رقم الترتيب ...../ك ع إت ع ت/ج ب /2015

وزارة التعليـم العالـــي و البحث العلمـــي
جـامعـةأمحمد بوقـرة *بومـــرداس*

كـليـــة العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

مـذكـرة تندرج ضمن متطلبات نيـل شـهـادة المـاجـستيـر:

شعبـة: **علوم التسيير**
تخـصص: **محاسبـة**

بعنوان:

واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة

- دراسة استبيانية-

مقدمة من طـرف:
بن الصديق محمد

تحت إشراف الأستاذ:
د. شعباني مجيد

أعضاء لجنة المناقشة:

درحمون هلال	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة 2	رئيسا
شعباني مجيد	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	مشرفا
جاري فاتح	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	ممتحنا
خنفري خيضر	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	ممتحنا

السنـة الجامعيـــة 2015/2014

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

أتقدم بالشكر الجزيل لكل من قدم لي يد المساعدة لإنجاز هذا العمل

بدءا بالأستاذ المشرف الدكتور مجيد شعباني الذي لم يبخل

علي بإرشاداته و نصائحه و توجيهاته السديدة و حرصه الدائم لإتمام

هذا العمل

كما أوصل الشكر الجزيل و أسمى عبارات التقديرإلى جميع أساتذة

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير

بجامعة بومرداس

و الشكر موصول إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا

و تحملوا عناء قراءة و تمحص و مناقشة هذه المذكرة

إهداء

إلى أعز ما أملك راحة الفؤاد وقرة العين إلى أمي الحبيبة

إلى قدوتي الدائمة و مثلي الأعلى في الحياة أبي العزيز

إلى كل إخوتي و أخواتي

إلى كل الأصدقاء

إلى طلبة ماجستير محاسبة دفعة 2014 /2015

محمد

ملخص

إن الجزائر كمثيلاتها من دول العالم تدعم التوافق الدولي في مجالي المحاسبة والمراجعة الذي بدا جليا في انتهاجها ضمنيا للمعايير الدولية للمحاسبة من جهة في القانون 07 11، و إدخال تغييرات هامة على قوانينها المنظمة لمهنة المراجعة من جهة أخرى كما جاء في القانون 10 01، ثم إصدارها لبعض معايير المراجعة سنة 2012،ونشر محتو اها سنة 2013 في صورة معايير خاصة بإعداد التقارير.

لذا جاءت هذه الدراسة للتركيز على هذه المعايير ومعرفة مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة(SA) عن طريق إجراء دراسة ميدانية تشمل مجموعة من المراجعين الجزائريين للوقوف على درجة إدراكهم لهذه المعايير ومقارنة الممارسة الوطنية بالممارسة الدولية لمهنة المراجعة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة لخارجية، المراجع الخارجي، المعايير الدولية للمراجعة.

Résumé

A l'image des autres pays du monde, l'Algérie a appuyé la normalisation internationale en matière de la comptabilité et de l'audit, d'une part, suite à son adoption des normes comptables internationales selon la loi 07-11, et les changements importants des lois régissent la profession d'audit suivant le loi 10-01 d'autre part, et par la suite, la préparation de certaines normes d'audit en 2012, et leur publication en 2013 à l'image des normes spéciales d'établissements des rapports financiers.

Cette recherche a pour objectif d'aborder ces normes et de cerner leurs compatibilité avec les normes internationales d'audit (ISA) tout on utilisant une étude de cas comportant des auditeurs algériens afin de tester leurs connaissances de ces normes, et comparer la pratique nationale par rapport à la pratique internationale.

Les mots clés : audit externe, auditeur externe, normes internationales d'audit.

Abstract:

Algeria, as the other countries in the world, supports the international standardization of accounting and audit. This support is evident in its adoption of IAS / IFRS in the law 07-11 and in the introduction of significant changes to the audit regulation (10-01 law), also, in the edition of certain standards in 2012, and in publishing the content of these standards in 2013 in the form of audit reporting standards.

This research aims at studying these standards to determine its similarity to the ISAs norms, by making an empirical study using a sample of external auditors, and at testing the level of their knowledge on these standards, and comparing the audit implementation in Algeria with that in the world.

Keywords : external audit. External auditor, international standard of auditing.

قائمة المختصرات

IAASB	**International Auditing and Assurance Standards Board**
IFAC	**International Fédération of Accountants**
ISA	**International Standards Auditing**
IAPC	**International Auditing Practice Commitée**
AICPA	**American Institute of Certified public Accountants**
FASB	**Financial Accounting Standards Board**
IASC	**International Accounting Standards Committée.**
IASB	**International Accounting Standards Board.**
IAS	**International Accounting Standards.**
IFRS	**International Financial Reporting Standards.**
SCF	**Système Comptable Financier**
PCN	**Plan Comptable National**
PCG	**Plan comptable générale**

قائمة المحتويات

الصفحـة

قائمة المختصرات	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VII
مقدمة	أ
الفصل الأول: المدخل النظري للمراجعة الخارجية	
تمهيد	8
المبحث الأول: ماهية المراجعة	9
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة	9
المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة	12
المطلب الثالث: أنواع المراجعة	16
المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية	20
المطلب الأول: المعايير العامة والشخصية	20
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	22
المطلب الثالث: معايير إعداد تقرير المراجعة	23
المبحث الثالث: المنهجية العلمية للمراجعة الخارجية	27
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية	27
المطلب الثاني: مسار عملية المراجعة الخارجية	35
المطلب الثالث: تقرير المراجعة الخارجية	39
خلاصة الفصل	44

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة	
تمهيد	46
المبحث الأول: المنهجية الدولية لمعايير المراجعة	47
المطلب الأول: المعيار الدولي للمراجعة (مفهومه، أهميته، أهدافه)	47
المطلب الثاني: المنظمات والهيئات الدولية للمراجعة	49
المطلب الثالث: الهيئات المختصة في إصدار المعيار الدولي للمراجعة	53
المبحث الثاني: المعايير الدولية للمراجعة	55
المطلب الأول: نطاق عمل المعايير الدولية للمراجعة	55
المطلب الثاني: المعايير الدولية للمراجعة لسنة 1995	57
المطلب الثالث: معايير المراجعة الدولية لسنة 2010	60
المبحث الثالث : عرض المعايير الدولية للمراجعة	61
المطلب الأول : الأمور التمهيدية ومسؤوليات المراجع الخارجي	62
المطلب الثاني : التخطيط والرقابة الداخلية وأدلة الإثبات في المراجعة	67
المطلب الثالث : استنتاجات وتقرير المراجع واستخدام عمل الآخرين	74
المطلب الرابع: المجالات المتخصصة والخدمات ذات الصلة	76
خلاصة الفصل	79
الفصل الثالث: واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر	
تمهيد	81
المبحث الأول: بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر	82
المطلب الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في التشريع الجزائري قبل 2010	82
المطلب الثاني : تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بعد 2010	85
المطلب الثالث: محتوى تقارير المراجعة الخارجية الصادرة في 2013	92
المبحث الثاني: مقارنة معايير تقرير المراجعة الخارجية في الجزائر بالمعايير الدولية للمراجعة	98
المطلب الأول: المقارنة من حيث البيانات المالية	98

المطلب الثاني: المقارنة من حيث تقرير المجالات المتخصصة	99
المطلب الثالث: المقارنة من حيث تقرير الخدمات ذات الصلة	101
المبحث الثالث: الدراسة الإستبيانية	102
المطلب الأول: تقديم الدراسة الميدانية	102
المطلب الثاني: عرض و تحليل نتائج الإستبيان	104
خلاصة الفصل	115
الخاتمة	117
المراجع	123
الملاحق	128

قائمـــة الجداول

رقم الجدول	عنـــوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (01)	التطور التاريخي للمراجعة	11
الجدول رقم (02)	التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة	14
الجدول رقم (03)	ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها	26
جدول رقم (04)	إطار عمل المعايير الدولية للمراجعة	56
جدول رقم (05)	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	104
جدول رقم (06)	المؤهل العلمي لأفراد العينة	105
جدول رقم (07)	الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة	105
جدول رقم (08)	مدى اطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة	106
جدول رقم (09)	درجة الاطلاع للأفراد العينة	106
جدول رقم (10)	رأي أفراد العينة في إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر	107
جدول رقم (11)	الجدول الأول لمقياس ليكارت الخماسي	107
جدول رقم (12)	مدى إطلاع أفراد العينة على معايير إعداد التقرير الصادرة سنة 2013	109
جدول رقم (13)	درجة الاطلاع للأفراد العينة	109
جدول رقم (14)	إعتماد افراد العينة في مواجهة الصعوبات القيام بالمهنة	110
جدول رقم (15)	الجدول الثاني لمقياس ليكارت الخماسي	111
جدول رقم (16)	إصلاحات مهنة المراجعة	112
جدول رقم (17)	تغيرات المهنة بعد المعايير الدولية	113
جدول رقم (18)	الجدول الثالث لمقياس ليكارت الخماسي	113

قائمـــة الأشكال

رقم الشكل	عنـــوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (01)	الجهات التي تقوم بالمراجعة	17
الشكل رقم (02)	أهداف وأنواع الرقابة الداخلية	30
الشكل رقم (03)	المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية	34
الشكل رقم (04)	مراحل عملية المراجعة	38
الشكل رقم (05)	طبيعة المشكلة المتعلقة بالمؤسسة التي تستخدم المؤسسات الخدمية	71

قائمـــــــــة الملاحـــق

رقم الملحق	عنـــوان الملحق	الصفحة
ملحق رقم (01)	المعايير الدولية للمراجعة لسنة 2010	128
ملحق رقم (02)	نموذج عن تقرير المراجع المستقل معد وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.	134
ملحق رقم (03)	نموذج عن تقرير المراجعة معد وفقا للمعايير الدولية للمراجعة (الرأي المطلق)	135
ملحق رقم (04)	نموذج عن تقرير المراجعة (الرأي المتحفظ)	136
ملحق رقم(05)	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات (شهادة بدون تحفظ)	137
ملحق رقم(06)	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات (شهادة بتحفظ)	138
ملحق رقم (07)	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات (رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية)	139
ملحق (08)	نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات (رفض الإدلاء بسبب عائق في المهمة)	140
ملحق رقم(09)	نموذج التقرير الخاص لمحافظ الحسابات (غياب إتفاقيات غير مكتشفة)	141
ملحق رقم(10)	نموذج التقرير الخاص لمحافظ الحسابات (إتفاقيات مبرمة أثناء النشاط وإتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي إستمر تنفيذها)	142
ملحق رقم(11)	قائمة محكمي الإستبيان	143
ملحق رقم(12)	إستمارة الإستبيان	144

مقدمة

إن الأثر البالغ الذي أحدثته العولمة على الإقتصاد الدولي و تعاظم التبادل التجاري، و هيمنة المنظمة العالمية للتجارة و إنتشار الشركات المتعددة الجنسيات و زيادة نفوذ هيئات منظمة الأمم المتحدة و إنتشار التجارة الإلكترونية أدى إلى زيادة الطلب على المعلومة الإقتصادية و المالية ذات نوعية و دقيقة و لقد ظهرت عدة هيئات و منظمات دولية تنادي بضرورة التوافق الدولي في هذا المجال.

وقد ارتأت المنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في ميدان المحاسبة حتمية زيادة الإهتمام بنظرية المراجعة، و هذا عن طريق إصدار معايير دولية توحد الممارسات المهنية عرفت بالمعايير الدولية للمراجعة (ISA)،التي تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة، كما أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية من 1999 إلى 2004 مبادئ الحوكمة المؤسساتية، ومعايير المراجعة و التأكيد الدولية الصادرة عن مجلس المراجعة و التأكيد الدولي (IAASB) وقواعد الأخلاق للمحاسبين المهنيين (IESBA) التابعين للإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، وقد إستفاد منها المهنيون في مجال المراجعة كل الإستفادة في عمليات الفحص والتقييم وإبداء الرأي عند إعداد تقاريرهم مما عزز الثقة في المعلومة المالية المنتجة عن طريق نظام محاسبي يستند في مبادئه على المعايير الدولية لدى مستخدمي القوائم المالية.

كما هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة و المراجعة، حيث تعتبر هذه الأخيرة عنصرا أساسيا في النظام المحاسبي و هو التغذية العكسية، وتتمثل في فحص وتحليل القوائم المالية التي هي مخرجات هذا النظام و على الرغم من هذه العلاقة الوطيدة بين المحاسبة والمراجعة فإن طبيعة كل منهما لها ما يميزها عن الأخرى، فالمحاسبة تقوم بتجميع و تصنيف و تبويب و تلخيص البيانات بطريقة منهجية و ترجمة الأحداث الإقتصادية إلى قوائم مالية، أما المراجعة فتتصف بطبيعة تحليلية حيث تقوم بفحص و قياس ما أعدته المحاسبة و لكل منهما معايير خاصة بها، وتعتمد المحاسبة على جملة من المبادئ و المعايير المعمول بها و تطورها مرهون بتطور هذه المعايير التي عرفت قفزة نوعية عبر الحقب التاريخية و الأزمات الإقتصادية و ظهور العولمة و ما تنادي به من توحيد للأنظمة الدولية في كل المجالات، هذا ما إنبثق عنه هيئات و منظمات دولية تنادي بالتوافق و التوحيد المحاسبيين عبر الدول عن طريق إصدار المعايير المحاسبية الدولية (IAS)ومعايير إعداد التقارير المالية (IFRS).

إن الجزائر من الدول التي سايرت هذا التطور حيث سنت قانون يتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) بالإعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة بهدف التوافق المحاسبي مع الأنظمة المحاسبية الدولية، حيث أنها كمثيلاتها من دول العالم تدعم التوافق الدولي في مجالي المحاسبة والمراجعة الذي بدا واضحا في إنتهاجها للمعايير الدولية للمحاسبة في القانون 07 11، و إدخال تغييرات هامة على قوانينها المنظمة لمهنة المراجعة كما جاء في القانون 10 01 وتبنيها لبعض المعايير الدولية للمراجعة التي نص عليها المرسوم التنفيذي 11 202 الذي يحدد معايير إعداد التقرير ثم تحديد محتواها في القرار 30 لسنة 2013 الصادر عن وزارة المالية، وذلك بغية الإنسجام مع المنظومة الدولية في المجال الإقتصادي

وتدعيما لمحاولاتها للإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة،حيث خصص القانون التجاري و القوانين المنظمة لمهنة الخبير المحاسبو محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد حيزا معتبر ا لضبطه.

و على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع كالآتي:

- هلتتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة ISA؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية، الإشكاليات الفرعية التالية:

- بماذا ساهمت المعايير الدولية للمراجعة في ممارسة مهنة المراجعة؟
- هل تبنت الجزائر كل المعايير الدولية للمراجعة أو جزء منها؟
- هل يطبق المراجع الخارجي الجزائري الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة أثناء ممارسة المهنة؟

لمعالجة الإشكالية المطروحة و الإجابة عن التساؤلات الفرعية نستند إلى الفرضيات التالية :

- سعت المنظمات الدولية لتطوير الممارسة الدولية لمهنة المراجعة، عن طريق إصدار جملة من المعايير الدولية التي تنظم دور المراجع و مسؤولية القائم بعملية المراجعة.
- يحاول المشرع الجزائري أن يحسن من الممارسة المهنية للمراجع في كل مرة بإصدار مجموعة من القوانين التي تواكب ما تم إصداره من معايير دولية مع تبني جزء كبير من المعايير الدولية المراجعة.
- واقع مهنة المراجعة الخارجية تغير بعد الإصلاحات التي قامت بها الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر.

- **أهمية الدراسة:**

أصبحت المعايير في الدراسات الحديثة إطارا تتحدد به الأنظمة و النظريات والمعايير الدولية للمراجعة تدخل ضمن هذا الإطار حيث تشكل أساسا تحدد به جودة الأداء لدى المراجع ومسؤولياته إتجاه موكليه والتي تعتبر بدورها إطارا لمهمته التي تتوج بإعداد تقرير المراجعة الذي يعتبر الهدف الأساسي من عمليات فحص الحسابات وتقييم مختلف نظم المؤسسة و إبداء الرأي، ولقد تبنت الجزائر المعايير الدولية للمحاسبة لذا كان من الملائم لها تكييف قواعدها القانونية المنظمة لمهنة المراجعة مع المعايير الدولية.

- **أهداف الدراسة:**

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي في إشكاليةالبحث، وإختبار صحة الفرضيات فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- الوقوف على البيئة والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر؛

- الوقوف على مستجدات الممارسة الدولية للمراجعة؛
- تحديد واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر؛
- مقارنة بين القواعد المنظمة لمراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية.
- **مبررات الدراسة :**

تتجلى المبررات الموضوعية والذاتية، التي دفعتنا إلى إختيار هذا الموضوع في:

- يعتبر من أهداف الدراسة الأكاديمية في تخصص المحاسبة؛
- محاولة فهم أثر المعايير الدولية للمراجعة على قواعد تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر؛ تحديد أثر تبني هذه المعايير على الممارسة المهنية؛
- محاولة معرفة مدى التوافق بين القواعد المنظمةلمهنة المراجعة في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة.
- **الإطار المكاني والزماني:**

تهتم هذه الدراسة بالقواعد القانونية المنظمة للمراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية منذ الإستقلال إلى غاية صدور القانون 10/01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وماتلاه من مراسيم متعلقة بالمهنة إلى غاية 2013.

- **الدراسات السابقة :**

بعد الإطلاع على الدراسات التي تناولت الموضوع (رسائل ماجستير، أطروحات دكتوراه) في الجزائر فقد تم التوقف على الدراسات التالية:

- دراسة للباحثة حكيمة مناعي، هي عبارة عن رسالة ماجستير بعنوان" **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر** "، جامعة باتنة،2009/2008، تبلورت إشكالية هذه الدراسة في محاولة الوقوف على قوة العلاقة الموجودة بين مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) ومخرجات المراجعة (تقرير المراجعة الخارجية)، في ضوء التغيرات المحاسبية الجديدة التي شهدتها الجزائر والناتجة عن تطبيق لمعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)، حيث توصلت الدراسة إلى أنه لابد من إعادة النظر بصفة خاصة في محتوى تقارير محافظ الحسابات حول القوائم المالية، وضرورة تكييفها مع التوجه المحاسبي الجديد، من أجل توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل واضح ومفهوم ومن ثمة زيادة الثقة أكثر في مصداقية القوائم المالية.

- رسالة ماجستير للباحث محمد أمين مازون الموسومة بـ"**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، التي نوقشت بجامعة الجزائر 3 في العام الدراسي 2011/2010

لمعالجة هذه البحثية تبنى الباحث الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ؟ وما مدى إمكانية إنتهاجها في الجزائر ؟حيث خلصت الدراسة إلى أن التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دولياً غم حاجتها الملحة في عديد الجوانب–فمهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصور يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية.

- أطروحة دكتوراه للباحثة سارة حدة بودربالة بعنوان: "**محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية**–" والتي نوقشت بجامعة عمار ثليجي بالأغواط في العام الدراسي 2014/2013، ولقد تمحورت إشكالية هذه الدراسة في: ما مدى ملائمة العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية للبيئة الجزائرية، وما مدى أهمية هذه العوامل من وجهة نظر محافظي الحسابات؟

و خلصتالدراسة إلى أهمية العوامل المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة في تحديد جودة المراجعة بالدرجة الأولى، والعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة بالدرجة الثانية، ثم العوامل المتعلقة بشركة العميل بالدرجة الثالثة.

- **إسهامات الباحث:**

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو التطرق مباشرة الى دراسة واقع مهنة المراجعة الخارجية وفقا لما جاء به التشريع الجزائري مقارنة بما بالمعايير الدولية للمراجعة، و كذلك القيام بدراسة تطبيق هاته المعايير على مهنة المراجعة الخارجية من خلال دراسة إستبيانية لمجموعة من محافظي الحسابات.

- **منهج الدراسة:**

من خلال التساؤلات التي تم إعتمادها، وبغية إختبار صحة الفرضيات المتبناة، تم إنتهاج الأسلوب الوصفي التحليلي في معظم مراحله، مع إستعمال للأسلوب التاريخي عند سرد تطور المنظومة التشريعية في الجزائر وكذا إستعمال منهج دراسة الحالة عند القيام بالدراسة الميدانية.

- **تقسيم الدراسة:**

من أجل تحقيق الأهداف المتوخاة من هذه الدراسة و لمعالجة الإشكالية الرئيسية و من أجل الإجابة عن التساؤلات الفرعية ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول هي:

- تم تخصيص الفصل الأول "**مدخل نظري للمراجعة الخارجية**"، حيث سيتم تحديد ماهية المراجعة حسب التعاريف التي أعطيت لها و التعرض لمعاييرها المتعارف عليها و كذا المنهجية المتبعة في القيام بمهامها إضافة إلى أنواع المراجعة.

- أما الفصل الثاني "**المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة**"، الذي سيتناولالممارسة المهنية للمراجعة و الأساليب المنتهجة في إصدار المعايير الدولية من خلال التركيز على المنظور الدولي في هذا المجال و المنظمات المتخصصة في ذلك، ثم إستعراض التصنيف الدولي لمعايير المراجعة الدولية و أخيرا التفصيل في المعايير الدولية المنظمة للمهنة.

- وفي الفصل الثالث "**واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر**"، حيث سيتم تناول بيئة المراجعة في الجزائر من ناحية التشريعات المنظمة للمهنة عموما منذ الإستقلال حتى اليوم، كما سيتطرق إلى محاولة مقارنةمعايير تقرير المراجعةالخارجية في الجزائر بالمعايير الدوليةللمراجعة،و في الأخير "**دراسةإستبيانية**" تشمل مجموعة من محافظي الحسابات الذين يمارسون مهنة المراجعة في بعض الولايات من الجنوب.

الفصل الأول

المدخل النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد :

عرفت المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهور أول ممارسة لها إلى غاية الوقت الحالي و لقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير المهنة و كانت محل إهتمام العديد من المهنيين و المؤسسات و الهيئات الحكومية و الباحثين و المفكرين الذين أعطوا لهذه المهنة إهتمامات و بذلوا إجتهادات فكرية من أجل تطويرها و تنظيمها من خلال العمل على وضع معايير تحكم المراجعة وتعمل على زيادة تحكيم و ترشيد هذه المهنة، بحيث يصبح لمزاولي مهنة المراجعة مهجية علمية و عملية يتبعونها أثناء تأديتهم لمهامهم، فهناك معايير متعلقة بشخص المراجع في حد ذاته و منها ما جاء ليحكم الطريقة التي ينتهجها المهنيون (المراجعون) أثناء مزاولتهم لمهنة المراجعة، فضلا عن المعايير التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة.

وعلى هذا الأساس سنحاول من خلال هذا الفصل توضيح في البدايةماهية المراجعة و هذا بإعطاء لمحة تاريخية حول نشأة المراجعة وكذا أهم المراحل التي مرت بها والتعرض إلى أهم التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجيةوإستخلاص تعريف شامل لها، ومن ثم ندرس المعايير التي تحكم مهنة المراجعة و المراجع، و في الأخير سوف نتطرق إلى المنهجية العلمية للمراجعة وما تحتوي عليه من تقييم لنظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات وإعداد التقرير، و على هذا الأساس تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة.

المبحث الثاني: معايير المراجعة.

المبحث الثالث: المنهجية العلمية للمراجعة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن تطور لممارسة المهنية للمراجعة كان سببا في تطور المراجعة في حد ذاتها، حيث مس هذا التطور فلسفتها و مفهومها و طريقة ممارستها و كذا أهدافها، و على هذا الأساس سوف نتناول في هذا المبحث التطور التاريخي للمراجعة و أهم التغيرات التي طرأت عليها ثم بعد ذلك مفهوم المراجعة و أهم التعاريف التي وردت في شأنها و أخيرا الأهداف المرجوة من عملية المراجعة و كذا تطورها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة

المراجعة هي علم كسائر العلوم الأخرى عرفها الإنسان و مارسها و طورها مع تطوره، وقد عرفت المراجعة عدة مراحل، حتى أصبحت معروفة في جميع دول العالم على الرغم من إختلاف تسمياتها.

أولا : نشأة المراجعة

نشأت مهنة المراجعة من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته و التأكد من مطابقة تلك البيانات للأحداث، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تؤكد الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات [1].

قد تم ممارسة المراجعة في العصور الوسطى عن طريق الإستماع، حيث كان وكلاء الملاك الإقطاعيين يراجعون أعمال الفلاحين وقد إستخدم لفظ "Audité" للدلالة على التدقيق، ومن هذا اللفظ تم إشتقاق كلمة "Audit" لتعني التدقيق أو المراجعة أو الرقابة على الحسابات منذ عصر النهضة إلى غاية الوقت الحاضر [2].

ثانيا : تطور المراجعة

على الرغم من أن ظهور المراجعة كان قبل ظهور المحاسبة – ظهرت المحاسبة مع ظهور الأرقام – لكن المراجعة لم تتطور إلا بعد ظهور المحاسبة و هذا من خلال إتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقابا شيليو تحت عنوان(Summa de arithemetica geonetria proprtioni et proportionalita) عام 1494م [3].

وكنتيجة لإتباع نظام القيد المزدوج تطور علم المحاسبة وإنتشر تطبيق هذا النظام نظرا لسهولة إستعماله وبذلك كان هذا الإنتشار سببا أساسيا في تطور كل من المحاسبة والمراجعة ، ولقد أدى إتساع وكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال – فصل المساهمين عن الإدارة – إلى زيادة الحاجة إلى

---

[1] .خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعلمية- ،دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 17.

[2] .حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع،عمان،الأردن، 1999، ص2.

[3] . خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص18

مراجعة السجلات و الدفاتر للتأكد من مدى صحتها من حيث التعبير عن الأحداث الواقعية ،مما أدى إلى اللجوء إلى مراجعين للحسابات كوكلاء و أجراءلقيام بمراقبة أعمال الإدار ة[1] .

ولقد إتسع مجال ونطاق المراجعة ليشمل ممتلكات ومشاريع القطاع الخاص نظرا لإتساع مجال التجارة الداخلية و إنتشار التجارة الخارجية مما أدى إلى البدء بتنظيم مهنة المراجعة ،حيث كان ظهور أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة عام 1581 م في فينيسيا بإيطاليا تحت اسم كلية " Roxanti " لتكوين الخبراء المحاسبين إضافة إلى مدرسة ميلان التي أنشئت سنة 1739م.

و لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة كمهنة حرة منذ القرن التاسع عشر و بالتحديد منذ سنة 1854م في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونيين " حيث أصبحت مهنة مراجعة الحسابات مهنة مستقلة بذاتها[2].

و إزداد الإهتمام بمهنة مراجعة الحسابات و إنتشارها خاصة بظهور قانون الشركات عام 1862 م والذي أعطى نوعا من الحماية لأملاك المستثمرين عن طريق إلزام الشركات بالمراجعة ، وفي نفس السنة تم إنشاء أول مجمع لجمعية المراجعين القانونيين في بريطانيا ونتيجة لتطور وتبادل العلاقات بين الدول إنتشرت مهنة المراجعة في كل دول العالم حيث ظهرت في فرنسا سنة 1881م وتلتها أمريكا عام 1912م وظهرت مهنة المراجعة في ألمانيا 1902 ، أستراليا 1904 ، فلندا في 1911 وبهذه الطريقة عرفت المراجعة وإنتشرت وتم تعميمها في مختلف بلدان العالم حتى أصبح لايوجد بلد يخلو من وجود هذه المهنة .

و يمكن تلخيص أهم الفترات التاريخية التي مرت بها المراجعة في الجدول التالي:

[1] . أحمد نقاز ، مسعود صديقي ، ، المراجعة الداخلية ، الطبعة الأولى ، مطبعة مزوار ، الوادي ، الجزائر، 2010 ،ص9

[2] . خالد أمين عبد الله ، مرجعسبق ذكره ، ص18.

جدول رقم (1) التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الآمر بالمراجعة	المراجع
2000قبل الميلاد إلى 1700ميلادي.	الإمبراطور ،الملك ،الكنيسة.	رجل الدين ،كاتب.
من 1700 إلى 1850م	الحكومة ،المحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.
من 1850 إلى1900م	الحكومة ،المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.
من 1900إلى 1940م	الحكومة ،المساهمين .	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.
من 1940إلى 1970 م	الحكومة ، البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.
من1970إلى 1990 م	الحكومة ،هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.
ابتداءا من 1990 م	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين	شخص في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.

Source : **Gérard Valin, Lionel Collins : Audit et control interne, aspects financiers opérationnels et stratégiques, 4eme édition Dalloz, paris, 1992, p17.**

نلاحظ من خلال الجدول أن التغيير الذي عرفته المراجعة عبر الحقب التاريخية قد مس كل من فلسفتها و طريقة القيام بها و كذا الشخص المراجع حيث كان الإمبراطور و الملك يمارس المراجعة بالإعتماد على رجال الدين عن طريق الإستماع أي كانت ممارسة المراجعة بشكل تقليدي و بسيط على عكس الوقت الحالي حيث أصبح تقرير المراجع إلزامي من طرف الحكومة و هيئات أخرى كالبنوك ومصلحة الضرائب و المساهمين و أصبح المراجع مهني مؤهل علميا و عمليا و متخصص في المراجعة وله دراية بعلم المحاسبة بل و أكثر من ذلك أصبح المراجع يقوم بأعمال الإستشارة و التي تدخل ضمن المراجعة التعاقدي .

المطلب الثاني : أهداف و أهمية المراجعة

قبل التعرض لأهداف و أهمية المراجعة سنتطرق بداية إلى تعريف المراجعة

أولا: تعريف المراجعة

هناك عدة تعاريف للمراجعة ومن عدة أوجه لذلك سيتم التطرق إلى أهمها بهدف تحديد تعريف دقيق وشامل لها، حيث عرفتها إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على أحداث إقتصادية ، وتقيميها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ثم توصيلنتائج ذلك إلى الأطر اف المعنية "[1] .

وفي تعريف آخر بأنها:

" فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة فحصا إنتقاديا منتظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة "[2] .

و جاء في قاموس(Robert) أن المراجعة هي إجراءات مراقبة المحاسبة و كذا مراقبة التسيير في المؤسسة،و يمكن أن تمتد المراجعة إلى أبعد من مراقبة التسيير في المؤسسة لتشمل مراقبة تسيير أي وظيفة في المؤسسة مهما كانت من خلال هذا التعريف يمكن التكلم عن مراجعة الوضعية المحاسبية و مراجعة آلة أو مراجعة إجراءات الإنتاج[3] .

و عرفتها منظمة العمل الفرنسي "أنها طريقة منهجية تتم من طرف مهني بإستعمال مجموعة من تقنيات تقييم المعلومات لهدف إصدار حكم معلل و مستقل بإتباع معايير التنظيم و كذا تقدير مصداقية و فاعلية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم "[4] .

كما نجد أن كل من Bouquin و Bécour عرفا المراجعة " أنها النشاط الذي يطبق بإستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المرتبطة و الفحص بقصد تقييم مدى الملاءمة ، و درجة الثقة و سير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها ".[5]

من خلال التعاريف السابقة للمراجعة يمكن أن نستخلص أن جلها جاءت لتبين المفهوم التقليدي للمراجعة الذي يشمل فحص العمليات المالية التي أثبتت في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات ، و التأكد من صحتها ودقتها طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ، وذلك بشكل يجعل المراجع

---

[1] . عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر ،2004، ص13.

[2] . خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص13

[3] .Bénoît pigé, Audit et control interne, 2eme edit , Ems management et société , France, 2004,P52.

[4]. Lionnel.c et Gérar dv ,Audit et control interne, Aspects financiers opération et stratégique, 4eme edit,Dalloze,paris,1992,p17 .

[5]. J.c Becour,H.Bouquin,Audit Operationnel ,2eme edit,Economica ,Paris,1996,P12..

مقتنعا بأن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة في الفترة محل المراجعة ليصل المراجع المالي إلى مستوى هذا الإقتناع وجب عليه الحصول على كل المعلومات و الإيضاحات الضرورية تبعا لما ورد في السجلات و الدفاتر، هذا من جهة و من جهة أخرى ما نصت عليه القوانين العامة في البلاد و القوانين الأساسية المعتمدة في المؤسسات ،و إذا لم يقتنع بهذه الأمور فعليه أن يوضح ذلك في تقرير المراجعة في شكل تحفظات،وحتى تكتسي عملية المراجعة الكفاءة فإن على المراجع الإعتماد على أسس و قواعد ومعايير منطقية وثابتة محددة لظروف إنجازها.

ومما سبق يمكن إستخلاص تعريف شامل وهو أن المراجعة عبارة عن فحص لكم هائل من المعلومات المتواجدة في الدفاتر و السجلات المحاسبية وفقا لمجموعة من الأدلة والقرائن بواسطة إستقصاءات معينة من قبل شخص ذي تأهيل علمي وعملي، يعمل على إضفاء الصبغة الشرعية والصحيحة و السليمة على القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية محددة وذلك بإتباع والتقيد بمجموعة من المعايير الموضوعية ،وتوصيل نتيجة هذا الفحص لمستخدمي هذه القوائم المالية لتحديد مدى الإعتماد عليها [1] .

ثانيا: أهداف المراجعة

إن دراسة التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمونه المهني يقودنا إلى ملاحظة التغير الهائل الذي طرأ على هذه الأهداف و كذا المضمون ، فقديما كانت عملية المراجعة تعتبر مجرد وسيلة لإكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء و غش و تلاعب و تزوير، لكن هذا التصور لعملية المراجعة تغير بعد سنة 1897 م عندما قرر القضاء الإنجليزي صراحة أن إكتشاف الغش ليس من أهداف عملية المراجعة و ليس مفروضا على المر اجع أن يكون جاسوسا أو بوليس سري[2] .

وكذلك كان هدف المراجعة مقتصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر و السجلات وما تحتويه من بيانات وكذا مطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر والسجلات دون إبداء أي رأي ولكن هذا الهدف تطور مع تطور المراجعة في حد ذاتها حيث أصبح من واجب المراجع القيام بمراجعة إنتقادية منظمة للدفاتر و للسجلات وإصدار في نهاية عملية المراجعة تقرير يبدي فيه رأي فني محايد الذي يقدمه لمختلف مستخدميه عن نتيجة فحصه .

ويمكن توضيح أهم التطورات ألتي حصلت في أهداف المراجعة من خلال الجدول التالي :

[1] . مسعود صديقي ، أحمد نقاز ، مرجع سابق، ص 12

[2] . خالد أمين، مرجع سابق ، ص14

جدول رقم (2) التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة :

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عام 1850	إكتشاف التلاعب والإختلاس
1850 ⊣ 1905	- إكتشاف التلاعب والإختلاس - إكتشاف الأخطاء الكتابية
1905 ⊣ 1933	- تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي - إكتشاف التلاعب والإختلاس
1933 ⊣ 1940	- تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي - إكتشاف التلاعب والإختلاس
1940 ⊣ 1960	- تحديد مدى سلامة و صحة المركز المالي
1960 إلى غاية يومنا	- تحديد عدالة المركز المالي - إكتشاف التلاعب والإختلاس

المصدر: غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،عمان،الأردن،ط1، 2006 ، ص 18.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أهداف عملية المراجعة تطورت من مجرد إكتشاف التلاعب و الإختلاس إلى تحديد مدى سلامة و صحة القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة حيث أصبح على أي مؤسسة القيام بعملية المراجعة بشكل منتظم وبالإلزام القانوني خاصة إذ كانت تريد التسعير في البورصة[1]،و إكتسى رأي المراجع أهمية كبيرة لمختلف مستعملي القوائم المالية .

وقد تعدت عملية المراجعة هذه الأهداف إلى أهداف حديثه أخرى أهمها [2]:

[1] . أحمد نقاز ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص16.
[2] . خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص14.

- مراقبة الخطط المسطرة وكذا تنفيذها .
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المسطرة .
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق القضاء على الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة .
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد الذين يعملون في المؤسسة ،حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح هو الهدف الأهم بل شاركه في الأهمية أهداف أخر ى منها العمل على رفاهية العمال .

ثالثا: أهمية المراجعة

تر جع أهمية مراجعة الحسابات إلى كونها وسيلة لاغاية [1]، والتي تهدف إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها، والذين يعتمدون على تقرير المراجعة في إتخاذ قراراتهم سواء على المدى القصير أو البعيدوكذلك رسم سياساتهم وإستراتيجياتهم.

ومن أمثلة مستخدمي القوائم المالية نجد المديرين و المستثمرين، وكذا البنوك و رجال الأعمال و الإقتصاد ،الهيئات الحكومية المختلفة و نقابات العمال و الباحثين ، وغيرهم من الجهات التي تعتبر المعلومات المحاسبية المختلفة و التي تمت مراجعتها كقاعدة بيانات تتصف بالدقة و المصداقية و العدالة[2] .

و في ما يلي سنذكر أهم الجهات المستفيدة من تقرير المراجعة :

1 **إدارة المؤسسة :**

تعتمد على المعلومات المحاسبية بدرجة كبيرة في وضع السياسات و الخطط و مراقبة وتقييم الأداء ،و على هذا الأساس فإنه من واجب المؤسسة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة و المتمثلة في المر اجع الخارجي الذي يتمتع بالإستقلالية التامة و الحياد اللذين يزيدان من مصداقية هذه المعلومات و كذا الإعتماد عليها .

كما أن المعلومات المحاسبية المتمثلة في القوائم المالية للمؤسسة و التي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على رشادة إدارة المؤسسة من حيث إلتزامها بالأهداف المسطرة و مراقبة تنفيذ الخطط و الإستراتيجيات كما يتيح تقرير المراجعة لمجلس الإدارة من إتخاذ القرار حول إعادة إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو إستبدالهم .

2 **المستثمرون:**

يعتمد المستثمرون على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في إتخاذ القرارات بتخصيص المدخرات و الإستثمارات بحيث تمكنهم من تحقيق أكبر عائد ممكن في ظل إختيار البديل الأمثل من بين البدائل المتاحة مع إعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات .

---

[1] . خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 15.

[2] . عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ،مصر،1993 ،ص25.

إن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع على القوائم المالية للمؤسسة تقلل من نسبة المخاطرة في إتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين ، كما يعتبر تعيين مراجع خارجي مستقل و محايد أمرا يطمئن و يزيد ثقة المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للإختلاس نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة و التأكد من إحترام و عدم إنتهاك مختلف العقود و الإتفاقيات المتعلقة بها .

3 البنوك:

تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من أجل مزاولة نشاطها و ضمان إستمراره ، فتقوم بطلب الحصول على قروض و تسهيلات بنكية تمنحها البنوك و المؤسسات المالية ومن أجل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض تقوم بفحص و تحليل المركز المالي ونتيجة أعمال تلك المؤسسات بالإعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل المراجع ، وهذا من أجل ضمان قترة المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة.

4 الجهات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون قوائم موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة[1].

يمكن القول أن المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية أصبح يخدم عدة أطراف من مختلف فئات المجتمع حيث تعتمد تلك الفئات على المعلومة المحاسبية في إتخاذ مجموعة من القرارات ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا أمكن الوثوق في هذا المنتج عن طريق المصادقة على هذه القوائم التي يقوم بها المراجع الخارجي الذي يتمتع بالحياد والإستقلالية عن طريق فحص إنتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات الظاهرة على هذه القوائم وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات وشرعيتها وسلامتها[2] .

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

ولقد تم تقسيم أنواع المراجعة إلى:

[1] حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، السنة الجامعية 2008 2009، ص14.

[2] . أحمد نقاز ، صديقي مسعود ، مرجع سابق ، ص20 .

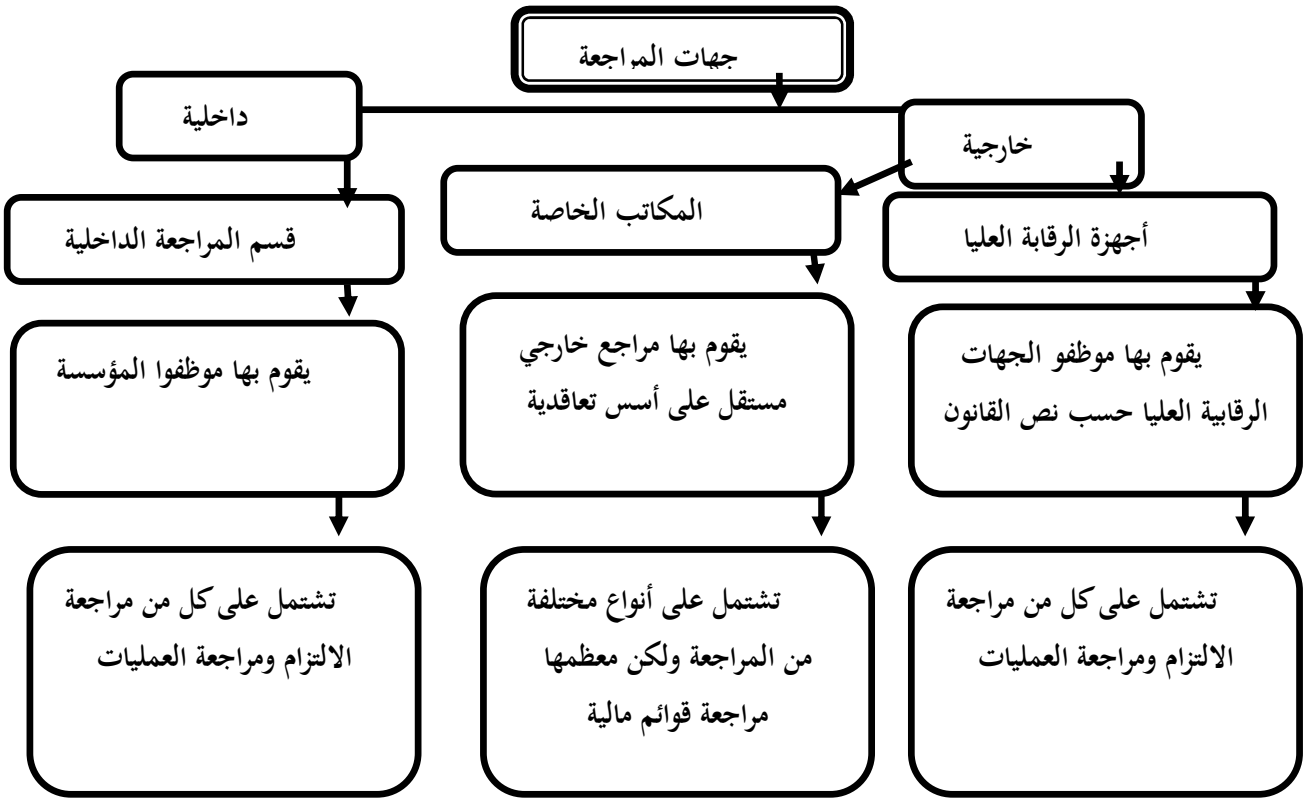
أولا: من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة [1]

1 أجهزة الرقابة العليا: وهي الأجهزة التي تربط عادة بالمستويات العليا في الدولة لغرض منحها الاستقلالية المطلوبة لتحقيق الرقابة على المؤسسات القطاع العام بشقيها المحاسبي والقانوني إضافة الى الرقابة على الأداء.

2 المكاتب الخاصة: وهي مكاتب يمتلكها محاسبون قانونيون مجازون بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتتم المراجعة من قبل المحاسب والقانوني ذاته آو من قبل مجموعة من مساعديه على أسس تعاقدية والمراجع هنا ليس موظفا في المؤسسة بل هو شخص مستقل عنها.

3 أقسام المراجعة الداخلية: تعرف المراجعة الداخلية بأنها فعالية تقييميه مقامة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختيار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفعاليتها.

الشكل رقم (01) الجهات التي تقوم بالمراجعة



المصدر : حازم هاشم الالوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس، الجزء الأول، 2003 ، ص 54 .

[1] يوسف محمد جربوع ، مدى مسؤولية المراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة وفاعلية التقييم الاداء ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين االقانونيين ، الاردن ، 2003 ، ص 03 .

ثانيا: من حيث درجة الإلزام [1]

1 المراجعة الإلزامية : وهي المراجعة التي تكون المؤسسة ملزمة بالقيام بها حسب نصوص التشريعات و القوانين النافذة ، ومن أمثلتها الواضحة السنوية كحسابات المصارف .

و يتميز هذا النوع من المراجعة بوجود عناصر الإلزام ، و ذلك من خلال وجود نص صريح في التشريع المعني و بالتالي يمكن فرض العقوبات و الجزاءات القانونية على المخالفين لأحكام هذه التشريعات .

2 **المراجعة الاختيارية** : و هي المراجعة التي تتم بمحض إرادة أصحاب المؤسسة ، دون أن يكون هناك أي إلزام بضرورة إجراء هذا النوع من المراجعة ، و من أمثلتها مراجعة شركات المقاصة أو المشروعات الفردية البسيطة حيث تتم المراجعة بناء على رغبة الشركاء أو المالك المنفرد للتعرف على حقوقهم ، أو للتحاسب مع السلطات الضريبة

ثالثا: من حيث نطاق المراجعة

1 المراجعة الكاملة : و هو الذي يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه و لا يضع التشريع أو الحرية التي تعين المراجع أي قيود على نطاق أو مجال عمل مراقب الحسابات ، و من أمثلة هذا النوع هو المراجعة الخارجية للشركات المساهمة و في المراجعة الكاملة يترك للمراجع حرية تحديد المفردات التي تشملها اختبارات و ذلك دون التخلي عن مسؤولية الكاملة عن جميع المفردات ، و من تم إبداء الرأي عن سلامة القوائم المالية ككل .

2 المراجعة الجزئية : و هي التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة من قبل الجهة التي تعين المراجع ، بحيث يقتصر عمله على بعض العمليات دون غيرها ، و من أمثلتها التكليف بمراجعة المخزون أو المبيعات مثلا .

رابعا: من حيث مدى الفحص

1 **المراجعة الشاملة** : و يعني ذلك أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود و الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات بشكل شامل و تفصيليا ، و بالرغم من كون المراجعة الشاملة هي استثناء ، فإنها تصلح لمراجعة المؤسسات الصغيرة الحجم ، أو عندما يكون المجتمع مشكلا من عدد صغير من بنود ذات قيم كبيرة حيث تكون مخاطر المراجعة عالية و حيث أن الوسائل الأخرى لا تعطي أدلة إثبات كافية و ملائمة.

2 **المراجعة الاختبارية** : هي الطريقة السائدة حالية في العمل الميداني ، وتعني هذه الطريقة أن يتم تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من مائة بالمئة من البنود ، على أن تتمتع كافة وحدات المعاينة

[1] يوسف محمد جربوع ، مدى مسؤولية المراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة وفاعلية التقييم الاداء ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين االقانونيين ، الاردن ، 2003 ، ص 04 .

بفرصة وقوع الاختبار عليها ، مع مراعاة قيام المراجع بتعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي يتم اختيار هذا الجزء منها.

خامسا: من حيث تاريخ الشروع في تنفيذ المراجعة [1]

1 المراجعة المستمرة : و هي المراجعة التي يزور فيها المراجع المؤسسة على مدار السنة المالية ، و يتم الشروع بتنفيذها منذ أشهر الأولى للسنة المالية الخاضعة للمراجعة ، وفق برنامج زمني محدد ، و هذا النوع من المراجعة يلاءم المنشات الكبيرة للمصارف و شركات التأمين و شركات الطيران .

2 **المراجعة النهائية :** وهي المراجعة التي يقوم فيها المراجع بالشروع في تنفيذه بعد انتهاء السنة المالية الخاضعة للمراجعة ، أي بعد إجراء قيود السنوية و إعداد موازين المراجعة و القوائم المالية ، مما يتيح للمراجع أن يتبع العمليات المحاسبية من أولها لأخرها ، وهذا النوع من المراجعة يلاءم عادة المؤسسات صغيرة الحجم .

سادسا: من حيث الهدف من عملية المراجعة

1 **مراجعة القوائم المالية :** و هي النوع الشائع من المراجعة ، و تهدف الى مراجعة القوائم المالية لغرض قيام مراقب الحسابات بإبداء رأيه المهني المحايد عن مدى مطابقة القوائم المالية للمنشأة مع المبادئ المحاسبية المقبولة و يتم ذلك استناد الى أدلة إثبات كافية يتم الحصول عليها من خليط مناسب من اختبارات الرقابة.

والإجراءات الجوهرية بالقوانين المعمول بها ، أو الالتزام بأنظمة محددة ، أو بالتعليمات و القرارات الصادرة عن جهات إشرافية خارجية ، أو الالتزام بالسياسات المختلفة التي تصدرها الإدارة العليا

2 مراجعة العمليات : و تعني الفحص المنظم لأنشطة المؤسسة ، غير مالية أو جزء منها تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء و تحسينه و تطويره و إصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص و من أمثلة هذا النوع المراجعة تقييم مواعيد إقلاع و هبوط الطائرات في شركات النقل الجوي أو فحص و تقييم كفاءة فاعلية نظام المحاسبي الآلي.

[1] يوسف محمد جربوع ، نفس المرجع السابق، 2003 ، ص 04 .

المبحث الثاني :معايير المراجعة الخارجية

يتقيد المراجع بمجموعة من المعايير بهدف إنجاز المهمة التي أوكلت إليه و قبل القيام بها بدون تقصير ،تمثل المعايير قواعد عامة مرشدة للسلوكو تأخذ أشكالا متعددة كالقوانين و اللو ائح و السياسات و الإجراءات و الموازنات و المتطلبات و التي تحددها الهيئات المهنية ،و يعتبر إستخدامها أمر هام لجميع مجالات النشاط و المهن و تحتاج المراجعة إلى وجود معايير خاصة بها توفر الإرشادات اللازمة لممارسي المهنة و ينعكس تطبيق هذه المعايير على مستوى جودة عملية المراجعة [1].

وتتمثل أهم معايير المراجعة المتعارف عليها في : المعايير العامة والشخصية ، معايير العمل الميداني ، و معايير إعداد تقرير المراجعة .

المطلب الأول: المعايير العامة و الشخصية

تسمى أيضا بالمعايير الشخصية لإهتمامها بشخص المراجع لما يلعبه من دور محوري في تشكيل منتوج عملية المراجعة ،فالمراجع شخص مهني و فني لابد أن تتوفر فيه مجموعة من المقومات الشخصية نوجزها في العناصر التالية :

أولا: الكفاءة المهنية

هي جملة من المعارف و الخبرات في الميادين التي لها علاقة بالمراجعة ، يتحصل عليها المراجع بالتكوين الأكاديمي و الميداني و تتوج بالحصول على شهادات علمية[2] .

و هنا يمكن القول أن التأهيل المتكامل للمراجع يتطلب :تأهيلا علميا، تأهيلا مهنيا ، و التعليم المستمر فمن ناحية التأهيل العلمي يجب أن يتحصل المراجع على الشهادة العلمية في مجالي المحاسبة و المراجعة و مجالات أخرى مثل:مبادئ العلوم السلوكية و الحاسبات الآلية و بحوث العمليات و الإحصاء و غيرها من المؤهلات التي ترفع من مستواه العلمي[3] .

أما التأهيل المهني وهو تدريب المراجع تدريبا مهنيا وفنيا كافيا حتى يتمرس على المشاكل و المتطلبات العملية للمهنة في كل المجالات التي لها علاقة بعمله مثل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية و المالية .

أما التعليم المستمر فهو عملية التحديث للمعارف العلمية و المهنية للمراجع من خلال متابعته المستمرة لكل المستجدات المهنية و الفكرية المحلية و الدولية كالتشريعات المنظمة للمهنة و الطلب المستحدث على خدمات المراجعة و هذا بهدف رفع الأداء لدى المراجع.

---

[1] . عبد الفتاح الصحن و آخرون، أصول المراجعة ، ،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2000 ،ص27

[2] . محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات ،الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية،ط2 ، الجزائر، 2005 ، ص38..

[3] . عبد الفتاح الصحن و آخرون، أصول المراجعة ، مرجع سابق ، ص29.

ثانيا :الإستقلالية:

تتمثل في نزاهة و إستقامة ونضج المراجع و تمتعه بكامل حقوقه المدنية و الحرية المطلقة إتجاه المؤسسة موضوع الفحص وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالمؤسسة عقد عمل[1] .

تقوم المراجعة في جزء كبير منها على الأحكام الشخصية للمراجع وهي تتفاوت من شخص إلى آخر تبعا لقدراته العلمية ونوعية تدريبه المهني ومنطلقاته الأخلاقية ، وقد إعتمدت المنظمات المهنية الدولية ورغبة منها في تقليل هذا التفاوت وزيادة موضو عية الأحكام الشخصية مجموعة من المعايير المتعارف عليها يعتمد عليها أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم في مجال المراجعة[2] .

يجب أن يتحلى المراجع بالإستقلالية في الظاهر والواقع بحيث يترفع عن قبول أي منفعة يمكن أن تكون قيدا على سلوكه و تحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة ،أما موضوعية المراجع فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية و متطلبات عمله المهني و تمنح الإستقلالية لمستخدمي القوائم المالية الثقة في رأي المراجع بمدى صدق و شرعية هذه القوائم.

إستقلالية المراجع في الواقع تعني عدم خضوعه لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية المراجعة و هو إستقلال ذهني يكمن في عقل المراجع و مدى قدرته على تقييم سلوك الآخرين معه للتأثير على إستقلاليته[3] ،

أما الإستقلالية في الظاهر فهي أن لا تكون للمراجع مصلحة ماليةأو مادية مباشرة أو غير مباشر ة ، ومن العلاقات المالية المباشرة التي يجب أن يتجنبها المراجع مع عمله[4] :

- ملكية المراجع لحصص في رأسمال الشركة موضوع المراجعة.
- حصول المراجع على قرض من المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها ،ماعدا القروض التي يتحصل عليها من المؤسسات المالية إذا كانت تتم في إطار إجراءات الإقراض العادية و دون تمييز في معدل الفائدة أو مدة القرض و غيرها .

أما العلاقات المالية غير المباشرة التي يجب أن يتجنبها المراجع في عمله منها :

- وجود مصالح مالية كبيرة لمراجع الحسابات في مؤسسة لها هي لأخرى مصالح في المؤسسة التي يراجعها مثل: إمتلاك المراجع لحصص في رأسمال البنك الذي يقرض المؤسسة التي يراجعها .
- وجود دعاوى قضائية بين المراجع و العميل .

---

[1] . محمد يوتين ،مرجع سابق ،ص39

[2] . حسين القاضي ،حسين دحدوح ، مرجعسابق ،ص25،24.

[3] . عبد الفتاح محمد الصحن وأخرون، أصول المراجعة ،مرجعسابق ، ص 31.

[4] . نفس المرجع أعلاه،ص34.

كما يمكن أن تتأثر إستقلالية المراجع بالعناصر التالية[1] :

- إذا كان للمراجع أو مساعديه علاقة مالية مباشرة أو غير مباشرة أو كان وصيا أو إداريا في تركه أو مديرا أو عضوا في مجلس الإدارة .
- إذا تجاوزت أتعاب المراجع 15%من إيراداته الإجمالية .
- الضيافة و المنافع الأخرى من طرف العميل للمراجع .
- وجود دعوى قضائية من العميل ضد المراجع بسبب الإهمال أو التقصير أو العكس.
- بقاء المراجع مدة طويلة لدي العميل تجاوزت سبعة سنوات.
- وجود موظف سابق لدي العميل ضمن فريق عمل المراجع .
- عوامل أو مؤثرات أخري قد تساهم في تقليل إستقلالية المراجع .

ثالثا : العناية المهنية الملائمة [2]

يقضي هذا المعيار بوجوب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص و إعداد التقرير وهذا يعني إعطاء الإهتمام الكافي لجميع مر احل عملية المراجعة إنطلاقا من حرصه على ذلك و بذل كل مجهود من أجل الوفاء بمسؤولياته ،كما تتحقق العناية المهنية إذا إلتزم المراجع بالمعايير المتعارف عليها بمهنية و يظهر ذلك من خلال جودة الإلتزام بهذه المعايير ، فالمراجع له علاقة تعاقدية صريحة مع العميل كما له علاقة غير تعاقدية مع مستخدمي القوائم المالية وهذه المسؤولية القانونية تلزمه بضرورة بذل العناية المهنية من أجل عدم مساءلته عن كل إهمال أو تقصير أو تواطؤ و بالإضافة إلى المسؤولية القانونية لا بد أن يسترشد المراجع بالمسؤولية المهنية و المتمثلة في الإلتزام بمعايير و آداب السلوك المهني التي تسعى المنظمات المهنية لتطويرها حتى تتماشى مع التطورات الإقتصادية و الإجتماعية و القانونية و الثقافية للمجتمع .

المطلب الثاني : معايير العمل الميداني (المعايير المتعلقة بتنفيذ المهمة)

إن الأعمال التي يقوم بها المراجع في تنفيذ المهمة لابد أن تكون موضوع تخطيط و برمجة و ذلك حسب الأهداف و الإمكانيات المتاحة لتحقيقها و لذلك يجب عليه القيام بـ:[3]

- الدراسة و التحليل لتقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة و من جهة أخرى لتحديد مجال المراقبات و أخذ العينات بهدف كشف نقاط الضعف .
- التحقيقات ، الإختيارات،المصادقات من الأطراف الأخرى بهدف تكوين رأي عن القوائم المالية و الحسابات .

[1] . هادي التميمي ،مدخل إلى التدقيق ، دار وائل للنشر ،ط1،عمان،الأردن،2004،ص ص 64 – 65.
[2] . عبد الفتاح ،محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة ، ،مرجع سابق ، ص ص 34 – 35.
[3] . Mokhtar Belaibud , Pratique de l'audit , Berti Edition,Alger,2011,P15.

و لإحترام معايير العمل الميداني يجب على المراجع القيام بما يلي:[1]

أولا:وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة و مراقبة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه و عليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم و هو المسئول المسؤولية الكاملة .

ثانيا: جمع أدلة و قرائن الإثبات تبرر الرأي الفني المحايد بالإعتماد على الأدلة الأساسية أو بعضها مثل المستندات ،الجرد المادي ،المصادقات ،الإستفسارات و البيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة .

ثالثا: تكوين الملف الدائم و الملف الجاري حيث يتعلق الملف الدائم بجمع الوثائق الأساسية عن حياة المؤسسة الصالحة للإستعمال في الدورات اللاحقة كالنظام الأساسي ،الهيكل التنظيمي و التعرف على المؤسسة من كل النواحي كالاتفاقيات المبرمة مع أطراف معينة و طرق العمل الدائمة المحاسبية والمالية و محيط المؤسسة ... إلخ . فيما الملف الجاري يتعلق بمعطيات الدورة الحالية موضوع المراجعة مع أدلة الإثبات المتعلقة بها .

رابعا: تقييم نظام الرقابة الداخلية :بعد الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة على المراجع أن يقوم بتقييم نظام رقابتها و المتمثل في مجموعة الإجراءات و قواعد العمل التي تسير المؤسسة و بناءا على هذا يمكنه تخطيط أعماله و نطاق التدخل وتحديد الإختبارات التي ينبغي له القيام بها مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة.

و يمكن تلخيص معايير العمل الميداني في العناصر التالية :[2]

- ✓ يجب تخطيط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا و كافيا و يجب الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا- بطريقة فعالة و مناسبة .
- ✓ يجب دراسة نظام الرقابة الداخلية و تقييمه بشكل مفصل و وافي حتى يمكن تقدير الإعتماد عليه و تحديد نوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة .
- ✓ يجب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة المادية و الإستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية.

المطلب الثالث :معايير إعداد تقرير المراجعة[3]

يعتبر تقرير المراجعة المنتج النهائي لعملية المراجعة و هو أداء إتصال بين المؤسسة و مستخدمي القوائم المالية ويتم الإعتماد عليه لإتخاذ مختلف القرارات ، و نظرا للأهمية التي يكتسبها التقرير فقد تم تأطيره بمجموعة من المعايير .

[1] . محمد يوتين ، مرجع سابق ، ص ص40- 41 .
[2] . حسين القاضي ، حسين دحدوح ، مرجع سابق ،ص26.
[3] . عبد الفتاح ، محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة ، مرجع سابق ، ص45 .

أولا : معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما

حيث يقضي هذا المعيار بأن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما و يبين عند اللزوم المبدأ المحاسبي الذي تم إعتماده في إنتاج بعض المعلومات المالية كطرق تقييم التثبيتات أو المخزونات و إذا لم تتوفر لمراجع الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه في هذا الصدد فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة و يبدي تحفظا في تقريره.

يكون المراجع ملما بالمبادئ المحاسبية و التطور في قواعد القياس و الإفصاح المحاسبي و أن يحرص على إستخدام عناصر الإطار الفكري للمحاسبة المالية كدليل للحكم على جودة القوائم المالية فالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما تعتبر بمثابة معايير موحدة يستخدمها جميع المراجعين لضمان مستوى من الجودة في ممارسة العملية .

ثانيا :معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما

يهدف هذا المعيار إلى ضمان القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية بين الدورات المحاسبية و يقضي بوضوح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما المطبقة في الدورة المالية الحالية هي نفسها المطبقة في الدورات المالية السابقة .

غير أن القابلية للمقارنة تتأثر ببعض العوامل الأخرى[1] غير المبادئ المحاسبية مثل :

- التغير في الظروف المحيطة بالمؤسسة توجب إجراء تغييرات محاسبية.
- وجود أخطاء في القوائم المالية للدورات السابقة.
- التغير في الظروف التي ليس لها علاقة بالمحاسبة.

ثالثا : معيار ملاءمة الإفصاح

يقضي هذا المعيار بأن ينظر إلى الإفصاح في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة مقبولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك و على ضوء ذلك يتأكد المراجع من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية من خلال التبويب السليم لعناصرها و الملاحظات المتممة في جدول الملحق .

غير أن المراجع غير مطالب بالإشارة إلى مستوى الإفصاح في تقريره إلا في حالة عدم كفايته بصورة معقولة فإن تبين للمراجع أن هناك بعض الإيضاحات المهمة التي تم إغفالها فينبغي التحفظ على ذلك في تقريره .

ينبغي على المراجع أن لا يغفل عن الأحداث التي تقع بعد غلق الحسابات و إعداد تقرير المراجعة من أجل أن يتحقق الإفصاح الكافي .

و يرى البعض أن الحكم على ملاءمة الإفصاح يتم للإعتبارات التالية :[2]

- الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور .

---

[1] . غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة ، ط2 ، عمان ، الأردن، 2009 ،ص47 .

[2] . نفس المرجع أعلاه ، ص48 .

- عامل الأهمية يساهم بدرجة كبيرة في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة .
- الإفصاح الملائم يعبر عن محتوى القوائم المالية بشكل صريح لا يحتمل التأويل .
- عدم الإفصاح- أحيانا- يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح .

رابعا : معيار وحدة الرأي

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة و عندما لا يتمكن من ذلك يجب أن يوضح أسباب ذلك[1] .

و من الأسباب التي تمنع المراجع من إبداء رأي شامل[2] .

- تحديد نطاق عمل المراجع بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص و عدم إمكانية القيام بها بشكل كاف .
- حالة عدم التأكد و الذي يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة.
- عدم إستقلالية المراجع عن العميل .

يتبنى المراجع عند إبداء الرأي إحد المواقف الأربعة التالية :

1.الرأي النظيف : يتمثل في أن القوائم المالية محل الفحص تعبر عن الصورة الصادقة للمؤسسة من حيث المركز المالي و نتيجة النشاط و غيرها .

2.الرأي المتحفظ : يتمثل في أن القوائم المالية تعبر عن الصورة الصادقة في بعض جوانبها مع وجود بعض القيود و التحفظات يتم الإعلام عنها مستعملي القوائم المالية .

3.الرأي المعاكس : و ذلك عندما يتوصل المراجع إلى أن القوائم المالية لا تعبر عن الصورة الصادقة للمركز المالي و نتيجة النشاط بصورة عادلة ويسمي هذا الرأي معاكسا لأنه يتعارض مع الرأي النظيف .

4.الامتناع عن إبداء الرأي: رفض إبداء الرأي لأسباب معينة كفقدان الإستقلالية لدى المراجع ،عدم توفر أدلة الإثبات و برنامج المراجعة.

و لتوضيح أكثر يمكن تلخيص معايير المراجعة المتعارف عليها في الجدول أدناه :

[1] . حسين القاضي ، حسين دحدوح ، مرجع سابق ، ص27 .
[2] . غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص48.

الجدول رقم (3) :ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

المجال الرئيسي	المجال الفرعي	مضمون المعيار
المعاير العامة	التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية	يجب أن يكون المراجع لديه الكفاءة العلمية و التدريب الفني الكافي و الخيرة و على إطلاع بالقوانين و المجالات التي لها علاقة بمهنتة .
	إستقلالية المراجع	يجب أن يتمتع المراجع و مساعدوه بالإستقلالية في الواقع و المظهر .
	العناية المهنية	يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير والقيام بكل خطوات المراجعة.
معايير الفحص الميداني	تخطيط العمل و الإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل و القيام بخطوات المراجعة بدرجة كافية و مباشرة الإشراف على المساعدين في حالة وجودهم.
	تقييم نظام الرقابة الداخلية	إجراء فحص وتقييم لنظام الرقابة الداخلية و مدى إمكانية الإعتماد عليه و تحديد الإختبارات المطلوبة لتحديد إطار إجراءات المراجعة
	توفير الأدلة و القرائن الكافية و الملائمة	يجب الحصول على أدلة و قرائن إثبات كافية و ملائمة من خلال الفحص و الملاحظة و الإستعلام و المصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص
معايير إعداد التقرير	إعداد و عرض القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية	يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد و عرض القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
	الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية	يجب أن يبين التقرير ماإذا كانت المبادئ المطبقة في الدورة الحالية هي نفسها المطبقة في الدورات السابقة من أجل قابلية القوائم المالية للمقارنة.
	ملائمة الإفصاح في القوائم المالية	ينظر إلى الإفصاح في القوائم المالية على أنه كافي مالم يوضح العناصر غير المفصح عنها بدرجة كافية في ملحق القوائم المالية وخاصة الأحداث اللاحقة .
	وحدة الرأي	يجب أن يكون إبداء الرأي في القوائم المالية في تقرير المراجع كوحدة واحدة أي أن يكون رأيا شاملا وعند تعذر ذلك يجب أن يوضح المراجع أسباب ذلك في كل أنواع الرأي الأخرى .

المصدر : عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة ،مرجع سابق ، ص25.

المبحث الثالث : المنهجيــة العلمية للمراجعــة الخارجية

ينهي المراجع الخارجي مهمته بإعطاء رأيه حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة وقرائن الإثبات ،أي معرفة هل الحسابات تعكس كليا أو جزئيا أو لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل المراجعة؟ ولكي يصل المراجع إلى هذا الرأي عليه جمع المعلومات حول طريقة صياغة هذه الحسابات،سيرها ،ومحتوى المنتج النهائي لها المتمثل في القوائم المالية ،لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى منهجية عملية المراجعة بدءا من الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم القيام بمختلف عمليات الفحص والإختبارات اللازمة وصولا إلى تقرير المراجعة النهائي.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم أعمال المراجع ذلك أن الإلتزام بهذا النظام هو أساس تحقيق الأهداف المسطرة وما زاد في أهميته وجود بعض العوامل نوجزها في[1] :

- كبر حجم المؤسسات وتوسع أعمالها .
- التعقيد الهيكلي والإداري للمؤسسات.
- زيادة حاجة الحكومات إلى بيانات دقيقة وموضوعية .
- مسؤولية الإدارة عن حماية أصول المؤسسة .
- تطور المراجعة وتحول عملية المراجعة من فحص شامل إلى فحص إختباري بإستخدام الأدوات الإحصائية.

أولا : نظام الرقابة الداخلية :

1. **تعريف** : لقد أعطيت لنظام الرقابة الداخلية عدة تعاريف نذكر أهمها

"هو مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المؤسسة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الإعتماد عليها وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الإلتزام بسياسات الإدارة... ، كما يمكن أن تعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية وزيادة الإلتزام بالسياسات المحاسبية" [2].

يمكن إستخلاص أهداف نظام الرقابة الداخلية من التعريف السابق في ما يلي :

- توفير الحماية اللازمة لأصول المؤسسة .
- توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها .
- زيادة الكفاءة الإنتاجية.
- التحقق من الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة .

[1] .غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص206.
[2] . نفس المرجع أعلاه، ص207 .

- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.

وحسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين فنظام الرقابة الداخلية هو "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، وضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الإستغلال والإلتزام بالسياسات المرسومة " .

ومن منظور منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية (**DECCA**) فإن نظام الرقابة الداخلية هو " مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية ، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة ،ويبرز ذلك بتنظيم وتطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة ".

وحسب الإتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**) فإن نظام الرقابة الداخلية ، يحتوي على الخطة التنظيمية و مجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المو سومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال ، هذه الأهداف تشمل إحترام السياسة الإدارية ، حماية الأصول ،وقاية أو إكتشاف الغش والأخطاء ، تحديد مدى إكتمال الدفاتر المحاسبية ، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية "[1].

2. أنواع الرقابة الداخلية

نميز نوعين من الرقابة الداخلية

- أ **الرقابة الداخلية الإدارية :** عبارة عن "السياسات والخطط التنظيمية والسجلات المتعلقة بإتخاذ قرارات تنفيذ العمليات المالية "[2] و"كل الطرق والإجراءات التي تخص الكفاية الإنتاجية والتقييد بالسياسات الإدارية الموضوعية وهذه الإجراءات ترتبط عادة بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية ومن بين ما تشتمل عليه هذه الرقابة دراسات الزمن والحركة واستخدام طرق التحليل الإحصائي وإعداد برامج تدريب العاملين ومراقبة الجودة "[3].

وقد عرفت " لجنة معايير التدقيق الدولية" الرقابة الإدارية بأنها " خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات من هذا التعريف نجد أن الرقابة الإدارية هي خطة التنظيم والطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة ومدى الإلتزام بالسياسات الإدارية ، ونجد أن الرقابة الإدارية ترتبط بأقسام التشغيل وليس بقسم الحسابات أو القسم المالي " [4] .

---

[1] . خالد بن علية ، الرقابة الداخلية لدعم إستقرار النظام المصرفي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الأغواط ،2006/2005 ، ص05 .

[2] . غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص208 .

[3] . خالد بن علية ،مرجع سابق ، ص07 .

[4] . غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص208.

ب **الرقابة الداخلية المحاسبية** : "هي كل التنظيمات و الطرق و الإجراءات التي تحول دون حدوث أخطاء في البيانات المحاسبية و تهدف إلى حماية الأصول عن طريق إنتاج معلومات مالية موثوقة "[1].

ولقد عرفت لجنة معايير التدقيق الدولية الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها "الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تهدف إلى حماية الأصول والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في سجلات المحاسبية... فالرقابة الداخلية المحاسبية يمكن أن تسمى الرقابة الوقائية ذلك لكونها تمكن من حماية الأصول و الموارد من سوء الاستخدام و كذلك التحقق من صحة الحسابات و مصداقيتها و مدى إمكانية الإعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية "[2].

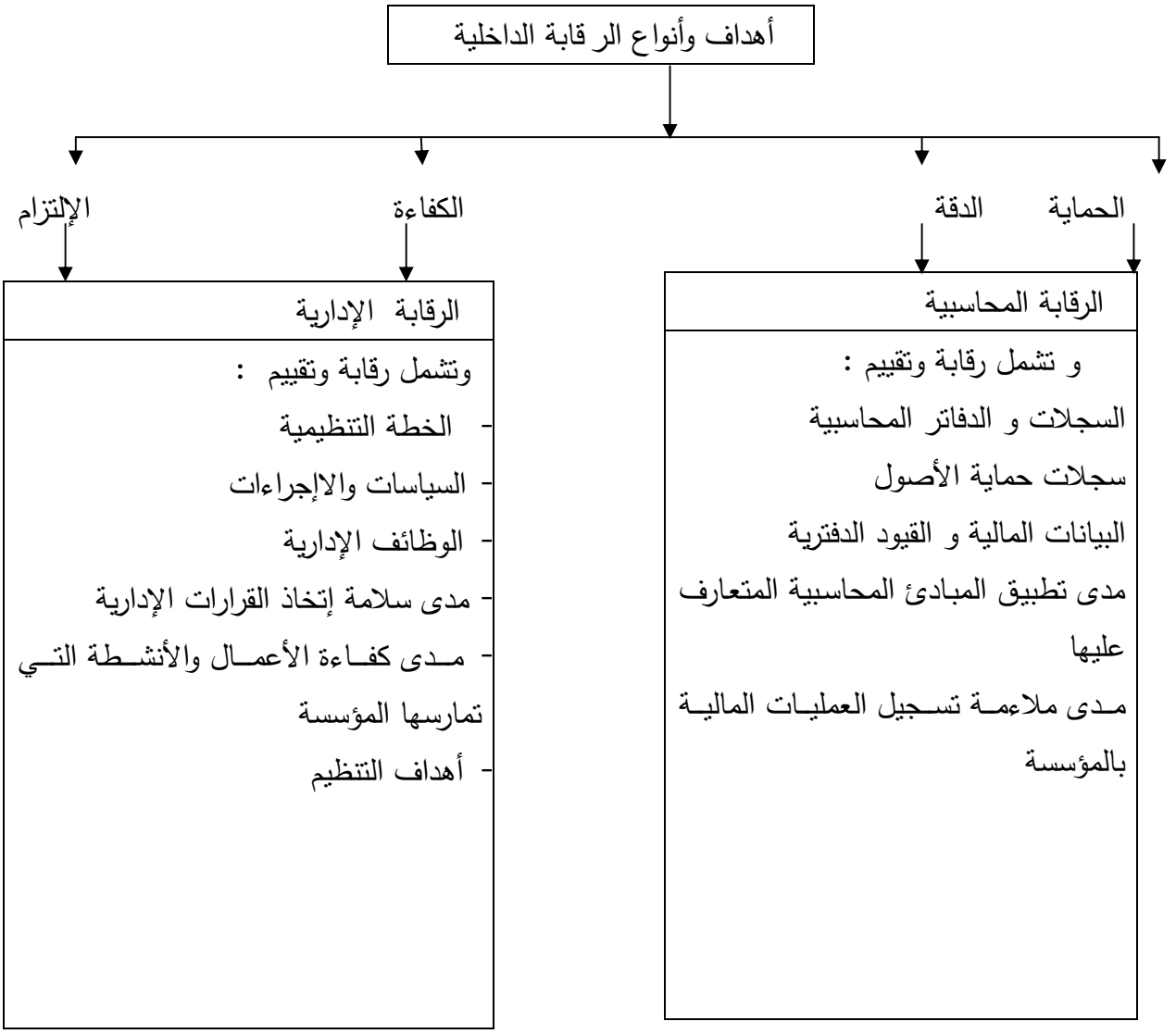
إن الرقابة الداخلية تهدف إلى:[3]

- تحكم المؤسسة في أنشطتها المتعددة و عوامل الإنتاج وتكاليفها و عوائدها و السياسات التي وضعت .
- حماية الأصول من كل الأخطار كالتبديد و الضياع والإختلاس و الأخطاء المتعمدة و غير المتعمدة .
- جودة المعلومة بالإعتماد على نظام معلوماتي منسجم و دقيق ينتج معلومة ملائمة، واضحة، كاملة، موضوعية، حيادية، اقتصادية، حديثة، قابلة للمقارنة، تتصف بالمصداقية.
- تشجيع العمل بكفاءة الذي يسمح بنظام رقابة فعال و الإستعمال الأمثل و الكفء لموارد المؤسسة و تحقيق الفعالية في نشاطها بتدنئة التكاليف .
- تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية و يهدف إلى تطبيق أوامر الجهة المسؤولة و التي يجب تبليغها في الوقت المناسب إلى المعني و أن تكون واضحة و مفهومة وأن تتوفر الوسائل التي تسمح بتنفيذها.

و لتوضيح أكثر يمكن تلخيص أهداف و أنواع الرقابة الداخلية في الجدول التالي:

[1] . خالد بن علية ،مرجع سابق ، ص07 .
[2] . غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص208 .
[3] . خالد بن علية ،مرجع سابق ، ص12،13 .

الشكل رقم (2) : أهداف و أنواع الرقابة الداخلية



المصدر: خالد بن علية ، مرجع سبق ذكر ه ، ص13 .

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن الرقابة المحاسبية هدفها الحماية و الدقة، أما الرقابة الادارية فهدفها الكفاءة و الالتزام.

ثانيا: المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:[1]

يتكون نظام الرقابة الداخلية من مكونات أساسية لابد من أخذها بالإعتبار عند تصميمه و تنفيذه لبلوغ الأهداف الرقابية وهي:

1 بيئة الرقابة: تقسم العوامل المكونة لبيئة الرقابة الداخلية إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة و عوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المؤسسة .

تتمثل العوامل المرتبطة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بمختلف المستويات الإدارية و القيم الأخلاقية السائدة لديهمو الإدارة والمعايير السلوكية المطبقة لتشجيع الأداء السلوكي الراقي، أما العوامل المرتبطة بتنظيم المؤسسة فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفء ومدى تحديد و توزيع السلطة والمسؤولية وتسيير الموارد البشرية وطريقة تشكيل مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وإشتراكهما في المسؤولية وكيفية تنفيذهم لواجباتهم.

والأهم في بيئة الرقابة هو مدى تفهم الإدارة و العاملين و تعاملهم مع المفاهيم و القيم الأخلاقية و الأمانة بصفة عامة .*

2- تقييم المخاطر : تهتم بتحديد و تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة و التعرف على إحتمال حدوثها و محاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة .

للمراجع و إدارة المؤسسة إهتمام مشترك يتمثل في علاقة المخاطر المتعلقة بمعلومات واردة في القوائم المالية و هدف الإدارة من هذا هو تحديد المخاطر و لكن هدف المراجع هو تقييم إحتمال وجود أخطاء مهمة و تحريفات في القوائم المالية إلى الحد الذي تستطيع الإدارة معه أن تقوم بالتحديد المعقول للمخاطر ووضع الإجراءات الرقابية الملائمة لتقليلها .

3 الأنشطة الرقابية : و تتضمن السياسات و الإجراءات و القواعد التي توفر تأكيدا معقولا بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة و إدارة المخاطر بفعالية .

و تتعلق الأنشطة الرقابية بالرقابة على التشغيل و إعداد التقارير المالية و الرقابة على الإلتزام بالقوانين، ومن أهم ما يمكن مراقبته:

- رقابات تبويب المعلومات
- السجلات و المستندات و إعتماد المعاملات
- الفصل بين المهام و الواجبات المتعلقة باعتماد المعاملات
- الرقابات البدنية
- فحص و تقييم الأداء

---

[1] . خالد بن علية ، مرجع سابق ، ص ص15،18 .

* . لقد وردت هاته العوامل في المعيار الأمريكي للمراجعة (SAS 78) كما تعرض المعيار البريطاني (SAS300) و المعيار الدولي (ISA400) إلى بيئة الرقابة حيث تضمنت موقف ووعي و تصرفات مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة نحو أهمية الرقابة الداخلية حيث تتضمن نمط الإدارة و ثقافة المؤسسة و القيم المشتركة بين أعضائها.

- التحقق من الدقة الحسابية للسجلات
- مقارنة نتائج الجرد مع السجلات المحاسبية
- الرقابة و موازين المراجعة
- مقارنة البيانات الداخلية مع مصادر خارجية
- مقارنة و تحليل أداء الموازنات التقديرية

4 <u>المعلومات و الإتصال</u> : تهتم بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة و الحصول عليها و تشغيلها و توصيلها إلى مختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للإتصالات تسمح بتدفق المعلومات و إعداد التقارير المالية بناء عليها.

5 <u>المتابعة :</u> تهتم بالمتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية و يعتمد تكرار و نطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة و المخاطر ذات الصلة .

<u>ثالثا : المقومات لنظام الرقابة الداخلي :</u>

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد بمجموعة من المقومات الأساسية ليحقق الأهداف الرئيسية و التشغيلية و على هذا الأساس فإن المراجع يضع إحتمالين[1] :

- إما نظام رقابة داخلية قو ي لتوفره على هذه المقومات و بالتالي يقلص من نطاق إختباراته لفحص العمليات المختلفة .
- و إما أن نظام رقابة داخلية لا يتوفر على هذه المقومات و في ذلك إشارة إلى ضعف هذا النظام و على المراجع أن يوسع في نطاق إختباراته للعمليات المختلفة.

و يمكن تلخيص أهم مقومات نظام الرقابة الفعالة في :[2]

1. **<u>هيكل تنظيمي كفء</u>** :

يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال كونه يحدد المسؤوليات و يوضح تسلسل الإختصاصات و السلطات لكل قسم أو إدارة من المؤسسة بدقة، مع مساهمة الخطة التنظيمية للمؤسسة في إستقلال الإدارات و توضح خطوط السلطة و المسؤولية بطريقة تسهل عملية تحديد المسؤول عن إرتكاب أي خطأ أو تهاون كما يمكن الهيكل التنظيمي الكفء من متابعة التصرفات التي يقوم بها كل فرد داخل المؤسسة و ربط النتائج بالأفراد مما يزيد من حرصهم على القيام بمسؤولياتهم من أجل تجنب العقوبات أو الحصول على الحوافز.

لكي يكون الهيكل التنظيمي كفء لابد من الفصل بين الوظائف المتعارضة لأن جمعها يؤدي إلى إرتكاب أخطاء و أعمال الغش و التلاعب و أيضا تحديد المسؤوليات بدقة و إستقلالية كل إدارة بتحديد سلطات كل إدارة و العلاقة بينها و بين الإدارات الأخرى.

---

[1] . محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، ، المكتب الجامعي الحديث ،ط1 ، الإسكندرية ، مصر،2007 ،ص97 .

[2] . غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص209 .

2 النظام المحاسبي السليم :

يوفر هذا النظام الحماية اللازمة للأصول و السجلات من التلف و الضياع حيث يعتمد على الدفاتر و السجلات ومجموعة من المستندات التي تلبي إحتياجات الإدارة و يشتمل على ما يلي : [1]

- مستندات منظمة و مرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة .
- وجود دليل حسابات (مدونة الحسابات) مبوب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة.
- وجود دليل معالجة العمليات محاسبيا .
- إعداد الموازنات التقديرية لكافة العمليات و التحقق من تنفيذها .
- وجود نظام تكاليف فعال لمقارنة الأداء الفعلي مع المتوقع .

3 الضبط الداخلي:هو ذلك النظام الذي يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية بهدف خدمة الإدارة و يحتاج نظام الضبط الداخلي إلى ترتيبات خاصة للواجبات لمنع الأخطاء و الغش و ذلك عن طريق القيام بـــ :

- تحديد إختصاصات كل إدارة بشكل يمكن معه تكامل الجهود و عدم تعارضها و تحديد إختصاصات الأفراد داخل الأقسام و الإدارات الفرعية بحيث لا يقوم شخص واحد بعملية من بدايتها إلى نهايتها بل تقسم إلى مراحل و كل مرحلة يقوم بها موظف و يراقب أداء الموظف السابق.
- تحديد الإجراءات التفصيلية لخطوات كل عملية حيث يكون المسؤول عن أدائها واعيا بهده الإجراءات.
- في حالة تغيير المستخدم يجب أن لا يتعارض ذلك مع كفاءته و إختصاصه وأن لا يؤدي إلى صعوبة في إكتشاف الخطأ أو الغش الذي إرتكبه من سبقه.

4 كفاءة الموظفين : تتعلق كفاءة الموظف بتقلده الوظيفة المناسبة لإختصاصه و إستعداداته النفسية و البدنية وصفاته الشخصية ولهذا يجب تسطير سياسة سليمة للتوظيف و الترقية مع مراعاة المؤهلات اللازمة لشغل كل وظيفة .

و للحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية لابد للمراجع من فحص و تقييم سياسة المؤسسة في التوظيف و الترقية و تقييم كفاءة الموظفين المسؤولين عن المراكز الرئيسية في القسم المالي[2] .

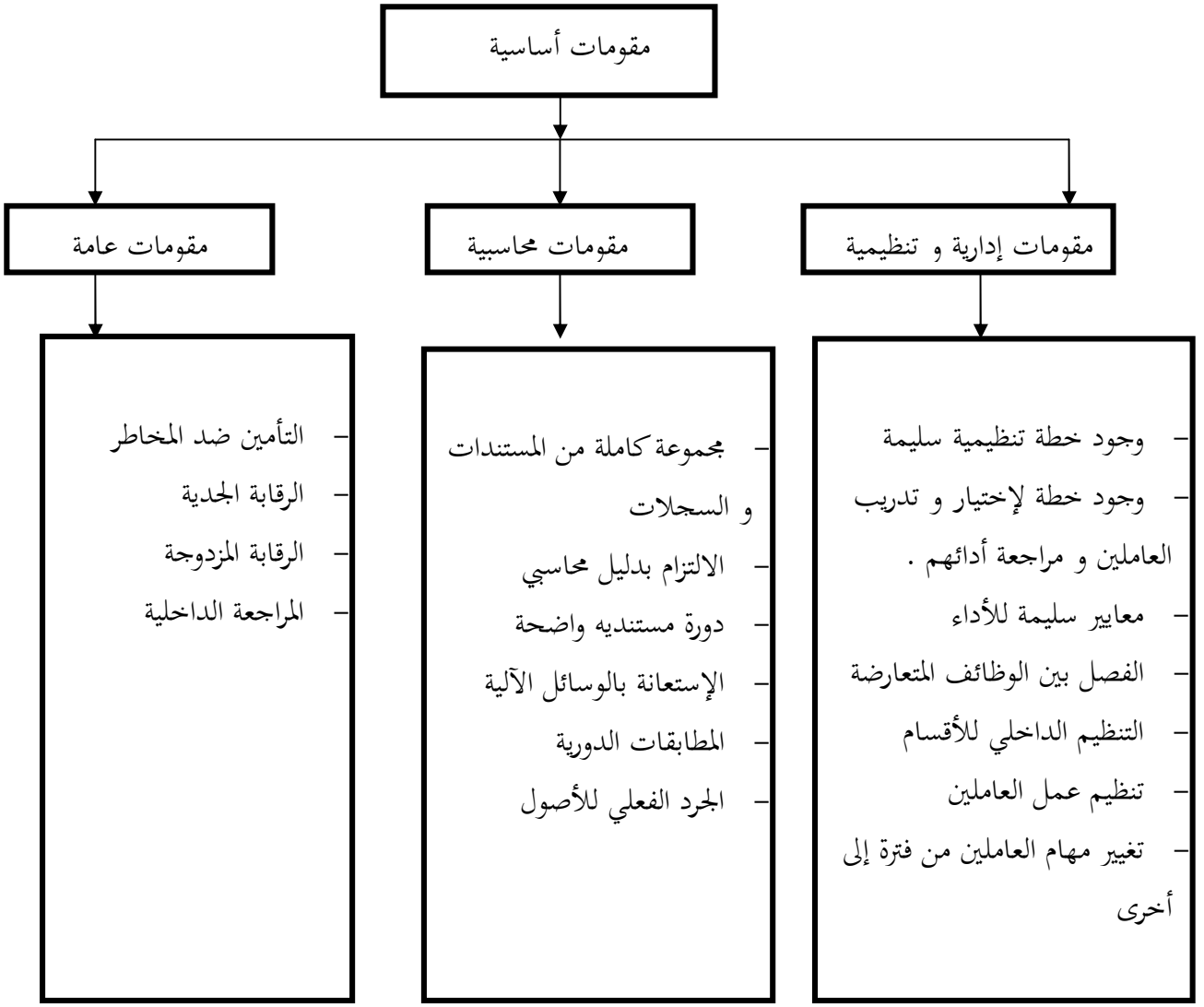
5 الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية وذلك بوضع إجراءات تبين مدى إلتزام الموظفين بمو اصفات وتعليمات نظام الرقابة الداخلية وفي بعض المؤسسات الكبيرة تكون لديها مصلحة خاصة بمتابعة مدى الإلتزام به .

6 حماية الأصول : ضرورة وجود سياسات و إجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول و السجلات من التلف و الضياع و الإختلاس ، كما يجب الإحتفاظ بالسجلات في أماكن آمنة لتجنب إدخال تعديلات عليها و تخصيص مخازن مؤمنة بأنظمة إلكترونية للحماية المادية للأصول و إستخدام الخزائن الحديدية

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص210.
[2] نفس المرجع اعلاه ، ص212.

المصفحة للنقدية و تحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول إلى هذه الأماكن و الإحتفاظ بالأقراص المدمجة وأشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفه لحمايتها من التلف ووضع نظام صارم لإستخدامها و يمكن تلخيص المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية في الشكل التالي:

الشكل (03): المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية



المصدر: خالد بن علية ,مرجع سابق ، ص19 .

المطلب الثاني: مسار عملية المراجعة الخارجية

يتمثل في الإجراءات و الخطوات التفصيلية التي ترتبط بوظيفتي الفحص و التحقيق ليتمكن المراجع من الحكم على عدالة القوائم المالية[1] و بأنها تعكس المركز المالي للمؤسسة و العمليات التي قامت بها حقيقة. هذه الإجراءات هي مراحل و طرق مشتركة و متماثلة عند كل المراجعين حيث نجد أنهم يحترمون منهجية المراجعة التي تضم مراحل العمل و التقنيات الواجب تنفيذها في كل مرحلة.

وتتمثل مر احل المراجعة في ما يلي :

أولا: قبول المهنة

على المراجع في هذه المرحلة التأكد من أن مهمة المراجعة التي أوكلت له تكون ممكنة و أن يقوم بها على أكمل وجه وتتمحور مرحلة قبول المهمة في عنصرين أساسين هما:

- إمتلاك الكفاءة الضرورية و الكافية لأداء المهمة و التي تكون في شخص المراجع في حد ذاته .
- توفير التقنيين و الوقت الكافيين لأداء المهمة .

ثانيا : توجيه وتخطيط المهمة

يأخذ المر اجع كل الوقت المناسب قصد توجيه المهمة، لأن المؤسسة ليست مجرد أرقام و ميزانيات تراجع بنفس الطريقة ، فهي قبل كل شيء مجموعة من الأفراد و النظم التي تتطلب في كل فترة تكييف الأساليب المستخدمة، لذلك يجب على المراجع أثناء هذه المرحلة القيام بما يلي:

1 اكتساب معرفة عامة بالمؤسسة و محيطها : لا يبحث المراجع في هذه المرحلة على تثبيت الرأي و إنما الحصول على أكبر قدر من المعلومات الخاصة بالمؤسسة و محيطها لغرض التعرف الجيد عليها و كذا قصد الكشف عن المخاطر التي على أساس تحليلها يقوم المراجع بتوجيه المهمة ، لإتمام عملية جمع المعلومات أثناء عملية التوجيه و تخطيط المهمة فقط فجمع المعلومات قد تم أثناء المرحلة السابقة (قبول المهمة) هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن البحث عن المعلومات هو نظام مستمر ومتراكم يتمثل في تجميع المعلومات أثناء المهمة و التأكد من المعارف المكتسبة مع العناصر الدالة المجمعة .

2 كشف الميادين والأنظمة الهامة: بعد المعرفة الشاملة للمؤسسة و محيطها يجب على المر اجع أن يكشف الأنظمة و الميادين الهامة و ذلك بغرض تحديد العناصر التي على أساسها يركز المر اجع أعماله و على هذا فإن المر اجع لا يراقب كل الحسابات و لا كل أنظمة التسجيل، لكن فقط الضرورية لتأسيس رأيه .

[1] . حسين القاضي و حسين دحدوح ، مرجع سابق ، ص30 .

3 مخطط المهمة : المعرفة العامة بالمؤسسة و محيطها و الكشف عن الميادين و الأنظمة الهامة و تحديد عتبة الأهمية هم محل الدراسة التحليلية التي نتائجها يجب أن توضع في وثيقة تسمى بمخطط المهمة و الذي يوضع لغرض تجميع المعلومات المحصل عليها و تشكيل القرارات التي تنجم عن ذلك ، و يحتوي مخطط المهمة على الأتي :

- تقديم المؤسسة .
- المميزات المحاسبية.

ثالثا : فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية :

كان يقتصر ميدان تطبيق نظام الرقابة الداخلية على النظام المحاسبي و كل الغرض منه منع الغش و ارتكاب الأخطاء ، أما الآن فقد وسع ميدانه ليشمل الأنظمة المكونة للمؤسسة و بالتالي فإن الغرض من تقييم نظام الرقابة الداخلية مزدوج الأهداف فمن جهة مصداقية الإجراءات التي تؤدي بالمر اجع للقيام بعينات صغيرة أثناء مراقبة الحسابات و من جهة أخرى عدم الفعالية المحتملة للإجراءات تؤدي بمحافظ الحسابات إلى القيام بتوصيات لتحسين النظام و ذلك بقصد القضاء على كل مصدر للمخاطر و بالتالي فمر اجع الحسابات يساهم في تحسين كفاءات المؤسسة و هذا بمعرفة و تحديد نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية .

تعتبر مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية الخطوة المبدئية للقيام بعملية المراجعة و ذلك لأن المراحل القادمة تعتمد على هذه المر حلة من حيث نطاق الإختبارات فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال كلما كان حجم الاختيارات ضئيل و كلما كان النظام ضعيف كلما قام المراجع بتوسيع نطاق الإختيارات[1] .

يجب على المراجع القيام بما يلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية :

- أن يتعرف المراجع على كل مكونات النظام و أنظمته الفرعية.
- التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي يتضمنها النظام .
- أن يحدد الأخطاء المحتملة الحدوث .
- أن يأخذ أنواع الرقابة المتكافئة في الإعتبار .

رابعا : المراقبة المباشرة للحسابات

يكون من المفيد أن يحتفظ المراجع في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات، بغية مقارنتها بالسنوات السابقة و أخذ 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 إنطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.[1]

[1] . غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية ط1، دار المسيرة ، عمان ، الأردن،2006 ،ص221 .

فالمراجع يقوم بمراقبات خفيفة عندما يستطيع الإعتماد على إجراءات كافية لنظام الرقابة الداخلية ولكنه يقوم بمراقبات معمقة عندما تكون الإجراءات ضعيفة أو عندما توجد إجراءات قوية و غير محترمة من طرف العمال مؤسسة ،كما يقوم محافظ الحسابات بمراقبات خاصة بمعطيات مثل : الزيادة في رأس المال أو توزيع الأرباح .

خامسا : أعمال نهاية المهمة

تسبق هذه العملية عملية إبداء الرأي لمحافظ الحسابات (إصدار التقرير)، و تعتبر عملية منظمة تتكون من العناصر التالية :

1 فحص لمجموع الحسابات السنوية : بعد مراقبة الحسابات يكتسب المراجع القناعة بأن التسجيلات في دفاتر المؤسسة صحيحة وفي هذا الصدد يجب عليه أن يتأكد مما يلي :

- القوائم المالية في مجملها تعكس الحسابات التي قام بمراجعتها بشكل جيد .
- كل المعلومات الهامة و الضرورية تحتوي عليها القوائم المالية .
- القوائم المالية هي محل التعديلات التي طلبت من المراجع أثناء المهمة .

و بالتالي القوائم المالية هي محل فحص شامل و قد تم مراقبتها ووضعها في ملف المراجعة .

2 الأحداث اللاحقة (بعد غلق الحسابات): إن مراقبة الحسابات تتم بعد إغلاق الحسابات أي مابين تاريخ إختتام الحسابات و تاريخ إمضاء تقرير المراجعة فهناك أحداث يمكن أن تنجز و لها تأثير هام على الوضعية المالية للمؤسسة أو النتيجة ، فإذا ظهر الحدث قبل تاريخ إقفال الحسابات ففي هذه الحالة يجب أن تقوم المؤسسة بتسوية الحسابات ، أما إذا ظهر الحدث بعد إقفال الحسابات فإن محافظ الحسابات يقوم بتقديم توصية للمؤسسة بتعديل الحسابات .

3 رسالة التأكيد : يطلب محافظ الحسابات من المؤسسة محل الفحص أن تحرر له رسالة تأكيد تمضى من طرف الإدارة و ترسل إلى المراجع كدليل عن إنهاء المهمة و تحتوي هذه الرسالة على الأوقات التي حضر فيها المراجع إلى المؤسسة و الوثائق اللازمة التي طلبها وقدمت له من طرف المؤسسة.

سادسا :تحرير تقرير المراجعة

ينهي المراجع الخار جي مهمته عن طريق تحرير تقرير يدعى التقرير العام أين يزود مراجع الحسابات للمؤسسة محل المراجعة برأيه عن مدى شرعية و مصداقية الحسابات السنوية .

ويمكن اختصار مراحل إجراءات المراجعة السابقة في ثلاث مراحل أساسية[2] وفق الشكل التالي:

[1] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010 2011.

[2] . محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص67.

الشكل رقم (4) : مراحل عملية المراجعة

المصدر : محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص68.

المطلب الثالث: تقرير المراجعة الخارجية

الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و شرعية القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة،ويقوم المراجع بإبداء رأيه عن طريق إعداد تقرير المراجعة و تكمن أهمية هذا الأخير في إعتماد الأطراف ذات العلاقة بنشاط المؤسسة عليه قي إتخاذ قراراتها.

أولا: مفهوم وأهمية تقرير المراجعة

1 مفهوم تقرير المراجعة: يعرف تقرير المراجعة بأنه عبارة عن رأي معطي بشكل مهني ملائم تمكن الإعتماد عليه في إتخاذ القرارات من الأطراف ذات الصلة و يتم صياغة هذا الرأي بإستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة.

كما يعرف على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه المراجع رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية و التي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات و يوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات[1] .

يعتبر تقرير المراجعة المنتج النهائي لعملية المراجعة و الخطوة الأخيرة فهو لا يعد إلا بعد إستكمال مراجع الحسابات لإختباراته الأساسية و موافقة العميل على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية و إعادة التبويب و الملاحظات اللازمة لتوفير الإفصاح الكافي[2] .

2 أهمية تقرير المراجعة : تكمن أهمية تقرير المراجعة في كونه الوسيلة التي يعبر من خلالها المراجع عن رأيه حول صدق و شرعية البيانات و القوائم المالية كما يحدد مسؤوليته عن هذا الرأي و يتم الإعتماد عليه من طرف فئات مختلفة من أجل إتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية و المستقبلية و يمكن تحديد أهمية تقرير المراجعة في العناصر التالية: [3]

- يعتبر خلاصة ما توصل إليه المراجع في نهاية المهمة فهو بمثابة كشف عن التصرفات و الأعمال و النتائج يقدم إلى الملاك و الأطراف الأخرى.
- يعتبر وثيقة مكتوبة تحدد مسؤولية المراجع المهنية و الجنائية عن كل تقصير أو إهمال في إبداء الرأي.
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع بإعتباره المنتج النهائي للمراجعة .

3.الفئات المستعملة لتقرير المراجع : أهم الفئات المستعملة لتقرير المراجعة هي:

- المستثمرون الحاليون والمحتملون لإتخاذ قرارات الإستثمار .
- الإدارة حيث يعبر عن مستوى الأداء و الفعالية للجهاز الإداري.
- الموردون والدائنون الآخرون من أجل معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالإلتزامات المستحقة عليها.

---

[1] . غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق ، ص113.
[2] . عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة ، مرجعسابق ، ص 391 .
[3] . غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق ، ص114 .

- العملاء والمدينون الآخرون من أجل معرفة مدى إستمرارية المؤسسة.
- البنوك والمقرضون الآخرون من أجل معرفة سلامة المركز المالي للمؤسسة ضمانا لقروضهم.
- إدارة الضرائب والجهات الحكومية من أجل وضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.
- المجتمع حيث يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الإجتماعية للمؤسسة .

4 شروط تقرير المراجعة : يجب أن تتوفر في تقرير المراجعة جملة من الشروط يمكن تلخيصها في العناصر التالية [1]:

- أن يكون مكتوبا كونه وثيقة رسمية يعدها المراجع للجمعية العامة للمساهمين والملاك.
- أن يكون حياديا حيث يوجه إلى جميع الفئات المستعملة لتقرير المراجعة وليس إلى فئة بحد ذاتها.
- أن يكون رسمي يتضمن توقيع المراجع وبيانات قيده في السجل التجاري والمنظمة المهنية التي ينتمي إليها .
- التاريخ بأن يكون التقرير مؤرخا من أجل تحديد مسؤولية المراجع في الفترة التي راجعها فقط ولا يسأل عن أحداث وقعت بعد إعداد التقرير .
- الفترة فيجب أن يتضمن تقرير المراجعة الفترة التي تمثلها القوائم المالية والتي تغطيها عملية المراجعة وإعداد التقرير .
- الوضوح يجب أن تكون صياغة التقرير واضحة وسهلة القراءة والفهم دون غموض في العبارات أو فتح باب للتأويل .

ثانيا : مكونات تقرير المراجعة [2]

يجب أن يتضمن تقرير المراجعة العناصر التالية (أنظر الملحق رقم01):

1 عنوان التقرير: أن يتضمن عنوان مناسب يساعد في التعرف عليه.

2 الجهة التي يوجه إليها التقرير: يوجه تقرير المراجعة إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع.

3 الفقرة الإفتتاحية : يتم في هذه الفقرة التركيز على :

- أهم البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة لعملية المراجعة والفترة التي تغطيها؛
- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية ومسؤولية المراجع عن إبداء الرأي .

4 فقرة النطاق : تتضمن هذه الفقرة مايلي :

- وصف نطاق المراجعةو أنه تم إنجاز عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية المناسبة ،ونطاق المراجعة يعني بأن المراجع يقوم بإجراءات المراجعة التي يرى أنها ضرورية في تلك الظروف.

[1] . غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق ، ص118 .
[2] . عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة ، مرجعسابق ، ص 395.

- يتضمن التقرير بيان بأن عملية المراجعة قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة في البيانات المالية .
- يصف تقرير المراجع بأن عملية المراجعة تضمنت فحصا على أساس الإختبار لأدلة تؤيد مبالغ و إفصاحات البيانات المالية.
- بأنه تم تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
- بأنه تم تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.
- بأنه تم تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.
- يجب أن يتضمن التقرير بيان أن عملية المراجعة قد وفرت أساسا معقولا لإبداء الرأي.

5 فقرة الرأي: يجب أن تتضمن فقرة الرأي في تقرير المراجع- بشكل واضح على إطار التقارير المالية الذي تم إستخدامه لإعدادها و يجب أن ينص التقرير- بشكل واضح فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقة و عادلة و ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

6 تاريخ التقرير: يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة ولايجب أن يسبق ذلك تاريخ مصادقة الإدارة على بياناتها المالية أو قوائمها المالية .

7 عنوان المراجع : يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع محدد وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة.

8 توقيع المراجع : يجب أن يوقع التقرير بإسم مؤسسة المراجعة أو إسم شخص المراجع .

ثالثا : إجراءات إعداد التقرير [1]

بعد الإنتهاء من عمليات الفحص و كل العمليات الخاصة بالمراجعة يقوم المراجع بإعداد التقرير ويجب أن يحدد نوع التقرير الذي سيقوم بإعداده .

عند قيام المراجع بإجراءات الفحص عليه أن يتأكد بأن البيانات اللازمة لإعداد التقرير موجودة ومدعمة بأوراق العمل والكشوف والبيانات التحليلية حتى يسهل عليه إعداد التقرير ، ولإعداد تقرير المراجعة يمكن إتباع الخطوات التالية :

- تحضير القوائم المالية و الملاحظات الملحقة بها .
- كتابة رأي المراجع وشهادته وفقا للنموذج المتعارف عليه (أنظر الملحق رقم 01).
- إعداد قائمة بالأمور التي مازالت تحتاج إلى المناقشة مع المسؤولين في الإجتماع النهائي معهم .
- إعداد جدول بمحتويات تقرير المراجعة .
- إستكمال الإجراءات المتعلقة بعملية إعداد التقرير .

غير أن هذه الإجراءات قد تختلف من مكتب مراجعة إلى آخر حسب طبيعة المؤسسة محل الفحص .

[1] . غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص120 .

رابعا : أنواع التقرير [1]

تتعدد أنواع تقارير المراجعة حسب المعيار المعتمد في ذلك كالتالي :

1 من حيث درجة الإلتزام :

- التقارير العامة وهي تقارير يتم إعدادها تماشيا مع نصوص القوانين المعمول بها كالمراجعة القانونية لشركات المساهمة .
- التقارير الخاصة وهي تقارير مرتبطة بمهام محددة كالتقرير حول تقييم شهرة المحل .

2 من حيث محتوى التقرير :

- تقارير مطولة تتضمن شرحا مفصلا حول عمليات الفحص كتوصيات المراجع بخصوص نقائص النظام المحاسبي و ما يجب القيام به لرفع كفاءته أو توصيات لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية .
- تقارير مختصرة تتضمن إبداء رأي المراجع حول دفاتر المؤسسة و قوائمها المالية .

3 من حيث إبداء الرأي :

الرأي المطلق: إبداء رأي حول كل العناصر التي شملتها المراجعة بدون تحفظات أو توصيات ذات أثر على صحة القوائم المالية و يبدي المراجع هذا الرأي في ظل تحقق الشروط التالية :

- أن يكون المراجع قد تحصل على قرائن و أدلة إثبات كافية .
- أن تبين الأدلة و قرائن الإثبات أن إعداد القوائم المالية كان في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وأن تطبيقها ثابت من دورة محاسبية إلى أخرى .
- أن لا تكون هناك أحداث غير عادية يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية أو فرضية الإستمرارية في النشاط حتى تاريخ إعداد تقرير المراجعة .

(أنظر الملحق رقم 02)

الرأي المتحفظ : يصدر المراجع تقريره معترضا فيه على بعض العناصر التي شملتها عملية الفحص مبينا الأثر الذي أحدثته على القوائم المالية و من بينها :

-محدودية نقاط المر اجعة لإعتماده على حسابات فروع لم يقم بزيارتها .

- مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مبدأ ثبات الطرق المحاسبية .
- ظروف عدم التأكد للإفصاح عن أحداث وقعت في تاريخ لاحق لإعداد القوائم المالية و يصعب تحديد الأثر المالي لهذه الأحداث . (أنظر الملحق رقم 03)

الرأي السلبي : يتضمن رأيا معاكسا حيث يكتفي المراجع بإبداء التحفظات للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ، ومن بين الأسباب التي تجعل المراجع يبدي رأيا سلبيا نذكر :

- إذا كانت القوائم المالية لا تعكس الصورة الصادقة لنشاط المؤسسة .

[1] . غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص125 إلى 131 .

- وجود تباعد بين المراجع و الإدارة في ما يخص الإنحرافات بالدفاتر والسجلات والتي تؤثر على مصداقية وشرعية القوائم المالية مثل التزوير والتضليل .

الإمتناع عن إبداء الرأي :يمتنع المراجع عن إبداء الرأي لعدة أسباب منها :

- عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة .
- وجود قيود لا تسمح بإجراء عملية الفحص أو عدم تأكده من قيم بعض العناصر التي تؤثر بشكل كبير على المركز المالي و على نتائج الأعمال .

كما يمكن للمراجع عدم إبداء الرأي في الحالات التالية :

- في حالة عدم السماح بإرسال أو إستلام المصادقات من المدنيين أو الدائنين .
- عدم حضور المراجع أو ممثلا عنه لعمليات الجرد المادي و عدم تمكنه من فحص الأرصدة لاحقا .
- عدم تأكد المراجع من قيم بعض العناصر الظاهرة بالميزانية الختامية أو عدم الإقتناع بطريقة التقييم .

خلاصة الفصل :

تطورت المراجعة مع تطور الإنسان وحضاراته منذ القدم إلى الوقت الحالي ولقد ارتبط هذا التطور مع البيئة الإجتماعية والإقتصادية والثقافية لكل مجتمع ،كما تأثرت المراجعة بالمحاسبة والتقنيات التي طبقت فيها مع الزمن و خاصة مع إستعمال نظام القيد المزدوج و الزيادة الملحة لمستعملي مخرجات النظام المحاسبي على تقرير المراجعة الذي يزيدها مصداقية ، مما أدى بالمراجعين إلى الإعتماد في إنتاج تقاريرهم على معايير علمية و مهنية ينتهجونها للوصول إلى أهداف المراجعة التي تطورت هي الأخرى مع تطور ممارسة المهنة في حد ذاتها .

إن الهدف الأساسي للمراجع هو إبداء رأي فني محايد عن مدى شرعية و مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل الفحص ، و يكون ذلك بإتباعه مسارا محددا إبتداءا من قبوله للمهمة و التخطيط لها و وضع برنامج للعمل و فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية وصولا إلى إصدار تقرير نهائي عن عملية المراجعة الذي يكون مدعما بجملة من الأدلة و القرائن .

يعتبر تقرير المراجعة المنتوج النهائي لعمليات الفحص و التقييم لمختلف العناصر التي تتضمنها المراجعة ،ويتسم هذا التقرير بالجودة و المصداقية ليمكن الإعتماد عليه من الأطراف ذات العلاقة بنشاط المؤسسة و لذا يقوم على المراجع ببذل العناية المهنية الكافية في إعداده و صياغته .

الفصل الثاني

المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة

تمهيد:

منذ إنعقاد المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين عام 1904 بميسورى بالولايات المتحدة الأمريكية إلى غاية تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين عام 1977 بميونيخ بألمانيا الإتحادية، توالت المطالب لتوحيد الرؤى و الجهود لإنشاء هيئة تقومبإعداد معايير دولية موحدة للمر اجعة، وفي إطار الهيكل التنظيمي للإتحاد الدولي للمحاسبين تم إنشاء اللجنة المكلفة بممارسة المراجعة الدولية (IAPC) مهمتها إصدار ومتابعة و تطوير المعايير الدولية للمراجعة من أجل تحديد مسؤوليات المراجع و شروط و بيئة المراجعة و العناصر التي يجب أن تخضع لها بتحديد[1]:

1_ غرض و نطاق توقعات المراجعة الدولية؛

2_ موضوع معيار المراجعة الدولي؛

3_ السياق الذي يوضع ضمنة معيار المراجعة الدولي.

ولقد تم تقسيم هذا الفصل الثاني من هذه الدراسة إلى ثلاثة مباحث حيث:

يتعر ض المبحث الأول إلى المنهجية الدولية للتعامل مع معايير المراجعة ثم المبحث الثاني إلى المعايير الدولية للمراجعة وتصنيفها أما المبحث الثالث فتطرق إلى عرض المعايير الدولية للمراجعة.

1- أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة ، دار الصفاء ، عمان ، الأردن ، 2008، ص19 .

المبحث الأول: المنهجية الدولية لمعايير المراجعة

لما كانت المراجعة تتم إجراءاتها وفق الأحكام الشخصية للمراجع، و التي تتفاوت تفاوتا كبيرا من مراجع إلى آخر تبعا لمجموعة من الإعتبارات كالقدرات العلمية، نوعية التدريب المهني و المنطلقات الأخلاقية.
فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة أوصت بمجموعة من المعايير كي تكون أساسا يعتمد على ه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم رغبة منها في تقليل التفاوت.

المطلب الأول : المعيار الدولي للمراجعة (مفهوم ،أهمية و أهداف)

عمليا نجد معايير تصممها المنظمات المهنية لمزاولة أي مهنة، حيث يعود إليها المهنيون بهدف تحديد مسؤولياتهم و علاقاتهم ببعضهم، بل أكثر من ذلك تحديد أهدافهم و طبيعة مهامهم بدقة، غير أن طبيعة المعايير في مهنة المراجعة ذات أهمية كبيرة في صياغة تقرير المراجعة لما له من أثر بالغ الأهمية على الحياة الإقتصادية حيث يعتمد على ه مستعملو القوائم المالية من مساهمين و مستثمرين محتملين و بنوك و غيرهم و كل هؤلاء ينتظرون تقرير المراجع لإتخاذ قراراتهم .

أولا: مفهوم معيار المراجعة

يمكن عرض بعض التعاريف التي أعطيت لمعايير المراجعة:
فقد عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) معايير المراجعة بأنها: "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات"[1].
و عرف وليام توماس و أمرسون هنكي معايير المراجعة بأنها: "عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المراجع في أثناء أدائه لمهنته و التي تستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعمها"[2].
كما عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المعايير بأنها: " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع و كذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى محتويات إبداء الرأي "[3].
و من هذه التعاريف يمكن أن نستنتج الصفات العامة لمعيار المراجعة كما يلي:[4]

1. إن المعيار دليل على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس و الحكم.
2. إن المعيار مؤشر يحتذي به المراجع أثناء أدائه لمهنته.

---

1 مأخوذة من الموقع الرسمي http://www2.ifac.org/،بتاريخ 2015/01/25

2 توماس ويليام و هنكي أمرسون ، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر ، الرياض ،1991،ص52.

3 حسين القاضي ، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص25.

4 مطاوع السعيد السيد مطاوع، دراسة مقارنة بين معايير المراجعة الدولية والمصرية، ماخوذة من موقع http://www.almohasben.com/، بتاريخ 2015/01/25

3. إن المعيار وسيلة لتحديد المراجعة الرسمية.
4. إن المعيار يستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى إعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير و البحث و الدراسة.

ثانيا: أهمية معايير المراجعة

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة للمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة.

و تبرز أهمية معايير المراجعة الدولية بظهور الشركات متعددة الجنسيات و تزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المراجعة فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير و القوائم المالية، و من جهة أخرى إزدادت مشاكل المراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات مما دعا المنظمات المهنية المحاسبية لمواجهتها بإصدار معايير المحاسبة ثم بعدها معايير المراجعة.

ثـــــالثا: أهداف معايير المراجعة

قد يتضمن كل معيار من معايير المراجعة الدولية هدفاً واحداً أو عدة أهدافاً[1] و على المراجع أن يأخذ بعين الإعتبار العلاقات المتبادلة بين هذه المعايير، ولكي تكون معايير أداء مهنة مراجعة الحسابات أكثر فعالية و منهجية، ينبغي أن تمكن من تحقيق الأهداف التالية:[2]

- تقليل درجة الإختلاف في الممارسة المهنية في ظل الظروف المتشابهة.
- أن تكون مرشداً و معينا يوضح أسلوب العمل و أهدافه.
- تمثل إطار عام لتقويم نوعية و كفاءة العمل الفني بغرض تحديد طبيعة و أبعاد المسؤولية المهنية للمراجعين المهنيين بحيث تمكن المراجع من أن يدقق نفسه بنفسه.
- تكون مرشداً معينا للقائمين بالتدريب و الراغبين في دراسة المهنة.
- في ضوء معايير المراجعة يمكن أن يطمئن أنه بذل العناية المهنية المعتادة و المتعارف على ها بين أعضاء المهنة في ظل الظروف المتشابهة.
- أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني و تطويره.

رابعـاً :خصائص معايير المراجعة

تتميز المعايير بجملة من الخصائص أهمها :

- يعتبر المعيار هدفا مرغوب فيه و مطلوب تحقيقه.
- يهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند أدائهم عملهم المهني.

[1] .أحمد حلمي جمعة: تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ، عمان ،الأردن، 2009،ص17 .

2 .وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح و تحليل، دار التعلى م الجامعي،ط1،الإسكندرية ، مصر،2010،ص160 .

- يجب أن لا يتعارض المعيار مع العرف السائد في مجال التطبيق.
- يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف أو عن طريق القبول العام أو عن طريق إصدار الهيئات المهنية أو العلمية أو القوانين التشريعية.
- على التنظيمات المهنية و المهنيين الممارسين و كذا الهيئات الحكومية الإلتزام بتطبيق المعيار.
- المعايير تمثل الحد الأدنى للأداء المهني ، فهي بمثابة خط دفاع أول ضد مسؤوليات الإهمال و التقصير عند أداء مهام المراجعة. [1]

المطلب الثـــــاني: المنظمات و الهيئات الدولية للمراجعة

نظرا للأهمية البالغة لمعايير المحاسبةو المراجعة فقد إهتمت عدة منظمات مهنية في كثير من دول العالم بها، و لعل من أهم المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) الذي بادر منذ 1939 إلى وضع معايير للمراجعة، ولقد تم عقد عدة مؤتمرات لوضع معايير مراجعة على المستوى الدولي منذ بداية القرن العشرين، ولقد أسفرت هذه المؤتمرات عن تأسيس عدة منظمات دولية هدفها إصدار و تطبيق معايير المحاسبة الدولية و معايير المراجعة الدولية نذكر أهمها:

أولا: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) :

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير محاسبية تستخدمها الشركات و المؤسسات الإقتصادية لإعداد القوائم المالية في كل أنحاء العالم ، تم تأسيسها عام 1973 بالإتفاق بين عدة منظمات مهنية من: كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، أستراليا ، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية.
منذ عام1983 شملت عضوية اللجنة كل المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين و ابتداءا من عام 1996 أصبحت تضم 116 منظمة مهنية من 85 بلد ، و في عام 1999 أصبحت تضم 143 منظمة مهنية من 104دولة و تمثلت أهدافها في:

- صياغة و نشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها في عرض القوائم المالية و تعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- العمل على تحسين و تناغم المعايير و الأنظمة المحاسبية عبر دول العالم .

تتلقى اللجنة (IASC) دعما ماليا من الإتحاد الدولي للمحاسبين و بعض المنظمات المحاسبية و الشركات وإتحاد الشركات الصناعية المسيطرة في سويسرا و الجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين و مجلس معايير المحاسبة المالية في أمريكا(FASB).

أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية المجلس الإستشاري الدولي عام 1995 المشكل من شخصيات بارزة في مهنة المحاسبة ويتلخص دوره في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية و الحصول على التمويل اللازم للجنة بشكل لايضعف من إستقلاليتها، كما يعمل على تشجيع الأعضاء و المنظمات الممثلة و أعضاء

1 . وجدي حامد حجازي، مرجع سابق ، ص167 .

المجموعة الإستثمارية وغيرهم على تقدم إقتراحات تضمن تحديث المعايير المحاسبية القائمة وإصدار معايير جديدة مما يجعلها ذات جودة.

تم هيكلة هذه اللجنة سنة2001 لتتحول إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) وصدر عنها 41معيار محاسبي دولي(IAS) حتى2003، كما صدر عنها تسعة معايير دولية لاعداد القوائم المالية(IFRS) و مقرها في لندن 166 شارع فليب[1].

ثانيا: الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة و المراجعة ، تأسس عام 1977 بالمؤتمر الدولي للمحاسبين الحادي عشر المنعقد بميونيخ بألمانيا الإتحادية ، هو منظمة غير حكومية، غير سياسية،مستقلة لاتهدف الى تحقيق الربح .

يقوم الإتحاد من خلال مجالسه المستقلة المختصة بوضع المعايير الدولية في مجالات سلوك و آداب المهنة للمحاسبة و المراجعة و التأكيد ،كما أنه يصدر وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين،كما يهدف الإتحاد إلى تطوير و تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم و الرفع في مستواها حتى تتمكن من تقديم خدمات في صورة عالية الجودة و المساهمة في تطوير الإقتصاد الدولي من خلال إنشاء معايير عالمية و التشجيع على إعتمادها في صياغة الأنظمة المحاسبية للدول، كما يعمل الإتحاد بالتعاون مع المنظمات و الهيئات المحاسبية عبر العالم لتنظيم و مساندة الجهود التي تبذل للتوصل إلى أخلاقيات دولية لمهنة المحاسبة و المراجعة .

للإتحاد جمعية عامة تتكون من ممثل عن كل منظمة عضوة وتنتخب الجمعية العامة مجلس مكونا من 18 دولة يكون مسؤولا عن تنفيذ برنامج عمل الإتحاد و يختار المجلس أعضاء مجلس الإدارة من13 عضو ا يمثلون مهنة المحاسبة

و المراجعة ويقبلون عضوية الأعضاء الجدد ويجتمع المجلس مرتين سنويا[2].

عضوية الإتحاد مفتوحة أمام المنظمات و الهيئات في مجال المحاسبة و المراجعة المعترف بها قانونيا في بلدانها و تنسب إلى الإتحاد 155 منظمة مهنية من118 بلد و تمثل أكثر من2.5 مليون محاسب[3]، وأهم الهيئات العربية في الإتحاد من البحرين، مصر، العراق، لبنان، السعودية،تونس، المغرب ،الكويت، الأردن، سوريا ، و يتكون الإتحاد من خمس لجان من بينها لجنة المعايير الدولية للمراجعة.

ثـالثا: مجلس المراقبة و الإشراف الأمريكي على الشركات العامة(PCAOB) [4]

---

[1]. مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، مأخوذة من موقع http://manifest.univ-ouargla.dz، بتاريخ 2015/01/28.

[2]. مرزوقي مرزقي، حولي محمد، نفس الرابط السابق الذكر .

[3]. وجدي حامد حجازي ، مر جع سابق ، ص10.

[4]. محمد الشناوي،تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية، مأخوذة من موقع http://jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=6352، بتاريخ 2015/01/29

هو من بين المجالس المهنية للمحاسبة و المراجعة الأمريكية و منها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية(FASB) وأهم مهام مجلس المراقبة و الإشراف الأمريكي على الشركات العامة هي :

- تسجيل مكاتب المحاسبة العامة.
- إصدار وتبني حسب لوائحه " معايير المراجعة،الرقابة النوعية،السلوك المهني،الإستقلال و المعايير الأخرى المرتبطة بإعداد تقارير المراجعة الخاصة بالمصدرين" .
- القيام بالمراجعة لمكاتب المحاسبة.
- إجراء التحريات و إتخاذ إجراءات تأديبية و فرض العقوبات المناسبة.
- القيام بمهام أخرى في مجال تخصصه.
- تنفيذ الإلتزام بأحكام المجلس،المعايير المهنية،وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد و إصدار تقارير المراجعة و إلتزامات المحاسبين المرتبطة بذلك.
- وضع الموازنة و إدار ة عمليات المجلس و موظفي المجلس.

و له صلاحيات أهمهـــا:

- إلزام المكاتب المحاسبية بتنفيذ الواجبات المحددة ضمن صلاحيات المجلس .
- القيام بإجراءات الفحص و التحريات على مكاتب المحاسبة المسجلة.
- إتخاذ الإجراءات التأديبية و فرض العقوبات المناسبة على مكاتب المحاسبة و المراجعة التي لا تلتزم بالقوانين المتعلقة بمعايير المهنة.
- القيام بكل ما من شأنه تحقيق معايير مهنية بدرجة عالية من الجودة و تحسين جودة خدمات المراجعة.
- تنفيذ الإلتزام بأحكام المجلس و المعايير المهنية و قوانين الأوراق المتعلقة بإعداد و إصدار تقارير المراجعة.

يتكون المجلس من خمسة أعضاء في مجلس الإدارة يتم تعيينهم من قبل هيئة تداول الأوراق المالية و يكون مشهود لهم بالأمانة و النزاهة و يهتمون بالمصلحة العامة و مصلحة المستثمرين و لديهم المعرفة الكافية بطبيعة الإفصاح المالي

و قانون الأوراق المالية و إلتزامات المحاسبين و متفرغين لعمل المجلس حيث يتم تمويل المجلس من رسوم تسجيل مكاتب المحاسبة و مساهمات شركات سوق الأوراق المالية.

رابــعا: مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز (CAEW)[1]

تم إنشاء مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز سنة 1880م وقد إهتم المجمع بتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة و بذل جهودا كبيرة من أجل النهوض بالمهنة بالمملكة المتحدة و قد أصدر

[1] .علي محمد الجوهري، إستقلال مراجع الحسابات ، المجلة العلمية،كلية التجارة،جامعة طنطا العدد الأول السنة الخامسة، مصر، 1985،ص202.

سنة1975 قواعد تتعلـــق بالسلوك المهني و هي معايير أخلاقية ملزمة لجميع الأعضاء ، في سنة 1976 تم تكوين لجنة تابعة للمجمع مهمتها صياغة الأداء المهني وفي سنة 1980 أصدرت هذه اللجنة معايير الأداء المهني[1] التي إشتملت على:

المعيار الأول: أداء العمليات .

المعيار الثاني: تقرير المراجع.

المعيار الثالث: التحفضات على تقارير المراجعة.

ويهدف برنامج رقابة الجودة في إنجلترا وويلز إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها، ويتم تحقيق هذا البرنامج بأسلوبين:

- **الأسلوب المستتر:** يتم عن طريق دراسة بعض التقارير الخاصة بمكتب المحاسبة و مراجعتها من فترة إلى أخرى.
- **أسلوب الزيارات الميدانية:** يتم عن طريق الزيارة الميدانية لفترة تقارب ثلاثة أيام لمكاتب المهنة و يتم إختيارها عشوائيا بناء على طلب الجهة المشرفة على المحاسبين القانونيين.

في سنة 1985 قامت لجنة الفحص التابعة للمجمع بإصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة و المراجعة و قد حددت عشرة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني تمثلت في:

الإستقلالية، التعيين، الإلتزام بالشروط، تطوير و تدريب الموظفين، الإستشارة، الكفاية المهنية و الإشراف، الفحص الداخلي الدوري، قبول عملاء جدد و الإستمرار معهم، التعلى م المستمر،تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء المهني.

خامسا: الإتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب

تأسس الإتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب في بداية الستينات من طرف نقابات المحاسبين و المراجعين العرب والمؤسسات التي تقوم مقامها و تتولى إختصاصها في الدول العربية المنظمة للإتحاد أو التي ستنظم إليه و يعمل الإتحاد على تحقيق أهدافه و خاصة تقوية التعاون بين المحاسبين و المراجعين العرب وتطوير المهنة و رفع مستوى الأداء المهني و الأخلاقي و الثقافي لمزاولتها[2] مما ينعكس بشكل إيجابي على مسار التنمية الإقتصادية لدول الإتحـــاد، وتتمثل قيم الإتحاد في: المهنية، الإستقلالية، النزاهة، العمل كفريق واحد، الإلتزام.

و تتمثل أهدافه في:

- توحيد الإطار العام لتأهيل مزاولي المهنة بدول الإتحاد .

[1] . أمين السيد لطفي ، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل،دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر،1996،ص ص 99 100.

[2] . عمرو عادل فؤاد امين، العوامل العالمية المؤثرة على مهنة المراجعة فى ظل العولمة والسوق العربية المشتركة، ماخوذة من موقعhttp://www.aliahmedali.com/forum،بتاريخ 2015/02/03

- إصدار معايير محاسبة و مراجعة موحدة لتسهيل إعداد تقارير المراجعة التي تصدر عن مزاولي المهنة بدول الإتحاد.
- وضع برنامج تكوين مهني مستمر بما في ذلك القواعد اللازمة لإمتحان شهادة الزمالة المهنية.
- تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة ورفع مستوى أداء الممارسين للمهنة بدول الإتحاد بما يرفع جودة تطبيقات و كفاءة ممارسة المهنة من خلال تطوير التنظيم و التأهيل للمهنة و إعداد المعايير المهنية التي تحكم السلوك و التطبيقات المهنية[1].

المطلب الثالـــــث: الهيئات المختصة في إصدار المعايير الدولية للمراجعة

لقد تكللت جهود المنظمات و الهيئات الدولية في مجال المحاسبة و المراجعة بإصدار عدة معايير دولية محاسبية و أيضا في مجال جودة عملية المراجعة و ذلك لما بذلته من جهود حثيثة لتحسين الأداء المهني و الإرتقاء به، كما أصدرت عدة نشرات و توصيات للحث على إنتشار هذه المعايير ولقد تخصصت بعضها في إصدارها كلجنة ممارسة المراجعة الدولية(IAPC) التي منحها الإتحاد الدولي للمحاسبين هذه الصلاحية.

أولا: الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)[2]

بالإضافة إلى مساهماته في المجال المحاسبي و تطوير مهنة المحاسبة فإنه خصص جانبا مهما لمعايير جودة المراجعة ذلك أن هذا الإتحاد يتكون من خمس لجان دائمة هي:

1. لجنة معايير المراجعة الدولية: تقوم بإصدر معايير المراجعة و التأكيد الدولية .
2. لجنة التعلى م و التكوين المستمر: تضع معايير التعلى م و التدريب التأهيلي اللازم لمزاولة المراجعة و التكوين المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة مجلس الإتحاد .
3. لجنة السلوك المهني: تضع معايير آداب السلوك المهني و تعزيز قيمها و قبولها من قبل المنظمات العضوة في الإتحاد و بموافقة مجلس الإتحاد.
4. لجنة المحاسبة المالية و الإدارية: تعمل على تطوير المحاسبة المالية و الإدارية عبر إيجاد البيئة التي ترفع من مستوى كفاءة المحاسبيين الماليين و الإداريين و لها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الإتحاد.
5. لجنة القطاع العام:

- تضع المعايير و البرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام.
- تقوم بوضع المعايير المحاسبية و معايير المراجعة و تعزيز قبولها الطوعي في القطاع العام.
- وضع البرامج لتشجيع البحث و التعلى م.
- تشجيع و تسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء و الجهات الأخرى المهتمة.

[1] . هيئة إتحاد المحاسبين و المراجعين العرب، ماخوذة من موقع http://www.theafaa.org.egs، بتاريخ2015/02/03.

[2] . حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار التقافة للنشر، الطبعة الأولى 2008، عمان، الأردن ، ص ص410 111

- حيث تم منح صلاحيات إصدار معايير المحاسبة و المراجعة و إعداد التقارير في القطاع العام لهذه اللجنة نيابة عن مجلس الإتحاد.

قام الإتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 1981 بإصدار الدليل الدولي رقم 7 بعنوان ضبط جودة عملية المراجعة حيث حدد هذا الدليل ستة معايير وهي: الصفات الشخصية، المهارة،الكفاءة،توزيع المهام،التوجيه و الإشراف،قبول و إستمرار العملاء،التفتيش، يقدم هذا الدليل الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية لتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة و كذا الإرشادات الخاصة بالإجراءات و السياسات التي تتبناها شركة المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بجودة المراجعة بصفة عامة[1].

و تابع الإتحاد جهوده بالرقابة على جودة المراجعة و ذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم7 سنة 1994 حيث أعاد تصنيف و تسمية بعض ضوابط جودة المراجعة دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى و فصل معيار المهارة و الكفاءة إلى ثلاثة معايير فرعية تمثلت في :التعيين، التدريب المستمر و الترقية كما أعاد تسمية معيار لتوجيه و الإشراف إلى معيارين و هما التفويض و الإستشارات وأعاد تسمية معيار قبول واستمرار العملاء إلى معيار قبول العملاء و الإحتفاظ بهم[2]،كما أعاد تسمية معيار التفتيش بمعيار الرقابة الإشرافية و تهدف هذه التعديلات من خلال الدليل رقم220 إلى وضع معايير و تقديم إرشادات تتعلق بجودة المراجعة من خلال :

- وضع سياسات و إجراءات خاصة بمكتب المراجعة تتعلق بأعمال المراجعة العامة.
- وضع إجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية المراجعة الخاصة و يعتبر دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين رقم220 لسنة 1994 المرشد الأساسي في مجال جودة المراجعة لجميع مكاتب و شركات المراجعة في الدول التي تعتمد على المعايير الدولية للمحاسبة المراجعة[3].

ثانيا: لجنة ممارسة المراجعة الدولية(IAPC) [4]

تعتبر إحدى اللجان المكونة للإتحاد الدولي للمحاسبين حيث تم منحها صلاحيات إصدار مسودات معايير المراجعة و خدمات التأكيد بالنيابة عن مجلس الإتحاد و تسعى هذه اللجنة إلى تحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير و تعزيزها.

يتم تعيين أعضائها من قبل منظمات أعضاء في الإتحاد يمثلون دولا يختارها و قد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة و ذلك بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة و يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط ، تتكون هذه اللجنة في الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)من 13 دولة إبتداءا من 1994.

[1] . عصام مرعي،أدلة التدقيق الدولية الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مطابع رغدان، ط2، الرياض، السعودية، 1989، ص75.

[2] . نفس المرجع أعلاه ،ص100.

[3] . محمود السيد الناغي،دراسات في المعايير الدولية للمراجعة ،تحليل وإطار التطبيق، المكتبة العصرية ، ط1، ،المنصورة ،مصر. 2000،ص117.

[4] . حسين القاضي، د مأمون حمدان، مرجع سابق، ص ص411 112.

تبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة المراجعة الدولية بإختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية ، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية لتحضر مسودات معايير و بيانات المراجعة ودراسة البيانات الأساسية التي تكون على شكل توصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية و هيئات أخرى و من ثم يتم إعداد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة و بعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات لإبداء المنظمات الأعضاء آرائها و من ثم تعدل اللجنة مسودة معيار المراجعة الذي يعرض على أعضائها ليتم التصويت فإذا وافق ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت وأن لا يقل عدد الأصوات على تسعة ليتم إصدار المعيار و تحديد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الإنجليزية و إعطاء الوقت الكافي لترجمته إلى اللغات الأخرى ،حيث يجب ذكر المنظمة التي قامت بالترجمة، و قد أصدرت اللجنة حتى1999 أربعة و ثلاثون معيارا دوليا للمراجعة.

المبحث الثاني: المعايير الدولية للمراجعة

تهدف اللجنة الدولية لمهنة المراجعة إلى تحسين جودة ووحدة الممارسة في العالم وذلك بإصدار معايير دولية للمراجعة ستطبق في مراجعة البيانات المالية و الخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات حيث نجد أن أكثر من 50 دولة[1] تبنت هذه المعايير واستخدمتها كأساس لمعايير المراجعة المحلية.

المطلب الأول: نطاق عمل المعايير الدولية للمراجعة

يتناول هذا المطلب نطاق عمل المعايير المعايير الدولية للمراجعة والتي تنقسم إلى معايير تطبق في مؤسسات القطاع العام، ومعايير إطار أداء عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها.

أولا : المعايير الدولية للمراجعة و مراجعة مؤسسات القطاع العام

ناقش معيار المراجعة الدولي الأول بعنوان "الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية " هذا الموضوع حيث أشار أن مبادئ المراجعة الأساسية التي نصت على ها المعايير الدولية للمراجعة تسري لدى مراجعة مؤسسات القطاع العام[2]. مع إيضاح أهم الفروقات بين متطلبات مراجعة مؤسسات القطاع العام والخاص وهي كالتالي:

- تسري المبادئ الأسلسية للمراجعة لدى مراجعة مؤسسات القطاع العام أو الخاص ويكون الفرق بين مراجعة المؤسسات العامة والخاصة في الهدف من إجراء المراجعة ومجال تطبيقها، ويرجع الإختلاف إلى أن مراجعة مؤسسات القطاع العام تكون إلزامية ولها متطلبات قانونية مختلفة مع إختلاف تقارير

1- بوعرعار أحمد شمس الدين، سيد محمد ، مداخلة "مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 40 01"، الملتقى الدولي "النظام المحاسبي المالي في موجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة البليدة، يومي 13 14 ديسمبر 2011، ص2.

2- وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص10.

المراجعة التي تصدر على قوائمها المالية التي قد تتضمن تقارير مالية إضافية لا تصدر ها مؤسسات القطاع الخاص.

- عند إجراء المراجعة على مؤسسات القطاع العام على المراجع أن يأخذ بعين الإعتبار المتطلبات القانونية والقراراتالوزارية التي تؤثر في الإلتزام بإجراء المراجعة بالإضافة إلى أي متطلبات خاصة كمراعاة صالح الأمن القومي.

- كما يؤدي الإلزام بإجراء المراجعة وزيادة متطلباتها إلى توسيع نطاق حرية المراجع في تحديد مستوى الأهمية النسبية وكذا الإبلاغ عن حالات الغش والخطأ المكتشفة.

وختم رأي الاتحاد بالإشارة إلى أن هذه الفروقات لا تشكل خروجا عن المبادئ الأساسية للمراجعة.

ثانيا: إطار أداء عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها

يفرق هذا الإطار بين عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة، يقصد بالخدمات ذات الصلة ما يلي[1]:

- الفحص المحدود.
- إجراءات معينة متفق على ها.
- إعداد الحسابات أو المعلومات المالية.

والجدول التإلى يوضح إطار عمل المعايير الدولية للمراجعة.

جدول(04): إطار عمل المعايير الدولية للمراجعة

طبيعة الخدمة / وجه المقارنة	المراجعة	الخدمات ذات العلاقة		
	المراجعة	الفحص المحدود	إجراءات متفق على ها	إعداد الحسابات
مستوى الثقة أو التأكيد الذي يوفر ه المراجع	درجة عالية ولكنها لا توفر تأكيدات مطلقة	درجة متوسطة من التأكيد	غير مطلوب توفير أي تأكيدات	غير مطلوب توفير أي تأكيدات
ما يوفره التقرير	تأكيد إيجابي عما تقدمه معلومات الإدارة	تأكيد سلبي عما تقدمه معلومات الإدارة	تقديم الحقائق التي يتم إكتشافها عند تطبيق الإجراءات المحددة المتفق على ها	توفيرالمعلومات المستمدة من الحسابات التي يتم إعدادها

المصدر: طارق عبد العال حمادة، مرجع سبق ذكره، ص129.

1- طارق عبد العال حمادة، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول: مسؤوليات المراجع، تخطيط المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004 ، ص128.

نلاحظ من الجدول أعلاه ما يلي:

- هدف عملية المراجعة هو تمكين المراجع من الحصول على مستوى مرتفع من الثقة في القوائم المالية التي يواجهها ولكنه لا يرقى إلى الثقة المطلقة.
- يهدف الفحص المحدود إلى تمكين المراجع من الحصول على مستوى متوسط من الثقة بأن القوائم المالية خالية من أي إنحرافات جوهرية.
- لا تهدف الإجراءات المتفق على ها أو إعداد الحسابات إلى تعبير المراجع عن أي تأكيد.

كما يلاحظ أن هذا الإطار لا يطبق على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون (مثل : خدمات الضرائب و الاستشارات والخبرة المالية والمحاسبية).

المطلب الثاني: المعايير الدولية للمراجعة لسنة 1995

كغيره من التنظيمات المهنية، وباعتباره الهيئة العلى ا للمراجعة، أقر الاتحاد الدولي للمحاسبين جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير المراجعة الدولية ISA كان هدفه من ورائها إعطاء صيغة دولية للمراجعة والعمل على رفع مستوى الأداء ، ولقد صدر عن الاتحاد الدولي حتى بداية عام 1988 م 27 معيارا ، ثم في سنة 1995 أصبحت في شكل مجموعات.

أولا: مسار بناء معايير المراجعة الدولية

لهدف إصدار معايير قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بتكوين لجنة دائمة هي لجنة المراجعة الدولية والتي تقوم بإصدار مسودات المراجعة ومعاييره بالنيابة عنه، حيث تم إختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الإتحاد لعضوية اللجنة ،وقد ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين عن استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا والهند واليابان والمكسيك وهولندا والفلبين والمملكة المتحدة وا يرلندا والولايات المتحدة الأمريكية[1].

تسعى اللجنة لتحقيق القبول الدولي لمعاييرها وذلك بأخذ التباينات القائمة في الإعتبار لدى إصدار معاييرها، حيث تقوم اللجنة بتشكيل لجنة فرعية منبثقة عنها لدراسة أي مشكلة بهدف إصدار معيار أو دليل عمل لها، حيث تتولى اللجنة الفرعية دراسة خلفية الموضوع والإطلاع عل البيانات و التوصيات والدراسات الصادرة عن المنظمات المحلية أو الإقليمية للدول الأعضاء أو أية منظمات أخرى ومن ثم تقوم بإعداد مسودة حول المعايير تقدمها اللجنة للتصويت على ها.فإذا تمت موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الذين يحق لهم التصويت، يتم توزيع المسودة على سائر أعضاء الإتحاد بعد أن يخصص لكل مسودة وقت كاف كي تتمكن في هذه المنظمات المختلفة من إبداء وجهة نظرها ووجهات النظر التي ترد إليها من المنظمات المختلفة، ويتم في ضوء ذلك إعادة صياغة المسودة ، ومن ثم يتم التصويت على المسودة المعدلة، فإذا حظيت بالموافقة من ثلاثة أرباع من لهم حق التصويت في اللجنة تم إعتمادها وإصدارها كمعيار مراجعة

1- حسين قاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص23.

دولي بدءا من تاريخ يتم ذكره ضمن المعيار الدولي وتصدر المعايير الدولية باللغة الإنجليزية وتترجم إلى اللغات الأخرى من قبل المنظمات الأعضاء[1].

ثانيا: إعتبارات وضع معايير المراجعة الدولية

راعت اللجنة الدولية لمعايير المراجعة عند وضع المعايير مجموعة من الإعتبارات يمكن تلخصيها في الآتي[2]:

- تختلف البيانات المالية التي تشتمل على ها القوائم والتقارير المالية من حيث الشكل أو المضمون في كثير من الدول وفقا لإختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك بسبب إختلاف الممارسات المهنية في إعداد.
- إستبعدت اللجنة وهي تسعى للحصول على أوسع قبول طوعي لمعايير المراجعة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتمكنة في مراجعة القوائم المالية في دول معينة على أنه يجب على المنظمات المهنية أعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين العمل بموجب دستور الإتحاد عند حدوث أي إختلاف أو تعارض بين معايير المراجعة المحلية والمعايير الدولية، وذلك بتطبيق قواعد المعيار الدولي في الوقت و المدى الذي يكون فيه ذلك ممكنا.
- تطبق معايير المراجعة الدولية عند قيام المراجع بعملية فحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي مؤسسة من أجل إبداء رأيه فيها سواء أكانت تهدف إلى الربح أو غير هادفة إليه.
- أجازت اللجنة إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمر اجعة متى كان ذلك ملائما على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون للعملاء. حيث نصت الوثيقة الدولية للمراجعة رقم (120) على " يتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند مراجعة المعلومات والخدمات الأخرى ذات العلاقة[3].
- إشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضائها على أي معيار قبل إصداره.

ثالثا: تصنيف المعايير الدولية للمراجعة

تم تقسيم هذه المعايير إلى تسعة مجموعات كما يلي:

1- المجموعة الأولى: أمور تمهيدية 100 -199

100 مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للمراجعة والخدمات ذات العلاقة.

110 إطار المصطلحات كما في يوليو 1995.

120 إطار المعايير الدولية للمراجعة .

1- هادي التميمي، معايير التدقيق الدولية، ،دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2006، ، ص03.

2- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص15.

3- مدونة المحاسب الأول، معايير المراجعة الدولية 2010،ماخوذة من موقع http://www.almohasb1.com/ ،بتاريخ 2015/02/05

2- المجموعة الثانية: 200 299

200 الأهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم مراجعة البيانات المالية.

210 شروط التكليف بالمراجعة .

220 رقابة الجودة لأعمال المراجعة .

230 التوثيق.

240 الغش والخطأ.

250 مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية.

3- المجموعة الثالثة: التخطيط 300 399 [1]

300 التخطيط.

310 معرفة طبيعة عمل المؤسسة.

320 الأهمية النسبية (المادية) في المراجعة .

4- المجموعة الرابعة: الرقابة الداخلية 400 499

400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.

401 المراجعة في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب.

402 إعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية.

5- المجموعة الخامسة: أدلة الإثبات 500 599

500 أدلة الإثبات

501 أدلة الإثبات إعتبارات إضافية لنمو محدود.

510 التكليف بالمراجعة لأول مرة – الأرصدة الإفتتاحية.

520 الإجراءات التحليلية.

530 عينات المراجعة وإجراءات الإختبارات الإنتقائية الأخرى.

540 مراجعة التقديرات المحاسبية.

550 الأطراف ذات العلاقة.

560 الأحداث اللاحقة.

570 الإستمرارية.

580 إقرارات الإدارة.

6- المجموعة السادسة: الإستفادة من عمل الآخرين 600 699

600 الإستفادة من عمل مراجع آخر.

610 مراعاة عمل المراجعة الداخلية.

[1] طارق عبد العال حمادة، مرجع سابق، ص11.

620 الإستفادة من عمل خبير.

7- المجموعة السابعة: إستنتاجات المراجعة وإصدار التقارير 700 799

700 تقرير المراجع حول البيانات المالية.

710 المقارنات.

720 المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة.

8- المجموعة الثامنة: مجالات متخصصة 800 899

800 تقرير المراجع من مهمات لأغراض خاصة.

810 مراجعة المعلومات المالية المستقبلية.

9- المجموعة التاسعة: الخدمات ذات العلاقة 900 999

910 التكليف بالمراجعة على البيانات المالية.

920 التكليف بإنجاز إجراءات متفق على ها تتعلق بالمعلومات المالية.

930 التكليف بإعداد المعلومات المالية.

10- إيضاحات تطبيقات المراجعة الدولية 1000 1100

1000 إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف.

1001 بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب (الحاسبات الشخصية المستقلة)

1002 بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب (أنظمة الحاسبات المباشرة).

1003 بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب (أنظمة قاعدة البيانات).

1004 العلاقة بين المشرفين على المصارف والمراجعين الخارجيين.

1005 إعتبارات خاصة عند مراجعة المؤسسات الصغيرة.

1006 مراجعة المصارف التجارية العالمية.

1007 الإتصالات مع الإدارة.

1008تقدير المخاطر والرقابة الداخلية (خواص وإعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب).

1009 طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب.

1010 إعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية.

1011 مضامين قضية العام (2000) بالنسبة للمدراء والمراجعين .

المطلب الثالث: معايير المراجعة الدولية لسنة 2010

تم إعادة صياغة جميع المعايير وذلك حسب مشروع توضيح معايير المراجعة الدولية ،بعض المعايير تمتمراجعتها وإعادة صياغتها، حيث بدأ مشروع إعادة الصياغة سنة 2004 وتم الإنتهاء من المشروع في فيفري 2009[1].

1- تطورات معايير التدقيق الدولية، **ماخوذة من موقع** http://www.hrdiscussion.com/,بتاريخ2015/02/13

أولا: أهداف اللجنة من إعادة الصياغة تتمثل في الأهداف التالية :

- توضيح الهدف الرئيسي للمراجع عند تنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ووضع هدف لكل معيار وتحديد إلتزامات المراجع المتعلقة بهذه الأهداف.
- توضيح الواجبات المفروضة على المراجعين بموجب متطلبات معايير المراجعة الدولية واللغة المستخدمة في نقل كل متطلب.
- الحد من أي غموض محتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المراجع لتحقيق تلك الأهداف.
- تحسين قابلية القراءة وفهم كل معيار من خلال التحسينات المتعلقة بالصياغة بما فيها عرض المتطلبات والتطبيق والمواد الإيضاحية في أقسام منفصلة من المعيار.

ثانيا: منهج معايير المراجعة المعاد صياغتها

بعد إعادة صياغة المعايير الدولية للمراجعة لعام 2010 أصبح هناك منهج واضح يشمل كل معايير المراجعة وذلك في:[1]

1. المقدمة: يورد فيها مادة تمهيدية تبحث في الهدف من المعيار ونطاق تطبيقه والموضوع الذي يتحدث عنه ومسؤولية المراجع والغير الناتجة من المعيار.
2. الهدف: يوجد هدف واضح في كل معيار من معايير المراجعة الدولية تشمل مناطق المراجعة الذي يطبق فيها المعيار.
3. التعريفات: لمزيد من الإيضاح أصبح هناك تعريفات محددة متعلقة بذلك المعيار.
4. المتطلبات: أصبح لكل هدف من الأهداف الواردة في المعيار متطلبات ويكتب فيها "يجب على المراجع".
5. التطبيقات ومواد إيضاحية أخرى: فيها مواد وأمثلة في كيفية تطبيق المعيار.

ثالثا: عرض المعايير

أصبح عدد معايير المراجعة الدولية 36 معيار (الملحق رقم 01) يوضح إسم ورقم كل معيار وكذا هدف المراجع وما يتعين على ه القيام به.

المبحث الثالث : عرض المعايير الدولية للمراجعة

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتكون لجنة دائمة في لجنة المراجعة الدولية وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة في إعداد معايير دولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين وهي عبارة عن مقاييس وأسس التي تحكم مهنة المراجعة و هي تنقسم إلى معايير سنتطرق إليها بإيجاز.

[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ،ص95.

لقد ألمت المعايير الدولية للمراجعة بأهم الجوانب سواء من ناحية الشكل أو المضمون أو من ناحية الإجراءات أو الأهداف وذلك لما لهذه المعايير من أهمية بالغة الأثر للمراجع والعميل على السواء.

المطلب الأول : الأمور التمهيدية ومسؤوليات المراجع الخارجي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الأمور التمهيدية والمتمثلة في معايير المجموعة 100 ، ثم مسؤوليات المراجع الخارجي والمتمثلة في معايير المجموعة 200.

أولا: الأمور التمهيدية : ويركز هذا المعيار على وصف عام لخدمات التأكيد والتصديق ويركز على مراجعة القوائم المالية وينقسم إلى:

1 الارتباطات بخدمات التأكيد: معيار المراجعة رقم "100" [1]

يوفر هذا المعيار الدولي الارتباطات بمهام التأكيد إطار عمل شامل لخدمات التأكيد التي تستهدف توفير إما درجة تأكيد مرتفعة أو متوسطة.

ويحدد المبادئ المحاسبية والإجراءات الجوهرية للمحاسبين المهنيين ، عند الممارسة العامة للأداء الارتباطات .

ومع ذلك فإن هذا المعيار لن يوفر المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية للارتباطات بمهام تستهدف توفير مستوي من التأكيد

هناك ثلاثة أهداف هي:

* وصف أهداف وعناصر ارتباطات التأكيد التي تستهدف توفير إما درجة مرتفعة أو متوسطة من التأكيد
* تحديد معايير وتوفير إرشادات إلى المحاسبين المحايدين عند الممارسة العامة للأداء الارتباطات
* العمل بمثابة إطار عمل لتطوير معايير محددة للأنواع الارتباطات بهام التأكيد.

الهدف من الارتباط بمهمة التأكيد بالنسبة للمحاسب المهني يتمثل في تقييم أو قياس الموضوع محل التأكيد الذي يعتبر من مسؤولية طرف أخر بإضافة إلى التعبير عن رأي معين يمد المستخدم المستهدف بمستوي تأكيد معين

بخصوص ذلك الموضوع أو المادة وعناصر الارتباط بخدمات التأكيد هي :

* علاقة بين ثلاثة أطراف متضمنة محاسب مهني ، طرف مسؤول ، مستخدم أو مستهدف
* موضوع أو مادة معينة
* معايير ملائمة
* عملية الارتباط
* رأي أو استنتاج.

[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ،ص98.

2 إطار عمل معايير المراجعة الدولي: معيار المراجعة الدولي رقم "120" [1]

يهدف إلى وضع إطار العمل الذي يحكم عملية إصدار معايير المراجعة الدولية والخدمات التي يؤديها المراجع ويقصد بكلمة المراجع في هذا الخصوص هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية "النهائية "عن اعتماد التقرير المتعلق بالخدمة المهنية التي يقدمها المراجع سواء أكانت مراجعة القوائم المالية أو الخدمات المرتبطة بها.

يفرق هذا الإطار بين عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة ويقصد بالخدمات ذات الصلة هي الفحص المحدود وإجراءات معينة متفق على ها وإعداد الحسابات أو المعلومات المالية.

ثانيا : مسؤوليات المراجع

1 الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية: معيار المراجعة الدولي رقم 200 [2]

يهدف هذا المعيار إلى توفير إشادات تتعلق بالأهداف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية، وتهدف عملية مراجعة القوائم المالية إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من كافة الجوانب الجوهرية وفقا للمبادئ المحاسبية.

ويشير نطاق المراجعة إلى إجراءات المراجعة التي تعتبر ضرورية في ظروف معينة لتحقيق هدف المراجعة. المسؤولية عن إعداد القو ائم المالية حيث يكون المراجعمسؤولا عن تكوين وإبداء رأيه المهني المحايد عن القوائم المالية في حين تكون إدارة المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية وقيام المراجع بفحص القوائم المالية لا يعني إعفاء الإدارة من مسؤوليتها.

2 شروط الارتباط بعمليات المراجعة: معيار المراجعة الدولي رقم "210"

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات للاتفاق بين الهدف والعميل على شروط الارتباط بعملية المراجعة وكيفية استجابة المراجع للطلب الذي قد يقدمه العميل لتغيير شروط الارتباط إلى شروط يتوافر فيها مستوي أقل من التأكيدات.

ويهدف كذلك إلى مساعدة المراجع في إعداد خطاب الارتباط المتعلق بمراجعة القوائم المالية. وبالرغم من انه قد يتم تحديد هدف ونطاق عملية المراجعة والتزامات المراجع عن طريق القانون وذلك في بعض الدول إلا انه يفعل في هذه الحالات أن يستمر المراجع في تسجيل خطابات الارتباط لأنها تمثل وسيلة معلوماتية هامة لعملائه .

الموافقة على تغيير شروط الارتباط حيث يحدث أحيانا أن يطلب العميل من المراجع وقبل استكمال مهمة المراجعة أن يغير من شروط الارتباط أو التكليف وذلك بأن يتضمن التكليف الجديد مستوى تأكيد أقل،وقد توجد بعض المبررات المقبولة لتقديم هذا الطلب من جانب العميل مثل تغير الظروف التي تؤثر على متطلبات المؤسسة وقبل الموافقة على تغيير التكليف بالمراجعة إلى تكليف بالخدمات ذات العلاقة فإنه

[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ،ص98.

[2] وجدي حامد حجازي ، مرجع سابق ، ص ص 86- 87

ينبغي على المراجع الذي تم تكليفه بأداء مهمة المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة أي تأثيرات قانونية أو تعاقدية يتضمنها التغيير وعندما يتم تغيير شروط الارتباط ، فإنه على المراجع والعميل الاتفاق على الشروط الجديدة .

و ينبغي على المراجععدم الموافقة على تغيير التكليف في حالة عدم وجود مبررات معقولة لذلك وإذا لم يوافق على تغيير التكليف ولم يسمح له العميل باستمرار في مهمة المراجعة حسب شروط التكليف الأصلي فإنه على ه الانسحاب من المهمة ودراسة فيما إذا كانت هناك أية التزامات تعاقدية أو غير تعاقدية ، توجب على ه إخطار الأطراف الأخرى مثل مجلس الإدارة أو المساهمين بالظروف التي اضطرته على الانسحاب.

3 الرقابة على جودة عملية المراجعة: معيار المراجعة الدولي رقم 220

يهدف المعيار إلى :

- توفير إرشادات عن رقابة جودة عملية المراجعة من خلال السياسات والإجراءات العامة التي يتبعها مكتب المراجعة عن أداء عملية المراجعة الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين للأداء عملية المراجعة
- يجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوي مكتب المراجعة وأيضا عمليات المراجعة الفردية.

التعريف بالمصطلحات:

- **المراجع:** هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن عملية المراجعة.
- **مكتب المراجعة:** هم الشركاء في المكتب الذين يقدمون خدمات المراجعة أو الشخص الذي يزاول المهنة بمفرده.
- **الأفراد :**كافة الشركاء والمهنيين العاملين بمهنة المراجعة في المكتب.
- **المساعدون :** هم الإفراد المشاركون في عملية المراجعة الفردية بخلاف المراجع.

التزامات مكتب المراجعة:

- تنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة عملية المراجعة والتصميم للتأكد من أن كل المراجعات تتم حسب معايير المراجعة الدولية أو المعايير الوطنية المناسبة.
- تعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة في مكتب المراجعة على عدد من العوامل مثل حجم وطبيعة أعمال مكتب المراجعة والهيكل التنظيمي للمكتب وتتضمن سياسات رقابة الجودة التي يتبناها مكتب المراجعة على ما يلي:[1]

* المتطلبات المهنية
* المهارة والكفاءات

[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، الجزء الأول ، ص 232 233

* توزيع مهام عملية المراجعة
* الإشراف
* التشاور
* قبول أو إنهاء العمل مع العملاء
* الرقابة.

4 توثيق أوراق العمل : معيار المراجعة الدولي رقم 230 [1]

يقعد بالتوثيق احتفاظ المراجع بأوراق العمل التي تتعلق بكافة الأمور الهامة أثناء عملية المراجعة ، وقد تكون أوراق العمل في شكل بيانات مخزونة على الورق وأفلام أو وسائل إلكترونية أو عن طر يق أية وسائل أخرى مناسبة وتستمد أوراق العمل أهميتها من كونها أنه تساعد في تخطيط وأداء عملية المراجعة وتسجل كدليل إثبات يدعم رأي المراجع على ما تم إنجازه من أعمال المراجعة.

يهدف هذا المعيار إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات توثيق أداء مهمة المراجعة وينبغي على المراجع أن يوثق كافة الأمور المهمة التي تدعم رأيه والتي تقدم الدليل على أن مهمة المراجعة تمت طبقا لمعايير المراجعة الدولية.

شكل ومحتوي أوراق العمل فيجب أن يقوم المراجع بإعداد أوراق العمل بشكل كاف ومفصل بما يسمح بتقييم فهم شامل لعملية المراجعة وينبغي على المراجع تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة في أوراق العمل إضافة لتسجيل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي تنفيذها ويجب أن تحتوي أوراق العمل على جميع الأمور التي تتطلب الحكم الشخصي للمراجع إلى جانب ما توصل إليه من نتائج بشأنها ويعتبر حجم أوراق العمل من الأمور التي تعتمد على الحكم الشخصي المهني وذلك للان عملية التوثيق لكل الأمور التي تم مراعاتها ليست ضرورية أو عملية وتشمل أوراق العمل عادة على أدلة الإثبات التي توضح مراحل تخطيط عملية المراجعة وبرامج المراجعة ومراعاة المراجع لعمله وفي حالة المراجعة المتكررة فقد يمكن تصنيف بعض ملفات أوراق كملفات دائمة (مرجعية)ويتم تحديثها باستمرار بالمعلومات الجديدة ذات الأهمية النسبية ويتأثر شكل ومضمون أوراق العمل بعدة أمور منها: [2]

طبيعة المهمة المكلف بها المراجع؛

شكل تقرير المراجع؛

طبيعة ومدى تعقد أعمال العميل؛

طبيعة وحالة النظام المحاسبي للمؤسسة ونظم الرقابة الداخلية؛

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التاكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، الجزء الأول، 2010، ص 143

[2] طارق عبد العال حماد مرجع سابق االجزء الأول ،ص 290 .

مدى الحاجة إلى التوجيه والإشراف وفحص الأعمال المؤداة عن طريق المساعدين (في ظل ظروف خاصة)؛

منهجية عملية المراجعة والتقنية المستخدمة في أداء مهمة المراجعة.

5 الغش والخطأ: معيار المراجعة الدولي رقم 240 [1]

يهدف هذا المعيار إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات عن مسؤولية المراجع عن دراسة الأخطاء والغش وذلك مراجعته للقوائم المالية .

وينبغي على المراجع دراسة مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الناتجة من الغش والخطأ وذلك عند تخطيط و أداء عملية المراجعة وكذلك عندما يتم تقييم نتائج عملية المراجعة والتقرير عنها وتؤدي هذه الأفعال إلى تحريف في القوائم المالية وقد يتضمن الغش التلاعب والتزوير أو حذف تأثير بعض العمليات من السجلات أو تسجيل معاملات وهمية أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية بشكل متعمد.

تقع مسؤولية منع واكتشاف الأخطاء والغش على عاتق الإدارة وذلك من خلال مسؤوليتها عن التطبيق والتشغيل المستمر لنظام الرقابة الداخلية والتي يفترض أنها تخفض احتمال وجود خطأ أو غش ، وإن كان لا تلغيها تماما، أما مسؤولية المراجع فإنها تتمثل في أن يستفسر من الإدارة عن وجود الغش أو الخطأ من أجل تداركه وهناك بعض الأمور تزيد من فرص ارتكاب الغش أو حدوث الأخطاء مثل مواطن الضعف في تعميم نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية وكذلك عدم الالتزام بنظم الرقابة المحددة إلى ذلك فإن هناك ظروف وأحداث معينة تؤدي إلى زيادة مخاطر الخطأ والغش مثل:

- الشكوك حول أمانة ونزاهة وكفاءات الإدارة؛
- ضغوط غير عادية تقع على الأفراد سواء من داخل أو من الخارج المؤسسة؛
- وجود معاملات غير عادية؛
- وجود مشكلات في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة؛

اكتشاف الأخطاء والغش: بالنظر إلى تقدير المخاطر، فإنه ينبغي على المراجع أن يصمم إجراءات للحصول تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن الأخطاء والغش والتي يتم اكتشافها وتعتبر جوهرية بالنسبة للقوائم المالية والمراجع يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بأنه لم تحدث أخطاء أو حالات غش جوهرية للقوائم المالية.[2]

التقرير عن الأخطاء والغش: ينبغي على المراجع إبلاغ الإدارة بالسرعة الفائقة بما يكتشفه عند توافر شك لديه باحتمال وجود غش حتى لو كان أثر هذا الغش على القوائم المالية غير جوهري أو إذا اكتشف أن الخطأ آو الغش الموجود جسيم بالفعل ويقوم المراجع بإبلاغ الشخص المسؤول في الإدارة والذي سيقوم بإبلاغه عن احتمال أو وقوع أخطاء أو الغش إذا استنتج المراجع وجود خطأ أو غش له أثر جوهري على

[1] مأخوذة من الموقع الرسمي http://www2.ifac.org/، بتاريخ 2015/03/13.

[2] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، الجزء الأول ، ص 532 .

القوائم المالية وان هذا الأثر ينعكس على القوائم المالية أو لم يتم تصحيحه فإنه يجب على المراجع أن يبدي رأيا متحفظ أو عكسيا في تقريره وقد يجد المراجع انه من الضروري له أن ينسحب من مهمة المراجعة ويحدث ذلك عندما لا تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات التي يطلبها المراجع والتي تعتبر ضرورية في مثل تلك الظروف.

المطلب الثاني: التخطيط والرقابة الداخلية وأدلة الإثبات في المراجعة

سنتطرق في هذا المطلب إلى المعايير المتعلقة بالتخطيط والمتمثلة في معايير المجموعة 300، و معايير الرقابة الداخليةو المتمثلة في معايير المجموعة 400، ثم إلى المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات في المراجعة والمتمثلة في معايير المجموعة 500.

أولا التخطيط:

لقد تناولت المعايير الدولية التخطيط في المعيار رقم 300، 310 و 320.

1 التخطيط : المعيار رقم 300[1]

إن الهدف من المعيار هو توفير هذا المعيار إرشادات التخطيط عملية المراجعة التي تتم بصورة متكررة او مستمرة أي لعميل سابق ومستمر مع المراجع أما في ظل عملية المراجعة التي تتم للمرة الأولي مع عميل جديد ، فإن الأمر يحتاج إلى توسع في عملية التخطيط وتتبع أهمية تخطيط عملية المراجعة من إسكان إنجاز العمل بفعالية أكبر ويقصد بالتخطيط انه هو تطوير إستراتجية عامة وإجراءات تفصيلية لتحديد طبيعة عملية المراجعة والتوقيتات المناسبة ونطاق عملية المراجعة.

إن الخطة العامة للمراجعة أن يقوم المراجع بوضع خطة المراجعة وتوثيقها بشكل يوضح النطاق المتوقع لعملية المراجعة وكيفية أدائها، كما يجب عمل تسجيل تفصيلي للخطة العامة للمراجعة للدلالة على تطوير عملية المراجعة، كما يجب عليه مراعاة بعض الأمور عند وضع خطة المراجع وتطويرها وهي:

- التعريف على طبيعة النشاط من خلال تفهم الظروف الاقتصادية العامة والخصائص الهامة للمؤسسة والمستوي العام لكفاءات الإدارة؛
- تفهم النظام المحاسبي بمؤسسة العميل وأنظمة الرقابة الداخلية؛
- المخاطر والأهمية النسبية؛
- طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات؛
- التنسيق والتوجيه والإشراق والمتابعة؛
- المتطلبات الأخرى كوجود معاملات تتطلب عناية أو شروط التكليف بالمراجعة.

[1] وجدي حامد حجازي ، مرجع سابق ، ص 97

2 تفهم طبيعة أعمال مؤسسة العميل : المعيار رقم 310[1]

يهدف هذا المعيار إلى وضع وتوفير إرشادات حول المقصود بتفهم طبيعة أعمال المؤسسة وما هي أهميتها للمراجع و وصلتها الوثيقة بكافة جوانب عملية المراجعة وكيفية الحصول المراجع على هذا التفهم للأعمال المؤسسة وكيفية استخدامه في إجراءات مراجعة فعالة.

ويفيد التفهم الكافي لطبيعة أعمال المؤسسة في تحديد وتفهم المجالات والممارسات التي يعتقد المراجع بأن لها تأثير هام على القوائم المالية أو عملية الفحص أو تقرير المراجع مثل استخدام هذا التفهم في تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة.

ويتضمن مستوى التفهم اللازم للمراجع عن طبيعة أعمال المراجعة كل الظروف الاقتصادية العامة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة.

الحصول عل التفهم عن أعمال المؤسسة:

- قبل الموافقة على التكليف بالمراجعة يجب على المراجع الحصول على معرفة أولية عن القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة؛
- بعد قبول التكليف بعملية المراجعة يتم الحصول على معلومات أخري ويقوم المراجع حسب الظروف العملية بالحصول على المعرفة المطلوبة في التكليف؛
- تعتبر عملية الحصول على المعرفة والتفهم المطلوب لعملية أعمال المؤسسة من العمليات المستمرة والمتزايدة من تجميع المعلومات وتقييمها وربط نتائج المعرفة بأدلة الإثبات والمعلومات المتعلقة بكافة مراحل المراجعة؛
- بالنسبة للمراجعات المستمرة فيجب على المراجعتحديث وإعادة تقييم المعلومات التي تم تجميعها في فترات سابقة ومن ضمنها المعلومات المستقاة من أوراق العمل للسنة السابقة؛
- يمكن للمراجع الحصول على المعرفة الخاصة للمؤسسة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه من عدة مصادر مثل الخبرة السابقة بطبيعة المؤسسة والمناقشات مع أشخاص من داخل المؤسسة (مدراء).

3 الأهمية النسبية: معيار المراجعة الدولي رقم 320 [2]

يهدف هذا المعيار إلى وضع وتوفير إرشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقته بمخاطر المراجعة وتعرف الأهمية النسبية بأنها تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة ، و بالتالي فإن الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توافرها في المعلومات لكي تكون مفيدة.

[1] مطبوعات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق الذكر، ص 264

[2] مطبوعات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق الذكر، ص 314

الأهمية النسبية في المراجعة: إن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بشكل يتماشي مع الإطار المحدد للتقارير المالية ويحتاج المراجع لدراسة إمكانية وجود تأثير هام على القوائم المالية من خلال تراكم أخطاء ويقوم المراجع بدراسة الأهمية النسبية على عدة مستويات مثل القوائم المالية، وقد تتأثر الأهمية النسبية باعتبارات مثل المتطلبات القانونية والنظامية والاعتبارات المتعلقة بأرصدة كشف الحساب المإلى الشخصي وقد ينتج عن هذه العمليات مستويات مختلفة للأهمية النسبية تعتمد على شكل القوائم المالية وينبغي دراسة الأهمية النسبية من طرف المراجع عند تحديد طبيعة المراجعة وتوقيتها ومدى إجراءاته.

ثانيا: الرقابة الداخلية

تعريف المعايير المهنية لل AICPA الرقابة الداخلية بأنها الأمور التي يتبناها مجلس الإدارة والأفراد الآخرون المعنيون بالمؤسسة لتقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق الأهداف في مجالات رقابة العمليات التقارير المالية ورقابة الالتزام وفيها:[1]

1 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية: معيار المراجعة الدولي رقم 400

يهدف هذا الهدف من المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية و على مخاطر المراجعة ومكوناتها مخاطر الملازمة ، ومخاطر الرقابة ، مخاطر الاكتشاف وينبغي على المراجع الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي والنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط و على المراجع استخدام حكمة المهني لتقدير مخاطر المراجعة وتعميم إجراءات المراجعة للتأكيد بأنه تم تخفيف المخاطر إلى الحد الأدنى المقبول.

2 المراجعة في بيئة نظم المعلومات الالكترونية: معيار المراجعة الدولي رقم 401 [2]

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات للإجراءات التي يجب إتباعها عندما تنفذ المراجعة في بيئة أنظمة المعلومات الالكترونية و لأغرض المعايير الدولية فإن بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب (الكمبيوتر) توجد عند معالجة المؤسسة للمعلومات المالية الخاصة بعملية المراجعة وينبغي على المراجع أن يأخذ في حسبانه كيفية تأثير بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب (الكمبيوتر) أثناء القيام بمهامه، ويؤثر النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المطلوب في المؤسسة و عليه فإن بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب قد تؤثر على الإجراءات التي يتبعها المراجع في الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي وللنظام الداخلي وكذلك تؤثر على التصميمات التي يضعها المراجع لإجازه للاختبارات الرقابة .

إجراءات المراجعة: حسب هذا معيار على المراجع مراعاة بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب عند تعميم إجراءات المراجعة وذلك لتقليل المخاطر إلى مستوي مقبول ويستطيع المراجع استخدام الإجراءات

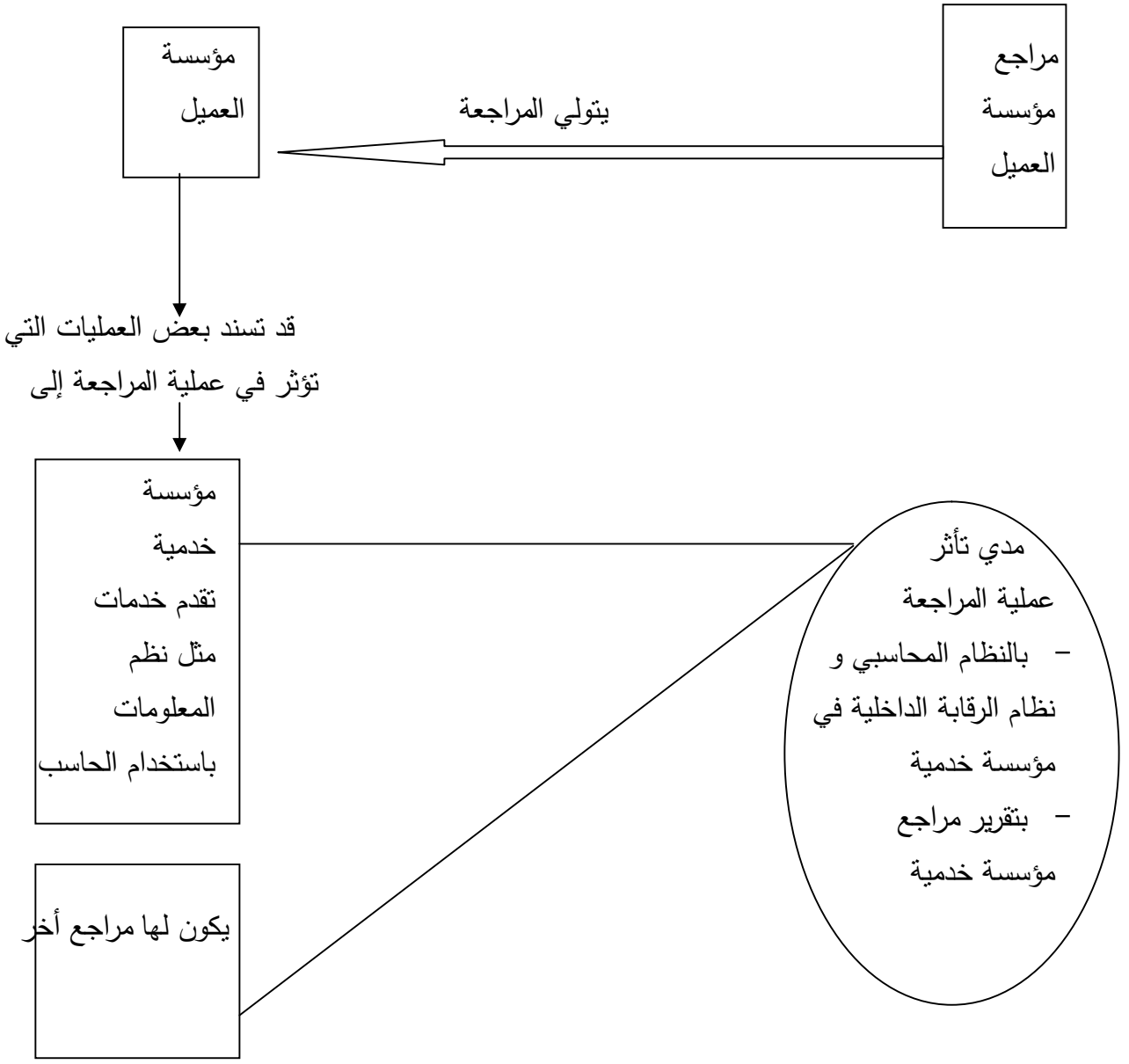
[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، الجزء الأول ، ص 570 .

[2] مأخوذة من الموقع الرسمي : http://www2.ifac.org/، بتاريخ 2015/03/13.

لغرض الحصول على أدلة كافية ومع ذلك فإنه من الصعب على المراجع أن تحصل على معلومات لفحصها أو للاستفسار عنها.

3 اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسات التي تستخدم مؤسسات خدمية: معيار المراجعة الدولي رقم 402

الشكل رقم (05) **طبيعة المشكلة المتعلقة بالمؤسسة التي تستخدم المؤسسات الخدمية .**



المصدر : طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير التدفيق الدار الجامعية الإسكندرية 2004، الجزء الثاني، ص 204 .

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات للمراجع الذي يقوم باستخدام مؤسسة خدمية ويعف أيضا تقرير مراجع المؤسسة الخدمية والتي قد يحصل عليها مراجعوا العميل ولكي يتمكن المراجع من تخطيط عملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لأدائها فإنه ينبغي على المراجع دراسة تأثير استخدام المؤسسة الخدمية

على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل وفي حالة لجوء العميل إلى مؤسسة خدمية فإن السياسات والإجراءات والسجلات المتبعة في المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية مراجعة القوائم المالية للعميل.

تقرير مراجع المؤسسة الخدمية: عند استخدام تقرير مراجع المؤسسة الخدمية يجب على مراجع العميل دراسة طبيعة ومحتوي ذلك التقرير إن تقرير المؤسسة الخدمية سوف يكون واحد من نوعين التالين: [1]

النوع الأول: تقرير عن ملائمة التصميم ويتضمن

* وصفا للنظام المحاسبي وللنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية ويعد اعتياديا قبل إدارة المؤسسة الخدمية.

* رأي مراجع المؤسسة الخدمية في دقة وصف الإدارة لنظام المحاسبي والرقابة التابعة للمؤسسة الخدمية.

النوع الثاني : تقرير عن ملائمة التصميم وفعالية التشغيل ويتضمن:

- وصفا للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة الخدمية.
- رأي مراجع المؤسسة الخدمية في ضوابط أنظمة الرقابة انه قد تم تطبيقها.

ثالثا : أدلة الإثبات في المراجعة المعيار الدولي للمراجعة رقم 500 – 599

يقضي المعيار الثالث لعمل المراجعة الميداني بالحصول على أدلة مناسبة وكافية من خلال الفحص والمعاينة والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكون أساسا مناسبا للإبداء رأي بخصوص القوائم المالية.

يهدف هذا المعيار إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات عن كم ونوعية أدلة الإثبات التي يتعين الحصول على ها عند مراجعة القوائم المالية وتحديد الإجراءات الخاصة بالحصول على أدلة الإثبات في المراجعة ويجب على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لكي يتمكن من التوصل إلى قناعات وخلاصات معقولة يبني على ها رأيه المهني.

تتأثر درجة الاعتماد على أدلة الإثبات بمصدرها داخليا أم خارجيا حيث تكون مصادر خارجية أكثر موثوقية ويوفر دليل الإثبات قناعة اكبر إذا تطابقت النتائج التي يتم الحصول على ها من مصادر متعددة ويجب أن تتناسب تكلفة الحصول على دليل الإثبات مع منفعة المتوقعة.

أدلة الإثبات الكافية والمناسبة: الأدلة الكافية والمناسبة متداخلتان وتسري على أدلة الإثبات التي يتم الحصول على ها من اختبار الرقابة وإجراءات التحقيق معا وتحديد كافة أدلة الإثبات بكمية الأدلة التي يتم الحصول على ها كما تقدر مناسبة الأدلة بنوعيتها وارتباطها بقياس تأكيد معين ودرجة الاعتماد وعادة لا يفحص المراجع كافة المعلومات التي حصل على ها لدي إعداد تقريره حيث يمكن التوصل للنتائج المطلوبة

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير التدقيق الدار الجامعية الإسكندرية 2004 الجزء الثاني ، ص 208 .

من مصادر مختلفة باستخدام التقدير المهني أو بإجراءات العينة الإحصائية ويتأثر التقدير المهني للمراجع بكفاية الأدلة بعوامل منها:[1]

تقييم المراجع لمستوى وطبيعة المخاطر الكامنة على مستوى القوائم المالية ومستوى رصيد الحساب أو مستوى المعاملات؛

طبيعة تظم المحاسب والرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة؛

مدى أهمية البند التجاري وفحصه؛

الخبرة المستفادة من المراجعات السابقة؛

نتائج إجراءات المراجعة بما في ذلك عمليات الغش أو الخطأ التي قد يكون تم اكتشافها؛

مصدر ودرجة الثقة في المعلومات المتاحة.

وفي حالة الحصول على دليل إثبات من اختبارات الرقابة فعلى المراجع أن يقدر مدي كفاية ومناسبة الدليل لمساندة تقديره لمخاطر الرقابة وعندما يشك المراجع في تأكيد هام من تأكيدات القوائم المالية فأنه يجب أن يحاول أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة إذا لم يحصل فإنه يجب أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي ومن أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية تم تصميمها بصورة تكفل منع أو كشف وتصحيح الأخطاء الهامة.

طرق وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات: يحصل المراجع على أدلة الإثبات بتطبيق أجزاء أو أكثر من الإجراءات التالية: [2]

- **التفتيش** :يقصد به فحص السجلات والمستندات والأصول المادية ، ويوفر هذا الفحص أدلة تتفاوت درجات الاعتماد عليها طبقا لطبيعتها ومصدرها والحصول عليها ومدي فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق ،ويوفر فحص الأصول المادية دليلا يعتمد عليه فيما يتعلق بوجودها لدى المؤسسة ولكن لا يعتبر بالضرورة دليلا على ملكيتها أو على صحة تقييمها.
- **الملاحظة:** تتمثل الملاحظة فيما يشاهده المراجع أثناء زياراته لمؤسسة العميل من عمليات تشغيل أو أي إجراءات تتم بواسطة موظفي العميل أو آخرين مثل يقوم المراجع بملاحظة قيام موظفي العميل بجرد المخزون.
- **الاستفسارات والمصادقات:** الاستفسار هو الحصول على معلومات من أشخاص مسؤولين داخل المؤسسة أو خارجها ويتفاوت الاستفسار ما بين مكاتب رسمية توجه للأطراف الخارجية و استفسارات غير رسمية (شفهية) توجه للعاملين بالمؤسسة، وقد توفر الإجابة على الاستفسارات معلومات للمراجع لم يكن يملكها وتتضمن المصادقات ردود على تساؤلات يرسلها المراجع لأطراف أخر ى لتقرير المعلومات المقيدة في السجلات المحاسبية.

[1] وجدي حامد حجازي ، ، مرجع سابق ، ص 134 .

[2] وجدي حامد حجازي ، نفس المرجع أعلاه ، ص ص 138 139.

- **الفحص الحسابي:** يتمثل الفحص الحسابي في فحص مدي صحة العمليات الحسابية بالمستندات أو السجلات المحاسبية في فحصها عن طريق مراجعة حسابية مستقلة.
- **الفحص التحليلي:** تتضمن إجراءات الفحص التحليلي النسب المالية والاتجاهات الهامة كما تشمل نتائج أسباب الانحرافات والعلاقات التي لا تتوافق مع المعلومات المرتبطة بها أو تختلف عن القيم التي تم تقديرها.

المطلب الثالث: استنتاجات وتقرير المراجع واستخدام عمل الآخرين.

يتناول هذا المطلب المعايير المتعلقة باستخدام عمل الآخرين والمتمثلة في معايير المجموعة 600، و معايير استنتاجات وتقرير المراجع والمتمثلة في معايير المجموعة 700.

أولا : استخدام عمل الآخرين معيار المراجعة الدولي رقم 600 [1]

1 الهدف من المعيار: هو وضع إرشادات التي يجب مراعاتها لدي الاستفادة مراجع مكلف بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة ولا يسري ما يرد بهذا المعيار في حالة إسناد مراجعه القوائم المالية للمؤسسة لمراجعين أو أكثر مشتركين معا.

وفي حالة استفادة المراجع الرئيسي من عمل أخر فإن على المراجع الرئيسي أن يقرر مدي تأثير عمل المراجع الأخر على عملية المراجعة والمقصود بالمراجع الرئيس هو المسؤول عن تقديم تقرير القوائم المالية للمؤسسة في حالة مراجعة تابع أو أكثر من توابع المؤسسة بمعرفة مراجع أخر.

ويقصد بالمراجع الأخر مراجع غير المراجع الرئيسي يسند إليه إعداد تقرير بنتائج تابع أو أكثر . ويعتبر من المراجعين الآخرين المكاتب التابعة للمراجع الرئيسي سواء كانت تحمل أولا تحمل اسم المراجع الرئيسي.

2 إجراءات المراجع الرئيسي: على المراجع أن يقدر ما إذا كانت مشاركته تكفي لقبوله كمراجع رئيسي للمؤسسة وحتى يكون تقديره سليما فإن على ه دراسة الأهمية النسبية ودرجة معرفة المراجع بنشاط توابع المؤسسة وأن تنفيذ الإجراءات الإضافية التي يتطلبها المعيار الدولي فيما يخص بتوابع المؤسسة بمعرفة مراجع آخر سيؤدي إلى قيام المراجع الرئيسي بمشاركة هامة في عملية المراجعة.

3 الإجراءات التي يتعين على المراجع الرئيسي إتباعها: لدى التخطيط للاستفادة من عمل مراجع أخر فإن على المراجع الرئيسي تقدير الكفاية المهنية للمراجع الأخر ومدي قدرته على أداء ما يوكل إليه تنفيذه ويجب على ه أن يقوم بتنفيذ إجراءات تكفل حصوله على أدلة إثبات تؤكد أن العمل الذي قام به المراجع الأخر كاف بالنسبة للمتطلبات المراجع الرئيسي بخصوص العملية المحالة وعلى المراجع الرئيسي أن يوضح للمراجع الأخر ما يلي:[2]

متطلبات الاستقلال المهني للمراجع الأخر بالنسبة لكل من المؤسسة والوحدات التابعة لها.

[1] مطبوعات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 279.

[2] وجدي حامد حجازي ، مرجع سبق ذكره ص 95

الاستخدام المنتظر من عمل المراجع الأخر والتقرير الذي سيعده واتخاذ الإجراءات اللازمة لتنسيق مجهوداهما بداية التخطيط لعملية المراجعة.

ثانيا: استنتاجات وتقرير المراجع

لقد تناولت المعايير الدولية استنتاجات وتقرير المراجع في المعيار رقم 700، 710 و .720

1 تقرير المراجع عن القوائم المالية: معيار المراجعة الدولي رقم 700

إن الغرض من المعيارهو وضع معايير وإرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المراجع المستقل حول البيانات التي أدت إلى إعداد القوائم المالية ويجب على المراجع فحص وتقييم نتائج أدلة الإثبات التي تشكل أساسا لإبداء الرأي عن القوائم المالية ،كما يجب على ه الإقرار فيما إذا كانت معدة بموجب معايير محاسبية دولية أو وطنية أو ممارسات مناسبة ، والنظر فيما إذا كانت هذه القوائم المالية تلتزم بالمتطلبات القانونية ويجب أن يحتوي تقرير المراجع على رأي مكتوب وواضح في القوائم المالية ككل[1].

العناصر الأساسية في تقرير المراجع: يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية التالية:[2]

* عنوان التقرير.
* الجهة التي يوجه إليها التقرير.
* الفقرة التمهيدية أو الافتتاحية.
* فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة).
* فقرة الرأي وتحتوي على إبداء الرأي بخصوص القوائم المالية.
* تاريخ التقرير.
* عنوان المراجع.
* توقيع المراجع.

ومن المرغوب فيه تحديد إطار موحد لشكل ومحتوي تقرير المراجع لان ذلك سيساعد في تعزيز فهم والتعرف على الظروف غير العادية عند حدوثها.

2 الأرقام المقارنة: معيار المراجعة الدولي رقم 710 [3]

يهدف المعيار إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات حول مسؤوليات المراجع عن المقارنات ولا يتناول هذا المعيار المواقف التي يتم فيها عرض قوائم مالية ويجب أن يقرر ما إذا كانت المقارنات المطلوبة متطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم مراجعتها.

القوائم المالية المقارنة: وذلك في حالة إدراج الأرقام و الإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مقارنة بالقوائم المالية الحالية إلا أنها لا تشكل جزءا من القوائم المالية للفترة الحالية وفي هذا الحالة يشير إلى كل فترة تتم

1- طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق، ، الجزء الثاني ص 305.

2 طارق عبد العال حماد، نفس المرجع أعلاه، ص ص 306- 307 .

[3] مطبوعات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 722.

فيها عرض القوائم المالية ويتم عرض المقارنات تلبية للإطار التقرير المناسب وترجع الاختلافات الأساسية لتقرير المراجع إلى:[1]

القوائم المالية المقارنة فتقرير المراجع يشير إلى كل فترة يتم فيها عرض القو ائم المالية ويوفر هذا المعيار إرشادات مختلفة حول مسؤوليات المراجع اتجاه المقارنات وتقارير المراجع هما مسؤولية المراجع وتقديم التقارير.

3 المعلومات الأخرى في المستندات: تتضمن على قوائم مالية تم مراجعتها معيار المراجعة الدولي رقم 720.[2]

إن الغرض من المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول ضرورة قيام المراجع بمراعاة المعلومات الأخرى الواردة في مستندات تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها، والتي لا يوجد التزام على المراجع بتقديم تقارير عنها. يجب على المراجع قراءة المعلومات الأخرى لتحديد مدي وجود تناقضات هامة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها ويظهر التناقض في حالة وجود تعارض بين المعلومات الواردة في المستندات والقوائم المالية ويثير هذا التعارض إلهام حول نتائج المراجعة المستخلفة من أدلة الإثبات التي حصل على ها المراجع سابقا وكذلك حول رأي المراجع عن القوائم المالية وفي بعض الظروف يقع على المراجع التزاما قانونيا آو تعاقديا بتقديم تقرير على وجه الخصوص حول المعلومات الأخرى.

تقديم التقارير: في حالة قراءة المراجع للمعلومات الأخرى وتحديده لوجود تناقض هام فإن على ه أن يقرر فيما إذا كان القوائم المالية المراجعة أو المعلومات الأخرى في حاجة إلى تعديل وفي وجود ضرورة لتعديل القوائم المالية التي تم مراجعتها ورفض المؤسسة بهذا التعديل فيجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي.

المطلب الرابع: المجالات المتخصصة والخدمات ذات الصلة

يتناول هذا المطلب المعايير المتعلقة بالمجالات المتخصصة والمتمثلة في معايير المجموعة 800، و معايير الخدمات ذات الصلة والمتمثلة في معايير المجموعة 900.

أولا: المجالات المتخصصة (التقارير الخاصة).

لقد تناولت المعايير الدولية المجالات المتخصصة في المعيار رقم 800، 810.

1 تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة: معيار المراجعة الدولي رقم 800

الهدف من المعيار: يهدف إلى وضع معايير وتوفير الإرشادات اللازمة فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة التي تتضمن:[3]

- مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا للإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة الدولية.

[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، الجزء الثاني ، ص 321 .

[2] مطبوعات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 741.

[3] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، الجزء الثاني ، ص 401 .

- مراجعة حسابات معينة أو عناصر معينة من تلك الحسابات أو بنود من القوائم المالية.

ويتعين على المراجع دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي حصل عليها خلال عملية المراجعة كأساس للابتداء رأيه ويجب أن يتضمن التقرير رأيا واضحا ومكتوبا للمراجع.

اعتبارات عامة: تختلف طبيعة وتوقيت ونطاق العمل في مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة باختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة وعند التخطيط لأعمال المراجعة على المراجع أن يوضح الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات التي سينجز تقرير عنها ولتفادي احتمال استخدام تقرير المراجع في أغراض لم يكن مخصصا من أجلها المراجع أن يذكر في صلب التقرير الغرض من إعداده.

2- اختبار المعلومات المالية المستقبلية: معيار المراجعة الدولي رقم 810 [1]

الهدف المعيار: يهدف إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة باختبار وإبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية وعند قيام المراجع بإجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية على ه ان يحصل على أدلة كافية وملائمة ويمكن للمراجع قبول المهام المتعلقة بإبداء الرأي بالشروط التعاقدية عندما تتعلق نواحي الالتزام بأمور مالية ومحاسبية وتعرف المعلومات المالية المستقبلية بالمعلومات المالية المبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل وهي تخضع للحكم الشخص بدرجة عالية.

تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية: تتعلق القوائم المالية المستقبلية بأحداث تقع بعد وقد لا تحدث على الإطلاق واحتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التي بنيت على ها المعلومات إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية ولذالك تعتبر أدلة تنبؤية بطبعتها .

ثانيا: الخدمات ذات الصلة [2]

1 – الارتباطات بخدمات فحص القوائم المالية رقم 910

الهدف من المعيار: يهدف إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات عن المسؤوليات المهنية للمراجع عند القيام بمهمة فحص محدود لقوائم مالية ومضمون التقرير الذي يصدر المراجع في شل هذه المهام ويركز على أعمال الفحص المحدود للقوائم غلا انه يطبق عند إجراء فحص محدود للمعلومات مالية أو غير مالية.

أهداف ومبادئ الفحص المحدود: تهدف أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية غلي تمكين المراجع من تحديد القوائم المالية في اعتقاد غير معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والحصول على تأكيد مقبول بعدم وجود أخطا مؤثرة أو جوهرية في القوائم المالية على المراجع أن يلتزم بقانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة وبآداب وسلوكيات المهنية واهم هاته المبادئ.[3]

- الاستقلالية ؛
- المصداقية ؛
- الموضوعية ؛

[1] مطبوعات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 783.

[2] مأخوذة من الموقع الرسمي : http://www2.ifac.org/، بتاريخ 2015/03/15.

[3] طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، الجزء الثاني ، 483

- الكفاءات المهنية والعناية المعتادة ؛
- السردية ؛
- السلوك المهني ؛
- المعايير الفنية ؛

2 الارتباط بخدمة أداء إجراءات متفق على ها ومتعلقة بالمعلومات المالية معيار المراجعة الدولي رقم" 920"[1]

الهدف من المعيار: هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول المسؤوليات المهنية للمراجع عند قيامه بمهمة أداء إجراءات متفق على ه تتعلق بالمعلومات المالية ويركز هذا المعيار على الإرشادات المتعلقة بالمهام الخاصة بالمعلومات المالية ويهدف التكليف بإجراءات متفق على ها هو قيام المراجع بإجراءات المراجعة التي سبق أن تم الاتفاق على ها بين المراجع والمؤسسة وأي طرف آخر ويجب أن يتأكد المراجع والأطراف الأخرى بأن هناك فهم واضح يتعلق بإجراءات المتفق على ها وشروطها كطبعة التكليف وبيان الغرض منه.

3 الارتباطات بخدمات إعداد المعلومات المالية: معيار المراجعة الدولي رقم "930"

الهدف من المعيار: هو وضع المعايير وتوفير إرشادات عن مسؤولية المحاسب المهنية عند قيامه بمهمة إعداد المعلومات المالية وحول شكل ومحتوي التقرير الصادر من المحاسب والمتعلق بالتكليف.

تحديد شروط التكليف بإعداد الحساب: إن هدف التكليف بإعداد الحسابات هو استخدام المحاسب لخبرته المحاسبية و ليس خبرته في المراجعة وذلك لجمع وتلخيص المعلومات المالية وتبويبها ومع ذلك فإن مستخدمي المعلومات المالية يجعلون على بعض المنافع نتيجة مشاركة المحاسب كون الخدمة المقدمة قد تم أداؤها بكفاءة وعناية مهنية والتكليف يتضمن إعداد القوائم والتي تكون أولا تكون مجموعة كاملة من القوائم المالية ومع ذلك قد تتضمن تجميع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية الأخرى.

[1] مطبوعات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سابق، ص 788.

خلاصة الفصل الثاني:

إن معايير المراجعة الدولية تمكن الدول من تحقيق التوافق وتوحيد الرؤى والأهداف وتعزيز الثقة بين المهنيين، وللمعايير مزايا عديدة كدعم الثقة من طرف مستعملي هذه المعايير في مجال الاقتصاد والمساعدة في جعل هذه المهنة مستقلة، كما تساهم في إرشاد من يزاول المهنة وتمكين من تقييم أعماله المؤداة ودرجة جودتها كما توفر تصورا لمستخدمي القوائم المالية شرطا أن تكون مناسبة ومقبولة ومتعارف على ها وحتى تتحقق لهذه المعايير المزايا المرجوة منها فإنه يلزم إعادة النظر فيها من حين للأخر وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها للقصور والثغرات من جهة أخرى.

- لقد ساهمت المنظمات المهنية في إثراء الممارسة ، فعلى المستوى الدولي قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بعد خبرة طويلة في مجال المحاسبة و المراجعة بإنشاء اللجنة الدولية لمعايير المراجعة مهمتها متابعة و تحسين نوعية المعايير الدولية للمراجعة المصدرة أو التي يمكن صييغها لاحقا ، و قد تم إشراك المنظمات الوطنية في هذه المهمة عن طريق تشجيعها على الإنخراط في هيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين بهدف المساهمة الفعالة في صياغة هذه المعايير .
- واكبت معايير المراجعة في تطورها المستمر تطور المهن الأخرىكالمحاسبة و المعلوماتية كما ساهم النشاط الإقتصادي الكثيف للشركات الكبرىو المتعددة الجنسياتمن جهة وإنتشار مكاتب المراجعة الدولية وزيادة الطلب على خدماتها من جهة أخرى في هذا التطور حيث تزيد هذه المعايير من مصداقية رأي المراجع في ما يخص مجمل القوائم المالية وكل ماله علاقة بها.
- لقد إنتشرت المعايير الدولية للمراجعة في كافة أنحاء العالم و تم إعتمادها في أكثر من خمسين دولة و تسعى الدول العربية إلى تنظيم مهنة المراجعة آخذة بعين الإعتبار هذه المعايير ، فنجد أن مصر و الأ دن مثلا قد كيفتها وفقا لبيئة المراجعة فيها، حيث قامت بإصدار معايير خاصة بها مقتبسة من المعايير الدولية.

الفصل الثالث

واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

تمهيد :

مع إختيار البديل الدولي في النظام المحاسبي الجزائري وإعداد النظام المحاسبي المالي إستنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير إعداد التقارير المالية (IFRS)، كان من الملائم أن تتخذ السلطات المالية المحاسبية في الجزائر منحى المعايير الدولية في إعداد القوانين المنظمة لمهنة المراجعة خاصة بعد إصدار القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، غير أن الإرث التشريعي وممارسة المهنة كانا ذو رواسب متجذرة علقت بها منذ الإستقلال.

تسعى الجزائر جاهدة إلى الإندماج في الإقتصاد العالمي والإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، ولهذا كان لابد لمنظومتها القانونية في مجالي المحاسبة و المراجعة أن تتكيف مع المعطيات الدولية بالإنفتاح على مكاتب المراجعة الدولية، و القيام بإصلاحات على مهنة المراجعة بإعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات نظام المراجعة وبالتالي فإن هذه الإصلاحات من الملائم أن تستند إلى المعايير الدولية .

في هذا الفصل يتم التطرق إلى التشريع الجزائري و تنظيمه لمهنة المراجعة بعد الإستقلال، خاصة بعد صدور القانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية سنة 1988 ثم القانون 08/91 بتاريخ 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، أو من خلال المراسيم المعدلة و المتممة للقانون التجاري، ثم إصدار القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ثم يتم التطرق إلى معايير تقرير المراجعة في الجزائر الصادرة سنة 2013، ثم يتم إجراء مقارنة بين المعايير الدولية لإعداد تقرير المراجعة و معايير تقرير المراجعة في الجزائر، وفي الأخير ندعم الدراسة النظرية بدراسة إستبيانية من أجل معرفةآراء المراجعين الخارجيين في الجزائر من التطورات الحاصلة في المهنة.

المبحث الأول :بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر

إن مهنة المراجعة في الجزائر كغيرها من المهن في تطور مستمر، والمنظومة التشريعية ساهمت في إثرائها بمجموعة من القوانين المنظمة للمهنة منذ الإستقلال حتى اليوم حيث إرتبطت بالنظام الإقتصادي المنتهج ومدى إستقلالية القطاع العام، و مدى التأثر بالبيئة الدولية للمحاسبة و المراجعة فقبل صدور القانون 08/91[1]المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 1991/04/27، كانت الإدارة تهيمن على هذه المهنة ثم بعد صدوره بدأت تستقل شيئا فشيئا وهذا ما عززه القانون 01/10[2] المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

المطلب الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في التشريع الجزائري قبل 2010

إن تنظيم مهنة المراجعة الخارجية مر بعدة مراحل سوف نتطرق إليها في التطور التاريخي للمهنة، وبعد ذلك سوف نتطرق إلى تطور هيئات المراجعة في الجزائر.

أولا: التطور التاريخي

لقد مرت المراجعة الخارجية في الجزائر بمحطات تاريخية حسب الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الدولة ويمكن تصنيفها إلى ثلاث مراحل هي:

1 المرحلة ما قبل 1988: وفي هذه المرحلة تم تكريس مراقبة المؤسسات الوطنية عن طريق إصدار الأمر رقم 107/69المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث نصت المادة 39 منه على "يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الوطنية و العمومية ذات الطابع الإقتصادي والتجاري وفي الشركات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان إنتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصومية "[3] ،كما تم تحديد واجبات ومهام محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية بالمرسوم رقم 173/70[4] المؤرخ في 1970/11/16 حيث تم إسناد محافظة الحسابات إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية وتميزت هذه الفترة بعدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة المهنة لنقص في إستقلالية المراجع كونه يعين من طرف الإدارة ، ثم صدر القانون5/80[5] المؤرخ في1980/03/01 والمتضمن إنشاء مجلس المحاسبة حيث ألغى المادة39 المذكورة أعلاه وألغى ضمنيا المرسوم رقم 173/70 حيث أعطى صلاحيات الرقابة الشاملة على الجماعات المحلية والمرافق والمؤسسات والهيئات العمومية لهذا المجلس

---

[1]. القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 لسنة 1991، ص651.

2. القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42لسنة 2010، ص ص4، 13.

[3]. الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 قانون المالية لسنة 1970.

[4] . المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد97 لسنة1970، ص1439.

[5].القانون 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 والمتضمن إنشاء مجلس المحاسبة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10لسنة1980، ص338.

وجاء في المادة 5 منه " مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ".

2 المرحلة من 1988 إلى 2010: إن تطور المراجعة في الجزائر كان يسير ببطء في ظل إحتكار الدولة للحياة الاقتصادية وغياب القطاع الخاص إلى غاية صدور القانون 01/88[1] المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية والذي منح المؤسسة الإقتصادية العمومية بعض الإستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها ثم جاء القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهام المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات و الخبير المحاسب والذي أعطى إطارا واضحا عن مهنة المراجعة كما ساهم إلى حد كبير في تنظيمها حيث جمع كل التنظيمات المهنية في هيئة مستقلة هي المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبذلك تحررت مهنة المراجعة من الإدارة وأصبحت أكثر إستقلالية ثم صدر المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المتعلق بإنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتلاه المرسوم التنفيذي 136/96 المؤرخ في 1996/04/15 المتعلق بأخلاقيات المهنة في إطار الهيئات المهنية ،ثم المرسوم التنفيذي رقم 431/96 المؤرخ في 1996/11/30 المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري ومراكز البحث و التنمية وهيئات الضمان الإجتماعي و الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري و كذا المؤسسات العمومية غير المستقلة ثم المرسوم التنفيذي 458/97 المؤرخ في 1997/12/01 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي 20/92 حيث أضاف إلى مجلس النقابة ممثل الدولة من وزارة المالية ، ثم قرار مؤرخ 1998/03/28 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[2] .

ثم القرار المؤرخ في 1999/03/24 المتضمن الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة ثم المرسوم التنفيذي 421/01 المؤرخ في 2001/12/20 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 20/92 حيث يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين و يضبط إختصاصاته وقواعد عمله .

3 المرحلة ما بعد 2010: مع إنتقال الجزائر إلى التوافق المحاسبي الدولي وشروعها في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و معايير إعداد التقارير المالية خاصة مع صدور القانون 1/10المؤرخ في 2010/06/29 حيث نصت المادة الأولى منه على "يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " تماشيا مع الإصلاحات التي باشرتها الجزائر في المجال المحاسبي خاصة بإعتمادها المعايير المحاسبية الدولية بإصدار القانون

[1]. القانون 01/88 المؤرخ في 1988/12/01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد02 لسنة 1988، ص30.

[2]. حكيمة مناعي ، مرجع سابق، ص34.

11/07[1] المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، وبمـوجب القانون01/10 ثم حل المصف الوطني للمهنة كهيئة مستقلة وإسناد صلاحيات تنظيم المهنة لوزارة المالية بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتكفل بمنح الإعتماد وتحديد معايير الممارسة والتكوين والإنضباط ومراقبة النوعية وذلك بتكوين لجنة في إطار هذا المجلس لكل إختصاص من الإختصاصات المذكورة .

ثانيا : تطور هيئات المراجعة في الجزائر

عرفت الجزائر منذ الإستقلال عدة هيئات رسمية مهمتها تنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة و يمكن سردها كما يلي :

1. المجلس الأعلى للمحاسبة :تم إنشاء هذا المجلس بالأمر رقم 82/71 المؤرخ في 1971/12/29 وهو ذو طابع محاسبي أوكلت إليه مهمة إحلال المخطط المحاسبي العام (PCG) الذي كان سائدا منذ الإستقلال بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) حتى يستجيب للمتطلبات الإقتصادية في ذلك الوقت[2] ، وكانت مهنة المراجعة تحت إشراف هذا المجلس حيث كان يمنح الإعتماد رغم أن تعيين محافظ الحسابات لدى المؤسسات العمومية كانت من إختصاص المفتشية العامة للمالية .

2. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

حسب المادة 5 من القانون 08/91 فقد نصت على" تنشأ المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحيتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم "، حيث تقوم هذه المنظمة بـ:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن سيرها؛
- الدفاع على كرامة أعضائها و إستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة ؛
- التأكد من النوعية المهنية والفنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإجازات و الشهادات التي يقدمها كل مترشح بطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة ؛
- نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم .

[1] .القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 لسنة2007،ص3 .

[2] . الأمر رقم 82/71 المؤرخ في 1971/12/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 107لسنة1971، ص ص 1852، 1858.

3.مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة: تم تأسيسه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في1997/12/01 والذي يحدد تشكيلة المجلس و إختصاصاته وأهدافه وتتمثل إختصاصات هذا المجلس في[1] :

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وإتجاه الغير ؛
- إعداد ومراجعة قائمة أعضاء المهنة؛
- الوقاية من النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
- السهر على إحترام جميع أعضاء النقابة ؛
- تحديد المطالب العادية للمراجع والرقابة؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي و المالي المرتبط بالمؤسسة ؛
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة لحضور التدريبات والملتقيات المهنية؛
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث ؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها .

4.المجلس الوطنـي للمحاسبـة: تم إنشائه بالمرسوم التنفيذي رقم 318/96[2] المؤرخ في 1996/09/25 وطبقا للمادة 02 منه يعتبر هذا المجلس جهازا إستشاريا ذو طابع وزاري ومهني ويقوم بمهمة التنسيق والتخليص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية .

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بعد 2010

قامت الجزائر بإصدار قوانين منظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تمثلت في القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي ألغى في مادته 83 جميع القوانين المخالفة لهذا القانون، حيث نصت المادة الأولى منه على " يهدف هذا القانون

[1]. المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في1997/12/01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 03 لسنة 1992 ، ص ص82 ، 83 .

[2] . المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 56لسنة1996،ص18.

إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد "، وتضمن عدة محاور.

أولا : الأحكام العامة والمشركة[1]

تتمثل الأحكام العامة و المشتركة في هذا القانون في:

1.يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي ممارسة المهنة إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المطلوبة؛

2. تنظم المهنة في إطار المجلس الوطني للمحاسبة حيث يضمن مهام الإعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية ؛

3.تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان التالية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الإعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الإنضباط و التحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

4.يتم الإعتماد لممارسة المهنة من طرف وزارة المالية ؛

5.يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في بداية كل سنة قائمة المهنين المعتمدين المسجلين في الجدول ؛

6. لا يمكن لأي مهني معتمد التسجيل في الجدول مالم يكن له عنوان خاص (المادة 10) .

ثانيا: شروط ممارسة المهنة

حسب المادة 08 من القانون 01/10 فإنه لممارسة المهنة يجب أن تتحقق توفر الشروط التالية:

-أن يكون جزائري الجنسية؛

-أن يحوز شهادة لممارسة المهنة ممنوحة من معهد مختص معتمد أو تابع للوزارة ؛

-أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ؛

-أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ؛

-أن يكون معتمد من وزارة المالية ومسجل في هيئة من الهيئات المكلفة بالمهنة ؛

-أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 01/10 ؛

-تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة ثلاث هيئات هي المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ويسير كل هيئة من هذه الهيئات مجلس وطني منتخب وتوكل إلى هذه الهيئات تنظيم المهنة وحسن ممارستها والدفاع عن أعضائها وإستقلالهم وإعداد أنظمتها الداخلية ومدونة أخلاقيات المهنة وإبداء الرأي لدى المجلس الوطني للمحاسبة

[1] القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 4.

لكل المسائل المرتبطة بالمهنة وحسن سيرها دون المساس بصلاحياته وخاصة المادتين (4)، (5) من القانون 01/10 .

ثالثا: كيفية ممارسة المهنة:

1. مهنة الخبير المحاسب[1]

تنص المادة 18 من القانون 01/10 على " يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات " وعليه فإنه:

- يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالمراجعة المالية والمحاسبية للشركات والهيئات وتقديم إستشارات لها في الميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي ؛
- وحسب المادة 20 فإن مهمة الخبير المحاسب هي مهمة ظرفية أو مؤقتة ؛
- تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهمته في إطار عقد تقديم خدمة ولا يمكن بأي حال من الأحوال حساب هذه الأتعاب على أساس النتائج المالية المحققة من طرف الشركة أو الهيئة موضوع الإستشارة أو المراجعة المالية والمحاسبية.

2. مهنة محافظ الحسابات[2]

حسب المادة 22 من القانون 01/10 " يعد محافظ الحسابات ، كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به " حيث :

*يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

- يشهد بإنتظام وصحة الحسابات ومطابقتها تماما لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة ؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها لتقرير التسيير (تقرير الإدارة) ؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية ؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين العميل والمؤسسات أو الهيئات الأخرى؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يكتشفها وذات أثر جوهري على نشاط المؤسسة؛
- فحص الملف الدائم و الملف الجاري وما تحتويه من وثائق وقيم ومدى مطابقتها للمبادئ المحاسبية المعمول بها دون أن يتدخل في أمور التسيير.

[1] القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 6.

[2] نفس المرجع السابق، ص 7.

*ينهي مهمته السنوية بإعداد التقرير العام والتقارير الخاصة(أنظر المبحث الثاني)؛
*يتم تعيينه من الجمعية العامة أو الجهاز الذي ينوب عنها؛
*تحدد عهدته بثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد مرة واحدة ويمكن إعادة تعيينه بعد مرور ثلاث سنوات من العهدة الثانية؛
*يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة تحت الفحص؛
*عندما تعين شركة المراجعة محافظ للحسابات من بين أعضائها المسجلين في الجدول فإنه يتصرف بإسمها ويبلغ لجنة النوعية بذلك في أجل خمسة عشر يوم من تعيينه برسالة موصى عليها ؛
*وحسب المادة31 فإن محافظ الحسابات يمكنه الإطلاع في أي وقت على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وكل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة تحت الفحص كما يمكنه أن يطلب من الإداريين والأعوان كل التوضيحات والمعلومات و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
*يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أولها علاقة مساهمة معها ؛
*يحضر محافظ الحسابات إجتماعات الجمعية العامة إذا كان موضوع التداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل؛
*تحدد الجمعية العامة أو الهيئة التي تنوب عنها أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته والتي لا يمكن حسابها بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة تحت الفحص ولا يمكنه أن يتلقى إمتيازات أخرى غير الأتعاب والتعويضات المحددة؛
*يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التملص من إلتزاماته القانونية ويجب أن يعلم بذلك الإدارة بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقرير عن ما قام به ؛
*يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة (10) سنوات .
ملاحظة: على الشركة أو الهيئة الملزمة بالمراجعة القانونية أن تعين محافظ حسابات ولا يعفيها من ذلك وجود هياكل داخلية للمراجعة .

3 مهنة المحاسب المعتمد[1]

نصت المادة41 من القانون 01/10 على " يعد محاسبا معتمد، المهني الذي يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته "حيث :

[1] القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 8

1. يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات العميل وتبقى كل الوثائق المقدمة إليه ملكية العميل ؛

2. يمكن أن يعد المحاسب المعتمد جميع التصريحات الإجتماعية و الجبائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها كما يمكنه أن يساعد عميله لدى مختلف الإدارات المعنية ؛

3.يمكن أن يساعد العميل في إنجاز الجداول المالية ؛

4.تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في إطار عقد الخدمة ولا يمكن حسابها بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المحققة .

4 شركات المراجعة[1]

حسب المادة الثانية من القانون 01/10 يمكن للأشخاص المعنويين ممارسة المهنة كما أكدت على ذلك المادتين12و46 منه حيث يمكن تأسيس شركات مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة بإستثناء الأشكال الأخرى للشركات ويكون جميع أعضائها من جنسية جزائرية، حيث:

*تؤسس شركات المراجعة حسب صنف المهنة إلى "شركات الخبرة المحاسبية " أو" شركات محافظة الحسابات " أو "شركات محاسبة " ؛

*يجب أن يكون ثلثي (2/3) أعضائها على الأقل مسجلين بصفة فردية في الجدول المحدد لأعضاء المهنة المعتمدين من المجلس الوطني للمحاسبة حسب كل صنف ويمتلكون على الأقل ثلثي (2/3) رأس المال ؛

*يشترط على الثلث (1/3) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية وحامل لشهادة جامعية ؛

*يشترط في شركات المراجعة للحصول على الإعتماد:

- أن تحترم قواعد القانون التجاري ؛
- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ؛
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط ؛
- أن يتم الموافقة القبلية على الأعضاء غير المعتمدين ؛
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو البنكية أو الشركات المدنية التي ليس لها علاقة بالمهنة .

*لا يمكن لأعضاء هذه الشركات القيام بمهام أو التعاقد بإسمهم الخاص ؛

*تنجز أعمال الأعضاء في الشركات تحت مسؤوليتهم الشخصية ولا تقبل أية أسماء مستعارة .

[1] القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 9

رابعا: مسؤوليات المهنة[1]

تنص المادة 59 من القانون 01/10 على " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج "حيث :

*يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة المهام مسؤولين مدنيا إتجاه العميل في حدود التعاقد ؛

*يعد محافظ الحسابات مسؤولا إتجاه العميل عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ؛

*لايتبرأ محافظ الحسابات عن المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات المتعلقة بمهمته، وبلغ

مجلس الإدارة و أطلع وكيل الجمهورية إذا لم تتم معالجتها بصفة ملائمة قبل إنعقاد أقرب جمعية عامة ؛

*يمكن أن يتعرض الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لعقوبات تأديبية من لجنة الإنضباط والتحكيم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسة وظائفهم .

خامسا: حالات التنافي[2]

يمكن تلخيص النشاطات المتعارضة مع مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حسب القانون01/10 فيما يلي :

*حسب المادة 64 تتنافى مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مع ممارسة الأنشطة التالية :

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية ؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانونية ؛
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة مؤسسات تجارية ؛
- كل عهدة برلمانية أو إنتخابية في المجالس المحلية المنتخبة .

*يمنع محافظ الحسابات من :

- مراقبة الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
- القيام بأعمال تسيير بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو نيابة عن المسيرين ؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة العميل ؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي ؛
- شغل منصب مأجور لدى العميل بعد أقل من ثلاث سنوات (03) من إنتهاء عهدته .

[1] القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 10

[2] القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 10

*إضافة إلى حالات التنافي المنصوص عليها في المادة 715مكرر6 (أنظر المطلب الأول)، فإنه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى خلال الثلاث السنوات الأخيرة كمحافظي حسابات من نفس العميل ؛

*إذا تم تعيين أكثر من محافظ حسابات في نفس المؤسسة لا يجب أن يكونوا تابعين لنفس السلطة أو شركة المراجعة أو تربطهم مصالح مشتركة ؛

*يمنع على مهني المراجعة السعي لدى العميل بصفة مباشرة لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن إختصاصاتهم القانونية ؛

*يمنع على أي مهني أوشركات المراجعة البحث عن عملاء بتخفيض الأتعاب أو منح إمتيازات أو إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور ؛

*يتعين على مهنيي المراجعة ومساعديهم والمتربصين ومستخدميهم الحفاظ على السر المهني ولكنهم لا يتقيدون به في الحالات التالية :

- فتح بحث أو تحقيق قضائي ؛
- واجب إطلاع الإدارة الجبائية ؛
- بناءا على إرادة موكليهم ؛
- عند الشهادة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم.

ملاحظة :لا تتنافى مهنة المراجعة مع مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة والمراجعة بصفة تعاقدية أو تكميلية .

سادسا: التكوين و الإعتماد[1]

حسب الفقرة 6 من المادة 8 من القانون 01/10 فإن عملية التكوين في المهن السالفة الذكر تمر بالخطوات التالية:

* يتم إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الإختصاص تتحدد عن طريق التنظيم وتمنح بعد تكوين نظري في معهد التعليم المختص التابع لوزارة المالية بالنسبة للمترشحين لمهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات وفي معهد تعليم مهني تابع لوزارة التكوين والتعليم المهنيين أو مؤسسة تكوينية معتمدة من نفس الوزارة بالنسبة للمترشحين لمهنة محاسب معتمد ليتحصل المترشحون على شهادة الخبرة المحاسبية أو شهادة محافظ الحسابات أو شهادة محاسب.

* يتبع التكوين النظري بتربص مهني لدى مكتب الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد مقابل أجرة محددة عن طريق التنظيم و بعد نهاية التربص المهني بنجاح يتحصل المترشح على شهادة نهاية التربص.

[1] القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، **ص** 5

*بعد إنتهاء التكوين النظري ثم التربص المهني بنجاح يتحصل المتكون على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو لمحافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد تسمح بممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد بعد طلب الإعتماد عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل إستلام لدى لجنة الإعتماد بالمجلس الوطني للمحاسبة ويجب الرد عليها في أجل أقصاه أربعة أشهر وفي حالة عدم الرد يمكن لطالب الإعتماد تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول .

*بعد الحصول على الإعتماد يمكن للشخص الطبيعي أو المعنوي إذا إستوفى شروط ممارسة مهنة المراجعة أن يطلب تسجيله في جدول المهنيين الممارسين من اللجنة المختصة لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

*يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في بداية كل سنة قائمة المهنيين المعتمدين والمسجلين في الجدول حسب كل فئة مهنية .

المطلب الثالث: محتوى تقارير المراجعة الخارجية الصادرة في 2013

في 26 ماي 2011 ظهر أول نص تشريعي حول معايير المراجعة يتمثل في المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 الذي يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال و أجال إرسالها[1].

ثم تلاه القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 الصادر عن وزارة المالية الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

أولا: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية[2]

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقرير العام للتعبير عن رأي المراجع الخارجي، حيث يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير عام للتعبير عن الر أي، يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

- ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي المراجع الخارجي بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- يعبر المراجع الخارجي من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة و على أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.
- حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم المراجع الخارجي بفحص و تقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها و الطابع المعتبر للإختلالات التي اكتشفها.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 2011/05/26، يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال و أجال إرسالها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 30 سنة، 2011، ص 19.

[2] وزارة المالية، القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24، والمتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ص 4

- يحدد المراجع الخارجي ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبة المنصوص عليها في القانون رقم 07 θ 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل و النصوص المتعلقة به.
- تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير المراجع الخارجي عن رأيه، كل من الميزانية و حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول رؤوس الأموال الخاصة و كذا الملحق.

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل، ويتم تأشيرها من قبل المراجع الخارجي، تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

- لا يسر رأي المراجع الخارجي، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى و إن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم.
- عناصر التقرير العام: يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي المراجع الخارجي حول الحسابات الفردية:
  - اسم و عنوان المراجع الخارجي و رقم اعتماده و رقم التسجيل في الجدول.
  - عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير مراجعة خارجية لكيان محدد بوضوح و أنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.
- محاور التقرير العام: يتمحور هذا التقرير حول جزئين: التقرير العام للتعبير عن الرأي، و المراجعات و المعلومات الخاصة.

التقرير العام للتعبير عن الرأي: يشمل التقرير العام للتعبير عن الرأي ما يلي:

- **مقدمة**[1]: في مقدمة التقرير، يقوم المراجع الخارجي ب:
  - التذكير بطريقة و تاريخ تعيينه.
  - التعريف بالمؤسسة المعنية.
  - ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
  - الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في المؤسسة.
  - التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية.
  - التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حوا القوائم المالية.
  - تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملحق عند الاقتضاء.
- **الرأي حول القوائم المالية:** يقوم المراجع الخارجي بالإشارة إلى أهداف و طبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة و أنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

ويعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:[1]

[1] وزارة المالية، القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24، مرجع سابق، ص 5.

رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة المراجع الخارجي على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية الدورة.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها.

يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات و معاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.(أنظر الملحق رقم 04)

رأي بتحفظ (أو بتحفظات): يتم التعبير عن الرأي بتحفظ(أو بتحفظات) من خلال مصادقة المراجع الخارجي بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة و كذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

يبين المراجع الخارجي بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان. (أنظر الملحق رقم 05)

رأي بالرفض: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف المراجع الخارجي، المصادقة على القوائم المالية و أنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يبين المراجع الخارجي بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

و رفض المصادقة على الحسابات يكون لسببين اثنين هما[2]:

- أ عدم الموافقة : أي أن درجة اللاشرعية التي تم الوقوف عليها كبيرة مما يجعل الحسابات غير شرعية وغير صادقة وأن الصورة الفوتوغرافية والوضعية المالية للذمة ونتائج المؤسسة المعنية غير صادقة (أنظر الملحق رقم 06) ؛
- ب عدم اليقين : قد ينجم عن عدم التمكن من المصادقة على الحسابات والقوائم المالية إما لظروف مثل تعيين المراجع بعد إنتهاء الفترة المراد مراقبتها أو حريق أتلف الوثائق المحاسبية .

كما قد ينجم من موقف إدارة المؤسسة نفسها كرفض هذه الأخيرة لجوء المراجع للمصادقات الخارجية و إمتناعها عن تزويده بالمعلومات الكافية داخليا (أنظر الملحق رقم07) .

- **فقرة الملاحظات:** يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، في حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها

[1] وزارة المالية، القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24، مرجع سابق، ص 6

[2] . محمد بوتين ،مرجع سابق ، ص51.

بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية، يلزم المراجع الخارجي بإبداء الملاحظات الضرورية.

- **المراجعات و المعلومات الخاصة:**

- يتمحور هذا الجزء المعنون "المراجعات و المعلومات الخاصة" حول الفقرات الثلاثة المنفصلة.
  - الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
  - المخالفات و الشكوك التي تؤثر على الحسابات السنوية.
  - المعلومات التي يوجب القانون على المراجع الخارجي الإشارة إليها.
- يؤدي المراجع الخارجي مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية و إعداد تقريره العام المتعلق عن الرأي، في أجل قدره خمسة و أربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

-إذا تعلق الأمر بشركة مراجعة خارجية، يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طر ف ممثل الشركة و من طرف ممثل أو ممثلي المراجعين الخارجيين أو الشركات أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.

- يتم إعداد و توقيع تقرير مشترك، في حالة تعدد المراجعين الخارجيين الممارسين.

في حالة الاختلاف في الرأي بين المراجعين الخارجيين المتضامنين، يدلي كل مراجع خارجي برأيه ضمن التقرير المشترك. (أنظر الملحق رقم08 و09)

ثانيا: معايير إعداد التقارير الأخرى[1]

ولقد صدرت إضافة إلى معايير تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، معايير أخرى، وفي ما يلي إسم وهدف كل معيار:

- ✓ **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة:** يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07 θ 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و مضمون التقرير للتعبير عن رأي المراجع الخارجي.
- ✓ **معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي بخصوص الاتفاقيات المنظمة و كذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي.

[1] وزارة المالية، القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24، مرجع سابق، ص 6

- ✓ **معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات**[1]: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي.
- ✓ **معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل المراجع الخارجي المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان و كذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي.
- ✓ **معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية:** ، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (05) و يهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بالمراجع الخارجي.
- ✓ **معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي وكذا محتوى تقريره الخاص.
- ✓ **معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور المراجع الخارجي بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه و كذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي.
- ✓ **معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل المراجع الخارجي المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم و كذا محتوى تقرير المراجع الخارجي.

[1] وزارة المالية، القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24، مرجع سابق، ص 10

- ✓ **معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي كما هو منصوص عليه، لا سيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي و كذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي.
- ✓ **معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال[1]:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق بتدخل المراجع الخارجي كما هو منصوص عليها في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال و كذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي.
- ✓ **معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق بتدخل المراجع الخارجي عند إصدار قيم منقولة أخرى و كذا محتوى تقرير المراجع الخارجي.
- ✓ **معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، و كذا محتوى تقرير المراجع الخارجي.
- ✓ **معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر و كذا محتوى تقرير المراجع الخارجي.
- ✓ **معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات المراجع الخارجي حول تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08 θ 156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 و العمليات المرتبطة بها، و كذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07 θ 11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

[1] وزارة المالية، القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24، مرجع سابق، ص 16

المبحث الثاني: مقارنة معايير تقرير المراجعة الخارجية في الجزائر بالمعايير الدولية للمراجعة

إن التصنيف الدولي للمراجعة قد تناول تقرير المراجعة في عدة معايير وخاصة المعايير 700إلى 799 المتعلقة بتقرير المراجعة للبيانات المالية و المقارنات والمعلومات الأخرى ، ثم المعايير 800إلى 899 المتعلقة بالتقارير الخاصة و إختبار المعلومات المالية المستقبلية ثم المعايير 900إلى 999 المتعلقة بتقارير المراجعة للخدمات ذات الصلة خاصة ما تعلق بعمليات الفحص المحدود وأداء إجراءات متفق عليها و التكليف بإعداد معلومات مالية ،أما تقرير المراجعة في الجزائر فقد تم الإعتماد في إعداده على مجموعة من القواعد القانونية و التنظيمية التي أصدرها المشرع الجزائري في القرار رقم 30 الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 2013/06/24.

المطلب الأول: المقارنة من حيث البيانات المالية

سيتم في هذا المطلب المقارنة من حيث شكل و محتوى التقرير و العناصر المكونة لتقرير المراجعة و أنواع الرأي في التقرير.

أولا: من حيث شكل ومحتوى التقرير

1.التوافق: تطرق المعيار الدولي 700 إلى معايير و إرشادات حول شكل و محتوى تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية حيث يجب أن يحتوي على رأي مكتوب وواضح، كما نصت المادة 25 من القانون 01/10 المذكور سابقا في فقرتها الأولى" يترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق المحاسبية و صورتها الصحيحة ،..." و في القرار رقم 30 على " يقوم المراجع الخارجي بالإشارة إلى أهداف و طبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة و أنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية،...".

2.الإختلاف: تم تحديد شكل التقرير بدقة حسب المعايير الدولية (أنظر الملحق رقم 01) غير أن النماذج التي تم عرضها في التوصية رقم 3[1]للاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الإجتماعية لم تتطرق إلى نفس الشكل و المضمون مع المعايير الدولية ، كما أن القانون 01/10 في المادة 25 في فقرتها الأخيرة نصت على " تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة و إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم ".

ثانيا: العناصر المكونة لتقرير المراجعة

1.التوافق: تم تحديد العناصر المكونة لتقرير المراجعة في فقرات المعيار الدولي 700، وكذلك تم التطرق إليها في القرار 30.

[1] . المجلس الوطني للمحاسبة ،مرجع سابق ، ص84 .

2.الإختلاف: حدد المعيار الدولي رقم 700 العناصر المكونة لتقرير المراجعة بدقة و أعطى كل التفاصيل التي يجب أن يتضمنها حول القوائم المالية غير أن القواعد المنظمة له في الجزائر لم تفصل في هذه المكونات بنفس الدقة.

ثالثا: أنواع الرأي في التقرير

1.التوافق:قسم المعيار الدولي أنواع رأي المراجع في تقارير المراجعة للقوائم المالية إلى نوعين أحدهما رأي نظيف و الآخر مقيد و هذا الأخير قد يكون رأي معاكس أوإمتناع عن إبداء الرأي ، أما القرار 30 في الجزء الأول من الفصل الأول من الملحق حدد مهام محافظ الحسابات حول تقرير المصادقة بقبول أو بتحفظ أو رفض المصادقة بمبرر.

2.الإختلاف: لقد فصل المعيار الدولي 700 في التقرير المقيد و معاييره و الأسباب التي تؤدي إلى هذا النوع من الرأي غير أن المشرع الجزائري تعرض لضرورة ذكر المبررات أو الأسباب عند الإمتناع عن إبداء الرأي ، وأن يبينها بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي.

المطلب الثاني: المقارنة من حيث تقرير المجالات المتخصصة

سنقارن في هذا المطلب تقرير المجالات المتخصصة من حيث المهام و من حيث شكل التقرير و كذا من حيث الأنواع وصولا إلى إختبار المعلومات المالية.

أولا: من حيث المهام

1.التوافق: تطرق المعيار الدولي 800إلى المعايير و الإرشادات المتعلقة بمهام المراجع ذات الأغراض الخاصة بمراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل غير المعايير الدولية المحاسبية أو مراجعة بنود معينة منها أو مراجعة تعاقدية أو قوائم مالية مختصرة ، أما بالنسبة للتشريع الجزائري فيتمحور حول الفقرات الثلاثة المنفصلة وهي: الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، المخالفات و الشكوك التي تؤثر على الحسابات السنوية، المعلومات التي يوجب القانون على المراجع الخارجي الإشارة إليها.

2.الإختلاف: لم يتطرق التشريع الجزائري إلى التقارير الخاصة المتعلقة بمراجعة القوائم المالية المختصرة مثلما تم التطرق إليها في المعيار الدولي رقم 800 ، كما أنه لم يذكر المراجعة الخاصة بالقوائم المالية المعدة في إطار نظام محاسبي شامل غير المعايير المحاسبية الدولية لأن القانون 11/07[1] يلزم المؤسسات الإقتصادية الملزمة بالمراجعة القانونية إلى إعداد قوائمها المالية في إطار النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي تم إعداده وفقا للمعايير الدولية المحاسبية (IAS) .

ثانيا: من حيث شكل التقرير

1.التوافق: أوجب المعيار الدولي للتقارير الخاصة على أنها تتضمن جملة من العناصر تتمثل في :

[1] القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، مرجع سابق ، ص 7.

- عنوان التقرير بذكر عبارة عن الغر ض الخاص ؛
- مستخدمو التقرير الخاص بالتحديد؛
- فقرة تمهيدية تحدد المعلومات المالية التي تم مراجعتها؛
- فقرة النطاق تتضمن رأي المراجع عن المعلومات المالية التي قام بمراجعتها؛
- فقرة تتضمن رأي المراجع عن المعلومات المالية؛
- توقيع المراجع الخارجي مع تاريخ التقرير و عنوان المراجع .

بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه أشار ضمنيا إلى هذه العناصر المكونة للتقارير الخاصة وهذا في القسم الأول من الفصل الأول من ملحق القرار 30 [1]، خاصة وأنه لا يفرق بينها وبين التقارير العامة من حيث الشكل.

2.الإختلاف: لقد أسهبت المعايير الدولية للمراجعة في سرد كل التفاصيل المتعلقة بشكل التقارير الخاصة من كل النواحي، غير أن المشرع الجزائري أغفل هذه التفاصيل و تركها لإجتهادات المهنيين .

ثالثا: من حيث أنواع التقارير الخاصة

1.التوافـق: نص القرار 30 في الفصول 3، 7، 8 على تقارير خاصة تتوافق مع مضمون المعيار الدولي 800 و خاصة في ما يتعلق بالتقرير الخاص حول الإتفاقيات المنظمة وكذا التقرير الخاص بالتهديد المحتمل على الإستمرارية و هو ما نص عليه المعيار الدولي رقم 570 بعنوان الإستمرارية، و التقرير المتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية هو ما يتوافق مع المعيار 265 الذي ينص على الإتصال مع القائمين على الحوكمة و الإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

2.الإختلاف : لقد تعرضت المعايير الدولية لإعداد التقارير الخاصة إلى أصناف أخرى من التقارير الخاصة لم يتطرق إليها التشريع الجزائري و التي تتمثل في التقرير الخاص عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف المعايير الدولية المحاسبية و التقرير الخاص بالقوائم المالية المختصرة.

رابعا: من حيث إختبار المعلومات المالية المستقبلية

إن الغرض منه هو إرساء معايير و إرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة بإختبار و إبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية ، المبنية على إفتراضات عن أحداث مستقبلية تؤثر على نشاط المؤسسة وقد يعتمد إعدادها على التنبؤات أو التقديرات المستقبلية أو على حكم شخصي، أي أن مادة المراجع في هذه الحالة هي المعلومات المالية المستقبلية التي يقوم بمراجعتها و إبداء رأيه حولها، فنجد أن مثل هذا النوع من المراجعة لا يوجد في التشريع الجزائري وهذا يرجع أساسا إلى عدم وجود مؤسسات إقتصادية جزائرية تعد مثل هذا النوع من القوائم المالية، و إنعدام مستعملي وطالبي مثل هذه القوائم المالية لذا يمكن القول

[1] وزارة المالية، القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24، مرجع سابق

أنه لا يوجد أي نص أو مادة في القانون الجزائري تكلمت أو أشارت إلى مثل هذا النوع من القوائم المالية خاصة مع غياب المقومات الأساسية لسوق مالية نشطة.

المطلب الثالث: المقارنة من حيث تقرير الخدمات ذات الصلة

سيتم في هذا المطلب المقارنة من حيث معيار الفحص المحدود و التكليف بإعداد معلومات مالية

أولا: معيار الفحص المحدود للقوائم المالية

1. التوافـق: يركز المعيار 910على أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية والذي يهدف إلى إرساء معايير و توفير إرشادات عن المسؤوليات المهنية للمراجع عند القيام بفحص محدود للقوائم المالية حيث نجد أن مهمة الفحص المحدود للقوائم المالية تدخل في مجال المراجعة التعاقدية التي يقوم بها الخبير المحاسب حسب نص المادة 18 من القانون 01/10 " يعد خبيرا محاسبيا، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقديم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات "[1] ،فنجد أن التشريع الجزائري يتوافق مع المعيار الدولي للمراجعة رقم910 فيما يخص مهام الفحص المحدود للقوائم المالية .

2.الإختلاف: لقد أسهب المعيار الدولي الخاص بالفحص المحدود للقوائم المالية في شرح كل متطلبات تقرير المراجعة من حيث الغرض ، الأهداف و المبادئ ونطاق الفحص و كذا شروط المهمة و عمليات التخطيط و التوثيق من أجل إنجاز تقرير مكتوب يقر بتأكيد سلبي من عدمه حول مهمة الفحص المحدود غير أن المشرع الجزائري لم يتعرض لكل هذه التفاصيل وترك شكل ومضمون تقرير المراجعة في هذه الحالة إلى تقديرات المراجع حسب نطاق وطبيعة الفحص.

ثانيا: التكليف بإعداد معلومات مالية

1.التوافق: إن التكليف بمهمة إعداد معلومات مالية يتضمن عادة إعداد القوائم المالية بإستخدام الخبرة المحاسبية وليس الخبرة في المراجعة وذلك بجمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية من أجل إفادة المستخدمين لها ، حيث نص المعيار الدولي 930 على أن مهمة إعداد معلومات مالية يقوم بها المحاسب الذي يكون على دراية بالمبادئ و القواعد المحاسبية المعمول بها ، وهذا ما نجده يتوافق مع ماهو معمول في الجزائر حيث نجد أن التكليف بإعداد معلومات مالية أوكل لممارسي مهنة المحاسب المعتمد حسب نص المادة 41 من القانون 01/10 ،كما نصت المادة42 من نفس القانون " يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر و الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها" ، كما يمكن للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات إعداد معلومات مالية مالم يربطهم بالمؤسسة عقد.

[1]. القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، ص 6 .

2.الإختلاف: لا يوجد إختلاف من حيث المضمون بين المعيار الدولي 930 المتعلق بإعداد معلومات مالية و القواعد القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر .

المبحث الثالث: الدراسة الإستبيانية

بعد عرض واقع مهنة المر اجعة الخارجيةفي الجز ائرو الإصلاحات التي مست المهنة لغاية سنة 2013، وكذلك دراسة أوجه التوافق والإختلاف بين المعايير الدولية لتقرير المراجعة ومعايير إعداد التقرير المنصوص عليها في القرار 30 الصادر عن وزارة المالية الجزائرية سنة 2013، سوف يهتم هذا المبحث بعرض الإطار المنهجي الذي يعتمد عليه هذا البحث.

المطلب الأول: تقديم الدراسة الإستبيانية

سيتم من خلال هذا المطلب وصف الأداة المستخدمة في تنفيذ الدراسة، ووصف مجتمع وأسلوب اختيار عينة الدراسة، إضافة إلى أسلوب توزيع وجمع الإستبيان، وتحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة الإستبيانية.

أولا: منهجية الدراسة

لقد تم اعتماد الأسلوب الإستبياني في هذه الدراسة ،وذلك إضافة إلى الأساليب الوصفيةو التحليلية، ويتناول هذا المطلب منهجية الدراسة التي تتضمن أساليب جمع البيانات ومجتمعو عينة الدراسةو أداة الدراسةو أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة.

مجتمع و حدود الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة المراجعين الخارجيين فيالجز ائر، و لقد تم الاعتماد على عينة فقط من هذا المجتمع وهي المراجعين الخارجيين الذين يزاولون نشاطاهم في كل من ولاية الأغواط، الجلفة، غرداية، ورقلة، ولقد امتدت فترة الدراسة الميدانية من شهر فيفري إلى أواخر شهر أفريل من سنة 2015.

أسلوب جمع البيانات:

فيما يتعلق بأسلوب جمع البياناتوالمبني على تحقيق هدف البحث وما تم استعراضه من دراسات سابقة والتي كان لها أثر فعال في تصميم وطريقة أسلوب البحث، سيتم الاعتماد على قائمة الاستبيان، كأداة لجمع البيانات.

تصميم أداة البحث:

استخدمنا في هذه الدراسة طريقة الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية و ذلك لدراسة مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الخارجية في الجزائر، وكما هو معلوم، فإن مرحلة جمع البيانات تعد من أصعب مراحل البحث العلمي، خاصة فيما يتعلق بتصميم أداة جع بيانات مناسبة لهدف ومجتمع الدر اسة. ولقد تم توزيع إستمارة الإستبيان على عينة الدرسلة لمعرفة آر اءو اتجاهات هذه العينة. وقد تم الاعتماد على الد اسات السابقة كأساس لتصميم الاستمارة مع الأخذ بعين الإعتبار العوامل التالية:

-بساطة اللغة المستخدمة؛

- استخدام الأسئلة والعبا ات المباشرة؛

-ظروف المحيط المنهي في البيئة الجز ائرية؛

-احتواء الإستمارة على أسئلة مغلقة (نعم – لا)، وأسئلة شبه مغلقة وهذا بغية تسهيل معالجة الإجابات وتحليلها.

وقد تم تصميم استمارة الاستبيان لتتكون من أربع صفحات، تضمنت الصفحة الأولى منها خطابا موجها للفئة المستهدفة يوضح موضوع البحثو أهمية الإجابة على الأسئلة الو اردة به في المساهمة في استكمال البحث وتعزيز نتائجه، وتكونت الاستمارة من أربعة أجز اء.

ويمكن توضيح الأجز اء الرئيسية الأربعة التي تضمنتها هذه الإستمارة كما يلي:

الجزء الأول: اشتمل على بعض الأسئلة العامة لعينة الدراسةو التي تتمثل في المؤهل العلميو المهني، و عدد سنو ات الخبرة.

الجزء الثاني: يختبر مدى اطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة، ومدى إمكانية نجاح تطبيقها في الجزائر.

الجزء الثالث: يتعلق بالإصلاحات التي مست مهنة المر اجعة منذ 2010 ومدى تأثيرها في الممارسة المهنية لدى أفراد العينة.

الجزء الرابع: فيضم أسئلة هدفها قياس موقف أفراد العينة من النصوص التشريعية المتعلقة بمعايير إعداد التقرير الصادرة في 2013 ومدى إمكانية تطبيقها على أرض الواقع.

ثانيا:خطو ات إعداد وتنفيذ الاستبيان

بعد الإعداد الأولي لاستمارة الاستبيان تم اتباع الخطو ات التالية:

– عرض استمارة الاستبيان بكافة فقراتها على مجموعة من الأساتذة (الملحق رقم11)، وتم الطلب منهم إبداء الرأي في فقراته، وفيما إذا كانت تتطلب تعديلا أو حذفا، وكان لهذه المرحلة أهمية بالغة في تعديل بعض أسئلة الاستبيان.

بذلك يكون عدد الإستبيانات الخاضعة للتحليل 34 استبانة بواقع إستبانة واحدة لكل مكتب و الجدول التالي يبين الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

الجدول (05) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة
الإستمارات الموزعة	43	100
الإستمارات المسترجعة	39	91%
الإستمارات غير المسترجعة	4	9%
الإستمارات الملغاة	5	12%
الإستمارات الصالحة للإستعمال	34	79%

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على نتائج عملية جمع الإستبيانات

نلاحظ من خلا ل الجدول أن عدد الإستمارات الموزعة يمثل 43 استمارة تم استرجاع منها 39 استمارة في حين أن 04إستمار ات لم يتم إسترجاعها رغم الإصرار على المطالبة بها، من بين الإستمارات المسترجعة تم إلغاء 5 إستمارات بسبب التناقض في الأجوبة وهذا ما يعني عدم الجدية في التعامل مع الإستمارة من طرف بعض المهنيين، ليصبح بذلك عدد الإستمارات القابلة للتحليل 34 إستمارة أي بنسبة 79%من مجموع الإستمارات الموز عة.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

تم التعامل مع البيانات المحصلة من الدراسة بالاعتماد على الطريقة اليدوية لتفريغ الكمية في شكل قيم حقيقية و نسب مئوية خاصة بكل سؤال على حدى، ثم إدخاله ضمن نظام إكسل لتوضيح عن طريق الرسوم البيانية "الأعمدة البيانية".

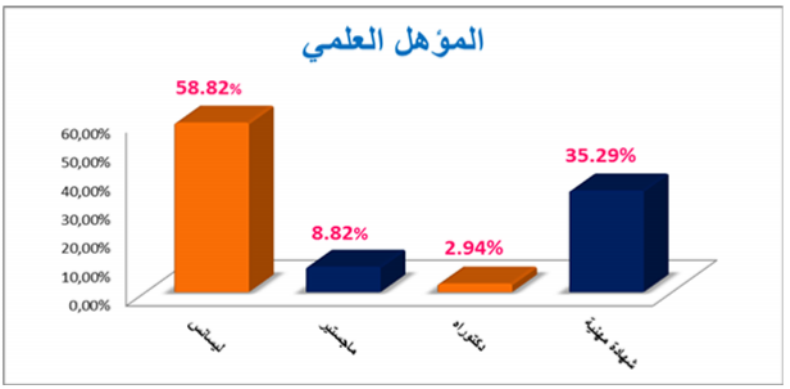
حيث تم اللجوء للطريقة اليدوية نظرا لصغر حجم العينة،حيث أن 34 مفردة يمكن الإكتفاء بتحليلها يدويا، بالإضافة لكون الاستبيان مجزأ لعدة أجزاء و يعتمد على نمطين " الأسئلة المغلقة و مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) ، و حتى أن الطريقة اليدوية في هذه الحالة هي الأكثر دقة .

نشير إلى أن جميع البيانات تم تبويبها باستخدام برنامج Excel 2010، و الذي يعتبر مصدر لكافة الجداول التي تضمنت التكرار و النسب المئوية و كذلك الاشكال البيانية المرافقة.

■ **أولا:** معلومات عامة عن عينة الدراسة

الجدول (06): يوضح المؤهل العلمي لأفراد العينة

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	20	58,82%
ماجستير	3	8,82%
دكتوراه	1	2,94%
شهادة مهنية	10	35,29%
المجموع	34	105,87%

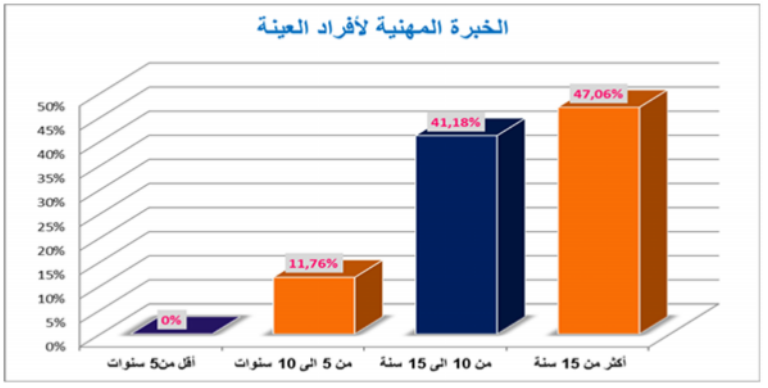


المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

معظم أفراد العينة كانوا ذوي مؤهل علمي ليسانس بنسبة 58 % باعتبارها المؤهل المطلوب لامتهان مهنة المراجعة، تليها الفئة الثانية من حاملي الشهادة المهنية بنسبة 35 % وهي تمثل أفراد العينة ذوي الأقدمية في المهنة، أما باقي أفراد العينة من حاملي شهادات الماجستير و الدكتوراه فيمثلون نسبة ضئيلة و هذا يدل على ان معظم أفراد العينة ليسو من حاملي الشهادات العليا.

الجدول (07): يوضح الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من5سنوات	0	0,00%
من 5 الى 10سنوات	4	11,76%
من 10 الى 15سنة	14	41,18%
أكثر من 15سنة	16	47,06%
المجموع	34	100,00%



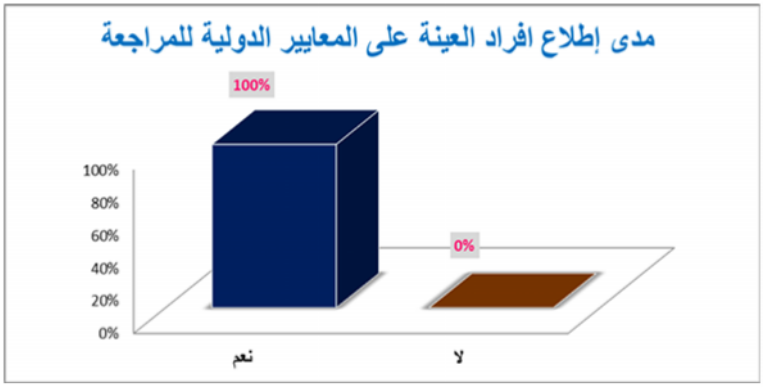
المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم 02 أن معظم أفراد العينة يملكون خبرة أكثر من 10 سنوات أي بنسبة 88 % و هو ما يعادل 30 فرد من العينة منهم 16 فرد يملكون خبرة اكثر من 15 سنة أي بنسبة 47 %، بينما نجد أن 11 % من أفراد العينة يملكون خبرة من 5 إلى 10 سنوات في حين أن نسبة من يملكون خبرة أقل من 5 سنوات كانت معدومة، وهذا مؤشر هام على أن جميع أفراد العينة مؤهلون للإجابة على أسئلة الإستبيان.

■ **ثانيا:** الجزائر و تبني المعايير الدولية للمراجعة

الجدول (08): يوضح مدى اطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة

الإجابة	التكرار	النسبة
نعم	34	100%
لا	0	0%
المجموع	34	100

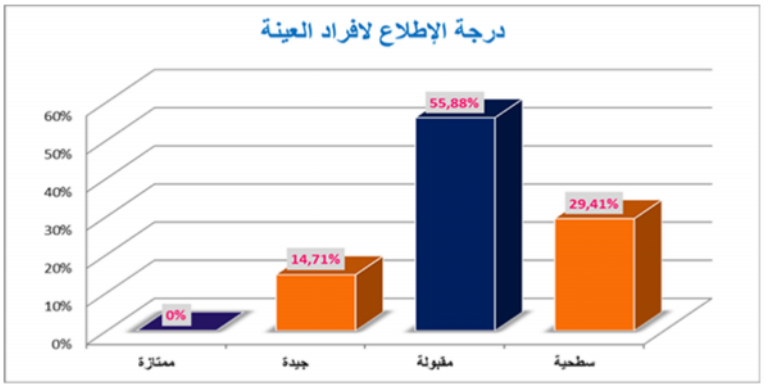


المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أن جميع أفراد العينة بدون استثناء هم على اطلاع على المعايير الدولية للمراجعة أي بنسبة 100%، وهذه النتيجة تعبر بشكل واضح عن قابلية أفراد العينة للإجابة على باقي أسئلة الإستبيان، والجدول اللاحق يبين درجة الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة.

الجدول (09): يوضح درجة الاطلاع للأفراد العينة

درجة الاطلاع	التكرار	النسبة
ممتازة	0	0%
جيدة	5	14,71%
مقبولة	19	55,88%
سطحية	10	29,41%
المجموع	34	100

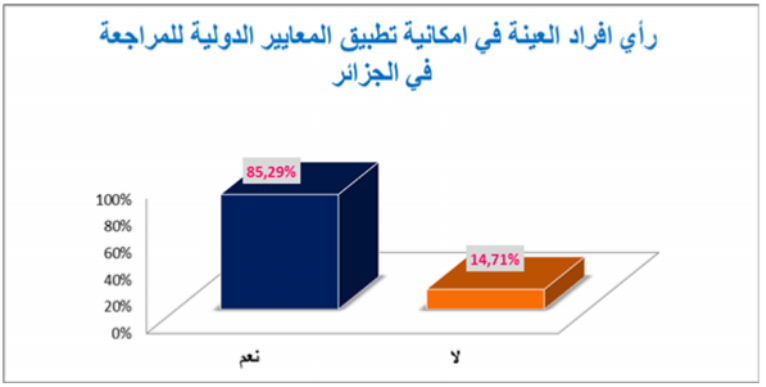


المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أن اكثر من نصف أفراد العينة لديهم درجة مقبولة من حيث الإطلاع على المعايير الدولية للمراجعة أي بنسبة 55%، تليها نسبة 29 %من أفراد العينة هم على دراية سطحية ، و القليل منهم كان اطلاعهم على هذه المعايير اطلاعا جيدا وهو ما تمثله نسبة 14 % وهذا ما قد يدل على ضعف إطلاع المراجعين الخارجين على التطورات والمستجدات التي تطرأ على المهنة نظرا لما تفرضه ظروف المهنة من حجم العمل وثقل المسؤولية في كثير من الأحيان.

الجدول(10): يوضح رأي أفراد العينة في إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر

الإجابة	التكرار	النسبة
نعم	29	85%
لا	5	15%
المجموع	34	100

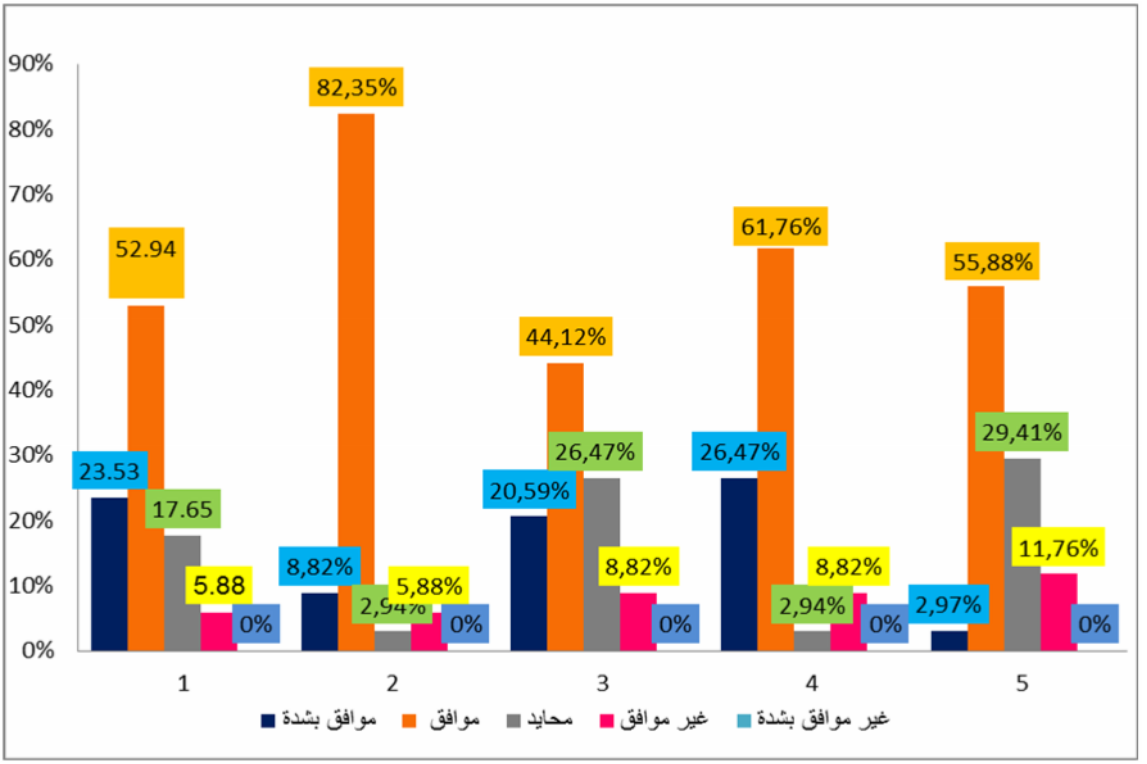


المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة يتفقون مع فكرة إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر أي ما يمثل نسبة 85 %، و في المقابل نجد أن باقي أفراد العينة أي نسبة 15 % منهم يرون عدم إمكانية التطبيق.

الجدول (11): الجدول الأول لمقياس ليكارت الخماسي

	العبارة 1		العبارة 2		العبارة 3		العبارة 4		العبارة 5	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	8	23,53%	3	8,82%	7	20,59%	9	26,47%	1	2,97%
موافق	18	52,94%	28	82,35%	15	44,12%	21	61,76%	19	55,88%
محايد	6	17,65%	1	2,94%	9	26,47%	1	2,94%	10	29,41%
غير موافق	2	5,88%	2	5,88%	3	8,82%	3	8,82%	4	11,76%
غير موافق بشدة	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
المجموع	34	100	34	100	34	100	34	100	34	100



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

فيما يخص العبارة الأولى التي تتعلق بما إذا كان لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر الأثر الايجابي، و العبارة الثانية التي تتعلق بمدى مساعدتها في تحسين أداء المراجع فقد كانت معظم إجابات أفراد العينة بالموافقة على ذلك بنسبتي 52% و 82% على التوالي وهذا يفسر مدى إدراك المراجعين الخارجيين لأهمية المعايير الدولية للمراجعة.

و أيضا تمركزت آرائهم بين موافق بنسبة 44% وموافق بشدة بنسبة 20% على العبارة الثالثة التي مفادها أن ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية، وهذا يستوجب تكييفها مع البيئة الجزائرية للمراجعة حسب ما تضمنته العبارة الرابعة حيث جاءت النسب بين موافق بنسبة 61% وموافق بشدة بنسبة 26% ، وهذا ما يدعمه آراء أكثر من نصف أفراد العينة حول العبارة الخامسة و التي مفادها أن المعايير الدولية للمراجعة هي الحل المناسب لتحسين واقع المهنة في الجزائر حيث جاءت بنسبة 55% بالموافقة، و هذا يدل على أن موافقة أفراد العينة على تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة مشروطة بتكييفها مع البيئة الجزائرية للمراجعة، مع الإشارة إلى نسبة 30% من أفراد العينة كانت آرائهم بالحياد وهذا يدل على التحفظ.

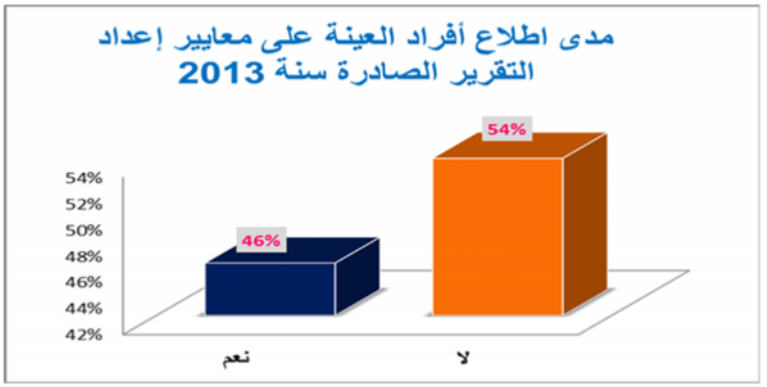
و نستنتج في الأخير أن المراجعين الخارجين في الجزائر لديهم القابلية على ممارسة المهنة في ظل المعايير الدولية للمراجعة، مع إعتمادهم على التشريع الجزائري في تنظيمه لعملية تبني لمهنة المراجعة،

وبعبارة أخرى فإن الجزائر فعلا تبنت المعايير الدولية للمراجعة غير أن ممارستها تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية فبالتالي يستوجب تكييفها لتكون الحل الأنسب لتحسين واقع مهنة المراجعة في الجزائر، وهذا ما سنتطرق إليه في تحليل القسم الثالث من هذا الإستبيان.

■ **ثالثا:** مهنة المراجعة في ظل التشريع الجزائري

الجدول (12): يوضح مدى إطلاع أفراد العينة على معايير إعداد التقرير الصادرة سنة 2013

الإجابة	التكرار	النسبة
نعم	16	46%
لا	18	54%
المجموع	34	100



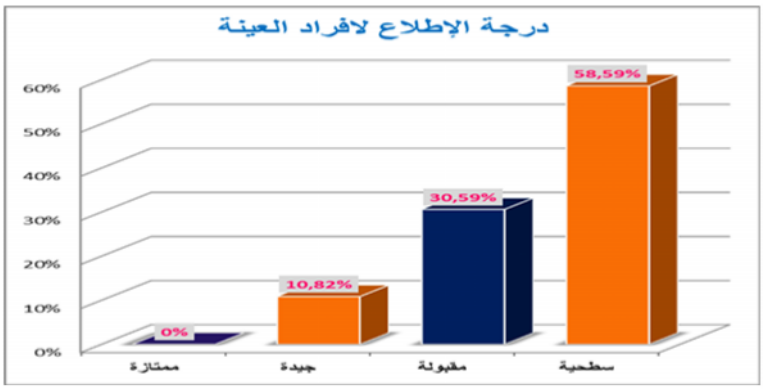
المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أقل من نصف أفراد العينة هم على إطلاع على معايير إعداد التقرير الصادرة سنة 2013، أي ما يمثل نسبة 46%، في حين أن باقي أفراد العينة بنسبة 54% ليس لديهم اطلاع على هذه المعايير بالرغم من صدورها منذ حوالي السنتين.

وهذا يعبر عن ضعف إطلاع نسبة كبيرة من المراجعين الخارجيين على المستجدات الحاصلة في المهنة.

الجدول (13): يوضح درجة الاطلاع للأفراد العينة

درجة الاطلاع	التكرار	النسبة
ممتازة	0	0%
جيدة	2	10,82%
مقبولة	5	30,59%
سطحية	9	58,59%
المجموع	16	100

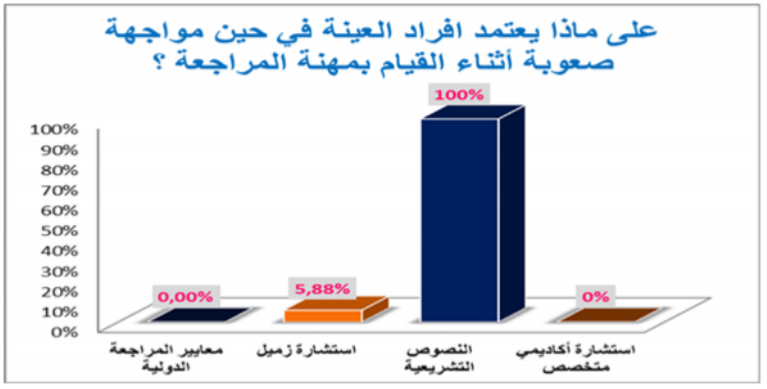


المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أكثر من نصف أفراد العينة لديهم درجة سطحية من حيث الإطلاع على معايير إعداد التقرير أي بنسبة 58%، تليها نسبة 30 %من أفراد العينة هم على دراية مقبولة، وهذا يطرح تساؤلا حول الأسباب التي تحول دون إلمام هذه الفئة- والتي تمثل حوالي 90% من أفراد العينة المطلعة- بشكل جيد بهذه المعايير، حيث نجد في المقابل أن القليل منهم كان اطلاعهم على هذه المعايير اطلاعا جيدا وهو ما تمثله نسبة 10 % من أفراد العينة المطلعين والذين هم من حاملي الشهادات العليا.

الجدول (14) إعتماد افراد العينة في مواجهة صعوبات القيام بالمهنة

	التكرار	النسبة
معايير المراجعة الدولية	0	0,00%
استشارة زميل	2	6,00%
النصوص التشريعية	34	100,00%
استشارة أكاديمي متخصص	0	0,00%
المجموع	36	106



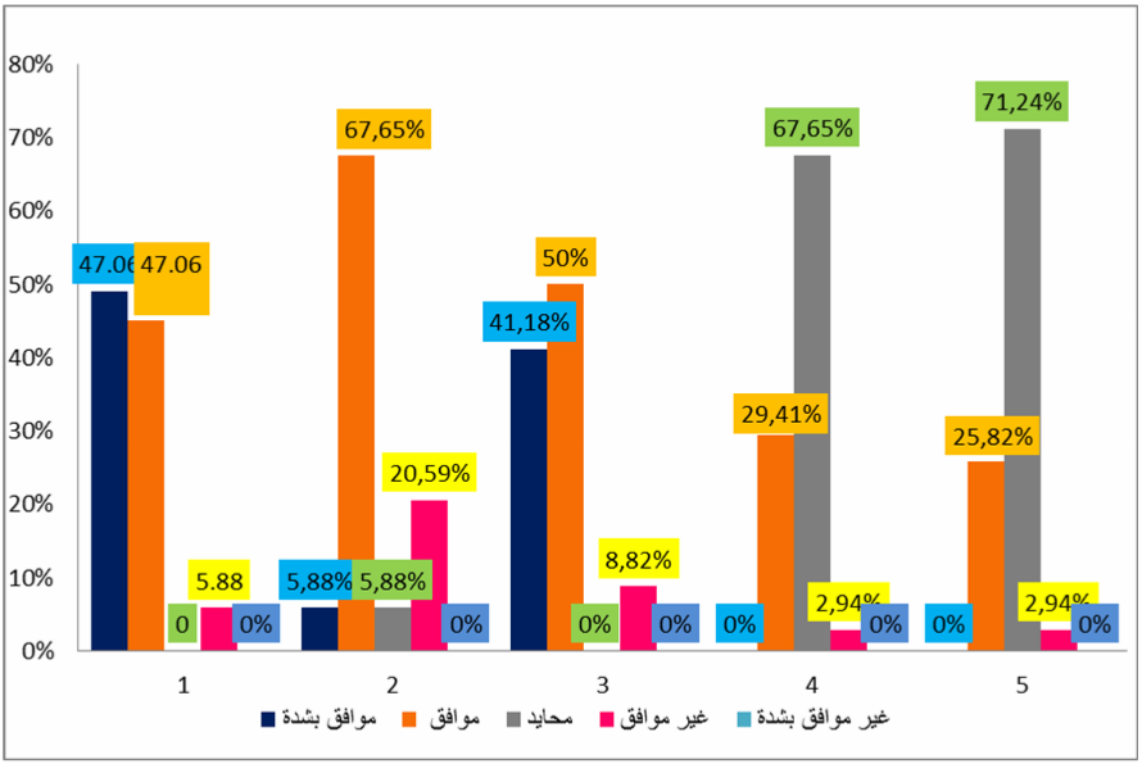
المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مجموع التكرارات 36 في حين أن مجموع الإستبانات المعالجة كان 34 وهذا لأن إثنين من أفراد العينة يعتمدان على استشارة زميل بالإضافة إلى النصوص التشريعية، وهم من الفئة ذات الخبرة المهنية من 5 إلى 10 سنوات.

كما يتضح لنا من خلال الجدول أن جميع أفراد العينة بنسبة 100% يعتمدون على النصوص التشريعية نظرا لأن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر يخضع بشكل كلي للهيئات التابعة الدولة مثل المجلس الوطني للمحاسبة.

الجدول (15): الجدول الثاني لمقياس ليكارت الخماسي

	العبارة 1		العبارة 2		العبارة 3		العبارة 4		العبارة 5	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	16	49,06%	2	5,88%	14	41,18%	0	0,00%	0	0,00%
موافق	16	45,06%	23	67,65%	17	50,00%	10	29,41%	20	25,82%
محايد	0	0,00%	2	5,88%	0	0,00%	23	67,65%	13	71,24%
غير موافق	2	5,88%	7	20,59%	3	8,82%	1	2,94%	1	2,94%
غير موافق بشدة	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
المجموع	34	100	34	100	34	100	34	100	34	100



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

فيما يخص العبارة الأولى التي مفادها أن الإصلاح التشريعي لمهنة المراجعة في الجزائر هو أمر ضروري نجد أن معظم أفراد العينة بين موافق بشدة بنسبة 49% وموافق بنسبة 45%، وبالنسبة للعبارة الثانية التي تنص على أن الإستراتيجية التي يتبعها المجلس الوطني للمحاسبة لإصلاح مهنة المراجعة تعتبر سليمة فإننا نجد نسبة 67% من أفراد العينة يوافقون على ذلك، وفي المقابل نجد ما نسبته 20% لا يوافقون على الإستراتيجية المتبعة، ورغم ذلك فإن معظم أفراد العينة أي بنسبة 91% بين موافق بشدة وموافق على ضرورة تكوين المراجعين تبعا لما ورد في العبارة الثالثة.

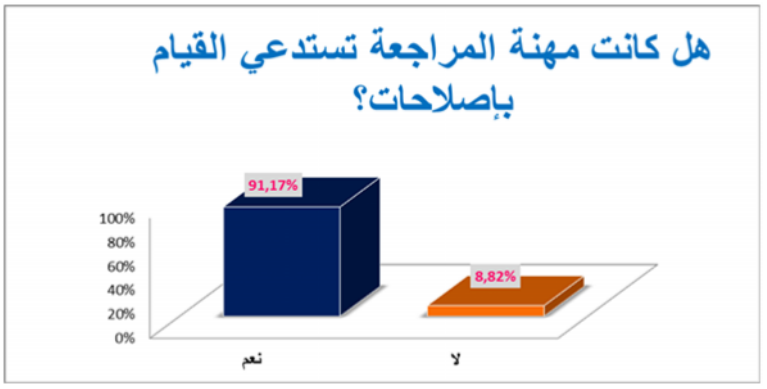
بالنسبة للعبارة الرابعة والتي تنص على أن معايير إعداد التقرير الصادرة سنة 2013 سوف تحدث أثرا إيجابيا على مهنة المراجعة، والعبارة الخامسة التي تنص على أنه يجب تعميم تبني المعايير بشكل شمولي فإننا نلاحظ أن معظم أفراد العينة قد أجابوا بالحياد وهذا ما تمثله نسبة 67% و 71% على التوالي، وهذا نظرا لعدم إطلاع جزء كبير من أفراد العينة على معايير إعداد التقرير الصادرة سنة 2013 في مقابل فئة قليلة من العينة مطلعة على هذه المعايير لكن بصفة سطحية وهذا ما يقود مرة أخرى إلى ضرورة تكوين المراجعين.

من خلال ما تطرقنا له في هذا الجزء نستنتج من خلال تحليله أيضا أن الجزائر فعلا قامت بإصلاح لمهنة المراجعة و هذه الإصلاحات كانت سليمة و مع ذلك في حال أي إصلاحات أخرى يستوجب تكوين مراجعين في هذا المجال لتكون الإصلاحات أحسن و أحسن.

■ **رابعا:** تقييم واقع مهنة المراجعة في الجزائر

الجدول(16) إصلاحات مهنة المراجعة

الإجابة	التكرار	النسبة
نعم	31	91,17%
لا	3	8,82%
المجموع	34	100

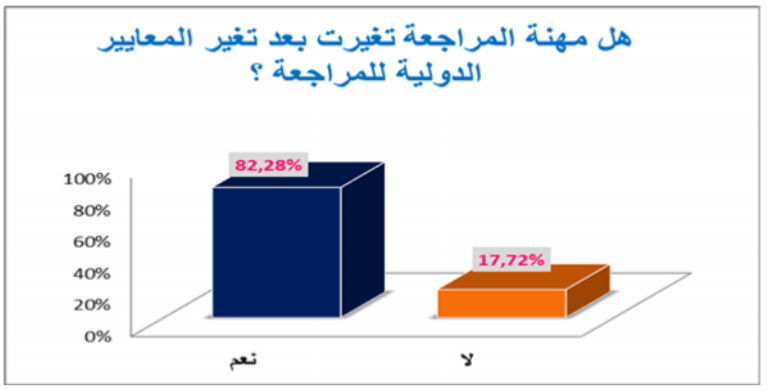


المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة يتفقون مع أن مهنة المراجعة في الجزائر تستدعي القيام بإصلاحات أي ما يمثل نسبة 91 %، و في المقابل نجد أن باقي أفراد العينة أي نسبة 8 % لا يتفقون مع ذلك.وهذا يفسر رغبة معظم أفراد العينة في تحسين المهنة أكثر و زيادة فعاليتها.

الجدول(17) تغيرات المهنة بعد المعايير الدولية

الإجابة	التكرار	النسبة
نعم	28	82,28%
لا	6	17,72%
المجموع	34	100

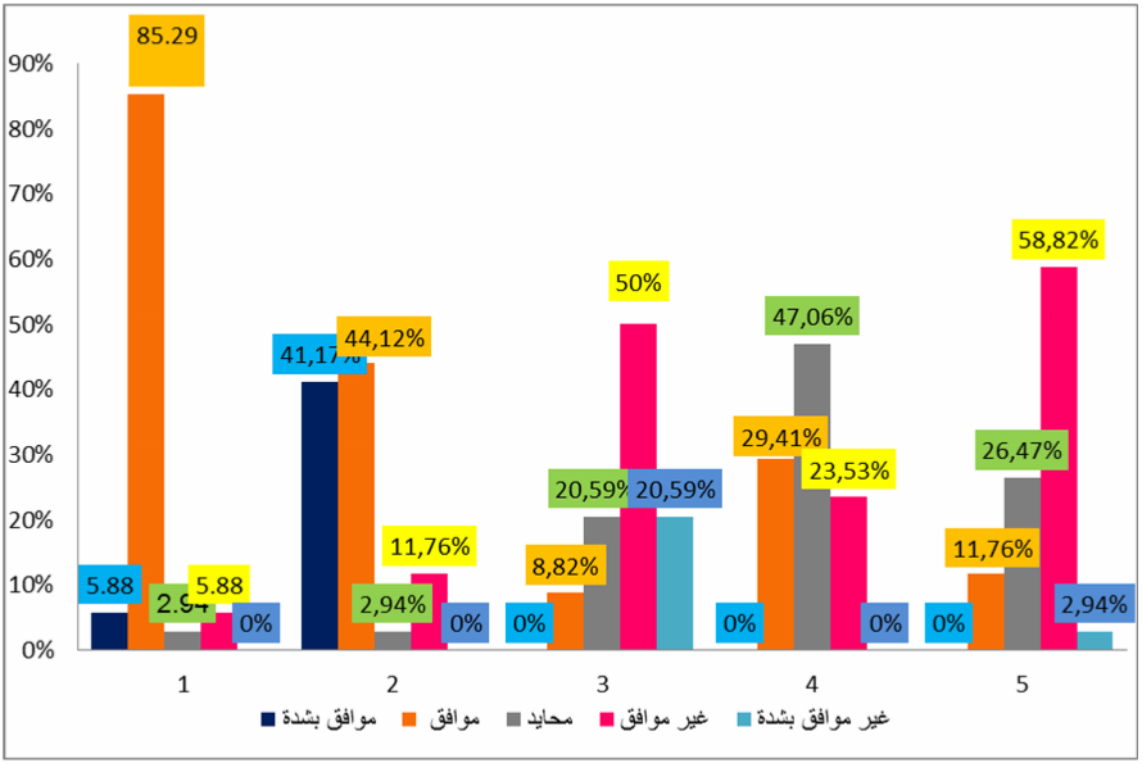


المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة يرون بأن مهنة المراجعة في الجزائر تغيرت بعد المعايير الدولية للمراجعة أي ما يمثل نسبة 82 %، و في المقابل نجد أن باقي أفراد العينة أي نسبة 17 % يرون عكس ذلك.

الجدول(18): الجدول الثالث لمقياس ليكارت الخماسي

	العبارة 1		العبارة 2		العبارة 3		العبارة 4		العبارة 5	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	2	5,88%	14	41,17%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
موافق	29	85,29%	15	44,12%	3	8,82%	10	29,41%	4	11,76%
محايد	1	2,94%	1	2,94%	7	20,59%	16	47,06%	9	26,47%
غير موافق	2	5,88%	4	11,76%	17	50,00%	8	23,53%	20	58,82%
غير موافق بشدة	0	0,00%	0	0,00%	7	20,59%	0	0,00%	1	2,94%
المجموع	34	100	34	100	34	100	34	100	34	100



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإستبيان

تم اتفاق أغلب أفراد العينة على أن إعادة تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر كان ضروريا لنجاح إصلاح المهنة أي ما يمثل نسبة 85%، حيث أن التنظيم القديم لمهنة المراجعة لم يعد يستجيب لمتطلبات البيئة الدولية وهذا ما توزع بين موافق بشدة بنسبة 41% وموافق بنسبة 44%.

كما نلاحظ من خلال العبارة الثالثةرأي أكثر أفراد العينة بأنه لم تتم استشارة أصحاب المهنة عند إعادة تنظيم مهنة المراجعة، وهذا بنسبة 50% غير موافق و نسبة 20% غير موافق بشدة مع الإشارة إلى وجود نسبة 20% من أفراد العينة لهم رأي محايد. وفي ما يتعلق بالعبارة الرابعة، فقد وافق 10 من أفراد العينة أي بنسبة 29% على أن هذه المهنة أصبحت منظمة بشكل جيد بعد الإصلاحات، في حين أن 16 من أفراد العينة أي ما يقارب نصف التزم الحياد في الرأي بنسبة 47%، كما نجد أن رأي 8 من أفراد العينة جاء بالرفض بنسبة 23% .وهذا يفسر عدم إلمامهم بشكل جيد على الإصلاحات التي يقوم بها المشرع الجزائري خاصة فيما يتعلق بالمعايير الصادرة سنة 2013 والخاصة بإعداد التقرير. و فيما يخص مراقبة و متابعة تطبيق معايير إعداد التقرير من طرف المجلس الوطني للمحاسبة فبناء على إجابات أفراد العينة وجدنا أن 21 من أفراد العينة بنسبة 60% جاء رأيهم بعدم وجود مراقبة و متابعة، إضافة إلى وجود 9 من أفراد العينة بنسبة 26% جاء رأيهم بالحياد، وهذا يفسر الضعف الشديد في إجراءات الرقابة و المتابعة على نشاط المراجعين.

خلاصة الفصل :

سعت الجزائر منذ الإستقلال إلى تطوير منظومتها التشريعية في مجالي المحاسبة و المراجعة ، حيث قامت بإصدار جملة من القوانين المنظمة لهذه المهن عبر عدة مراحل بما يتماشى و التطور الذي عرفته مؤسساتها الإقتصادية ، فمنذ صدور الأمر رقم 107/69 بدأت بوادر نشوء مهنة المراجعة في الجزائر حيث تم بموجبه تعيين محافظ الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي و التجاري ،ثم تلاه الأمر 82/71 الذي أنشئ بموجبه المجلس الأعلى للمحاسبة الذي كلف بمهمة تصميم مخطط محاسبي وطني ليحل محل المخطط المحاسبي العام ، و مع التحولات الإقتصادية العالمية كان لابد من مواكبتها حيث تم إعتماد المعايير المحاسبية الدولية و هذا بصدور القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ثم صدور القانون 01/10 المتعلق بتنظيم مهنة المراجع في الجزائر تماشيا مع هذه التحولات، إلى غاية سنة 2013 حيث تم إصدار معايير إعداد التقرير.

و رغم كل ما جاءت به هذه المنظومة من تشريعات منظمة لمهنة المراجعة إلا أنها لم ترق بعد إلى المتطلبات الدولية، وهي لا تتماشى مع التطورات العالمية في إعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية للمراجعة.

الخاتمة

الخاتمـــة

لقد تطورت المراجعة بالممارسة المهنية كما تطورت معاييرها المتمثلة في المعايير المتعارف عليها ، من معايير شخصية و معايير العمل الميداني و معايير إعداد تقرير المراجعة ، كما تغيرت منهجية و أهداف المراجعة مع الزمن ، فبعدما كانت تركز على أعمال الغش و الإختلاس و الأخطاء ، أصبحت تبحث عن سلامة و شرعية القوائم المالية.

أصبحت المعايير السابقة للمراجعة لا تلبي إحتياجات المراجعة و مستعملي القوائم المالية مما دفع بالهيئات الدولية المختصة في المحاسبة و المراجعة لإصدار معايير المراجعة الدولية.

طورت الجزائر منظومتها التشريعية في مجالي المحاسبة و المراجعة، ومن مظاهر ذلك إصدار القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و كذلك إصدار معايير إعداد تقرير المراجعة سنة 2013.

ومن خلال دراستنا الميدانية حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر بواسطة أسئلة موزعة في شكل استمارة استبيان على فئة المراجعين الخارجيين.

وقد توصلنا الى النتائج والتوصيات التالية:

نتائج إختبار الفرضيات:

إنطلاقا من الفرضيات المعتمدة حول هذا الموضوع فقد توصلنا إلى ما يلي :

- من خلال إختبار صحة الفرضية الأولى فقد تم التوصل إلى وجود تصنيف دقيق للمعايير الدولية للمراجعة من طرف الهيئات الدولية المختصة لتوضيح دور المراجع وتحديد مسؤولية القائم بعملية المراجعة، حيث مرت في تطورها على مرحلتين أساسيتين مرحلة الإصدار سنة 1995 ثم مشروع التوضيح سنة 2010 وبالتالي نخلص إلى أن الفرضية الأولى صحيحة.

- أما في ما يخص الفرضية الثانية فتم التوصل إلى أن الجزائر تسعى إلى تطوير منظومتها التشريعية في مجالي المحاسبة و المراجعة حيث قامت بإصدار جملة من القوانين المنظمة لهذه المهن عبر عدة مراحل بما يتماشى و التطور الذي عرفته مؤسساتها و البيئة الدولية ، بداية بالمجال المحاسبي و ذلك بإصدارها قانون النظام المحاسبي المالي المعد وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة، مما كان له أثر على شكل و مضمون و أنواع القوائم المالية و كل ما يرتبط بنشاط المؤسسات التي تدخل في مجال تطبيقه، وكذا على مهنة المراجعة حيث كان من الضروري إعادة تكييف القواعد المنظمة لها مع المتطلبات الجديدة و تجلى هذا في القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و كذلك إصدار معايير إعداد تقرير المراجعة 2013.

وبالتالي نخلص إلى أن الفرضية الثانية كذلك صحيحة.

- و في ما يتعلق بالفرضية الثالثة فإن واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لم يتغير بعد الإصلاحات التي قامت بها الهيئات المنظمة للمهنة، ذلك لأن القواعد القانونية المنظمة لمراجعة في الجزائر و رغم الجهود المبذولة لم ترق بعد إلى مستوى المعايير الدولية خاصة ما تعلق في جوانبها التفصيلية.

وبالتالي نخلص إلى أن الفرضية الثالثة غير صحيحة.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية :

- تطورت المراجعة منذ الأزل من أوجهها البسيطة إلى ما هي عليه اليوم ، حيث أدت ممارستها إلى تطور أهدافها فبعدما كانت تهدف إلى مجرد كشف أعمال الغش و الإختلاس ، أصبحت تهدف إلى تحديد مدى شرعية و صدق الحسابات مما أثر على ذهنية و سلوك المراجع فبعدما كان يركز في مهمته على الشك و البحث عن أعمال الغش أصبح من الضروري على المراجع أن لا يبدأ مهمته بالشك و أن لا يترك عند نهاية المهمة أي شك .

- إن تطور ممارسة المراجعة و عدم كفاية المعايير الأمريكية المتعارف عليها على الصعيد الدولي أدى بالهيئات و المنظمات الدولية المختصة على رأسها الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار معايير دولية للمراجعة ، تهدف إلى توحيد الممارسة المهنية على المستوى الدولي التي أولت لها هذه المنظمات أهمية بالغة بإعتبارها مرجعا أساسيا لمستعملي المعلومة المالية في إتخاذ قراراتهم .

- إن الجزائر تسخر إمكانيات مادية و بشرية هامة من أجل إصلاح مهن المحاسبة و المراجعة في إطار سياسة الإنفتاح الإقتصادي و السعي نحو الإنضمام للمنظمة العالمية للتجارة، لكن رغم كل هذه الجهود المبذولة إلا أنه توجد فجوة بين سياسة الإصلاح المبنية على التشريع و واقع الممارسة الميدانية لمهنة المراجعة الخارجية.

- من خلال هذه الدراسة و المقارنة بين المعايير الدولية لإعداد تقرير المراجعة من جهة و معايير إعداد التقرير في الجزائر من جهة أخرى تم التوصل إلى أن إعداد تقرير المراجعة في الجزائر لم يرق بعد إلى المعايير الدولية رغم وجود توافق في بعض النقاط خاصة في ما يتعلق بأنواع التقرير، كما يمكن إستنتاج النقائص التالية في ما يخص التشريع الجزائري في هذا الصدد :

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

الإقتراحات و التوصيات:

على أساس هذه الدراسة يمكن الخروج بالتوصيات التالية :

- يقوم المراجع بمهمته في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها سواء ما تعلقت بشخصه من إستقلالية و حياد و بذل كل العناية المهنية الكافية ، كما يتقيد بالإجراءات المتعلقة بتنفيذ المهمة و خاصة أخذ معرفة مستفيضة عن العميل و تقييم نظام الرقابة الداخلية و إنتهاج خطة عمل للقيام بالمهمة كما يجب عليه الحصول على الأدلة الكافية بهدف إبداء الرأي النهائي في تقرير المراجعة الذي أوجب على المراجع الإلتزام بمجموعة من المعايير أثناء إعداده .
- زيادة الإهتمام بمهنة المراجعة في الجزائر عن طريق تبني المعايير الدولية بشكل شمولي؛
- على الهيئات المنظمة للمهنة وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر و أن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة؛
- فتح باب الشراكة مع مكاتب مراجعة أجنبية بضوابط مدروسة و محددة ؛
- إعتماد المعايير الدولية للمراجعة جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة ؛
- ربط الجامعة و كفاءاتها بالهيئات المكلفة بإصدار المعايير و تنظيم المهنة ؛
- حرص الهيئات المهنية الثلاث التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة و هي المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على التواصل الدائم مع ممارسي المهنة حول كل ما هو جديد عن طريق وسائل الإتصال المختلفة.

آفاق الدراسة:

على ضوء التوصيات التي تم التطرق إليها آنفا يمكن إعتبار هذا الموضوع مجال خصبا للبحث و الدراسة الأكاديمية خاصة في المجالات الأخرى المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية بصفة عامة و مدى توافقها مع ما هو معمول به في الجزائر،وهذا من أجل ترقية القواعد القانونية المنظمة للمهنة لمستوى المعايير الدولية بهدف السمو بالممارسة المهنية و مسايرة التطورات الحاصلة في العالم و التوافق مع الأنظمة الدولية في هذا المجال ، حيث يمكن إقتراح مواضيع للبحث التالية :

- ✓ إستقلالية محافظ الحسابات بين المعايير الدولية للمراجعة والتشريع الجزائري؛
- ✓ تكييف بيئة المراجعة في الجزائر على ضوء المعايير الدولية للمراجعة .

قائمة المراجع

المراجـــع:

أولا: الكتب باللغة العربية

1 أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2008.

2 أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009 .

3 أحمد نقاز، مسعود صديقي، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.

4 الإتحاد الدولي للمحاسبينIFAC، المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)،الجزء الأول، 2010.

5 المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، 2002.

6 أمين السيد لطفي، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996.

7 توماس ويليام و هنكيأمرسون، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض،1991.

8 حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعاير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1999.

9 حسين القاضي، د مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.

10 خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعلمية- ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

11 طارق عبد العال حماد موسوعة معايير التدفيق الدار الجامعية الإسكندرية، الجزء الثاني،2004.

12 طارق عبد العال حمادة، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول: مسؤوليات المراجع، تخطيط المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

13 عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر،1993.

14 عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

15 عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المر اجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004.

16 عصام مرعي، أدلة التدقيق الدولية- الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مطابع رغدان، ط2، الرياض، السعودية، 1989.

17 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط2، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009.

18 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية- ، ط1، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006.

19 محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، ط1، الإسكندرية، مصر، 2007.

20 محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، ط2 ، الجزائر، 2005.

21 محمود السيد الناغي،دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليلوإطار التطبيق، المكتبة العصرية، ط1، المنصورة، مصر، 2000.

22 هادي التميمي ،مدخل إلى التدقيق ، دار وائل للنشر ،ط1،عمان،الأردن،2004.

23 هادي التميمي، معايير التدقيق الدولية، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2006.

24 وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح و تحليل، دار التعليم الجامعي، ط1، الإسكندرية ، مصر،2010.

ثانيا: الأطروحات و الرسائل

25 حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، السنة الجامعية-2008 2009.

26 خالد بن علية، الرقابة الداخلية لدعم إستقرار النظام المصرفي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الأغواط،2006/2005.

27 محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010 2011.

28 محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، 2007 2008.

ثالثا: الملتقيات و المقالات

29 بوعرعار أحمد شمس الدين، سيد محمد ، مداخلة" مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون"01-10 ، الملتقى الدولي" النظام المحاسبي المالي في موجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة البليدة، يومي 3ǂ 14 ديسمبر 2011.

30 علي محمد الجوهري، إستقلال مراجع الحسابات، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة طنطا العدد الأول السنة الخامسة، مصر، 1985.

31 يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية المراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة وفاعلية التقييم الاداء، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن، 2003.

رابعا: القوانين و الجرائد الرسمية

32 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 110 لسنة 1969

33 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 97 لسنة 1970

34 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 107 لسنة 1971

35 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 10 لسنة 1980

36 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 02 لسنة 1988

37 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 20 لسنة 1991

38 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 03 لسنة 1992

39 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 56 لسنة 1996

40 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 74 لسنة 2007

41 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010

42 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010

43 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 07 لسنة 2011

44 الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية العدد 30 لسنة 2011

45 وزارة المالية، القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 والمتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

خامسا: المراجع باللغة الأجنبية

47 Bénoît pigé, Audit et control interne, 2eme édit, Ems management et société, France, 2004.

48 J.c Becour, H.Bouquin, AuditOperationnel , 2eme édit, Economica, Paris, 1996.

49 Gérard Valin, Lionel Collins, Audit et control interne, aspects financiers opérationnels et stratégiques, 4eme édition, Dalloz, paris, 1992.

50 Mokhtar Belaibud, Pratique de l'audit, Berti Edition, Alger, 2011.

سادسا: مواقع وروابط الأنترنت

51 إتحادالمحاسبين و المراجعين العرب، http://www.theafaa.org.egs، 03/02/2015

52 **الموقع الرسمي** : http://www2.ifac.org/، 13/03/2015

53 الموقع الرسمي/http://www2.ifac.org : ، 13/03/2015

54 الموقع الرسمي/http://www2.ifac.org : ، 15/03/2015

55 تطورات معايير التدقيق الدولية، http://www.hrdiscussion.com/، 13/02/2015

56 مطاوع السعيدالسيد مطاوع، دراسة مقارنة بين معايير المراجعة الدولية والمصرية، http://www.almohasben.com/، 25/01/2015

57 **محمد الشناوي**، http://jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=6352 ، 29/01/2015

58 مدونة المحاسب الأول، معايير المراجعة الدولية 2010، http://www.almohasb1.com/ ، 05/02/2015

59 مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، http://manifest.univ-ouargla.dz، 28/01/2015

الملاحق

ملحق رقم (01) :

المعايير الدولية للمراجعة لسنة 2010

رقم المعيار	إسم المعيار	هدف المراجع	ما على المراجع القيام به
200 299 المبادئ والمسؤوليات			
200	الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة	الحصول على تأكيد معقول عن صحة وسلامة البيانات المالية ككل	أن يقدم تقريرا عن البيانات المالية
210	الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة	قبول أو الإستمرارية لعملية المراجعة فقط	- التحضير فيما إذا كانت شروط مسبقة للمراجعة متوفرة - التأكيد بأن هناك فهم مشترك بينه وبين الإدارة
220	رقابة جودة المراجعة للبيانات المالية	تطبيق إجراءات مراقبة الجودة على مستوى عملية المراجعة	- أن يتفق المراجعة مع المعايير المهنية والقانونية المعمول بها - أن يتناسب تقرير المراجع مع ظروف الحالة
230	توثيق المراجعة	إعداد التوثيق	- سجل كاف ومناسب للأسس التي إعتمدت لتقريره - الحصول على أدلة، أن تخطيط وتنفيذ المهمة قد تم وفقا لمعايير المراجعة الدولية
240	مسؤوليات المراجع المتعلقة بالإحتيال	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية بسبب الإحتيال	- الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة - الإستجابة المناسبة لحالات الغش أو الإحتيال
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية	الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الإمتثال للأحكام والقوانين والأنظمة بشكل عام	- أن تنفذ إجراءات مراجعة محدودة التي تساعد في تحديد حالات عدم الإمتثال للقوانين - الإستجابة المناسبة لعدم الإمتثال

260	الإتصال مع القائمين على الحاكمية	الإتصال بوضوح مع القائمين على الحاكمية	- الحصول على المعلومات اللازمة لمراجعة من القائمين على الحاكمية - تقديم للقائمين على الحاكمية الملاحظات الهامة في الوقت المناسب
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحاكمية والإدارة	الإتصال بشكل مناسب مع الإدارة والقائمين على الحاكمية	تحديد أوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقديمها إلى الإدارة
300 499 تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء			
300	التخطيط لمراجعة البيانات المالية	التخطيط لعملية المراجعة ليتم تنفيذ المهمة بطريقة فعالة	- وضع خطة العمل - تحديد المساعدين
315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة و بيئتها	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش والخطأ	- فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية - تطبيق الإستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية
320	الأهمية النسبية في التخطيط وتنفيذ المراجعة	تطبيق لمفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب في التخطيط	التخطيط وتنفيذ عملية المراجعة
330	إستجابة المراجع لمواجهة المخاطر المقيمة	الحصول على الأدلة المناسبة والكافية	تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تصميم وتنفيذ الحلول المناسبة لمواجهة تلك المخاطر
402	إعتبارات المراجعة المتعلقة بمؤسسات تستخدم خدمات مؤسسات أخرى	مراجعة حسابات مستخدمي خدمات مؤسسات أخرى	الحصول على فهم لطبيعة وأهمية تلك الخدمات وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية
450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال المراجعة	تقييم أثر الأخطاء الجوهرية في المراجعة	إكتشاف الأخطاء الجوهرية عند عملية المراجعة وتقييم أثر عدم تصحيحها

500 599 أدلة المراجعة			
500	أدلة في المراجعة	الحصول على أدلة مراجعة لإستنتاج قرار معقول لإبداء الرأي في تقرير المراجعة	تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بطريقة ليتوصل إلى الحصول على أدلة مراجعة كاملة ومناسبة
501	أدلة المراجعة (إعتبارات محدودة لبنود مختارة)	الحصول على أدلة إثبات مناسبة وموثوقة	- التأكد من وجود حالة المخزون - الإستفسار عن الدعاوى القضائية والمطالبات المتعلقة بالمؤسسة
505	المصادقات الخارجية	الحصول على أدلة إثبات مناسبة وموثوقة	تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة
510	المراجعة لأول مرة	الحصول على أدلة إثبات فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية	التأكد من أن الأرصدة الإفتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية
520	الإجراءات التحليلية	الحصول على أدلة إثبات ملائمة وموثوقة عند استخدام الإجراءات التحليلية	تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في موعد قريب من نهاية السنة
530	العينات الإحصائية في المراجعة	التمكن من استخدام الأسس المعقولة لإتخاذ قرار يتعلق بالمجتمع الذي تم اختيار العينة منه	إستخدام العينات الإحصائية لمراجعتها وتعميم النتائج على المجتمع
540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة في ما يخص التقديرات المحاسبية	التأكد من أن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ملائمة في سياق إطار التقارير المالية المطبقة
550	الأطراف ذات العلاقة	- فهم العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة والمعاملات - تحديد الأطراف ذات العلاقة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة	التنبه إلى العوامل المتعلقة بمخاطر الإحتيال إن وجدت التي قد تظهر نتيجة المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. إستنتاج بناءا على أدلة المراجعة فيما إذا كانت البيانات المالية تأثرت بتلك العلاقات أو المعاملات

560	الأحداث اللاحقة	الحصول على أدلة الإثبات في ما يخص الأحداث التي تمت بين تاريخ إعداد البيانات المالية وتاريخ تقرير المراجعة	هل هناك أحداث تمت بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير مراجع الحسابات الإستجابة بالشكل المناسب للأحداث اللاحقة والمعروفة للمراجع
570	إستمرارية المؤسسة	الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بشأن ملاءمة استخدام الإدارة لفرضية استمرارية المؤسسة	- تحديد الآثار المترتبة على تقرير المراجع - القيام بإختبارات الإستمرارية وتحديد الأسباب أو الأحداث التي تهدد إستمرارية المؤسسة محل الفحص
580	التأكيدات الخطية	الحصول على بيانات خطية من الإدارة	- دعم أدلة الإثبات الأخرى بالتأكيدات الخطية التي يراها ضرورية أو التي تطلبها معايير المراجعة الدولية - الإستجابة المناسبة للبيانات الخطية التي قدمتها الإدارة
600 699 الإستفادة من عمل الآخرين			
600	إعتبارات خاصة عند مراجعة البيانات للمجموعات	- تحديد من سيكون بمثابة مراجع الحسابات للمجموعة - الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لمراجعة الحسابات بشان المعلومات المالية للعناصر وعملية تجميعها	الإتصال مع مراجعي عناصر القوائم المالية بوضوح بشأن نطاق وتوقيت عملهم والمعلومات المالية المتعلقة بتلك المكونات والنتائج التي توصلوا إليها
610	إستخدام أعمال المراجع الداخلي	تحديد ما إذا كانت أعمال المراجعة الداخلية مناسبة لأعمال المراجعة	معرفة المدى الذي يمكن استخدم أعمال محددة قام بها المراجع الداخلي وهل هي كافية لأغراض المراجعة
620	إستخدام عمل الخبراء	تحديد ما إذا كان يمكن إستخدام عمل الخبراء	إذا تم استخدام أعمال الخبرة فعليه معرفة هل هذا العمل كافي لأغراض مراجعة الحسابات أم لا

700 799 نتائج وتقارير المراجعة			
700	تكوين الرأي وتقديم تقرير مراجع الحسابات	تكوين رأي في البيانات المالية إستنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها	التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب يصف الأسس التي تم استخدامها لهذا الرأي.
705	تعديلات الرأي في تقرير مراجع الحسابات المستقل	إبداء رأي معدل واضح العبارات ومناسب في البيانات المالية	يستنتج إستنادا إلى أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل خالية من أخطاء جوهرية أو انه لم يستطع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة ليستنتج عكس ذلك
706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل	توجيه إنتباه المستخدمين عن طريق إضافة فقرة توضيحية كطريقة من طرق الإتصال في تقرير المراجع	توضيح الموضوع محل الفقرة الإيضاحية نتيجة لما له من الأهمية الضرورية لفهم البيانات المالية من قبل المستخدمين
710	المعلومات المقارنة	ليتم التقرير حسب متطلبات مراجع الحسابات عن التقارير	مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة
720	مسؤولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة	الإستجابة بشكل مناسب عند وجود وثائق تحد من مصداقية القوائم المالية وتقرير المراجع	البحث والمراجعة في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة والتي من شانها أن تقوض مصداقية تقرير المراجعة والبيانات المالية
800 899 المجالات المتخصصة			
800	الإعتبارات الخاصة في مراجعة البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة	تكوين رأي وتقديم التقارير عن البيانات المالية	التصدي بصورة مناسبة للإعتبارات الخاصة التي لها صلة بقبول عملية المراجعة وتخطيطها وتنفيذها

805	الإعتبارات الخاصة بمراجعة حسابات البيانات المالية المفردة و العناصر المحددة	مراجعة الحسابات لإحدى البيانات المالية بيان واحد أو عنصر معين	أن يقوم بالإبلاغ بطريقة مناسبة للإعتبارات الخاصة التي لها صلة بقبول المهمة وتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وكيفية تكوين رأي وتقديم تقارير عن بيان مالي واحد أو عنصر محدد
810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة	تحديد ما إذا كان من المناسب أن يقبل عملية مراجعة ملخص البيانات المالية	إذا كانت العملية تقديم تقرير عن ملخصات القوائم المالية يجب عليه تكوين رأي حول ملخص القوائم المالية إستنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي تم الحصول عليها. التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال التقرير المكتوب مع وصف الأسس التي إعتمدت لهذا الرأي

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على موقع للأنترنت .[1]

[1] . تطورات معايير التدقيق الدولية، **مأخوذة من موقع** http://www.hrdiscussion.com/، بتاريخ 2015/02/13

الملحـــق رقـــم (02):

نمـــوذج عن تقريـــــــر المراجع المستقل معد وفقًا لمعايير المراجعة المتعارف عليها

إلى مجلس الإدارة و المساهمون بشركة

راجعنا الميزانية المجمعة المرفقة للشركة عن الفترة من 30 يونيو 1998 و 30 يونيو 1999 و قوائم الدخل المجمعة، و قائمة حقوق الملكية و قائمة التدفقات النقدية ذات الصلة في نفس الفترات المنتهية في 30 يونيو 1999، و إعداد هذه القوائم المالية هو مسؤولية إدارة الشركة، أما مسؤوليتنا فهي التعبير عن رأي بالنسبة لهذه القوائم المالية على أساس مراجعتنا.

وقد أجرينا مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، و تتطلب تلك المعايير أن نخطط و نقوم بعملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري، و تتضمن عملية المراجعة فحص على أساس الإختبار للأدلة المؤيدة للمبالغ و الإفصاحات الواردة في القوائم المالية، كما تتضمن المراجعة تقدير للمبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة، و كذلك تقييم العرض العام للقوائم المالية، و نعتقد أن مراجعتنا تقدم أساسا معقولا لرأينا.

و في رأينا فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تقدم – بعدالة – وفي جميع النواحي الجوهرية – المركز المالي المجمع للشركة في 30 يونيو 1999 و 1998، و النتائج المجمعة لعملياتها و التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في 30 يونيو 1999 وأنها متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المخلص

توقيع المراجع

التاريخ 21 يوليو 1999

الملحـــق رقـــم (03):

نمـــوذج عن تقـرير المـــراجعة معد وفقا للمعايير الدولية للمراجعة

- الـــرأي الـــمطـلـق-

(الاسم المناسب للجهة التي يوجه إليها التقرير)

لقد قمنا بمراجعة الميزانية المرفقة لشركة أ ب ج كما في 31 ديسمبر 2001 و قوائم الدخل و التدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ، و هذه القوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة، و أن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها.

لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة)، و هذه المعايير تتطلب بأن نقوم بتخطيط و تنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد معقول حول فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من تحريفات جوهرية، وتتضمن عملية المراجعة فحصا للأدلة على أساس الإختبار التي تؤيد المبالغ و الإفصاحات في القوائم المالية، كذلك تتضمن عملية المراجعة تحديد المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة، بالإضافة إلى تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل و أننا نعتقد بأن عملية مراجعتنا قد وفرت أساسا معقولا لإبداء رأينا.

وحسبما رأينا، فإن القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية و عادلة (أو تمثل بعدالة كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 2001 و نتيجة نشاطها و تدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ ووفقا لـ (و إلتزاما بـ).

المراجع

التاريخ

العنوان

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص127.

الملحـــق رقـــم (04):

نمـــوذج عن تقريـــــــر المراجعة

- الرأي المتحفظ-

إلى مجلس إدارة شركة بترول غرب الخليج

قمنا بمراجعة الميزانية المجمعة المرفقة للشركة (شركة بتكساس) في 31 ديسمبر 1996، 1995 و القوائم المجمعة للتشغيل و حقوق الملكية و التدفقات النقدية بالنسبة للسنوات المنتهية حينئذ، إعداد هذه القوائم المالية هو مسؤولية الإدارة، أما مسؤوليتنا فهي التعبير عن رأي –على أساس مراجعتنا– عن هذه القوائم.

وقد قمنا بمراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها و التي تتطلب بأن نخطط و ننفذ عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول وما إذا كانت القوائم المالية خالية من إي تحريف جوهري، و تشمل المراجعة فحص –على أساس الإختبار– للأدلة المؤيدة للمبالغ و الإفصاحات الواردة في القوائم المالية . كما تشمل تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة، و كذلك تقييم العرض العام للقوائم المالية، ونعتقد أن مراجعتنا تقدم أساسا معقولا لرأينا.

ولم تفصح القوائم المالية للشركة عن نتائج متوقعة Pro Forma Results للتشغيل في السنوات المنتهية في 31 ديسمبر 1996 و ذلك بالنسبة لعمليات استحواذ جوهرية لمنشات Acquisitions وفق ما هو وارد في الإيضاح رقم (3) على القوائم المالية المجمعة، وفي رأينا أن الإفصاح عن هذه المعلومات مطلوب للتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة عامة.

وفي رأينا – بسبب تأثيرات الأمور الموضحة في الفقرة السابقة فإن القوائم المالية المشار إليها لا تعرض بعدالة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها– المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر سنة ونتائج عملياتها وتدفقاتها عن هذه السنة.

توقيع المراجع

تاريخ

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص129.

الملحـــق رقـــم (05):

نمـــوذج التقريـــــــر العـــــــام لمحافظ الحسابـــــات

- شهـــــــــــادة بـــــــــدون تحفـــظ

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ.....يشرفنـــي أن أتقدم لكم بتقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من.....إلى.....:

1 **تقرير حول المراقبة و الشهادة:**

- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.

" ملاحظات وتصريحات حول إحتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة "

- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

" ملاحظات و معلومات إضافية محتملة "

- نظرا للإجتهادات التي قمت بها لتوصيات المهنة ، بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات .....لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

2 **معلومـــــــــــات:**

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في.....

يوم.....

الإمضاء .....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات والمرفقة بالتقرير.

المصدر: المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، 2002، ص 84.

الملحـــق رقـم (06):

نمـــوذج التقريـــــر العـــــام لمحافظ الحسابـــات

- شهـــــــــــادة بتحفـــظ

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم المنعقدة بـ.....، يشرفنـــــــي أن أتقدم لكم بتقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من .....إلى .....

1 تقرير حول المراقبة والشهادة:

- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.

" ملاحظات وتصريحات حول إحتمال عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملتين اللتين لا تعارضا الشهادة "

- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المدنية و بالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

" ملاحظات و معلومات إضافية محتملة "

" يجب أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية :وصف مبرر و مرقم للتحفظات " .

- تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للإجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنية، أقدر أنـــه بإمكـــاني الشـــهادة أن الحســـابات الســـنوية كمـــا هـــي مقدمـــة فـــي الصـــفحات .....لهذا التقرير، منتظمة و صادقة، و تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق و أيضا الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

2 المعلومـــــــــات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية :

ثم في.....

يوم.....

الإمضاء .....

المصدر: المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق ، ص 85 .

الملحـــق رقـم (07):

نمـــوذج التقريـــــــر العـــــــام لمحافظ الحسابـــــات

- رفض الشهـــــــــــادة لعـدم الدقـــة والشرعيـــة

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم المنعقدة ب.....، يشرفنـــــــي أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من.....إلى.....

1 تقرير حول المراقبة والشهادة:

- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط .

" ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملتين اللتين لا تعارضا الشهادة "

- تضمن فحصي المراقبات التي اعتبرتها لازمة نظرا لتوصيات المهنة .
- أثناء قيامي بعمليات المراقبة قمت بإنتقاء الملاحظات التالية :

الإشارة ووصف عدم الدقة والشرعية ومصداقية الحسابات السنوية ، كما هي في الصفحات .....لهذا التقرير والتي لا تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق ، أيضا الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط .

- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة لذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة .

"لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات "

2 المعلومـــــــــات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

ثم في.....

يوم.....

الإمضاء .....

ملاحظة : يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير .

المصدر : المجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سابق، ص 86 .

الملحـــق رقـم (08):

نمـــوذج التقريـــــــر العـــــــام لمحافظ الحسابـــــات

- رفض الإدلاء بسبب عائق في المهمة-

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم المنعقدة بـ.....، يشرفنـــي أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من.....إلى .....

1 تقرير حول المراقبة و الشهادة:

- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لشركتكم لهذا النشاط.

" ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملتين اللتين لا تعارضا الشهادة "

-تضمن فحصي المر اقبات التي أعتبرها ضرورية نظرا لتوصيات المهنة ماعدا النقاط الآتية:

"وصف حدود لنشاط المهمة التي لا تعارض الشهادة".

- إن الاسباب المعروضة أعلاه ، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصداقية الصورة الوفية للحسابات السنوية ، كما هي مقدمة في الصفحات .....لهذا التقرير.
- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية و حالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

2 المعلومـــــــــــات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

ثم في.....

يوم.....

الإمضاء .....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات والمرفقة بالتقرير.

المصدر: المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص 87 .

الملحـــق رقــم (09):

نمـــوذج التقريـــر الخاص لمحافظ الحسابـات

- غياب إتفاقيات غير مكتشفة

(المادة628 من المرسوم التشريعي رقم 93 08

المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75 59 .

المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري)

إن المادة628 من المرسوم التشريعي رقم 93 08المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75 59 و المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ينص على أن كل إتفاقية بين الشركة وأحد متصرفيها الإداريين، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة عن طريق شخص معترض ،يجب أن تعرض مسبقا لإذن الجمعية العامة العادية للمساهمين .

يطبق نفس الإجراء بالنسبة للإتفاقيات المبرمة بين الشركة و مؤسسة أو أحد متصرفيها الإداريين و شريك، متصرفين إداريين أو مديرين.

طبقا لهذه الأحكام، أعلمكم بأنني لم أحط علما بالإتفاقيات المنصوص عليها في المادة المشار إليها.

إن رئيس مجلس الإدارة ،لم يشير إلي أية اتفاقية تدخل في هذا الاطار.

حـــــرر في.....

يـــــــوم.....

الإمضـــــــاء .....

المصدر: المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص 88.

الملحــق رقــم (10):

نمـوذج التقريــر الخاص لمحافظ الحسابـات

- اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها

(المادة628 من المرسوم التشريعي رقم 93 08

المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75 59 .

المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري)

طبقا لأحكام المرسوم التشريعي المشار إليه أعلاه، نحيطكم علما بالإتفاقيات التي تم ترخيصها مسبقا من قبل مجلسكم الإداري.

إتفاقيات مبرمة أثناء النشاط .

(ترقيم وتحديد على اتفاقية)

اتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي إستمر تنفيذها.

(التذكير بالإتفاقيات، وطرق التنفيذ أثناء النشاط).

حـــــرر في.....

يـــــــــوم.....

الإمضـــــــاء .....

المصدر: حسب التوصية رقم 3 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الإجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

الملحـــق رقـم (11):

قائمة محكمين الإستبيان

	الأساتذة المحكمين
1	د.مجيد شعباني
2	د.صباح شنايت
3	د.بلقاسم بلقاضي
4	د.محمد براغ

الملحـــق رقـم (12):

استمارة الإستبيان

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تحية طيبة و بعد:

في إطار إعداد مذكرة ماجيستير تخصص محاسبة، يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان:

" **واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة**".

يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على أجوبة حول ما تضمنه من تساؤلات.

و أحيطكم علما بأن هذا الاستبيان يعتبر جزءا من البحث، لذلك نرجو منكم المساعدة حتى نخرج هذا البحث في أحسن شكل، علما أن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

نشكركم مسبقا على تعاونكم و مساهمتكم في هذا البحث.

بن الصديق محمد

أولا: معلومات عامة عن عينة الدراسة

1/المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

2/الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

ثانيا: الجزائر و تبني المعايير الدولية للمراجعة

1/ هل أنت مطلع على المعايير الدولية للمراجعة؟ نعم ☐ لا ☐

2/إذا كانت إجابتك بنعم، ماهي درجة إطلاعك؟ ممتازة ☐ جيدة ☐

مقبولة ☐ سطحية ☐

3/هل ترى أن المعايير الدولية للمراجعة يكن تطبيقها في الجزائر؟ نعم ☐ لا ☐

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1/المعايير الدولية للمراجعة تساعد في تحسين أداء المراجع					
2/تبني وتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر سيكون له أثر إيجابي على مهنة المراجعة					
3/ المعايير الدولية للمراجعة وجدت من أجل خلق بيئة دولية للمرجعة وليس بغرض تحسينها					
4/ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية					
5/تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة يستوجب تكييفها مع البيئة الجزائرية للمراجعة					
6/المعايير الدولية للمراجعة هي الحل المناسب لتحسين واقع المهنة في الجزائر					

ثالثا: مهنة المراجعة في ظل التشريع الجزائري

1/ /هل أنت مطلع على معايير إعداد التقرير التي صدرت سنة 2013؟ نعم ☐ لا ☐

2/إذا كانت إجابتك بنعم، ماهي درجة إطلاعك ممتازة ☐ جيدة ☐

مقبولة ☐ سطحية ☐

3/عندما تصادفك صعوبة أثناء قيامك بمهنة المراجعة تحتكم إلى:

معايير المراجعة الدولية ☐ استشارة زميل من أصحاب المهنة ☐

النصوص التشريعية ☐ إستشارة أكادمي متخصص ☐

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1/الإستراتيجية التي يتبعها المجلس الوطني للمحاسبة لإصلاح مهنة المراجعة تعتبر سليمة					
2/الإصلاح التشريعي لمهنة المراجعة في الجزائر هو أمر ضروري					
3/ إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر يستوجب تكوين المراجعين					
4/معايير إعداد التقرير الصادرة في 2013 سوف تحدث أثر إيجابي على مهنة المراجعة					
5/يجب تعميم تبني المعايير بشكل شمولي وعدم الإكتفاء بمعايير إعداد التقارير					

رابعا: تقييم واقع مهنة المراجعة في الجزائر

1/هل مهنة المراجعة تغيرت بعد المعايير الدولية للمراجعة؟ نعم ☐ لا ☐

2/هل كانت مهنة المراجعة تستدعي القيام بإصلاحات؟ نعم ☐ لا ☐

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1/التنظيم القديم لمهنة المراجعة لم يعد يستجيب لمتطلبات البيئة الدولية					
2/تمت استشارة أصحاب المهنة عند إعادة تنظيم مهنة المراجعة					
3/إعادة تنظيم مهنة المراجعة كان ضروريا لنجاح إصلاح المهنة					
4/أصبحت مهنة المراجعة منظمة بشكل جيد					
5/يتم مراقبة ومتابعة تطبيق معايير إعداد التقرير من طرف المجلس الوطني للمحاسبة					