المركز الجامعي الونشريسي – تيسمسيلت – معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير

الموضوع

# واقع المراجعة بين المعايير الدولية والمعايير المحلية

## دراسة حالة الجزائر

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة

إعداد الطالبتين:

حيسب خيرة

مالك خيرة

إشراف الأستاذ:

محي الدين محمود عمر

لجنة المناقشة

الأستاذ: ضويفي حمزة ..... رئيسا

الأستاذ: محي الدين محمود عمر ..... مقررا

الأستاذ: بلحسين لخضر..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017

## شكر وتقدير

الحمد لله نشكره على توفيقه لنا بإنهاء هذا البحث.

ونتوجه بالشكر والامتنان للأستاذ الفاضل محي الدين محمود عمر على قبوله الإشراف على هذا العمل

وعلى جميع النصائح والتوجيهات المقدمة من طرفه كما نشكركل منساعدنا

من قريب أو من بعيد لإتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالشكر والتقدير لأساتذتنا الكرام أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة

وإثراء هذا العمل وتحملهم عناء قراءته وتقييمه.

# إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بيسرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من عطفها دواء وهمسها شفاء وعيشها دواء إلى من كان لها الفضل بعد الله لرؤية نور الدنيا إلى من تعبت وضحت من أجلي إلى من أنارت دربي إلى الحنونة الغالية أمي *فاطمة *حفظها الله ورعاها.

إلى الذي علمني وغمرني بفضله وعطفه وحنانه وأوقد لي شمعة الأمل وشق لي طريق نجاحي إلى رمز العطاء إلى والدي الحبيب *علي* حفظه الله وأدام في عمره على الرضوان والطاعة

إلى من شاركني الأفراح والأحزان إلى أعز الناس على قلبي إلى إخوتي وأخواتي سليمة خديجة يوسف محمد شيماء عبد الهادي إلى رمز الحنان جدتي الغالية رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه وخالي الطاهر الغالي رحمه الله ورزقه الجنة.

إلى جدتي وجدي الغاليين إلى أخوالي الجيلالي وإبراهيم وعبد الحميد وخالاتي خيرة وسليمة إلى عماتي العالية وسعدة

إلى أعمامي أحمد وعبد القادر إلى كل الأهل والأقارب إلى كل من أحبهم وأعرفهم.

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى صديقاتي ضاوية بختة خيرة زهرة فايزة فتيحة رشيدة فاطمة وكل صديقاتي من الابتدائي إلى الجامعة.

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث وإلى كل طالب علم أينما وجد أهدي هذا العمل.

**مالك**

**إهـداء**

**أهدي عملي هذا إلى:**

**سندي في الحياة: الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما وكل أفراد العائلة فردا فردا.**

**إلى أبناء إخوتي: مروة، ألاء، عبد الوهاب، غفران، أريج، أيوب عبد الرؤوف، هديل.**

**إلى رفيقة دربي وتوأم روحي أم الخير.**

**إلى صديقات الطفولة: بختة، ضاوية، زهرة، خيرة.**

**كما لا انسى جميع الأصدقاء والزملاء في المركز الجامعي خاصة قسم المحاسبة.**

**حيسب**

## 01-قائمة الجداول


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| (01-01) | الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية | 12 |
| (01-03) | إصدارات المعايير الجزائرية قبل 2016 | 86 |
| (02-03) | إصدارات المعايير الجزائرية خلال 2016 | 90 |
| (03-03) | إصدارات المعايير الجزائرية بعد 2016 | 94 |


## 02-قائمة الأشكال


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| (01-01) | أنواع المراجعة | 13 |
| (02-01) | أهداف المراجعة | 18 |
| (03-01) | مبادئ المراجعة | 23 |

**الملخص**

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تسليط الضوء على واقع مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة، مركزين في ذلك على إجراء دراسة مقارنة بين ما تنص عليه المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للمراجعة وما جاءت به النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال، خاصة القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، خاصة بعد الدخول المرتقب للجزائر في المنظمة العالمية للتجارة والشراكة الأورمتوسطية ما يستوجب إعادة النظر في كل ماله علاقة بالجانب المحاسبي والمالي كالمراجعة .

**الكلمات المفتاحية**: المراجعة، معايير المراجعة الدولية، معايير المراجعة المتعارف عليها،المعايير الجزائرية للمراجعة.

Résumé

A partir de cette recherche, on vise à mettre en lumière la réalité de l'audit en Algérie et à examiner son harmonie (accord) avec les normes internationales de l'audit en adoptant une étude comparative entre les normes internationales et celles algériennes entre autres tous les textes législatifs édités par les autorités algériennes dans ce domaine : en particulier la loi 10-01 concernant le métier de l'espérant compte, le commissure en comptes et le comptable agréé et tous les décrits exécutifs qui l'ont suivis particulièrement après l'entrée attendue de l'Algérie dans l'organisation mondiale du commerce et la partenariat euro- méditerranéenne ce qui nécessite une revue de tout ce qui a un rapport de la comptabilité et le côté financier comme l'audit.

Mots clés : l'audit-les normes d'audit- les normes internationales d'Audit, normes algériennes d'audit

فهرس المحتويات


| فهرس المحتويات | |
|---|---|
| العنوان | الصفحة |
| إهداء 1 | |
| إهداء 2 | |
| شكر وتقدير | |
| الملخص | VI |
| فهرس المحتويات | IX–VII |
| قائمة الجداول والأشكال | XI |
| مقدمة | ب– و |
| الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة | |
| تمهيد | 02 |
| المبحث الأول: ماهية المراجعة | 03 |
| المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة | 04 –03 |
| المطلب الثاني: مفهوم المراجعة | 06 –05 |
| المطلب الثالث: أنواع المراجعة | 13 –06 |
| المبحث الثاني: فعالية المراجعة | 14 |
| المطلب الأول: أهمية المراجعة | 15 –14 |
| المطلب الثاني: أهداف المراجعة | 18 –16 |
| المطلب الثالث: إجراءات وأساليب المراجعة | 20 –19 |
| المبحث الثالث: خصائص المراجعة | 20 |
| المطلب الأول: فروض المراجعة | 22 –20 |
| المطلب الثاني: مبادئ المراجعة | 23 –22 |
| المطلب الثالث: طرق المراجعة | 24 |
| خلاصة الفصل | 25 |
| الفصل الثاني: معايير المراجعة | |

| | |
|---|---|
| تمهيد | 27 |
| المبحث الأول: الهيئات الدولية المنظمة لمهنة المراجعة | 28 |
| المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية | 28– 29 |
| المطلب الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين | 29 |
| المطلب الثالث: لجنة ممارسة المراجعة الدولية | 30 |
| المبحث الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها | 31 |
| المطلب الأول: المعايير العامة | 31– 33 |
| المطلب الثاني: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني | 33– 35 |
| المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير | 36– 39 |
| المبحث الثالث: معايير المراجعة الدولية | 39 |
| المطلب الأول: عرض معايير المبادئ العامة والمسؤوليات ومعايير تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء | 39– 48 |
| المطلب الثاني: عرض معايير أدلة المراجعة | 48– 53 |
| المطلب الثالث: معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين وتقريره النهائي والمجالات المتخصصة والأطراف ذات العلاقة | 53– 59 |
| خلاصة الفصل | 60 |
| الفصل الثالث: واقع المراجعة في الجزائر | |
| تمهيد | 62 |
| المبحث الأول: الهيئات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر | 63 |
| المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة | 63– 65 |
| المطلب الثاني: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين | 65– 68 |
| المطلب الثالث: مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنية | 68– 69 |
| المبحث الثاني: المعايير المحلية | 69 |
| المطلب الأول: المعايير المتعلقة بشخص المراجع | 70– 75 |
| المطلب الثاني: معايير العمل الميداني | 75– 81 |
| المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير | 81– 85 |

| | |
|---|---|
| المبحث الثالث: مقارنة معايير المراجعة الدولية والمحلية المطبقة | 86 |
| المطلب الأول: إصدارات المعايير الجزائرية قبل 2016 | 86 –89 |
| المطلب الثاني: إصدارات المعايير الجزائرية خلال 2016 | 89– 94 |
| المطلب الثالث: إصدارات المعايير الجزائرية بعد 2016 | 94– 96 |
| خلاصة الفصل | 97 |
| خاتمة | 99– 101 |
| قائمة المراجع | 103– 106 |

**تمهيد**

نشأت المراجعة الخارجية لتلبية الحاجة إلى المعلومات غير المتحيزة والفحص الحيادي، فكما هو معروف فإن المعلومات المالية يتم إعدادها من قبل المديرين الماليين والعاملين عند مستويات المسؤولية المختلفة لهذه المؤسسات والذين يكون لهم أهدافهم الخاصة، بحيث يحرصون على تقديم تلك المعلومات بالشكل الذي يسمح لهم بتحسين صورة المؤسسة التي يعملون فيها لغرض تعظيم المكافئات التي يحصلون عليها، ومما لاشك فيه أن مثل هذه التحفيزات قد تؤدي إلى وجود قدر من التحيز، بينما نجد أن مستخدمي المعلومات المالية يسعون للبحث عن المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ قرارات تعظيم ثروتهم.

ونتيجة لهذا التضارب في المصالح بين معدي المعلومات المالية والأطراف الخارجية المستعملة للقوائم المالية وحتى يطمئن المستخدمون الخارجيون على صدق وشمولية واتساق المعلومات المالية يجب أن تكون هذه المعلومات مدققة ومفحوصة من قبل شخص مهني محايد وإبداء رأيه الفني عن مدى إمكانية الاعتماد على هذه القوائم المالية.

وعلى اعتبار أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسات نجد معظم دول العالم تعمل على تنظيم مهنة المراجعة خاصة من الناحية الميدانية من خلال إنشاء الهيئات التي تنظمها وتحديد شروط ممارستها وتبني المعايير المنظمة لها، والوصول بمهنة المراجعة إلى المستوى المقبول بالشكل الذي يلبي احتياجات الأطراف ذات العلاقة، كما حظيت مهنة المراجعة بأهمية بالغة على المستوى الدولي، من خلال وضع معايير متعارف عليها دوليا كقواعد إرشادية يحتكم إليها، ثم عملت الهيئات والمنظمات الدولية المحاسبية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين على إصدار مجموعة من المعايير تسمى بمعايير المراجعة الدولية للاسترشاد بها، وقد نالت هذه المعايير استحسان المهنيين والأكاديميين في العديد من دول العالم واعتبارها مرجعية لتحسين مهنة المراجعة.

والجزائر من بين الدول التي تسعى جاهدة إلى النهوض بمهنة المراجعة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عنها وإعطائها الشكل الذي تستحقه من خلال إصدار التشريعات والقوانين والمعايير مؤخرا.

وللإلمام بحيثيات هذا الموضوع سنحاول من خلال بحثنا طرح الإشكالية التالية:

**الإشكالية**

**أين موقع المراجعة في الجزائر من المعايير الدولية ؟**

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات التي تمس كافة جوانب البحث، ولعل أهمها ما يلي:

- فيما تتمثل أهمية مراجعة الحسابات؟
- ما هي الهيئات والمنظمات الدولية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة؟
- ما هي أوجه التشابه والاختلاف بين معايير المراجعة الدولية والمحلية؟

**الفرضيات**

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- تلعب مهنة المراجعة أهمية بالغة في زيادة درجة الإفصاح للمعلومات المالية للمؤسسة وزيادة موثوقيتها؛
- الهيئات والمنظمات الدولية المسؤولة عن تنظيم مهنة المراجعة تقوم بالدور المنوط بها للوصول بالمراجعة إلى المستوى المقبول؛
- تسعى الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية والعمل بها؛

**أهمية الدراسة**

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة وتأثيرها على الأطراف المستخدمة لآراء المراجعين من حيث زيادة درجة الإفصاح والموثوقة للبيانات المالية كما تلعب مهنة المراجعة الخارجية أهمية بالغة في التنمية الاقتصادية من خلال الدور الرقابي الذي يقوم به المراجعون.

**أهداف الدراسة**

تكمن أهداف الدراسة في التعرف على المراجعة وعرض ملخص لمعايير المراجعة الدولية والمعايير المتعارف عليها والهيئات المنظمة لها كما أنها تمكننا من التعرف على المعايير الجزائرية للمراجعة وعرض ملخص لها ومحاولة تشخيص واقع المراجعة في الجزائر ومدى مسايرتها للدول المتقدمة.

**أسباب اختيار الموضوع**

أسباب ذاتية

- الميول الشخصي للموضوع والرغبة في الإلمام بجميع جوانبه؛
- رغبة الباحثتان في المواصلة في هذا المجال والمشاركة في مسابقة الالتحاق بمهنة محافظ حسابات؛

أسباب موضوعية

- تزامن الموضوع مع حداثة اعتماد معايير المراجعة الجزائرية؛
- النقص الذي يمس المراجعة الخارجية في الجزائر؛

**المنهج المستخدم**

تعتمد الدراسة في الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية واختبار صحة الفرضيات على عدد من المناهج المعتمدة في البحث العلمي، حيث يتم استخدام المنهج التاريخي بغرض عرض وتتبع نشأة وتطور مهنة المراجعة كما استخدمنا المنهج الوصفي عند دراسة كل من المعايير الدولية للمراجعة ومعايير المراجعة المحلية إضافة إلى ذلك استخدمنا المنهج المقارن عند إجراء الدراسة المقارنة بين معايير المراجعة المحلية والدولية.

**الدراسات السابقة**

**دراسة شريقي عمر**: تحت عنوان التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية أطروحة دكتوراه بجامعة سطيف 2015، وقد انطلق الباحث من إشكالية مفادها ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية حيث يهدف الباحث من خلال بحثه إلى معرفة التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في ثلاثة بلدان فاعلة في المغرب العربي وهي الجزائر، تونس، المملكة المغربية كما يهدف إلى المساهمة في تحسين مستوى تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، وقد قسم البحث إلى ثلاثة أبواب يتضمن الباب الأول الإطار الفكري والنظري للمراجعة، والباب الثاني يتضمن التنظيم المهني للمراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أما الباب الثالث فيتضمن الدراسة المقارنة ومساهمة تطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وقد خلصت الدراسة إلى أن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لا يتوفر على كل الخصائص الأساسية لعناصر التنظيم المهني السليم، وأن التنظيم المهني القائم يعاني الكثير من أوجه

القصور التي أثرت سلبا على الارتقاء بالمهنة وهذا بالمقارنة مع ما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، غير أن الدراسة لم تتطرق للمعايير الدولية كمرجعية أساسية.

**دراسة محي الدين محمود عمر**: تحت عنوان مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة ( حالة الجزائر) رسالة ماجستير المركز الجامعي بالمدية 2008، وقد انطلق الباحث من إشكالية ما موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية، وتأثيرها على نظام التدقيق في الجزائر حيث يهدف الباحث من خلال إشكالية بحثه إلى تأسيس إطار نظري كفيل بترقية المراجعة في الجزائر وتشخيص الواقع العلمي للمراجعة ومعاييرها المقبولة وأوجه اختلافها مع المعايير الدولية وتصور الأبعاد النظرية والعملية للمراجعة في الجزائر، وتم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول يتناول الفصل الأول مدخل مفاهيمي للمراجعة والفصل الثاني معايير المراجعة أما الفصل الثالث فيضم إسقاط المعايير الدولية على المعايير العامة.

وقد خلصت هذه الدراسة أن نجاح المراجع في تأدية أدواره وإبداء آراءه الفنية المحايدة يتوقف على الفهم العميق للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة اعتمادا على معايير المراجعة الدولية إلا أن الباحث في هذه الدراسة اكتفى بالجانب النظري دون الاستعانة بالجانب الميداني.

**دراسة لقليطي الأخضر**: تحت عنوان معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر دراسة تحليلية رسالة دكتوراه بجامعة الشلف2015، وقد انطلق الباحث من إشكالية ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالواقع المهني في الجزائر حيث يهدف الباحث من خلال موضوع بحثه إلى محاولة تشخيص الواقع العلمي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضيق الفجوة للأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات ومعرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر، تمت الدراسة من خلال استبيان، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، يضم الفصل الأول الإطار النظري لمعايير المراجعة ، الفصل الثاني فيضم دراسة معايير المراجعة الدولية، الفصل الثالث يضم تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر والفصل الرابع يضم الدراسة الميدانية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المراجعة لا تزال تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أدائها في المستوى المقبول، غير أن الدراسة جرت قبل إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.

**الصعوبات التي واجهت البحث**

- قلة الدراسات المشابهة للموضوع حسب علم الباحث؛
- التعديلات والإضافات التي تعرفها نصوص معايير المراجعة الدولية أو المحلية بصفة دورية ما يحتم على الطالب اعتماد مراجع حديثة والاستغناء عن بعض المراجع القديمة؛
- صعوبة الوصول لبعض النصوص القانونية؛

**هيكل الدراسة**

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

يعرض **الفصل الأول** الجوانب النظرية لمهنة المراجعة الخارجية من خلال عرض نشأة المراجعة وتطورها وأهميتها وأهدافها كما يتناول هذا الفصل أنواع المراجعة ومبادئها وإجراءاتها وطرقها وأساليبها.

ويتناول **الفصل الثاني** معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية وأهم المنظمات والهيئات العالمية المشرفة على تنظيمها.

بينما يحتوي **الفصل الثالث** على الدراسة الميدانية حيث يحتوي جزء منه على عرض واقع تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من حيث الهيئات المشرفة على تنظيمها والمعايير والنصوص التشريعية و التنظيمية التي تحدد معايير أداء عملية المراجعة وشروط القيام بها أما الجزء الثاني فيخصص لإجراء دراسة مقارنة بين المعايير الدولية والمعايير المحلية.

**تمهيد**

عرفت المنشئات الاقتصادية تغيرات كبيرة نتيجة الانفتاح الاقتصادي بين الدول والتطورات التكنولوجية وما رافقها من منافسة على الصعيد الدولي والمحلي والذي حتم على هذه المنشئات تقديم تقارير مالية سنوية تتضمن بشكل مختصر نشاط المنشأة الاقتصادي، لتمكين الأطراف التي ترغب في الاطلاع على هذه التقارير من الاستفادة منها، ولتحقيق النفع لا بد من التأكد من محتوى هذه التقارير ومدى تمثيلها وملائمتها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة وإمكانية الاعتماد عليها من خلال وضع أدوات رقابية يشرف عليها أفراد من خارج المؤسسة ويتميز هؤلاء الأفراد بالحياد والاستقلالية ومن بين هذه الأدوات المراجعة المالية.

ولدراسة أكثر تفصيلا تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للمراجعة وتم تقسيم الفصل إلى ثلاثة محاور:

المحور الأول: مفهوم المراجعة وتطورها وأنواعها؛

المحور الثاني: أهداف المراجعة وأهميتها وإجراءاتها؛

المحور الثالث: فروض ومبادئ وطرق المراجعة.

## المبحث الأول: ماهية المراجعة.

لتحديد مفهوم المراجعة لابد من دراسة عدة عناصر، بدءا بعرض تاريخ تطورها ثم إعطاءها تعريفا وتحديد أنواعها وأهميتها والهدف من القيام بها.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة

لقد ظهرت المراجعة منذ القدم ولم تبرز إلا بعد ظهور المحاسبة وصاحب تطورها تطور النشاط الاقتصادي والتجاري، حيث لم تكن الحاجة إليها في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك هو المسير، وبعد ظهور المنشآت الصناعية الضخمة وتطور النشاط الاقتصادي في عهد الثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى رؤوس الأموال الكبيرة لمواكبة هذا التطور لأن امتلاك الأموال على مستوى الأفراد قليل جدا وكذا امتناعه بسبب المخاطرة بهذه الأموال أدى ذلك إلى ظهور شركات الأموال مما استوجب تدريجيا انفصال الملكية عن التسيير، الأمر الذي أدى إلى ظهور المراجعة والمراقبة التي تكون من قبل شخص محترف، مستقل وخارجي لضمان حقوق أصحاب رؤوس الأموال وعدم التلاعب بها وذلك بإعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات قوتها القانونية. [1]

ويمكن تقسيم التطور التاريخي إلى أربع فترات وهي:

#### الفرع الأول: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية.

في بداية هذه الفترة اقتصرت المحاسبة على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي تهتم بالمخزون السلعي والهدف من هذه العملية هو منع التلاعب والغش بالدفاتر المحاسبية والوصول إلى الدقة، كما تميزت أيضا بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع واستعمال مصطلح Audire من الأصل اللاتيني الدال على المراجعة واشتقاق كلمة Audit التي استعمالها ما يزال إلى يومنا هذا. [2]

[1] بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 7، 8.

[2] مازون محمد أمين، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011، ص 3.

**الفرع الثاني: الفترة ما بين 1500 و 1850 ميلادية.**

في هذه الفترة لم يتغير هدف المراجعة عن الفترة السابقة، كما تميزت بانفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، وزادت الحاجة إلى المراجعين، وتم تطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي التي لم تكن متطورة كما هو الحال الآن، وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع وبالرغم من كل ذلك بقيت ممارسة المراجعة بصفة تفصيلية فقط.[1]

**الفرع الثالث: الفترة ما بين 1850 و 1905.**

في هذه الفترة ظهرت شركات المساهمة الكبيرة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة الأمر الذي أدى إلى الانفصال بين الملكية والإدارة، وازدياد الحاجة إلى مالكي المؤسسات والمشاريع للحفاظ على أموالهم وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1962 الذي أوجب ضرورة تعيين مراجع حسابات لمراجعة شركات المساهمة كما اقتصرت أهداف المراجعة في هذه الفترة على :

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- اكتشاف الأخطاء الفنية و كذا الأخطاء المتعلقة بتطبيق مبادئ المحاسبة.[2]

**الفرع الرابع: الفترة ما بين 1905 إلى يومنا هذا.**

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وتطورها وتم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة من قبل المراجع واستخدم كذلك أسلوب العينات الإحصائية، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وسلامة القوائم المالية في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة، كما انتشرت المراجعة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.[3]

[1] مازون محمد أمين، مرجع سابق، ص 3.

[2] محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية** – دراسة مقارنة – حالة الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي المدية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008، ص 4.

[3] نفس المرجع، ص 5.

**المطلب الثاني: مفهوم المراجعة.**

عرفت المراجعة الخارجية عدة تعاريف تختلف باختلاف الهدف منها ودرجة التطور الذي شهدته و الأطراف والهيئات التي تصادرها وفي ما يلي نذكر أهم هذه التعاريف:

تم تعريف المراجعة على" أنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[1]

عرفتها إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية ".[2]

كما عرفها خالد أمين على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة".[3]

وفي الأخير يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة على أنها: عملية منتظمة تستهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا انتقاديا منظما وفق مجموعة من المعايير والمبادئ المتفق عليها بهدف الخروج برأي فني محايد عن مدى مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومدى احترام الواجبات والقواعد والقوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها عند إعدادها.

استنادا إلى ما تطرقنا إليه في التعاريف السابقة نستنتج أهم النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي:

[1] التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص9.

[2] الصبان محمد سمير، سليمان محمد مصطفى، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2005/2004، ص17.

[3] التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص9، 10 .

**الفحص:** بمعنى فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة. [1]

**التحقيق:** وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال السنة ومدى تمثيلها المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في فترة زمنية معينة. [2]

**التقييم:** وهو تقييم قائمة المركز المالي (الأصول والخصوم) في ظل الأسس والسياسات والأدلة وقرائن الإثبات الموثوق فيها، حتى يطمئن المراجع إلى صحة وسلامة عملية التقييم. [3]

**التقرير:** هو بلورة لنتائج ( الفحص، التحقيق والتقييم) والإفصاح عنهما بطريقة فنية محايدة لتوضيح دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة. [4]

إذن عملية المراجعة تتضمن عنصرين الأول يمثل (الفحص، التحقيق والتقييم) التي تمثل الأساس لإبداء الرأي والعنصر الثاني يمثل عملية إعداد التقارير لإبلاغ هذا الرأي إلى من يهمهم الأمر، وتجدر الإشارة إلى أن مزاولة عملية المراجعة تحتاج إلى تأهيل علمي عالي وتدريب مهني متخصص.

## المطلب الثالث: أنواع المراجعة.

يوجد أنواع متعددة من المراجعة كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية المراجعة وبشكل عام يمكن تصنيف المراجعة حسب المتفق عليه بين معظم الكتاب إلى عدة زوايا تتمثل في:

### الفرع الأول: التقسيم من زاوية درجة الالتزام القانوني.

ونميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند:

[1] التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص11.
[2] نفس المرجع، ص 11.
[3] مسعد محمد فضل، راغب الخطيب خالد، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، الأردن، 2009، ص 18.
[4] نفس المرجع، ص 19.

**1- المراجعة الإلزامية:** وتسمى كذلك بالمراجعة القانونية وهي المراجعة التي تلزم المنشأة بها وفقا للقانون و التشريعات السائدة في الدولة، بحيث يلتزم المشرع بتعيين مراجع خارجي يتم تعيينه من طرف الجمعية العامة بعقد بين المنشأة والمراجع يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها.

وهذا النوع من المراجعة يكون في شركات الأموال، وهي الشركات التي ينص فيها القانون على وجوب تعيين مراجع خارجي لفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية، بحيث يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع مخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة.[1]

**2-المراجعة الاختيارية:** وتسمى أيضا المراجعة التعاقدية وهي التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ويتم اللجوء إليها من باب الفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي كما أنها تعتمد كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة الانفصال وانضمام شريك.

يعتمد هذا النوع من المراجعة في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص بمحض إرادتها لإضفاء الثقة على المعلومات التي تقدمها للأطراف الخارجية ولا يترتب على عدم العمل بها وقوع أي مخالفات.[2]

**الفرع الثاني: من زاوية مجال أو نطاق المراجعة.**

ويفرز هذا النوع من المحددات نوعين من المراجعة:

**1- المراجعة الكاملة:** وهي المراجعة التي يلتزم فيها المراجع بفحص جميع القوائم المالية وإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية ككل ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال العمل .

وتجدر الإشارة إلى أن مسؤولية المراجع تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص وتبقى حرية اختيار المفردات للمراجع نفسه.[3]

[1] .غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة الأردن، 2009، ص 27.

[2] الصبان محمد سمير، سليمان محمد مصطفى، مرجع سبق ذكر ص46.

[3] نفس المرجع، ص 47.

وكان هذا النوع من المراجعة سائد في الماضي إلا أن تطور المشروعات وتعدد عملياتها جعل منه غير عملي وحاليا لا نجد هذا النوع من المراجعة إلا في حال المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية.[1]

**2- المراجعة الجزئية:** ويتضمن هذا النوع من المراجعة وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، والجهة التي تعيين المراجع هي التي تحدد العمليات على سبيل الحصر وبالتالي تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة المحدد له.

في هذه الحالة يتوجب وجود عقد كتابي أو اتفاق يبين حدود ونطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه، ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم مالية.[2]

**الفرع الثالث: من زاوية توقيت المراجعة.**

ونميز بين نوعين من المراجعة:

**1- المراجعة المستمرة:** في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع على مدار السنة بالفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية، ويتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب للإمكانات المتاحة وهذا النوع من المراجعة يصلح للمؤسسات الكبيرة الحجم.[3]

ولهذا النوع من المراجعة مزايا وعيوب سنوجزها فيما يلي:

**1-1 مزايا المراجعة المستمرة:**

- المراجعة بشكل وافي من خلال توفير الوقت لدى المراجع للتوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات؛

- إمكانية عرض القوائم المالية الختامية في وقت مبكر من السنة؛

[1] عصام الدين متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان، 2009، ص 26.

[2] الصبان محمد سمير، سليمان محمد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 47، 48.

[3] التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 24.

– إمكانية كشف الغش والأخطاء والتلاعبات في وقت مبكر للعمل على تصحيح الأخطاء وتفادي حدوثها في المستقبل؛

– حسن سير العمل وارتفاع مستوى الأداء من خلال التنظيم الجيد للعمل من قبل المراجع دون ضغط أو إرهاق موسمي[1].

**1-2 عيوب المراجعة المستمرة:**

– احتمال تغيير أو حذف أرقام أو قيود تم إثباتها من قبل موظفي المؤسسة سواء بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية الاختلاس؛

– احتمال تكوين علاقات شخصية بين الطرفين ويصبح عمل المراجع روتيني مما يؤثر على حياد واستقلالية المراجع وبالتالي يؤثر على أهداف المراجعة؛

– احتمال تعطيل عمل الموظفين من خلال الزيارات المتكررة والمستمرة للمراجعة؛

– احتمال التأثير على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بالفحص.[2]

**2-المراجعة النهائية:** يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، أي في نهاية السنة ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة والتي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية المراجعة ومن مزايا المراجعة النهائية:

– لا يسبب هذا النوع من المراجعة التشويش للعميل وموظفيه؛

– هذا النوع غير مكلف؛

– يؤدي إلى تقليل التواطؤ بين الموظفين والمراجعين؛

– يؤدي إلى التجديد و الابتعاد عن الروتين في أداء عمل المراجع؛

– وبالرغم من وجود العديد من المزايا إلا أنها تواجه بعض العيوب والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

[1] التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 24، 25.
[2] نفس المرجع، ص 25.

- قصر الوقت اللازم للقيام بعملية المراجعة يؤدي إلى عدم قيام المراجع بالفحص على المستوى المطلوب؛

- الفشل في اكتشاف ما تحتويه الدفاتر والسجلات من أخطاء وتلاعب وقت حدوثها؛

- تؤدي المراجعة النهائية إلى إرباك العمل وإرهاق الموظفين ؛

- عدم ملائمة هذا النوع من المراجعة للمنشآت الكبيرة.[1]

**الفرع الرابع: من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات.**

وتشمل نوعين من المراجعة:

**1- مراجعة تفصيلية:** وتقوم هذه المراجعة على فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات وبعبارة أخرى مراجعة جميع المفردات محل الفحص، ويستغرق هذا النوع من المراجعة وقت أطول و جهد وتكلفة أكبر ويتناسب هذا النوع مع المؤسسات صغيرة الحجم.[2]

المراجعة التفصيلية يمكن أن تكون مراجعة كاملة إذا تم فحص كل العمليات المالية التي قامت بها المنشأة، ويمكن أن تكون مراجعة جزئية إذا تم الاتفاق على تحديد الحدود والهدف منها.[3]

**2- المراجعة الاختبارية:** ويقوم هذا النوع على اختيار المراجع لعدد من المفردات ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يقوم بتعميمها على المجتمع الذي سحبت منه، ويستخدم هذا النوع من المراجعة في المؤسسات الكبيرة الحجم.[4]

وعند القيام بعملية المراجعة يستطيع المراجع إتباع الأساليب التالية:

**2-1 الأسلوب الشخصي:** وهو اعتماد المراجع على الحكم الشخصي عند قيامه بتحديد حجم عينة الاختبار واختيار المفردات وكذلك تقييم نتائج الاختبار.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص27.
[2] نفس المرجع، ص 31.
[3] عصام الدين متولي، مرجع سبق ذكره، ص 26.
[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

**2-2 الأسلوب الإحصائي**: ويقصد به اعتماد المراجع على الطرق الإحصائية عند قيامه بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وكذلك عند تقييم النتائج المتوصل إليها.[1]

**الفرع الخامس: من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة.**

ونميز بين نوعين من المراجعة:

**1-المراجعة الداخلية**: هي المراجعة التي يتولى القيام بها مراجعون من داخل الوحدة الاقتصادية وتقوم الإدارة العليا بتعيينهم وتكليفهم بأداء هذه المهنة كما يمكن تعريفها على أنها نشاط تقييمي محايد يتم داخل المنشأة بهدف فحص العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من العمليات كأساس لتوفير خدمات وقائية وبناءة للإدارة، وتعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة وأداة لإمداد الإدارة بالمعلومات.

وتجدر الإشارة إلى أن ظهور المراجعة الداخلية كان قبل ظهور المراجعة الخارجية.[2]

**2- المراجعة الخارجية**: وهي المراجعة التي تتم من طرف شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المراجع بموجب عقد بينه وبين المنشأة.[3]

ومن التعاريف السابقة يتضح أن هناك أوجه اختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية نبينها في الجدول التالي :

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 31.

[2] محمد بدران سناء، **المراجعة المتقدمة برنامج محاسبة البنوك والبورصات**، الجزء الثاني، ص ص117-126.

[3] الصبان محمد سمير، سليمان محمد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 42.

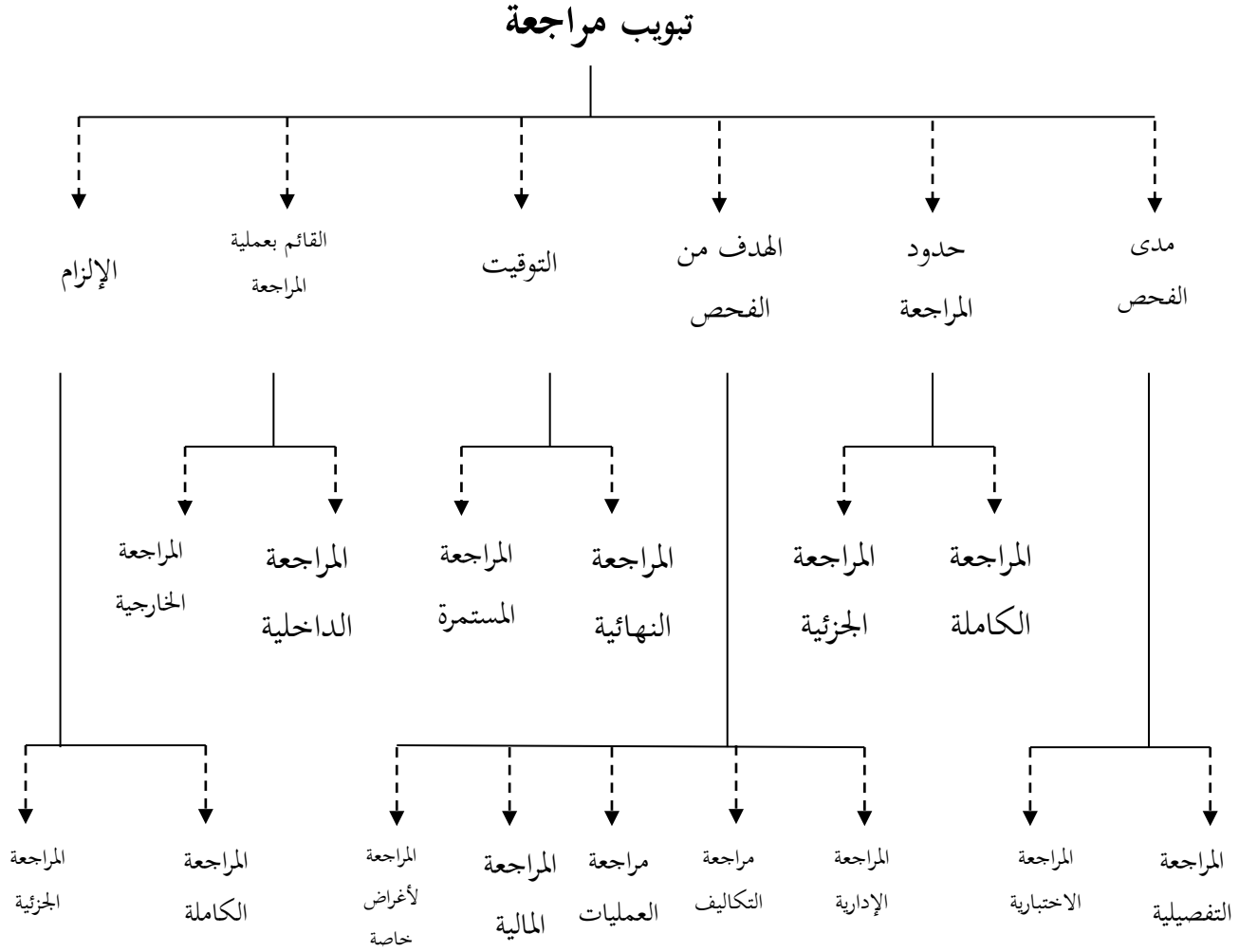
**الجدول رقم (01 – 01)**: الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

| | البيان | المراجعة الخارجية | المراجعة الداخلية |
|---|---|---|---|
| (1) | الهدف من المراجعة | -كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لها.<br>- اكتشاف التلاعب و الأخطاء و الغش-<br>إبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية. | -خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي.<br>- اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والتلاعب. |
| 2 | الشخص الذي يقوم بالمراجعة | شخص مهني مستقل من خارج المنشأة. | موظف من داخل المنشأة يعيين من قبل إدارة المنشأة. |
| (2) | توقيت المراجعة | تتم لمرة واحدة في نهاية السنة المالية.<br>قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة. | تتم المراجعة بصورة مستمرة على مدار السنة. |
| 4 | نطاق المراجعة | يتحدد نطاق عمل المراجع عن طريق العقد الموقع معه والعرف السائد، وما تنص عليه التشريعات والمعايير. | يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة، وفقا للصلاحيات والمسؤوليات المعطاة له. |
| 5 | الاستقلالية | يتمتع المراجع بالاستقلالية التامة لأنه شخص محايد و من خارج المنشأة | يوجد لديه استقلال جزئي حيث أنه يخدم الإدارة ويعيين من قبل الإدارة. |
| 6 | من يقوم بتعيينه | يعين من قبل الملاك لذلك فهو المسؤول أمامهم ليقدم التقرير النهائي لهم. | يعيين من قبل إدارة المنشأة و يقدم تقريره بعد عملية المراجعة للإدارة. |

**المصدر**: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص26.

ويمكن تبويب أنواع المراجعة كما يلي:

**الشكل رقم (01 – 01)**: أنواع المراجعة.




**المصدر**: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 24.

## المبحث الثاني: فعالية المراجعة.

تتمثل أهمية المراجعة في مدى حاجة المستخدمين إليها والذين يهدفون إلى التحقق من المعلومات المالية في القوائم وذلك من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وسنبين كل من أهميتها وأهدافها وفق المطالب التالية.

### المطلب الأول: أهمية المراجعة.

تتجلى أهمية المراجعة في المعلومات الناتجة عنها والتي تتسم بالصبغة الإثباتية لكونها مصادق عليها من طرف شخص مستقل ومحايد عن المؤسسة وبالتالي فإن تقرير المراجع يخدم عدة أطراف منها:

#### الفرع الأول: أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة المنشأة.

لقيام إدارة المؤسسة بعملية التخطيط لا بد أن تعتمد على معلومات دقيقة وصحيحة لتحقيق أهدافها المسطرة، وحتى يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة يجب أن تكون معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد، ليبدي رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.[1]

#### الفرع الثاني: أهمية المراجعة بالنسبة للمساهمين.

تتمثل أهمية المراجعة بالنسبة للمساهمين في مساعدتهم على حماية ممتلكاتهم، كما تضمن لهم استغلال الموارد المتاحة بشكل سليم وبكفاءة عالية، حيث يقوم المراجع بإعداد التقرير بعد قيامه بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة العادية للمساهمين، يتضمن هذا التقرير رأي سليم وواضح حول عدالة القوائم ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الاطلاع على كل المستجدات التي تحدث داخل المؤسسة.[2]

---

[1] متيجي رحيم، **ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية IAS** – دراسة ميدانية – مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015، ص 06 .

[2] محي الدين محمود عمر، مرجع سبق ذكره، ص 11.

**الفرع الثالث: أهمية المراجعة بالنسبة للدائنين و الموردين.**

يعتمد كل من الموردون والدائنون على تقرير المراجع للتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ومعرفة وضعية المركز المالي للمؤسسة مما يسهل عليهم معرفة التزاماتهم تجاه المؤسسة وكذا معرفة درجة السيولة لديها وهذا ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.[1]

**الفرع الرابع: أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة الضرائب.**

تعتمد إدارة الضرائب على المراجعة في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تتحصل عليها من إدارة المنشأة، فعندما يقوم شخص خارجي مستقل عن المنشأة بفحص حسابات المنشأة ومراجعتها فذلك يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي ويمكنها من تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي، أما إذا كانت المعلومات والنتائج غير صحيحة وقامت المنشأة بإخفائها عن إدارة الضرائب فلا يمكنها تحديد مبلغ الضريبة بشكل صحيح.[2]

**الفرع الخامس: أهمية المراجعة بالنسبة لاتحادات ونقابات العمال.**

تساهم اتحادات ونقابات العمال في الحفاظ على حقوق العمال، وذلك من خلال التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية والمشاركة في الأرباح، ويكون لدى هذه النقابات مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، كما تمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليها وثقتهم فيها.[3]

[1] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونا طراك الدورة "مبيعات – مقبوضات " مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004، ص 22.

[2] محي الدين محمود عمر، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[3] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة** – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية – أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف 1،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012، ص 14.

**المطلب الثاني: أهداف المراجعة.**

أهداف المراجعة كثيرة ومتعددة ويظهر لنا جليا تطور هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى بتطور المؤسسة الاقتصادية وكذلك الأطراف المستعملة لها، وسنوضح فيما يلي الأهداف المتوخاة من المراجعة:

1. **الوجود والتحقق:** يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.
2. **الملكية والمديونية:** تعمل المراجعة على التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها.
3. **الشمولية أو الكمال:** بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات والعمل على تجهيز هذه البيانات بالشكل الذي يوفر معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
4. **التقييم والتخصيص:** بمعنى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها ثم تخصص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام، والالتزام بهذا البند من شأنه:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش؛

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5. **العرض والإفصاح:** إن المعلومات المفصح عنها من طرف المؤسسة تعتبر قابلة للفحص من طرف

المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.[1]

[1] التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص15- 18.

6. **إبداء رأي فني:** حسب المعيار الدولي رقم 200 " تهدف عملية مراجعة القوائم المالية إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من كافة الجوانب الجوهرية وفقا لأحد اطر التقارير المالية المحددة".[1]

كانت المراجعة تهدف في بدايتها إلى اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير ومع مرور الزمن أصبحت تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر المحاسبية ومدى صدق القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ومن ثم أصبح من أهدافها القيام بدراسة انتقاديه لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة، ومع تطور المراجعة أصبح إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية هو الهدف الرئيسي.[2]

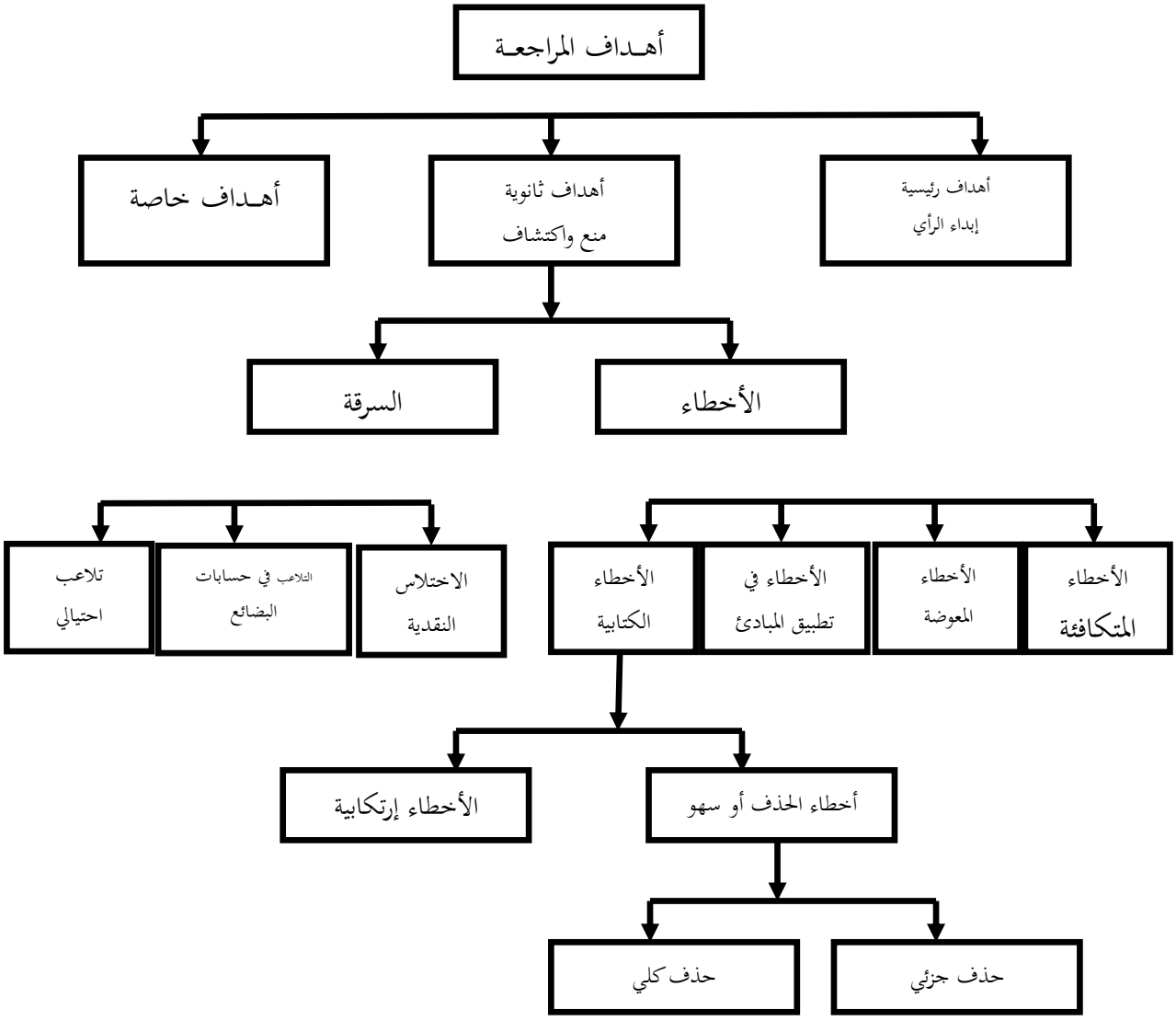
بالإضافة إلى هذه الأهداف توجد أهداف أخرى حديثة نذكر منها:

- مراجعة الأهداف المخططة والقرارات المتخذة والمعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات؛
- مراجعة النظام المحاسبي بشقيه (المالي والإداري )؛
- تقييم أدلة وقرائن الإثبات للتأكد من عدالة القوائم المالية؛
- مراجعة الحسابات باستخدام أسلوب الحاسب الإلكتروني؛
- القضاء على الإسراف وتحقيق الكفاية الإنتاجية عن طريق استخدام معايير الجودة العالية.[3]

يمكن تصنيف أهداف المراجعة وفق الشكل التالي:

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 139.
[2] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص21، 22.
[3] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 21.

**الشكل رقم(01 – 02)**: أهداف المراجعة.




**المصدر**: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

**المطلب الثالث: إجراءات وأساليب المراجعة.**

لقيام عملية المراجعة لابد من وجود إجراءات وأساليب يرتكز عليها المراجعون من أجل تحقيق الأهداف اللازمة داخل المنشأة والتي سنبينها في ما يلي:

**الفرع الأول: إجراءات المراجعة.**

الإجراءات هي انعكاسات لتصرفات وممارسات محددة يجب القيام بها لتحقيق النشاط وتنفيذه كما أنها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف وتختلف عن المعايير التي تمثل أهداف نوعية وكيفية يجب استيفائها في كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب أدائه، والمعيار وفقا لما جاء في قاموس أكسفورد هو النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من شيء ما أو المستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات.[1]

على الرغم من الاختلاف في المعنى إلا أنهما مرتبطان، فللقيام بالإجراءات اللازمة لابد وأن يراعي ملائمة هذه الإجراءات للمعايير الموضوعة.

وبعبارة أخري تعبر الإجراءات عن الوسيلة التي يقوم من خلالها المراجع بتنفيذ عملية المراجعة فعليا، وعادة يتم تلخيص تلك الإجراءات في برنامج المراجعة وبذلك فإجراءات المراجعة تترك لتقدير المراجع وحكمه الشخصي المهني بحيث يختار ما يراه مناسبا وضروريا من أجل تحقيق أهداف المراجعة وبما يتوافق مع المعايير المقبولة والمتعارف عليها بمعنى أنه لا توجد قائمة تحدد إجراءات المراجعة الواجب إتباعها في كل عملية مراجعة، كما أن معظم إجراءات المراجعة يتم تنفيذها في شكل اختبارات مراجعة ويتم تلخيص الإجراءات المتبعة خلال عملية المراجعة والأدلة التي تم جمعها فيما يعرف بأوراق المراجعة كما تستخدم كدليل على أن المراجع قد استوفى معايير المراجعة المتعارف عليها.

وتجدر الإشارة إلى أن الإخلال بالإجراءات لا يعرض المراجع بصورة مباشرة للمسؤولية مثل ما هو الحال بالنسبة لمعايير المراجعة.[2]

[1] وليم توماس، أمرسون هنكي، (تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد)، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989، ص 52.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **إرشادات المراجعة**، الجزء الأول، دار النهضة العربية، مصر، 1993، ص 10، 11.

**الفرع الثاني: أساليب المراجعة.**

يعتمد معظم المراجعون على المراجعة المالية التي تنقسم إلى نوعين:

**أولا: المراجعة المستندية:** يخص هذا النوع من المراجعة النواحي الشكلية للمستندات والبيانات التي تتضمنها هذه المستندات إضافة إلى ذلك فهي تحتوي على عمليات الجمع والطرح.

**ثانيا: المراجعة الفنية:** يعتمد هذا النوع من المراجعة على أن إعداد المستندات والبيانات من طرف المؤسسة يكون وفقا للقوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[1]

**المبحث الثالث: خصائص المراجعة**

تقوم عملية المراجعة كأي علم على مجموعة من المبادئ والفروض التي يرتكز عليها عند القيام بها، حيث أن إيجاد فروض لعملية المراجعة يساهم في حل عدة مشاكل تواجه عملية المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة لها، وللمراجعة مجموعة من الطرق تحدد القواعد والأسس المناسبة لها.

**المطلب الأول: فروض المراجعة**

تقوم المراجعة على مجموعة من الفروض والتي تشكل في مجموعها إطارا نظريا يمكن الرجوع إليه والتي سنوردها فيما يلي:

**الفرع الأول: قابلية البيانات للفحص.**

بمعنى إمكانية فحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، وينبع هذا الفرض من المعايير المستحدثة لتقييم البيانات المحاسبية وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

**1- الملائمة:** ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين لها.

**2-القابلية للفحص:** بمعنى الوصول إلى نفس النتائج والمقاييس بغض النظر عن القائم بعملية الفحص.

**3-البعد عن التحيز:** أي تسجيل الحقائق بموضوعية والابتعاد عن الذاتية.

[1] كايد سعود، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، 2012، ص 17.

**4-القابلية للقياس الكمي:** ويقصد به قابلية البيانات للقياس الكمي من خلال العمليات المحاسبية.[1]

**الفرع الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة.**

يقوم هذا الفرض على التبادل المزدوج للمنفعة بين الطرفين، فالمراجع يمد الإدارة بمعلومات تمت مراجعتها بغية اتخاذ قرارات صائبة على أساسها، وكذلك الإدارة تمد المراجع بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب.

**الفرع الثالث: خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطئية.**

المراجع مسؤول عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وهو غير مسؤول عن الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

**الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.**

وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية يؤدي إلي التقليل من حدوث الخطأ والتلاعبات، كما يجعل عملية المراجعة أقل كلفة.[2]

**الفرع الخامس: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.**

بمعنى إعداد المعلومات المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، ويقصد به استرشاد مراجعي الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي.[3]

**الفرع السادس: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.**

يقوم هذا الفرض على اعتبار أن العمليات التي تمت في الماضي وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية سوف تكون كذلك في المستقبل، وفي حال ثبوت العكس يتوجب على المراجع بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.[4]

---

[1] الصبان محمد سمير، سليمان محمد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص20، 21.

[2] التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[3] نفس المرجع، ص 14.

[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

**الفرع السابع: مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.**

يجب أن يقتصر عمل المراجع على مهمة إبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية دون غيرها رغم تعدد الخدمات التي يستطيع أن يقدمها لعميله.[1]

**المطلب الثالث: مبادئ المراجعة**

للمراجعة مجموعة من المبادئ تعتبر الأساس الذي تقوم عليه هذه العملية، ويمكن تبويب هذه المبادئ على ضوء أهداف المحاسبة والتي سميت المبادئ المحاسبية المتعلقة بأهداف المحاسبة إلى ما يلي:

**1-الأمانة والتجرد والاستقلال:** بمعني أن يكون المراجع مستقيما، أمينا ومخلصا في عمله المهني، ويحافظ على تجرده وأن يكون مستقلا حقيقة ومظهرا بعيدا عن أي مصلحة.

**2- المهارات و الكفاءة:** يتعين على مراجع الحسابات بذل العناية المهنية الكافية في تنفيذ عمله وإعداد تقريره والاستعانة بأشخاص تتوفر فيهم الخبرة والكفاءة المعقولة والتدريب اللازم في المراجعة.

يجب أن تتوفر في المراجع الكفاءة العلمية والمهارة الشخصية والخبرة العملية في ضوء إشراف سليم وإحاطة مستمرة بالتطورات والمستجدات المهنية بالإضافة إلى الإحاطة بالمواد التنظيمية.

**3-العمل الذي ينجزه الآخرون:** يعتبر مراجع الحسابات مسئولا عن إبداء رأيه حول المعلومات المالية عن الأعمال التي فوض عملها إلى مساعديه، أو عندما يستعين بأعمال قام بها مراجعون أو خبراء آخرون.

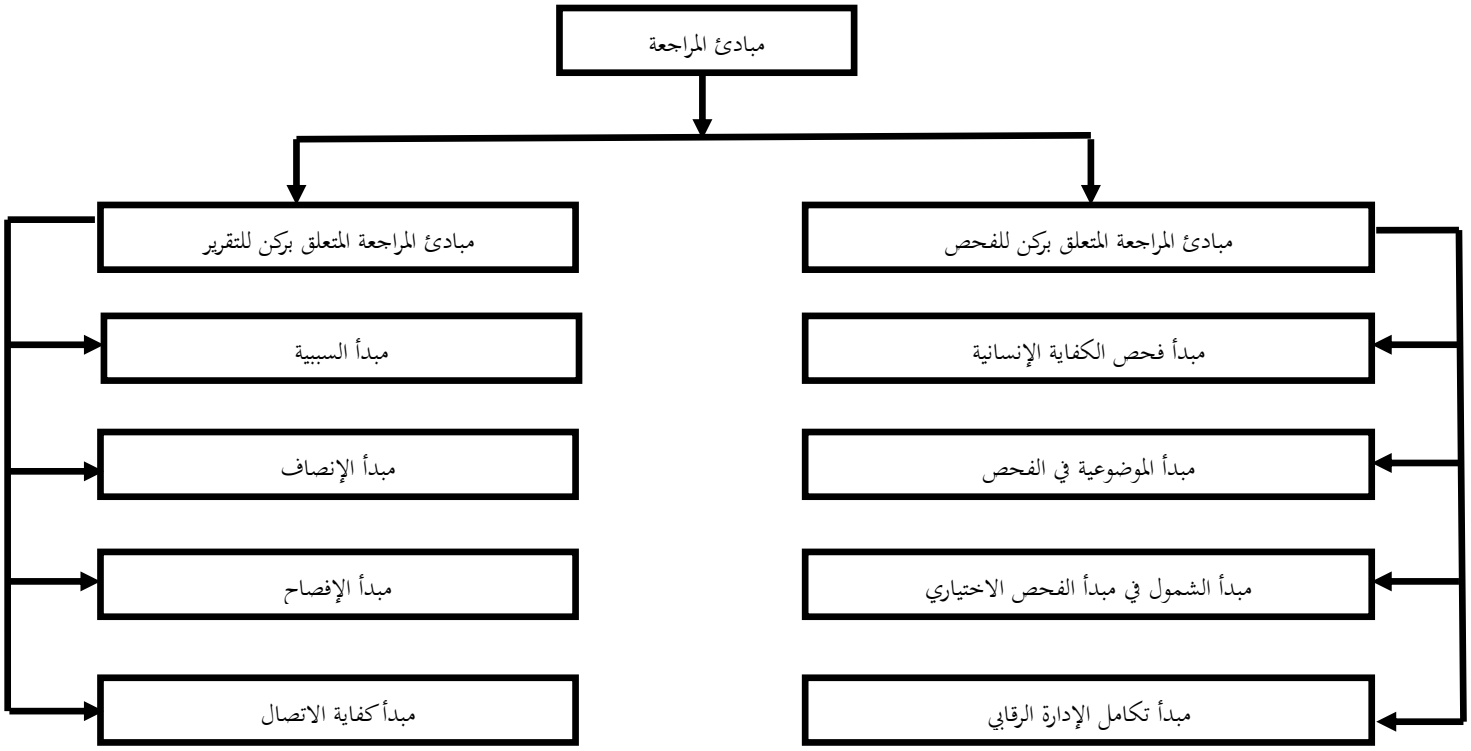
**4-التوثيق:** يتعين على مراجع الحسابات توثيق كافة المواضيع التي تدعم إنجازاته وفقا للمبادئ الأساسية للمراجعة.

**5-التخطيط:** بمعنى وضع خطة عمل تمكنه من إنجاز عمله بكفاءة و في الوقت المناسب، ويتم التخطيط على أساس معرفة المراجع بأعمال العميل، مع استمرار تطوير هذه الخطط وإعادة النظر فيها إذا استدعت الحاجة. [2]

[1] الصبان محمد سمير، سليمان محمد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 35.
[2] كايد سعود، مرجع سبق ذكره، ص 25، 26.

**السرية:** يتعين على مراجع الحسابات حفظ المعلومات التي تتوفر لديه أثناء عمله، ولا يبوح بها إلى أي جهة أخرى دون إقرار خاص بهذا الشأن إلا في الحالات التي تستدعيها مقتضيات القانون أو متطلبات الإفصاح المهنية.[1]

**الشكل رقم ( 01 – 03)**: مبادئ المراجعة.




**المصدر**: أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص52، 53.

[1] كايد سعود، مرجع سابق، ص27.

**المطلب الثالث: طرق المراجعة**

للمراجعة عدة طرق، حيث يتم استخدامها على أساس اختياري يحدد كفاية الطرق المحاسبية ومدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.

وسنعرض في ما يلي أهم الطرق المستعملة في المراجعة:

1. **الملاحظة:** تطبق الملاحظة للحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستخدمة، وأنظمة الرقابة المستعملة والطرق المحاسبية المتبعة في المشروع.
2. **التفتيش:** ويقصد به البحث عن الأدلة والقرائن التي تعزز عملية التثبيت المحاسبي للقيود.
3. **التعزيز:** في هذه الطريقة يجب التأكد من أرصدة الحسابات ومطابقتها للأرصدة في دفاتر المشروع من خلال الإرساليات.
4. **المقارنة:** بمعنى إجراء مقارنة لأعمال المشروع والمشاريع الأخرى في نفس الحقل ولنفس الفترة الزمنية.
5. **التحليل:** يتم دراسة الحسابات والبيانات الختامية للتقرير حول صلاحية نشرها أو لا.
6. **الاحتساب:** ويتم عن طريق استخراج النسب المالية أو إيجاد مجموعات رقمية.
7. **الاستفسارات:** هي الإيضاحات والبيانات التحليلية التي تكون مرافقة للتقرير وقائمة المركز المالي.[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 18، 19.

**خلاصة**

ظهور المراجعة وتطورها كان أمر حتميا بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها خاصة عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست الشركات بعد انفصال الملكية عن التسيير، ما أوجب الاستعانة بشخص مهني مستقل ذو كفاءة علمية وعملية لإبداء رأيه عن مدى صدق البيانات المالية في التعبير عن الصورة الحقيقية ومدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، فهي تلعب دورا هاما في توفير المصداقية على المعلومات المالية كما تتجلى أهميتها في نوع المعلومات الناتجة عنها والتي تهدف إلى خدمة كل الأطراف خاصة المساهمين، وتجدر الإشارة إلى أن أهداف هذه الأخيرة عرفت تطورا كبيرا فأصبح الهدف منها هو إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق المعلومات في التعبير عن الصورة الحقيقية للقوائم المالية بعد أن كان هدف المراجع يتجلى في اكتشاف الغش والخطأ، وتتم هذه العملية في ظل مجموعة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحدد الأداء المهني الذي ينبغي أن يلتزم به المراجع.

**تمهيد**

مهنة المراجعة كغيرها من المهن لها قواعدها وأصول ممارستها والتي تشكل في مجملها إطارا متكاملا للممارسة الجيدة للمهنة والتي يترتب عن الالتزام بها الارتقاء بجودة الأداء المهني، وقد بقيت تلك القواعد إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليها بين ممارسي المهنة ونظرا لأهمية مهنة المراجعة خاصة في إضفاء مزيد من المصداقية على البيانات المالية بدأ التفكير جديا من قبل هيئات ومنظمات عالمية تسهر على تنظيم مهنة المراجعة في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة، بحيث يمكن الرجوع إليها والاحتكام إلى قواعدها وأصول ممارستها وبالتالي تقليل الاجتهادات، فالطريقة الأساسية لحماية الصالح العام تكمن في وضع وتعزيز وتطبيق معايير معترف بها دوليا كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون وباقي الأطراف المعنية.

من هنا تبرز أهمية هذا الفصل الذي يهتم بدراسة الإطار العام للمعايير المنظمة لمهنة المراجعة وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة محاور:

المحور الأول: الهيئات الدولية المنظمة لمهنة المراجعة؛

المحور الثاني المعايير المتعارف عليها؛

المحور الثالث: المعايير الدولية للمراجعة.

## المبحث الأول: الهيئات الدولية المنظمة لمهنة المراجعة.

جراء التباين في ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي تم تشكيل هيئات دولية مهمتها تنظيم مهنة المراجعة دوليا عن طريق وضع معايير وإرشادات وكيفيات تطبيقها عالميا، وفسح المجال أمام التوحيد الدولي وتتمثل هذه الهيئات في لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة ممارسة المراجعة الدولية.

### المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية.

هي منظمة خاصة مستقلة تم تشكيلها في عام 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية الرائدة في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية تهدف إلى تحقيق التوافق في المبادئ المحاسبية التي تستخدم عند إعداد التقارير المالية، تضم اللجنة 116 منظمة عضوية في 85 بلد وكثيرا من المنظمات الأخرى ابتداء من عام 1996 وفي عام 1983 شملت عضوية اللجنة كل المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين[1].

وتتمثل أهدافها فيما يلي:

1. صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها عند عرض البيانات المالية والعمل على جعلها مقبولة قبولا عاما؛
2. العمل على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية؛
3. مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛
4. طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية؛
5. تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة؛
6. العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

يدعم أعضاء اللجنة هذه الأهداف من أجل:

1. العمل على إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بمطابقة البيانات المالية للمعايير المحاسبية الدولية؛
2. التأكد من مطابقة البيانات المالية المنشورة لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن حقيقة هذه المعايير؛

[1] لقليطي الأخضر، **معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر دراسة تحليلية مقارنة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015، ص 34.

3. التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن هذه المطابقة؛

4. تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي؛

5. تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية العالمية لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال.

تدار أعمالها من قبل هيئة مؤلفة من ممثلي المنظمات المحاسبية في 13 دولة والذين يعينهم مجلس اتحاد المحاسبين الدولي.[1]

**المطلب الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين.**

بعد إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 التي كانت تقوم بإصدار معايير محاسبة يتم العمل بها عند إعداد الحسابات وتشجيع قبولها على المستوى الدولي مباشرة تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي يضم 63 منظمة تمثل 49 دولة مختلفة ويوجد مقره بنيويورك.[2]

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس سنة 1977 وتتمثل مهمته في خدمة الصالح العام و الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية من خلال ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة، حيث يضم الاتحاد الدولي للمحاسبين 159 عضوا زميلا موزعا على 124 دولة حول العالم ويتمتع بدعم واسع النطاق.

يلتزم الموظفون والمتطوعون والهيئات الإدارية في الاتحاد الدولي بقيم النزاهة والشفافية كما يسعى الاتحاد إلى تعزيز التزام المحاسبين المهنيين بهذه القيم من خلال قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابع لمجلس معايير السلوك الأخلاقي.[3]

الاتحاد الدولي منظمة تضم الهيئات المحاسبية التي لا تهدف لتحقيق الربح وهي غير حكومية وغير سياسية حيث تهدف إلى توفير بيانات ذات قيمة فنية وسلوكية وتعليمية لمهنة المحاسبة عن طريق التعاون مع المنظمات الأعضاء والمنظمات المحاسبية الإقليمية وغيرها من المنظمات العالمية.[4]

---

[1] لقليطي الأخضر، مرجع سابق، ص 34، 35.

[2] سايج فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي** دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، 2015، ص61.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة**، 2010، ص 03.

[4] محي الدين محمود عمر، مرجع سبق ذكره، ص 83.

**المطلب الثالث: لجنة ممارسة المراجعة الدولية.**

هي لجنة رئيسية ودائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، منحت لها صلاحيات ومسؤوليات محددة في إطار إصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن المجلس وتعمل لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات.[1]

ويتمثل هدفها الرئيسي في تحسين جودة ممارسة مهنة المراجعة في العالم ويتركز دورها في:

1- إصدار معايير دولية للمراجعة؛

2- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة؛

3- تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات الوطنية واستعمالها على مستوى عالمي؛

4- تنمية دعم المعايير الدولية للمراجعة في التشريع وأسواق الأوراق المالية؛

5- تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين والمنظمات التنظيمية في العالم بهدف اكتشاف احتياجات المستعملين للمعايير وإرشادات جديدة.

يعين أعضاء اللجنة من طرف منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد الدولي، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، تضم اللجنة 13 دولة هي أستراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية ابتداء من سنة1994، تقوم اللجنة باختيار مواضيع لدراستها بالتفصيل، وتؤسس لجنة فرعية لهذا الغرض، وتفوض لها المسؤولية الأولية لدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات، توصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو الهيئات الأخرى، و من ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة إلى غاية دراستها ومناقشتها من قبل اللجنة الدولية، ثم توزع هذه المسودات بشكل موسع للحصول على سجل الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، وتترك لهم مجالا لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ثم تقوم اللجنة بالتعديل المناسب للمسودات بناء على التعليقات، ويتم دراستها والتصويت عليها بحسب قواعد الأغلبية وعند اصدرا المعيار يحدد سريانه.[2]

[1] ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية** دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017، ص 142.

[2] نفس المرجع، ص 143.

## المبحث الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها.

تعتبر المعايير المتعارف عليها بمثابة قواعد إرشادية يمكن للمراجع الرجوع إليها لتقييم أدائه المهني وتمثل النموذج الذي يقتدي به في ممارسة المهنة والإطار العام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني، حيث تم إصدار هذه المعايير من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين، وتم تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات المجموعة الأولى تتعلق بالمعايير الشخصية التي يجب توفرها في الشخص القائم بعملية المراجعة، أما المجموعة الثانية فتتعلق بمعايير العمل الميداني التي يلتزم بها المراجعون عند أداء خدمات المراجعة في حين تتعلق المجموعة الثالثة بمعايير إعداد التقرير عن القوائم المالية.

### المطلب الأول: المعايير العامة ( المعايير الشخصية )

تهتم هذه المعايير بشخص المراجع وصفاته ولهذا يطلق عليها اسم المعايير الإجرائية فهي تهتم بدرجة الكفاءة التي يجب أن تتوفر في الخدمات المهنية، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، كما تعتبر شخصية لأنها تحتوي على الصفات التي يجب أن تتوافر في المراجع الخارجي، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع يمكن عرضها في ما يلي:

#### الفرع الأول: معيار التدريب والكفاءة.

بمعنى أنه يجب أن يكون لدى الشخص القائم بعملية المراجعة الكفاءة اللازمة وتتوفر فيه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، وأن يكون خاضع للتدريب والتأهيل المناسب كما يجب أن تتوفر فيه شروط التأهيل العلمي والمهني والاستقلال عند إبداء الرأي ويحدد معيار الكفاءة بكل من التأهيل العلمي والعملي.

**1 – التأهيل العلمي ( الفني )**: ويقصد به الحصول على قدر كاف من المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة أي أن يكون المراجع حاصلا على مؤهل جامعي في التخصص، بمعنى معرفته بمبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة المتعارف عليها وأن يكون ملم بكافة جوانب المعرفة المتعلقة بالعلوم الأخرى حتى يتمكن من إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية وكذا تقديم النصح والإرشاد للمؤسسة وعليه أن يكون على دراية بالجوانب السلوكية والإدارة وغيرها كما يجب عليه أن يكون متابعا لكل المستجدات التي تحدث وخاصة المتعلقة بعمله لزيادة معرفته الفنية وخبرته في مجال المحاسبة والمراجعة لأن التأهيل العلمي الذي حصل عليه خلال سنوات الدراسة غير كاف. [1]

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

**2 – التأهيل العملي ( الخبرة المهنية ):** بالإضافة إلى التأهيل العلمي لابد للمراجع أن يقوم بتدريب عملي والتمرن عن طريق الممارسة وذلك بقضاء فترة من الزمن للتدريب ومعرفة أصول هذه المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.[1]

**الفرع الثاني: معيار استقلال المراجع.**

على اعتبار وجود تضارب في المصالح بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية فإن المؤسسة تحتاج إلى رأي فني محايد عن الأحوال المالية للمشروع لإرساء الثقة ودرجة الاعتماد من خلال تعيين مراجع خارجي يتمتع بالاستقلال والحياد، والمقصود بالاستقلال "أن يكون المدقق أمينا نزيها صادقا ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين لا يهادن ولا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومة، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع، بعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل إليه وعليه أن لا يكتم أو يحرف أو يزيف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات"[2]، ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المراجع حيث نميز مفهوم استقلال المراجع في مجالين:

**1– الاستقلال المادي:** بمعنى لا وجود لأي مصالح مادية مباشرة أو غير مباشرة تربط المراجع بالمؤسسة بخلاف أتعابه المتفق عليها، ويتوجب كذلك على المراجع الابتعاد عن تلك المواقف التي تثير الشكوك عن مدى حياده واستقلاله من وجهة نظر الغير.[3]

**2– الاستقلال الذهني:** ويقصد به عدم تعرض المراجع لأي ضغوط أو تدخلات من قبل العميل تؤثر على قراراته كما يمكن تعريفه على أنه الحالة الذهنية التي تمكن المراجع من تقديم رأيه بكل نزاهة وموضوعية بعيدا عن المؤثرات التي تضعف حكمه المهني.[4]

ولهذا نجد أن المنظمات والهيئات المهنية المختصة حددت إجراءات تعيين وعزل المراجع وتحديد أتعابه حسب القوانين المعمول بها وكذلك مسؤولياته وحقوقه بهدف عدم ترك هذه الجوانب كأداة للضغط على المراجع وبالتالي فقدان مسؤوليته.

ويتم الحكم على مدى استقلال المراجع من خلال الأبعاد التالية:

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 39.

[2] نفس المرجع، ص 40.

[3] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 29.

[4] التهامي طواهر محمد ،مرجع سبق ذكره، ص 41.

**2-1 الاستقلال في إعداد برنامج الخطة:** ويقصد به تمتع المراجع بالحرية الكاملة عند إعداد برنامج الخطة وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة بعيدا عن أي تدخل من طرف الإدارة.

**2-2 الاستقلال في مجال الفحص:** ويقصد به حرية المراجع في اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي ستخضع لعملية الفحص.

**2-3 الاستقلال في مجال إعداد التقارير:** بمعنى عدم التدخل أو الضغط على المراجع من أجل التأثير على رأيه النهائي حول القوائم المالية الختامية أو من أجل إخفاء الحقائق التي تم اكتشافها أثناء عملية الفحص.

وبالتالي يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع بشقيه الذهني والمادي دون فصل بينهما لكي تحافظ مهنة المراجعة على دورها الفعال في المجتمع.[1]

**الفرع الثالث: معيار العناية المهنية اللازمة.**

يهدف هذا المعيار إلى الاهتمام بجميع مراحل عملية المراجعة ويجب أن يبذل فيه المراجع العناية المهنية الواجبة في عملية التخطيط وإعداد التقرير النهائي كما يتوجب على المراجع تطبيق معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.[2]

يتوجب على المراجع إعداد الخطط وأوراق العمل بكل دقة وتحديد الاختبارات والعينات وخضوع البنود التي يتم اختيارها إلى عملية الفحص والمراجعة بكل عناية للتأكد من أنه تم مراعاة العناية المهنية اللازمة، حتى لا ينسب للمراجع أي إهمال أو قصور في عملية المراجعة.[3]

**المطلب الثاني: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني.**

ترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وتقدم للمراجع إرشادات حول تجميع الأدلة وقرائن الإثبات الواجب الحصول عليها وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي:

- التخطيط السليم لمهنة المراجعة والإشراف الملائم على المساعدين؛
- معايير تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- حصول المراجع على الأدلة الكافية.

[1] الصبان محمد سمير، محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص74.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[3] نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 47.

**الفرع الأول: التخطيط السليم لمهنة المراجعة و الإشراف الملائم على المساعدين.**

1-**التخطيط السليم:** يقصد بالتخطيط السليم لمهنة المراجعة إعداد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة من قبل المراجع أو ما يطلق عليها لفظ(برنامج المراجعة)، فبرنامج المراجعة خطة مكتوبة تشمل كافة الخطوات الضرورية للقيام بالاختبارات المطلوبة، تبين ما يجب القيام به والفترة الزمنية الملائمة للتنفيذ وتوقيت العملية، بداية الاختبارات ونهايتها وتحديد المسؤولية في تلك العمليات، وبعد الانتهاء من الاختبارات يمكن استخدامه كأداة للتخطيط والرقابة ويجب أن يتصف هذا البرنامج بالمرونة.[1]

وتخطيط المراجعة من الخطوات الهامة في عملية المراجعة نظرا للأسباب التالية:

الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية؛ التوسع في استخدام طرق المعاينة؛ التغير في مفاهيم المراجعة؛

التطور في نظام تشغيل البيان.

2- **الإشراف السليم:** فيقصد به تخصيص العمل بين المساعدين(العمالة المتوفرة في المؤسسة) على الأعمال المختلفة بالشكل الذي يسمح بتنفيذ الخطة الموضوعة بطريقة كاملة ووفقا لمستوى الأداء المتفق عليه وتقييم أدائهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.[2]

**الفرع الثاني: معايير تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.**

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يحدد الاختبارات التي يطبقها المراجع فهو يتضمن الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة من أجل دعم الأهداف المرسومة فقوة أو ضعف هذا النظام تؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات ومدى الفحص لها وهذا ما يوجب على المراجع إجراء دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستخدم في المنشأة،[3]حيث يؤدي تقييمه إلى:

**1- الاعتماد على النظام نفسه:** وهذا في حالة وجود نظام رقابة داخلي يكفل تسجيل كل العمليات بشكل صحيح وإعداد قوائم مالية تعكس الوضع المالي الصحيح للمنشأة.

2- إن دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد الاختبارات التي سيقوم بها المراجع حتى يصل إلى القناعة الكافية حول عدالة القوائم المالية.

ويمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بثلاث خطوات:

[1] الصبان محمد سمير، محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص86.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[3] نفس المرجع، ص 43.

- الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة من خلال المتابعة والاطلاع؛

- تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة مع النموذج الأمثل؛

- تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فربما يكون النظام سليما نظريا ولكنه غير مطبق بسبب الجهل به من طرف العمال.[1]

**الفرع الثالث: حصول المراجع على الأدلة الكافية.**

يمكن تعريف القرينة على أنها "تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي أو هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد ونفس الأمر ينطبق على مجال المراجعة فهي ضرورية لإبداء الرأي الفني المحايد".[2]

ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية يستند عليها لإبداء رأيه في القوائم المالية وتتوقف قناعة المراجع بأدلة وقرائن الإثبات على كميتها ونوعيتها وجودتها، والمقصود بكفاية أدلة الإثبات أن تكون كمية الأدلة المتوفرة لدى المراجع مناسبة لتدعيم رأيه، بالإضافة إلى خلوها من التحيز وقابليتها للقياس الكمي، ويجب على المراجع أن يقوم بتقييم الأدلة ويكون الدليل له علاقة مباشرة بالعناصر محل الفحص.

كما يجب على المراجع الحصول على الأدلة الكافية والمتاحة لديه وإلا يمتنع عن إبداء رأيه في حال عدم توفرها.[3]

وقد اهتمت معايير المراجعة بفعالية الدليل حيث تناولت هذا الموضوع من خلال بعض المعايير التي تساعد على الحكم على فعالية أدلة الإثبات وذلك من خلال مراعاة الآتي:

- يمكن الاعتماد على الأدلة الخارجية أكثر من الداخلية؛

- يعتمد على الأدلة المحددة في ظل نظام جيد للرقابة الداخلية أكثر من تلك المحددة في ظل نظام ضعيف؛

- المعلومات الشخصية المباشرة التي يحصل عليها المراجع من الفحص والملاحظة وغيرها أكثر إقناعا من تلك التي يحصل عليها من خلال الاستماع.[4]

[1] الصبان محمد سمير، محمد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص ص86 – 88.

[2] نفس المرجع، ص 165، 166.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص42، 43.

[4] نفس المرجع، ص 43.

**المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.**

في هذه المرحلة يقوم المراجع بتقييم الأدلة التي يحصل عليها لكي يبدي رأيه حول القوائم المالية الختامية ويمكن تقسيم هذه المعايير إلى:

- إعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- معيار الإفصاح الكافي؛
- معيار التعبير عن رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة.

**الفرع الأول: معيار إعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.**

يقضي هذا المعيار بالتمسك بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما في إعداد القوائم المالية وكذا التحقق من قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، كما يجب على المراجع أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية المراجعة حتى يستطيع إبداء رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم وفق المبادئ المحاسبية أما في حالة اختلاف المراجع مع إدارة المنشأة حول تطبيق مبادئ المحاسبة فيجب عليه أن يبدي رأيه متحفظا أو معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على القوائم المالية.[1]

يمكن عرض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حسب معيار إعداد التقرير إلى ثلاث مجموعات وهي:

1- المبادئ العامة وتشمل: مبدأ الاستمرارية؛ مبدأ الفترة المحاسبية؛ مبدأ الوحدة المحاسبية؛ مبدأ القياس.

2- المبادئ الخاصة بقوائم الربح وتضم: مبدأ الفصل بين أرباح النشاط العادي عن الأرباح غير العادية؛ مبدأ تحقق الإيراد؛ مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

3- مبادئ تخص إعداد قائمة المركز المالي وتضم: تبويب الأصول حسب خصائصها؛ إظهار الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بالقيمة التاريخية؛ الربط بين مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول.

وعليه فإن رأي المراجع حول عدالة القوائم المالية يكون وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[2]

[1] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 54.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص44- 46.

**الفرع الثاني: معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.**

ويقضي هذا المعيار بأن يبين مراجع الحسابات في تقريره مدى ثبات المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية إذا ما تم مقارنتها بالفترات السابقة، ويعني ثبات السياسات والوسائل التي يستخدمها المشروع من سنة لأخرى دون تغييرها إلا باختلاف الظروف ويهدف هذا المعيار إلى:

قابلية القوائم المالية للمقارنة؛ إظهار طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية ومدى قابليتها للمقارنة.[1]

تتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المالية بالتغيرات الناشئة عن العوامل التالية:

1- التغير في المبادئ المحاسبية المطبقة؛

2- التغير في الظروف التي ينشأ عنها تغيرات محاسبية بدون أن تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية؛

3- التغير في الظروف التي لا ترتبط بالمحاسبة؛

4- عند وجود خطأ في القوائم المالية الصادرة في الفترات السابقة.

تعتبر التغيرات في المبادئ المحاسبية ذات تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة وعلى مراجع الحسابات الإشارة إليها في تقريره بطريقة مناسبة وذلك بإبداء رأيه في الثبات، أما إذا حدثت تغيرات ذات تأثير هام نسبيا فعلى المراجع الإفصاح عنها ولكن لا يلزمه التنويه عنها في تقريره.

ونجد أن التغير في المبادئ المحاسبية ينشأ نتيجة استخدام مبدأ محاسبي يختلف عن المبدأ الذي سبقه في إعداد القوائم المالية مثل تغير طريقة احتساب الاهتلاك وطريقة تقييم المخزون وغيرها ولهذا فعلى المراجع الإشارة في تقريره عن هذه التغيرات إذا كان لها أثر جوهري على القوائم المالية.

يمكن القول أن هذا المعيار مرتبط بالمعيار الأول فالمراجع بعد تأكده من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بقوم أيضا من التأكد في الثبات في تطبيقها من سنة إلى أخرى.[2]

**الفرع الثالث: معيار الإفصاح الكافي.**

ينص هذا المعيار على أن المراجع يقوم بالتحقق من مدى ملائمة وكفاية الإفصاح على القوائم المالية وفي حالة كون الإفصاح غير كافي فعلى المراجع الإشارة إلى ذلك في تقريره، ولا يشمل الإفصاح نوع المعلومات في

[1] نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص50، 51.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 46، 47.

القوائم المالية فقط بل يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتصنيفها وتبويبها وكذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية.

وينظر البعض إلى أن الحكم على ملائمة الإفصاح يتم وفق الاعتبارات التالية:

1- الإفصاح الملائم والكافي يخدم المصلحة العامة للجمهور؛

2- يرتبط عامل الأهمية بالمصلحة العامة لأهميته في عملية الإفصاح؛

3- يعبر الإفصاح الملائم عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر.[1]

كما تعتبر البيانات المالية الواردة في القوائم المالية معبرة عما تحتويه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر خلاف ذلك في التقرير، وتبرز مسؤولية المراجع في إقرار احتواء القوائم المالية على الحقائق الهامة حيث تعتبر ضرورية لمستخدمي هذه القوائم كالمستخدمين والجهات الحكومية وغيرهم.[2]

**الفرع الرابع: معيار التعبير عن رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة.**

ويتضمن هذا المعيار بأن يكون رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن إبداء الرأي كما يتضمن كذلك التقرير حول الميزانية فيما إذا كانت تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي في نهاية الفترة وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر بشكل سليم وصادق عن نتيجة أعمال المشروع.[3]

في حالة الامتناع يجب على المراجع توضيح أسباب امتناعه وهي:

- يحدد نطاق عمل المراجع بطريقة جوهرية على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كافي؛
- في حالة عدم التأكد يرى مراجع الحسابات أن ابدأ رأي متحفظ لا يعد مناسبا مما يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية؛
- عدم استقلالية المراجع عن العميل تؤدي إلى عدم إمكانيته من إبداء الرأي.

يعبر مراجع الحسابات عن رأيه بالقوائم المالية وفق الأشكال التالية:

**الرأي النظيف:** هو ذلك الرأي الذي لا يتضمن أية تحفظات.

[1] غسان فلاح المطارنة مرجع سابق، ص 47، 48.

[2] نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص51.

[3] نفس المرجع، ص 52.

**الرأي المقيد:** هو ذلك الرأي الذي يحتوي على بعض التحفظات.

**الرأي السلبي:** وهو عدم إبداء أي رأي في القوائم المالية.

**الرأي المعارض:** هو ذلك الرأي الذي يشير فيه المراجع إلى أن القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي للمنشأة.[1]

## المبحث الثالث: معايير المراجعة الدولية.

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير دولية للمراجعة في شكل قائمة يتم مراجعتها بصفة دورية على ضوء التغيرات الحاصلة والقوانين المختلفة، كل معيار منها يخص جانب من جوانب المراجعة إلا الإصدارات الأولى، فجاءت بالشكل التالي المعيار الدولي 100 جاء كمقدمة تمهيدية للمعايير الدولية للمراجعة والخدمات ذات العلاقة بغرض تسهيل فهم أهداف وإجراءات عمل اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة ونطاق الوثائق الصادرة عنها وصلاحياته، و المعيار الدولي 110 يشرح معاني الاصطلاحات المستخدمة في مجال المراجعة، والمعيار الدولي 120 فيصف الإطار الذي تصدر ضمنه المعايير الدولية للمراجعة وعلاقتها بالخدمات التي ينجزها المراجعون أما باقي المعايير فسيتم تقسيمها إلى ثلاث مطالب.

### المطلب الأول: عرض معايير المبادئ العامة والمسؤوليات ومعايير تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء.

احتوت معايير المراجعة الدولية على معايير تخص المبادئ العامة والمسؤوليات ومعايير تخص تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء حيث يضم هذا المطلب المجموعة الأولى والثانية من المعايير الدولية للمراجعة.

#### الفرع الأول: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات.

وتتمثل في المجموعة الأولى من معايير المراجعة الدولية .

**1- معايير المبادئ العامة:** وتشمل المعايير التالية:

**1-1 المعيار الدولي رقم 200: الهدف من عملية المراجعة.**

ينص هذا المعيار على أن الهدف من عملية المراجعة هو تمكين المراجع من إبداء رأيه المحايد حول ما إذا كانت القوائم المالية محضرة من كافة النواحي وفقا لإطار معروف.[2]

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص48، 49.

[2] طارق عبد العال حماد، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 139.

كما تهدف إلى جمع أكبر قدر من الأدلة للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية بصفة عامة ولا يستطيع المراجع الحصول على تأكيد مطلق بسبب وجود محددات ذاتية تنجم عن عدة عوامل منها: استخدام العينات؛ التحديدات الذاتية للرقابة الداخلية؛ طبيعة معظم أدلة الإثبات أنها مقنعة وليست قاطعة.[1]

بالرغم من أن رأي المراجع في القوائم المالية المراجعة يرفع من درجة الثقة والمصداقية لدى مستخدمي هذه القوائم إلا أنه لا يمثل تأكيد لهم على استمرارية المنشأة ونموها مستقبلا، وحسب هذا المعيار يجب على المراجع القيام بعملية المراجعة بطريقة تتضمن شكا مهنيا والاعتقاد بأن البيانات المالية تحتوي معلومات مضللة.[2]

**1-2 المعيار الدولي رقم: 210 شروط الارتباط بعملية المراجعة.**

ينص هذا المعيار على واجب العميل والمراجع في الاتفاق كتابيا بوضوح وبشكل محدد على شروط الارتباط بعملية المراجعة في شكل عقد أو خطاب الارتباط أو أي شكل من أشكال العقود قبل مباشرة مهمة المراجعة تجنبا لوقوع أي خلافات مستقبلية وعموما يتضمن خطاب التكليف العناصر التالية:

الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية؛ مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية؛ نطاق المراجعة؛ شكل التقارير أو أي وسيلة لتوصيل نتائج المراجعة؛ حق الاطلاع غير المشروط على الوثائق والسجلات؛ الحقيقة بشأن طبيعة الاختبارات والمحددات اللازمة لعملية المراجعة والنظام المحاسبي.[3]

وفي حالة إعادة تكليف المراجع بالمراجعة في فترة جديدة فيجب إعادة النظر في شروط الارتباط إذا اقتضى الأمر ذلك وقد لا يرسل المراجع كتاب تعاقد جديد لكل فترة ما لم تتوفر شروط تستدعي ذلك من بينها:

في حالة وجود تعديل في القوائم المالية؛ أي تغيرات حدثت في الإدارة العليا؛ تغيرات هامة في طبيعة أعمال المؤسسة.[4]

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص135.

[2] متيجي رحيم، مرجع سبق ذكره، ص32.

[3] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية**، دار الثقافة، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 2009، ص ص143- 146.

[4] طارق عبد العال حماد، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص144.

**1-3 المعيار الدولي رقم: 220 الرقابة على جودة عملية المراجعة.**

يتطلب هذا المعيار من مؤسسات المراجعة وضع سياسات وإجراءات رقابة جودة مصممة للتأكد من أن جميع أعمال المراجعة تنجز حسب المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير المحلية، ومن بين هذه السياسات والإجراءات التمسك بمبادئ الاستقلالية، الموضوعية، السرية، المهارات الفنية، والكفاءة المطلوبة.[1]

ويتعلق المعيار الدولي للرقابة على الجودة بمكتب المراجعة ككل حيث يتوجب الالتزام به في الممارسة المهنية ككل، وتعتبر السياسات والإجراءات المتبناة من قبل مكاتب المراجعة ذات تأثير على أداء مهام المراجعة الانفرادية.[2]

**1-4 المعيار الدولي رقم: 230 التوثيق.**

يقصد بالتوثيق أوراق العمل الأساسية المعدة من قبل المراجع والتي حصل عليها من عملية المراجعة وقام بالاحتفاظ بها، وتكون في شكل معلومات مخزنة في أوراق أو أفلام أو وسائل الكرتونية أو أية وسائل أخرى.[3]

بحيث ينص هذا المعيار على واجب المراجع في توثيق الأمور المهمة والتي تعتبر كدليل لدعم رأيه وبأن عملية المراجعة تمت وفقا للمعايير الدولية وعلى المراجع تجهيز أوراق العمل بشكل مفصل وتام حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية فهمها.

يتضمن التوثيق تسجيل العمليات المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة وطبيعتها وتوقيتها ونطاق إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها بالإضافة إلى تسجيل النتائج والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، كما يتعين على المراجع المحافظة على أوراق العمل والإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية وفقا للمتطلبات القانونية وحفظ السرية.[4]

**2-معايير المسؤوليات:** مثلما للمراجع حقوق فإنه يترتب عليه مسؤوليات يجب أخذها بعين الاعتبار.

**2-1 المعيار الدولي رقم: 240 الغش والخطأ.**

يهدف هذا المعيار إلى توضيح مسؤولية المراجع في مراعاة الغش والخطأ خلال عملية المراجعة، بحيث لا يعتبر المراجع مسؤول عن منع الغش والخطأ لكن يتوجب عليه تقدير مخاطر احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش والخطأ عند قيامه بعملية تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وعند قيامه بتقييم وإعداد التقرير

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، 2006، ص35.

[2] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص95.

[3] طارق عبد العال حماد، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص89.

[4] نفس المرجع، ص 289.

لنتائج المراجعة، وفي حال اكتشافه لها يجب عليه توجيه المسؤولين بتصحيحها وتقديم اقتراحات لعلاجها خاصة التي لها أهمية نسبية على أعمال المؤسسة أما الأخطاء البسيطة التي لم تعرف أسبابها لا تؤخذ بعين الاعتبار كما أن عليه الاستفسار من الإدارة عن أي احتيال أو خطأ هام تم اكتشافه.[1]

تقع مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ على عاتق الإدارة من خلال استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة ونظام الرقابة الداخلية كما فصل هذا المعيار في مفهوم كل من الخطأ والغش حيث يعرف الغش على أنه التحريف في البيانات المالية بفعل مقصود من قبل شخص أو مجموعة أشخاص من الإدارة أو الموظفين أو طرف ثالث أما الخطأ فهو مخالفة غير مقصودة في البيانات المالية كالأخطاء الحسابية أو الكتابية.[2]

تجدر الإشارة إلى أن مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن الغش هي أكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن الخطأ.

عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن غش العاملين.[3]

**2-2 المعيار الدولي رقم: 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية.**

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المراجع عندما يراجع البيانات المالية وفقا للقوانين والأنظمة.

يؤثر التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة بشكل أساسي على البيانات المالية ولذلك فعلى المراجع مراعاة ذلك عند التخطيط والتنفيذ لإجراءات المراجعة كما يراعي كذلك التقييم وإبلاغ نتائج المراجعة.

يجب على المراجع استعمال أسلوب الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مكتشفا بذلك الحالات والأحداث التي تطرح الاستفسار التالي هل المنشأة تلتزم بالقوانين والأنظمة أم لا.

في بداية التخطيط يجب على المراجع معرفة وفهم الإطار القانوني والنظامي المناسب للمنشأة ومدى التزامها بهذا الإطار كما يجب على المراجع أن ينتبه للإجراءات المطبقة في إبداء الرأي حول البيانات المالية لأنها قد تظهر له احتمال وجود عدم التزام بالقوانين والأنظمة.[4]

---

[1] أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 313.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 154.

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص165.

[4] صالح محمد القرا، مدونة للعلوم المالية والإدارية، المعيار الدولي 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند إعداد البيانات المالية، على الخط http://sqarra.wordpress.com/isas2000 ، حمل بتاريخ 26 – 03 – 2018 على الساعة 12:00.

**2-3 المعيار الدولي رقم: 260 الاتصالات بشأن أمور المراجع مع المكلفين.**

يجب على المراجع تحديد الأشخاص المناسبين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة والذين يتم إبلاغهم بأمور المراجعة التي تفيدهم وتتمثل مسؤوليات المراجع بشأن الاتصالات في:

الاتصال بالمكلفين بالرقابة في المؤسسة بشأن أمور المراجعة الهامة؛ تحديد الأشخاص المناسبين المكلفين بالرقابة؛ النظر في أمور المراجعة الهامة بالنسبة للرقابة؛ الإبلاغ عن الأخطاء التي تم تصحيحها والتي جمعها المراجع أثناء المراجعة والتي حددت الإدارة أنها غير جوهرية؛ الاتصال في الحين بشأن أمور المراجعة الهامة بالنسبة للرقابة.[1]

**2-4 المعيار الدولي رقم: 265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.**

يتضمن هذا المعيار مسؤولية المراجع عن التبليغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي اكتشفها بشكل مناسب للمكلفين بالحوكمة والإدارة ولا يفرض أي مسؤولية إضافية على المراجع حول فهم الرقابة الداخلية وتصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة بما يتعدى مما هو محدد في المعيار الدولي 315 و330.

ونجد من ضمن تعريفات هذا المعيار:

أ – القصور في الرقابة الداخلية ويحدث هذا عندما:

تكون الرقابة مصممة أو منفذة بطريقة لا تكون قادرة على منع واكتشاف الغش و الخطأ في الوقت المناسب.

ب – قصور هام في الرقابة الداخلية: والتي تكون في رأي المراجع ذات أهمية نسبية بالنسبة للمكلفين بالحوكمة.[2]

**الفرع الثاني: عرض معايير تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء.**

وتتمثل في المجموعة الثانية من المعايير الدولية للمراجعة.

**1- المعيار الدولي رقم: 300 التخطيط.**

التخطيط بشكل عام هو عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها وصولا إلى الأهداف المرجوة في حين يقصد بتخطيط عملية المراجعة وضع استراتيجية شاملة لعملية المراجعة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية المراجعة المتوقعة بطريقة كفؤة وفي الوقت المناسب.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص181-197.

[2] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص 99.

والهدف من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفر إرشادات لتخطيط عملية مراجعة البيانات المالية وهذا المعيار يتناسب مع المراجعة المتكررة الحدوث أما المراجعة لأول مرة فتحتاج لتوسيع عملية المراجعة.[1]

كما يجب على المراجع وضع خطة لعملية المراجعة وتوثيقها حتى يتمكن من إتمامها بطريقة فعالة محددا كيفية التنفيذ وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخططة والمطلوبة، ويكون التخطيط مستمرا خلال مدة التكليف بالمراجعة بسبب التغيرات في الشروط أو النتائج كما يجب تسجيل أسباب التغيرات الهامة.[2]

**2- المعيار الدولي رقم: 310 معرفة طبيعة عمل المنشأة.**

يجب أن تكون لدى المراجع معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة عند القيام بعملية مراجعة البيانات وفهم كل الحالات والمعاملات والممارسات التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية والتأكد كذلك من حصول المساعدين على معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة ولكي يتم استخدام هذه المعرفة بشكل فعال يتعين على المراجع النظر بتأثيراتها على البيانات المالية ككل.[3]

قبل موافقة المراجع على التكليف يتعين عليه الحصول على معرفة أولية للقطاع الاقتصادي والمالكين والإدارة وكيفية عمل المنشأة المكلف بها وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعرفة هي عملية مستمرة وتراكمية من خلال تجميع المعلومات وتقييمها وربط نتائج المعرفة بأدلة الإثبات والمعلومات المتعلقة بكافة مراحل المراجعة ويمكن للمراجع الحصول على هذه المعرفة من عدة مصادر منها:

الخبرة السابقة مع المنشأة والقطاع الاقتصادي التابعة له؛ المناقشة مع أشخاص من المنشأة، المناقشة مع موظفي المراجعة الداخلية ومتابعة التقارير الداخلية؛ المناقشة مع مراجعي الحسابات الآخرين؛ المناقشة مع أشخاص ذوي إطلاع من داخل المنشأة.[4]

**3- المعيار الدولي رقم: 315 تحديد وتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية – من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.**

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات بشأن الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها من عدة نواحي، كفهم طبيعة المؤسسة، عملياتها، ملكيتها ورقابتها وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها، وفهم سياساتها المحاسبية بما في ذلك رقابتها الداخلية وذلك لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة، أما فيما يخص تقييم مخاطر الأخطار الجوهرية فيجب على

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص249.
[2] نفس المرجع ، ص270.
[3] طارق عبد العال حماد، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 672.
[4] نفس المرجع، ص 76.

المراجع استخدام المعلومات التي جمعت من خلال إجراءات تقييم المخاطر بما في ذلك أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها عند تقييم تصميم عناصر الرقابة وتحديد ما إذا تم تنفيذها كأدلة مراجعة لدعم تقييم المخاطر.[1]

**4- المعيار الدولي رقم: 320 الأهمية النسبية.**

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الأهمية النسبية على أنها: 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 وتقديمه بصورة خاطئة ويتعين على المراجع مراعاة الأهمية النسبية عندما:

يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة؛ تقييم تأثير الأخطاء الجوهرية.

تعتبر الأهمية النسبية من أهم مجالات إصدار الأحكام المهنية في المراجعة ككل، خاصة تخطيط عملية المراجعة وتقويمها، كما أن تقدير المراجعة يتطلب من المراجع تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية، وبالتالي تقدير كل ما يعتبر جوهري بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات المهمة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كل على حدة لكي يتمكن من تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة لكل قطاع من قطاعات القوائم المالية كوحدة واحدة.[2]

**5- المعيار الدولي رقم: 330 استجابة المراجع للمخاطر المقيمة.**

هدف هذا المعيار هو وضع أسس وإرشادات تخص تحديد الاستجابة العامة عن طريق الاحتفاظ بالشك المهني أثناء جمع وتقييم الأدلة، والاستعانة بموظفين أكثر خبرة ودقة أو استخدام خبراء، وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى القوائم المالية والإثبات في عملية مراجعة القوائم المالية حتى يتمكن المراجع من توفير صلة واضحة بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، و عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية يتعين عليه الأخذ في الحسبان أهمية هذه المخاطر واحتمال حدوث خطأ جوهري بالإضافة إلى معرفة ما إذا كان المراجع يتوقع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد مدى فعالية الرقابة في اكتشاف ومنع الغش وتصحيح الأخطاء الجوهرية.[3]

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 32.
[2] نفس المرجع، ص 249.
[3] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص 103، 104.

**6- المعيار الدولي رقم: 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.**

الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير الإرشادات لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وكذا مخاطر المراجعة ومكوناتها التي تشمل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف.

**6-1** المخاطر الملازمة: تعني قابلية حدوث خطأ مادي يؤثر على رصيد حساب أو عند دمج الأخطاء في الأرصدة مع احتمال عدم وجود رقابة داخلية.

**6-2** مخاطر الرقابة: تعني قابلية حدوث خطأ هام في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى دون أن تمنع أو يتم تصحيحها من قبل أنظمة الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

**6-3** مخاطر عدم الاكتشاف: هي مخاطر عدم اكتشاف إجراءات المراجع التحقيقية لوجود خطأ في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أخرى.[1]

يجب على المراجع أن يقوم بفهم النظام المحاسبي ككل وكذا نظام الرقابة الداخلية لكي يتمكن من التخطيط لعملية المراجعة وتطوير الطرق الفعالة لتنفيذها كما يستعمل اجتهاده المهني لتقدير مخاطر المراجعة وتصميم إجراءات المراجعة وذلك للتأكد من أنها خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول.

لفهم النظام المحاسبي من قبل المراجع يكفي تشخيص وفهم كل من:

المعاملات الرئيسية لعمليات المنشأة؛ كيفية البدء في هذه المعاملات، أهمية السجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية؛ كيفية معالجة التقارير المالية والمحاسبية من بداية المعاملات إلى غاية تضمينها في البيانات المالية.[2]

**7- المعيار الدولي رقم: 401 المراجعة في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب.**

الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول الإجراءات المتبعة عند تنفيذ المراجعة في بيئة نظم المعلومات المحوسبة وتنشأ بيئة أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب عندما تستخدم هذه المنشأة الحاسوب

[1] طارق عبد العال حماد، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 177.

[2] نفس المرجع، ص177.

من أي نوع أو حجم في معالجة المعلومات المالية ذات الأهمية لعملية المراجعة وذلك بتشغيل الحاسوب من طرف المنشأة أو طرف آخر.[1]

يؤدي استخدام الحاسوب إلى تغيير معالجات وحفظ وإبلاغ المعلومات وذلك قد يؤثر على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المطبقة في المنشأة وعليه فإن بيئة نظم المعلومات المحوسبة قد تؤثر على:

- الإجراءات التي يتبعها المراجع للحصول على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
- اعتبارات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة التي تمكن المراجع من تقدير المخاطر؛
- التصاميم التي يضعها المراجع وكذا إنجازه لاختبارات الرقابة وإجراءات التحقق وذلك لتحقيق أهداف المراجعة؛
- المعرفة الكافية التي يجب أن تتوفر في المراجع عن بيئة نظم المعلومات المحوسبة بهدف تخطيط وإدارة ومراجعة ومتابعة العمل المنجز وكذا النظر في ما إذا كانت هناك حاجة للمهارات المتخصصة في نظام المعلومات المحوسبة.[2]

**8- المعيار الدولي رقم: 402 اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية.**

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات عند استخدام المراجع مؤسسة خدمية كما يصف هذا المعيار تقرير مراجع المؤسسة الخدمية الذي قد يحصل عليه مراجعو العميل.

على المراجع دراسة مدى تأثير المؤسسة الخدمية على النظام المحاسبي وعلى نظام الرقابة الداخلية للعميل بهدف التخطيط لعملية المراجعة وتطوير الطرق الفعالة لتنفيذها.

يقوم المراجع بتحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل ومدى صلتها بعملية المراجعة.

في حالة إنجاز اختبارات الرقابة من قبل المراجع أي تقييم مخاطرها يجب على المراجع أن يكون قد اطلع على النظام المحاسبي وفهمه وكذا نظام الرقابة الداخلية.[3]

**9- المعيار الدولي رقم: 450 تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء المراجعة.**

يتضمن هذا المعيار مسؤولية المراجع عن تقييم تأثير البيانات الخاطئة المحددة في عملية المراجعة والبيانات الخاطئة غير المصححة إن وجدت.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة وتدقيق نظم المعلومات**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 46.

[2] طارق عبد العال حماد، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 196، 197.

[3] نفس المرجع، الجزء الثاني، ص ص205-207.

ويقصد بالبيان الخاطئ اختلاف بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح الوارد في بند ما في البيان المالي أو العرض والإفصاح المطلوب للبند ويمكن أن تكون البيانات الخاطئة نتيجة للأخطاء أو الاحتيال، وعندما يعبر المراجع عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة في كافة النواحي، فإن البيانات الخاطئة تشمل أيضا التعديلات على المبالغ أو التصنيفات أو العروض أو الافصاحات التي تعتبر ضرورية.[1]

**المطلب الثاني: عرض معايير أدلة المراجعة.**

يحتاج المراجع إلى دعم رأيه النهائي عن طريق جملة من الإثباتات و التي أصدرتها لجنة المراجعة الدولية ويضم هذا المطلب المجموعة الثالثة من المعايير الدولية للمراجعة.

**الفرع الأول: المعيار الدولي رقم: 500 أدلة الإثبات.**

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول كمية ونوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند ممارسة عملية المراجعة للبيانات المالية، وكذا الحصول على هذه الأدلة، ويقصد بأدلة الإثبات بأنها تلك المعلومات التي يتحصل عليها المراجع بهدف التوصل إلى استنتاجات على أساسها يبني رأيه المهني وتشمل مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

عند استحالة حصول المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة فعليه إبداء رأي متحفظ أو امتناعه عن إبداء أي رأي، وتجدر الإشارة إلى أن:

دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه من مصادر خارجية هو أكثر مصداقية من الدليل المتحصل عليه من مصدر داخلي؛ يعتبر دليل الإثبات الداخلي أكثر مصداقية عند خضوعه لنظام الرقابة الداخلية الملائم في المنشأة؛ يعتبر دليل الإثبات الصادر مباشرة عن المراجع أكثر مصداقية من الذي يتم الحصول عليه من طرف الشركة؛ دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه في شكل مستندات يكون أكثر مصداقية من الذي يتم الحصول عليه من الإقرارات الشفوية ويحصل مراجع الحسابات على هذه الأدلة عن طريق: الملاحظة؛ التفتيش؛ التعزيز؛ المقارنة؛ التحليل؛ الاحتساب والاستفسارات.[2]

**الفرع الثاني: المعيار الدولي رقم: 501 أدلة الإثبات – اعتبارات إضافية لبنود محددة.**

الغرض من هذا المعيار هو إرساء القواعد وتوفير الإرشادات الإضافية لتلك الإرشادات المذكورة في المعيار الدولي رقم 500 التي تتعلق ببعض المبالغ والافصاحات الأخرى الخاصة في البيانات المالية، هذه الإرشادات

[1] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص 104.

[2] طارق عبد العال حماد، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 276.

تساعد المراجع في الحصول على أدلة إثبات تتعلق بمبالغ محددة في البيانات المالية والافصاحات الأخرى ذات العلاقة حيث يحتوي هذا المعيار على الأقسام التالية: حضور الجرد الفعلي للمخزون؛ مصادقة حسابات تحت التحصيل؛ الاستفسارات المتعلقة بالدعاوي والمطالبات؛ التقييم والإفصاح عن الاستثمارات طويلة الأجل؛ المعلومات القطاعية.[1]

**الفرع الثالث: المعيار الدولي رقم: 505 المصادقات الخارجية.**

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات بشأن استخدام المراجع للمصادقات الخارجية كوسيلة للحصول على أدلة المراجعة بحيث تتأثر موثوقية أدلة المراجعة بمصدرها وطبيعتها، فأدلة الإثبات الخارجية أكثر موثوقية من أدلة الإثبات الداخلية وأدلة الإثبات المكتوبة أكثر موثوقية من الشفوية.

تساعد المصادقة التي يستلمها المراجع مباشرة من أطراف ليست لها علاقة بالمؤسسة التي يقوم بمراجعة بياناتها على تقليل مخاطر المراجعة للتأكيدات ذات العلاقة إلى مستوى منخفض مقبول.[2]

**الفرع الرابع: المعيار الدولي رقم: 510 عمليات المراجعة الدولية – الأرصدة الافتتاحية –.**

غرض هذا المعيار هو وضع إرشادات تتعلق بمراجعة البيانات المالية لأول مرة أو عندما يتم مراجعتها من قبل مراجع آخر ولهذا يجب على المراجع أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الأمور المحتملة والالتزامات الموجودة في بداية الفترة.[3]

يهدف هذا المعيار إلى الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية بخصوص:

– احتواء الأرصدة الافتتاحية على أخطاء تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية؛

– تطبيق السياسات المحاسبية التي تعكس الأرصدة الافتتاحية بشكل متسق للفترة الحالية والمحاسبة عن التغيرات بشكل مناسب وعرضها والإفصاح عنها وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.[4]

من خلال قيام المراجع ب:

– قراءة أحدث البيانات المالية إن وجدت، وتقرير المراجع السابق عنها إن وجد؛

– تحديد ما إذا كان إرسال أرصدة الإقفال للفترة السابقة بشكل صحيح إلى الفترة الحالية؛

[1] صالح محمد القرا، مرجع سبق ذكره، المعيار الدولي رقم 501 أدلة الإثبات– اعتبارات إضافية لبنود محددة –، حمل بتاريخ 28 – 03 – 2018 على الساعة 14:30.

[2] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص 108.

[3] طارق عبد العال، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 294.

[4] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 421.

– تقييم إجراءات المراجعة للفترة الحالية ومدى تقديمها لأدلة متعلقة بالأرصدة الافتتاحية؛

– القيام بإجراءات مراجعة محددة تكفل الحصول على أدلة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية.

في حال لم يستطع المراجع الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية تتعلق بالأرصدة الافتتاحية يتوجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو حجب رأيه حول البيانات المالية؛

في حال توصل المراجع إلى أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على خطأ يؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية وأنه لم يتم المحاسبة عنه بشكل مناسب أو عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافي ينبغي عليه إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي؛

إذا حصل المراجع على أدلة تفيد بأن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على أخطاء جوهرية تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية عليه القيام بإجراءات مراجعة إضافية وإذا توصل إلى وجود مثل هذه الأخطاء في البيانات المالية للفترة الحالية عليه إبلاغ الإدارة.[1]

**الفرع الخامس: المعيار الدولي رقم: 520 الإجراءات التحليلية.**

يتضمن هذا المعيار مسؤولية المراجع عن قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية المراجعة والتي تساعده في تكوين استنتاج كلي حول القوائم المالية وتسمى هذه المراجعة بالمراجعة التحليلية وهي وسيلة من وسائل المراجعة التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة مقارنة بفترات سابقة أو مؤسسات أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال.[2]

على المراجع أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط والمراجعة الشاملة لعملية المراجعة وتتضمن هذه الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية مع:

المعلومات المقارنة للفترات السابقة؛ النتائج المتوقعة؛ المعلومات المتماثلة للقطاع الاقتصادي.[3]

**الفرع السادس: المعيار الدولي رقم: 530 أخذ عينات المراجعة.**

المعاينة هي تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من % 100 من البنود في حدود رصيد الحساب أو فئة عمليات تكون فيه كافة وحدات المعاينة تتمتع بفرصة متساوية لوقوع الاختيار عليها ما سيمكن المراجع من الحصول على أدلة إثبات وتقييمها عن خواص بعض البنود وتعميم النتائج على المجتمع الذي سحبت منه.

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 422.

[2] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص 110.

[3] طارق عبد العال حماد، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص504.

وفقا لهذا المعيار الدولي للمراجعة يتعين على المراجع عند تصميم إجراءات المراجعة تحديد الوسائل الملائمة لاختيار البنود الخاضعة للاختيار لتحقيق أهداف الاختيار.[1]

ويطبق هذا المعيار في حال ما قرر المراجع استخدام العينات في تطبيق إجراءات المراجعة ويعتبر هذا المعيار مكمل للمعيار الدولي 500.

**الفرع السابع: المعيار الدولي رقم: 540 مراجعة التقديرات المحاسبية.**

يقصد بالتقدير المحاسبي التقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل القياس الدقيقة.[2]

وحسب هذا المعيار ينبغي على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية.

وعند مراجعة التقديرات المحاسبية ينبغي على المراجع تبني أحد الأساليب الآتية أو مجموعة منها.

فحص واختبار الأسلوب المستخدم من طرف الإدارة؛ اختيار الحسابات التي تخضع للتقدير؛ المقارنة بين التقديرات المعمول بها في فترات سابقة والنتائج الفعلية للفترات الحالية إذا أمكن؛ دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات.[3]

يقوم المراجع بتقييم إذا ما كانت المعلومات التي استند عليها التقدير تامة دقيقة، كاملة وملائمة وقد يسعى المراجع للحصول على أدلة من خارج المنشأة ويقوم بتقييم ما إذا كانت المعلومات المجمعة قد تم تحليلها واستخدامها بشكل مناسب لتكون أساسا معقولا لتقدير التحديد المحاسبي وتقييم أسس المنشأة للفرضيات الرئيسية المستخدمة في التقدير المحاسبي.[4]

**الفرع الثامن: المعيار الدولي رقم: 550 الأطراف ذات العلاقة.**

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عن إنجاز إجراءات مراجعة مصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة متعلقة بالأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها من قبل الإدارة ومدى تأثير المعاملات المهمة للأطراف ذات العلاقة على المعلومات المالية، ولا يتوقع أن تكشف عن كافة معاملات الأطراف ذات العلاقة كما يجب على المراجع مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة.[5]

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 144.
[2] متيجي رحيم، مرجع سبق ذكره، ص 42.
[3] محي الدين محمود عمر، مرجع سبق ذكره، ص62.
[4] طارق عبد العال، الجزء الثاني، ص 546.
[5] نفس المرجع، ص 504.

**الفرع التاسع: المعيار الدولي رقم: 560 الأحداث اللاحقة.**

يستعمل هذا المصطلح حسب هذا المعيار للإشارة إلى الأحداث التي تظهر بعد نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع وعلى المراجع مراعاة تأثيرات هذه الأحداث على البيانات المالية، وتنقسم هذه الأحداث إلى:

**1-أحداث تقع إلى غاية تاريخ تقرير المراجع:** وفي هذه الحالة يتعين على المراجع تنفيذ الإجراءات المصممة للحصول على قرائن إثبات كافية وملائمة تؤيد الأحداث إلى غاية تقرير المرجع.

**2-حقائق مكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية:** في هذه الحالة لا يتحمل المراجع أية مسؤولية بالقيام بأية إجراءات أو طرح استفسارات وتقع مسؤولية إعلام المراجع على عاتق الإدارة، وعند اطلاعه خلال هذه الفترة على حدث قد يؤثر بشكل جوهري ينبغي عليه دراسة ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل أو لا.[1]

**3-حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية:** في هذه الحالة لا يتحمل المراجع أية مسؤولية لعمل أية استفسارات تتعلق بالقوائم المالية وفي حال اكتشاف بعض الحقائق التي تؤثر بشكل هام على البيانات المالية عليه مناقشة الأمر مع الإدارة ومراجعة الإجراءات التي اتخذتها لإشعار مستلمي تلك القرارات المصدرة وأن يقرر بطلانها وفي حالة امتناع قيام الإدارة بإجراءات إشعار مستلمي القوائم المالية فإنه يقوم بالإجراء المناسب لمنع الاعتماد على تقريره.[2]

**الفرع العاشر: المعيار الدولي رقم: 570 الاستمرارية.**

الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية وبموجب هذا الفرض ينظر للمؤسسة على أنها مستمرة في نشاطها وليس لديها النية في التصفية أو التوقف عن النشاط مستقبلا ما لم يوجد ما يشير إلى عكس ذلك.[3]

يهدف هذا المعيار إلى توضيح مسؤولية المراجع بخصوص تقريره حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ووفقا لهذا المعيار يتوجب على المراجع عند تخطيط المراجعة وتنفيذها أن يكون حذرا من احتمال الشك في فرض الاستمرارية الذي أعدت على أساسها القوائم المالية وفي حالة وجود هذا الشك ينبغي عليه جمع الأدلة

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص165.

[2] أعمارة منصور، حولي محمد، **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة**، باجي مختار، عنابة، ملتقى علمي دولي، يومي 13 - 14 سبتمبر2011، ص 15.

[3] جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، البلد، 2001، ص 149.

الكافية والملائمة لنفي أو تأكيد هذا الشك وجمع أدلة تساعده في تكوين رأيه من خلال مجموعة من المؤشرات من بينها:

**1-المؤشرات المالية:** سلبية النسب المالية؛ ضخامة الخسائر التشغيلية؛ توقف توزيع الأرباح أو تأخرها.

**2-المؤشرات التشغيلية:** خسارة قياديين بدون تعويضهم؛ خسارة سوق رئيسي وامتياز أو ترخيص أو اعتماد مالي؛ نقص في التجهيزات أو مصاعب عمالية.

**3-مؤشرات أخرى:** عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية؛ إجراءات قانونية معلقة ضد المؤسسة؛ تغير القوانين أو السياسات الحكومية والتي قد تؤثر سلبا على المؤسسة.[1]

**الفرع الحادي عشر: المعيار الدولي رقم: 580 الإقرارات الخطية.**

يتعين على المراجع أن يحصل على إقرار من الإدارة بمسؤوليتها عن العرض السليم للقوائم المالية.[2]

من خلال قيام الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المراجع سواء بناء على استفسارات معينة أو من تلقاء نفسها، ولا تمثل هذه الإقرارات بديلا عن أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المراجع توفرها، وفي حال التعارض بين إقرارات الإدارة والأدلة يتوجب على المراجع استقصاء أسباب ذلك أو في حال رفض الإدارة لتقديم أي إقرارات يتعين على المراجع تقديم رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء رأيه.[3]

**المطلب الثالث: معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين وتقريره النهائي والمجالات المتخصصة والأطراف ذات العلاقة.**

يمكن أن يأخذ تقرير المراجع اتجاهات عدة من خلال ما يتوصل إليه في نهاية عملية المراجعة واطلاعه على القوائم المالية للسنوات السابقة والتي يرى أن لها تأثير على هذه القوائم للفترة الحالية وقد يدعم المراجع عمله بمجموعة من الجهات حيث تتمثل هذه المعايير في المجموعة الرابعة والخامسة والسادسة والسابعة من المعايير الدولية للمراجعة.

**الفرع الأول: عرض معايير الاستفادة من عمل الآخرين.**

وتتمثل في المجموعة الرابعة من المعايير الدولية للمراجعة.

[1] متيجي رحيم، مرجع سبق ذكره، ص 42، 43.
[2] سايج فايز، مرجع سبق ذكره ، ص 116.
[3] مازون محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص113.

**1- المعيار الدولي رقم: 600 استخدام عمل مراجع آخر.**

الهدف من هذا المعيار هو توفير الإرشادات اللازمة وذلك في حالة وجود مراجع رئيسي مسؤول عن القوائم المالية في منشأة ما مثلا شركة قابضة، ويوجد أيضا مراجع آخر يقوم بمراجعة إحدى المكونات مثل شركة تابعة أو قسم أو فرع، يستطيع المراجع الرئيسي الاستفادة من عمل المراجع الآخر في ما يخص المعلومات المالية لأحد المكونات أو أكثر وتلك المتضمنة في القوائم المجمعة للمنشأة.

عندما يعين المراجع الرئيسي في منشأة ما عليه معرفة الأمور التالية:

الأهمية النسبية لمكونات القوائم المالية التي سوف يراجعها؛

درجة معرفة المراجعون بكل ما يتعلق بأعمال المكونات الأخرى؛

وجود أي انحرافات جوهرية في القوائم للمكونات الأخرى التي تم مراجعتها من قبل مراجع آخر؛

الإجراءات الإضافية المتعلقة بالمكونات المراجعة من قبل مراجع آخر ومساهمة المراجع الرئيسي عند مشاركته في عملية المراجعة.[1]

**2- المعيار الدولي رقم: 610 استخدام عمل المراجع الداخلي.**

يهدف هذا المعيار إلى وضع معاير و توفير إرشادات في حالة استخدام عمل المراجعة الداخلية من قبل المراجع الخارجي، والمراجع الخارجي مسؤول عن إبداء الرأي و تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة الخارجية أي أنه هو الذي يقرر ما إذا كانت المراجعة الخارجية تفيده في عمله أم لا.

تختلف أهداف المراجع الداخلي عن أهداف المراجع الخارجي الذي يتم تعينه لإعداد تقريره حول القوائم المالية بإبداء رأي محايد ومستقل والتأكد بأن هذه القوائم خالية من أي انحرافات جوهرية في حين أن المراجع الداخلي يعين وفقا لرؤية الإدارة والأعمال التي ترغب من المراجعة الداخلية وبالرغم من الاختلاف فإن وسائل تحقيق الأهداف تكون متشابهة لذلك فإن عمل المراجع الداخلي مفيد لعمل المراجع الخارجي

وحسب هذا المعيار يجب على المراجع الخارجي الحصول على فهم كاف لفعاليات المراجعة الداخلية، بهدف مساعدته في تخطيط عملية المراجعة.[2]

[1] طارق عبد العال حماد، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص 44، 45.

[2] نفس المرجع، ص ص76-78.

**3- المعيار الدولي رقم: 620 الاستفادة من عمل الخبير.**

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد وتوفير الإرشادات حول استعمال عمل الخبير واستخدامه كدليل في عملية المراجعة، والخبير هو شخص أو مكتب يمتلك مهارة خاصة وخبرة معينة في غير مجال المحاسبة مثل الهندسة.

يجب على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تؤكد أن عمل الخبير كافي وملائم لاستخدامه في عملية المراجعة وبالرغم من أن المراجع يمتلك التأهيل العلمي والخبرة المهنية في المحاسبة والمراجعة إلا أنه قد يحتاج إلى خبير متخصص في مجال عدا المحاسبة والمراجعة لتسوية أمور المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية وللتعامل مع هذا الخبير عليه إتباع الإرشادات اللازمة لذلك.[1]

**الفرع الثاني: نتائج وتقارير المراجعة.**

وتتمثل في المجموعة الخامسة من المعايير الدولية للمراجعة.

**1- المعيار الدولي رقم: 700 تقرير المراجع عن القوائم المالية.**

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومحتوى التقرير الذي يقدمه المراجع المستقل حول البيانات المالية في المنشأة التي يراجع قوائمها المالية.

يجب التأكد من أن القوائم المالية معدة حسب الإطار المقبول للتقارير المالية وكذا النظر إلى مدى التزامها بالمتطلبات القانونية.

يتضمن تقرير المراجع ما يلي: عنوان التقرير؛ الجهة التي يوجه إليها التقرير؛ الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية وتتضمن تحديد القوائم المالية التي تم مراجعتها وبيان المسؤوليات ( الإدارة، المراجع )؛ فقرة النطاق وذلك بشرح لطبيعة عملية المراجعة؛ فقرة الرأي وذلك بإبداء الرأي حول القوائم المالية؛ تاريخ التقرير؛ عنوان المراجع؛ توقيع المراجع.[2]

**2- المعيار الدولي رقم: 705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل.**

يعالج هذا المعيار مسؤولية المراجع المتعلقة بإصدار تقرير مناسب وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 700 حيث يشير المراجع في هذا التقرير إلى أن التعديل على رأي المراجع في القوائم المالية ضروري ولهذا المعيار ثلاثة آراء معدلة وهي الرأي المتحفظ والرأي السلبي وحجب الرأي، يعتمد القرار الذي يتعلق باختيار نوع الرأي على ما يلي:

[1] طرق عبد العال حماد، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص 85.

[2] طارق عبد العال حماد، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص305، 306.

– طبيعة المسألة التي أدت إلى التعديل وذلك في حال ما إذا كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية أو تعذر الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة يحتمل أنها تحتوي على أخطاء؛

– حكم المراجع على مدى انتشار الآثار الممكنة للمسألة للقوائم المالية. [1]

**3– المعيار الدولي رقم: 706 فقرات الملاحظات وفقرات حول بنود أخرى في تقرير المراجع الخارجي.**

تتمثل فقرة التأكيد في فقرة مدرجة في تقرير المراجع كما تشير إلى أمور تم الإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية، وتتمثل الفقرة الأخرى في فقرة مدرجة في تقرير المراجع حيث تشير إلى أمر آخر غير معروض أو مفصح عنه في القوائم المالية يتعلق بنظر المراجع بفهم المستخدمين لعملية المراجعة أو مسؤوليات المراجع وتقريره ويبن هذا المعيار التوضيح الإضافي في تقرير المراجع عندما يعتبره ضروريا. [2]

**4– المعيار الدولي رقم: 710 المقارنات.**

الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عن المقارنات حيث لا يتناول هذا المعيار عرض القوائم المالية الملخصة مع القوائم التي تم مراجعتها.

على المراجع تقرير ما إذا كانت المقارنات المطلوبة تنطبق من كافة نواحيها الجوهرية على الإطار العام للتقارير المالية للقوائم المالية التي تم مراجعتها.

على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول الأرقام المناظرة والتحقق من أنها تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية الملائمة. [3]

**5– المعيار الدولي رقم: 720 المعلومات الأخرى في مستندات تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها.**

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات حول مراعاة المراجع للمعلومات الواردة في وثائق تحتوي على بيانات مالية مراجعة والتي لا تلزم المراجع بتقديم تقارير حولها.

يطبق هذا المعيار عند وجود تقرير سنوي كما يطبق على مستندات أخرى مستعملة عند عرض الأوراق المالية، في حالة قراءة المراجع للمعلومات الأخرى واكتشافه لوجود تناقضات هامة فعليه أن يقرر ما إذا كانت هذه المعلومات تحتاج إلى تعديلات مناسبة.

[1] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص123.

[2] نفس المرجع، ص123، 124.

[3] صالح محمد القرا، مرجع سبق ذكره، المعيار الدولي رقم 710 المقارنات، حمل بتاريخ 30 – 03 – 2018 على الساعة 18:00.

في حالة رفض المنشأة لإجراء التعديل في ما يخص البيانات المالية فالمراجع مطالب بإبداء رأي متحفظ أو معاكس، أما في حالة رفضها لإجراء التعديل بالنسبة للمعلومات الأخرى فعلى المراجع تضمين تقريره بفقرة توكيدية بهذا الشأن يبين فيه التناقض العام.[1]

**الفرع الثالث: المجالات المتخصصة والأطراف ذات العلاقة.**

وتتمثل هذه المعايير في المجموعة السادسة والسابعة من المعايير الدولية للمراجعة.

**1- المجالات المتخصصة:** وتضم المجموعة السادسة.

**1-1المعيار الدولي رقم: 800 تقرير المراجع عن مهمات المراجعة لأغراض خاصة.**

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمهمات المراجعة لأغراض خاصة والتي تتضمن ما يلي:

البيانات المالية المنجزة طبقا لأسس محاسبية شاملة وغير منجزة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية؛ حسابات خاصة في بيانات مالية؛ الالتزام بالاتفاقات التعاقدية؛ موجز البيانات المالية.

يقوم المراجع بتقدير الاستنتاجات المستوحاة من أدلة الإثبات التي تكون بحوزته خلال عملية المراجعة لغرض خاص وذلك لإبداء رأي واضح ومكتوب.

على المراجع أن يتفق مع العميل على طبيعة المهمة عند قبوله لإجراء المراجعة لغرض خاص وتحديد شكل ومضمون التقرير الذي سوف يصدره.[2]

**1-2 المعيار الدولي رقم: 805 مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية – اعتبارات خاصة –.**

يخص هذا المعيار الاعتبارات الخاصة لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة أي المعايير الواردة في المجموعة 100-700 على مراجعة قائمة مالية مفردة أو مكون أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية ولا ينطبق هذا المعيار على تقرير مراجع العنصر الصادر نتيجة عمل أجرى على المالية لعنصر بناء على طلب من فريق تابع للمجموعة لأهداف مراجعة مجموعة من القوائم المالية ، حيث يتلخص هدف المراجع عند تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في

[1] نفس المرجع، المعيار الدولي رقم 720، المعلومات الأخرى في مستندات تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها.

[2] طارق عبد العال حماد، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص 104.

مراجعة قائمة مالية مفردة أو مكون أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية ويتناول الاعتبارات الخاصة ذات العلاقة التي تتمثل في قبول العملية والتخطيط لها وتكوين رأي وإعداد تقارير حول هذه القوائم.[1]

**1-3 المعيار الدولي رقم: 810 اختبار المعلومات المالية المستقبلية.**

الغرض من هذا المعيار هو إرساء معايير وتوفير إرشادات حول المهام الخاصة باختبار وإبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية مشتملة على أفضل التقديرات والافتراضات النظرية.

لقيام المراجع بمهمة مراجعة المعلومات المالية المستقبلية يجب أن يكون حاصلا على أدلة كافية وملائمة في كل من الأمور التالية:

الافتراضات التي يبني عليها تقديرات الإدارة للحصول على المعلومات المالية المستقبلة تكون معقولة؛ إن هذه المعلومات أعدت بشكل مناسب وفق لتلك الافتراضات؛ أن يتم عرض هذه المعلومات بطريقة ملائمة بعد الإفصاح عن الافتراضات العامة بعد النظر إذا كانت خاصة أو نظرية؛ أن يتم إعداد هذه المعلومات وفق أساس ينسجم مع القوائم المالية التاريخية مع استخدام مبادئ محاسبة ملائمة.[2]

**2- الأطراف ذات العلاقة:** وتضم المجموعة السابعة.

**2-1 المعيار الدولي رقم: 910 مهام الفحص المحدود للقوائم المالية.**

يهدف هذا المعيار لإرساء معايير وتوفير إرشادات حول المسؤوليات المهنية للمراجع وذلك في حالة قيامه لعملية فحص محدود لقوائم مالية، كما ينظر هذا المعيار إلى شكل ومضمون التقرير الذي سيصدره المراجع في هذه الحالة.

يتناول هذا المعيار أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية غير أنه يطبق في حالة إجراء الفحص للمعلومات المالية وغير المالية والهدف من التكليف بمراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من بيان فيما إذا هناك أي شيء قد أثار انتباه المراجع والذي يؤدي في اعتقاد المراجع أن البيانات المالية لم يتم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية ووفقا لاطار محدد للتقارير المالية.

يتحلى المراجع بآداب وسلوكيات المهنة ويلتزم بقانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ويقوم بجمع أدلة كافية وذلك بالاستفسار وإجراء التحليل المناسب، كل ذلك يمكنه من إبداء تأكيد سلبي في تقرير الفحص المحدود.[3]

[1] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص126، 127.

[2] طارق عبد العال حماد، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص417، 418.

[3] صالح محمد القرا، مرجع سبق ذكره، المعيار الدولي رقم 910 مهام الفحص المحدود للقوائم المالية، حمل بتاريخ 04 – 04 – 2018 على الساعة 15:30.

**(1-2 المعيار الدولي رقم: 920 الارتباط بخدمة أداء إجراءات متفق عليها ومتعلقة بالمعلومات المالية.**

يهدف هذا المعيار إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالمسؤوليات المهنية للمراجع عند أدائه لإجراءات متفق عليها تخص المعلومات المالية وكذا شكل ومضمون التقرير الذي سوف يصدره المراجع في هذه الحالة.

عندما يكلف المراجع بأداء الإجراءات المتفق عليها فعليه القيام بإجراءات متعلقة ببنود مفردة من المعلومات المالية أو حتى مجموعة القوائم المالية الكاملة.

على المراجع الالتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين وهي:

الأمانة؛ الموضوعية؛ الكفاءة والعناية المعنية؛ السرية؛ السلوك المهني؛ المعايير الفنية.[1]

**2-3 المعيار الدولي رقم: 930 التكليف بإعداد معلومات مالية.**

الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المراجع المهنية في حالة قيامه بمهمة إعداد المعلومات المالية وكذلك في حالة تحديد شكل ومضمون التقرير الصادر عن المحاسب.

إن الهدف من التكليف بإعداد الحسابات هو استعمال المحاسب لخبرته المحاسبية بدلا من خبرته في مجال المراجعة من أجل تجميع وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية.

يصدر المحاسب تقرير خاص بكل ما يتعلق بالمعلومات التي يقوم بإعدادها باسمه الخاص.[2]

بالإضافة إلى معايير أخرى تتمثل في:

**المعايير الدولية حول خدمات الاطلاع 2000-2699.**

معايير حول تكليف الاطلاع والذي عرف بأنه أقل درجة من المراجعة ويشمل إجراءاته، الاستفسارات والتحليلات ولا يتطلب من المراجع فهم ودراسة الرقابة الداخلية لكن يجب أن يكون مستقلا.

في حين الأرقام من1000-1100 تتعلق بالمؤسسات المالية والبنوك.

و 3000- 3399 تتعلق بالخدمات الأخرى غير المراجعة والاطلاع.

و 3400-4699 تتعلق بالخدمات ذات العلاقة[3].

[1] طارق عبد العال حماد، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص 508، 509.

[2] نفس المرجع ، ص 519.

[3] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص41.

**خلاصة**

تم إنشاء مجموعة من الهيئات الدولية المنظمة لمهنة المراجعة تعمل على تنظيم هذه المهنة والإشراف عليها وذلك من خلال وضع معايير وتوفير إرشادات للمهتمين بها، حيث تم إصدار معايير المراجعة المتعارف عليها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التي تعتبر مقياس للجودة ويتم استخدمها للتعبير عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع عند أدائه لمهمته وهي عشرة معايير، كما تم إصدار معايير المراجعة الدولية من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث تعتبر البعد الدولي لنظرية المراجعة الخارجية وتم تقسيمها إلى مجموعات تشرح ما تحتويه هذه المعايير، ومن إيجابيات هذه المعايير أنها لا تفرض على الدول تبنيها وهذا ما زاد من التوسع في تبني معظم هذه المعايير من قبل الكثير من الدول من أجل تحقيق التوحيد المحاسبي والجزائر من بين الدول التي سعت إلى جعل ممارسة مهنة المراجعة أكثر ملائمة مع الواقع الدولي ولا تزال تعمل على تحسينها وتطويرها من خلال التغييرات التي تقوم بها لضبط هذه الممارسة وتوحيد عمل مراجعي الحسابات.

**تمهيد**

عملت الجزائر وما تزال تعمل على ضرورة إعادة النظر في مهنة المراجعة من خلال العمل على تحسين مستوى أدائها وإعداد المعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية لمواكبة التطورات المالية والاقتصادية التي لها تأثيرات على المهنة من جهة وتفاديا لأي انهيارات من جهة أخري، يظهر هذا العمل جليا من خلال الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية الثمانينات والتسعينات قصد إحلال نمط جديد يقضي بإحلال آليات السوق والذي يتطلب من المؤسسة التكيف مع الظروف الجديدة بغية ضمان الفعالية والصرامة.

وبناءا على ما سبق قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة محاور:

المحور الأول: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر؛

المحور الثاني: المعايير الجزائرية للمراجعة؛

المحور الثالث: مقارنة معايير المراجعة الدولية والمحلية المطبقة.

## المبحث الأول: الهيئات المهنية المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.

تطلبت مهنة المراجعة في الجزائر إنشاء هيئات مهنية تقوم بالإشراف عليها وكذا إنشاء مجالس متخصصة تقوم بتسيير هذه المهنة وتحديد صلاحيات ومهام القائم بها، وتتغير هذه الهيئات حسب الأنظمة المعمول بها.

### المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة.

قبل التطرق للمجلس الوطني للمحاسبة يجب الإشارة إلى المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أنشأ بموجب الأمر رقم 71 – 82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 الذي يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب حيث تعتبر المهمة الرئيسة لهذا المجلس في إصدار المعايير المحاسبية وإعداد المخططات المحاسبية كما يقوم بحل المشاكل التي يواجهها المحاسبون والخبراء المحاسبون.[1]

#### الفرع الأول: نشأة المجلس الوطني للمحاسبة.

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي 96 / 318 المؤرخ في 25 / 09 / 1996 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.[2]

وحسب المادة 04 من القانون 10 / 01 المؤرخ في 29 / 06 / 2010 فإنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.[3]

---

[1] الأمر رقم 71 – 82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 107، 1971، ص 1852.

[2] المرسوم التنفيذي 96 – 318 المؤرخ في 25 / 09 / 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، 1996، المادة 02 ص 18.

[3] القانون 10 / 01، المؤرخ في 29 /06 / 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 04 ص 04.

أشارت المادة 05 من نفس القانون إلى أنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء التالية:

لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛ لجنة الاعتماد؛ لجنة التكوين؛ لجنة الانضباط والتحكيم؛ لجنة مراقبة النوعية.[1]

**الفرع الثاني: مهام المجلس الوطني للمحاسبة.**

يتولى المجلس عدة مهام منها مهام الاعتماد ومهام التقييس المحاسبي ومهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

**1- مهام المجلس بعنوان الاعتماد.**

حسب المادة العاشرة من القانون 11 / 24 فالمجلس يتولى المهام التالية:

- يقوم باستقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وكذا الفصل فيها؛
- تقييم صلاحية الإجازات والشهادات للمترشحين طالبي الاعتماد؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- الفصل في كل الشكاوي التأديبية التي تكون في حق المهني؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية؛
- استقبال ودراسة مشاريع أخلاقيات المهنة.[2]

**2- مهام المجلس بعنوان التقييس المحاسبي.**

حسب المادة الحادي عشر من نفس القانون فالمجلس يتولى المهام التالية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- العمل على تطوير استغلال الأدوات المحاسبية؛
- وضع الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛

[1] القانون 10- 01، نفس المرجع، المادة 05.
[2] نفس المرجع، المادة 10، ص 05.

- تحسين مستوى المحاسبة وذلك بتطوير برامج التكوين؛
- تطوير التقنيات المحاسبة وذلك بمتابعة وضمان مراقبة النوعية؛
- متابعة تطور المناهج والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.[1]

**3- مهام المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.**

حسب المادة الثانية عشر من نفس القانون فالمجلس يتولى المهام التالية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في ما يخص المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحسين العناية المهنية؛
- إجراء الدراسات والمجالات المرتبطة بالمحاسبة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية؛
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين وذلك بإدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة حيث توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.[2]

**المطلب الثاني: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.**

تنص المادة 14 من القانون 10 / 01 على أنه " ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص

[1] القانون 11 / 24، مرجع سبق ذكره، المادة 11، ص 05.
[2] نفس المرجع، المادة 12، ص06.

الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون".[1]

كما نصت المادة 15 من نفس القانون أن هذه الأجهزة المهنية تكلف في إطار القانون بما يلي:

- تنظيم المهن المحاسبية وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد الأنظمة الداخلية وذلك بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية عليها في أجل شهرين من تاريخ الإيداع؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.[2]

كما يقوم مجلس وطني ينتخبه مهنيون بتسيير هذا المصف والغرفة والمنظمة، ويتسنى لهم إنشاء مجالس جهوية، حيث تتحدد تشكيلة المجالس المذكورة سابقا وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم، كما يعمل كل من المصف والمنظمة والغرفة بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن حيث يعين لكل مجلس ممثلا عنه ويتم تحديد رتبته وصلاحياته عن طريق التنظيم.

**الفرع الأول: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.**

حسب المرسوم التنفيذي رقم 11 – 25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، فالمجلس يعتبر الجهاز المهني والهيئة المشرفة على تسير المصف الوطني للخبراء المحاسبين وتتحدد تشكيلته وصلاحياته على النحو التالي:

**1- تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** حسب المادة الثالثة من المرسوم المذكور أعلاه فالمجلس يتشكل من تسعة أعضاء منتخبين من طرف الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء في المجلس

[1] القانون 10- 01، مرجع سبق ذكره، المادة 14، ص 06.
[2] نفس المرجع، المادة 15.

الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية وذلك بناءا على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.[1]

**2-صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** حسب المادة الرابعة من نفس المرسوم السابق الذكر فالمجلس يكلف على الخصوص بما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وحسن تسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية في نهاية كل سنة مالية ويتم عرضها على الجمعية العامة السنوية مع تقديم كشف تنفيذ ميزانية ومشروع ميزانية السنة المقبلة؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- تعميم نتائج الأشغال التي تتعلق بالمجال الذي تغطيه هذه المهنة والقيام بنشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة وذلك بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات والغير وكذا لدى المنظمات الدولية؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.[2]

**الفرع الثاني: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.**

حسب المرسوم التنفيذي رقم 11 – 26 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، فالمجلس يعتبر الجهاز المهني والهيئة المشرفة على تسير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتتحدد تشكيلته وصلاحياته على النحو التالي:

**1-تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :** حسب المادة الثالثة من المرسوم المذكور أعلاه فالمجلس يتشكل من تسعة أعضاء منتخبين من طرف الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11 – 25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 03، ص 08.

[2] نفس المرجع، المادة 04، ص 08.

في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية وذلك بناءا على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]

**2-صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** حسب المادة الرابعة من نفس المرسوم السابق الذكر فالمجلس يكلف على الخصوص بما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وحسن تسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية في نهاية كل سنة مالية ويتم عرضها على الجمعية العامة السنوية مع تقديم كشف تنفيذ ميزانية ومشروع ميزانية السنة المقبلة؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- تعميم نتائج الأشغال التي تتعلق بالمجال الذي تغطيه هذه المهنة والقيام بنشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة وذلك بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات والغير وكذا لدى المنظمات الدولية؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[2]

**المطلب الثالث: مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنية.**

أسس مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01/ 1997/12، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنية ويضبط اختصاصاته وقوائد عمله.

وتتمثل اختصاصات المجلس في:

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11 – 26 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 03 ص 11.

[2] نفس المرجع، المادة 04، ص 11.

- حماية المصالح المادية والمعنوية لأعضاء النقابة؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية واتجاه الغير؛
- تمثيل النقابة في الأعمال المدنية وفي إدارة الأملاك العقارية والمنقولة المملوكة للنقابة وكذا تسييرها والمثول أمام العدالة؛
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها وإذا تطلب الأمر يمكن عرضها على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
- إعداد مشروع الإرادات والنفقات ويتم اقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه؛
- عرض جميع الحالات التي تدخل ضمن اختصاصاته وفقا للقانون والنظام الداخلي على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم؛
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي؛
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي والمالي المتعلق بحياة المؤسسة؛
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة والقيام بتحضير السلطات المختصة للتدريبات والملتقيات المهنية، وتنظيمها والإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع هذه السلطات وكذا المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.[1]

## المبحث الثاني: المعايير المحلية.

عملت الجزائر كغيرها من الدول على تنظيم ممارسة مهنة المراجعة والسهر على إعطائها المستوى اللائق بها من خلال إصدار مجموعة من النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط المهنة في شكل مجموعة من المواد الصادرة من وزارة المالية وإصدار بعض المعايير للمراجعة مؤخرا.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، 1992، المادة 08، ص 82، 83.

**المطلب الأول: المعايير المتعلقة بشخص المراجع.**

تهتم المعايير المتعلقة بالشخص المراجع بالمؤهلات التي يتصف بها مراجع الحسابات وجودة الأعمال التي يؤديها وتتمثل هذه المعايير في:

**الفرع الأول: التأهيل العلمي والتأهيل العملي.**

اشترط المشرع الجزائري في الشخص القائم بعملية المراجعة التأهيل العلمي والتدريب الفني الكافي.

**1- التأهيل العلمي**: يواجه مراجع الحسابات أثناء عمله الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية و الاقتصادية والتي يحتم حلها حصول المراجع على مؤهل يخوله ذلك.

حيث اشترطت المادة 08 من القانون 10-01 أن يحوز المراجع على شهادة لممارسة المهنة.[1]

وتوضح المادة 02 من القرار الوزاري أنه يمكن للحاصلين على شهادة الليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج ومعترف بمعادلتها وتم الحصول عليها على الأقل ببكالوريا + 3سنوات في إحدى التخصصات التالية: المحاسبة؛ المحاسبة المالية؛ المالية؛ التدقيق الالتحاق بالمعهد المتخصص لمهنة المحاسب.[2]

**2- التأهيل العملي**: ويشترط أحد أمرين:

- متابعة التدريب المهني كخبير محاسب لمدة سنتين للحصول على شهادة نهاية التدريب القانوني،
- إثبات خبرة مدتها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية وتدريب مهني لمدة ستة أشهر.[3]

كما حددت المادة 08 و09 من المرسوم التنفيذي 11 – 393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 مدة التربص بسنتين لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات على مستوى مكتب أو شركة (خبرة محاسبية أو

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[2] القرار المؤرخ في 2017/03/07، يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، 2017، المادة 02 و 03.

[3] لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر** دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ماجيستر، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009، ص 97.

محافظة حسابات) مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لمدة سنتين على الأقل ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على التربص.[1]

**الفرع الثاني: الحياد و الاستقلال.**

تناولت النصوص القانونية الجزائرية استقلال وحياد المراجع في أكثر من قانون، منها القانون التجاري و قانون أخلاقيات المهنة و القانون 10-01.

حيث نصت المادة الثالثة من قانون أخلاقيات المهنة والقانون 10-01 أن علاقات المراجع مع موكليه يجب أن تستند إلى الأمانة والاستقلال والقيام بمهامه بشرف وضمير مهني.[2]

وحتى يمارس محافظ الحسابات والخبير المحاسب مهنتهم بكل استقلالية فكرية وأخلاقية فقد وضع المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري بعض الشروط التي يجب أن تتوفر في المراجع من أجل ممارسة هذه المهنة نوجزها فيما يلي:

- الأقارب والأصهار حتى الدرجة الرابعة بما فيهم القائمين على الإدارة وأعضاء مجلس المدرين ومجلس المراقبة؛

– القائمين على الإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر رأسمال هذه الشركات؛

– الأشخاص اللذين تمنحهم الشركة أجرة بحكم وظائفهم غير وظائف مندوبي الحسابات في أجل 5 سنوات من تاريخ انتهاء وظائفهم.[3]

بالإضافة إلى حالات التنافي المذكورة في المادة 64 من القانون 10 - 01 وهي:

– كل نشاط تجاري، خاصة في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

– كل وظيفة مأجورة تقتضي قيام صلة خضوع قانون؛

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11 – 393 المؤرخ في 20/11/ 2011، يحدد شروط وكيفيات تسير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، ص8، 9.

[2] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص165.

[3] الأمر رقم 59/75 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 93/ 08 المؤرخ في 25 / 04 / 1993، الجريدة الرسمية، العدد 43، 1993، المادة 715 مكرر 06.

- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري ماعدا مؤسسات الخبرة المحاسبية أو مؤسسات محافظة الحسابات أو شركات المحاسبة؛

- ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في نفس الوقت لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

- كل عهدة برلمانية؛

- كل عهدة انتخابية في الهيئات التنفيذية للمجالس المحلية؛

كل المؤسسات التي يمتلك فيها الخبراء المحاسبين أو محافظي الحسابات مصالح بصفة مباشرة أو غير مباشرة حسب المادة67 من نفس القانون.[1]

كما أضافت المادة 36 من قانون أخلاقيات المهنة بعض حالات التنافي وهي:

العقوبات البدنية والمخلة بالشرف.

الجمع بين المهام التعاقدية والتصديق القانوني على الحسابات في نفس الهيئة أو الشركة.[2]

كما أضافت المادة 70 من القانون10 – 01 الحالات التالية:

- يمنع محافظ الحسابات والخبير المحاسب من السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل في دائرة اختصاصهم؛

- السعي إلى الزبائن عن طريق تخفيض التكاليف أو منح الامتيازات والتعويضات أو استعمال أي شكل من أشكال الإشهار.[3]

وضمانا لاستقلال المراجع فإن المشرع الجزائري أخذ تعيين المراجع وأتعابه بالحسبان بحيث يتم اختيار مراجعي الحسابات بناء على قدراتهم ومن بين المهنيين المسجلين في الجدول.[4]

[1] القانون10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 64 و67.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المؤرخ في 1996/04/15 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 1996، المادة 36.

[3] القانون 10 – 01، مرجع سابق، المادة 64.

[4] لقليطي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 98، 99.

أما أتعابه فيتم احتسابها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج ولا يمكن احتسابه على أساس النتيجة المالية للسنة.*

**الفرع الثالث: العناية المهنية اللازمة.**

ويقصد ببذل العناية المهنية اللازمة فرض مستوى من مسؤولية الأداء التي يجب تحقيقها بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن مفهوم العناية المهنية اللازمة يقصد به قيام المراجع بأداء خدماته بكل إخلاص وأمانة فهو مسؤول أمام العميل أو الطرف الثالث لكنه غير معصوم من الخطأ واهتمت الجزائر ببذل العناية المهنية من خلال إصدار مجموعة من القوانين.[1]
نصت المادة 04 من المرسوم التنفيذي 96 – 136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 على واجب المهني في تنفيذ العناية طبقا للمقاييس المهنية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية للمهنة.[2]

وحسب المادة 59 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة نحو ما يقوم به من أعمال ويلزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويتحمل المسؤولية الكاملة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه حسب المادة 61 من القانون 10 – 01 .[3]

**الفرع الرابع: السر المهني.**

يجب على القائمين بالإدارة أو الأشخاص المدعوين لحضور اجتماعات مجلس الإدارة كتم المعلومات ذات الطابع السري أو التي تعتبر كذلك وذلك حسب المادة 627 من المرسوم التنفيذي 93 – 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993.[4]

حسب المادة 71 من القانون 10 – 01 يلزم محافظو الحسابات ومساعديهم والمتربصون وكذا مستخدميهم والشركاء في شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات بكتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص

*انظر القرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006 المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 04، 2007.

[1] عصام الدين محمد متولي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

[2] لقليطي الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص100، 101.

[3] القانون 10 – 01، مرجع سبق ذكره، المادة 59 – 61.

[4] الأمر رقم 59/75 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 93/ 08، المادة 627، ص 112.

عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات إلا في الحالات المنصوص عليها في المادة 72 من القانون 10 – 01 وهي:

في حال فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛ واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق؛ بناء على إرادة موكليهم؛ في حال استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.[1]

**الفرع الخامس: المعيار الجزائري للمراجعة 570: استمرارية الاستغلال.**

ينص هذا المعيار على التزامات المراجع في مراجعة الكشوف المالية المرتبطة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

عند إعداد وعرض الكشوف المالية يجب على المراجع أن يجمع عناصر مقنعة وكافية وملائمة بهدف تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال كما يجب عليه معرفة ما إذا كان الكيان قادر على مواصلة استغلاله وخلال مرحلة المراجعة يجب على المراجع أن ينتبه للعناصر المقنعة التي تشير إلى ظروف تبعث شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.[2]

**الفرع السادس: المعيار الجزائري للمراجعة 580: التصريحات الكتابية.**

ويعالج هذا المعيار الجزائري إجبارية حصول المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في حدود مراجعة الكشوف المالية ويهدف المراجع من ذلك إلى :

أ) تأكيد أن الإدارة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه وخاصة فيما يتعلق بإعداد الكشوف المالية؛

ب) تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو التأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية في حال اعتبره المراجع ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير مراجعة أخرى؛

ج) الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة من طرف المراجع.[3]

[1] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 11، 12.

[2] مقرر رقم 23، مؤرخ في15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

[3] مقرر رقم 002، مؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

**الفرع السابع: المعيار الجزائري للمراجعة 610: استخدام أعمال المراجعين الداخليين.**

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية وذلك إذا تبين أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

يأخذ المراجع الخارجي في عين الاعتبار أعمال المراجع الداخلي وكذا الأثر المحتمل على إجراءات المراجعة الخارجية وقد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيق كلا من أهداف المراجعة الداخلية والخارجية بالرغم من اختلافها، كما يجب على المراجع الخارجي أن يقيم ويضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة حول الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة وذلك باستخدامه للأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين. [1]

**الفرع الثامن: المعيار الجزائري للمراجعة 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع.**

ينص هذا المعيار على تحديد واجبات المراجع عند استعانته بخبير وذلك باختياره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في مجال عدا المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى تحديد كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

يجب على المراجع تحديد مدى ملائمة خدمات الخبير الذي يعينه في حالة الحاجة إلى المراجعة لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة كما يجب عليه معرفة ما إذا كان الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة، المهارات والموضوعية وذلك بالنظر إلى احتياجات المراجعة، كما يجب أن يتفق المراجع مع الخبير كتابيا إذا استلزم الأمر ذلك وتجدر الإشارة إلى أنه لا يجب الإشارة إلى أعمال الخبير في التقرير أي أن المراجع يعبر عن رأي غير معدل.[2]

**المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.**

تتعلق هذه المعايير بعملية تنفيذ المراجعة وتتمثل في الإرشادات اللازمة لعملية جمع قرائن الإثبات الفعلية حيث تتمثل معايير العمل الميداني في الجزائر في:

[1] مقرر رقم 23، مؤرخ في15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره.

[2] نفس المرجع.

**الفرع الأول: قبول المهمة و الشروع في العمل.**

تناول المقرر رقم SPM/103/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات من خلال التوصية رقم (01) المتعلقة بقبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة كما يعالج هذا المعيار في ظل القوانين والتشريعات المعمول بها.[1]

**1- قبول المهمة:** يتعين على مراجع الحسابات قبل قبول المهمة فحص العناصر التالية:

يتعين على مراجع الحسابات أن يتأكد من عدم وقوعه في حالات عدم الملائمة والمخالفات القانونية والنظامية المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون 10 – 01؛

يطلب قائمة القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة الخاضعة للمراقبة والشركات الحليفة ومقدمي الحصص العينية؛

وإذا كان المراجع بديلا لمراجع معزول عليه التأكد من أن المراجع السابق ليس معزولا بطريقة تعسفية وإذا كان بديلا لمراجع تم رفض تجديد وكالته فإنه يتصل بزميله السابق ليطلع على أسباب رفض تجديد وكالته وفي حال كان بديلا لزميل غير الحالتين السابقتين فإنه يجب أن يستفسر على مبررات ذهابه؛

يتأكد المراجع من توافر الإمكانيات المتاحة لمكتبه والتي تسمح له بتنفيذ نشاطه؛

التأكد من قدرته على إتمام عمله بكل استقلالية؛

وبعد القيام بهذه الإجراءات يتخذ المراجع قراره إما بالرفض أو القبول ويبلغ قراره للشركة.[2]

**2- الشروع في المهمة:** بعد قبول محافظ الحسابات المهمة أو الوكالة تليها مرحلة أخرى وهي الشروع في العمل ويتوجب على مراجع الحسابات تحرى الإجراءات التالية:

التأكد من صحة تعيينه إما بواسطة الجمعية العامة العادية أو الجمعية التأسيسية؛

بعد التأكد من صحة تعيينه يقوم بالتصريح كتابيا لإدارة الشركة بعدم وقوعه في حالة تنافي؛

[1] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 169.

[2] لقليطي الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص 102.

إبلاغ مجلس المنظمة الوطنية بقرار تعيينه في الشركة خلال 15 يوما الموالية لقبوله بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتذكير مسيري الشركات بعمليات الإشهار القانونية و المتمثلة في:

- إعلام مجلس المنظمة الوطنية؛

-نشر عملية تعيينه أو تجديد وكالته في جريدة للإعلانات القانونية.

التوقيع على الاتفاقية أو رسالة التكليف بالمهمة من قبل المراجع وإدارة الشركة؛

جمع المعلومات الضرورية التي تسهل عليه الشروع في العمل من خلال الاتصال بزميله وفي حال تعيين أكثر من مراجع فإنهم ملزمون باحترام الإجراءات السابقة الذكر؛

وفي حالة عدم قبوله المهمة فعليه تبليغ الشركة مع تبرير ذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام خلال 15 يوما الموالية لتبليغه؛

وفي حال قامت الشركة بإجراءات الإشهار القانونية و النظامية فإنه يطلب نشر رفضه لقبول المهمة.[1]

**الفرع الثاني: ملفات العمل.**

لقيام المراجع بوظيفته يضطر إلى مسك ملفين هما الملف الدائم والملف السنوي والذين يسمحان له بتنظيم عمله والتأكد من جمع العناصر الضرورية التي تساعده في الإدلاء برأيه النهائي حول الحسابات التي

فحصها، مدعما بالأدلة كما يساعد في الإشراف على أعمال مساعديه ودليل لإتباع معايير الأداء المهني المطلوب.

**1-الملف الدائم:** ويتضمن الفصول التالية:

- عموميات عن المؤسسة محل المراقبة من حيث التنظيم العام، الوثائق العامة، كل الوثائق التي تسمح بتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- المعلومات المالية والمحاسبية كطرق العمل المحاسبية، الأدلة المحاسبية، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات؛

[1] لقليطي الأخضر، مرجع سابق، ص 103.

– معلومات قانونية وضريبية واجتماعية كالقانون التأسيسي والوثائق الأخرى القانونية، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، قائمة متعلقة بالنظام الضريبي و الاجتماعي للمؤسس؛

– معلومات تتعلق بالمعلوماتية، كالخرائط التنظيمية لمصلحة المعلوماتية العتاد والأنظمة المستعملة والبرامج والوثائق المطبوعة.[1]

**2–الملف السنوي:** يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا يتجاوز هذه الدورة ويتضمن ما يلي:

– كل ما يخص تنظيم وتخطيط المهمة كالبرنامج العام والمتدخلين وتاريخ تقديم التقرير النهائي؛

– كل ما يخص تقيم نظام الرقابة الداخلية من حيث الأنظمة وخرائط المراجعة والاستجوابات التي قام بها؛

– نظام المراقبة الداخلية من حيث إجراءات وطرق المحاسب؛

– برنامج مراقبة الحسابات السنوية وتفاصيل الأشغال المنجزة؛

– المراجعات القانونية وفحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا.

وتجدر الإشارة إلى أن المعلومات المحتواة في الملفات سرية وذلك حسب المادة 301 من قانون العقوبات ويجب أن تبقى كذلك.[2]

**الفرع الثالث: المعايير الجزائرية للمراجعة.**

أصدرت وزارة المالية معايير جزائرية للمراجعة تستهدف جميع أشكال مهمة المراجعة القانونية كانت أو تعاقدية وتتمثل هذه المعايير في:

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 46.

[2] ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 199، 200. .

**1- المعيار الجزائري للمراجعة 210: اتفاق حول أحكام مهام المراجعة.**

يتضمن هذا المعيار واجبات المراجع للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة المراجعة ويخص كل مهام مراجعة الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية والمهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص المراجعة المتكررة أو مراجعة الكيانات الصغيرة.

ووفقا لهذا المعيار يجب على المراجع لقبول المهمة أن يضمن أن الشروط المسبقة للمراجعة مجتمعة وخاصة:

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنسبة لخصائص الكيان وهدف الكشوف المالي؛

- الإدارة تعترف وتدرك وتتحمل مسؤوليتها فيما يتعلق بإعداد وعرض بصدق الكشوف المالية؛

- ضرورة وضع نظام للمراقبة الداخلية؛

- عدم وجود قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والإلزامية للقيام بالمهمة من طرف الإدارة.

- في حال توقع المراجع عدم قدرته على تقديم رأيه حول القوائم المالية بافتراض عدم توافر الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة يتعين عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم فيها وفي حال عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا في حال كان القانون يمانع ذلك. [1]

**2- المعيار الجزائري للمراجعة 505: التأكيدات الخارجية.**

يعالج هذا المعيار استعمال محافظ الحسابات لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة الإثبات بهدف وضع هذه الإجراءات حيز التنفيذ من أجل الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية ويهدف المراجع من خلال ذلك إلى:

التأكيد الخارجي: هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة من طرف الغير إلى المراجع في شكل ورقي أو الكرتوني أو في أي شكل آخر ويكون الطلب إيجابي عندما يكون الغير مدعو للرد مباشرة على

[1] مقرر رقم 002، مؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره.

المراجع حول ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة، ويكون الطلب سلبي في حال يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المراجع في حال نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.[1]

### 3- المعيار الجزائري للمراجعة 520: الإجراءات التحليلية.

ينص هذا المعيار على استخدام المراجع للإجراءات التحليلية التي تعتبر كأداة مراقبة مادية في جوهرها كما ينص على إلزامية أداء المراجع لإجراءات تحليلية مثبتة وقت استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية المراجعة.

ويقصد بالإجراءات التحليلية تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية وذلك بترابطها مع معلومات مالية أخرى وقد تكون غير مالية وصادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

يجب على المراجع جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة وذلك بوضع الإجراءات التحليلية المادية كما عليه تصور وأداء هذه الإجراءات في تاريخ قريب من نهاية أعمال المراجعة للتأكد من التناسق بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.[2]

### 4- المعيار الجزائري للمراجعة 560: الأحداث اللاحقة.

يتضمن هذا المعيار التزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة القوائم المالية، فربما تتأثر القوائم المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات والتي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع أو بعد تاريخ تقرير المراجع إلى غاية اعتماد تاريخ القوائم المالية من طرف هيئة المداولة في المؤسسة.

ويتمثل هدف المراجع في إطار هذا المعيار في:

أ) الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية أو تاريخ تقريره والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو أي معلومات متضمنة فيها تم معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

[1] مقرر رقم 002، مؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سابق.
[2] مقرر رقم 23، مؤرخ في15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره.

ب) المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ اصدر تقريره إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ والتي كانت قد تؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتوى التقرير.[1]

**المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.**

توكل لمحافظ الحسابات مهام عديدة وذلك بإعداد تقرير كتابي عام حول عدالة القوائم المالية للشركة وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية، يقوم بتقديم هذه التقارير إلى الجمعية العامة للمساهمين.

وتجدر الإشارة إلى أنه تم التطرق إلى معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها من خلال إصدار مرسوم تنفيذي سنة 2011.[2]

إلا أنه تم إصدار القرار الذي يحدد محتوى كل معيار من هذه المعايير بقرار من وزير المالية وتتمثل هذه المعايير في:

معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية؛ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة؛ معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛ معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات؛ معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛ معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الحصة في الشركة؛ معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛ معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال؛ معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان؛ معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال؛ معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛ معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛ معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛ معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.[3]

وفي ما يلي سنعرض معايير إعداد التقارير في الجزائر وتشمل ثلاث أنواع وهم التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية والتقرير الخاص ومعايير المراجعة الجزائرية.

---

[1] مقرر رقم 002، مؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 2011/05/26، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، 2011، المادة 02، ص 19.

[3] المرسوم التنفيذي المؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.

**الفرع الأول: التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية.**

يقوم مراجع الحسابات بإعداد هذا التقرير وذلك للشهادة على صحة وصدق القوائم المالية في الشركة طبقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي وهذه القوائم هي ( الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق ) أو أن يقوم برفض الشهادة عليها وعليه فالتقرير العام يحتوي على ما يلي:

التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات؛ الإحاطة الكاملة بالمؤسسة والسنة محل المراجعة؛ كل الوثائق المالية الخاضعة للمراجعة يجب إمضائها من طرف المراجع وإرفاقها بالتقرير على شكل ملاحق؛ احترام معايير الأداء المهني في هذه المهمة؛ توضيح الأخطاء والنقائص التي يتم الوصول إليها مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة؛ الشهادة على المعلومات التي يقدمها مجلس الإدارة أو أي خلافات حول المعلومات الإضافية؛ أسباب التعديلات الممكنة لأشكال وطرق تقييم وتقديم القوائم المالية وتبيان أثرها؛ المصادقة بتحفظ على الحسابات السنوية أو بدون تحفظ أو الامتناع عن المصادقة مع تقديم مبررات ذلك؛

- يعطي المراجع رأيه بصفة خاصة حول:

- قائمة ال05 أو ال10 الموظفين الأوائل الحاصلين على الأجور الكبيرة المدفوعة خلال سنة المراجعة؛

- الأوضاع المحتملة بأن تعرقل استمرارية النشاط؛

- المساهمات في رؤوس أموال شركات أخرى إن كانت المؤسسة قد قامت بها؛

- المخالفات الصادرة من طرف مجلس الإدارة أو من قبل العاملين في الشركة، والتي ينبغي الإعلان عنها لوكيل الجمهورية.[1]

يطلع المراجع الجمعية العامة في تقريره على المخالفات والأخطاء التي صادفها أثناء أدائه لمهمته، كما يعلم وكيل الجمهورية حول الأفعال الجنحية التي اكتشفها.

يتضمن تقرير المراجع شهادته حول القوائم المالية وفي هذه الحالة يجب التمييز بين ثلاث حالات:

[1] بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص 48، 49.

**حالة المصادقة بتحفظ:** أي أن الانحرافات والأخطاء التي لاحظها المراجع لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، ويجب على المراجع أن يوضح محتوى التحفظات وتبيان أثرها على حسابات الدورة ونتائجها.

**حالة المصادقة بدون تحفظ:** أي أن القوائم المالية التي تم مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق.

**حالة رفض المصادقة:** أي إذا لاحظ المراجع أن الأخطاء والانحرافات التي تم اكتشافها قد تفقد الحسابات شرعيتها وصدقها وانتظامها وفي هذه الحالة يجب عليه تبرير ذلك وتقديم المعلومات اللازمة.

وفي حالة تعيين أكثر من مراجع حسابات فإنه يتعين على كل واحد منهم التعبير عن رأيه حول القوائم المالية في حالة اختلاف المراجعين أو إبداء رأي مشترك في حالة اتفاقهم على نفس الرأي وتقديم التقرير للجمعية العامة في نهاية المهمة.[1]

**الفرع الثاني: التقرير الخاص.**

نصت أحكام القانون التجاري على هذا النوع من التقارير حيث نصت المادة 672 من المرسوم التشريعي 93 / 08 المعدل والمتمم للأمر 75- 59 المتضمن القانون التجاري بأن يقدم محافظ الحسابات تقرير خاص عن الاتفاقيات المرخصة التي تعقدها الشركة مع أحد القائمين بالإدارة خلال السنة.

يرفق هذا التقرير مع التقرير العام ويقدم إلى الجمعية العامة وفي حالة عدم وجود اتفاقيات فعلى المراجع أن يقدم تقرير خاص يشير فيه إلى ذلك، أما إذا اكتشف أنه يوجد اتفاقيات غير مرخص بها فعليه أيضا تقديم تقرير خاص حول ذلك، كما يشمل هذا التقرير عدد الاتفاقيات المرخصة والمستفيدين منها وكذا طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات وشروط إبرامها بالإضافة إلى تقييم هذه الشروط.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد بعض التقارير الخاصة في بعض الحالات منها:

زيادة أو تخفيض رأس المال؛ التنازل عن حق الامتياز في التصويت؛ تغيير النظام القانوني للشركة؛

الاندماج أو الانفصال؛ بعض تدخلات محافظ الحسابات الخاصة مثل كشف الوقائع الإجرامية.[2]

[1] لقليطي الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص111، 112.
[2] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 177.

**الفرع الثالث: المعايير الجزائرية للمراجعة.**

تم إصدار 4 معايير أخرى للتقرير حسب المقرر المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة وهي:

**1- المعيار الجزائري للمراجعة 300: تخطيط مراجعة الكشوف المالية.**

يهتم هذا المعيار بالتزامات المراجع في ما يخص التخطيط لمراجعة الكشوف المالية، حيث يستلزم تخطيط المراجعة إعداد إستراتيجية عامة تناسب المهمة وعرض برنامج عمل يوافق التخطيط الملائم لمراجعة الكشوف المالية من حيث حجم الكيان والأعمال التي يتعين على المراجع انجازها بكل فعالية، ويقصد بتخطيط مراجعة الكشوف المالية وضع إستراتيجية مراجعة شاملة ومستمرة ومتكررة ترتبط بنهاية المراجعة السابقة وتتواصل إلى غاية انتهاء المراجعة الحالية.

على المراجع تغيير الإستراتيجية العامة للمراجعة وبرنامج العمل كلما استلزم الأمر ذلك وتوثيق كل التغيرات التي تم إضافتها للإستراتيجية أو للبرنامج خلال المهمة وذكر الأسباب التي أدت للتغيير. [1]

**2- المعيار الجزائري للمراجعة 500: العناصر المقنعة.**

يدرس هذا المعيار واجبات المراجع في ما يخص تصوره ووضعه لحيز التنفيذ لإجراءات المراجعة بغية الحصول على عناصر مقنعة وكافية حتى يستطيع المراجع بناء رأيه حولها، ويقصد بالعناصر المقنعة كل المعلومات التي يجمعها المراجع من أجل الوصول إلى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، وهذه المعلومات يجب أن تكون كافية وملائمة، يجب على المراجع أن يكون فطنا عند تقديره لمصداقية العناصر التي جمعها وخاصة إذا ارتابه شك فعليه تحديد إجراءات المراجعة التكميلية، كما عليه استحضار حكمه المهني عند تقييمه لكمية ونوعية العناصر المقنعة والمجمعة حتى تكون كافية وملائمة، وفي حالة استخدام عمل الخبير فالمعلومات التي تستخدم كعناصر مقنعة على المراجع أن يتحقق منها المراجع ويقوم بتقييمها. [2]

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة ، وزارة المالية.
[2] نفس المرجع.

**3- المعيار الجزائري للمراجعة 510: مهام المراجعة الأولية – الأرصدة الافتتاحية –.**

يدرس هذا المعيار واجبات المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الموجودة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة ، كما يجب على المراجع جمع كل العناصر المقنعة والكافية والمناسبة في إطار مهمته، وفي حالة اكتشاف المراجع أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على اختلالات تؤثر على الكشوف المالية خلال الفترة فعليه وضع إجراءات مراجعة تكميلية ملائمة لهذه الظروف، وإذا لم يستطيع جمع العناصر المقنعة حول الأرصدة الافتتاحية عليه إبداء رأي بتحفظ، أما في حالة حدوث تعديل للرأي في تقرير المراجع السابق للكشوف المالية للفترة السابقة ذو دلالة وأهمية فعلى المراجع أن يعدل رأيه في عملية المراجعة على تلك الكشوف المالية.[1]

**4- المعيار الجزائري للمراجعة 700: تأسيس الرأي وتقرير المراجعة على الكشوف المالية.**

يدرس هذا المعيار التزام المراجع بتقديم رأي حول الكشوف المالية وكذا شكل ومضمون هذا التقرير عند قيامه بعملية المراجعة حسب المعايير الجزائرية للمراجعة بحيث يقوم بصياغة رأي غير معدل، ويقصد بالرأي غير المعدل أنه رأي عبر عنه المراجع حين خلص إلى أن الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، كما يعبر المراجع عن الرأي المعدل في حالة:

- اكتشافه أن الكشوف المالية تحتوي على اختلالات معتبرة؛

- استحالة اكتشافه أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة.

كما يجب أن يكون تقرير المراجع كتابي ويحتوي على: عنوان يشير بوضوح على أن التقرير لمراجع مستقل؛

المرسل إليه؛ فقرة تمهيدية تذكر: التعريف بالكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية؛ الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛ ملخص لأبرز الطرق المحاسبية التي استخدمها الكيان الذي تم مراجعته وأي معلومات توضيحية أخرى؛ تاريخ الإقفال أو المدة التي تغطيها الكشوف المالية التي تم مراجعتها.[2]

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق.

[2] نفس المرجع.

## المبحث الثالث: مقارنة معايير المراجعة الدولية والمحلية المطبقة.

اهتمت الجزائر بمهنة المراجعة وخاصة في الآونة الأخيرة من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير وذلك من أجل تحسين هذه المهنة ووضع ضوابط تحكمها هذا ما دفعنا إلى دراسة مقارنة بين المعايير المحلية والمعايير الدولية حيث أصدرت معايير تتعلق بشخص المراجع ومعايير تتعلق بالعمل الميداني ومعايير تتعلق بإعداد التقرير.

### المطلب الأول: إصدارات المعايير الجزائرية قبل 2016.

تمثلت المعايير الصادرة قبل 2016 في قواعد السلوك المهني لمراجع الحسابات وملفات العمل.

**الجدول رقم (03-01)**: إصدارات المعايير الجزائرية قبل 2016.

| المعايير المحلية. | ما يقابلها من المعايير الدولية. |
|---|---|
| قواعد السلوك المهني:<br>التأهيل العلمي والعملي؛<br>الاستقلالية؛<br>العناية المهنية؛<br>السر المهني؛ | المعايير الدولية رقم: 200، 220، 600. |
| ملفات العمل | المعيار الدولي رقم 230. |

**المصدر**: بالاعتماد على المعايير الدولية والقانون 10/ 01.

#### الفرع الأول: قواعد السلوك المهني.

تمثل هذه المعايير المبادئ الأساسية أو قواعد السلوك المهني وتشمل التأهيل العلمي والعملي والاستقلالية والعناية المهنية اللازمة والسر المهني.

**1-التأهيل العلمي والعملي**: لم تحدد معايير المراجعة الدولية معيارا خاصا بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع لكنها أشارت لذلك في العديد من فقراتها، كالفقرة 04 من المعيار الدولي 200 والتي وضعت الكفاءة من بين مبادئ السلوك التي تحكم عمل المراجع، كما تحدد الفقرة 09 من المعيار الدولي 220 واجب المراجع ومساعديه ممن لهم مسؤولية الإشراف الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال الموكلة إليهم

وذلك عند تقرير مدى التوجيه والإشراف والمتابعة؛ وهو ما يتفق مع الفقرة 07 من المعيار الدولي 600 التي تنص على واجب المراجع الأساسي في مراعاة الكفاءة المهنية للمراجع الأخر في سياق المهمة الخاصة به.

في حين أن معايير المراجعة المحلية وضعت معيار خاصا بالتأهيل العلمي والعملي، وارتبط موضوع الترخيص بمزاولة المهنة باستيفاء متطلبات المعيار، حيث اشترطت المادة 08 من القانون 10-01 الحيازة على شهادات محددة، كما أشار المشرع الجزائري إلى متطلبات التكوين للمترشحين إلى مهنة المراجعة والتربص والاعتماد، ويتضح ذلك من نص المادة رقم 05 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب والحاسب المعتمد، والتي تنص أن ينشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء التالية:

لجنة تقييس الممارسات المحلية والواجبات المهنية؛ لجنة الاعتماد؛ لجنة التكوين؛ لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة التوجيه.

من خلال ما سبق يتضح توافق معايير المراجعة المحلية ومعايير المراجعة الدولية للمهنة فيما يخص التأهيل العلمي والعملي للمراجع ومساعديه.

**2-الاستقلالية:** نصت المادة 04 من المعيار الدولي 200 على مجموعة من الصفات الأساسية التي يجب أن تتوفر في المراجع والتي من بينها الاستقلالية، كما يحق للمراجع الخارجي إجراء أي اختبارات إضافية لما خطط له خاصة عندما يتعامل المراجع مع أحد الخبراء أو مساعديه، كما يحدد المعيار 210 شروط عملية المراجعة للاتفاق حول آجال وشروط مهمة المراجعة وشروط التكليف بالمراجعة ضمانا لاستقلال المراجع.

أما بالنسبة لعنصر الاستقلالية في الجزائر فقد حددته القوانين كما يلي:

تنص المادة 03 من القانون 10-01 على إلزامية تقيد مراجعي الحسابات بمبدأ الاستقلالية من خلال:

الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية ومراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

- تنص المادة 26 من القانون 10-01 أن تعيين محافظ الحسابات يتم عن طريق دفتر الشروط، وتحدد عهدته بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة حسب المادة 27 من نفس القانون.

- تنص المواد 64؛ 65؛ 66؛ 67؛ 68؛ 69؛ 70 على حالات التنافي والموانع ضمانا لاستقلال مراجع الحسابات.

- تنص المادة 21 من القانون 10-01 على الإطار المرجعي الاطار لمحافظ الحسابات، والمادة 37 تتعلق بتحديد أتعاب محافظ الحسابات.

**3-العناية المهنية اللازمة:** تناولت معايير المراجعة الدولية العناية المهنية اللازمة من خلال العديد من الإرشادات والإيضاحات المرتبطة ببذل العناية المهنية اللازمة فقد حددت الإجراءات والاختبارات الضرورية لإتمام عملية المراجعة ومعالجة المشاكل العملية بالإضافة إلى مساعدتهم في إعداد تقرير المراجعة بالشكل المهني المطلوب.

كما أوضحت معايير المراجعة الدولية مجموعة من الإجراءات التي يجب الالتزام بها حتى تتحقق العناية المهنية:

الكفاءة المهنية والفنية؛ الحكم المهني؛ المعرفة بطبيعة عمل الشركة؛ التوثيق؛ التدريب المستمر؛ الالتزام بمعايير الفحص والتقييم؛ آداب وسلوك المهنة؛ ويتجلى اهتمام معايير المراجعة الدولية ببذل العناية المهنية في الفقرة 09 و08 من المعيار الدولي 600 والتي أوضحت المتطلبات الرئيسية التي يجب على المراجع الالتزام بإتباعها وتنفيذها عند الاستعانة بعمل مراجع آخر.

كما تضمنت المعايير الدولية المصطلحات الرئيسية المرتبطة بالشخص المسؤول عن عملية المراجعة والمصطلحات المرتبطة بالخدمات التي يقدمها وأهم مجالات عمله ونطاق المهام المخولة له.

في حين أن المعايير المحلية خصصت معيارا خاصا ببذل العناية المهنية اللازمة وهو ما تأكده المادة 59 من القانون 10- 01 والتي تحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج وتقع مسؤولية مراقبة جودة الأعمال المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها على عاتق الهيئة الوطنية.

كما أوضح المعيار الخاص بالعناية المهنية اللازمة في مقدمته أهم الصفات المميزة للمهني الممارس في بذل العناية المهنية الواجب.

**4-السر المهني:** تطرقت معايير المراجعة الدولية إلى واجب التزام المراجع بالسرية من خلال الفقرة 04 من المعيار الدولي 200 والفقرة 13 من المعيار الدولي 230 أما الجزائر فقد خصصت معيارا خاصا بالسر المهني كما

أشارت المادة 17 من القانون 10-01 على واجب محافظ الحسابات في كتم السر المهني إلا في الحالات المنصوص عليها في المادة 72.

**الفرع الثاني: ملفات العمل.** تتضمن:

**1-توثيق العمل:** خصصت معايير المراجعة الدولية معيارا خاصا بتوثيق العمل 230 بحيث يجب على المراجع توفير أوراق العمل بالشكل الكامل والمفصل حتى يتسنى فهم عملية المراجعة، وتسجيل كل المعلومات وإجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

كما أشار المعيار في الفقرة 13 على واجب المراجع لتبني إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل والإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية للمتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بإبقاء السجلات.

أما بالنسبة لمعايير المراجعة المحلية فقد أكدت على واجب محافظ الحسابات في تكوين ملفين، الملف الدائم وملف جاري والذي يتضمن على أدلة الإثبات التي جمعها بالإضافة إلى السجل الذي يدون فيه محافظ الحسابات كل التساؤلات والاستفسارات وما يجب عمله كما أوجب الاحتفاظ بأوراق العمل، حيث نص القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مادته 40 على ضرورة الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة عن انتهاء العهدة.

مما سبق نستخلص توافق المعيارين.

## المطلب الثاني: إصدارات المعايير الجزائرية خلال 2016.

أصدرت وزارة المالية في عام 2016 ثمانية معايير من خلال مقررين فكانت الإصدارات الأولى في شهر فيفري حيث تم التطرق إلى أربعة معايير ذات الأرقام 210 و505 و560 و580، أما الإصدارات الثانية فكانت في شهر أكتوبر حيت تم التطرق إلى أربعة معايير أخرى ذات الأرقام 300 و500 و510 و700.

**الجدول رقم (03-02)**: إصدارات المعايير الجزائرية خلال 2016.

| المعايير المحلية | ما يقابلها من المعايير الدولية |
|---|---|
| المعيار المحلي رقم: 210 اتفاق حول أحكام مهام المراجعة | المعيار الدولي رقم: 210 شروط التكليف بالمراجعة |
| المعيار المحلي رقم: 505 التأكيدات الخارجية | المعيار الدولي رقم: 505 التأكيدات الخارجية |
| المعيار المحلي رقم: 560 الأحداث اللاحقة | المعيار الدولي رقم : 560 الأحداث اللاحقة |
| المعيار المحلي رقم: 580 التصريحات الكتابية | المعيار الدولي رقم: 580 إقرارات الإدارة |
| المعيار المحلي للمراجعة رقم: 300 تخطيط مراجعة الكشوف المالية | المعيار الدولي للمراجعة رقم: 300 التخطيط |
| المعيار المحلي للمراجعة رقم: 500 العناصر المقنعة | المعيار الدولي للمراجعة رقم: 500 أدلة الإثبات |
| المعيار المحلي للمراجعة رقم: 510 مهام المراجعة الأولية – الأرصدة الافتتاحية | المعيار الدولي للمراجعة رقم:510 التكليف بالمراجعة الأولية – الأرصدة الافتتاحية |
| المعيار الجزائري للمراجعة رقم: 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية | المعيار الدولي للمراجعة رقم: 700 تقرير المراجع حول البيانات المالية |

**المصدر**: بالاعتماد على المعايير الدولية والمعايير المحلية للمراجعة.

**الفرع الأول: إصدارات فيفري 2016**.تتمثل في المعايير التالية:

**1-المعيار المحلي رقم 210 اتفاق حول أحكام مهام المراجعة**: بالنسبة للمعيار الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهام المراجعة الصادر في 2016 من قبل وزارة المالية لم يختلف عن المعيار الدولي للمراجعة رقم 210 شروط التكليف بالمراجعة حيث اتفقا في كثير من النقاط أهمها مجال التطبيق ومحتويات كتب التكليف وإعادة التكليف بالمراجعة والموافقة على تغيير التكليف حيث أوضح كلا المعيارين ما يلي:

- واجب تحديد شروط الارتباط بعملية المراجعة والاتفاق بين المراجع والإدارة؛
- كل العناصر الرئيسية التي يجب أن يشتملها تقرير المراجع؛
- الإجراءات الواجب إتباعها عند إعادة التكليف أو ما يعرف بالمراجعة المتكررة؛

زيادة على ذلك أضاف المعيار الجزائري بعض البنود ممثلة في الفقرات 14، 15، 16، 17 والتي تناولت الاتفاق على إطار مهمة المراجعة التعاقدية حيث حددت الشروط التالية قبل قبول مهمة المراجعة:

- يجب على محافظ الحسابات أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة المراجعة ما لم يكن هناك سبب معقول لذلك؛
- في حال قبول التعديل يجب أن يكون السبب معقول مع مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية؛
- في حال وافق محافظ الحسابات على تعديل أحكام مهمة المراجعة إلى مهمة محددة يجب على هذا الأخير أو الإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر؛
- إذا تعذر على محافظ الحسابات قبول التعديل ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية يتعين عليه الاستقالة من مهمته إذا سمح القانون بذلك؛
- تحديد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدي أو شكل آخر وتبليغ الأطراف المعنية.

**2- المعيار المحلي رقم 505 التأكيدات الخارجة:** بالنسبة للمعيار المحلي رقم 505 التأكيدات الخارجية لم يختلف كثيرا عن المعيار الدولي من حيث مجال التطبيق وإجراءات التأكيد حيث تناول كل من المعيارين العناصر التالية:

- كل إجراءات التأكيد اللازمة للحصول على أدلة إثبات؛
- الإجراءات الواجب إتباعها عند رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد؛
- الإجراءات الواجب إتباعها في حال عدم تلقي الردود؛
- إجراءات الرد على طلب التأكيد المستعجل؛
- تقييم الأدلة المثبتة.

كما أن المعيار الجزائري أضاف شرح بسيط لأنواع التأكيد الخارجي في الفقرة 03.

**3- المعيار المحلي رقم 560 الأحداث اللاحقة:** بالنسبة للمعيار المحلي رقم 560 الأحداث اللاحقة اتفق مع المعيار الدولي للمراجعة في كل من مجال التطبيق والحقائق المكتشفة لغاية تقرير المراجع والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل إصدار البيانات المالية وكذا الحقائق المكتشفة بعد إصدار البيانات المالية التي يعلن عنها المراجع كما أن كلا المعيارين يهدف إلى توضيح مسؤولية المراجع المتعلقة ب:

- الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المراجع؛
- الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل إصدار الكشوف المالية؛
- الحقائق المكتشفة بعد إصدار الكشوف المالية.

وقد أضاف المعيار الجزائري إلى ما سبق الفقرة رقم 02 والتي تناول فيها شرح بسيط عن تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ المصادقة عليها وتاريخ تقرير المراجع.

**4- المعيار المحلي رقم 580 التصريحات الكتابية:** بالنسبة للمعيار المحلي رقم 580 التصريحات الكتابية فقد اتفق مع المعيار الدولي في مجال التطبيق وتناقض إقرارات الإدارة وكذا الإجراء المتخذ في حال رفض الإدارة تقديم الإقرار حيث أوضحا كلا المعيارين العناصر التالية:

- الإجراءات اللازمة اتخاذها من طرف المراجع عند تقييم وتوثيق إقرارات الإدارة؛
- مسؤولية المراجع عن إقرارات الإدارة في حالة تمثل دليل إثبات؛
- العناصر الرئيسية لإقرارات الإدارة؛
- إقرارات الإدارة كدليل إثبات؛
- نموذج كتاب إقرار الإدارة؛
- لم يضف المعيار الجزائري أي بنود أو شرح أو إيضاحات.

**الفرع الثاني: إصدارات أكتوبر 2016.** تشمل المعايير التالية:

**1-المعيار المحلي رقم 300 تخطيط مراجعة الكشوف المالية:** بالنسبة للمعيار المحلي رقم 300 تخطيط مراجعة الكشوف المالية الصادر من قبل وزارة المالية في المقرر رقم 150 عام 2016 لم يختلف عن المعيار الدولي للمراجعة في عدة نقاط من بينها مجال تطبيق المعيار وتخطيط العمل حيث تبين لنا أن كلا المعيارين أوضحا ما يلي:

- الإرشادات اللازمة والتزامات المراجع في ما يخص عملية التخطيط لمراجعة البيانات المالية؛
- خطة أو إستراتيجية مكيفة للعمل وكيفية التخطيط لهذا العمل في المراجعة؛
- الأمور الواجب أخذها بعين الاعتبار من قبل المراجع عند إعداد خطة المراجعة الشاملة؛
- التغيرات الهامة التي تطرأ على الخطة أو الإستراتيجية المبرمجة للمراجعة وكذا برنامج العمل؛

- تناول المعيار الجزائري كل بنود المعيار الدولي غير أنه تطرق إلى جوانب خاصة تتعلق بالكيانات الصغيرة.

**2-المعيار المحلي رقم 500 العناصر المقنعة:** بالنسبة للمعيار المحلي رقم 500 العناصر المقنعة اتفق مع المعيار الدولي للمراجعة في عدة بنود من حيث مجال التطبيق والأمور الأخرى حيث أن كلا المعيارين أوضحا ما يلي:

- شرح مفصل ومفاهيم شاملة لأدلة الإثبات (العناصر المقنعة)؛
- ما يجب أن تتميز به أدلة الإثبات حتى تكون ملائمة وكافية؛
- الإجراءات لتي يجب أن يقوم بها المراجع حتى يتحصل على أدلة الإثبات؛
- تقسيمات البيانات المالية؛
- لقد تناول المعيار الجزائري كل بنود المعيار الدولي إلا الفقرة 17 التي تحتوي على ما يحتاج إليه المراجع لكي يراعي العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة وبين فائدة المعلومات التي سيحصل عليها.

**3-المعيار المحلي رقم 510 مهام المراجعة الأولية الأرصدة الافتتاحية:** بالنسبة للمعيار المحلي رقم 510 مهام المراجعة الأولية الأرصدة الافتتاحية اشترك في كثير من النقاط مع المعيار الدولي للمراجعة رقم 510 التكليف بالمراجعة الأولية – الأرصدة الافتتاحية وذلك من حيث مجال التطبيق و إجراءات المراجعة حيث أن كلا المعيارين أوضحا ما يلي:

- مفاهيم وشروحات للأرصدة الافتتاحية؛
- التزامات وواجبات المراجع اتجاه الأرصدة الافتتاحية؛
- إجراءات ونتائج المراجعة وإعداد التقرير؛
- القواعد والمبادئ الواجب إتباعها عند إعداد التقرير.

غير أن المعيار الدولي رقم 510 أضاف الواجبات المطلوبة في المعيار الدولي رقم 710 أما المعيار الجزائري للمراجعة 510 فقد أضاف الواجبات المطلوبة الموجودة في المعايير الجزائرية رقم 300 ورقم 710، وتناول المعيار الجزائري للمراجعة كل بنود المعيار الدولي غير أنه أضاف الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي.

**4-المعيار المحلي رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية:** بالنسبة للمعيار المحلي رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية لم يختلف كثيرا عن المعيار الدولي للمراجعة من حيث مجال التطبيق وتقرير المراجع حيث تتمثل العناصر الأساسية في تقرير المراجع في:

عنوان التقرير؛ الجهة التي يوجه إليها التقرير؛ الفقرة الافتتاحية؛ مسؤولية الإدارة؛ مسؤولية المراجع؛ فقرة النطاق؛ فقرة الرأي؛ تاريخ التقرير؛ عنوان المراجع؛ توقيع المراجع.

نجد أن المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي وأضاف المعيار بعض النقاط تتمثل في:

- يتم إعداد الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المطبق؛
- المراقبة الداخلية تعتبر ضرورية لإعداد الكشوف المالية الخالية من الاختلالات المعتبرة.

لم يتطرق المعيار الجزائري للتقارير المعدلة في حين تطرق لها المعيار الدولي في الفقرة رقم 29، والتي تقر بأن تقرير مراجع الحسابات يكون معدلا في الحالات التالية:

- الأمور التي لا تؤثر على رأي المراجع مثل التأكيد لرأي ما؛
- الأمور التي تؤثر على رأي مراجع الحسابات مثل رأي متحفظ وعدم إبداء رأي ورأي معاكس.

**المطلب الثالث: إصدارات المعايير الجزائرية بعد 2016.**

بعد إصدارات 2016 أصدرت وزارة المالية في مارس 2017 أربعة معايير أخرى للمراجعة ذات الأرقام 520 و570 و610 و620.

**الجدول رقم (03-03)**: إصدارات المعايير الجزائرية بعد 2016.

| المعايير المحلية | ما يقابلها من المعايير الدولية |
|---|---|
| المعيار المحلي رقم: 520 الإجراءات التحليلية | المعيار الدولي رقم: 520 الإجراءات التحليلية |
| المعيار المحلي رقم: 570 استمرارية الاستغلال | المعيار الدولي رقم: 570 الاستمرارية |
| المعيار المحلي رقم: 610 استخدام أعمال المراجعين الداخليين | المعيار الدولي رقم : 610 مراعاة عمل المراجعة الداخلية |
| المعيار المحلي رقم: 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع | المعيار الدولي رقم: 620 الاستفادة من عمل خبير |

**المصدر**: بالاعتماد على المعايير الدولية والمعايير المحلية للمراجعة.

**الفرع الأول: المعيار المحلي رقم 520 الإجراءات التحليلية.**

بالنسبة للمعيار المحلي رقم 520 الإجراءات التحليلية اتفق كثيرا مع المعيار الدولي للمراجعة وذلك من حيث مجال التطبيق والإجراءات التحليلية عند المراجعة الشاملة في نهاية المراجعة حيث تطرق كلا المعيارين إلى العناصر التالية:

- تطبيق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط، المراجعة الشاملة لعملية المراجعة؛
- طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية؛
- الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية؛
- مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية.

غير أن المعيار المحلي لم يتطرق إلى البنود غير الاعتيادية.

**الفرع الثاني: المعيار المحلي رقم 570 استمرارية الاستغلال.**

بالنسبة للمعيار المحلي رقم 570 استمرارية الاستغلال لقد تطرق لنفس مجال تطبيق المعيار الدولي للمراجعة وتبين لنا أن كلا المعيارين أوضحا ما يلي:

- ملائمة فرض الاستمرارية أي تقييم مدى قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال؛
- مسؤوليات المراجع اتجاه فرضية الاستمرارية؛
- نتائج وإجراءات المراجعة وإعداد التقرير.

لقد تناول المعيار الجزائري كل بنود المعيار الدولي كما تطرق أيضا إلى رفض الإدارة للقيام بالتقييم أو إتمامه والتواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.

**الفرع الثالث: المعيار المحلي رقم 610 استخدام أعمال المراجعين الداخليين.**

بالنسبة للمعيار المحلي رقم 610 استخدام أعمال المراجعين الداخليين لم يختلف عن المعيار الدولي للمراجعة ويتضح لنا أن كلا المعيارين أوضحا ما يلي:

- العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؛

- الفهم والتقييم الأولي للمراجعة الداخلية؛
- تقييم واختبار عمل المراجعة الداخلية.

كما تطرق المعيار المحلي إلى كل بنود المعيار الدولي إلا في ما يخص دراسة منظور القطاع العام.

**الفرع الرابع: المعيار المحلي رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع.**

بالنسبة للمعيار المحلي رقم620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع فقد تناول كل بنود المعيار الدولي للمراجعة ويتضح لنا أن كلا المعيارين أوضحا ما يلي:

- مسؤولية المراجع في رأي المراجعة؛
- تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير؛
- تحديد كفاءة وموضوعية الخبير الذي يعين في الشركة؛
- تحديد نطاق عمل الخبير وتقييم مدى ملائمة هذا العمل؛
- الإشارة للخبير المعين من طرف المراجع في تقرير المراجعة.

**خلاصة**

تسعى الجزائر إلى تنظيم مهنة المراجعة والإشراف عليها ويتجلى ذلك من خلال إنشاء هيئات مهنية مختصة كالمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة وهذا بموجب القانون 01/10 وإصدار قوانين ووضع تشريعات تضبط هذه الممارسة كما عرفت تطورا كبيرا من جانب المعايير فقد أصدرت 12 معيار مؤخرا من خلال المقررات الصادرة في 2016 و2017 بعد أن كانت مهنة المراجعة في الجزائر تتم وفق نصوص قانونية تتعلق بقواعد السلوك المهني للمراجع وأدائه المهني والتقارير التي يقوم بإعدادها فقط وبالرغم من كل هذا فإنها لم تطبق وتتبنى كل المعايير الدولية بل لا زالت في طريقها نحو تطبيق المعايير الباقية وهذا ما أبرزته المقارنة بين هذه المعايير.

## الخاتمة

من خلال دراستنا لواقع مهنة المراجعة في الجزائر مقارنة بمعايير المراجعة الدولية تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول انطلاقا من مجموعة من الفرضيات الأساسية باستخدام مناهج البحث العلمي، وسوف نحاول قدر الإمكان تقديم عروض ملخصة ووافية حول الفصول الثلاثة.

تهدف عملية المراجعة إلى تحقيق مستويات مقبولة من الثقة في الخدمات المقدمة وتقديم قوائم مالية تتسم بالشفافية والموضوعية والقابلية للمقارنة وتمكين مستعمليها من اتخاذ القرارات الصائبة، ولتوحيد الممارسات المتعلقة بالمراجعة تم تشكيل هيئات دولية مهمتها تنظيم مهنة المراجعة دوليا من خلال إصدار معايير وقواعد للسلوك المهني يلتزم بها المراجعون ضمانا لتحقيق أهداف المراجعة على المستويات المهنية الدولية

إن الجزائر من خلال إصدارها للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة وتبني المعايير الدولية تسير للرقي بمهنة المراجعة إلى المستوى المقبول ومسايرة الدول المتقدمة إلا أنها تعتبر تجربة فتية مقارنة بالدول الرائدة في مجال المراجعة.

### اختبار الفرضيات

من خلال دراستنا سنحاول الإجابة على الفرضيات.

بالنسبة للفرضية الأولى المتعلقة بأهمية عملية المرجعة في زيادة درجة الإفصاح للمعلومات المالية وزيادة موثوقيتها فقد تم تأكيدها على اعتبار أن المراجعة تهدف إلى إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة الإثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات مما يكسبها قوة قانونية، كما أن هذه المعلومات مصادق عليها من طرف مهني مستقل ذو كفاءة علمية وعملية عالية مما يضفي عليها صبغة الموثوقية.

بالنسبة للفرضية الثانية والمتعلقة بأن الهيئات والمنظمات الدولية المسؤولة عن تنظيم مهنة المراجعة تقوم بالدور المنوط بها للوصول بالمراجعة للمستوى المقبول تم تأكيدها، إذ أن الاتحاد الدولي كهيئة مستقلة ومشرفة على مهنة المراجعة على مدار 20 سنة تقريبا قامت بالدور المنوط بها من خلال إصدار المعايير والإرشادات وتعزيز التقارب الدولي وترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة والتعبير عن قضايا المصلحة العامة ونفس الشيء بالنسبة لباقي المنظمات.

أما فيما يخص الفرضية الثالثة المتعلقة بسعي الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية فقد تم تأكيدها من جانب السعي ويتجلى ذلك من خلال إصدار الجزائر للقانون 10-01 الصادر في جوان 2010 أين أعطى المشرع الجزائري صلاحيات ومهام واسعة لتنظيم مهنة المراجعة وإصدارات 2016 و2017 التي تمثل بداية لتبني معايير المراجعة الدولية حيث تبنت الجزائر 12معيار دولي بالإضافة إلى إنشاء الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة لكن ما تزال في بداياتها حيث اتسمت المراجعة في الجزائر بنوع من اللاتنظيم والفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة بدليل أن أول إصدار لمعايير المراجعة حدث بعد مرور 6 سنوات من إعادة النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة سنة 2010 وإنشاء الهيئات المنظمة لها.

**نتائج الدراسة**

لقد توصلنا من خلال فصول البحث إلى النتائج التالية:

مهنة المراجعة من بين المهن الضرورية التي تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الصالح العام والتي يجب أن تمارس وفقا لتنظيم مهني سليم يسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها بالإضافة إلى توعية المجتمع بأهميتها.

تحتوي مهنة المراجعة الخارجية على إطار نظري ينظم الممارسة العملية وإطار تطبيقي يحدد الخطوات والإجراءات العملية الواجب إتباعها والأدوات الكمية والإحصائية التي يمكن استخدامها لأداء عملية المراجعة.

يتطلب القيام بعملية المراجعة توفر الكفاءة العملية والعلمية في الشخص المهني والمعرفة الكافية بالمجالات ذات العلاقة للمهنة والإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن الهيئات الدولية.

تستخدم معايير المراجعة الدولية كمرجعية هامة لتحسين أداء مهنة المراجعة الخارجية وتنميتها.

إن تبني معايير المراجعة الدولية يساهم في تغير طبيعة ممارسة المهنة والذي ينعكس إيجابا على عدة جوانب بحيث يزيد من الاعتماد على تقارير المراجعة من جانب فئات متعددة محليا ودوليا.

تعاني مهنة المراجعة في الجزائر قصورا كبيرا مقارنة بالمراجعة على المستوى الدولي فيما يخص معايير المراجعة و التنظيم المهني للمهنة.

**الاقتراحات**

أمكنت لنا هذه الدراسة الخروج بالعديد من الاقتراحات منها:

وضع إطار عام للممارسة المهنية يوضح الشروط العامة لممارسة المهنة وشروط المعرفة المتخصصة.

تبني باقي معايير المراجعة الدولية بمعنى الاعتماد على المعايير الدولية في نسختها الكاملة.

وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر ومراجعتها دوريا للتأكد من مواكبتها للتغيرات.

تفعيل دور الهيئات والمؤسسات المشرفة على مهنة المراجعة.

التعاون بين المهنيين والجهات ذات العلاقة لترسيخ الدور الذي يمكن أن تؤديه المهنة في المجتمع وتطويره.

تكييف برامج تخصصات المحاسبة والمراجعة في الجامعات الجزائرية مع متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة.

تكوين لجان دائمة تسهر على التطبيق الفعلي للمراجعة من خلال القيام بحملات مراقبة.

محاولة إجراء تكوين مستمر لأصحاب المهنة لزيادة المفاهيم الخاصة بالمحاسبة والمراجعة ككل.

**أفاق الدراسة**

تناولت الدراسة واقع ممارسة المراجعة بين المعايير الدولية والمعايير المحلية ومدى مسايرتها للتطورات في مجال المراجعة ومنه يمكن طرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة.

مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للمراجعة.

انعكاس تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية على مسعاها للانفتاح الاقتصادي.

مدى ملائمة معايير المراجعة المحلية للبيئة الجزائرية.

# مقدمة

# الفصل الأول

# الفصل الثاني

# خاتمة

# قائمة المراجع

# فهرس المحتويات

# الفصل الثالث

# قائمة الجداول والأشكال

**أولا: الكتب.**

1. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

2. أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

3. الاتحادالدوليللمحاسبين،**إصداراتالمعاييرالدوليةلرقابةالجودةوالتدقيقوالمراجعةوعملياتالتأكدالأخربوالخدماتذاتالعلاقة**،طبعةأفريل2010،الجزءالأول،ترجمةجمعيةالمجمعالعربيللمحاسبينالقانونيين،عمانالأردن،يوليو 2010،ص 03.

4. التهامي طواهر محمد ، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

5. الصبان محمد سمير، سليمان محمد مصطفى، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2005/2004.

6. أمين السيد أحمد لطفي، **إرشادات المراجعة**، الجزء الأول، دار النهضة العربية، مصر، 1993.

7. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

8. أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة وتدقيق نظم المعلومات**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

9. بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

10. جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، 2001.

11. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعةالأولى، دار الثقافة، الجزء الأول، عمان، 2009.

12. عصام الدين متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان، 2009.

13. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009.

14. كايد سعود، **تدقيق الحسابات**،الطبعةالأولى، المملكة الأردنية الهاشمية،2012.

15. محمد بدران سناء، **المراجعة المتقدمة برنامج محاسبة البنوك والبورصات**، الجزء الثاني،.

16. مسعد محمد فضل، راغب الخطيب خالد، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، الأردن، 2009.

17. نواف محمد عباس الرماحي،**مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

18. هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، 2006

19. وليم توماس، أمرسون هنكي، (تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد)، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989.

**الأطروحات والمذكرات:**

20. ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017.

21. شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونا طراك الدورة "مبيعات – مقبوضات "** مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.

22. شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف 1،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2012.

23. مازون محمد أمين، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011.

24. محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية – دراسة مقارنة – حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي المدية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008.

25. متيجي رحيم، **ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية IAS – دراسة ميدانية –** مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،2015.

26. لقليطي الأخضر، **معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر دراسة تحليلية مقارنة**، مذكرة دكتوراه غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.

27. لقليطي الأخضر، مراجعة **الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجاريةوعلوم التسيير، 2009.

28. سايج فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، 2015.

**القوانين والمراسيم:**

29. الأمر رقم 71 – 82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 107، 1971.

30. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، 1992.

31. الأمر رقم 59/75 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 93/ 08 المؤرخ في 25 / 04 / 1993، الجريدة الرسمية، العدد 43، 1993.

32. المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المؤرخ في 1996/04/15 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 1996.

33. المرسوم التنفيذي 96 - 318 المؤرخ في 25 / 09 / 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، 1996.

34. القرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006 المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 04، 2007.

35. القانون 10 / 01 المؤرخ في 29 / 06 / 2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، 2010.

36. المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 2011/05/26، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، 2011.

37. المرسوم التنفيذي رقم 11 – 25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.

38. المرسوم التنفيذي رقم 11 – 26 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011.

39. المرسوم التنفيذي رقم 11 – 393 المؤرخ في 11/20/ 2011، يحدد شروط وكيفيات تسير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65.

40. الأمر رقم 59/75 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 93/ 08، المادة 627.

41. المرسوم التنفيذي المؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.

42. مقرر رقم 002، مؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

43. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة ، وزارة المالية.

44. القرار المؤرخ في 2017/03/07، يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، 2017.

45. مقرر رقم 23، مؤرخ في15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

**مراجع أخرى:**

46. صالح محمد القرا للعلوم المالية والإدارية، أنظر http://sqarra.wordpress.com/isas2000 .

47. أعمارة منصور، حولي محمد، **مداخلة بعنوان معايير المراجعة الدولية**، يوميي 13 - 14 سبتمبر2011.