وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية ISA في الجزائر

دراسة حالة مقابلة مع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

مقدمة من طرف الطالب :

جرورو عبدالنور

تحت إشراف الأستاذ :

مرحوم محمد الحبيب

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	تدلاوتي يمينة	أستاذة مساعدة	جامعة مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	زعفران منصورية	أستاذة مساعدة	جامعة مستغانم
مدعو	مرحوم محمد علاء الدين	أستاذ مشارك	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2018/2017

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية ISA في الجزائر

دراسة حالة مقابلة مع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

مقدمة من طرف الطالب: إشراف الأستاذتحت

جرورو عبدالنور مرحوم محمد الحبيب

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	تدلاوتي يمينة	أستاذة مساعدة	جامعة مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	مرحوم محمد علاء الدين	أستاذ مشارك	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2018/2017

تشكر

بسم الله الرحمن الرحيم وبه نستعين ، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد قالو قديما " من كان في نعمته ولم يشكر خرج منها ولم يشعر "

ولأنه لا شكر قبل شكر الله العالي الرزاق الذي منحنا الصحة ووهبنا العقل وهدانا به النور العلم ووقانا من ظلمات الجهل ، فهو الذي قال : " وإن شكرتم لأزيدكم " لذلك فإن شكر الله واجب وعلى كل واحد منا ، ولا أفضل من قول : " ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

ولأن الرسول الله صلى الله عليه وسلم قال : من لم يشكر الناس لم يشكر الله ، ومن أسدى معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعو فادعوله"

واعترافا بالجميل يسعدنا ويشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى كل من أعاننا في إنجاز هذا العمل المتواضع ، على رأسهم الأستاذ "**مرحوم محمد الحبيب**" ، نتقدم لهم بجزيل الشكر ، أطال الله في عمره وإلى كل الخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات الذين قمت معهم بالمقابلة

كما نشكر كل من قدم لنا معروف " لوجه الله ... إلى كل هؤولاء ألف شكر وتقدير وجزاكم الله عنا ألف خير

إهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار..

" أنت أبي العزيز أطال الله في عمرك "

إلى بسمة حياتي و سر وجودي .. إلى معنى الحب و الحنان و التفاني.. إلى من كان دعائها سر نجاحي إلى أغلى الحبايب ..

" أنت أمي الغالية أطال الله في عمرك "

إلى أخواتي

الى من تحلو بالصدق و العطاء وتميزوا بالوفاء .. إلى من معهم سعدت، إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

" أصدقائي الأوفياء "

" إلى كل من سعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي "

شكرا جزيلا

الفهرس

الإهداء	
تشكر	
الفهرس	
قائمة الجدوال	
قائمة المختصرات	
المقدمة العامة	
الفصل الأول : مدخل للمراجعة وتطوراتها	19-01
تمهيد	01
المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة	02
المطلب الأول : التطور تاريخي للمراجعة ومفهومها	02
المطلب الثاني : أهمية المراجعة	04
المطلب الثالث : أهداف المراجعة	05
المبحث الثاني : فروض وأنواع المراجعة	07
المطلب الأول : أنواع المراجعة	07
المطلب الثاني : فروض المراجعة	09
المطلب الثالث : المراجعة المالية	10
المبحث الثالث : مسار عملية المراجعة	11
المطلب الأول :قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة	11
المطلب الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية	15
المطلب الثالث :أدلة الإثبات والملف الجاري	16
خلاصة	19
الفصل الثاني معايير الدولية للمراجعة	44-20
تمهيد	20
المبحث الأول : مدخل للمعايير الدولية للمراجعة	21
المطلب الأول :ماهية المعايير الدولية للمراجعة	21
المطلب الثاني :عرض معايير المبادئ العامة والمسؤوليات	23
المطلب الثالث :عرض معايير تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء	27

المبحث الثاني :أدلة نتائج وتقارير للمعايير الدولية للمراجعة 31
المطلب الأول :معايير أدلة المراجعة 31
المطلب الثاني :معايير الاستفادة من عمل الآخرين 37
المطلب الثالث :معايير نتائج وتقارير المراجعة والمجالات المتخصصة 39
خلاصة 44
الفصل الثالث الواقع العلمي للمراجعة في الجزائر 46-67
تمهيد 46
المبحث الأول : المراجعة في الجزائر 47
المطلب الأول : التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر 47
المطلب الثاني : شروط ومهام مراجع الحسابات والمسؤولياته 49
الطلب الثالث : معايير الأداء المهني للمراجعة في الجزائر 51
المبحث الثاني : فيئة الأولى من المعايير الجزائرية للتدقيق NAA 55
المطب الأول : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق NAA 210 55
المطلب الثاني : التأكيدات الخاريجة NAA 505 56
المطلب الثالث : أحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة NAA 560 57
المطلب الرابع : التصريحات الكتابية NAA 580 58
المبحث الثاني : الفئة الثانية من المعايير التدقيق للجزائر 59
المطلب الاول : تخطيط تدقيق الكشوف المالية NAA 300 59
المطلب الثاني : العناصر المقنعة NAA 500 60
المطلب الثالث : مهام التدقيق الأولية NAA 510 61
المطلب الرابع : تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على كشوف المال NAA 700 62
المبحث الرابع : فيئة الثالث من المعايير الجزائرية للتدقيق 63
المطلب الأول : الإجراءات التحليلية NAA 520 63
المطلب الثاني : استمرارية الإستغلال NAA 570 64
المطلب الثالث : استخدام أعمال المدقق الداخليين NAA 610 65
المطلب الرابع : استخدام خبير معين من طرف المدقق NAA 620 66
الخلاصة 67
الفصل الرابع دراسة الميداني عن تطبيق معايير الجزائرية للمراجعة 69-80
تمهيد 69
المبحث الأول المقابل ميدانية عن تطبيق المعايير 70
المطلب الأول : إعداد دليل المقابلة 71

المطلب الثاني : جمع المعلومات وتحليلها 73
المبحث الثاني : الرابط بين المعايير التدقيق الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق 75
المطلب الأول : أوجه الإختلاف بين المعايير المراجعة الدولية والمعايير الجزائرية للمراجعة 75
المطلب الثاني : أسباب إختيار المعايير الجزائرية للمراجعة في وجه نظرنا 78
خلاصة 80
خاتمة العامة 82
المصادر والمراجع

قائمة الجداول

رقم	إسم الجدول	صفحة
01-02	معايير تقارير المحافظ الحسابات في جزائر	53
01-04	مواصفات أطراف المقابلة	71
02-04	المعايير الجزائرية للمراجعة NAA	72
03-04	معايير الدولية للمراجعة ومعايير الجزائرية للمراجعة	76

قائمة المختصرات

معنى المصطلح	الإختصار
معايير الدولية للتدقيق	ISA
معايير الجزائرية للتدقيق	NAA
جمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة	AAA

المقدمة العامة

لقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الاقتصاد للمؤسسات المالية والاقتصاد التي تميزت بظهور التكتلات وفق ما يصطلح عليه شركات متعددة الجنسيات مما جعل كل من لهم علاقة بهذه المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة ، منها تنظيمات ومكاتب المراجعة التي عرفت منعرجا كبير في مجال المؤسسات خاصة العملاقة منها ، والتي أصبحت مهنة المراجعة فيها أساسية وذات أهمية بالغة ، ولهذا اضطرت الدول إلى وضع قوانين وتشريعات تنظم هاته المهنة الحساسة.

ولقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة ، أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبية على الواقع الفعلي لها ، وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المراجع الخارجي باعتباره المنتهج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة ، يدلي من خلاله المراجع برأيه الفني المحايد بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة المعنية.

فإذا كان هذف المراجع الخارجي أثناء تدخله إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية ، فالمجالات المتعددة والمتشبعة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف المراجعة لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم ، التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاءة الاقتصادية ، ومن أجل ذلك نجد أن هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات ن ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المراجع بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسة على ما تواصله لهم القوائم الختامية للمؤسسة من معلومات تم مراجعتها.

وباعتبار أن الجزائر ليست بمعزل عن هذه التغيرات والتطور الدولية، خاصة مع إبرامها لاتفاقية الشركاة مع الاتحاد الأروبي وللأنضمام للمنظمة العالمية للتجارة ، فقد أصبح من الضروري الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية من قبل المحاسبين والمراجعين عند إعداد وفحص القوائم المالية ، وقد كان للتحولات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي شهدتها الجزائر خلال العقدين الأخرين ، أثارا مباشر على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا بفضل الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانينات ، وعقد التسعينات والتي تحاول من خلال إحداث نمط جديد للتسيير يقضي بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي.

وفي ظل هذه الظروف تبدوا الحاجة إلى مهمة المراجعة حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء إذ لم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة المراجعة ، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل

الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى الائق بها حيث توالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة ، وبغية الإلمام بحيثيات هذا الموضوع والخوض فيه بصفة مفصلة ، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات المتداولة عنها في الأتي :

- **ما هو واقع ممارسة المراجعة في الجزائر في ظل معايير الدولية للمراجعة ؟**

والتي يمكن الإجابة عنها من خلال الإجابة على بعض التساؤلات والتي تمثل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع :

أ. كيف تتم خطوات وإجراءات المراجعة ؟

ب. فيما يتمثل مضمون معايير المراجعة الدولية ؟

ت. هل تبيني المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر أمر ضروري لتعزيز تطبيق المراجعة؟

1 - فرضيات البحث

للإجابة عن التساؤلات السابقة ومن أجل الإلمام بإشكالية الموضوع ننطلق من الفرضيات التالية :

أ - يتم تنفيذ مهنة المراجعة وفق خطوات وإجراءات متعارف عليها من قبل المراجعين؛

ب - تحظى المراجعة بمعايير تسهل عملية تنفيذها بكل مصداقية وموضوعية؛

ت - يعتبر تبني المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر أمر ضروري لتعزيز تطبيق المحاسبة والمراجعة

2 - أهداف البحث

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي :

- محاولة إبراز مهام المراجعة في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة ؛
- معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه المراجعة في الجزائر ؛
- محاولة إبراز الفائدة من اعتماد معايير المراجعة الدولية والجزائرية ؛
- حدود المراجعة في الجزائر بالنظر للمعايير الدولية.

3 - أهمية البحث

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من المراجعة وإلى التأثير المختلف لها على الأطراف المستخدمة لأراء المراجعين خاصة في ظل سعي الجزائر إلى الانظمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والبورصة الذي يعتمد على معلومات ذات مصداقية وكفاءة حول المؤسسات المشاركة فيها.

كما تنبع أهمية هذه الدراسة من افتقاد الجزائر إلى دستور متكامل للمراجعة في الجزائر يوحد عمل المراجعين داخل القطر الواحد بما يعطي الثقة اللازمة في المعلومات المعلن عنها.

4 - أسباب إختيار الموضوع

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- لأهمية البحث في الوقت الراهن ، حيث يتزامن مع نظام المحاسبي المالي SCF ؛
- مشروع المجلس الوطني للمحاسبة منذ 2011 لطرح معايير الجزائرية للمراجعة ؛
- إصدرار مقررات حول المعايير الجزائرية للمراجعة؛
- لأسباب ذاتية كون البحث يندرج ضمن اختصاصنا؛
- الحاجة الماسة للمراجعة من قبل المؤسسات الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة.

5 - حدود الدراسة

بتم تحديد إطار الدراسة في

أ - الحدود المكانية : تتعلق هذه الدراسة بالجزائر ، كونها تضمنت مقابلة مع بعض محافض حسبات وخبراء محاسبي ، بهدف تحديد معالم المراجعة في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية .ISA؛

ب - الحدود الزمنية : دامت فترة الدراسة من شهر جانفي إلى أواخر شهر أفريل .

6 - منهج الدراسة

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية ، لهذا أتبعتى منهج وصفي في التأهيل العلمي للمراجعة ، وتاريخيا التطور التاريخي للمراجعة واستقرائي في الجزء المرتبط بالجانب التطبيقي حيث اعتمدنا على مقابل لقيام بتحليل وإستخلاص عام.

7 - صعوبات الدراسة

تبعا لخصوصيات الموضوع المتعلق بواقع المراجعة في الجزائر وجدنا صعوبات من أهمها.

- صعوبات الحصول على المعلومات المرتبط بالمعايير الجزائرية؛
- عدم التجاوب بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم لإستفادت منهم بمعلومات ميدانية.

8 - تقسيمات الدراسة

بناءا على الأهداف والفرضيات الموضوعية سابقا ، في حدود الإشكالية المطروحة كان الاختيار على التقسيم إلى 4 فصول التي كانت على النحو التالي :

الفصل الأول كانت تحت عنوان مدخل للمراجعة وتطوراتها ، يعتمد على ثلاثة بحوث ، يعتمد على إطار العام للمراجعة و فروض وأنواع المراجعة ، وإلى مسار عملية المراجعة.

الفصل الثاني بعنوان معايير الدولية للمراجعة تم تقسيمه إلى مبحثين ، حيث يعتم على مدخل للمعايير الدولية للمراجعة وعرض بإختصار كل معايير المراجعة الدولية

الفصل الثالث بعنوان الواقع العلمي للمراجعة في الجزائر تم تقسيمه إلى أربعة مباحث وذلك بتقديم الواقع المراجعة في الجزائر وإلى تقديم كل المعايير الجزائرية للمراجعة.

الفصل الرابع الذي كان حول دراسة الميدانية وكان بعنوان تطبيق معايير المراجعة في الجزائرية ، وكان تطبيق مقابلة مع بعض الخبراء محاسبيين ومحافظي الحسابات، وأيضا إلى أوجه إختلاف بين المعايير الجزائرية للمراجعة والمعايير الدولية للمراجعة.

الفصل الأول

مدخل للمراجعة

وتطوراتها

تمهيد :

ما من مهنة إلا ولها قواعد وأصول لممارستها ، ومهنة المراجعة كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد وأصول ممارستها وقد بقيت تلك القواعد و أصول الممارسة إلى وقت قريب تتمثل في الأحكام المتعارف عليها بين ممارسي هذه المهنة حيث أن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة عامل رئيسي لتطورها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها.

و كأي علم من العلوم فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص والفرضيات والتي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها كما ترتكز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه ، حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي :

- **المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة**
- **المبحث الثاني : فروض وأنواع المراجعة**
- **المبحث الثالث : مسار عملية المراجعة**

المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة

تعتبر المراجعة عملية للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد ، حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي.

المطلب الأول : التطور تاريخي للمراجعة ومفهومها

الفرع الأول : التطور التاريخي :

إن تطور المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المرجوة منها من جهة ، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطور هذه الأخيرة من الجانب النظري ، بغية جعلها تتماشى والمتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شاهدتها المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص وهذه المتغيرات أدت إلى زيادة الحاجة إلى خدمات المراجعة.

ويمكن تقسيم التطور التاريخي للمراجعة إلى المراحل التالية[1]

1 - الفترة ما بين 1500 م حتى 1850م

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع[2].

2 - الفترة ما بين 1850 م إلى يومنا هذا :

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ، أدى إلى الانفصال بين الملكية والإدارة ، وما زاد من إلحاح المساهمين في طلب على مراجعين حفاظا ، لمراجعة على أموالهم المستثمرة ، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862 ، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مراجع مستقل[3].

وما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظافة الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية المراجعة ، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي ، كما أصبح الهدف

[1] أشتوي عبدالسلام ، **مراجعة المعايير والإجراءات** ، طبعة 4 ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996 ، ص142

[2] دحلوح حسين ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، مصر ، 2002 ، ص 36

[3] أشتوي عبدالسلام ، مرجع سبق ذكره ، ص 16

الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ، ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة ، كما لوحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات[1].

الفرع الثاني : مفهوم المراجعة

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في مفاهيم المراجعة ، وهذا بإخلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

1 - جاء تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية للمراجعة كما يلي :"المراجعة هي عملية منظمة ومنهجة لجمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعينة بنتائج المراجعة[2].

2 - كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين المراجعة المحاسبة على أنها : " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو الأرصدة الاقتصادية والأحداث ، وتقديمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقاييس معينة ، وإيصالها إلى المستفدين"[3].

ومن خلال التعريفين يمكن استخلاص ما يلي[4] :

- عملية المراجعة عملية منظمة ، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق؛
- يشترط في عملية المراجعة جمع أدلة وقرائن إثبات ، يبني المراجع رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها؛
- أن يلتزم المراجع الحيادي في جمعه للأدلة، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز؛
- أن تتعدى عملية فحص المعلومات المقدمة في قوائم إلى فحص النظام المحاسبي ، والذي يعتبر مصدر لهذه المعلومات؛
- إيصال المراجع لتقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف المطالبة له.

3 - المراجعة هي عملية منظمة لتجميع الأدلة الكافية والمقنعة ، وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد على مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة

[1] عبد الفتاح الصحن ، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا** ، مؤسسة دار الشباب الجامعية ، مصر ، 1993 ، ص 6

[2] وليم توماس ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 ، ص18

[3] هادي تميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر. الأردن ، 2006 ، ص 19

[4] هادي تميمي ، نفس المرجع ، ص 20

اقتصادية للمواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات بشؤون المؤسسة الإقتصادية[1].

المطلب الثاني : أهمية المراجعة

إن تعدد الطلبات لخدمات المراجعة دليل في مدى أهميتها ، حيث كان التطور الذي شاهدته المراجعة كله بسبب التطور في الأهداف ، وهذا راجع إلى التطور الذي مس الشركات نفسها وكذلك أعمالها التي تقوم بها.

أولا : أهمية المراجعة

إن أهمية المراجعة تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كبيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية و من بين المستفيدين من المراجعة نجد[2]:

أ - **أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة المؤسسة** : إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة ، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة ، ولا يمكن الوثوق في المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادقة عليها من طرف شخص محايد ، وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية[3].

ب - **أهمية المراجعة بالنسبة للمساهمين** : المراجعة تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم ، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا وبكفاءة عالية فالمراجع يقوم بإعداد التقرير يتضمن رأيا سليما حول القوائم وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الدورة المالية ، فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة[4].

ت - **أهمية المراجعة بالنسبة للدائنين والموردين**: يعتمد هؤلاء على تقرير للتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

---

[1] منصور أحمد البدوي ، شحاتة السيد شحاتة ، **دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة** ، دار الجامعة ، مصر ، 2004 ، ص 13

[2] خالد أمين عبدالله ، **علم تدقيق الحسابات** ، وائل للنشر والتوزيع الأردن ، 2004 ، ص13

[3] خالد الخطيب وخليل محمد الرفاعي ، **الأصول العلمية لتدقيق الحسابات** ، دار النشر ، الأردن ، 1998 ، ص 11-12

[4] عبدالصمد نجم الجعفري ، إياد راشد القريشي ، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤولية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية** ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، العراق ، ص 10.

ث - **أهمية المراجعة بالنسبة للزبائن:** اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية ، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأصل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمحور رئيسي وأساسي للبضاعة أو الموارد الأولية.

ج - **أهمية المراجعة بالنسبة للجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ، منها مراقبة النشاط الاقتصادي ، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعها تعتمد على بيانات واقعية وسليمة[1].

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية المراجعة تكون في :

- مساعدة في وضع القرارات الإدارية السليمة؛
- تساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛
- استغلال موارد المؤسسة وفعاليتها.

المطلب الثالث : أهداف المراجعة

سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية :

أ - **الوجود والتحقق:** يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية ، إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية موجودة فعلا ، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ عند تاريخ معين وكمية معنية ، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي والمادي للمخزونات[2].

ب - **الملكية والمديونية** : تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزاما عليها ، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى ، فالمراجعة بذلك تعمل على التأكد من صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية[3].

ت - **الشمولية أو الكمال** : بما أن الشمولية هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة ، بان من الضروري على نظام المعلومة المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة علة كل الأحداث التي تمت ، من خلال احتواء هته المعلومات المقدمة على العمليات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى

[1] خالد الخطيب وخليل محمد الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

[2] محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات** ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص32

[3] خالد أمين عبداله ، **علم تدقيق الحسابات**، طبعة ثالثة ، وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2004 ، ص 14-15

الحدث ، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة[1].

ث - **التقييم والتخصيص** : تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفق الطرق المحاسبية المعمول بها ، كطرق امتلاك الاستثمار وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العمليات في الحسابات المعنية ، وبانسجام مع مبادئ المحاسبة المقبول قبولا عاما ، إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الأتي[2]:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

ج - **العرض والإفصاح** : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ، والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير والممارسة المهنية ، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية[3].

ح - **إبداء الرأي الفني** : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتج عن النظام المولد لها ، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بفحص والتحقق من العناصر الآتية[4]:

- التحقق من إجراءات المطبقة ؛
- مراقبة عناصر الأصول وخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم؛
- محاولة كشف الغش، تلاعب والأخطاء ؛
- تقييم الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي .

[1] خالد الخطيب وخليل محمد الرفاعي ، ص 15

[2] إدريس عبدالسلام إشتيوي ، **المراجعة معايير وإجراءات** ، الدار النهضة العربية للطباعة والنشر ، لبنان ، الطبعة الرابعة ، 1996 ، ص14

[3] R. Bethoux, F. Kremper , M. et Poisson , **L'audit dans le secteur public**, Clet, Paris, 1986, p21.

[4] J.C.Becour, H.Bouquin, **Audit Opérationnel**, Economica, Paris, 2eme Edition, 1996, p: 12

المبحث الثاني : فروض وأنواع المراجعة:

تقوم عملية المراجعة على أساس مجموعة افتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة ، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمراجع.

بالإضافة إلى كونه مؤهل ومستقل ويتمتع بمجموعة من الحقوق ، فإن مراجع الحسابات ملزم بالتقيد ببعض الواجبات في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم.

المطلب الأول : أنواع المراجعة

هناك أنواع عديدة للمراجعة المحاسبي، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها ، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية المراجعة . وسنقوم بدراسة أنواع المراجعة على النحو التالي:

1 - من حيث الإلزام :ينقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، مراجعة إلزامية ، ومراجعة اختيارية.

أولا : المراجعة الإلزامية : يحتم القانون القيام به ، حيث تلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة[1].

ثانيا : المراجعة الاختيارية : هي عملية المراجعة غير الملزمة بقانون ، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، وتكو ن واجبات المراجع هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية المراجعة.

2 - من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات) :تقسم المراجعة وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

أولا : مراجعة شاملة (تفصيلية) : المقصود به أن تشمل عملية المراجعة كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ، ويتطلب هذا النوع من المراجعة جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المراجع على مراعاتهما باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

ثانيا : مراجعة إختبارية: ظهر هذا النوع من المراجعة مع ظهور الشركات الكبرى ، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المراجع من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المراجع توسيع حجم العينة.

3 - :من حيث توقيت عملية المراجعة : وفق هذا المعيار يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين:

[1] محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، **المراجعة بين التنظير والتطبيق** ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص 46

أولا : مراجعة مستمرة. : تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ...أو بطريقة غير منتظمة . وهذا النوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة[1]:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها ؛
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته؛
- توافر عدد كبير من مساعدي المراجع، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة و لهذا النوع مزايا وعيوب[2].

ثانيا : مراجعة نهائية :

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة .

4 - من حيث القائم بعملية المراجعة : يمكن تقسيم عملية المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

أولا : مراجعة داخلية : هذا النوع من المراجعة تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف ، وتخول للمراجعة الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل المراجعة الداخلية هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة[3].

عرفه المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة . هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى."

الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة ومناسبة.

ثانيا : مراجعة خارجية: هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى)[4].

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، **محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 ، ص 194

[2] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، الجزء الاول ، ط 1 ، دارالثقافة للنشر ، الاردن ، 2009 ، ص51

[3] HAMINI Allel , **L'audit comptable et financier** , BERTI édition , Alger , 2002, P 07 .

[4] صديقي مسعود ، براق محمد ، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي** ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005 ، ص25

كربط بين المراجعة الداخلي والمراجعة الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود المراجعة الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمراجع الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها ، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال المراجعة الداخلية[1].

المطلب الثاني : فروض المراجعة .

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

- **الفرع الأول : قابلية البيانات للفحص :** يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية ، فعملية المراجعة قائمة على هذه الفرضية ، ذلك أنه يشترط لقيام المراجع بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية . وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية . فهذه المعايير تتمثل في:

الملاءمة :يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين ، وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

القابلية للفحص : معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها ، فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

البعد عن التحيز :بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.

القابلة للقياس الكمي :هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

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

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع من جهة و إدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى ، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية المراجعة بسرعة و بسهولة[3].

- **الفرع الثالث :خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.**

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المراجع اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية ، وبالتالي على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة.

- **الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء.**

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية ، و بالتالي إمكانية الاعتماد على المراجعة الاختيارية بدلا من الشامل[4].

- **الفرع الخامس : التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة.**

---

[1] Jacques RENARD , **Théorie et pratique de l'audit interne** , édition d'organisation , paris , 1987 , p69.

[2] عبد الفتاح الصحن مرجع سبق ذكره ، ص 25-26

[3] عبيد سعد شريم ، لصفي حمود بركات ، **أصول مراجعة الحسابات** ، مركز أمين للنشر والتوزيع ، اليمن ، 2007 ، ص34

[4] حاتم محمد الشيشني ، **أساسيات المراجعة** ، المكتبة العصرية ، مصر ، 2007 ، ص 78

أي أن استرشاد المراجع في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال ، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ ، فإن الأحكام التي سيصدرها المراجع ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

❖ **الفرع السادس : العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل**[1].

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة ، وهو فرض إستمرار المشروع وهذا يعني أنه إذا اتضح للمراجع أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية ، فإنه يفترض إستمرار الوضع كذلك في المستقبل . وإذا اتضح للمراجع عكس ذلك ، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية ، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الإعتبار مستقبلا.

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

في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية ، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له ، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

❖ **الفرع الثامن :القوانين المهنية تفرض على المراجع إلتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.**

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المراجع الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

المطلب الثالث : المراجعة المالية :

عرفت جمعية المحاسبية الأمريكية AAA المراجعة المالية بأن[2] :

عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعاني المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمين المعلومات المهتمين بذلك التحقق .

تعتبر المحاسبة تقنية إعلامية تعتمد إليها المؤسسة بالإضافة إلى أهداف أخرى للمحاسبة من أجل الحصول على معلومات مالية تكون في شكل قوائم مالية حول نشاطها ، وإنطلاقا من هذه القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول المصادقة على نوعية القوائم المالية ، هنا جاء هذا النوع من المراجع يقتصر عمل المراجع هنا على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها ، يطلع المراجع في عمله هذا على جل المستندات المبررة. كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وانه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط.

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، مرجع سبق ، ص30

[2] www.ar.wikipedia.org/wiki/تدقيق_مالي يوم 2018/01/12 الوقت 18:14

إن المؤسسات الاقتصادية كانت تقدم معلومات مالية حول نشاطاتها مما أدى إلى كون المراجعة كفحص انتقادي للمعلومات المحاسبية البحتة ، وترك في الأذهان إلى اليوم أن كلمة مراجعة تعني مراجعة مالية أو بمراجعة الحسابي يقوم بها خبير أو محافظ حسابات مستقل[1].

المبحث الثالث : مسار عملية المراجعة

تسير عملية المراجعة وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها ، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

المطلب الأول :قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة .

قبل أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة ، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر ، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية المراجعة ، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف ، ما يتيح أيضا للمراجع فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة ، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع[2].

❖ **الفرع الأول : الخطوات التمهيدية.**

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المراجع مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات المراجعة ، والمتمثلة فيما يلي[3] :

1. التحقق من صحة تعيينه :والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع المراجعة؛
2. الاتصال بالمراجع السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته ، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه ؛
3. التأكد من نطاق عملية المراجعة ؛
4. اتصالات أولى مع المؤسسة محل المراجعة :إذ يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم ، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها ، وعليه أن يغتنم الفرصة والإستفادة من زيارة العمل هذه ، فقد يتعذر عليه تكرارها[4]؛

[1] عبيد سعد شريم ، لصفي حمود بركات ، نفس المرجع السابق ، ص 40

[2] محمد أمين مازون ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 ، 2010-2011 ، ص 28

[3] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي** ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 2009 ،ص 128

[4] Robert OBERT, Révision et certification des comptes, Dunod, Paris, 1995, p40.

5. فحص وتقييم النظام المحاسبي :يقوم المراجع بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها[1]:
   أ. المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي؛
   ب. كيفية القيد والترحيل ؛
   ت. دقة السجلات وكفايتها ؛
   ث. استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة ؛
   ج. طرق الإهتلاك المنتهجة ؛
   ح. طريقة تقييم المخزونات ؛
   خ. العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.

- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة : فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة ، ويطلع على تقرير المراجع السابق ، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المراجع السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة ؛
- فحص التنظيم الإداري : حيث يتعرف المراجع من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين ، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة ، ومدى الاختصاص لكل منهم ، وصورة من توقيعاتهم ، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة؛
- النظام الضريبي : رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمراجع ، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل المراجعة ، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة . وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة ، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الإلتزام الضريبي[2].

❖ **الفرع الثاني : مخطط المراجعة .**

عقب إنتهائه من كافة الخطوات التمهيدية ، يقوم المراجع بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة . وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ، ومن بين ما يتضمنه ما يلي[3] :

- الأهداف الواجب تحقيقها ؛
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء؛
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ ؛

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 69

[2] محمد أمين مازون ، مرجع سبق ذكره ، 29

[3] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي** ، مرجع سبق ذكره ، ص 143

- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سردا لخطوات ، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها . والبرنامج يخدم عدة أغراض ، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها . فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المراجع على تتبع عملية المراجعة و عدد الساعات المستنفذة في كل عملية[1].

كما أنه من غير الممكن أن يقوم المراجع بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بمراجعة ها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع ، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها ، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها. يمكن تصنيف نوعين من برامج المراجعة هما:

- برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدما؛
- برامج مراجعة متدرجة.

أولا : برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدما: هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات المراجعة ، يتقيد بها المراجع ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم . غير أنها لا تخلو من بعض التعديلا ت التي تعتبر ثانوية ، والتي يضيفها المراجع بناء على قيامه بالخطوات التمهيدية وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المراجعة دون غيرها من المؤسسات السابقة[2].

ثانيا : برامج مراجعة متدرجة.

تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والمراجعة، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية المراجعة، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة. ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم . وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال المراجعة من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية المراجعة ، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول

❖ **الفرع الثالث :الإشراف على مهمة المراجعة .**

معنى الإشراف في المراجعة هو متابعة المراجع لعملية المراجعة وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه ، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم. بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها ، بإعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية المراجعة[3].

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 143

[2] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص212

[3] زاهرة عاطف سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر ، الأردن ، 2009 ، ص79

❖ **الفرع الرابع : أوراق العمل.**

أوراق المراجعة هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المراجع للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة ، من الإجراءات المتبعة ، المعلومات التي تم الحصول عليها ، الإلتزام بالسياسات ، ونتيجة عملية المراجعة .

الهدف الأساسي من أوراق المراجعة هو مساعدة المراجع وترشيده عند ممارسة الفحص ، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه[1].

تسمح أوراق العمل للمراجع بتنظيم نشاطاته ، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي . ويمكن التمييز بين أوراق المراجعة وفق نقطتين هما:

- الملف الدائم : يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للإستعمال في الدورات اللاحقة ، كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مكتب تدقيق لآخر .وعموما يمكن أن يشتمل هذا الملف على[2] :
  - العموميات ؛
  - وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ؛
  - الحسابات السنوية والتقارير؛
  - التحاليل الدائمة للحسابات ؛
  - كل ما يتعلق بالجانب الجبائي و الإجتماعي ؛
  - كل ما يتعلق بالجانب القانوني.
- **الملف الجاري (ملف الدورة الحالية) :** يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ، ويتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المراجع ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية[3]:
  - برنامج تفصيلي لعملية المراجعة
  - الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها ؛
  - التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة ؛
  - الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك،الوسائل المستعملة في التقييم؛
  - الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة ؛
  - كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردون ؛

[1] زاهرة عاطف سواد ، نفس المرجع السابق ، 80

[2] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003، ص 128-130

[3] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 83

- المشاكل التي صادفت المراجع أثناء أداء مهمته.

المطلب الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية بإختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.

فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين "نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ، لتحقيق الهدف المتعلق بتأ مين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة ، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة"[1].

في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه " نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه ، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من[2]:

- حماية الأصول ؛
- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها ؛
- التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة؛
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة ، فلا بد على المراجع أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام ، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار إستحالة مراجعته لكل الحسابات ، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية . كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمراجع إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة.

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية، يلتزم المراجع بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي[3]

- **الفرع الأول : جمع الإجراءات:** سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة ، يقوم المراجع بجمع المعطيات (القوانين المختلفة ، طرق العمل...)، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير ، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة ، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات من المعاملين بالمؤسسة.

[1] Reda KHELASSI**, L'audit interne-audit opérationnel**, HOUMA, Alger, 2005, P71.

[2] Alain MIKOL , **Les audits financiers– Comprendre les mécanismes du contrôle légal** , édition d'organisation , paris , 1999, P141

[3] J. E. Combes et M. C Labrousse Publi , **Audit Financier et Contrôle de Gestion**, Union éditions, 1997, P 17.

- **الفرع الثاني : إختبارات الفهم والتطابق.:** تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات ، فليتأكد المراجع من درجة الإعتماد ، يجب أن تدعم بإختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات ، الوصف الكتابي ، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين
- **الفرع الثالث : التقييم الأولي للرقابة الداخلية:** إذا تمكن المراجع من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية ، يمكنه أن يعطي تقييما أوليا لهذه النظام . فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته ، في حين إن أدت عملية الفحص إلى الإستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الإعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع إحتمال وجود تلاعب وغش. فلإستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين[1]:
  - الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام؛
  - والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث :أدلة الإثبات والملف الجاري.

الفرع الأول: أدلة الإثبات.

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الإعتقاد ، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع[2].

بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي ، فإن المراجع مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

[1] Alain MIKOL , Op , p 143

[2] محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 166

أنواع أدلة الإثبات:

قد تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمراجع استخدام أهمها ، والتي يمكن حصرها فيما يلي[1]:

1. **المستندات؛**
2. **الفحص المادي:** يقصد به قيام المراجع بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية ، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية ، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة؛
3. **المصادقات:** تتمثل في استعانة المراجع بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية ، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة؛
4. **الفحص التحليلي:** يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية ، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة؛
5. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب؛
6. **صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:** إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز ، وبالتالي فإن وقوف المراجع على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات و الدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات؛
7. **الاستفسارات من العميل:** يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المراجع مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات .ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل ، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.

[1] عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص85

خلاصة

من خلال الفصل الأول تم التطرق إلى المراجعة بصفة عامة وتبين أنه يلعب دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب.

وتوفير معلومات مالية صحيحة ومساعدة عدة أطراف في إتخاذ القرارات سليمة بناءا على معلومات مؤكدة وصحيحة ، خاصة وأن المراجعة تم تبنيه منذ القديم لذلك يعتبر كألية توفر الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين وبالتالي بيئة اقتصادية يمكنا استثمار فيها بدون خوف من المخاطر.

واتضح لنا أن المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص حسابات المالية ، بإتباع منجية مراجعة منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموما ، والهدف من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه حول القوائم المالية حيث سوف نتكلم عنها في الفصل الثالث.

الفصل الثاني

معايير الدولية

للمراجعة

تمهيد

من خلال تطرقنا في الفصل الأول إلى مفهوم العام للمراجعة ، والتي من بينها انشاء مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي المختص بإصدار المعايير الدولية للمراجعة الخاصة بمراجعة القوائم المالية التاريخية، كما انها المعايير المناسبة لقياس جودة عمل المراجع الخارجي عند مراجعته لصدق وشرعية اعداد وعرض القوائم المالية، حيث نسعى من خلال هذا الفصل إلى التطرق مدخل معايير المراجعة الدولية ، حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين وهما :

- **المبحث الأول : مدخل للمعايير الدولية للمراجعة**
- **المبحث الثاني عرض المعايير الدولية للمراجعة**

المبحث الأول : مدخل للمعايير الدولية للمراجعة

تعرف المعايير الدولية للمراجعة عدة تحسينات، تهدف لتحسين سهولة قراءتها وقابلية فهمها، اذ سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المجموعتين الأولى والثانية من المعايير الدولية للمراجعة، وذلك بعد التطرق إلى ماهية المعايير الدولية للمراجعة.

المطلب الأول :ماهية المعايير الدولية للمراجعة

من خلال هذا المطلب، سنتطرق إلى مفهوم ومميزات المعايير الدولية للمراجعة، نطاقها وأهدافها، وكذلك كيفية صدورها.

الفرع الأول :مفهوم ومميزات المعايير الدولية للمراجعة : سنتطرق إلى مفهوم ومميزات المعايير الدولية للمراجعة.

أولا :مفهوم المعايير الدولية للمراجعة

تعتبر المعايير الدولية للمراجعة احدى المرتكزات الأساسية لعمل المراجع سواء أكان داخليا أو خارجيا، وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو المراجعة.

فمن خلال هذا المفهوم نستنتج أن المعايير الدولية للمراجعة تكون محدثة وفقا للمتطلبات المستجدة حتى يستفيد منها المراجع الخارجي بشكل أفضل[1].

كما تمثل المعايير الدولية للمراجعة،" أنماط السلوك المهني التي يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذه لمهمته، وتعبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة .فهي بمثابة قواعد استرشاديه تمكن أعضاء المهنة من الرجوع اليها عند اصدار أحكامهم[2].

وعليه نستنتج أن المعايير الدولية للمراجعة تختص في تنظيم السلوك المهني للمراجع. كما تمثل" المعايير الدولية للمراجعة ، اطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرة مع معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم على أية دولة اصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها".

ومنه نستنتج أن المعايير الدولية للمراجعة مرنة ويمكن تعميمها بين كل الدول. كما تعتبر المعايير الدولية للمراجعة بمثابة مقياس الأداء المهني .فالمعايير تعتبر بمثابة النموذج (أو النمط) الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات، وتحدد معايير المراجعة المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة.[3]

قيامه بالفحص، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق معايير متعارف عليها وذلك حتى لا يتحمل المراجع مسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك.

فمن خلال هذا المفهوم نرى أن المعايير الدولية للمراجعة مهمة لدرجة أنها تحمي المراجع في حالات الغش والاحتيال أو القصور.

---

[1] Francine Bobet et Catherine Flageul, "**des <<NEP>> aux <<ISA>> adoptées dans l'union européenne**", revue française de comptabilité, N=°426, Novembre 2009, Paris, p 05.

[2] سايج فايز ، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي** ، أطروحة لنيل شهادة دكتورة في علوم التسيير ، جامعة البلدية 2 جزائر ، 2014-2015 ، ص 106

[3] خالد ا رغب الخطيب،" **التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية**"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2009 ، ص27

وكمفهوم عام، فان المعايير الدولية للمراجعة ، تمثل قواعد استرشاديه توضح العرف المهني الدولي للمهنة، والذي يجب على المراجع اتباعه.

ثانيا :مميزات المعايير الدولية للمراجعة: تتميز المعايير بعدد من الخصائص، منها[1]:

- يعتبر المعيار هدف مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه؛
- يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف، أو عن طريق القبول العام، أو عن طريق اصدارات الهيئات المهنية أو العلمية، أو القرارات الحكومية، أو القوانين التشريعية؛
- يهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند أدائهم عملهم المهني؛
- يجب أن يتفق المعيار مع العرف السائد في مجال التطبيق؛
- يجب أن يتم الالتزام بتطبيق المعيار من جانب التنظيمات المهنية أو المهنيين الممارسين والهيئات الحكومية؛ و أن المعايير تمثل الحد الادنى للأداء المهني، فهي بمثابة خط دفاع أول ضد مسؤوليات الاهمال والتقصير عند أداء مهام المراجعة.

الفرع الثاني :نطاق وأهداف المعايير الدولية للمراجعة

يتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة،" عند مراجعة القوائم المالية وعند مراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة .والهدف الأساسي من اصدارها ايجاد مستويات وارشادات مهنية لمراجعة الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق عالميا، " كما تهدف" إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة[2].

كما أن للمعايير وظيفتين أساسيتين على الأقل، هما[3]:

-أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الفئات؛

-وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجعة بعد القيام بعملية المراجعة.

وبالتالي تهدف المعايير الدولية للمراجعة إلى زيادة فعالية عمل المراجع، كما أن نطاقها واسع، فهو يشمل كل الخدمات التي يقوم بها المراجع، ومن ذلك عمليات الفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة.

---

[1] وجدي حامد حجازي ، **معايير الدولية للمراجعة –شرح وتحليل** - ، دار التعليم ، الجامعي ، القاهرة ، مصر ، ص 167

[2] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول عمان، 2009، ص 65

[3] خالد راغب الخطيب ، **التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية** ، دار البدلية للنشر ، عمان ، 2009 ، ص 80

الفرع الثالث :خطوات اصدار المعايير الدولية للمراجعة

لأجل بلوغ الأهداف المتوخاة من المعايير الدولية للمراجعة، فانه، عادة ما يتم اتباع الخطوات التالية عند اصدار معيار دولي للمراجعة جديد[1]:

- يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
- اذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛ و
- تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار، ويتم اصدار المعيار في صورته النهائية.

المطلب الثاني :عرض معايير المبادئ العامة والمسؤوليات

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض المجموعة الأولى من المعايير الدولية للمراجعة.

الفرع الأول :المعيار الدولي : ISA 200 الأهداف العامة للمراجعة المستقل واجراء عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة

ان الغرض من هذا المعيار هو توفير ارشادات تتعلق بالأهداف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية، اذ أن" الهدف من مراجعة القوائم المالية تمكين المراجع من ابداء رأيه فيما اذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية، وفقا لإطار تقارير مالية محددة، "ويتناول هذا المعيار المسؤوليات الكلية للمراجعة المستقل عند اجراء عملية مراجعة للقوائم المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، ويبين على وجه الخصوص الأهداف الكلية للمراجعة المستقل، ويوضح طبيعة ونطاق عملية مراجعة مصممة لتمكين المراجع المستقل من تحقيق هذه الأهداف، كما يوضح هذا المعيار نطاق وسلطة وهيكل المعايير الدولية للمراجعة ويتضمن متطلبات تحدد المسؤوليات العامة للمراجعة المستقل المعمول بها في كافة عمليات المراجعة، بما في ذلك الالتزام الذي يقتضي الامتثال لمعايير المراجعة الدولية[2].

وحسب الفقرة 70 من المعيار، تحتوي معايير المراجعة الدولية على الأهداف والمتطلبات والتطبيق والمادة التوضيحية الأخرى المصممين لدعم المراجع في الحصول على تأكيد معقول.

وتقتضي معايير المراجعة الدولية من المراجع ممارسة الحكم المهني والالتزام بالتشكك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية المراجعة.

---

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** ، الدار الجامعية، القاهرة، 2002 ، ص156

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان،2009 ، ص19

بالإضافة إلى ذلك، وحسب الفقرة 78 و 71 من المعيار، يقوم المراجع بتكوين رأي، كما يقع عليه مسؤولية الاتصال والابلاغ للمستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف خارج المؤسسة، فيما يتعلق بالمسائل التي تنتج عن عملية المراجعة.

وحسب الفقرة 12 و 12 من المعيار، يجب على المراجع الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي بالإضافة إلى الحفاظ على نزهة الشك المهنية لديه.

الفرع الثاني :المعيار الدولي 210 ISA الاتفاق على شروط التكليف بالمراجعة

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاتفاق على شروط التكليف بالمراجعة مع الإدارة وحيث يكون مناسبا، مع المكلفين بالحوكمة، ويتضمن ذلك تحديد توفر شروط مسبقة معينة لإجراء عملية المراجعة، حيث تقع المسؤولية على عاتق الإدارة وحيث يكون مناسبا، مع المكلفين بالحوكمة".

وبذلك فان المراجع، ومن خلال هذا المعيار يهدف إلى تحديد ما اذا كانت الشروط المسبقة لعملية المراجعة متوفرة أم لا، والتأكيد على وجود تفاهم مشترك بين المراجع و الإدارة وحيث يكون مناسبا، مع المكلفين بالحوكمة حول شروط التكليف بالمراجعة[1].

الفرع الثالث :المعيار الدولي : 220 ISA رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية

يهدف هذا المعيار إلى توفير ارشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال [2]:

- السياسات والإجراءات العامة التي يتبعها مكتب المراجعة عن أداء عملية المراجعة
  - الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات واجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضا عمليات المراجعة الفردية.

وحسب الفقرة الأولى من المعيار، فان نطاقه، يتمثل في المسؤوليات المحددة لل مراجع فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية مراجعة القوائم المالية.

ان الفرق بين هذا المعيار والمعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC1 ، هو أن هذا الأخير يسعى" إلى تنظيم سلوك المهنيين عند تأدية عملهم بما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الجودة لمهنة المراجعة، أي أن كلا من معيار المراجعة ومعيار رقابة الجودة يهدفان إلى تحقيق الجودة في مهنة المراجعة.

ويجب الالتزام بمعايير المراجعة في كل مهمة مراجعة منفردة، أما المعيار الدولي للرقابة على الجودة، فتعلق بمكتب المراجعة ككل حيث يتوجب عليه الالتزام بها في الممارية المهنية ككل، وتعتبر السياسات والإجراءات المتبناة من قبل مكاتب المراجعة ذات تأثير على اداء مهام المراجعة الانفرادية وبالتالي في ممارسة عمل المكتب ككل.

الفرع الرابع :المعيار الدولي :230 ISA وثائق المراجعة

[1] Steven Collings, **interpretation and application of international standards on auditing**, John Wiley & Sons Ltd, United Kingdom, 2011, p35.

[2] سارة حدة بودربالة، **محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية** ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، فرع محاسبة، جامعة عمار ثليجي بالأغواط ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، 2013-2014 ،ص 100

حسب الفقرة الاولى من المعيار، فان هذا المعيار يتناول مسؤولية المراجع المتمثلة في اعداد وثائق المراجعة لعملية مراجعة القوائم المالية، ويتم تبني هذه الوثائق حسب الضرورة التي تقتضيها الظروف عند تطبيقها على عمليات مراجعة القوائم المالية .وحسب الفقرة 72 من المعيار، فان هدف المراجع في اعداد الوثائق يتمحور في كونها" توفر سجلا كافيا ومناسبا لأساس تقرير المراجع، وأدلة بأنه تم إجراء المراجعة وفقا للمعايير الدولية لل مراجعة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة"[1].

الفرع الخامس :المعيار الدولي: ISA 240 مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتيال عند مراجعة القوائم المالية

ان الغرض من هذا المعيار هو تحديد معايير وتوفير ارشادات عن مسؤولية المراجع عن دراسة الأخطاء والغش عند مراجعته للقوائم المالية، ويتوسع تحديدا في كيفية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة" ISA 312 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها[2]"

او لمعيار الدولي للمراجعة" ISA 337 استجابة المراجع للمخاطر المقيمة "فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.

ويؤكد المعيار في فقرته الخامسة أن المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع الذي يقوم بعملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، تتمثل في الحصول على تأكيد معقول أن القوائم المالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ..

كما يشير المعيار الدولي للمراجعة" ISA 277 الأهداف العامة للمراجع المستقل واجراء عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة "أن المراجع قد يكون قاد ا ر على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الاحتيال، الا أنه يصعب عليه تحديد ما اذا كانت البيانات الخاطئة في مجالات الحكم مثل التقدير المحاسبي تسبب بها الاحتيال أم الخطأ، وبالتالي فان المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الاحتيال تقع على الأشخاص المكلفين بإدارة المؤسسة . وعليه فان مسؤولية منع واكتشاف الخطأ والغش تقع على عاتق الإدارة، بينما تنحصر مسؤولية المراجع في تطبيق المبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة واكتشاف ما يتنبه له.

الفرع السادس :المعيار الدولي : ISA 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية

يهدف هذا المعيار إلى تحديد معايير وتوفير ارشادات عن مدى مسؤولية المراجع عن دراسة الالتزام بالقوانين واللوائح عند أداء عملية المراجعة، ولا ينطبق هذا المعيار على عمليات التأكيد الأخرى التي يعمل عليها المراجع بشكل محدد لاختيار الامتثال لقوانين وأنظمة محددة وتقديم التقارير حول ذلك بشكل منفصل[3].

وحسب الفقرات 04-05-06 من المعيار، فان المراجع مسؤول عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية، مأخوذة ككل، خالية من الاخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الغش أو الخطأ، وعند اجراء عملية مراجعة القوائم المالية على المراجع أن يأخذ في الاعتبار الاطار القانوني والتنظيمي المطبق، وبالتالي فان هذا المعيار مصمم لمساعدة المراجع في تحديد الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية بسبب عدم الامتثال للقوانين والأنظمة، ولا يتوقع منه أن يكتشف عدم الامتثال لكافة القوانين والانظمة .وبالتالي، فان مسؤولية منع

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث الاطار الدولي...أدلة ونتائج التدقيق** ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009 ، ص 277

[2] أحمد حلمي جمعة ، نفس المرجع ، ص 278

[3] سارة حدة بودربالة ، نفس المرجع السابق ، 105

واكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة تقع على عاتق الإدارة، ولذلك فان الإدارة مسؤولة عن التأكيد بأن عمليات المؤسسة تتفق مع القوانين والانظمة.

الفرع السابع :المعيار الدولي : ISA 260 الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

يتضمن هذا المعيار مسؤولية المراجع المتمثلة في الاتصال مع المكلفين بالحوكمة فيما يخص عملية مراجعة القوائم المالية، ولا يحدد هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المراجع بإدارة أو مالكي مؤسسة ما، الا اذا كانوا مكلفين بدور حوكمي أيضا[1].

وبخصوص نطاق مسؤولية المراجع في الاتصال مع الإدارة:

أولا :المراجع مسؤول في حالة عدم الاتصال مع الإدارة أثناء المراجعة أو في نهايتها مع مراعاة الالتزام بالمتطلبات القانونية والمهنية، والالتزام بإرسال كتاب القبول بالمهمة والحصول من الإدارة على كتاب لتأكيد شروط المهمة وفهم ما ورد بها، مع التزام الإدارة بتقديم الاقرارات اللازمة التي يطلبها.

ثانيا: الإدارة مسؤولة عن تلبية تعليقات المراجع والاستجابة لها ومناقشته فيها، مع الأخذ بعين الاعتبار أي تعليق للمراجع يجب أن يكون في صورة اقتراح أو توصية.

ثالثا :تأكيدا على مسؤولية المراجع بشأن الاتصال مع الإدارة فانه في حالة عدم التزام الإدارة بتقديم الإقرارات التي يراها المراجع ضرورية، فان للمراجع الحق في إعادة النظر في قرارات الإدارة الأخرى، واعطاء الرأي في تقريره اما بالتحفظ أو الامتناع عن الرأي.

الفرع الثامن :المعيار الدولي: ISA 265 الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة و الإدارة

حسب الفقرة الاولى من المعيار، فانه يتطرق إلى مسؤولية المراجع عن التبليغ، وبالشكل المناسب للمكلفين بالحوكمة و الإدارة عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي وجدها المراجع في مراجعة القوائم المالية، ولا يفرض هذا المعيار مسؤولية اضافية على المراجع فيما يتعلق بالحصول على فهم للرقابة الداخلية وتصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة بما يزيد ويتعدى متطلبات المعيار الدولي للمراجعة ISA 315 والمعيار الدولي للمراجعة ISA330 ، ويحدد المعيار الدولي ISA 260 متطلبات اضافية ويوفر الارشاد فيما يتعلق بمسؤولية المراجع في الاتصال مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق ب المراجعة. وقد ورد ضمن تعريفات المعيار ما يلي[2]:

أولا :القصور في الرقابة الداخلية يكون هذا موجودا عندما

–تكون الرقابة مصممة أو منفذة بطريقة بحيث لا تكون فيها قادرة على منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو

[1] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق ، ص 278

[2] الفقرة 72 من المعيار الدولي للمراجعة ISA 265 ، ص03

http://www.ibrire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/normes_isa/Documents/ISA%20Clarified/ISA%20265-%20Juin%202012.pdf 2018/03/30

-لا تكون الرقابة اللازمة لمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية في الوقت المناسب موجودة.

ثانيا :قصور هام في الرقابة الداخلية :قصور أو مجموعة من نواحي القصور في الرقابة الداخلية، والتي في الرأي المهني للمراجع ذات أهمية كافية لتستحق عناية المكلفين بالحوكمة

المطلب الثالث :عرض معايير تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

من خلال هذا المطلب، سنتطرق إلى عرض معايير المجموعة الثانية من المعايير الدولية للمراجعة.

الفرع الأول :المعيار الدولي : ISA 300 التخطيط لمراجعة القوائم المالية

يتضمن هذا المعيار مسؤولية المراجع في التخطيط لمراجعة القوائم المالية، ويتم صياغة هذا المعيار في سياق عملية المراجعة المتكررة، فالتخطيط لعملية المراجعة يشمل وضع إستراتيجية مراجعة شاملة للعملية وتطوير خطة المراجعة، وذلك من أجل تقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، وقد تضمن المعيار قواعد وارشادات بشأن الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية، تتمثل في[1]:

- الانشطة الأولية التي يجب على المراجع أدائها في بداية عملية المراجعة :تتمثل في أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية المراجعة المحددة وفقا لمقتضيات المعيار الدولي للمراجعة ISA 227، وكذلك تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية كما يقتضيه المعيار الدولي للمراجعة ISA 227 ، وأيضا تحقيق فهم لشروط عملية المراجعة كما يقتضي المعيار ISA 217 ؛
- وضع إستراتيجية المراجعة الشاملة 2 لتحديد نطاق وتوقيت واتجاه المراجعة، وتوفير الارشادات لتطوير خطة مراجعة مفصلة[2]؛
- وضع خطة مراجعة تشمل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق العملية من أجل الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول؛
- تحديث إستراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة وتغييرهما حسبما هو ضروري أثناء سير عملية المراجعة؛
- التوجيه والإشراف والمتابعة لأعضاء فريق العملية و مراجعة عملهم، وذلك في ضوء عدة عوامل منها حجم وتعقيد المؤسسة ومجال المراجعة وقدرات وكفاءات الموظفين؛

[1] فيصل البعداني، **معيار التدقيق الدولي (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية** ، مجلة المحاسب القانوني، .جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، العدد 72 ، 02 أكتوبر 2008 ، بتصرف، ص12

[2] Mohemed Hamzaoui, **audit gestion des risques et contrôle interne normes ISA 200**, 215, 330 et 500", Pearson Education, Paris, 2005, p67.

- توثيق إستراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة، بما في ذلك أي تغييرات جوهرية تتم أثناء عملية المراجعة؛
- الاتصالات مع المكلفين بالرقابة و الإدارة لمناقشة عملية التخطيط؛
- اعتبارات إضافية في عمليات المراجعة الأولية، كالاتصال مع المراجع السابق امتثالا لمتطلبات أخلاقيات المهنة، أو تعيين موظفين من المؤسسة لهم مستويات مناسبة من القدرات والكفاءة.

الفرع الثاني :المعيار الدولي ISA 315 تحديد وتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس وارشادات بشأن الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها من عدة نواحي كفهم قطاع المؤسسة والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية التي تحكمها كبيئتها التنافسية، كما يشمل فهم طبيعة المؤسسة وفهم لعملياتها وملكيتها ورقابتها وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها وتخطط لإجرائها وأيضا فهم لسياساتها المحاسبية، بما في ذلك رقابتها الداخلية وذلك لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة[1].

وبشأن تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية في عملية مراجعة القوائم المالية، فيجب على المراجع استخدام المعلومات التي جمعت من خلال إجراءات تقييم المخاطر بما في ذلك أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تقييم تصميم عناصر الرقابة وتحديد ما اذا تم تنفيذها كأدلة مراجعة لدعم تقييم المخاطر، وعلى المراجع استخدام تقييم المخاطر لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يتم إجراءها .

وتعرف مخاطر الأعمال على أنها المخاطر التي تنتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو أفعال مهمة والتي يمكن أن تؤثر سلبا على قدرة المؤسسة في انجاز أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها أو قد تنتج هذه المخاطر من وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

الفرع الثالث :المعيار الدولي : ISA 320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة

يتمثل الغرض من هذا المعيار في توفير ارشادات حول مفهوم الاهمية النسبية(المادية) وعلاقتها بمخاطر المراجعة، حيث يوضح المعيار مسؤولية المراجع في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية مراجعة القوائم المالية، ويوضح المعيار الدولي للمراجعة ISA 450 "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة "كيفية تطبيق الأهمية النسبية عند تقييم أثر الأخطاء المحددة على المراجعة والأخطاء غير المصححة ان وجدت على القوائم المالية[2].

"لا يوجد اتفاق حول العوامل المؤثرة في تحديد حجم الاهمية النسبية،"وان الأمر متروك للأحكام المهنية للمراجع والتي تتأثر بدورها بطبيعة المخالفات وبحجم المؤسسة وغيرها من العوامل، حيث أنه ما يعد هاما في

[1] فيصل البعداني، **معيار التدقيق الدولي (315) فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية**، مجلة المحاسب القانوني، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، العدد 03 ، ديسمبر 2008 ، بتصرف ، ص 18-19

[2] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009 ، الجزء الثاني، ص32

مؤسسة صغيرة ليس له أهمية تذكر في مؤسسة كبيرة، كما أن طبيعة العنصر وقيمته المادية لهما وزن في تقدير الأهمية النسبية من قبل المراجع.

ولاعتبار أن المراجع مسؤول عن تحديد ما اذا كانت القوائم المالية للمؤسسة بها أخطاء جوهرية أم لا، فاذا اقتنع بوجودها يجب اشعار أعلى سلطة بالمؤسسة إلى التصحيح المناسب، وفي حالة عدم التزام المؤسسة بما قدم لها من تصحيحات، يصدر رأيا متحفظا، وعليه يجب على المراجع، ان يكون ملما بكيفية تطبيق الاهمية النسبية من حيث اعداد الحكم المبدئي، وهو امر ضروري في عملية التخطيط للحصول على الدليل الكافي والملائم.

الفرع الرابع :المعيار الدولي : ISA 330 استجابة المراجع للمخاطر المقيمة

يهدف المعيار إلى وضع أسس وارشادات بشأن تحديد الاستجابة العامة عن طريق الاحتفاظ بالتشكك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة، وتعيين موظفين أكثر خبرة أو استخدام خبراء، وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى القوائم المالية والاثبات في عملية مراجعة القوائم المالية، وذلك لتوفير صلة واضحة بين طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة الاضافية وتقييم المخاطر[1].

وعند تصميم اجراءات المراجعة الاضافية، فان على المراجع الأخذ بعين الاعتبار أهمية هذه المخاطر واحتمال حدوث خطأ جوهري، خصائص أرصدة الحسابات وطبيعة عناصر الرقابة المحددة التي تستخدمها المؤسسة بالإضافة إلى معرفة ما اذا كان المراجع يتوقع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد مدى فعالية الرقابة في منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الجوهرية.

الفرع الخامس :المعيار الدولي : ISA 402 اعتبارات المراجعة المتعلقة بمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية

يهدف المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات للمراجع الذي يقوم عميله باستخدام مؤسسة خدمية، ويصف أيضا تقرير مراجع المؤسسة الخدمية والتي قد يحصل عليها مراجعو العميل[2].

ولكي يتمكن المراجع من تخطيط عملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لأدائها، فانه ينبغي عليه دراسة تأثير استخدام المؤسسة الخدمية على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل.

وقد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بإنجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من حسابات، أو تسجيل المعاملات ومعالجة المعلومات ذات العلاقة (مثلا مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسبات)، وفي حالة لجوء العميل إلى مؤسسة خدمية، فان السياسات والإجراءات والسجلات المتبعة في المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية مراجعة القوائم المالية للعميل.

---

[1] منهل مجيد أحمد العلي وتغريد سالم الليلة، **استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقا لمعايير التدقيق الدولية** ، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 80 ، المجلد 29 ، 2007 ، ص178

[2] فيصل البعداني ، **معيار التدقيق الدولي (330) إجراءات المدقق استجابة للمخاطر المقيمة** ، مجلة المحاسب لقانوني، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، العدد 04 ، 2009 ، بتصرف، ص18

الفرع السادس :المعيار الدولي : ISA 450 تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء المراجعة

حسب الفقرة الأولى من المعيار، فانه يتناول مسؤولية المراجع عن تقييم تأثير البيانات الخاطئة المحددة على عملية المراجعة والبيانات الخاطئة غير المصححة، ان وجدت، على القوائم المالية، ويتناول المعيار الدولي " ISA 700اتكوين رأي واعداد التقارير حول القوائم المالية" مسؤولية المراجع في تكوين رأي حول القوائم المالية واستنتاج ما اذا تم الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من البيانات الخاطئة الجوهرية . ويأخذ استنتاج المراجع المطلوب حسب المعيار الدولي للمراجعة ISA 700 بعين الاعتبار تقييم المراجع للبيانات الخاطئة غير المصححة، ان وجدت، على القوائم المالية وفقا لهذا المعيار الدولي لل مراجعة ." ISA 700 " ويتناول المعيار الدولي للمراجعة ISA 320 مسؤولية المراجع عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بصورة ملائمة في تخطيط وأداء عملية مراجعة القوائم المالية، حيث يهدف المراجع إلى تقييم[1]:

أولا :تأثير البيانات الخاطئة المحددة على عملية المراجعة؛

ثانيا :تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة، ان، وجدت، على القوائم المالية.

حيث أن البيان الخاطئ، هو اختلاف بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الافصاح الوارد في بند ما في البيان المالي والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الافصاح المطلوب للبند ليكون وفقا لاطار اعداد التقارير المالية المطبق .ويمكن أن تكون البيانات خاطئة نتيجة للأخطاء أو الاحتيال. وعندما يعبر المراجع عن رأي حول ما اذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة، من كافة النواحي الهامة، أو يعطي وجهة نظر صادقة وعادلة، فان البيانات الخاطئة تشمل أيضا التعديلات على المبالغ أو التصنيفات أو العروض أو الافصاحات التي تعتبر ضرورية، بتقدير المراجع، لعرض القوائم المالية، من كافة النواحي الهامة، أو لإعطاء وجهة نظر صادقة وعادلة، وبخصوص البيانات الخاطئة غير المصححة ، فهي البيانات الخاطئة التي قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة والتي لم يتم تصحيحها.

[1] طارق عبد العال حماد،**موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2004 الجزء الثاني: الرقابة الداخلية أدلة الاثبات، ص 205

المبحث الثاني :أدلة نتائج وتقارير للمعايير الدولية للمراجعة

من خلال هذا المبحث، سنتطرق إلى المجموعات الثالثة، الرابعة، الخامسة والسادسة من المعايير الدولية للمراجعة.

المطلب الأول :معايير أدلة المراجعة

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المجموعة الثالثة من المعايير الدولية للمراجعة.

الفرع الأول :المعيار الد ولي: ISA 500 أدلة المراجعة

يجب أن يحصل المراجع على الأدلة الكافية والملائمة خلال عملية الفحص والاستفسارات والمصادقات والملاحظات وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد على عدالة عرض القوائم لنتائج أعمل المؤسسة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، ومن الضروري ان تكون أدلة المراجعة كافية من حيث الكمية والتنوع، كما يجب ان تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة.

ويهدف هذا المعيار إلى وضع أسس وارشادات حول أدلة المراجعة فيما يخص عملية مراجعة القوائم المالية، وكمية ونوعية أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها، وإجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجعون للحصول على أدلة المراجعة، اذ أن" أدلة المراجعة تعني جميع ما يحصل عليه المراجع من معلومات مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الحساب والتي يبني عليها المراجع حكمه المهني ليقرر فيما اذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة[1].

ويتطلب المعيار من المراجع تصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف لهدف الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة.

ويجب على المراجع التوصل إلى عناصر اثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات والمصادقات وغيرها .ويمكن تقسيم هذه الادلة والقرائن بوجه عام إلى فئتين :داخلية وخارجية .ومن الامثلة على النوع الأول كل ما هو موجود داخل المؤسسة مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل .أما الأدلة والقرائن الخارجية فمن أمثلتها المصادقات من العملاء والموردين.

الفرع الثاني :المعيار الدولي ISA 501 أدلة المراجعة اعتبارات محددة لبنود مختارة–

فحسب الفقرة 01 من المعيار، فانه يتعلق بالاعتبارات الخاصة التي يجب على المراجع مراعاتها عند الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة، حسب المعيار الدولي للمراجعة ISA 330 استجابة المراجع للمخاطر المقيمة "والمعيار الدولي للمراجعةISA 500 " أدلة المراجعة "، ومعايير المراجعة الدولية الأخرى ذات العلاقة، فيما يتعلق بنواح معينة من المخزون والتقاضي والمطالبات التي لها علاقة بالمؤسسة ومعلومات القطاعات في عملية المراجعة للقوائم المالية[2].

ان هدف المراجع هو الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بحالة المخزون، وأيضا اكتمال المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمؤسسة وكذلك العرض والافصاح لمعلومات القطاعات حسب اطار اعداد

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008 ص173

[2] أحمد عريقات ومحمد نديم دباغية، **أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية**، مجلة الجامعة الاسلامية بغزة ، سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، جانفي 2011 ، ص42

التقارير المالية المطبق، وأيضا" ضرورة استفسار المراجع عن الدعاوى والمطالبات التي تكون المؤسسة طرفا فيها، وتؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية".

الفرع الثالث :المعيار الدولي ISA 505 المصادقات الخارجية

يهدف هذا المعيار إلى توفير ارشادات بشأن استخدام المراجع للمصادقات الخارجية كوسيلة للحصول على أدلة المراجعة، اذ يبين المعيار الدولي للمراجعة ISA 500 أدلة المراجعة أن- موثوقية أدلة المراجعة تتأثر بمصدرها وطبيعتها .وهو يبين بشكل عام أن أدلة الاثبات من المصادر الخارجية أكثر موثوقية من أدلة الاثبات المولدة داخليا .وأن أدلة الاثبات المكتوبة أكثر موثوقية من أدلة الإثبات الشفوية[1].

وتبعا لذلك فان المصادقة التي يستلمها المراجع مباشرة من أطراف أخرى ليس لها علاقة بالمؤسسة التي يتم مراجعتها .قد تساعد في تقليل مخاطر المراجعة للتأكيدات ذات العلاقة إلى مستوى منخفض مقبول، وعليه فالمصادقة الخارجية تتمثل في الحصول على أدلة مراجعة وتقييمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر استجابة لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر على التأكيدات التي قامت بها الادارة في القوائم المالية، ولا يقتصر فقط استخدام المصادقات الخارجية فيما يتعلق بأرصدة الحسابات وأج ا زئها، فقد يطلب المراجع مصادقة خارجية في حالات أخرى مثل أحكام اتفاقيات أو عمليات المؤسسة مع أطراف أخرى أو المخزون لدى الغير.

الفرع الرابع :المعيار الدولي ISA 510 عمليات المراجعة الأولية الأرصدة الافتتاحية–

تتمثل الأرصدة الافتتاحية في الحسابات الموجودة في بداية الفترة، وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على أساس الأرصدة الختامية للفترة السابقة، وعند التكليف ب مراجعة جديدة، فان المراجع لم يسبق له أن حصل على أدلة اثبات تؤيد هذه الأرصدة الافتتاحية، لذلك فان على المراجع أن يحصل على أدلة اثبات كافية وملائمة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن معلومات خاطئة تؤثر بشكل جوهري على البيانات للفترة الحالية، وأن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم تدويرها بشكل صحيح إلى الفترة الحالية، وبأن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل متماثل[2].

وفي حالة قيام مراجع آخر ب مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فان المراجع الحالي قد يستطيع الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة للأرصدة الافتتاحية، وذلك بفحص أوراق عمل المراجع السابق، وفي مثل هذه الحالات على المراجع أن ي ا رعي أيضا كفاءة واستقلالية المراجع السابق.

[1] أحمد عريقات ومحمد نديم دباغية ، نفس المرجع ، ص 44

[2] علي عمر أحمد سويسي، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية** ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، شعبة محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2011/2010 ، ص110

الفرع الخامس :المعيار الدولي : ISA 520 الاجراءات التحليلية

حسب الفقرة 01 من المعيار، فانه يتطرق إلى انتفاع المراجع من الاجراءات التحليلية باعتبارها اجراءات جوهرية .كما يتناول مسؤولية المراجع في قيامه بالاجراءات التحليلية قرب نهاية عملية المراجعة التي تساعد في تكوين استنتاج كلي حول القوائم المالية .ويتناول المعيار الدولي للمراجعة IAS 315 الانتفاع بالاجراءات التحليلية باعتبارها اجراءات تقييم المخاطر .ويتضمن المعيار الدولي للمراجعة IAS 330 متطلبات وارشادات متعلقة بطبيعة اجراءات المراجعة وتوقيتها ونطاقها ردا على المخاطر المقيمة، وقد تتضمن هذه الاجراءات اجراءات تحليلية جوهرية[1].

ويطلق على مراجعة الحسابات باستخدام التحليل المالي باسم المراجعة التحليلية كإحدى وسائل المراجعة التي يلجأ اليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة مقارنة بفترات سابقة أو مؤسسات أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال، ويعتمد المراجع في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية ببعضها البعض.

الفرع السادس :المعيار الدولي : ISA 530 أخذ عينات المراجعة

فاذا وجد المراجع ان نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد عليه، فانه يحد من الاختبارات التي سيجريها في الدفاتر والسجلات أي لا تتم مراجعتها 100% ، اذ أن فحص كافة العمليات المالية ليس فقط مكلف ويحتاج إلى وقت طويل وانما كذلك لا داعي له طالما أن نظام الرقابة قوي ويمكن الاعتماد عليه[2].

ويطبق هذا المعيار عندما يقرر المراجع استخدام عينات المراجعة في أداء اجراءات المراجعة، ويتناول استخدام المراجع للعينات الاحصائية وغير الاحصائية عند وضع واختيار عينات المراجعة واجراء اختبارات أنظمة الرقابة واختبارات التفاصيل وتقييم نتائج العينات، ويكمل هذا المعيار، المعيار الدولي للمراجعة ISA500 "أدلة المراجعة "الذي يتناول مسؤولية المراجع في تصميم وأداء اجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية حتى يتمكن من التوصل إلى استنتاجات معقولة يستند عليها رأي المراجع، ويقدم المعيار الدولي للمراجعة ISA500 ارشادات حول الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار بنود ليتم اختبارها، حيث تعتبر عينات المراجعة احدى هذه الوسائل.

[1] يوسف محمود جربوع ، **مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة** ، فلسطين ، مجلة الجامعة الاسلامية بغزة ، سلسلة الدراسات الانسانية ، المجلد الثالث عشر ، العدد الأول ، جانفي 2005 ، ص263

[2] يوسف محمود جربوع، مرجع السابق ، ص 200

الفرع السابع :المعيار الدولي : ISA 540 مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة

"ان معظم العمليات المالية والأحداث يمكن أن يتم اختبارها بسهولة عن طريق المراجع حيث أن مجتمع المراجعة يكون معروفا على وجه اليقين، ويكون هناك بصفة عامة أدلة اثبات مؤيدة كما

أنه ليس هناك عدم تأكد بخصوص وجود أحد الأصول أو الالتزامات أو أحد عناصر الدخل أو المصروف، ومع ذلك يجب أن يقوم المراجعون أيضا بتطبيق اجراءات مراجعة على التقديرات المحاسبية والتي تعتبر عناصر أو بنود أو حسابات بالقوائم المالية يتم التوصل إلى قيمتها بالتقريب عن طريق الادارة من أجل الافصاح عنها في الفترة المحاسبية بشكل يشير إلى جوهرها الاقتصادي، "وعلى الرغم من أن الادارة تعتبر مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية ،الا أن المراجعين مسؤولين كذلك، وتتمثل مسؤولياتهم في[1]:

أولا: الادارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وهذه التقديرات تعد غالبا في ظروف عدم التأكد بالنسبة لنتائج الاحداث التي حدثت أو من المحتمل حدوثها وباستخدام الحكم الشخصي؛

ثانيا: المراجع مسؤول عن الانحرافات المادية للتقديرات المحاسبية ، اذا لم يقوم بتبني واحد أو أكثر من المناهج التالية:

أ. فحص واختبار العمليات المستخدمة بواسطة الادارة لإعداد التقديرات ، وعادة تشمل خطوات الفحص والاختبار ما يلي:

- تقييم البيانات وفهم الفروض التي بني عليها التقدير؛
- اختيار العمليات التي يتضمنها التقدير؛
- المقارنة عندما تكون ممكنة بين التقديرات المعدة في فترات سابقة مع النتائج الحقيقية لهذه الفترات.
- دراسة اجراءات اعتماد الادارة لهذه التقديرات.

ب. استخدام تقدير مستقل لمقارنته بالتقدير المعد من قبل الادارة؛

ت. فحص الأحداث اللاحقة التي تؤيد عمل التقدير.

ثالثا :أن مخاطر الانحرافات المادية تتعاظم عندما تتضمن القوائم المادية التقديرات المحاسبية، لذلك ففي حالة وجود انحرافات ورفضت الادارة الأخذ بها يجب على المراجع أن يفصح عن ذلك في تقريره.

[1] أحمد حلمي جمعة مرجع السابق ، ص 102-103

الفرع الثامن :المعيار الدولي : ISA 550 الأطراف ذات العلاقة

تعتبر الأطراف مرتبطة اذا كان لدى طرف القدرة على السيطرة على طرف آخر أو ممارسة تأثير فعال عليه في اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية، وحسب الفقرة الأولى من المعيار، فان نطاق المعيار يتمثل في تحديد مسؤوليات المراجع المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في عملية مراجعة القوائم المالية ، وعلى وجه الخصوص، يتسع نطاق هذا المعيار ليشمل كيفية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة" ISA 315 تحديد وتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها "والمعيار الدولي" ISA 330 استجابة المراجع للمخاطر المقيمة "والمعيار الدولي للمراجعة" ISA 240 مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتيال عند مراجعة القوائم المالية " فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة[1].

وحسب الفقرتين 73 و 72 من المعيار، فبما أن الأطراف ذات العلاقة غير مستقلة عن بعضها البعض، تفرض العديد من أطر اعداد التقارير المالية متطلبات خاصة لمحاسبة علاقات ومعاملات وأرصدة الأطراف ذات العلاقة والافصاح عنها من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية

من فهم طبيعتها والتأثيرات الفعلية أو المحتملة لها على القوائم المالية، وحيث يفرض اطار اعداد التقارير المالية المعمول به مثل هذه المتطلبات، يقع على عاتق المراجع مسؤولية أداء اجراءات مراجعة لتحديد وتقييم والاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناشئة من اخفاق المؤسسة في محاسبة علاقات أو معاملات أو أرصدة الأطراف ذات العلاقة والافصاح عنها بالشكل المناسب وفقا لمتطلبات اطار العمل.

حتى، وان فرض اطار اعداد التقارير المالية المعمول به حد أدنى من المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، أو لم يفرض أية متطلبات، يحتاج المراجع رغم ذلك إلى الحصول على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة يكفي ليكون قاد ا ر على التوصل إلى ما اذا كانت القوائم المالية، إلى الحد الذي تتأثر فيه بتلك العلاقات والمعاملات.

الفرع التاسع :المعيار الدولي : ISA 560 الاحداث اللاحقة

يجب أن يقوم المراجع بفحص العمليات المالية والأحداث التي تقع بعد اعداد القوائم المالية لتحديد مدى حدوث أمور قد تؤثر على اعداد وعرض القوائم المالية للفترة الحالية[2].

فمصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في المعيار، يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع، وعلى المراجع مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة في القوائم المالية وفي تقرير المراجعة، وبالتالي

يختص المعيار الدولي للمراجعة ISA 560 بمراجعة الاحداث اللاحقة مع التفرقة بين:

- الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وقبل صدور تقرير مراجع الحسابات؛
- الأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير مراجع الحسابات ولكن قبل نشر القوائم المالية؛
- الحقائق المكتشفة بعد صدور أو نشر القوائم المالية.

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سبق ذكره، ص206

[2] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، 167

الفرع العاشر :المعيار الدولي : ISA 570 المؤسسة المستمرة

مهنيا، أصبح المراجع مسؤولا عن تقييم مدى ملائمة فرض استمرار المؤسسة لمدة زمنية معينة، حيث يهدف المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات عن مسؤولية المراجع عند مراجعة القوائم المالية تجاه فرض الاستمرارية المستخدم عند اعداد تلك القوائم[1].

وحسب الفقرة السادسة من المعيار، تتلخص مسؤولية المراجع في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الادارة لافت ا رض المؤسسة في اعداد وعرض القوائم المالية، واستنتاج ما اذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المؤسسة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة .وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل اطار اعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الادارة بعمل تقييم محدد لقدرة المؤسسة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة.

وعليه تقع على مسؤولية المراجع تقييم ما اذا كان هناك شك جوهري بخصوص مقدرة المؤسسة على الاستمرار في مزاولة أعمالها لفترة زمنية معقولة، وقد تم اعتبار تلك الفترة الزمنية المعقولة سنة واحدة بعد تاريخ اعداد القوائم المالية محل المراجعة، وبينما يتم اجراء ذلك التقييم أثناء تخطيط عملية المراجعة، فان المراجع يجب عليه أيضا دراسة تلك القضية قرب نهاية عملية المراجعة.

الفرع الحادي عشر :المعيار الدولي : ISA 580 الاقرارات الخطية

يجب على المراجع ان يحصل على اقرار من الادارة بمسؤولياتها عن العرض السليم للقوائم المالية، وذلك بالحصول على محاضر اجتماعات مجلس الادارة أو احدى صور القوائم المالية المعتمدة من الادارة، فالإدارة هي محور الحوكمة بالمؤسسات، فاذا ما استطاع المراجع الخارجي الحصول على ذلك الاقرار فانه يسهم في تعزيز الشفافية حول أمور وقضايا بالمؤسسة محل المراجعة[2].

وتعد اقرارات الادارة، اعت ا رف منها بمسؤوليتها عن اعداد القوائم المالية بشكل عادل ويتماشى مع الاطار المناسب للتقارير المالية .هذا ويمكن أن تقتصر الاقرارات التحريرية المطلوبة من الادارة على الأمور التي تعتبر بمفردها أو بمجموعها ذات اهمية نسبية للقوائم المالية.

ومن ناحية أخرى فقد تقوم الادارة بعمل عدة اقرارات للمراجع اما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن اقرارات الادارة لا تعد بديلا عن أدلة الاثبات الاخرى التي يتوقع المراجع بأنه يمكن توافرها بشكل معقول .اذ يجب على المراجع التركيز في الحصول على اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتماشى مع الاطار المناسب للتقارير المالية وكذلك يجب على المراجع أن يحصل على اقرارات تحريرية من الادارة حول امور جوهرية للقوائم المالية (القضايا والدعاوى) وذلك في حالة توقع عدم وجود أدلة اثبات أخرى كافية وملائمة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص210

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص477

المطلب الثاني :معايير الاستفادة من عمل الآخرين

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى عرض المجموعة الرابعة من المعايير الدولية للمراجعة .

الفرع الأول :المعيار الدولي : ISA 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع اعتبارات خاصة .

تنطبق المعايير الدولية للمراجعة على عملية مراجعة المجمعات، وخاصة تلك التي تنطوي على مراجعي وحدات المجمع، فقد يجد المراجع أن هذا المعيار، عندما يتم تبنيه حسب الضرورة في الظروف، مفيد عندما يشرك ذلك المراجع، مراجعين آخرين في عملية مراجعة القوائم المالية عدا القوائم المالية المجمعة، فعلى سبيل المثال قد يشارك مراجع ما، مراجع آخر لمراقبة جرد المخزون أو فحص الأصول الثابتة المادية المتواجدة في موقع بعيد[1].

وقد يتعين على مراجع الوحدة بموجب التشريع أو النظام أو لسبب آخر التعبير عن رأي المراجعة حول القوائم المالية لعنصر معين، وقد يقرر فريق عملية مراجعة المجمع استخدام أدلة المراجعة التي يستند عليها رأي المراجع حول القوائم المالية للعنصر من أجل توفير أدلة مراجعة حول عملية مراجعة المجمع، الا أن متطلبات هذا المعيار تنطبق عليها .ووفقا للمعيار الدولي للمراجعة " ISA 227 رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، يتعين على الشريك المسؤول عن عملية التجميع أن يكون مقتنعا بأن الأشخاص الذين ينجزون عملية مراجعة المجمع، بما في ذلك مراجعي الوحدات، يملكون معا القدرات الملائمة، كما يقع على عاتق الشريك المسؤول عن عملية التجميع التوجيه والاشراف وأداء عملية مراجعة المجمع.وفي مثل هذه الأحوال يتعين على المراجع الرئيسي اصدار رأيه في القوائم المالية الموحدة أو المجمعة، وله أن يختار أحد البدائل الثلاثة التالية:

أولا :عدم الاشارة إلى خدمات المراجع الآخر :وفي هذه الحالة يتحمل المراجع كامل المسؤولية عن التقرير في الأجزاء التي راجعها هو أو زميله أو زملائه، ويحصل ذلك عادة عندما يقوم المراجع الرئيسي باختيار المراجع الآخر أو بمراجعة أو ا رق العمل التي قام بها، أو نتيجة ثقته ومعرفته بالمراجع الآخر واستقلاليته.

ثانيا :الاشارة إلى خدمات المراجع الآخر :حيث يشير المراجع الرئيسي عند كتابة تقريره إلى أجزاء العمل الذي قام بها المراجع الآخر تحت مسؤولية كل منهما عن الاعمال التي قام بها، وان مثل هذا التقرير يطلق عليه اسم التقرير المتقاسم، على الرغم أنه يوضع من قبل المراجع الرئيسي فقط، ويتم اتباع هذا البديل غالبا، في الأحوال التي يقوم فيها العميل بتعيين المراجع الآخر، ويجب أن يشير التقرير المتقاسم إلى أجزاء العمل التي قام بها المراجع الآخر معبرا عنها بنسبة مئوية أو وحدات نقدية.

ثالثا :اصدار تقرير تحفظي أو تقرير عدم ابداء الرأي :ففي الأصل، فان المراجع غير ملزم بأن يعتمد على تقرير المراجعة الصادرة عن مراجع آخر قام بمراجعة بعض أجزاء نشاط العميل، ومن حقه أن يطالب بأن يقوم هو نفسه بمراجعة هذه الأجزاء، واذا ما رفض العميل طلب المراجع الرئيسي بمراجعة هذه الأجزاء، فان هذا الرفض يعد تقييدا لمجال عملية المراجعة، الأمر الذي يتطلب اصدار تقرير تحفظي أو تقرير عدم ابداء الرأي في القوائم المالية ويتوقف اختيار المراجع واحدا من هذين البديلين، على التقدي ا رت الشخصية للمراجع وحكمه المهني كما يشير معيار المراجعة أنه اذا لم يستطع المراجع الرئيسي الاستفادة من عمل المراجع الآخر وأنه غير قادر

[1] عمار عصام السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 11

على انجاز اجراءات اضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المراجع من قبل المراجع الآخر، يجب عليه ان يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية المراجعة .ولا تختلف كتابة هذا التقرير عن التقارير التي سبقت الاشارة اليها.

الفرع الثاني :المعيار الدولي : ISA 610 استخدام عمل المراجعين الداخليين

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات للمراجع الخارجي عند استخدام عمل المراجعة الداخلية، ولا يتعامل هذا المعيار مع الحالات التي يقوم فيها أفراد قسم المراجعة الداخلية بمساعدة المراجع الخارجي في تنفيذ اجراءات المراجعة الخارجية، حيث تتطلب الارشادات الموجودة في هذا المعيار أن تطبق فقط في أنشطة المراجعة الداخلية التي تكون ملائمة لعملية مراجعة القوائم المالية التي يقوم بها المراجع، حيث ينبغي على المراجع الخارجي أن يأخذ في اعتباره أنشطة المراجعة الداخلية وانعكاساتها على اجراءات المراجعة التي يقوم بها[1].

و تُعنى المراجعة الداخلية بتقييم الأنشطة المقررة داخل المؤسسة كوسيلة لتحقيق أهداف المؤسسة، ويدخل ضمن وظائفها اختبار، تقييم ومراقبة مدى ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها . ويلاحظ بهذا الخصوص أن المراجع الخارجي يتحمل مسؤولية ابداء الرأي وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة الخارجية منفردا، ولذلك فانه يقرر بنفسه أعمال المراجعة الداخلية التي قد تكون مفيدة بالنسبة لعمله".

وعليه، وحسب الفقرة السادسة من المعيار، فان المراجع الخارجي يهدف عندما يكون لدى المؤسسة قسم مراجعة داخلي، إلى تحديد امكانية ومدى الاستفادة من عمل المراجعين الداخليين، واذا استفاد من عمل المراجعين الداخليين، فانه يهدف إلى تحديد ما اذا كان العمل كافيا لأهداف المراجعة.

الفرع الثالث :المعيار الدولي : ISA 620 استخدام عمل الخبير

فالمراجع ليس عالما بكل العلوم والفنون فهو متخصص في النواحي المحاسبية ومراجعة الحسابات، ولكن توجد بعض حقول المعرفة والعلم لا يستطيع المراجع من الحصول على الأدلة الكافية والملائمة مثل :التأمين، القانون، البترول، الغاز، الفحم، الذهب والماس...[2]

ويهدف المعيار إلى تحديد معايير وتوفير ارشادات عن استخدام عمل خبير، واستخدامه كدليل اثبات في عملية المراجعة، حيث يتمثل المراجع الخبير في فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في مجال معين غير المحاسبة أو المراجعة، فيستخدم المراجع عملها في ذلك المجال ليساعده في الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة .وقد يكون المراجع الخبير اما مراجعا داخليا خبيرا (حيث يكون شريكا أو موظفا، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في شركة أو شركة ضمن المجموعة التي يعمل فيها المراجع)، او مراجعا خارجيا خبيرا.

ويغطي هذا المعيار مسؤوليات المراجع المتعلقة بعمل فرد أو مؤسسة تعمل في مجال خبرة معينة غير المحاسبة أو المراجعة، وذلك عندما يستخدم ذلك العمل لمساعدة المراجع في الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة.

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية** ، الدار الجامعية، القاهرة، 2772 ، الجزء الثالث :تقارير المراجع مراجعة المشتقات ، ص76

[2] يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص 181

وحسب الفقرة الثانية من المعيار، فانه لا يتناول الحالات التي يشمل فيها فريق العملية عضوا أو يستشير فردا أو مؤسسة، يتمتع بخبرة في مجال متخصص من مجالات المحاسبة أو المراجعة، وانما يتم تناولها في المعيار الدولي للمراجعة ISA 220 رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، كما لا يغطي المعيار استخدام المراجع لعمل فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في مجال غير المحاسبة أو المراجعة، حيث تستخدم المؤسسة ذلك العمل ليساعدها في اعداد القوائم المالية (ادارة خبيرة)، ويتناول المعيار الدولي للمراجعة ISA 500 هذه الحالة.

المطلب الثالث :معايير نتائج وتقارير المراجعة والمجالات المتخصصة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى المعايير الخاصة بالمجموعتين الخامسة والسادسة من مجموعات المعايير الدولية للمراجعة.

الفرع الأول :عرض معايير نتائج وتقارير المراجعة

سنتطرق إلى المعايير الخاصة بالمجموعة الخامسة من المعايير الدولية للمراجعة.

أولا :المعيار الدولي : ISA 700 تكوين رأي واعداد التقارير حول القوائم المالية

يمثل تقرير المراجع المحطة الأخيرة في عملية المراجعة ويمثل تلخيصا للأفكار الرئيسية في وصف عملية المراجعة، وان مسؤولية اعداد القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة وليس المراجع، فالهدف من مراجعة القوائم المالية، هو تمكين المراجع من ابداء رأيه عما اذا كانت تلك القوائم تعطي فكرة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويتناول هذا المعيار الحالات التي يكون فيها المراجع قادرا على ابداء رأي غير متحفظ ولا توجد ضرورة لتعديل تقريره، كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يتم اصداره نتيجة لعملية مراجعة القوائم المالية[1].

ويتناول المعيار الدولي للمراجعة ISA 705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل "والمعيار الدولي للمراجعة ISA 706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل"، كيفية تأثر شكل ومحتوى تقرير المراجع عندما يعبر عن رأي معدل أو عندما يورد في تقريره فقرة تتعلق بمسألة معينة.

كما تم اعداد هذا المعيار في اطار مراجعة القوائم المالية ذات الغرض العام، حيث يتطرق المعيار الدولي للمراجعة ISA 800 الاعتبارات الخاصة عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة " اعتبارات خاصة عندما يتم اعداد القوائم المالية وفقا لاطار ذي هدف خاص، ويتناول المعيار الدولي للمراجعة ISA 805 الاعتبارات الخاصة عمليات مراجعة القوائم المالية المفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في القوائم المالية اعتبارات خاصة مرتبطة بعملية مراجعة القوائم المالية المفردة أو لعنصر أو حساب أو بند خاص وارد في قائمة مالية معينة.

[1] زياد هاشم السقا ، **متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما** ، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات – الطبعة الثانية ، جامعة ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 22 نوفمبر 2011 ، 12

ثانيا :المعيار الدولي : ISA 705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل

يتطرق هذا المعيار إلى مسؤولية المراجع المتمثلة بإصدار تقرير مناسب في ظرف تكوينه رأي وفقا للمعيار الدولي للمراجعة ISA 700 ، يخلص فيها المراجع إلى أن التعديل على رأي المراجع في القوائم المالية ضروري، اذ يضع هذا المعيار ثلاثة أنواع من الأراء المعدلة وهي؛ الرأي المتحفظ، والرأي السلبي وحجب الرأي .القرار الذي يتعلق باختيار نوع الرأي المناب يعتمد على ما يلي[1]:

أ. طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل أي ما اذا كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية أو، في حالة تعذر الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة، يحتمل أنها تحتوي على أخطاء جوهرية.

ب. حكم المراجع بشأن مدى انتشار الآثار أو الآثار الممكنة للمسألة على القوائم المالية.

ثالثا :المعيار الدولي : ISA 706 فقرات الملاحظات وفقرات حول بنود أخرى في تقرير المراجع الخارجي

حسب التعاريف الموجودة بالمعيار، تتمثل فقرة التأكيد في فقرة مدرجة في تقرير المراجع تشير إلى أمر تم عرضه أو الافصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية والذي، بنظر المراجع، جعلته أهميته أساسيا لفهم المستخدمين للقوائم المالية. كما تتمثل الفقرة الأخرى، في فقرة مدرجة في تقرير المراجع تشير إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية والذي يتعلق، بنظر المراجع، بفهم

المستخدمين لعملية المراجعة أو مسؤوليات المراجع وتقريره .وبالتالي فان نطاق هذا المعيار يتمثل في التوضيح الاضافي في تقرير المراجع عندما يعتبره المراجع ضروريا:

أ. لشد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في القوائم المالية التي تجعلها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛

ب. لشد انتباه المستخدمين لأي أمر آخر غير معروض أو مفصح عنه في القوائم المالية المتعلقة بفهم المستخدمين لعملية المراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره.

رابعا :المعيار الدولي : ISA 710 المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة

تعرض بعض المؤسسات ميزانيات وقوائم توزيع مقارنة لعامين أو ثلاثة أعوام، وان تقرير المراجع عن القوائم المالية ككل يتضمن سائر القوائم المقارنة والملاحظات والجداول المرفقة بها. وفي مثل هذه الحالة فان تقرير المراجعة يجب أن يحدد على أساس اعادة النظر في التقارير السابقة حسب المعلومات التي حدثت خلال الفترة الواقعة بين كتابة التقارير السابقة والتقرير الحالي عندما يكون المراجع مستم ا ر من الفترة الماضية إلى الفترة الحالية[2].

وقد بين هذا المعيار أنه عندما يتم عرض المقارنات كقوائم مالية مقارنة، يجب أن يصدر المراجع تقريرا تتحدد فيه المقارنات على وجه الخصوص نظرا لأنه يتم التعبير عن رأي المراجع اف ا رديا بشأن القوائم المالية المعروضة لكل فترة على حدى، ونظرا لأن تقرير المراجع عن القوائم المالية المقارنة يطبق على قوائم مالية معروضة افراديا، فقد يعبر المراجع عن رأي متحفظ أو معارض أو يمتنع عن ابداء الرأي أو قد يضمن تقريره

[1] زياد هاشم السقا، نفس المرجع السابق ، ص14

[2] الفقرة 01 من المعيار الدولي للمراجعة ISA 706 ، ص 05

https://www.cncc.fr/sections/documentation_profes/documentation_de_ref/norme_et_doctrine_pr/normes_international/conclusions_de_l_aud/isa_706_paragraphes/downloadFile/attachedFile/ISA_706-_Juin_2012.pdf?nocache=1340117849.19 2018/04/04

فقرة ايضاحية عن قوائم مالية واحدة أو أكثر ولدورة واحدة أو أكثر بينما يصدر تقريرا مختلفا عن القوائم المالية الأخرى.

خامسا :المعيار الدولي : ISA 720 مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها

يتعامل هذا المعيار مع مسؤولية المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مراجعة وتقرير المراجع المتعلق بذلك .وفي غياب أي متطلب منفصل في الظروف الخاصة بالعملية، فان رأي المراجع لا يغطي المعلومات الاخرى ولا يتحمل المراجع مسؤولية خاصة لتحديد ما اذا تم التعبير عن المعلومات الأخرى بالشكل المناسب أم لا، ومع ذلك، يقرأ المراجع المعلومات الأخرى لأنه قد يتم اضعاف مصداقية القوائم المالية المراجعة بسبب التعارضات الجوهرية بين القوائم المالية المراجعة والمعلومات الأخرى.

وتشير عبارة" المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مراجعة "الواردة في هذا المعيار إلى التقارير السنوية (أو مستندات مماثلة) الصادرة للمالكين (أو أصحاب علاقة مماثلين) والتي تحتوي على قوائم مالية مراجعة وتقرير المراجع المتعلق بذلك .كما قد يطبق هذا المعيار، وتكييفه حسب الضرورة في الظروف القائمة، على المستندات الأخرى التي تحتوي على قوائم مالية مراجعة، مثل تلك المستندات المستخدمة في اكتتاب الأوراق المالية[1].

الفرع الثاني :عرض معايير المجالات المتخصصة

سنتطرق إلى المعايير الخاصة بالمجموعة السادسة من المعايير الدولية للمراجعة.

أولا :المعيار الدولي : ISA 800 مراجعة قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص اعتبارات خاصة :

الهدف من هذا المعيار هو توضيح شكل ومحتوى تقارير المراجعة لأغراض خاصة، ويهدف المراجع عند مراجعته لقوائم مالية معدة وفقا لأهداف خاصة، في تناول الاعتبارات الخاصة ذات العلاقة فيما يخص، قبول العملية، التخطيط لها وتنفيذها، وتكوين رأي واعداد تقارير حول القوائم مالية، لذلك يجب على المراجع فهم الهدف الذي أعدت التقارير المالية من أجله والمستخدمون المقصودون وكذلك الخطوات التي تتخذها الادارة لتحديد قبول اطار اعداد التقارير المالية، كما يجب على المراجع تطبيق كل المعايير الدولية للمراجعة ذات العلاقة[2].

[1] زياد هاشم السقا ، نفس المرجع السابق ، ص 16

[2] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص 138

ثانيا :المعيار الدولي : ISA 805 مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية اعتبارات خاصة :

يتطرق هذا المعيار للاعتبارات الخاصة لدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة كل المعايير الواردة في المجموعة "100-700" على مراجعة قائمة مالية مفردة أو مكون أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية.

ويمكن اعداد القائمة المالية المفردة أو المكون أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية وفقا لاطار اعداد التقارير المالية، ولا ينطبق هذا المعيار على تقرير مراجع العنصر الصادر نتيجة عمل أجري على المعلومات المالية لعنصر بناء على طلب من فريق تابع للمجموعة لأهداف مراجعة مجموعة من القوائم المالية، ويتلخص هدف المراجع لدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في مراجعة قائمة مالية مفردة أو مكون أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، في تناول الاعتبارات الخاصة ذات العلاقة، والمتمثلة في قبول العملية والتخطيط لها وتكوين رأي واعداد تقارير حول القائمة المالية المفردة أو حول المكون أو الحساب أو البند المحدد في القائمة المالية[1].

ثالثا :المعيار الدولي : ISA 810 عمليات اعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة:

تتضمن القوائم المالية الملخصة تفاصيل أقل من القوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها، لذلك يجب أن تشير تلك القوائم المالية إلى كيفية تلخيص المعلومات بها، ويتطرق هذا المعيار إلى مسؤوليات المراجع المتعلقة بعملية إعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة من قبل المراجع نفسه .حيث تتلخص أهداف

المراجع حسب الفقرة 03 من المعيار في[2]:

أ. تحديد ما اذا كان من المناسب قبول عملية اعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة ؛

ب. اذا تمت المشاركة في اعداد تقارير حول القوائم المالية الملخصة:

- تكوين رأي حول القوائم المالية الملخصة بناء على تقييم الاستنتاجات المستقاة من الادلة التي تم الحصول عليها؛
- التعبير عن ذلك الرأي تعبيرا صريحا من خلال تقرير خطي يصف أيضا أساس ذلك الرأي.

حظيت المعايير الدولية للمراجعة باهتمام كبير لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين عبر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي، الذي قام بإصدار مجموعة من المعايير تم تحديثها وفقا لمتطلبات الواقع الاقتصادي الدولي.

وقد تم من خلال هذا الفصل عرض المجموعات الستة للمعايير الدولية للمراجعة الخاصة بمراجعة القوائم المالية التاريخية، حيث يتبين لنا أن هذه المعايير شاملة فهي تحدد المبادئ العامة التي يرتكز عليها المراجع في مهامه بالإضافة إلى ضبط مسؤولية المراجع في عملية المراجعة وبالتالي ضبط مسؤولية ادارة المؤسسات أيضا.

وقد ركزت المعايير الدولية للمراجعة على تنظيم عملية المراجعة من خلال التخطيط السليم للعملية من فهم المؤسسة وتحديد المخاطر والاعتماد على الاهمية النسبية، مع التركيز على الاجراءات التحليلية وأخذ عينات للمراجعة.

[1] محمود محمد عبدالسلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص 247

[2] نفس المرجع ، ص 248

وبتنوع المؤسسات فان المعايير الدولية للمراجعة تجيز أن يستفيد المراجع من عمل الخبير وعمل المراجع الداخلي، حتى يتم تكوين رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسات، وفي عدة مجالات متخصصة.

وسعيا من الجزائر كامتداد للإصلاح المحاسبي، فإنها تقترب من تبني هذه المعايير الدولية بعدما تم تبني النظام المحاسبي المالي، وسنتطرق في الفصل الموالي إلى الاصلاح المحاسبي في الجزائر، وإلى اصلاح نظام المراجعة الخارجية في الفصل الذي يليه.

خلاصة

حظيت المعايير الدولية للمراجعة باهتمام كبير لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين عبر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي، الذي قام بإصدار مجموعة من المعايير تم تحديثها وفقا لمتطلبات الواقع الاقتصادي الدولي.

وقد تم من خلال هذا الفصل عرض المجموعات الستة للمعايير الدولية للمراجعة الخاصة بمراجعة القوائم المالية التاريخية ، حيث يتبين لنا أن هذه المعايير شاملة فهي تحدد المبادئ العامة التي يرتكز عليها المراجع في مهامه بالإضافة الى ضبط مسؤولية المراجع في عملية الم ا رجعة وبالتالي ضبط مسؤولية ادارة المؤسسات أيضا.

وقد ركزت المعايير الدولية للمراجعة على تنظيم عملية المراجعة من خلال التخطيط السليم للعملية من فهم المؤسسة وتحديد المخاطر والاعتماد على الاهمية النسبية، مع التركيز على الاجراءات التحليلية وأخذ عينات للمراجعة.

وبتنوع المؤسسات فان المعايير الدولية للمراجعة تجيز أن يستفيد المراجع من عمل الخبير وعمل المراجع الداخلي ، حتى يتم تكوين رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسات ، وفي عدة مجالات متخصصة.

وسعيا من الجزائر كامتداد للإصلاح المحاسبي، فإنها تقوم بتبني هذه المعايير الدولية بعدما تم تبني النظام المحاسبي المالي ، وسنتطرق في الفصل الموالي الى المعايير التدقيق الجزائرية التي تبنتها من هذه المعايير الدولية في الجزائر.

الفصل الثالث

الواقع العلمي

للمراجعة في الجزائر

تمهيد

إن تطور التدقيق والمفاهيم الخاصة به أوجب اقتراح مجموعة من التحسينات عليه، فإن وجود معايير مهنية خاصة بمهنة التدقيق واستخدامها من طرف المدقق الحسابات أثناء احتمال عدم احتواء القوائم المالية على أية حالة من حالات الغش أو الأخطاء التي تنتج لعدة أسباب تعود للمدقق وهذا ما يؤدي إلى احتمال أن يصدر المدقق رأيا غير ملائم حول قوائم المالية.

ولتحديد متطلبات تطبيق هذه المعايير بالجزائر، فقد تم التطرق الى واقع ممارسة المهنة في البيئة المحلية، عبر عرض تطور نظام المراجعة بالجزائر، وكيفية تنظيم المهنة بالجزائر من أجل تحديد متطلبات تطبيق هذه المعايير في البيئة الجزائرية ، وتطوير اعداد معايير محلية، حيث أن دستور الاتحاد الدولي للمحاسبين يقر بوجود معايير وطنية

ومن خلال هذا الفصل سنتطرق عبر المبحث الاول الى واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر عبر التطرق الى تطور المراجعة الخارجية بها والهيئات المشرفة عليها ، أما المبحث الثاني فسنخصصه في الفئة الأولى التي أصدرتها الوزارة المالية من المعايير الجزائرية للتدقيق ، والمبحث الثالث إلى الفئة الثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق ، وفي الأخير أي المبحث الرابع خصص ته إلى الفئة الأخير ة أي الفئة الثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق.

المبحث الأول : المراجعة في الجزائر

سوف نقوم بذكر بعض مراحل تطور المراجعة في الجزائر ومهمة المراجع ذلك بتقسيم المبحث إلى مطلبين

المطلب الأول : التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر

أبدت الجزائر كباقي دول العالم اهتمامها بمهنة المراجعة وذلك بعد الاستقلال، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها.

I. التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر:

مرت مهنة المراجعة في الجزائر خلال تطورها التاريخي بعدة مراحل نلخصها فيما يلي:

المرحلة ما قبل 1988 : بدء تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر بعد 1969 ، تميزت هذه الفترة بعدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة المهنة لنقص في استقلالية المراجع، حيث كلف آنذاك وزير المالية والتخطيط بتعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الوطنية والعمومية وفي الشركات التي تملك الدولة فيها رأسمال[1]، أما في سنة 1973 ، تم تحديد مهام وواجبات المراقب حيث اعتبر حين ذاك محافظ الحسابات كمراقب دائم في تسيير المؤسسة العمومية[2]

المرحلة من 1988 إلى 2010 كان تطور المراجعة في الجزائر يسير ببطء في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وغياب القطاع الخاص، إلى غاية سنة 1988 حيث تم منح المؤسسة العمومية بعض الاستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها ، أما في سنة 1991 فقد أعطي إطارا واضحا عن مهنة المراجعة جمع كل التنظيمات في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وفي سنة 1996 تم شرح كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية[3]، وتم تحديد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق بممارسة المهنة في سنة 1998 ، وفي سنة 1999 تمت الموافقة على شهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة، وتم تحديد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في سنة 2001[4].

مرحلة ما بعد 2010 : في هذه المرحلة وفي سنة تم صدور القانون 01/10 يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، وتم حل المصف الوطني للمهنة كهيئة مستقلة وإسناد صلاحيات تنظيم المهنة لوزارة المالية بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، أما في 04 فيفري 2016 تم إصدار أول مجموعة لمعايير تدقيق جزائرية، تضمنت أربع معايير، م.ج.ت (210) "الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق"، م.ج.ت (505) التأكيدات الخارجية"، م.ج.ت (560) أحداث إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"، م.ج.ت (580) التصريحات الكتابية[5]، وتم إصدار ثاني مجموعة في 04 أكتوبر 2016 تضمنت أربع معايير أخرى، م.ج.ت (300) تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، م.ج.ت (500) العناصر المقنعة"، م.ج.ت (510)

---

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

[2] المرسوم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97 لسنة 1970 ص 39

[3] المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 الجريدة الرسمية للجمهورية، العدد 56 لسنة 1996 ص18

[4] بن صديق محمد،، **واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2014 ، ص83

[5] المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية"-، م.ج.ت(700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية[1] ، وتم مؤخرا في 17 مارس 2017 إصدار المجموعة الثالثة التي تضمنت أيضا أربع معايير، م.ج.ت (520) الإجراءات التحليلية"، م.ج.ت (570) استمرارية الاستغلال"، م.ج.ت (610) استخدام أعمال المدققين الداخليين"، م.ج.ت (620) استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق[2]"

II. مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى تعريف مراجع الحسابات، شروط ممارسته للمهنة، مهامه ومسؤولياته.

أولا :تعريف مراجع الحسابات

هو شخص مستقل يعطي أريه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها كما عرفه القانون التجاري الجزائرية في المادة 715 مكرر 4 على أنه" الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية لشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية لشركة وحساباتها[3]"

يعرف أيضا حسب المادة 22 من القانون رقم 10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه " الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص مفهوم مراجع الحسابات في التعريف التالي :هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته ، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صحة وشرعية هذه الحسابات من ثم لإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير."

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

[2] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

[3] عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، أيام20 ، 23ماي 0200 ، ص 04

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/11 العدد 42 ص 07

المطلب الثاني : شروط ومهام مراجع الحسابات ومسؤولياته

أولا :شروط ممارسة مهنة مراجعة الحسابات

حدد المشرع الجزائرية جملة من الشروط الواجب توفرها في أي شخص في نيته ممارسة مهنة مراجعة الحسابات نذكرها في النقاط التالية:[1]

- الجنسية الجزائرية؛
- أن يكون متحصل على شهادة لممارسة المهنة أو شهادة معترف بها ؛
- أن لا يكون قد سبق وصدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفق الشروط المنصوص عليها.
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

ثانيا :مهام مراجع الحسابات

تتمثل مهام مراجع الحسابات فيما يلي[2]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين ؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 ، مرجع سابق ذكره ، المادة 03 ، ص 05

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 ، مرجع سابق ذكره ، المادة 23 ، ص 07

الثالث : مسؤولياته

I. مسؤولية مراجع الحسابات (محافظ الحسابات)

تتمخض عن المهام المنوطة بمراجعي الحسابات مسؤوليات ثقيلة، فقد خص المشرع الجزائري مسؤولية مراجعي الحسابات باهتمام كبير، حيث نجد أن هذا الأخير محاط بثلاث (03) مسؤوليات نذكرها فيما يلي:

1. **المسؤولية المدنية :**لحصول المسؤولية المدنية يجب توفر الشروط التالية:
   - حصول إهمال وتقصير من جانب مراجع حسابات في أداء واجباته المهنية ؛
   - وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مراجع الحسابات ؛
   - رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير مراجع الحسابات.
2. **المسؤولية الجزائية :**هي التي تتمثل في ارتكاب مراجع الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات هي:
   - تآمر مراجع الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح فورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة؛
   - تآمر مراجع الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛
   - تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة ؛
   - إغفال مراجع الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة ؛
   - عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة ؛
3. **المسؤولية التأديبية :** يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخالقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :الإنذار، التوبيخ ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر، الشطب من الجدول[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 63 المؤرخة في 2010/06/11 ، العدد 42 ص 10

الطلب الثالث : معايير التفرير الأوراق المالية في الجزائر

تمثل معايير المراجعة المقاييس التي يجب توفرها عند أداء عملية المراجعة وكذلك في الشخص القائم بها، و سنذكر باختصار معايير الأداء المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر فيما يلي:

- **المعايير العامة المتعلقة بمراجع الحسابات :**و تتمثل في مستوى التأهيل العلمي و العملي، الاستقلالية، بذل العناية المهنية اللازمة
- **معايير العمل الميداني :**تتمثل في قبول المهمة وبداية العمل ، إعداد ملفات العمل :الملف الدائم والملف الجاري .

- **معايير تقارير محافظ الحسابات:**

تم نشر قرار يحدد محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات وبمقتضى المرسوم تنفيدي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد فيه معايير تقارير المحافظ الحسابات وأشكال و آجال إرسالها.

ومن تم ضم في هذا القرار خمسة عشرة معيار ا(15)[1] :

- المعيار الأول: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته. يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة بيه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول توفير رؤوس الأموال الخاصة وكنا الملحق. يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل.

[1] مرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 ، المادة 01 ، ص 20

يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات. تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية[1]:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده و رقم التسجيل في الجدول،
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئين :

- الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي.
- الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة

وعند تقديم رأيه حول القوائم المالية يقوم المحافظ الحسابات ب:

- الإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية،
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يمكن أن يكون حسب الحالة.

- الرأي بالقبول : يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة ، وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية الدورة.
  تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعنية التي تنشرها.
  يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات و معاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.
- الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) : يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول ، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.
  يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي ، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

[1] مرسوم التنفيذي رقم 11-202 ، نفس المرجع السابق ص 24

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

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

✓ في ما يخص بقية المعايير سوف تكون مختصرة في الجدول الأتي:

جدول رقم (02-01) معايير تقارير المحافظ الحسابات في جزائر

رقم معيار	إسم المعيار	خصائصه
02	معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة	التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفية التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات
03	معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة	التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات
04	معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (05) أو عشرة (10) تعويضات	التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (05) أو عشرة (10) تعويضات و كذا محتوى القرير الخاص لمحافظ الحسابات
05	معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان و كذا محتوى القرير الخاص لمحافظ الحسابات
06	معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية	يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة
07	معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية	التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة **أنظمة** المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

08	معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال	التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه
09	معيار المتعلق بحيازة أسهم الضمان	التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم
10	معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي
11	معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال
12	معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى
13	معيار تقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية
14	معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر
15	معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات والشركات المراقبة	يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008

المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثاني : الفئة الأولى من المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

سنستعرض في هذا البحث إلى مفهوم العام وكيفية تطبيق هذه للمعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدار ومصادقة على المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 حيث يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز تنفيذ أربعة معايير حيث قسمناهم كل معيار إلى مطلب وهما :

- المعايير الجزائرية للتدقيق 210 اتفاق حول الأحكام التدقيق
- المعايير الجزائرية للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية
- المعايير الجزائرية للتدقيق 560 أحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
- المعايير الجزائرية للتدقيق 580 التصريحات الكتابية

المطب الأول : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق NAA 210

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ماجاء في هذا المعيار

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق. يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة[1]

يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

1 - الأهداف : إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط

2 - الشروط المسبقة للتدقيق: يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة :

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية،
- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق ككشوف المالية،
- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال،
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام المهمة.

3 - محتوى رسالة المهمة[2]

❖ الأحكام الأساسية لرسالة المهمة : يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن:

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، **المعايير الجزائرية للتدقيق** ، ماي 2017 ، ص 01

[2] المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 ، **متضمن المعايير الجزائرية للتدقيق** ، ص 05

- مسؤوليات الإدارة؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق؛
- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق و كذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة ؛
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة ككشوف المالية ؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية للمدقق؛
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية

المطلب الثاني : التأكيدات الخارجية NAA 505

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ما جاء في هذا المعيار

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة[1].

ويهدف هذا المعيار إلى أن المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية

1 - الأداءات المطلوبة

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر. ويكون ذلك عن طريقتين :

- طلب تأكيد مستعجل هو طلب من خلاله يكون «الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق؛
- طلب تأكيد ضمني هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق.

2 - إجراءات التأكيد الخارجية : يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب لاسيما:

أ - تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها.

ب - اختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر

ت - تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع و التي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.

ث - مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، نفس المرجع السابق ، ص 15

3 - **رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد :** من ممكن أن ترفض الإدارة بسماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد فعليه قيام بمايلي :

أ - يحاول الحصول على عناصر مقنعة حول صحة و منطقية هذه الأسباب؛

ب - يقيم آثار رفض الإدارة على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية؛

ت - وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

المطلب الثالث : أحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة NAA 560

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ما جاء في هذا المعيار

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية. قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات و يتعلق الأمور بالأحداث الواقعة[1]:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) و تاريخ تقرير المدقق؛
- بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طوف الهيئة المداولة.

1 - أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق

تتضمن بنود "مذكرة مهمة" في إطار م.ج.ت 210، موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية، و التي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير و تاريخ نشر الكشوف المالية.

من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية و الملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ إصدار التقرير و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة، قد تم تحديدها.

يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المتضمنة ل:

أ - إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طوف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها؛

ب - طلبات للحصول على معلومات من الإدارة و إذا لزم الأمر لدى القائمين على الحكم في المؤسسة، لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة، عند إقفال الحسابات، تأثير على ككشوف المالية الواقعة مثلا، في الحالات التالية:

- التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة، التي تم إبرامها؛
- التنازلات أو إقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة؛
- الأحداث الواقعة و المتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 ، نفس المرجع السابق ، ص 08

2 - حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى .غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية

لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره، لكن، و إذا صادف أن أعلمت الإدارة المدقق، بعد إصدار تقريره و قبل المصادقة على الكشوف المالية، بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره، فعليه:

أ. مناقشة هذه المسألة مع الإدارة، وإذا لزم الأمر، مع القائمين على الحكم في المؤسسة؛

ب. تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، وإذا كان الأمر كذلك، الاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بهذا الاتجاه هذه النقطة في الكشوف المالية.

حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية : لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها

المطلب الرابع : التصريحات الكتابية NAA 580

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ما جاء في هذا المعيار

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة [1] في إطار مراجعة الكشوف المالية. وهي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا[2].

1 - الأهداف : تتمثل أهداف هذا المعيار في مايلي :

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها.
- الرد بشكل ملائم على تصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة .

2 - الواجبات المطلوبة : هناك وجبات يجب تطبيقها للقيام بتصريحات كتابية:

أ - المسيرون الذين تطلب منهم التصريحات : على المدقق المطالبة بالتصريحات من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة.

ب - التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة

- إعداد الكشوف المالية: على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤوليتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به . على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها:
  - أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة؛
  - أن كل المعاملات مقيدة و موضحة على الكشوف المالية.
- تفصيل مسؤوليات الإدارة على التصريحات الكتابية : يتم وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات

[1] يقصد بمصطلح الإداراة . في هذا المعيار كلا من الإدارة و امسيرين الاجتماعيين.

[2] المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 ص 18

الكتابية بمصطلحات مطابقة لتلك المتضمنة في رسالة المهمة، مثلما هو مذكور أعلاه في (إعداد الكشوف المالية)

تصريحات كتابية أخرى: تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير التدقيق الأخرى، قد يعتبر المدقق ضروريا، الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها

المبحث الثاني : الفئة الثانية من المعايير التدقيق للجزائر

سنستعرض في هذا البحث إلى مفهوم العام وكيفية تطبيق هذه للمعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدار ومصادقة على مقرر رقم 150 المؤرخ في 14 أكتوبر 2016 حيث يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز تنفيذ أربعة معايير حيث قسمناهم كل معيار إلى مطلب وهما :

- المعايير الجزائرية للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية
- المعايير الجزائرية للتدقيق 500 العناصر المقنعة
- المعايير الجزائرية للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية
- المعايير الجزائرية للتدقيق 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على كشوف المالية

المطلب الاول : تخطيط تدقيق الكشوف المالية NAA 300

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ما جاء في هذا المعيار

يدرس المعيار م.ج.ت 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة. تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية [1]

1 - هذه ورزنامة التخطيط : يستوجب تخطيط التدقي ق إعداد الإستراتجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة ، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية ، حيث يساعد المدقق ، في هذا النحو على :

- الاهتمام المناسب بالمجلات المهمة لذات لتدقيق ؛
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب .

2 - تخطيط مهمة التدقيق: يمثل مهمة التدقيق في توقع[2]:

- المنهج العام للأعمال ؛
- إجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق ؛
- طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء الفريق التدقيق ومراجعة أعمالهم.

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/14 ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق NAA ، ص 25

[2] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، نفس المرجع السابق ، ص 23

3 - **الأهداف والإستراتجية هذا المعيار:** يهدف هذا المعيار : إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار، يلزم المدقق بإعداد إستراتجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

إستراتجية التدقيق : تصنف إستراتجية التدقيق المنهج للأعمال لا سيما تلك التي تتضمن :

- نطاق رزنامة وتوجيه الأعمال
- عتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل.

برنامج العمل : يحدد برنامج العمل بشكل مفصل طبيعة ونطاق الوجبات التي تعتبر ضرورية ، خلال السنة المالية ، لوضع خطة المهمة ، قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول.

4 - تخطيط مهمة التدقيق : يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد استراتجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة. عند إعداده للإستراتجية العامة للتدقيق ، على المدقق :
- التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها ؛
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة.

5 - التوثيق ومسائل توخذ بعين الاعتبار: يجب على المدقق أن يدرج في الوثائق التدقيق مايلي :
- الإستراتجية العامة للتدقيق
- برنامج العمل
- كل التغيرات المهمة المضافة للإستراتجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق

المطلب الثاني : العناصر المقنعة NAA 500

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ماجاء في هذا المعيار[1]

هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه وتتضمن :
- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة ، دفتر الأستاذ ، الدفتر اليومية ، والوثائق الإثباتية (الفواتير ، العقود ، الصكوك ...إلخ)
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير

يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية ، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة توصل إ لى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، نفس المرجع السابق ، ص 33

1 - الهدف : يهدف هذا المعيار: إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

2 - عناصر مقنعة كافية وملائمة: تنقسم إلى نوعين :

أ - عناصر الكافية والملائمة : تقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها ، ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلافات المعتبرة وكذلك نوعية العناصر المجمعة. وتتوقف الملائمة على نوعية العناصر المجمعة ، أي على مصداقية هذه العناصر ودلالتها.

ب - عناصر الدلالة ومصداقية العناصر المقنعة : تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به. قد تتأثر دلالة المعلومة التي ستستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختيارات الذي سيقام.

تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها.

المطلب الثالث : مهام التدقيق الأولية NAA 510

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ماجاء في هذا المعيار

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في الإطار مهمة التدقيق الأولية. تتضمن الأرصدة الافتتاحية ايضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية ، العناصر الموجودة في بداية الفترة .يجب على المدقق ، في إطار مهمة التدقيق الأولية ، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن[1] :

- قد تم عند اعادة الافتتاح نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح .
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم .
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح

❖ إجراءات التدقيق : تتمثل في :

1. الأرصدة الافتتاحية : تتمثل الوجبات التي على المدقق القيام بها في :
   - فحص الكشوف المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية ، إن وجدت ؛
   - جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي اختلالات .
2. استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية : يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الارصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم.
3. معلومة ذات دلالة واردة في تقرير المدقق السابق : إذا تم تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة من طرف مدقق أخر وكان الرأي موضوع تعديل فيجب على المدقق تقييم أثر المسألة التي نجم عنها .

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، نفس المرجع السابق ، ص 40

المطلب الرابع : تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على كشوف المال NAA 700

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ماجاء في هذا المعيار

يعالج م.ج.ت 700 ألتزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية ، وشكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

1 - الأهداف هذا المعيار: تتمثل أهداف المدقق فيمايلي[1] :

أ - تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة.؛

ب - التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف ذلك الرأي.

2 - الواجبات المطلوبة

I. تأسيس الرأي حول الكشوف المالية : يجب على المدقق من خلال الوجبات التي أداها أن :

- يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق ؛
- يستنتج إذا كان قد حصل أو يحصل على الضمانات المعقولة ، أن الكشوف المالية في مجملها.

1 - شكل الرأي : إذا استخلص المدقق أنه قدتم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة ، وفقا المرجع المحاسبي المطبق ، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل . ويعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت 705 عندما:

- يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة ، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة ؛
- ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

2 - تقرير المدقق: يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن :

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل
- المرسل إليه
- فقرة تمهيدية تذكر:
  - تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوف المالية ؛
  - الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛
  - ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته.
  - تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

➢ شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعيين المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق ، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، نفس المرجع السابق ، ص 45

- شرح لمسؤولية المدقق : المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه وأن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.
- شرح التدقيق : ويشير أن :

أ - التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية ؛

ب - إختيار الإجراءات الموضوعية حيز التنفيذ ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق.

- عنوان المدقق : يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه

المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية : عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة المرجع المحاسبي المطبق ، تزامنا مع الكشوف المالية ، فعلى المدقق إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية

المبحث الرابع : فيئة الثالث من المعايير الجزائرية للتدقيق

سنستعرض في هذا البحث إلى مفهوم العام للمعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدار ومصادقة على المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 وهو الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. حيث يهدف هذا القرار إلى وضع حيز تنفيذ أربعة معايير الجزائرية للتدقيق وهي على نحو التالي :

- المعايير الجزائرية للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية
- المعايير الجزائرية للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال
- المعايير الجزائرية للتدقيق 610 استخدام أعمال المدقق الداخليين
- المعايير الجزائرية للتدقيق 620 استخدام خبير معين من طرف المدقق

حيث سقمنا كل معيار إلى مطلب

المطلب الأول : الإجراءات التحليلية NAA 520

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ما جاء في هذا المعيار

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراء ١ت التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ، إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق[1].

تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر(و التي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر.

[1] المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق NAA ، ص 56

ويهدف على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. عليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية[1].

- الإجراءات التحليلية المادية
- قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طوف المدقق إجراءات تحليلية مادية ؛
- يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة؛
- تتأثرموثوقية المعطيات بمصدرها وكنا قابلية مقارنتها و طبيعتها ، وترتبط بظروف تحصيلها؛
- لتقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما؛
- يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة و القيم المنتظرة.
- الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة :يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق
- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية : عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها، ب:
- طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها؛

وضع إجراءات تدقيق أخوى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف

المطلب الثاني : استمرارية الاستغلال NAA 570

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ما جاء في هذا المعيار

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفريضة استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية[2].

أ - فرضية استمرارية الاستغلال:

- يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع. يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان ؛
- استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام.

ب - مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله :

- يفرض و بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله. حيث و باعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية.

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، نفس المرجع السابق ، ص 55

[2] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، نفس المرجع السابق ، ص 75

- يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ممارسة حكم في مرحلة ما، على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها.

1 - الأهداف: تتمثل الأهداف هذا المعيار في ما يلي

- جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص النتائج حول وجود (عدم يقين) معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها؛
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

المطلب الثالث : استخدام أعمال المدقق الداخليين NAA 610

سنحاول في هذا المطلب الاحاطة بكل ما جاء في هذا المعيار

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته[1].

1 - العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي :

- بجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي؛
- إن وظيفة التدقيق الداخلي ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية.

2 - الأهداف من هذا المعيار: فإن أهدافه هي:

- تحديد امكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

3 - الواجبات المطلوبة:

أ - تحديد امكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين : على المدقق الخارجي تحديد:

- احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق؛
- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة؛
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين و خبرة، طريقة).

ب - استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة: ليتمكن من استعمال الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، على المدقق الخارجي تقييم و وضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة. و تحنوي هذه الإجراءات على:

- النظر في إجراءات التدقيق الموضوعة من طرف المدققين الداخليين؛
- فحص عناصر سبق وأن راجعها المدققون الداخليون.

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، نفس المرجع السابق ، ص 80

المطلب الرابع : استخدام خبير معين من طرف المدقق NAA 620

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير. **وإن** الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق.

مسؤولية المدقق في رأي التدقيق أي يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، و لا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه[1].

1 - الأهداف تتحدد أهداف هذا المعيار هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛
- تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

2 - الواجبات المطلوبة

أ - تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير : عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة، على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه. قد يكون من المناسب الاستعانة بخبر من أجل:

- الحصول على معرفة أفضل للكيان و محيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة؛
- جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة أخرى؛
- تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة.

ب - طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق : لتحديد هذه الإجراءات، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- طبيعة الموضوع الذي هو محل أعمال الخبير؛
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع الذي هو محل أعمال الخبير؛
- أهمية أعمال الخبير في إطار التدقيق.

ت - كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق : على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة، المهارات و الموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق. المهارات و الموضوعية للخبير المعين من طرف المدقق عن مصادر متنوعة.

ث - الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق يجب على المدقق أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر، مع الخبير الذي يعينه على:

- طبيعة، امتداد و أهداف أعمال هذا الخبير؛
- أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و هذا الخبير.

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، نفس المرجع السابق ، ص 85

الخلاصة

يرتبط الاصلاح المحاسبي ارتباطا وثيقا بالإصلاح في ممارسات المراجعة الخارجية ، حيث يتمثل الاصلاح الدولي في طرح معايير دولية ، أما الاصلاح الوطني فيتمثل في التقارب مع هذه المعايير.

ولأجل الاستفادة من المزايا الناتجة عن المعايير الدولية للمراجعة ، يجب الاسترشاد بنصوص هذه الأخيرة حول كيفية الامتثال لها، اختيار حالة التبني الكلي أو التوافق أو اعتماد المعايير الدولية والمعايير الوطنية في نفس الوقت ، ومن تحقيق متطلبات الامتثال للمعايير الدولية للمراجعة كتحقيق شروط الانتساب للاتحاد الدولي للمحاسبين عبر الالتزام ببياناته

وبما ان المعايير الدولية للمراجعة مرنة ، فإنها قد تطرقت لتقرير المراجع في حال كانت المؤسسات قد اعتمدت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، أو انها اعتمدت معايير وطنية للمراجعة ، فيجب على المراجع المطبق للمعايير الدولية للمراجعة التنسيق مع ادارة المؤسسة لمعرفة نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS ، وتبيان ذلك الأثر في فقرة التأكيدات ضمن تقريره، كما يجب على المراجع التأكد من التطبيق السليم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في حال كان تطبيقها أمرا واجبا.

ولتقييم النظام المراجعة الوطنية وتحديد الأثر الايجابي أو السلبي للمعايير الدولية للمراجعة على البيئة الجزائرية ، فقد تم الاخذ بآراء بعض المراجعين الخارجيين الجزائريين وقيام بمقابلة حول أسئلة متعلقة بالموضوع ، وهذا ما سنحدده من خلال الفصل المقبل

الفصل الرابع

دراسة ميدانية حول

تطبيق المعايير الجزائرية

للمراجعة

تمهيد

يهتم هذا الفصل بقياس درجة تطابق ما ورد بالبحث مع المهنيين المعنيين مباشرة بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة، حيث تم مقابلة بعض من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، لتحديد اتجاه آراء العينة المستهدفة حول المسائل المرتبطة بالموضوع.

حيث تم تقسيمه إلى مبحثين

- **المبحث الأول المقابلة الميدانية عن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة**
- **المبحث الثاني : الرابط بين معايير التدقيق الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق**

المبحث الأول المقابلة الميدانية عن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى عرض المقابلة وتحليل نتائجها

المطلب الأول : إعداد دليل المقابلة

1. تقديم

لقد قمت بعملية مقابلة مع عدة أشخاص يعملون في ميدان وذوي خبرة ، قمت بمقابلة عدة مهنيين وكان عددهم عشرة مهنيين ، ولكن لم يكن لي الحظ بمقابلتهم كلهم لعدة أسباب لعدم إيجادهم في مكاتبهم والفترة التي قمت بهذه المقابلة كانت قصيرة وبعضهم كانوا يعملون خارج مكاتبهم.

وقد تمكنت بمقابلة أربع منهم. ولكن لم تطل مقابلتي بهم لمدة طويلة لسبب كثرة انشغالاتهم في إعداد الميزانية الجبائية التي كان عليهم إيداعها قبل 30أفريل 2018.

وكانت هذه المقابلة شبه موجهة Semi-directifs.

ولقد قمت بتقديم نفسي بأنني طالب جامعي في السنة الثانية ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ، وأنني بصدد تحضير مذكرة حول معايير المراجعة الجزائرية NAA. وأن الاستاذ المشرف على هذه المذكرة يمارس مهنة خبير محاسبي ،وأشكركم على حسن إستظافتي وإعطائي بعض الوقت من وقتكم مع علمي بانشغالكم في إعداد الميزانية الجبائية وأشكركم على المعلومات التي سوف تقدمونها لي.

حيث كان منهج الدراسة التطبيقية هو مقابلة شبه موجهة واعتمدنا على مايلي :

1) فترة الدراسة التطبيقية : تم إجرائها خلال أسبوع في الفترة الممتدة بين 2018/04/01 إلى 2018/04/15
2) طرق جمع المعلومات: لقد تم الاعتماد أساسا على أسلوب المقابلة شبه الموجهة وإلى أساليب أخرى تمثلت في :

- الملاحظة المباشرة
- الزيارة الميدانية أي الانتقال إلى مكاتبهم أو عبر مواقع التواصل الفيسبوك والإيمايل

3) الأطراف المعنية بالمقابلة: الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

2. مواصفات أطراف المقابلة

جدول رقم (04-01) مواصفات أطراف المقابلة

رقم مقابلة	اللقب والاسم	المهنة	الخبرة (سنة)	عنوان المكتب	تاريخ المقابلة
01	بن جبور عبدالقادر	خبير محاسبي ومحافظ حسابات	27	سيدي علي مستغانم	2018/04/01
02	تكارلي محمد	محافظ حسابات	13	لفينينار – مستغانم	2018/04/03
03	مصطفى حساين	محافظ حسابات	15	200 مسكن لاسيتي	2018/04/04
04	مخاطرية محمد	محافظ حسابات	26	400 مسكن مستغانم	2018/04/15

المصدر: من إعداد الطالب

3. نمادج الأسئلة المطروحة :

أ. حيث كان السؤال المطروح في هذه المقابلات الذي كان على الشكل التالي:

- س1: لقد عرفت الجزائر منذ سنة 2016 إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة NAA والسؤال المطروح بعدما تم إصدار هذه المعايير هل يقوم محافظي الحسابات بتطبيق هذه المعايير؟ حيث تم تقديم هذه المعايير الجزائرية للمراجعة على شكل الجدول التالي.

جدول رقم (04-02) المعايير الجزائرية للمراجعة NAA

المعايير	الملاحظة
210 اتفاق حول أحكام التدقيق	.....
505 التأكيدات الخارجية	.....
560 الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	.....
580 التصريحات الكتابية	.....
300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية	.....
500 العناصر المقنعة	.....
510التدقيق الأولي – الأرصدة الافتتاحية	.....
700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على كشوف المالية.	.....
520 الإجراءات التحليلية	.....
570 استمرارية الإستغلال	.....
610 استخدام أعمال المدققين الداخليين	.....
620 استخدام خبير معين من طرف المدقق	.....

ب. وكانت الأسئلة الفرعية : على الشكل التالي

- س2 : لماذا تم اختيار اثنا عشر معيار (12) لحد الآن من أصل ستة و ثلاثون معيار (36) من المعايير الدولية للتدقيق مع العلم أن هذه المعايير الجزائرية للتدقيق تم أخذها وترجمتها من المعايير الدولية للتدقيق ISA ؟

.....

- س3 : بصفتك مدقق ومحافظ الحسابات هل قمت بتربص أو ملتقيات أو اجتماعات لدراسة هذه المعايير وكيفية تطبيقها ؟

.....

- س4 : بعد إصدار معيار 700 وهو الذي يتعلق عن كيفية إعداد تقرير النهائي لقوائم المالية ومع العلم أن هنالك المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الذي تم إصداره يوم 26 ماي 2011 متعلق بمعايير عن إعداد الكشوف المالية هل هذان الأخيران وضعكم في حيرة أو في مأزق أيهما تقومون بتطبيقه؟

.....

المطلب الثاني : جمع المعلومات وتحليلها

أ - جمع المعلومات : وكانت المعلومات التي تم الاستفادة منها والتي سنقوم بتحليلها و كانت على النحو التالي :

1 - الجواب عن السؤال الأول : حول تطبيق المعايير

من خلال المقابلة تعددت الإجابات حيث أن المقابلة الأولى مع الخبير المحاسبي كانت إجابته على هذا السؤال

"بأن هذه المعايير لا يتم تطبيقها حيث أنها على شكل مقررات أي لم يتم إصدارها في الجريدة الرسمية من طرف وزارة المالية".

أما في المقابلة الثانية مع المحافظ الحسابات كان جوابه مثل المقابلة الأولى

"حيث أنها لا يتم تطبيقها وقدم لي مثال بسيط حول المعيار الأول 210 اتفاق حول أحكام المراجع أنه لا يمكن تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية التي تتعامل مع محافظ ي الحسابات حيث لا تقوم هذه المؤسسات بالمصادقة على رسالة المهمة التي هي على شكل عقد مبرم بين الطرفين الذي يتضمن شروط لا تستطيع هذه المؤسسات توفيرها" .

أما المقابلة الثالثة والمقابلة الرابعة التي كانت مع محافظي الحسابات كانت أجوبتهم نفس الشيء

" لا تطبق كلها وإن تم تطبيقها فسيكون على المؤسسات الكبيرة الحجم كمؤسسة صناعة السيارات رونو Renault أي على الشركات متعددة الجنسيات لكن لم يتم إعطاء ماهي المعايير التي تطبق".

2 - الجواب عن سؤال الثاني : حول اختيار اثنا عشر معيار من معايير التدقيق الجزائري

بالنسبة عن السؤال الثاني فكان الجواب في المقابلة الأولى

"أن هذه المعايير تم اختيارها عشوائيا وبدون هدف محدد وأنه لم يتم احترام التصنيف العالمي لهذه المعايير"

وأن هذه المعايير تم ذكرها في الفصل الثاني.

أما في المقابلة الثانية بأن هذه المعايير الجزائرية للمراجعة NAA تم اختيارها عشوائيا

وفي المقابلة الثالثة : كان الجواب

"بأن هنالك لجنة تعمل على فهم وتفسير و ترجمة معايير التدقيق ال دولية من جهة ، و لأن الاعتماد على هذه المعايير يخضع للمصادقة من قبل لجنة الت فتيش قبل دخولها حيز التنفيذ ، ومن جهة أخرى فالعملية تتطلب وقتا وجهدا".

وفي المقابلة الرابعة ولم يتم إجابتي عن هذا السؤال مع السيد حساين مصطفى

3 - الجواب عن السؤال الثالث :

كان جواب في المقابلة الأولى ب :

"نعم أنه قد تتلقى رسائل ودعوات حول المعايير الجزائرية للمراجعة NAA للقيام بملتقيات وتم حضور هذه الملتقيات لكنها لم تعطي بفائدتها ولم تطبق بشكل رسمي.

أما المقابلات الأخرى الثانية، والثالثة والرابعة بأنهم هم أيضا

" قد تم استدعائهم والقيام بدعوتهم للحضور لهذه الملتقيات للقيام بدراسة حول هذه المعايير الجزائرية للمراجعة NAA"

4 - وبالنسبة للسؤال الأخير عن أي معيار يطبق لإعداد تقرير عن الكشوفات المالية ،وكان الجواب عليه تقريبا بإجماع في الكل المقابلات الأربعة مع كل من السيد بن جبور ، سيد تكارلي والسيد مصطفى حسيان والسيد مخاطرية ، أنهم في حيرة وهم أيضا لا يعلمون أيهما سيطبقونه في الحاضر والمستقبل ولكن يعملون الآن بالمعايير التي تم إصدارها في 2011.

ب - تحليل المعلومات والاستنتاج

1. بالنسبة للسؤال الأول:

من خلال المقابلات وتحليل الأجوبة توصلت أن هذه المعايير لا يتم تطبيقها حيث أنه تم إصدارها على شكل مقررات أي أنها لم يتم إصدارها بعد في الجريدة الرسمية من طرف وزارة المالية ب نص قانوني يدل على تطبيقها في الميدان ، مما لا يساعد محافظي الحسابات بتطبيقها ، وأنها لا تمارس بشكل مباشر ، وليتم تطبيقها يجب نشر هذه المعايير في الجريدة الرسمية كالنظام المحاسبي الجديد SCF الذي عند المصادقة عليه تم تطبيقه بأريحية ، وأن معظم محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ينتظرون نشر هذه المعايير في الجريدة الرسمية لأنها تساعدهم في مجالهم المهني.

نستنتج من هنا أن المعايير الجزائرية للتدقيق NAA التي تم إصدار ها على شكل مقررات سنة 2016 بأن محافظي الحساب والخبراء محاسبي لا يطبقون هذه المعايير لأسباب سبق ذكرها.

2. بالنسبة للسؤال الثاني

إن هناك لجنة تعمل على فهم وتفسيرو ترجمة معايير التدقيق الدولية من جهة ، و لأن الاعتماد على هذه المعايير يخضع للمصادقة من قبل لجنة التفتيش قبل دخولها حيز التنفيذ.

ومن جهة أخرى ، فالعملية تتطلب وقتا ،و في بعض الأحيان تحدث تعديلات في المعايير الدولية للتدقيق مما يؤخر العملية ،وبصفة عامة

المعايير الدولية للتدقيق هي إضافة جيدة تساعد في تنظيم مهنة التدقيق و تحدد مسؤولياته.

ونظرة محافظ الحسابات أن اللجنة المشرفة على نشر هذه المعايير لم تحترم أصناف تقسيم المعايير الدولية للتدقيق التي سبق ذكرها في الفصل الثاني وتم نشرها بطريقة عشوائية وبدون هدف محدد.

3. بالنسبة للسؤال الثالث:

أنه قد تم قيام بملتقيات وتربصات ودراسة عن هذه المعايير الجزائرية للمراجعة NAA .

4. بالنسبة للسؤال الرابع

تم استنتاج أن محافظي الحسابات في حيرة وأنهم يطبقون معايير تقرير محافظ الحسابات التي تم إصداره ا بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011.

الاستنتاج العام: وفي الأخير نستطيع القول بأن معايير المراجعة الجزائرية التي تم إصدارها سنة 2016 لا تطبق بشكل رسمي وليتم تطبيقها يجب على وزارة المالية إصدارها في الجريدة الرسمية وأن محافظي الحسابات ينتظرون نشرها بفارغ الصبر لأنها تساعدهم في نشاطهم المهني.

المبحث الثاني : الرابط بين معايير المراجعة الدولية والمعايير الجزائرية للمراجعة

المطلب الأول : أوجه الاختلاف بين معايير المراجعة الدولية والمعايير الجزائرية للمراجعة

سنتطرق إلى الروابط التي تجمع بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير الجزائرية للتدقيق ومعرفة العالقة فيما بينهما، وتحديد نقاط التوافق والاختلاف مع كلتا المعيارين.

حيث أن مهنة التدقيق لن تستثنى من الآثار التي ترتبت عن عولمة الاقتصاد وأسواق المال والانضمام حيث بفرض ذلك مثل أي صناعة أو مهنة أخرى. ومن هنا سوف نقدم في جدول كل من المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق ونستخرج منه بعض الاختلافات والروابط المتعلقة بينهم وهو كالتالي :

جدول رقم (04-02) المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الجزائرية للمراجعة

المعايير الدولية للمراجعة			المعايير الجزائرية للمراجعة	
فروع	رقم المعيار	إسم المعيار	رقم المعيار	إسم المعيار
معايير المبادئ العامة والمسؤوليات	**200**	الأهداف العامة للمراجعة المستقلة وإجراء عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة	لم يتم تطبيقه	
	210	**الاتفاق على شروط التكليف بالمراجعة**	210	اتفاق حول أحكام التدقيق
	220	**رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية**	لم يتم تطبيقه بعد	
	230	**وثائق المراجعة**	لم يتم تطبيقه بعد	
	240	**مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتيال عند مراجعة القوائم المالية**	لم يتم تطبيقه بعد	
	250	**مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية**	لم يتم تطبيقه بعد	
	260	**الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة**	لم يتم تطبيقه بعد	
	265	**الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة و الإدارة**	لم يتم تطبيقه بعد	
معايير تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء	300	**التخطيط لمراجعة القوائم المالية**	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
	315	**تحديد وتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها**	لم يتم تطبيقه بعد	
	320	**الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة**	لم يتم تطبيقه بعد	
	330	**استجابة المراجع للمخاطر المقيمة**	لم يتم تطبيقه بعد	
	402	**اعتبارات المراجعة المتعلقة بمؤسسات التي**	لم يتم تطبيقه بعد	

		تستعمل مؤسسات خدمية		
	450	تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء المراجعة	لم يتم تطبيقه بعد	
معايير أدلة المراجعة	500	أدلة المراجعة	500	العناصر المقنعة
	501	أدلة المراجعة اعتبارات محددة لبنود مختارة–		
	505	المصادقات الخارجية	505	التأكيدات الخارجية
	510	عمليات المراجعة الأولية الأرصدة الافتتاحية	510	التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية
	520	الاجراءات التحليلية	520	الإجراءات التحليلية
	530	أخذ عينات المراجعة	لم يتم تطبيقه بعد	
	540	مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة	لم يتم تطبيقه بعد	
	550	الأطراف ذات العلاقة		
	560	الاحداث اللاحقة	560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
	570	المؤسسة المستمرة	570	استمرارية الاستغلال
	580	الاقرارات الخطية	580	التصريحات الكتابية
معايير الاستفادة من عمل الآخرين	600	مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع اعتبارات خاصة.	لم يتم تطبيقه بعد	
	610	استخدام عمل المراجعين الداخليين	610	استخدام أعمال المدققين الداخليين
	620	استخدام عمل الخبير	620	استخدام خبير معين من طرف المدقق
معايير نتائج وتقارير المراجعة والمجالات المتخصصة	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على كشوف المالية.
	705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل	لم يتم تطبيقه بعد	
	706	فقرات الملاحظات وفقرات حول بنود أخرى في تقرير المراجع الخارجي	لم يتم تطبيقه بعد	
	710	المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة	لم يتم تطبيقه بعد	
	720	مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة	لم يتم تطبيقه بعد	

		في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها	
	800	**مراجعة قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص اعتبارات خاصة**	**لم يتم تطبيقه بعد**
	805	**مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية اعتبارات خاصة**	**لم يتم تطبيقه بعد**
	810	**عمليات اعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة**	**لم يتم تطبيقه بعد**

المصدر: من إعداد الطالب وفق للمعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق

يمكن القول أن ليس هنالك أوجه اختلاف كبير بين المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الجزائرية للمراجعة الفرق بينهما هو بعدم أخذ كل المعايير الدولية للمراجعة حيث هنالك 36 معيار الدولي للمراجعة و12 معيار جزائري للمراجعة وأن بعض أسماء المعايير الجزائرية للتدقيق مختلفة عن المعايير الدولية للتدقيق ولكن المضمون هو نفسه.

المطلب الثاني : أسباب اختيار المعايير الجزائرية للمراجعة في وجهة نظرنا

من خلال هذا الجدول يمكننا استنتاج واستخلاص بأن الجزائر قامت بأخذ بعض المعايير الدولية للتدقيق وبتغيير عنوانها وبترجمتها والقيام ببعض التعديلات فيها وهنا يمكن القول بأن الترجمة التي قامت بها الهيئات المختصة بترجمة هذه المعايير لم تقم بالترجمة الجيدة لعدم فهم بعض محتويات هذه المعايير ، حيث أخذت 12 معيار من أصل 36 معيار وهذا راجع لعدة أسباب نذكر منها :

- إن لم تتعرض النصوص القانونية المختص ة بمجال المحاسبة ومهنة المراجعة في الجزائر ب الأخص والتي نصت عليها المعايير الدولية للمراجعة منها :
  - تقييم المخاطر؛
  - أدلة الإثبات ومدى كفايتها وملائمتها؛
  - عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها وما مدى تعبيرها) ؛
  - الأطراف ذات العلاقة ؛
  - الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المراجع ؛
  - مراعاة عمل المراجع الداخلي؛
  - الاستفادة من عمل خبير.

يمكن القول بأن هيئات التدقيق الجزائرية التي تقوم بإنشاء هذه المعايير اعتمدت كثيرا على المعايير الدولية للتدقيق وذلك للأسباب التالية :

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية ؛
- تشجع التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية ؛
- إن التغيرات مثل العولمة ، التحرير التجاري الدولي ، وتكنولوجية المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير المراجعة الدولية هي الأساس في هذا التوحيد ؛
- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في مراجعة حساباتها؛
- إن معايير التدقيق الدولية توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية ؛
- تساعد معايير التدقيق الدولية للقراء والمستخدمين على قيام بمقارنة مالية دولية؛
- تعطي لمستخدمي تقارير التدقيق في بلادنا والبلدان الأخرى ثقة مبرر ة برأي المراجع، وبإضافة الثقة في المصداقية على عمل المراجع الخارجي وإضافة مصداقية على القوائم المالي ة التي يقوم بإعداد تقرير عليها؛
- إن المدقق و محافظ الحسابات الفعال يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة والأطراف الخارجية.

بما أن الجزائر في طريقها الى النمو الاقتصادي وفتح التجارة الخارجية وتعدد الشركات المتعددة الجنسيات فيها وباعتمادها واستنباطها للمعايير الدولية يسمح لها ويسهل لها م همة أن تنتج معايير محلية للتدقيق مثلما قامت به وأعطيت بتسمية المعايير الجزائرية للتدقيق NAA وتكون ذات فائدة لها.

خلاصة

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية من البحث، والتي اعتمدت على رأي عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات حول المقابلة التي قمت بها.

يمكن استنتاج أنه بعض المهنيين يعتقدون أن تبني المعايير الدولية للمراجعة سيحدث أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر لما تساهم به في حماية المراجعين ، خاصة اذا تعلق الأمر بأعمال تم توجيهها إلى القضاء، كما يرى البعض أن غياب الإرادة في اصلاح نظام المراجعة الخارجية (سواء من المهنيين أو من وزارة المالية) سيؤدي إلى وجود أثر سلبي، وذلك بسبب تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة،على أن هناك صعوبة في فهم المعايير الدولية للمراجعة.

الخاتمة

العامة

إن تطور السريع الذي شاهدته المراجعة على مستوى الوظائف حول لها تبوأ مكانة عامة على الصعيد الدولي نظرا للحاجة إليها التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ، فكان ولابد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج وكذا بغيت توحيد الممارسات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود في المهنة من نظريتها المتقدمة ، فكانت هذه الضوابط السبيل لعديد دول العلم للرقي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية.

وكون الجزائر من الدول الحديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات المراجعة الدولية ، وباعتبارها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشر ، فهي مطالبة بتهيئة أرضية تمنح لها أكثر استفادة من هذه الأخيرة ، قد تمر عبر تكوين مراجعيها من منطلق دولي ، ما قد يسمح لها باستغلال مواردها البشرية ، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتباطا أكبر ذات المصلحة ، الأمر الذي قد يتوفر في المعايير المراجعة الدولية.

فقد تأثرت المراجعة الخارجية بظروف بيئة المؤسسات محل المراجعة ، لذلك كان من الضروري إعادة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية بعدما تم اعادة تنظيم المحاسبة المالية بالجزائر.

إن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ليس بالأمر الصعب ، لأن الهيئات التي تصدرها ، يصدرون تفسيرات و بيانات كملحق لهذه المعايير تفسر طرق وإجراءات التطبيق.

إن تبني المعايير الدولية للمراجعة سيساهم في تغيير ممارسة مهنة بالجزائر، وهو ما يعكس سلبا أو إيجابا على عدة جوانب، خاصة المراجعين الخارجيين والمؤسسات محل المراجعة، إلا أن أحسن تأثيرا هو الاعتماد على التقارير المالية وتقارير المراجعة.

إن عمل المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة ، والعمل على مشروع المعايير الجزائرية للمراجعة التي تم إصدارها ، على أن أغلبية المرجعيين الخارجيين لا يملكون الامكانات المادية والبشرية التي تسمح لهم بتطبيقها ، مع علمهم بأهميتها وبضرورتها.

وعليه فإن توجه مشروع المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار هذه المعايير يعتبر أمرا صائبا ، خاصة وأن المراجعين الخارجيين الجزائريين يطبقون معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما ، إلا أنه يتوجب على المراجعين الخارجيين مباشرة العمل بهذه المعايير بطريقة اختيارية ما أمكن ذلك.

1 - اختبار الفرضيات :

بعد عرض وتحليل الموضوع بطورية النظرية والتطبيق ، وتوصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا كمايلي :

أ - الفرضية الأولى:

تحظى المراجعة بمعايير تسهل تنفيذ بكل مصداقية وموضوعية ، من خلال العرض التفصيلي للتأهيل العلمي للمراجعة وما تحتويه ن ثم إثبات صحة هذه الفرضية ، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذ لعملية المراجعة والتزامه بقواعد والسلوك المهني.

ب - الفرضية الثاني

يتم تنفيذ مهنة المراجعة وفق خطوات وإجراءات متعارف من قبل مراجعي الحسابات ، فمن خلال نتائج مقابلة والعرض لمراحل عملية المراجعة تم التأكيد من صحة هذه الفرضية والتي تنبين المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة ، بحيث يتطلب هذا العمل وجود خطة محكمة ، وحصول المراجع على أدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية والإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة ، وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها ، وذلك في إطار معايير مراجعة متعارف عليها من قبل المرجعين.

ت - الفرضية الثالثة

يتمثل العمل الأساسي للمراجع الخارجي في التأكد من صدق وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسة محل المراجعة ، ووفقا للنظام المحاسبي المالي، وهذا الهدف لن يتغير سواء تم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة أو النصوص التشريعية المحلية، إلا أن اعتماد معايير دولية للمراجعة، سيؤدي إلى توحيد عمل المراجعين والارتقاء بدور المهنة دوليا.

وعليه فتبني المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر يعتبر أمر ضروري لتدويل مهنة المراجعة الخارجية فقط، و لها علاقة بتوحيد عملية المراجعة، وعليه فقد تم نفي الفرضية.

2 - عرض نتائج الدراسة

تناول موضوع بحثنا هذا دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار الفكري للمراجعة ومعاييرها كما تم التطرق إلى أهم الخطوات وإجراءات المراجعة ، معتمدين من خلال ذلك لها كافي معمول به في الواقع المهني الجزائري من قوانين وأحكام تشريعية أو من خلال دراستنا الميدانية حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية في الجزائر ، فقد تمكنا وبعد الدراسة الميدانية من الخروج بالاستنتاجات التالية :

1. إن المراجعة المالية جاءت بناء على الحاجة إليها ، وتطورها كان نتيجة التطور الاقتصادي ؛
2. المراجعة الدولية جاءت كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصادية وظهور الشركات متعددة الجنسيات؛
3. يتم تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وفق القوانين والتشريعات الصادرة عن الجريدة الرسمية فالقانون هو المسئول عن تعين مراجع الحسابات الذي تتوافر فيه شروط الخبرة والتأهيل العلمي والكفاءة المهنية وكذا تحديد ماله من حقوق وواجبات؛

4. إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على المشاكل التي تواجهها مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها، وقد ظهر من خلال البحث أن المراجعين يواجهون العديد من المصاعب في عملهم من أبرزها:
   - النقص في التكوين المهني الكافي للمراجعين ؛
   - الضغوطات الكبيرة التي تحد من استقلالية المراجع ؛
   - التأخر في إصدار التعليمات والمذكرات المفسرة للقوانين والمراسيم.
5. لم تطور المراجعة في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة في الساحة العالمية ؛
6. لا يمكن تطبيق المعايير الجزائرية إلا بصدورها في الجريدة الرسمية.

3 - توصيات واقتراحات

من خلال دراستنا لواقع المراجعة في الجزائر، وكذا من خلال التطرق لمعايير الدولية بالإضافة إلى الأحكام التي تنظم مهنة المراجعة في الجزائر، وبالتالي يمكن لنا الخروج بالاقتراحات التالية:

- أخذ الجزائر بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية وكذا مناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المدققين ؛
- الاعتماد على خبراء محاسبيين ومحافظي الحسابات الذي لهم خبرة وكفاءات عالية وشهادات وطنية و دولية الأخذ من عندهم والتعلم منهم؛
- وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها المتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة؛
- حث مكاتب المراجعة على توفير الفرص وتطوير مهارات ومعارف المراجعين من خلال برامج التعليم المهني المستمر.

4 - آفاق الدراسة:

بحكم أن موضوع المحاسبة والمراجعة على المستوى الوطني والدولي موضوع واسع، فإننا نرى آفاق عديدة لإمكانية مواصلة الدراسة في نفس الموضوع أو في جوانب أخرى ذات صلة بالموضوع ، أو بالتعمق في جوانب سبق تناولها هذا البحث ، خاصة مع تزامن هذه الدراسة مع طرح مشروع المعايير الجزائرية للمراجعة المشتقة من المعايير الدولية للمرجعة والتي تما إصدارها سنة 2016 بمراسيم تنفيذية ، والتي تساعد محافظي الحسابات على تطبيقها، وبحكم اطلاعنا على الموضوع ، فإننا نستحسن أن المواضيع التالية تحتاج للتعمق والدراسة:

- أهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة في ظل مشروع المعايير الجزائرية للمراجعة
- دور المعايير الجزائرية للمراجعة في مهنة محافظي الحسابات
- دراسة حالة حول كيفية تطبيق أحد المعايير الجزائرية للمراجعة

المراجع باللغة العربية

- الكتب

- إدريس عبدالسلام إشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، الدار النهضنة العربية للطباعة والنشر ، لبنان ، الطبعة الرابعة ، 1996
- أشتوي عبدالسلام ، مراجعة المعايير والإجراءات ، طبعة 4 ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996
- حاتم محمد الشيشني ، أساسيات المراجعة ، المكتبة العصرية ، مصر ، 2007
- حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية ، الجزء الاول ، ط 1 ، دارالثقافة للنشر ، الاردن ،2009
- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي،" مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007
- خالد ا رغب الخطيب،" التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2009 ،
- خالد الخطيب وخليل محمد الرفاعي ، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات ، دار النشر ، الأردن ، 1998
- خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات ، وائل للنشر والتوزيع الأردن ، 2004
- خالد أمين عبداله ، علم تدقيق الحسابات، طبعة ثالثة ، وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2004
- خالد راغب الخطيب ، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية ، دار البدلية نأشرون ، عمان ، 2009
- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 2009
- دحلوح حسين ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مصر ، 2002
- زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر ، الأردن ، 2009
- صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005
- عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، مؤسسة دار الشباب الجامعية ، مصر ، 1993
- عبدالصمد نجم الجعفري ، إياد راشد القريشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤولية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، العراق

- عبيد سعد شريم ، لصفي حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات ، مركز أمين للنشر والتوزيع ، اليمن ، 2007 ،
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، المعايير الجزائرية للتدقيق ، ماي 2017
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان،209
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 ،
- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003
- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003
- محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998
- محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990
- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، الدار الجامعية، القاهرة، 2002
- منصور أحمد البدوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة ، دار الجامعة ، مصر ، 2004
- هادي تميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر. الأردن ، 2006
- وجدي حامد حجازي ، معايير الدولية للمراجعة –شرح وتحليل - ، دار التعليم ، الجامعي ، القاهرة ، مصر ،
- وليم توماس ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997

- الرسائل جامعية :

- بن صديق محمد، واقع الم ا رجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر 2014
- سارة حدة بودربالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، فرع محاسبة، جامعة عمار ثليجي بالأغواط ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، 2013-2014

- سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي ، أطروحة لنيل شهادة دكتورةفي علوم التسيير، جامعة البلدية 2 جزائر، 2014-2015
- علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، شعبة محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011/2010
- محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 ، 2010-2011

- قوانين والمراسيم

- الأمر رقم 69/107 المؤرخ في 1969/12/31 ، قانون المالية لسنة 1970
- المرسوم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97 لسنة 1970
- المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 الجريدة الرسمية للجمهورية، العدد 56 لسنة 1996 ص18
- مرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 ، المادة 01 ،
- المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 ، متضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/14 ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق NAA
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/11 العدد 42
- الجريدة الرسمية للجمهورلاية الجزائرية المادة 63 المؤرخة في 2010/06/11 ، العدد 42

- المراجع باللغة اللاتنية :

- Alain MIKOL , Les audits financiers– Comprendre les mécanismes du contrôle légal , édition d'organisation , paris , 1999
- Francine Bobet et Catherine Flageul, "des <<NEP>> aux <<ISA>> adoptées dans l'union européenne", revue française de comptabilité, N=°426, Novembre 2009, Paris
- HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002
- J. E. Combes et M. C Labrousse Publi , Audit Financier et Contrôle de Gestion, Union éditions, 1997
- J.C.Becour, H.Bouquin, Audit Opérationnel, Economica, Paris, 2eme Edition, 1996

- Jacques RENARD , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris , 1987
- Mohemed Hamzaoui, "audit gestion des risques et contrôle interne normes ISA 200, 215, 330 et 500", Pearson Education, Paris, 2005
- R. Bethoux, F. Kremper , M. et Poisson , L'audit dans le secteur public, Clet, Paris, 1986
- Reda KHELASSI, L'audit interne-audit opérationnel, HOUMA, Alger, 2005
- Robert OBERT, Révision et certification des comptes, Dunod, Paris, 1995
- Steven Collings, "interpretation and application of international standards on auditing", John Wiley & Sons Ltd, United Kingdom, 2011

- مواقع الأنترنت :

- http://www.ibrire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/normes_isa/Documents/ISA%20Clarified/ISA%20265-%20Juin%202012.pdf 2018/03/30
- www.ar.wikipedia.org/wiki/تدقيق_مالي

الملخص

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة الوقوف على جملة من الاختلافات بين معايير التدقيق الجزائر NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA ، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا إلقاء الضوء على أهم الجوانب التي تمس الموضوع، تبين أن معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA بينهما اختلافات غير واضحة المعالم وليس لها تأثير على تغيير مضمون المعيار بحد ذاته وإنما هذه الاختلافات عبارة عن تعديلات بسيطة ، ومنه استخلصنا أن الجزائر قامت باستخدام أسلوب التبني الكامل لمعايير التدقيق الدولية ISA وذلك نتيجة تطور التدقيق في الجزائر.

الكلمات المفتاحية :المعايير الجزائرية للتدقيق– معايير المراجعة الدولية – معايير– التدقيق– المعايير الدولية للتدقيق.

Résumé

L’objectif de cette étude est d’essayer de tenir sur un certain nombre de différence entre l’audit des normes algériennes et internationales.

A travers cette étude, nous avons essayé de mettre la lumière sur les aspects les plus importants qui ont une relation avec ce sujet, nous avons découvert que les normes d’audit algérien et international sont un peu différents et n’ont aucun effet sur la modification du contenu néanmoins cette différence n’est qu’une simple modification.

A partir de cela nous avons trouvé que l’Algérie a utilisé le style de l’adoption total des normes internationales d’audit le développement de l’audit en Algérie.

Mots clés : norme algériennes d’audit –international standards d’audit– Audit– norme–normes internationales d’audit.