إن معايير المراجعة الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية؛
4. إن وجود معايير دولية للمراجعة، سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولاسيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية؛
5. إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بما كان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للمراجعة، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها؛
6. إن عملية المراجعة الفعالة والتي تتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير)، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة الشركات متعددة الجنسيات حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية ...الخ، لذلك فإن معايير المراجعة الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية.

المطلب الثالث: الترابط بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية.

في إطار ما يعرف بالعولمة واقتصاد المعرفة والكم الهائل للمعلومات في مجال الاتصالات، أصبحت دول العالم بمثابة دولة واحدة وتقلصت المسافات بين الدول لتصبح البيانات المالية في شكل نظام سريع التشغيل، كل هذا زاد من العبء الملقى على مهنة المحاسبة، حيث أصبحت من الضروري توفير معلومات تتميز بصفات عدة مثل: الكفاية والموثوقية والملائمة لمعظم المعتمدين عليها لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية في مختلف دول العالم، وكل هذا له

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، مرجع سابق، ص ص 280-282.

تأثير على مهنة المحاسبة بشكل أو آخر لأن هناك علاقة بين المهنتين ومن خلال ذلك فهناك علاقة أخرى بين المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة.

ومن المهم وضع معايير للمراجعة تبعا لمعايير المحاسبة وإصدار قوانين خاصة بها وعدم الترخيص للمحاسب بمزاولة المهنة إلا بعد اجتيازه امتحانات عديدة على أكثر من مستوى، لذلك تظهر أهمية التفرقة بين المحاسب المالي والمراجع أي بين المهنتين[1].

حتى أن لجنة معايير مراجعة الحسابات الدولية اهتمت بنشر معايير المحاسبية الدولية التي ينبغي مراعاتها عند إعداد البيانات المالية، والسعي لجعل تلك المعايير مقبولة على نطاق عالمي، لذلك فإن هذه اللجنة تبذل جهودها من أجل تحقيق[2]:

1. التأكد من أن البيانات المنشورة، مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من كافة الأوجه، والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة؛
2. إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية مع جميع النواحي المهنية؛
3. إقناع السلطات القائمة على مراقبة أسواق الأوراق المالية والأوساط التجارية الدولية، يجعل البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع الأوجه؛
4. التأكد من أن مراجعي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي؛
5. تشجيع قبول مراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي.

الفرع الأول: التفرقة بين مهنة المحاسبة ومهنة المراجعة

يخلط العديد من مستخدمي القوائم المالية بين المحاسبة والمراجعة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن كل من المحاسبة والمراجعة تعتمد على المعلومات المحاسبية، فالمحاسبة تقوم بتسجيل وإعداد المعلومات المحاسبية، والمراجعة تنطوي على مراجعة وفحص للمعلومات المحاسبية، وهناك سبب آخر للخلط وهو لفظ المحاسبة القانوني المعتمد "Certified Public Accountant" والذي يطلق على المحاسبين والمراجعين على حد سواء[3].

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص 24.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص ص 93-94.

[3] حاتم محمد الششيني،'' **أساسيات المراجعة –مدخل معاصر–**''مرجع سابق، ص ص 20-21.

لذا فإن المحاسبة علم يعتمد على مجموعة من الفروض والسياسات بهدف توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية، فهي عملية تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض القوائم المالية، وهي خاضعة لمراجعة الغير لأنها تعتمد على مجموعة من الفروض والسياسات والأسس المنطقية التي يصعب الخروج عنها، وبذلك فإن المحاسبة تتعامل مع البيانات الأصلية وتكون مسؤولة أساسا على تلك البيانات، لذلك تعتبر بمثابة عمل إنشائي.

أما المراجعة فتعتبر عمل انتقادي، حيث أنها تختص بفحص وقياس ما أعدته المحاسبة، فيبدأ عمل المراجع عندما ينتهي المحاسب من عمله، وتكون مهمة المراجع هي تحديد مدى ملاءمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المؤسسة، أي أن المخرجات الأساسية للمحاسبة هي المدخلات الأساسية للمراجعة، والتي يقوم المراجع بفحصها وتحديد مدى دقتها وإمكانية الاعتماد عليها[1].

إن قمة ما يصل إليه المحاسب عند أداء مهامه هو إعداد قائمة المركز المالي، بعد:

- تحليل وتصنيف الحسابات؛
- تسجيل العمليات؛
- تسجيل العمليات في دفاتر القيد؛
- الترحيل إلى دفتر الأستاذ؛
- إعداد ميزان المراجعة؛
- القيام بأعمال نهاية السنة من خلال التسويات والحسابات الختامية، وفي الأخير إعداد قائمة المركز المالي.

حيث أن مراجع الحسابات يبدأ من هذه النقطة (إعداد قائمة المركز المالي)، لإعطاء رأيه الموضوعي حول صحة المركز المالي وتمثيل الصحيح للمعلومات الواردة في القوائم المالية.

للتوضيح أكثر يوضح الجدول التالي الفرق بين مهنتي المحاسبة والمراجعة من خلال التسلسل في المهام:

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص 24.

الجدول رقم (1-5):

يوضح الفرق بين مهنتي المحاسبة والمراجعة

التسلسل	المحاسبة	المراجعة
1	تسجيل وتبويب وتصنيف وتلخيص البيانات المالية وإيصالها إلى متخذ القرار؛	فحص انتقادي منظم للسجلات والقوائم المالية؛
2	المحاسب هو موظف يتبع إدارة المؤسسة؛	المراجع جهة خارجية مستقلة محايدة؛
3	يبدأ عمل المحاسب في اليوم الأول في العام وينتهي لحظة إعداد القوائم المالية؛	المراجع يبدأ عمله عند انتهاء أعمال المحاسبة؛
4	المحاسب لا يجب أن يكون ملما بالمراجعة؛	المراجع يجب أن يكون ملما بجميع الأمور المحاسبية؛
5	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية.	المراجع ملزم بتقديم تقرير حول عدالة القوائم المالية.

المصدر: إيهاب نظمي، هاني العزب، **"تدقيق الحسابات-الإطار النظري-"**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان –الأردن، 2012، ص 14.

الفرع الثاني: العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية

إن معايير المحاسبة الدولية، لها أهمية للمراجع مثل معايير المراجعة الدولية، إذ ينبغي عليه عند إبداء رأيه بالتقرير أن يشير إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية أو لا.

لذلك فهناك علاقة ارتباط قوية بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية، لأن عملية بناء هذه الأخيرة لابد وأن يسبقه تفكيرا منطقيا يتمثل في بناء معايير محاسبية دولية توضح الكيفية والإجراءات التي تمت بها تلك العملية المستمدة من مفاهيم وأهداف المحاسبة[1].

لذلك سنحاول التطرق إلى أهم المعايير المحاسبية الدولية والتي لها علاقة بمعايير المراجعة الدولية من خلال:

أولا: علاقة معيار المراجعة الدولي رقم (570) المنشأة المستمرة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية، حيث ينص المعيار الدولي رقم (1) الذي حل محل المعايير الدولية (1)، (5)، (13)[2]، على أن الاستمرارية هي إحدى الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار على أنها: **"**ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفرض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية**"**، وهذا أيضا يرتبط بالفقرة الثالثة من معيار المراجعة الدولي رقم (200) الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة وفقا لمعيار المراجعة الدولي والذي ينص على أن في الوقت الذي يضفي

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص 26.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

فيه رأي المراجع الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدم هذه القوائم ألا يفترض أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة[1].

ثانيا: علاقة معيار المراجعة الدولي رقم (700) تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية والذي يقضي بأن يعبر مراجع الحسابات صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي، وكذلك التدفقات النقدية خلال فترة معينة، بمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) المعدل والمتعلق بعرض القوائم المالية والذي يبين طريقة عرض الأصول والخصوم، والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وبيان الحد الأدنى اللازم للإفصاح والذي يتضمن الميزانية وقائمة الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.

ثالثا: علاقة معيار المراجعة الدولي رقم (550) الخاص بالأطراف ذات العلاقة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (24) الصادر بعنوان "الإفصاح اللازم عن الأطراف ذات العلاقة"، حيث يوضح ISA 550 بالتفصيل القواعد التي يجب على المراجع إتباعها في سعيه للحصول على أدلة وقرائن المراجعة الكافية المناسبة بشأن العمليات التي تحدث بين الشركات محل المراجعة والأطراف ذات العلاقة كالشركات التابعة أو الشقيقة[2].

رابعا: علاقة معيار المراجعة الدولي رقم (560) المتعلق بالأحداث اللاحقة، بمعيار المحاسبة الدولي رقم (10)، والذي ينص على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تتعلق بظروف وأمور نشأت بعد هذا التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد وتقييم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، وقوع خسارة كبيرة بسبب إفلاس أحد المدينين بعد تاريخ الميزانية، تحطم جزء كبير من مباني المصنع نتيجة نيران اندلعت بعد تاريخ الميزانية وهكذا، حيث يوضح معيار المراجعة مسؤولية المراجع تجاه الأحداث والحقائق التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها حتى يدرك مسؤوليته عن هذه الأحداث وتلك الحقائق[3].

من خلال ما تم بيانه نلاحظ أن علاقة معايير المحاسبة الدولية بمعايير المراجعة الدولية عبارة عن علاقة قوية، ولذلك فإنه عند التفرقة بين مهنتي المحاسبة والمراجعة وجدنا أن مراجع الحسابات يتوجب عليه أن يكون على دراية بالأمور المتعلقة بمهنة المحاسبة، هذا أيضا بالنسبة للمعايير الدولية، فالمعايير الدولية للمحاسبة عبارة عن أساس مرجعي لمراجع الحسابات عند أداء مهامه، فضلا عن كل هذا فإن الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية يساعد المراجع في عمله من خلال توفير قوائم مالية ملائمة لاتخاذ القرارات وقابليتها للمقارنة والتحليل.

[1] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 79.

[2] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص 27.

[3] صادق حامد مصطفى، **"دراسة انتقاديه لآثار تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على المؤسسات المالية في مصر"**، مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2006/06/28، ص ص 32-33.

المبحث الثالث: تبني معايير المراجعة الدولية

إن الهدف الأساسي الذي تسعى إليه المنظمات المهنية المصدرة لمعايير المراجعة الدولية هو وضع مستويات وإرشادات لكيفية سير عملية مراجعة الحسابات، وكل ما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا، وهذا إلى حدة المنافسة والتغيرات التي طرأت على الاقتصاد العالمي، حيث أن الحاجة الملحة دعت إلى وضع معايير مراجعة دولية تتبع المنظمات المهنية عدة إجراءات لإصدارها.

المطلب الأول: الهيئات الدولية ذات العلاقة بمعايير المراجعة الدولية

إن الرغبة في توحيد إجراءات المراجعة والمحاسبة على المستوى الدولي بسبب ما شهدته المهنة من تطورات وحدة المنافسة وعولمة أسواق رأس المال أدت إلى وجود معايير مراجعة دولية تصدر بواسطة لجنة ممارسة المراجعة الدولية "IAPC"، المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC".

أولا: الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC":

الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين هو منظمة عالمية للمحاسبة بدأت فكرة إنشائها عام (1973)[1]، إلى أن تم تأسيسه في (7) أكتوبر عام (1977)، في ميونيخ بألمانيا، في المؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين، والذي هو من أحد المؤتمرات (17) التي كانت تجربته من أجل النهوض بالمهنة ومن أجل وضع معايير على المستوى الدولي والتي بدأت مع بداية القرن الحالي، حيث حضر المؤتمر الحادي عشر مندبين من أكثر من مائة دولة من دول العالم[2].

تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بموجب اتفاقية بين (63) عضو من الأعضاء المؤسسين في (49) دولة، في حين وصلت عضوية الاتحاد الآن إلى (167) عضو من الأعضاء والشركاء في (127) بلدا ودائرة اختصاص قضائي على مستوى العالم.

وقد تم تسجيل الاتحاد في مدينة جنيف بسويسرا كمنظمة غير حكومية لا تعمل بالسياسة ولا تهدف للربح، وهي منظمة تنشر في كافة أنحاء العالم، ويعمل الاتحاد بالتعاون مع الهيئات والأجهزة المحاسبية في كافة أنحاء العالم، لتنظيم ومساندة الجهود التي تبذل للتوصل إلى تحقيق أخلاقيات دولية وفنية وإرشادات تعليمية لمهنة المحاسبة[3].

---

[1] وجدي حامد حجازي، **"المعايير الدولية للمراجعة –شرح وتحليل–"**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص 9.

[2] مأمون حمدان، **"مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية"**، كلية الاقتصاد، بحث مقدم إلى جمعية المحاسبين القانونيين السورية، دمشق، 2007، ص 3.

[3] وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 9.

وبدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين أعماله بضرورة فعلية سنة (1978)، والغرض من تأسيسه هو تطوير وإثراء مهنة المحاسبة والمراجعة وتمكينها من توفير خدمات مستمرة وبمستوى رفيع لصالح الجمهور، وذلك من خلال التعاون مع المنظمات الأعضاء والمنظمات الإقليمية للمحاسبين والمراجعين والمنظمات الدولية الأخرى، وقد بادر الاتحاد بتنسيق الجهود المبذولة لإصدار بيانات دولية تخص المسائل العلمية والمهنية والسلوكية والتعليمية ذات العلاقة بالمهنة[1].

في الاجتماع الأول للاتحاد الدولي للمحاسبين تم صياغة برنامج عمل من 12 نقطة لتوجيه لجان الاتحاد الدولي للخبراء المحاسبين والعاملين به خلال الأعوام الخمسة الأولى لأنشطته، حيث تتمثل هذه النقاط في المهام والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها الاتحاد من خلال لجانه وهي كالتالي[2]:

1. اقتراح وتطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية؛
2. اقتراح وتطوير قواعد السلوك المهني؛
3. تحديد متطلبات ومكونات برامج التعليم والتدريب والتطوير المهني؛
4. تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية؛
5. تجميع وتحليل البيانات وإجراء البحوث والدراسات حول سبل تطوير إدارة مكاتب المراجعة؛
6. القيام بالدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالمهنة مثل: المسؤولية القانونية للمراجعين؛
7. تشجيع وتقوية العلاقة مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية؛
8. التعاون مع الهيئات المناظرة (القطرية والإقليمية) والمساعدة في انتشار مثل هذه الهيئات؛
9. إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة؛
10. تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات؛
11. التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الاتحاد؛
12. تشجيع الراغبين في الدخول إلى الاتحاد والمشاركة في نشاطاته والتعريف بها.

حيث أن أهم هدف للاتحاد هو تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمة محاسبية في مختلف دول العالم، حيث قامت لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بوضع المعايير التالية:

[1] على عمر أحمد السويسي، **"معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة، الجزائر، 2011، ص 38.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكد؛
- معايير دولية لرقابة الجودة؛
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
- معايير التأهيل الدولية؛
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

01. الهيكل التنظيمي للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC

يضم الاتحاد الدولي في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في كثير من الدول العربية والأجنبية، كما أن الاتحاد الدولي يقوم بتنفيذ برامجه وتحقيق أهدافه بمساعدة عدة لجان منبثقة منه،

أ. العضوية:

العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين متاحة للمنظمات المحاسبية في الدول المختلفة، سواء كانت هذه المنظمات تنظم بواسطة القانون أو عن طريق الإجماع العام في الدول كمنظمات قومية هامة، والعضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين هي نفس العضوية في لجنة معايير المحاسبة، حيث تضم المنظمات المهنية الأعضاء في الاتحاد أكثر من (2.5 مليون) محاسب يعملون في مهنة المحاسبة والمراجعة أو في مجال التعليم أو كموظفين في القطاع العام أو الخاص كما يضم (155) هيئة محاسبية تمثل (113) دولة[1].

ب. الجمعية:

تتكون الجمعية من الأعضاء الممثلين للمنظمات المحاسبية حيث يمثل كل منظمة عضوا واحدا، وتقوم الجمعية باختيار مجلس للاتحاد وإنشاء أسس المساهمات المالية للأعضاء وتتبنى التغييرات في النظام الأساسي للاتحاد.

ج. المجلس:

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

[1] محمد بن سلطنان القبائي، **" إطار مقترح لتنظيم العلاقة بين هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون وجمعيات المحاسبة الوطنية"**، مجلة كلية التجارة، المجلد 42، العدد الأول، الإسكندرية، 2005، ص 297.

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

- لجنة التعليم؛
- لجنة السلوك المهني؛
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛
- لجنة القطاع العام؛
- لجنة ممارسة المراجعة الدولية؛
- لجنة العضوية؛
- لجنة تكنولوجيا المعلومات[1].

وفيما يلي شرح مختصر للجان السابقة مع العلم أن لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC سنقوم بالتطرق إليها بالتفصيل لاحقا على اعتبار أن الاتحاد أعطى صلاحية إصدار مسودات معايير المراجعة الدولية إلى هذه اللجنة.

- **لجنة التعليم**: وتضم معايير التعليم والتدريب والتأهيل اللازم لمزاولة المراجعة (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.
- **لجنة السلوك المهني**: وتضم معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.
- **لجنة المحاسبة المالية والإدارية**: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.
- **لجنة القطاع العام**: وتضم المعايير والبرامج الداعية لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:
  - ✓ وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي؛
  - ✓ وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم؛
  - ✓ تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

[1] على عمر أحمد سويسي، مرجع سابق، ص 39.

- **لجنة ممارسة المراجعة الدولية:** وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد (IFAC) على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها[1].
- **لجنة العضوية:** هي لجنة تهتم بعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين وشروط الالتزام ببيانات العضوية، ومراجعة مدى الالتزام بالمعايير الموصوفة في عملية التقدم بطلب الحصول على العضوية ودستور الاتحاد واللوائح الداخلية للإتحاد الدولي للخبراء المحاسبين[2].
- **لجنة تكنولوجيا المعلومات[3]:** تعمل هذه اللجنة على إصدار معايير تهدف إلى مساعدة مراجعي الحسابات في الوحدات المستخدمة للتكنولوجيا وتوجيههم نحو أفضل الممارسات والإجراءات الفعالة لتنفيذ العمليات الرقابية التي يجب أن يؤديها المراجعون بما يتناسب ذلك مع مهنتهم.

كما تهدف هذه اللجنة إلى التوجيه الفعال لإدارات الوحدات المستخدمة للتكنولوجيا بالاحتفاظ بنظم شاملة للرقابة الداخلية وأمن المعلومات، حيث أن هذه اللجنة قامت بإصدار المعايير الست (06) التالية:

- المعيار الأول: إدارة أمن المعلومات؛
- المعيار الثاني: تخطيط تكنولوجيا المعلومات لتأثيرات الأعمال؛
- المعيار الثالث: تكنولوجيا المعلومات؛
- المعيار الرابع: تطبيق حلول تكنولوجيا المعلومات؛
- المعيار الخامس: خدمات تكنولوجيا المعلومات في التسليم والدعم؛
- المعيار السادس: إدارة، إشراف ومراقبة تكنولوجيا المعلومات.

مما سبق يمكننا أن نتصور الهيكل التنظيمي للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين من خلال الشكل (1-2) التالي:

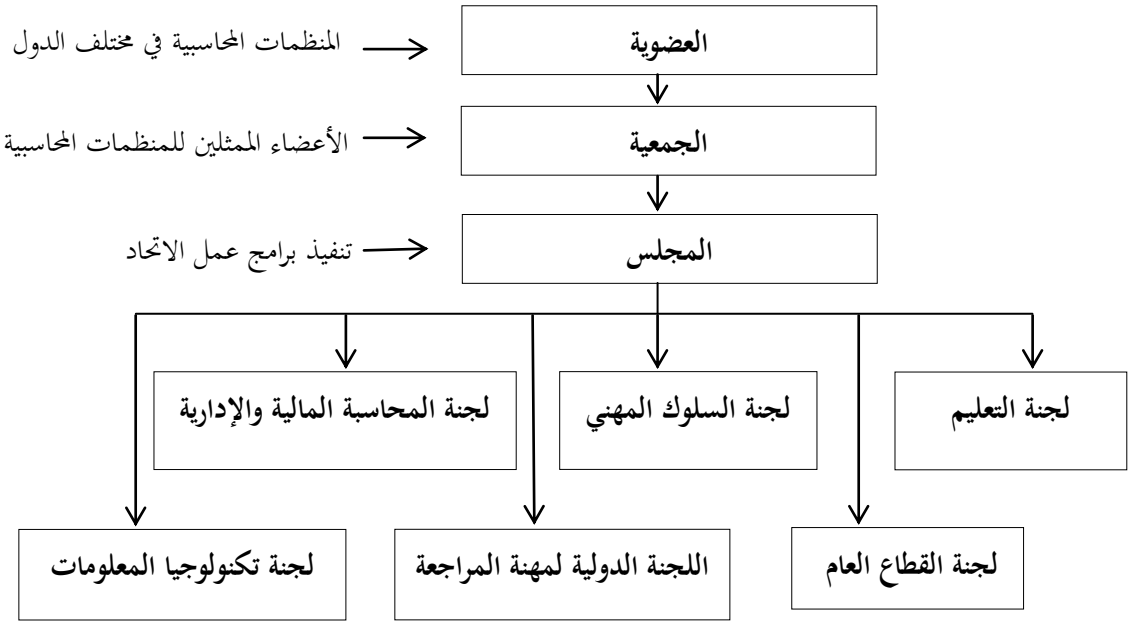
[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **"المحاسبة الدولية ومعاييرها"**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان-الأردن، 2008، ص ص 110-111.

[2] على عمر أحمد سويسي، مرجع سابق، ص 39.

[3] Manhal Magced Ahmad, **"Re.Engineering Audit Profession in the context of information technology-Study Pilot to Demenstrate the Vierus of a sample selection of Auditors in Iraa"** .PHD thedis, Science council of the Accounting-University of ST clements, Global Office of Mosul-Baghdad-2011-P 116.

الشكل رقم (1-2):

تصور للهيكل التنظيمي للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين.



المصدر: تم إعداده اعتمادا على مكونات IFAC

02. تقييم جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في النهوض بالمهنة:

باستعراضنا لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، وأهم المهام والأهداف التي يرغب في تحقيقها منذ إنشائه سنة 1977، ومحاولته النهوض بالمهنة على الصعيد الدولي، يمكننا أن نسجل النقاط التالية[1]:

- فيما يتعلق بالأهداف المرسومة للاتحاد والتي حددتها اتفاقية ميونخ عام (1977) فإن مهام الاتحاد قد نصت على إصدار معايير المراجعة الدولية، بينما أهمل العديد من الأهداف الأخرى المهمة، ولاسيما القيام بالدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالمهنة، وإصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة التي من شأنها أن تزيد من تقريب وجهات النظر على الصعيد الدولي.
- واكب الاتحاد التطورات الرأسية في مجال المراجعة من خلال إصدار المعايير الدولية المتعلقة باستخدام الحاسب الآلي والمراجعة التحليلية، بينما أهمل التطورات الأفقية المتعلقة بالتوسع في مجال ونطاق الأهداف ليشمل تقييم الأداء الإداري والاجتماعي للوحدات الاقتصادية.

من خلال ما سبق نستنتج أن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين يعتبر الهيئة العليا لمراجعة الحسابات، وكغيره من الهيئات العليا للمهن الأخرى، اهتم الاتحاد من خلال لجانه السابقة بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة،

[1] على عمر أحمد سويسي، مرجع سابق، ص ص 40-41.

وذلك من خلال إصدار معايير وإرشادات تساعد على الممارسة الجيدة للمهنة، وفي هذا الخصوص كلف الاتحاد لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) المنبثقة منه بإصدار معايير المراجعة الدولية (ISA) بالنيابة عنه.

ثانيا: لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC):

أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها[1].

لجنة ممارسة المراجعة الدولية هي لجنة دائمة تابعة لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين ومهمتها إصدار معايير المراجعة نيابة عن مجلس الإتحاد، وتتكون اللجنة من ممثلي الأعضاء الذين يختارهم مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة لفترة خمس سنوات، ويجب أن يكون الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات عضوا فيها، ولغرض الحصول على عدد واسع من الآراء، فإنه يمكن للجان الفرعية التابعة للجنة أن تضم أفرادا من أقطار ليست ممثلة في اللجنة، كما أنه يمكن طلب معلومات من منظمات أخرى[2]، في حين يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن (IAPC) ابتداء من (1994) أعضاء من (13) دولة وهي: أستراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية[3].

وقامت لجنة ممارسة المراجعة الدولية بإصدار 27 معيار، كما أنها أصدرت تمهيدا أو مقدمة عن معايير المراجعة الدولية ورد بها ما يلي[4]:

1. هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة استنادا إلى قواعد منسقة؛
2. تدرك اللجنة أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية في كل بلد –بدرجة مختلفة– تؤثر على الممارسة المهنية في عمليات المراجعة؛
3. تحاول اللجنة أخذ مظاهر الاختلاف بين معايير المراجعة المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير؛
4. تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة أولا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية؛
5. يتسع مجال تطبيق هذه المعايير بحيث يشمل كل مراجعة أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات المالية لأية وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الالتزام

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان،" **المحاسبة الدولية ومعاييرها**"، مرجع سابق، ص 111.

[2] علي عمر أحمد السويسي، مرجع سابق، ص 40.

[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، " **المحاسبة الدولية ومعاييرها**"، مرجع سابق، ص 112.

[4] محمد السيد الناغي، "**المعايير الدولية للمراجعة–تحليل وإطار للتطبيق**"مرجع سابق، ص ص 71–72.

بهذه المعايير كلما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها مراجعي الحسابات، ومعيار يتحدد مدى الالتزام به؛

6. تعطي المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية عن نفقاتها مع توضيح اسم المنظمة التي قامت بترجمة النص الإنجليزي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين.

المطلب الثاني: كيفية إصدار معايير المراجعة الدولية

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) بمعرفة لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC)، إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية والتي لا تتعارض مطلقا مع معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير مراجعة خاصة بها[1]. وهنا تستدعي الحاجة إلى التفرقة بين مفهومي التوحيد والتناسق الدولي حيث أن الفرق يكمن في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم، بينما التناسق يعني أن تصدر كل دولة معاييرها بما يتناسب ويلائم بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى[2].

ولذلك فإن معايير المراجعة الدولية عبارة عن الأساس المهني الدولي الذي يمكن اللجوء إليه عند اختلاف وقصور المعايير المحلية لكل دولة، حيث تتبع لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) مجموعة إجراءات لإصدار هذه المعايير مع أخذ في الحسبان مجموعة من الاعتبارات قبل إصدارها.

يجب الإشارة هنا إلى أن سلطة إصدار وتعديل معايير المراجعة الدولية حاليا هي من صلاحيات مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) والذي هو عبارة عن هيئة مستقلة منبثقة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تهدف إلى خدمة القطاع العام من خلال وضع معايير دولية للمراجعة ورقابة الجودة ومعايير التأكيد الأخرى، ومن الجدير بالذكر أن مجلس معايير المراجعة والتأكيد بدأ في عام (2004) مشروع لتحسين وتوضيح معايير المراجعة الدولية بشكل يتسم بالسلاسة، بحيث نشر المجلس في اجتماعه لشهر أفريل (2007) مسودات إيضاحات على معايير المراجعة الدولية كجزء من برنامجه الذي يعنى بتوضيح معايير المراجعة بشكل أكبر.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **"المراجعة الخارجية–المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 156.

[2] محمد الأمين مازون، مرجع سابق، ص 70.

أولا: الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إصدار معايير المراجعة الدولية:

عند إصدار معايير المراجعة الدولية، هناك بعض الاعتبارات التي يجب مراعاتها والتي تتمثل في[1]:

1. إن معايير المراجعة الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى ومن دولة لأخرى، لذلك فإنه يجب عند إصدار معايير دولية للمراجعة مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
2. إن اللجنة عندما تضع معايير المراجعة الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن:
   - فحص القوائم المالية ربع السنوية؛
   - اختبار القوائم المالية ربع السنوية؛
   - تجميع القوائم المالية.
3. إن معايير المراجعة الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.
4. يمكن لمراجع الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج عن معايير المراجعة الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف المراجعة، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.
5. القاعدة أن تطبيق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات مراجعة الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة.
6. تصدر لجنة ممارسة المراجعة الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمراجعي الحسابات في تطبيق معايير المراجعة من ناحية ولتطوير الممارسات المهنية من ناحية أخرى، وغني عن القول بأن مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير المراجعة الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **"المراجعة الخارجية–المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"**، مرجع سابق، ص ص 156–158.

ثانيا: إجراءات عمل (IAPC) لإصدار المعايير الدولية للمراجعة.

تبدأ إجراءات العمل في لجنة (IAPC) باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض، حيث تقوم لجنة (IAPC) بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات المراجعة، وتدرس اللجنة الفرعية 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 المراجعة الدولية بدراستها ومناقشتها، فإذا وافقت على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في اللجنة، على ألا يقل عدد الأصوات الموافقة عن تسع أصوات ممثلة في اجتماع للجنة، تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الإتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بشكل مناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها حسب قواعد الأغلبية ¾ المقررة، وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه، تكون لغة المعيار الانجليزية ويعطى الوقت الكافي لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي ذكر اسم المنظمة التي قامت بترجمته[1].

من خلال ما سبق يمكننا أن نقسم مراحل عمل (IAPC) لإصدار معايير المراجعة الدولية إلى المراحل التالية[2]:

المرحلة الأولى: يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيليا عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصا لذلك، وتحول لجنة ممارسة المراجعة الدولية لتلك اللجنة المسؤولية الأولية عن إعداد مسودة المعايير.

المرحلة الثانية: تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة كل من الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار والمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء، وكذلك أي مقترحات تقدمها أي من المنظمات الدولية أو الإقليمية المهتمة أو غيرها، ثم تقوم بإعداد مسودة المعيار وعرضها على لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لإقرارها.

المرحلة الثالثة: بعد اعتماد مسودة المعيار بمعرفة اللجنة، يتم توزيعها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية وغيرها من الجهات والشخصيات المهتمة بمعايير المراجعة الدولية، ويتم إعطاء مهلة كافية لاستلام ملاحظات تلك الجهات.

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **"المحاسبة الدولية ومعاييرها"**، مرجع سابق، ص 112.

[2] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص ص 22-23.

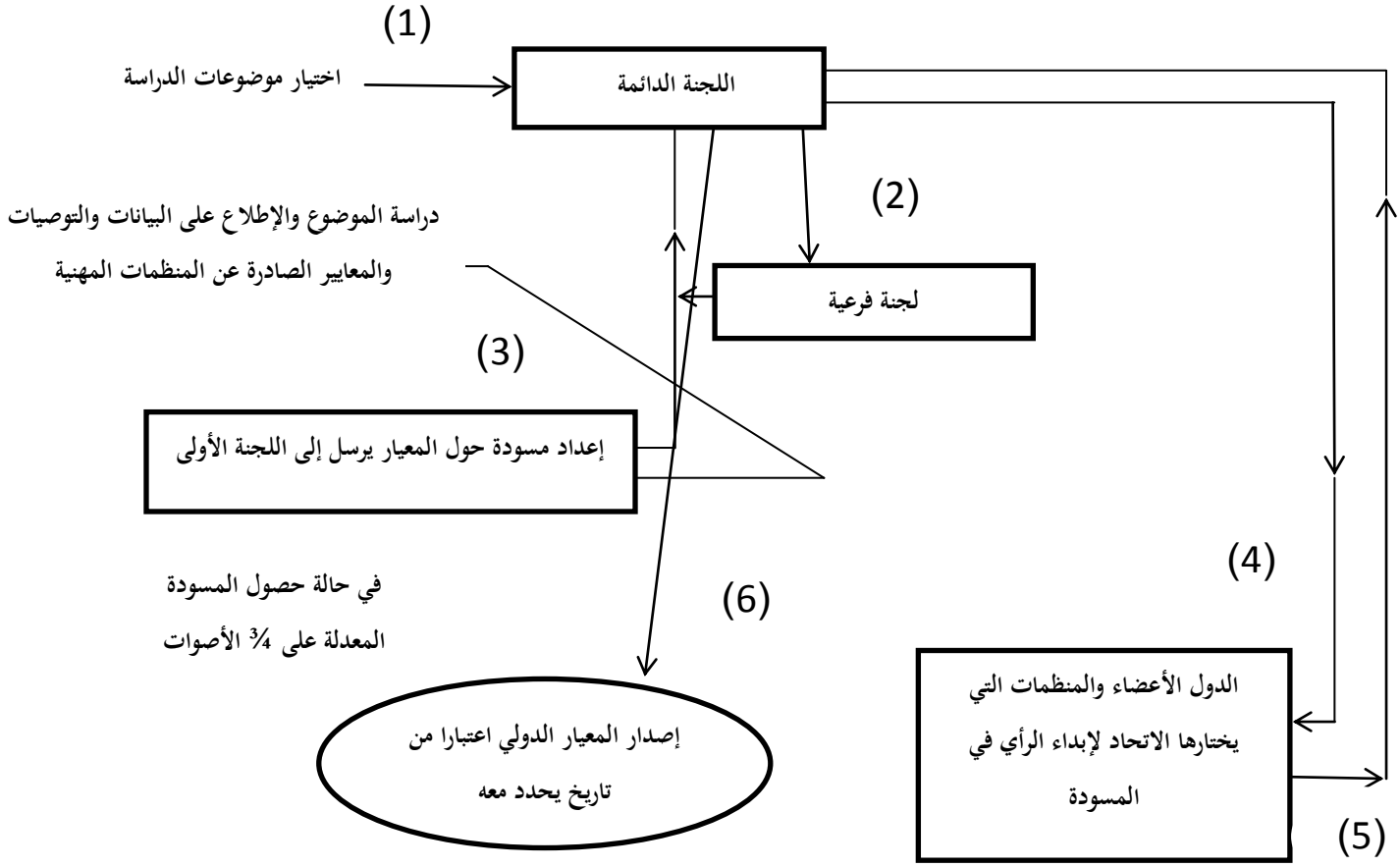
المرحلة الرابعة: يتم دراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة بمعرفة لجنة تطبيقات المراجعة الدولية، حيث يتم تعديل مسودة المعيار إذا اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة بمعرفة اللجنة يتم إصدار المعيار ويصبح ساري المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار.

المرحلة الخامسة: يشترط لإعداد مسودة المعيار أو المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، بشرط أن لا يقل عدد الموافقين على عشرة أعضاء.

بعد تعرفنا على أهم المراحل التي تمر عليها عملية إصدار معايير المراجعة الدولية، يوضح الشكل التالي تلك المراحل.

الشكل رقم (1-3):

المراحل المتبعة من لجنة ممارسة المراجعة الدولية لإصدار معايير المراجعة الدولية



المصدر: محمد السيد ناغي، **"دراسات في المعايير الدولية للمراجعة –تحليل وإطار نظري"**، ، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2000، ص 73.

يجب الإشارة هنا إلى أن الإصدار الأول لمعايير المراجعة الدولية ليس نهائيا، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف والتعديل كلما تطلب الأمر ذلك من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء[1].

كما أن معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بمراجعة المعلومات المالية، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية[2].

المطلب الثالث: المزايا والانتقادات الموجهة إلى معايير المراجعة الدولية

إن عملية صياغة معايير المراجعة الدولية تتطلب جملة من الإجراءات والشروط، لذلك فإن لجنة ممارسة معايير المراجعة الدولية تقوم بإصدار المعايير وفقا لعملية ممنهجة ومدروسة ومنتظمة، تضمن أخذ كل الجوانب في الاعتبار والاستعانة بأعلى درجات الخبرة العالمية في مجال المحاسبة والمراجعة إلى أن هذا لا يضمن وجود مجموعة من الانتقادات الموجهة إلى هذه المعايير.

أولا: مزايا تبني معايير المراجعة الدولية:

في حالة تبني الدولة معايير المراجعة الدولية واعتبارها معايير محلية، يمكن لها أن تحقق الكثير من المزايا لعل أهمها[3]:

1. توفير الوقت والجهد والتكاليف والطاقة المهنية، التي تستخدم في وضع وإيجاد المعايير المحلية؛
2. إن كافة معايير المراجعة التي صدرت تشكل "إطارا عاما" لمهنة المراجعة والمحاسبة، وهي تلبي بصورة مناسبة معظم حاجات الهيئات والجمعيات المهنية في مختلف دول العالم؛
3. إن إصدار معايير المراجعة الدولية، يؤدي إلى تحسين درجة التماثل في مهنة المراجعة، والخدمات ذات العلاقة في جميع أنحاء العالم؛
4. قيام اللجنة الدولية لوضع المعايير ومراجعة الحسابات بتحديث المعايير بشكل مستمر، يؤدي إلى ملائمة المعايير لما يجري في العالم من تطورات اقتصادية واجتماعية؛
5. إن المعايير الدولية للمراجعة لا تلغي التعليمات المحاسبية، التي قد تكون ذات طبيعة تشريعية أو على شكل بيانات صادرة عن الهيئات النظامية أو المهنية في الدول؛

[1] محمد السيد ناغي، **"دراسات في المعايير الولية للمراجعة –تحليل وإطار نظري–"**، مرجع سابق، ص، 77.

[2] محمد السيد ناغي، **"المراجعة –إطار النظرية والممارسة"**، الطبعة الثانية، مكتبة العملاء، مصر، 1992، ص 136.

[3] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **"دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات"**مرجع سابق، ص ص 96-97.

6. إن مميزات استخدام معايير المراجعة الدولية باعتبارها معايير محلية تفوق المساوئ التي قد تصاحب استخدامها.

ثانيا: الانتقادات الموجهة إلى معايير المراجعة الدولية

هناك العديد من الانتقادات التي وجهت إلى موضوع تدويل معايير المراجعة والمحاسبة وذلك من خلال عدة آراء منها[1]:

1. قبل تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية تم الجدال عام 1971 بأن عملية وضع معايير دولية هو حل بسيط لمشكلة معقدة، والادعاء أن المحاسبة والمراجعة قائمتان على أساس مرن باعتبارهما من العلوم الاجتماعية وهي قابلة للتطبيق لمدى واسع من المواقف ويعتبر ذلك من أهم خصائص مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث تشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة والخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفض من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية؛
2. إن عملية وضع معايير للمحاسبة والمراجعة الدولية هي حركة تكتيكية كما يراها بعض المراقبين، حيث تقوم بها منشآت محاسبية دولية لتوسيع أسواقها ويقال: أن المنشآت المحاسبية الدولية الكبيرة هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية، حيث تبدو هذه المعايير بعيدة المنال ومعقدة وأيضا تصر المؤسسات المالية الدولية والأسواق الدولية على استخدام المعايير الدولية، وتقتصر إمكانية التطبيق على منشآت المحاسبة الدولية الكبيرة فقط؛
3. هناك من يعبر على أن النمطية الدولية توجد "أعباء زائدة"، حيث تعاني الشركات الكبيرة الكثير من الضغوط القومية الزائدة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وضغوط قاسية لتتماشى مع المصالح القومية ومنها المعايير المحاسبية القومية؛
4. يرى البعض أن أسواق رأس المال المتطورة قد تطورت بسرعة في السنوات الأخيرة بدون "مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولا عالميا"، وقد ذكر أحد المعلقين الآتي: "لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية يمكن أن يتحقق، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارستهم التي تكونت بشكل عام من خلال الاعتبارات السياسية ولا يوجد فرد واحد له القوة على اقتراح التناسق ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم بتطبيق مبادئ المحاسبة المالية المقبولة عالميا..."؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، مرجع سابق، ص ص 218-219.

وقد ذكرت أن مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولا عالميا غير قابلة للتطبيق نتيجة للمعوقات المؤسسية لعملية وضع المعايير وبسبب أنه لا يوجد حاجة ضرورية لتنشيط أسواق رأس المال الدولية.

خلاصة الفصل:

مما سبق ذكره والتطرق إليه نستخلص أن ظهور ما يعرف بالمراجعة الدولية كان نتيجة لعدة أسباب أهمها الأسباب التاريخية والتغيرات التي صاحبت النشاط الاقتصادي في مختلف الدول، حيث اتسعت الفروقات بين الممارسة المهنية في مختلف الدول مما صعب من أعمال الشركات متعددة الجنسيات، في حين حاول الاتحاد الدولي لمحاسبين القانونيين العمل على إزالة هذه الفروقات من خلال إصداره لمجموعة إرشادات ترشد ممارسي المهنة من خلال ما يعرف بمعايير المراجعة الدولية.

حيث أن إصدار معايير المراجعة الدولية لم يكن من العدم بل سبقته محاولات عديدة لتقريب وتقليل الفروقات بين مختلف الدول لتسهيل عملية تبني هذه المعايير، والتي تحمل من خلال تبنيها العديد من المزايا التي تستفيد منها الدول التي تتخذ معايير المراجعة الدولية كمعايير محلية لها، هذا لا يمنع أن تبني معايير المراجعة الدولية يصاحبه مجموعة من العيوب إلا أن مزايا التبني تغلب عيوبه.

إن ممارسي مهنة المراجعة على المستوى الدولي يجب أن يكونوا على قدر المسؤولية لكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية والذين يعتمدون كثيرا على تقرير مراجع الحسابات في اتخاذ قراراتهم، حيث لم يغفل الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين هذا الموضوع، ومن خلال لجانه أصدر دليل السلوك الأخلاقي والتي يحدد مجموعة من المتطلبات التي ينبغي توفرها في المراجع للوصول إلى أعلى مستوى من الاستقلالية والكفاءة المهنية.

إن فكرة كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية تعتبر من بين أهم الأمور التي تسعى المنظمات المهنية الدولية إعادة كسبها، خاصة في الآونة الأخيرة عقب فشل كبرى مكاتب المراجعة الدولية، حيث ظهرت ظاهرة تعرف بفجوة التوقعات والتي تعتبر من بين المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة على المستوى الدولي وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

طبيعة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة

تمهيد:

تعتبر حالات الفشل التي تشهدها بعض مكاتب المراجعة في الوقت الحالي من بين الأمور التي تجعل المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة يستفسرون على أسباب هذا الفشل، والذي يأتي عقب فشل كبرى الشركات في العالم، حيث كشفت الدراسات عن وجود اختلاف بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وبين مدى فهم المراجعين لحدود مسؤولياتهم.

حيث أصبحت تواجه مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة أزمة المسؤولية وفقدان الثقة وذلك نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى العالمي وكذا فشل العديد من الشركات العملاقة في العالم، حيث يتساءل البعض عن عدم إعطاء مكاتب المراجعة التي تراجع حسابات هذه الشركات إشارات تنبئ بانهيار هذه الشركات.

نحاول من خلال هذا الفصل التعرف على فجوة التوقعات في المراجعة بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، قبل هذا يجب التعرف على ما هي أنواع التقارير المالية والتي يعتبر تقرير مراجع الحسابات من بين أهم مكوناتها، كل ذلك من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** التقارير المالية.
- **المبحث الثاني:** فجوة التوقعات – خلفية نظرية –.
- **المبحث الثالث:** مظاهر فجوة التوقعات.

المبحث الأول: التقارير المالية

تهدف المحاسبة إلى توفير معلومات مالية عن المؤسسات أو المشروعات بغض النظر عن نوعية هذه المؤسسة، أو الهدف الذي ترمي وإليه، حيث تساعد هذه المعلومات المالية التي توفرها المحاسبة على اتخاذ القرارات سواء القرارات داخل المؤسسة أو خارجها، حيث تهتم كل الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية في حصولهم على هذه المعلومات بالصورة الملائمة والمناسبة.

في حين تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات بمثابة المادة الأساسية والمصدر الرئيسي لعملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، حيث تحتوي هذه التقارير المالية للمؤسسة على كل من القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة والمراجع الخارجي للحسابات، بالإضافة إلى كل الإيضاحات المكملة للقوائم المالية.

سنقوم من خلال هذا المبحث بالتطرق إلى عناصر التقارير المالية وسنقوم بالتركيز على القوائم المالية والتي كما أشار مجلس معايير المحاسبة المالية على أن القوائم المالية تشكل عصب التقارير المالية[1]، وتقرير مراجع الحسابات على اعتبار أنه من أهم عناصر فجوة التوقعات في المراجعة.

المطلب الأول: المعلومات المالية

لكل مستخدم حاجة خاصة مختلفة من المعلومات التي تقدمها المؤسسة، وهذا حسب طبيعة القرارات التي يتخذها هذا المستخدم، وكذا حسب المهام التي يقوم بها وكذا حسب علاقته بالمؤسسة، حيث أن كبر حجم المؤسسات الحديثة، وتعقد وتشابك نشاطاتها وأعمالها زاد من حاجة المؤسسة إلى وسائل وطرق ثابتة لجمع المعلومات وتحليلها وتصنيفها لتكون جاهزة لمتخذي القرارات.

ولهذا فإن المعلومة المحاسبية أصبحت من أهم عناصر العملية الإنتاجية التي لا يمكن الاستغناء عنها في المنظمات الاقتصادية، وذلك نتيجة للتطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو إنشاء شركات مساهمة وتنشيط أسواق المال.

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح مطارنة، **"تحليل القوائم المالية –مدخل نظري وتطبيقي–"**، الطبعة الثالثة، دار المسيرة، عمان–الأردن، 2011، ص 28.

الفرع الأول: تعريف المعلومة المالية

لقد أصبحت المعلومة المالية أحد عناصر العملية الإنتاجية التي لا يمكن الاستغناء عنها في المنظمات الاقتصادية[1]، حيث ظهرت الحاجة إلى المعلومات المالية المفيدة الذي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة نتيجة للتطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي، في حين تمتد الحاجة إلى المعلومات خارج المؤسسة لتشمل مختلف المستخدمين -أنظر الشكل رقم (2-1)-.

هذا وقدر عرفت المعلومة على أنها[2]: " البيانات التي تتم معالجتها وأصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين، وفي وقت معين، بحيث أن طبيعة المعلومات هي التي تحدد طريقة المعالجة، كما أن المعلومات بدورها تحدد حسب طلب مستخدميها وتقدم لهم في شكل قوائم مالية أو تقارير محاسبية".

إلا أن المعلومة المالية تعرف بصفة عامة على أنها[3]: " البيانات المالية التي تتم معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدم ما، مما تمكنه من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات".

ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من المعلومة المالية كما يلي[4]:

1. المعلومة المالية في الفترات السابقة:

وهي عبارة عن المعلومة المالية التي تعكس النتائج الفعلية عن الفترة السابقة أو الفترات المالية السابقة للحكم على مستوى الأداء الفعلي ومدى انسجام مستوى الإنجاز مع الأهداف الآنية وكذا الأهداف الاستراتيجية للوحدة المالية، ونستطيع الحصول على تلك المعلومات من السجلات المحاسبية، القوائم المالية، ...الخ.

2. المعلومة المالية عن الفترة الحالية:

مما لا شك فيه أن البيانات المالية الفعلية عن النتائج السابقة تكون عاجزة عن معالجة أي خلل يحدث للوقوف عليه حال حدوثه، مما يستلزم ضرورة تأمين معلومات مالية تعكس مستوى الأداء الحالي ليتم مقارنته بما كان سائدا في الفترة السابقة، والتعرف على آفاق تطوير معالجة الخلل والقصور.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، **''تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية''**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص 11.

[2] بن ربيع حنيفة، **''الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS-IAS''**، الجزء الأول، بدون دار نشر، عمان-الأردن، 2010، ص 8.

[3] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص 13.

[4] كمال عبد العزيز النقيب، **''مقدمة في نظرية المحاسبة''**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 306.

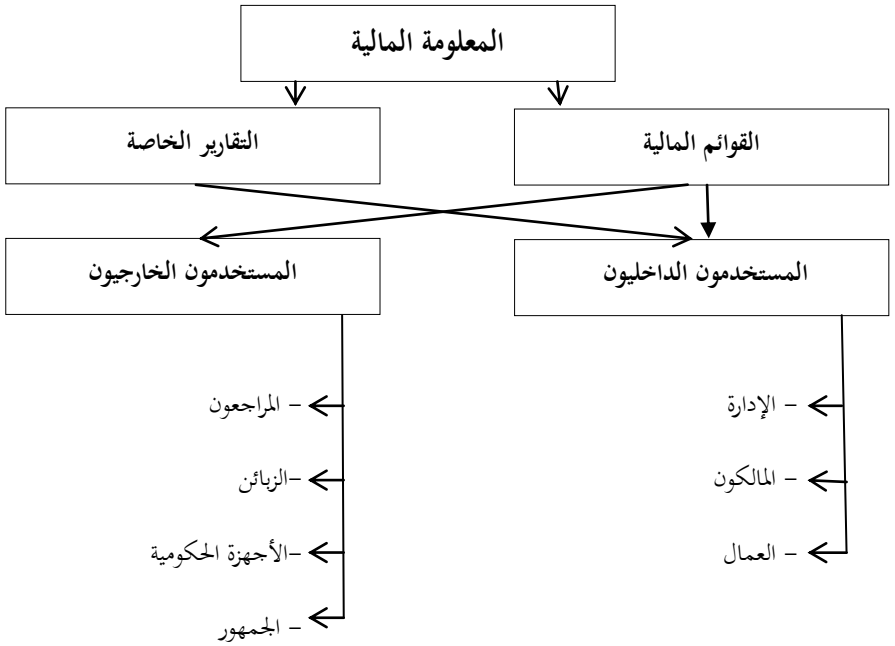
3. المعلومة المالية عن الفترة اللاحقة:

بالرغم من كون المعلومة المالية التي تعكس مستوى الأداء الحالي، تعتبر أفضل وأهم أغراض الرقابة من تلك التي تعكس مستوى الأداء السابق، لكن تبقى عاجزة عن أداء دورها التخطيطي للفترات المستقبلية مما يؤمن إمكانية عدم التعرف على الأخطاء وأوجه القصور والخلل حال حدوثها ومحاولة معالجتها، بل تساهم وبشكل فعال بإمكانية التصدي لتلك المشاكل قبل حدوثها ومحاولة تجنبها، وهذا بطبيعة الحال يساعد متخذي القرار في دراسة حالة عدم التأكد التي تتطلب إصدار قرارات عن معالجة المستقبل بناء على المعلومات المالية التي يتم الحصول عليها من تطبيق أنظمة الموازنات التخطيطية من جهة وأنظمة محاسبة التكاليف من جهة أخرى.

والشكل التالي يوضح حاجة مستخدمي المعلومة المالية إليها:

الشكل رقم (2-1):

مستخدمي المعلومة المالية.



المصدر: بن ربيع حنيفة، **"الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS-IAS"**، الجزء الأول، بدون دار نشر، عمان-الأردن، 2010، ص 9.

الفرع الثاني: خصائص المعلومة المالية

هناك عدة خصائص تمتاز بها المعلومة المالية الجيدة ، سيتم من خلال هذا العنصر استعراض هذه الخصائص كما يلي:

1. القابلية للفهم[1]:

لا يمكن استخدام المعلومة إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافاتهم من ناحية أخرى، ومن هنا فإنه يتعين على من يضعون معايير المحاسبة والمراجعة، وعلى من يقومون بإعداد القوائم المالية أن يكونوا على دراية تامة بقدرات من يستخدمون هذه القوائم وحدود تلك القدرات، وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم.

إلا أن هناك مجموعة من الطرق والإجراءات التي تساعد في إمكانية استيعاب وفهم المعلومات المالية وهي كالتالي:

- الاستعانة بعناوين واضحة وسهلة الفهم؛
- تقييم البيانات في مجموعات ذات مغزى للمستخدمين؛
- وضع البيانات المترابطة ببعضها مقابل بعض.

2. الملاءمة:

ما يميز هذه الخاصية هو أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، والمعلومات المالية الملائمة هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في القرار، وذلك بمساعدة المستخدمين على تشكيل تنبؤات عن نتائج الماضي والحاضر والأحداث المستقبلية أو التأكد أو تصحيح التوقعات السابقة، وبالنسبة للمعلومات فإنه قد توجد فرقا في القرارات عن طريق تحسين القدرات الخاصة بمتخذي القرارات في التنبؤ أو عن طريق تقديم تغذية عكسية عن التوقعات الأولية، وتوفر المعلومات القدرة على القيام بكلتا العمليتين وذلك لأن معرفة نتائج الأعمال سوف تحسن من قرارات متخذي القرار على التنبؤ بنتائج الأعمال المستقبلية المشابهة، وأنه بدون معرفة الماضي فإن أساس التنبؤ سوف يفتقد أحد عناصره الهامة، كما أنه بدون الاهتمام بالمستقبل فإن معرفة الماضي سوف تكون عقيمة.

[1] مفيد عبد اللاوي، **"النظام المحاسبي المالي الجديد SCF-المحاسبة المالية"**، مطبعة مزوار، الوادي-الجزائر، 2008، ص 42.

3. التوقيت المناسب:

ويقصد بذلك أن المعلومة المحاسبية يتم توفيرها في الوقت المطلوب فيه الوصل إلى القرار، أي توافر المعلومة لدى متخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات، وفي حالة عدم توافر المعلومات عند الحاجة إليها وعندما تتوافر لفترة طويلة ولا تكون هناك حاجة إلى استخدامها، فإنه حينئذ تفقد الملائمة[1].

4. الموثوقية:

يحبذ مستخدمي المعلومات المالية أن تكون هذه المعلومات ذات أمانة وثقة والتي بدورها تبرر إمكانية الاعتماد عليها من خلال أمانتها ومصداقيتها، وتتميز هذه المعلومات المالية الموثوقة بالمميزات التالية:

- التعبير عن الواقع بصدق؛
- قابلية المعلومات للمراجعة والتحقق.

5. حيادية المعلومات:

وذلك من خلال:

- أن يتركز الاختبار من بين بدائل القياس والإفصاح على تقسيم فعالية كل من هذه البدائل في إنتاج المعلومة الملائمة وتحقيق أمانتها؛
- فيما يتعلق بتطبيق طرق الإفصاح أو أساليب القياس التي تتطلب اللجوء إلى التقدير، ويجب أن لا تعمد إدارة المؤسسة إلى المغالاة في هذه التقديرات، بغية تحقيق نتائج معينة ترغب في الوصول إليها[2].

6. القابلية للمقارنة والتماثل:

تكتسب المعلومات المالية منفعة أكبر في حالة إمكانية مقارنة المعلومات الخاصة بها مع المعلومات المماثلة عن المؤسسات الأخرى، بالمعلومات المماثلة لنفس المؤسسة عن فترات سابقة.

إن المقارنة بين المؤسسات والتماثل في تطبيق الطرق عبر الزمن تزيد من القيمة المعلوماتية للمقارنات الخاصة بالفرص الاقتصادية المناسبة والأداء، وتعتمد أهمية المعلومات على قدرة المستخدم على إرجاعها إلى أساليب وطرق مميزة.

---

[1] طارق عبد العال حماد، **"التقارير المالية"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 45-46.

[2] مفيد عبد اللاوي، مرجع سابق، ص 43.

7. الأهمية النسبية:

الأهمية النسبية مفهوم شامل يتعلق بالخصائص النوعية خاصة الملاءمة والموثوقية، إن قرار عدم الإفصاح عن معلومة معينة يمكن أن يكون مقبولا في حالة ما إذا كان المستثمرون في غير الحاجة إليه، أو قيمة هذا البند صغيرة جدا حيث لا تؤثر على القرار، وبصفة عامة لا توجد معايير عامة للأهمية النسبية يمكن أخذها في الاعتبار في كل حالة، ولكن الأمر يدخل في التقدير الشخصي.

8. التكاليف والمنافع:

إن كل مستخدم للمعلومة المالية سوف يدرك القيمة النسبية المرتبطة بكل خاصية من خصائص المعلومة المالية، والهيئات التي تضع المعايير المحاسبية تبذل جهودا كبيرة من أجل تلبية حاجات المجتمع ككل، وذلك عند نشرها لمعيار قد يضحي بإحدى الخصائص من أجل توفير خاصية أخرى، كما يجب عليها كذلك أن تأخذ في الاعتبار حسابات التكاليف والمنافع، وبصفة عامة فإن المنافع المحققة يجب أن تزيد عن التكاليف، وعلاوة على ذلك فإنه من الصعب أن نذكر أي شيء دقيق عن التطابق بينهما، وهناك تكاليف لاستخدام المعلومات وأيضا لتقديمها وكذلك هناك منافع تنتج من تقديم المعلومات المالية لمن يقومون بإعدادها وأيضا من يستخدمون هذه المعلومات[1].

المطلب الثاني: القوائم المالية والمعلومات الإضافية

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات، ...الخ)[2].

إن إعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات الموجودة حول العالم قد أسهم بقدر كبير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء، لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد إلى آخر إلا أن هناك فروقا بينهما تسببت فيها ظروف اجتماعية واقتصادية وقانونية تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي،

[1] طارق عبد العال حماد، **"التقارير المالية"**، مرجع سابق، ص ص 46-47.

[2] نفس المرجع، ص 35.

حيث أدت هذه الظروف إلى استخدام تعاريف مختلفة للقوائم المالية مما تنتج عن هذا الاختلاف استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي إعطاء أسس مختلفة للقياس[1].

حيث تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، فمن خلالها يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة في المركز المالية للمؤسسة وما حققته من نتائج[2].

كما يمكن تعريف القوائم المالية على أنها الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدات الاقتصادية[3].

من خلال ما سبق يمكننا القول أن القوائم المالية هي عبارة عن المخرجات النهائية للنظام المحاسبي داخل المؤسسة، حيث تعتبر الأداة الأساسية التي من خلالها تستطيع المؤسسة أن توصل المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية، وهذا بغية مساعدتهم على اتخاذ قراراتهم وترشيدها.

حيث تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي وتنقسم هذه القوائم إلى:

1. **قوائم مالية أساسية:** وهي التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي قوائم: الدخل، الوضع المالي، التدفق النقدي، والتغير في حقوق الملكية.
2. **قوائم مالية مكملة:** وهي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المنشآت بناء على ظروف معينة، وهي مثل قوائم القيمة المضافة، والقوائم التفصيلية، بنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية...الخ

ويجب الإشارة هنا إلى الاختلاف في طرق الإعداد والإفصاح عن المعلومات فهناك من يعتمد النموذج التقليدي لعرض المعلومات (الحساب)، وهناك من يتبع النموذج الحديث في العرض والإفصاح عن المعلومات (القائمة)، ويعتبر الشكل الثاني أي نموذج القائمة الأكثر انسجاما مع أهداف التحليل المالي لما يوفره هذا النموذج من تقسيم واضح للإرادات والمصروفات على أساس الأنشطة عوضا عن ما يوفره من ارتباطات بين المكونات والمجموعات من خلال التبويبات المتبعة[4].

---

[1] قوادري محمد، **''قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IFRS-IAS، دراسة حالة النظام المحاسبي المالية الجزائري SCF''**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم تجارية، جامعة سعد دحلب البليدة، جويلية 2010، ص 47.

[2] طارق عبد العال حماد، **''الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية''**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 115.

[3] فالتر ميجس، روبرت ميجس، **''المحاسبة المتوسطة''**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض-المملكة العربية السعودية ، 2003، ص 43.

[4] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 28-29.

من خلال ما سبق يمكن لنا أن نقول أن القوائم المالية تكون نتيجة إدراك معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، حيث يتم جمع وتحليل وتفسير وتلخيص هذه المعلومات من خلال مجموعة من العمليات تعرض في شكل فصول ومجاميع في القوائم المالية.

في حين يحدد كل مكون من مكونات القوائم المالية ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة كالتالي[1]:

- تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري؛
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مدمجة، حسابات مركبة)؛
- تاريخ الإقفال؛
- العملة التي تقوم بها والمستوى المجبور؛

وتبن كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة:

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجل فيه؛
- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي تلحق به المؤسسة عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

حيث يورد المعيار المحاسبي الدولي IAS1 عرض القوائم المالية، سبعة اعتبارات عامة لعرض القوائم المالية وتشمل هذه الاعتبارات ما يلي[2]:

1. العرض العادل والأمثل لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية:

يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق، وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والخصوم والإيرادات بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية من قبل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

[1] لخضر علاوي، **''نظام المحاسبة المالية''**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص 170.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **''معايير المحاسبة الإبلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية–''**، مطابع الدستور التجارية، عمان–الأردن، 2008، ص ص 23–27.

2. فرضية استمرارية المؤسسة:

إن إعداد القوائم المالية يتم بموجب فرض استمرارية المؤسسة، عند وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المؤسسة تفيد بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، يتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الأسباب التي أدت إلى هذه الحالة، والإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية.

3. أساس الاستحقاق المحاسبي:

يتطلب إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية التي يتم إعدادها على أساس النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أو لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع، أو القبض النقدي.

4. الاتساق في العرض:

يجب على المؤسسة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ولا يمكن الخروج عن هذا الاتساق إلا في حالة حدوث تغيير لأحد معايير المحاسبة الدولية أو عند حدوث تغيير الظروف الخاصة بالمؤسسة.

5. الأهمية النسبية والتجميع:

يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنودا لها أهمية نسبية في بنود منفصلة، أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز جمع البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المتشابهة في بند واحد، ويمكن تفصيل ذلك إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحق.

6. عدم المقاصة:

تعني المقاصة إظهار أو عرض بند معين بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين أو العكس، والمقاصة قد تؤدي إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدميها، لذلك فقد منع المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) إجراء المقاصة بين أي من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح أو يطلب ذلك أحد معايير المحاسبة الدولية.

7. المعلومات المقارنة:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية والفترة السابقة ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك، كما يتوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

الفرع الثاني: مكونات القوائم المالية الأساسية

إن القوائم المالية تمثل وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي لعملية المحاسبة والتي تصف العمليات المالية للمؤسسة، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط الأعمال[1]، وتلتزم المؤسسة بإعداد أربع أنواع من القوائم المالية الأساسية:

- قائمة المركز المالي؛
- قائمة الدخل؛
- قائمة حقوق الملكية؛
- قائمة التدفقات النقدية.

أولا: قائمة المركز المالي (الميزانية)

1. مفهوم قائمة المركز المالي.

الغرض من إعداد الميزانية هو عرض الوضع المالي لمؤسسة معينة (أي قيمة الأصول، الخصوم، حقوق الملكية) في نقطة زمنية معينة، ويمكن اعتبار الميزانية صورة فوتوغرافية للحالة المالية للمؤسسة، ومثلما تصور الصورة الفوتوغرافية لقطة معينة فإن الميزانية تصور أصول المؤسسة وخصومها وحقوق الملكية الخاصة بها في تاريخ معين، وحتى يمكن فهم الصورة كاملة فإنه يجب على مستخدم القوائم المالية تفهم هيكل الميزانية والعناصر التي تتكون منها، والعلاقات التي ترتبط بين تلك العناصر[2].

[1] طارق عبد العال حماد، **"التقارير المالية"**، مرجع سابق، ص 115.

[2] نفس المرجع، ص 117.

في حين ينطلق التعريف المعياري لقائمة المركز المالي من الهدف الذي يجب أن تحققه هذه القائمة، وهنا يمكن أن يكون الهدف هو تصوير المركز المالي أو تصوير المركز الاقتصادي للمؤسسة، ومن الواضح أن المركز الاقتصادي هو أعم وأشمل من المركز المالي[1].

ووفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1) "تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية ..."[2].

كما تعتبر هذه القائمة بمثابة تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات المؤسسة في الأصول ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق المؤسسة أو الملكية، وهذه المعلومات التي يقدمها المركز المالي تستخدم بواسطة أطراف في أغراض متباينة منها تقييم العائد على الاستثمارات وتحليل العلاقات بين البنود المختلفة، وكذلك تحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل وما إلى ذلك[3].

2. مكونات قائمة المركز المالي:

تتمثل مكونات قائمة المركز المالي في[4]:

أ. **الأصول:** وهي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا، حصلت عليها المؤسسة أو تخضع لرقابتها نتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية، وهناك ثلاث سمات أساسية للأصول هي:

- تجسيد منافع مستقبلية محتملة سواء منفردة أو بالاشتراك مع الأصول الأخرى، تنطوي على المساهمات بصورة مباشرة أو غير مباشرة في صافي التدفقات النقدية الداخلية مستقبلا؛
- يمكن لمشروع معين الحصول على منافعها والتحكم في إمكانية حصول الغير عليها؛
- إن الحدث أو العملية التي أعطت للمشروع الحق أو الرقابة على هذه المنافع قد تمت بالفعل.

ب. **الالتزامات:** الالتزامات هي تضحيات متوقعة في المستقبل بمنافع اقتصادية، نتيجة للالتزامات الحالية لوحدة معينة بتحويل أو بنقل أصول أو بتقديم خدمات إلى وحدات أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث تمت أو وقعت في الماضي، وهناك ثلاث خصائص أساسية للالتزام هي:

- يجسد واجبا أو مسؤولية مالية تجاه وحدة أو أكثر، مما يتطلب التسوية بالنقل المستقبلي للأصول، أو استخدامها عند تاريخ محدد أو قابل للتحديد، أو عند حدوث حدث معين، أو عند الطلب؛

---

[1] قوادري محمد، مرجع سابق، ص 59.

[2] عطية عبد الحي مرعي، **"أساسيات المحاسبة المالية–منظور المعايير الدولية"**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص111.

[3] طارق عبد العال حماد، **"موسوعة معايير المحاسبة"**، الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2003، ص 102.

[4] سالم محمد الدينوري، **"قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)"**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة–الجزائر، 2009/2008، ص ص 28–29.

- إن هذا الواجب أو المسؤولية يلزم المشرع المعني، أو يترك له خيارا محدودا في تجنب التضحية المستقبلية؛
- إن العملية أو الحدث الذي يلزم المشروع قد حدث بالفعل.

ج. **حقوق الملكية:** حقوق الملكية هي الحصة المتبقية من أصول الوحدة بعد طرح التزاماتها، وحقوق الملكية هي حصص الملكية، وهي تنشأ من الحق على الملكية وتنطوي على علاقة المشروع وملاكه بصفتهم ملاكا خلافا للمستخدمين والموردين، والعملاء والمقرضين، كما يمكن تعريف الملكية أو حقوق الملكية بجملة الأسهم في الشركة المساهمة.

ثانيا: قائمة الدخل

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي ينظر إليها باهتمام متزايد لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي، بل في كثير من الأحيان ينظر إليها بأهمية أكثر من قبل الأطراف التي تعنى خاصة باتخاذ قرارات تتعلق بالربحية والاستثمار[1].

هناك مسميات عديدة لهذه القائمة إذ أن تعبير قائمة الدخل هو تعبير سائد في الولايات المتحدة الأمريكية، ويعرض عادة في شكل تقرير مالي يعبر عن نتيجة الأعمال في فترة معينة، مبتدئا بالمبيعات مطروح منها تكلفة المبيعات والمصاريف الأخرى، أما في بريطانيا فيستخدم تعبير حساب الأرباح والخسائر، وفي فرنسا يسمى بجدول حسابات النائج، كما أن النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر فيسمي قائمة الدخل بجدول حسابات النتائج[2].

1. مفهوم قائمة الدخل:

تساعد قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل بطرق مختلفة، حيث يمكن لمستخدمي القوائم المالية استخدام معلومات قائمة الدخل في تقييم أداء المؤسسة، ورغم أن النجاح في الماضي لا يعني بالضرورة النجاح في المستقبل، إلا أنه يمكن تحديد بعض الاتجاهات الهامة منه، وعند افتراض وجود علاقة ارتباط معقولة بين الأداء في الماضي والمستقبل، فإنه يمكن عمل تنبؤات بالتدفقات النقدية في المستقبل بقدر مناسب من الثقة[3].

لذا فإن قائمة الدخل تعرف على أنها: "قائمة توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل، وتساعد التنبؤات التدفقات

[1] قوادري محمد، مرجع سابق، ص 66.

[2] سالم محمد الدينوري، مرجع سابق، ص 41.

[3] عزه الأزهر، **"مساهمة عرض مراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب–البليدة، جوان 2013، ص 229.

النقدية في المستقبل المستثمرين على تقدير القيمة الاقتصادية للمنشأة كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم بالمؤسسة[1].

كما تعرف على أنها عبارة عن تقرير مالي يصور نتيجة عمل المشروع خلال فترة مالية معينة، ويمكن إعدادها وفقا لأكثر من مفهوم من جهة ووفقا لأكثر من طريقة من جهة أخرى[2].

2. عناصر قائمة الدخل:

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS1 على أن قائمة الدخل يجب أن تشمل كحد أدنى على البنود والعناصر التالية: الإيرادات، نتائج أنشطة التشغيل، تكاليف التمويل، حصة أرباح وخسائر الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة والتي تعالج محاسبيا بطريقة حقوق الملكية، مصروف الضرائب، الربح والخسارة من الأنشطة العادية، البنود غير العادية، حصة الأقلية، صافي الربح عن الفترة، كما أنه يمكن تصنيف هذه العناصر في المجمعات التالية[3]:

أ. **الإيرادات:** هي تدفقات داخلية أو زيادات أخرى في أصول مؤسسة معينة أو تسوية لالتزاماتها خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العملية الأساسية والمستمرة للوحدة.

ب. **المصروفات:** هي تدفقات خارجية أو أي استخدام للأصول أو التحصيل بالالتزامات خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمسمرة للوحدة.

ج. **المكاسب:** هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك.

د. **الخسائر:** هي انخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول) من صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات عن الملاك.

---

[1] دونالد كيس، جيري ويجانت، **"المحاسبة المتوسطة"**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض-المملكة العربية السعودية، 1995، ص 168.

[2] عزه الأزهر، **"مساهمة عرض مراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF"**، مرجع سابق، ص 230.

[3] دونالد كيسي، جيري ويجانت، مرجع سابق، ص 173.

ثالثا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1) المعدل في (2007) قائمة جديدة بالإضافة إلى القوائم المالية التقليدية والتي هي قائمة التغيرات في حقوق الملكية، حيث تعتبر من القوائم المالية الحديثة التي تهدف إلى توضيح التغيرات الحاصلة على رؤوس الأموال الخاصة.

1. مفهوم قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1) بأن تقوم المؤسسة بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزءا من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، وأحيانا يتم عرض المكاسب والخسائر ضمن قائمة معترف بها كقائمة بديلة من قائمة التغيرات في حقوق الملكية وتشمل جزءا منها[1].

2. مكونات قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1) على أن تقدم المؤسسة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي[2]:

- إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للفترة، مع عرض بشكل منفصل إجمالي المبالغ المنسوبة لملاك المؤسسة الأم وإلى حصة الأقلية؛
- بالنسبة لكل مكون لحقوق الملكية، أثار التطبيق ذو الأثر الرجعي أو إعادة بيان، بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1): السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- تسوية بين المبالغ المسجلة في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل على التغيرات الناتجة من الربح أو الخسارة، وكل بند من الدخل الشامل الآخر.

كما ينص المعيار بأن يتم عرض إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات مبالغ الحصص المعترف بها كتوزيعات إلى الملاك خلال الفترة ومبلغ كل سهم ذو علاقة.

رابعا: قائمة التدفقات النقدية:

نظرا لقصور القوائم المالية (السابقة) في عرض ملخص تفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلية والخارجية، ومصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة المالية فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة بأمريكا (FASB)

[1] خالد جمال الجعرات، **"معايير التقارير المالية الدولية 2007"**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008، ص 128.
[2] قوادري محمد، مرجع سابق، ص 78.

(المعيار 95 لعام 1987) بإصدار قائمة جديدة وهي قائمة التدفقات النقدية[1]، ولقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS7) "قائمة التدفقات النقدية" الذي يتناول متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية، حيث يتمثل الغرض الأساسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية في توفير معلومات عن التحصيلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة المالية.

1. تعريف قائمة التدفقات النقدية:

تعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها[2]: "قائمة تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة مالية معينة يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية".

كما تعرف بجدول تدفقات الخزينة والذي يعني الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك بالاعتماد على عناصر الخزينة التي تعتبر من بين المعايير الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة[3].

وخلاصة القول تعتبر قائمة التدفقات النقدية أداة فعالة لمراقبة حركة الخزينة والصندوق واتخاذ القرارات التمويلية، حيث تصنف إلى تدفقات الأنشطة التشغيلية، والأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية.

2. مكونات قائمة التدفقات النقدية:

يصنف المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS7) التدفقات النقدية إلى ثلاث مجموعات، هي[4]:

أ. **الأنشطة التشغيلية:** وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

ب. **الأنشطة الاستثمارية:** وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

ج. **الأنشطة التمويلية:** وهي النشاطات التي تنتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة.

---

[1] عزه الأزهر، **"مساهمة عرض مراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF"**، مرجع سابق، ص 240.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 54.

[3] Stéphan Brun, **"IAS/IFRS : les normes intrnationale d'information financière"**, Gualino èditeur, Paris2006, P 204.

[4] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 94.

الفرع الثالث: المعلومات الإضافية

إن المعلومات الإضافية المرفقة بالقوائم المالية تعتبر جزءا مهما منها، حيث هناك معلومات لا يتوجب إدراجها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، إلا أنه يجب إدراجها ضمن المعلومات الإضافية، سنتطرق إلى المعلومات الإضافية من خلال عنصرين هامين (المفهوم والمكونات).

أولا: مفهوم المعلومات الإضافية (الإيضاحات الملحقة).

عبارة عن المعلومات التي تفصح عنها المؤسسة بعد إفصاحها عن القوائم المالية، وهي معلومات بالغة الأهمية لذا يشار عند الإفصاح عنها بأنها جزء من البيانات المالية، وقد أصبحت هذه البيانات تأخذ طابعا تفصيليا يوضح من خلاله المستخدم بعض المعلومات المفيدة والمتعلقة بالبنود الواردة في القوائم المالية[1].

وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1) فقد حدد ترتيب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، على اعتبار أن هذا الترتيب سيفيد مستخدمي القوائم المالية في مقارنة البيانات المالية لعدة مؤسسات، وهذا الترتيب هو[2]:

1. عبارة تفيد بامتثال المؤسسة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS).
2. عرض أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة؛
3. معلومات موضحة ومؤيدة للبنود المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه البنود في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية؛
4. إفصاحات أخرى، تمثل الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS37) والتعهدات التي قدمتها المؤسسة ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

ثانيا: مكونات المعلومات الإضافية:

تتكون المعلومات الإضافية من عناصر تتميز بالأهمية والضرورة لفهم المعلومات الواردة في القوائم المالية وتغطي المعلومات الإضافية في معظم الأحيان البنود التالية[3]:

1. **السياسات المحاسبية:** وتوضح من خلالها الشركة السياسات المحاسبية التي اتبعتها عند إعدادها القوائم المالية، كتوضيح على سبيل المثال طرق الاهتلاك المستخدمة من اهتلاك الأصول، طرق تقييم المخزون،

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **"تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي"**، مرجع سابق، ص 49.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 56.

[3] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **"تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي"**، مرجع سابق، ص ص 50-51.

والسياسات المستخدمة في استنفاذ الأصول غير الملموسة والسياسات المتبعة من قبل المؤسسة في اعتبار الإيرادات متحققة، كما يجب على المؤسسة أن تفصح عن أي تغيير يطرأ على هذه السياسات في حال حدوث مثل ذلك التغيير.

2. **الالتزامات الطارئة أو المحتملة:** وتعني الاحتمالات، حيث يصاحبها حالة عدم التأكد من قيام الالتزام أو عدمه، بل أحيانا من حيث قيمة الالتزام وتاريخ قيامه، وترتبط هذه الالتزامات بأوضاع وظروف قائمة فعليا كالدعاوي القضائية ضد المؤسسة التي يكون فيها احتمالات الحكم على المؤسسة شبه مؤكدة، أو الخسائر المحتملة عن عقود شراء غير قابلة للإلغاء، ويجب الإشارة هنا إلى ضرورة الاعتراف بهذه الخسائر وتحميلها للفترة المالية إذا توافر بها الشرطين التاليين:
   - الإمكانيات الحالية لحدوث هذه الخسائر؛
   - إمكانية قياس هذه الخسائر بشكل يمكن الاعتماد عليه.

وفي حالة عدم توفر هذين الشرطين فإن هذه الالتزامات يفصح عنها على شكل ملاحظات تتبع القوائم المالية.

3. **الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية:** وهي الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد الميزانية العمومية: قبل نشرها وإصدارها، ويمكن تقسيم هذه الأحداث إلى قسمين:
   - يرتبط بمجالات وبنود موجودة أصلا في الميزانية العمومية وهذه تستدعي إجراء تسويات عليها نتيجة للمستجدات التي حدثت كما هو الحال في الذمم المدينة وتأثيرها نتيجة لإعدام دين أحد العملاء.
   - يرتبط ظهورها بدلائل على أحداث مالية معينة غير مرتبطة بالبنود الموجودة في الميزانية العمومية، مما لا يستدعي إجراء أي تسويات أو تعديلات بل تقوم المؤسسة بالإفصاح عن هذه الأحداث والخسائر الناتجة عن الكوارث الطبيعية بعد نهاية الفترة المالية أو المكاسب أو الخسائر الناتجة عن بعض الاستثمارات الجاهزة للبيع.

المطلب الثالث: تقارير المراجعة

بالإضافة إلى القوائم المالية فإن التقارير المالية تحتوي على تقرير المراجعة الخارجية، والذي يرفق مع القوائم المالية حيث يتم من خلال المصادقة على صحة وسلامة وصدق المعلومات الواردة في القوائم المالية.

الفرع الأول: مفهوم التقرير

التقرير هو الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المصالح المختلفة التي يخدمها المراجع كمصالح الدولة المختلفة مثل: مصالح الضرائب، والمصالح الإحصائية، بالإضافة إلى مختلف المستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة

المؤسسة وغيرهم من المستخدمين لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقارير المراجعة عناية فائقة حيث يعتمد عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية[1].

حيث يشير مراجع الحسابات من خلال تقريره إلى نتيجة فحصه للقوائم المالية ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المؤسسة عند فترة مالية معينة، كما يوضح المراجع رأيه بمدى توافق إعداد هذه القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى بيان رأيهم بخصوص كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع[2].

ينظر لتقرير المراجع كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية وكأداة اتصال من ناحية أخرى[3]:

أولا: تقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائي لعملية المراجعة:

حيث ينظر إلى تقرير مراجع الحسابات على أنه المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية محل المراجعة الخارجية.

ثانيا: تقرير مراجع الحسابات كأداة اتصال:

يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبلي هذه الرسالة، ومن أجل ذلك يوجد طلب من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات ويرتكز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه مراجع الحسابات بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المشروع على ما توصله إليهم القوائم المالية للمؤسسة، من معلومات تم مراجعتها.

من خلال ما سبق يمكننا أن نوجز أهم خصائص تقرير المراجعة في النقاط التالية[4]:

1. يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة حلقة الصلة بينه وبين الجهات التي تتم المراجعة من أجلها، وهم: مجلس إدارة المؤسسة، وكبار المسؤولين فيها، وحملة الأسهم، والجهات الحكومية، وفي كثير من الأحيان يعتبر تقرير

[1] خالد أمين عبد الله، **''علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية والعلمية –''**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2004، ص 89.

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **''تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي''**، مرجع سابق، ص 51.

[3] عزه الأزهر، **''مساهمة عرض مراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF''**، مرجع سابق، ص 270.

[4] جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، **''الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية''**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد05، 2012، ص ص 224-225.

المراجعة –مثل ما رأينا سابقا– هو وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين بعض كبار العاملين في المؤسسة، وغالبا ما يتم الحكم على المراجع بالرجوع إلى تقريره على القوائم المالية؛

2. تقرير المراجع يكون منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة، دون أن يشمل على أية تفاصيل غير ضرورية، حيث يسمح هذا العرض المنظم والمحدد لتقرير القارئ بفهمه بسهولة والوصول إلى النتائج السليمة منه؛
3. تكون العبارات الواردة في تقرير المراجعة مختصرة وشاملة وغير غامضة، ويتحقق ذلك عن طريق عرض التعليقات والنتائج في جمل مختصرة وبسيطة مع الابتعاد عن استخدام المصطلحات الفنية كلما كان ذلك ممكنا؛
4. يكون تقرير المراجعة مدعما بأوراق ووثائق تمنع من التأويل والتحريف، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع.

كما يمكننا أن نذكر أهم المميزات الأساسية لتقرير المراجعة من حيث الشكل كالتالي[1]:

- يجب أن يكون التقرير مكتوبا؛
- يوجه التقرير إلى الهيئة العامة للمساهمين في الشركة وليس إلى أعضاء مجلس الإدارة، أو إلى كل مساهم على حده أو لجماعة خاصة من المساهمين وذلك في شركات الأموال، حيث أن المراجع يعتبر وكيلا على المساهمين في مراجعة عمليات المؤسسة، كما يجب على المراجع أيضا إرسال صورة من تقريره لمراجع المؤسسة، أما في شركات الأشخاص أو المشروعات الفردية فإن التقرير يوجه إلى الجهة التي قامت بتعيين مراجع الحسابات كمجلس الشركاء أو الشريك أو صاحب المشروع الفردي؛
- يجب أن يوقع التقرير من مراجع الحسابات، وليس من أحد موظفيه حيث أن المراجع هو المسؤول عن أي وثائق أو تقارير يصدرها مكتبه سواء قام بإعدادها بنفسه أو بواسطة موظفيه؛
- يجب أن يكون التقرير مؤرخ، لأن هذا التقرير يحدد النطاق الزمني لمسؤولية المراجع، بحيث لا يعتبر مسؤولا عن الأحداث التي تقع في تاريخ لاحق لإعداد تقريره، وقد يكون تاريخ إعداد القوائم المالية من قبل المؤسسة أو تاريخ تقديم المراجع تقريره إلى الهيئة العامة؛
- يجب أن يبين التقرير السنة المالية التي أعد عنها التقرير؛
- يجب أن يصاغ التقرير بكلمات سهلة ومفهومة يعيها القارئ، وعلى المراجع أن يبتعد على استخدام العبارات الغامضة أو غير القاطعة أو التي تحمل أكثر من معنى، بحيث تتطلب تفسيرات وإيضاحات؛
- يجب أن يتعلق التقرير برأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، وليس كل بند على حده.

[1] مصطفى يوسف كافي، **"تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة"**، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2014، ص 96.

الفرع الثاني: مكونات تقارير المراجعة

يشير معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل والمتعلق بمحتوى تقرير مراجع الحسابات إلى المكونات الأساسية لتقرير المراجع على النحو التالي:

1. **عنوان التقرير:** يجب أن يحتوى التقرير على العنوان المناسب، ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مراجع مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المراجع من مختلف التقارير التي تصدر عن الآخرين، مثل التقارير الصادرة عن موظفي الشركة أو مجلس الإدارة، أو عن المراجعين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات قواعد المهنة كما يلتزم بها المراجع المستقل[1].
2. **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يجب أن يوجه تقرير المراجع حسبما تتطلبه ظروف العملية، وكثيرا ما تحدده القوانين أو الأنظمة لمن يجب أن يوجه تقرير المراجع حول البيانات المالية ذات الغرض العام في ذلك الاختصاص المعين، وعادة يوجه تقرير المراجع حول البيانات المالية ذات الغرض العام إلى أولائك الذين أعد من أجلهم التقرير، وكثيرا ما يكون هؤلاء إما المساهمين أو المكلفين برقابة المؤسسة الذين يتم مراجعة بياناتهم المالية[2].
3. **الفقرة التمهيدية (الافتتاحية):** يجب أن يحدد تقرير المراجع البيانات المالية التي تتم مراجعتها وتاريخ الفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية، فضلا على ذلك يجب أن يبين المراجع في التقرير أن القوائم المالية وإعدادها من مسؤولية إدارة الشركة وأن دوره ينحصر في إبداء الرأي حول عدالة هذه القوائم، وأن يشير إلى ملخص البيانات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.
4. **مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:** يجب أن يبين رأي المراجع أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي:
   - التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛
   - اختبار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛
   - عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل جميع الظروف.
5. **مسؤولية المراجع:** يجب أن يبين مراجع الحسابات في تقريره أن مسؤوليته هي إبداء الرأي حول البيانات بناءا على المراجعة، كما يجب أن يوضح أن عملية المراجعة قد تم إجراؤها حسب معايير المراجعة الدولية، كما يجب أن يوضح في تقريره أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المراجع للمتطلبات الأخلاقية، وأن على المراجع تخطيط

[1] حسين احمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، **"مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري والإجراءات العملية"**، مرجع سابق، ص 113.

[2] عزه الأزهر، **"مساهمة عرض مراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF"**، مرجع سابق، ص 272.

وأداء المراجعة للحصول على التأكيد المعقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، فضلا على ضرورة أن يصف التقرير ما يلي:

- المراجعة تتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية؛
- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المراجع، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر، على المراجع الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المؤسسة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مثالية في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية بالاقتران مع مراجعة البيانات المالية فإن على المراجع حذف العبارة التي مفادها أن اعتبار المراجع للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية؛
- المراجعة تشمل كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية، كما ينبغي على المراجع أن يبين في تقريره أنه يعتقد أن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه[1].

6. **رأي المراجع:** يجب أن ينص تقرير المراجع بشكل واضح عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة ووفقا لإطار التقارير المالية، وفيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

فيجب على المراجع أن يفصح ويقيم النتائج التي توصل إليها من جميع أدلة الإثبات التي تحصل عليها، وبالتالي يعتمد عليها في إبداء رأيه عن القوائم المالية، وهذا الفحص أو التقييم يتعلق بتكوين تصور عما إذا كانت القوائم المالية:

- قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية متعارف عليها وأن هذه البيانات تتسم بالثبات؛
- تتماشى مع النظم والمتطلبات القانونية؛
- تعطي انطباعا عاما يتفق مع معلومات المراجع عن طبيعة نشاط المؤسسة؛
- النواحي الهامة والمتعلقة بالعرض السليم للقوائم المالية قد تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.

7. **مسؤولية إعداد التقارير المالية الأخرى:** في بعض الاختصاصات قد يكون على المراجع مسؤولية إضافية لإعداد التقارير حول أمور أخرى، تعزز مسؤولية المراجع عن إبداء رأيه حول البيانات المالية –فعلى سبيل المثال – قد يتطلب من المراجع تقديم تقارير حول أمور معينة إذا وصلت لعلم المراجع أثناء سير عملية مراجعة البيانات المالية، وبالتناوب قد يطلب من المراجع أداء إجراءات إضافية محددة والإبلاغ عنها أو إبداء رأي حول أمور معينة مثل: كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية وكثيرا ما توفر معايير المراجعة في الاختصاص

[1] حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، **"مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري والإجراءات العملية"**، مرجع سابق، ص ص 113-114.

والبلد المعين الإرشادات بشأن مسؤولية المراجع فيما يتعلق بمسؤوليات إعداد تقارير محددة إضافية في ذلك الاختصاص أو البلد، وفي بعض الحالات قد تتطلب المعايير أو القوانين ذات العلاقة من المراجع أو تسمح له بإعداد التقارير حول البيانات المالية وفي حالات أخرى قد يطلب المراجع أو يسمح له إعداد التقارير حولها في تقرير منفصل.

8. **توقيع المراجع:** يجب أن يوقع التقرير بالاسم الشخصي لمراجع الحسابات ولا بأس بإدراج اسم مكتب المراجعة التابع له، بالنظر إلى افتراض أن المكتب قد يكون مسؤولا عن عملية المراجعة أيضا.
9. **تاريخ تقرير المراجعة:** يجب على المراجع أن يوقع تقريره ويؤرخه بتاريخ اليوم الذي تم فيه اختباراته، وما تتضمنه من إجراءات متعلقة بالأحداث التي وقعت حتى ذلك التاريخ، ويجب أن لا يكون تاريخ هذا التقرير سابقا على تاريخ اعتماد الإدارة للقوائم المالية، حيث أن مسؤوليته هي إعداد تقرير حول تلك القوائم المعدة والمقدمة من الإدارة.

ويجب أن يحصل المراجع على دليل يؤكد له أن القوائم المالية قد اعتمدتها الإدارة، كأن يحصل مثلا على صورة من القوائم المالية موقع عليها من الإدارة، أو يحصل على خطاب يفيد اعتماده للقوائم المالية.

10. **عنوان التقرير**: يجب أن يذكر التقرير اسم الموقع في البلد والذي يشمل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة[1].

الفرع الثالث: أنواع تقارير المراجعة

إن تقرير مراجع الحسابات حول القوائم المالية التي قام بمراجعتها، يختلف تبعا للنتائج المتوصل إليها من خلال عمليات الفحص والمراجعة التي قام بها، حيث يؤدي اختلاف رأي المراجع في سلامة القوائم المالية إلى وجود عدة أنواع لتقارير المراجعة، حيث تشير أغلب الكتب إلى وجود أربع أنواع لتقارير المراجعة، وهي:

- التقرير النظيف (المطلق)؛
- التقرير المتحفظ؛
- التقرير السالب (الرأي المضاد أو المعاكس)؛
- تقرير عدم إبداء الرأي.

[1] عزه الأزهر، **"مساهمة عرض مراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF"**، مرجع سابق، ص ص 274-275.

أولا: التقرير النظيف (المطلق):

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات أو التقرير بدون تحفظات، حيث يبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (أو معايير المحاسبة الدولية).

ويشير الرأي النظيف أيضا ضمنيا إلى أنه قد تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

ويعد هذا النوع من التقارير من أكثر تقارير إبداء الرأي قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة، ومن أكثر التقارير إصدارا بواسطة المراجعين عند أدائهم لخدمات المراجعة[1].

ثانيا: التقرير المتحفظ:

يصدر المراجع هذا النوع من الرأي حالة وجود بعض التحفظات ذات أهمية كبيرة، وتؤثر على صحة البيانات المالية إلى درجة كبيرة فهنا لابد من الامتناع عن إبداء الرأي أو تقديم رأي معاكس إذا تكونت لديه قناعة بأن تلك التحفظات تجعل تلك القوائم المالية غير ممثلة لواقع المؤسسة، وتدرج عادة التحفظات في فقرة وسيطية بين النطاق والرأي، وتنقسم هذه التحفظات إلى:

- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤوليات المراجع، مثل ما يقره المراجع بأنه اعتمد حسابات فروع مع أنه لم يقم بزيارتها شخصيا أو لم تصل إليه ردود المصادقات من المدينين؛
- التحفظات التي تفصح عن رأيه مع الإدارة والتي غالبا ما تشير إلى مخالفة المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- التحفظات التي تشير إلى مخالفات قانون الشركات أو النظام الداخلي للمؤسسة[2].

ثالثا: التقرير السالب (الرأي المضاد أو المعاكس)

يصدر هذا التقرير عادة في حالة كون القوائم المالية لا تمثل نتيجة أعمال المؤسسة ومركزه المالي تمثيلا عادلا، طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وحتى يتم إصدار هذا النوع من التقارير يجب أن تكون التحفظات ذات

[1] حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، **"مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري والإجراءات العملية"**، مرجع سابق، ص 116.

[2] عزه الأزهر، **"مساهمة عرض مراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF"**، مرجع سابق، ص 277.

أهمية نسبية كبيرة على القوائم المالية، ويجب على المراجع أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير الرأي المعارض، وكذلك يجب أن تكون لديه تحفظات ذات أهمية تتعلق بمجال المراجعة أو نطاقها[1].

رابعا: تقرير عدم إبداء الرأي

يتم عادة إصدار تقرير عدم إبداء الرأي في الأحوال التي لا يتمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية، حيث أن أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي:

- وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن المراجع من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية، سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المؤسسة، على هذا النطاق، أم بسبب ظروف خارجية عن إرادة إدارة المؤسسة أو المراجع نفسه؛
- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة، أو قد يكون من الجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية؛
- عدم استقلالية مراجع الحسابات[2].

المبحث الثاني: فجوة التوقعات – خلفية نظرية –

ترجع أهمية الاعتماد على خدمات مراجع الحسابات إلى نظرية الوكالة، عند انفصال الملكية عن الإدارة، واللجوء إلى مراجع الحسابات ليطمئن المالك على أمواله في المؤسسة، وكذا ليساعد أعضاء الإدارة على إثبات نزاهتهم في إدارة أموال المالك، إلا أننا في الآونة الأخيرة ولما شهده العالم من تغيرات على مستوى الاقتصاد من أحداث تمثلت في سيطرة اقتصاد السوق وانتشار اقتصاد المعرفة، ونشوء الشركات متعددة الجنسيات، حيث أصبح العالم عبارة عن قرية صغيرة، زادت مهمة مراجع الحسابات حول إرضاء العديد من الجهات من مستخدمي القوائم المالية للمؤسسات والذي يعتمدون على تقريره لاتخاذ قراراتهم المستقبلية.

لذلك فإن الافتراض القائم أن هناك فهم تام من قبل مستخدمي القوائم المالية لفحوى تقرير مراجع الحسابات وتفاصيله وهدفه، لكن الواقع العملي يشير إلى عدم صحة هذا الافتراض، من خلال وجود اختلاف أو تباين بين أهداف المراجع المعلنة من جهة، وبين توقعات مستخدمي تقرير مراجع الحسابات من جهة أخرى.

[1] حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، **"مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري والإجراءات العملية"**، مرجع سابق، ص ص 133-134.
[2] المرجع السابق، ص 135.

ويعرف هذا الاختلاف أو التباين بفجوة أو ثغرة التوقع "Expectation Gap"، والتي يكمن أحد أسبابها في عدم فهم مستخدمي البيانات المالية لأهداف المراجعة، ومن ثم عدم فهمهم أو تقديرهم لمسؤولية مراجع الحسابات تجاه البيانات المالية المراجعة بالشكل الصحيح والمطلوب[1].

المطلب الأول: ماهية فجوة التوقعات

لقد زادت في السنوات الأخيرة الدراسات التي تناولت مسؤوليات مراجع الحسابات، وذلك نتيجة لزيادة القضايا المرفوعة على مكاتب المراجعة العالمية وهذا راجع إلى فقد الثقة في مهنة المراجعة، كل هذا بعد موجة الفشل التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية، والتي أعطت مكاتب المراجعة تقارير نظيفة حولها إلى أنها فشلت في الأخير، ومن بين أحد الأسباب الرئيسية لهذه المشكلة (فقد الثقة في مهنة المراجعة) تنشأ فجوة التوقعات.

الفرع الأول: التطور التاريخي لفجوة التوقعات

على الرغم من أن التاريخ الحقيقي لظهور فجوة التوقعات في المراجعة يعود كما يرى "AL-Duneibat" إلى سنة (1885) عندما أمر رئيس معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا بضرورة إيجاد رأي حقيقي للجمهور حول أهمية وقيمة عملية المراجعة وطبيعة مسؤوليات المراجع، مما يعني ذلك أن توقعات مستخدمي القوائم المالية من نتائج عملية المراجعة كانت مختلفة عن توقعات المراجع من أدائه[2].

إلا أن أساس المصطلح قد تم استخدامه في عمل "Limperg" في الثلاثينيات من القرن (20) من خلال نظرية التوقعات المنطقية "Rational Expectation" التي تم تطويرها عن طريق "Limperg" والتي تنص على أن المراجع عند أدائه وظيفته أو مهمته يجب أن يأخذ في حسبانه توقعات منطقية لهؤلاء الذين قد يستخدمون تقرير المراجعة.

وفي أوائل الأربعينات من القرن (20) في الولايات المتحدة الأمريكية قام المراجعون بعمل تفسيراتهم عن دورهم في المجتمع استجابة لعدم رضى مستخدمي القوائم المالية، وقد تطلبت هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في بداية الأربعينات أن يتم أداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها إلا أنها سمحت لمهنة المحاسبة أن تضع تلك المعايير[3].

---

[1] عمر على كامل الدوري، **''دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع''**، مجلة المنصورة، جامعة المنصورة، الجزء 01، العدد 14، العراق، تشرين الأول 2010، ص 125.

[2] علي عبد القادر الذنبات، **''دراسة فجوة التوقعات وأسبابها: دليل من الأردن''**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 30، العدد 01، 2003، ص 108.

[3] أمين السيد احمد لطفي، **''المراجعة وحوكمة الشركات''**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص ص 76-77.

وفي سنة (1969) أشار "Lee"، إلى وجود اختلاف في آراء المجتمع حول الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات والهدف من عملية المراجعة، إلى أن ظهور مصطلح فجوة التوقعات في أدبيات المراجعة لأول مرة كان في عام (1974) من قبل "Liggio" في مقالته الشهيرة ذات عنوان ((فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع)) والذي قام بإعطاء تعريف محدد لفجوة التوقعات[1].

وفي أواخر السبعينات (1978) شكل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICAP) مجموعة عمل مستقل لفحص المشاكل التي تواجه مكاتب المراجعة، وقد سميت هذه المجموعة بلجنة "Cohen [2]"، وكلفت هذه اللجنة بمهمة عمل توصيات على المؤسسات الملائمة للمراجعين، وقد درست اللجنة ما إذا كانت هناك فجوة بين ما الذي توقعه أو احتاجه الجمهور وما يمكن أو يجب أن يتوقع المراجعون تحقيقه على نحو معتدل، وقد اعتبر الفجوة بمثابة دليل إثبات على نقص القبول الاجتماعي لدور المراجع كما تم تحديده عن طريق المراجعين[3].

ومنذ ذلك الحين بدأ الاهتمام بدراسة فجوة التوقعات بالازدياد، إذ أصبحت الأدبيات المحاسبية والمراجعية تضم العديد من الدراسات في هذا المجال، أما على صعيد المنظمات والهيئات لمهنة المحاسبة والمراجعة والمعنية بها فقد قام كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وولز (ICAEW) ومعهد المحاسبين القانونيين في كندا (CICA)، ومعهد المحاسبين القانونيين في ايرلندا (ICAI) ومعهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا (ICAS)، بدراسة مشكلة فجوة التوقعات من خلال إقامة المؤتمرات وإنشاء الهيئات واللجان وتقديم العديد من التوصيات والمقترحات[4]، حيث تعتبر الدراسات التالية من بين أهم الدراسات التي تناولت موضوع فجوة التوقعات والتي قامت بها هيئات ولجان أنشأت بواسطة الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة[5]:

- في (1987) شكل (AICAP) مجموعة مستقلة لفحص أسباب الفجوة وقد سميت هذه المجموعة بلجنة "Treadway"، وقد قامت هذه اللجنة بوضع عدد من التوصيات والتي من شأنها أن تعمق من مسؤوليات مراجع الحسابات وتقلص من الفجوة؛
- في أفريل (1988) أصدر (AICP) تسع نشرات أو بيانات لتضييق فجوة التوقعات؛
- في جوان (1988) شكل (CICA) بتورنتو لجنة لدارسة توقعات المجتمع في المراجعة؛

[1] Liggio carld, **"The Expectation Gap** : **The Accountant's lagal Waterloo"**, CPA journal, Vol3, No.3, 1974, P 27.

[2] أحمد حلمي جمعة، **"دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد"**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص 90.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة وحوكمة الشركات"**، مرجع سابق، ص 77.

[4] عمر علي كامل الدوري، مرجع سابق، ص 125.

[5] أحمد حلمي جمعة، **"دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد"**، مرجع سابق، ص ص 92-93.

- في عام (1989) كلف مكتب التدقيق العالمي (KPMG) أحد الباحثين بدراسة موضوعها " Audits and auditor : What the public thinks" ترجمة "عملية المراجعة والمراقبة: ماذا يفكر الجمهور؟؛
- في عام (1991) شكل (ACAI) بدبلن لجنة تدعي "Ryan" لدراسة فجوة التوقعات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية المنشورة، وكذا كلفت جامعة "Massey" أحد الباحثين بدراسة فجوة التوقعات في المراجعة في نيوزيلندا؛
- في سنة (1992) قام (AICPA) بدراسة بخصوص اهتمامات المجتمع، وقد أوصى المجتمع بضرورة تحسين معايير التقارير المالية وتقارير المراجعة بالإضافة إلى توصيات أخرى لتحسين وقوة الأداء؛
- في عام (1993) قامت جامعة "Pretoria" بدراسة حول مراجعة فجوة التوقعات في جمهورية جنوب إفريقيا؛
- في عام (1994) دراسة في مصر حول تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة؛
- في عام (1996) قام المعهد الاسترالي للمحاسبين بالتعاون مع جمعية المحاسبين المعتمدين بإعداد تقرير "Middleton" لعبور فجوة التوقعات؛
- في عام (1998) قام أحد الباحثين بدراسة أخرى نحو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

إن مشكلة فجوة التوقعات من المشاكل التي أثارت اهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، خاصة في وقتنا الحالي إثر موجة الفشل التي تعرضت لها كبرى شركات العالم وفقدت الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، إلا أننا لاحظنا عبر تطور فجوة التوقعات تاريخيا أنها بدأت بدراسات فرضتها الهيئات الدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة بهدف الارتقاء بمهنة المراجعة واسترجاع ثقة مستخدمي القوائم المالية في المهنة، إلى أنها أصبحت في يومنا هذا دراسات يقوم بها مختلف الجامعات، وذلك بربط فجوة التوقعات بمختلف التغيرات الحاصلة الأخرى.

بناءا على ما سبق قمنا باختصار المراحل السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1):

التطور التاريخي لمفهوم فجوة التوقعات.

التاريخ	الهيئة أو الجامعة	اللجنة أو الباحث	ملاحظات
1885	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا	AL-Dumeibat	- الظهور الحقيقي لفجوة التوقعات؛ - ضرورة إيجاد رأي حقيقي للجمهور حول أهمية المراجعة وطبيعة مسؤوليات المراجع.
1930-1939	نظرية التوقعات المنطقية	Limperg	على المراجع أن يأخذ في الحسبان توقعات من يستخدمون تقريره.

1940-1949	– المراجعون في الولايات المتحدة الأمريكية – SEC هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية	//	– ضرورة تقديم تفسيرات من قبل المراجعين عن عدم رضى مستخدمي القوائم المالية؛ – يجب أداء عملية المراجعة طبقا للمعايير المتعارف عليها.
1969	//	Lee	– أكد على وجود اختلاف بين آراء مستخدمي القوائم المالية حول أداء المراجع.
1974	//	Liggio	إعطاء تعريف محدد لفجوة التوقعات.
1978	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICAP	Cohen	فحص المشاكل التي تواجه مكاتب المراجعة والتي كانت من بينها فجوة التوقعات.
1987	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICAP	Treadway	تعميق مسؤولية مراجع الحسابات.
أفيل 1988	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICAP	//	إصدار تسع نشرات (معايير) للتضييق من الفجوة.
جوان 1988	CICA معهد المحاسبين القانونيين في كندا – بتورونتو	//	تشكيل لجنة لدراسة توقعات المجتمع في المراجعة.
1989	مكتب التدقيق العالمي KPMG	تكليف باحثين	القيام بدراسة بعنوان: عملية المراجعة والمراقبة: مذا يفكر الجمهور؟.
1991	– ACAI معهد المحاسبين القانونيين في ايرلندا – جامعة Massey	– لجنة Ryan – تكليف باحثين	– دراسة فجوة التوقعات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية؛ – دراسة فجوة التوقعات في نيوزلندا.
1992	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICAP	//	ضرورة تحسين معايير التقارير المالية وتقارير المراجعة وتحسين قوة الأداء.
1993	جامعة Pretoria	//	دراسة حول تدقيق فجوة التوقعات في جمهورية جنوب إفريقيا.
1994	دراسة في مصر	//	تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.
1996	المعهد الأسترالي للمحاسبين بالتعاون مع جمعية المحاسبين المعتمدين	//	إعداد تقرير Middleton لعبور فجوة التوقعات.
1998 إلى يومنا هذا	//	//	القيام بدراسات مختلفة في مجال فجوة التوقعات في مختلف الجامعات والدول.

المصدر: تم إعداده اعتمادا على الدراسات أعلاه

الفرع الثاني: تعريف فجوة التوقعات

سبقت الإشارة إلى أن الاختلاف في الرأي بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، إثر الصعوبات التي تواجهها مكاتب المراجعة العالمية جراء فشل المؤسسات التي قامت بمراجعة حساباتها ولم تقدم إنذارا بفشلها، سببا جوهريا في نشوء ما يعرف بفجوة التوقعات، والتي مرت بمراحل عدة إلى أن زاد الاهتمام بهذه الفجوة، لذلك سنحاول أن نتطرق إلى بعض التعاريف التي تناولت مفهوم فجوة التوقعات عبر مراحل مختلفة:

- عرفها "Liggio" سنة (1974) من خلال مقالته الشهيرة بعنوان (فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع)، على أنها[1]: " الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية، ومستويات الأداء كما يراها المراجعون أنفسهم".
- كما أن "Hanks" أعطى تعريفا مختصرا سنة (1992) لفجوة التوقعات على أنها: "تشير الفجوة إلى سوء فهم المستخدمين لوضع أو حالة تقرير المراجع"[2]، إلا أننا نقول أن هذا التعريف يعتبر ناقصا نظرا إلى أنه أرجع وجود الفجوة إلى سوء فهم المستخدمين فقط، بغض النظر عن أداء مراجع الحسابات الذي يعتبر طرفا مهما في قضية فجوة التوقعات.
- كما أن (LCAA) المجمع الأسترالي للمحاسبين القانونيين بالاشتراك مع مكاتب المراجعة العالمية سنة (1993) عرفوا فجوة التوقعات بأنها[3]: " الاختلاف أو التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالية وخدمات المراجعة في مهنة المحاسبة".
- في سنة (1994) قدمت لجنة كوهين المشكلة من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين دراسة كشفت عن وجود فجوة توقعات في المراجعة، وأن سبب هذه الفجوة يعود إلى أن مستخدمي تقارير مراجعي الحسابات يتوقعون منهم أن يتغلغلوا داخل أنشطة وعمليات المؤسسة، وأن يعدوا تقارير عن أداء الإدارة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات، وعدم تلبية مراجعي الحسابات لتوقعات مستخدمي القوائم المالية في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات[4].

---

[1] Liggio carld. OP. P 27.

[2] Hanks.Go,**"the Expectation Gap**.**the consumer Angle"**, journal of Accountancy.1992, P 33.

[3] وسن عبد الصمد نجم الجعفري، **"دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، ص 9.

[4] Mahdi Salehi et al, **"Audit Independence and Expectation Gap** : **Empirical Evidencesfrom Iran"**, international journal of Economics and finance vol.I,NO.T.february 2009, P 169.

- كما عرف مسعود صديقي سنة (2004) فجوة التوقعات على أنها[1]: " تعبير عن مدى التباين والاختلاف بين أبعاد حدود ما يتوقعه المستخدمون من أداء المراجعون وبين ما تقره المعايير المؤطرة لمهنة المراجعة، وكذا مقدار الاختلاف بين ما تقره هذه الأخيرة وبين الأداء الفعلي للمراجع".
- كما أن عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد شحاتة، قاما بإعطاء تعريف لفجوة التوقعات سنة 2006 على أنها[2]: "مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات في المؤسسة بشأن ما يحتاجونه من مراجع الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن".
- إلى أنه في سنة (2011) عرف محمد سامي راضي فجوة التوقعات على أنها[3]: " الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم".

من خلال استعراضنا للتعاريف السابقة نلاحظ أن كل التعاريف أكدت على أن فجوة التوقعات عبارة عن: (تباين، اختلاف، وفرق)، بين متغيرين اثنين هما: توقعات مستخدمي القوائم المالية، أداء مراجعي الحسابات بغض النظر على مستويات الأداء المهني لمراجع الحسابات سواء كان ناقصا أو كاملا، والتي اختلفت من كاتب إلى آخر، إلا أننا نقوم بإعطاء التعريف التالي كتعريف إجرائي لفجوة التوقعات في دراستنا هذه:

" فجوة التوقعات عبارة عن الفرق بين ما يتوقعه المستخدمون من مراجع الحسابات سواء معقول أو غير معقول، وآداء مراجع الحسابات سواء ما قام به أو ما ينبغي القيام به".

أولا: مميزات فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

تتميز فجوة التوقعات في مهنة المراجعة بعدة مميزات يمكن أن نوجزها في ما يلي[4]:

1. فجوة التوقعات تعبر عن فائض طلب:

فجوة التوقعات دائما ما تعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المؤسسة على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات، ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات، وهذا لأسباب كثيرة يمكن أن تكون أهمها وببساطة أن المحاسبة والمراجعة مهنة وصناعة تستهدف تحقيق عوائد اقتصادية

[1] صديقي مسعود، **" نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر-الجزائر، 2004، ص 144.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **"الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال- الواقع والمستقبل-"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 11.

[3] محمد سامي راضي، **"موسوعة المراجعة المتقدمة"**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2011، ص 21.

[4] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **"الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال- الواقع والمستقبل"**، مرجع سابق، ص ص 12-14.

ومهنية معا، ومن طبيعتها أنها تنشط وتعمل بجودة أعلى في ظل اقتصاديات السوق، ولذلك عندما يوجد طلب على خدماتها فإنها تسعى للوفاء به لتحقيق هدفين رئيسيين هما الهدف المادي والهدف المهني.

2. فجوة التوقعات غير ساكنة:

أي أن فجوة التوقعات لها طبيعة ديناميكية، وهذا لأنها محددة بمتغيرين هما:

أ. طلب أصحاب المصلحة في المؤسسة على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات؛

ب. عرض مراجع الحسابات لخدماته ومسؤولياته.

3. فجوة التوقعات كمية ونوعية:

بمعنى أن فائض الطلب على خدمات مراجع الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته ومسؤولياته من جهة، وفائض في جودة أدائه المهني.

4. فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع:

لأن وجودها معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات المهنة كما ونوعا مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية في مؤدي المهنة من جهة، كما ينعكس ذلك سلبا على المجتمع في صورة نقص في درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية الملائمة في اتخاذ القرارات.

5. فجوة التوقعات دولية ونسبية:

لأن دول العالم بدون استثناء تعاني منها، ولكن بدرجة أو بأخرى، وبالطبع في ظل العولمة وتحرير التجارة الخارجية يتم تصدير فجوة التوقعات بالتأكيد إلى دول العالم الثالث، وبهذا فإن الدول تتباين فيما بينها في حجم ونوعية هذه الفجوة.

ثانيا: النموذج الفكري لفجوة التوقعات (سيكولوجية فجوة التوقعات):

تعد فجوة التوقعات بحد ذاتها من أهم المشاكل الحقيقية التي تواجه مهنة المراجعة، وأيضا تمثل تحديا وتهديدا خطيرا لها، كما أن هناك تحديات تواجه الدراسات التي تتناول هذا النوع من المشاكل ومن بينها مشكلة تحديد فجوة التوقعات، بحيث يرجع هذا بالدرجة الأولى إلى الطبيعة الديناميكية لهذه الفجوة، حيث أنها محددة بمتغيرين هما: الطلب والعرض، والمتعارف عليه أن فجوة التوقعات تعبر عن خطأ وجب العمل على معالجته.

حيث أن النموذج الفكري (النظري) لفجوة التوقعات قد تم اكتشافه واختباره باستخدام النظرية السببية السيكولوجية، فأي خطأ يرتكبه شخص مهني يعود إلى خطأ في الحكم أو إلى أسباب خارجية لا يمكن السيطرة عليها[1]، هذا يعني أن أي خطأ يمكن أن يرتكبه مراجع الحسابات يرجع إلى أسباب منها عدم التفسير الصحيح لأدائه أو إلى عدم فهم طبيعة عمل مراجع الحسابات من الأساس.

ترى النظرية السببية السيكولوجية أنه عند الحكم على المسؤولية عن الخطأ الذي يرتكبه مراجع الحسابات (الخطأ المهني)، يجب أن نأخذ ثلاث مجموعات من المعلومات بعين الاعتبار عند التقرير والاعتراف أو الإدعاء حول تقصير مراجع الحسابات (الشخص المهني)، هذه المعلومات تكون كما يلي[2]:

1. الإجماع (Consensus):

وهذا يتعلق بمدى مطابقة الفعل الذي قام به الشخص مع أفعال الآخرين تحت الظروف نفسها، فإذا ما أظهر مراجع الحسابات مستوى عال من التناسق والتوافق مع المعايير نفسها التي تحكم المهنة، فإن هذا الخطأ قد وقع نتيجة ظروف خارجية.

2. الاتساق (Consistency):

وهذا يتعلق بماضي الشخص (المراجع) حول نجاحه أو فشله، فهو سوف يتحمل مسؤولية أكبر في حالة أنه قد تم لومه أو تقصيره من قبل على ارتكابه الخطأ نفسه وفي الظروف نفسها أيضا.

3. التمييز (Distinctiveness):

وهذا يعني أنه إذا تم الاعتراف بصعوبة مهمة ما، فإن الشخص الذي يقوم بها يتحمل مسؤولية أقل بالنسبة للخطأ.

من المهم جدا عند القيام بدراسة النموذج الفكري لفجوة التوقعات التمييز بين المجموعات الثلاث وذلك للمساعدة على فهم المشاكل والعمل على حلها من خلال:

- إذا كان مستخدمي القوائم والتقارير المالية يعتمدون ويثقون بشكل كبير على معلومات ونظرية الإجماع، فإن مشكلة فجوة التوقعات يتم حلها عن طريق تعديل معايير المراجعة وتوسيع مسؤولية مراجع الحسابات لتلبية

[1] هاشم حسن التميمي، **"فجوة التوقع ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين–دراسة ميدانية في البيئة العراقية"**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة الأهلية، العدد 22، 2009، ص 195.

[2] وسن عبد الصمد نجم الجعفري، مرجع سابق، ص 11.

احتياجات مستخدمي القوائم المالية بشكل أكثر حيث أن المشكلة لا ترجع إلى تقصيره بل إلى نقص في المعايير؛

- إذا كان مستخدمي القوائم المالية يعتمدون أكثر على مجموعة الاتساق والتمييز، فإن هناك مزيد من الجهد والعمل الذي يجب القيام ليتمكن المستخدمون من قياس نسبة نجاح أو فشل مراجعي الحسابات في أداء مهامهم، ودرجة الثقة التي توضع في هذا المراجع، ومعرفة الصعوبات التي تواجه مراجع الحسابات عند أداء عملية المراجعة.

المطلب الثاني: أطراف قضية فجوة التوقعات

شهدت أدبيات المراجعة وبالأخص خلال العقدين السابقين محاولات عديدة لفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة بين المراجع من ناحية، والأطراف المستفيدة من خدماته من ناحية أخرى، فيما يتعلق بالتوقعات المرتبطة بأهداف عملية مراجعة الحسابات، وطبيعة عمل ودور ومسؤوليات المراجع في تنفيذها، وأهمية ما تقدمه مثل هذه العملية للأطراف المستفيدة، ومن ثم إيجاد الحلول المناسبة لمثل تلك المعضلة.

تكمن أهمية جودة المراجعة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة المتمثلة في تقرير مراجع الحسابات الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم المالية، لذلك فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المتعلقة بفجوة التوقعات[1].

ومن الشائع في مختلف تعاريف المراجعة التي تطرقنا إليها سابقا أن فجوة التوقعات تعبر عن الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المراجع وبين ما يقوم مراجع الحسابات بأدائه فعلا، وسوف يكون من المفيد عند محاولة معالجة هذه الفجوة دراسة الأطراف ذات المصلحة باعتبارهم طرف في هذه القضية، وبالموازاة مع الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة، هناك أطراف ذات الضغط على المهنة والذي يرجع لهم دور كبير وتأثير على هذه الفجوة.

الفرع الأول: الأطراف ذات المصلحة

إن القوائم المالية هي ناتج مجموعة متشعبة من قوى الطلب والعرض، حيث أن دور مراجع الحسابات في تلك العملية يعتبر عنصرا هاما، أولا كمشارك في عملية عرض القوائم المالية للمراجعة، وثانيا كوكيل اقتصادي يعطي تأكيد عن تلك المعلومات لكافة الأطراف التي تطلب التقارير المالية للشركة[2].

---

[1] مهتدي خليل محمد بدوي، **"فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعون وخبراء الضرائب: دواعي ومبررات–دراسة حالة ولاية الجزيرة السودان"**، مذكرة ماجستير، جامعة السودان المفتوحة–السودان، قسم الدراسات العليا، تخصص محاسبة ومراجعة، 2012، ص 7.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة وحوكمة الشركات"**، مرجع سابق، ص 80.

حيث تعتبر العلاقة بين مراجع الحسابات والأطراف الأخرى، علاقة وكالة ضمنية نشأت هذه العلاقة من خلال العرف المهني وإن كان المراجع وكيلا عن الأطراف الأخرى وممثلا لمصالحهم، إلا أن دالة هدفه قد تتعارض مع دالة هدف الأطراف الأخرى، فالمراجع يسعى إلى تعظيم منفعته (دالة هدفه الذاتية)، والمتمثلة في العائد المادي والاحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية والاحتفاظ بسمعة جيدة، في حين أن الأطراف الأخرى تسعى لمعرفة أكبر توضيح ممكن للأمور غير المؤكدة بالقوائم المالية، وبالتالي فإن تحقيق مصلحة الأطراف الأخرى قد تكون على حساب مصلحة المراجع وكذلك فإن تحقيق مصلحة المراجع قد تكون على حساب مصلحة الأفراد الأخرى[1]، وهذا ما يؤدي إلى وجود فجوة التوقعات، وباعتبار أن مراجع الحسابات يستفيد ويفيد في المؤسسة فإنه طرف من أطراف المصلحة في المؤسسة على غرار مستخدمي القوائم المالية في المؤسسة.

حيث يعتمد مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقتهم بالمؤسسة ومعرفتهم بها، ومن ثم فإنهم يركزون اهتمامهم نحو المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية، ويستخدم معلومات القوائم المالية أطرافا عديدة تشمل كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين المحتملين، والدائنين والموظفين والإدارة والعملاء والمحللين الماليين والاقتصاديين، والمستشارين والسماسرة وضامني الاستثمار والمسؤولين عن البورصات والمحامين والسلطات الضريبية والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات العمالية والتجمعات التجارية وباحثي الأعمال والأساتذة الجامعيين وطلاب البحث والعامة، حيث تختلف المنفعة التي تعود على الأطراف السابقة من المعلومات الواردة في القوائم المالية، فهناك بعض الفئات التي تكون الفائدة بالنسبة لهم مباشرة مثل الملاك والإدارة والعمال والدائنين، بينما هناك مجموعات أخرى مثل المحللين الماليين والمستشارين والهيئات التنظيمية ونقابات العمال تكون الفائدة بالنسبة لهم غير مباشرة وذلك لأنهم يقدمون النصيحة أو يمثلون هؤلاء الذين يأملون في أن تكون لهم فوائد مباشرة[2].

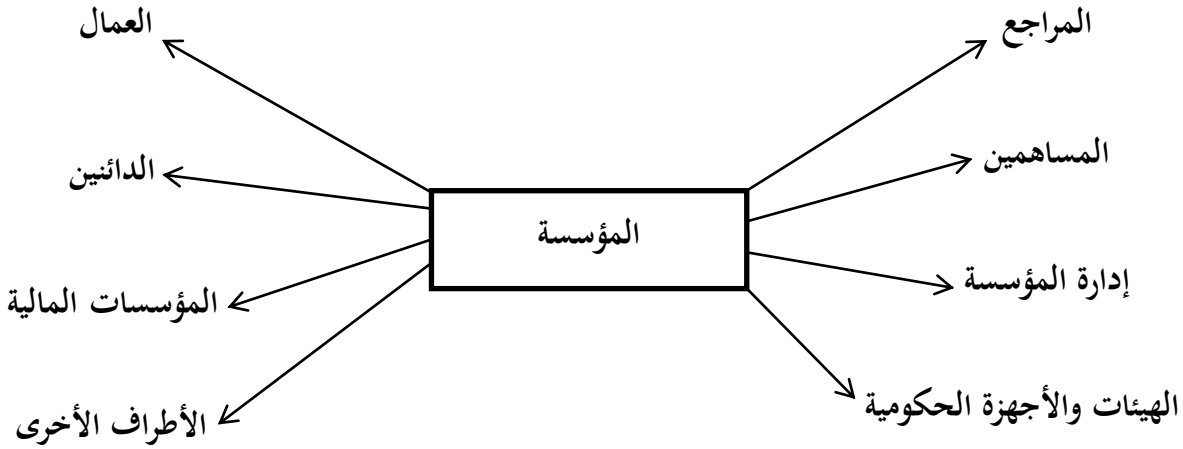
إلا أننا من خلال دراستنا سنتناول بعض هؤلاء المستخدمين للقوائم المالية وعرضهم كأطراف ذات المصلحة في المؤسسة إلى جانب مراجع الحسابات، وهذا ما يوضحه الشكل رقم (2-2).

[1] محمد بشير غوالي، **''دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية–دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المراجعة في ولايات الجنوب الشرقي الجزائري''**، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة– الجزائر، 2013، ص 132.

[2] طارق عبد العال حماد، **'' التقارير المالية–أسس الإعداد والعرض والتحليل–''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 40.

الشكل رقم (2-2):

يوضح الأطراف ذات المصلحة (مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية)



المصدر: من إعداد الباحثة

1. مراجع الحسابات:

يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، ذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

2. إدارة المؤسسة:

تعتبر إدارة المؤسسة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى درجة ممكنة تمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالمؤسسة.

3. المؤسسات المالية:

تعتمد هذه المؤسسات على القوائم المالية للمراجعة، وخاصة في مجال منح القروض والتسهيلات البنكية، وبالتالي فإن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابيا على جودة قراراتهم.

4. الدائنون:

يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل المراجع لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناءا على تلك القوائم، ولا شك أن جودة عمل مراجع الحسابات سوف تؤثر كثيرا على قراراتهم في منح الائتمان.

5. الهيئات والأجهزة الحكومية:

تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المراجعة من قبل مراجع الحسابات في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة وفقا لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة[1].

6. المساهمون:

إن المساهمين هم المتلقون الرئيسيون للقوائم المالية والتقارير السنوية للمؤسسات، وهو يتراوحون ما بين مساهمين صغيرين إلى مساهمين كبار جدا، أو من أفراد ذوي موارد محدودة نسبيا إلى مؤسسات مالية جيدة، ومن خلال هذا يتخذ المساهمون أنواعا مختلفة من قرارات الأعمال، وطبقا لرأي "Foster" عام (1986) فإن تلك القرارات سوف يكون لها تركيز استثماري أو تركيز إشرافي، وفي حالات معينة يحدث كلا التركيزين في نفس الوقت، ومن خلال ذلك فإن قرارات المساهمين تتأسس جزئيا على التقرير المالي لمراجع الحسابات فمن المهم أن يتم دراسة الجودة والخصائص المرتبطة بتلك المعلومات كجزء متكامل لعملية اتخاذ القرار.

7. العاملين:

إن التقارير المالية للمؤسسة تعتبر ذات أهمية كبيرة للعاملين حيث أن تلك المعلومات تستخدم بصفة عامة في خطط المكافآت والمعاشات، وكأساس لزيادة المرتبات، وهذا قد يجعل العاملين يقومون بالإشراف على متابعة حيوية البيانات المالية على الرغم من أنهم في معظم الحالات يعتمدون على تقرير المراجع الخارجي المستقل لحسابات المؤسسة.

8. الأطراف الأخرى:

تمثل التقارير المالية والإيضاحات المتممة لها مصدرا للمعلومات التي يمكن للأطراف الخارجية على سبيل المثال: المحللين الماليين، الموردين، العملاء ...الخ، استخدامها لعمل استنتاجات بخصوص حيوية أداء الشركة[2].

[1] مهتدي خليل محمد بدوي، مرجع سابق، ص 9.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **" المراجعة وحوكمة الشركات"**، مرجع سابق، ص ص 81-86.

الفرع الثاني: الأطراف ذات الضغط

إن الأطراف ذات المصلحة دائما ما يفتقدون إلى القدرة على ممارسة الضغط على المؤسسة وعلى مراجعي الحسابات، وذلك لإضفاء الثقة أكثر على مهنة مراجعة الحسابات.

لذلك فإنه من الجدير بالذكر أن الأطراف ذات قوة الضغط الكبير قد يكونوا قادرين بشكل أفضل على الحصول على المعلومات المالية من المؤسسة، والتي تكون غير متاحة للأطراف الأخرى، ومن المحتمل أيضا أن يكون هؤلاء الأطراف على علم جيد بطبيعة المراجعة ودور المراجع، ولذلك فإن توقعات المراجعة سوف تختلف تبعا لذلك بشكل ملحوظ.

وبخلاف الأطراف ذات المصلحة الذين يهتمون بنتائج الأعمال والموقف المالي للمؤسسة فإن هناك أطراف يمثلون الزعماء والأطراف ذات الضغط الذين يتعين أخذهم في الاعتبار عندما يتم دراسة فعالية وظيفة المراجعة وفجوة توقعات المراجعة[1]، هذه الأطراف تتمثل في[2]:

1. السياسيون (Politicians):

إن السياسيين سواء على المستوي الوطني أو المحلي قد يكون لديهم مصلحة حقيقية من وراء أداء المراجعة، لذلك إذا ما كان هناك غش جوهري في المؤسسة ولم يتم اكتشاف ذلك الغش عن طريق المراجع فإن الجمهور العام قد يلوم ويعاتب السياسيين عن عدم ضمانهم وتأكيدهم على أن عملية المراجعة كانت فعالة وقد يتم رفض عملية المراجعة، أو قد يتم زيادة نطاق عملية المراجعة كاستجابة لمثل ذلك الضغط من الجمهور العام أو المنظمين المعنيين بالإشراف على المحاسبة ومراقبتها عن طريق المسؤوليات أو عملية المراجعة، وعموما أي تغيير على نطاق عملية المراجعة قد يحتمل بالطبع أن يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.

2. المنظمون (Regulator):

قد يتخذ المنظمون عدة أشكال وصور تتراوح ما بين القائمين على مصلحة المؤسسة أو هيئة سوق المال، أو الجهات المتعددة المحددة عن طريق قانون المؤسسات أو قانون رأس المال إلى الجهات أو التنظيمات المحاسبية ذاتها، وكأمثلة أخرى مجلس ممارسات المراجعة، ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية، ومن الأهمية بما كان القول بأن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات ومسؤوليات على البعض وإعطاء حقوق للبعض الأخر أو على الأقل خلق مناخ من خلاله سوف يتم فرض تلك الواجبات بشكل تلقائي أو منح الآخرين حقوق معينة.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، مرجع سابق، ص ص 787-788.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **"فلسفة المراجعة"**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص ص 362-363.

3. الأكاديميون (Academies):

يأخذ الأكاديميون في السنوات الأخيرة مزيدا من الاهتمام لتفعيل عملية المراجعة، وقد يكون هناك جدال حول وجود تأثير لبعض الأكاديميين على ما الذي يعتقده مستخدمي القوائم المالية بخصوص التنظيمات المهنية والمراجعين، وربما للمدى الذي معه قد يتم تغيير نطاق اتجاهات تلك الجهات والمراجعين، وكأمثلة على هؤلاء الأكاديميين نجد: "Briloff" في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي المملكة المتحدة هناك "Puxty"، "Willmott". فضلا عن "Mitchell" والذي يعتبر في نفس الوقت أحد السياسيين.

المبحث الثالث: مظاهر فجوة التوقعات

تعتبر فجوة التوقعات من بين أهم المشاكل التي واجهت المهنة في السنوات الأخيرة، ذلك لأنه قبل العمل على حل هذه المشكلة يجب دراسة ما هي مظاهرها؟. إن دراسة مظاهر فجوة التوقعات يقودنا إلى التعرف أولا على مكوناتها، وذلك لأن الأسباب المؤدية إلى وجود فجوة التوقعات ترتبط بنوع الفجوة، فضلا عن كل هذا يجب تحديد الآثار التي تخلفها فجوة التوقعات والتي تؤثر على كل الأطراف المرتبطة بها.

المطلب الأول: مكونات فجوة التوقعات

هناك مكونات عديدة لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة والتي تختلف من باحث إلى آخر، فقد أوضح الكتاب مكونات عديدة للفجوة، منها فجوة المعقولة وفجوة الأداء وفجوة المعايير وفجوة المسؤولية، فجوة الاستقلال، فجوة التأهيل،...الخ، إلا أننا نقوم بتقسيم مكونات فجوة التوقعات إلى مجموعتين: المكونات الأساسية والمكونات الفرعية، واللاتي تختلف من ناحية ارتباطها بمراجعي الحسابات أو بتوقعات مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما نلاحظه لاحقا من خلال تطرقنا إلى أسباب وجود فجوة التوقعات.

الفرع الأول: المكونات الأساسية لفجوة التوقعات

أوضح "Porter" في عام (1993) أن مكونات فجوة التوقعات في المراجعة هي فجوة المعقولية وفجوة الأداء[1]، وذلك من خلال الهيكل الذي قدمه. (أنظر الشكل رقم 2-3).

[1] Higson Andrew, **"An Axploration of the financial reporting Expectations Gap"**, november 2002. P 6.

أولا: فجوة المعقولية (Reasonableness Gap):

تتمثل في التبيان بين توقعات مستخدمي القوائم المالية أو المجتمع من المراجع، وما يستطيع المراجع أداؤه بصورة معقولة[1]، على سبيل المثل: يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن المراجعة ستكشف عن كافة حالات الغش، إلا أن الناحية العملية تشير إلى أن المراجعة تكشف عن حالات قليلة من الغش، فقد أوضحت دراسة "Porter"، بأن هناك اعتقاد بأن المراجع يفحص كل العمليات المالية وكل رصيد حساب، بينما في الواقع العملي يقوم المراجعون بفحص عينات من العمليات والأرصدة عند تكوين استنتاجهم بشأن مجتمع تلك العمليات والأرصدة، فليس من المعقول أن يتم فحص كل العمليات المالية أو أرصدة الحساب لاسيما عند مراجعة الشركات الكبيرة ذات العمليات الضخمة المعقدة[2].

ثانيا: فجوة الأداء (Performance Gap):

عرف "Porter" فجوة الأداء سنة (1993) على أنها[3]: "الاختلافات بين توقعات المجتمع من المراجعين وأداء المراجعين كما يدركه المجتمع"، كما أن هناك من عرفها على أنها[4]: "التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي آراء المراجع بشكل معقول من المراجع، وبين الأداء الفعلي له".

هذه الفجوة تنقسم بدورها إلى قسمين[5]:

1. فجوة المعايير الناقصة (Deficient Standards Gab):

وتتمثل هذه الفجوة في الفرق بين ما الذي يمكن أن يتوقعه المراجعون أن يفعلوه بشكل معقول وبين ما الذي تتطلبه المهنة ومعاييرها من المراجعين أن يفعلوه، بعبارة أخرى هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين وبين واجباتهم وفقا لمعايير المراجعة، مثل أن يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن يقوم المراجع بإعداد تقرير إلى المنظم عن حالات الاختلاس في أصول المؤسسة بواسطة مديرها أو عن طريق الموظفين الرئيسيين في المؤسسة، فإذا لم يتطلب قانون المهنة ذلك، فهنا ستكون فجوة معايير ناقصة.

---

[1] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشاكل المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 7.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، مرجع سابق، ص ص 781-782.

[3] Higson Andrew. OP.cit, P 6.

[4] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشاكل المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"**، مرجع سابق، ص 8.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"**، مرجع سابق، ص ص 782-784.

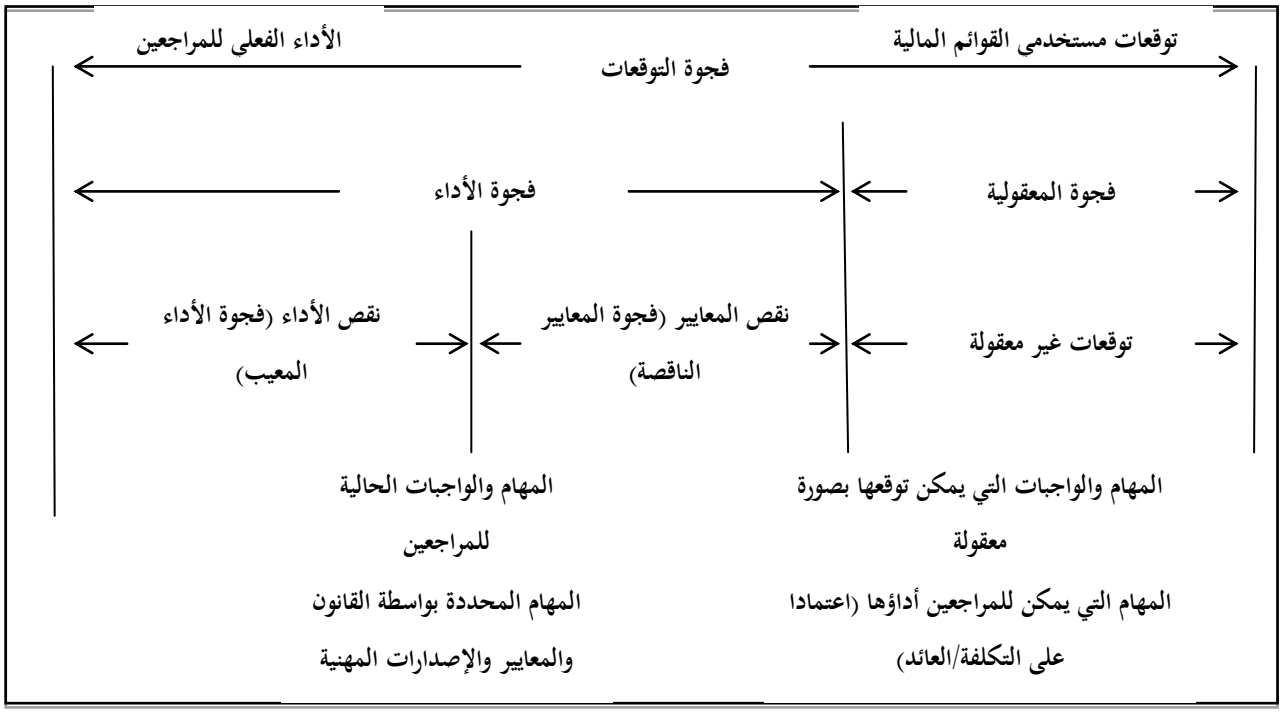
2. فجوة الأداء المعيب (Deficient Performance):

وهي تلك الفجوة التي يمكن أن يتم وصفها على أنها "Rotten Auditing Gap" (فجوة التدقيق الفاسد)، حيث تمثل الفجوة الفرق بين واجبات المراجع وفقا للمعايير المهنية المقررة وبين الأداء الفعلي لهذا المراجع، لذلك إذا أصدرت مهنة المراجعة معيارا ينص على أن المراجعين يجب أن يلاحظوا إجراءات جرد المخزون لمؤسسة العميل، إلا أن المراجع قد يفشل في أن يقوم بذلك، ومن ثم فإن أداءه يقال عليه أنه معيب، بسبب أنه لم يقوم بالتصرف بالمنهجية التي تتماشى مع معايير المراجعة المهنية.

يوضح الشكل رقم (2-3) التالي هيكل فجوة التوقع بمكوناتها السابقة حسب ما أوضحه "Porter" عام (1993).

الشكل رقم (2-3):

هيكل فجوة التوقعات حسب Porter



المصدر: محمد سامي راضي، **"موسوعة المراجعة المتقدمة"**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص 22.

من خلال الشكل السابق نرى أن "Porter" اعتمد على تعريف فجوة التوقعات في تحديد مكوناتها، حيث أنه اعتمد على توقعات مستخدمي القوائم المالية وكذا أداء مراجع الحسابات، معرجا عما إذا كانت هذه التوقعات معقولة أو غير معقولة وعلى أداء المراجع بغض النظر إن كان معقولا أو غير معقول.

الفرع الثاني: المكونات الفرعية لفجوة التوقعات

هناك عدة مكونات فرعية لفجوة التوقعات، ترتبط بمتغيرات أخرى مكونة لفجوة التوقعات، وذلك كالتالي[1]:

1. فجوة الاستقلالية:

تفسر هذه الفجوة التباين الموجود بين المراجعين والمستخدمين في درجة استقلالية المراجع في أداء مهامه، وكذا العوامل التي تؤثر على هذا الاستقلال، إن هذا التباين من شأنه أن يؤثر على:

- درجة قبول تقرير المراجع لدى المستخدمين؛
- درجة الثقة المطروحة في القوائم المالية المفحوصة؛
- درجة الشك في نجاح عملية المراجعة.

2. فجوة المسؤولية

ترتبط هذه الفجوة بحجم المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتق المراجع وتفسر على أنها الاختلاف والتباين في إدراك المجتمع والمستخدمين لواجبات ومسؤوليات المراجع الكافية والمعقولة مع إدراك وأداء المراجع لتلك الواجبات والمسؤوليات، يبرز هذا التباين أكثر في:

- مدى الالتزام بالمعايير المؤطرة للمراجعة؛
- نجاعة المعايير في تحسين أداء المراجع؛
- قدرة المراجع على فهم وتطبيق المسؤوليات والواجبات.

3. فجوة التأهيل

تعتبر الفجوة الموجودة بين المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة ودرجة الكفاءة الفعلية للمراجع أمر مسبب لفجوة التوقعات، إذ تناولت بعض المعايير هذه الجوانب في شخص المراجع بغية السماح له بمزاولة هذه المهنة، إلا أن الشروط الموضوعة قد لا تستوفي من المنظور العملي، مما يخلق الفجوة بين الإمكانيات العلمية والعملية المطلوبة والفعلية التي تبرز من خلال مستوى أداء المراجع.

[1] صديقي مسعود، مرجع سابق، ص ص 148-150.

4. فجوة الجودة

أتت هذه الفجوة من الاختلاف بين توقعات المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة وعوامل تكوين هذه الجودة، فعادة ما يتفق المستخدمون والمراجعون حول مستويات معينة من الجودة في أداء عمل المراجع، إلا أن ذلك لم يبرز على مستوى التقرير النهائي له، فيصبح هذا الأخير لا يعبر عن الجودة المقصودة من خلال أدائه في ظل توافر معايير تؤطر الجودة في أداء خدمات المراجعة.

5. فجوة التوصيل

يظهر القصور في التوصيل من خلال التباين الحاصل بين ما يتوقعه المستخدمون من معلومات مفحوصة وبين ما يتم توصيله إليهم فعلا، لهذه الفجوة مظاهر أهمها:

- ضعف قناة الاتصال؛
- إعداد التقرير بشكل لا يخدم تعظيم منافع الاتصال؛
- استعمال مفردات وأساليب غير مفهومة في التقرير؛
- اختلاف وقت ومكان التوصيل؛
- التباين بين ما يصل إلى المستخدمين من معلومات وبين احتياجاتهم؛
- عدم التقرير على بعض الاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين؛
- ضعف التكوين القاعدي لدى المستخدمين.

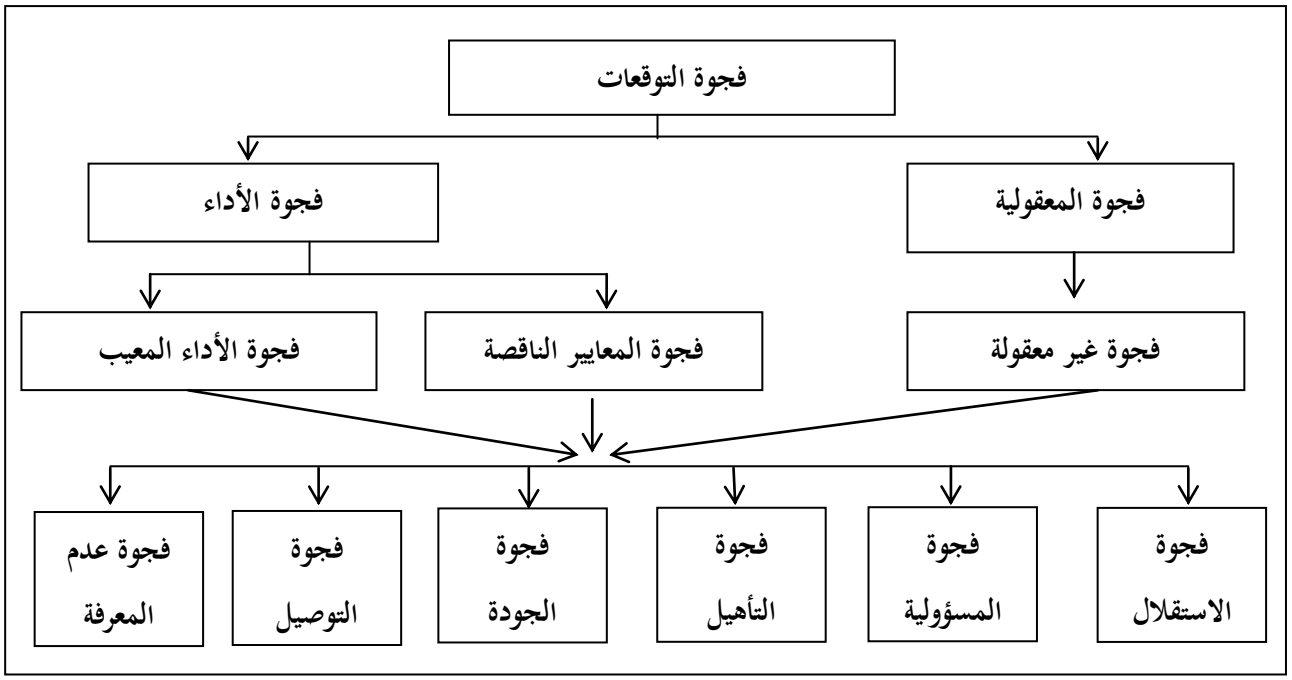
6. فجوة عدم المعرفة

يعتبر جهل وعدم دراية بعض المستخدمين لطبيعة خدمات المراجعة وعمل المراجع وواجباته وأدواره والقيود المرفوعة أمام عمله، أمرا مثيرا لهذه الفجوة، حيث أن هذا الشكل يسمح للمستخدمين من التعبير عن احتياجات مبالغ فيها ولا يمكن تلبيتها في ظل قيود الإطار العام للمراجعة، مما قد يفرز ما يطلق عليه بفجوة اللامعقولة.

من خلال ما سبق يمكن عرض الشكل التالي والذي يوضح مكونات فجوة التوقعات:

الشكل رقم (2-4):

المكونات الأساسية والفرعية لفجوة التوقعات.



المصدر: صديقي مسعود، **''نحوى إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية''**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر-الجزائر، 2004، ص 151. (بتصرف)

المطلب الثاني: أسباب فجوة التوقعات

إن هيكل "Porter" قد ركز على تحديد المكونات الأساسية والمختلفة التي تشكل فجوة التوقعات في المراجعة، وقد تتم المجادلة عن ذلك، حيث يعتبر هذا الهيكل منتقدا لأنه كان محدودا في نطاقه كما أنه لم يدرس عناصر فجوة التوقعات في المراجعة[1]، حيث يركز "Porter" في هيكله على سببين لحدوث فجوة التوقعات يرجع كلاهما إلى توقعات مستخدمي القوائم المالية وإلى أداء مراجعي الحسابات، وأغفل جوانب أخرى فرعية مثل: استقلال مراجع الحسابات، ونزاهته، وطرق الاتصال به، لذلك تم سابقا مناقشة المكونات الفرعية لفجوة التوقعات ليسهل علينا دراسة الأسباب التي أدت إلى وجود هذه الفجوة.

حيث اختلفت التبريرات التي أعطيت لأسباب وجود وحدوث فجوة التوقعات، في حين أعز البعض نشوء الفجوة إلى ارتباك المستخدمين وعدم فهم المستخدمين لطبيعة المراجعة، وإلى جهلهم ونقص التعليم، وعلى ذلك

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **''فلسفة المراجعة''**، مرجع سابق، ص 373.

فإن علاج الفجوة يكمن في نظر هؤلاء في تعليم المحاسبين وغير المحاسبين، لكن رأي هذا الفريق يعكس اتجاه المهنة في محاولة التملص من مسؤوليتها عن نشوء الفجوة أو زيادتها واستمرارها، وذلك بإلقاء اللوم على مستخدمي القوائم المالية لجهلهم وعدم فهمهم لطبيعة المراجعة، حتى وإن كانت هذه النظرة تضع المهنة في وضع إيجابي، إلا أنه لن يساعد في حل المشكلة أو تقليلها بل يؤدي إلى تشويهها بتركيز الجهود فقط على السكوت وإغفال الحقائق[1].

بينما يرى البعض الآخر أن ما يتوقعه المجتمع والمستخدمون من المراجعين يعتبر معقولا، وأن إنكار هذه المسؤولية يؤدي إلى إنقاص واجباتهم ولكنه سيساعد على فقد الثقة في مهنة المراجعة وإضعافها.

وعلى ذلك فإن هذا الفريق يرى أن فجوة التوقعات ترجع إلى فشل مهنة المراجعة في عمل التطوير بالسرعة الكافية بما يتماشى مع تغيير بيئة العمل والبيئة الاجتماعية، وتغير طبيعة الطلب على خدماتها، فالمراجعون في الواقع لديهم الحافز الاقتصادي للتأكد من أن جودة عملهم ليست دون الحد الأدنى المحدد بالقانون والذي تؤيده مهنة المراجعة[2].

إلى أنه لا يمكن القول أن مراجعي الحسابات وحدهم مسؤولون على فجوة التوقعات أو أن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير معقولة، حيث توجد عدة أسباب تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات، منها ما يرتبط بأداء مراجع الحسابات ومنها ما هو مرتبط بالبيئة الخارجية للمراجعة، وهذا ما يوضحه الشكل رقم (2-5) التالي:

[1] محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، إيما أحمد شتوي، **''دراسات متقدمة في المراجعة''**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص272.

[2] كمال خليفة أبو زيد، منصور أحمد البديوي، شريفة على حسن، **''نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية''**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 7.

الشكل رقم (2-5):

يوضح أسباب فجوة التوقعات.



المصدر: عبد المهدي عباس، جليل إبراهيم صالح، **'' دراسة فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية''**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 15، البصرة-العراق، 2005، ص 109.

بعيدا عن من المتسبب في هذه الأسباب، يمكننا أن نتطرق إلى أسباب فجوة التوقعات بصفة عامة كما يلي[1]:

أولا: الاختلافات حول دور المراجع في المجتمع

إن الاختلاف حول دور المراجع في المجتمع يكمن في عدم تفهم مستخدمي القوائم المالية للمسؤولية الحقيقية للمراجع، وفق ما حددته المنظمات المهنية والقوانين والتوصيات الملزمة، فكلنا يعلم أن دور المراجع وفقا للمنظمات المهنية هو إبداء الرأي الفني عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تكون إدارة المؤسسة قد أعدتها، في حين يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن المراجع هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية واكتشاف الغش والانحرافات والتصرفات غير القانونية، كما يعتقدون أن إبداء المراجع لرأي نظيف يعني خلو القوائم المالية من جميع الأخطاء وهذا يعني أن المؤسسة لديها القدرة على الاستمرار ولا تمر بأي أزمات، وبالتالي يعتبر هذا السبب من أهم الأسباب التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة.

[1] ناصيف فرحات، **''فجوة التوقعات في المراجعة''**، متاح على: http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC388.pdf تاريخ الإطلاع 1-1-2014.

ثانيا: الشك في استقلال المراجع:

يعني استقلال المراجع مقدرته على مقاومة محاولات الإدارة التدخل في عمله والتأثير في سلوكه وأحكامه، كما يعني عدم وجود مصالح مالية لديه أو لدى أحد أفراد عائلته.

فإذا فقد المراجع استقلاله يكون فقد السبب في وجوده، حيث أن الهدف من عملية المراجعة هو الحصول على رأي فني مستقل ومحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وبالتالي عندما يفقد المراجع استقلاله سيكون الأداء الفعلي له مختلفا عن الأداء المتوقع منه، وبالتالي تنشأ فجوة التوقعات في المراجعة، ومن أهم الأسباب التي تؤثر على استقلال المراجع، المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة، وتقديم المراجعين خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة إلى العملاء، كذلك من أسباب فقده استقلاله الضغوط التي يتعرض لها، وهي تقسم طبقا لمصادرها إلى ثلاث مجموعات:

1. ضغوط مرتبطة بمكتب المراجعة من خلال موازنة التكلفة والوقت؛
2. ضغوط مرتبطة بالجوانب السلوكية للمراجع، حيث أن الاتجاهات الأخلاقية لمجموعة الزملاء في المكتب قد تؤثر على رد فعل مراجع الحسابات لضغوط العميل عليه، حيث أن مجموعة الزملاء في المكتب قد تمثل تشجيع أو عدم تشجيع المراجع لمخالفة المعايير المهنية؛
3. الضغوط المرتبطة بالعملاء من خلال التعارض بين المراجع والعملاء من الإداريين والملاك حول النقاط التالية:
   - تفسير وتطبيق معايير المحاسبة؛
   - طرق عرض عناصر القوائم المالية؛
   - مدى كفاية الإفصاح؛
   - قبول أو عدم قبول التعديل والتغيير في بعض السياسات المحاسبية؛
   - نطاق المراجعة، من خلال وضع الإدارة عوائق معينة أمام المراجع تحول دون قدرته على القيام بمهامة وفقا للأصول المهنية.

نستنتج مما سبق، أن كل أنواع الضغوط مهما كانت مصادرها تؤدي إلى فقدان استقلالية المراجع، هذا يؤدي إلى انخفاض معدل الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية بتقرير المراجع.

ثالثا: عدم فعالية الاتصال في بيئة المراجعة

إن بيئة المراجعة تتطلب اتصالات مستمرة، حيث يقوم المراجع بتوصيل المعلومات بصورة مستمرة إلى العملاء، والأطراف الأخرى عبر خطاب الارتباط، الاستفسارات، التقارير عن أنظمة الرقابة الداخلية والتقارير عن القوائم المالية، ولكن معظم الدراسات وجدت أن الكثيرين من مستخدمي القوائم المالية لا يتفهموا بصورة دائمة جميع المعلومات التي يستقبلونها من المراجع وذلك لسبب خطأ في الفهم أو سوء فهم وهذا يعني أن هناك فجوة في الاتصال تؤدي بدورها إلى اتساع فجوة التوقعات.

وفقا لما سبق نستنتج أن فجوة التوقعات متعددة، هناك من يرتبط بالبيئة الخارجية للمراجعة وهناك ما يرتبط بأداء مراجع الحسابات، كما أن أسبابها تختلف باختلاف مكوناتها وذلك حسب ما يوضحه الجدول رقم (2-2).

الجدول رقم (2-2):

يوضح أسباب فجوة التوقعات استنادا إلى مكوناتها.

المجموعة	مكونات الفجوة (أنواعها)	أسباب فجوة التوقعات
المجموعة الأولى: مرتبطة بمراجع الحسابات	فجوة الأداء	الاختلاف بين معايير الأداء مراجع الحسابات ومعايير الأداء الذي تحدده القوانين والمعايير المهنية.
	فجوة الأداء المعيب	عدم التزام المراجع بمعايير الأداء المهني للمراجعة
	فجوة الاستقلالية	وجود مصلحة أو علاقة بين مراجع الحسابات والجهة الخاضعة للمراجعة، أو وجود نوع من المجاملات بين المؤسسة والمراجع، أي أن مراجع الحسابات لا يتمتع بالاستقلالية المظهرية والجوهرية
	فجوة التأهيل	وجود فرق بين المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة ودرجة الكفاءة الفعلية للمراجع، أي وجود فرق بين الإمكانيات العلمية والعملية للمراجع
	فجوة الجودة	تقرير مراجع لا يبرز مستوى جودة الأداء المهني التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية.
المجموعة الثانية: مرتبطة بالبيئة الخارجية	فجوة المعقولية	توقعات غير معقولة لمستخدمي القوائم المالية
	فجوة المعايير الناقصة	وجود توقعات لمستخدمي القوائم المالية لم تلزم بها معايير الأداء المهني
	فجوة المسؤولية	الاختلاف بين إدراك وفهم أهداف ومسؤوليات مراجع الحسابات الكافية والمعقولة من طرف مستخدمي القوائم المالية، وبين إدراك وأداء المراجع لتلك الواجبات والمسؤوليات.
	فجوة التوصيل	التباين بين ما يتوقعه المستخدمون من المعلومات مفحوصة وبين ما يتم توصيله إليهم فعلا.
	فجوة عدم المعرفة	احتياج غير معقولة أو مبالغ فيها من قبل مستخدمي القوائم المالية في ظل قيود الاطار العام للمراجعة.

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على مكونات فجوة التوقعات

المطلب الثالث: آثار فجوة التوقعات.

إن فجوة التوقعات من بين أهم المشاكل التي يثبت وجودها تهديد قوي إلى المهنة بصفة عامة، كما أنها تؤثر على مستخدمي القوائم المالية من خلال اتخاذ قرارات غير مناسبة، اعتمادا على تقرير مراجع الحسابات الذي قام بمراجعة حسابات الشركة التي لهم مصلحة فيها، لذلك فإن فجوة التوقعات لها عدة آثار، يمكن أن نميز بين:

أولا: الآثار السلبية: تبرز هذه الآثار من خلال الآتي[1]:

1. على مستوى البورصة:

يشكل رأي المراجع أحد أهم المدخلات في عملية إتخاد القرارات من قبل المستثمرين في البورصة، فحدوث فجوة التوقعات بين هؤلاء المستثمرين والمراجعين، يعد مؤشرا كافيا لديهم لإهمال هذا المدخل لاعتباره لا يعكس من وجهة نظر المستخدمين الرأي الصادق والحقيقي للبنود المعبر عنها، حينذاك يمكن أن تؤثر في بناء سوق مالية كفئة.

2. على مستوى مهنة المراجعة :

تعمل فجوة التوقعات على سلب الثقة من مهمة المراجعة، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق بنود القوائم المالية الختامية للمؤسسة، أن هذا الشكل يؤثر على المراجعة من خلال إفراغها من محتواها السلوكي والإجرائي فضلا على اعتبارها إجراء "روتينيا" لا طائل من ورائه، وأن دور المراجعة في بث الثقة في المعلومات المالية أمر غير مؤسس على الأداء الفعلي الكفىء من قبل المراجع، بالتالي هذه المعلومات لن تصبح مصدر ثقة بمجرد التقرير عليها فضلا على عدم قدرة المراجعة على التنبؤ بالمشاكل المستقبلية وعدم استطاعتها اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية التي تؤثر على استمرارية المؤسسة في النشاط.

3. اختلال التوصيل الفعال:

إن حدوث التباعد في توقعات المستخدمين و أداء المراجعين يوقع حالة عدم الرضى، مما ينعكس ذلك على مجالات التوصيل الفعال من خلال أن المستخدمين يعتبرون تقرير المراجع لا فائدة من ورائه مما يؤثر سلبا على إعداده وصياغته والتزام أحسن أساليب التوصيل من قبل المراجع.

[1] صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 152.

ثانيا: الآثار الإيجابية: تكمن هذه الآثار في الآتي[1]:

1. تفعيل دور المنظمات المهنية :

مما لاشك فيه أن اتساع فجوة التوقعات لها آثار سلبية منها ما ذكر ومنها ما يتعدى بشكل مضاعف إلى أطراف أخرى، في ظل الذي سبق تتأثر وتتراجع مهنة المراجعة في بث الثقة في القوائم المالية الختامية للمؤسسات، لهذا ومن أجل تحسين هذا الوضع تعمل مختلف المنظمات والتي هي:

- المنظمات المهنية؛
- الجامعة وأصحاب المهنة؛
- المنظمات الحكومية والمهنية لمهنة المراجعة؛
- المنظمات الأخرى المهتمة بمهنة المراجعة كلجنة البورصة؛
- منظمات المستخدمين بغية تحسين أدوار المراجعة.

إلى تأهيل الإطار العام للمراجعة من خلال العمل على سن المعايير المناسبة والمؤطرة لكل الوضعيات التي يعرفها المراجع، فضلا عن العمل على تضييق هذه الفجوة من خلال المقارنة بين توقعات المستخدمين وأداء المراجعين كعقلنة التوقعات وتحسين أداء المراجعين

2. الاهتمام بالأنظمة :

إن الزيادة المستمرة في التباين بين توقعات المستخدمين و أداء المراجعين جعل مختلف الهيئات والمنظمات المذكورة في النقطة السابقة، تلجأ إلى الاهتمام بمختلف الأنظمة التي لها علاقة بالمراجعة والتي تؤثر على مخرجاتها، إن هذا الاهتمام يكون من خلال العمل على تأهيل هذه الأنظمة بما يمكنها من تحقيق أهدافها وبما يضمن الاستفادة من توجيه عملية المراجعة، تكمن هذه الأنظمة في الآتي:

- النظام المحاسبي في المؤسسة؛
- نظام الرقابة الداخلية.

إن النظامين السابقين هما موضوع فحص وتقييم المراجعة المالية، من خلال فحص النظام المحاسبي ومن ثمة اكتشاف مواطن الخطأ والخلل في مخرجاتها، بالتالي العمل على تحسينه بما يوفر عناء الفحص للمراجع ويكسب الثقة من خلال أسلوب العينات المنفذ على النظام، كذلك الشأن بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه

[1] صديقي مسعود، المرجع السابق، ص 153.

من قبل المراجع، فكلما كانت إجراءاته قوية وسليمة وصارمة كلما كانت دافعا لمنع وقوع الأخطاء والغش، بالتالي تسعى هذه المنظمات إلى تفعيله وتأهيله بما يسهم في تضييق فجوة التوقعات.

خلاصة الفصل:

يتبن لنا مما سبق أن الاختلاف الموجود بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وبين مسؤوليات مراجعي الحسابات التي يفرضها عليهم القانون وكذا التي يقومون بأدائها فعلا، تخلق لنا ما يعرف بفجوة التوقعات، حيث تطور هذا المفهوم عبر مراحل عديدة من الزمن، في حين ما زال يعتبر من المفاهيم الحديثة في المراجعة والتي تهتم به الدراسات المتقدمة في هذا المجال.

إن دراسة ظاهرة فجوة التوقعات يقودنا إلى دراسة التقارير المالية بأنواعها حيث تعتبر طرف مهم في القضية، من خلال أن مستخدمي القوائم المالية يعتبرون القوائم المالية غامضة بدون تقرير مراجع الحسابات، على اعتبار أن مراجع الحسابات هو الحكم على مدى سلامة القوائم المالية التي يتخذون على أساسها قرارتهم.

وفي الأخير يمكننا أن نقول أن مشكلة فجوة التوقعات هي من المشاكل التي أثارت اهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، خاصة في السنوات الأخيرة وبعد فشل كبرى الشركات العالمية، ولهذا فإن هذه الفجوة لا يمكن تجاهلها أو الادعاء أن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير واقعية، ولهذا يجب أن توجه جهود الباحثين لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة وعمل اقتراحات وتوصيات بناءة لتضييقها إلى أدنى حد ممكن، وهذا ما سنحاول توضيحه في الفصل الموالي.

الفصل الثالث:

سبل معالجة فجوة التوقعات ومساهمة معايير المراجعة الدولية في ذلك

تمهيد:

نظرا لتأثير فجوة التوقعات على كل من مستخدمي القوائم المالية ومهنة المراجعة، فإنه من الضروري العمل على تضييقها، ولهذا نجد أن معظم الدراسات تتجه نحوى التسليم بأن استبعاد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ينصب على إزالة الغموض لدى مستخدمي القوائم المالية حول تعريف المراجعة وأهدافها ومعاييرها، وكذا بيان مسؤوليات المراجعين أكثر لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وخاصة في مجال اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات الغير قانونية، والتقرير عن مدى استمرارية المؤسسة، وهذا الأمر يتطلب من منظمي المهنة في أي دولة اتخاذ خطوات جادة في هذا الصياغ، ونفس الشيء على المستوى الدولي، حيث أن الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين كان السباق في إصدار معايير فجوة التوقعات والتي تساهم بشكل كبير في التضييق من هذه الفجوة، في حين أن هناك معايير مراجعة دولية (مقابلة للأمريكية) من شأنها أن تساهم أيضا في تضييق فجوة التوقعات.

قبل كل هذا يجب القيام بدراسة لأهم توقعات مستخدمي القوائم المالية والتأكيد على معقوليتها أو العكس، ومن ثم التطرق إلى جهود المنظمات المهنية في معالجة هذه المشكلة، ولذلك تم تقسيمنا لهذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول**: دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية.
- **المبحث الثاني**: إطار استراتيجي مقترح لتضييق فجوة التوقعات.
- **المبحث الثالث**: مساهمة معايير المراجعة الدولية في معالجة فجوة التوقعات.

المبحث الأول: دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية

تتكون المراجعة من ثلاثة أطراف أساسية، و هي:

- المؤسسة محل المراجعة؛
- مراجع الحسابات؛
- مستخدمي القوائم المالية (الطرف الثالث).

إن مستخدمي القوائم المالية لا يمكنهم الحصول على معلومات من المؤسسة إلا من خلال قوائمها المالية، لذلك فهم يعتمدون على مراجع الحسابات ليطمئنوا على سلامة القوائم المالية، بحيث يضفي نوع من الثقة على البيانات الواردة فيها.

إلا أن هؤلاء المستخدمين للقوائم المالية يمكن أن يكونوا من غير المحاسبين وليس لهم دراية بأمور المحاسبة والمراجعة، حتى أنهم غير ملمين بالقيود المفروضة على مراجعي الحسابات في حدود مسؤولياتهم، وهم دائما يطلبون الكثير من مراجعي الحسابات حتى وإن كانت تتجاوز حدود مسؤولياتهم، وجب علينا قبل القيام بمعالجة فجوة التوقعات، دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية، والتي تتمثل أهمها فيما يلي:

- استقلال مراجع الحسابات؛
- مسؤولية المراجع على إعداد القوائم المالية؛
- مسؤولية المراجع على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار؛
- مسؤولية المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش؛
- مسؤولية المراجع على اكتشاف التصرفات الغير قانونية؛
- مسؤولية المراجع اتجاه إبلاغ السلطات التشريعية.

المطلب الأول: استقلال مراجع الحسابات

يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن يحافظ مراجع الحسابات على استقلاله عند مزاولة عمله المهني، حيث يعتبر الاستقلال السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدمات المراجعة، ويؤكد البعض ذلك؛ على اعتبار أن مهنة المراجعة تفقد قيمتها إذا فقد المراجع استقلاله[1].

ويقصد بالحياد والاستقلال هو التزام المراجع بالعدالة اتجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يعرف على أنه العمل بنزاهة وموضوعية، فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي

[1] جورج دانيال غالي، **''تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة''**، مرجع سابق، ص 15.

تعرض عليه من جميع الأطراف والفئات، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة[1]، لكن يجب النظر إلى استقلال المراجع في ظل التهديدات التي تهدد استقلاله، حيث تؤثر هذه التهديدات بشكل كبير على استقلال المراجع، يمكن أن نوجز هذه التهديدات في العناصر التالية:

- المنافسة بين مكاتب المراجعة؛
- ضغوط الأتعاب؛
- تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للزبون؛
- طول فترة الارتباط مع الزبون؛
- حجم مكتب المراجعة؛
- حصول المراجع على منافع اقتصادية ومالية؛
- تسوق الرأي.

أولا: المنافسة بين مكاتب المراجعة:

فيما يخص زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة لجذب عدد كبير من العملاء فهذا يمثل تهديدا لاستقلال المراجعين، حيث أنها يمكن أن تؤثر على تقارير المراجعين عن القوائم المالية، نظرا لأنهم قد يترددوا في إبداء آراء متحفظة خوفا من فقد العملاء.

ثانيا: ضغوط الأتعاب:

كما أن ضغوط الأتعاب قد تمثل تهديدا لاستقلال المراجعين حيث أوضحت نتائج إحدى الدراسات عن اعتقاد حوالي 30% من الذين تم استقصائهم، أن المراجعين يطبقوا القواعد بحيث تتفق مع تفسير الإدارة، بهدف إعداد تقارير نظيفة[2].

ثالثا: تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للزبون:

من أهم المشاكل التي تهدد استقلال مراجع الحسابات هي مدى تأثر ذلك الاستقلال بقيام المراجع الخارجي ببعض الخدمات الإدارية للمؤسسة التي يراجع حساباتها، وهل قيام المراجع بتلك الخدمات الاستشارية والإدارية يجعل الغير يشكك في حياده واستقلاله، وفي هذا ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجلس الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلال المراجع طالما أنه لا يتخذ القرارات

[1] يوسف محمد جربوع، **''استقلال وحياد المراجع الخارجي وأثر عدم الإلتزام بهما على عملية المراجعة''**، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 108، الربع الأول، فلسطين، 1999، ص 19.

[2] جورج دانيال غالي، **''تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة''**، مرجع سابق، ص 16.

الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب أنه طالما أن المراجع تقتصر خدماته على مجرد النصيحة ولا يساهم في اتخاذ القرارات فإن استقلاله لن يتأثر، إلا أن البعض يرى أن تقديم المراجعين لمثل تلك الخدمات يمثل تهديدا حقيقيا لاستقلالهم، ومن ثم عدم السماح لمكاتب المراجعة بتقديم تلك الخدمات إلى زبائن المراجعة[1].

وبناءا على ما سبق فإن الجمعيات والمعاهد الثلاث الرائدة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وويلز، والتي لها فضل في بناء مهنة المحاسبة والمراجعة وتطويرها ومازالت تحمل مسؤولية قيادتها على نطاق العالم وتوجه مسارها ومسلكها المهني، قد أجازت بوضوح أداء المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية، وتأكيدا من الجمعيات الثلاث على شرعية وعدم تعارض قيام المراجع الخارجي لهذا النشاط، إلا أنها قامت بوضع المبادئ المنظمة لممارسته، وهذا ما سمح له بالنمو بشكل مؤسس ومنظم، كما أن هذه الجمعية سمحت لأعضائها وهم على أعلى مستوى من الكفاءة المهنية على نطاق العالم، أن يمارسوا الخدمات الاستشارية والإدارية لما فيها من خدمات يؤديها المراجع الخارجي لزبائنه.

رابعا: امتداد مدة التكليف:

إن المدة التي تربط المراجع بالمؤسسة محل المراجع، يمكن لها أن تلعب دورا في استقلال مراجع الحسابات حيث تؤثر على المراجع من ناحيتين:

- **الجودة:** لكي يؤدي المراجع مهامه بجودة عالية عليه أن يكون لديه معرفة متعمقة بالمؤسسة ونشاطها وكل المتغيرات المرتبطة بها، وهذا ما توفره طول الفترة التي تربط المراجع بالمؤسسة.
- **الاستقلال:** إن امتداد فترة التكليف يمكن أن ينشأ علاقات خاصة بين المراجع وإدارة المؤسسة، الأمر الذي يجعل المراجع في موقف محرج يؤدي إلى التغاضي عن بعض الأعمال، كما أن مراجع الحسابات يحاول إرضاء المؤسسة من خلال تقريره بهدف تمديد فترة الارتباط[2].

لذلك فإن هناك العديد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع والتي اختلفت في تحديد مدة التكليف على اعتبار أنها تمثل تهديد قوي لاستقلال مراجع الحسابات، حيث ظهر في هذا الخصوص اتجاهين هما[3]:

---

[1] Humphrey et .al,**"Providing Manperial and consulting services to clients"**, the institute of chartered Accountants in the united kingdim (England and Wales) ,London: ICAEW . 1992, PP 1-2.

[2] يوسف محمد الجربوع، **"العوامل المؤثر على إستقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"**، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 76، العدد 26، 2004، ص ص 8-9.

[3] صديقي مسعود، مرجع سابق، ص ص 155-156.

1. **التعيين لمدة طويلة:** أن يتم تعيين المراجع لمدة طويلة تزيد عن 05 سنوات، يقوم اعتقاد أصحاب هذا الرأي على الآتي:
   - توفير جو من الهدوء والثقة من أجل التقرير السليم؛
   - طمأنة المراجع في أداء أعماله؛
   - تفادي تهديدات العزل أو انتهاء المدة؛
   - المعرفة الدقيقة للمؤسسة موضوع المراجعة من قبل المراجع.
2. **التعيين لمدة قصيرة:** يعود اعتقاد أصحاب هذا الرأي إلى تعيين المراجع لمدة قصيرة لا تقل عن السنة بالطبع لارتباطها بسنة مالية؛ إلى الآتي:
   - تفادي زيادة المعرفة والألفة بين المراجع والمستخدمين و إدارة المؤسسة؛
   - عدم التورط في شؤون من شأنها تحريف رأي المراجع؛
   - الحث على الأداء الجيد للمراجع للحصول على مهمة أخرى في ظل قصر مهمة المراجعة.

وما يلاحظ أن كلا الاتجاهين السابقين يحملان العديد من العيوب والمزايا والتي لازالت الدراسات قائمة من أجل إيجاد المدة القانونية التي تمكن مراجع الحسابات من أداء مهامه بكل استقلالية وموضوعية.

خامسا: حجم مكتب المراجعة[1]:

يجب التفرقة بين مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة، إذ أن الثانية مملوكة لمراجع واحد، وغالبا ما تكون مكاتب المراجعة الكبيرة المملوكة لمجموعة من المراجعين أقل عرضة لفقدان الاستقلالية بالمقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، نظرا لأن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أقل اعتمادا على زبون معين، بسبب أتعاب المراجعة من زبون معين تشكل نسبة من إجمالي دخل المكتب، بالإضافة إلى أن هناك خصائص معينة في مكاتب المراجعة الصغيرة وزبائنها، حيث تكون العلاقات الخاصة بين المراجع وزبونه هي العنصر الأساسي في الارتباط مما يؤدي إلى زيادة خطر فقدان الاستقلال.

كما أن في حالة ارتباط مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزبائن المراجعة فإن خطر فقدان الاستقلال في مكاتب المراجعة الصغيرة يكون أعلى منه في مكاتب المراجعة الكبيرة، ويرجع هذا لقدرتها على تخصيص قسم مستقل لتقديم مثل هذه الخدمات مما يقلل من خطر فقدان الاستقلال.

[1] يوسف محمد الجربوع، **"العوامل المؤثر على إستقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"**، مرجع سابق، ص 10.

سادسا: تسوق الرأي[1]:

يعني تسوق الرأي "Opinion Shopping" سعي بعض المؤسسات للحصول على آراء مؤيدة لمواقفهم من مكاتب المراجع الأخرى، بخصوص تفسير بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام بطريقة لا تتمشى مع التفسير الذي طبق في الماضي أو مع الجوهر الاقتصادي للعملية، أو لتطبيق معالجة محاسبية أقل تفصيلا.

وقد أشارت العديد من مكاتب المراجعة إلى أهمية التهديد الذي يمثله تسوق الرأي على استقلال المراجع، حيث أن بعض المنشآت تسعى إلى الحصول على آراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب المراجعة الأخرى بخصوص الموضوعات التي هي محل الخلاف والجدل مع المراجع، وذلك بهدف الضغط على مراجعيها لتغيير آراءهم، وقد أكدت لجنة "Ryan" ذلك بقولها أن المؤسسات تسعى في الوقت الحالي بدرجة متزايدة لتحدي المراجعين وتهديد استقلالهم عن طريق تسوق الآراء، بهدف الضغط عليهم والتلويح بإمكانية تغييرهم بمراجعين آخرين لديهم استعداد لتأييد مواقف الإدارة.

وقد اتخذت إجراءات بواسطة كل من المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية، لتحول دون تسوق الرأي، إلا أن هذه الإجراءات غير فعالة لأنها قد تعاملت مع أعراض المشكلة وليس مسبباتها.

ومن خلال استعراضنا لأهم التهديدات التي تواجه استقلال مراجع الحسابات يتظح لنا أنه رغم الضغوط التي تواجه مراجع الحسابات في ظل المنافسة ورغبتهم في الاحتفاظ بعملائهم الحاليين وجذب عملاء جدد، وذلك من خلال تخفيض الأتعاب واستخدام بعض الأساليب التجارية، على مراجع الحسابات أن يحافظ على استقلاله لتلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية وأداء مهمته بكل مصداقية وبأعلى جودة، بعيدا على جميع النواحي التجارية، حيث أن توقعات مستخدمي القوائم المالية بخصوص حفاظ مراجع الحسابات على استقلاله تعتبر معقولة ويجب العمل على تلبيتها.

[1] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة"**، مرجع سابق، ص ص 17-18.

المطلب الثاني: مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

الفرع الأول: المراجع مسؤول على إعداد القوائم المالية

إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي حول ما إذا كانت القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة تعكس الصورة الحقيقية والصادقة للمؤسسة وهذا ما أوضحته معايير المراجعة الدولية، وهذا ما يعني أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المؤسسة محل المراجعة، أما مراجع الحسابات فمسؤوليته هي إبداء الرأي حول هذه القوائم لا غير.

إلى أن هناك جدل قائم حول البعض من مستخدمي القوائم المالية الذين يعتقدون أن المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة[1].

وهذا ما يعتبر توقع غير منطقي وغير معقول من قبل مستخدمي القوائم المالية، حيث يجب العمل على توعيتهم بحدود مسؤوليات مراجع الحسابات في إطار المعايير المهنية والتشريعية.

الفرع الثاني: المراجع مسؤول على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار

يعتبر فرض الاستمرار أحد الفروض التي تعد على أساسها القوائم المالية ما لم توجد معلومات تشير إلى غير ذلك وبالتالي تسجل قيم الأصول والالتزامات على أساس أن المؤسسة ستكون قادرة على تحقيق قيم أصولها وسداد التزاماتها من خلال نشاطها العادي[2].

وفي هذا الإطار يوجد هناك اختلاف بين المراجعين والمستخدمين فيما يتعلق بمسؤولية المراجع حول تقييم قدرة مؤسسة ما على الاستمرار كمؤسسة مستمرة، ويعتقد كثير من المستثمرين أن رأي المراجع غير المتحفظ (النظيف) حول سلامة وقوة وضع مؤسسة ما يحول دون فشلها في المستقبل، حيث أن بعد تقرير المراجع النظيف إذا تقدمت المؤسسة بطلب لإشهار إفلاسها أو تعرضت لمتاعب مالية، فإن المستخدمين كثيرا ما يتساءلون عن سبب عدم اكتشاف المراجعين للأوضاع وتغطيتها في تقرير المراجعة[3]، وفي ذلك أشارت بعض الدراسات " أن

---

[1] جورج دانيال غالي، المرجع سابق، ص 15.

[2] اسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، **"قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر–دراسة ميدانية–"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها– مصر، 2011، ص 39.

[3] سندس ماجد رضا، **"آليات حوكمة اشلركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية"**، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 18، جامعة الكوفة–العراق، 2009، ص 15.

أكثر من نصف المؤسسات التي دخلت مجال الافلاس لم تتلقى تقارير مراجعة تتحفظ بخصوص الاستمرارية، وذلك في السنة السابقة على الإفلاس".

أما على الجانب المهني فإن مسؤولية المراجع في التقرير على مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط كانت ولا زالت موضوع جدل ونقاش بين المنظمات المهنية وأعضاؤها وبين جمهور المهنة، وإن كانت المهنة بدأت في الاستجابة لرغبات الجمهور في هذا الشأن، وتطلب من المراجع الإشارة إلى الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار طالما توافرت لديه الحقائق التي تشير إلى ذلك، وعليه بذل مجهود كافي في جمع الأدلة التي تنفي أو تؤكد هذا الشك والتقرير عنه[1].

وفي هذا الصدد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام (1988) نشرة معايير المراجعة رقم (59) والتي تتطلب من المراجع في كل عملية مراجعة تقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت، لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية محل المراجعة، ومع ذلك فقد تضمنت النشرة أن المراجع لا يعتبر مسؤولا عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية، كما أن عدم الإشارة إلى الشك الجوهري في تقرير المراجعة، لا يجب تفسيره على أنه يوفر تأكيد بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط[2].

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن توقعات مستخدمي القوائم المالية تعتبر توقعات مبالغ فيها، وأن من مهمة مراجع الحسابات اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات الجوهرية، واكتشاف الشك الجوهري في قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وهذا حسب مسؤوليات مراجع الحسابات وفق المعايير المهنية، وأن تقرير المراجعة النظيف لا يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها.

يمكن أن نناقش تعدد وجهات النظر والتوصيات السابقة عن مسؤوليات مراجع الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ما يلي[3]:

1. أنه لا بد من التفريق بين مسؤولية المراجع على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها، ومسؤولية المراجع على التنبؤ بالأحداث المستقبلية، حيث أن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار يتعلق بالأحداث التاريخية الحاصلة، ولكنها قد تكون واضحة وتظهر من خلال الفحص العادي، أو تكون غير واضحة المعالم ولا تظهر إلا من خلال فحوصات معمقة للبيانات المالية، أما التنبؤ بالأحداث المستقبلية فغير ذلك، حيث

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص ص 39-40.

[2] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"**، مرجع سابق، ص 19.

[3] عاهد عيد سرحان، **"دور مدقق الحسابات الخرجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين–دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين لشركات المساهمة العامة"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة–الجامعة الإسلامية، غزة–فلسطين، 2007، ص ص 45-46.

يتعلق بأحداث لم تقع وإنما تقوم على أساس تكهنات وهذا رد على من يقول أنه ليس من مسؤولية المراجع تقويم قدرة المؤسسة على الاستمرار، لأن ذلك يتعلق بالمستقبل وأن المراجع ليس متنبئا بالمستقبل وإنما قارئ بيانات وإذا إقترن اسمه بتنبؤات فإنه يكون قد خالف القواعد المسلكية، فالمراجع عند قيامه بتقويم قدرة المؤسسة على الاستمرار إنما يعتمد على معلومات تاريخية؛

2. عند قيام المراجع بإجراءات المراجعة العادية عليه أن يمارس دورا إيجابيا حيال قضية الاستمرارية، وذلك خلال قيامه بالفحص الميداني؛
3. في حالة ظهور مؤشرات تشكك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في أداء أعمالها الاعتيادية، قد تكون هذه المؤشرات واضحة وتظهر من خلال الفحص العادي، فإنه على المراجع أن يقوم بتوسيع نطاق فحصة، وأن يقوم بالبحث عن إجراءات فنية جديدة للتأكد أو لنفي هذه الشكوك، لأن ذكر أي شيئ عن الاستمرارية في تقرير المدقق له آثار عظيمة على المؤسسة، سواء بقدراتها على الاستمرار أو العكس لذلك يجب على المراجع أن يتوخى الحذر؛
4. إن مسؤولية المراجع فيما يخص تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار ترتبط بمعيار العناية المهنية اللازمة، فإذا قام المراجع ببذل العناية المهنية المطلوبة منه أثناء قيامه بعمله، وممارسة الحذر المهني، ثم ظهرت بعد ذلك مؤشرات على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة بعد إعداد التقرير، فإنه يكون خاليا المسؤولية حيال ذلك، مادام ظهرت تلك المؤشرات بعد قيامه بممارسة أعماله بعناية مهنية كافية واتخاذه للحذر المهنين ولكنه إذا ظهرت مؤشرات واضحة من خلال الفحص العادي عن عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها وتشير إلى ضعف في الموقف المالي للمؤسسة ولم تعوض المراجع لتلك المؤشرات ولم يذكرها في تقريره، فإن ذلك يضعه تحت طائلة المسؤولية لأنه قصر في تطبيقه معايير المراجعة العامة المتعارف عليها فيما يتعلق ببذل العناية المهنية اللازمة؛
5. حسب معيار المراجعة الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية والذي سيتم تحليله لاحقا في المبحث الثالث، فقد ذكر صراحة من خلال المعيار أن المراجع الخارجي مسؤولا عن تقويم قدرة المؤسسة على الاستمرار في عملها، وحدد الواجبات التي يجب أن يقوم بها المراجع والتي تساعده على عملية التقييم، وكذلك تحدد بعض المؤشرات التي تساعده في عملية التقييم.

المطلب الثالث: مسؤوليات مراجع الحسابات اتجاه التلاعبات والإبلاغ عنها للسلطات التشريعية

الفرع الأول: مسؤولية مراجع الحسابات على إكتشاف الأخطاء والغش

مسؤولية المراجع على إكتشاف الخطأ والغش تمثل إحدى مكونات فجوة التوقعات في المراجعة، ويؤكد بعض الباحثين على أن مسؤولية المراجع على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، تعتبر من أكثر المجالات إثارة للنقاش والجدل في المراجعة[1].

حيث تعد مسؤولية المراجع المستقل عن رصد واكتشاف الغش أثناء المراجعة واحدة من بين أكثر الأسباب التي تسهم في وجود فجوة التوقعات، ويعتمد كثير من المستثمرين والمستخدمين للقوائم المالية أن رأي المراجع غير المتحفظ يعني أن المراجع قد اكتشف جميع الأخطاء المادية أو الغش الذي ربما يكون قد حدث أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة، ومع ذلك فإن البيانات الخاصة بمعايير المراجعة تختلف مع وجهة النظر هذه وتحمل المراجع مسؤولية ممارسة الحذر والحيطة فقط أثناء إجراء الفحص وقيام الادارة بإبطال ضوابط الرقابة المحاسبية الداخلية وغير ذلك من أشكال الغش الذي يمكن أن يحدث وأن يتم إخفاؤه ببراءة، لدرجة أنها تفشل معها ممارسة الحذر والحيطة الواجبة اثناء المراجعة في رصد واكتشاف البيانات الكاذبة في القوائم المالية الناتجة عن اللجوء لهذه الأسباب[2]، وقد تكون الحالات التالية من الأسباب التي تؤدي إلى تزايد احتمالات التلاعب والغش بالنسبة لمراجع الحسابات[3]:

- أن لا تتصف الإدارة بالنزاهة والاستقامة والأمانة؛
- وجود عمليات غير عادية في المؤسسة؛
- بعض الظروف والضغوط التي تؤثر على المؤسسة محل الفحص؛
- وجود مشاكل تواجه المراجع عند قيامه بالحصول على الأدلة والقرائن الكافية.

إلا أن هناك من أشاد إلى أن توقعات مستخدمي القوائم المالية في خصوص مسؤولية مراجعي الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش توقعات مبالغ فيها خاصة في ظل الظروف المعقدة والمتشابكة الحالية والتي تفرض على المهنة بعض القيود والمحددات التي أصبح تعوق القيام وتقديم ما كانت تقوم به في الماضي، مثل كشف جميع أنواع

[1] جورج دانيال غالي، **''تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة''**، مرجع سابق، ص 20.

[2] سندس ماجد رضا، **''آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية''**، مرجع سابق، ص14.

[3] مصطفى يوسف كافي، **''تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية وإقتصاد المعرفة''**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان-الأردن، 2014، ص59.

الغش وتلاعب الإدارة، ذلك لأن المهنة كان يمكنها القيام بذلك في الماضي بسبب صغر حجم المشروعات وبساطة البيئة التي تعمل فيها[1]، إلا أنه في الوقت الحالي وفي ظل كبر حجم المؤسسات واتساع نطاقها وتعقد عملياتها وتنوعها وقصر الفترة المحددة لعملية المراجعة من ناحية أخرى، فرض على المراجعين استخدام أسلوب العينات لجمع الأدلة اللازمة لتكوين رأيهم الفني بشأن خلو القوائم المالية من عمليات الخطأ والغش الجوهرية[2].

وبالتالي فإنه يوجد اعتقاد كبير من قبل مستخدمي القوائم المالية بأن يقوم المراجع باكتشاف كل حالات الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة، في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والمخالفات، وذلك بالإشارة إلى أن الادارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش، وبالتالي فهي المسؤولة عن منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة[3].

حيث تتحدد مسؤولية المراجع بصفة عامة عن الأخطاء والتلاعبات في حدود ما يظهر له من مراجعته الدقيقة للسجلات والبيانات المحاسبية وما يصل إليه من معلومات عن طريق الاستعلام والاستفسار أثناء قيامه بعملية المراجعة، فالمراجع لا يقوم بدور رجل المباحث الذي يتتبع كل شيئ في سبيل إنجاز مهمته، حيث أن المراجع ليس مسؤولا عن اكتشاف جميع الأخطاء والتلاعبات التي ترتكب بالدفاتر، والتي تنشأ من المعاملات، فالقول بغير ذلك يجعل المراجع يترك الغرض الرئيسي للمراجع ويتفرغ تفرغا كاملا للتحقيق في كل عملية[4].

يجب الإشارة إلى أن معايير المراجعة الدولية والأمريكية بينت مسؤولية المراجع عن اكتشاف عمليات الخطأ والغش والتقرير عنها كما يلي[5]:

1. يجب على المراجع تحديد وتقدير مستوى الخطر الذي يجعل الخطأ أو الغش يؤثر ماديا على القوائم المالية؛
2. في ضوء مستوى الخطر الذي تم تحديده من قبل مراجع الحسابات يجب عليه أن يقوم بتصميم وإنجاز عملية المراجعة، بحيث تعطي تأكيدات معقولة حول صحة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء؛
3. بما أن رأي المراجع مبني على أساس تأكيدات معقولة فهو ليس متأكد أن تقريره لا يعتبر شهادة ضمان، وذلك لأن عملية المراجعة تتم على أساس العينات؛

[1] محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، أيمن أحمد أحمد شتوي، مرجع سابق، ص 274.

[2] كمال خليفة أبو زيد، منصور أحمد البديوي، شريفة على حسن، مرجع سابق، ص 8.

[3] محمد البشير غوالي، مرجع سابق، ص 130.

[4] رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **"أصول المراجعة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص 58-59.

[5] هاشم حسن التميمي، **"فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين"**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة الأهلية، العدد 22، 2009، ص ص 195-196.

4. بعد تنفيذ الخطوات السابقة فإن أي اكتشاف لحالات خطأ أو غش لا يعتبر دليلا على عدم دقة عملية المراجعة أو عدم كفاءة المراجع.

ومما سبق يتضح لنا أن مراجع الحسابات وفق المعايير المهنية ليس مسؤولا عن اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء في المؤسسة، وإنما مسؤول فقط عن الأخطاء والغش التي تظهرها نتائج فحصه العادي للدفاتر والسجلات، إلا أن البيانات المالية كما ذكر سابقا عرضة للخطأ والغش وفي نفس الوقت ضرورية لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي البيانات المالية وهنا يأتي دور المراجع والمطلوب منه هو الخروج برأي فني محايد حول صحة القوائم المالية[1].

وذلك من أجل تأدية مهامه في حدود مسؤولياته من جهة، وتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، حيث تسعى المنظمات المهنية إلى توسيع أكثر لمسؤوليات مراجع الحسابات، بحيث دخل المراجعون مجال شديد الاتساع من الإجراءات لرصد واكتشاف الغش مع قيامهم بتنفيذ معيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS99)، بحيث يهدف هذا المعيار إلى جعل دراسة المراجع للغش ممتزجا بشكل متصل بعملية المراجعة ومحدثة باستمرار حتى اكتمال المراجعة، ويصف (SAS99) العمليات التي يقوم بها المراجع من خلال:

- جمع المعلومات اللازمة للتعرف على مخاطر البيان الكاذب المادي الناتج عن الغش؛
- تقدير المخاطر بعد الأخذ في الاعتبار تقييم لبرامج الكيان وضوابطه الرقابية.

ووفقا لـ (SAS99) سوف يقوم المراجع بجمع المعلومات لتقدير مخاطر الغش تفوق كثيرا مسؤولياته السابقة، كما أن هذا المعيار يذكر المراجعين بأنهم في حاجة إلى التغلب على بعض الميول الطبيعية، مثل: الاعتماد المفرط على تأكيدات العمال والتحيزات والاقتراب من المراجعة باتجاه متشكك وذهن متسائل، أيضا من الأمور الجوهرية التي يوصي بها معيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS99) أن يترك المراجعين العلاقات الماضية جانبا وألا يفترضوا أن جميع العملاء صادقين، كما يطرح اقتراحات حول الكيفية التي يمكن بها المراجعين أن يتعلموا كيفية إعمال عقلية أكثر نقدا وتشككا أثناء أداء أعمال المراجعة، وخاصة أثناء تخطيط المراجعة وتقييم أدلة المراجعة[2].

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص 61.

[2] طارق عبد العال حماد، **"التقارير المالية"**، مرجع سابق، ص 573.

الفرع الثاني: مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التصرفات الغير قانونية

في ظل المتغيرات العديدة التي تحيط بمهنة المراجعة طالب الكثيرون بتوسيع مسؤوليات مراجع الحسابات، وكما ثار الجدل والنقاش ولا يزال مستمرا حول توسيع مسؤوليات المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، ثار جدلا مماثلا حول دور المراجع ومسؤولياته في اكتشاف التصرفات غير القانونية والتقرير عنها[1].

إن التصرفات غير القانونية تعرف على أنها الارتباطات والتصرفات الغير قانونية الناتجة عن دفع رشاوي أو مدفوعات غير قانونية بواسطة المؤسسة[2].

كما أنها تتمثل في مخالفات القوانين والتشريعات العامة وكذلك مخالفة اللوائح الداخلية وأعمال الإدارة التي تتنافى مع السياسة العامة[3].

حيث أثارت مسؤوليات المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية جدل كبير تناولته الصحافة المالية، وهيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية والمنظمات المهنية، ففي إحدى الدراسات الميدانية التي أجريت حديثا، اتضح أن هناك (74.1%) من مستخدمي القوائم المالية الخاضعين للدراسة لديهم اعتقاد أن المراجع الخارجي يجب أن يقدم تأكيد فيما يتعلق باكتشاف كل التصرفات غير القانونية، كما أن (80.7%) منهم لديهم اعتقاد أنه يجب على مراجع الحسابات أن يقدم تأكيد فيما يتعلق باكتشاف كل التصرفات غير القانونية المرتبطة بالنواحي المالية والمحاسبية، في حين أن نسبة (84.4%) لديهم اعتقاد أنه يجب على المراجع أن يقدم تأكيد في ما يتعلق باكتشاف التصرفات غير القانونية، ذات التأثير الهام على القوائم المالية[4].

ونتيجة للضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات بصفة خاصة ومهنة المراجعة بصفة عامة فقد توجهت جهود المنظمات المهنية إلى تحديد مسؤوليات مراجع الحسابات في هذا المجال، حيث أقرت ببعض المسؤوليات عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للمؤسسة والإفصاح عنها، لكن في حدود إمكانيات وقدرات مراجع الحسابات، وذلك كما يلي:

1. في عام (1977) أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم (17)، "الأعمال غير القانونية من قبل العملاء" "Illegal Acts by clients"، والتي تضمنت ما يلي[5]:

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص ص 42-43.

[2] محمد سمير الصبان، **''المسؤولية إتجاه العملاء-المراجعة مدخل علمي تطبيقي-''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 140.

[3] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص 43.

[4] محمد سامي راضي، **''موسوعة المراجعة المتقدمة''**، مرجع سابق، ص ص 29-30.

[5] جورج دانيال غالي، **''تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة''**، مرجع سابق، ص 29.

- إن الفحص التي يتم وفقا لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عام (GAAS) لا يوفر ضمانا لاكتشاف التصرفات غير القانونية، كما أن تحديد ما إذا كان تصرف معين يعتبر غير قانوني هو عادة خارج نطاق الكفاءة المهنية للمراجع؛
- مناقشة للمخالفات التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية، وإرشاد للمراجع بخصوص تقييم تأثيرات التصرفات غير القانونية على القوائم المالية، إلا أن النشرة لم تضع أي مسؤولية إيجابية على المراجع بخصوص اكتشاف تلك المخالفات.

2. في عام (1988) أخذت المعايير المهنية عملية توسيع مسؤوليات المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها من خلال نشرة معايير المراجعة الأمريكية رقم (54) والذي يحل محل نشرة معايير المراجعة رقم (17) والذي أشار إلى[1]:

- أنه يجب على المراجع أن يكون حذرا لاحتمال حدوث هذه التصرفات غير القانونية، وإذا وصل إلى علم المراجع معلومات محددة والتي توفر دليلا على وجود التصرفات الغير قانونية ذات التأثير المادي على القوائم المالية، فعلى المراجع تطبيق إجراءات مراجعة موجهة خصيصا لتحديد ما إذا كانت التصرفات غير القانونية قد وقعت ويجب على المراجع أن يقوم بالتقصي من الإدارة عن:
  - ✓ مدى التزام إدارة المؤسسة بالقوانين والتشريعات المرتبطة بها؛
  - ✓ سياسات المؤسسة إتجاه منع التصرفات غير القانونية.
- كما يجب على المراجع دراسة أثر التصرفات غير القانونية على القوائم المالية، في حالة التوصل إلى أن التصرف له تأثير مادي وجوهري على دلالة القوائم المالية، ولم يتم تفسير وتوضيح أثره على القوائم المالية بشكل سليم فإنه يجب إصدار تقرير متحفظ أو عكسي حسب معيار الأهمية النسبية.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن هناك تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وبين مسؤوليات مراجع الحسابات وفق المعايير المهنية، حيث تلزم المعايير المهنية أنه على المراجع اكتشاف التصرفات الغير قانونية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية، في حين أنه من الصعب على المراجع التفرقة بين هذه الأعمال الغير قانونية التي تؤثر ولا تؤثر، إلا أننا نقول أن هذه التوقعات تعتبر معقولة في ظل طبيعة عمل المراجع ويجب عدم تجاهلها والتحجج بحدود المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع، وعلى مراجع الحسابات أن يحاول اكتشاف التصرفات الغير قانونية لإثبات جودة عمله المهني من جهة وتلبية توقعات المستخدمين من جهة أخرى وبذلك التقليل من فجوة التوقعات.

[1] American institute of certified Public Accountant.AICPA, Auditing Standarts Board, **"thlegal Actsby ctient sas**,**No**,**54"**, journal of Accountancy, july,1988, P 155.

الفرع الثالث: مسؤولية المراجع اتجاه إبلاغ السلطات

لقد طالب جمهور مهنة المراجعة بضرورة قيام مراجع الحسابات بإبلاغ السلطات عن أي مخالفات إذا كان في ذلك إضرار بالصالح العام، وقد عارضت المهنة ذلك لتعارضه مع مبدأ أساسي من مبادئها يتمثل في الحفاظ على أسرار العملاء، ولقد استجابت المهنة لهذه الضغوط في بعض البلدان وقبلت القيام بذلك، حيث أن مهنة المراجعة قد وافقت على واجب التقرير للسلطات في بريطانيا، ويرجع السبب ربما إلى استجابة المنظمات المهنية لتحذير الوزير البريطاني "Howard" بأنه إذا فشلت المهنة في إدخال ذلك الواجب في إرشاداتها فإنه سيفرض عليها من خلال التشريع[1].

وربما يرجع قبول المهنة لذلك الواجب في بريطانيا رغبة منها في الحفاظ على استقلالها وتقليل التدخل الخارجي في شؤونها، حيث من المعروف أن المراجعة تعمل عند أقل مستوى من التدخل الحكومي.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فلم يتم إدخال تغيرات مماثلة في معايير المراجعة الصادرة في الولايات المتحدة في أفريل (1988)، حيث واصل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، في نشرة معايير المراجعة رقم (53) ونشرة معايير المراجعة رقم (54) التأكيد بأن واجب المراجع إتجاه السرية يحول دون إعداد تقارير لأطراف خارج المؤسسة محل المراجعة باستثناء ظروف خاصة فقط.

وربما كان عدم قبول المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لهذا الواجب سببه بالإضافة لتعارضه مع مبدأ السرية هو عدم توافر الحماية القانونية لأعضائه إذا ما قاموا بذلك[2].

المبحث الثاني: إطار إستراتيجي مقترح لتضييق فجوة التوقعات

نظرا للآثار السلبية التي يخلفها وجود فجوة التوقعات في مهنة المراجعة فإنه من الضروري العمل على تضييق فجوة التوقعات إلى أقصى حد ممكن، لأنه كما أشرنا سابقا لا يمكن القضاء على هذه الفجوة وهذا راجع إلى الطبيعة الديناميكية لهذه الفجوة والمتحددة بمتغيرين لا يمكن ضبطهما أو تحديدهما.

حيث أن معظم الدراسات تظهر أنه لمن الصعوبة بمكان استبعاد فجوة التوقعات كليا، لأن هذا يتطلب ثبات معين حول مفهوم المراجعة، في حين أن ثبات مفهوم المراجعة من الصعب حدوثه بسبب تطور معايير المراجعة والأساليب المعتمدة في عملية المراجعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى هناك صعوبة في إزالة الغموض

[1] مصطفى صادق حامد، **"نحوى تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة–دراسة تحليلية نقدية مقارنة"**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد47، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ، 1994، ص 103.

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص 55.

لدى مستخدمي القوائم المالية حول تعريف المراجعة وأهدافها ومعاييرها، ومن هنا نستطيع أن نقول أن العمل جاري على تضييق فجوة التوقعات قدر الإمكان.

إن أهم خطوة تسبق وضع الإطار الاستراتيجي لتضييق فجوة التوقعات هو دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية، وعلى أساسها يتم تحديد هذا الإطار، هذه التوقعات قمنا بدراستها في المبحث السابق، نظرا إلى أهميتها في معالجة الفجوة، حيث حددنا أهم توقعات مستخدمي القائم المالية في العناصر التالية:

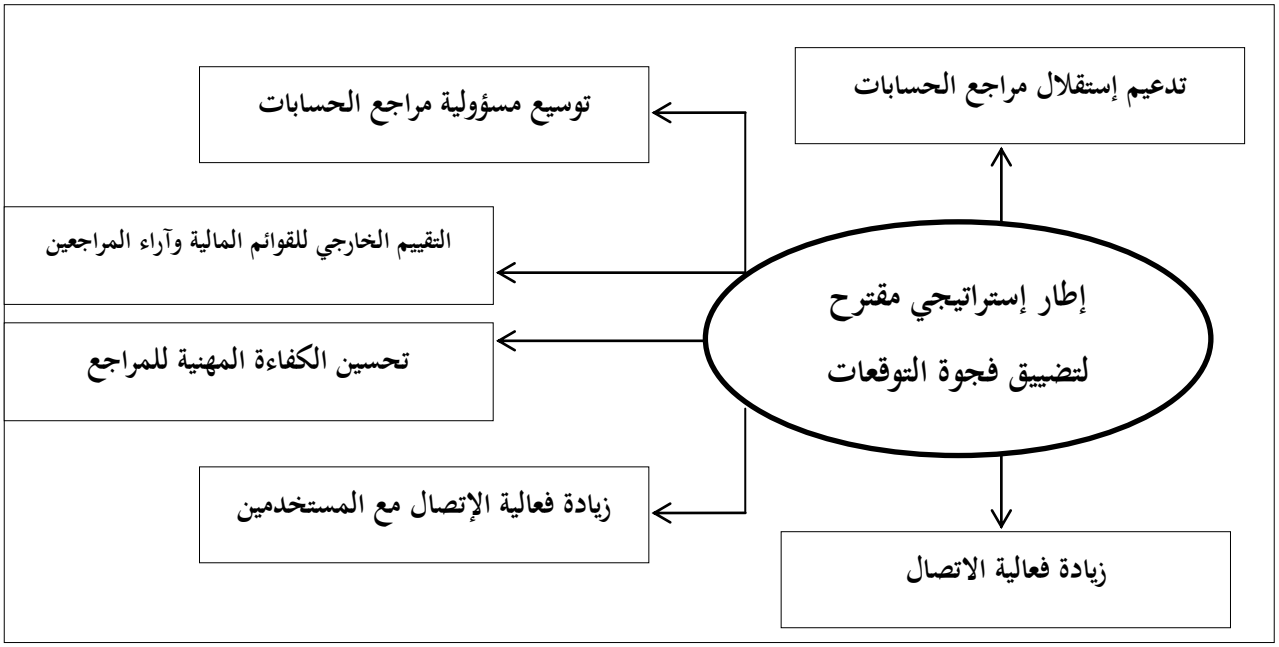
- أن مراجع الحسابات سيحافظ على استقلاله طوال مدة التكليف؛
- أن مراجع الحسابات مسؤول على اعداد القوائم المالية؛
- أن مراجع الحسابات مسؤول على اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء؛
- أن مراجع الحسابات مسؤول على اكتشاف التصرفات غير القانونية؛
- أن مراجع الحسابات مسؤول على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار؛
- أن مراجع الحسابات مسؤول على إبلا غ السلطات التشريعية.

لذلك فإن الإطار المقترح لتضييق فجوة التوقعات يقوم بمعالجة هذه التوقعات وتحديد حلول لها، بخلاف بعض التوقعات التي تعتبر غير معقولة، والتي يكمن علاجها في تثقيف مستخدمي القوائم المالية بالأمور المهنية وإعلامهم بحدود ومسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات ومحددات عمله.

ويتضمن الإطار الإستراتيجي المتبع في دراستنا للعناصر التالية والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1):

إطار إستراتيجي مقترح لتضييق فجوة التوقعات



المصدر: تم إعداده بالاعتماد على دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية

المطلب الأول: تدعيم استقلال مراجع الحسابات وتوسيع مسؤولياته

الفرع الأول: تدعيم استقلال مراجع الحسابات

إن استقلال مراجع الحسابات عصب عملية المراجعة، حيث يشير معظم الكتاب إلى أن مهنة المراجعة تفقد قيمتها إذا فقد مراجع الحسابات استقلاله، ومن خلال هذا فإن مستخدمي القوائم المالية يرون أن مراجع الحسابات يجب عليه أن يحافظ على استقلاله طول مدة التكليف حتى في ظل الظروف التي تهدد إستقلاله، لذلك فإن المنظمات المهنية اهتمت باستقلال مراجع الحسابات حيث يشير البعض إلى أن أهمية استقلال مراجع الحسابات تكمن في: "الدور المزدوج الذي يقوم به كوكيل عن أصحاب الأموال في مراجعة القوائم المالية التي اعدتها الإدارة، وكقاضي يحكم على القوائم المالية التي أعدتها الإدارة وتملك سلطة تعيينه وعزله وتحديد اتعابه ويبدي رأيه المحايد فيها"[1].

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص 77.

وبناءا على ذلك فإن لاستقلال مراجع الحسابات أهمية كبيرة بالنسبة لكل الأطراف ذات المصلحة والضغط في المؤسسة، ولهذا فإنه توجد عدة مقترحات في الفكر المحاسبي لدعم استقلال مراجع الحسابات، وبالتالي تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية ومنه تضييق فجوة التوقعات، وسنتطرق إلى هذه الاقتراحات من خلال:

- لجان المراجعة؛
- التغيير الالزامي للمراجعين؛
- الاشراف على أداء الخدمات الاستشارية؛
- فحص المعايير المحاسبية.

1. لجان المراجعة:

حرصا على دعم استقلال مراجع الحسابات وحياده، وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة وتضييق فجوة التوقعات، وعدم ممارسة إدارة المؤسسة الضغط على المراجع للسير في ركبها، وللمحافظة على استقلاله، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد ينص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع بيد لجنة المراجعة الخارجية بالمؤسسة[1].

حيث عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة المراجعة على أنها[2]: "لجنة تتكون من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين، وذلك لاختيار المراجعين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الادارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية".

حيث يجب أن تكون هناك علاقة وطيدة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة وذلك نظرا إلى أن كل منهم له نفس الأهداف التي يسعيا إلى تحقيقها، وخاصة في ما يتعلق بفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية، وسوف نستعرض فيما يلي الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في دعم استقلال مراجع الحسابات:

أ. إبداء التوصيات في تعيين المراجع الخارجي:

نظريا فإن عملية اختيار وتعيين وتحديد المراجع الخارجي تكون من مسؤولية أصحاب المصالح، وذلك عند انعقاد الجمعية العمومية السنوية لهم، ولكن في الواقع العملي نجد أن إدارة المؤسسة هي التي تقوم بهذه المهام بشكل قد يثير جدل حول قدرة المراجع الخارجي في القيام بمهامه نظرا إلى أن إدارة المؤسسة لها الحق في عزله أو تجديد تعيينه في الفترة القادمة، ومن الطبيعي أن إدارة المؤسسة في هذه الحالة تكون قادرة على فرض مجموعة من السياسات المحاسبية على المراجع الخارجي بالشكل الذي يحقق أهدافها، ويكون المراجع في هذه الحالة غير قادر

[1] يوسف محمد الجربوع، **"فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة"**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 12، العدد 2، الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، يونيو 2004، ص 382.

[2] محمد مصطفى سليمان، **"دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 210.

على مناقشة الادارة في مدى ملائمة هذه السياسات بالشكل الذي قد يؤثر على الأهداف المرجوة من المراجعة الخارجية، ولتجنب الوقوع في مثل هذا الوضع، اقترحت العديد من الدراسات قيام لجنة المراجعة بهذا الدور وذلك بهدف حماية استقلالية المراجع الخارجي من تدخل الادارة[1].

ب. فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة:

تحاول لجنة الراجعة تقريب وجهات النظر بين الادارة والمراجع الخارجي، والمحافظة في نفس الوقت على استقلال مراجع الحسابات[2]، وذلك من خلال مختلف إجراءات المراقبة التي تقوم بها لجنة المراجعة على القوائم المالية التي تعدها الإدارة، لأن هذا يعتبر جوهر الخلاف بين الادارة والمراجع.

ج. تحديد أتعاب المراجع الخارجي[3]:

إن تحديد أتعاب المراجع الخارجي قد يخضع إلى العديد من النقاشات وهذا راجع إلى طبيعة مهنة المراجعة باعتبارها عملية غير ملموسة، وفي هذه الحالة فإن نتيجة هذه المناقشات سوف تكون دائما في اتجاه الطرف الأقوى في التعامل وهو إدارة المؤسسة، وهنا تظهر أهمية أن تقوم لجنة المراجعة بهذه المهمة نظرا لاستقلالية أعضاءها عن المؤسسة.

وعلى لجنة المراجعة أن تضع تحت ملاحظتها جميع العمليات المالية التي تتم بين إدارة المؤسسة والمراجع الخارجي بهدف التأكد من أن هناك توافق بين إجراءات وبرنامج المراجعة وبين الأتعاب التي سوف تقوم الشركة بدفعها للمراجع مقابل عملية المراجعة، حيث أن جودة المراجعة تتأثر بما لا شك فيه بمقدار الأتعاب التي تقوم المؤسسة بدفعها للمراجع الخارجي.

د. الإشراف على تقديم خدمات غير المراجعة:

ركزت العديد من الدراسات على ضرورة قيام أعضاء لجنة المراجعة بمراجعة خطط الادارة بشأن الاستعانة بالمراجع الخارجي للقيام بمهام غير المراجعة، حيث أوصى "Smith Report" سنة (2003) في إنجلترا لجان المراجعة بضرورة القيام بالتأكد من أن تقديم هذا النوع من الخدمات من قبل المراجع الخارجي سوف لا يؤثر على استقلاليته وموضوعيته في إجراءات المراجعة العادية، وفي هذا الإطار يجب على لجنة المراجعة مراعاة الآتي[4]:

[1] محمد سمير الصبان،محمد مصطفى سليمان، **"الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 339.

[2] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة"**، مرجع سابق، ص 39.

[3] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 340.

[4] محمد سمير الصبان،محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص 343.

- درجة المهارة والخبرة المتوفرة لدى المراجع الخارجي والتي تجعله قادرا على توفير هذا النوع من الخدمات للمؤسسة؛
- التأكد من عدم وجود تهديدات أو تدخلات من قبل الادارة بخصوص عمل المراجع الخارجي فيما يخص عمليات المراجعة العادية؛
- ملائمة أتعاب خدمات غير المراجعة لطبيعتها وحجمها؛
- مراجعة اللوائح الخاصة بتحديد أتعاب من يقوم بتقديم هذا النوع من الخدمات.

2. التغيير الإلزامي للمراجعين

خلصت لجنة "Cohen" أنه ليس من الضروري إجراء التغيير الالزامي للمراجعين، لأن هذا التغيير قد يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة، وعدم الاستفادة من المزايا الناتجة عن العلاقة الطويلة مع العميل، إذ تعتقد اللجنة أن مزايا التغيير الإلزامي للمراجعين، يمكن تحقيقها عن طريق تغيير مكاتب المراجعة للمراجعين المكلفين بالمراجعة بانتظام، وكذلك لا تؤيد لجنة "Ryan" التغيير الالزامي لمكاتب المراجعة، حيث تعتقد أنه لن يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

كما ترى لجنة "Cad Bury" أنه لا توجد ضرورة لتغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة، وذلك حتى يمكن تخفيظ مخاطر المراجعة والاستفادة من المزايا الناتجة عن الاستمرار في العلاقة مع العميل، ومع ذلك فإنها تعتقد أنه من الضروري على مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المساهمة العامة إجراء التغيير الدوري لمكاتب المراجعة من أجل تطوير منهج مراجعة جديد[1]، إلا أن طول ارتباط المراجع بالعميل ربما يؤثر على موضوعيته أثناء فحصه للقوائم المالية ويزيد من احتمال وجود أخطاء جوهرية في هذه القوائم وتتمثل أوجه القصور في الموضوعية في النقاط التالية[2]:

- أنه بمرور الوقت فإن المراجعين يعتبرون أنفسهم كمدافعين عن الإدارة، مما يفقدهم خاصية الشك المهني المناسب؛
- أنه بمرور الوقت يصاب المراجعون بالتراخي والآلية وعدم الابتكار، ويفشلون في أن يلاحظوا ويدخلون تقديراتهم وأحكامهم كأدلة إثبات جديدة أو تغييرات في موقف المنشأة محل المراجعة؛
- إن القدرة على الاحتفاظ بالعميل تمثل دافعا للمراجعين لتسوية الخلافات مع العميل على حساب المعايير المهنية خوفا من فقد العميل.

[1] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"**، مرجع سابق، ص ص 41-42.

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص 79.

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن من الأنسب تحديد مدة الالتزام للمراجع في المؤسسة محل المراجعة لفترة معينة، وتحديد مدة التجديد الممكنة لتلك الفترة وذلك تفاديا لتهديد الإدارة بعدم تجديد مدة التكليف، وكذلك يمكننا من خلال هذا أن نشير أن لجنة المراجعة لها دور كبير في التحقق من مدى استقلال مراجع الحسابات في ظل هذه الظروف.

3. الإشراف على أداء الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة

إن تقديم مراجع الحسابات لخدمات أخرى بخلاف المراجعة قد أثار جدلا كبير في مهنة المراجعة، وسبب هذا الجدل في إمكانية أن يحافظ مراجع الحسابات على استقلاله في إطار تقديم هذه الخدمات أولا.

حيث يقوم المراجعين باللجوء إلى مثل هذه الخدمات لأنها: أقل مخاطر وأقل استنفاذا للوقت والمجهود مقارنة بعملية المراجعة، كما أنها تحقق دخلا جيدا للمراجعين وهذا الدخل الإضافي هو ما يثير الشك في استقلال المراجع[1].

والجدير بالذكر ونحن في صدد دراسة خدمات غير المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات وتأثيرها على استقلاله، أن نتطرق إلى النتائج التي توصل إليها المحللون الذين قاموا بدراسة حالة شركة "Enron" الأمريكية التي أحدثت هزة في الاقتصاد الأمريكي عام (2003) عندما تم اكتشاف تلاعب مالي بها، هذا وقد أظهرت هذه الدراسات أن الشركة قد قامت بدفع مبلغ خمسة وعشرون (25) مليون دولار مقابل خدمات المراجعة العادية للمراجع الخارجي، في حين دفعت مبلغ سبع وعشرون (27) مليون دولار لنفس المراجع مقابل قيامه بتقديم خدمات غير المراجعة، ومن هنا ثار الجدل والشكوك حول تأثير هذا النوع من الخدمات على استقلالية المراجع، وعلى هذا قامت العديد من الهيئات والمنظمات العلمية والدولية بالتأكيد على أهمية الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في مراجعة هذه الخدمات والتأكد من أن قيام مراجع الحسابات الخارجي بها لا يؤثر على استقلاليته وفاعليته في تأدية مهامه المتعلقة بالمراجعة العادية[2].

ولهذا الغرض فإن المنظمات المهنية كلفت اللجان المنبثقة منها بدراسة تأثير تقديم المراجع لمثل هذه الخدمات على استقلاليته وخلصت إلى تحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة والتي لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد، حتى لا يكون معتمدا كثيرا في دخله على عميل واحد مما يهدد استقلاله تجاه هذا العميل، وقد أصبح هذا الاقتراح واقعا عمليا في معظم الدول المتقدمة وتحدد نسبته بـ (15%) في بعض البلدان مثل: بريطانيا وايرلندا[3].

---

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، المرجع السابق، ص 80.

[2] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 343-344.

[3] يوسف محمد الجربوع، **"فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة"**، مرجع سابق، ص383.

4. فحص المعايير المحاسبية

تعددت الطرق والسياسات التي يمكن تطبيقها على موقف معين، وتتضمن المعايير المحاسبية العديد من الطرق والسياسات وهذا ما يضعف من موقف المراجع في مواجهة الإدارة، حيث أن المعايير ليست محددة بل فضفاضة في صياغتها إلى حد كبير وهذا ما ساعد على انتشار ظاهرة تسوق الرأي التي أشرنا إليها سابقا[1].

وقد أكد الباحثون على أن المبادئ المحاسبية في حد ذاتها تعتبر أحد أسباب إعداد التقارير المالية الاحتيالية، نظرا إلى ما يلي:

- يوجد بعض المبادئ المحاسبية الغامضة، كما أن البعض الآخر يتضمن بدائل متعددة يمكن للإدارة الاختيار من بينها؛
- لا توجد إرشادات محددة بخصوص تطبيق بعض المعايير المحاسبية؛
- لا توجد معايير تتعامل بطريقة مباشرة مع بعض المواقف.

ويترتب على هذا أن هناك مؤسسات تعرض بعض الحقائق غير المؤكدة في أقصى طموحاتها بدلا من عرضها بطريقة موضوعية، ولا يستطيع المراجع التصدي لهذا النوع من الممارسات، وبالتالي فإن إعداد التقارير المالية الاحتيالية لا يرجع إلى فشل المراجع في اكتشاف التلاعب ولكنه يرجع إلى فشل المبادئ المحاسبية الذي يرجع أساسا إلى الفشل في طريقة صياغتها[2].

ولهذا فإننا نقترح في هذا المجال أن تتكاثف مختلف الجهات المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة في كل دولة من أجل وضع معايير محاسبية موحدة ومرفقة بتوضيحات، بحيث تصبح المؤسسة مقيدة عند تطبيقها، وتجعل إمكانية مخالفتها محدودة بالنسبة للمؤسسة، ولذا فإن مراجع الحسابات يكون واثقا من العمل الذي يقوم به في ظل تسوق الرأي، كما أن المؤسسة لن تجد بديل للمراجع الذي اختلفت معه حول تطبيق أحد المبادئ أو المعايير المحاسبية، وهذا راجع إلى وضوح هذه المعايير.

وما يذكر في الأخير بعد تطرقنا إلى استقلال مراجع الحسابات وكل المهددات التي تهدد استقلاله واقتراح الحلول المناسبة لدعم استقلاله، نقول أن هذه الوسائل السابقة تساعد على دعم استقلال المراجع ظاهريا، أما الاستقلال الواقعي والحقيقي فهو استقلال في فكر المراجع بما تمليه عليه أخلاقه ومبادئه والتي تجعل من التهديدات التي تهدد استقلال المراجع بدون تأثير على المراجع ولا يحتاج وسائل لدعم استقلاله.

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص 82.

[2] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة"**، مرجع سابق، ص ص 44-45.

الفرع الثاني: توسيع مسؤوليات مراجع الحسابات

إن تطور مفهوم وأهداف المراجعة كان له الأثر على تطور مسؤولية مراجع الحسابات، فبعد أن كان الهدف الرئيسي للمراجعة هو تعقب الأخطاء والغش، أصبح الهدف الحديث للمراجعة هو الفحص الانتقادي المنظم للتأكد من سلامة ومصداقية (المستندات) التي تثبت حدوث وإتمام جدية العمليات المنبثقة في السجلات المحاسبية، في ضوء أدلة وقرائن إثبات سليمة، والخروج برأي فني محايد عن مدى صحة وسلامة وعدالة نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل مراجعة الحسابات، ويعني ذلك أن نطاق عمل مراجع الحسابات يدور حول (المخرجات) الأساسية للمحاسبة وهي القوائم المالية، كما أن عملية مراجعة الحسابات قد تحولت من مراجعة حسابات كاملة (تفصيلية) إلى مراجعة حسابات إختبارية والتي تقوم على أساس العينات، وهذا يتطلب من مراجع الحسابات الحصول على قدر وافي وكافي من أدلة وقرائن الإثبات عن طريق المعاينة والاستفسارات والمصادقات كأساس سليم يستند عليه في التعبير عن رأيه الفني في القوائم المالية محل الفحص، وأنه يبذل العناية المهنية المعقولة اللازمة، ويترتب على ذلك أن مراجع الحسابات ليس مسؤولا عن اكتشاف جميع الأخطاء والغش والتلاعب التي ارتكبت في دفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية بصفة خاصة والتي تتم بطريقة محكمة يصعب اكتشافها طالما أنه قام بعمله وفق الأصول والمعايير اللازمة في مهنة مراجعة الحسابات، وبذل العناية المهنية الكافية[1].

ويعني ذلك أن مراجع الحسابات غير مسؤول عن الأخطاء والغش أو التلاعب، الذي لم يكتشفه أثناء مراحل مراجعة الحسابات، باعتبار أن عمله لا يرتكز على اكتشافها، ولكنه عند اكتشافه للأخطاء والغش عليه أن يقدم الاقتراحات لعلاجها، وخاصة التي لها أهمية نسبية كبيرة على نتائج أعمال المؤسسة، وتجدر الاشارة إلى أنه يمكن للمراجع التغاضي على بعض الأخطاء البسيطة في حالة عدم معرفة أسبابها، بشرط أن يكون المراجع قد تأكد من أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة قوي ومحكم[2].

ولغرض تضييق فجوة التوقعات من خلال توسيع مسؤوليات مراجع الحسابات قامت عدة دراسات في هذا المجال، حيث يرى بعض الباحثين أنه على مراجع الحسابات العمل على منع وتقليل الأخطاء والغش عن طريق حث الإدارة في المؤسسة على أن تلعب دورا فعالا في الحد من التلاعب وذلك عن طريق عدة إجراءات كالتالي[3]:

1. تقوية شخصية العاملين

بغض النظر على الضغوط المتزايدة في بعض المواقف على العاملين أو وجود فرص لإتمام التلاعب، فسوف تظهر وبصفة مستمرة التصرفات الغير مرغوبة لبعض العاملين، ومن الطبيعي أن يقوم المجتمع بمحاسبة كل فرد على

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 51.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب ، المرجع السابق، ص 52.

[3] غسان فلاح المطارنة، **"تدقيق الحسابات المعاصر–الناحية النظرية–"**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر، عمان–الأردن، 2009، ص ص 155–156.

سلوكه، وكلما توافر دليل واضح لآداب المهنة ومتابعة مستمرة لمدى التزام الأفراد به، كلما انخفضت احتمالات قيامهم بالتلاعب، بصدد ذلك يمكن مراعاة الاعتبارات التالية:

- يجب أن تنشر الادارة العليا تعاليم الأمانة والسلوك عن طريق التأثير والقدوة والمحاكاة؛
- من الضروري تحديد السلوك الأمين والسلوك الغير أمين، بمعنى أنه يجب وضع أسس وآداب المهنة توضح ما هو السلوك الأمين والسلوك الغير أمين؛
- اختيار العاملين المشهود لهم بالأمان لشغل الوظائف التي تحتاج إلى الثقة في شاغليها؛
- من الضروري تهيئة بيئة العمل مع التركيز على أهمية الأمانة ويمكن أن يتم ذلك بإشاعة جو يمكن الادارة العليا من الاعتراف بأخطائها ونشرها بالنشرة الدورية للمؤسسة؛
- يجب أن لا يحتفظ بتبعات عدم الالتزام بالقواعد والعقوبات المفروضة على المتلاعبين طي الكتمان.

2. تخفيض الضغوط

في العادة يكون هناك ضغوط من الادارة على العاملين لتحقيق أهدافها مما يؤدي في بعض الأحيان إلى تزايد هذه الضغوط، ولتحقيق هذه الضغوط يمكن الاسترشاد بما يلي:

- تجنب إعداد تنبؤات غير واقعية لأداء العاملين؛
- تجنب المعوقات الغير ضرورية والتي تؤثر على الأداء مثل استخدام آلات متقادمة، خدمات منخفضة الجودة، أو رأس مال عامل غير كافي؛
- إعداد برنامج خدمات العاملين لمعاونتهم وقت مواجهتهم للمشاكل المالية؛
- إتباع سياسات عادلة وموحدة في إدارة القوى البشرية.

3. تقليل فرص إتمام التلاعب

حتى يتم تخفيض التلاعب لا بد من فرض إجراءات أمن ورقابة داخلية، حيث أن العناصر التالية ستساهم في تخفيض فرص إتمام التلاعب:

- متابعة العمليات الاقتصادية في المؤسسة والعلاقات الشخصية داخلها وبين العاملين والموردين وغيرهم؛
- إمساك سجلات محاسبية دقيقة وكاملة مع طاقم من المحاسبين المؤهلين؛
- تصميم نظام للمنشأة للمحافظة على أصولها الاقتصادية؛
- عدم الاعتماد على شخص واحد لأداء وظيفة هامة؛
- إمساك سجلات دقيقة للعاملين تتضمن خبراتهم السابقة وأنشطتهم المالية الحالية؛
- تكوين قيادات وفرص عمل قوية.

وكما أنه توجد عدة هيئات سعت إلى توسيع مسؤوليات مراجع الحسابات عن اكتشاف أكثر لحالات الأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية، ذلك من خلال تقديم بعض التوصيات، ومنها:

- أوصى مجلس الإشراف العام في تقرير الذي أصدره في عام (1993) بأنه يجب على مجلس معايير المراجعة تطوير إرشادات لمساعدة المراجعين في تقييم إمكانية حدوث الغش الإداري الذي قد يؤثر على المعلومات المالية، وأن يحدد إجراءات مراجعة إضافية يتم تنفيذها في حالة تزايد إمكانية حدوث الغش الإداري وقد أيد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تلك التوصية؛
- أوصت مكاتب المراجعة الستة الكبرى الكونجرس الأمريكي، على الموافقة على القانون المتعلق باكتشاف والإفصاح عن الغش المالي، الذي يتطلب من المراجعين التقرير عن حالات الغش المشتبه فيها إلى السلطات الحكومية، وذلك في حالة فشل الإدارة في اتخاذ الإجراءات المصححة الملائمة، وهي تعتقد أن هذا القانون سوف يؤدي إلى الإخطار المبكر عن إمكانية حدوث أي نشاط غير قانوني وبالتالي سوف يساعد في تخفيض مخاطر الغش وأخطاره بالغش المالي المشتبه فيه أو التلاعب؛
- أوصت لجنة "Cadbury" الجهات الحكومية بتقديم تشريع يسمح لمراجعي مختلف المؤسسات، بالتقرير عن حالات الغش المشتبه فيها بدرجة معقولة إلى السلطات الملائمة[1]؛
- شكلت مهنة المحاسبة لجنة مسؤولية المراجع عام (1974) لتكون مهمتها إعداد النتائج والتوصيات المتعلقة بمسؤولية المراجع المستقل، كما أنها معينة أساسا بدراسة ما إذا كان هناك اختلاف بين احتياجات الطرف الثالث وما يمكن وما يجب عل المراجع أن يحققه، وإذا وجد هذا الاختلاف فكيف يمكن تصفيته وإزالته[2].

حيث قدمت هذه اللجنة التوصيات التالية والمقترحة كوسائل لتوسيع مسؤوليات المراجع المستقل في اكتشاف الغش والإحتيال، حيث تتطلب هذه التوصيات من المراجع الاحتفاظ بنزعة الشك المهني لديه، وأن يحمي نفسه من التورط في علاقات خاصة مع أفراد إدارة العميل[3]:

- يجب على المراجع إعداد برنامج فعال لفحص تقارير العميل، وهذا يتطلب تقييم المراجع لكل عملية متوقعة بعناية قبل قبول المهمة، ولعل منطق هذا يتضح من أن سمعة وأمانة الشركة والقائمين على إدارتها إنما يمثل عاملا هاما وحاسما في تقرير ما إذا كان من الممكن مراجعة قوائمها وإبداء الرأي بخصوصها؛
- يجب على المراجع اتخاذ موقف فوري اتجاه أي أمر قد تشجع الإدارة على ارتكاب الغش والاحتيال، مثال ذلك الظروف الاقتصادية التي يمكن أن تقود منطقيا إلى الرغبة في المغالاة في المقدرة الكسبية والافتراضية، أو وجود رأس مال غير كافي، أو الاعتماد على مجموعة قليلة نسبيا من المنتجات أو العملاء

[1] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"**، مرجع سابق، ص ص 46-47.

[2] أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **"المراجعة بين النظرية والتطبيق"**، دار المريخ، الرياض-السعودية ، 2006، ص 58.

[3] نفس المرجع، ص ص 59-60.

أو العمليات، أو النقص في وظائف المراجعة الداخلية الفعالة، وغير ذلك من أمور وظروف يمكن أن تساعد أو تشجع الادارة على اقتراف المخالفات والغش؛

- يجب على المراجع أن يكون متفهما لنشاط العميل، وهذا التفهم يجب أن يشمل المعرفة عن الظروف الاقتصادية ومشاكل الرقابة وما إلى ذلك؛
- يجب أن يلاحظ المراجع تلك الظروف التي تهيئ الفرص لغش أو احتيال الإدارة؛
- يجب على المراجع أن يوسع دراسته لنظم الرقابة لمنع وقوع الغش والاحتيال فضلا عن التقرير عن أية نقاط ضعف بنظام الرقابة الداخلية إلى الإدارة، مع متابعة الاجراءات الكفيلة لتفادي هذه النقاط من الضعف؛
- تواصل المهنة باهتمام التخلص من ما قد يخلف بالمعلومات من الغش والاحتيال فضلا عن الاهتمام بطرق اكتشافها؛
- يجب على المراجع أن يكون مدركا لنقاط الضعف المحتملة أو الممكنة في أساليب المراجعة المستخدمة مع العناية بتطوير هذه الأساليب باستمرار؛
- يجب على كل من المراجع والعميل أن يكون مدركا لحدود أية مهمة تطلب من المراجع بخلاف المراجعة العادية؛

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن هناك جهود تبذل للمساهمة أكثر في توسيع مسؤولية مراجع الحسابات لاكتشاف أكثر للأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية، وبالتالي التضييق من فجوة التوقعات، ومن خلال هذا ترى الباحثة أنه يجب على مراجع الحسابات والمنظمات المهنية العمل على اكتشاف أكثر للأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية، وحتى يتمكن مستخدمي القوائم المالية من الثقة في عمل مراجع الحسابات.

المطلب الثاني: التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المراجعين وتحسين كفاءتهم المهنية

الفرع الأول: التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المراجعين

يرى الباحثون أنه يجب إجراء التقييم الخارجي للقوائم المالية للمؤسسات وآراء المراجعون عليها، وذلك بهدف التأكد من الالتزام بالمعايير المهنية والقوانين التي تطبق عليها، ويوجد بعض الاقتراحات في هذا الصدد:

1. فقد اقترحت لجنة "Dearing" بتشكيل لجنة لفحص "Review Panel" حالات عدم الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية بواسطة المؤسسات عند إعداد التقارير المالية؛
2. كما أوصت لجنة "Ryan" بتشكيل لجنة لفحص التقارير المالية في ايرلندا، على أن يتم الاعتراف بها بواسطة وزير الصناعة والتجارة، باعتبارها الجهة المسؤولة عن فحص حالات عدم التطبيق الهامة للمعايير المحاسبية التي

تؤدي إلى عدم عرض القوائم المالية لوجهة نظر صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وبالإضافة إلى أنها أوصت بأن تقوم اللجنة بفحص القوائم المالية للمؤسسات التي:

- تتضمن تقارير المراجعة عنها تحفظات للمراجعين؛
- يوجد عدم اتفاق بين الادارة والمراجعين بخصوصها؛
- القوائم المالية الأخرى التي ترى أنه من الضروري فحصها، وإخطار المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المراجع بنتائج الفحص[1].

إلا أن هناك انتقادات كبيرة للمراجعين لعدم اتخاذهم لموقف أقوى، عند تعاملهم مع تطبيق الادارة للمعايير المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية، حيث أن الممارسة المحاسبية غير الجيدة بواسطة إحدى المؤسسات، قد تصبح بمرور الوقت ممارسة يمكن قبولها بواسطة مؤسسات أخرى، لذلك فإن أجراء التقييم الخارجي للقوائم المالية للمؤسسات وآراء المراجعين عليها، سوف يؤدي إلى تدعيم ثقة مستخدمي القوائم المالية في مهنة المراجعة، والمساهمة في تضييق فجوة الأداء المتعلقة بإعداد ومراجعة القوائم المالية[2].

الفرع الثاني: تحسين الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات

إن وجود فجوة التوقعات لا يمكننا أن نرجعه إلى مستخدمي القوائم المالية فقط، لذا عند محاولة التضييق من هذه الفجوة يجب العمل على تحسين الكفاءة المهنية لمراجعي الحسابات خاصة في ظل المتغيرات الاقتصادية الحالية والتي تلزم المراجع بالتحلي بالكفاءة المهنية اللازمة.

لذا فإن تحسين الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات تعتبر خطوة مهمة لإسترجاع ثقة مستخدمي القوائم المالية في مهنة المحاسبة والمراجعة، ومنه التضييق من فجوة التوقعات، وهذا بالنظر إلى فجوة الأداء التي تعتبر أحد مكونات فجوة التوقعات والتي تعود إلى نقص جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.

حيث تعرف الكفاءة المهنية في مهنة المحاسبة والمراجعة على أنها[3]: "عبارة عن المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والتي تم إكتسابها من التعليم والتدريب الفني والمهارة في تطبيق ذلك في الحالات والظروف المختلفة، حيث أن جودة الأداء المهني للمراجعة بشكل عام لن تتحقق إلا بناء على الحكم الشخصي السليم المدعم بالخبرة والكفاءة الكافية".

---

[1] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة"**، مرجع سابق، ص 48.

[2] نفس المرجع، ص 49.

[3] عبد الله محمد عبد العزيز، **"نحو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بالاسترشاد بالجهود العلمية والمهنية الدولية"**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 22، العدد الاول، كلية التجارة بينها-جامعة الزقازيق، 2002، ص 125.

وبناءا على التعريف السابق نستنتج أن الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات يمكن بناءها على (3) ثلاث مراحل وهي كالتالي:

1. المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة؛
2. التعليم والتدريب الكافيين؛
3. الخبرة والممارسة العملية.

حيث أن إندماج هذه المقومات الثلاث مع بعض من شأنها أن توجد لنا مراجع كفئ يتمتع بمستوى عالي من الكفاءة المهنية، إذا فإن هناك ضرورة ملحة إلى دراسة هذه المقومات حتى تستجيب إلى المتغيرات الحديثة في مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك كما يلي:

أولا: أهمية التخصص المهني في تحسين الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات.

إن مفهوم التخصص أو الخبرة المتخصصة يعرف بأنه[1]: "إمتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين". كما يمكن تعريفها على أنها:"المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة".

إلا أن تخصص مراجع الحسابات في أداء مهامه يعرف على أنه[2]:"قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، مما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات".

حيث يولي أكثر الباحثين أهمية كبيرة للتخصص المهني في زيادة كفاءة مراجع الحسابات، وذلك لما له من أهمية في تطوير المهنة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح السوق، إلا أنه لا يوجد معيار ينص صراحة على ضرورة التخصص المهني لمراجع الحسابات، إلا أن هناك معايير تبين أن تفهم المراجع لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة محل المراجعة ضرورة أولية لكي يؤدي عمله على أكمل وجه، ويساعد ذلك في معرفة مكامن وجود أخطار في تلك الصناعات وتخطيط أفضل لعمليات المراجعة.

[1] معاذ طاهر صالح القطري، **"اهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة–دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية–"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 4، دمشق–سوريا، 2011، ص 413.

[2] أمال محمد محمد عوض، **"دراسة وإختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الارباح المحاسبية للشركات المقيدة في البورصة المصرية"**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارية–جامعة الاسكندرية، العدد الأول، 2006، ص 68.

ومن أبرز تلك المعايير التي أدت إلى ظهور مفهوم التخصص المهني كاستجابة لها، هي معايير المراجعة الأمريكية المتعارف عليها، ومعايير المراجعة الدولية، حيث تقضي معايير العمل الميداني، أن يتم التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب وكجزء رئيسي من هذا التخطيط بعد فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه، ويمثل حصول المراجع على المعرفة المتعلقة ببيئة نشاط العميل الإطار الذي من خلاله يمارس دوره في القيام بأعمال التخطيط الاستراتيجي للمراجعة، ومن خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة، وفهم الأحداث والمعاملات داخل المنشأة يمكن للمراجع تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه تنفيذ عملية المراجعة[1].

كما تجدر الإشارة إلى أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إعتبر أن مسألة التخصص في مهنة المراجعة أحد أبرز خمس قضايا تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الواحد والعشرون، وأن الطلب على خدمات المراجعة من المكاتب المتخصصة يكون الطابع الغالب في هذه المدة، وفي المقابل ينخفض الطلب على خدمات المراجعة من المكاتب الغير متخصصة، ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المراجع أن يتخصص في نشاط معين، وهذا ما يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق المراجعة، ومنه إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في المهنة.

اضافة إلى ما سبق يمكننا أن نوجز أهمية التخصص المهني لمراجع الحسابات في ما يلي:

- رغبة المراجع في تعزيز سمعته المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية، حيث ينجر عن ذلك تقديم المكتب المتخصص مستوى مرتفع من التأكيد مقارنة بعمليات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة غير المتخصصة، وبذلك أصبح التخصص المهني للمراجع يمثل أحد الاستراتيجيات التي يتبعها المراجع أو مكاتب المراجعة للمنافسة في سوق المهنة بدلا من الاتعاب؛
- تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع؛
- احتمالات حدوث احتيال مالي في التقارير المالية لمنشآت الأعمال، تقل في حالة تخصص المراجع في نشاط المؤسسة محل الفحص، إذ يعد التخصص المهني في مهنة المراجعة من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالا ماليا؛
- الإسهام في دعم درجة الاستقلالية لدى المراجع، حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المراجع الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء في مساومته، ومع ذلك هناك من يرى أن استقلال المراجع يمكن أن يتعرض للتهديد من خلال تخصص المراجع في صناعة معينة، ويظهر ذلك من خلال

[1] معاذ طاهر صالح القطري، مرجع سابق، ص ص 413-414.

تزايد اعتماد شركات المراجعة المهنية على عملائها في نشاط اقتصادي معين، وكذلك ما قد يرتبط به من خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة الخارجية لهؤلاء العملاء أنفسهم[1].

ثانيا: تعليم المحاسبين والمراجعين وإكسابهم المهارات الأساسية.

لا يمر يوم إلا ويفاجئ العالم بما هو جديد في كل شيئ، حتى أصبحت المعرفة البشرية تتضاعف كل عدة سنوات، وهذا هو ما يسبب النقد والاتهام دائما للتعليم الجامعي، بقصوره وجموده وعدم مواكبته للتغيرات الحديثة في مهنة المراجعة ولم يسلم من ذلك النقد التعليم سواء في الدول المتقدمة أو النامية.

ولقد تم توجيه العديد من الانتقادات لمناهج التعليم المحاسبي في أمريكا، واستجابت المهنة وتم تشكيل لجنة التعليم المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، للمساهمة في تطوير التعليم وتقييم الوضع.

ويمكن القول أن مرتكزات التعليم الجامعي في الولايات المتحدة تقوم على ما يلي:

- التركيز على اعتماد أو إجازة مناهج الدراسة من جانب الجمعيات والمنظمات المهنية؛
- التركيز على الربط الدائم بين المشاكل العلمية والدراسة الأكاديمية؛
- الاتجاه نحو التخصص الدقيق؛
- امتداد الدراسة الجامعية إلى خمس (5) سنوات؛
- تشجيع اجتياز برامج التعليم المهني المستمر[2].

لذلك فإنه يجب تطوير البرامج الدراسية بحيث تسعى إلى إكسابهم مهارات مختلفة تساعد المتعلمين على فهم البيئات المختلفة والتعامل الجيد مع مشاكل العصر الذي يتسم بالتشابك والتعقد إثر العولمة والتقدم التكنولوجي المتسارع، وكل هذا سعيا إلى تحسين الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات، وبعبارة أخرى فإن برامج التعليم يجب أن تعمل على تزويد طالب المحاسبة بالمهارات والمعارف التالية:

1. مهارات الاتصال

وهي مهارات أساسية لنجاح الخريجين في حياتهم العملية التي اقتضتها ظاهرة انتشار الشركات الدولية التي تعمل في بيئات وثقافات مختلفة ومتنوعة، وإنتاج منتجات عالية التقنية تتطلب اتصالات واسعة ومتعددة ومعقدة بين شركات وصناعات مختلفة، لذلك يجب أن يكون لدى طالب المحاسبة القدرة على:

- نقل وتلقي المعلومات من الغير بسهولة ويسر؛

[1] معاذ طاهر صالح القطري، المرجع السابق، ص ص 415-416.

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص 89.

- عرض آراءه وأحكامه والدفاع عنها بطريقة واضحة ومفهومة ومقنعة؛
- القدرة على الاستماع والقراءة والكتابة بلغات مختلفة بفعالية لفهم أوجه الاعتراض على أدائه وآرائه وتجميع المعلومات التي تساعده في أداء مهمته.

فبرنامج المحاسبة الجيد يجب أن يركز على هذه المهارات في كل مقرر وذلك عن طريق تكليف الطالب بالعمل في مجموعات وإعداد التقارير والملخصات عن أعمالهم.

2. مهارات عقلية

إن عمل المحاسب في بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية تتسم بالتعقد والتشابك والعالمية، والتغير المستمر، يستلزم أن تكون لدى المحاسب القدرة على:

- فهم وحل المشاكل المختلفة غير التقليدية وغير الروتينية التي يمكن أن يواجهها في محيط غير مألوف؛
- فهم مجموعة الحقائق الخفية التي عادة ما تكون غير مكتملة، والقدرة على التحديد والتنبؤ بالمشاكل المحتملة وإيجاد الحلول المقبولة لها؛
- تحديد القضايا الأخلاقية ومحاولة حلها بطريقة منطقية في ضوء المعايير الأخلاقية؛
- القدرة على التقصي والاستفسار والتفكير المنطقي والتفكير الاستقرائي والاستدلالي والتحليلات الانتقادية.

3. مهارات التعامل مع الآخرين

لما كان المحاسب يؤدي وظيفة اجتماعية تقوم على التعاون بين الأطراف المختلفة لذلك يجب أن تكون لدى المحاسب القدرة على:

- العمل بفعالية في مجموعات مكونة من أشخاص مختلفين ومتنوعين حتى يمكن إنجاز العمل بكفاءة وتعويده على العمل مع غيره كفريق؛
- التأثير في الآخرين والقدرة على التعامل مع الشخصيات المختلفة وحل التعارض الذي قد يوجد بينهم.

فالمحاسب المستقل لا يجب أن يكون إنسان آلي وإنما يجب أن يكون إنسان يتعامل مع بشر آخرين في بيئة تكنولوجيا معقدة من خلفيات اجتماعية وأخلاقية واقتصادية وسياسية ودينية مختلفة، ولا شك أن المهارات الإنسانية ستعتبر ملطف للعمل لذلك يجب تعليم الطالب كيفية تقدير العنصر الإنساني في التعامل والطريقة

الملائمة لتوصيل هذا التقدير للناس الذين يتعامل معهم، فالتعليم الأول يجب أن يعزز المهارات الإنسانية بإدخالها كأحد أهداف التعليم المحاسبي[1].

4. المعرفة العامة

البرنامج الدراسي يجب أن يزود خريجي المحاسبة بالأدوات اللازمة بما تمكنهم من اكتساب المعرفة العامة بحيث تكون لديه القدرة على:

- فهم تدفق الأحداث أو العمليات تاريخيا وفي الثقافات المختلفة في عالم اليوم؛
- التعامل مع المجموعات المختلفة من العاملين والمسؤولين في المواقع المختلفة والذين أصبحوا يملكون مستويات عالية من المعرفة؛
- فهم وإستعاب أبعاد القضايا العامة والقوى الاجتماعية والسياسية والقيود والمحددات السياسية والاقتصادية في العالم؛
- معرفة أساسية وتقدير للفن وعلم النفس، الاقتصاد، الرياضة، والاحصاء والعلوم؛
- المعرفة بالقيم الشخصية والاجتماعية لعملية التحري والحكم.

فالمحاسب القانوني الذي سيعمل في مكاتب المحاسبة العالمية يجب أن يكون قادرا على العمل والاتصال بفعالية مع زملائه من مختلف الثقافات والاتجاهات.

5. المعرفة التنظيمية والإدارية

لكي يفهم المحاسب البيئة التي سيعمل فيها يجب أن يكون قادرا على فهم:

- القوى الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسيكولوجية التي تؤثر على التنظيمات المختلفة؛
- الطرق المختلفة لتحليل وتقييم تطور المشروعات والنمو الاقتصادي بما في ذلك تحليل القوائم المالية والأدوات المالية وأسواق رأس المال المحلية والعالمية؛
- دور وأثر تكنولوجيا المعلومات في المنظمات المختلفة وديناميكية العلاقات بين الأفراد والمجموعات في منشآت الأعمال.

فالمحاسب بهذه الخلفية يجب أن يكون قادرا على فهم المفاهيم وأدوات ولغة الأعمال اللازمة لتحليل مشاكل الأعمال وإيجاد الحلول لها، فالمحاسب الإداري أو المراجع الداخلي أو المحاسب القانوني الذي سيكون مسؤولا عن تصميم أو تقييم أو تقديم النصيحة بشأن نظام الموازنات بالمنظمة يجب أن يعرف ما هي

[1] كمال خليفة أبو زيد، منصور احمد البديوي، شريفة علي حسن، مرجع سابق، ص ص، 11-13.

الاستخدامات المختلفة للمعلومات التي يوفرها نظام الموازنات وما هو تأثير استخدام أسلوب الموازنات على المنظمات وسلوك العاملين بالشركة.

6. المعرفة المحاسبية

في هذا العنصر يجب أن يكون لدى المحاسب المعرفة الملائمة بفروع المحاسبة المختلفة دون إغراق في النواحي الفنية والإجراءات التفصيلية، حيث أن مثل هذه المعرفة سوف يحصل عليها الخريج عند ممارسته لمهنته، وعلى ذلك يجب أن يكون لدى المحاسب والمراجع المستقل معرفة بما يلي:

- تاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة، ومعرفة كاملة بنظرية المحاسبة؛
- طرق تجميع وتلخيص وتحليل البيانات المالية؛
- استخدام قواعد القرار التي يتضمنها النموذج المحاسبي؛
- طرق استخدام البيانات واتخاذ القرارات وتقييم المخاطر، مع التركيز على مناقشة مشاكل واقعية؛
- مفاهيم وأشكال ومستويات التقارير الداخلية والخارجية، ودور العمليات المحاسبية في مقابلة احتياجات المستخدمين؛
- الفهم السليم لدور المحاسبة في المجتمع والعالم والعلاقات المتداخلة بين المحاسبة وفروع المعرفة الأخرى؛
- المسؤوليات المهنية والأخلاقية للمحاسب والمراجع؛
- طبيعة خدمات إبداء الرأي وأسسها الإجرائية؛
- الضرائب وأثرها على القرارات المالية والإدارية.

فالتركيز اليوم يجب أن يكون على فهم الطالب لمفاهيم المحاسبة والمبادئ الأساسية، وحتى يمكن لمحاسب الغد الوفاء بتوعدات أصحاب الأعمال والمجتمع يجب أن يكون لديهم فهم دقيق للنتائج الاقتصادية والسلوكية للمحاسبة، وكذلك دور القوائم المالية في المجتمع، وهو ما يمكن أن يتحقق عن طريق إستخدام حالات علمية لتعزيز مهارات الطلبة التحليلية وقدراتهم على حل المشاكل مع تشجيعهم على استخدام واعد للبيانات الالكترونية والبرامج الجاهزة[1].

ثالثا: الخبرة والممارسة العملية لمراجع الحسابات

حيث أنه يجب على الممارسين للمهنة أن يعملوا باستمرار على التعليم المستمر لضمان استمرار تطوير مهاراتهم وكفاءاتهم وتحديث معلوماتهم حتى تتماشى مع التطورات والتغيرات السريعة في مختلف مجالات الحياة، وحتى يمكنهم تفهم طبيعة هذه التغيرات والتعامل معها بكفاءة عالية، فلم يعد يكفي أن تقتصر معلومات المراجع

[1] محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، أيمن أحمد أحمد شتيوي، مرجع سابق، ص ص 279-282.

على الأساسيات التي تعلمها في مرحلة الجامعة (المرحلة السابقة)، وإنما يجب أن يعمل باستمرار على تطوير أدائه وتحديث معلوماته حيث أصبح للشهادة التي حصل عليها من الجامعة فترة صلاحية، الأمر الذي يتطلب تحديد هذه الصلاحية باستمرار عن طريق التعلم المستمر، لذلك نرى أن تغير الجامعات من أسلوب عملها وطرق تدريسها. وأن تتحول من طريقة التلقين إلى طريقة المشاركة والتعليم الذاتي بحيث يصبح الطالب شريك فعالا في العملية التعليمية، وأن يتم التركيز على تعليم الطالب، كيف يتعلم؟.

وما هو جدير بالذكر أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أدرك هذه الحقيقة وأدخل برنامج التعليم المستمر كشرط من شروط استمرار المراجع في المهنة وأصبح يتطلب من كل مزاول للمهنة أن يقدم ما يثبت أنه تلقى دورات تدريبية في فروع المحاسبة والمراجعة المختلفة تعادل (120) ساعة كل ثلاث سنوات، أي بمعدل (40) ساعة سنويا، وذلك حتى يضمن تحديث المراجع لمعلوماته باستمرار وتجديد صلاحيتها[1].

وفي الأخير نقول أنه من بين أهم الحلول لتضييق فجوة التوقعات هي رفع كفاءة المراجعين وتطوير أدائهم ومهاراتهم باستمرار، وهذا للتقليل أكثر من فجوة التوقعات، وعدم تحميل مستخدمي القوائم المالية المسؤولية الكاملة لوجود هذه الفجوة، وعلى مراجع الحسابات أن يستجيب لهذه المهارات والخبرات حتى يضفي الجودة اللازمة على عمله، ومنه يعيد استرجاع ثقة مستخدمي القوائم المالية في المهنة.

المطلب الثالث: زيادة فعالية الإتصال مع مستخدمي القوائم المالية

أشرنا فيما سبق إلى أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات بشأن مسؤوليات مراجع الحسابات، بغض النظر عن معقولية هذه التوقعات حيث أننا اقترحنا سابقا أن يسعى مراجع الحسابات جاهدا إلى تلبية هذه التوقعات بأعلى جودة مهنية ممكنة.

لكن برجوعنا إلى بعض التوقعات غير المعقولة مثل مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية... فإن على الادارة العمل على إعداد تقريرها الذي تؤكد فيه مسؤوليتها على إعداد القوائم المالية والتي يقوم مراجع الحسابات بإبداء رأيه الفني والمحايد حول هذه القوائم، كما أن من ناحية مسؤولية المراجع فيما يخص اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية وكذا تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار فإن على مراجع الحسابات العمل إضافة فقرة في تقريره تبين مسؤوليته وواجباته، كل هذا يتطلب زيادة فعالية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية بهدف ترشيد وتصحيح توقعاتهم غير المعقولة، ويمكن أن يتحقق ذلك بإحدى الوسائل التالية:

- تقرير الإدارة؛
- تقرير المراجع؛

[1] كمال خليفة أبو زيد، منصور احمد البديوي، شريفة علي حسن، مرجع سابق، ص 16.

- تعليم مستخدمي القوائم المالية؛
- تحسين الاتصال من خلال وسائل الإعلام والندوات.

أولا: تقرير الادارة.

تطرقنا في المبحث السابق إلى أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات غير معقولة بشأن أن مراجع الحسابات مسؤول عن إعداد القوائم المالية، في حين أنه معروف عند المهنيين أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على الإدارة وليس مراجع الحسابات، وفي سبيل التضييق من فجوة التوقعات لابد من تحسين عملية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية لإزالة هذا اللبس من أذهانهم، وقد اهتمت الجهات المهنية والعلمية بهذا الخصوص وأصدرت عدة اقتراحات منها[1]:

1. أوصت لجنة "Cohen" مجلس إدارة كل مؤسسة بأن تطلب من المدير المالي بها، إعداد تقرير ويقدم مع القوائم المالية يقر فيه بمسؤولية الإدارة عن إعداد تلك القوائم، ويتضمن تقييم الإدارة لنظام الرقابة الداخلية، واستجابة المؤسسة لنقاط الضعف الهامة التي حددها المراجع؛
2. أوصت لجنة "Treadway" بضرورة إخطار مستخدمي القوائم المالية بطريقة أفضل عن دور الادارة في إعداد القوائم المالية، وأوصت بإعداد تقرير الإدارة، الذي يجب أن يتضمن اعتراف الادارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة؛
3. أوصت لجنة "Macdonald" بأن تقرير الادارة يجب أن ينشر في موضع قريب من القوائم المالية؛
4. إقترحت لجنة "Gadbury" إعداد تقرير الادارة الذي يوضح مسؤولية الادارة عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة، وأن ينشر تاليا لتقرير المراجع عن إعداد القوائم المالية؛
5. إقترحت لجنة "Ryan" أن يتضمن التقرير السنوي للمؤسسة تقرير الادارة الذي تعترف فيه بالمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، كما أنها اقترحت نموذج للتقرير تضمن ما يلي:
   - الاعتراف بمسؤولية الادارة عن اعداد القوائم المالية للمؤسسة واختيار السياسات المحاسبية التي أعدت على أساسها، والمعلومات الأخرى المرتبطة بها والتي يتضمنها التقرير السنوي؛
   - إن القوائم المالية قد أعدت وفقا لمعايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما والإرشادات المهنية، كما أنها تتضمن بعض التقديرات؛
   - مسؤولية الادارة عن تصميم وتطبيق النظام المحاسبي والنظام الرقابة الداخلية؛
   - أن الادارة مقتنعة بدرجة معقولة بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط في المستقبل القريب.

[1] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة"**، مرجع سابق، ص ص 32-34.

- ضرورة تعديل قوانين الشركات بحيث تلزم كل مؤسسة بإعداد تقرير الإدارة، الذي يجب أن ينشر ضمن تقريرها السنوي، وفي حالة عدم تعديل تلك القوانين، فإنه يجب على بورصة الأوراق المالية في ايرلندا أن تجعل إعداد ونشر تقرير الادارة ضمن التقرير السنوي شرط التسجيل بها.

6. أوصى مجمع المحاسبين القانونيين في اسكتلندا (ICAS) بأن يتضمن التقرير السنوي للمؤسسة، تقرير الادارة الذي يتضمن بوضوح مسؤولية الادارة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي وجهة نظر صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإنها مسؤولة عن اختيار المعالجة المحاسبية الملائمة وممارسة الإفصاح، على أن يوضع هذا التقرير قبل القوائم المالية مباشرة في التقرير السنوي للمؤسسة، كما أنه اقترح نموذج للتقرير يتضمن ما يلي:

- الاعتراف بمسؤولية الادارة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي وجهة نظر صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها؛
- مسؤولية الادارة عن تصميم وتطبيق نظام معلومات إدارية ونظم رقابة داخلية ملائمة، يمكن الوثوق فيها بدرجة كافية لتحقيق ما يلي:
  - توفير المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية؛
  - توفير تأكيد بأن فرص ارتكاب الغش والتصرفات غير القانونية قد تم تخفيضها إلى أدنى حد ممكن.
- ملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية.

7. أما معيار المراجعة الدولي رقم (580) فقد أكد بأنه ينبغي على المراجع أن يحصل على دليل باعتراف الادارة بمسؤوليتها عن اعداد القوائم المالية بشكل عادي ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وأنها قد قامت بالموافقة على القوائم المالية، ويستطيع المراجع الحصول على دليل اعتراف الادارة بهذه المسؤولية وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الادارة والهيئات المشابهة، أو بالحصول على إقرار كتابي من الادارة أو باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية وفي حالة رفض الادارة تقديم للإقرار الذي يعتقد المراجع أنه ضروري فإن ذلك سيشكل تحديدا لنطاق المراجعة، وعلى المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي، كما ينبغي على المراجع في مثل هذه الحالات، تقييم أي اعتماد سبق وأن تم على أساس إقرارات قدمت من الادارة أثناء عملية المراجعة ودراسة الاحتمالات الأخرى للرفض والتي يكون لها تأثيرا إضافيا على تقرير المراجع[1].

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص 92.

من خلال تطرقنا إلى أهم التوصيات إلى أصدرتها الهيئات المهنية والعلمية، نلاحظ أن هناك اهتمام متزايد بتقرير الادارة الذي يعترف بمسؤولية الادارة عن إعداد القوائم المالية، والذي يساعد على توعية مستخدمي القوائم المالية بشأن المسؤولية عن إعداد القوائم المالية، لذلك فإن من الضروري أن يتضمن تقرير الادارة على ما يلي[1]:

- اعتراف إدارة المؤسسة بمسؤوليتها على إعداد القوائم المالية، وما إذا كانت تلك القوائم تعطي صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها؛
- الإشارة إلى التقديرات المحاسبية التي أعدتها بواسطة الادارة عند إعداد القوائم المالية؛
- الإشارة إلى مدى كفاية النظام المحاسبي بالمؤسسة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد عليها؛
- مدى ملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي التعبير عن مقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، على الأقل لسنة في ظل قيود مواردها الحالية والمستقبلية.

ثانيا: تقرير المراجع

يعتبر تقرير المراجع ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة رأي مراجع الحسابات في شكل تقرير نهائي يسلم إلى الجهات المعنية، لهذا فإن تقرير المراجع يعتبر بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة[2].

حيث يعتبر تقرير المراجع هو وسيلة الاتصال الأساسية بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين، ويضفي هذا التقرير نوع من الثقة والمصداقية على القوائم المالية، على اعتبار أنه خلاصة ما توصل إليه المراجع من عمله وبناءا على هذا التقرير يتخذ العديد من القرارات.

وفي حين يرى البعض أن تقارير المراجعة الحالية تعتبر وسيلة اتصال غير جيدة، حيث أن هناك اعتقاد لمستخدمي القوائم المالية أن المراجعون يستخدمون تقارير المراجعة كوسيلة لحماية أنفسهم ضد أي مخاطر مستقبلية، لذلك قدمت العديد من الاقتراحات والتوصيات بخصوص استخدام تقارير المراجعة في تحسين الاتصال بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية[3]. ومنه إلى تضييق فجوة التوقعات، حيث يمكننا أن نتطرق إلى هذه التوصيات كما يلي[4]:

---

[1] صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 160.

[2] فاتح سردوك، **''دور المراجعة الخارجية بالنهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية''**، مذكرة ماجستير، كلية العولم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة-الجزائر، 2004/2003، ص 28.

[3] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، مرجع سابق، ص ص 92-93.

[4] جورج دانيال غالي، **''تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة''**، مرجع سابق، ص ص 36-37.

1. أشارت لجنة "Cohen" إلى أن تقرير المراجعة المتعارف عليه قد لا يوضح جيدا مسؤولية كل من الادارة والمراجع، وإقترحت أن يحدد التقرير بوضوح مسؤوليات كل من الادارة والمراجعة، والابتعاد عن استخدام اللغة النمطية في التقرير؛
2. أوصت لجنة "Treadway" بضرورة أن يتضمن تقرير المراجعة الاشارة إلى أن المراجعة تخطط لإعطاء تأكيد معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية لا يوجد بها تحريفات هامة نتيجة لوجود خطأ أو غش، بالإضافة إلى أن على مراجع الحسابات أن يقدم وصف لنطاق الفحص والتقييم الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية؛
3. أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في أفريل (1988) نشرة معايير المراجعة رقم (58)، والذي يتعلق بتقارير المراجعين عن القوائم المالية محل المراجعة، بهدف تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، والتي ترتب عليها تغييرات هامة في تقرير المراجعة النمطي، منها ما يلي:
   - إضافة فقرة افتتاحية، وتتضمن مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة، ومسؤولية المراجع تقتصر على إبداء الرأي عن تلك القوائم فقط؛
   - الإشارة في فقرة نطاق المراجعة إلى أن عملية المراجعة توفر تأكيد معقول بأن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات هامة؛
   - إظافة وصف موجز لطبيعة ونطاق عملية المراجعة؛
   - عدم الاشارة في فقرة الرأي إلى الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة من عام إلى أخر، إلا في حالة عدم الاتساق على المراجع الإشارة إلى ذلك؛
   - إضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي، عن بعض الحالات التي تتأثر فيها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة.
4. أشار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالإضافة إلى ما سابق، في ديسمبر (1995) نشرة معايير المراجعة رقم (79) بخصوص التقرير عن عدم التأكد، التي طبقت عن تقارير المراجعة التي يتم إصدارها في أو بعد (29) فيبراير (1996)، وقد ترتب على هذا تعديل معيار المراجعة رقم (58) من حذف الفقرة التوضيحية التي كانت تضاف بعد فقرة الرأي، بخصوص عدم التأكد في الحالات التي كانت تتطلب ذلك؛
5. أشارت لجنة "Gadbury" في عام (1992) إلى تأييدها لتوسيع تقرير المراجعة؛
6. إقترح مجلس ممارسة المراجعة (APB) في المملكة المتحدة تغيير نمط إبداء الرأي من استخدام عبارات محددة ومتكررة، إلى التعليق على القضايا الجوهرية المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة والموضوعات الأخرى في نطاق المراجعة، كل هذا بهدف تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، ويؤيد بعض الباحثين ذلك على اعتبار أن رأي المراجع التقليدي، الذي هو عبارة عن جملة واحدة عن القوائم المالية، لا يعتبر كافيا لإشباع متطلبات مستخدمي القوائم المالية، كم على المراجع أن تحول اهتماماته من مجرد إبداء الرأي على القوائم المالية، إلى التعليق على القضايا والاهتمامات الجوهرية المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة؛

من خلال تطرقنا إلى أهم الاقتراحات التي ساعدت على تطوير تقرير المراجع، يتضح لنا أن تقرير المراجعة له أهمية كبيرة في تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية وبالتالي العمل على تصحيح توقعاتهم واسترجاع ثقتهم في المهنة، إلا أن على مراجع الحسابات أن يأخذ في الحسبان أن هناك مستخدمين ليسوا مهنيين أو غير متعلمين، لذلك يجب صياغة تقرير المراجعة بطريقة سهلة وبعيدة عن الغموض، بحيث يسهل فهمه من جانب المستخدم العادي، لذلك فاعتمادا على ما سبق نقترح أن يتضمن تقرير المراجعة على النحو الآتي[1]:

- تضمين معلومات أكثر عن نطاق وحدود طبيعة عمل المراجع، والتفرقة بين مسؤوليات المراجع ومسؤوليات الادارة؛
- الإشارة إلى أن المراجعة تنفذ لإعطاء تأكيد معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء والغش والتصرفات الغير القانونية الهامة؛
- الإشارة إلى عدم ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى؛
- الإشارة إلى الحالات الغير مؤكدة التي يمكن لها أن تؤثر على القوائم المالية؛
- التعليق على القضايا والاهتمامات الجوهرية المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة.

ثالثا: تعليم مستخدمي القوائم المالية

تطرقنا فيما سبق إلى ضرورة إعادة النظر في البرامج التعليمية لطلبة المحاسبة والمراجعة لتمكينهم أكثر من أداء مهمة المراجعة بأعلى جودة ممكنة، حتى لا نحمل مشكلة فجوة التوقعات إلى الطرف الثالث (مستخدمي القوائم المالية) فقط.

حيث أن التعليم يؤهل المراجعين لمزاولة مهنة المراجعة، بنفس القدر الذي يؤهل الخريجين الذين يشتغلون على أنهم محاسبون لدى المؤسسات أو كمسيرين أو مستخدمين لآراء المراجعة أو كأعضاء في لجان المراجعة، حيث أن هذه المواقع تقرب من وجهات النظر بين الأطراف المختلفة (مراجعين، مستخدمين، مسيرين، أعضاء لجان المراجعة...)[2].

كما أن التعليم له أثر فعال في التأثير على مدارك وتصورات مستخدمي القوائم المالية بخصوص دور ومسؤوليات المراجع بالإضافة إلى فهم معاني الرسالة التي يرسلها المراجع من خلال تقريره، كما أن التعليم يزيد من اعتقاد مستخدمي القوائم المالية في مصداقية هذه القوائم بعد مراجعتها[3]، وبالتالي فإن للتعليم أثر فعال في تضيق فجوة التوقعات.

[1] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة"**، المرجع السابق، ص 38.

[2] صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 161.

[3] إسلام عبد الفتاح محفزظ يوسف، مرجع سابق، ص 94.

رابعا: تحسين الاتصال من خلال وسائل الاعلام والندوات

من المهم جدا تفعيل الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية حتى يكونوا على دراية أكبر بمسؤوليات مراجع الحسابات، وهذا نظرا إلى أن غالبية مستخدمي القوائم المالية لا يطلعون على تقرير الادارة وتقرير المراجع، وهذا ما يدل على ضعف عملية الاتصال مع المستخدمين، لذلك فهناك بعض الوسائل التي من شأنها الاعلام أكثر بمسؤوليات مراجع الحسابات وبالتالي التضييق من فجوة التوقعات، ومنها[1]:

1. استخدام وسائل الإعلام المالي، مثل الصحافة المالية، برامج إذاعيه، برامج تلفزيونية لأن صوتها أكثر قوة وفعالية من شكل وصياغة تقرير المراجع، ولها تأثير كبير على توقعات المستخدمين لذلك يجب النظر إلى هذه الوسائل من طرف المهنة كوسائل جيدة طالما يمكنها إيصال وجهة نظرها إلى مستخدمي القوائم المالية؛
2. قيام المنظمات المهنية بالاتفاق مع الاتحاد العام للصناعات والاتحاد العام للغرفة التجارية وهيئة سوق المال بإقامة ندوات تثقيفية لرجال الصناعة والتجارة والمال حول القوائم المالية وضوابط إعدادها وعملية مراجعتها والمعايير التي تحكمها والأهداف المتوخاة من ذلك وكيفية قراءتها والاستفادة منها في إتخاذ القرارات الاستثمارية.

المبحث الثالث: مساهمة معايير المراجعة الدولية في معالجة فجوة التوقعات

قد تم الإشارة في المبحث السابق إلى مجموعة اقتراحات تشكل في مجملها إطار مقترح للتضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، تعتبر الاقتراحات السابقة كحل لمجموعة الأسباب المؤدية لوجود هذه الفجوة، حيث سعت المنظمات المهنية إلى العمل على حل هذه المشكلة من خلال عدة توصيات واقتراحات، إلا أن الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) أصدر في تاريخ (1997/7/1) ثمانية معايير ترتبط بفجوة التوقعات، والتي تقابلها تسعة معايير أصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وذلك في أفريل (1988)، أي أن المجمع الأمريكي للمحاسبين كان السباق في تكوينه لمجموعة معايير فجوة التوقعات.

ويوضح الجدول التالي مقارنة بين معايير المراجعة الأمريكية المتعلقة بفجوة التوقعات (SAS) وما يقابلها من معايير المراجعة الدولية (ISA)، وهذا حسب آخر إصدار للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC).

[1] صبحي محمد حسني عبد الجليل، **"فجوة التوقعات في مهنة المراجعة واساليب تضييقها"**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، العدد 4، جامعة حلوان، 1998، ص 195.

الجدول رقم (3-1):

أهداف ومعايير فجوة التوقعات الدولية والأمريكية

الهدف	رقم المعيار	المعايير الدولية	رقم المعيار	المعايير الأمريكية
زيادة اكتشاف الأخطاء المادية في البيانات	240	الخطأ والغش	53	مسؤولية المراجع عن اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات
	250	العناية بالقوانين والأنظمة عند مراجعة التقارير المالية	54	التصرفات غير القانونية للعملاء
زيادة فعالية اداء المراجعة	330،315،200	الرقابة الداخلية	55	العناية بنظام الرقابة الداخلية عند مراجعة التقارير المالية
	520	الاجراءات التحليلية	56	الإجراءات التحليلية
	540	مراجعة التقديرات المحاسبية	57	مراجعة التقديرات المحاسبية
تحسين الاتصالات مع مستخدمي التقارير المالية	705،700	تقرير المراجع	58	التقرير عن التقارير المالية المراجعة
	570	الاستمرارية	59	عناية المراجع بقدرة الوحدة على الاستمرار
تحسين الاتصالات مع الادارة ومجلس الادارة	260	الاتصال مع الادارة	60	الاتصال بخصوص الملاحظات المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية
			61	الاتصال مع لجنة المراجعة

المصدر: أحمد حلمي جمعة، **''دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد''**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص ص 94-95.

(بتصرف)

من خلال ما سبق يتبن لنا أن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين قد سعى إلى توسيع مسؤوليات مراجع الحسابات بغض النظر على توقعات مستخدمي القوائم المالي، وينبغي الإشارة هنا أن معايير فجوة التوقعات الدولية التي أصدرها الاتحاد عام (1997) قد تم تعديلها في (2005/1/1) كما تم التعديل أيضا في يوليو (2012) إلى أن أصبحت المعايير السابقة (الموضحة في الجدول) هي المعايير السائدة بعد التعديل والسحب، حيث تتمثل هذه التعديلات فيما يلي:

أ. تم الإبقاء على المعايير التالية مع تعديلات في المحتوى:

- معايير المراجعة الدولي (240): مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتيال في عملية مراجعة البيانات المالية؛
- ومعيار المراجعة الدولي (250): مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية؛
- ومعيار المراجعة الدولي (520): الإجراءات التحليلية؛
- ومعيار المراجعة الدولي (540): مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة؛
- ومعيار المراجعة الدولي رقم (570): المنشأة المستمرة.

ب. إلغاء معيار المراجعة الدولي رقم (400)، وتم دمج محتواه في:

- معيار المراجعة الدولي رقم (200): الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية؛
- معيار المراجعة الدولي رقم (315): تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها؛
- معيار المراجعة الدولي رقم (330): استجابة المراجع للمخاطر المقيّمة.

ج. تقسيم معيار المراجعة الدولي (700) إلى معيارين:

- معيار المراجعة الدولي رقم (700): تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية؛
- معيار المراجعة الدولي رقم (705): التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل.

د. إلغاء بيان ممارسة المراجعة الدولي رقم (1007)وتعويضه بـ:

- معيار المراجعة الدولي رقم (260): الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

سنقوم من خلال هذا المبحث بدراسة لهذه المعايير ومدى تأثيرها على فجوة التوقعات، وذلك بتقسيم كل معيار إلى ثلاثة أقسام:

1. نطاق المعيار؛
2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار؛
3. أثر المعيار على فجوة التوقعات.

المطلب الأول: زيادة اكتشاف الأخطاء المادية في البيانات المالية

الفرع الأول: مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتيال في عملية مراجعة البيانات المالية (ISA240)

1. نطاق المعيار:

يتناول معيار المراجعة الدولي رقم (240) مسؤوليات المراجع المتعلقة بقضايا الاحتيال عند مراجعة البيانات المالية[1]، ويتوسع تحديدا في كيفية تطبيق معيار المراجعة الدولي (315) (تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها)، ومعيار المراجعة الدولي (330) (استجابة المراجع للمخاطر المقيمة)[2].

.

[1] طارق عبد العال حماد، **"موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"**، الجزء1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 531.

[2] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، **"إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة وتدقيق ومراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"**، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، فيفري 2013، ص 158.

2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار:

إن المتطلبات الواردة في هذا المعيار الغرض منها مساعدة المراجع في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال وفي تصميم إجراءات للكشف عن البيانات الخاطئة، حيث تتمثل مسؤوليات المراجع في ضوء هذا المعيار في النقاط التالية[1]:

- يقع على عاتق المراجع الذي يقوم بعملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، أو بسبب القيود المتأصلة في المراجعة، حيث أن هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها، من حيث أن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لن يتم اكتشافها رغم أنه يتم التخطيط للمراجعة وتنفيذه بالشكل الصحيح وفقا لمعايير المراجعة الدولية؛
- إن مخاطرة عدم الكشف عن بيان خطأ جوهري ناتج عن الاحتيال هي أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن بيان خطأ جوهري ناتج عن الخطأ لأن الاحتيال قد ينطوي على خطط متقدمة ومنظمة بشكل دقيق مصممة لإخفائه مثل التزوير، أو الإخفاق المتعمد في تسجيل المعاملات، أو البيانات الخاطئة المقصودة التي يتم تقديمها إلى المراجع، وتكون هذه المحاولات عند الإخفاء أكثر صعوبة من حيث اكتشافها عندما تصاحبها عملية تواطؤ، ويمكن أن يؤدي التواطؤ إلى أن يعتقد المراجع بأن دليل المراجعة مقنع في حين أنه في الحقيقة غير صحيح.

إن قدرة المراجع على كشف الاحتيال تعتمد على عوامل معينة مثل براعة مرتكب الاحتيال، ومدى تكراره ونطاق التلاعب، ودرجة التواطؤ المعنية، والحجم النسبي للمبالغ المختلفة المتلاعب بها، والمناصب العليا التي يشغلها أولئك الأفراد المتورطين، وفي حين أن المراجع قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الاحتيال، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت البيانات الخاطئة في مجالات الحكم مثل التقدير المحاسبي تسبب بها الاحتيال أم الخطأ؛

- إن مخاطرة عدم كشف المراجع عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن احتيال الإدارة هي أكبر من مخاطرة عدم كشف المراجع عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن احتيال الموظف لأن الإدارة عادة ما تكون في موضع يمكنها فيه التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية أو عرض معلومات مالية احتيالية أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الاحتيال المشابهة من قبل موظفين آخرين؛
- عند حصول المراجع على تأكيد معقول، يكون مسئولا عن الحفاظ على الشك المهني أثناء عملية المراجعة، آخذا بعين الاعتبار احتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة ومدركا حقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في سياق الكشف عن الاحتيال.

[1] المرجع السابق، ص 159.

3. آثار المعيار على فجوة التوقعات

من خلال ما سبق ترى الباحثة أن معيار المراجعة الدولي رقم (240) تناول مسؤولية المراجع فيما يخص الخطأ والغش، حيث يعتقد مستخدمي القوائم المالية أنه على مراجع الحسابات تصميم إجراءات المراجعة بهدف الكشف أكثر عن جميع حالات الخطأ والغش في القوائم المالية، في حين توضح الهيئات المهنية الدولية من خلال هذا المعيار المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع في ما يخص حالات الاحتيال، وكذا مساعدة المراجع في تصميم إجراءات للكشف على البيانات الخاطئة في القوائم المالية، حيث تقتصر مسؤولية المراجع في الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية، ولا يمكن أن يكتشف المراجع جميع حالات الخطأ والغش الواردة في القوائم المالية كما يعتقده مستخدمي القوائم المالية.

كما يفرق معيار المراجعة الدولي رقم (240) بين مسؤولية الادارة ومسؤولية مراجع الحسابات في منع واكتشاف الخطأ والغش، حيث تقع المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الأخطاء والغش على إدارة المؤسسة، بينما يقع على عاتق المراجع الذي يقوم بعملية المراجعة مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية.

الفرع الثاني: مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية (ISA250)

1. نطاق المعيار:

يتناول معيار المراجعة الدولي هذا مسؤولية المراجع في مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية، ولا ينطبق هذا المعيار على عمليات التأكيد الأخرى التي يعمل عليها المراجع بشكل محدد لاختيار الإمتثال لقوانين وأنظمة محددة وتقديم التقارير حول ذلك بشكل منفصل[1].

2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار[2]:

- إن متطلبات معيار المراجعة الدولي هذا مصممة لمساعدة المراجع في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة، ولا يتوقع منه أن يكتشف عدم الامتثال لكافة القوانين والأنظمة؛
- إن المراجع مسؤول عن الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية، خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الغش أو الخطأ، وعند إجراء عملية مراجعة للبيانات المالية على المراجع أن يأخذ في الاعتبار

[1] طارق عبد العال حماد، **"موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"**، الجزء1، مرجع سابق، ص 551.

[2] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، **"إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة وتدقيق ومراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"**، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ص 201-202.

الإطار القانوني والتنظيمي المطبق، وبسبب الطبيعة الذاتية للمراجعة هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها بأن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط وإجراء عملية المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية، وفي نطاق القوانين والأنظمة فإن الآثار المحتملة للتحديدات الذاتية على قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية هي أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- ✓ هناك العديد من القوانين والأنظمة، التي تتعلق بشكل رئيسي بالنواحي التشغيلية للمؤسسة التي لا تؤثر عادة على البيانات المالية، ولا توجد ضمن أنظمة المعلومات للمنشأة الخاصة بإعداد التقارير المالية؛
- ✓ قد يتضمن عدم الإمتثال سلوكا مصمما لإخفائه، مثل التواطؤ والتزوير أو عدم التسجيل المعتمد للمعاملات أو تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة؛
- ✓ كلما كان عدم الامتثال بعيدا عن الأحداث والعمليات المعكوسة في البيانات المالية كان الاحتمال أقل أن يصبح المراجع على علم بعدم الامتثال أو معرفته؛

- يفرق هذا المعيار بين مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالامتثال لفئتين مختلفتين من القوانين والأنظمة، كما يلي:
  - ✓ أحكام القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها أثرا مباشرا على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية، مثل قوانين وأنظمة الضرائب والتقاعد؛
  - ✓ القوانين والأنظمة الأخرى التي ليس لها أثر مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، إلا أن الامتثال لها قد يكون أساسيا للنواحي التشغيلية للعمل ولقدرة المنشأة في الاستمرار في أعمالها، أو لتجنب عقوبات كبيرة.
- يتطلب هذا المعيار أن يكون المراجع متيقظا إلى احتمال أن الإجراءات المطبقة لهدف تكوين رأي حول البيانات المالية قد تجلب حالات من عدم الامتثال المحددة أو المشكوك فيها، والمحافظة على التشكك المهني طيلة عملية المراجعة ، يعتبر مهما في هذا السياق.

3. أثر المعيار على فجوة التوقعات

من خلال ما سبق ترى الباحثة أن معيار المراجعة الدولي رقم (250) تناول مسؤولية المراجع في مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية، حيث يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون أنه على مراجع الحسابات اكتشاف جميع حالات التلاعب في القوانين والأنظمة، في حين يحدد المعيار مسؤولية مراجع الحسابات في حصوله على تأكيد معقول بأن البيانات المالية في مجملها خالية من الأخطاء الجوهرية بسبب عدم الامتثال للقوانين والأنظمة، حيث يحدد المعيار أن إدارة المؤسسة تتحمل المسؤولية الكاملة في الالتزام بالقوانين والأنظمة واكتشاف حالات عدم الالتزام بها، وذلك بهدف التفرقة بين مسؤولية كل من الادارة والمراجع، حيث أن إجراءات المراجعة المصممة بإحكام من شأنها أن تكون رادعا لمثل تلك الحالات، كما أنه على مراجع الحسابات الإبلاغ على حالات عدم التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة، وفي حالة عدم الاستجابة يجب على المراجع التخلي عن أداء مهامه.

المطلب الثاني: زيادة فعالية أداء المراجعة

الفرع الأول: الرقابة الداخلية

أولا: الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية مراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (ISA200)

1. نطاق المعيار:

يتناول معيار المراجعة الدولي هذا مسؤوليات المراجع المستقل عند إجراء عملية مراجعة للبيانات المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ويتبين على وجه الخصوص الأهداف الكلية للمراجع المستقل، ويوضح طبيعة ونطاق عملية مراجعة مصممة لتمكين المراجع المستقل من تحقيق هذه الأهداف، كما يوضح هذا المعيار نطاق وسلطة وهيكل معايير المراجعة الدولية ويتضمن متطلبات تحدد المسؤوليات العامة للمراجع المستقل المعمول بها في كافة عمليات المراجعة[1].

2. مسؤولية المراجع في ضوء المعيار

يحتوي معيار المراجعة الدولي هذا على الأهداف والمتطلبات والتطبيق والمادة التوضيحية الأخرى المصممين لدعم المراجع في الحصول على تأكيد معقول، ويقتضي معيار المراجعة الدولي من المراجع ممارسة الحكم المهني والالتزام بالتشكك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية المراجعة وأن يقوم بما يلي[2]:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن احتيال أم خطأ، بالاستناد إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديه؛
- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأخطاء موجودة أم لا، وذلك من خلال تصميم وتطبيق إجراءات مناسبة للمخاطر المقيمة؛
- تكوين رأي حول البيانات المالية بالاستناد إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛
- سيعتمد تكوين رأي من قبل المراجع على اطار إعداد التقارير المالية المعمول به وكذا القوانين والنظم المعمول بها؛
- كما يقع على عاتق المراجع مسؤوليات إعلام وإبلاغ المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بمسائل ناشئة عن عملية المراجعة.

---

[1] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، **"إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة وتدقيق ومراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"**، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 73.

[2] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، المرجع السابق، ص ص 74-75.

3. أثر المعيار على فجوة التوقعات

نظرا إلى عدم علم مستخدمي القوائم المالية بإجراءات عملية المراجعة والمسؤولية الملقاة على عاتق المراجع، وهذا راجع إلى عدة أسباب منها أن بعض مستخدمي القوائم المالية من غير المهنيين أو إلى عدة أسباب أخرى، ترى الباحثة أن معيار المراجعة الدولي رقم (200) الذي تناول مسؤولية المراجع المستقل عند إجراء عملية المراجعة يبين على وجه الخصوص الأهداف الكلية والعامة لمراجع الحسابات، وذلك بهدف تصحيح توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات.

ثانيا: تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها الدولية (ISA315)

1. نطاق المعيار:

يتعامل معيار المراجعة الدولي هذا مع مسؤولية المراجع في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية[1].

2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار[2]:

- يجب على المراجع أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات، ومع ذلك لا توفر إجراءات تقييم المخاطر بحد ذاتها أدلة مراجعة كافية ومناسبة لدعم رأي المراجع ؛
- يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:
  - ✓ استفسارات من الإدارة ومن الآخرين داخل المؤسسة الذين من المحتمل أن تكون لديهم معلومات حسب حكم المراجع تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ؛
  - ✓ الإجراءات التحليلية؛
  - ✓ الملاحظة والتفتيش.
- يجب على المراجع الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها ذات علاقة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- إذا أراد المراجع استخدام المعلومات الناتجة من خبرة المراجع السابق مع المنشأة، فإنه يجب أن يحدد المراجع ما إذا كانت قد حصلت تغييرات منذ المراجعة السابق قد تؤثر على كون هذه المعلومات مناسبة للمراجع الحالي.

4. أثر المعيار على فجوة التوقعات

[1] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، المرجع السابق، ص 267.

[2] نفس المرجع، ص 268.

من خلال عرض معيار المراجعة الدولي رقم (315) مسؤولية المراجع فيما يخص تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، ترى الباحثة أن هذا المعيار قام بتوضيح مسؤولية إدارة المؤسسة في منع واكتشاف وتصحيح الانحرافات، حيث يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال زيادة درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية في مراجع الحسابات ومساعدتهم في تقييم الأخطاء الجوهرية.

ثالثا: استجابة المراجع للمخاطر المقيمة (ISA330)

1. نطاق المعيار:

يتناول معيار المراجعة الدولي هذا مسؤولية المراجع في تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي يحددها المراجع ويقيمها وفقا لمعيار المراجعة الدولي (315) في مراجعة البيانات المالية[1].

2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار[2]:

- ينبغي على المراجع أن يصمم ويؤدي إجراءات مراجعة إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وتستجيب لها؛
- عند تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم أدائها، على المراجع دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح، بما في ذلك:
  - احتمالية وجود أخطاء جوهرية بسبب الخصائص المحددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (أي المخاطرة المتأصلة)؛
  - إذا كان تقييم المخاطر يأخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة ذات الصلة (أي مخاطرة الرقابة)، بحيث يقتضي من المراجع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية (أي إذا كان ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية).
- الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعا كلما ازداد تقييم المراجع للمخاطر؛
- يتعين على المراجع تصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يخص فعالية أنظمة الرقابة حيث:

[1] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، المرجع السابق، ص 325.

[2] نفس المرجع، ص ص 325-326.

- ✓ يتضمن تقييم المراجع لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات توقعا بعمل أنظمة الرقابة بشكل فعال (أي حيثما ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية)؛
- ✓ الإجراءات الجوهرية لوحدها لا يمكن أن تقدم ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عند مستوى الإثبات.

- ينبغي أن يحصل المراجع أثناء تصميم وأداء اختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة المراجعة المقنعة كلما ازداد اعتماد المراجع على فعالية نظام رقابة معين.

3. أثر المعيار على فجوة التوقعات

يتناول معيار المراجعة الدولي رقم (330) استجابة المراجع لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي قام بتحديدها، حيث ترى الباحثة أن تأثير هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال زيادة مسؤوليات مراجع الحسابات في الكشف أكثر على الأخطاء في القوائم المالية، وبذلك الاستجابة إلى توقعات مستخدمي القوائم المالية، ومنه التقليص أكثر من فجوة التوقعات.

الفرع الثاني: الإجراءات التحليلية (ISA520)

1. نطاق المعيار:

إن الغرض من هذا المعيار الدولي هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية المراجعة، وينبغي على المراجع أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط، والنظرة الشاملة لعملية المراجعة، وقد تطبق الإجراءات التحليلية أيضا في المراحل الأخرى[1].

2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار[2]:

عند وضع وأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية، سواء لوحدها أو مع الاختبارات التفصيلية، باعتبارها إجراءات جوهرية، فإنه ينبغي على المراجع:

- تحديد ملاءمة الإجراءات التحليلية الجوهرية المحددة لعمليات تأكيد معينة، آخذا بعين الاعتبار المخاطر المقيمة للخطأ الجوهري واختبارات التفاصيل إن وجدت؛
- تقييم موثوقية البيانات التي يضع من خلالها المراجع توقعات القيم أو النسب المسجلة، آخذا بعين الاعتبار المصدر وقابلية المقارنة وطبيعة وملاءمة المعلومات المتوافرة والرقابة على العمليات؛
- وضع توقعات للقيم أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الخطأ الذي قد يتسبب، وحده أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى، في وجود بيان خاطئ جوهري في البيانات المالية؛

[1] طارق عبد العال حماد، **"موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"**، الجزء2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 375.

[2] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 437.

- تحديد قيمة أي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق.

3. أثر المعيار على فجوة التوقعات:

ترى الباحثة أن معيار المراجعة الدولي رقم (520) يتناول انتفاع المراجع من خلال قيامه بالإجراءات التحليلية وذلك لما لها من أهمية في تكوين رأي كلي حول القوائم المالية، وذلك بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية حول إتساق القوائم المالية، ومنه زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في عمل مراجع الحسابات.

الفرع الثالث: مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة (ISA540)

1. نطاق المعيار:

يتناول معيار المراجعة الدولي هذا مسؤوليات المراجع المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة في عملية مراجعة البيانات المالية، ويتوسع هذا المعيار على وجه التحديد ليتناول كيفية تطبيق معيار المراجعة الدولي (ISA315) ومعيار المراجعة الدولي (ISA330)، ومعايير المراجعة الدولية الأخرى ذات العلاقة فيما يخص التقديرات المحاسبية، كما يشتمل هذا المعيار على متطلبات وإرشادات حول أخطاء التقديرات المحاسبية المختلفة والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة[1].

2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار[2]:

- عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة من أجل الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، يتعين على المراجع الحصول على فهم لما يلي من أجل توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية:

✓ متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة؛

✓ كيفية تحديد المنشأة لهذه المعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى الاعتراف أو الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في البيانات المالية، ولدى الحصول على هذا الفهم، يستفسر المراجع من الإدارة حول التغييرات التي تطرأ في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو الحاجة إلى مراجعة التقديرات المحاسبية القائمة؛

✓ كيفية إعداد الادارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات، بما في ذلك:

- الطريقة المستخدمة في إعداد تقدير محاسبي؛

[1] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، الجزء الأول، المرجع السابق، ص 462.

[2] نفس المرجع، ص ص 463-464.

- أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛
- ما إذا استخدمت الادارة خبيرا أم لا؛
- الافتراضات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية؛
- ما إذا طرأ أو كان من المفترض أن يطرأ تغيير من الفترة السابقة على طرق إعداد التقديرات المحاسبية، وإذا كان الحال كذلك، فلماذا؟؛
- كيف قامت الإدارة بتقييم تأثير شكوك التقدير.

– يتعين على المراجع مراجعة نتيجة التقديرات المحاسبية المشمولة في البيانات المالية للفترة السابقة،حيث يكون ممكنا إعادة التقدير اللاحقة لهدف الفترة الحالية، وتأخذ طبيعة ونطاق مراجعة المراجع بعين الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية، وما إذا ستكون المعلومات التي تم الحصول عليها من المراجعة مرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية التي يتم إعدادها في البيانات المالية للفترة الحالية، ومع ذلك لا تهدف عملية المراجعة إلى التساؤل حول مدى صحة الأحكام الصادرة في الفترات السابقة التي استندت إلى المعلومات المتوفرة في ذلك الوقت.

3. أثر المعيار على فجوة التوقعات:

يتناول المعيار مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، حيث ترى الباحثة هنا أن الإدارة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، في حين يقع على عاتق مراجع الحسابات المسؤولية حول الانحرافات المادية للتقديرات المحاسبية، بحيث يجب على مراجع الحسابات الحصول على فهم كافي لكيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية وتقييمها فيما إذا كانت المعلومات التي حصل عليها المراجع من عملية المراجعة مرتبطة بالأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية أم لا، حيث يهدف المعيار إلى توسيع أكثر لمسؤولية مراجع الحسابات فيما يخص التقديرات المحاسبية ومنه زيادة درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثالث: تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية والإدارة

الفرع الأول: تقرير المراجع

أولا: تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية (ISA 700)

1. نطاق المعيار:

يتناول معيار المراجعة الدولي هذا مسؤولية المراجع المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية، كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يتم إصداره نتيجة لعملية مراجعة البيانات المالية[1].

[1] طارق عبد العال حماد، **"موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"**، الجزء3، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 305.

2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار[1]:

- ينبغي أن يكون المراجع رأيا حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- في سبيل تكوين ذلك الرأي، ينبغي أن يستنتج المراجع ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ؛
- ينبغي تقييم ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقا لمتطلبات اطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وينبغي أن يتضمن هذا التقييم اعتبار الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في الأحكام التي تصدرها الإدارة؛
- ينبغي أن يقيم المراجع على وجه الخصوص، في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها، ما:
  - إذا كانت البيانات المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة؛
  - إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ومناسبة؛
  - إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة؛
  - إذا كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة؛
  - إذا كانت البيانات المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية؛
  - إذا كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية مناسبة، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي.
- عندما تعد البيانات المالية وفقا لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشمل التقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل، ويتضمن تقييم المراجع، ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل باعتبار الأمور التالية:
  - العرض والهيكل والمحتوى الكلي للبيانات المالية؛
  - ما إذا كانت البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، تمثل المعاملات والأحداث المعنية بطريقة تحقق العرض العادل لها.
- ينبغي أن يقيم المراجع ما إذا كانت البيانات المالية تشير إلى – أو تصف – اطار إعداد التقارير المالية المعمول به بشكل ملائم.

✓ **شكل الرأي:**

- ينبغي أن يعبر المراجع عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن البيانات المالية معدة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛

[1] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ص 659-666.

- في حال إستنتج المراجع بناء على أدلة المراجعة التي حصل عليها، أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، أو كان المراجع غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لإثبات ذلك، فينبغي أن يعدل الرأي في تقرير المراجع وفقا لمعيار المراجعة الدولي (705)؛
- في حال أن البيانات المالية المعدة وفقا لمتطلبات إطار عرض عادل ، ينبغي أن يناقش المراجع المسألة مع الإدارة ويحدد بالاعتماد على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المراجع وفقا لمعيار المراجعة الدولي (705)؛
- عندما تكون البيانات المالية معدة وفقا لإطار مثالي، لا يتعين على المراجع تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل أم لا، ومع ذلك في حال استنتج المراجع في ظروف نادرة جدا أن تلك البيانات المالية مضللة، فينبغي أن يناقش المسألة مع الإدارة ويحدد بالاعتماد على كيفية حلها ما إذا سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع وكيف سيقوم بذلك.

✓ **تقرير المراجع**: يجب أن يكون تقرير المراجع على شكل نسخة خطية.

✓ **العنوان**: ينبغي أن يحمل تقرير المراجع عنوانا يدل بوضوح على أنه تقرير المراجع مستقل.

✓ **المخاطب**: ينبغي أن يكون تقرير المراجع موجها إلى الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف العملية.

✓ **الفقرة التمهيدية**: ينبغي على الفقرة التمهيدية في تقرير المراجع أن تحدد:

- المنشأة التي يتم مراجعة بياناتها المالية؛
- أن البيانات المالية قد تم مراجعتها؛
- عنوان كل بيان تتألف منه البيانات المالية؛
- ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛
- التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان مالي تتألف منه البيانات المالية.

✓ **مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية**: يصف هذا الجزء من تقرير المراجع مسؤوليات أولئك الأشخاص في المؤسسة المسؤولين عن إعداد البيانات المالية، ولا تتعين الإشارة بشكل خاص في تقرير المراجع إلى "الإدارة" بل ينبغي أن يستخدم فيه المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة، وفي بعض المناطق قد تكون الإشارة المناسبة هي الإشارة إلى المكلفين بالحوكمة.

كما ينبغي أن يحتوي تقرير المراجع على قسم تحت عنوان "مسؤولية الإدارة (أو مصطلح آخر مناسب) المتعلقة بالبيانات المالية".

كما ينبغي أن يصف تقرير المراجع مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية، وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وعن الرقابة

الداخلية حسبما تراه ضروريا للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ.

✓ **مسؤولية المراجع:**

- ينبغي أن يحتوي تقرير المراجع على قسم تحت عنوان "مسؤولية المراجع"؛
- ينبغي أن يورد تقرير المراجع أن مسؤولية المراجع تكمن في التعبير عن رأيه حول البيانات المالية والمبني على عملية المراجعة؛
- ينبغي أن يوضح تقرير المراجع أن عملية المراجعة قد تم إجراؤها وفقا لمعايير المراجعة الدولية، كما ينبغي أن يوضح تلك المعايير التي تقتضي امتثال المراجع لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأداؤه لعملية المراجعة من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا؛
- ينبغي أن يصف تقرير المراجع عملية المراجعة كما يلي:
  - تنطوي عملية المراجعة على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة مراجعة حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية؛
  - يأخذ المراجع بعين الإعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في الظروف القائمة، وليس بهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة، في الظروف التي تقع فيها على عاتق المراجع مسؤولية التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص مراجعة البيانات المالية، ينبغي أن يحذف المراجع العبارة التي تنص على أن اعتبار المراجع للرقابة الداخلية ليس لهدف التعبير عن رأي حول فعاليتها؛
  - تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية؛
- عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقا لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشير وصف عملية المراجعة الوارد في تقرير المراجع إلى "إعداد البيانات المالية وعرضها العادل أو إعداد المنشأة لبيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسبا في الظروف القائمة؛
- ينبغي أن يذكر تقرير المراجع ما إذا كان المراجع يعتقد بأن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع.

✓ **رأي المراجع:**

- ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع قسما تحت عنوان "الرأي"؛
- عند التعبير عن رأي غير معدل حول بيانات مالية معدة وفقا لإطار عرض عادل، ينبغي أن يستخدم رأي المراجع إحدى العبارات التالية التي تعتبر متكافئة من حيث المعنى، ما لم يقتضي القانون أو النظام غير ذلك:

- تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة ... وفقا لـ (إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها)؛
- تعبر البيانات المالية عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول... وفقا لـ (إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها).

- عند التعبير عن رأي غير معدل حول بيانات مالية معدة وفقا لإطار امتثال، ينبغي أن يكون رأي المراجع حول إعداد البيانات المالية، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لـ (إطار إعداد التقارير المالية المعمول به)؛
- في حال كانت الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها في تقرير المراجع لا تعود إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فينبغي أن يحدد رأي المراجع البلد المنشأ لذلك الإطار.

✓ **مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير**: في حال تناول المراجع مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير حول البيانات المالية، بالإضافة إلى مسؤولية المراجع التي تقتضيها معايير المراجعة الدولية والمتمثلة في إعداد تقارير حول البيانات المالية، ينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراجع مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"، أو غير ذلك حسبما يكون مناسبا وفقا لمحتوى القسم.

في حال احتوى تقرير المراجع على قسم منفصل حول المسؤوليات الأخرى المتعلقة بإعداد التقارير، فينبغي وضع العناوين والبيانات والتوضيحات تحت العنوان الفرعي "إعداد تقارير حول البيانات المالية"، وينبغي أن يتبع القسم الذي يحمل عنوان "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" القسم الذي يحمل عنوان "إعداد تقارير حول البيانات المالية".

✓ **توقيع المراجع**: ينبغي التوقيع على تقرير المراجع.

✓ **تاريخ تقرير المراجع**: ينبغي وضع تاريخ لتقرير المراجع لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على أدلة مراجعة كافية ومناسبة ليستند إليها رأي المراجع حول البيانات المالية، وكذا الأدلة على:

- إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة؛
- تأكيد الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.

✓ **عنوان المراجع**: ينبغي أن يحتوي تقرير المراجع على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المراجع عمله.

3. أثر المعيار على فجوة التوقعات:

يتناول المعيار مسؤولية المراجع في تكوين رأي حول البيانات المالية وكذا شكل ومحتويات هذا الرأي، وفقا لهذا ترى الباحثة أن هذا المعيار يؤثر على فجوة التوقعات من خلال تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، حيث يعتبر رأي المراجع المتضمن في تقريره الناتج النهائي لعملية المراجعة والذي يعتمد عليه مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارتهم، حيث يهدف هذا المعيار إلى تنظيم محتويات تقرير مراجع الحسابات بطريقة يسهل قراءته من قبل مستخدمي القوائم المالية وحتى مستخدم القوائم المالية الغير مهني، كما أن هذا المعيار يلزم مراجع الحسابات بتوضيح مسؤولياته من خلال تقريره وذلك بهدف تصحيح توقعات مستخدمي القوائم المالية.

ثانيا: التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل (ISA705)

1. نطاق المعيار:

يتطرق معيار المراجعة الدولي هذا إلى مسؤولية المراجع المتمثلة في إصدار تقرير مناسب في الظروف التي يخلص فيها المدقق إلى أن التعديل على رأي المراجع في البيانات المالية ضروري[1].

2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار[2]:

- على المراجع حينما يعدل الرأي حول البيانات المالية أن يضمن فقرة في تقرير المراجع تعطي وصفا حول المسألة التي دعت إلى التعديل، وعلى المراجع أن يضع هذه الفقرة مباشرة قبل فقرة الرأي في تقرير المراجع وإستخدام العنوان التالي "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي السلبي" أو "أساس حجب الرأي" حسب نوع الرأي؛
- إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بمبالغ محددة في البيانات المالية فعلى المراجع أن يضمن في فقرة أساس التعديل وصفا وتعدادا للآثار المالية للخطأ ما لم يكن ذلك غير قابل للتطبيق، وإذا كان تعداد الآثار المالية غير قابل للتطبيق فعلى المراجع أن يفصح عن ذلك في فقرة أساس التعديل؛
- إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بالإفصاحات السردية فعلى المراجع أن يضمن في فقرة أساس التعديل شرحا حول الكيفية التي ترد بها الأخطاء في البيانات المالية؛
- إذا كان هناك خطأ في البيانات المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فعلى المراجع أن:
  - يناقش مسألة عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛
  - يبين في فقرة أساس التعديل طبيعة المعلومات المحذوفة؛

[1] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 687.

[2] نفس المرجع، ص ص 688-689.

- يضمن الإفصاحات المحذوفة شريطة أن يكون ذلك قابلا للتطبيق وأن يكون المراجع قد حصل على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول المعلومات المحذوفة.

- إذا نتج التعديل عن عدم القدرة على الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فعلى المراجع أن يضمن في فقرة أساس التعديل أسباب عدم القدرة؛
- حتى لو عبر المراجع عن رأي سلبي أو حجب الرأي حول البيانات المالية فعلى المراجع أن يبين في فقرة أساس التغيير أسباب أي مسائل أخرى يكون المراجع على علم بها والتي تكون قد تطلبت تعديلا في الرأي وآثار الأسباب.

3. أثر المعيار على فجوة التوقعات:

يتناول معيار المراجعة الدولي رقم (705) الحالات التي يصبح من الضروري على مراجع الحسابات التعديل في تقريره حول البيانات المالية، وذلك بهدف التعبير بوضوح عن رأيه، حينما تكون التعديلات لازمة، حيث يمكن أن يقوم مراجع الحسابات بهذه التعديلات في الحالات التي يحصل فيها المراجع على أدلة إثبات كافية بأن البيانات المالية تحتوي على أخطاء، أو لم يتمكن من الحصول على هذه الأدلة والتي تثبت سلامة القوائم المالية، وهنا ترى الباحثة أن الهدف من هذه التعديلات هو تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية ومنه التضييق من فجوة التوقعات.

الفرع الثاني: المنشأة المستمرة (ISA570)

1. نطاق المعيار:

يتناول معيار المراجعة الدولي هذا مسؤوليات المراجع في مراجعة البيانات المالية المتعلقة باستخدام الادارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية[1].

2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار:

يشير معيار المراجعة هذا إلى أنه يجب على المراجع عند تخطيط وأداء اجراءات المراجعة (أداء إجراءات تقدير المخاطر) وتقييم نتائج ذلك أن يأخذ في الاعتبار مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في إعداد البيانات المالية[2]، ولذلك فإنه يجب على المراجع مراعاة الأتي[3]:

- تتلخص مسؤولية المراجع في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد وعرض البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة

[1] طارق عبد العال حماد، **"موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"**، الجزء2، مرجع سابق، ص 676.

[2] أحمد حلمي جمعة، **"تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولي وقواعد أخلاقيات المهنة"**، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008، ص 145.

[3] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 548.

المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة؛

- إن الآثار المحتملة للضوابط المتأصلة على قدرة المراجع على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن كونها منشأة مستمرة، ولا يستطيع المراجع بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية، وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة حول شكوك المنشأة المستمرة في تقرير المراجع على أنه ضمانة حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

3. أثر المعيار على فجوة التوقعات:

يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن فشل المؤسسة مباشرة بعد إعطاء مراجع الحسابات تقرير نظيف وسليم حول صحة البيانات المالية هو فشل في عمل مراجع الحسابات، حيث يوضح معيار المراجعة الدولي رقم (570) مسؤولية المراجع فيما يخص تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، حيث ترى الباحثة أن مسؤولية المراجع تقتصر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار.

الفرع الثالث: الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة (ISA260)

1. نطاق المعيار:

يتناول معيار المراجعة الدولي هذا مسؤولية المراجع المتمثلة في الاتصال مع المكلفين بالحوكمة فيما يخص عملية مراجعة البيانات المالية، وعلى الرغم من قابلية تطبيق هذا المعيار بصرف النظر عن هيكل الحوكمة في المنشأة أو حجمها، تطبق اعتبارات معينة عندما يشارك كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة منشأة ما وعلى منشآت مدرجة، ولا يحدد هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المراجع بإدارة أو مالكي منشأة ما إلا إذا كانوا مكلفين بدور حوكمي أيضا[1].

2. مسؤوليات المراجع في ضوء المعيار[2]:

✓ **مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة البيانات المالية:**

يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة عن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة البيانات المالية، بما في ذلك ما يلي:

- أن المراجع مسؤول عن صياغة وتعبير عن رأي معين حول البيانات المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛
- لا يعفي مراجعة البيانات المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.

✓ **نطاق وتوقيت عملية المراجعة المخطط لهما:** يعطي المراجع المكلفين بالحوكمة نظرة عامة حول نطاق وتوقيت عملية المراجعة المخطط لهما.

[1] بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 216.

[2] نفس المرجع، ص ص 219-220.

✓ **نتائج هامة من المراجعة:** يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة بما يلي:

- وجهات نظر المراجع حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات حول البيانات المالية، ويفسر المراجع للمكلفين بالحوكمة السبب وراء اعتبار المراجع لممارسة محاسبية هامة، تعد مقبولة بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، على أنها الممارسة الأكثر ملائمة للظروف المعينة للمنشأة؛
- الصعوبات الجوهرية إن وجدت، التي تتم مواجهتها خلال عملية المراجعة؛
- في حال مشاركة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة على المراجع إبلاغهم:
  - المسائل الهامة التي تنشأ من عملية المراجعة والتي تمت مناقشتها أو التي تخضع للتراسل مع الإدارة؛
  - الإقرارات الخطية التي يطلبها المراجع ؛
- المسائل الأخرى التي تنشأ من عملية المراجعة، والتي تعتبر حسب الحكم المهني للمراجع هامة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

✓ **إستقلالية المراجع:** يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة بما يلي:

- بيان بأن فريق العملية والأشخاص الآخرين في الشركة حسب ما هو مناسب قد التزموا بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة فيما يتعلق بالاستقلالية؛
- كافة العلاقات والمسائل الأخرى التي تدور بين الشركة والشركات الأخرى ضمن المجموعة والمنشأة، والتي يرى المراجع حسب حكمه المهني بأنها قد تأثر على الاستقلالية، ويتضمن هذا إجمالي الرسوم المتكبدة خلال الفترة التي تغطيها البيانات المالية فيما يخص الخدمات المتعلقة بالمراجعة والخدمات غير المتعلقة بالمراجعة التي توفرها الشركة أو الشركات ضمن المجموعة للمنشأة والعناصر التي تسيطر عليها المنشأة، وينبغي توزيع هذه الرسوم على فئات ملائمة لمساعدة المكلفين بالحوكمة في تقييم تأثير الخدمات على استقلالية المراجع؛
- الإجراءات الوقائية ذات العلاقة التي تم تطبيقها للتخلص من التهديدات التي تهدد الاستقلالية أو الحد منها إلى مستوى مقبول.

3. آثر المعيار على فجوة التوقعات.

ترى الباحثة أن معيار المراجعة الدولي رقم (260) يتناول مسؤولية المراجع فيما يخص عدم الاتصال مع الإدارة أثناء القيام بعملية المراجعة أو في نهايتها، حيث يقع على عاتق مراجع الحسابات مسؤولية إعلام الإدارة بمسؤولياته ونطاق وتوقيت ونتائج عملية المراجعة، وذلك بهدف تحسين الاتصالات مع الإدارة.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لسبل معالجة مشكلة فجوة التوقعات، تبينا لنا أن عملية المعالجة تتطلب دراسة شاملة لتوقعات مستخدمي القوائم المالية، وكذا تتطلب من مراجع الحسابات أن يحافظ على الثقة التي يوليها له مستخدمي القوائم المالية، وعلى المراجع أن يدرك أن الثقة تعتمد على الفهم المتبادل بشأن مسؤوليات مراجع الحسابات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية بأن تلك المسؤوليات قد تم الوفاء بها.

حيث أنه بعد دراسة أهم توقعات مستخدمي القوائم المالية توصلنا إلى إطار إستراتيجي مقترح يمكن الاعتماد عليه لمعالجة هذه الظاهرة التي تعتبر ضارة بالمهنة بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة، ويتمحور الاطار الاستراتيجي المقترح حول: تدعيم استقلال مراجع الحسابات، وتوسيع مسؤولياته، التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المراجعين، تحسين الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات، زيادة فعالية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية.

إن المقتراحات التي من شأنها تضييق فجوة التوقعات حصرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في مجموعة نشرات تم إصدارها وعرفت بمعايير فجوة التوقعات، إلى أن هذه المعايير هناك ما يقابلها في المعايير الدولية للمراجعة، حيث توصلنا إلى أن هناك إحد عشر (11) معيار دولي للمراجعة لها الأثر الكبير على معالجة مشكلة فجوة التوقعات، والتي تتمحور حول النقاط التالية: زيادة اكتشاف الأخطاء المادية في البيانات، زيادة فعالية أداء المراجعة، تحسين الاتصالات مع مستخدمي التقارير المالية، تحسين الاتصالات مع الادارة ومجلس الادارة.

من أهم خصائص ظاهرة فجوة التوقعات أنها دولية ولا تخلو أي دولة من وجودها، لذلك فإنه لابد من معالجة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر وذلك بالاسترشاد بمعايير المراجعة الدولية، إلا أن هناك إشكالية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر لا تزال قائمة وهذا ما سنحاول التطرق إليه في الفصل القادم.

الفصل الرابع:

مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر

تمهيد:

إن التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر في العشرية الأخيرة، انعكست على أرض الواقع وشملت عدة مستويات، هذه الأخيرة قد عرفت تعديلات هيكلية على المستوى التنظيمي وتعديلات في شكلها القانوني تحررها إلى الاستقلالية، مما دفع بالمشرع الجزائري إلى إجبار المؤسسات العمومية المتنقلة بالاعتماد على المراجعة القانونية كأداة لإثبات شرعية وصدق حساباتها، لذلك فإنه وجب تطوير مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بما يتوافق مع معايير المراجعة الدولية وهذا راجع إلى انعدام وجود معايير مراجعة محلية من شأنها أن توحد الممارسات في مجال المراجعة القانونية وهذا ما يفقد مستخدمي القوائم المالية ثقته في مهنة المراجعة حيث أن تقرير مراجع الحسابات ضروري لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين.

حيث أن تبني الجزائر للنظام المحاسبي والمالي الذي يتماشى مع المعايير الدولية سواء من حيث الإطار التصوري المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، سينعكس عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية تبعا لتغير مبادئ وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وهو ما يؤثر على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة والتي تتمثل في ممارسة المهنة وهو ما يدفع إلى العمل على تنظيم هذه المهنة وملاءمتها مع متطلبات هذا النظام، حيث تعكس هذه الإصلاحات الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات والتي يعتبر إصدار القانون "10-01" المؤرخ في (29 جوان 2010) والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من بين أهم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بهدف تنظيم مهنة المراجعة.

سيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** ماهية المراجعة القانونية في الجزائر.
- **المبحث الثاني:**واقع ممارسة المهنة في الجزائر.
- **المبحث الثالث:**ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة لحالة الجزائر.

المبحث الأول: ماهية المراجعة القانونية في الجزائر

لعل التطور الاقتصادي الذي تمر به الجزائر، يوجب عليها مسايرته في ظل التحولات الآنية، قد تسلط الضوء على بعض الأشياء وقد تمس عدة مستويات لاسيما الإصلاحات التقويمية للمؤسسات العمومية، كما أنها عرفت تعديلات على الجوانب التنظيمية لهذه المؤسسات، وبالتالي تم خروجها إلى التسيير المركزي، مما جعلها في حاجة إلى دراسات على مستوى الوظيفة المالية، مما دفع بالمشرع الجزائري إلى إجبار المؤسسات العمومية بتفويض وتعيين محافظ حسابات يعمل على إثبات شرعية وصدق حساباتها.

المطلب الأول: تطور المراجعة في الجزائر

لإعطاء صورة شاملة على محافظة الحسابات في الجزائر، ينبغي معرفة مختلف مراحل تطورها من (1969) إلى غاية (2011).

المرحلة الأولى: من (1969)إلى غاية (1988)[1]

أدخلت محافظة الحسابات أول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية سنة (1969)بالقرار "69-107" المؤرخ في (31-12-1969)، المتضمن لقانون المالية (1970)، والذي ينص في المادة (39)على ما يلي:" وزير الحكومة المكلف بالمالية والتخطيط كلف بتعيين محافظ حسابات في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو أي هيئة عمومية جزء من رأسمالها الاجتماعي من أجل التأكد من مصداقية حساباتها والتحليلات الخاصة بالأصول والخصوم".

ولقد حددت مهام والتزامات محافظي الحسابات فيما بعد في المرسوم "70-173" المؤرخ في (01-11-1973) حيث جعل هذا النص محافظة الحسابات مثل المراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة، وأعطى عملها لموظفين لدى الدولة أن يكونوا:

- مراقبون عامين للمالية؛
- مراقبو المالية؛
- مفتشين ماليين، أو موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية.

وأعتبر محافظ الحسابات في مؤسسات القطاع العام والشبه عام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه تتمثل فيما يلي:

[1] بن يخلف أمال،**"المراجعة الخارجية في الجزائر"**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2002، ص ص 30-32.

1. المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة؛
2. متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات والكشوفات التقديرية للمؤسسة؛
3. فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية؛
4. تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية.

بعد ذلك تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC) في (1975) بمرسوم رقم "71-72" المؤرخ في (22-12-1971) المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وخصص هذا المرسوم أساسا إلى الضبط المحاسبي.

إن إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية مع مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشأ بمقتضي القانون رقم "80-05" المؤرخ في (01-03-1980) والذي ألغى صراحة المادة (39) من الأمر "79-107" وضمنيا المرسوم "70-173" الخاص بمحافظة الحسابات، حيث أعطى"80-05" لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

كل ما يمكن قوله أن محافظة الحسابات في هذه الفترة قد شهدت تذبذبا نتيجة غياب سياسة التكوين لمحافظي الحسابات. وأيضا لوجود الثغرات في التعريف القانوني نفسه لهذه المهنة.

المرحلة الثانية: بعد (1988).[1]

اتخذت محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحنى جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها والمبادئ الأساسية لها، وبعد صدور قانون "88-01"المؤرخ في(12-01-1988) المتضمن لقانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العواقب الإدارية والبيروقراطية التي كانت تتخبط فيها في الماضي، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وإنشاء المراجعة الداخلية في المؤسسات العمومية.

وقد تم تخصيص قانون لمحافظة الحسابات بمهمتين جديدتين:

[1] Nacer eddine sadi, ali mazouz, **"la pratique du commissariat aux comptes en Algérie"**, tome1, edition société national de comtabilité. PP 28-29.

1. ممارسة هذه المهنة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية؛
2. عدم التدخل في التسيير.

نستطيع تقسيم المبادئ الأساسية التي أدت إلى إعادة الاعتبار للمهنة من طرف مهنيين مختصين في القطاع العام الاقتصادي إلى ما يلي:

أ. ثقل وعدم كفاية الرقابة الداخلية المتعددة الأشكال؛

ب. التشدد في التسيير الذي لم يكن حقيقيا من دون إعادة الدور الخاص للمحاسبة إلى حاله مثل أداة إعلام ضرورية لإرشاد وتوجيه المؤسسة الذي هو من اختصاص مجلس الإدارة؛

ج. مبدأ الشفافية في تسيير المؤسسات العمومية المستقلة ذاتيا، والذي هو متوقف على تحقيق المراقبة الخارجية الحرة.

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم وضبط المهنة، وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والمحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، وقد شمل المهن الثلاث في نظام واحد.

المرحلة الثالثة: ما بين (1991) و(1999).

صدرت مجموعة من النصوص التشريعية القانونية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات منها[1]:

1. قانون "91-08" المؤرخ في (27-04-1991) حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد لدى المؤسسات التجارية بما فيها مؤسسات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري ولدى الجمعيات والنقابات؛
2. مرسوم تنفيذي رقم "92-20" المؤرخ في (13-01-1992) حدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين وضبط اختصاصه وقواعد عمله؛
3. قرار مؤرخ في (07-11-1994) متعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم المحددة من طرف القانون وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناءا على تقديم بيانات الأتعاب؛

[1] وزارة المالية، **"مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة"**، مديرية التحديث وضبط مقاييس المحاسبة، الجزائر، 1988، ص 3-4.

4. مرسوم تنفيذي رقم "96-136" مؤرخ في (15-04-1996) يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية للمهنة المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية، والواجبات المهنية لمحافظي الحسابات وحقوقه المهنية في ممارسة مهامه؛

5. مرسوم تنفيذي رقم "96-431" المؤرخ في (30-11-1996) يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري، ومراكز البحث العلمي والتنمية، وهيئات الضمان الاجتماعي، والمؤسسات العمومية الغير مستقلة، ويتم تعيين محافظي الحسابات من بين المسجلين في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

6. مقرر رقم "103-SPM-94" المؤرخ في (02-02-1994) المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات، هذا المقرر يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات في إطار المهام الموكلة لهم؛

7. مقرر مؤرخ في (24-03-1999) يتطلب الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات، وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي، والذي يخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي حددتها اللجنة الخاصة، وكل التدريبات المهنية يتم تنظيمها والاعتراف بها وفقا للطرق التي يحددها مجلس النقابة الوطنية، ويكلف هذا الأخير بتنفيذ ما ورد في هذا المقرر.

إن هذه القوانين والمراسيم بينت كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمحافظة الحسابات في الجزائر وذلك بتوضيح شروط وكيفيات ممارسات المهنة، وكيفية تعيين محافظ الحسابات والإجازات والشهادات وتحديد أتعابهم، وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، حيث أعطت هذه المرحلة الأبعاد الحقيقة لمحافظة الحسابات والصورة الشاملة لها.

المرحلة الرابعة: من (1991) إلى غاية (2011).

إن في بداية هذه المرحلة لم تعرف محافظة الحسابات في الجزائر تغيرات كبيرة، وإنما اقتصرت على تعديلات على بعض القوانين، فقد أسندت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات بالأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حسب المرسوم التنفيذي رقم "07-210" المؤرخ في (04-06-2006) المادة (05) "تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التفويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية، يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها"، وأيضا المادة (06) من نفس المرسوم "يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا خاصا يوجهه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حول السبل والطرق المستعملة"[1].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-07-2007، العدد 44، ص 11.

وهنا إلى أن تم إصدار قانون رقم "10-01" المؤرخ في (29يونيو2010) والذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي غير بعض القوانين السابقة وأضاف قوانين جديدة، حيث أن في هذا القانون الجديد تم الفصل بين المهن الثلاثة، وإنشاء تنظيم مستقل لكل منها وكلها تعمل تحت رقابة المجلس الوطني للمحاسبة والذي بدوره تابع لوزير المالية، هذا يعني إلغاء المصف الوطني للخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]، وهذا ما نصت عليه المادة (04)من قانون "10-01"، كما تنص المادة (06) من قانون "10-01" على أن: "يؤدي الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم".[2]

يعتبر القانون "10-01" من بين أهم القوانين التي جاءت لتنظيم المهنة إلى أنه هناك مجموعة من المراسيم التي ظهرت بعده والتي تتمثل في[3]:

- المرسوم التنفيذي رقم "10-02" المؤرخ في (26-08-2010) والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم "95-20" المؤرخ في (17-07-1995) المتعلق بنفس الأمر، وكما جاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغيير المرافق العمومية؛
- صدور المرسوم التنفيذي رقم "10-08" المؤرخ في (27-10-2010) المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة؛
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في (27-01-2011) والتي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.

المطلب الثاني: مفهوم مهنة المراجعة في الجزائر

إن المراجعة القانونية في الجزائر تتجسد في مهنة محافظة الحسابات حسب القوانين الجزائرية بحيث أن المراجعة القانونية هي المراجعة التي يفرضها القانون بخلاف المراجعة التعاقدية أو الاختيارية والتي يقوم بها شخص محترف بطلب من أحد الأفراد ذات العلاقة بالمؤسسة محل المراجعة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29-06-2010، ص 4.

[2] نفس المرجع، ص 5.

[3] أحمد قايد نور الدين، بروبة إلهام، **"تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"**، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل منهه التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، 20-21 نوفمبر 2013، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، ص 7.

الفرع الأول: تعريف مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

قبل أن نقوم بإعطاء تعريف لمحافظ الحسابات في الجزائر، لابد أن نعرف محافظة الحسابات، حيث أن التعاريف التي تناولت موضوع محافظة الحسابات متعددة وسنبرز البعض منها فيما يلي:

- محافظة الحسابات هي: "رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونيا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة".[1]
- محافظة الحسابات هي: "المراجعة القانونية، أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات".[2]

وبالتالي فإنه يمكن إعطاء مجموعة من التعاريف لمحافظ الحسابات في الجزائر كالتالي:

- يعرف محافظ الحسابات حسب المادة (27) من القانون "91-08" المؤرخ في (27 أبريل 1991) المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي: " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات المؤسسة والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به "[3]؛
- يعرف محافظ الحسابات حسب المادة (22) من القانون "10-01" المؤرخ في (29 يونيو 2010) كما يلي: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[4]؛
- محافظ الحسابات هو: "شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها "[5].

إن التعارف السابقة أعطتنا صورة واضحة على محافظ الحسابات، ويمكن أن نستخلص من ذلك أن:"محافظ الحسابات في الجزائر هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات، من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير".

---

[1] Mokhtar belaiboud,**"pratique de l'audit"**, berti editions, alger, 2005, p 04.

[2] محمد بوتين،**"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلي التطبيق"**،الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص27.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، العدد 20، ص 654.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29-06-2010، مرجع سابق، ص 7.

[5] Societe' nationale de la comptabiliti,**"guide d'audit et decommissariat aux comptes"**, DRH, 1989, p1102.

الفرع الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر

إن مهنة المراجعة في الجزائر تحكمها مجموعة من القوانين والتشريعات والتي تسعى إلى تنظيم المهنة بالشكل الذي يؤدي إلى تطويرها، كل ذلك من خلال هيئات تشرف على المهنة والتي تتمثل في:

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

إن المجلس الوطني للمحاسبة يعد جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبالتالي يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله[1].

ولقد أسس مجلس المحاسبة بموجب دستور (1976) المعدل سنة (1989) وكذا سنة (1996)، حيث يخضع هذا المجلس والذي أسس ميدانيا عام (1980) بموجب الأمر رقم "95-20" المؤرخ في (1995/07/17)، والذي يحدد صلاحياته وتنظيمه وسيره وكذا جزاءات تحرياته، وقد خضع هذا المجلس إلى مجموعة من القوانين والتي تضبط مهامه والتي هي[2]:

- القانون "80-05" المؤرخ في (1980/03/01) الذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والشركات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني؛
- القانون "90-32" المؤرخ في (1990/12/04) الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من مراقبته للشركات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وجرده من صلاحياته القضائية؛
- الأمر رقم "95-20" المؤرخ في (1995/07/17) والذي يوسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيري هذه الأموال أو مستفيديها.

وفيما يخص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة فإن هذا المجلس يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير المكلف أو ممثله، ويتشكل من[3]:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛

---

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص 118.

[2] عزة الأزهر، **"مساهمة عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF"**، مرجع سابق، ص ص 364-365.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11- 24، المؤرخ في 2011/01/27، العدد 07، ص ص 4-5.

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي.

يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (06) سنوات بناء على اقتراح من الوزير ومسؤولي الهيئات السابقة، بحيث تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين (02)، وفي حال انقطاع أحد الأعضاء، يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة.

ويمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لاسيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.

أما فيما يخص الصلاحيات الموكلة إلى هذا المجلس فهي تتمثل في[1]:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسب وبتعليمها؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96 - 318، المؤرخ في 1996/09/25، العدد 56، ص ص 18-19.

- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في المجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- يفحص ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة، على الصعيد الدولي؛
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

ثانيا: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

1. تشكيل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

يعين إثرها ثلاثة (03) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وينسق هذا المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بتعيين ممثله لدى هذا المجلس[1].

ويتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، هذه الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما وأمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حال تساوي عدد الأصوات، يعتبر الفائز هو المرشح الأقدم في المهنة[2].

2. صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يكلف المجلس على الخصوص بالصلاحيات التالية[3]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالي والموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11 - 25، المؤرخ في 2011/01/27، العدد 07، ص 8.
[2] نفس المرجع، ص 9.
[3] نفس المرجع، ص 8.

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكون لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

ثالثا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

1. تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس من تسع (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويعين ثلاثة أعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث ينسق المجلس الوطني نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى هذا المجلس[1].

ويتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، بحيث أن الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما وأمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات، فإن الفائز هو المرشح الأقدم في المهنة[2].

2. صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

إن صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتمثل على الخصوص في النقاط التالية[3]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالي الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11- 26، المؤرخ في 2011/01/27، العدد 07، ص 11.
[2] نفس المرجع، ص 12.
[3] نفس المرجع، ص 11.

- تنظيم ملتقيات تكون 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: شروط وإجازات ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

الفرع الأول: شروط وكيفيات ممارسة مهنة المراجع في الجزائر

أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة للشروط الواجب توافرها في الشخص الراغب في ممارس المهنة حيث حدد شروط ممارسة مهنة المراجعة بنفس شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد من خلال القانون "10-01" المؤرخ في (16 رجب عام 1431) الموافق (29 يونيو 2010) يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة المهن الثلاث، وبذلك فهو ينص في المادة 2 من هذا القانون على أنه[1]: "يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، وتحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون"، ويجب على الخبير المهني الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة[2].

أولا: ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي.

لا يمكن لمحافظ الحسابات التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية، وتحدد شروط وكيفيات الاعتماد كالتالي[3]:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكما بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10- 01، المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 04.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، ص05.

- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه بالعبارات الآتية: **"**أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد**"**.

ثانيا: ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي.

نص القانون "10-01" على إمكانية ممارسة مهنة محافظ الحسابات ضمن شركة أو تجمع وذلك من خلال المادة (1/12) حسب الشروط التالية[1]:

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛
- أن يكون الشركاء مسجلون بصفة فردية بصفة محافظي الحسابات في جدول الغرفة الوطنية؛
- أن يكون الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل من جنسية جزائرية حاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة؛
- أن تضم الشركة المدنية أعضاء الغرفة الوطنية فقط وأن يكون الشركاء غير المعتمدين وغير المسجلين في الجدول من قانونيين واقتصاديين أو أي حامل لشهادة التعليم العالي في حدود ربع الشركاء؛
- أن تعين الأجهزة المسيرة للشركاء والتجمعات من بين المهنيين والمسجلين في الجدول فقط؛
- أن لا تعين هذه الأجهزة المسيرة في أكثر من شركة أو تجمع؛
- إذا اتخذت مؤسسة عمومية اقتصادية شكلا من الأشكال القانونية، يجب أن يكون المتدخلون الموقعين على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون مسجلين في جدول الغرفة الوطنية؛
- عدم ممارسة مهام كلف بها المحافظ جراء تسجيله في الجدول وأن توكل هذه المهام وجوبا إلى الشركات والتجمعات؛
- أن تنجز الأعمال تحت الاسم الخاص للمحافظ وتحت مسؤوليته وعدم استعمال اسم مستعار.

ولقد نصت المادة (46) من القانون "10-01" بأنه يمكن لمحافظ الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم، ويتم تأهيلها كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى شركات محافظة

[1] بن جميلة محمد، **"مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة"**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2011/2010، ص 39.

الحسابات،كما يمكن لكل مؤسسة عمومية اقتصادية أن تنشأ في الشكل القانوني المذكور يكون هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة محافظ الحسابات في ظل احترام أحكام هذا القانون[1].

في حين أن الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تنحصر في القوانين والتنظيمات التي أصدرتها الهيئات المنظمة والواردة سواء في القانون التجاري أو في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والتي تحتوي على الشروط التي يجب أن تتوفر في شخص المراجع، وهي كالتالي:

1. **الاستقلالية**[2]:يرى المشرع الجزائري أن استقلالية المراجع تتحقق من خلال عدة زوايا كالتالي:

- **الزاوية الأخلاقية**: وتشمل على ضرورة تحلي المراجع بالمبادئ التالية:
  - مبدأ الحياد؛
  - مبدأ الإخلاص؛
  - مبدأ الشرعية المطلوبة.
- **الزاوية المادية**: حيث أبرز فيها المشرع الجزائري الحالات التي تتنافى مع ممارسة المهنة:
  - الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
  - القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات.
  - أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
  - الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
  - الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10- 01، المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص09.

[2] عزه الأزهر، **"واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 5،2012، ص25.

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

كما أشارت المادة (30) و(31)من القانون "91-08" إلى الجهاز المؤهل بتعين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة، حيث أن وكالة محافظ الحسابات تدوم ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما تناول القرار المؤرخ في (07 نوفمبر 1997) أتعاب محافظ الحسابات بتحديد سقوف الأتعاب والحدود الدنيا بمرجعية عدد ساعات العمل المبذولة في المهمة التي توكل لمحافظ الحسابات.

2. **الكفاءة:** حددت النصوص الجزائرية كفاءة مراجع الحسابات في عنصرين أساسين هما[1]:

- **التأهيل العلمي:** لممارسة مهنة مراجعة الحسابات اشترطت النصوص الجزائرية ما يلي:

ليسانس في العلوم المالية، ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة، الجزئين الأول والثاني من الامتحان الأول للخبرة المحاسبية، شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)، لسانس في العلوم الاقتصادية (نظام قديم)، 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.

- **التأهيل العملي:**اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:
  - متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛
  - إثبات خبرة قدرها (10) عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة(06) أشهر.

الفرع الثاني: الإجازات والشهادات[2]

إن المشرع الجزائري أعطى للإجازات والشهادات التي يجب أن تتوفر لدى محافظ الحسابات أهمية كبيرة وذلك من خلال إصداره لقرار خاص بها وذلك في (24 مارس 1999)، بالإضافة إلى قرار يتضمن كيفيات نشر وتقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.

وحتى يتسنى للشخص مزاولة مهنة محافظ الحسابات لابد من توفير الشروط المنصوص عليها:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مقرر مؤرخ في 1999/03/24، العدد 32، ص ص 04-05.

[2] عزه الأزهر، **" واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"**، مرجع سابق، ص ص 29-30.

1. الحائزون على إحدى شهادات التعليم الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة لها:

- ليسانس في العلوم المالية؛
- الجزء الأول والثاني في الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية؛
- شهادة الدراسات المحاسبية العليا؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المالية والمحاسبة؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المحاسبة؛
- ليسانس في علوم التسيير فرع المحاسبة؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع مالية؛
- ليسانس في علوم التسيير فرع المالية.

كما يجب أيضا زيادة على ذلك:

- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان (02) يمنح على أثره شهادة التربص القانوني؛
- إما إثبات خبرة تقدر بعشر (10) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة (06) أشهر.

2. الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية:

- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع آخر غير فرع المالية والمحاسبة)؛
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فروع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية)؛
- ليسانس في العلوم الاقتصادية (النظام القديم)؛
- ليسانس في التسيير؛
- شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات)؛
- شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب)؛
- شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر؛
- شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة.

على أن تكون بحوزتهم إحدى الشهادات المهنية التالية:

- شهادة تقني سامي في المحاسبة؛
- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية؛
- شهادة مهني كاملة في المحاسبة؛

- بكالوريا تقني في المحاسبة؛
- شهادة التحكم في المحاسبة.

فضلا على ذلك يأتي على إثرها:

- إما تدريب مهني مدته سنتان (02) في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات؛
- وإما عشر سنوات (10) من الخبرة في الميدانين المحاسبي والمالية وتدريب مهني مدته ستة (06)أشهر.

3. المحاسبون المعتمدون والمسجلون في جدول النقابة الوطنية.

عند نهاية المدة والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال مدة ثلاث (03) سنوات.

4. أعوان المفتشية العامة للمالية.

الحاصلين على رتبة مفتش المالية في الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها عشر (10) سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة.

المبحث الثاني: واقع ممارسة المهنة في الجزائر

تعتبر التغيرات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر في الآونة الأخيرة والتي من بينها تبني النظام المالي المحاسبي الذي ينص ضمنيا على معايير المحاسبة الدولية، أدى إلى تغيرات على أرض الواقع وشملت عدة مستويات لاسيما الإصلاحات الهيكلية للمؤسسات العمومية، والتي عرفت مجموعة تعديلات هيكلية على المستوى التنظيمي وتعديلات في شكلها القانوني تحررها إلى الاستقلالية، مما جعلها في حاجة إلى دراسات لمعرفة واقع الممارسة المهنية، هذا مما دفع بالمشرع الجزائري إلى إلزامية المؤسسات بتعيين محافظ حسابات لإثبات شرعية وصدق حساباتها.

المطلب الأول: ممارسة المهنة في الجزائر

الفرع الأول: معايير الأداء المهني لمهنة المراجعة في الجزائر

بقرار من وزير الاقتصاد رقم "103/SPM/02/94" بتاريخ (1994/02/02) تم تحديد (06) توصيات إلزامية ينبغي على مراجع الحسابات إتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه، تنقيحها أو إثرائها حسب ما تقتضيه الظروف وتطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية، وهي كالتالي:

أولا: قبول المهمة وبداية العمل[1]:

على محافظ الحسابات، في بادئ الأمر، التأكد من:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه؛
- إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه؛
- إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه، عليه الاتصال به ومعرفة الأسباب؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تام وخاصة تجاه مسؤلي المؤسسة التي سيراقبها؛
- يعين من طرف الجمعية التأسيسية ويمضي، في هذه الحالة، القانون التأسيسي للشركة، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعي مع عبارة " قبول المهمة" ويعلن عن قبوله كتابيا في حالة حضوره الجمعية؛
- التصريح كتابيا في أي حال من الأحوال أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونا وتنظيميا؛
- يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، برسالة مسجلة عن تعيينه؛
- يشعر مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم؛
- يرسل رسالة إلى مسؤولي المؤسسة يبين فيها الكيفية التي ستنجز بها المهمة (مسؤوليته، المهمة، المتدخلون، معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقرير، الأتعاب)؛
- عليه الاتصال بمحافظ الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيد إنجاز مهمته؛
- على الزميل السابق تضامنا، أن يسهل مهمة زميله الجديد؛
- في حال تعد محافظي الحسابات، في المؤسسة المعين فيها، على كل واحد احترام هذه الشروط وكأنه موجود بمفرده؛
- في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية، أو لأسباب أخرى عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك في خلال خمسة عشر (15) يوما؛
- إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار يبين رفض المهمة.

[1] محمد بوتين، **"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"**، مرجع سابق، ص ص 42-44.

ثانيا: ملفات العمل:

إن طبيعة المراجعة التي يتبعها محافظ الحسابات هي مراجعة مستمرة، لذلك فإن محافظ الحسابات يجد نفسه مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة وهما الملف الدائم والملف السنوي، وبدونهما لا يمكنه تنظيم عمله والتأكد من أنه حصل على جميع أدلة الإثبات التي تساعده على إبداء رأيه النهائي، حول الحسابات التي قام بفحصها، حيث أن وجودهما يمثل بنك للمعلومات وأدل الإثبات، بحيث يسمح بالإشراف على أعمال المساعدين ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا[1].

حيث يمكننا التطرق إلى أنواع ملفات العمل كالتالي[2]:

1. **الملف الدائم:** يحتوي الملف الدائم على العناصر التالية:

أ. **عموميات:** تشتمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.

ب. **وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية:** يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف.

ج. **الحسابات السنوية والتقارير:** يحتوى هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات ومطالب وحسابات النواتج والأعباء وحسابات النتائج وبرامج المراجعة بالنسبة للسنوات الثلاثة الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

د. **التحاليل الدائمة للحسابات:** يكون من المفيد أن يحتفظ المراجع في ملفه الدائم على بعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة، عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية: الأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، المؤونات الموردين، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المراجع أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

هـ. **كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي:** يحتفظ المراجع بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة عن نظام التصاريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 44.

[2] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، **"المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)"**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص 128-131.

وشبه الجبائية والاشتراكات في الضمان الاجتماعي "CNASAT"، نظرا لأهميتها وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية، داخل المؤسسة والنظام الاجتماعي داخلها.

و. **كل ما يتعلق بالجانب القانوني:** تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجالس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

2. ملف الدورة الحالية (الملف الجاري):

يختلف ملف الدورة الحالية عن الملف الدائم كونه يخص جمع كافة الأدلة والقرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، والطرق المتبناة خلال الدورة موضوع المراجعة، حيث أنه يحتوى على العناصر التالية:

- برنامج تفصيلي لعملية المراجعة؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها؛
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة؛
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم؛
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردون؛
- المشاكل التي صادفت المراجع أثناء أداء مهمته.

وفي الأخير يجب أن نشير إلى أن هذه الملفات المدعمة لرأي المراجع يجب أن تخضع إلى التحديث والتنقيح المستمر والمنتظم فيما يخص عناصر هذه الملفات، وتلخيص العناصر ذات الحجم الكبير، وينبغي على مراجع الحسابات الاعتناء بهذه الملفات لأنها عرضة إلى الأخطار سواء العادية والغير عادية.

ثالثا: التقارير:

أكد المشرع الجزائري في القانون "08/91" على مهام محافظ الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات، فعلى المحافظ في إطار أداء مهامه كتابة تقرير عام وآخر خاص، بحيث أن كلاهما يحمل التاريخ والإمضاء ويوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين[1]، ويمكن أن نقدم بشيء من التفصيل أنواع التقارير التي يقدمها محافظ الحسابات كالتالي:

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص 121.

1. التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية[1]:

ويتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات؛
- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة؛
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضي وترفق بالتقرير كملحق؛
- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة؛
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة؛
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في تقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم؛
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة؛
- إعطاء رأيه بصفة خاصة حول قائمة خمس أو عشر الموظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال دورة المراقبة؛
- الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط؛
- المساهمات في رؤوس أموال شركات أخرى التي قامت بها المؤسسة، إن وجدت؛
- المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في الشركة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.

2. التقرير الخاص[2]:

أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها للمراجع ويتضمن هو الآخر ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين؛
- قائمة المستفيدين منها؛
- شروط إبرامها؛

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 48-49.

[2] نفس المرجع، ص ص 51-53.

- الرأي حولها.

على المراجع قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية، وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة، عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات، ومهما يكن فحتى في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة تقرير خاص يذكر فيه ذلك.

على المراجع كتابة تقرير خاص لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال، وتقرير حول توزيعات تسبيقات حول الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة...الخ.

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص (التقارير الخاصة) يكتب مراجع الحسابات تقارير أخرى هي:

- ✓ تقرير حول المراقبة الداخلية: يقدم من طرف المراجع الخارجي بعد انتهائه من تقييم نظام المراقة الداخلية، بهدف لفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام، وفي الغالب يكون هذا التقرير مختصر يبين بوضوح طبيعة نقاط الضعف المكتشفة، والأخطار الناتجة عن ذلك مع اقتراحات حلول؛
- ✓ تأشيرة محافظ الحسابات: تتمثل في تقرير حول النشرات الإعلامية التي تصدرها الشركات المقيمة في البورصة كلجوئها إلى قرض إلزامي؛
- ✓ تقرير حول الحسابات المجمعة: يشرح فيه رأيه حول التجميع على مستوى المجمع وعلى مستوى المؤسسة.

رابعا: التصريح بالأعمال غير الشرعية[1]:

قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين والمستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، على المراجع باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في اقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدمه للجمعية العامة للمساهمين، وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض حسب المادة (715) مكرر (10) من المرسوم التنفيذي رقم (08/93) لعقوبة بالسجن لمدة تتراوح ما بين سنة و5 سنوات، وغرامة مالية تتراوح بين (20000 و 500000) دينار جزائري أو كلاهما.

خامسا: مسلك محافظ الحسابات:

للمراجع ثلاث مهام رئيسية عليه القيام بها وهي مراقبة شرعية وصدق الحسابات، التأكد من احترام القوانين والقواعد التنظيمية من طرف المؤسسة موضوع المراقبة والتصريح برأيه وملاحظاته للمسؤولين والمساهمين وحتى

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص 121.

للسلطات المعنية أحيانا، وحتى يتسنى للمراجع القيام بكل هذا لابد له أن يسلك النهج التالي والمتمثل في ثلاث مراحل:

1. المرحلة الأولى[1]:

تتضمن نقطتين أساسيتين هما:

- التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته؛
- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة: على المرجع قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات، الحصول على معرف عامة حول المؤسسة موضوع الدراسة والتي تخص:
  - طبيعة النشاط؛
  - هيكل الشركة أو المجمع؛
  - التنظيم العام لها؛
  - سياستها؛
  - تنظيمها الإداري والمحاسبي؛
  - الممارسات المحاسبية؛
  - المدد الزمنية وفترات إنتاج المعلومات المالية والتسييرية؛
  - وجود نظام الرقابة الداخلية الأساسية؛
  - تدخل محترفين من خارج المؤسسة.

بعد هذه المرحلة يمكن لمحافظ الحسابات تحضير الملف الدائم وبرنامج عمله العام.

2. المرحلة الثانية[2]:

تتضمن هذه المرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أن مهمة مراجع الحسابات من أصعب المهام، فبعد أن يتعرف على المؤسسة المعنية بالمراقبة لا بد له من التعرف على مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم فيها أي نظام مراقبتها الداخلية، حيث عليه أن يتأكد حسب ما نصت عليه القوانين والتنظيمات أن تلك الأخيرة تمسك الدفاتر الإجبارية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداولات الجمعية العام وسجل مداولات مجلس الإدارة، وعليه أن يتأكد كذلك من احترام ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني من مبادئ أساسية منها استمرارية الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، استمرارية النشاط، التكلفة التاريخية، عدم المقاصة

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 54-55.

[2] نفس المرجع، ص ص 55-56.

بين الحسابات، الحيطة والحذر...الخ، عليه التأكد من أن نظام المراقبة الداخلية هذا يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالي من حيث الثقة، وفي حالة العكس يمكن للمراجع أن يرفض المصادقة على الحسابات، وفي هذه المرحلة بالذات دون مواصلة العمل مادام أن النظام محل التشخيص والدراسة يحمل في طياته عيوبا خطيرة مما يفرغ القوائم المالية الناتجة عنه بكل مصداقية.

3. المرحلة الثالثة[1]:

وهي مرحلة تتضمن فحص الحسابات كما أنها تتوسع أو تضيق الأشغال فيها بحسب النتائج التي توصل إليها المراجع في المرحلتين السابقتين، ولهذا فأنه قد خصص لها المشرع التوصية السادسة من توصيات قرار وزير الاقتصاد بتاريخ (02-02-1994).

سادسا: فحص الحسابات[2]:

على المراجع في هذه المرحلة مراجع عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج، وذلك باستعمال تقنيات السبر، وإتباع النهج الذي يراه مناسبا لذلك والذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة وبراهين إثبات.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

تتفرع مهام محافظ الحسابات في الجزائر إلى مهام عادية وأخرى خاصة، وهي على النحو التالي:

1. المهام العادية: حسب المادة (23 و24)من القانون "10-01" فإن محافظ الحسابات يكلف بالمهام التالية[3]:

- يشهد فيها بأن الحسابات السنوية صحيحة ومنتظمة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنوات المنصرمة، وكذا الوضع بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء، أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 56-57.

[2] نفس المرجع، ص 57.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10 - 01، المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ، ص7.

- يقدم شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، كل هذا دون التدخل في التسيير؛
- في حالة إعداد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

2. **المهام الخاصة:** بالإضافة إلى المهام العامة (العادية) السابقة يترتب على مهمة محافظة الحسابات ما يلي[1]:

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

تحدد معايير التقرير وأشكاله وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10 – 01، المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ، ص7.

المطلب الثاني: التزامات مهنة المراجعة في الجزائر

الفرع الأول: مسؤوليات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي:

أولا: المسؤولية المدنية:

حسب المادة (61) من القانون "10-01" (يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة)[1].

في أغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية عقدية أو تعاقدية، وتعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب، وقد تكون مسؤوليته تقصيرية، لا عقدية ومعنى هذا أن كل خطأ يسبب ضررا للغير يلزم بارتكابه بالتعويض، وتتوفر في هذه المسؤولية ثلاث(03) أركان أساسية:

1. **الخطأ:** يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها سواء أكان ممارسا بصفة فردية أم بصفة جماعية، ولا يعد مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة والمسيرون إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة (715) مكرر"2/14"من القانون التجاري[2].
2. **الضرر:**إن المسؤولية المدنية لا تنعقد إلا في حالة وقوع ضرر للشركة أو للغير طبقا لنص المادة(2/61) من القانون "10-01" المتعلق بالمهن الثلاث، ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعيا وقابلا للتقييم أي أن الضرر ذو طبيعة تعويضية إضافة إلى كونه مباشرا وشخصيا وأكيدا يمس حقا معينا للشركة أو للغير، وبصفة عامة الضرر له صفة مادية بحيث يترتب عنه خسارة مالية للشركة أو للغير الذي يتعامل معه.

ولكي يمكن للمحكمة الحكم بالتعويض للمدعي يجب تقييم الضرر الواقع عليه، ومن السهل تقييم الضرر الحاصل نتيجة اختلاسات على أموال الشركة فالضرر يقيم حسب قيمة المبلغ، لكن إذا كان الخطأ متمثلا في معلومات غير صحيحة أدلى بها محافظ الحسابات أو أن يكون قد قدم اشهادات بذلك أو في حالة غياب المعلومات فإن تقدير الضرر في هذه الحالة يكون صعبا وبالتالي يلجأ القضاء إلى إلزام محافظ الحسابات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10- 01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 10.

[2] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 114.

بتسديد الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري والثمن الحقيقي للسهم كنتيجة للخطأ الذي تسبب فيه وإقراره كتعويض.

3. **العلاقة السببية:** كشرط ثالث من شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات نجد العلاقة السببية وهي شرط مستقل عن شرط الخطأ، فقد توجد السببية دون وجود الخطأ وقد يوجد الخطأ دون وجود السببية، ويراد بها قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول وبين الضرر الذي أحدثه والذي أصاب المضرور.
ويجب أن تكون هذه العلاقة السببية أكيدة ومباشرة، فإذا أرجع الضرر إلى سبب أجنبي انعدمت السببية كما تنعدم حتى ولو كان الخطأ هو السبب لكنه لم يكن هو السبب المنتج للضرر أو لم يكن السبب مباشر.
وعلى هذا الأساس فإن مسؤولية محافظ الحسابات لا تنعقد إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصابه والخطأ المنسوب إلى محافظ الحسابات ويكفي لذلك إثبات أن محافظ الحسابات لم يبذل العناية العادية ولم يلتزم السلوك الصحيح، ما كان سيحول دون وقوع الأخطاء مثلا: تحويل الأموال بسهولة من قبل محاسب الشركة، خسارة أحد المساهمين الذي استثمر أمواله في الشركة اعتمادا على إشهاد قوي مؤسس من طرف محافظ الحسابات، في حالة عدم الكشف عن الوقائع التدليسية...الخ[1].

ثانيا: المسؤولية الجزائية:

حسب المادة (62) من قانون "10-01" (يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني)[2].

إن مهنة محافظي الحسابات لا يمكن أن تمارس إلا من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين معتمدين من قبل الوزير المكلف بالمالية، مسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، فهم فقط الأشخاص المؤهلين قانونا وأصحاب الاختصاص التقني لممارسة هذه المهنة، وخارج هذه الحالات فإنه يقع في انتهاك للنصوص القانونية، وبذلك نصوص القانون المنظم للمهنة، وفي حالة مخالفة هذه النصوص تترتب المسؤولية الجزائية سواء على الممارسة غير الشرعية للمهنة، أو عن طريق انتحال شخصية محافظي الحسابات.

ثالثا: المسؤوليات التأديبية[3]:حسب المادة (63) من قانون"10-01"(يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم).

[1] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ص 117-118. (بتصرف)
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10- 01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 10.
[3] نفس المرجع، نفس الصفحة.

يمكن أن نجمل أهم المخالفات التي تؤدي إلى وجود المخالفة التأديبية في ما يلي[1]:

1. عدم احترام المخالفات المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها تجاه الغرفة الوطنية:

وذلك نتيجة عدم احترام محافظ الحسابات لمختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة الوطنية مثل عدم إعلامهم في أجل قدره شهر واحد بكل التغيرات التي قد تطرأ أثناء حياته المهنية ولاسيما:

- المتابعات الإدارية أو القضائية؛
- النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه؛
- التعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبائنه أو موكليه عند الاقتضاء؛
- توقيف نشاطه نهائيا؛
- تغيير محل ممارسة المهنة؛

كما يمكن أن يعد خطأ تأديبيا حلول المحافظ محل زميل له دون علم هذا الأخير إذ يجب على المحافظ قبل قبول المهام المستندة إليه التأكد من مدى توفر الشروط التالية:

- هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو للتنظيم المعمول به؛
- أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي تم اقتراحه عليه، وتوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس النقابة؛
- زيادة على هذا يجب على محافظ الحسابات أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها، ويستطلع رأي مجلس النقابة في حالة حدوث نزاع.

كما تنعقد المسؤولية التأديبية في حالة عدم احترام محافظ الحسابات الالتزامات المهنية تجاه الغرفة وكامل الهيئات التابعة لها، فعلى محافظ الحسابات طلب إذن بالتسجيل وإخطار الغرفة عند فتحه للمكتب وإلا أعتبر مرتكبا لخطأ تأديبي، كما أن محافظ الحسابات الذي لا يقوم بدفع الاشتراكات للغرفة يكون معرضا للعقوبات التأديبية.

2. الخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونا:

بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية الممكن انعقادها ضد محافظ الحسابات الذي لم يحترم حالات التنافي المنصوص عليها في القانون، يمكن أن تنعقد مسؤولية محافظ الحسابات التأديبية وفق ما نصت عليه المواد التي تضمنها المرسوم التنفيذي "96-136" المتعلق بأخلاقيات المهن الثلاث.

[1] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ص 127-128.

3. الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة وشرف المهنة:

على محافظ الحسابات عدم المساس بكرامة المهنة وشرفها والتحلي بالرزانة اللازمة لذلك، ومنه فإن محافظ الحسابات الذي يرتكب تصرفات مخلة بالشرف والنزاهة حتى خارج ممارسته لمهنته توقع عليه عقوبات تأديبية، ويتعلق الأمر هنا بالجرائم الجنائية التي يرتكبها خارج ممارسة مهنته، نص على أغلبها في قانون العقوبات كجريمة النصب وجريمة الاختلاس وجريمة خيانة الأمانة والغش الجبائي ...الخ، كما يعتبر مساسا بشرف المهنة طلب محافظ الحسابات أتعابا تفوق الحد المنصوص عليها في القانون دون مبرر معقول.

تتمثل القواعد التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في[1]:

- إنذار؛
- توبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

الفرع الثاني: تعيين وتوقيف مهام محافظ الحسابات

أولا: تعيين مهام محافظ الحسابات

هناك عدة طرق يمكن من خلالها تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الجزائرية، لكن المتعارف عليه أن محافظ الحسابات يعين من طرف الجمعية العامة العادية وهذا حسب ما حدده المشرع الجزائري.

وحسب المادة (30) من القانون "10-01" فإنه يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما[2].

وعند تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالي والتي قام المشرع الجزائري بتحديدها من خلال مجموعة من المواد:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 10.
[2] نفس المرجع، ص 8.

1. تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية[1]، وبدورها نصت المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري على ضرورة تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين محافظ للحسابات أو أكثر، كما يتم تعيين محافظ الحسابات المستخلف من طرف الجمعية العامة وهو الأمر الذي أكدته المادة 715 مكرر 2/7 من القانون التجاري[2]؛
2. يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات؛
3. يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي:
   - عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
   - ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظي الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظي الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
   - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
   - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
   - نموذج رسالة الترشح؛
   - نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
   - نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
   - المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.
4. يتحصل محافظ الحسابات المرشح على ترخيص مكتوب من الكيان لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات يسمح له بالإطلاع على ما يلي:
   - ✓ تنظيم الكيان وفروعه؛
   - ✓ تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛
   - ✓ معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهنة.

ويتم الاطلاع على هذه العناصر في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10 – 01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 7.

[2] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 34.

5. يوضح محافظ الحسابات استنادا على العناصر السابقة الموارد المرصودة والمؤهلات المهنية للمتدخلين وبرنامج عمل مفصل والتقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها وأخيرا آجال إيداع التقرير؛
6. يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي؛
7. يجب على محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني احترام الالتزامات تحت طائلة العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط؛
8. يجب أن يحدد هذا الدفتر إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالي كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى المكتب نفسه أو إلى الشبكة المهنية نفسها طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها؛
9. تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض، وتقوم هذه اللجنة بتقييم نتائج التقييم حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي حسابات تم انتقاؤهم مسبقا، غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم[1].هناك استثناءان يجب أن يؤخذا بعين الاعتبار عند تعيين محافظ الحسابات هما[2]:

أ. **تعيين محافظ الحسابات أثناء تأسيس الشركة:**

لقد أعفت المادة (02) من القانون التنفيذي "11-32" المؤرخ في (27-01-2011) الشركات التي تعين محافظي الحسابات الأوائل من إجراء دفتر الشروط وبالتالي وجب الرجوع إلى أحكام المادتين (600و 609) من القانون التجاري على النحو التالي:

- تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة؛
- تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية.

ب. **تعين محافظ الحسابات من طرف القضاء:**

الغاية من هذا التعيين ضمان السير العادي للمؤسسة وكذلك حماية الأقلية من المساهمين، إذ أنه في حالة فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين هذا الأخير بموجب أمر من رئيس المحكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان التابع لها مقر الشركة طبقا لنص المادة (1/15) من المرسوم التنفيذي رقم "11-32".

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32، المؤرخ في 2011/01/27، العدد 07، ص ص 23-24.
[2] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 44.

ثانيا: إنهاء مهام محافظ الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحددة في النصوص القانونية يمكن حصرها في النقاط التالية:

1. إنهاء عهدة محافظ الحسابات

تنتهي عهدة محافظ الحسابات بإنهاء المدة التي عين لها طبقا لأحكام المادة (27) من القانون"10-01" والذي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات[1].

أما بالنسبة لمحافظ الحسابات المعين عن طريق القضاء، عهدته تمتد إلى حين تبادر الجمعية العامة إلى تعيين محافظ آخر وليس لمدة عهدتين بالضرورة[2].

2. استقالة محافظ الحسابات

نصت المادة (38)من القانون"10-01" المتعلق بالمهن الثلاث المشرع على الحق الذي يخول لمحافظ الحسابات الاستقالة، حيث يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة[3].

ويظهر من خلال هذا النص عدة احتمالات قد تدفع محافظ الحسابات للاستقالة وهي[4]:

- عدم قدرته على المواصلة في مهامه بسبب وجود مانع قانوني أو جسدي ...الخ؛
- وجوده في وضعية تؤثر على استقلاليته؛
- شطب اسمه من الجدول المهني للمحافظين؛
- عدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب؛
- تدهور علاقته بمديري الشركة على نحو من شأنه تعجيز محافظ الحسابات عن أداء واجباته المهنية على أكمل وجه ويفقده الصفاء والوضوح.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص ص 7- 8.
[2] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 48.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 8.
[4] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ص 48-49.

3. عزل محافظ الحسابات

يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ المهمة أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي[1].

4. وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه

لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية العلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي كما هو حال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته لأن اختبار المحافظ من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته، والأمر سيان إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الانتظار وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت، لذلك نصت المادة (76)من القانون"10-01" المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أن الوزير المكلف بالمالية يعين مهنيا مؤهل لتسيير المكتب بناء على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية.

5. اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها

لأنه يمكن حل الشركة دون اللجوء إلى تصفيتها فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائيا لأن ذلك يؤدي إلى انقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف.

وفي حالة قيام الشركة بالاندماج من الشركة أخرى وقصد إنشاء شركة جديدة أو في حالة ابتلاعها من طرف شركة أخرى أكبر منها، في هاتين الحالتين يؤدي حل الشركة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات في الشركة التي كان يزاول فيها مهامه ولا يعتبر محافظ للحسابات في الشركة الناتجة عن طريق عملية الاندماج.

6. رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية

نص المشرع الجزائري في المادة (715)مكرر (08)من القانون التجاري على النحو الأتي: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر(1/10) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض محافظ، أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة"، لكن المشرع الجزائري أغفل ذكر المادة التي يجب فيها تقديم طلب رفض التعيين عكس المشرع الفرنسي الذي حددها بثلاثين (30) يوم ابتداء من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي عينت محافظ الحسابات[2].

[1] بن يخلف أمال، مرجع سابق، ص 115.

[2] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ص 51-52.

الفرع الثالث: حالات التنافي والموانع

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم القانون "10-01"ما يلي[1]:

1. كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية؛
2. كل عمل مأجور يقضي قيام صلة خضوع قانوني؛
3. كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري؛
4. الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
5. كل عهدة برلمانية؛
6. كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
7. يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته؛
8. يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته؛
9. لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول.

يمنع محافظ الحسابات من:

1. القيام مهنيا بمراقة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
2. القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمات أو الإنابة عن المسيرين؛
3. قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
4. قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
5. ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
6. شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من إنهاء عهدته؛
7. لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكر قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث (03) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص ص 10-11.

8. يمنع محافظ الحسابات من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

بحكم العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة التي يراجع حساباتها تنشأ له مجموعة من الحقوق والواجبات بحيث تساعده على أداء مهامه بكل نزاهة واستقلالية، وعلى هذا الأساس سنتطرق من خلال هذا العنصر إلى حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون مجموعة من الحقوق تساعده على أداء مهامه بكل استقلالية موضوعية وفكرية، حيث تتمثل هذه الحقوق فيما يلي:

أولا: سلطة التحري:

لا بد من محافظ الحسابات أن يتمتع بسلطات تحري وتقصي كاملة وواسعة تمكنه من أداء مهمته والإطلاع على أحوال الشركة سواء من الناحية المادية أو المعنوية، كما يستطيع المحافظ في حدود معينة التمتع بسلطة التحري تجاه فروع الشركة أو تجاه الغير الذي قام بأعمال لحساب الشركة، ويمارس محافظ الحسابات هذه السلطة إما على الشركة الخاضعة لرقابته أو قبل الشركات التي لها علاقة معها[1].

1. سلطة التحري قبل الشركة المراقبة.

نصت المادة (31) من القانون "10-01" على أن محافظ الحسابات يمكنه الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ويمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

[1] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 53.

2. سلطة التحري قبل الشركات التي لها علاقة مع الشركة.

نصت المادة (32)من القانون"10-01"على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها[1].

ثانيا: الحق في الإعلام:

بالإضافة إلى حقه في التقصي والتحري فإن مراجع الحسابات يتمتع بحق الإعلام وهذا يتمثل فيما يلي:

1. حق الحصول على البيانات والإيضاحات:

حتى يتمكن محافظ الحسابات من إبداء رأيه حول حسابات المؤسسة فإن المشرع الجزائري سهل له إمكانية تلقي البيانات والوثائق المحاسبية التي تساعده على ذلك، حيث نصت المادة (33) من القانون "10-01" على أن يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون[2].

2. حق استدعاء الجمعية العامة:

تم الاعتراف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة (644) من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحيات استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) من رأس المال الاجتماعي.

3. حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين:

لقد ألزمت المادة (35) من القانون "91-08" مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة.

4. حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة:

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق وواجب في نفس الوقت، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة (40) من القانون "91-08" على ما يلي:"يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة خمسة وأربعون (45) يوما على الأكثر قبل

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 08.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

انعقاده، كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري"[1].

ثالثا: الحق في الحصول على الأتعاب:

لقد حددت المادة (37) من القانون "10-01" طريقة لتحديد أتعاب محافظ الحسابات، حيث تنص على أن تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية[2].

رابعا: الحق في الاستعانة بمعاونين:

نظرا للمسؤولية التي تقع دائما على عاتق محافظي الحسابات فقد منحهم المشرع الحق في الاستعانة بمعاونين مختصين كخبراء أو قانونيين أو غير ذلك يتصرفون باسم المحافظ وتحت مسؤوليته، ولقد تركت المادة (52) من القانون "10-01" هذا المجال مفتوحا أمام محافظ الحسابات لكن في إطار الشركة المدنية وفي حدود الربع حيث أجازت ذلك بقصد توفير ظروف مناسبة للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف الشركة[3].

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

إن الطابع القانوني لمهنة محافظة الحسابات يحتم عليها توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة وأهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي[4]:

أولا: السر المهني:

إن طبيعة مهمة محافظ الحسابات تسمح له الحصول على معلومات مهمة وسرية، وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني، كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني، وهو ما أكدته المادة (18) من القانون "91-08" والمادة

[1] عزة الأزهر، **"واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"**، مرجع سابق، ص ص 36-37.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص8.

[3] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 57.

[4] عزه الأزهر، **" واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"**، مرجع سابق، ص ص 37-39.

(06) من قانون (1996)، وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة (301) من قانون العقوبات، الخبراء المحاسبون، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين مطالبون بالتزام السر ضمن الشروط التي تحددها المادة (301) من قانون العقوبات.

إلا أنه وحسب المادة (715) مكرر (03) من القانون التجاري يعرض محافظو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم ويطلعون علاوة على ذلك وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها.

ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن محافظي الحسابات ومساعدوهم ملتزمون على احترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

إلا أن هناك حالات استثنائية يبيح القانون فيها إفشاء هذا السر والمتمثلة في:

- إلزامية اطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة؛
- سماح الموكلين للمحافظين بإفشاء السر؛
- في حالة دعوتهم للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالح والتأديب والتحكيم؛
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

ثانيا: عدم التدخل في التسيير:

لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية، حيث جاء في القانون "88-01" المؤرخ في (1988/01/12) المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في المادة (58)والتي تنص على أن:"لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية...".

كما جاء في القانون "91-08" المؤرخ في (1991/04/27) المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28) التي تشترط "...مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير".

ويرجع الهدف من منع محافظ الحسابات من التدخل في التسيير إلى:

- تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية؛
- الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.

ثالثا: استمرارية المهنة:

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة (715) مكرر (04) من القانون التجاري والتي تنص:"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء التدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يراجعون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

ما يلاحظ أن هذه المادة تكرس مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب ما يلي:

- الأشغال الواجب إنجازها؛
- الأشغال الملزم بها منذ تعيينه؛
- الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات؛
- الأشغال الواجب إنجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

رابعا: الإشراف الشخصي:

مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر، بل يجب عليه أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى:

- تكليف مساعدين للقيام بمهام معينة؛
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهمة معينة.

خامسا: الالتزام بالمعاينة الكافية:

إن العناية بالمهمة لا تقتصر فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات، والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج في ما يلي:

- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة؛
- التحليل والمراجعة في نظام الرقابة الداخلية؛

- الاستعمال الجيد في للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسابية، الجرد المادي،...الخ؛
- الفطنة في التقييم.

المبحث الثالث: ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة لحالة الجزائر

إن معايير المراجعة الدولية لها أهمية كبيرة في تطوير مهنة المراجعة في أي دولة، وذلك لما يحمله تبني هذه المعايير من مزايا بغض النظر على عقبات التبني، من أهم هذه المزايا استفادة الدولة من التحديثات الدولية التي تقوم بها اللجان المختصة لهذه المعايير والتي تتماشى مع مختلف التطورات الدولية الحاصلة.

المطلب الأول: تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال القانون"10-01"

إن الجزائر من خلال تبنيها النظام المحاسبي والمالي الجديد قامت بتطبيق المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS) ضمنيا، حيث دخل النظام المحاسبي حيز التطبيق منذ بداية سنة (2010)، في حين يتماشى هذا النظام مع المعايير الدولية سواء من حيث الإطار التصوري أو من حيث المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، ومن المؤكد أنه يحمل انعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية تبعا لتغير مبادئ وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وهو ما يؤثر على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة والتي تتمثل في ممارسة المهنة وهو ما يدفع إلى العمل على تنظيم هذه المهنة وملاءمتها مع متطلبات هذا النظام.

من بين الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بهدف تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة هو إصدار القانون"10-01" المؤرخ في (29 جوان 2010) والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

حيث قامت الجزائر قبل هذا بتنظيم مهنة المراجعة بإصدارها للقانون "91-08" المنظم لمهنة الخبير الحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ (27 أفريل 1991) والمعتمد بتاريخ (01 ماي 1991)، حيث تضمن هذا القانون مجموعة من التوصيات من شأنها أن تنظم المهنة والمتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وبالشخص الممارس للمهنة، كما تطرق إلى الحقوق والواجبات وكذا المسؤوليات المرتبطة بالمهنة.

الفرع الأول: تأهيل مهنة المراجعة في ظل تبني المعايير الدولية

في إطار الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في الآونة الأخيرة في المجال المحاسبي والتي تتمحور حول تبنيها المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي الدولية فإنه من الواجب كما ذكرنا سابقا أن تتكيف مؤسساتها مع هذه الإصلاحات، حيث مست هذه الأخيرة معظم الهيئات المشرفة على المهنة وخاصة المجلس الوطني للمحاسبة،

حيث لعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا هاما في نشوء النظام المالي والمحاسبي الجزائري، وذلك منذ يوم (25 نوفمبر 2007) والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من (01 جانفي 2010).

في حين كلف هذا المجلس بمجموعة من المهام والتي توضح دوره في تبني المعايير الدولية[1]:

- إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر؛
- الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة؛
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

حيث يمكننا أن نلاحظ جيدا التغيرات الحاصلة جراء الإصلاح المحاسبي في الجزائر على مهنة المحاسبة وهذا ما يصاحبه تغيير في مهام المنظمات المهنية المشرفة على المهنة بما يتوافق مع المقاييس الدولية والتي يعتبر النظام المالي والمحاسبي الجزائر متبنيها، في حين يصاحب هذا الإصلاح تغيرات في مهنة المراجعة في الجزائر والتي وجب تأهيلها حتى تتماشى مع المعايير الدولية، وحتى يسهل لمهنة المراجعة العمل جيدا في ظل النظام المالي والمحاسبي الجزائري حصلت مجموعة من التغيرات في هيكلة المنظمات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر، والتي سبق وتطرقنا إليها – المبحث الأول –حيث صدرت مجموعة من المراسيم التنفيذية والتي تخص إعادة تنظيم المنظمات المهنية في الجزائر وذلك من خلال الفصل بين المهام الثلاث (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد) والتكفل بهم مباشرة من طرف وزارة المالية، ولعل أهم هذه المراسيم ما يلي[2]:

[1] براق محمد، قمان عمر،**" أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر"**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، يومي 29–30 نوفمبر 2011، ص ص 12–13.

[2] المرجع السابق، ص ص 09–10.

- صدور المرسوم التنفيذي رقم "10-02" المؤرخ في (26-8-2010) والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم "95-20" المؤرخ في (17-7-1995) المتعلق بالأمر نفسه، وجاء فيه من خلال مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير للمرافق العمومية؛
- صدور المرسوم التنفيذي رقم "10-08" المؤرخ في (27-10-2010) المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة؛
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في (27-1-2011) والتي تصب في اطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وأهمها باختصار القوانين الآتية:

- المرسوم التنفيذي رقم "11- 24" الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره؛
- المرسوم التنفيذي رقم "11- 25" يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره؛
- المرسوم التنفيذي رقم "11- 26" يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره؛
- المرسوم التنفيذي رقم "11-27" يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره؛
- المرسوم التنفيذي رقم "11-28" يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني لخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛
- المرسوم التنفيذي رقم "11-29" يحدد ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية السابقة وصلاحياتهم.

حيث تنص المراسيم التنفيذية السابق على الهيكلة الجديدية للمنظمات المهنية المشرفة على مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر وذلك حتى تتوافق مع المعايير الدولية والتي تبناها النظام المالي والمحاسبي، حيث أدت الإصلاحات المحاسبية إلى إعادة هيكلة هذه المنظمات وذلك حسب ما رأينا سابقا، بغية تأهيل مهنة المراجعة في الجزائر بهدف التماشي مع المعايير الدولية.

الفرع الثاني: الاختلاف بين القانون"91-08" والقانون "10-01"

إن مهنة المراجعة في الجزائر عرفت فراغا كبيرا في الفترة الممتدة من (1962) إلى غاية (1988)، وذلك نظرا إلى سيطرة الدولة على النشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، وذلك إلى غاية صدور القانون "10-01" والمتعلق بالقانون التوجيهي للشركات الاقتصادية العمومية أين تحررت المؤسسات العمومية من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري ومعرضة أيضا للإفلاس والتصفية، مما تطلب ضرورة مراجعة حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

فمن أجل ذلك تم إصدار القانون "91-08" المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهذا بتاريخ (27 أفريل 1991)، وأعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا حاسما في تاريخ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث تم من خلاله جمع ثلاث تنظيمات في هيئة مستقلة واحدة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة المراجعة في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك قفزت قفزة نوعية حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد، علما أن مهنة المراجعة كان يعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية[1].

بعد هذا جاء القانون"10-01" المؤرخ في (29 جوان 2010) والصادر في الجريدة الرسمية رقم (42) المؤرخة في (11 يوليو 2010) والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي، والذي فكك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل المهنيين في هذا المجال، حيث أعادت الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية والتي فقدتها منذ صدور القانون "91-08"،حيث تضمن هذا القانون (12) فصلا وتندرج تحتهم (84) مادة ويمكن تفصيلها فيما يلي[2]:

1. الفصل الأول: أحكام عامة.

يضم هذا الفصل المواد من (01) إلى (06)، حيث يوضح الهدف من هذا القانون والمجلس الوطني للمحاسبة واللجان التي تنشأ لدى هذا المجلس وكيفية تشكيلها وصلاحياتها عن طريق التنظيم، كما ينص هذا الفصل في المادة 06 على أداء اليمين من طرف الخبير الحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

---

[1] عزه الأزهر، **" مساهمة عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF–"**، مرجع سابق، ص 363.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق.

2. الفصل الثاني: أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يضم هذا الفصل المواد من (07) إلى (13)، تناولت هذه المواد شروط منح الاعتماد للخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكل ما يخص الحصول على الاعتماد، كما تنص مواد هذا الفصل على شروط وشهادات وإجازات ممارسة المهنة.

3. الفصل الثالث: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

يضم المواد من (14) إلى (17)، تناولت هذه المواد الهيئات الثلاثة المشرفة على المهن الثلاث، وأيضا تكلمت على مهام كل هيئة منهم.

4. الفصل الرابع: ممارسة مهنة الخبير المحاسبي.

يتضمن هذا الفصل المواد من (18) إلى (21)، تكلم هذا الفصل على الخبير المحاسبي حيث قامت المادة (18)بتعريف الخبير المحاسبي، كما تكلمت المواد الأخرى على مؤهلات الخبير المحاسبي والمهام الموكلة إليه، كما أنها نصت من خلال المادة (21) على أتعابه.

5. الفصل الخامس: ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

يتضمن هذا الفصل المواد من (22) إلى غاية (40)، تكلم هذا الفصل على محافظ الحسابات حيث قامت المادة 22 بتعريف محافظ الحسابات، في حين تناولت المواد الأخرى المهام الموكلة إليه وما يترتب على المهام التي يقوم بها، وكذا كيفية تعيين محافظ الحسابات وشروط التعيين والاستقالة، وأتعابه ومدة الاحتفاظ بملفات زبائنه.

6. الفصل السادس: ممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

يتضمن هذا الفصل المواد من (41) إلى (45)، تنص المادة (41) على تعريف المحاسب المعتمد، في حين نصت المواد الأخرى من هذا الفصل على مهام المحاسب المعتمد وكيفية تحديد أتعابه.

7. الفصل السابع: شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة.

يتضمن هذا الفصل المواد من (46) إلى غاية (58)، تناول هذا الفصل شروط وكيفيات تشكيل شركات (مكاتب) الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة وكذلك كيفية الحصول على الاعتماد، حيث يظهر هنا الاختلاف بين القانون "10-01" والقوانين السابقة وهذا ما سنتطرق إليه لاحقا.

8. الفصل الثامن: مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

يتضمن هذا الفصل المواد من (59)إلى غاية (63)تناولت كل أنواع المسؤوليات التي يتحملها الأطراف الثلاث (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، من مسؤوليات مدنية وجنائية وتأديبية.

9. الفصل التاسع: حالات التنافي والموانع.

يتضمن هذا الفصل المواد من (64) إلى (74) تناولت الأعمال التي يمنع على الأطراف الثلاثة القيام بها والتي تعتبر محظورة بالنسبة لهم، وكذا على الحالات التي يسمح بها القانون في حالة الرغبة في ممارسة نشاط ضمن الأنشطة المحظورة عليهم، إضافة إلى كل ما يتعلق بالعقوبات الخاصة بممارسة النشاط بطريقة غير شرعية.

10. الفصل العاشر: أحكام مختلفة.

تضمن هذا الفصل المواد من (75) إلى (79)، حيث نصت هذه المواد عن عقد التأمين الواجب من قبل كل طرف من الأطراف الثلاث الاكتتاب فيه لضمان مسؤوليتهم المدنية إضافة إلى الإجراءات المتبعة في حالة الوفاة أو الشطب أو الإيقاف عن ممارسة المهنة كما تناولت الخبير المحاسبي المتربص ومحافظ الحسابات المتربص والمحاسب المتربص.

11. الفصل الحادي عشر: أحكام انتقالية.

وتضمن هذا الفصل مادتين فقط هما المادة (80) والمادة (81) واللتين تكلمتا عن حل المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وعن المدة القانونية التي تسمح بسريان القانون السابق "91-08".

12. الفصل الثاني عشر: أحكام نهائية.

تضمن هذا الفصل المواد (82-83-84)، نصت عن تلقائية اعتماد كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المسجلين في المصف بالهيئات الجديدة المستحدثة والمتمثلة في كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وكذلك نص هذا الفصل عن إلغاء القانون "91-08".

من خلال ما سبق نلاحظ أن القانون "10-01" قد أتى بالجديد مقارنة بالقانون "91-08" لذلك سنقوم من خلال الجدول التالي باختصار الاختلافات بين القانونين الاثنين كالتالي:

الجدول رقم (4-1):

الاختلافات بين القانون "91-08" والقانون "10-01"

معيار التفرقة	القانون 91-08	القانون 10-01
من حيث تعريف محافظ الحسابات	هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية.	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات.	-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة؛ -يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير؛ -يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.	-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة؛ -يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير؛ -يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛ -يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها؛ -يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.
من حيث شروط التسجيل	-توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا؛ -التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	-أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها؛ -التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث الهيئة التابعة لها.	كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة االوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث السلطة	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة

المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	رئاسة الجمهورية	الوزير المكلف بالمالية، أي تابع لوزارة المالية.
من حيث الاهتمام بالجودة	لم ترد بخصوصه مواد	يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظ الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمس عشر (15) يوما.
من حيث التربصات	تجرى تربصات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	تجرى تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وتجرى تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتجرى تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

المصدر: سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، **"مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01"**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA) ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 06.

المطلب الثاني: مقارنة بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة

إن المعايير الدولية تهدف بالدرجة الأولى إلى تقليل التفاوت في الممارسات المهنية عبر العالم لعدت أسباب – تم التطرق إليها سابقا- لذلك ينبغي على كل دولة تسعى لاحتلال مكانة دولية بين دول العالم المتقدمة أن تسعى إلى تبني المعايير الدولية سواء الخاصة بالمحاسبية أو المراجعة.

والجزائر كغيرها من دول العالم الأخرى تسعى إلى احتلال هذه المكانة بالإضافة إلى سعيها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، بحيث تسعى إلى جعل طرق ممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة وفق المعايير الدولية، كما تسعى إلى جعل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي يتماشى أكثر وأكثر مع الواقع الدولي، لذلك كما رأينا سابقا فالجزائر سعت إلى إصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني النظام المالي والمحاسبي والذي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية وأيضا من خلال إصدار القانون "10-01" المؤرخ في (2010/07/11) المنظم لمهنة المراجعة في الجزائر وذلك كدليل على توجه الأخيرة إلى التوافق الدولي.

لذلك فمن خلال استعراض للقوانين الجزائرية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة، نجد أن هناك نقاط تتوافق إلى حد كبير، في حين أن هناك نقاط تختلف بين المعايير الدولية للمراجعة والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة في الجزائر.

أولا: نقاط التوافق بين النصوص التشريعية المنظمة للمهنة في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة

تتوافق النصوص التشريعية الجزائرية مع المعايير الدولية للمراجعة في النقاط التالية[1]:

1. تعيين المراجع:

ينص المرسوم التنفيذي رقم "11-32" على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر شروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذلك خطاب التكليف، وهذا ما نص عليه المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة رقم (210) الاتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة.

2. رقابة الجودة:

نصت المادة (05) من القانون "10-01" على أنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

حيث تتطابق اللجنة الأخيرة لجنة مراقبة النوعية مع ما ينص عليه المعيارالدولي للمراجعة رقم (220)رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

3. تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير والمراجع الثانوي:

وهو ما نصت عليه المواد (30، 46، 47، 48، 49) من القانون "10-01" وهو ما يتوافق مع معيار المراجعة الدولي رقم (600) مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع- اعتبارات خاصة.

4. التقرير وأنواعه:

من بين ما نص عليه القانون "10-01" خاصة في المادة (25) على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للمراجعة رقم (570) الاستمرارية، والتقرير المتعلق

[1] عمورة جمال، **"ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA"**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 12.

بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم (25) وهو ما يتوافق مع معيار المراجعة الدولي رقم 265 الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

5. التوثيق وحفظ الملفات:

حيث نص القانون (10-01) في مادته (40) على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لإنهاء العهدة وهو ما يتوافق مع معيار المراجعة الدولي رقم (230) التوثيق.

ثانيا: نقاط اللاتوافق بين النصوص التشريعية المنظمة للمهنة في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة

لم تتعرض النصوص التشريعية الجزائرية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر إلى النقاط التالية[1]:

1. تقييم المخاطر؛
2. عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الانتقائية؛
3. الأطراف ذات العلاقة؛
4. الأحداث اللاحقة لنهاية الدورة وأثرها على التقرير؛
5. مراعاة عمل المراجع الداخلي؛
6. الاستفادة من عمل خبير.

يجب الإشارة هنا إلى أن مهنة المراجعة في الجزائر غير مجبرة على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لعدم وجود أي تشريعات تلزم القائمين بالمهنة على تطبيق هذه المعايير، حيث يقتصر عمل مراجع الحسابات على تطبيق النصوص القانونية التي ألزمته بها وزارة المالية، لكن تبقى أمور أخرى تدخل في اجتهادات مراجع الحسابات في عمله.

المطلب الثالث: متطلبات تكيف إصلاح المهنة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية

من خلال تطرقنا سابقا إلى مهنة المراجعة القانونية في الجزائر واستعراضنا مختلف النصوص التشريعية التي عملت على تنظيم المهنة، ومقارنة القوانين ببعضها البعض بخلاف مقارنة هذه القوانين بمعايير المراجعة الدولية، يتضح لنا أن الدولة تسعى إلى الارتقاء بالمهنة إلى المستوى المطلوب من المصداقية والشفافية والاستقلالية والتي يطلبها كل مستخدم من مستخدمي القوائم المالية أن تصل إليها المهنة.

إلا أن هناك من يرى أن المهنة لم تصل إلى المستوى المطلوب بما يتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة، كما أن النصوص التشريعية التي تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة لم تطبق في أرض الواقع وبقيت مجرد نصوص قانونية في الجرائد الرسمية، وهذا راجع إلى عدة أسباب منها[2]:

[1] عبد الله بن صالح، **" دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية"**، الملتقى الوطني الرابع حول تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، يومي 20-21 نوفمبر 2013، جامعة عمار ثليجي، الأغواط- الجزائر، ص 9.

[2] عمور جمال، **"ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA"**، مرجع سابق، ص 13.

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

خلاصة الفصل:

اختص هذا الفصل بتناول كل ما يتعلق بمهنة محافظة الحسابات في الجزائر من خلال التطرق إلى ماهية المراجعة القانونية في الجزائر، حيث أن الجزائر من خلال تبنيها النظام المحاسبي المالي سعت إلى إصلاح المهنة من كل الجوانب.

بالمقابل قامت الجزائر بتبني المعايير الدولية للمحاسبة ضمنيا من خلال الإرشادات والقوانين التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه الإصلاحات مست مهنة المراجعة من خلال إصدار قانون إعادة تنظيم المهنة في الجزائر (القانون 10-01) المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أثر النظام المحاسبي المالي على منهجية المراجعة في عدة أشكال منها الإرشادات المهنية المتعبة في أداء المهنة وكذا إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على المهنة، حيث أراد المشرع الامتثال أكثر إلى معايير المراجعة الدولية، كما أن معايير المراجعة الدولية استطاعت أن تغطي كل الجوانب المهنية والتي تسعى إلى توحيد الممارسات المحاسبية والتي تخفف من اختلافات الأداء المهني على المستوى الدولي.

الفصل الخامس:

دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية

تمهيد:

بعد أن تم التطرق سابقا إلى الخلفية النظرية لموضوعنا، ولتدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، يتطلب الأمر منا القيام بدراسة وتحليل واقع المهنة في الجزائر، وذلك لغرض تحديد محلها من الواقع الدولي.

ولكون مهنة المراجعة القانونية في الجزائر لم تدول بعد وأن مفهوم معايير المراجعة الدولية في الجزائر يعتبر مفهوما نظريا فقط ارتأينا أن يخصص هذا الفصل إلى الدراسة التحليلية وذلك لمعرفة آراء مراجعي الحسابات في الجزائر في ما يخص تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر.

وباعتبار أن فجوة التوقعات تعبر عن الفرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات وبين أداء مراجع الحسابات فعلا، فإن أول هدف من الدراسة الميدانية سيكون رصد لملامح فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في الجزائر وذلك من خلال مقارنة لآراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في ما يخص مسؤوليات مراجع الحسابات.

اعتمدنا في هذا الفصل أسلوب المسح الميداني لاختبار جملة من الفرضيات الخاصة بموضوع الدراسة، عن طريق التقرب من أهم الأطراف ذات العلاقة بالموضوع، وذلك باستخدام الاستبيان بغية عدم إغفال مختلف جوانب الدراسة، حيث يعتبر الاستبيان أداة ملائمة لمقارنة وجهات النظر بين الباحث وبين مجتمع الدراسة.

وبغية التوصل إلى الأهداف التي تسعى إليها الدراسة التحليلية فسيكون الهيكل العام للفصل كالتالي:

- **المبحث الأول:** منهجية الدراسة التحليلية.
- **المبحث الثاني:** تفريغ بيانات الاستبيان.
- **المبحث الثالث:** تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: منهجية الدراسة التحليلية

يتم التطرق في هذا المبحث إلى وصف مفصل للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، من حيث تخطيط وتصميم الدراسة، والمراحل التي مر بها الاستبيان، وكذا حدود عملية إعداد الاستبيان والصعوبات التي واجهت الباحثة.

المطلب الأول: مشكلة الدراسة التحليلية

سبق وتطرقنا إلى أهم الخصائص التي تمتاز بها فجوة التوقعات في المراجعة، حيث تعرفنا على أن فجوة التوقعات دولية ودول العالم بدون استثناء تعاني من هذه المشكلة، وهذا راجع إلى المحددات التي تحدد هذه الفجوة وهي طلب مستخدمي القوائم المالية وعرض خدمات مراجعي الحسابات.

لهذا سنقوم من خلال دراستنا هذه بمعرفة آراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في ما يخص هذه المشكلة، حيث يتم التعرف على آراء كلا الفئتين والمقارنة بينهم لرصد واضح ودقيق لهذه الفجوة في الجزائر.

كل هذا لا يعني أن نترك الإشكال الرئيسي في دراستنا وهو معرفة مدى مساهمة تبني معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، ولأن فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع فإنه يجب العمل على تضييقها وهذا ما نحاول الوصول إليه من خلال دراستنا هذه.

وبالتالي يمكننا تلخيص مشكلة الدراسة التحليلية فيما يلي:

- **كيف يؤدي تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية إلى التضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر؟**

ويمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية حتى يستنى لنا معالجة محاور الاستبيان بالتفصيل:

- ✓ هل هناك وجود لظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر؟
- ✓ ماهي مزايا تبني معايير المراجعة الدولية في الجزائر؟
- ✓ ما مدى مساهمة تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في المراجعة؟

المطلب الثاني: مراحل إعداد الاستبيان

قبل أن يصل الاستبيان إلى شكله النهائي مر على عدة مراحل، حيث ترتبط هذه المراحل بطبيعة الاستبيان نفسه، والذي يوجه إلى فئتين فئة مراجعي الحسابات وفئة مستخدمي القوائم المالية.

أولا: مرحلة إعداد الاستمارة:

تم تحميل الاستبيان على أوراق مزدوجة، حيث تضمن ستة وثلاثين (36) سؤالا، منها عشر (10) أسئلة عبارة عن معلومات عامة عن عينة الدراسة، وتسع (09) أسئلة خاصة برصد ملامح فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر – موجهة هذه الأسئلة إلى مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية –، كما تحتوي على سبع (07) خاصة بمعايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر– موجها إلى مراجعي الحسابات –، وأربع (04) أسئلة في ما يخص مزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية– موجهة إلى مراجعي الحسابات –، وست (06) أسئلة تتعلق بمساهمة معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر وهي أيضا موجهة إلى مراجعي الحسابات.

قبل أن تتم عملية توزيع الاستبيان، خضع هذا الأخير إلى عملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة في كل من جامعات الأغواط، الوادي، قالمة، المسيلة، ينتمون إلى عدة تخصصات، وهذا للتأكد من مدى سلامة إعداد استمارة الأسئلة من مختلف الجوانب خاصة من ناحية:

- ✓ دقة وملائمة الأسئلة الواردة في الاستمارة في مختلف أقسام الاستبيان؛
- ✓ مدى شمولية الاستمارة وتغطيتها لموضوع الدراسة؛
- ✓ إعطاء المستقصى مجموعة خيارات للإجابة، بما يلائم المعالجة الإحصائية؛
- ✓ إدراج بعض الأسئلة لمعرفة مدى تركيز وجدية أفراد العينة في التعامل مع الأسئلة.

وفي الأخير وبناء على أراء المحكمين تم مراجعة وتصحيح قائمة الأسئلة، وإعادة صياغتها من جديد حتى أصبحت في شكلها النهائي (أنظر قائمة الملاحق).

ثانيا: مرحلة نشر وإدارة الاستمارة:

إن عملية نشر وتوزيع الاستبيان تعتبر من بين أهم مراحل إعداد الاستبيان، حيث اعتمدنا في هذه المرحلة على عدة وسائل وطرق من بينها:

- ✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
- ✓ إيداع الاستمارات على مستوى أمانات بعض المكاتب والهيئات؛
- ✓ الاستعانة بزملاء من مختلف ولايات الوطن؛

- ✓ إرسال الاستمارة الالكترونية عبر البريد الإلكتروني لبعض المستقصيين.

يجب النظر إلى أن اختلاف طرق توزيع الاستبيان جعل من طرق إسترجاعها من أفراد العينة تختلف هي أيضا، حيث تراوحت بين:

- ✓ الحصول على الإجابة أثناء اللقاء الأول مع الفرد المستجوب؛
- ✓ الحصول على الإجابة بعد الاتصال الثاني مع الفرد المستجوب؛
- ✓ الاتصال بالزملاء في مختلف الولايات للتأكيد على عملية إسترجاع الاستمارات؛
- ✓ الحصول على الإجابة إلكترونيا.

ثالثا: مرحلة معالجة الاستمارة:

تنطوي هذه المرحلة على عمليات فرز وتحليل الإجابات عن أسئلة استمارة الاستبيان، وهذا تمهيدا لبناء قاعدة الاستبيان التي تضمنت المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

حيث تضمنت ورقة الحساب ثلاثة مئة وخمسين (350) سطرا وفقا لعدد الاستمارات التي اعتمدت بعد استبعاد الإجابات الملغاة، وستة وثلاثون (36) عمودا، بخانة لكل جواب، وبهذا تصبح قاعدة الاستبيان مكونة من (350*36=12600معطيه)، حيث تم إعداد الأسئلة وفقا لمقياس ليكارت "LIKERT SCALE" من 4و5 درجات، بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان، لذلك تم استعمال مقياس ليكارت الخماسي، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-1):

يوضح مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط	(1، 1.8)	(1.81، 2.6)	(2.61، 3.4)	(3.41، 4.2)	(4.21، 5)

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، **"البحث العلمي-الدليل التطبيقي للباحثين"**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 115.

المطلب الثالث: تصميم الدراسة التحليلية

يهتم هذا المطلب بدراسة مجتمع الدراسة وعينته وماهي حدودها وكذا أهم الصعوبات التي واجهت الباحثة عند قيامه بالدراسة التحليلية.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

نظرا لأهم الأهداف التي ترمي إليها دراستنا التحليلية، فإنها تعتمد على فئتين للدراسة وهما:

1) **مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين في التخصص:** تعتمد دراستنا فيما يخص هذه الفئة على خاصيتين أساسيتين وهما التأهيل العلمي والعملي، حيث ركزنا على الجانب العلمي نظرا لقدرة الأكاديميين على التعامل مع الاستمارة بشكل جيد ومفهوم، وكذا الجانب العملي والخبرة المهنية نظرا لما تحمله من تجارب مهنية، في حين يتلخص الغرض من المزاوجة بين الجانب العلمي والعملي في طبيعة موضوع الدراسة والذي يحتوي على مفاهيم لم تصل إلى التطبيق بعد، حيث تعد مفاهيم نظرية بالنسبة للأكاديميين فقط، وعلى هذا الأساس تم حصر مجتمع الدراسة بالنسبة لمراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين ضمن ثلاث أنواع رئيسية وهي:

النوع الأول: خبراء المحاسبة؛

النوع الثاني: محافظي الحسابات؛

النوع الثالث: الأساتذة الجامعيين ذوى اختصاص محاسبة ومراجعة.

2) **مستخدمي القوائم المالية:** نظرا لكون أهم طرف في فجوة التوقعات هم مستخدمي القوائم المالية فإن الدراسة تعتمد على تحليل لآراء مستخدمي القوائم المالية بهدف التأكيد على وجود هذه الفجوة في الجزائر، وبهذا فإن مجتمع الدراسة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية اختصرناه ضمن ثلاث أنواع رئيسية كالتالي:

النوع الأول: المستثمرون؛

النوع الثاني: مدراء الضرائب؛

النوع الثالث: مدراء البنوك.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

إن عدد أفراد العينة لم يحدد بشكل مسبق قبل مرحلة نشر وإدارة الاستمارة، حيث تم توزيع ما يقارب (400) استمارة عبر أغلب ولايات الوطن، حيث شملت كل الفئات المستهدفة في كل مجتمع من المجتمعين، منها (300) استمارة موجهة إلى مراجعي الحسابات، و(100) استمارة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، كما أننا اعتمدنا في أكثر الأحيان على التسليم والاستلام المباشر، وكذا على إرسال الاستمارة إلكترونيا عبر البريد

الإلكتروني، كما كان للزملاء عبر مختلف جهات الوطن فضل في توزيع بعض الاستمارات في المناطق التي لم نستطع الوصول إليها.

يوضح الجدول رقم (5-2) استمارات الاستبيان الموزعة والاستمارات المتحصل عليها وكذا الاستمارات الملغاة.

الجدول رقم (5-2):

الاحصائيات الخاصة بمجتمع وعينة الدراسة

البيان	مراجعي الحسابات		مستخدمي القوائم المالية		المجموع	النسبة
	العدد	النسبة	العدد	النسبة		
عدد الاستمارات الموزعة	300	%100	100	%100	400	%100
عدد الاستمارات المفقودة أو المهملة	30	%10	03	%03	33	%8.25
عدد الإستمارات المسترجعة	270	%90	97	%97	367	%91.75
عدد الاستمارات الملغاة	12	%04	05	%05	17	%4.25
عدد الاستمارات الصالحة للدراسة (العينة)	258	%86	92	%92	350	%87.5

المصدر: من اعداد الباحثة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه:

- ✓ **بالنسبة لمراجعي الحسابات:** بعد عملية الفرز تقرر الإبقاء على (258) استمارة لتمثل الفئة الأولى، من مجموع الاستمارات المسترجعة والتي بلغ عددها (270)، وذلك بعد إلغاء (12) استمارة لما تحمله من نقائص وتضارب في الإجابات نظرا لعدم إطلاع مراجعي الحسابات (خاصة المهنيين) على معايير المراجعة الدولية واعتبارها مفاهيم نظرية فقط بالنسبة للجزائر.
- ✓ **بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية:**بعد عملية الفرز تقرر الإبقاء على (92) استمارة لتمثل الفئة الثانية، من مجموع الاستمارات المسترجعة والتي بلغ عددها (97)، وذلك بعد إلغاء (05) استمارات حيث ألغيت لبعض النقائص وعدم توافر الشروط العلمية لدى بعض المستقصيين في هذه الفئة.

الفرع الثالث: حدود الدراسة التحليلية

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تهتم هذه الدراسة بمدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، فتمت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية، حيث شملت على عدة ولايات من التراب الوطني، وذلك بغية الحصول على عينة تمثل مجتمع الدراسة.

- **الحدود الزمنية:** اهتمت دراستنا بكل ما يتعلق بالمهنة من أول ظهور لها إلى غاية 2015، إلا أن الحدود الزمنية للدراسة التحليلية امتدت تزامنا مع بداية البحث ككل، حيث تم إعداد وتوزيع الاستبيان منذ 2013 إلا أن بدأت عملية التحليل ديسمبر 2014.
- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة بالدرجة الأولى إلى تحليل آراء وإجابات الأكاديميين والمهنية العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة، إلا أننا نحاول كهدف ثانوي من الدراسة إثبات وجود مشكلة فجوة التوقعات في الجزائر وذلك من خلال تحليل لآراء مراجعي الحسابات في الجزائر وكذا مستخدمي القوائم المالية حيث تم حصر فئة مستخدمي القوائم المالية في هذه الدراسة في المستثمرين وإدارة الضرائب، إدارة البنك.
- **الحدود الموضوعية:** تنحصر هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وفجوة التوقعات، ومهنة المراجعة القانونية في الجزائر، حيث تتوقف جودة هذه الدراسة على مدى مصداقية الإجابات المتحصل عليها من عينة الدراسة.

الفرع الرابع: صعوبات الدراسة

رغم أهمية الموضوع بالنسبة للباحثة من حيث جمع مختلف الآراء والإجابات التي تفيد الدراسة، حتى تتمكن من تحليل هذه الآراء والوصول إلى نتائج بإمكانها إثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، إلا أن هذه الدراسة لم تلق هذا الاهتمام من قبل بعض المستجوبين، بحيث يمكن أن نقول أن دراستنا لم تسلم من العديد من المشاكل والتي تتمثل أهمها في مايلي:

- ✓ عدم تجاوب بعض المستقصيين مع الدراسة وهذا ما يفسر عدد الاستمارات المسترجعة والملغاة (أنظر الجدول رقم 5-2)؛
- ✓ حساسية ظاهرة فجوة التوقعات والتي تعتبر ظاهرة فكرية لدى مستخدمي القوائم المالية، ونوعية بالنسبة لمراجعي الحسابات؛
- ✓ حداثة موضوع معايير المراجعة الدولية لدى بعض المهنيين.

المبحث الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان

بعد تطرقنا إلى منهجية الدراسة التحليلية وأهم المراحل المتبعة قبل تحليل الاستبيان، نوضح من خلال هذا المبحث كيفية تفريغ البيانات، وذلك بعد معرفة الأساليب المتبعة في ذلك.

المطلب الأول: أساليب تحليل البيانات

تم تصميم وتقسيم الإستبيان إلى قسمين: معلومات عامة وتمس شخص المستجوب، ومعلومات تتعلق بموضوع الدراسة وإشكاليتها، حيث احتوى كل قسم على مايلي:

القسم الأول: معلومات عامة عن عينة الدراسة، تخص خصائص المستقصيين (الصفة، الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، الدرجة العلمية، الأقدمية، الولاية).

القسم الثاني: معلومات حول موضوع الدراسة، يضم أربعة محاور، حيث خص المحور الأول المقارنة بين آراء مراجعي الحسابات وآراء مستخدمي القوائم المالية، تتمثل هذه المحاور فيما يلي:

أ. **المحور الأول:**رصد ملامح فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، وهو محور موجه إلى كل المستقصيين؛

ب. **المحور الثاني:** معايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر؛

ج. **المحور الثالث:**مزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية؛

د. **المحور الرابع:** مساهمة معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر؛

وبغرض تسهيل عملية تحليل هذا الاستبيان تم الاستعانة ببرنامجين أساسين هما:

- ❖ (EXEL2010) حيث يتم الاستعانة به فيما يخص الجانب المتعلق بالمعلومات التي تخص عينة الدراسة، من خلال إعداد الجداول وكذا تمثيلها وفقا لأشكال من شأنها المساعدة على التوضيح أكثر لعملية التحليل ووصف عينة الدراسة.
- ❖ "Statistical Package for Social Science (SPSS19)" (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية) حيث يتم الاستعانة به فيما يخص محاور الاستبيان الباقية والمتعلقة بموضوع الدراسة، والذي يساعدنا من خلال أساليبه الاحصائية المختلفة على التحليل الجيد والموضوعي لعبارات الاستبيان المدروسة.

المطلب الثاني: قياس ثبات أداة الدراسة

للتأكد من ثبات الأداة المستعملة في جمع البيانات الأولية (الاستبيان)، قمنا باستخدام معامل الفا كرونباخ "ALPHA CRONBACH"، وهو عبارة عن مقياس لثبات الاستبيان، ويعني الثبات هنا أنه في حالة تطبيق الاستبيان في ظروف مماثلة فإننا نحصل على نفس النتائج أو الاستنتاجات، لا يقصد بذلك التطابق التام (100%).

حيث نستخدم مؤشر ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان لكلا الفئتين وذلك كما يلي:

الجدول رقم (5-3):

يوضح معاملات كرونباخ لمحاور الاستبيان بالنسبة لمراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين.

المحاور	البيان	معامل كرونباخ الفا
المحور الأول (09 عبارات)	رصد ملامح فجوة التوقعات	0.686
المحور الثاني (07 عبارات)	ISAومدى تطبيقها في الجزائر	0.9
المحور الثالث (04 عبارات)	مزايا تبني الجزائر ISA	0.766
المحور الرابع (06 عبارات)	مساهمة ISAفي تضييق فجوة التوقعات	0.788
محاور الاستبيان (26 عبارة)	ثبات الأداة ككل	0.844

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج SPSS19.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة معامل كرونباخ لإجمالي عبارات الاستبيان بلغت (0.844)، كما تساوي قيم معامل كرونباخ لعبارات المحور الأول (0.686) وهي منخفضة مقارنة بالنسبة لثبات عبارات المحور الثاني حيث بلغ (0.9)، في حين بلغت قيمة معامل كرونباخ لعبارات المحور الثالث والرابع (0.766)، (0.788) على التوالي.

لذلك يمكن أن نقول أنه يوجد ثبات مرتفع ، لأن معامل كرونباخ (0.844) أكبر من (0.60) وبالتالي فأداة الدراسة تمتاز بالثبات.

الجدول رقم (5-4):

يوضح معاملات كرونباخ لمحاور الاستبيان بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

المحاور	البيان	معامل كرونباخ الفا
المحور الأول (09 عبارات)	رصد ملامح فجوة التوقعات	0.705
المجموع	الأداة ككل	0.705

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج SPSS19.

على اعتبار أن مستخدمي القوائم المالية توجه إليه العبارات الخاصة بالمحور الأول فقط فإن قيمة معامل كرونباخ لإجمالي عبارات المحور الأول بلغت (0.705)، وفي هذه الحالة نقول أنه يوجد ثبات مرتفع، وبالتالي فالأداة تمتاز بالثبات.

المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة

تعتمد دراستنا في بعض محاورها –كما أشرنا سابقا– على تحليل آراء مجموعتين، المجموعة الأولى مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين، المجموعة الثانية مستخدمي القوائم المالية، بغية الوصول إلى الهدف الأول من الدراسة التحليلية وهو رصد وتأكيد وجود فجوة التوقعات، وفقا لما سبق فإن توزيع أفراد العينة بين الفئتين كان كما يلي:

الجدول رقم (5–5):

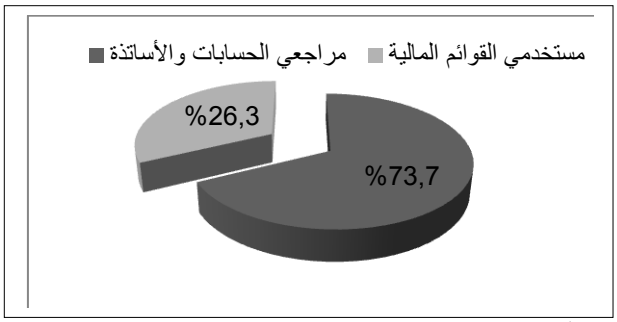
توزيع المشاركين حسب الصفة

البيان	العدد	النسبة
مراجع أو أستاذ جامعي	258	%73.7
مستخدمي القوائم المالية	92	%26.3
المجموع	350	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5–1):

تمثيل المشاركين حسب الصفة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أكثر المستقصيين من الفئة الأولى (258) وهذا نظرا لطبيعة الدراسة التي يبقى الهدف منها هو تأكيد مدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات، إلا أننا كهدف ثانوي من الدراسة وكخطوة أولى تم الاعتماد على آراء مستخدمي القوائم المالية (92) باعتبارهم الطرف الأهم في فجوة التوقعات، للوصول إلى تأكيد معقول بأن الجزائر كغيرها من الدول لا تخلو من وجود فجوة التوقعات.

سنستعرض فيما يلي خصائص عينة الدراسة، كما يلي:

الفرع الأول: خصائص مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين المستقصيين

أولا: الجنس

يوضح لنا الجدول رقم (5–6) توزيع أفراد الفئة الأولى مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيون، حيث نلاحظ أن نسبة الذكور تفوق نسبة الإناث، حيث بلغت نسبة المشاركين من الذكور (82.6%) وهو ما يعادل (213) ذكرا من (258) مشارك، بينما بلغت نسبة الإناث (17.4%) ما يعادل (45) أنثى، تؤكد هذه النسبة على أن غالبية الممتهنين لمهنة المراجعة في الجزائر هم من فئة الذكور يرجع ذلك في نظر الباحثة ربما إلى العادات الاجتماعية للجزائر.

الجدول رقم (5-6):

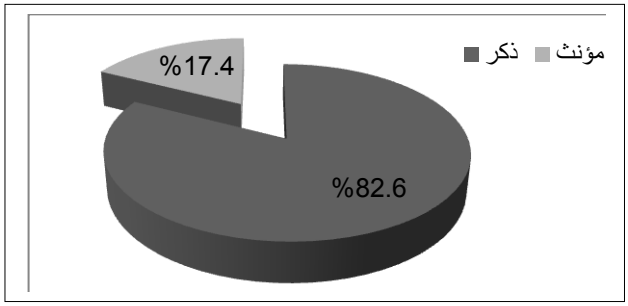
توزيع المراجعين والأساتذة حسب الجنس

البيان	العدد	النسبة
الذكور	213	%82.6
الإناث	45	%17.4
المجموع	258	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-2):

تمثيل المراجعين والأساتذة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

ثالثا: العمر

يوضح الجدول رقم (5-7) توزيع افراد العينة حسب العمر حيث نلاحظ أن أعداد الأفراد في الفئات الثلاث (أقل من 35 سنة، من 36 إلى 40 سنة، أكثر من 45 سنة) تتفاوت بنسب قليلة، أما الفئة من 41 إلى 45 سنة فهي تحتوي على 35 مشارك بنسبة (13.6%).

الجدول رقم (5-7):

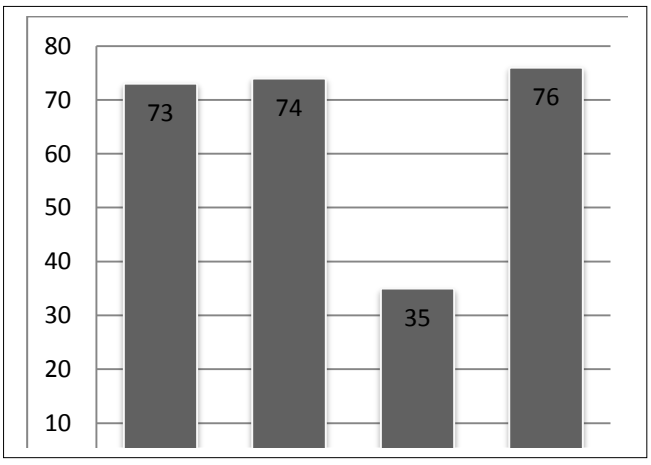
توزيع المراجعين والأساتذة حسب العمر

البيان	العدد	النسبة
أقل من 35 سنة	73	%28.3
من 36 إلى 40 سنة	74	%28.7
من 41 إلى 45 سنة	35	%13.6
أكثر من 45 سنة	76	%29.5
المجموع	258	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-3):

تمثيل المراجعين والأساتذة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010

رابعا: المؤهل العلمي

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-8) أن أعلى نسبة من المستقصيين هم من حاملي شهادات مهنية أخرى بنسبة (37.2%)، ويمكن إرجاع هذا لاهتمام الباحثة بفئة المهنيين في الدراسة حيث بلغ عددهم (96) من (258) مستقصي، في حين بلغ عد الحاصلين على شهادة الليسانس (79) مستقصى، وتفاوتت نسب الحاصلين

على شهادة الماجستير والدكتوراه بين (14.7%)(17.4%) على التوالي نظرا لمشاركة الأساتذة الجامعيين أيضا في الدراسة.

الجدول رقم (5-8):

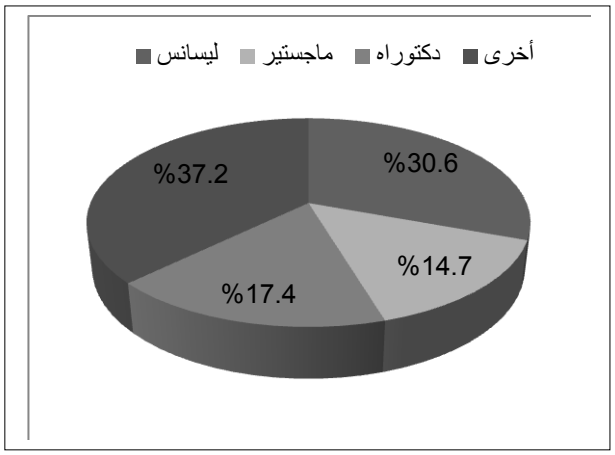
توزيع المراجعين والأساتذة حسب المؤهل العلمي

البيان	العدد	النسبة
ليسانس	79	%30.6
ماجستير	38	%14.7
دكتوراه	45	%17.4
أخرى	96	%37.2
المجموع	258	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-4):

تمثيل المراجعين والأساتذة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

خامسا: المهنة

الجدول رقم (5-9):

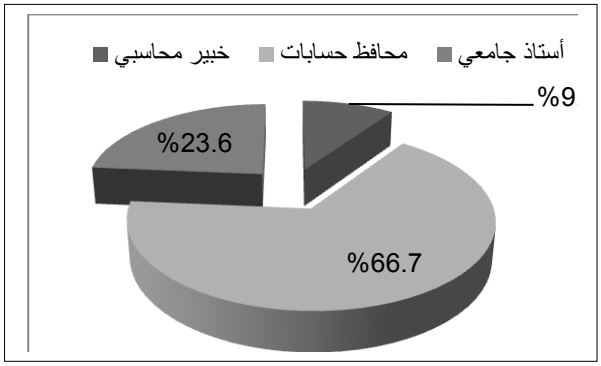
توزيع المراجعين والأساتذة حسب المهنة

البيان	العدد	النسبة
خبير محاسبي	25	%9.7
محافظ حسابات	172	%66.7
أستاذ جامعي في التخصص	61	%23.6
المجموع	258	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-5):

تمثيل المراجعين والأساتذة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

من خلال الجدول رقم (5-9) نلاحظ أن أكثر المشاركين من فئة محافظي الحسابات حيث بلغت نسبة المشاركة (66.7%)، ويرجع ذلك لاهتمام الباحثة بالخبرة المهنية للمشارك في الدراسة ومدى مساهمة رأيه في إثراء الدراسة، بينما تتوزع النسب الباقية بين الأساتذة الجامعيين وخبراء المحاسبة، حيث بلغ عدد خبراء المحاسبة (25) خبير من بين (258) مشارك، وهذا راجع إلى صعوبة الاتصال بهذه الفئة نظرا لانشغالهم الدائم، بينما بلغ عدد

الأساتذة الجامعيين (61) أستاذا نظرا لاهتمام الدراسة بالجانب العلمي الذي يتوفر لدى هذه الفئة أكثر منه لدى الفئات الأخرى.

سادسا: الخبرة المهنية

تتجلى الخبرة المهنية لدى المهنيين حيث ركزنا من خلال الجدول رقم (5-10) على خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، في حين وجدنا أن أغلب المشاركين (65) مشارك لديهم خبرة من 06 إلى 10 سنوات، في حين بلغ عدد المشاركين ممن لديهم الخبرة أكثر من 15 سنة، (61) مشارك يتمثلون في جميع الخبراء المحاسبين (25 خبير) والباقي محافظي الحسابات.

الجدول رقم (5-10):

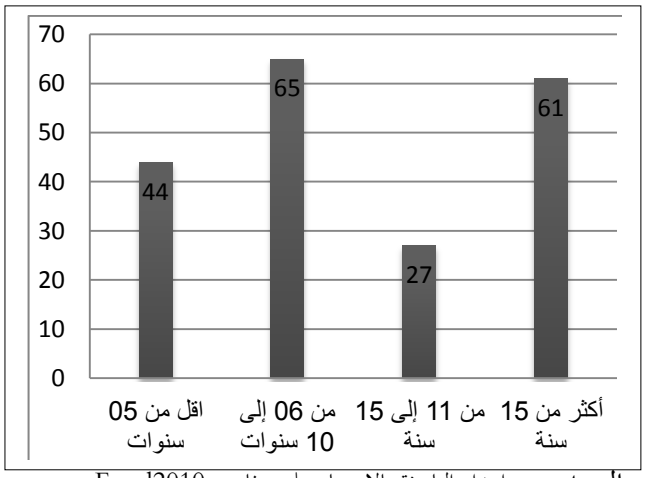
توزيع المراجعين حسب الخبرة المهنية

البيان	العدد	النسبة
أقل من 05 سنوات	44	%22.34
من 06 إلى 10 سنوات	65	%33
من 11 إلى 15 سنة	27	%13.7
أكثر من 15 سنة	61	%30.96
المجموع	197	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-6):

تمثيل المراجعين حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

سابعا: الدرجة العلمية

يوضح الجدول رقم (5-11) توزيع الأساتذة الجامعيين المستهدفين حسب الدرجة العلمية، حيث نلاحظ أن العينة تحتوي على (15) أستاذا محاضرا أ، وعلى (13) أستاذ التعليم العالي، كما يتساوى الأساتذة محاضر ب ومساعد أ في العدد حيث بلغ العدد (12) أستاذا لكل درجة، في حين بلغ عدد الأساتذة المساعدين ب (09) أساتذة فقط.

الجدول رقم (5-11):

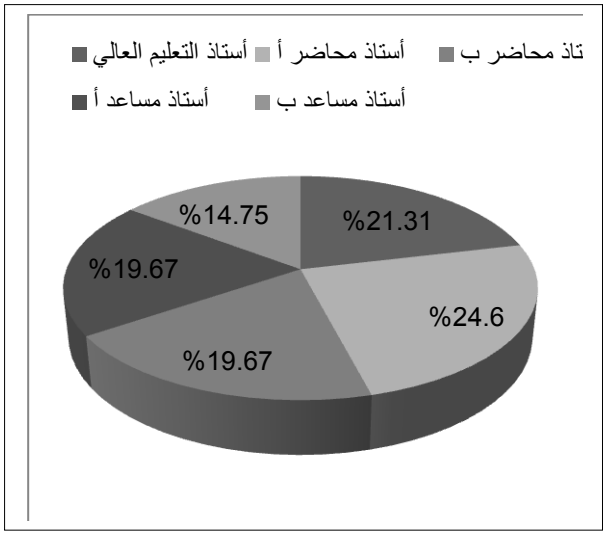
توزيع الأساتذة حسب الدرجة العلمية

البيان	العدد	النسبة
أستاذ التعليم العالي	13	21.31
أستاذ محاضر أ	15	24.6
أستاذ محاضر ب	12	19.67
أستاذ مساعد أ	12	19.67
أستاذ مساعد ب	09	14.75
المجموع	61	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-7):

تمثيل الأساتذة حسب الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

ثامنا: الأقدمية

تخص الأقدمية الأساتذة الجامعيين حيث يوضح الجدول رقم (5-12) التاليتوزيع الأساتذة الجامعيين حسب الأقدمية، في حين بلغ عدد المشاركين من لديهم أقدمية من 11 إلى 20 سنة و أكثر من 20 سنة ، (15) أستاذا لكل فئة، يرجع هذا بالتحديد إلى عدد أساتذة التعليم العالي المشاركين.

الجدول رقم (5-12):

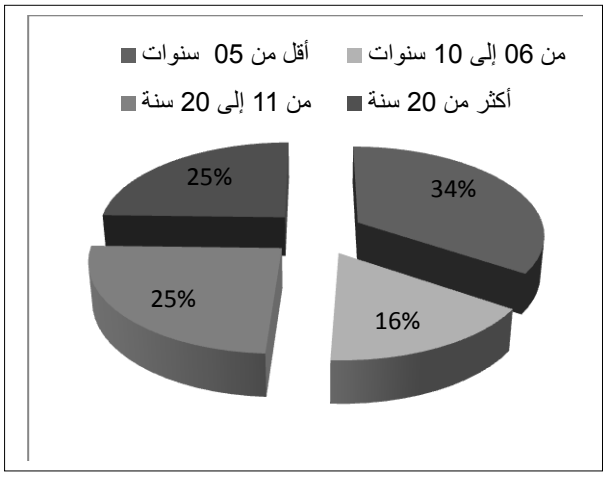
توزيع الأساتذة حسب الأقدمية

البيان	العدد	النسبة
أقل من **05** سنوات	21	%34
من **06** إلى **10** سنوات	10	%16
من **11** إلى **20** سنة	15	%25
أكثر من **20** سنة	15	%25
المجموع	61	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-8):

تمثيل الأساتذة حسب الأقدمية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

تاسعا: الولاية: يتوزع المراجعون والأساتذة الجامعيين المشاركون حسب الولايات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-13):

توزيع مراجعي الحسابات والاساتذة الجامعيين حسب الولاية

الولايات	العدد	النسبة	الولايات	العدد	النسبة
الشلف	06	%2.49	قالمة	05	%1.93
الأغواط	19	%7.36	المدية	11	%4.26
باتنة	17	%6.58	المسيلة	12	%4.65
بسكرة	13	%5	ورقلة	34	%13.17
البليدة	21	%8.14	وهران	07	%2.7
البويرة	04	%1.55	بومرداس	14	%5.42
الجزائر	31	%12	الوادي	25	%9.69
سطيف	09	%3.48	غرداية	17	%6.58
عنابة	13	%5			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عينة الدراسة تتوزع بين الشمال والجنوب والشرق والغرب والوسط، حيث سجلت أعلى نسبة بولاية ورقلة بنسبة (13.17%) تليها ولايتي الجزائر بنسبة (12%) والوادي بنسبة (9.69%)، كما سجلت أقل نسبة في ولايتي البويرة وقالمة بنسبتي (1.55%) (1.93%) على التوالي.

الفرع الثاني: خصائص مستخدمي القوائم المالية المستقصيين

أولا: الجنس

الجدول رقم (5-14):

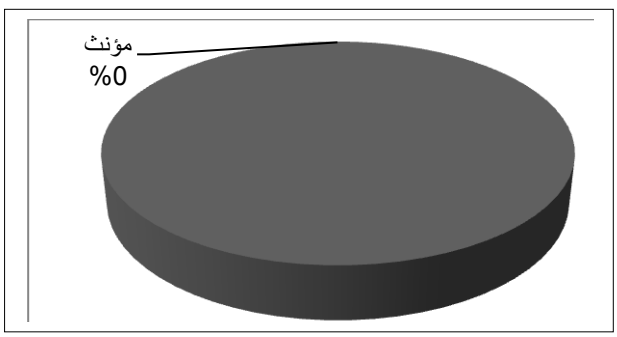
توزيع مستخدمي القوائم المالية حسب الجنس

البيان	العدد	النسبة
ذكور	92	%100
إناث	00	%00
المجموع	92	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-9):

تمثيل مستخدمي القوائم المالية حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-14) أن كل المستقصيين من فئة مستخدمي القوائم المالية هم ذكور بنسبة (100%)، يمكن إرجاع ذلك إن لم يكن للصدفة إلى أن أغلب المستثمرين هم من فئة الذكور أما عن مدراء الضرائب والبنوك فربما إلى حساسية المنصب أو صعوبته.

ثالثا: العمر

الجدول رقم (5-15):

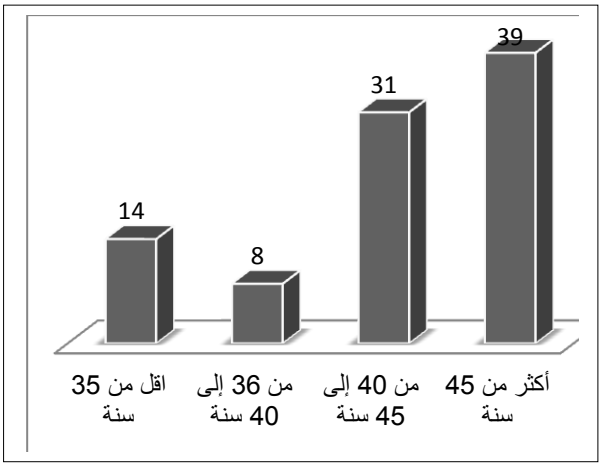
توزيع مستخدمي القوائم المالية حسب العمر

البيان	العدد	النسبة
أقل من 35 سنة	14	%15.2
من 36 إلى 40 سنة	08	%08.7
من 41 إلى 45 سنة	31	%33.7
أكثر من 45 سنة	39	%42.4
المجموع	92	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-10):

تمثيل مستخدمي القوائم المالية حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

يوضح الجدول رقم (5-15) توزيع مستخدمي القوائم المالية حسب العمر، حيث نلاحظ أن أعداد الأفراد في الفئات الثلاث (من 41 إلى 45 سنة، أكثر من 45 سنة) تحتوي على أكثر المشاركين، يرجع هذا إلى مناصبهم كمدراء ضرائب وكذا البنوك، أما الفئة من 36 إلى 40 سنة فقد احتوت (09) مشاركين فقط بنسبة (08.7%).

رابعا: المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (5-16) أن كل المشاركين لا يحملون شهادة الماجستير والدكتوراه، يرجع هذا إلى نوعية الفئة المستهدفة وهم مستخدمي القوائم المالية، حيث بلغ عدد حاملي شهادة الليسانس (70) شخصا من (92) مشاركا، بينما بلغ حاملو شهادات مهنية أخرى (22) شخصا من بين (92) مشارك.

الجدول رقم (5-16):

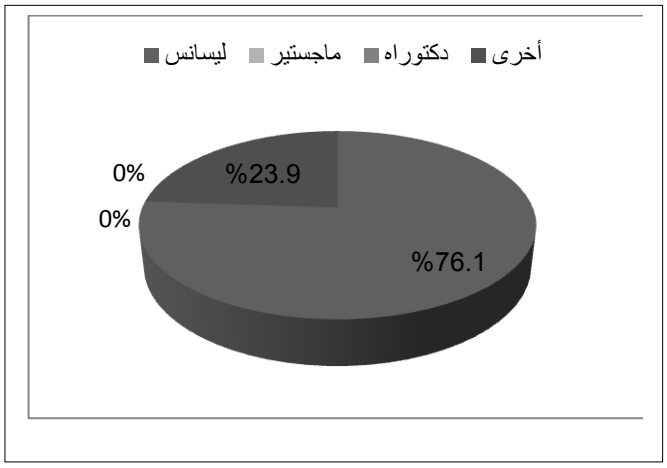
توزيع المستخدمين حسب المؤهل العلمي

البيان	العدد	النسبة
ليسانس	70	%76.1
ماجستير	00	%00
دكتوراه	00	%00
أخرى	22	%23.9
المجموع	92	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-11):

تمثيل المستخدمين حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

خامسا: المهنة

من خلال الجدول رقم (5-17) الآتي نلاحظ أن أغلب المشاركين من المستثمرين بنسبة (47.8%)، وهذا راجع إلى أهمية المستثمرين من بين مستخدمي القوائم المالية، أما عن ثاني نسبة وهي لمدراء الضرائب بنسبة (32.6%) وذلك لسهولة الاتصال بهم مقارنة بمدراء البنوك (19.6%).

الجدول رقم (5-17):

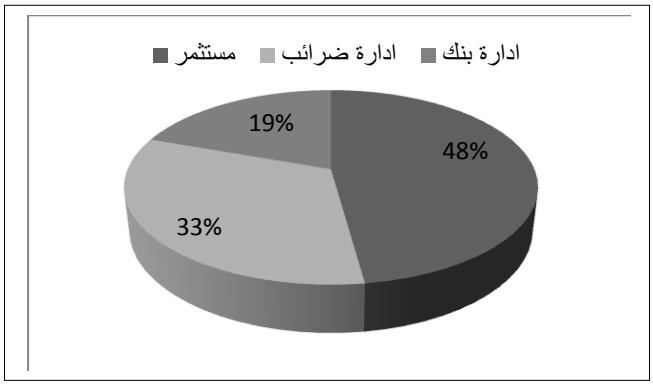
توزيع المستخدمين حسب المهنة

البيان	العدد	النسبة
مستثمر	44	%47.8
إدارة ضرائب	30	%32.6
إدارة بنك	18	%19.6
المجموع	92	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-12):

تمثيل المستخدمين حسب المهنة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010.

سادسا: الخبرة المهنية

يوضح الجدول رقم (5-18) التالي أن أكثر المشاركين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة بنسبة (68.5%)، يرجع ذلك إلى النوعين الأساسيين من المستخدمين المستهدفين في الدراسة وهم مدراء الضرائب ومدراء البنوك، إلا أن

النسب الباقية تتوزع بين: أقل من 05 سنوات بنسبة (05.4%)، ومن 06 إلى 10 سنوات بنسبة (12%)، أما من 11 إلى 15 سنة بنسبة (14.1%).

الجدول رقم (5-18):

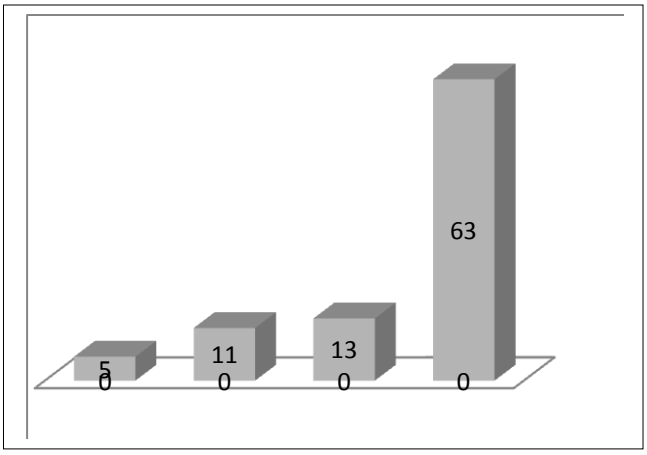
توزيع المستخدمين حسب الخبرة المهنية

البيان	العدد	النسبة
أقل من 05 سنوات	05	%05.4
من 06 إلى 10 سنوات	11	%12
من 11 إلى 15 سنة	13	%14.1
أكثر من 15سنة	63	%68.5
المجموع	92	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

الشكل رقم (5-13):

تمثيل المستخدمين حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel2010

سابعا: الولايات

ينقسم مستخدمي القوائم المالية المشاركون حسب الولايات كما هو موضح في الجدول رقم (5-19):

الجدول رقم (5-19):

توزيع مستخدمي القوائم المالية حسب الولايات

الولايات	العدد	النسبة	الولايات	العدد	النسبة
الأغواط	03	%3.26	قالمة	01	%1.08
باتنة	04	%4.35	المدية	01	%1.08
بسكرة	06	%6.52	المسيلة	01	%1.08
البليدة	08	%8.7	ورقلة	17	%18.47
البويرة	02	%2.17	بومرداس	03	%3.26
الجزائر	28	%30.43	الوادي	08	%8.69
سطيف	03	%3.26	غرداية	04	%4.39
عنابة	03	%3.26			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عينة الدراسة تتوزع بين الشمال والجنوب والشرق والغرب والوسط، حيث سجلت أعلى نسبة بولاية الجزائر بنسبة (30.43%) وذلك نظرا لإستقرار أعلى عدد من البنوك وإدارات الضرائب في العاصمة، تليها ولاية ورقلة بنسبة (18.47%)، كما سجلت أقل نسبة في كل من الولايات قالمة، المدية والمسيلة بنسبة (1.08%).

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

بغرض تحليل مضمون الاستبيان نستعين بالطرق الاحصائية التي يوفرها برنامج "SPSS19" وذلك نظرا إلى الدلالة التي توفرها، حيث نستخدم التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية وكذا الانحراف المعياري بالنسبة لكل عبارة من عبارات الاستبيان، كما تم حساب المتوسط الحسابي العام لمجموع عبارات المحور لمعرفة الاتجاه العام لعبارات المحور.

المطلب الأول: رصد ملامح فجوة التوقعات في الجزائر

إن موضوع فجوة التوقعات من بين المواضيع التي ينبغي العمل على دراستها وتوفير الحلول لها، حيث تشغل هذه الظاهرة في السنوات الأخيرة معظم المهتمين بالمهنة نظرا إلى أن وجود فجوة التوقعات يؤثر على المهنة من خلال فقد الأطراف المتعاملة والمستخدمة لمخرجات المراجعة الثقة في عملية المراجعة.

نقوم من خلال هذه الدراسة وكنقطة أولى لمعالجة فجوة التوقعات بالتأكيد على أن الجزائر كغيرها من الدول لا تخلو من وجود ظاهرة فجوة التوقعات، وذلك من خلال رصد ملامح هذه الفجوة في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، حيث تتجلى في مدى الاختلاف بين مسؤوليات مراجع الحسابات، ذلك من خلال ما يراه المراجع ضروريا أن يقوم به وما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية منه.

تم توزيع استمارات الاستبيان إلى مجموعتين، المجموعة الأولى، تتمثل في مراجعي الحسابات الذين يتمثلون في خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين المتخصصين الذين تتوفر لديهم دراية تامة بمسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات –أنظر الجدول رقم (5-09)، أما المجموعة الثانية تتمثل في الطرف الثاني في الموضوع وهم مستخدمي القوائم المالية، ونظرا لصعوبة حصر هذا المجتمع قمنا من خلال دراستنا بالاكتفاء بثلاثة أنواع من مستخدمي القوائم المالية تعتبر مهمة في نظرنا وهم المستثمرون، مدراء الضرائب، ومدراء البنوك –أنظر الجدول رقم (5-17).

الفرع الأول: تحديد الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية في الجزائر وآداء مراجعي الحسابات

كانت إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول المتعلق برصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر كما يلي:

الجدول رقم (5-20):

يوضح مدى موافقة مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين على عبارات المحور الأول

العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
مراجع الحسابات مسؤول عن الحفاظ على استقلاليته.	29	%11.2	228	%88.4	1	%0.4	00	%00	00	%00
هناك مهددات تهدد استقلالية مراجع الحسابات، لا يمكنه التحكم فيها.	139	%53.9	100	%38.8	18	%7	00	%00	01	%0.4
مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق مراجع الحسابات	16	%6.2	00	%00	03	%1.2	27	%10.5	212	%82.2
رأي المراجع النظيفيحول دون فشل المؤسسة في المستقبل.	00	%00	00	%00	06	%2.3	65	%25.2	187	%72.5
رأي المراجع النظيف يعني أن المراجع قد اكتشاف جميع الأخطاء والغش.	16	%6.2	00	%00	03	1.2%	22	%8.5	217	%84.1
إن مراجع الحسابات ليس مسؤولا عن اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء.	38	%14.7	218	%84.5	00	%00	00	%00	02	%0.8
رأي المراجع النظيف يعني أن المراجع قد اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية.	16	%6.2	00	%00	03	%1.2	25	%9.7	214	%82.9
على المراجع اكتشاف فقط التصرفات الغير قانونية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية.	219	%84.9	39	%15.1	00	%00	00	%00	00	%00
مراجع الحسابات مسؤول عن إبلاغ وكيل الجمهورية عن أي مخالفات.	142	%55	99	%38.4	16	%6.2	00	%00	01	%0.4

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

يوضح الجدول رقم (5-20) مدى موافقة مراجعي الحسابات والأساتذة عن عبارات المحور الأول وكم يتراوح عدد الموافقين بشدة عن كل عبارة في المحور وكذا عدد الموافقين، المحايدين، غير الموافقين، غير الموافقين بشدة، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن هناك بعض الاتجاهات لم تلق أي آراء حيث بلغت نسبة المشاركة فيها (00%)، في حين بلغت المشاركات في بعض العبارات ما يفوق (88.4%) كما هو الحال في العبارة الأولى حيث وافق ما يقارب (228) مشارك من بين (258) على أن مراجع الحسابات مسؤول عن الحفاظ على استقلاليته.

الجدول رقم (5-21):

يوضح مدى موافقة مستخدمي القوائم المالية على عبارات المحور الأول

العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
مراجع الحسابات مسؤول عن الحفاظ على استقلاليته.	29	%31.5	63	%68.5	00	%00	00	%00	00	%00
هناك مهددات تهدد استقلالية المراجع، لا يمكن التحكم فيها.	01	%1.1	00	%00	08	%8.7	13	%14.1	70	%76.1
مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق مراجع الحسابات	12	%13	17	%18.5	13	%14.1	36	%39.1	14	%15.2
رأي المراجع النظيفيحول دون فشل المؤسسة في المستقبل.	32	%34.8	60	%65.2	00	%00	00	%00	00	%00
رأي المراجع النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف جميع الأخطاء والغش.	41	%44.6	51	%55.4	00	%00	00	%00	00	%00
إن مراجع الحسابات ليس مسؤولا عن اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء.	00	%00	00	%00	03	%3.3	20	%21.7	69	%75
رأي المراجع النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف جميع التصرفات غير القانونية.	29	%31.5	63	%68.5	00	%00	00	%00	00	%00
على المراجع اكتشاف فقط التصرفات الغير قانونية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية.	01	%1.1	00	%00	03	%3.3	11	%12	77	%83.7
مراجع الحسابات مسؤول عن	43	%46.7	49	%53.3	00	%00	00	%00	00	%00

إبلاغ وكيل الجمهورية عن أي مخالفات.									

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

يوضح الجدول رقم (5-21) مدى موافقة مستخدمي القوائم المالية على عبارات المحور الأول وكم يتراوح عدد الموافقين بشدة عن كل عبارة في المحور، وكذا عدد الموافقين، المحايدين، غير الموافقين، غير الموافقين بشدة، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن هناك بعض الاتجاهات لم تلق أي آراء حيث بلغت نسبة المشركة فيها (00%)، في حين بلغت المشاركات في بعض العبارات ما يفوق (83.7%) كما هو الحال في العبارة رقم (08) حيث وافق ما يقارب (77) مشارك من بين (92) على أن مراجع الحسابات عليها إكتشاف فقط التصرفات غير القانونية والتي لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

الجدول رقم (5-22):

نتائج الاستبيان الخاصة برصد ملامح فجوة التوقعات

العبارة	مراجعي الحسابات والأساتذة			مستخدمي القوائم المالية			فجوة التوقعات
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه	
مراجع الحسابات مسؤول عن الحفاظ على استقلاليته.	1.89	0.32389	موافق	1.68	0.46715	موافق بشدة	غير موجودة
هناك مهددات تهدد استقلالية مراجع الحسابات، لا يمكنه التحكم فيها.	1.54	0.66024	موافق بشدة	4.64	0.73502	غير موافق بشدة	موجودة
مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق مراجع الحسابات.	4.62	1.00297	غير موافق بشدة	3.25	1.28922	محايد	موجودة
رأي المراجع النظيفيحول دون فشل المؤسسة في المستقبل.	4.70	0.50684	غير موافق بشدة	1.65	0.47889	موافق بشدة	موجودة
رأي المراجع النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف جميع الأخطاء والغش.	4.64	1.00038	غير موافق بشدة	1.55	0.49976	موافق بشدة	موجودة
إن مراجع الحسابات ليس مسؤولا عن اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء.	1.87	0.44995	موافق	4.71	0.52048	غير موافق بشدة	موجودة
رأي المراجع النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف جميع التصرفات غير القانونية.	4.63	1.00198	غير موافق بشدة	1.68	0.46715	موافق بشدة	موجودة
على المراجع اكتشاف فقط التصرفات الغير قانونية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية.	1.15	0.35890	موافق بشدة	4.77	0.61310	غير موافق بشدة	موجودة
مراجع الحسابات مسؤول عن إبلاغ وكيل الجمهورية عن أي مخالفات.	1.52	0.64934	موافق بشدة	1.53	0.50167	موافق بشدة	غير موجودة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

تكشف بيانات الجدول رقم (5-22) عن مجموعة من المؤشرات التي من خلالها نتمكن من رصد ظاهرة فجوة التوقعات في الجزائر، من خلال:

- وافق مراجعي الحسابات في الجزائر عن ضرورة حفاظ المراجع على استقلاليته طوال مدة التكليف بأعمال المراجعة، في حين وافق بشدة مستخدمي القوائم المالية على ذلك، يتبين من خلال هذا أن فجوة التوقعات غير واضحة جيدا، نظرا لموافقة الطرفين على العبارة حتى وإن كانت تتفاوت بين موافق وموافق بشدة.
- وافق وبشدة مراجعي الحسابات عن العبارة الثانية والتي تنص على أن مراجع الحسابات أثناء تأدية مهامه تصادفه العديد من التهديدات التي تهدد استقلاليته ولا يمكنه التحكم فيها، في حين لم يوافقوا وبشدة مستخدمي القوائم المالية عن هذه العبارة، حيث يرون أن حفاظ مراجع الحسابات على استقلاليته شيء ضروري ولا يمكن أن يرجع هذا إلى وجود عوامل خارجية تهدده، وبهذا نقول أن فجوة التوقعات ظاهرة في هذا العنصر.
- لم يوافقوا مراجعي الحسابات وبشدة على أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق مراجع الحسابات، في حين كان رأي مستخدمي القوائم المالية محايد فيما يخص هذه العبارة وذلك نظرا إلى وجود آراء مختلفة لمستخدمي القوائم المالية فيما يخص هذه العبارة –أنظر الجدول رقم (5-21)–، وبهذا فإن فجوة التوقعات ظاهرة فيما يخص هذه العبارة.
- لم يوافق وبشدة مراجعي الحسابات عن العبارة الرابعة والتي تنص أن رأي المراجع النظيف حول سلامة وقوة ووضع المؤسسة يحول دون فشلها في المستقبل، في حين وافق وبشدة مستخدمي القوائم المالية عن هذه العبارة، حيث يرون فشل المؤسسة بعد إعطاء مراجع الحسابات تقريرا نظيفا يدل على فشل المراجعة، وبهذا فإن فجوة التوقعات ظاهرة في هذه العبارة.
- لم يوافقوا وبشدة مراجعي الحسابات عن العبارة الخامسة والتي تنص أن رأي المراجع النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف جميع حالات الأخطاء والغش، في حين وافق وبشدة مستخدمي القوائم المالية عن هذه العبارة حيث يرون أن تقرير المراجع النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية، وبهذا فإن فجوة التوقعات ظاهرة في هذه العبارة.
- وافق مراجعي الحسابات عن العبارة السادسة والتي تنص على أن مراجع الحسابات ليس مسؤولا عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش وإنما مسؤول فقط على اكتشاف الأخطاء التي تظهرها نتائج فحصه، في حين لم يوافقو وبشدة مستخدمي القوائم المالية عن هذه العبارة حيث يرون أن مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع الأخطاء والغش في القوائم المالية، وبهذا نقول أن فجوة التوقعات ظاهرة في هذا العنصر.

- ما تم ملاحظه في العبارتين 05-06 هو نفس الشيء بالنسبة للعبارتين رقم 07-08، حيث يرى مراجعي الحسابات أن مسؤوليتهم عن اكتشاف التصرفات غير القانونية تقتصر فقط على ما تظهره نتائج فحصهم العادي، في حين يرى مستخدمي القوائم المالية أن مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع الحالات الغير قانونية في القوائم المالية وبهذا فإن فجوة التوقعات ظاهرة فيما يخص هذه العبارة.
- لا يوجد اختلاف فيما يخص العبارة رقم (09) حيث يرى مراجعي الحسابات وكذا مستخدمي القوائم المالية أن مراجع الحسابات مسؤول على إبلاغ وكيل الجمهورية عن أي مخالفات يجدها لأن هذا لا يتعارض مع مبدأ السرية المهنية، وبهذا فإن فجوة التوقعات غير موجودة فيما يخص هذا العنصر.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية المتعلقة بوجود فروق ذات دلالة احصائية بين آراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.

نقوم باختبار الفرضية العامة الأولى:"توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات وآراء مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر"،من خلال مجموعة من الفرضيات الفرعية، وذلك باختيار متوسط حسابي مفترض يساوي (03) والذي تم تحديده من خلال مقياس ليكارت الخماسي المستعمل في الدراسة، حيث نقوم بتأكيد ما تم ملاحظته في الجدول رقم (5-22)، بالقيام باختبارين لكن عنصر من عناصر فجوة التوقعات (One-Sample Test)، تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

أولا: الحفاظ على الاستقلالية طوال مدة التكليف

الفرضية الفرعية الأولى: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: "مراجع الحسابات غير مسؤول على الحفاظ على استقلاليته من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين".

الجدول رقم (5-23):

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات فيما يخص الاستقلالية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q1	258	1,8915	,32389	,02016

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q1	-54,973	257	,000	-1,10853	-1,1482	-1,0688

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (5-23) أن متوسط إجابات هذه الفئة (1.8915) أقل من المتوسط الحسابي المفترض (03)، بانحراف معياري (0.32389)، وقد بلغت قيمة (T=54.973) سالبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من (0.05)، وبهذا نرفض الفرضية "مراجع الحسابات غير مسؤول على الحفاظ على استقلاليته من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين"، ونقبل الفرض البديل القائل أن مراجع الحسابات مسؤول على الحفاظ على استقلاليته من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين.

الفرضية الفرعية الثانية: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: "مراجع الحسابات غير مسؤول على الحفاظ على استقلاليته من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية".

الجدول رقم (5-24):

نتائج اختبار (T) لفئة مستخدمي القوائم المالية فيما يخص الاستقلالية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q1	92	1,6848	,46715	,04870

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q1	-27,005	91	,000	-1,31522	-1,4120	-1,2185

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول رقم (5-24) نلاحظ أن متوسط الاجابات في هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ(1.6848) بانحراف معياري (0.46715)، وقد بلغت قيمة (T=27.005)سالبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من (0.05)، وبهذا نرفض الفرضية "مراجع الحسابات غير مسؤول على الحفاظ على استقلاليته من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية"، أي أن مراجع الحسابات مسؤول على الحفاظ على استقلاليته من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: نقوم من خلال هذا العنصر بقبول أو رفض الفرضية العدمية (H0) التالية: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية المراجع في الحفاظ على استقلاليته تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، حيث يتم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل الاختبار "ANOVA".

الجدول رقم (5-25):

تحليل التباين الأحادي فيما يخص عبارة الحفاظ على الاستقلالية طوال مدة التكليف

ANOVA

Adf

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2,897	1	2,897	21,534	,000
Within Groups	46,820	348	,135		
Total	49,717	349			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول (5-25) نلاحظ أنه قيمة "Sig.P" تساوي الصفر، أي أنها أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية H0، ونقبل الفرض البديل القائل بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية المراجع في الحفاظ على استقلاليته تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، بمعنى أن هناك رأيين على الأقل من بين آراء مراجعي الحسابات ومستخدمي قوائم مالية مختلفة فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات عن الحفاظ على استقلاليته.

ثانيا: مهددات إستقلالية مراجع الحسابات

الفرضية الفرعية الأولى: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: **"**لا يتحكم مراجع الحسابات أحيانا في بعض التهديدات التي تهدد استقلاليته من وجهة نظر مراجعي الحسابات**"**.

الجدول رقم (5-26):

نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات فيما يخص مهددات إستقلالية مراجع الحسابات

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q2	258	1,5426	,66024	,04110

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q2	-35,455	257	,000	-1,45736	-1,5383	-1,3764

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (5-26) متوسط إجابات هذه الفئة (1.5426) أقل من المتوسط الحسابي المفترض (03)، بانحراف معياري (0.66024)، وقد بلغت قيمة (T=35.455) سالبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من (0.05)، وبهذا نرفض الفرضية لا يتحكم مراجع الحسابات أحيانا في بعض التهديدات التي تهدد استقلاليته من وجهة نظر مراجعي الحسابات، أي أن مراجع الحسابات يتحكم في

مختلف التهديدات التي تهدد استقلاليته طوال مدة التكليف هذا من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين.

الفرضية الفرعية الثانية: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: : "لا يتحكم مراجع الحسابات أحيانا في بعض التهديدات التي تهدد استقلاليته من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية".

الجدول رقم (5-27):

نتائج إختبار (T) لفئة مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مهددات إستقلال مراجع الحسابات

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q2	92	4,6413	,73502	,07663

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q2	21,418	91	,000	1,64130	1,4891	1,7935

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول رقم (5-27) نلاحظ أن متوسط الإجابات في هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ (4.6413)بانحراف معياري (0.73502)، وقد بلغت قيمة (T=21.418) موجبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أكبر من (0.05)، وبهذا نقبل الفرضية لا يتحكم مراجع الحسابات أحيانا في بعض التهديدات التي تهدد استقلاليته من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص المهددات التي تهدد استقلال مراجع الحسابات تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)،حيث يتم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل الاختبار "ANOVA".

الجدول رقم (5-28):

تحليل التباين الأحادي فيما يخص عبارة مهددات إستقلالية مراجع الحسابات

ANOVA
Adf

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	651,163	1	651,163	1405,789	,000
Within Groups	161,194	348	,463		
Total	812,357	349			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول (5-28) نلاحظ أنه قيمة Sig.P تساوي الصفر، أي أنها أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية H0، ونقبل الفرض البديل القائل بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص المهددات التي تهدد استقلال مراجع الحسابات تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، بمعنى أن هناك رأيين على الأقل من بين آراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية مختلفة فيما يخص أن هناك مجموعة من التهديدات التي تهدد استقلال مراجع الحسابات ولا يمكنه التحكم فيها.

ثالثا: مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية

الفرضية الفرعية الأولى: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: "مراجع الحسابات غير مسؤول على إعداد القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات".

الجدول رقم (5-29):

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات فيما يخص مسؤولية مراجعي الحسابات عن اعداد القوائم المالية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q3	258	4,6240	1,00297	,06244

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q3	26,008	257	,000	1,62403	1,5011	1,7470

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (5-29) أن متوسط إجابات هذه الفئة (4.6240) أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (03)، بانحراف معياري (1.00297)، وقد بلغت قيمة (T=26.008) موجبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أكبر من (0.05)، وبهذا نقبل الفرضية مراجع الحسابات غير مسؤول عن إعداد القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

الفرضية الفرعية الثانية: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: "مراجع الحسابات غير مسؤول على إعداد القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية".

الجدول رقم (5-30):

نتائج إختبار (T) لفئة مستخدمي القوائم المالية فيما مسؤولية المراجع عن إعداد القوائم المالية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q3	92	3,2500	1,28922	,13441

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q3	1,860	91	,066	,25000	-,0170	,5170

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول رقم (5-30) نلاحظ أن متوسط الاجابات في هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ (3.2500) بانحراف معياري (1.28922)، وقد بلغت قيمة (T=1.860) موجبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أكبر من (0.05)، وبهذا نقبل الفرضية مراجع الحسابات غير مسؤول عن اعداد القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: **"**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات عن إعداد القوائم المالية تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، حيث يتم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل الاختبار "ANOVA".

الجدول رقم (5-31):

تحليل التباين الأحادي فيما يخص مسؤولية المراجع على اعداد القوائم المالية

ANOVA

Adf

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	128,036	1	128,036	108,733	,000
Within Groups	409,781	348	1,178		
Total	537,817	349			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول (5-31) نلاحظ أنه قيمة "Sig.P" تساوي الصفر، أي أنها أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي نرفض الفرضية العدمى H0، ونقبل الفرض البديل القائل بأنهتوجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات في إعداد القوائم المالية تعزى لفئات الدراسة، بمعنى أن هناك بعض من مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية من جميع المستقصيين آراءهم مختلفة فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات في إعداد القوائم المالية.

رابعا: مسؤولية المراجع عن استمرارية المؤسسة

الفرضية الفرعية الأولى: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: "تقرير المراجع النظيف لا يعني دائما أن المؤسسة ستستمر في المستقبل من وجهة نظر مراجعي الحسابات".

الجدول رقم (5-32):

نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات فيما يخص مسؤولية مراجعي الحسابات عن إستمرارية المؤسسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q4	258	4,7016	,50684	,03155

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q4	53,924	257	,000	1,70155	1,6394	1,7637

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (05-32) متوسط إجابات هذه الفئة (4.7016) أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (03)، بانحراف معياري (0.50684)، وقد بلغت قيمة (T=53.924) موجبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أكبر من (0.05)، وبهذا نقبل فرضية أن تقرير المراجع النظيف لا يدل دائما على أن المؤسسة ستستمر في المستقبل من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

الفرضية الفرعية الثانية: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: "تقرير المراجع النظيف لا يعني دائما أن المؤسسة ستستمر في المستقبل من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية".

الجدول رقم (5-33):

نتائج إختبار (T) لفئة مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤولية المراجع على إستمرارية المؤسسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q4	92	1,6522	,47889	,04993

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q4	-26,996	91	,000	-1,34783	-1,4470	-1,2487

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول رقم (5-33) نلاحظ أن متوسط الاجابات في هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ (1.6522) بإنحراف معياري (0.47889)، وقد بلغت قيمة (T=26.996) سالبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من (0.05)، وبهذا نرفض الفرضية تقرير المراجع النظيف لا يعني دائما أن المؤسسة ستستمر في المستقبل من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ونقبل الفرض البديل القائل أن تقرير المراجع النظيف من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية يعني دائما أن المؤسسة ستستمر في المستقبل.

الفرضية الفرعية الثالثة: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: **"**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن استمرار المؤسسة تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، حيث يتم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل الاختبار "ANOVA".

الجدول رقم (5-34):

تحليل التباين الأحادي فيما يخص مسؤولية المراجع على استمرارية المؤسسة

ANOVA

Q4

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	630,611	1	630,611	2525,668	,000
Within Groups	86,889	348	,250		
Total	717,500	349			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول (5-34) نلاحظ أنه قيمة "Sig.P" تساوي الصفر، أي أنها أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي نرفض الفرضية العدميةH0، ونقبل الفرض البديل القائل بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية المراجع عن استمرار المؤسسة تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية) ،بمعنى أن هناك بعض من مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية من جميع المستقصيين آراءهم مختلفة فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات حول تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

خامسا: مسؤولية المراجع عن اكتشاف حالات الغش والأخطاء

الفرضية الفرعية الأولى: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: **"**مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات".

الجدول رقم (5-35):

نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات فيما يخص مسؤولية مراجعي الحسابات عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q6	-40,126	257	,000	-1,12403	-1,1792	-1,0689

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (5-35) متوسط إجابات هذه الفئة (1.8760) أقل من المتوسط الحسابي المفترض (03)، بانحراف معياري (0.44995)، وقد بلغت قيمة (T=40.126) سالبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من (0.05)، وبهذا نرفض الفرضية مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية، أي أن مراجع الحسابات غير مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

الفرضية الفرعية الثانية: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: "مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية".

الجدول رقم (5-36):

نتائج إختبار (T) لفئة مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤولية المراجع عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q6	92	4,7174	,52048	,05426

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q6	31,649	91	,000	1,71739	1,6096	1,8252

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول رقم (5-36) نلاحظ أن متوسط الاجابات في هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ (4.7174) بانحراف معياري (0.52048)، وقد بلغت قيمة (T=31.649) موجبة، وهي

ذات دلالة إحصائية عند مستوى أكبر من (0.05)، وبهذا نقبل الفرضية مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم الماليةمن وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: نقوم من خلال هذا العنصر باثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: **"**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية المراجع عن اكتشاف جميع الأخطاء والغش في القوائم المالية تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، حيث يتم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل الاختبار "ANOVA".

الجدول رقم (5-37):

تحليل التباين الأحادي فيما يخص مسؤولية المراجع على اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية

ANOVA
Q6

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	547,534	1	547,534	2484,793	,000
Within Groups	76,683	348	,220		
Total	624,217	349			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول (5-37) نلاحظ أنه قيمة "Sig.P" تساوي الصفر، أي أنها أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية H0، ونقبل الفرض البديل القائل بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية المراجع عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، بمعنى أن هناك بعض من مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية من جميع المستقصيين آراءهم مختلفة فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات حول اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في القوائم المالية.

سادسا: مسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية

الفرضية الفرعية الأولى: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: **"**مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية في القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات**"**.

الجدول رقم (5-38):

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات فيما يخص مسؤولية مراجعي الحسابات عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية في القوائم المالية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q8	258	1,1512	,35890	,02234

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q8	-82,743	257	,000	-1,84884	-1,8928	-1,8048

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (5-38) متوسط إجابات هذه الفئة 1.1512 أقل من المتوسط الحسابي المفترض (03)، بانحراف معياري (0.35890)، وقد بلغت قيمة (T=82.743) سالبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من (0.05)، وبهذا نرفض الفرضية مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية في القوائم المالية، أي أن مراجع الحسابات غير مسؤول عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية في القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

الفرضية الفرعية الثانية: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: **"**مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية في القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية**"**.

الجدول رقم (5-39):

نتائج إختبار (T) لفئة مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤولية مراجعي الحسابات عن اكتشاف جميع التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q8	92	4,7717	,61310	,06392

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q8	27,718	91	,000	1,77174	1,6448	1,8987

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول رقم (5-39) نلاحظ أن متوسط الاجابات في هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ (4.7717) بانحراف معياري (0.61310)، وقد بلغت قيمة (T=27.718) موجبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أكبر من (0.05)، وبهذا نقبل الفرضية مراجع الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية في القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: **"**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية المراجع عن اكتشاف جميع التصرفات غير القانونية في القوائم المالية تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، حيث يتم إختبار هذه الفرضية باستخدام معامل الاختبار "ANOVA".

الجدول رقم (5-40):

تحليل التباين الأحادي فيما يخص مسؤولية المراجع على اكتشاف جميع التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية

ANOVA
Q8

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	888,986	1	888,986	4596,074	,000
Within Groups	67,311	348	,193		
Total	956,297	349			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول (5-40) نلاحظ أنه قيمة "Sig.P" تساوي الصفر، أي أنها أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي نرفض الفرضية العدمى H0، ونقبل الفرض البديل القائل بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية المراجع عن اكتشاف جميع التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، بمعنى أن هناك بعض من مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم مالية من جميع المستقصيين آراءهم مختلفة فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات حول اكتشاف جميع التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية.

سابعا: مسؤولية المراجع عن إبلاغ وكيل الجمهورية حول أي مخالفات.

الفرضية الفرعية الأولى:

نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: **"**مراجع الحسابات غير مسؤول عن إبلاغ وكيل الجمهوريةحول أي مخالفات من وجهة نظر مراجعي الحسابات**"**.

الجدول رقم (5-41):

نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات فيما يخص مسؤولية المراجع عن إبلاغ وكيل الجمهورية حول أي مخالفات.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q9	258	1,5233	,64934	,04043

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q9	-36,530	257	,000	-1,47674	-1,5564	-1,3971

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (05-41) متوسط إجابات هذه الفئة (1.5233) أقل من المتوسط الحسابي المفترض (03)، بانحراف معياري (0.64934)، وقد بلغت قيمة (T=36.530) سالبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من (0.05)، وبهذا نرفض الفرضية "مراجع الحسابات غير مسؤول عن إبلاغ وكيل الجمهوريةحول أي مخالفات من وجهة نظر مراجعي الحسابات"، أي أن مراجع الحسابات مسؤول عن إبلاغ وكيل الجمهورية عن أي مخالفات من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

الفرضية الفرعية الثانية: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: "مراجع الحسابات غير مسؤول عن إبلاغ وكيل الجمهوريةحول أي مخالفات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية".

الجدول رقم (5-42):

نتائج إختبار (T) لفئة مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤولية المراجع عن إبلاغ وكيل الجمهوريةحولأي مخالفات.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q9	92	1,5326	,50167	,05230

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q9	-28,056	91	,000	-1,46739	-1,5713	-1,3635

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول رقم (5-42) نلاحظ أن متوسط الإجابات في هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ (1.5326) بإنحراف معياري (0.50167)، وقد بلغت قيمة (T=28.056)سالبة، وهي ذات دلالة

إحصائية عند مستوى أقل من (0.05)، وبهذا نرفض الفرضية "مراجع الحسابات غير مسؤول عن إبلاغ وكيل الجمهوريةحول أي مخالفات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية"، أي أن مراجع الحسابات مسؤول عن إبلاغ وكيل الجمهورية حول أي مخالفات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: نقوم من خلال هذا العنصر بإثبات أو نفي الفرضية الفرعية التالية: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية المراجع عن وكيل الجمهورية حول أي مخالفات، تعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، حيث يتم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل الاختبار "ANOVA".

الجدول رقم (5-43):

تحليل التباين الأحادي فيما يخص مسؤولية المراجع عن إبلاغ وكيل الجمهورية حول اي مخالفات

ANOVA
Q9

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,006	1	,006	,016	,900
Within Groups	131,263	348	,377		
Total	131,269	349			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول (5-43) نلاحظ أنه قيمة "Sig.P" تساوي (0.900) أي (09%)، وبالتالي فهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، لذلكنقبل الفرضية العدمى H0، القائل بأنهلا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية المراجع عن إبلاغ وكيل الجمهورية حول أي مخالفاتتعزى لفئات الدراسة (مراجعي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية)، بمعنى أن جميع مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية المستقصيين آراءهم متوافقة فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات عن إبلاغ وكيل الجمهورية حول أي مخالفات في القوائم المالية.

الفرع الثالث: نتائج تحليل عبارات المحور الأول "رصد ملامح فجوة التوقعات":

من خلال دراستنا لعبارات المحور الأول والذي يتعلق برصد ملامح فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في الجزائر استنتجنا ما يلي:

- ظاهريا من خلال عرض نتائج تحليل عبارات المحور الأول، رأينا أن هناك اتفاق لأفراد العينة في نقطتين فقط، الأولى فيما يخص مسؤولية المراجع عن الحفاظ على استقلاليته طوال مدة التكليف، والثانية فيما يخص مسؤولية المراجع عن إبلاغ وكيل الجمهورية عن أي مخالفات –أنظر الجدول رقم (5-21)-.
- ظاهريا من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري توجد عدة اختلافات في آراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤوليات مراجع الحسابات –أنظر الجدول رقم (5-21)-.

- بعد اختبار الفرضيات عن طريق المعامل "One-Sample Test"، رأينا أن هناك اختلاف في آراء مراجعي الحسابات، إلا أنهم اتفقوا فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات في الحفاظ على استقلاليته وكذا مسؤولية المراجع في إبلاغ وكيل الجمهوريةحول أي مخالفات في القوائم المالية.
- بعد اختبار الفرضيات عن طريق معامل تحليل التباين الأحادي "ANOVA" والذي يحدد لنا ما إذا كانت هناك فروق أو لا في آراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، والذي أكد لنا أن هناك فروقات واضحة في الآراء في ما يخص جميع عبارت المحور الأول، ما عدا العبارة رقم (09) والتي تتعلق بمسؤولية مراجع الحسابات عن إبلاغ وكيل الجمهورية حولأي مخالفات في القوائم المالية، حيث أن جميع المستقصيين اتفقوا على أن مراجع الحسابات مسؤول عن إبلاغ وكيل الجمهورية عن أي مخالفات أو تجاوزات في القوائم المالية محل المراجعة.

المطلب الثاني: إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر

الفرع الأول: معايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر

نقوم من خلال المحور الثاني بمعرفة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر وهل بيئة الجزائر مؤهلة لتبني معايير المراجعة الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية.

أولا: نتائج الاستبيان الخاصة بمعايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر

كانتايجابيات أفراد العينة (مراجعي الحسابات) فيما يخص العبارات المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر، كما يلي:

الجدول رقم (5-44):

يوضح مدى موافقة مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين على عبارات المحور الثاني

العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
إن مراجعي الحسابات في الجزائر على علم بكافة معايير المراجعة الدولية.	02	%0.8	00	%00	12	%4.7	39	%15.1	205	%79.5
إن الإصلاحات التي مست مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر تحتم عليها التوجه الدولي.	139	%53.9	98	%38	20	%7.8	00	%00	01	%0.4
هناك اختلافات بين القوانين الجزائرية التي تضبط مهنة المراجعة والمعايير الدولية للمراجعة.	143	%55.4	96	%37.2	18	%07	00	%00	01	%0.4
تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر يعتمد على تبني معايير المراجعة الدولية.	103	%39.9	153	%59.3	02	%0.8	00	%00	00	%00
إن بيئة الجزائر الحالية صالحة لتبني معايير التدقيق الدولية.	140	%54.3	99	%38.4	18	%07	00	%00	01	%0.4
على الجزائر تكييف واقعها بما يساعدها على تبني معايير المراجعة الدولية.	141	%54.7	98	%38	18	%07	00	%00	01	%0.4
على الجزائر كأولى خطواتها نحو التوجه الدولي تكوين وتمهين مراجعي الحسابات.	139	%53.9	100	%38.8	18	%07	00	%00	01	%0.4

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

يوضح الجدول رقم (5-44) مدى موافقة مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين عن عبارات المحور الثاني الخاص بمعايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر، وكم يتراوح عدد الموافقين بشدة عن كل عبارة في المحور وكذا عدد الموافقين، المحايدين، غير الموافقين، غير الموافقين بشدة، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن هناك بعض الاتجاهات لم تلق أي آراء حيث بلغت نسبة المشاركة فيها (00%)، في حين بلغت المشاركات في بعض العبارات ما يفوق (79.5%) كما هو الحال في العبارة الأولى حيث لم يوافقوا وبشدة ما يقارب (205) مراجع وأستاذ من بين (258) على أن مراجعي الحسابات في الجزائر على علم بكافة معايير المراجعة الدولية.

الجدول رقم (5-45):

إتجاه الآراء الخاصة بمعايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
10	إن مراجعي الحسابات في الجزائر على علم بكافة معايير المراجعة الدولية.	4.72	0.62210	غير موافق بشدة
11	إن الإصلاحات التي مست مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر تحتم عليها التوجه الدولي.	1.55	0.67139	موافق بشدة
12	هناك اختلافات بين القوانين الجزائرية التي تضبط مهنة المراجعة والمعايير الدولية للمراجعة.	1.52	0.66106	موافق بشدة
13	تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر يعتمد على تبني معايير المراجعة الدولية.	1.60	0.50469	موافق بشدة
14	إن بيئة الجزائر الحالية صالحة لتبني معايير التدقيق الدولية.	1.53	0.66048	موافق بشدة
15	على الجزائر تكييف واقعها بما يساعدها على تبني معايير المراجعة الدولية.	1.53	0.66070	موافق بشدة
16	على الجزائر كأولى خطواتها نحو التوجه الدولي تكوين وتمهين مراجعي الحسابات.	1.54	0.66024	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

تكشف بيانات الجدول (5-45) أن أغلب مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين موافقون وبشدة عن عبارات المحور الثاني، إلا أنهم أكدوا بشدة أن مراجعي الحسابات المهنيين في الجزائر ليس لهم دراية تامة بمعايير المراجعة الدولية، حيث يعتبرون مفهوم معايير المراجعة الدولية مفهوما نظريا يدرس في الجامعات فقط وليس له أي مجال في الجانب التطبيقي في الجزائر، في حين نرى من خلال تحليل بيانات هذا الجدول أن اتجاه مراجعي الحسابات في الجزائر والأساتذة الجامعيين تتجه إلى الاتجاه الدولي، حيث يرون أن الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة في الجزائر تحتم عليها التوجه الدولي وأن تحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر يعتمد على تبني معايير المراجعة الدولية، إلا أنهم أكدوا على أن هناك مجموعة من الاختلافات بين القوانين الجزائرية المنظمة للمهنة والمعايير الدولية للمراجعة، في حين أن بيئة الجزائر صالحة ومؤهلة لتبني هذه المعايير وما عليها سوى تكييف واقعها بما يساعدها على تبني معايير المراجعة الدولية وذلك من خلال تكوين وتمهين مراجعي الحسابات.

ثانيا: إختبار الفرضية المتعلقة ببيئة الجزائر غير مؤهلة حاليا لتبني معايير المراجعة الدولية.

نقوم باختبار الفرضية العامة الثانية:"بيئة الجزائر غير مؤهلة لتبني معايير المراجعة الدولية"، وذلك باختيار متوسط حسابي مفترض يساوي (03) والذي تم تحديده من خلال مقياس ليكارت الخماسي المستعمل في الدراسة، حيث نقوم بتأكيد ما تم ملاحظته في الجدول رقم (5-45)، بالقيام باختبار "One-Sample Test"، ومن خلاله نثبت أو ننفي الفرضية، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (5-46):

نتائج اختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات فيما يخص صلاحية بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q14	258	1,5388	,66048	,04112

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q14	-35,536	257	,000	-1,46124	-1,5422	-1,3803

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول رقم (5-46) نلاحظ أن متوسط الإجابات في هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض (03)، حيث بلغ (1.5388) بانحراف معياري (0.66048)، وقد بلغت قيمة (T=35.536) سالبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من (0.05)، وبهذا نرفض الفرضية بيئة الجزائر غير مؤهلة لتبني معايير المراجعة الدولية، ونقبل الفرض البديل القائل أن بيئة الجزائر الحالية صالحة لتبني معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

ثالثا: نتائج تحليل عبارات المحور الثاني "معايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر":

من خلال دراستنا لعبارات المحور الثاني والذي يتعلق بمعايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر، استنتجنا ما يلي:

- مراجعي الحسابات (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات) ليس لديهم دراية تامة بمعايير المراجعة الدولية، حيث يرجع ذلك إلى اهتمامهم بالجانب المهني للوظيفة، ويعتبرون معايير المراجعة الدولية عبارة عن مفاهيم نظرية لم تصل إلى أرض الواقع في الجزائر؛

- إن الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة في الجزائر التي تجلت في القانون "10-01" تحتم عليها التوجه الدولي، لأن تحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر يعتمد على تبني معايير المراجعة الدولية؛
- هناك اختلافات بين القوانين الجزائرية المنظمة للمهنة ومعايير المراجعة الدولية، إلا أن هذا لا يمنع أن بيئة الجزائر صالحة لتبني معايير المراجعة الدولية؛
- على الجزائر تكييف واقعها بما يساعدها على تبني معايير المراجعة الدولية وكأولى خطواتها نحو ذلك تكوين وتمهين المراجعين.

الفرع الثاني: مزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية

أولا: نتائج الاستبيان الخاصة بمزايا تبني معايير المراجعة الدولية

كانت إجابات أفراد العينة (مراجعي الحسابات) فيما يخص العبارات المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر، كما يلي:

الجدول رقم (5-47):

يوضح مدى موافقة مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين على عبارات المحور الثالث

العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية يوفر لها الوقت والجهد اللذان يستخدمان فيإيجاد معايير محلية.	193	%74.8	65	%25.2	00	%00	00	%00	00	%00
يساعد التوحيد الدولي في الجزائر على جلب الاستثمار الأجنبي من خلال توحيد الممارسات.	129	%50	124	%48.1	05	%1.9	00	%00	00	%00
يساعد تحديث اللجان الدولية لمعايير المراجعة بشكل مستمر إلى مسايرة الجزائر للتطورات الاقتصادية والاجتماعية.	103	%39.9	153	%59.3	02	%0.8	00	%00	00	%00
إن المزايا التي تستفيد منها الجزائر من معايير المراجعة الدولية تفوق المساوئ التي تصاحب تبنيها.	111	%43	68	%26.4	74	%28.7	05	%1.9	00	%00

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

يوضح الجدول رقم (5-47) مدى موافقة مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين عن عبارات المحور الثالث الخاص بمزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية، وكم يتراوح عدد الموافقين بشدة عن كل عبارة في المحور وكذا عدد الموافقين، المحايدين، غير الموافقين، غير الموافقين بشدة، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن هناك بعض الاتجاهات لم تلق أي آراء، حيث بلغت نسبة المشاركة فيها (00%)، في حين بلغت المشاركات في بعض العبارات ما يفوق (74.8%)كما هو الحال في العبارة الأولى، حيث وافق بشدة (193) من مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين على أن تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية يوفر لها الوقت والجهد اللذان يستخدمان في إيجاد معايير محلية.

الجدول رقم (5-48):

نتائج الاستبيان الخاصة بمزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
17	تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية يوفر لها الوقت والجهد اللذان يستخدمان في إيجاد معايير محلية.	1.25	0.43497	موافق بشدة
18	يساعد التوحيد الدولي في الجزائر على جلب الاستثمار الأجنبي من خلال توحيد الممارسات.	1.51	0.53806	موافق بشدة
19	يساعد تحديث اللجان الدوليةلمعايير المراجعة بشكل مستمر إلى مسايرةالجزائرللتطورات الاقتصادية والاجتماعية.	1.60	0.50469	موافق بشدة
20	إن المزايا التي تستفيد منها الجزائر من معايير المراجعة الدولية تفوق المساوئ التي تصاحب تبنيها.	1.89	0.88694	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

تكشف بيانات الجدول (5-48) أن أغلب مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين موافقون وبشدة عن عبارات المحور الثالث، حيث أكدوا أن الجزائر من خلال تبنيها معايير المراجعة الدولية تستفيد من مزايا عدة، حيث توفر الوقت والجهد المستخدمين في إيجاد معايير محلية وكذا جلب الاستثمارات الأجنبية وكذا مسايرة الجزائر للتطورات الحاصلة، في حين أن المتوسط الحسابي للعبارة الأخيرة والتي تنص على أن المزايا التي تستفيد منها الجزائر بتبنيها معايير المراجعة الدولية تفوق المساوئ كان يساوي (1.89) وهو ما يقابل درجة موافق، يرجع هذا الاتجاه إلى عدد مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين الذين لم يوافقوا على هذه العبارة، حيث بلغ عدد المحايدين حوالي (74)محايدا، كما كان من بين المشاركين (05) لم يوافقوا على هذه العبارة. –انظر الجدول رقم (5-47)-.

ثانيا: اختبار الفرضية المتعلقة بمزايا تبني معايير المراجعة الدولية

نقوم باختبار الفرضية العامة الثالثة:"إن المساوئ التي تصاحب تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية تفوق المزايا"، وذلك باختيار متوسط حسابي مفترض يساوي 3 والذي تم تحديده من خلال مقياس ليكارت الخماسي المستعمل في الدراسة، حيث نقوم بتأكيد ما تم ملاحظته في الجدول رقم (5-48)، بالقيام باختبار "One-SampleTest"، و من خلاله بإثبات أو نفي الفرضية وذلك كما يلي:

الجدول رقم (5-49):

نتائج إختبار (T) لفئة مراجعي الحسابات فيما يخص مزايا تبني الجزار لمعايير المراجعة الدولية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q20	258	1,8953	,88694	,05522

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q20	-20,005	257	,000	-1,10465	-1,2134	-,9959

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

من خلال الجدول رقم (5-49) نلاحظ أن متوسط الاجابات في هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض (03)، حيث بلغ (1.8953) بانحراف معياري (0.88694)، وقد بلغت قيمة (T=20.005) سالبة، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى اقل من (0.05)، وبهذا نرفض الفرضية إن المساوئ التي تصاحب تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية أكيد تفوق المزايا، ونقبل الفرض البديل القائل أن الجزائر بتبنيها معايير المراجعة الدولية ستستفيد من العديد من المزايا والتي تفوق مساوئ التبني من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين.

ثالثا: نتائج تحليل عبارات المحور الثالث–مزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية–:

من خلال دراستنا لعبارات المحور الثالث والذي يتعلق بمزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية، استنتجنا ما يلي:

- تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية يفيدها في توفير الوقت والجهد المبذولين لإيجاد معايير محلية؛
- يساعد التوحيد الدولي للممارسات المحاسبية في الجزائر على جلب الاستثمارات الأجنبية من خلال تسهيل عمل المؤسسات متعددة الجنسيات؛
- تساعد التحديثات التي تقوم بها اللجان الدولية لمعايير المراجعة الدولية في مسايرة الجزائر لمختلف التطورات الحاصلة.

المطلب الثالث: مساهمة معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر

بعد تحديدنا لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، وكذا أهمية تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية، نقوم من خلال هذا المحور بتأكيد الدور الفعال لمعايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات.

الفرع الأول: نتائج الاستبيان الخاصة بمساهمة معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر

كانت إجابات أفراد العينة (مراجعي الحسابات) فيما يخص العبارات المتعلقة بالمحور الرابع من الاستبيان، كما يلي:

الجدول رقم (5-50):

يوضح مدى موافقة مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين على عبارات المحور الرابع

العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
يسعى مراجع الحسابات في الجزائر إلى تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية من خلال توسيع مسؤولياته وبذل العناية المهنية اللازمة.	171	%66.3	82	%31.8	05	%1.9	00	%00	00	%00
تحدد معايير المراجعة الدولية مسؤوليات مراجع الحسابات ومنه تصحيح توقعات مستخدمي القوائم المالية.	89	%34.5	169	%65.5	00	%00	00	%00	00	%00
حسب ISA240 تقتصر مسؤولية المراجع في الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية.	81	%31.4	161	%62.4	16	%6.2	00	%00	00	%00
حسب ISA250 تقتصر مسؤولية المراجع في حصوله على تأكيد معقول بأن البيانات المالية في مجملها خالية من التصرفات الغير قانونية.	90	%34.9	159	%61.6	07	%2.7	02	%0.8	00	%00
ينص ISA700 على تنظيم محتويات تقرير مدقق الحسابات بطريقة يسهل قراءتها من قبل مستخدمي القوائم المالية، ومنه تحسين عملية الإتصال.	144	%55.8	106	41.1%	08	%3.1	00	%00	00	%00
تقتصر مسؤولية المدقق في ضوء ISA570 على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار.	148	%57.4	110	%42.6	00	%00	00	%00	00	%00

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

يوضح الجدول رقم (5-50) مدى موافقة مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين على عبارات المحور الرابع الخاص بمساهمة معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن هناك بعض الاتجاهات لم تلق أي آراء وذلك لأن نسبة المشاركة فيها بلغت (00%)، في حين بلغت نسبة المشاركة في بعض العبارات ما يفوق (66.3%)كما هو الحال في العبارة الأولى حيث وافقوا بشدة (171) من مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين على أن مراجع الحسابات في الجزائر يسعى دائما إلى تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية من خلال توسيع مسؤولياته وبذل العناية المهنية اللازمة.

الجدول رقم (5-51):

نتائج الاستبيان الخاصة بمساهمة معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
21	يسعى مراجع الحسابات في الجزائر إلى تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية من خلال توسيع مسؤولياته وبذل العناية المهنية اللازمة.	1.35	0.51888	موافق بشدة
22	تحدد معايير المراجعة الدولية مسؤوليات مراجع الحسابات ومنه تصحيح توقعات مستخدمي القوائم المالية.	1.65	0.47628	موافق بشدة
23	حسب ISA240 تقتصر مسؤولية المراجع في الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية.	1.74	0.56010	موافق بشدة
24	حسب ISA250 تقتصر مسؤولية المراجع في حصوله على تأكيد معقول بأن البيانات المالية في مجملها خالية من التصرفات الغير قانونية.	1.69	0.56075	موافق بشدة
25	ينص ISA700 على تنظيم محتويات تقرير مدقق الحسابات بطريقة يسهل قراءتها من قبل مستخدمي القوائم المالية، ومنه تحسين عملية الإتصال.	1.47	0.55901	موافق بشدة
26	تقتصر مسؤولية المدقق في ضوء ISA570 على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار.	1.42	0.49551	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS19.

تكشف بيانات الجدول (5-51) أن أغلب مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين موافقون وبشدة عن عبارات المحور الرابع، حيث أكدوا أن مراجعي الحسابات في الجزائر دائما ما يسعون إلى تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وذلك بمتوسط حسابي بلغ (1.35)، كما أكدوا من خلال هذا المحور أن معايير المراجعة الدولية دائما تسعى إلى تصحيح توقعات مستخدمي القوائم المالية، حيث أكدوا أيضا أن هناك مجموعة من المعايير التي تساهم

بشكل كبير في توسيع مسؤوليات مراجع الحسابات وتحسين عملية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية على غرار معايير المراجعة الدولية رقم (240)، (250)، (700)، (570)، لذلك فإن هؤلاء أكدوا أن معايير المراجعة الدولية لها دور فعال في التضييق من فجوة التوقعات في المراجعة.

الفرع الثاني: نتائج تحليل عبارات المحور الرابع "مساهمة معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر":

من خلال دراستنا لعبارات المحور الرابع والذي يتعلق بمساهمة معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات، استنتجنا ما يلي:

- يسعى مراجعي الحسابات في الجزائر إلى تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية من خلال توسيع مسؤولياتهم وبذل المزيد من العناية المهنية؛
- يؤكد مراجعي الحسابات أن معايير المراجعة الدولية تحدد مسؤوليات مراجع الحسابات وبذلك تمكن من تصحيح توقعات مستخدمي القوائم المالية؛
- حسب (ISA240) تقتصر مسؤوليات مراجع الحسابات على الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية تخلو من الأخطاء الجوهرية؛
- حسب (ISA250) تقتصر مسؤوليات مراجع الحسابات على الحصول على تاكيد معقول بأن القوائم المالية تخلو من التصرفات غير القانونية؛
- يسعى (ISA700) إلى تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية من خلال تنظيم محتوى تقرير المراجعة؛
- تقتصر مسؤولية مراجع الحسابات حسب (ISA570) على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول قدرة المؤسسة على الاستمرار.

خلاصة الفصل:

الواضح من خلال دراستنا أنها شملت عينة من فئتين مختلفين بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من خلالها، حيث اهتمت الفئة الأولى بمراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين في التخصص، أما المجتمع الثاني فيتعلق بمستخدمي القوائم المالية والذين حصرناهم في دراستنا في المستثمرين بالدرجة الأولى ومدراء الضرائب ومدراء البنوك، وذلك لرصد وجه الاختلاف بين آراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الجزائر، وقد تمكنا إثرها وبعد إطلاعنا على جميع الأدبيات العلمية والنظرية الخاصة بموضوع الدراسة، ومن خلال إجراء الدراسة الميدانية يمكننا الخروج بالاستنتاجات التالية:

- هناك اختلاف في الآراء بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤوليات مراجعي الحسابات التي تفرضها القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، وبين ما يتوقعه منه مستخدمي القوائم المالية؛
- إن بيئة الجزائر في نظر مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين مؤهلة لتبني معايير المراجعة الدولية، ماعليها سوى تكييف واقعها بما يساعدها على تبني هذه المعايير، وأولى خطوات التبني تكمن في تمهين وتكوين مراجعي الحسابات؛
- إن المزايا التي تستفيد منها الجزائر بتبنيها معايير المراجعة الدولية تفوق المساوئ، حيث يساعدها تبني هذه المعايير على توفير الوقت والجهد المبذولين في إيجاد معايير محلية، وكذا استقطاب الاستثمار الأجنبي ...الخ؛
- معايير المراجعة الدولية لها أهمية كبيرة في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، من أهم هذه المساهمات هي تحديد وتوضيح مسؤوليات مراجع الحسابات، وكذا تحسين عملية الاتصال بمستخدمي القوائم المالية.

الخاتمة

خاتمة:

يتبين لنا مما سبق ذكره والتطرق إليه من خلال دراستنا لموضوع دور معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر معالجة إشكالية الدراسة التي تدور حول الكيفية التي يمكن من خلالها أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، وبالتالي التعريف أكثر بمسؤوليات مراجع الحسابات التي تفرضها عليه معايير المراجعة الدولية بغية تصحيح فعال لتوقعات مستخدمي القوائم المالية التي تختلف في كثير من الأحيان على ما هو عملي، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذه الإشكالية من خلال الجمع بين الدراستين النظرية والميدانية.

حيث تطرقنا في الدراسة إلى خمس فصول، تعرضنا في الفصل الأول على الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية، توصلنا إلى أن إصدار معايير المراجعة الدولية لم يكن من العدم بل سبقته محاولات عديدة لتقريب وتقليل الفروقات بين مختلف الدول، والتي تحمل من خلال تبنيها العديد من المزايا، كما أن ممارسي مهنة المراجعة على المستوى الدولي يجب أن يكونوا على قدر المسؤولية لكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية والذين يعتمدون كثيرا على تقرير مراجع الحسابات في اتخاذ قراراتهم، حيث لم يغفل الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين هذا الموضوع، ومن خلال لجانه أصدر دليل السلوك الأخلاقي والتي يحدد مجموعة من المتطلبات التي ينبغي توفرها في المراجع للوصول إلى أعلى مستوى من الاستقلالية والكفاءة المهنية، كل هذا بغية التمهيد إلى مساهمة هذه المعايير في تضييق فجوة التوقعات.

وفقا لما سبق تطرقنا في الفصل الثاني إلى طبيعة فجوة التوقعات في المراجعة حيث تم التمهيد أولا بالتقارير المالية باعتبارها نقطة الاختلاف التي تنشأ لنا فجوة التوقعات، كما تم التوصل إلى أن مشكلة فجوة التوقعات من المشاكل التي يجب معالجها وتوجيه مختلف الجهود لذلك، خاصة في السنوات الأخيرة وبعد فشل كبرى الشركات العالمية لهذا فإن هذه الفجوة لا يمكن تجاهلها أو الادعاء أن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير واقعية، وبهذا فإن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين حصر المقترحات التي من شأنها التضييق من فجوة التوقعات في مجموعة نشرات أصدرها وعرفت بمعايير فجوة التوقعات، حيث أن هذه المعايير هناك ما يقابلها في المعايير الدولية للمراجعة، وتم التوصل إلى أن هناك (11) معيارا دوليا للمراجعة (حسب آخر التعديلات) لها الأثر الكبير على معالجة مشكلة فجوة التوقعات، والتي تتمحور في النقاط التالية: زيادة اكتشاف الأخطاء المادية في البيانات، زيادة فعالية أداء المراجعة، تحسين الاتصالات مع مستخدمي التقارير المالية، تحسين الاتصالات مع الإدارة ومجلس الإدارة، أما الدراسة الميدانية فقد اعتمدنا على استبانة تم توجيهها إلى فئتين فئة مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين في الجزائر والفئة الثانية المتمثلة في مستخدمي القوائم المالية في الجزائر، وذلك بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة منها.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفرضيات التي تم وضعها مسبقا كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مستخدمي القوائم المالية وآراء مراجعي الحسابات فيما يخص مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر "، فقد خلصت دراستنا التحليلية من خلال دراسة عبارات المحور الأول الموجه إلى مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين ومستخدمي القوائم المالية إلى صحة الفرضية، حيث اختلفت الآراء في ما يخص مسؤولية مراجع الحسابات على الحفاظ على استقلاليته وكذا فيما يتعلق بمسؤولية المراجع على اكتشاف جميع أعمال الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية، كما أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات في إعداد القوائم المالية وكذا مسؤولية مراجع الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، إلا أنه ينبغي الإشارة إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤولية مراجع الحسابات على إبلاغ وكيل الجمهورية عن أي اختلاف.
- **الفرضية الثانية:** "بيئة الجزائر غير مؤهلة حاليا لتبني معايير المراجعة الدولية"، من خلال تحليل عبارات المحور الثاني المتعلق بمعايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر الموجه إلى مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين تم نفي هذه الفرضية وقبول الفرض البديل القائل أن بيئة الجزائر مؤهلة لتبني معايير المراجعة الدولية، حيث أن مراجعي الحسابات أكدوا على أن بيئة الجزائر الحالية صالحة لتبني معايير المراجعة الدولية إلا أنهم لم ينكرو أن هناك اختلافات بين القوانين الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية وأن على الجزائر تكييف واقعها بما يساعدها على تبني سليم لمعايير المراجعة الدولية، تبدأ هذه الخطوة بتكوين وتمهين مراجعي الحسابات.
- **الفرضية الثالثة:**"إن المساوئ التي تصاحب تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية أكيد تفوق المزايا"، من خلال نتائج المحور الثالث الذي تم من خلاله نفي هذه الفرضية وتأكيد أن مزايا تبني معايير المراجعة الدولية تفوق مساوئها، فإن معايير المراجعة الدولية يمكن أن يصاحب تبنيها مزايا عديدة للجزائر منها توفير الوقت والجهد التي تنفقهما في إيجاد معايير محلية وكذا يساعد تحديث اللجان الدولية لمعايير المراجعة بشكل مستمر إلى ملائمة الجزائر للتطورات الاقتصادية والاجتماعية، هذا بخلاف أن تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية يمكنها من جلب الاستثمارات الأجنبية.
- **الفرضية الرابعة:** "تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في المراجعة"، تم التوضيح في الجانب النظري بأن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سبق وأن أصدر مجموعة معايير سماها معايير فجوة التوقعات والتي من شأنها أن تساهم في التقليص من فجوة التوقعات، هذه المعايير هناك ما يقابلها ضمن معايير المراجعة الدولية والتي تصدرها لجنة ممارسة المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، أما في جانب الدراسة التحليلية فقد تم تأكيد ذلك ميدانيا من خلال موافقة

مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعين على أن معايير المراجعة الدولي تسعى دائما إلى تصحيح توقعات مستخدمي القوائم المالية من خلال التحديد الواضح لمسؤوليات مراجعي الحسابات، علما أن هناك مجموعة من المعايير والتي تساهم بشكل مباشر في التضييق من فجوة التوقعات من خلال تحديد المسؤوليات وتحسين عملية الاتصال مع المستخدمين.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا، والتي تناولت الجانب النظري للموضوع بكل أبعاده، من خلال الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية وما تحمله من مزايا ومردودية مقابل العمل بها على جميع العوامل ذات العلاقة، وكذا بعد دراسة ماهية طبيعة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة وماهية الفائدة من تقليل الفروقات الحاصلة بين ما يقوم المراجع به وبين ما يتوقعه متلقي الخدمة وهم مستخدمي القوائم المالية، وبعد إسقاط كل هذا على حالة الجزائر من خلال الجانب التطبيقي والذي تضمن استمارة استبيان وجهت لمختلف المهنيين والأكاديميين ذوي العلاقة بدراستنا، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- المراجعة الدولية كانت نتيجة لعولمة مختلف الأنشطة بغية تسهيل العمليات المحاسبية بين مختلف الدول، حيث أن المراجعة الدولية كانت نتيجة لتقليص الحدود الجغرافية إقتصاديا بين الدول، وتزايد الاهتمام بالشركات متعددة الجنسيات، وبالتالي فإن المراجعة الدولية يمكن لها أن تزيل الحواجز التي تتعرض لها مختلف التعاملات الدولية؛
- هناك العديد من المزايا التي تصاحب تبني معايير المراجعة الدولية، منها توفير الوقت والجهد والتكلفة؛
- إن توقعات مستخدمي القائم المالية لا يمكن لها أن تتوافق مع مسؤوليات مراجع الحسابات وما يقوم بأدائه فعلا، لأن الطلب دائما يكون أكثر من العرض؛
- فجوة التوقعات تعتبر من أكثر المشاكل الحديثة التي تواجه مهنة المراجعة والتي تعتبر من بين أحد الأمور التي يؤدي تجاهلها إلى فقد الثقة في مهنة المراجعة، لذلك يجب العمل على تضييقها؛
- يعتبر تدعيم استقلال مراجع الحسابات وتوسيع مسؤولياته، تحسين كفاءته المهنية وكذا التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المراجعين، وزيادة فعالية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية من بين أهم المحاور التي يجب الاهتمام بها عند تقليص فجوة التوقعات؛
- إن معايير المراجعة الدولية لها دور كبير في تضييق فجوة التوقعات حيث أن هناك (11) معيارا يؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في التضييق من هذه الفجوة تتوزع بين توسيع مسؤوليات مراجع الحسابات وزيادة فعالية أداء المراجعة وتحسين الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية مع الإدارة ومجلس الإدارة؛

- إن الجزائر من خلال تبنيها النظام المحاسبي المالي سعت إلى إصلاح المهنة من كل الجوانب حيث قامت بتبني المعايير الدولية للمحاسبة ضمنيا من خلال الإرشادات والقوانين التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي؛
- إن الإصلاحات التي مست مهنة المحاسبة في الجزائر أدت إلى إصلاح مهنة المراجعة من خلال إصدار قانون إعادة تنظيم المهنة في الجزائر (القانون 10-01) المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أثر النظام المحاسبي المالي على منهجية المراجعة في عدة أشكال منها الإرشادات المهنية المتبعة في أداء المهنة وكذا إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على المهنة؛
- إن التطورات التي مست الاقتصاد الجزائري، ومختلف الإصلاحات التي مست المهنة تحتم عليها التوجه الدولي؛
- هناك عدة توافقات بين القوانين الجزائرية التي تنظم المهنة ومعايير المراجعة الدولية، هذا لا يمنع أن هناك مجموعة من الاختلافات أيضا؛
- بيئة الجزائر صالحة حاليا لتبني معايير المراجعة الدولية شريطة تكييف واقع الممارسة المهنية بما يتلاءم مع معايير المراجعة الدولية، حيث أن من أولى خطوات التبني هي تمهين وتكوين مراجعي الحسابات؛
- إن معايير المراجعة الدولية لها أهمية كبيرة في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، حيث تكمن هذه الأهمية بالدرجة الأولى في توضيح مسؤوليات مراجع الحسابات وكذا تحسين عملية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية.

التوصيات:

بغية الاستفادة من أهمية تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، بهدف إضفاء الثقة على مهنة المراجعة في الجزائر واسترجاع ثقة مستخدمي القوائم المالية فإننا تمكنا من الخروج بالتوصيات والاقتراحات التالية والمتعلقة على وجه الخصوص بالجانب التطبيقي للدراسة:

- ضرورة وجود ثقافة مالية على مستوى الصحافة والإعلام تسهم في زيادة وعي أفراد المجتمع بصفة عامة، ومستخدمي القوائم المالية بصفة خاصة، حول مسؤوليات مراجع الحسابات بغية تصحيح توقعاتهم؛
- ضرورة زيادة الوعي المحاسبي والمالي لدى المستثمرين وذلك من أجل العمل على تضييق فجوة التوقعات باعتبارهم أهم طرف في القضية؛
- الاهتمام بالإطار الإستراتيجي المقترح في الدراسة بغية تضييق فجوة التوقعات والتي تتراوح محاوره بين زيادة مسؤوليات مراجعي الحسابات ودعم استقلالهم، وبين زيادة فعالية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية؛

- بذل العناية المهنية الكافية من قبل مراجعي الحسابات بغية الكشف أكثر على مختلف حالات الأخطاء والغش والمخالفات القانونية، نظرا لتمحور مختلف التوقعات فيما يخص هذه النقاط، وعدم إرجاع اللوم على التوقعات المبالغ فيها من قبل مراجعي الحسابات؛
- العمل باستمرار من قبل المنظمات المهنية على إصدار قواعد من شأنها إزالة مختلف التهديدات التي تهدد استقلال مراجع الحسابات؛
- نظرا لمجموعة العوائق التي من الممكن أن تواجه الجزائر عند تبني معايير المراجعة الدولية والتي تم توضيحها سابقا، فإنه تم تأكيد أن مجموعة المزايا تفوق هذه العوائق، لذلك فإننا نقترح أن يتم صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر تكون قاعدة هذه الصياغة هي معايير المراجعة الدولية، وذلك توفيرا للوقت والجهد وكذا الاستفادة من مختلف التطورات الاقتصادية الدولية؛
- إلزام مراجعي الحسابات بتكوين وفقا لمناهج التعليم المعتمدة من طرف الدول المتقدمة، والمرور عبر امتحان يحدد مدى إمكانية وتأهيل مراجع الحسابات لأداء مهنة المراجعة؛
- ضرورة مراقبة جودة عملية المراجعة المقدمة من قبل مراجع الحسابات كما هو الحال بالنسبة للعديد من دول العالم، وذلك بغية التأكد من استقلاليته وتقييم العمل المقدم منه، وهذا ما يجعل المراجع أمام مسؤولية أكبر عند تأدية مهامه وبهذا المساهمة في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية.

أفاق البحث:

تناولت هذه الدراسة موضوع دور معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، وبالرغم من أن موضوع معايير المراجعة الدولية تعتبر من بين المفاهيم النظرية الحديثة في الجزائر، وأن مفهوم فجوة التوقعات من بين المفاهيم الحديثة في الجزائر خاصة بالنسبة للمهنيين، إلا أننا حاولنا القيام بدراسة ميدانية من شأنها أن توضح لنا مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى صلاحية بيئة الجزائر لتبني مثل هذه المعايير، كما حاولنا من خلال هذه الدراسة تأكيد الوجود الفعلي لفجوة التوقعات من خلال مقارنة آراء كل من طرفي العلاقة وهم مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، وفي هذا الصدد يمكن لنا اقتراح مجموعة من المواضيع ذات الصلة بمعايير المراجعة الدولية وفجوة التوقعات كما يلي:

- دعم استقلال المراجع مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات؛
- اقتراح معايير محلية للمراجعة في الجزائر بناء على معايير المراجعة الدولية (دراسة قياسية)؛
- تفعيل نظام معلومات محاسبي سليم بما يساهم في تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية:

أ. الكتب:

1. أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **''المراجعة بين النظرية والتطبيق''**، دار المريخ، الرياض-السعودية، 2006.
2. أحمد حلمي جمعة، **''تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولي وقواعد أخلاقيات المهنة''**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008.
3. أحمد حلمي جمعة، **''دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد''**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
4. أمين السيد أحمد لطفي، **''المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
5. أمين السيد احمد لطفي، **''المراجعة وحوكمة الشركات''**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
6. أمين السيد أحمد لطفي، **''دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
7. أمين السيد أحمد لطفي، **''فلسفة المراجعة''**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
8. أمين السيد أحمد لطفي، **''موسوعة معايير المراجعة المصرية''**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001.
9. أمين عبد الله خالد، **''علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية''**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2006.
10. إيهاب نظمي، هاني العزب، **''تدقيق الحسابات-الإطار النظري-''**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2012.
11. بن ربيع حنيفة، **''الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS''** ، الجزء الأول، بدون دار نشر، عمان-الأردن، 2010.
12. جورج دانيال غالي، **''تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشاكل المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
13. حاتم محمد الششيني، **''أساسيات المراجعة-مدخل معاصر-''**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
14. حاتم محمد الششيني، **''أساسيات المراجعة-مدخل معاصر-''**، المكتبة العصرية، الطبعة الأولى، مصر، 2007.

15. حازم هاشم الألوسي، **''الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق''**، الجزء الأول، دار الجامعة المفتوحة، طرابلس- ليبيا، 2003.

16. حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي،**''مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية''**، الجزء الأول، طبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009.

17. حسين القاضي، مأمون حمدان، **''المحاسبة الدولية ومعاييرها''**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان- الأردن، 2008.

18. خالد أمين عبد الله، **''علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية''**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2004.

19. خالد جمال الجعرات، **''معايير التقارير المالية الدولية 2007''**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008.

20. دونالد كيس، جيري ويجانت، **''المحاسبة المتوسطة''**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض- المملكة العربية السعودية، 1995.

21. رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **''أصول المراجعة''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

22. سهام محمد السويدي، **''دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر-دراسة ميدانية-''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

23. طارق عبد العال حماد، **''التقارير المالية-أسس الإعداد والعرض والتحليل-''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

24. طارق عبد العال حماد، **''الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية''**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

25. طارق عبد العال حماد، **''التقارير المالية''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

26. طارق عبد العال حماد، **''موسوعة معايير المحاسبة''**، الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2003.

27. طارق عبد العال حماد، **''موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية''**، الجزء1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

28. طارق عبد العال حماد، **''موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية''**، الجزء2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

29. طارق عبد العال حماد، **''موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية''**، الجزء3، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

30. عبد الرزاق محمد قاسم، **''تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية''**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.

31. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **''الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال- الواقع والمستقبل-''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

32. عطية عبد الحي مرعي، **''أساسيات المحاسبة المالية-منظور المعايير الدولية''**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.

33. غسان فلاح المطارنة، **''تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-''**، الطبعة الثاني، دار المسيرة للنشر، عمان-الأردن، 2009.

34. فالتر ميجس، روبرت ميجس، **''المحاسبة المتوسطة''**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض- المملكة العربية السعودية ، 2003.

35. كمال خليفة أبو زيد، منصور أحمد البديوي، شريفة على حسن، **''نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية''**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

36. كمال عبد العزيز النقيب، **''مقدمة في نظرية المحاسبة''**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

37. لخضر علاوي، **''نظام المحاسبة المالية''**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011.

38. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **''معايير المحاسبة الإبلاغ المالي الدولية -الجوانب النظرية والعملية''**، مطابع الدستور التجارية، عمان-الأردن، 2008.

39. محمد السيد الناغي، **''المعايير الدولية للمراجعة-تحليل وإطار للتطبيق''**، الطبعة الأولى، المطبعة العصرية، المنصورة- مصر، 2000.

40. محمد السيد ناغي، **''المراجعة -إطار النظرية والممارسة''**، الطبعة الثانية، مكتبة العملاء، مصر، 1992.

41. محمد السيد ناغي، **''المعايير الدولية للمراجعة-تحليل وإطار التطبيق''**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2000.

42. محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، أيمن أحمد شتوي، **''دراسات متقدمة في المراجعة''**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

43. محمد بوتين،**''المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلي التطبيق''**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

44. محمد سامي راضي، **''موسوعة المراجعة المتقدمة''**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2011.

45. محمد سمير الصبان، **''المسؤولية اتجاه العملاء–المراجعة مدخل علمي تطبيقي–''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

46. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **''المراجعة الخارجية''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

47. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **''المراجعة الخارجية–المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

48. محمد سمير الصبان،محمد مصطفى سليمان، **''الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

49. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **''دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات''**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

50. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **''دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات''**، طبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

51. محمد مصطفى سليمان، **''دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري''**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

52. مصطفى يوسف كافي، **''تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة''**، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2014.

53. مفيد عبد اللاوي، **''النظام المحاسبي المالي الجديد SCF–المحاسبة المالية''**، المطبعة مزوار، الوادي–الجزائر، 2008.

54. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح مطارنة، **''تحليل القوائم المالية –مدخل نظري وتطبيقي–''**، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2011.

55. هادي التميمي، **''مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية''**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان– الأردن، 2004.

56. وجدي حامد حجازي، **''المعايير الدولية للمراجعة –شرح وتحليل–''**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010.

ب.الرسائل العلمية:

57. إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، **''قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر–دراسة ميدانية–''**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها–مصر، 2011.

58. بن جميلة محمد، **''مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة''**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2011/2010.

59. بن يخلف أمال،**''المراجعة الخارجية في الجزائر''**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

60. حواس صلاح، **''التوجه الجديد نحوى معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق''**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2008.

61. سالم محمد الدينوري، **''قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)''**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة-الجزائر، 2009/2008.

62. صديقي مسعود، **''نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية''**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3-الجزائر، 2004.

63. عاهد عيد سرحان، **''دور مدقق الحسابات الخرجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين-دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين لشركات المساهمة العامة''**، رسالة ماجستير، كلية التجارة-الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، 2007.

64. عزه الأزهر، **''مساهمة عرض مراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF''**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب-البليدة، جوان 2013.

65. على عمر أحمد السويسي، **''معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا''**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة، الجزائر، 2011.

66. فاتح سردوك، **''دور المراجعة الخارجية بالنهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية''**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة-الجزائر، 2004/2003.

67. قوادري محمد، **''قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS-دراسة حالة النظام المحاسبي المالية الجزائري SCF''**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم تجارية، جامعة سعد دحلب البليدة، جويلية 2010.

68. محمد أمين مازون، **''التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر''**، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

69. مهتدي خليل محمد بدوي، **''فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعون وخبراء الضرائب:دواعي ومبررات–دراسة حالة ولاية الجزيرة السودان''**، مذكرة ماجستير، جامعة السودان المفتوحة–السودان، قسم الدراسات العليا، تخصص محاسبو ومراجعة، 2012.

ج. المداخلات والمقالات:

70. أحمد قايد نور الدين، بروبة إلهام، **''تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي''**، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، 20-21 نوفمبر 2013، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط.

71. أمال محمد محمد عوض، **''دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الارباح المحاسبية للشركات المقيدة في البورصة المصرية''**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارية–جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2006.

72. براق محمد، قمان عمر،**''أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر''**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011.

73. جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، **''الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية''**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 05، 2012.

74. سندس واجد رضا، **''آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية''**، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة–العراق، العدد 18، 2009.

75. سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، **''مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01''**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

76. صادق حامد مصطفى، **''دراسة انتقاديه لآثار تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على المؤسسات المالية في مصر''**، مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2006/06/28.

77. صبحي محمد حسني عبد الجليل، **''فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وأساليب تضييقها''**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد 4، 1998.

78. عبد الرحمان علي التويجي، حسين محمد النافعابي، **''جودة خدمة المراجعة–دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين''**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد أو الإدارة، المملكة العربية السعودية، 2008.

79. عبد الله محمد عبد العزيز، **''نحو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بالاسترشاد بالجهود العلمية والمهنية الدولية''**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها–جامعة الزقازيق، المجلد 22، العدد الاول.

80. عبد المهدي عباس، جليل إبراهيم صالح، **''دراسة فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية''**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 15، البصرة–العراق، 2005.

81. عزه الأزهر، **''واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر''**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 5، 2012.

82. علي عبد القادر الذنبات، **''دراسة فجوة التوقعات وأسبابها: دليل من الأردن''**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 30، العدد الأول، 2003.

83. عمر على كامل الدوري، **''دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع''**، مجلة المنصورة، جامعة المنصورة، الجزء الأول، العدد 14، العراق، تشرين الأول 2010.

84. عمورة جمال، **''ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA''**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13–14 ديسمبر 2011.

85. مأمون حمدان، **''مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية''**، كلية الاقتصاد، بحث مقدم إلى جمعية المحاسبين القانونيين السورية، دمشق، 2007.

86. محمد بشير غوالي، **''دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية–دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المراجعة في ولايات الجنوب الشرقي الجزائري''**، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر، العدد 12، 2013.

87. محمد بن سلطان القبائي، **''إطار مقترح لتنظيم العلاقة بين هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون وجمعيات المحاسبة الوطنية''**،العدد الأول، المجلد 42، مجلة كلية التجارة، الإسكندرية، 2005.

88. مصطفى صادق حامد، **''نحوى تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة–دراسة تحليلية نقدية مقارنة''**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد47، 1994.

89. معاذ طاهر صالح القطري، **''أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة– دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية–''**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 4، دمشق–سوريا، 2011.

90. هاشم حسن التميمي، **''فجوة التوقع ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين–دراسة ميدانية في البيئة العراقية''**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة الأهلية، العدد 22، 2009.

91. وسن عبد الصمد نجم الجعفري، **''دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية''**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.

92. يوسف محمد الجربوع، **''العوامل المؤثر على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين''**، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 76، العدد 26، 2004.

93. يوسف محمد الجربوع، **''فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة''**، مجلة الجامعة الإسلامية، جامعة الإسلامية، غزة–فلسطين، المجلد 12، العدد 2، يونيو 2004.

د. التشريعات والقوانين:

94. وزارة المالية، **''مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة''**، مديرية التحديث وضبط مقاييس المحاسبة، الجزائر، 1988.

95. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91–08 المؤرخ في 1991/04/27، العدد 20.

96. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 96–318، المؤرخ في 1996/09/25، العدد 56.

97. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مقرر مؤرخ في 1999/03/24، العدد 32.

98. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 07–210 تاريخ 04–07–2007، العدد 44.

99. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10–01 المؤرخ في 29–06–2010.

100. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11–24، المؤرخ في 2011/01/27، العدد 07.

101. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11–25، المؤرخ في 2011/01/27، العدد 07.

102. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11–26، المؤرخ في 2011/01/27، العدد 07.

هـ. مصادر أخرى:

103. حسين حسين شحاتة، **''الإطار العام لميثاق قيم وأخلاقيات المحاسب في الفكر والتطبيق الإسلامي''**، سلسلة دراسات وبحوث في الفكر المحاسبي الإسلامي، بحث منشور على: www.darelmashora.com/download.ashx?docid=529.

104. صالح محمد القرأ، **''أكبر اربعة شركات تدقيق في العالم''**، مدونة الحسابات المالية والإدارية، متاح على: http://sqarra.wordpress.com/big4.

105. صالح محمد القرأ، **''سلوكيات المهنة''**، مدونة الحسابات المالية والإدارية، متاح على: https://sqarra.wordpress.com/prof1

106. عبد الله أحمد عمر بامسموس، **''معايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجهورية اليمنية''**، http://www.yemen-nic.info/contents/studies/detail.php?ID=4132.

107. ناصيف فرحات، **''فجوة التوقعات في المراجعة''**، متاح على:

http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC388.pdf

108. بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، **''إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة وتدقيق ومراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة''**، الجزء الثاني، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، فيفري 2013.

II. المراجع باللغة الأجنبية:

A. Livres:

108. Higson Andrew, **''An Axploration of the financial reporting Expectations Gap''**, november 2002.

109. Humphrey et .al,**''Providing Manperial and consulting services to clients''**, the institute of chartered Accountants in the united kingdim (England and Wales) ,London: ICAEW , 1992.

110. Mokhtar belaiboud,**''pratique de l'audit''** , berti editions, alger, 2005.

111. Nacer eddine sadi, ali mazouz, **''la pratique du commissariat aux comptes en Algérie''**, tome1, edition société national de comtabilité

112. Societe' nationale de la comptabiliti ،guide d'audit et decommissariat aux comptes ،DRH ،1989

113. STèphan Brun. **''IAS/IFRS : les normes intrnationale d'information financière''**, Gualino èditeur.Paris.2006.

B. Théses:

114. Manhal Magced Ahmad, **''Re.Engineering Audit Profession in the context of information technology-Study Pilot to Demenstrate the Vierus of a sample selection of Auditors in lraa''**.PHD thedis, Science council of the Accounting-University of ST clements, Global Office of Mosul-Baghdad-2011-P 116.

C. Séminaires et Articles:

115. Liggio carld, **''The Expectation Gap : The Accountant's lagal Waterloo'',** CPA journal, Vol3, No.3,1974

116. American institute of certified Public Accountant.AICPA, Auditing Standarts Board, **"thlegal Actsby ctient sas,No,54"**, journal of Accountancy, july,1988,
117. Hanks.Go,**" the Expectation Gap.the consumer Angle"**, journal of Accountancy.1992
118. Mahdi Salehi et al, **"Audit Independence and Expectation Gap : Empirical Evidencesfrom Iran"**, international journal of Economics and finance vol.I,NO.T.february 2009

الملاحق

الملحق رقم 01:

الاستبيان الموجه إلى عينة الدراسة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي – الأغواط –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم تجارية
تخصص: محاسبة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد أطروحة دكتوراه بعنوان:

دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر

في اطار تحضير أطروحة دكتوراه حول: **دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر**، الرجاء من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا سعيا منا للحصول على معلومات تخدم دراستنا بصفتكم مهنيين وأكاديميين حول مدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر.

ونظرا لأهمية الدراسة لكل الأطراف المتعلقة بها، نلتمس من سيادتكم أن تولوا كل الاهتمام والجدية في الإجابة على الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في اطار البحث العلمي، كما نشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

ملاحظة: الاستبيان موجه إلى فئتين: الفئة الأولى (مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، الفئة الثانية (مستخدمي القوائم المالية).

الباحثة: رشيدة خالدي

أولا: معلومات عامة

1. **الصفة:** مراجع حسابات أو أستاذ جامعي ☐ مستخدم للقوائم المالية ☐
2. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐
3. **العمر:** أقل من 35 سنة ☐ من 36 إلى 40 سنة ☐ من 41 إلى 45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐
4. **المؤهل العلمي:** ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐
5. **إذا كنت من الفئة الأولى – هل أنت؟:** خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ أستاذ جامعي ☐
6. **إذا كنت من الفئة الثانية – هل أنت؟:** مستثمر ☐ إدارة ضرائب ☐ إدارة بنك ☐
7. **الخبرة المهنية:** أقل من 05 سنوات ☐ من 06 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐
8. **الدرجة العلمية:** أستاذ التعليم العالي ☐ أستاذ محاضر أ ☐ أستاذ محاضر ب ☐ أستاذ مساعد أ ☐ أستاذ مساعد ب ☐
9. **الأقدمية:** أقل من 05 سنوات ☐ من 06 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐
10. **الولاية:** .....

ثانيا: معلومات حول موضوع الدراسة.

المحور الأول: رصد ملامح فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر (موجه لكل المستقصيين)

الرقم	العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إن مراجع الحسابات مسؤول عن الحفاظ على استقلاليته طوال مدة التكليف.					
02	هناك مهددات تهدد استقلالية مراجع الحسابات، أحيانا لا يمكنه التحكم فيها مثل ضغوط الأتعاب، والمنافسة الشديدة، تقديم خدمات بخلاف المراجعة، التغيير الإلزامي...					
03	إن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق مراجع الحسابات.					
04	إن رأي المراجع النظيف حول سلامة وقوة ووضع المؤسسة يحول دون فشلها في المستقبل.					
05	إن رأي المراجع النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف جميع الأخطاء المادية أو الغش التي تكون قد حدثت أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة.					
06	إن مراجع الحسابات ليس مسؤولا عن اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء في					

	المؤسسة، وإنما مسؤول فقط عن الأخطاء والغش التي تظهرها نتائج فحصه العادي للدفاتر والسجلات.					
07	إن رأي المراجع النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف جميع التصرفات غير القانونية التي تكون قد حدثت أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة.					
08	على المراجع اكتشاف فقط التصرفات الغير قانونية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية.					
09	مراجع الحسابات مسؤول عن إبلاغ وكيل الجمهورية عن أي مخالفات.					

المحور الثاني: معايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر (موجه إلى مراجعي الحسابات)

الرقم	العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
10	إن مراجعي الحسابات في الجزائر على علم بكافة معايير المراجعة الدولية.					
11	إن الإصلاحات التي مست مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر تحتم عليها التوجه الدولي.					
12	هناك اختلافات بين القوانين الجزائرية التي تضبط مهنة المراجعة والمعايير الدولية للمراجعة.					
13	تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر يعتمد على تبني معايير المراجعة الدولية.					
14	إن بيئة الجزائر الحالية صالحة لتبني معايير المراجعة الدولية.					
15	على الجزائر تكييف واقعها بما يساعدها على تبني معايير المراجعة الدولية.					
16	على الجزائر كأولى خطواتها نحوى التوجه الدولي تكوين وتمهين مراجعي الحسابات.					

المحور الثالث: مزايا تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية (موجه إلى مراجعي الحسابات)

الرقم	العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
17	تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية يوفر لها الوقت والجهد اللذان يستخدمان في إيجاد معايير محلية.					
18	يساعد التوحيد الدولي في الجزائر على جلب الاستثمار الأجنبي من خلال توحيد الممارسات.					
19	يساعد تحديث اللجان الدولية لمعايير المراجعة بشكل مستمر إلى مسايرة الجزائر للتطورات الاقتصادية والاجتماعية.					
20	إن المزايا التي تستفيد منها الجزائر بتبنيها معايير المراجعة الدولية تفوق المساوئ					

المحور الرابع: مساهمة معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر (موجه إلى مراجعي الحسابات)

الرقم	العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
21	يسعى مراجع الحسابات في الجزائر إلى تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية من خلال توسيع مسؤولياته وبذل العناية المهنية اللازمة.					
22	تحدد معايير المراجعة الدولية مسؤوليات مراجع الحسابات ومنه تصحيح توقعات مستخدمي القوائم المالية.					
23	حسب ISA240 تقتصر مسؤولية المراجع في الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية.					
24	حسب ISA250 تقتصر مسؤولية المراجع في حصوله على تأكيد معقول بأن البيانات المالية في مجملها خالية التصرفات الغير قانونية.					
25	ينص ISA700 على تنظيم محتويات تقرير مدقق الحسابات بطريقة يسهل قراءتها من قبل مستخدمي القوائم المالية، ومنه تحسين عملية الاتصال.					
26	تقتصر مسؤولية المدقق في ضوء ISA570 على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار.					

الملحق رقم 02:

مخرجات برنامج SPSS19

أولا: مخرجات برنامج SPSS19 الخاصة بمعامل ألفاكرونبخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,844	26

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,705	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,686	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,900	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,766	4

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,788	6

ثانيا: مخرجات برنامج SPSS19 الخاصة بخصائص عينة مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين

Capacité

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	258	73,7	73,7	73,7
	2	92	26,3	26,3	100,0
	Total	350	100,0	100,0	

sexe

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	1	213	82,6	82,6	82,6
	2	45	17,4	17,4	100,0
	Total	258	100,0	100,0	

Age

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Moins de 35 ans	73	28,3	28,3	28,3
	De 36 à 40 ans	74	28,7	28,7	57,0
	De 41 à 45 ans	35	13,6	13,6	70,5
	Plus de 45 ans	76	29,5	29,5	100,0
	Total	258	100,0	100,0	

qualification

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Licence	79	30,6	30,6	30,6
	Magister	38	14,7	14,7	45,3
	doctorat	45	17,4	17,4	62,8
	autre	96	37,2	37,2	100,0
	Total	258	100,0	100,0	

Références ou professeur

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	25	9,7	9,7	9,7
	2	172	66,7	66,7	76,4
	3	61	23,6	23,6	100,0

degré

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	197	76,4	76,4	76,4
	1	13	5,0	5,0	81,4
	2	15	5,8	5,8	87,2
	3	12	4,7	4,7	91,9
	4	12	4,7	4,7	96,5
	5	9	3,5	3,5	100,0
	Total	258	100,0	100,0	

ancienneté

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	,00	197	76,4	76,4	76,4
	Moins de 05 années	21	8,1	8,1	84,5
	Du 06 à 10 ans	10	3,9	3,9	88,4
	De 11 à 20 ans	15	5,8	5,8	94,2
	Plus de 20 ans	15	5,8	5,8	100,0
	Total	258	100,0	100,0	

ثالثا: مخرجات برنامج SPSS19 الخاصة بخصائص عينة مستخدمي القوائم المالية

Sexe

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	92	100,0	100,0	100,0

âge

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Moins de 35 ans	14	15,2	15,2	15,2
	De 36 à 40 ans	8	8,7	8,7	23,9
	De 41 à 45 ans	31	33,7	33,7	57,6
	Plus de 46 ans	39	42,4	42,4	100,0
	Total	92	100,0	100,0	

qualification

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Licence	70	76,1	76,1	76,1
	autre	22	23,9	23,9	100,0
	Total	92	100,0	100,0	

Utilisateur des états financiers

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	44	47,8	47,8	47,8
	2	30	32,6	32,6	80,4
	3	18	19,6	19,6	100,0
	Total	92	100,0	100,0	

Expérience professionnelle

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Moins de 05 années	5	5,4	5,4	5,4
	Du 06 à 10 ans	11	12,0	12,0	17,4
	De 11 à 15 ans	13	14,1	14,1	31,5
	Plus de 16 ans	63	68,5	68,5	100,0
	Total	92	100,0	100,0	

رابعا: مخرجات برنامج SPSS19 الخاصة بتحليل العبارات للفئة الأولى

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
q1	258	1,8915	,32389
q2	258	1,5426	,66024
q3	258	4,6240	1,00297
q4	258	4,7016	,50684
q5	258	4,6434	1,00038
q6	258	1,8760	,44995
q7	258	4,6318	1,00198
q8	258	1,1512	,35890
q9	258	1,5233	,64934
q10	258	4,7248	,62210
q11	258	1,5504	,67139
q12	258	1,5271	,66106
q13	258	1,6085	,50469
q14	258	1,5388	,66048
q15	258	1,5349	,66070
q16	258	1,5426	,66024
q17	258	1,2519	,43497
q18	258	1,5194	,53806
q19	258	1,6085	,50469
q20	258	1,8953	,88694
q21	258	1,3566	,51888
q22	258	1,6550	,47628
q23	258	1,7481	,56010
q24	258	1,6938	,56075
q25	258	1,4729	,55901
q26	258	1,4264	,49551
Valid N (listwise)	258		

خامسا: مخرجات برنامج SPSS19 الخاصة بتحليل العبارات للفئة الثانية

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
q1	92	1,6848	,46715
q2	92	4,6413	,73502
q3	92	3,2500	1,28922
q4	92	1,6522	,47889
q5	92	1,5543	,49976
q6	92	4,7174	,52048
q7	92	1,6848	,46715
q8	92	4,7717	,61310
q9	92	1,5326	,50167
Valid N (listwise)	92		

سادسا: مخرجات برنامج SPSS19 الخاصة باختبار الفرضية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q1	258	1,8915	,32389	,02016

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q1	-54,973	257	,000	-1,10853	-1,1482	-1,0688

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q1	92	1,6848	,46715	,04870

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q1	-27,005	91	,000	-1,31522	-1,4120	-1,2185

ANOVA

Adf

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2,897	1	2,897	21,534	,000
Within Groups	46,820	348	,135		
Total	49,717	349			

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q2	258	1,5426	,66024	,04110

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q2	-35,455	257	,000	-1,45736	-1,5383	-1,3764

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q2	92	4,6413	,73502	,07663

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q2	21,418	91	,000	1,64130	1,4891	1,7935

ANOVA

Adf

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	651,163	1	651,163	1405,789	,000
Within Groups	161,194	348	,463		
Total	812,357	349			

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q3	258	4,6240	1,00297	,06244

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q3	26,008	257	,000	1,62403	1,5011	1,7470

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q3	92	3,2500	1,28922	,13441

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q3	1,860	91	,066	,25000	-,0170	,5170

ANOVA

Adf

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	128,036	1	128,036	108,733	,000
Within Groups	409,781	348	1,178		

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Total	537,817	349				

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q4	258	4,7016	,50684	,03155

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
q4	53,924	257	,000	1,70155	1,6394	1,7637

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q4	92	1,6522	,47889	,04993

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
q4	-26,996	91	,000	-1,34783	-1,4470	-1,2487

ANOVA

Q4

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	630,611	1	630,611	2525,668	,000
Within Groups	86,889	348	,250		
Total	717,500	349			

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q6	258	1,8760	,44995	,02801

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
q6	-40,126	257	,000	-1,12403	-1,1792	-1,0689

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q6	92	4,7174	,52048	,05426

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
q6	31,649	91	,000	1,71739	1,6096	1,8252

ANOVA

Q6

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	547,534	1	547,534	2484,793	,000
Within Groups	76,683	348	,220		
Total	624,217	349			

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q8	258	1,1512	,35890	,02234

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q8	-82,743	257	,000	-1,84884	-1,8928	-1,8048

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q8	92	4,7717	,61310	,06392

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q8	27,718	91	,000	1,77174	1,6448	1,8987

ANOVA

Q8

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	888,986	1	888,986	4596,074	,000
Within Groups	67,311	348	,193		
Total	956,297	349			

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q9	258	1,5233	,64934	,04043

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q9	-36,530	257	,000	-1,47674	-1,5564	-1,3971

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q9	92	1,5326	,50167	,05230

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q9	-28,056	91	,000	-1,46739	-1,5713	-1,3635

سابعا: مخرجات برنامج SPSS19 الخاصة باختبار الفرضية الثانية

One-Sample Statistics

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q14		258	1,5388	,66048	,04112

ANOVA
Q9

Between Groups	,006	1	,006	,016	,900
Within Groups	131,263	348	,377		
Total	131,269	349			

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q14	-35,536	257	,000	-1,46124	-1,5422	-1,3803

ثامنا: مخرجات برنامج SPSS19 الخاصة باختبار الفرضية الثالثة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q20	258	1,8953	,88694	,05522

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
q20	-20,005	257	,000	-1,10465	-1,2134	-,9959