وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـــــــامعة الـــــــوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

المراجعة الخارجية من منظور معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر

- دراسة ميدانية لولاية الوادي -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي LMD

النوع: أكاديمي

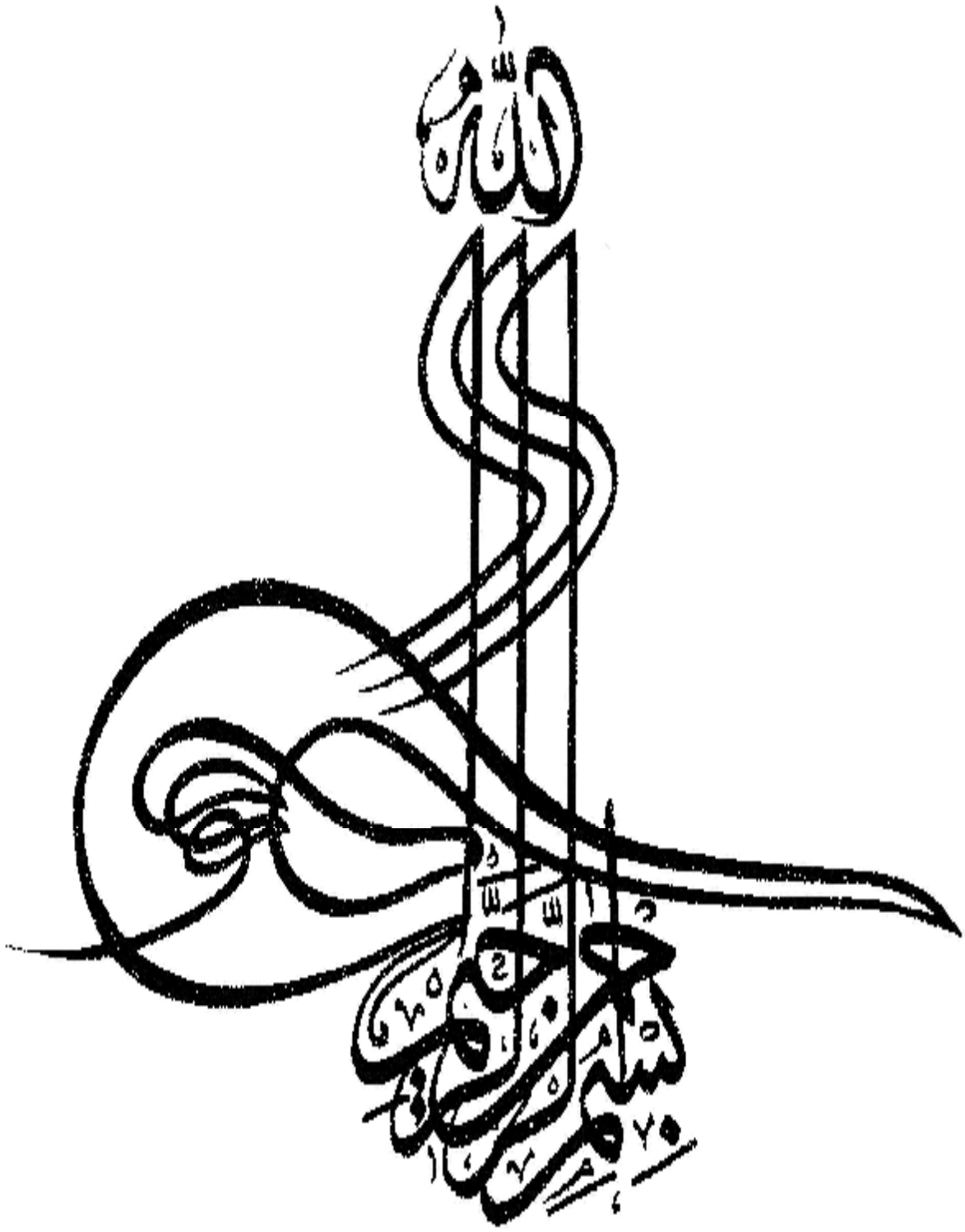
إعداد الطالبة:

- عائشة شباب

إشراف الأستـــاذ:

عبد الحق بوقفة

دورة جوان : 2013


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

(ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والـــدي وأن أعمـــل صالحا ترضاه وأدخلني في عبادك الصالحين)

فالحمد لله والشكر له

أتقدم بخالص الشكر وعظيم التقدير إلى كل من قدم لي يد العون لإنجاز هذا العمل، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف" بوقفة عبد الحق"، الذي تحمل معي مشاق البحث إلى أخر لحظة وعمل على تزويدي بالتوجيهات والنصائح القيمة.

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الذين قدموا لي يد العون وكانوا سندنا لي.

كذلك لا أنسى كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو بعيد .

نقدم لهم هذا البحث المتواضع وجزاهم الله عنا خير الجزاء.

الملخص

استهدفت الرسالة بالتحليل والمناقشة المراجعة الخارجية من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، حيث تم التطرق من خلال الجزء النظري من هـدا العمل إلى المراجعة الخارجية مفهومها، أهميتها، وأنواعها، ومعاييرها كذلك التعـرف على الجانب العملي للمراجعة الخارجية من خلال بيان أهم الخطوات والمراحل التـي يمر بها المراجع للوصول إلى إعداد تقريره النهائي والدي يتضمن رأيه الفني المحايـد حول صدق وصحة حسابات المؤسسة، ومن جهة أخرى تم اختيار الطريقة الاستقصائية في الدراسة التطبيقية ودلك من خلال استبيان استهدف فئة الممارسين لمهنة المراجعـة والدارسين لها سواء كانوا أكاديميين أو مهنيين. ومن احل الإجابـة علـى الإشـكالية المطروحة والمتمثلة في إلى أي مدى يمكن لمعايير المراجعة الدولية تحسين المراجعة الخارجية ؟ وما مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر؟.

تم استخدام المنهج التحليلي بالنسبة للجانب النظري والتطبيقي مـن خـلال دراسـة استقصائية ممثلة في استبيان يظهر لنا مجموعة من النتائج حيث توصلت الدراسة إلـى مجموعة من النتائج لعل من أهمها أن هناك حتمية تدعو الجائر إلـى تطبيـق معـايير المراجعة الدولية خاصة بعد تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية، ومن ثم انضمامها إلـى الهيئات الدولية مما ألزمها وجوب تطبيقها معايير مراجعة دولية حتى وان اقتضى دلك تكييفها مع الواقع الجزائري، أما أهم التوصيات فتمثلت في ضرورة اعتمـاد الجزائـر معايير مراجعة دولية ودلك لإعطاء المراجعة الخارجية بعدا دوليا حتـى وان اقتـضى دلك تكييفها مع الواقع الجزائري.

الفهرس

المحتوى	الصفحة
شكر وعرفان	
الملخص	
الفهرس	
فهرس الجداول والأشكال	
فهرس الملاحق	
مقدمة	أ-ه
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	
تمهيد:	07
المبحث الأول: ماهية وتطور المراجعة الخارجية.	08
المطلب الأول: مدخل عام حول المراجعة	08
المطلب الثاني: تعريف المراجعة الخارجية	13
المطلب الثالث: علاقة المراجعة الخارجية ببعض المصطلحات ذات العلاقة	17
المبحث الثاني: الأوجه والمقاييس المتبعة في عملية المراجعة الخارجية.	20
المطلب الأول: الأوجه المختلفة للمراجعة الخارجية	20
المطلب الثاني: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية	21
المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية	23
المبحث الثالث: مراحل (خطوات) تنفيذ عملية المراجعة الخارجية	34
المطلب الأول: الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة الخارجية وإعداد برنامج المراجعة.	34
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وأدلة الإثبات	37
المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي	48
المبحث الرابع: بيئة عمل المراجع الحسابات	50
المطلب الأول: المراجع الخارجي	50
المطلب الثالث: المراجع الخارجي حقوق وواجبات	53
المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي	54
خلاصة:	56
الفصل الثاني: عرض معايير المراجع الدولية	
تمهيد:	58
المبحث الأول: نظرة عامة حول معايير المراجعة الدولية.	59
المطلب الأول: ماهية معايير المراجعة الدولية	59
المطلب الثاني: تبني معايير المراجعة الدولية.	64

المطلب الثالث: علاقة معايير المراجعة الدولية بمعايير المحاسبة الدولية.	71
المبحث الثاني: المبادئ العامة للمعايير الدولية ومسؤوليات المراجع من منظور المعايير الدولية.	72
المطلب الأول: أمور تمهيدية	72
المطلب الثاني: المبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية	74
المطلب الثالث: معايير مسؤوليات المراجع.	82
المبحث الثالث: معايير العمل الميداني على ضوء معايير المراجعة الدولية	86
المطلب الأول:التخطيط	86
المطلب الثاني: الرقابة الداخلية	91
المطلب الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة	94
المبحث الرابع:استخدام عمل الآخرين وإعداد تقرير المراجع	101
المطلب الأول: استخدام عمل الآخرين	101
المطلب الثاني: إعداد التقرير	104
المطلب الثالث: مجالات متخصصة وخدمات ذات العلاقة	108
خلاصة:	112
الدراسة الميدانية: إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر (حالة الوادي)	
تمهيد:	114
المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر	115
المطلب الأول: تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر	115
المطلب الثاني: المنظمات المسيرة لمهنة المراجعة في الجزائر	116
المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمراجع الحسابات بالجزائر	121
المبحث الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية	126
المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة	126
المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	127
المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة	128
المبحث الثالث: إعداد الاستبيان وتفريغه	130
المطلب الأول: إعداد الاستبيان	130
المطلب الثاني: هيكل الاستبيان	130
المطلب الثالث: تفريغ البيانات	130

المبحث الرابع: تحليل نتائج الاستبيان	137
المطلب الأول: معايير المراجعة الدولية	137
المطلب الثاني: ضرورة تطبيق معايير المراجعة الدولية.	140
المطلب الثالث: إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر.	144
خلاصة	151
الخاتمة	153
المراجع	
الملاحق	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	التطور التاريخي للمراجعة	09
2-1	اوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية.	19
3-1	برنامج المراجعة.	37
1-3	عد القوائم الموزعة على مجتمع الدراسة ونسبة الاستجابة.	127
2-3	مقياس ليكارت الخماسي.	128
3-3	توزيع الأفراد من حيث الجنس.	131
4-3	توزيع أفراد العينة من حيث السن.	132
5-3	تصنيف أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	133
6-3	تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة ثم إلى أكاديميين ومهنيين.	135
7-3	توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية.	136
8-3	توزيع العينة حسب الاطلاع.	137
9-3	درجة اطلاع عينة الدراسة على المعايير الدولية.	138
10-3	الدراية بآخر التطورات على المعايير الدولية	138
11-3	مدى حاجة المعايير الدولية إلى تعديلات لتتماشى مع الأوضاع الدولية.	139
12-3	صحة وجود تكامل بين معايير المراجعة ومعايير المحاسبة الدولية.	140
13-3	ضرورة تطبيق معايير المراجعة الدولية.	141
14-3	توجه الجزائر نحو معايير المراجعة الدولية ومتطلبات هذا النهج.	144
15-3	الفائدة من تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر	147
16-3	إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في ظل الظروف الراهنة بالجزائر	148

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها	24
1-2	هيكل صياغة المعيار الدولي.	70
1-3	تمثيل توزيع الأفراد من حيث الجنس.	131
2-3	توزيع الفئات العمرية لإفراد العينة.	132
3-3	تمثيل الفئات حسب الوظيفة الحالية.	134
4-3	تمثيل الفئات من حيث الخبرة المهنية.	135
5-3	تمثيل فئات العينة حسب المؤهل العلمي.	136

مقـــــدمة

1. تمهيد :

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير، ما اوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم. ولقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة، أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي لها، وذلك من خلال عمليات المراجعة الخارجية، حيث تكمن مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية، وذلك من خلال مجموعة معايير وخطوات وإجراءات يرتكز عليها في عمله للوصول التقرير النهائي المتمثل في مجموعة من المعلومات تمكن أصحاب المصلحة في المؤسسة من اتحاد قراراتهم نظرا لأهمية هده المعلومات لهؤلاء المستخدمين في اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم.

انطلاقا مما سبق، وفي ضوء الهدف الأساسي لمهنة المراجعة والمتمثل في إضفاء المزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة، تظهر أهمية معايير المراجعة، بحيث أن هذه الأخيرة لا يمكن لها أن تصل إلى ذلك الهدف ما لم تكن واضحة ومطبقة بواسطة كافة المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة، وتعتبر تلك المعايير على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير والمعلومات المالية كالبنوك والموردين والحكومة باعتبارها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع، والمسؤولية المهنية التي يتحملها.

وقد وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تصور لمعايير المراجعة وذلك في 1954 واعتبر فيما بعد أساسا يحكم التطبيق العملي والممارسة للمراجعة في معظم الدول، مع التباين في درجة الالتزام بهده المعايير ولأجل توحيد ممارسة المهنة ووضع الضوابط التي تحكم الأداء المهني للمراجعة في دول العالم المختلفة.

إن استمرار التطور المحاسبي يزيد من أهمية المراجعة، حيث أدى ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات والارتباط الدولي إلى الحاجة للمعايير والقواعد المهنية التي تلقى القبول العام، وتعمل على تنظيم الأداء المهني للمراجعين، لدلك قامت لجنة تطبيقات المراجعة الدولية، بإصدار مجموعة من المعايير الدولية، بحيث اعتمد العديد من الدول استخدام هده المعايير بوصفها معايير محلية لهذا كما قامت دول أخرى بإصدار معايير خاصة بها لا تختلف اختلافا جوهريا عن المعايير الدولية.

ولان مجال العمل المهني بالجزائر بعيد عن تطبيق معايير مراجعة محلية تغطي كل مجالات العمل المهني وتفي باحتياجات مجتمع الأعمال وتتمتع بالقوة المهنية لدى مزاولي المهنة، فان ذلك يعكس وبطبيعة الحال التفاوت في أداء المراجعين على كل المستويات مما يؤثر سلبا على الثقة تجاه تقارير المراجعين الموجهة للأطراف الخارجية، لذا فمن البديهي أن تكون معايير المراجعة الدولية البديل الملائم والأمثل للتطبيق العملي والحرص على استيفاء ما تضمنته هذه المعايير من قواعد وإجراءات تخص عملية المراجعة من اجل تقديم وتأدية خدمات المراجعة بالشكل المهني الواجب لتلبية احتياجات الأطراف الخارجية المرتبطة بها. ولعل كون مكاتب المحاسبة والمراجعة من أهم العناصر المؤثرة على مجال العمل المهني لمراجعي الحسابات بالجزائر، لذلك تظهر الحاجة إلى تحسين مستويات الأداء المهني لمراجعي الحسابات داخل الفئات المختلفة من مكاتب المراجعة بالجزائر في إيجاد إطار متفق عليه بين أعضاء المهنة، وذلك من خلال الالتزام بما ورد في معايير المراجعة الدولية من إجراءات وقواعد، مما ينعكس على كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

2. إشكالية الدراسة :

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية :

إلى أي مدى يمكن لمعايير المراجعة الدولية تحسين المراجعة الخارجية ؟ وما مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر؟

ومن اجل الإجابة على الإشكالية يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما هو مضمون معايير المراجعة الدولية ؟ وهل هـــي بالـــضرورة مكملـــة لمعـــايير المحاسبة؟

- ما هي القيم المضافة المنتظرة وراء اعتماد معايير المراجعة الدولية ؟

- ما مدى إمكانية تطبيق الجزائر لمعايير المراجعة الدولية؟ وهل يقتضي تبنـــي معـــايير المراجعة الدولية تكييفها مع الواقع الجزائري؟

3. فرضيات الدراسة:

- جاءت معايير المراجعة الدولية كمكمل لمعايير المحاسبة الدولية.

- نعم اعتماد معايير المراجعة الدولية من شانه تحسين لمهنة المراجعة في الجزائر.

- بإمكان الجزائر تطبيق معايير المراجعة الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة، حتـــى وان اقتضى دلك تكييفها مع الواقع الجزائري.

4. أهمية الدراسة:

تعود أهمية الدراسة إلى جملة من الأسباب من أهمها :

- التطورات التي شهدتها الجزائر في ظل انتقالها إلى النظام المالي الجديد والغرض من ورائه إبراز مدى ضرورة إتباع دلك بمعايير المراجعة الدولية.

- الشعور بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة المراجعة في الجزائر.

- كون الكثير من الدول من دوي الواقع الاقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير المراجعة الدولية.

- مجال التخصص يحتم التطرق إلى مثل هده المواضيع من اجل إحاطة بكافة جوانـــب هدا التخصص.

5. أهداف الدراسة :

- محاولة إبراز الفائدة من سن معايير مراجعة دولية .

- معرفة الغاية من توجه الأغلبية نحو تدويل التدقيق .

- لاطلاع على أراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو وتطبيـــق معـــايير المراجعة الدولية في الجزائر من جهة وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى.

6. **المنهج المتبع** :

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بإغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية ،لهذا يكون المنهج وصفيا تحليليا في بعض الأجزاء المرتبطة بمجال التأصيل العلمي ودراسة المراجعة وتاريخها في الأجزاء المتعلقة بالتطور التاريخي للمراجعة واعتماد منهج استقصائي من خلال طريقة الاستبيان بالنسبة الدراسة الحالة في الجزائر.

7. **حدود الدراسة** :

تهتم الدراسة بتحديد تنظيم مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر على غرار معايير المراجعة الدولية وتحديد مدى تجاوب تطبيق هده المعايير الدولية على مهنة المراجعة بالجزائر وتتمثل حدود هده الدراسة في الحدود الزمنية والحدود المكانية.

- **الحدود المكانية**: شملت الدراسة الجزائر، وبالتحديد ولاية الوادي ودلك من خلال استبيان موجه إلى دوي الاختصاص سواء كانوا أكاديميين أو مهنيين، ودلك من اجل التوصل إلى نتائج تخدم الموضوع.

- **الحدود الزمنية** : سوف نحاول أن نقوم بمسح تاريخي لتطور مهنة المراجعة الحسابات في الجزائر من اعتمادها في سنة 1968 إلى غاية سنة2006، كذلك أما بالنسبة لمعايير المراجعة الدولية فسوف نركز على الفترة التي أعقبت التأسيس لهيئة تشرف على التناسق والتوحيد الدولي للمهنة ، ممثلة بالإتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977 إلى غاية سنة2009 .

8. **الصعوبات** :

لقد واجهت الطالبة الصعوبات التالية :

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع.
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري.

9. هيكل أو خطة الدراسة :

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة ، ومن خـــلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث ،اعتمدنا خطة هيكلها :مقدمة ،وفصل أول يتحـــدث عن الإطار العام للمراجعة الخارجية، أما الفصل الثاني كان عبارة عن عرض لمعـــايير المراجعة الدولية أما الفصل الثالث يبين نتيجة الاستبيان عن مـــدى إمكانيـــة اعتمـــاد أو تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر.

10. الدراسات السابقة :

أ/ رجاء عزة، مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، مـــذكرة تـــدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د في علوم التسيير، المركز الجـــامعي بـــالوادي، 2012.

ب/ يوسف بوقرين ومحمد شارف، مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2010 / 2011.

جـــ/ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومـــدى إمكانيـــة تطبيقها في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شـــهادة الماجـــستير فـــي العلـــوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011.

الفصل الأول:
الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد:

على الرغم من العلاقة بين المحاسبة ومراجعة الحسابات فان طبيعة كل منهما لها ما يميزها عن الاخرى فالمحاسبة تتميز بطبيعة انشائية تقوم على تجميع وتصنيف وتلخيص البيانات بطريقة مفهومة، اما مراجعة الحسابات تتصف بطبيعة انتقاديه تحليلية حيث انها تختص بفحص وقياس ما اعدته المحاسبة.

تلعب المراجعة الخارجية دورا هاما في تحقيق تقدم ونمو كل الوحدات الاقتصادية والمجتمع لما تضفيه من ثقة في المعلومات التي توفرها الادارة للمهتمين بشؤون الوحدة ولتحقيق هده الثقة يجب ان يقوم بعملية المراجعة شخص مؤهل على درجة عالية من الخبرة والكفاءة التي تمكنه من جمع الادلة الكافية والمقنعة التي تساعده على تكوين رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل الفحص وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هده العناصر للمعايير الموضوعية.

ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى اربعة مباحث رئيسية هي كالأتي:

المبحث الأول: ماهية وتطور المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: الانواع والمقاييس المتبعة في عملية المراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: مراحل تنفيذ عملية المراجعة الخارجية.

المبحث الرابع: بيئة عمل المراجع الخارجي.

المبحث الأول: ماهية وتطور المراجعة الخارجية.

تواجه المؤسسات العديد من المشاكل في حساباتها العامة، لذلك ظهرت المراجعة كوسيلة للاطمئنان والتأكد من صحة هذه العمليات، ولحماية المؤسسة من الانحراف الإداري، ومن المخاطر التي تهددها.

المطلب الأول: مدخل عام حول المراجعة

كمدخل للجانب النظري للمراجعة الخارجية، فان من الضروري تتبع التطور التاريخي لمهنة المراجعة، والوقوف على مفهوم المراجعة الخارجية وأهميتها وأهدافها.

الفرع الأول: نشأة وتطور المراجعة.

تستمد المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، حيث ظهرت الحاجة إلى المراجعة أولا لدى الحكومات، وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات نيابة عنها، حيث تدل الوثائق التاريخية على انه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين، اليونان والإغريق.[1]

ومع حلول عصر النهضة اتسع النشاط التجاري نسبيا، إلا انه ظلت تمارسه وحدات اقتصادية صغيرة تعتمد على الإدارة الشخصية المباشرة من قبل الملاك، وحتى مع كبر حجم النشاط التجاري، وكبر حجم الوحدات القائمة به، وظهور الرأسمالية التجارية فان الإدارة ظلت شخصية مباشرة للملاك، لكن ظهرت حاجة هؤلاء الملاك الى حماية ممتلكاتهم وهو ما أدى إلى استعانتهم ببعض الأفراد ليقوموا بالعمل كمشرفين.

ولكن مع الازدهار الصناعي بدأت الوحدات الاقتصادية تتجه نحو كبر الحجم وزيادة الحاجة للأموال، وهو ما أدى إلى ظهور مبدأ المسؤولية المحدودة في تنظيم الشركات خلال المراحل المبكرة للثورة الصناعية، وقد ترتب على ظهور شركات المساهمة ظهور مبدأ انفصال الملكية عن الإدارة، والذي بمقتضاه تكلف الإدارة لعدد من المديرين الأجراء يجمعهم مجلس إدارة، على أن يقدموا في النهاية تقريرا عن أداء الشركة من خلال مجموعة القوائم المالية [2].

1 خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر،عمان ،2000، ص ص 17، 18.
2 عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص ص 11، 12.

وفي الثلاثينات من القرن العشرين، ظهر غش كبير، مما أدى بالمراجعين في الولايات المتحدة الأميركية ومع الحجم الكبير لعمليات المراجعة،إلى وضع منهجية دقيقة أين تم الأخذ في الحسبان تأثير نوعية التنظيم الإداري والمحاسبي على نوعية الحسابات[1].

الجدول: (1-1):جدول يبين التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
2000قبل الميلاد إلى 1700ميلادي.	الملك،الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين،كاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال وحماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه،حماية الأموال.
من1850الى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
1900الى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء،الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
1940 إلى 1970	الحكومة،البنوك،المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية.
1970 إلى 1990	الحكومة، الهيئات الأخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداءا من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة علىالصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

Sours: C.Lionnel.V. Gerard ,Audit EtControl Interne-aspects financiers ,Operationnels Et Strategique ,4eme edition,Dalloze, Paris,1992,p17.

1 Jean- Emmanuel Combes,Marie Charline Labrouss**:Audit Financier Et Contrôle Gestion,Bubliunian**, France, 1997,pp34.

الفرع الثاني: مفهوم المراجعة.

هناك عدة تعار يف للمراجعة ومن عدة أوجه نذكر منها:

1. التعريف الأول: لقد جاء تعريف المراجعة على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي:" هي عملية منظمة ومنهجية systematic لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي،التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ودلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هده النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.[1]

2. التعريف الثاني: عرف Bonnault et Germond المراجعة أنها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هده المعلومات في كل الضر وف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[2]

3. التعريف الثالث: عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها:" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل،استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم[3].

الفرع الثالث: التصنيف المحاسبي لأنواع المراجعة.

تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

1. من حيث مدى الفحص (الاختبارات): وتنقسم إلى: [4]

أ/ المراجعة الشاملة: (تفصيلية)

وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، هده المراجعة تصلح

1 وليم توماس وامرسون هنكي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر ، الرياض، 2006 ، ص26.

2 محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط2 ،الجزائر ،2005، ص9.

3 مسعود صديقي، **دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ،مجلة الباحث ،ورقلة ،العدد 01 ،2002،ص56.

4 محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان ،**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2003، ص9.

للمؤسسات صغيرة حيث انه في حالة المؤسسات الكبيرة سيؤدي استخدامها إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

ب / المراجعة الاختيارية:

يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل،إذ يقوم باختيار عينة لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هدا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، ولقد أدى كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد عملياتها بصورة كبيرة واهتمامها بأنظمة الرقابة الداخلية إلى ضرورة فحص عينة دون اعتماد مراجعة شاملة لها.

2. من حيث توقيت عملية المراجعة: وتنقسم إلى نوعين: [1]

أ/ المراجعة النهائية:

هي المراجعة التي تبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم المالية الختامية، وفي السنة المالية للمؤسسة ليتولى خلالها فحص ومراجعة حسابات وعمليات المؤسسة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرا صادقا عما أنجز من أعمال.

ب/ المراجعة المستمرة:

وهي المراجعة التي تتم لعمليات المؤسسة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوع مثلا) أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة.

3. من حيث نطاق المراجعة (حدودها):

أ/ المراجعة الكاملة:

وهي التي تخول للمراجع إطار غير محدود للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أي قيود على نطاق آو مجال العمل الذي يقوم به المراجع وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.

ب/ المراجعة الجزئية:

وهي التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة،أو هي دلك النوع من المراجعة الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المراجع بأية صورة.

1 محمد السيد سرايا ،**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007 ،ص 45.

4. من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ: وتنقسم الى:

أ/ المراجعة العادية:

وهي فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي،.وغالبا ما يلجا المراجع الى إتباع المراجعة الاختيارية هنا، ويعتبر مسؤولا عن أي اهمال او تقصير في ممارسته لحذره المهني أي أدائه للعناية المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال في المؤسسة.

ب/ الفحص لغرض معين:

ويكون هذا النوع من المراجعة بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول الى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال. ومن الامثلة على الفحص لغرض معين فحص الدفاتر والسجلات بهدف اكتشاف غش ما، او التعرف على اسباب اختلاس معين.[1]

5. من حيث القائم بعملية المراجعة: وتنقسم إلى: [2]

أ/ المراجعة الداخلية:

هي نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم انشطتها كخدمة للمنشاة ذاتها. والمراجع الداخلي هو موظف بالمنشاة وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية.

ب/ المراجعة الخارجية:(الحيادية)

هي المراجعة التي تتم من قبل طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن الإدارة. وهدفها الأساسي يتجلى في إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.

سنتطرق إلى هدا النوع من المراجعة بشئ من التفصيل في التالي من هدا الفصل.

---

1 رجاء عزة، **مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المراجعة الدولية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د في علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2012، ص23.

2 حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة-الاطار النظري والإجراءات العلمية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع،ط1، عمان،2009 ، ص52.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

أن دراسة تعريف المراجعة الخارجية، وأهدافها تمدنا بأساس قوي لتحديد طبيعتها، ويحتاج إلى نظرية لها فروض أساسية، ومنهجية للعمل، وهيكل متكامل من الأفكار.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية

هناك العديد من الاتجاهات التي عرفت المراجعة الخارجية نذكر منها:

1. التعريف الأول: عرف خالد أمين عبد الله المراجعة على أنها:" فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقادي منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.[1]

2. التعريف الثاني: عرف أمين السيد احمد لطفي المراجعة على بأنها "عبارة عن عملية منهجية منظمة للحصول على تقييم أدلة الإثبات بموضوعية تتعلق بتأكيدات عن تصرفات وأحداث اقتصادية تتم بغرض التأكد من وجود درجة توافق بين تلك التأكيدات ومعايير مقررة مع توصيل النتائج إلى الأطراف المهتمة".[2]

3. التعريف الثالث: كما يمكن تعريف المراجعة الخارجية أيضا أنها: "عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.

ويتميز التعريف السابق للمراجعة بالاتساع والعمومية،وبشكل يجعله كافيا ليشمل جميع أشكال المراجعة،حيث يمكن أن يدخل في نطاقه المراجعة الخارجية والداخلية والحكومية، وحتى يعبر التعريف عن الجوانب المختلفة للمراجعة الخارجية،فانه يجب أن يبرز طبيعة عملية المراجعة، هدفها وطبيعة القائم بها، ومجالها.

4. التعريف الرابع: فانه يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها "عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل، بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة

1 خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية** ،مرجع سابق ، ص 13.
2 أمين السيد احمد لطفي ، **المراجعة وحوكمة الشركات** ،الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2010 ،ص34.

اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين دوي الاهتمام ".وعلى ضوء هدا التعريف يمكن تحديد ان:

أ/ المراجعة الخارجية عملية هادفة: أي أن المراجعة الخارجية تهدف بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي تقدمها إدارة المؤسسة.

ب/ المراجعة الخارجية عملية منتظمة: يتم ممارسة المراجعة وفق إطار متكامل ومنقطع من الخطوات المترابطة والمنظمة، فالمراجع الخارجي يبدأ بجمع البيانات اللازمة وبعدها إجراء الفحص مع تقييم نظام الرقابة الداخلية وينهي عمله بإعداد تقرير.

جـ/ المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل: تحتاج مهنة المراجعة الخارجية إلى شخص مؤهل ومستقل عن العميل بحيث لا تكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة به.

د/ المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل: فهي عملية نقل معلومات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة تتضمن (المرسل) و(المستقبل) من خلال (الرسالة) وقناة الاتصال.[1]

كما نلاحظ من خلال التعريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:

أ/ الفحص: يقصد به فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط المعين للمشروع، ويشمل الفحص للتأكد من صلاحية وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها وتبويبها.

ب/ التحقيق: يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن مدة مالية وعلى المركز المالي بأنه يعكس صورة سليمة وصحيحة لمركز المؤسسة المالي في تاريخ نهاية مدة زمنية.

جـ/ التقرير: وهو بلورة لنتائج الفحص والتحقيق لمن يهمه الأمر سواء داخل المشروع أو خارجه وبالتالي يعتبر التقرير لمرحلة النهائية من مراحل عملية المراجعة[2]

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الخارجية:

ترجع أهمية المراجعة إلى كونها الوسيلة التي تهدف لخدمة العديد من الأطراف ذات مصلحة بالمنشأة وخارجها، والتي تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تم مراجعتها وتدقيقها ومن بين هذه الأطراف ما يلي:

1 عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص7.

2 كمال عبد السلام ،خالد المعتصم، **أصول علم المراجعة** ، بدون دار النشر ، بدون بلد ،2003 ،ص20.

1. **إدارة المؤسسة**: تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المؤسسة، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابية على المراجعة يجعل من عمل المراجع حافز للقيام بهذه المهام كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه.

2. **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية**: تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض أو تمويل المشروع، حيث أن المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد القروض في المستقبل.[1]

3. **المستثمرون**: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة إل توزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة الماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين.

4. **الهيئات الحكومية**: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها التشريعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسيات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الإعمال دون بيانات موثوقة ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد عليها.

5. **نقابات العمال**: تعتمد عليها في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور.

6. مصلحة الضرائب: تمكنها من معرفة النتائج المحققة في المشروع وهو ما يساعد على فرض الضرائب المختلفة المستحقة على المؤسسة.[2]

الفرع الثالث: أهداف المراجعة الخارجية:

كانت عملية المراجعة مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير. ولكن هده النظرة تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام 1897 اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهداف عملية المراجعة وانه ليس مفروضا في المراجع أن يكون جاسوسا أو بوليسيا سريا. وهكذا يمكن تشبيه المراجع وهو يؤدي مهمته "بكلب الحراسة لا بالكلب البوليسي الذي يتعقب المجرمين.

ويمكن بوجه الإجمال، حصر الأهداف التقليدية للمراجعة في نواح عدة أهمها:

1 غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع ط1،الأردن، 2006،ص ص19، 20.
2 يوسف محمود الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الو للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2000، ص 8.

1. التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها.
2. الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو بالدفاتر والسجلات.
3. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
4. تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

أما اليوم، فقد تعدت عملية المراجعة هده الأهداف إلى أهداف أهمها: [1]

1. مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
2. تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
3. تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

بالإضافة إلى الأهداف العامة هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي:

1. **الوجود والتحقق**: يسعى مراجع إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.
2. **الملكية والمديونية**: تعمل المراجعة في هدا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها.
3. **الشمولية أو الكمال**: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هده المعلومة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث.
4. **التقييم والتخصيص**: تهدف المراجعة هنا إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف

1 خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات ،الناحية النظرية** ، دار وائل للنشر ،ط2، الأردن ، 2004، ص14.

الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

5.العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل يتماشى والمبادئ المحاسبية.

6.إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها.[1]

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الخارجية ببعض المصطلحات ذات العلاقة

ترتبط مصطلح المراجعة الخارجية بالعديد من المصطلحات كالمحاسبة والرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وغيرها، من خلال التعرض إلى الاختلاف أو التشابه أو التكامل بينها.

1. علاقة المرجعة الخارجية بالمحاسبة المالية:

سبق وذكرنا من قبل أن هدف المراجعة الخارجية يتمثل في إبداء المراجع الخارجي لرأي فني عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية التي تعدها إدارة الوحدة الاقتصادية وتقدمها للأطراف الخارجية صاحبة المصلحة، ونظرا لان نتيجة عمليات المراجعة تتمثل في تكوين رأي أو إجراء تقييم، فان هناك مطلبا سابقا لانجاز المراجعة، وهو وجود مجموعة من المعايير المحددة لتستخدم في التقييم وتكوين الحكم. وقد استعارت المراجعة من المحاسبة مبادئها المقبولة عموما واستخدمتها كمعايير للحكم على توافق البيانات المالية المقدمة للفحص. ومعنى ذلك أن هناك درجة من الارتباط بين كل من المراجعة والمحاسبة على الرغم من انفصالهما، حيث يوجد لكل منهما إطاره المستقل.[2]

ويتمثل الاختلاف بين كل من عملية المراجعة والمحاسبة في النقاط التالية:

أ/ **الهدف**: تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات بشكل يمكن من إعداد القوائم المالية، بينما تهدف المراجعة إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات ومن صحة القوائم المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

1 محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، مرجع سابق، ص15.
2 عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق ،ص18.

ب/ التبعية: يعتبر المحاسب موظفا في المؤسسة ينفذ السياسات والقرارات التي تضعها المؤسسة، بينما يعتبر مراجع الحسابات جهة مستقلة عن المؤسسة يقوم بعمله بحياد تام.

جـ/توقيت العمل: يبدأ المحاسب عمله من بداية العام حتى نهايته أي أن عمل المحاسب يستمر طول الفترة المحاسبية، أما مراجع الحسابات فإن توقيت العمل لديه يختلف حسب ظروف الحالة، وحسب الاتفاق المبرم. [1]

2.علاقة المراجعة الخارجية بالرقابة الداخلية:

ليس من مسؤولية المراجع وضع نظام للرقابة الداخلية أو المحافظة على النظام إن وجد وإنما هي من مسؤولية إدارة المؤسسة.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية إن وجد نقطة بداية عمل المراجع الخارجي، حيث يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بهدف الوقوف على نقاط القوة والضعف فيه، وهذا التقييم يعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المراجع عند إعداد برنامج المراجعة وتحديد الاختبارات وحجم العينات المراد فحصها، بحيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا زاد اعتماد المراجع عليه والعكس صحيح. [2]

1يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 8 .

2 المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **مراجعة ومراقبة داخلية**،المملكة العربية السعودية،ص 47.

3. علاقة المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية:

الجدول التالي يبين التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

الجدول: (1 -2): جدول يبين اوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية.

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
1- الهدف أو الأهداف.	- الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. - الهدف الثانوي:اكتشاف الأخطاء والغش تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبدلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن سياسات الموضوعة.
2- نوعية من يقوم بالمراجعة.	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
4- المسؤولية.	مسؤول أمام الملاك ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
5- نطاق العمل.	يحدد دلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها،وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
6- توقيت الأداء.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: محمد سمير الصبان،الفيومي م، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت،1990،ص44.

المبحث الثاني: الأوجه والمقاييس المتبعة في عملية المراجعة الخارجية.

يتضمن هذا المبحث أنواع المراجعة الخارجية إضافة إلى ذلك التطرق إلى أهم المقاييس التي تحكم عملية المراجعة الخارجية والمتمثلة في مجموعة المبادئ والفروض.

المطلب الأول: الأوجه المختلفة للمراجعة الخارجية

يوجد عدة أنواع من المراجعة الخارجية بناءا على معايير مختلفة نذكر منها مراجعة العمليات، المراجعة المالية، المراجعة القانونية، المراجعة الاختيارية.

1. مراجعة العمليات: (التشغيلية)

يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة تطبيق سياسات الادارة ويزود متخذ القرارات، عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها كنظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب.

وفيما يلي تعريف المعهد الفدرالي الكندي لمراجعة العمليات: "إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم الأنشطة وتقديم تعاليق واقتراحات حولها". [1]

2. المراجعة المالية:

هي العملية المنظمة لجمع وتقديم أدلة وقرائن الإثبات عن افتراضات بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية، وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات[2]، كما تعرف أنها عملية الفحص المستندي والحسابي للدفاتر والسجلات بهدف إبداء الرأي في القوائم المالية الختامية، وتعبر هذه الأحداث المالية عن النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية. [3]

3. المراجعة القانونية (الإلزامية)

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المسندة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة.

1 محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية،ط2، الجزائر ،2005، ص16.
2 عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،مرجع سابق، ص07

3 Alin Micol, **encyclopedie de comptabilite m contrôle de gestion et audit medition economica**, paris 2000 , p 84

4. المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية):

وهي التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات ومصداقيتها. [1]

المطلب الثاني: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية

تحكم عملية المراجعة مجموعة المقاييس التي تحكم عملية المراجعة يمكن تحديدها من خلال مجموعة من المبادئ والفروض يتم من خلال هدا المطلب بشئ من التحليل.

الفرع الأول: مبادئ المراجعة الخارجية

يجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ مراجعة الحسابات تتطلب تحديد أركانها، وبناء على ذلك فإن مبادئ مراجعة الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما: [2]

1. مبادئ المراجعة المتعلقة بركن الفحص:

أ/ مبدأ تكامل الإدارة الرقابي:

ويعني هذا المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

ب/ مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

ويعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية للأهداف وتلك التقارير.

جـ/ مبدأ الموضوعية في الفحص:

ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات.

د/ مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

ويشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي لدى المراجع عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية تعبير عن ما تحتويه من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

---

1 محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي،مرجع سابق ، ص21 .

2 بن يخلف امال ،**المراجعة الخارجية في الجزائر**، مدكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير،جامعة الجزائر، 2002، ص 42.

2. مبادئ المراجعة المتعلقة بركن التقرير:

أ/ مبدأ كفاية الاتصال:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة.

ب/ مبدأ الإفصاح:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ اهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

جـ/ مبدأ الإنصاف:

ويشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

د/ مبدأ السببية:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

الفرع الثاني: فروض المراجعة الخارجية

تقوم المراجعة على جملة من الفروض اهمها: [1]

1. قابلية البيانات المالية للفحص:

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل في:

أ/ الملائمة: وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بإحداث التي تعبر عنها.

ب/ القابلية للفحص: أي انه اذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا للنتائج نفسها. وتتبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي المعلومة.

1 محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص17.

جـــ/ البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

2.القابلية للقياس الفني الكمي: وهي خاصية يجب أن تتجلى بها المعلومات المحاسبية. فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خـــلال عمليات حسابية. ونجد أن النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعا بين المحاسبين.

3.عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المؤسسة:

تعتمد الإدارة في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقـــب الحسابات، اذا فهي تستفيد من المعلومات التي ثم مراجعتها بدرجة اكبر.

4. خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطئية:

عدم وجوده يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراجعـــة أن يوســـع مـــن اختباراته، وان يستقصي وراء كل شئ برغم عدم وجود ما يؤكد انه سوف يكشف كل هذه الأخطاء. ولكن اذا كانت هده الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراقب اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فانه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص.

5. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء:

يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وجود الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص. ويعني الفرض باستخدام لفظ (احتمال) أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ ولكن لا يبعد إمكان حدوثه رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

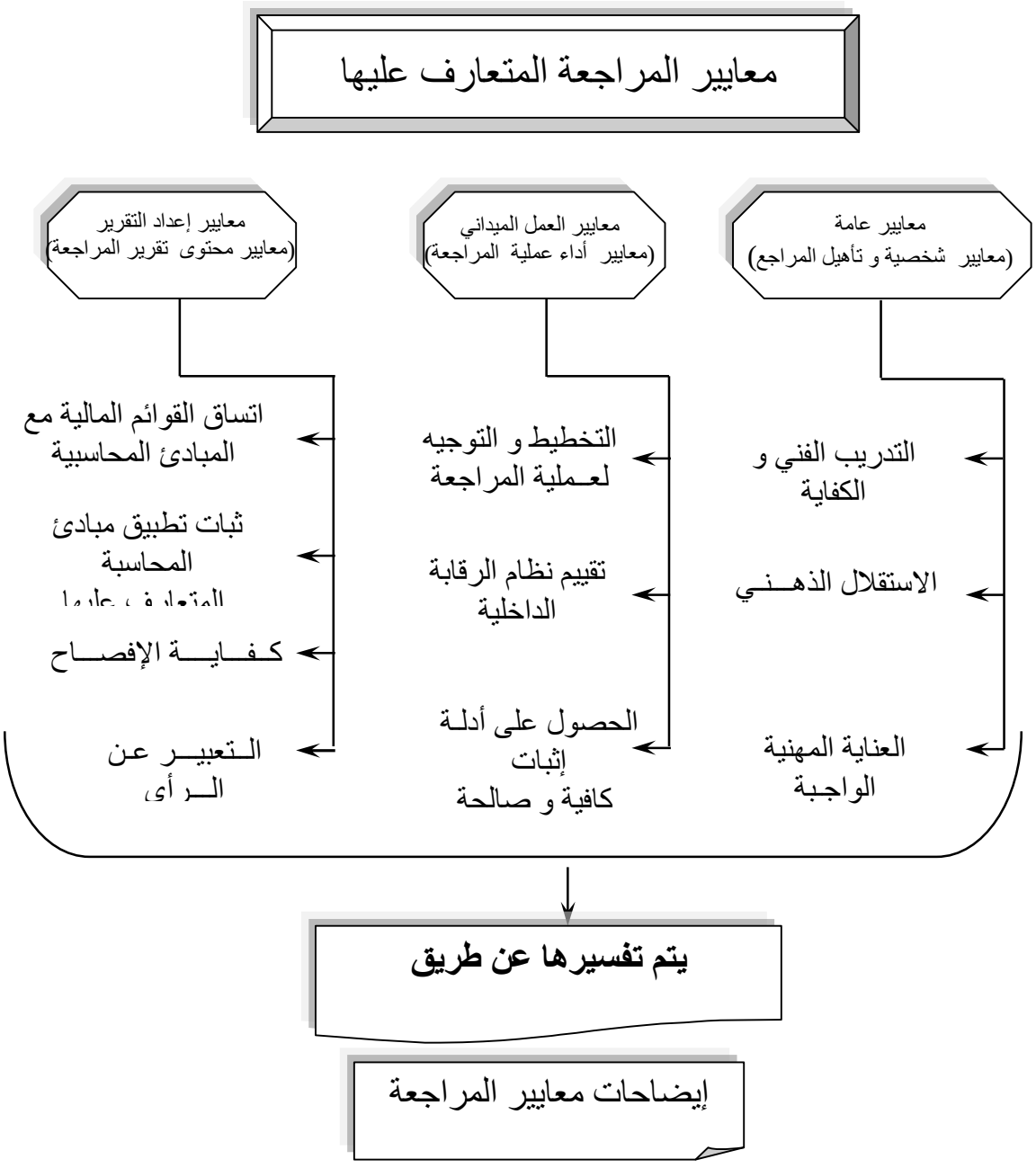
6. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها معيار يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي.

2. العناصر التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: ويعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات ادا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها فانه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا تبين عكس ذلك، والعكس صحيح.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية

تعتبر معايير المراجعة أداة لقياس جودة الأداة في المراجعة وهي تعني وجود أســـاس للمقارنة إلى: المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

الشكل رقم (1-1): ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 108.

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب يتحلى بها المراجع الخارجي، ومن ثم يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته ومغزاه يتعين ان يكون المراجع على درجة من الكفاءة وان يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها. وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من: [1]

1- التأهيل العلمي والعملي للمراجع
2- الاستقلال
3- العناية المهنية الملائمة

1. معيار التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي

ان التدريب اللازم لمهمة مراجع الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا، تلبية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة و المواد المرتبطة بها، وتجدر الاشارة انه ليس من المطلوب من مراجع الحسابات أن يكون خبيرا او ملما بتخصص معين أو فرع اخر من فروع المعرفة، مثل القانون او الاحصاء او غيرها، اذ ان المراجع يستطيع ان يستعين بالخبرات المتخصصة في المجالات التي يحتاج إليها، ومن المتفق عليه ان تعليم المراجعين وتدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية ومسؤولية مهنية، فمن ناحية من يرغب ان يكون مراجعا ينبغي ان يتوفر لديه الاستعداد والتفكير السليم والرغبة في ممارسة العمل كمراجع، ومن الناحية المهنية فانه يقع على عاتق حديثي العهد، من خلال عملية التوجيه المراجعين ذوي الخبرة تدريب المراجعين والإشراف السليم على اعمالهم.

تلعب المنظمات التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم وزيادة خبرة اعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهات وتوصيات وبحوث، كما يشمل التدريب في المراجعة على الاشتراك بانتظام في

1 محمد سمير الصبان، مرجع سابق ، ص49.

الاجتماعات والندوات التي تنظمها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة.[1]

2. معيار استقلال المراجع:

تتبع أهمية هذا المعيار من ان مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي تحددان بمدى استقلال وحياد المراجع في ابداء ذلك الرأي، فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم الى حد كبير، ومنه فهي تحتاج الى رأي فني محايد عن الاحوال المالية للمؤسسة، وعليه يلجا المراجع الخارجي باستمرار الى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقده مركزه امام تلك الاطراف ذات المصالح.[2]

أ/ الاستقلال الذهني: يعني أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه بكل صدق وموضوعية بعيدا عن التحيز والمجاملة والمغالطة.

ب/ الاستقلال الظاهري: يقصد به وجود وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل ادارة المؤسسة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع ادارة المؤسسة باعتبارها مسالة موضوعية بعيدة عن شخصية المراجع وتفكيره تحكمها قواعد ومعايير ثابتة ومحددة.

جـ/ الاستقلال في إعداد برامج المراجعة: يعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند اعداد برامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب اداؤه وذلك في حدود الاطار العام للمهام المطلوبة، وهو ما يتضمن عدم تدخل الادارة في استبعاد،تحديد او تعديل أي جزء من برامج المراجعة او الاجراءات التي حددها المراجع او التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

د/ الاستقلال في الفحص: يعني ذلك بعد المراجع عن أي ضغوط او تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص، وذلك من خلال عدة جوانب اهمها:

---

1 فاتح سردوك، **دورا لمراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجتير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004، ص44.

2 محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الاردن ، 2009،ص67.

- حق المراجع الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب وفروع المؤسسة، وكذا الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.

- التعاون الفعال بين العاملين بالمؤسسة خلال عمليات الفحص وأداء الاختبارات.

- عدم تخلي الإدارة عن محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص او محاولة قبول المراجع المستندات دون مراجعة او فحص.

د/البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على الفحص

هـ/ الاستقلال في مجال إعداد التقرير: يعني عدم وجود تدخل او ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص او التأثير على طبيعة الرأي النهائي من القوائم المالية الختامية و يمكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:[1]

- عدم وجود أي تدخل لتعديل أية حقائق في التقرير.

- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الاهمية من التقرير الرسمي للمراجع على الرغم من وجودها في تقارير غير رسمية.

- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل معنى، وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات في تقرير المراجعة.

- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية محل الدراسة.

ولقد كان المشرع الجزائري صارما بإصداره مجموعة من النصوص للمحافظة على استقلالية المراجع، وعليه، يشترط في محافظ حسابات مؤسسة ما ان:[2]

- لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم.

- لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، اجر أو علاوات أو يدفعها له المسؤولون او أزواجهم، أو من طرف المؤسسة اخرى تملك عشر الاموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها، ما عدا اتعابه بصفته كمحافظ حسابات، والمحددة قانونا.

- لا يمكنه بالإضافة إلى هذا، حسب القانون 91-08 ان يكون محافظ حسابات ومستشارا ضريبيا او خبيرا قضائيا في نفس الوقت وفي نفس المؤسسة، ولا القيام بمهام تسييرية بصفة مباشرة أو غير مباشرة و لا قبول مهام التنظيم والإشراف على المحاسبة.

1 عبد الفتاح محمد الصحن واخرون ، مرجع سابق ، ص38.
2 محمد بوتين، مرجع سايق، ص38.

وحتى يستطيع المراجع الخارجي الاحتفاظ باستقلاله وحياده عن المؤسسة التي يراجع حساباتها يجب ايضاح بعض النقاط التي تساعد في هذا الشأن:[1]

- في مجال التعيين: إن قيام إدارة المؤسسة بتعيين المراجع يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه، لذلك فان لجنة بورصة الاوراق المالية في الولايات المتحدة الامريكية (SEC) حرصا منها على دعم استقلال المراجع الخارجي اوكلت هذا الحق بالتعيين الى لجنة المراجعة الخارجية بالمؤسسة حتى لا تمارس الإدارة الضغط على المراجع.

- في مجال عزل المراجع: ان بقاء صلاحية المراجع الخارجي بيد ادارة المؤسسة يمثل مصدر تهديد لاستقلاله وحياده بحيث تقوم الادارة بعزل المراجع اذا لم ينفد مطالبها ولهذا فان صلاحية العزل بيد الجمعية العامة للمساهمين، كما تدخلت الجمعيات والمؤسسات والمعاهد المهنية لدعم استقلال المراجع والوقوف امام عزله، مطالبة من المراجع الاتصال بالمراجع السابق للوقوف على اسباب عزله وما اذا كانت تتعلق برفضه للضغوط مارستها المؤسسة على حياده قبل تعيينه عوضا عنه.

- في مجال الأتعاب: ممارسة ادارة المؤسسة الضغط في تحديد اتعاب المراجع الخارجي لجعله معرضا لتخفيض اتعابه اذا لم يقم بتنفيذ مطالب وتوجهات هذه الادارة ولهذا جعل حق تحديد اتعاب المراجع بيد الجمعية العامة للمساهمين.

3. بذل العناية اللازمة والتي تقدم بقواعد السلوك المهني:

وفي هدا الصدد يقول "كولي Cooley ":"كل من عرض خدماته على الغير وقبلت خدماته اخد على عاتقه واجب استعمال ما لديه من مهارة في العمل المطلوب وذلك بالقدر المعقول من العناية والجهد. وإذا عرض احد خدماته للقيام بأي من الأعمال التي تتطلب مهارة خاصة كان من المسلم به انه يلزم نفسه امام الملا بان لديه تلك الدرجة من المهارة التي يملكها عادة غيره ممن يقومون بالأعمال ذاتها وفي حال عدم صحة ادعاءاته فانه يكون قد ارتكب نوعا من الغش بحق كل من استخدمه استنادا الى ما جاهر به علنا. لكن ليس من احد سواء كان ماهرا او لم يكن، يتعهد بان المهمة التي يتولاها سيتم انجازها بنجاح دون اي غلط او خطا، ان ما يتعهد به هو حسن النية والأمانة لا العصمة عن

1 يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص ص43 44.

الخطأ، كما انه يكون مسؤولا امام من يستخدمه عن الاهمال وسوء النية وعدم الامانة لا عن اية خسائر قد تنتج عن مجرد خطا في التقدير".[1]

يتطلب هدا المعيار من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة مهنة المراجعة، وإزاء ذلك فان مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة انما يفرض مستوى مسؤولية الاداء يجب تحقيقه بواسطة كل الاشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، فالمراجع يجب ان يبذل العناية المهنية اللازمة في التحقق ان دليل الاثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة، هذا من ناحية.[2]

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تهتم معايير العمل الميداني بوضع ارشادات عامة للكيفية التي يمكن ان يستعرضها تنفيذ عملية المراجعة ومعايير العمل الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر اكثر تحديدا، وتشمل على ثلاثة معايير وهي:

1- التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين.

2- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلي.

3- حصول المراجع على الادلة الكافية والملائمة.

1. معيار التخطيط السليم والإشراف الملائم على المساعدين

تنطوي عملية المراجعة على انجاز مهام معينة في مواقيت معينة، بواسطة اشخاص معينين، من خلال معايير متعددة لعل اهمها:

أ/ اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل:

قبل قيام المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة عليه ان يتفهم بداية المتغيرات البيئية التي تنطوي عليها كل من بيئة العميل وبيئة مكتب المراجعة، وان يحاول تحديد تأثيراتها المتوقعة على خطة العمل وإجراءاته، ومن أمثلة هذه المتغيرات في المؤسسة محل المراجعة نجد الهيكل التنظيمي، نوع النظام المحاسبي المطبق، ومن امثلة المتغيرات الخاصة بمكتب المراجعة طاقة العمل المتاحة ونوعيتها.

1Thomas M Coley ; **The Wrong which Aris Inndependently Of Contract** ;4th Edition (Chicago :Callaghanca ;1932) ;pp335-336 .

2 ويليام توماس وامرسون هنكي، مرجع سابق، ص48.

ب/ تخصيص المساعدين لمهام الفحص:

يتطلب معيار التخطيط السليم للعمل ان يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين لمهام المراجعة التي اشتملت عليها خطة المراجعة، ويتطلب التخصيص السليم على مهام المراجعة المختلفة ان يحدد المراجع احتياجات العمل من العنصر البشري، ثم يقوم بعمل توصيف وحصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين فعلا في المكتب، ثم يحدد نوعية الكفاءة المهنية المطلوب تدريبها للوفاء بمتطلبات برنامج المراجعة.

جـ/ الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم ادائهم:

لا تنتهي مهمة التخطيط لعملية المراجعة بمجرد تخصيص المساعدين في مهام المراجعة ولكن يتطلب الامر متابعة هؤلاء المساعدين والإشراف عليهم بصورة ملائمة للتأكد من تنفيذهم للمهام الموكلة اليهم في اطار المهام المكلفون بها والمخولة لهم.

2. تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

وتتضمن دراسة الانظمة واللوائح والتعليمات العامة لتحديد مدى الالتزام بها وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد طبيعة اجراءات المراجعة ومدى و نطاق وتوقيت اختبارات المراجعة الضرورية لتحقق اهدافها. ونتناول فيما يلي العنصرين لتغطية هذه القاعدة:

أ/ الالتزام بالنظم واللوائح والتعليمات الخاصة والعامة :

يتضمن دراسة الانظمة المختلفة واللوائح العامة التي تحكم العلاقات التي تكون الدولة طرفا فيها والخاصة بالقوانين العامة التي تصدر لتنظيم الأعمال والأنشطة المختلفة، و دراسة وتحليل النظم واللوائح الداخلية التي تصدر عن الجهة التي يتم مراجعتها.

ب/ تقييم نظام الرقابة الداخلية:

ان اول خطوة يقوم بها المراجع قبل بداية المراجعة هي تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجهة التي سيقوم بمراجعتها وذلك لأسباب هامة منها:

- إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعد احد المعايير الهامة من معايير البحث الميداني لمهنة المراجعة.
- نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية تساعد المراجع في تحديد مايلي:
- برنامج المراجعة والعناصر المختلفة.
- أسلوب المراجعة الذي سوف يتبعه المراجع.

- فريق المراجعة المناسب من حيث العدد والخبرة والكفاءة.

3. حصول المراجع على الادلة الكافية والملائمة:

وهنا يجب التوصل الى عناصر اثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة و التحريات والمصادقات وغيرها، ويمكن تقسيم هذه الادلة والقرائن الى داخلية وخارجية:

أ/ أدلة الإثبات الداخلية: وهي الموجودة داخل المؤسسة مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل والعقود ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان.

ب/ أدلة الإثبات الخارجية: تشمل المصادقات من العملاء والموردين، نتائج الاطلاع او الملاحظة او الاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة محل المراجعة وتستخدم المعلومات في تأييد البيانات الداخلية وتفريزها، ومن أمثلتها رسائل المحامين وقوائم اسعار البضاعة والسجلات الحكومية والقوانين والأنظمة التي تخضع لها المؤسسة.

ويمضي المراجع معظم وقته في الحصول على بيانات حسابية (ادلة وقرائن) يسعى لجمعها واستخدامها والتأكد من صحتها.ويجب ان تكون البيانات التي يجمعها او يعدها ملائمة اولا وكافية ثانيا. والقرائن الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة، اما عن الادلة والبيانات فذلك عائد لتقدير المراجع الشخصي.[1]

الفرع الثالث: معايير اعداد التقرير

تنتهي مهمة كل مراجع عقب اداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات، وتنقسم إلى أربعة معايير:

1- مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
3- كفاية الإفصاح المحاسبي وملائمته.
4- إبداء الرأي في القوائم المالية.

1 ابتسام الراعي وسميرة عرارم، **دور المراجعة الخارجية في تدعيم حوكمة المؤسسات**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2011، ص 49.

1. مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يعني إن يتضمن التقرير توضيحا من المراجع حول ما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن تبويب هده المبادئ الى:

أ/ المبادئ العامة: يمكن اجمال هذه المبادئ في الاتي:

- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ الثبات.
- مبدأ الشمول.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الافصاح.

ب/ المبادئ العلمية المرتبطة بالربح: يمكن اجمال هذه المبادئ في الاتي:

- مبدأ تحقق الإيراد.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

جـ/ المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي: تتضمن المبدأ الآتي:

- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.
- مبدأ التكلفة التاريخية.

2.الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

يتعين على المراجع ان يشير في تقريره الى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة الى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند اعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير.

3.الإفصاح الكافي:

يقتضي هذا المعيار من المراجع ضرورة اشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد اغفلتها القوائم المالية عن حسن او سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة أي أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون ان يتعداها الى التفصيلات غير المجدية.

4. إبداء الرأي:

يقتضي هذا المعيار بان يتضمن التقرير تعبير المراجع عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج اعمال المؤسسة. اما في حالة امتناع المراجع عن ابداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير ان يوضح اسباب هذا الامتناع.[1]

1 محمد امين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، ص24.

المبحث الثالث: مراحل (خطوات) تنفيذ عملية المراجعة الخارجية

تمر عملية المراجعة بمجموعة من الإجراءات والخطوات والتي تمثلت عموما في مجموعة خطوات تمهيدية ثم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأخيرا فحص الحسابات وإعداد التقرير.

المطلب الأول: الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة الخارجية وإعداد برنامج المراجعة.

تتمثل المرحلة الأولى من مراحل المراجعة في الخطوات التمهيدية التي يقوم بها المراجع قبل مباشرة عملية التنفيذ ثم إعداد برنامج المراجعة وسيتم التوسع فيها كمايلي:

الفرع الأول: الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة

عند قيام المراجع بعملية مراجعة جديدة تكون معرفته بالمؤسسة قليلة ان لم تكن معدومة، لدلك تتخذ الخطوات التالية قبل مباشرة تنفيذ عملية المراجعة:

1. **التأكد من صحة تعيينه مراجعا للحسابات:** على المراجع الخارجي في بداية الامر ان يتأكد من:[1]

- سلامة تعيينه وانه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها.
- كما عليه الحصول على قائمة اعضاء مجلس الادارة وأعضاء إدارة المؤسسة الحليفة، وكذلك قائمة الشركاء في الحصص العينية ان وجدت.
- إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه، عليه الاتصال به ومعرفة الاسباب.
- عليه التأكد بان مكتبه لديه الامكانيات الازمة لأداء مهمته على احسن وجه.
- التأكد كذلك من انه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسؤول المؤسسة.
- يعين من طرف الجمعية العامة ويمضي، وفي هده الحالة القانون التأسيسي للمؤسسة، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضرا،مع عبارة "قبول المهمة"،ويعلن عن قبوله كتابيا عند حضوره للجمعية.
- يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين برسالة عن تعيينه.
- يشعر مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم.

1 محمد بوتين، مرجع سابق ،ص 42.

- يرسل رسالة إلى مسؤولي المؤسسة يبين فيها الكيفية التي سينجز بها المهمة (مسؤولية المهمة، المتدخلون، معايير العمل، المدة القانونية لتقديم التقرير، الأتعاب).
- عليه الاتصال بالمحافظ النائب قصد الحصول على معلومات هامة في تفيده مهمته.
- في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية او لأسباب أخرى عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة خلال 15 يوما.

2.التأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة:[1]

تتوقف هده ايضا غلى الشكل القانوني للمؤسسة، ففي شركات المساهمة وحيث ان الرقابة على حساباتها إلزامية، فليس هناك تحديد لنطاق عملية المراجعة اي انها شاملة.اما شركات الاشخاص والمؤسسات الفردية وحيث الرقابة الخارجية اختيارية فقد تكون شاملة او جزئية ولكن يجب تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المراجع وعميله.

3. الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة:

يجب على المراجع ان يتعرف على المؤسسة التي وكلت إليه مراجعة حساباتها، ويضاف إلى دلك العوامل المشتركة المتمثلة في دراسة الخارطة التنظيمية للمؤسسة، الحصول على صورة تواقيع الموظفين المختصين بالتوقيع على الشيكات وما شابه، كما عليه معرفة ما إذا كان للمؤسسة فروع أو شركات تابعة أو كانت تتبع لشركة قابضة.

4.زيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية:

على المراجع الخارجي القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة مما يمكنه من الاطلاع على سير العمل فيها من حيث الانتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات...

5.فحص النظام المحاسبي للمؤسسة:

عليه دراسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا ام آليا والاطلاع على كل سجلات ودفاترها الالزامية منها والاختيارية، والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل.

6.الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة:

وهنا يتعرف المراجع على المركز المالي للمؤسسة ونوعية التقارير السابقة لان هدا يساعده في رسم خطة عمله وتفاصيلها وعليه ان يفحص اي تحفظات وردت في تقرير المراجع السابق او تقرير مجلس الادارة.

1 خالد امين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ،الناحية النظرية** ، مرجع سابق، ص150.

7.التعرف على العاملين في المؤسسة ومدى مسؤولية كل منهم:

حيث عليه الحصول على كشف بالأسماء وصور للتواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للمؤسسة قانونا ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

8.فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية:

يقوم المراجع بذلك ليقتنع بكفاية الاقتطاعات الضريبية حيث يتأكد من صحة البيانات الواردة في القوائم المالية.

9.دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

وهده أهم الخطوات، فلقد تحولت عملية المراجعة من كاملة تفصيلية الى اختباريه تقوم على اسلوب العينات الاحصائية والاختباري، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

الفرع الثاني: برنامج المراجعة

يعرف برنامج المراجعة بأنه عبارة عن وصف لإجراءات المراجعة التي سيتم اتباعها عند تنفيذها لتحقيق الأهداف المطلوبة من عملية الفحص، كما يعرف بأنه الخطة التي يرى المراجع ضرورة اتباعها لفحص مدى سلامة الادلة التي استخدمت في اعداد القوائم المالية.[1]

تتمثل أغراض برنامج المراجعة في: [2]

1.يعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للمراجعة، فالمراجعة لا يقوم بها شخص واحد وإنما مجموعة أشخاص وقد يتبادلون العمل ولذلك لابد أن تكون خطوات العمل واضحا لهم.

2.يعتبر برنامج المراجعة سجلا بالنسبة لعملية المراجعة كلها ويساعد هدا على:

أ/ أن يتعرف المراجع على العمل الذي تم.

ب/ يقدم دليلا على إطار عملية المراجعة وأسلوب تنفيذها.

جـ/ شهادة عن العمل الذي قام به المراجع ومساعدوه اذا احتاج الى شهادة.

3.يعتبر استخدام برنامج المراجعة اسلوبا للتخطيط والرقابة يستطيع من خلاله المراجع ان يتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي بدلت فيها الجهود في كل عملية وعدد الساعات

1 محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص131.

2 كمال خليفة ابو زيد وآخرون، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية**،دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص102-103.

التي امضاها كل مراجع حسب درجته، ومن المستحسن ان يعرض برنامج المراجعة في صورة تفصيلية بحيث يتضمن المعلومات اللازمة، وقد يمثل الشكل الجدول التالي صورة ملائمة لعملية المراجعة:

الجدول (1-3): جدول يبين برنامج المراجعة.

اجراءات سير العمل	تاريخ او فترة الاختبار	الوقت المقدر	توقيت من قام بالمراجعة	الوقت الفعلي للعملية	ملاحظات

المصدر: كمال خليفة ابو زيد وآخرون، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية**، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص103.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وأدلة الإثبات

تنطلق إجراءات المراجعة من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشاة، ذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات، وعلى أساس هذا التقييم فإنه إذا اتضح للمراجع أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يستطيع أن يختصر جزء كبيرا من برنامج المراجعة المستندية

الفرع الأول: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

ان نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الضمانات تساعد على التحكم في المؤسسة، وهي تقسم الى إدارية ومحاسبية. فبالنسبة للرقابة الادارية فان المراجع الخارجي لا يعتبر مسؤولا عن فحص هدا الفرع من الرقابة اما بالنسبة للرقابة المحاسبية فان المراجع يعتبر مسؤولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هدا الفرع.

ويقوم المراجع بإتباع الإجراءات التالية لأجل تقييم نظام الرقابة الداخلية:[1]

1. الدراسة والفهم:

من خلالها يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية وذلك باستعراض النظام لاكتساب الفهم على انسياب المعاملات وإجراءات الرقابة على هذه المعاملات (النشاط) ليتمكن من الوصول الى التقييم الاولي حول النظام ومعرفة اوجه القوة والضعف.

1 هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص88.

إن دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية يتم من خلال تقسيم الانشطة المحاسبية الى دورات ومن ثم متابعة عينات النشاط من اولها لآخرها لكل دورة، وهده الدورات هي:

أ/ دورة المبيعات، الذمم المالية والمقبوضان: والتي تشمل الإجراءات والسياسات المتبعة وتقسيم الاعمال والواجبات بحيث لا يقوم شخص بعمل اكثر من خطوة واحدة لخطوات البيع والتي تشمل على استلام طلب الشراء من جهة معينة، المصادقة على الائتمان في حالة البيع بالأجل، عمل أمر البيع، عمل كشف شحن البضاعة، مطابقة نسخة عن أمر البيع ونسخة عن كشوفات الشحن من قبل قسم المحاسبة وإرسال الفواتير.

ب/ دورة المشتريات، الذمم الدائنة، والمدفوعات: التي تشمل اجراءات شراء البضاعة او الخدمات والموجودات وتتكون من طلب الشراء من قبل المخازن او جهة مخولة وإرسالها إلى قسم المشتريات لعمل امر الشراء من قبل قسم المشتريات وبعدة نسخ، عمل كشف استلام البضاعة من قبل قسم الاستلام وإرسال البضاعة إلى المخازن، استلام فاتورة المورد ومقارنتها مع أمر الشراء وكشف الاستلام وقيدها في الدفاتر من قبل قسم المحاسبة للصرف مرفق به امر الشراء، كشف الاستلام والفاتورة وتحويل امر الدفع الى جهة اخرى لدفعها.

جـ/ دورة الإنتاج: وتشمل اجراءات خزن المواد،اصدار المواد للإنتاج، تقسيم أو توزيع عناصر تكلفة الإنتاج، على البضاعة المصنعة واحتساب قيد تكلفة البضاعة المباعة.

د/ دورة الرواتب: تشمل الإجراءات المتعلقة بتعيين او فصل الموظفين، تحديد الرواتب والأجور، حفظ ومعرفة الوقت بالنسبة للعمل، عمل كشوف الرواتب والاقتطاعات من الرواتب، الراتب الكلي والراتب الصافي وإجراءات دفع الرواتب.

هـ/ دورة التمويل: والتي تشمل تخويل الحصول على التمويل، تنفيذ وتسجيل العمليات وعلى سبيل المثال الحصول على قروض البنك، التأجير، السندات.

2. التقييم:

بعد الفهم ودراسة نظام الرقابة الداخلية ومن خلال توزيع النشاط الى دورات فان المراجع يكون قد اكمل الدراسة الاولية وبالتالي يتمكن من عمل برنامج المراجعة علما بان هذا البرنامج ليس نهائيا وليس ثابتا وربما يتغير اثناء نتيجة المراجعة التفصيلية.

أ/ تحديد مخاطر الرقابة: مخاطر الرقابة هي تلك المخاطر التي تمثل التحريف في رصيد او في مجموعة عمليات والتي يمكن ان تكون مادية بمفردها او عند جمعها مع الانحرافات الاخرى والتي لا يمكن منعها واكتشافها في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية، ولهدا وعند فحص الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي و الاقتناع من انها جيدة فان مخاطر الرقابة تحدد بالمستوى الادنى والعكس.

ب/ مصادر المعلومات حول الرقابة الداخلية: لأجل دراسة وفهم الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي فانه يحصل على المعلومات من مصادر مختلفة وأهمها:

- في حالة المراجعة المستمرة فان تجربة ودراسة اوراق عمل السنة او السنتين توفر له معلومات مهمة حول نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- الاستفسارات من الموظفين حول الرقابة الداخلية وإجراءات القيام بالعمل.
- فحص الأدلة والمستندات والسجلات بالنسبة للتحويل، الاحتفاظ والقيد.
- ملاحظة بعض(عينات) خطوات النشاط الى نهايتها للحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية، اي ملاحظة تطبيق الاجراءات الموضوعة من قبل المؤسسة.

جـ/ توثيق فهم الرقابة الداخلية: توثيق فهم نظام الرقابة الداخلية مطلوب في جميع الفقرات التي سيتم مراجعتها وهدا التقييم يدون في اوراق العمل بأحد الأشكال التالية:

- أسئلة الاستقصاء (الاستبيان): وتمثل عدة خطوات من الاسئلة حول سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية التي يعتقد المراجع بأنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات والإجابة على هذه الأسئلة أما بـ"نعم"أو بـ"لا"أو "لا يطبق" فإذا كانت الإجابة بنعم فيعني ان نظام الرقابة الداخلية يفي بالغرض. تكون هذه الأسئلة عادة محضرة مسبقا من قبل المراجع الخارجي لكل اقرار من اقرارات الادارة.

- خرائط التدقيق: هي عبارة عن خارطة يستعمل فيها رموز متعارف عليها متواصلة ومتداخلة مع بعضها، وتبين كل خطوة والخطوات التي تليها وكيفية المعلومات المحاسبية ومصادر المعلومات، وتوزيع المسؤولية على الاقسام او الاشخاص. ويتم استخدام خرائط التدقيق لفهم تسلسل العلاقات بين اوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات اخرى في نظام الرقابة الداخلية، يمكن اعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

- أن يقوم المراجع بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.
- استنادا علي ما سبق يقوم المراجع بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.
- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات(اختصاصات)العاملين وإجاباتهم على استفسارات المراجع.

- طريقة التقرير الوصفي (المذكرة المكتوبة):

تعتمد هذه الطريقة على أن يقوم المراجع بوضع تقرير يصف النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة التي قيد المراجعة ويحتوي هذا التقرير على الوصف الكامل للبنود موضوع الرقابة مع التعريف بالموظف الذي يقوم بالعمل، وبعد الانتهاء من إعداد التقرير يتمكن المراجع من تقييم الإجراءات المتبعة في نظام الرقابة الداخلية[1]

الفرع الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات:

تتنوع وتتعدد الاساليب اللازمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات ويرجع هدا التعدد إلى تعدد أدلة وقرائن الإثبات، فكل دليل له أسلوبه الملائم، وذلك للحصول على الاستنتاجات ذات الإقناع ليعبر المراجع عن رأيه الفني النهائي. وبالتالي فانه يمكن الحصول على ادلة وقرائن الاثبات من خلال الاساليب والوسائل التالية:[2]

1. **الجرد الفعلي والمعاينة**: تقتصر مهمته فيما يلي:

-التحقق من دقة الإجراءات الموضوعة للجرد، ومدى الالتزام بها.

-في حالة شك المراجع في مرحلة الجرد فان بإمكانه القيام ببعض الاختبارات.

-المراجعة عملية تقييم الأصول وتأكد من الثبات على أسس التقييم عبر السنوات

2. **المراجعة المستندية**: تعتبر المحور الرئيسي لعملية المراجعة، ويجب مراعاة الاسس التالية:

-أن يكون المستند المقدم صحيح شكلا ومضمونا.

-أن يحمل المستند البيانات الالزامية مثل اسم المشروع الذي يستفيد من المراجعة.

-أن يحمل المستند تاريخ يقع في فترة المراجعة خشية الغش.

-أن يكون المستند معدا لعملية تدخل ضمن طبيعة عمل المشروع اثناء المراجعة.

1 عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2001، ص 234.
2 احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص174.

-أن يكون المستند أصلا وليس صورة.
-أن يكون القيد المحاسبي المهني على المستند صحيحا.
-أن توضع على المستند علامة بعد مراجعته.

3. **المراجعة الحسابية**: وهي عبارة عن مراجعة صحة المجاميع الراسية، ومراجعة نقل المبالغ من صفحة الى اخرى او ترحيلها من اليوميات الى دفتر الاستاد وقوائم الجرد وميزان المراجعة.

4. **المراجعة الفنية**: ويقصد بالمراجعة الفنية التزام المنشاة بثبات السياسات المحاسبية المطبقة، وكذلك صحة التوجيه المحاسبي،والتفرقة بين النفقات الجارية والرأسمالية وكذلك الإيرادات الجارية والرأسمالية، لان ذلك يؤثر على دلالة ميزانية المنشاة ونتائج الحسابات، كما تشمل المراجعة الفنية مراجعة قيود الاقفال للسنة السابقة والتحقق من مطابقتها للقيود الافتتاحية للسنة الحالية.

5. **المصادقات**: وهي شهادات أو إقرارات مرسلة للمراجع بالموافقة أو الاعتراض، وهناك اعتبارات يجب الأخد بها لتجنب التلاعب عند استعمال المصادقات وهي:
-يجب أن تصدر طلبات المصادقة للغير من ادارة المنشاة نفسها.
-يجب أن يشرف المراجع على عملية إعداد هده المصادقات وإرسالها للغير.
-يجب أن يقوم إدارة المشروع بإخطار من ترسل اليهم المصادقات.
-يجب دراسة الردود من حيث التوافق او الاعتراض.

6. **المراجعة الانتقادية**: ويقصد بها النظرة السريعة للسجلات لملاحظة اي امور غير عادية، وتحتاج هذه المراجعة إلى مهارة وخبرة عالية، فقد يجد المراجع مثلا ان احد العملاء لم يقم بسداد دينه للمؤسسة بالرغم من انه كان منتظما في السداد خلال الفترات السابقة، وبالتالي يمكن ان يقود هدا البحث المراجع الى اكتشاف اي غش او سرقة.

7. **الاستفسارات (الاستقصاء)**: وتكون اما شفويا او كتابيا، وفي كلتا الحالتين فعلى المراجع ان يحرص في البحث لتعزيز الاجابات التي يتلقاها قبل ان يقتنع بها. وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته، إذ يعتمد على كثيرا على تفسير المراجع وحكمه الشخصي، ويصلح للتطبيق في حالة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ المراجع انحرافا في تطبيق انظمة الرقابة الداخلية المرسومة او تعديلا فيها.

8. الارتباط والمقارنات: يعد الارتباط بين العناصر المختلفة والمقارنات بين البنود المحاسبية افقيا وراسيا اداة من أدوات الحصول على أدلة وقرائن الإثبات في عملية المراجعة، سواء عن نفس الفترة أو فترات وسنوات سابقة.

9. التحليل المالي: يعتبر التحليل المالي احد الاساليب الفنية الملائمة لإجراء المقارنات والارتباطات في اي مرحلة من مراحل المراجعة ودلك لكي يتأكد المراجع من ان كل العمليات المحاسبية تمت كما ينبغي لها. وتعتبر النسب المالية من اهم ادوات التحليل التي تستخدم كأداة لقياس قدرة المنشاة على الوفاء وهي نسبة التداول، نسبة السيولة، نسبة النقدية.والنسب المرتبطة بالربحية،تقييم الأداء...الخ.

10. المكتبات الرسمية: قد تواجه المراجع بعض المسائل التي يصعب عليه ان يحكم عليها بنفسه، فيطلب من إدارة المؤسسة ان تثبت له بعض الحقائق المثبتة بالدفاتر والسجلات (قائمة الأصول الثابتة التي قررت إدارة المؤسسة إضافتها خلال فترة المراجعة وشهادة الجرد) ويجب على المراجع ان يحتفظ منها في ملف المراجعة.

الفرع الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية

من اجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وبالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس الأتي:[1]

- الكمال: يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.
- الوجود:يعني الوجود الفعلي للعناصر المعنية.
- الملكية: يعني حق المؤسسة في كل العناصر والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.
- التقييم: آي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم.
- التسجيل المحاسبي: يعني ان كل العمليات المحاسبية قد تم تقييدها بشكل سليم.

وبالتالي فعلى المراجع التأكد من كل هده الخصائص على مستوى كل من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:

1.التحقق من الأصول الثابتة: تشمل هده النقطة على عناصر الاستثمارات (تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، تهييئات وتركيبات)، إن هده العناصر تعتبر قليلة الحركة

1 محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص148.

المحاسبية في المؤسسة كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها او بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها. وسيتم التطرق لمراجعة الاستثمارات من خلال كل من الجوانب التالية:

أ/ الكمال: التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي لها، وذلك من خلال التأكد من الأرصدة الأولية والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الاضافات الجديدة للعنصر.

ب/ الملكية: يتأكد المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة الظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء، او عقود الملكية.

جـ/ التقييم: التأكد من صحة التقييم الاولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد مصاريف الحصول عليه كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل اهتلاكاته تبعا لطرق الاهتلاك المحددة، ومراعاة الثبات في استخدام طرق الاهتلاك من سنة لأخرى، وكذلك طرق تقييم الاصول الثابتة (التقييم على اساس سعر السوق أو التكلفة التاريخية)

د/ التسجيل المحاسبي: يعمل المراجع على التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وان كل الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة ومرفقة معه.

2.التحقق من المخزونات: تشمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء المنتجات التامة او النصف مصنعة او المشتريات المخصصة لتموين العمليات الانتاجية كالمواد الأولية، وبالتالي فانه الضروري ان يتحقق المراجع من هذه العناصر نظرا لكون هده العناصر تعتبر ذات حركة كبيرة ومستمرة. وفيما يتعلق بالبضاعة فالمراجع يهدف من خلال التدقيق في البضاعة الى تحقيق مايلي: [1]

- التأكد من الوجود الفعلي للبضاعة بآخر المدة والحالة التي عليها بتاريخ اول مدة.
- التأكد من ملكية المنشاة للبضاعة التي ادرجت ضمن قوائم الجرد.
- التأكد من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية السليمة في تقييم بضاعة اخر المدة كمبدأ سعر أيهما اقل، ومبدأ ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية. سعر السوق أو التكلفة وبالتالي فان عملية المراجعة لهدا العنصر تتم من خلال النقاط التالية:

1 خالد امين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية**، مرجع سابق، ص49.

أ/ الكمال: تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة، ومفادها ان كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يلمسها اي حذف أو نسيان من طرف المحاسب، ليكون للمراجع الحجة على التأكيد بصحة المعلومات التي يولدها هدا النظام ومدى تمثيلها للعنصر موضوع المراجعة.

ب/ الوجود: يسعى المراجع الى التأكد من أن المخزون موجود فعلا، وذلك بالوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وان يقوم اشخاص اخرون بعملية الجرد وإعداد القوائم النهائية والتي ينبغي التأشير عليها من طرف شخص مخول له دلك قانونيا.

جـ/ الملكية: تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها حتى يثبت العكس، لدلك فعلى المراجع ان يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب ان يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة وخارجها.

د/ التقييم: ينبغي على المراجع ان يتأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التأكد من ثبات طرق تقييم المخزونات من سنة الى أخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات.

هـ/ التسجيل المحاسبي: يسعى المراجع المراجع الى التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات قد تم تسجيلها محاسبيا وفق الطرق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وان كل الوثائق المدعمة لهدا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة به.

3.التحقق من الحقوق والديون: حيث يجب على المراجع التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدتها، كالحقوق التي تتكون من حسابات العملاء، حسابات الخزينة، الصندوق، البنك...الخ، والديون التي تتكون من الديون قصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل، ويتم مراجعة النقدية بالبنك مثلا من خلال النقاط التالية:[1]

- الحصول على كشف حساب المشروع لدى البنك.

1 خالد امين عبد الله، نفس المرجع السابق،ص52.

- إعداد مذكرة تسوية البنك(المقاربة البنكية).
- إجراء قيود التسوية اللازمة بناءا على مذكرة تسوية البنك.
- المراجعة الحسابية والمستندية لحساب البنك في دفاتر المشروع.

أ/ الكمال: تظهر المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة الى مستعمليها، معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال اظهار الارصدة المالية لكل حساب على حدا، انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء سلبا او إيجابا، واخذ الرصيد الأولي لكل حساب، لدا وجب على المراجع ان يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات من اجل الحصول على معلومات صحيحة وصادقة.

ب/ الوجود: يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية، بين ما هو مسجل وما هو مسجل عند الغير، كاعتماد طريقة المصادقات من طرف العملاء والموردين من اجل الوقوف على الأرصدة الحقيقية.

جـ/ الملكية: إن الحقوق والديون المسجلة في سجلات ودفاتر المؤسسة يجب ان تتعلق بها، فلا يصح تسجيل اي شئ لا تكون المؤسسة طرفا فيه. وبالتالي فانه على المراجع ان يتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة فالديون التزام عليها والحقوق حق لها.

د/ التقييم: يستعمل المراجع المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية من اجل الوقوف على تقييم الحقوق والديون للمؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم، كان يعتمد طريقة التقييم وفق سعر السوق او اعتماد اي طريقة اخرى معتمدة من طرف المؤسسة، وكذلك من طرف الجهة الاخرى سواء المدينة او الدائنة للمؤسسة.

هـ/ التسجيل المحاسبي: يجب التأكيد على أن يتم تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالحقوق والديون ومعالجتها وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، من اجل أن يستند هذا التسجيل إلى مجموعة كافية من ادلة وقرائن الاثبات لتبرر العملية المحاسبية والتسجيل.

4.التحقق من الاموال المملوكة: يجب على المراجع التحقق من اسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكدا تتبع تداول اسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن

الدورة موضوع المراجعة، وبالتالي يمكن تتبع احكام عامة للتحقق من الاعمال المملوكة هي على النحو التالي:[1]

- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة راس المال وأنواع الأسهم،وحقوق المساهمين من ناحية الربح وراس المال.

- الاطلاع على قرارات مجلس الادارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة او تخفيض راس المال وتعديل حقوق المساهمين.

- يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم.

- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.

- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشهادات الاسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.

- في حالة عدم سداد راس المال بالكامل، يجب ان يظهر دلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

- التأكد من صحة عرض راس المال في الميزانية اي اظهار راس المال المصرح به وراس المال المصدر وكذلك رأس المال المدفوع.

1- التحقق من النواتج والأعباء: تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الاساسية لجدول حسابات النتائج وبتفاعلهما تنتج حسابات النتائج، فتتميز هده الحسابات برصيد اولي يساوي الصفر باعتبار ان رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله الى السنة موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف ادارة المؤسسة خلال الدورة نفسها. ان التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النتائج والأعباء يكون عن طريق الاتي:

أ/ الكمال: ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت اعباء أو نواتج، وان يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحسابات، كان تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات بيع مختلفة قامت بها المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات اخرى تتعلق بالبيع، فيخلص بعد عملية

1 محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص156.

المعالجة الى معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للنواتج، لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

ب/ الوجود: يعمل المراجع في هدا الاطار على التحقق من ان النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، اي ان تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث ان لكل عملية مستند تقوم عليه وان يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

جـ/ التقييم: تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المراجع ان يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها، وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة الى اخرى.

د/ التسجيل المحاسبي: يسعى المراجع الى التحقق من سلامة تسجيل الاعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، اد يجب تسجيل الاعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لدلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين او الحق الناتج عن العملية في دورة المراجعة.

المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي

يعتبر تقرير محافظ الحسابات أخر مرحلة من مراحل عملية المراجعة فهو يعطي ملخصا وافيا لمحتواه تؤكد صحة المعلومات في المنشأة خلال فترة زمنية معينة.

الفرع الأول: الاعتبارات العامة المتعلقة بتقرير المراجع:

يعتبر تقرير المراجع الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه حيال القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التي قام بانجازها. و بجانب ما سبق يوجد بعض الاعتبارات العامة التي ينبغي على المراجع مراعاتها عند إعداده لتقريره، هذه الاعتبارات هي كما يلي:

1. يجب أن يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ اكمال العمل الميداني بصرف النظر عن التاريخ الذي اصدر فيه التقرير فعلا، وتاريخ التقرير يحدد الوقت الذي انتهت فيه مسؤولية المراجع عن اكتشاف وإظهار أي حوادث تكون قد وقعت بعد تاريخ الميزانية.
2. يجب أن يوجه التقرير الى العميل.

3. يجب أن يميز التقرير كل قائمة من القوائم المالية التي يغطيها(الميزانية، قائمة الدخل او حساب الارباح والخسائر، قائمة الارباح المحتجزة، قائمة التغير في عناصر المركز المالي وتاريخ القائمة او الفترة التي تغطيها.

4. يجب أن يوضح التقرير ان الفحص قد تم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، هده المعايير تتطلب ما يلي:

أ/ أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المتعارف عليها.

ب/ أن يبين التقرير مدى الثبات في تطبيق المبادئ للسنة الحالية وفي السنوات السابقة.

جـ/ تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه هده القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير الى خلاف دلك.

د/ يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة او امتناعه عن ابداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك. يجب ذكر الأسباب التي أدت إلى ذلك.

هـ/ يجب أن تتميز القوائم المالية بالوضوح عن طريق استخدام العناوين المناسبة، وتقسيم البنود الى مجموعات، والاستعانة بالمعلومات الوصفية، والملاحظات.

و/ يجب أن لا تستخدم الملاحظات لتصحيح اخطاء تحتوي عليها القوائم المالية نفسها.

ن/ يوضح رأي المراجع ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الاعمال. وقد فسر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ذلك بان عدالة عرض القوائم المالية معناه ان يتم حكم المراجع على ذلك في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ك/ الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية التي اعدت على اساسها القوائم المالية يؤكد للبنوك والمستثمرين وغيرهم أن هده القوائم يمكن مقارنتها بالقوائم المالية للسنوات السابقة، وبالقوائم المالية لنفس الصناعة، وبذلك يقيس حجم نشاط المؤسسة بأخرى.[1]

الفرع الثاني: أنواع التقارير وإبداء رأي

1. أنواع التقارير:

يوجد أنواع عديدة من تقارير المراجعة قد يقوم مراجع بإعدادها وتتمثل فيما يلي:[2]

أ/ **التقرير المختصر**: يتضمن هذا التقرير رأي المراجع مرفقا بالميزانية العمومية والحسابات الختامية وقائمة الأرباح المحجوزة والملاحظات على القوائم المالية.

1 منصور حامد محمود واخرون، **اساسيات المراجعة**، مركز جامعة القاهرة المفتوح، القاهرة، 1999، ص357

2 أحمد نور، **مراجعة حسابات المؤسسة**، مؤسسة شباب الجامعة، بدون طبعة،الإسكندرية ،مصر،1992 ، ص567، 570.

ب/ التقرير المطول: يشمل التقرير المطول على رأي المراجع أو شهادته وعلى القوائم المالية الخاصة بالفترة الخاضعة للفحص وغير ذلك من البيانات المالية، والتقارير المطولة تعد بواسطة مراجع الحسابات بناء على طلب إدارة المؤسسة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية من البنوك ومانحي الائتمان حيث تطلب تلك الجهات معلومات إضافية تمثل نشاط المؤسسة المالي لمدة خمس او عشر سنوات.

جـ/ التقرير الخاص: يعد هذا التقرير بواسطة مراجع الحسابات للمؤسسة والجمعيات التي لا تهدف للربح مثل الجمعيات الخيرية، المستشفيات.

كما أن التقرير الخاص يعد بواسطة المراجع عندما تطلب منه إدارة الشركة بموجب تكليف عمل تقرير مثلا عن نظام المدفوعات للصندوق لديها، ويكون في صورة خطاب.

2. أنواع إبداء الرأي في التقرير:

إن رأي المراجع لا يخرج عن أربعة حالات وهي كما يلي:[1]

أ/ رأي نظيف: ويشير هذا النوع إلى عدم وجود تحفظات بمعنى وجود عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المنشأة محل المراجعة.

ب/ رأي غير نظيف جزئيا: ويشير هذا النوع إلى وجود تحفظات في التقرير، كما يعتبر هذا النوع من أصعب المهام التي تقع على عاتق المراجع، والتي يلجأ فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد ودقيق لا يدعو إلى اللبس، وقد ترجع هذه التحفظات إلى الآتي:

- إن عملية الفحص للدفاتر والسجلات لم يتم طبقا لمبادئ المحاسبة.
- إعاقة إدارة المنشأة لإجراء المراجعات من خلال عدم مساعدة المراجع في الحصول على المصادقات أو الشهادات من الغير، وكذلك عدم السماح له بحضور الجرد أو زيادة الفروع (القيود على نطاق المراجعة).
- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية.
- عدم إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية طبقا لمبادئ المحاسبة.
- وجود احتمالات بشأن استمرارية المؤسسة اتجاه التزاماتها للغير.

1 - أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المريخ للنشر ،2006،عمان، ص 130.

جـــ/ رأي غير نظيف كليا: ويشير هذا النوع إلى عدم التمثيل بعدالة أولا وفي استخدام المراجع لهذا الرأي في تقريره فعليه أن يوضح أسباب هذا الرأي.

المبحث الرابع: بيئة عمل المراجع الحسابات

سبق وأن عرفنا المراجعة بأنها مستندات وسجلات المشروع من طرف شخص فني محايد للتحقق من صحة العمليات والخروج برأي محايد حول القوائم المالية، وفـــي هـــذا المبحث سنحاول التطرق إلى المراجع الخارجي حقوقه وواجباته ومسؤولياته.

المطلب الأول: المراجع الخارجي

وهناك تعدد في المصطلحات، فمنهم من يقول المراجع، ومنهم من يقول المدقق، وفـــي الجزائر يسمى محافظ الحسابات. رغم تعدد المصطلحات كما لكن يبقى المفهوم واحد.

الفرع الأول: المراجع الخارجي

يمكن أن يعرف المراجع الخارجي على انه:

1. التعريف الأول: يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على انه:"الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظـــام حسابات المؤسسة وصحتها،كما يدقق في المعلومات المقدمة في تقريـــر مجلـــس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة الى الاطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحـــساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها"[1]

2. التعريف الثاني: يعرف حسب المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كمايلي: "يعد محافظ الحسابات حسب هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المـــصادقة على صحة حسابات المؤسسات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2]

إن الشروط المشار إليها في المادة الثانية من القانون رقم 10-01 المـــؤرخ فـــي 2010/05/29، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمـــد، فهي ما نصت عليه المادة 08 من نفس القانون وملخص ما جاء فيها: [3]

1 عبد العالي محمدي،**دور محافظ الحسابات في تفعيل اليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة الجزائر ،2012 ،ص3.

2 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/05/29،المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية،الجريدة الرسمية، العدد42.

3 نفس المرجع السابق.

- أن يكون ممارس هذه المهنة يحمل الجنسية الجزائرية.
- أن يتحصل على شهادة لممارسة المهنة حسب نوع المهنة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.
- أن لا تكون لديه سوابق عدلية أو أعمال ضد القانون.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية.
- أن يكون مسجلا في المصف الوطني حسب نوع المهنة، بالنسبة لمهنه محافظ الحسابات أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه، وهو كما يلي: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد."

اما بالنسبة الى الحالات التي يمنع فيها المشرع ممارسة هده المهنة:

- كل نشاط تجاري لا سيما بشكل وسيط او وكيل.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة ادارية او عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- كل عهدة برلمانية و كل عهدة انتخابية في هيئة تنفيذية للمجالس المحلية.

الفرع الثاني: مهام المراجع الخارجي

1. مهام محافظ الحسابات: يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:[1]

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكدا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات او الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المالية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين او الشركاء او حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين او المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها ومؤسسات تابعة لها.

1 نفس المرجع السابق.

- مدمجة يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدمجة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

2. تعيين وتوقيف مهام محافظ الحسابات:

أ/ تعيين مهام محافظ الحسابات: ودلك حسب:[1]

المادة 06 من القانون 01/10 المتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات بأنه:"تعين الجمعية العامة او الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى اساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. وتحدد كيفيات تطبيق هده المادة عن طريق التنظيم."

المادة27 من نفس القانون على انه:"تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

- ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد ثلاث سنوات.

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة او الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات اعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. وفي هده الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.

المادة 29 من نفس القانون:"عندما تعين الشركة او الهيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين اعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها.

المادة 29 من نفس القانون:"عندما تقرر شركة او هيئة تعيين اكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام القانون.

ب/ توقيف مهام محافظ الحسابات:

تتطلّب المراجعة في بعض الأحيان اتخاذ بعض الإجراءات التي لا تعجب المسيرين فعلى المحافظ في هذه الحالة أن يكون في مأمن من الإجراءات التي قد يتخذها المسيرون ضده سواء بإقالته أو بعرقلة نشاطه وهذا ما تعرض له القانون التجاري حيث جعل نظام الإقالة صارما وعاقب بشدة كل من يعرقل عمل المحافظ. ومن اهم طرق إنهاء مهام ما يلي: [2]

1 للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/05/29، مرجع سابق.

2 بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، جامعة منتوري قسنطينة –كلية الحقوق، 2011/2010، ص ص 47- 52.

- انتهاء المدة المحددة قانونا أو استقالة محافظ الحسابات أو عزله.
- وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه.
- اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها.
- رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية.

المطلب الثاني: محافظ الحسابات حقوق وواجبات

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي عليه أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات ومسؤوليات وفقا لما تقضي به قواعد ومبادئ المراجعة.

الفرع الأول:حقوق محافظ الحسابات

يتمتع المراجع بعدة حقوق نذكر منها على سبيل المثال مايلي:[1]

1. حق الاطلاع على جميع الدفاتر و السجلات و المستندات المؤسسة.
2. حق طلب جميع البيانات و المعلومات و الإيضاحات التي يرى ضرورتها لتنفيذ عملية المراجعة، حيث قد يحتاج المراجع إلى إيضاحات من قبل المديرين أو الموظفين.
3. حق التحقيق في موجودات المؤسسة و التزاماتها.
4. حق الحصول على صور من جميع المراسلات و البيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العمومية. كما له حق حضورها.

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

يمكن تلخيصها في:[2]

1. فحص الحسابات و التحقق من القيود و الحسابات الختامية و كشف الأخطاء.
2. التحقق من قيم الأصول و الخصوم و انه مطابق للأسس العامة المحاسبية.
3. أن يقدم الاقتراحات التي تعنيه و التي يراها صالحة لحسن سير الشركة.

1 إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير و اجراءات** ، دار النهضة العربية ، لبنان ، ص 45،47.
2 عبد الفتاح الصحن، **مبادئ و أسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص ص 82،84.

4.يعتبر مراقب الحسابات قد قام بواجبه إذا أحسن اختيار اختباراته للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة وفقا لبرنامج المراجعة المعد.

5.على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن الشركة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة.

6.على المراقب أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين و الأنظمة و العقود و غيرها من الوثائق المتعلقة بالشركة موضوع المراقبة.

المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي

يمارس محافظ الحسابات مهامه تحت مسؤولية خاصة، المراقبة والمراجعة يقدم من خلالها تقريرا يعرض فيه مدى شرعية وصدق الحسابات ويقدم شهادة محافظ الحسابات هذه الأشغال تتم مراعاة المسؤوليات التالية:

الفرع الأول: المسؤولية المدنية

تمثلت هده المسؤولية في مجموعة المواد التالية: [1]

1. حسب المادة 60 من قانون 01/10 المتعلق بمسؤوليات الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على انه:"يعد الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

2. كما نصت المادة 61 من نفس القانون على انه:"يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الاخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه "

ويعد متضامنا اتجاه الكيان او اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة لأحكام هدا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات، وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت انه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

1 للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/05/29، مرجع سابق.

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية

يمكن تلخيص هده المسؤولية في التالي: [1]

1. المادة 62 من القانون 01/10:"يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عند كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"

2. المادة 73 من نفس القانون:" يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500000دج الى 2000000دج. وفي حالة العودة، يعاقب مرتكب هده المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة اشهر الى سنة واحدة، وبضعف الغرامة.

3. المادة 74من نفس القانون:"يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب او محافظ الحسابات او المحاسب المعتمد كل شخص غير مسجل في الجدول او تم توقيف مؤقت لتسجيله او شطبه من الجدول والدي يمارس او يواصل في اداء العمليات المنصوص عليها في احكام هدا القانون".

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية

تمثلت هده المسؤولية في:[2]

المادة 63 من القانون 01/10:"يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة او تقصير تقني او اخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: الاندار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر أو الشطب من الجدول.

1 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/05/29،مرجع سابق.
2 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/05/29 ،مرجع سابق.

خلاصة:

تعتبر المراجعة الخارجية فحصا انتقادي منظما لنظام الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة ودلك بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة ومدى تصويرها لنتائج اعمالها.

وكامتداد لمبدأ انفصال الملكية الذي شهدته المؤسسات وظهور الشركات متعددة الجنسيات حيث لابد ان يصاحبه التغيير يتماشى و مستوى خدمات المراجعة من اجل تحقيق الهدف العام لمراجعة الحسابات، وانطلاقا مما سبق ظهر التوحيد الدولي لمعايير المراجعة الدولية، والدي هو موضوع الفصل الموالي.

الفصل الثاني:
عرض معايير المراجع الدولية

تمهيد:

لكل مهنة دستور يحكمها ويضبطها ويوجه ممارساتها، ويوحد معالجاتها للأمور المتماثلة، لكي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة من قبل المهتمين بالمهنة، حيث أن تزايد أنشطة الأعمال الدولية ومدى حاجة المؤسسات إلى زيادة رأس مالها وانتشاره خارج حدودها، قد لقي ضغوطا متزايدا نحو العمل على توحيد معايير للمحاسبة والمراجعة، فوجود معايير مختلفة تؤثر على قرارات مختلف الأطراف إما في الفهم أو الثقة في الرسائل التي يتم توصيلها عن طريق القوائم المالية، لذلك فان تحقيق مستوى معين من التوحيد والتنسيق لمعايير المحاسبة والمراجعة وإلغاء التعارض سيخفض من تكلفة المحاسبة أو المراجعة للقوائم المالية للمؤسسات متعددة الجنسيات مثلا.

لذلك كان الهدف من إصدار معايير المراجعة الدولية هو وجود مستويات وإرشادات مهنية كمراجعة الحسابات وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا.

وعلى هذا الأساس سيشرح هذا الفصل معايير المراجعة الدولية في أربعة مباحث هي كالتالي:

المبحث الأول: نظرة عامة حول معايير المراجعة الدولية.

المبحث الثاني: إطار عمل المعايير الدولية ومسؤولية المراجع.

المبحث الثالث: تطور معايير العمل الميداني على ضوء معايير المراجعة الدولية.

المبحث الرابع: استخدام عمل الآخرين وإعداد التقرير على ضوء معايير المراجعة الدولية.

المبحث الأول: نظرة عامة حول معايير المراجعة الدولية.

تعتبر معايير المراجعة الدولية إطار متجانس وقابل للتطبيق عالميا، والتي لا تتعارض مع معايير المراجعة المتعارف عليها من جهة ولا تمنع أي دولة من إصدار معايير مراجعة وطنية من جهة أخرى.

المطلب الأول: ماهية معايير المراجعة الدولية

المعيار هو نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة اتفاق عام يجب إتباعه كمقياس أو مرشد للحكم على مدى فعالية الأداء أو هو قواعد عامة لا يجوز مخالفتها.

الفرع الأول: تعريف معايير المراجعة الدولية

1. **التعريف الأول**: وعرّف ويليام توماس و امرسون هنكي معايير المراجعة بأنها " عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المراجع في أثناء أدائه لمهنته و التي تستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعمها ".[1]

2. **التعريف الثاني**: و عرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPAالمعايير بأنها " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي".[2]

الفرع الثاني: أهمية معايير المراجعة الدولية

لمعايير المراجعة فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أدهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للضر وف المستجدة من جهة

1 توماس ووليام وهنكي امرسون ،**نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات** ،دار المريخ للنشر، الرياض،1991، ص 52.
2 القاضي و دحدوح، مرجع سابق ،ص25.

ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.[1] يمكن أن نرد سبب هده الأهمية إلى الاعتبارات التالية:[2]

1. تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
2. تشجع التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية
3. إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير المراجعة، وستكون معايير المراجعة الدولية هي الأساس في هدا التوحيد.
4. إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في مراجعة حساباتها.

حدد"Moonitz" سبعة عوائد محددة يعتقد أنها تتبع في نشر معايير دولية للمراجعة ووضعها محل التطبيق:[3]

- وجود مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير المراجعة في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المراجع. وعن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المراجع الخارجي فإنها تمكن المراجع من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها.
- إن وجود معايير دولية للمراجعة سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها.
- إن معايير المراجعة الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية.
- إن معايير المراجعة الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية.

1 حازم هشام الالوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجامعة المفتوحة، طرابلس،ج1، ط1، 2003،ص99

2 محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، **المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2002، ص ص 169-170.

3 أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص 280-282.

- إن وجود معايير دولية للمراجعة سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية.
- إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو إن تنتج معايير محلية للمراجعة، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها.
- إن المراجعة الفعال والدي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة والأطراف الخارجية إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة المؤسسات المتعددة الجنسيات، حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية...الخ، لذلك فان معايير المراجعة الدولية تعتبر في هدا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية.

الفرع الثالث: نطاق معايير المراجعة الدولية

إن إصدار معايير المراجعة الدولية والالتزام بها يؤدي إلى مصداقية المعلومة المالية على المستوى الدولي، ويجعل منها أداة فعالة لترشيد قرارات الاستثمار سواء على المستوى المحلي أو الدولي،[1] صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية المراجعة حيث أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار، احدهما طبقا لتاريخ الإصدار، والثاني طبقا لموضوع المعيار، واخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم1 ، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي:

1. **أمور تمهيدية**: وتشتمل على معيارين، يهدف الأول إلى تقديم إطار عن خدمات للمحاسبين الخاصة بتقديم رأي يعطي درجة عالية أو متوسطة من التأكيد، كما يؤسس المعيار القواعد والإرشادات التي تحكم الارتباطات،حيث تكون درجة التأكيد التي يوفرها التقرير المقدم من المحاسب القانوني عالية ولا تغطيها معايير مراجعة قائمة وبالتالي يوفر المعيار إطار يمكن استخدامه لوضع معايير لأنواع خاصة من الارتباطات لتقديم تأكيدات. أما المعيار الثاني فيهدف إلى توضيح إطار العمل لمعايير المراجعة الدولية،

1 أمين السيد احمد لطفي، **موسوعة معايير المراجعة المصرية**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص33.

وذلك فيما يتعلق بأنواع الخدمات التي يؤديها المراجع، ودرجة التأكيد التي يوفرها وما يقدمه تقرير المراجع للعميل.

2. **المسؤوليات**: وتشمل هده المجموعة على ستة معايير تغطي الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية وشروط الارتباط والتوثيق في عملية المراجعة، ومسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء، ومدى التزام المؤسسة بتنفيذ القوانين واللوائح ذات العلاقة كما اشتملت المجموعة على المعيار الخاص بالرقابة على جودة عملية المراجعة.

3. **التخطيط**: وتتضمن ثلاثة معايير تتعلق بصفة أساسية بالقواعد الخاصة بتخطيط عملية المراجعة، وبالمعلومات الواجب الحصول عليها، والخاصة بطبيعتها أعمال المؤسسة، ومفهوم الأهمية النسبية، وعلاقتها بمخاطر المراجعة عند تنفيذ عملية المراجعة وعند تقييم اثر أي تحريفات.

4. **الرقابة الداخلية**: وتشتمل هذه المجموعة على ثلاثة معايير، تقدم قواعد وإرشادات تتعلق بتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ومخاطر المراجعة وعناصرها، ممثلة في المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف، وكذلك توفر الإرشادات الخاصة بالمراجعة في بيئة نظم المعلومات الآلية، والاعتبارات المتعلقة بمراجعة الوحدات التي تستخدم منظمات خدمية.

5. **أدلة الإثبات في المراجعة**: تتكون هذه المجموعة من 11 معيار، تتعلق بالقواعد والإرشادات المتعلقة بكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عند مراجعة القوائم المالية، والإجراءات اللازمة للحصول عليها، والعوامل التي يجب أخدها في الاعتبار بالنسبة لبعض البنود المهمة كالمخزون والمدينين والاستثمارات طويلة الأجل والمعلومات الخاصة بقطاعات المؤسسة والدعاوي القضائية. وتوفر هذه المجموعة أيضا القواعد والإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية عندما يتم مراجعة القوائم المالية للمرة الأولى، أو عندما تكون القوائم المالية الخاصة بالسنة السابقة قد تمت مراجعتها بمعرفة مراجع أخر، وكذلك القواعد والإرشادات المتعلقة باستخدام الأساليب التحليلية وأسلوب العينات خلال مراجعة القوائم المالية بالإضافة إلى القواعد الخاصة بمراجعة التقديرات

المحاسبية. كما تقدم هده المجموعة القواعد والإشادات المتعلقة بمسؤولية المراجع عن مراجعة العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، والأحداث اللاحقة والقواعد الخاصة بمسؤوليات المراجع عن ملائمة فرض الاستمرارية بوصفها أساسا لإعداد القوائم المالية. واشتملت المجموعة في الختام على القواعد الخاصة باستخدام قرارات الإدارة.

6. **استخدام عمل الآخرين**: وتتكون هده المجموعة من ثلاث معايير، تتناول القواعد والإرشادات الواجب على المراجع إتباعها عند استخدامه لأعمال مراجع خارجي أخر، وكذلك عند اعتماده على أعمال المراجعين الداخليين بالمؤسسة، وعند استعماله لعمل احد الخبراء بوصفه دليل إثبات.

7. **انتهاء عملية المراجعة وإعداد التقرير**: وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير، تتعلق بالشكل والمحتوى في تقرير المراجع عن مراجعته للقوائم المالية، ومسؤوليته فيما يتعلق بكل من أرقام المقارنة التي ترد بالقوائم المالية والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها.

8. **المجالات المتخصصة**: تتكون هذه المجموعة من معيارين، يوفر أولهما القواعد والإرشادات المتعلقة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، كمراجعة قوائم مالية معدة طبقا لإطار محاسبي شامل آخر بخلاف معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة المحلية، ومراجعة حسابات معينة أو بنود معينة من القوائم المالية، مراجعة مدى الالتزام بالشروط التعاقدية، مراجعة القوائم المالية المختصرة. أما الثاني فيختص بالقواعد المتعلقة باختبار المعلومات المستقبلية، لإبداء الرأي فيها.

9. **الخدمات ذات العلاقة**: وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير، تتعلق بواجبات المراجع والشكل والمحتوى للتقرير الذي يقدمه عند قيامه بمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية والارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها خاصة بقوائم مالية. كما تتضمن القواعد الإرشادات الخاصة بمسؤولية المحاسبين القانونيين عن الارتباطات الخاصة بتجميع المعلومات المالية وتصنيفها وتلخيصها.

10. **تتضمن إيضاحات تطبيقات المراجعة الدولية**: وبالتالي فإن وجود معايير المراجعة الدولية يمثل خطوة متقدمة نحو عولمة مهنة المراجعة، مما يتطلب تحقيق توافق اكبر بين معايير المراجعة الدولية والمحلية.

المطلب الثاني: تبني معايير المراجعة الدولية.

يدرس هدا المطلب أهم الهيئات المهنية الدولية المهتمة بمهنة المراجعة إضافة إلى بيان كيفية إصدار معايير المراجعة الدولية انطلاقا من مجموعة الإجراءات العمل اللازمة لإصدار هذه المعايير وذلك من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: الهيئات المهنية الدولية المهتمة بمهنة المراجعة

وتتمثل هده الهيئات في:[1]

1. **مجلس معايير المحاسبة الدولية** "IASB ":

تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 من خلال اتفاقية وضعتها هيئات محاسبة من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية ما بين عام 1983 إلى 2001 شملت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية المهنية كافة الهيئات المحاسبية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC " ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق ما يلي:

- تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق وتتطلب معلومات ذات نوعية جدية وشفافة وقابلة لمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- تحسين استخدام تطبيق هده المعايير.
- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية بالتوصل إلى حلول ذات نوعية عالية.

1 يوسف بوقرين ومحمد شارف، **مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2010 / 2011، ص43.

2. الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC ":

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين نتيجة للمبادرات التي تمت في عام 1973، وتم اعتمادها رسميا من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونيخ في عام 1977، وتكمن مهمته في تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة، والاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة دولية لهيئات المحاسبة لا يسعى إلى تحقيق الربح ومن خلال التعاون مع الهيئات الأعضاء والمنظمات الإقليمية للهيئات على تنسيق وتوجيه الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة.

وعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC " مفتوحة أمام هيئات المحاسبة المعترف بها قانونيا أو بالإجماع العام ضمن بلدانها على أنها منظمات وطنية كبيرة ذات وضع جيد ضمن مهن المحاسبة وينتسب إلى الاتحاد 153 منظمة محاسبية متواجدة في 133 دولة وتمثل أكثر من مليوني محاسب في العالم.

3. اللجنة الدولية لممارسة التدقيق "IAPC ":

لقد أعطيت هده اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة الدولية والخدمات التابعة لها بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين "IAPC" على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية "IAPC " من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد وقد تظم لجان فرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية، وذلك للحصول على أكثر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هده اللجنة بصوت واحد فقط وتتضمن لجنة ممارسة المراجعة مند سنة 1994 أعضاء من 13 دولة وهي:استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، انجلترا، الولايات المتحدة الأمريكية. وتبدأ إجراءات العمل في لجنة

ممارسة التدقيق الدولية"IAPC" باختيارها مواضيع من اجل الدراسة التفصيلية. بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهده اللجنة الفرعية بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات ووصايا أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهده الدراسة كي تقوم اللجنة بدراستها ومناقشتها وتقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات من المنظمات الأعضاء ومن والوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد الدولي للمحاسبين ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت بحسب قواعد الأغلبية وعند إصدار هذا المعيار أو البيان يحدد سريانه.

4. فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي"ISAR":

تم إنشاء هدا الفريق بموجب قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي رقم(1982/67) وهو الفريق الحكومي الدولي العامل الوحيد في منظمة الأمم المتحدة الذي يكرس جهوده لتحقيق التناسق الدولي بين الممارسات الوطنية للمحاسبة والإبلاغ على مستوى الشركات وتجري الانتخابات أثناء انعقاد الدورة التنظيمية للمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة، وتقوم الأمانة العامة "للاونكتاد"(مجلس التجارة والتنمية) بتنظيم أعمال اجتماعات الفريق الذي يشتمل على المنظمات الحكومية وغير الحكومية وهيئات الأمم المتحدة والوكالات المتخصصة للأعضاء في مجلس التجارة والتنمية ويجتمع فريق الخبراء العامل الحكومي مرة واحدة في السنة لبحث المواضيع المتعلقة بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ والمواضيع المتعلقة بمهنة المراجعة والمحاسبة.

الفرع الثاني: كيفية إصدار معايير المراجعة الدولية

تصدر معايير المراجعة الدولية عن طريق لجنة تطبيقات المراجعة الدولية وهي لجنة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين وتشكل هده اللجنة بمعرفة مجلس الاتحاد الدولي حيث يختار المجلس الدول الممثلة في اللجنة بناءا على مدى أهمية إسهام كل دولة في أعمال

اللجنة، بحيث تكون اللجنة ممثلة للمناطق الجغرافية على المستوى العالمي ثم تقوم المنظمات المهنية المشاركة في الاتحاد من كل دولة باختيار ممثل من دولتها في اللجنة، بالإضافة إلى اثنين من المستشارين الفنيين الدين يحق لهم حضور اجتماعات اللجنة.

ولضمان الحصول على وجهات نظر متعددة ومشاركة غالبية الدول الأعضاء باللجنة، فان اللجان الفرعية المنبثقة عنها عادة ما تشمل أعضاء من خارج الدول الممثلة في اللجنة. ويدعم أعمال اللجنة مجموعة استشارية تضم منظمات عالمية رائدة كالبنك الدولي ولجنة معايير المحاسبة الدولية، ولجنة بازل للإشراف على البنوك وغيرها.

ومن المهام الأساسية للجنة تطبيقات المراجعة الدولية إضافة على إصدار معايير المراجعة إصدار إرشادات خاصة بكيفية تطبيق تلك المعايير، والعمل على تحقيق نوع من القبول العام للمعايير التي تصدرها دوليا.

وقد اصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد مجموعات عديدة من المعايير التي يتعين تطبيقها على خدمات المراجعة والتأكد الدولية، تتضمن تلك المعايير كل من المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية معا مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات[1]. وقد اصدر ذلك المجلس ما يلي:[2]

1. معايير دولية عن المراجعة "ISAs " وهي معايير يتعين تطبيقها عن طريق المراجعين عند التقرير عن المعلومات المالية التاريخية.

2. معايير دولية عن خدمات التأكد The International StandardsOn Assurance Board (IAASEs) وهي معايير يتعين تطبيقها عن طريق المحاسبين المزاولين لخدمات التاكد عند التعامل مع معلومات بخلاف المعلومات المالية التاريخية

3. معايير دولية عن الرقابة على الجودة The International Standards On Quality Control (ISQCs)، هي معايير يتم تطبيقها على كافة الخدمات التي تخضع الى مجلس معايير المراجعة والتاكد الدوليةIAASB.

1 سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص20.
2 أمين السيد احمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2007، ص24.

4. معايير دولية عن الخـــدمات ذات الـــصلة The International Standards On Relatted Services(ISRSs) وهي يتم تطبيقها على الخدمات ذات الصلة.

5. معايير دولية عن مهام الفحـــص The International Standards On Review Engagements(ISREs) وهي معايير يتم تطبيقها علـــى فحـــص المعلومـــات الماليـــة التاريخية.

الفرع الثالث: إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير المراجعة الدولية

وتصدر معايير المراجعة الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بمعرفة لجنـــة ممارسة المراجعة الدولية IAPC ويراعى عند صدور هده المعايير ما يلي: [1]

1. انه طالما أن معايير الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فانـــه مـــن المهم لصدور معايير مراجعة دولية مراعاة مثل هده الاختلافات، ومحاولة الوصول إلـــى معايير دولية، أو يراد لها أن تحض بالقبول العام دوليا. وهدا ما تفعلـــه لجنـــة ممارســـة المراجعة الدولية، المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

2. إن اللجنة عند وضع المعايير الدولية تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا انه لا يمنع مواءمة هده المعايير إدا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى، كما هو الحال بشان:

- فحص القوائم المالية ربع السنوية.
- اختبار القوائم المالية التقديرية.
- تجميع القوائم المالية.

3. إن معايير المراجعة الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية، وكدا الإرشـــادات الخاصة بها. ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.

1 محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص156.

4. يمكن لمراقب الحسابات في مجالات معنية إن يقرر الخروج على معايير المراجعة الدولية، طالما ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف المراجعة. ولكن عليه أن يقد مبررات الكافية لمثل هدا الخروج.

5. القاعدة أن تطبيق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات مراجعة الحسابات، والاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار.

6. تصدر لجنة ممارسة المراجعة الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمراقب الحسابات في تطبيق معايير المراجعة الدولية من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى، وغني عن القول أن مثل هده الإصدارات لا تحل محل معايير المراجعة الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هده المعايير.

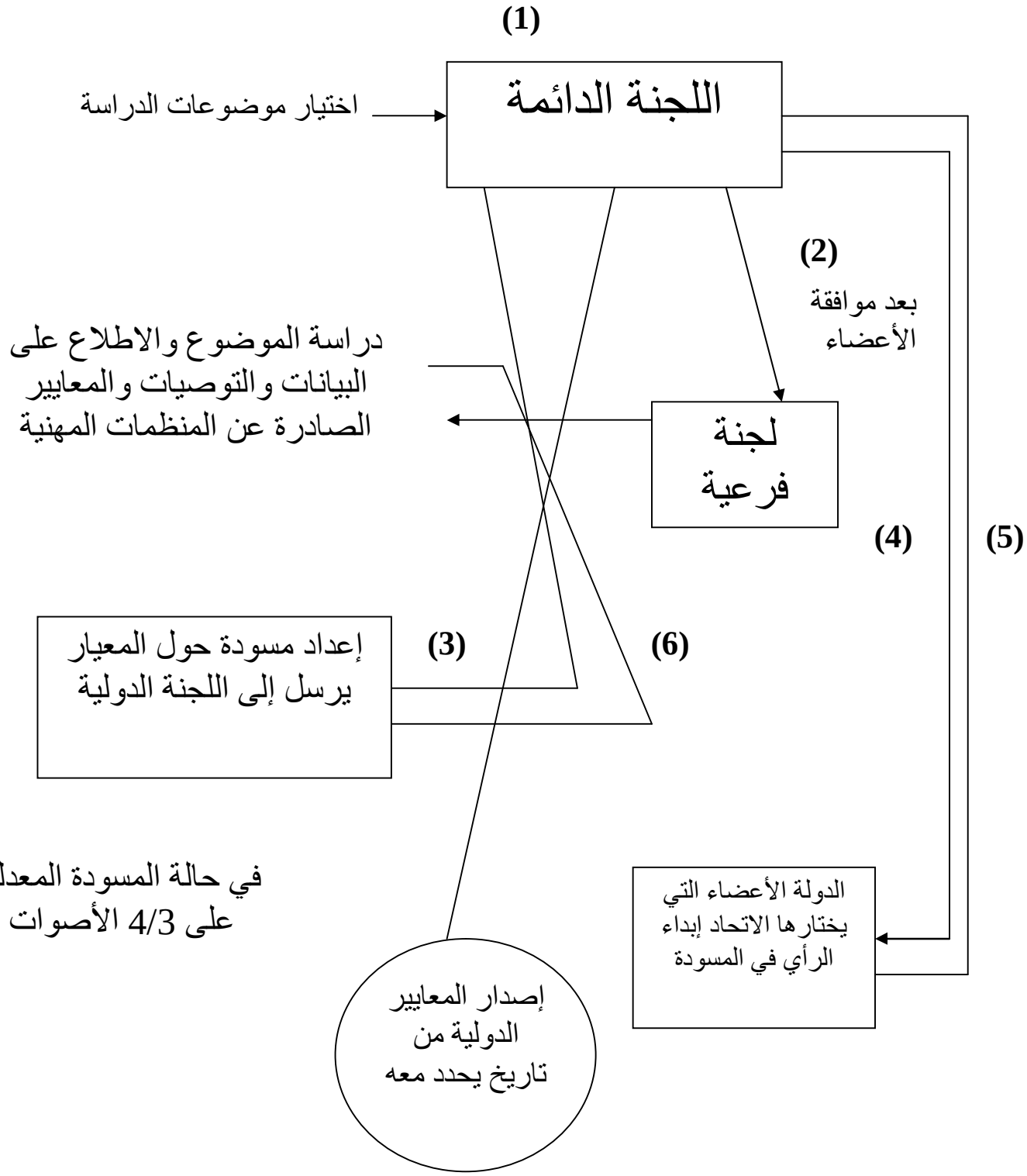
7. عادة تتبع لجنة ممارسة المراجعة الدولية الخطوات التالية في عند إصدار معيار دولي للمراجعة:

- يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومتعمقة.
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار.
- تقوم اللجنة بإعداد مسودة المعيار المقترح.
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.
- إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكدا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.

تتسلم اللجنة تعليقات وآراء هده الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.

بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

الشكل (2-1):شكل يمثل هيكل صياغة المعيار الدولي.



المصدر: السيد الناقي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، 2000، ط1، ص71.

المطلب الثالث: علاقة معايير المراجعة الدولية بمعايير المحاسبة الدولية.

إن معايير المحاسبة الدولية لا تقل أهمية للمراجع عن معايير المراجعة الدولية، اد ينبغي عليه عند إبداء رأيه بالتقرير أن يشير ادا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، ويتمثل الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية في محاور متعددة نذكر منها:

1. ارتباط معيار المراجعة الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار" ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية" ، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار المراجعة الدولي رقم200 هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية، والتي تنص على " في الوقت الذي يضفي فيه رأي المراجع الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة[1]."

2. يرتبط معيار المراجعة الدولي رقم 700 الذي يقتضي بان يعبر المراجع صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما ادا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي، وكذلك التدفقات النقدية خلال فترة معينة بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 المعدل والمتعلق بعرض القوائم المالية والدي يبين طريقة عرض الأصول والخصوم والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم للإفصاح والدي يتضمن الميزانية وقائمة الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.

1 عيد حامد معيوف الشمري ، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية.** ، الإدارة العامة للبحوث ، ط 1 ، الرياض ،1994 ، ص28

المبحث الثاني: المبادئ العامة للمعايير الدولية ومسؤوليات المراجع

يندرج تحت هدا المبحث ثلاث مجموعات من المعايير الدولية للمراجعة المجموعة الأولى مجموعة مفاهيم أساسية و تمهيدية، أما المجموعة الثانية المبادئ التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية، أما المجموعة الثالثة معايير مسؤوليات المراجع، وسنفصل في هده المعايير من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: أمور تمهيدية

تم إصدار هده المقدمة التمهيدية عن المعايير الدولية للمراجعة لغرض تسهيل وفهم أهداف وإجراءات عمل اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة، ونطاق صلاحية الوثائق الصادرة عن اللجنة.[1]

الفرع الأول: الارتباطات بخدمات التأكيد

يوفر ذلك المعيار الدولي عن الارتباطات بمهام التأكيد إطار عمل شامل لخدمات التأكيد التي تستهدف توفير أما درجة تأكيد مرتفعة أو متوسطة. ويحدد المبادئ المحاسبية والإجراءات الجوهرية للمحاسبين المهنيين، عند الممارسة العامة لأداء الارتباطات التي تهدف إلى توفير مستوى مرتفع من التأكيد، وهناك ثلاثة أهداف لذلك المعيار الدولي للارتباط بمهام التأكيد هي:

- وصف أهداف وعناصر ارتباطات التأكيد التي تستهدف توفير إما درجة مرتفعة أو متوسطة من التأكيد.

- تحديد معايير وتوفير إرشادات إلى المحاسبين المحايدين عند الممارسة العامة لأداء الارتباطات التي تهدف إلى توفير درجة مرتفعة من التأكيد.

- العمل بمثابة إطار عمل لتطوير معايير محددة لأنواع الارتباطات بمهام التأكيد.

الهدف من الارتباط بمهمة التأكيد بالنسبة للمحاسب المهني يتمثل في تقييم أو قياس الموضوع محل التأكيد الذي يعتبر من مسؤولية طرف آخر في ضوء معايير ملائمة

1- **مدونة صالح محمد القرا**، مدونة العلوم المالية والإدارية–محاسبة–تدقيق حسابات–إدارة-اقتصاد http://sqarra.wordpress.com/isas2000

محددة بالإضافة إلى التعبير عن التعبير عن رأي معين يمد المستخدم المستهدف بمستوى تأكيد معين بخصوص ذلك الموضوع أو المادة، تهدف ارتباطات التأكيد المؤذاة عن طريق المحاسبين المهنيين إلى تعزيز مصداقية المعلومات الخاصة بموضوع معين عن طريق تقييم ما إذا كان ذلك الأمر الموضوع يتطابق في كافة النواحي الهامة مع معايير ملائمة، ومن ثم تحسين احتمال أن المعلومة سوف تفي بمتطلبات المستخدم المستهدف، وفي هدا الخصوص فان مستوى التأكيد المقدم عن طريق رأي المحاسب المهني يحمل درجة من الثقة قد يضعها المستخدم المستهدف في مصداقية ذلك الموضوع محل التأكيد.[1]

الفرع الثاني:ISA 120 إطار عمل المعايير الدولية للمراجعة

يهدف هدا المعيار إلى وضع إطار العمل الذي يحكم عملية إصدار معايير المراجعة الدولية والخدمات التي يؤديها المراجع. ويقصد بالمراجع هنا الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن اعتماد التقرير المتعلق بالخدمة المهنية التي يقدمها المراجع سواء كانت مراجعة القوائم أو الخدمات المرتبطة.

1. **إطار التقرير المالي**: يتم عادة إعداد وعرض القوائم المالية السنوية لتلبية احتياجات العديد من مستخدمي القوائم المالية، وقطاع كبير من المستخدمين لا يتاح لهم سلطة فرض المعلومات التي يحتاجونها فيعتمدون على البيانات الواردة في القوائم المالية كمصدر أساسي للمعلومات فلا يتاح لهم مصدر آخر، لذلك يجب إعداد القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الوطنية أو أي إطار محاسبي آخر شامل يصدر عن جهة رقابية ومصمم لإعداد التقارير المالية على أن يتم الإفصاح عن هدا الإطار في القوائم المالية.

2. **إطار عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها**: يفرق هدا الإطار بين عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة ويقصد بالخدمات ذات الصلة الفحص المحدود و إجراءات معينة متفق عليها وإعداد الحسابات أو المعلومات المالية، و الجدول الموضح أدناه ما يلي:

1 طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المراجعة-شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية، ج1،جامعة عين شمس، الإسكندرية ،2004، ص97.

- عملية المراجعة تهدف إلى تمكين المراجع الحصول على مستوى مرتفع من الثقة في القوائم المالية التي يراجعها ولكنه لا يرقى إلى الثقة المطلقة.

- يهدف الفحص المحدود إلى تمكين المراجع من الحصول على مستوى متوسط من الثقة بان القوائم المالية لا تحتوي على انحرافات جوهرية.

- لا تهدف الإجراءات المتفق عليها أو إعداد الحسابات إلى تعبير المراجع عن أي تأكيد.

المطلب الثاني: المبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية

تتضمن المبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية الحسابات200،210، 220، 230، حيث يمكن توضيح المعايير الدولية للمراجعة والتي تخص المبادئ العامة للمراجعة المحاسبي فيما يلي:

الفرع الأول:ISA 200: الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية

في إطار تطور الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية من قبل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي فقد تضمن المعيار رقم 200 الآتي:[1]

1. إن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية، وفقا لإطار تقارير مالية محددة، وذلك فان عملية مراجعة البيانات المالية تعد عملية تأكيد كما هي معرفة في الإطار الدولي لعمليات التأكيد.

2. يجب على المراجع إجراء عملية المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية كما يجب فهم وتطبيق المبادئ الرئيسية في سياق المادة التفسيرية والمواد الأخرى التي توفر الإرشادات لتطبيقها، ويجب اعتبار نص المعيار بأكمله حتى يتم فهمه وتطبيق المبادئ الرئيسية والإجراءات الضرورية، ويأخذ في الاعتبار بيانات ممارسة المراجعة الدولية التي تنطبق على عملية المراجعة.

1 احمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة،الكتاب الأول**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1،عمان،الأردن،2008، ص72.

3. فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع، فتتمثل في الاستقلالية،الأمانة (النزاهة)والموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية،السرية والسلوك المهني،المعايير التقنية (الفنية).[1]

4. يجب على المراجع عدم الادعاء بالامتثال لمعايير المراجعة الدولية ما لم يكن المراجع قد امتثل بشكل كامل لجميع معايير المراجعة الدولية الخاصة بعملية المراجعة.

5. يجب على المراجع عند القيام بعملية مراجعة البيانات المالية مراعاة الشك المهني طيلة عملية المراجعة وكذلك التأكد المعقول لعملية المراجعة بأكملها.

6. لا يستطيع المراجع الحصول على تأكيد مطلق بسبب وجود تحديدات ذاتية في عملية المراجعة تؤثر على قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وهذه التحديدات تنجم عن عوامل مثل استخدام الاختبارات(العينات)، والتحديدات الذاتية للرقابة الداخلية كإمكانية تجاوز الإدارة أو تواطئها،كذلك أن معظم أدلة المراجعة تكون مقنعة وليست قاطعة، إضافة إلى الحكم الشخصي (وبشكل خاص فيما يتعلق بجمع أدلة المراجعة عند تقرير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، و التوصل إلى استنتاجات بناءا على أدلة المراجعة التي تم جمعها كتقييم معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.

7. إن عملية المراجعة ليست ضمانا بان البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية لان التأكد المطلق لا يمكن تحقيقه إلى جانب ذلك لا يضمن رأي المراجع قابلية نجاح المؤسسة ولا الكفاءة والفاعلية.

8. يعرف مفهوم "التأكيد المعقول" بان هناك مخاطر أن يكون رأي المراجعة غير مناسب، والمخاطر بان يبدي المراجع رأي غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية (مخاطر المراجعة أو مخاطر الأخطاء الجوهرية) لا يشمل هدا التعريف لمخاطر المراجعة مخاطر أن يبدي المراجع رأيا عن طريق الخطأ بان البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية لدى يجب على المراجع تخطيط عملية المراجعة للتقليل من مخاطر المراجعة مع العلم بأنه ليس مسؤولا عن الأخطاء الغير جوهرية

1 داوود يوسف صبح ، **تدقيق البيانات المالية** ، الجزء 2 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ، ص28 .

بالنسبة للبيانات المأخوذة ككل سواء على المستوى الكلي للبيانات المالية أو على مستوى المعاملات والأرصدة...

الفرع الثاني: 210ISA شروط الارتباط بعملية المراجعة

الغرض من هدا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات للاتفاق بين المراجع والعميل على شروط الارتباط بعملية المراجعة وكيفية استجابة المراجع للطلب الذي يقدم إليه لتغيير شروط الارتباط إلى شروط يتوافر فيها مستوى اقل من التأكيدات.[1]

يجب على المراجع والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال المراجعة والمسؤوليات والأتعاب وغيرها، وهدا ما يطلق عليه ببنود التعاقد أو التكليف، ويجب تثبيت هده البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالمراجعة أو بأي شكل آخر من أشكال العقد، ومن المفيد ولمصلحة كل من المراجع والعميل أن يرسل الأول كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدء بمهمة المراجعة لتجنب أي سوء فهم المهمة.[2]

تختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من عميل إلى آخر، إلا انه عموما يتضمن ما يلي:[3]

1. الهدف من مراجعة القوائم المالية.
2. مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.
3. نطاق المراجعة، والدي يشمل الإشارة إلى:

- القوانين والأنظمة.
- البيانات المهنية الصادرة عن الجهات الرسمية والتي يتقيد المراجع بها.

4. شكل أي تقارير أو أية اتصالات عن نتائج مهمة المراجعة.
5. الحقيقة بشان طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للمراجعة وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية، حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الأخطاء المادية في القوائم تبقى غير مكتشفة.

1 طارق عبد العال حماد ،مرجع سابق ،ص134.
2 محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص85.
3 احمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر،ط2، عمان ، 2005 ، ص133.

6. حرية الاطلاع على السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشان المراجعة، وقد أجاز المعيار للراجع حرية إضافة أي بيانات أخرى يرى أهميتها على غرار:

- الترتيبات المتعلقة بخطة المراجعة.
- ذكر أسس احتساب الأتعاب.
- ترتيبات مع المراجع السابق إن وجد في حالة التعيين لأول مرة، وغيرها والتي قد يرغب المراجع في تضمينها كتاب التكليف.

في حالة إعادة التكليف بالمراجعة، على المراجع الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر ببنود التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد، وقد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة مراجعة ما لم تتوافر عوامل معينة من بينها:[1]

1. أي مؤشر يدل على أن العميل أساء فهم هدف ونطاق المراجعة.
2. أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد.
3. تغيرات مستجدة حدثت مؤخرا في الإدارة العليا، مجلس الإدارة أو المالكين.
4. تغيرات هامة أو جذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة.
5. متطلبات قانونية.

1 داوود يوسف صبح ، **تدقيق البيانات المالية** ، الجزء 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ، ص ص36 ،37.

الفرع الثالث: ISA 220 الرقابة على جودة أعمال المراجعة

الرقابة على الجودة تشمل السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة المراجعة أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهمات المراجعة الخاصة، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية مراجعة وذلك من اجل ضمان قيام مؤسسة المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم مؤسسة المراجعة وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكليف والمنافع المتوقع تحققها منها، وعناصر الرقابة على النوعية عادة تشمل التالي: [1]

1. المتطلبات الأخلاقية: على الشريك المسؤول عن المهمة أن يأخذ بعين الاعتبار مدى التزام أعضاء المهمة بالاستقامة والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية والسرية والسلوك المهني.

2. الاستقلالية: على الشريك المسؤول عن المهمة أن يأخذ بعين الاعتبار مدى التزام أعضاء المهمة بمتطلبات الاستقلالية.

3. قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى: على الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة أن يقوم بتقييم العميل المحتمل قبل قبوله، وان يراجع العلاقة مع العملاء الحاليين باستمرار. ففي حالة كون العميل جديد، يقوم الشريك المسؤول بتقييم وضع المؤسسة في السوق من ناحية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرة المؤسسة على الاستمرار، ويقوم بتقييم علاقة الإدارة مع المراجع السابق لمعرفة مدى قدرة المراجع على الحفاظ على استقلاليته ومدى ممارسة الإدارة ضغوط عليه. أما العملاء القدامى فانه يتم تقييم إمكانية الاستمرار معهم، حيث يتم تقييم العلاقة معهم في الفترة أو الفترات السابقة وبالأخص مدى وجود تضارب بينهم ومدى ممارسة العميل لضغوطات على المراجع للتأثير على رأيه أو منعه من الحصول على الأدلة التي يراها المراجع ضرورية،وبالأخص يأخذ بعين الاعتبار:

1 علي عبد القادر الدنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية –نظرية وتطبيق**، دار وائل للنشر، ط3، عمان، 2010، ص63.

- مدى استقامة المالكين والمديرين الأساسيين للشركة وأولئك الدين لهم مسؤولية التحكم المؤسسي.

- فيما إذا كان الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية.

- فيما إذا كان بإمكان شركة المراجعة وفريق المهمة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية.

1. تعيين فريق المهمة:على الشريك المسؤول عن المهمة أن يكون مقتنعا أن فريق المهمة ككل يتمتع بالقدرات والكفاءات ولديه الوقت الكافي للتمكن من انجاز مسؤولياتهم وبدل العناية المطلوبة وفقا للمعايير المهنية والقوانين والأنظمة، بحيث يتم الحصول على نتيجة المراجعة المناسبة وإصدار التقرير المناسب. وهدا يتطلب أن يكون لدى الفريق الخبرة والمهارة والقدرة على فهم المهمة وفهم المعايير والمتطلبات القانونية ومستوى مناسب من المعرفة الفنية وتكنولوجيا المعلومات المناسبة للمهمة وفهم الصناعة التي ينتمي لها العميل والقدرة على القيام بالحكم المهني وفهم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لدى مكتب المراجعة.

2. أداء المهمة: على الشريك المسؤول أن يتحمل مسؤولياته من اجل التوجيه والإشراف على أداء مهمة المراجعة بما يتناسب مع المعايير المهنية ومتطلبات القوانين ذات العلاقة. وبالتالي فهو مسؤول عن إبلاغ فريق المهمة بمسؤولياتهم وطبيعة عمل المؤسسة والقضايا ذات العلاقة بالمخاطر والمشاكل التي يتوقع مواجهتها خلال أداء المهمة والطريقة التفصيلية لأداء المهمة.

3. الإشراف: يجب أن يكون هناك توجيه وإشراف كافيين ومراجعة مستمرة للأعمال على كافة المستويات من اجل توفير تأكيد معقول بان كافة الأعمال منجزة حسب مستوى نوعية مقبول.

4. الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مؤسسة المراجعة أو خارجها من قبل من يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة وان يتم التوثيق المناسب للمواضيع التي تتم الاستشارة فيها ونتائج الاستشارات والقرارات المتخذة بناءا عليها.

وإذا حصل خلاف في الرأي بين فريق المهمة والمستشارين فانه لابد من الرجوع إلى متطلبات سياسة وإجراءات الرقابة على الجودة لدى مكاتب المراجعة.

5. مراجعة الرقابة على الجودة: على الشريك المسؤول أن يقوم بما يلي:

- التحقق من انه تم تعيينه مراجع الرقابة على جودة المهمة.
- مناقشة أية قضايا هامة تظهر خلال المهمة مع هدا المراجع.
- عدم إصدار تقرير المراجع إلا بعد الانتهاء من مراجعة الرقابة على جودة المهمة.

ومن مهام هدا المراجع الأساسية أن يقوم بمراجعة الأحكام المهنية الهامة التي قام بها فريق المهمة والنتائج التي تم التوصل إليها من اجل إعداد تقرير المراجع.

6. التفتيش: على مؤسسة المراجعة أن تقوم باستمرار بمراقبة كفاية وفاعلية سياستها وإجراءاتها المتعلقة بالرقابة على الجودة. وان تقوم بتبليغ موظفيها عن تلك السياسات والإجراءات والتأكد من إدراكهم لها بشكل معقول. ومن مهام الشريك المسؤول أن يأخذ بعين الاعتبار أية عيوب تمت ملاحظتها ويمكن أن يؤثر على أداء المهمة وفيما إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها لمعالجة هده الأمور كافية وتناسب ظروف المراجعة.

الفرع الرابع: ISA 230 التوثيق (إعداد أوراق عمل المراجعة)

لقد عدل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي معايير المراجعة الدولي 230 الموسم: توثيق المراجعة لعمليات المراجعة البيانات المالية ليطبق ذلك اعتبار من 2006/06/15 أو بعد ذلك، وبعد العرض المتقدم يمكن استخلاص أهم واجبات ومسؤوليات المراجع بشان توثيق مهمة مراجعة البيانات المالية في الآتي:[1]

1. يجب على المراجع أن يعد في الوقت المناسب مستندات المراجعة التي توفر الآتي:

- سجلا كافيا ومناسبا لأساس تقرير المراجع.
- أدلة بأنه تم إجراء المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

1 احمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الخامس**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1،عمان،الأردن،2008،ص147.

2. من الممكن تسجيل وثائق المراجعة على الورق أو في وسائط الكترونية أو وسائط أخرى(برامج المراجعة والتحليلات والمذكرات والمواضيع وملخصات للأمور الهامة وكتب التأكيد والإقرار وقوائم الفحص والمراسلات بما في ذلك البريد الالكتروني الخاصة بالأمور الهامة ويستثنى من وثائق المراجعة المسودات التي ألغيت لأوراق العمل والبيانات المالية، والملاحظات التي تعكس التفكير غير المكتمل أو المبدئي والنسخ السابقة للوثائق التي تم تصليح أخطاء الطباعة فيها أو الأخطاء الأخرى والنسخ المزدوجة للوثائق.

3. يجب على المراجع إعداد وثائق المراجعة من اجل تمكين المراجع الخبير الذي ليس له صلة سابقة بعملية المراجعة أن يفهم ما يلي:

- طبيعة توقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تم أداؤها للامتثال لمعايير المراجعة الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- نتائج إجراءات المراجعة وأدلة المراجعة تم الحصول عليها.
- الأمور الهامة التي تظهر أثناء المراجعة واستنتاجات بشان ذلك.

4. يجب على المراجع عند توثيق طبيعة توقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يتم أداؤها تسجيل الخصائص المحددة للبنود المعينة أو الأمور التي يتم اختبارها.

5. يجب على المراجع توثيق المناقشات الخاصة بالأمور الهامة مع الإدارة والآخرين في الوقت المناسب، وإذا حدد المراجع معلومات تتعارض أو لا تتفق مع الاستنتاج النهائي للمراجع فيما يتعلق بمسالة هامة فان على المراجع توثيق كيف عالج المراجع التعارض أو عدم الاتفاق عند تكوين الاستنتاج النهائي.

6. يجب على المراجع –في الحالات الاستثنائية –حيث يرى انه من الضروري الخروج عن مبدأ أساسي أو إجراء ضروري مناسب في ظروف عملية المراجع توثيق كيف حققت إجراءات المراجعة البديلة التي تم أداؤها هدف المراجعة، وما لم يكن غير ذلك واضحا توثيق أسباب الخروج.

7. يجب على المراجع عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تم أداؤها تسجيل ما يلي:

- من أدى عمل المراجعة وتاريخ إكمال هدا العمل.
- من راجع عمل المراجعة وتاريخ ومدى هذه المراجعة.

8. يجب على المراجع إكمال تجميع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراجع ومع مراعاة متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة المهنية، يجب على المراجع مراعاة ما يلي:

- بعد إكمال تجميع ملف المراجعة النهائي يجب أن لا يحذف المراجع أو يتخلص من وثائق المراجعة قبل نهاية فترة الاحتفاظ بها.

- عندما يجد المراجع أن من الضروري تعديل وثائق المراجعة الحالية أو إضافة وثائق جديدة بعد تجميع الملف النهائي فان عليه وبغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات، توثيق ما يلي:

- متى ومن قام بإجرائها (وحيث ينطبق ذلك) مراجعتها.
- الأسباب المحددة لإجرائها.
- إثرها إن وجد على استنتاجات المراجع.

المطلب الثالث: معايير مسؤوليات المراجع.

كما أن للمراجع حقوق خلال أدائه لمهام المراجعة، فان له مسؤوليات عليه أخذها بعين الاعتبار تحددها المعايير الدولية الثلاث التالية:

الفرع الأول: ISA 240 مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء

الغرض من هدا المعيار توفير إرشادات عن مسؤولية المراجع عن دراسة الأخطاء والغش وذلك عند مراجعته للقوائم المالية. وينبغي على المراجع دراسة مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الناتجة من الغش والخطأ وذلك عند تخطيط وأداء عملية المراجعة وكذلك عند تقييم نتائج عملية المراجعة والتقرير عنها.

ويشير مصطلح Fraud إلى أفعال متعمدة من جانب شخص أو أكثر من بين الإدارة أو العاملين أو طرف ثالث وتؤدى هده الأفعال إلى التحريف في القوائم المالية، وقد يتضمن:

- التلاعب والتزوير أو إجراء تغيرات في السجلات أو المستندات.

- اختلاس أصول ومحاولة التغطية على ذلك.

- طمس أو حذف تأثير بعض العمليات من السجلات أو المستندات.

يشير مصطلح خطا إلى عدم التعمد ولكنه يؤدي أيضا إلى تحريف في القوائم المالية مثل:

- الأخطاء المحاسبية أو الكتابية في السجلات أو البيانات المحاسبية.
- السهو أو إساءة فهم الحقائق.
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

تقع مسؤولية منع واكتشاف الأخطاء والغش على عاتق الإدارة، وذلك من خلال مسؤوليتها عن التطبيق والتشغيل المستمر لنظام الرقابة المحاسبية والداخلية الكافية والتي يفترض فيها أنها تخفض من احتمال وجود خطا أو غش، وان كانت بطبيعة الحال لا تلغيها مباشرة.

لا يعتبر المراجع ولا يمكن أن يكون مسؤولا عن منع الأخطاء والغش. وعند تخطيط عملية المراجعة فانه يجب على المراجع أن يقوم بتقدير المخاطر الخاصة باحتمال حدوث خطا أو غش يؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية، كما يتعين على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن أي وجود لغش أو خطا يتم اكتشافه.[1]

الفرع الثاني: ISA 250 مسؤولية المراجع عن المخالفات القانونية.

بينت معايير المراجعة الدولية انه يقصد بالقوانين هنا التي تنظم عمل المؤسسات مثل قوانين البنوك وشركات التامين والقوانين المتعلقة بالأمان والصحة...الخ، وبينت إن عدم التطبيق تعني عمليات الحذف أو الشطب المناقضة للقوانين بقصد أو بغير قصد. ويمكن تقسيم المخالفات القانونية إلى قسمين، الأول له تأثير مباشر على البيانات المالية مثل مخالفات قانون ضريبة الدخل. أما الثاني فيشمل المخالفات القانونية التي لها تأثير غير مباشر على البيانات المالية، كمخالفات قانون البيئة التي تحمل المؤسسة غرامات ولا يحمل المراجع مسؤولية اكتشافه.[2]

قد تتعرض عملية المراجعة لمخاطر لا يمكن تفاديها رغم الالتزام بمعايير المراجعة الدولية، وهدا النوع من المخاطر ينشا من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، وذلك نتيجة لجملة من العوامل مثل:[3]

1 طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص531.
2علي عبد القادر الدنيبات، مرجع سابق ، ص89.
3 محمد امين مازون، مرجع سابق، ص92.

- وجود كثير من القوانين واللوائح المرتبطة بشكل رئيسي بالجوانب التشغيلية للمؤسسة، والتي عادة لا يكون لها اثر مادي على القوائم المالية، ولا يمكن أن تجلب انتباه النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.

- تتأثر فعالية إجراءات المراجعة بالقصور الذاتي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واستعمال العينات.

- الكثير من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع تعتبر بطبيعتها مقنعة وليست حاسمة.

- قد تتضمن المخالفة سلوك مصمم لإخفائها، على سبيل المثال التواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات، وتخطي الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية أو تشويه الحقائق المتعمد.

وحتى يحصل المراجع على فهم عام للقوانين واللوائح، يقوم عادة بما يلي:

- استخدام المعرفة المتاحة على نشاط المؤسسة والقطاع العائدة له.

- الاستفسار من الإدارة عن سياسات وإجراءات المؤسسة الخاصة بالتقيد بالقوانين واللوائح.

- الاستفسار من الإدارة حول القوانين واللوائح التي يتوقع أنها ذات تأثير جوهري على عمليات المؤسسة.

- مناقشة الإدارة بالسياسات والإجراءات المطبقة لتحديد المطالبات والتخمينات القضائية للدعاوى وتقويمها والمحاسبة عنها.

- مناقشة الإطار القانوني والتنظيمي مع مراجعي المؤسسات التابعة في الأقطار الأخر (مثلا في حالة مطالبة المؤسسات التابعة بالالتزام بتعليمات المؤسسة الأم فيما يخص الأوراق المالية).

بعد حصوله على فهم عام للقوانين واللوائح، على المدقق ما يلي:[1]

- أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول الالتزام بهذه القوانين، والتي يرى أن لديها تأثير على المبالغ الجوهرية، والإفصاح عنها في القوائم المالية.

1 أمين السيد احمد لطفي ، **معايير المراجعة والتأكيد الدولية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص ص355،362.

- أن يحصل على إقرارات مكتوبة بان الإدارة قد أفصحت له عن كافة جوانب عدم الالتزام الفعلية المعروفة أو المحتملة، والتي سيأخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

- أن يفترض بان المؤسسة ملتزمة بتلك القوانين في ظل غياب دليل إثبات يشير إلى العكس.

- عندما يطلع على معلومات باحتمال عدم الالتزام، عليه أن يحصل على فهم بطبيعة التصرف والظروف التي حدث خلالها عدم الالتزام، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الكافية لتقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية وما ينتج عنها من عواقب.

- في حالة عدم الالتزام، على المراجع وبأسرع وقت ممكن إبلاغ عدم الالتزام إلى لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا، والحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم.

- إذا ما شك المراجع بان عددا من أعضاء الإدارة العليا ومن ضمنهم أعضاء من مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام، فعليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى للسلطة في المؤسسة أو إلى لجنة التدقيق أو لجنة الإشراف) إن وجدت في المؤسسة .(وعندما لا تكون هناك سلطة عليا، أو إذا اعتقد المراجع أن تقريره قد لا يؤخذ به، أو عدم تأكده من الشخص الذي يوجه إليه التقرير، فعليه في مثل هذه الحالات دراسة الحصول على استشارة قانونية.

- إذا استنتج أن لعدم الالتزام أثرا ماديا على القوائم المالية، فينبغي عليه التعبير عن رأي متحفظ أو عكسي (سلبي).

- قد يستنتج المراجع أن الانسحاب من الارتباط قد يعتبر ضروريا عندما لا تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات التي يطلبها والتي تعتبر ضرورية، وقد يكون الانسحاب ناتج عن التورط الضمني للإدارات العليا، ويكون ذلك كما سبق وذكرنا عن طريق طلب استشارة قانونية.

المبحث الثالث: معايير العمل الميداني على ضوء معايير المراجعة الدولية

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع الأدلة الفعلية وتشمل ثلاث جوانب هي التخطيط ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وضرورة الحصول على أدلة الإثبات أو ذلك لتوفير أساس مقبول لإبداء الرأي.

المطلب الأول:التخطيط

تتضمن هده المجموعة كل من المعيار300 التخطيط لمراجعة حسابات والمعيار 315 التعرف على أعمال وأنشطة المؤسسة أيضا المعيار 320 الأهمية النسبية في المراجعة وأخيرا المعيار 330 مخاطر المراجعة. وهي كالتالي:

الفرع الأول:ISA 300 التخطيط لمراجعة الحسابات

يعتبر التخطيط من الأمور المهمة في عملية المراجعة ومتطلب أساسي بناءا على معايير المراجعة الدولية، وهو كذلك احد معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. ولابد من التخطيط حتى لا يكون العمل ارتجاليا، وحتى يتمكن المراجع من بدل العناية المهنية المعقولة. وبشكل عام فان التخطيط لعملية المراجعة يساعد في تحقيق أمور التالية:

1. تمكين المراجع من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وتقويم هده الأدلة بحيث يتحقق له بدل القدر المناسب من العناية المهنية المعقولة وبالتالي تقليل احتمالية الخروج بنتائج غير مناسبة من عملية المراجعة وتجنيب المراجع التعرض للمساءلة القانونية.
2. توجيه موارد الاقتصادية المتاحة لتنفيذ عملية المراجعة بشكل مناسب مما يساعد في تحقيق الكفاءة والفعالية، وذلك عن طريق تقليل تكاليف المراجعة والتركيز على الأمور المهمة.
3. الحد من إمكانية حصول خلاف بين المراجع والعميل، وذلك عن طريق توضيح الأمور الضرورية والمسؤوليات قبل البدء بعملية المراجعة.
4. وعادة تشتمل عملية التخطيط على الأمور التالية:

- الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع والصناعة التي ينتمي إليها والحصول على معلومات عن العمليات القانونية للعميل.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.
- تحديد المستويات الأولية للمادية وتقدير مخاطر المراجعة.
- دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية للعميل وتقييم مخاطر المراجعة.
- تصميم خطة المراجعة العامة وبرنامج المراجعة التفصيلي.

5. على المراجع إن يولي الأمور المذكورة أعلاه العناية الفائقة حتى يصل إلى درجة معقولة من الطمأنينة بان نتائج المراجعة توفر قدرا معقولة من الطمأنينة لمستخدمي البيانات المالية وبالتالي تقليل مخاطر المراجعة إلى حد معقولة.[1]

الفرع الثاني:ISA 315 التعرف على أعمال وأنشطة المؤسسة

يهدف هدا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات حول المقصود بتفهم طبيعة أعمال المؤسسة، وما هي أهميتها للمراجع لأعضاء فريق المراجعة، وصلتها الوثيقة بكافة جوانب عملية المراجعة، وكيفية حصول المراجع على هدا التفهم لأعمال المؤسسة وكيفية استخدامه في إجراءات مراجعة فعالة.

1. يفيد التفهم الكافي لطبيعة أعمال المؤسسة في تحديد وتفهم المجالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد المراجع بان لها تأثير هام على القوائم المالية أو عملية الفحص أو تقرير المراجع مثل استخدام هدا التفهم في:
2. تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.
3. وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة.
4. يتضمن مستوى التفهم اللازم للمراجع عن طبيعة أعمال المراجعة كل من الظروف الاقتصادية العامة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة ومعرفة أكثر تفصيلا بكيفية عمل المؤسسة، وبصفة عامة يكون مستوى المعرفة المطلوب من المراجع اقل من المعلومات المتوافرة لدى الإدارة.

1 علي عبد القادر الدنيبات، مرجع سابق ، ص141.

5. قبل الموافقة على التكليف بالمراجعة يجب على المراجع الحصول على معرفة أولية عن القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة والملاك والإدارة، وكذلك كيفية عمل المؤسسة المكلف بمراجعتها وكدا إمكانية الحصول على المعرفة الكافية لتنفيذ عملية المراجعة.

6. وبعد قبول التكليف بعملية المراجعة يتم الحصول على معلومات أخرى أكثر تفصيلا، يقوم المراجع حسب الظروف العملية، بالحصول على المعرفة المطلوبة في بداية التكليف، وكلما تقدمت عملية المراجعة فانه يتم تقييم وتحديث تلك المعلومات وكلما زادت المعلومات التي يتم الحصول عليها.[1]

7. يمكن للمراجع الحصول على المعرفة الخاصة للمنشاة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه من عدة مصادر، منها على سبيل المثال: [2]

- الخبرة السابقة مع المؤسسة والصناعة.
- المناقشات مع المشرفين ورؤساء الأقسام في المؤسسة.
- المناقشات مع المراجعين الداخليين ومعاينة تقارير المراجعة الداخلية.
- المناقشات مع المراجعين الآخرين والمستشارين القانونيين والمستشارين الآخرين الدين قدموا خدمات للمؤسسة أو مثيلاتها في الصناعة.
- مناقشة الأطراف الخارجية (الصناعة، الاقتصاديون، غرف الصناعة، العملاء، الموردون، المنافسون).
- النشرات المتصلة بالصناعة(إحصائيات الحكومة، المجلات التجارية، الكتب، تقارير البنوك، الوسطاء الماليين، الصحف المالية...الخ).
- الأنظمة والقوانين المؤثرة في النشاط.
- الزيارة التمهيدية للمنشاة ومصانعها.
- الوثائق المعدة بواسطة المنشاة(محاضر الاجتماعات...الخ).

8. هدا ويمكن للمراجع استخدام هده المعلومات في تحقيق ما يلي:

1 طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص672.
2 احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2000،ص152.

-تقدير المخاطر وتحديد المشاكل.

-التخطيط وأداء المراجعة بكفاية وفعالية.

-تقييم دليل المراجعة.

-تقديم خدمة أفضل للعميل.

الفرع الثالث:ISA 320 الأهمية النسبية في المراجعة

لقد أكدت لجنة معايير المراجعة الدولية ISAC في معيار المراجعة رقم 320 على أن المراجع يجب أن يحدد الأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة محاسبية معينة أو أنشطة معينة تساعد المراجع أن يقرر أي من البنود يجب فحصها أو يستخدم العينات والإجراءات التحليلية، وهدا يساعد المراجع في تخفيض مخاطر المراجعة إلى المستوى المنخفض المقبول. هدا وقد أشارت اللجنة إلى أن الأهمية النسبية تعرف بأنها الإطار لإعداد وعرض البيانات المالية في ضوء الشروط التالية:

- تعتبر المعلومات هامة إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر في القرارات التي يتخذها مستخدمها على أساس القوائم المالية.

- تعتمد الأهمية النسبية على حجم الضرر أو الخطأ وظروف حذفه أو انحرافه.

- تفيد الأهمية النسبية في قلب الرأي في مسالة ما أو نقطة تقاطع على عكس الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات والتي تفيد أنها صالحة أو نافعة أو مفيدة.

الفرع الرابع:ISA 330 مخاطر المراجعة:

تعرف مخاطر المراجعة بأنها احتمال احتواء القوائم المالية المدققة على خطا أو تحريف مادي ولم يكتشف، أو احتمال خروج المراجع بنتيجة غير مناسبة، وبالتالي هناك احتمال أن يتعرض المراجع لخسارة نتيجة تعرضه للمقاضاة، ولابد من الإشارة هنا إلى انه لا يمكن التخلص من أخطار المراجعة بشكل نهائي، ولكن المراجع يحاول دائما جعلها عند أدنى مستوى.[1]

1 علي عبد القادر الدنيبات، مرجع سابق ، ص146.

بشكل خاص، أشار المعيار إلى الآتي:

- يجب على المراجع تحديد طبيعة ومدى أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها من أداء إجراءات جوهرية استجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية.

- بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، يجب على المراجع تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات، ومن الممكن أن تشمل هذه الإجراءات الجوهرية استخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة.

كما تضمن المعيار الإشارة إلى التالي:

- كلما كان تقييم المراجع للمخاطر أعلى فانه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المراجع للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل اكبر.

- وتبعا لذلك، وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، فان على المراجع تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة مراجعة موثوقة ومناسبة بشكل اكبر أو أدلة مراجعة أكثر إقناعا عند مستوى الإثبات، وفي هذه الحالات قد يكون استخدام إجراءات المصادقة فعالا في توفير أدلة مراجعة كافية ومناسبة.

- كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المراجعة من إجراءات التحقق لتكوين استنتاج بشان تأكيد خاص ببيان مالي.

يشير المعيار إلى انه عندما يتكون الأسلوب الخاص بالمخاطر الهامة فقط من إجراءات جوهرية، فان إجراءات المراجعة المناسبة لتناول هذه المخاطر الهامة يتكون من فحص التفاصيل فقط أو الجمع بين فحص التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية.[1]

1 احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10** ، مرجع سابق، ص65.

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية

يتعلق هدا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل،بحيث تتمثل أهمية هـــده المرحلة في انها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعـــة لأرصدة القوائم المالية.

الفرع الأول: ISA 400تقييم المخاطر والرقابة الداخلية

الغرض من هدا المعيار الدولي هو وضع معايير وتوفير إرشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وعلى مخاطر المراجعة ومكوناتهـــا، المخـــاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف.

ينبغي على المراجع الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، لغرض التخطيط لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لأدائها. وعلى المراجع اســـتخدام حكمه المهني لتقدير مخاطر المراجعة. وتصميم إجراءات المراجعة للتأكد بأنه تم تخفيض المخاطر إلى الحد الأدنى المقبول.

تعني مخاطر المراجعة المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تحتوي القوائم المالية على أخطاء جوهرية.

مخاطر الرقابة هي مخاطر المعلومات الخاطئة، والتي تحدث في رصيد حساب أو فئة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمـــع مـــع المعلومـــات الخاطئة في أرصدة أو فئات أخرى والتي لا يمكن منعها أو اكتـــشافها وتـــصحيحها فـــي الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.

عند مراجعة القوائم المالية، يهتم المراجع فقط بتلك السياسات والإجـــراءات الداخلـــة ضمن وظائف وأهداف النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية و الملائمة لتأكيدات القوائم المالية، أن فهم الأوجه المناسبة للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، إضافة لتقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، سيتمكن المراجع من:

- تحديد الأنواع المحتملة للمعلومات الخاطئة الأساسية والتي قد تحدث في القوائم المالية.
- دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود معلومات خاطئة أساسية (تحريفات).
- تصميم إجراءات مراجعة مناسبة.

لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى أدنى مقبول وبها الخصوص يقوم المراجع بمراعاة ما يلي:

- طبيعة الإجراءات الجوهرية، مثلا استعمال اختبارات موجهة إلى أطراف مستقلة من خارج المؤسسة بدلا من الاختبارات الموجهة إلى أطراف أو توثيق من داخل المؤسسة، أو استعمال اختبارات مفصلة لهدف مراجعة خاص إضافة إلى استعمال إجراءات تحليلية.

- توقيتات إجراءات التحقق الأساسية مثل أداء بعض الإجراءات في نهاية الفترة وليس في موعد مبكر قبل نهاية الفترة.

- مدى الإجراءات الجوهرية، مثلا استعمال عينة بحجم اكبر.[1]

الفرع الثاني: ISA 401 المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكترونية

الغرض من هدا المعيار الدولي للمراجعة هو وضع معايير وتوفير إرشادات الإجراءات التي يجب إتباعها عندما تنفد المراجعة في بيئة (أنظمة المعلومات الالكترونية) لغرض المعايير الدولية للمراجعة فان بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب توجد عندما تستخدم المؤسسة الحاسب، من أي نوع أو حجم، في معالجة المعلومات المالية ذات الأهمية لعملية المراجعة، بغض النظر فيما إذا كان الحاسب، يشغل من قبل طرف ثالث.

إن الهدف العام ونطاق عملية المراجعة لا تتغير في بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب، ومع ذلك فان استعمال الحاسب سيؤدي إلى تغيير معالجات وحفظ وإبلاغ المعلومات المالية، وقد يؤثر على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وعليه فان بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب قد تؤثر على:

- الإجراءات التي يتبعها المراجع في الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية.

- اعتبارات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة والتي من خلالها يتوصل المراجع إلى تقدير المخاطر.

1 طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 177،192.

- التصميمات التي يضعها المراجع وانجازه لاختبارات الرقابة وللإجـراءات الجوهريـة المناسبة لتحقيق أهداف عملية المراجعة.

ينبغي على المراجع أن تكون لديه المعرفة الكافية لبيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب لغرض تخطيط وإدارة والإشراف ومعاينة العمل المؤدى، وعلى المراجع النظر فيما إذا كانت هناك حاجة أثناء عملية المراجعة إلى مهـارات متخصـصة فـي أنظمـة المعلومات التي تستخدم الحاسب.[1]

الفرع الثالث: ISA 402 اعتبارات المراجعة المرتبطة بالمؤسـسات التـي تـستخدم تنظيمات خدمية

هدف هدا المعيار وضع معايير وتوفير إرشادات للمراجع الذي يقـوم عميلـه باسـتخدام مؤسسة خدمية، ويصف أيضا تقرير مراجع المؤسسة الخدمية والتي قد يحـصل عليهـا العميل. ولكي يتمكن المراجع من تخطيط عملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لأدائهـا، فانه ينبغي على المراجع دراسة تأثير استخدام المؤسسة الخدمية على النظـام المحاسـبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل.

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بانجاز المعاملات والاحتفاظ بمـا يتعلق بها من حسابات، أو تسجيل المعاملات ومعالجـة المعلومـات ذات العلاقـة مثـل مؤسسة خدمية لأنظمة الحسابات)، وفي حالة لجوء العميل إلـى مؤسـسة خدميـة فـان السياسات والإجراءات المتبعة في المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية مراجعـة القوائم المالية للعميل.

ينبغي على المراجع تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل، وصلتها بعملية المراجعة وعند إجراء ذلك فان مراجع العميل سيحتاج إلى مراعاة مـا يلـي، وحـسب ملائمتها:

- طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية.
- شروط العقد والعلاقة بين العميل والمؤسسة الخدمية.
- تأكيدات القوائم المالية الهامة والتي تتأثر باستخدام المؤسسة الخدمية.

1 طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 196 ،197.

- المخاطر الملازمة المرتبطة بهده التأكيدات.

- مدى تفاعل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل مع أنظمة المؤسسة الخدمية.

- الرقابة الداخلية للعميل والمطبقة على المعاملات المعالجة من قبل المنظمة الخدمية.

- قدرة المؤسسة الخدمية وقوة مركزها المالي، ويتضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على العميل.

- معلومات حول المؤسسة الخدمية كتلك التي تنعكس في أدلة استعمال أو الأدلة الفنية.

- المعلومات المتوفرة عن الضوابط العامة وعن ضوابط أنظمة الحاسب ذات الصلة بتطبيقات العميل.

إن مراعاة ما جاء أعلاه قد يقود المراجع إلى أن يقرر بان تقدير مخاطر الرقابة سوف لا تتأثر بضوابط المؤسسة الخدمية، وعندما سيكون من غير الضروري الأخذ بالاعتبارات الأخرى في هدا المعيار الدولي للمراجعة.

كذلك يراعى مراجع العميل وجود تقارير لطرف ثالث من مراجعي المؤسسة الخدمية والمراجعين الداخلين أو الوكالات النظامية كوسائل لتوفير المعلومات حول النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية، وحول نشاطها وفعاليتها. [1]

المطلب الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة

يمثل المستوى الثالث من مستويات العمل الميداني ضرورة حصول المراجع على أدلة كافية عن طريق الفحص المستندي والملاحظات والاستفسارات والمصادقات وذلك لإبداء رأي سليم في القوائم المالية تحت الفحص.

الفرع الأول: أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية والإجراءات التحليلية

1- ISA 500 أدلة الإثبات في المراجعة

لقد عدل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي معيار المراجعة الدولي 500 الموسم أدلة المراجعة على أن يطبق على عمليات مراجعة البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 2004/12/15 أو بعد ذلك، ولقد تضمن المعيار مفهوم وأدلة المراجعة الكافية والمناسبة

1 محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص205.

واستخدام التأكيدات للحصول على أدلة مراجعة، وإجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة.

تعرف أدلة المراجعة بأنها جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المراجع رأي المراجعة، وهي تشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي ترتكز عليها البيانات المالية والمعلومات التي قد تكون موجودة. تشمل أدلة المراجعة التي هي تراكمية بطبيعتها أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة التي تم أداؤها أثناء سير عملية المراجعة، ومن الممكن أن تشمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة وإجراءات الرقابة المهنية للمؤسسة من اجل قبول واستمرار العميل.

يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة ليبني عليها رأي المراجعة، فالكفاية هي مقياس أدلة المراجعة، والمناسبة هي مقياس نوعية أدلة المراجعة، أي صلتها وموثوقيتها في توفير الدعم أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإثباتات المتعلقة بذلك.

تتأثر كمية أدلة المراجعة اللازمة بمخاطر الأخطاء(كلما زادت المخاطرة فان من المحتمل أن تزيد كمية أدلة المراجعة التي تطلب) وكذلك بنوعية أدلة المراجعة هده(كلما ارتفع مستوى النوعية فقد تكون الأدلة المطلوبة اقل)، وتبعا لذلك هناك علاقة متبادلة بين كفاية ومناسبة أدلة المراجعة، على أن مجرد الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة.

تتأثر موثوقية أدلة المراجعة بمصدرها وبطبيعتها، وهي تعتمد على الظروف الفردية التي تم فيها الحصول عليها.بينما هناك اعتراف بان الاستثناءات يمكن أن توجد فقد تكون التعميمات التالية حول موثوقية أدلة المراجعة نافعة.

- تكون أدلة المراجعة موثوقة أكثر عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة.

- أدلة المراجعة المنتجة داخليا موثوقة أكثر عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة المفروضة من قبل المؤسسة فعالة.

- تكون أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع مباشرة (على سبيل المثال ملاحظة تطبيق عنصر الرقابة) موثوقة أكثر من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بكل غير مباشر أو بالاستدلال.

- تكون أدلة المراجعة موثوقة أكثر عندما تكون موجودة في شكل وثائقي، سواء كان ذلك ورقا أو في واسطة الكترونية أو وسائط أخرى.

- أدلة المراجعة التي توفرها الوثائق الأصلية موثوقة أكثر من أدلة المراجعة التي توفرها النسخ المصورة أو الفاكس.

عندما تكون المعلومات بالشكل الالكتروني يمكن للمراجع أداء بعض إجراءات المراجعة التالية من خلال أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب وهي: معاينة السجلات والمستندات، معاينة الأصول الملموسة، الملاحظة، الاستفسار، المصادقة، إعادة الحساب، إعادة الأداء، الإجراءات التحليلية. [1]

2- ISA 510 الأرصدة الافتتاحية

لقد اهتم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية، وذلك عندما تراجع القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مدققة من قبل مراجع آخر، لذلك يجب على المراجع أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة، وأكد نفس السياق أنه في إطار مهمة المراجعة الأولى يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة تفيد أن:

- الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية.

1 احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، الكتاب 10 ، مرجع سابق، ص ص47، 49.

- الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها.

- أن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات، أو التغيرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.[1]

تعتمد كفاية وملائمة أدلة الإثبات عند تدقيق هذه الأرصدة على مجموعة من العوامل أهمها:

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة.

- هل تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة، وان كانت كذلك فهل كان تقرير المراجع مقيدا.

- طبيعة الحسابات ومخاطر المعلومات الخاطئة في القوائم المالية للفترة الحالية.

- الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية بالنسبة إلى القوائم المالية للفترة الحالية.

بناء على ما سبق، على المراجع أداء إجراءات المراجعة بمراعاة ما يلي:

- إدراك مدى التغير في السياسات المحاسبية، ومدى مناسبتها في حالة وجود أية تغيرات، والإفصاح الكافي عنها.

- دراسة مدى الكفاءة المهنية للمراجع السابق واستقلاله في حال الحصول على أدلة إثبات للأرصدة الافتتاحية بفحص أوراق عمله، مع الاهتمام بأية تحفظات أو رأي سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي من جانبه.

- عند قيام مراجع سابق بعملية المراجعة للأرصدة في نهاية العام السابق، عندئذ يجب على المدقق الحصول على أدلة مراجعة متعلقة بالأصول والالتزامات المتداولة كجزء من المراجعة للفترة الحالية.

- الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بالأصول والالتزامات غير المتداولة[2].

1احمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق الحديث** ، مرجع سابق ، ص229

2 محمد امين مازون، مرجع سابق، ص102.

3- ISA 520 الاجراءات التحليلية:

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها .[1]

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مع مثلا المعلومات المقارنة للفترات السابقة. [2]

النتائج المرتقبة للوحدة مثل الموازنات التقديرية والتنبؤات أو توقعات المدقق كتقدير الاستهلاك.

المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات:

بين عناصر القوائم المالية التي يمكن توقعها والتي تتطابق مع النمط المتنبأ به والمبني على خبرة الوحدات. مثل: نسبة هامش الربح.

بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين.

الفرع الثاني: الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة

1- ISA 560 الأحداث اللاحقة

لقد أكدت ISAC في المعيار الدولي للمراجعة رقم 560 في الفقرة الثانية على ضرورة أن يأخذ المراجع بعين الاعتبار تأثير الأحداث اللاحقة على البيانات المالية، بالتالي يجب عليه عمل الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة مرجعة كافية ومناسبة ولغاية تاريخ التقرير، وتشمل هده الإجراءات ما يلي:

- دراسة إجراءات الإدارة لموضوعه لمعرفة الأحداث اللاحقة.

---

1 منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002-2003 ، ص189. 1

2 احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص257.

- قراءة محاضر الاجتماعات لكل المساهمين،ومجلس الإدارة ولجان المراجعة والتنفيذ للفترة اللاحقة كنهاية العام والاستفسار عن الموضوعات التي تم مناقشتها في الاجتماعات ولم تتوافر عنها محاضر اجتماعات حتى تاريخه.

- قراءة آخر قوائم مالية مؤقتة متاحة عن المؤسسة وكاعتبار ضروري ومناسب يجب قراءة الموازنات وتوقعات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية ذات العلاقة الأخرى.

- الاستفسار الشفوي أو المكتوب من محامي المؤسسة عن الدعاوي القضائية والمطالبات.

- الاستفسار من الإدارة عن الأحداث اللاحقة التي وقعت والتي ربما تؤثر على البيانات المالية، على سبيل المثال الوضع الحالي للبنود التي تم المحاسبة عنها باعتبارها تقديرات أولية أو وجود تعديلات غير عادية للسياسات المحاسبية المتوقعة.[1]

هدا وقد أكدت اللجنة في الفقرة 08 على أن المراجع لا يتحمل أية مسؤولية عن القيام بإجراءات لمعرفة الأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ تقريره، وذلك خلال الفترة من تاريخ إصدار القوائم المالية وحتى تاريخ إصدار المراجع لتقريره عليه فان الإدارة هي المسؤولة عن إعلام المراجع عن أية أحداث قد تؤثر على البيانات المالية.

كما أكدت الفقرة 13 على أن المراجع غير ملزم بالاستفسارات عن الحقائق التي يتم اكتشافها بعد صدور البيانات المالية، ولكن عليه مناقشتها مع الإدارة إذا كانت تؤثر ماديا عليه، وعليه أيضا اتخاذ الخطوات الضرورية وإصدار تقرير جديد مبينا فيه ظروف وأسباب ذلك بالتفصيل إلا إذا كانت هده البيانات قد اقترب موعد المراجعة الجديد لها وبشرط موافقة الإدارة على وضع إيضاحات مناسبة عن هده البيانات.[2]

2- ISA 570 الاستمرارية:

الغرض من هدا المعيار الدولي للمراجعة هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعته للقوائم المالية المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية لإعداد القوائم المالية.

1 IFA ;Handbook;ISA N560;Subsequent Event; Op; Cit; p189.

2 احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسبات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2000، ص274.

عند تخطيط وانجاز إجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجه يبغي على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية والدي على أساسه تم إعداد القوائم المالية، كذلك يساعد تقرير المراجع على ترسيخ مصداقية القوائم المالية ومع ذلك فانه لا يعتبر ضمانة لاستمرارية المؤسسة مستقبلا.

إن مؤشرات المخاطر التي يثار فيها التساؤل حول إمكانية تواصل المؤسسة قد تأتي من القوائم المالية أو مصادر أخرى ومن أمثلة المؤشرات التي يجب أن تراعى من قبل المراجع سواء كانت مؤشرات مالية أو تشغيلية أو غيرها، مثال ذلك:

- دراسة وضع صافي الالتزامات او صافي الالتزامات المتداولة.

- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديدها أو تسديدها. أو الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.

- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.

- تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها.

- خلو مناصب إدارية قيادية هامة وعدم القدرة على إحلال آخرين محلهم.

ينبغي على المراجع أن يجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لمحاولة ازاحة الشك المتعلق بقدرة المؤسسة على الاستمرار في العمل في المستقبل

على المراجع الحصول على الأدلة الكافية والملائمة بان هده الخطط عملية ومن المرجح تطبيقها وان نتائج هده الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع، ويقوم عادة المراجع بالسعي للحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة بخصوص هده الخطط.

3- إقرارات الإدارة:

الغرض من هدا المعيار الدولي هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول استخدام إقرارات الإدارة كدليل إثبات.

يقوم المراجع عادة بحفظ أدلة لإقرارات الإدارة ضمن أورق عمله وذلك على شكل خلاصة للمناقشات الشفوية مع الإدارة أو الإقرارات المكتوبة المقدمة من الإدارة.

ينبغي على المراجع إن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية. وإنها قد قامت بالموافقة على القوائم المالية، ويستطيع المراجع الحصول على دليل اعتراف الإدارة بهده المسؤولية وبالموافقة عليها. [1]

المبحث الرابع:استخدام عمل الآخرين وإعداد تقرير المراجع

المطلب الأول: استخدام عمل الآخرين

يتضمن هدا المطلب مجموعة المعايير المتمثلة في المعيار600 استخدام عمل مراجع اخر و610 دراسة عمل المراجعة الخارجية والمعيار 620 استخدام عمل الخبير وسيتم التفصيل فيها من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول::ISA 600 استخدام عمل مراجع آخر

يجب على المراجع الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق آخر أن يراعي الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في سياق المهمة الخاصة، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان عمل المراجع الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة، على أن يعلم المراجع الآخر بما يلي[2]:

- متطلبات الاستقلال المتعلقة بكل من المؤسسة والجزء،وان يحصل منه على إقرار كتابي بالتقيد بمتطلبات الاستقلال.

- الاستفادة المتوقعة من عمل المراجع الآخر وتقريره والقيام بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهما في مرحلة التخطيط الأولية للمراجعة، ويجب أن يبلغ المراجع الرئيس المراجع الآخر ببعض الأمور، مثل المجالات التي تتطلب اعتبارات خاصة، وإجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التي قد تتطلب إفصاحا، والبرنامج الزمني لإنهاء عملية المراجعة.

1 طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 676، 685.
2 حسين القاضي و حسين دحدوح ، **مراجعة الحسابات المتقدمة** ، مرجع سابق ، ص 371.

- متطلبات المحاسبة والمراجعة والتقرير، والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها، فضلا عن ذلك يمكن للمراجعة الرئيس أن يناقش إجراءات المراجعة المطبقة من قبل المراجع الأخر ومراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المراجع الأخر.

الفرع الثاني: ISA 610 دراسة عمل المراجعة الخارجية

على المراجع الخارجي إعداد تقييم لمدى كفاية أعمال المدقق الداخلي لأغراضه، والذي قد يتضمن دراسة فيما إذا كان:[1]

- قد تم انجاز العمل من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والتأهيل المهني كمراجعين داخليين، وان عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.

- قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساسا معقولا للنتائج التي تم التوصل إليها.

- أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة، وان التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز.

- أن الاستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة المراجعة الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

الفرع الثالث: ISA 620 استخدام عمل الخبير

قد يحتاج المراجع خلال عملية المراجعة إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ومن أمثلة ذلك ما يلي:[2]

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني.
- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول.
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة.
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز.

1 احمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتاكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة، الكتاب 09**، مرجع سابق، ص ص 78 ،79.
2 حماد طارق عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة** ، الجزء 3 ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية،2004 ، ، ص ص86،87 .

- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.

يتعين على المراجع قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من جملة من الأمور لعل أهمها عندما يخطط المراجع الخارجي للاستفادة من عمل الخبير عليه تقييم كفاءته المهنية آخذا بالاعتبار ما له من[1]:

- الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادرة من الهيئة المهنية ذات العلاقة أو عضويته فيها.

- الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المراجع للحصول على دليل إثبات فيه.

كما على المراجع تقدير موضوعية الخبير والتي تزداد مخاطر ضعفها في حالة كون الخبير موظفا لدى المؤسسة **أو** تابع للمؤسسة بطريقة أخرى، كان تكون له استثمارات في المؤسسة.

يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تفيد بان نطاق عمل الخبير كاف لأغراض عملية المراجعة، وقد يتم الحصول على أدلة إثبات من خلال مراجعة بنود تكليف الخبير والتي غالبا ما تدرج في التعليمات المكتوبة المرسلة من المؤسسة إلى الخبير، وفي حالة عدم الوضوح قد يحتاج إلى الاتصال المباشر مع الخبير.

يجب على المراجع تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية التي هي رهن المراجعة، وهذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم انعكاسها بشكل مناسب في القوائم المالية أو كونها تدعم توكيدات القوائم المالية، إضافة لمراعاة ما يلي:

- مصدر المعلومات المستخدمة.

- الفرضيات والطرق المستخدمة ومدى انسجامها مع الفترات السابقة.

- نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة العامة للمراجع لطبيعة عمل المؤسسة ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى.

- في حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية وملائمة أو أن هذه النتائج لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى، فعلى المراجع مناقشة الأمر مع المؤسسة والخبير أو تطبيق إجراءات إضافية وربما استخدام خبير آخر أو التحفظ في تقريره. كما انه في حالة

1 احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب** 9 ، مرجع سابق ، ص ص83 ،86.

إصدار المراجع تقريرا غير معدل، فيجب عليه عدم الإشارة إلى عمل الخبير حتى لا تعد بمثابة تحفظ يعفي المراجع من المسؤولية[1].

المطلب الثاني: إعداد التقرير

يمثل تقرير المراجع محصلة عملية المراجعة الذي يعبر عن رأيه لمستخدمي القوائم المالية، إذ يعطي لهم انطباعا إن القوائم قد خضعت للفحص والتحقيق من طرف مراجع خارجي مستقل.

الفرع الأول:ISA 700 تقرير المراجع عن القوائم المالية

يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف :[2]

1. عنوان التقرير: من الملائم استعمال مصطلح مراجع مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الآخرين.
2. الجهة التي يوجه إليها التقرير: المساهمين مجلس الإدارة.
3. الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

- تحديد القوائم المالية المدققة.
- بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المراجع.

4. فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق):

- الإشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة.
- وصف العمل الذي قام المراجع بانجازه وانه تضمن" فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل" .

5. يجب أن تتضمن بيانا من المراجع بان عملية المراجعة قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه.
6. فقرة الرأي:

1 حماد طارق عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة** ، الجزء 3 ، مرجع سابق ، ص90 .
2 غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص ص 120،122.

أن ينص بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

7. يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية.
8. يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة تلك.
9. أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو بكلاهما، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية المراجعة.

يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المراجع بان القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة) أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية (ووفقا لإطار التقارير المالية المعين. يتضمن تقرير المراجع احد الآراء الثلاث التالية:[1]

1.**الرأي المتحفظ**: عندما يخلص المراجع إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق المراجعة ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي.

2.**عدم إبداء الرأي**: في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المراجع فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول القوائم المالية.

3.**الرأي المعاكس**: يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المراجع بان مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.

1 احمد امين مازون، مرجع سابق، ص118.

الفرع الثاني: ISA 710 أرقام المقارنة

يتعين على المراجع فحص وتقويم النتائج التي توصل إليها من أدلة الإثبات المتوفرة لديه باعتبار أن ذلك يمثل الركيزة الأساسية عند إبداء رأيه في القوائم المالية على أن يصل إلى نتيجة شاملة حول ما إذا كانت:

-المعلومات المالية التي تم إعدادها وفقا للسياسات المحاسبية المقبولة.

- المعلومات المالية تلتزم بالمتطلبات النظامية والقانونية الملائمة.

- وجهة النظر المعروضة في القوائم ككل متطابقة مع معرفة المراجع لأعمال المؤسسة.

- هناك إفصاح كاف لجميع الأمور ذات الأهمية النسبية لعرض المعلومات بصورة سليمة.[1]

1. مسؤوليات المدقق عن الأرقام المتناظرة والتقرير عنها:

يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات مراجعة الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، و هي محددة اعتياديا بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، وهذا يتطلب قيام المراجع بتقدير:[2]

- ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات أو افصاحات مناسبة.

- ما إذا كانت الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات أو افصاحات مناسبة.

- في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر أو غير مدققة، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت الأرقام المتناظرة تفي بالشروط السابقة ومعيار التدقيق الدولي 510 (التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية)، وفي حال اطلاع المدقق

1 امين السيد احمد لطفي، **المراجعة في ضوء المعايير الدولية**، دار النهضة العربية، القاهرة،1998، ص217

2 احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 2**، الطبعة الأولى ، دار صفاء، للنشر، عمان ، 2009، ص ص119،115.

على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في الأرقام المتناظرة وذلك من خلال قيامه بمراجعة السنة الحالية فعليه القيام بانجاز الإجراءات الإضافية المناسبة للظروف.

يجب أن يحتوي تقرير المراجع على إشارة خاصة للأرقام المتناظرة فقط في الظروف التالية:

- في حال كون تقرير المراجع عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا، وان الأمر الذي أدى إلى التقييد لا يزال بدون حل

- في حالة كون تقرير المراجع عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا وان الأمر الذي أدى إلى التقييد قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية، فان التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التقييد السابق ومع ذلك قد يضمنه المدقق فقرة توكيدية لأمر ما.

- في بعض الحالات الاستثنائية قد يطلع المراجع خلال انجاز تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية على معلومات خاطئة جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة والتي تم إصدار تقرير نظيف حولها، في مثل هذه الظروف على المراجع مراعاة المعيار 560 (الأحداث اللاحقة).

2.مسؤولية المدقق بشان القوائم المالية المقارنة والتقرير عنها:

يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات اطر التقارير المالية المناسبة، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقرير: [1]

- ما إذ كانت السياسات المحاسبية للفترات السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحات مناسبة.

- ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ و الافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحات مناسبة.

- في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مراجع آخر غير مدققة، فعلى المراجع الجديد تقدير فيما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط السابقة وتتبع أيضا المعيار الدولي510 ، وأما إذا ما اطلع المراجع الجديد على إمكانية وجود معلومات جوهرية

1 احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 2** ، مرجع سابق ، ص119.

خاطئة في أرقام الفترة الماضية عند قيامه بمراجعة السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف.

الفرع الثالث: ISA 720 معلومات أخرى في المستندات تتضمن قوائم مالية أخرى

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المراجع حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، ولا بد عند ذلك من اطلاع المراجع على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولا عن مراجعتها أيضا في بعض الحالات.

في جميع الأحوال على المراجع أخذ هذه المعلومات الأخرى بالاعتبار، نظرا لان مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

في حال وجود مثل هذه التناقضات بشكل جوهري، يجب أن يحدد التعديلات المطلوبة في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى، وإذا طلب المدقق تعديل القوائم المالية ورفضت الإدارة ذلك عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو سالبا.

أما إذا كان التعديل يجب أن ينصب على المعلومات الأخرى، ورفض العميل القيام بذلك، يجب على المراجع وضع فقرة تفسيرية في تقريره تصف هذا التناقض أو يتخذ إجراء آخر كعدم إصدار التقرير أو الانسحاب من الارتباط بالتنسيق مع المحامي الخاص بالمراجع[1].

المطلب الثالث: مجالات متخصصة وخدمات ذات العلاقة

شمل هدا المبحث على كل من المعايير التي تدخل ضمن المجالات المتخصصة والمتمثلة في المعيار 800 و810، المعايير التي تدخل ضمن الخدمات ذات العلاقة والمتمثلة في المعايير 910و920 و930 في الفروع التالية:

1 حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سابق ، ص ص246 ، 247.

الفرع الأول: مجالات متخصصة

1. ISA 800 تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لإغراض أخرى:

إن الغرض من هدا المعيار الدولي للمراجعة هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمهمات مراجعة لإغراض خاصة.

على المراجع مراجعة وتقدير الاستنتاجات المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها خلال مهمة المراجعة لغرض خاص، كأساس لإبداء الرأي.ويجب أن يحتوي التقرير على بيان واضح ومكتوب للرأي.

يجب أن يتضمن تقرير المراجع حول مهمة المراجعة لغرض خاص، عدا التقرير حول ملخص للبيانات المالية، على العناصر الأساسية التالية مدرجة عادة حسب الترتيب التالي:

- عنوان التقرير
- الجهة التي يوجه إليها التقرير
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية
- هوية المعلومات المالية التي تم مراجعتها (بيان بمسؤولية إدارة المؤسسة، وبمسؤولية المراجع).
- فقرة النطاق(وصف لطبيعة عملية المراجعة)
- الإشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة القابلة للتطبيق على مهمات المراجعة لإغراض خاصة أو المعايير أو الممارسات الوطنية الملائمة.
- وصف العمل المنجز من قبل المراجع
- فقرة الرأي تتضمن إبداء الرأي حول المعلومات المالية
- تاريخ التقرير
- عنوان المراجع
- توقيع المراجع

يجب أن يتضمن تقرير المراجع حول البيانات المالية المعدة وفقا للأسس المحاسبية الأخرى على بيان يشير إلى الأسس المحاسبية المستعملة أو يشير إلى الملاحظة المدرجة

بالبيانات المالية والتي تظهر هده المعلومة، ويجب أن يبين الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا للأسس المحاسبية المحددة.[1]

2. ISA 810 مراجعة المعلومات المالية المستقبلية

يجب على المراجع أن يحصل عند قبوله لمهنة مراجعة المعلومات المالية المستقبلية، على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت:

_ افتراضات التقدير الأفضل التي وضعتها الإدارة، والتي تستند عليها المعلومات المالية المستقبلية هي ليست غير معقولة، وفي حالة الافتراضات الظنية، أن هده الافتراضات متماشية مع غرض المعلومات.

_ المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أسس متماثلة مع البيانات المالية التاريخية، مستخدمين مبادئ محاسبية ظنية.

يجب على المراجع عدم قبول أو الانسحاب من المهمة في حالة كون الافتراضات غير واقعية بشكل جلي، أو عند اعتماد المراجع بان المعلومات المالية المستقبلية سوف لا تكون مناسبة للغرض الذي أعدت من اجله.

الفرع الثاني: خدمات ذات العلاقة

1.ISA 910 التكليف بالمراجعة على البيانات المالية

إن الهدف من التكليف بمراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع استنادا لإجراءات لا توفر كافة الأدلة التي تتطلبها عملية المراجعة، من بيان فيما إذا كان هناك أي شئ قد أثار انتباه المراجع والدي يؤدي في اعتقاده بان البيانات المالية لم يتم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار محدد للتقارير المالية.

يجب أن يلتزم المراجع بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

1 مدونة صالح محمد القرا، مدونة العلوم المالية والادارية-محاسبة-تدقيق حسابات-ادارة-اقتصاد. http://sqarra.wordpress.com/isas2000.

2. ISA 930 التكليف بإعداد المعلومات المالية

إن هدف التكليف بالإعداد هو استخدام المحاسب لخبرته المحاسبية، بدلا من خبرته التدقيقية، لجمع وتلخيص المعلومات المالية.

في حالة معرفة المحاسب بان المعلومات المجهزة من قبل الإدارة غير صحيحة أو غير متكاملة أو غير مقنعة، فان على المحاسب دراسة انجاز الإجراءات والطلب من الإدارة تزويده بالمعلومات الإضافية، وفي حالة رفض الإدارة تزويده بالمعلومات الإضافية فان على المحاسب الانسحاب من المهمة وإعلام المنشاة بأسباب الانسحاب.

خلاصة:

من خلال هدا الفصل الذي تمثل في عرض معايير المراجعة الدولية اتضح لنا أنها نصت على بعض الاعتبارات التي يعتمد عليها المراجع أثناء قيامه بعمله، حيث انه وبعد تحليل معايير المراجعة الدولية تبعا للقسم التقليدي المتعارف عليه من معايير عامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير يتضح انه استطاعت أن تغطي كافة جوانب هده المعايير مما يزيد من قدرتها على تحقيق توحيد الممارسة المهنية التي تقلل بدون شك من اختلافات الأداء المهني على المستوى الدولي.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية للتعرف على إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر

(حالة الوادي)

تمهيد:

من خلال الدراسة النظرية للمراجعة الخارجية ومعايير المراجعة الدولية وبغرض تدعيم هده الدراسة النظرية وجعلها محل الاختبار والعمل الميداني، قد تم القيام بدراسة تطبيقية على الموضوع ودلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة بولاية الوادي، هده الدراسة مجسدة في قائمة استبيان أعدت لهدا الغرض. تهدف في الأخير إلى التعرف على مدى ضرورة وإمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر.

وعلى هذا الأساس سيتم التطرق أولا لكيفية تنظيم مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر ومنهجية سيرها، لذلك سيتم تقسيم هدا الفصل إلى أربعة مباحث هي كالتالي:

المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر.

المبحث الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية.

المبحث الثالث: إعداد الاستبيان وتفريغ البيانات.

المبحث الرابع: تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

تشهد مهنة المراجعة في الجزائر خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان الفعالية لنشاط المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

يمكن تلخيص أهم مراحل تطور المراجعة في الجزائر في المراحل التالية:

الفرع الأول: الفترة 1969-1980: لقد بدا تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تامين حق الدولة فيها، إذ نصت هده المادة على انه "يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، ودلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم ".

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب وإعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هده الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

-المراقبين العامين للمالية.

-مراقبو المالية.

-مفتشو المالية.

أوكلت للمراجعين المهام التالية: [1]

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها أثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص110.

- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

الفرع الثاني: الفترة بين 1980-1988: مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب اطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، اجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان دلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/30/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها".

الفرع الثالث: فترة ما بعد الإصلاحات: إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، لان هدا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. إن هدا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هده المؤسسات.[1]

المطلب الثاني: المنظمات المسيرة لمهنة المراجعة في الجزائر

ينظم مهنة المراجعة في الجزائر مجموعة من القواعد والآليات التي تعمل على السير الحسن لهده المهنة، ودلك من خلال هيئات مشرفة على المراجعة تتمثل في:

[1] عزة الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد05، جامعة الوادي، 2012، ص20.

الفرع الأول: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تأسست المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27، بحيث نصت المادة الخامسة من القانون السالف الذكر على إن:"تنشا منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هدا القانون ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم[1]

وبالتالي فان هده المنظمة جهاز مهني يكلف في إطار القانون بما يلي:[2]

-السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.

-الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم.

-إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدولها.

-يمثل مصالح المهنة اتجاه السلطات المختصة اتجاه الغير المنظمات الأجنبية المماثلة.

-يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

-تتأكد المنظمة الوطنية من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاءها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.

-تقدر المنظمة الوطنية في حدود التشريع المعمول به الصلاحيات المهنية للانجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله بها.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 /1991/04، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.الجريدة الرسمية 05 الصادرة بتاريخ 1991/04/27.

[2] نفس المرجع السابق.

-تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة وتحدد كيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

الفرع الثاني: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:

تأسس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائد عمله. ويدير النقابة مجلس يتكون من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية.[1]

وتتمثل مهام مجلس النقابة الوطنية فيما يلي: [2]

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية ولدى جميع السلطات وإزاء الغير.
- تمثيل النقابة في الأعمال المدنية وفي إدارة الأملاك العقارية والمنقولة التي تملكها النقابة الوطنية وفي تسييرها وفي المثول أمام العدالة باسم النقابة مدعيا أو مدعيا عليه.
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها وعرضها إن اقتضى الأمر على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- إعداد مشروع الإيرادات والنفقات واقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه.
- عرض كل الحالات الداخلة في اختصاصه على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم التابعة للنقابة طبقا للقانون والنظام الداخلي.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي والحقوق أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة.

[1] للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية، القانون رقم 20/92، المؤرخ في 13 يناير 1992، المتعلق بتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية 5، الصادرة بتاريخ 1991/04/27 .

[2] نفس المرجع السابق.

- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة وتحضير السلطات المختصة للتدريب والملتقيات المهنية، تنظيمها والإشراف عليها ومراقبتها بالاتصال مع السلطات المختصة، والمشاركة في مهام التعليم، التكوين والبحث.
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

الفرع الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة:

أعلن عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25،تبعا للمادة الثانية من هدا المرسوم فان هدا المجلس يعد جهاز استشاري دو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبالتالي يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن يستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.

وتتمثل صلاحيات هدا المجلس خصوصا فيما يلي: [1]

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليماتها.
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية، واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية.
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
- يفحص ويبدي رأيه وتوصياته في كل المشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في المهن المحاسبية.
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

[1] للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، العدد 56 المؤرخ في 1996/09/25، مرجع سابق.

- ينشر المجلس تقاريره ودراساته وتحاليله وتوصياته، ما لم يكن هناك رأي مخالف يصدره الوزير المكلف بالمالية.

فيما يخص تشكيلة المجلس، فان هدا الأخير يرأسه وزير المالية أو ممثله، ويتشكل من:[1]

- الرئيس المزاول مهنته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات.
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والتوظيف العمومي.
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة.
- ممثل عن بنك الجزائر.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية.
- ممثل عن جمعية شركات التامين.
- ممثلين (2) عن الشركات القابضة العمومية.
- ستة (6) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

[1] نفس المرجع السابق.

- استادين (2) لهما رتبة استاد مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمراجع الحسابات بالجزائر

بقرار من وزير الاقتصاد رقم 94/02/SPM/103 بتاريخ 1994/02/02 تم تحديد 6 توصيات إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات إتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه، حسب ما تقتضيه الظروف وتطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية نوردها باختصار فيما يلي:

الفرع الأول: قبول المهمة وبداية العمل: على محافظ الحسابات التأكد من: [1]

-سلامة تعينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها.

-كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة، وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة.

-إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه.

-إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه.

-عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه.

-يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة.

-يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين برسالة مسجلة عن تعينه.

-عملية الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته.

في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية أو لأسباب أخرى، عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك في خلال 15 يوما.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 41، 44.

-إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة.

الفرع الثاني: ملفات العمل.

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة، يجعل هذا الأخير مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي.

أ/ الملف الدائم: إن محتوى هذا الملف وتنظيمه يختلف ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة وكذا تنظيم مكتب المراجع، ويمكن أن يتضمن الفصول التالية:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة.
- نظام المراقبة.
- معلومات محاسبية ومالية، قانونية ضريبية.
- معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد، والأنظمة المستعملة، البرنامج والوثائق المطبوعة).

وحتى يلعب دور الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل ذات الحجم الكبير.

ب/ الملف السنوي: يتضمن هذا الملف عكس ما هو الحال في الملف الدائم، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة، ومحتواه يتمثل في الفصول التالية:

- تنظيم وتخطيط المهمة.
- مراقبة الحسابات السنوية والقيام بتدقيقات خاصة أو قانونية.
- وثائق عامة.

ان المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب المراجع. [1]

الفرع الثاني: التقارير.

أكد المشرع الجزائري على مهام محافظ الحسابات التالية:

[1] -محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 44 ،47.

- المصادقة على الحسابات السنوية.

- تدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات.

- إعطاء الرأي حول شروط إبرام الاتفاقيات المحددة قانونا من طرف المسؤولين.

- الإعلان عن النقائص الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.

وعلى المحافظ في نهاية المهمة الأولى والثانية كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية.

أ/ التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية: ويتضمن ما يلي:

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات.

- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة.

- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضي ونرفق بالتقرير كملاحق.

- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة.

- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر أثارها بالأرقام على النتيجة.

- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.

- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع بيان أثار ذلك على هذه القوائم.

على المراجع إعطاء رأيه بصفة خاصة حول:

- قائمة الـ 5 أو الـ10 الموظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة.

- المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في الشركة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.

ب/ التقرير الخاص: أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير التي صرح بها للمراجع ويتضمن هو الأخر ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين.

- قائمة المستفيدين منها، وشروط إبرامها والرأي حولها.

- على المراجع قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد إطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية.

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص يكتب المراجع تقارير أخرى هي:

- تقرير حول المراقبة الداخلية، تقرير يقدم من طرف المراجع الخارجي بعد انتهائه من تقييم نظام المراقبة الداخلية، ويهدف لفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام، وهو في الغالب تقرير مختصر يبين بوضوح طبيعة نقاط الضعف المكتشفة، الإخطار الناتجة عن ذلك مع اقتراحات حلول.
- تقرير حول الحسابات المجمعة يشرح فيه، ورأيه حول عملية التجمع على مستوى المجمع وعلى مستوى المؤسسة.

الفرع الرابع: التصريح بالأعمال غير الشرعية:

قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، على المراجع باعتباره مساعدا للعدالة أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين، وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض لعقوبة السجن لمدة تتراوح ما بين سنة و5 سنوات وغرامة مالية بين 20000 و 200000 دينار أو إحداهما. [1]

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 47، 53.

الفرع الخامس: مسلك محافظ الحسابات.

للمراجع ثلاث مهام رئيسية عليه القيام بها وهي مراقبة شرعية وصدق الحسابات، التأكد من احترام القوانين والقواعد التنظيمية من طرف المؤسسة موضوع المراقبة والتصريح برأيه وملاحظاته للمسؤولين والمساهمين وحتى للسلطات المعنية أحيانا، وللقيام بذلك لا بد له من أن يسلك النهج التالية في ثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: وهي مرحلة تتضمن نقطتين أساسيتين هما:

1.التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته.

2.الحصول على معرفة حول المؤسسة، على المراجع قبل تقييم نظام المراقبة الداخلية، وفحص الحسابات، الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة موضوع الدراسة تخص:

- طبيعة النشاط وهيكل الشركة أو المجمع.
- التنظيم العام وسياسيتها.
- تنظيمها الإداري والمحاسبي.
- المدد الزمنية وفترات إنتاج المعلومات المالية والتسييرية.
- وجود نظام الرقابة الداخلية الأساسية.
- تدخل محترفين من خارج المؤسسة.

وهذا ما يمكنه بعد انجاز هذه المرحلة، من تحضير الملف الدائم وبرنامج عمله العام.

المرحلة الثانية: وتتضمن بدورها جملة من الخطوات نوجز فيما يلي:

- فحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية: إن مهمة المراجع الخارجي من أصعب المهام، فبعد أن تعرف على المؤسسة المعنية بالمراقبة لا بد له من التعرف على مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم فيها أي أن نظام مراقبتها الداخلية، كما عليه أن يتأكد أن تلك الأخيرة تمسك الدفاتر الإجبارية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، سجل مداولات الجمعية العامة، وسجل مداولات الجمعية العامة، وسجل مداولات مجلس الإدارة.
- التأكد من أن نظام المراقبة الداخلية هذا يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من حيث الثقة، وفي حالة العكس أي أن الأمر مخالف لذلك، يمكن للمراقب أن يرفض المصادقة على الحسابات في هذه المرحلة بالذات ودون مواصلة العمل ما دام أن النظام

محل التشخيص والدراسة يحمل في طياته عيوبا خطيرة مما يفرغ القوائم الناتجة عنه من كل مصداقية. **المرحلة الثالثة**: إن مرحلة فحص الحسابات وهي مرحلة قد تتسع أو تضيق الأشغال فيها بحسب النتائج التي توصل إليها المراقب في المرحلتين السابقتين، على المراقب في هذه المرحلة مراجعة عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج[1]

المبحث الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية

عناصر الدراسة اختيرت بناء على ملائمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة، العينة، بالإضافة إلى حدود الدراسة والمشاكل التي اعترضت السير الحسن لها.

المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة

الفرع الأول: تحديد مجتمع الدراسة

وعموما فقد استدعت الدراسة استطلاع أراء الممارسين والدارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة حيث اشتمل مجتمع الدراسة أربعة فئات هي:

1. فئة الخبراء المحاسبين.
2. فئة محافظي الحسابات.
3. فئة اساتذة جامعيين اختصاص محاسبة أو مراجعة.
4. فئة طلبة الدكتوراه أو الماجستير أو الماستر اختصاص محاسبة أو مراجعة.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

اعتمدت الدراسة على قوائم الاستقصاء بغية الحصول على بيانات الدراسة الميدانية، والتي تم توزيعها على عينة عشوائية حجمها 45 فرد من أفراد مجتمع الدراسة ودلك بعد استبعاد قوائم الاستقصاء غير مكتملة الإجابة بغية التوصل إلى نتائج أكثر مصداقية حيث أصبح حجم العينة 29 فردا أي بنسبة 64 %.

وفيما يلي جدول يوضح عدد القوائم الموزعة على مجتمع الدراسة و نسبة الاستجابة.

[1] - محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 54، 57.

الجدول (3-1): جدول يبين عد القوائم الموزعة على مجتمع الدراسة ونسبة الاستجابة.

القوائم الموزعة	القوائم المستلمة	القوائم المستبعدة	حجم العينة	النسبة المئوية%
45	36	7	29	64.44

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى المعلومات المتحصل عليها.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد الاستمارات الموزعة وصل إلى 45 استمارة استبيانيه، استخلص منها 29 استمارة،حيث فقدت من العينة 9 استمارات، كذلك تم استبعاد عدد من الاستمارات وصل إلى 7 استمارات، ودلك بسبب عدم استيفاء الشروط المسجلة، أو التماطل أو عدم تجانس الإجابات أو التناقض في الإجابات.كذلك لوجود استمارات لم تصل في المدة المحددة تأخر في اجل التسليم أو بعد اجل الدراسة.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

في ظل الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء تم اعتماد مجموعة من الأساليب الكمية في تحليل الإجابات تتمثل في:

1. التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.
2. المتوسطات الحسابية: تم استخدام المتوسطات الحسابية لكل سؤال من أسئلة قائمة الاستبيان على حدا، ودلك بغرض وضع ترتيب للأسئلة حسب درجة المتوسط.
3. الانحرافات المعيارية: هو مقياس من مقاييس التشتت للتعرف على الثبات في الإجابة من قبل أفراد عينة الدراسة.
4. مقياس ليكارت: يحتاج هدا الأسلوب لتحويل الإجابات الواردة بقائمة الاستقصاء إلى قيم ذات دلالة، لدلك يستخدم هدا المقياس دو الخمس درجات لقياس المتغيرات التي يكون من الصعب قياسها كميا، وبمقتضى هدا المقياس تعطى أوزان نسبية للإجابات ودلك تبعا لما يلي:

الجدول(3-2):جدول يبين مقياس ليكارت الخماسي.

الإجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
الوزن النسبي	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1- 1.8	181- 2.6	2.61- 3.4	3.41- 4.2	4.21- 5

المصدر :محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي– الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،عمان،2006 ، ص114.

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، قام الطالب بتجميع البيانات المحصلة وتفريغها في كل من برنامجEXEL وبرنامج SPSS.

ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج، EXEL 2007 ، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي الملاحظة والتحليل.

المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة

الفرع الأول: حدود الدراسة

شملت حدود الدراسة كل من الحدود المكانية والزمنية والبشرية وموضوعية حيث كانت كالتالي:

1.**الحدود المكانية**: تمثلت الحدود المكانية في الحدود الجغرافية التي أخذت منها العينة، حيث تم اختيار ولاية الوادي وانحصرت الدراسة في حدود ولاية الوادي.

2.**الحدود الزمنية**: كانت المدة التي انحصرت فيها الدراسة ممتدة من 23ماي إلى 6 جوان من سنة 2013.

3.**الحدود البشرية**: ركزت الدراسة على الفئة الممثلة في مجموعة المهنيين والأكاديميين الدارسين لمهنة المراجعة والمحاسبة.

4.**الحدود الموضوعية**: شملت الدراسة تحليل نظري لكل من المراجعة الخارجية في الجزائر كمحور تمهيدي ثم التطرق إلى عرض ملخص لمعايير المراجعة الدولية أما الجانب العملي فقد انحصر في تحليل مدى إمكانية تطبيق هده المعايير الدولية في الجزائر دراسة عينة ولاية الوادي.

الفرع الثاني: صعوبات الدراسة

يمكن إدراج مجوعة الصعوبات التي واجهت سير عمل الباحث في التالي:

- عدم اهتمام بعض أفراد العينة بالدراسة من خلال عدم إعطاء أهمية لاستمارة الاستبيان أو رفض الإجابة.
- تزامن فترة الدراسة في فترة العطل ما خلق صعوبة الاتصال المباشر كذلك زامن فترة الدراسة الميدانية مع فترة الامتحانات مما صعب إمكانية الحصول على الدعم والإرشادات من الاساتدة.
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه.
- ضيق فترة الدراسة مما جعل صعوبة توسيع العينة لتشمل مجال اكبر (أكثر من ولاية).

المبحث الثالث: إعداد الاستبيان وتفريغه

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

قام الباحث بإعداد الاستبيان وذلك من خلال مراعاة:

- نوعية و أسلوب الأسئلة المطروحة حيث تم اعتماد مصطلحات سهلة من أجل الفهم السريع والصحيح للأسئلة مما يجعل الإجابة أكثر دقة وسلاسة.

- واعتمادا على أراء الاساتذة والممارسين للمهنة من اجل إجراء التعديلات اللازمة كذلك حذف الأسئلة الغير مناسبة وإضافة أو إستبدال الأسئلة بأخرى تخدم الموضوع أكثر.

- تحسين وضبط الشكل النهائي للاستبيان بحيث يستوفي الشروط اللازمة.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان: لقد احتوى مضمون قائمة الاستبيان عموما على ثلاث محاور تمثلت في:

1. المحور الأول: تمثل في 10اسئلة حول معايير المراجعة الدولية.
2. المحور الثاني: شمل أيضا 10 أسئلة تهدف إلى بيان إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر.
3. المحور الثالث: وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة الشخصية التي تخص أفراد العينة (الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية).

المطلب الثالث: تفريغ البيانات

1. معالجة نتائج الاستبيان:

بعد الانتهاء من جمع استمارات الاستبيان، وعقب استخلاص حجم العينة اللازمة، قام الباحث بتفريغ البيانات في برنامج EXEL وبرنامج SPSS.

بالنسبة لمحور المعلومات الشخصية لإفراد العينة و من خلال النتائج المتحصل عليها من جراء عملية تفريغ المعلومات في برنامج SPSS واعتمادا على برنامج تم تبويب النتائج في شكل جداول في برامجEXEL، واعتمادا على نفس البرنامج قام الباحث بتحويل تلك الجداول إلى دوائر نسبية وذلك من أجل تسهيل عملية الملاحظة وإستخلاص النتائج.

أما بالنسبة إلى المحاور الأخرى فقد اعتمد الباحث على EXEL في حساب كل من النسب المؤوية و المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل سؤال من الأسئلة.

2. عرض نتائج المعلومات الخاصة بأشخاص العينة:

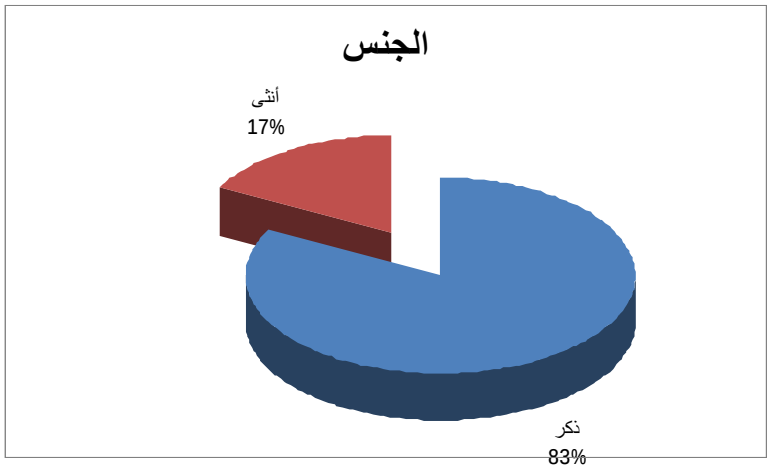
أ/ بالنسبة للجنس:

الجدول (3-3): جدول يبين توزيع الأفراد من حيث الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المؤوية %
ذكر	24	%83
أنثى	5	%17
المجموع	29	%100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان.

الشكل (3- 1): شكل يبين تمثيل توزيع الأفراد من حيث الجنس.



المصدر: من عداد الطالبة بالاعتماد على الجدول (3-1).

نلاحظ من خلال الجدول (3-1) الذي يوضح توزيع أفراد العينة من حيث الجنس أن عد الذكور أكثر من عدد الإناث، حيث بلغت عدد الدكور24 ذكرا وهو ما يعادل نسبيا 83% بينما وصل عد الإناث 5اناث أي ما يعادل 17% من إجمالي العينة.

اعتمادا على الملاحظة التي توصلنا إليها من تحليل الجدول أو من خلال ملاحظة الشكل (3-1)، توضح لنا أن أغلبية العينة هي من الذكور وهو ما يفسر أن الغالبية

الممتهنين و الممارسين مهنة المراجعة أو المحاسبة هم من الذكور، وذلك لأسباب من بينها الوضع الاجتماعي للمنطقة.

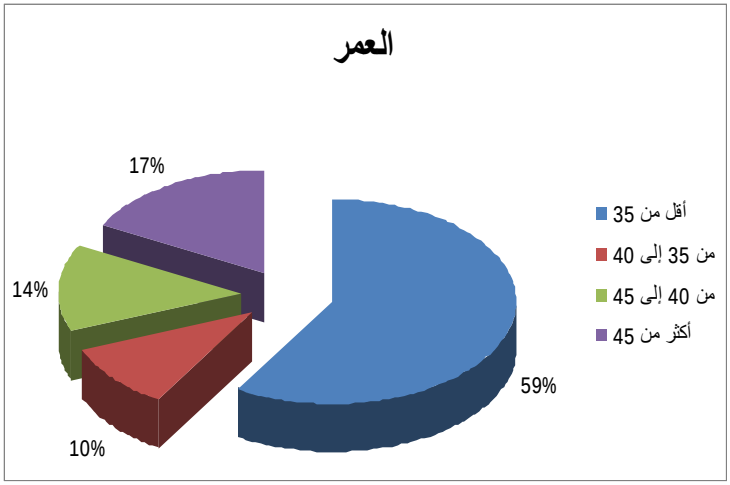
ب/ بالنسبة للسن: انطلاقا من الفئات العمرية التي اعتمدها الاستبيان تم التوصل إلى النتائج التالية والموضحة في الجدول التالي:

الجدول (3-4): جدول يوضح توزيع أفراد العينة من حيث السن.

العمر	التكرار	النسبة%
اقل من 35 سنة	17	%58.62
من35 الى40 سنة	3	%10.34
من 40 إلى 45 سنة	4	%13.79
أكثر من45 سنة	5	%17.24
المجموع	29	%100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان.

الشكل(3-2): يبين تمثيل توزيع الفئات العمرية لإفراد العينة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول(3-1).

نلاحظ من خلال الجدول(3-4) الذي يوضح توزيع أفراد العينة من حيث السن (الفئات العمرية)، أن:

- بالنسبة للفئة العمرية الأولى والتي تمثل الأفراد الدين يقل عمرهم عن 35 سنة والدين يشكلون نسبة 58.62% هذه الفئة تمثل الأغلبية وتشمل فئة الطلبة والاساتدة الجامعيين ومحافظي الحسابات.

- بالنسبة للفئة العمرية الثانية والتي تمثل الأفراد الدين يتراوح عمرهم بين 35 و40 سنة، حيث يشكلون نسبة 10.34% هده الفئة تضم الاساتدة الجامعيين ومحافظي الحسابات.

- أما عن الفئة العمرية الثالثة والممثلة في الأفراد الدين ينحصر سنهم بين 40 و45 سنة، والمشكلين لنسبة 13.79%، ممثلة في اساتدة جامعيين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين.

- بالنسبة للفئة العمرية الأخيرة هي مجموعة الأفراد الدين يكون سنهم اكبر من45 سنة، تتمثل في الاساتدة الجامعيين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

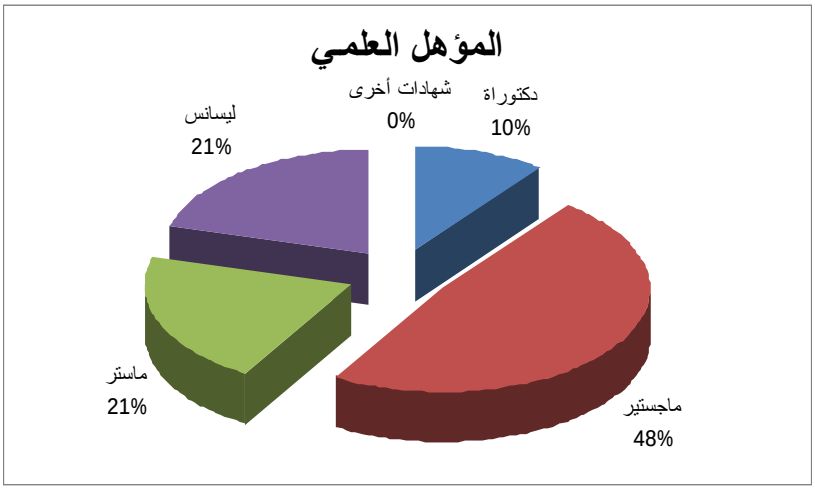
جـ/بالنسبة للمؤهل العلمي: تم تقسيم عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي إلى مجموعة الشهادات (دكتوراه، ماجستير، ماستر، ليسانس، شهادات أخرى). والجدول التالي يوضح التكرارات والنسب التي تخص تصنيف أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

الجدول (3-5): جدول يوضح تصنيف أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية%
الدكتوراه	3	%10
الماجستير	14	%48
الماستر	6	%21
ليسانس	6	%21
شهادات أخرى	0	%0
المجموع	29	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان.

الشكل (3-3): شكل بياني يوضح تمثيل فئات العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول(3-1).

نلاحظ من خلال الجدول (3-5) الممثل لدرجة التأهيل العلمي والشهادات المتحصل عليها أو المقبلين للتحصل عليها من طرف أفراد العينة قيد الدراسة، ما يلي:

وصل تكرار فئة الدكتوراه إلى 3 بنسبة 10%، كما وصل عدد الأفراد الدين تتوفر لديهم أو المقبلين على نيل شهادة الماجستير الى14 فرد وهو ما يعادل نسبة48%، أما كل من الحاصلين أو المحضرين لشهادة الماستر والليسانس فقد كانت متساوية 21%، بينما فئة الشهادات الأخرى كانت معدومة.

من الملاحظ هنا أن نسبة 48% و الممثلة لفئة الحاصلين أو المحضرين لشهادة الماجستير والتي تمثل الفئة الأكبر ربما يعود سبب كبرها إلى أن اغلب الاساتدة ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حاصلين أو مقبلين للحصول على شهادة الماجستير، أما كل الحاصلين أو المقبلين للحصول على شهادة الماستر والليسانس والممثلين لنسب متساوية هي 21% وهي فئة مكونة من طلبة جامعيين و مهنيين.

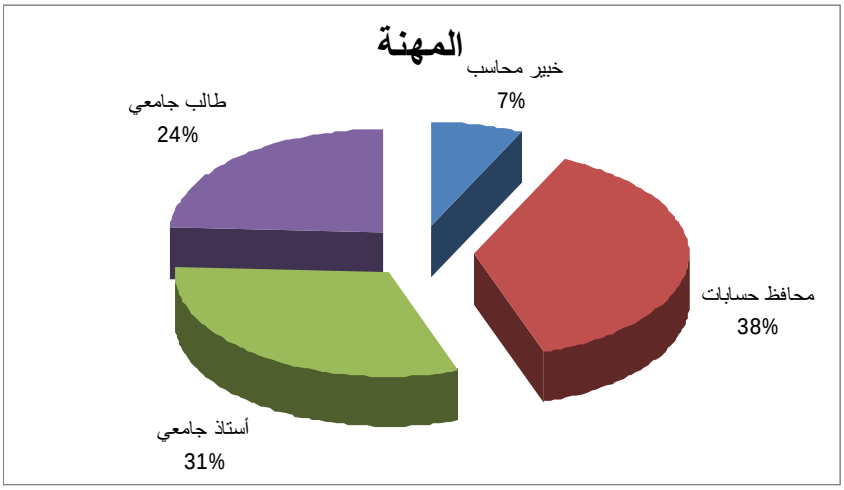
د/ الوظيفة الحالية: شملت عينة الدراسة أربعة أنواع من الوظائف والمهن يمكن تبويبها إلى فئة المهنيين وفئة الأكاديميين، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (3-6): جدول يبين تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة ثم إلى أكاديميين ومهنيين.

الوظيفة الحالية		التكرار		النسبة%	
فئة الاكاديميين	استاد جامعي	9	16	%31	%55
	طلبة جامعيين	7		%24	
فئة المهنيين	خبراء محاسبين	2	13	%7	%45
	محافظ حسابات	11		%38	
المجموع		29	29	%100	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان.

الشكل (3-4): تمثيل بياني يوضح تمثيل الفئات حسب الوظيفة الحالية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول(3-1).

من الملاحظ من خلال كل من الجدول(3-6) والشكل البياني(3-3)، إن نسبة كل من المهنيين و الأكاديميين قريبة جدا حيث بلغت نسبة المهنيين إلى 45% أما نسبة الأكاديميين فقد وصلت إلى 55% وذلك لأجل عدم الانحياز إلى فئة دون الأخرى وحتى أيضا لا تكون النتائج المتحصل عليها مستمدة من فئة المهنيين فقط أو الأكاديميين فقط وحتى يكون هناك تزاوج بين النتائج المتحصل عليها.

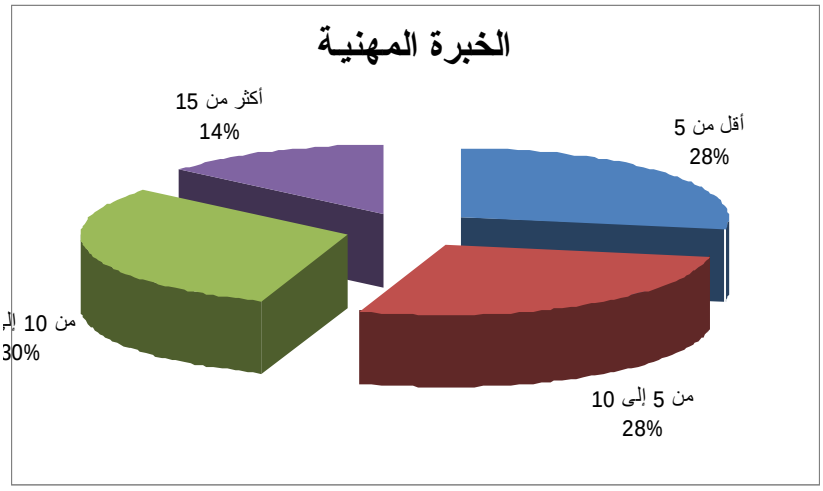
هـ/ الخبرة المهنية: تم تقسيم الخبرة إلى أربعة مجموعة السنوات في الجدول التالي:

الجدول (3-7): جدول يبين توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية%
اقل من 5سنوات	8	%28
من 5 إلى 10 سنوات	8	%28
من 10 الى15 سنة	9	%30
أكثر من 15 سنة	4	%14
المجموع	29	%100

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الاستبيان.

الشكل(3-5): شكل يوضح تمثيل الفئات من حيث الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول(3-7).

الجدول (3-7) يحتوي توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية وهنا تم الاعتماد على التوزيع من خلال تقسيم الخبرة إلى مجموعة سنوات مقسمة إلى فئات وهي كالتالي:

- بالنسبة إلى الفئة الأولى الممثلة لسنوات خبرة الأقل من 5 سنوات فقد وصل عدد أفراد الدين ينتمون إلى هده الفئة إلى 8 أفراد بنسبة 28%.كذلك نفس النسبة تميزت بها الفئة الثانية 28%، أما أعلى درجة خبرة كانت محتواة في الفئة الثالثة التي تقع بين 10 إلى 15 سنة بنسبة 30%، حيث تمثل هدده الفئة عموما محافظي الحسابات والاساتدة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة وهي الفئة الأكثر خبرة من الفئة

السابقة، أما الفئة الأخيرة فقد مثلت اقل نسبة 14% وهي فئة الخبراء المحاسبين كذلك نسبة من محافظي الحسابات من دوي الخبرة الطويلة في المجال.

المبحث الرابع: تحليل نتائج الاستبيان

يدرس هدا المبحث نتائج تحليل البيانات التي تم تجميعها من عينة الدراسة الخاصة بالدراسة التحليلية لضرورة وإمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر، حيث تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية كالنسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، بحيث يتم عرض هده النتائج وتحليلها تبعا لتقسيم المحاور.

المطلب الأول: معايير المراجعة الدولية

الفرع الأول: الاطلاع على معايير المراجعة الدولية

السؤال المطروح، هل سبق وان اطلعت على معايير المراجعة الدولية؟

الجدول (3-8): جدول يبين توزيع العينة حسب الاطلاع.

العبارة	الإجابات				المؤشرات		الاتجاه العام
	نعم		لا		المتوسط	الانحراف	
هل سبق وان اطلعت على معايير المراجعة الدولية؟	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	1,07	0,37	نعم
	27	%93	2	%7			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان.

الجدول(1-8): نلاحظ الإجابة نعم نسبتها 93% أي ما يعادل 27 فرد من أفراد العينة ومنه نلاحظ أن العينة على اطلاع مسبق بمعايير المراجعة الدولية، وهذا راجع إلى أهمية هذه المعايير في ممارسات وأبحاث واهتمامات المجتمع المدروس، كما أن توجه الجزائر إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة أدى إلى تزايد الاهتمام بإطارها النظري.

الفرع الثاني: درجة الاطلاع على معايير المراجعة الدولية:

الجدول التالي يوضح درجة اطلاع العينة على معايير المراجعة الدولية

الجدول (3-9): جدول يبين درجة اطلاع عينة الدراسة على المعايير الدولية.

العبارة	الإجابات						المؤشرات		الاتجاه العام
	ممتازة		جيدة		سطحية		المتوسط	انحراف	
ما هي درجة اطلاعك على معايير المراجعة الدولية؟	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	2.55	0.63	سطحية
	2	%7	9	%31	18	%62			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان.

من خلال الجدول (3-9) نلاحظ أن الاتجاه العام للإجابات تميل نحو السطحية و ذلك بنسبة 62%، أما الدرجة الثانية فهي درجة الإجابة "جيدة" وصلت إلى 31%، وأخيرا درجة الاطلاع الممتازة حيث وصلت إلى 7% وهي نسبة ضئيلة جدا. وعموما يمكن القول أن اتجاهات العينة المدروسة نحو اطلاعها لمعايير المرجعة تؤول إلى السطحية.

الفرع الثالث: هل أنت على دراية بآخر التطورات على معايير المراجعة الدولية وهل تحتاج هده الأخيرة إلى تعديلات لتتماشى مع الأوضاع الدولية؟

الجدول (3-10): جدول يبين الدراية بآخر التطورات على المعايير الدولية

العبارة	الإجابات				المؤشرات		الاتجاه العام
	نعم		لا		المتوسط	الانحراف	
هل أنت على دراية بآخر التطورات على معايير المراجعة الدولية؟	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	1.59	0.50	لا
	12	%41	17	%59			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان.

الجدول (3-11): جدول يوضح مدى حاجة المعايير الدولية إلى تعديلات لتتماشى مع الأوضاع الدولية.

العبارة	الإجابات										المؤشرات		الاتجاه العام
	جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق جدا		المتوسط	الانحراف	
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%			
السؤال 04 من المحور الأول	5	17 %	14	48 %	6	21 %	4	%14	0	0	2.31	0.93	موافق

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان.

من خلال الجدول(3-10) نلاحظ أن عدد الأفراد المطلعين على التطورات الحاصلة على معايير المراجعة الدولية 12 فرد بنسبة 41% أما الغير مطلعين وصلت النسبة إلى 59%، وهي نسب مقبولة وتجعل من نتائج الدراسة أكثر موضوعية ومنطقية.

أما بالنسبة للجدول (3-11) نلاحظ انه قد وافق أفراد العينة على حاجة المعايير الدولية إلى تغييرات ودلك بنسبة 48%، في حين أجاب 21% بمحايد و14% بغير موافق، وعموما بلغ المتوسط الحسابي 2.31 والدي يقع ضمن الفئة الثانية من جدول ليكارت الخماسي والدي يعبر عن الإجابة موافق.

الفرع الرابع: وجود تكامل بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية.

الجدول(3-12):جدول يوضح صحة وجود تكامل بين معايير المراجعة ومعايير المحاسبة الدولية.

العبارة	الإجابات										المؤشرات		الاتجاه العام
السؤال 09 من المحور الأول	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق جدا		المتوسط	الانحراف	
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%			
	12	%41	7	%24	6	%21	4	%14	0	0	1.07	1.10	موافق جدا

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان.

من خلال الجدول (3-12) نلاحظ أن هناك إجماع حول "موافق جـــدا " بنـــسبة 41% بينما تتوزع بقية النسب على الإجابات حسب ترتيبها موافق 24%، محايد 14%، بينما لم تحضي إجابة "غير موافق جدا "بأي رأي من العينة.

المطلب الثاني: ضرورة تطبيق معايير المراجعة الدولية.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص ضرورة تطبيق المعايير الدولية أو بعبارة أخرى فوائد اعتماد معايير المراجعة الدولية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول(3-13): جدول يبين ضرورة تطبيق معايير المراجعة الدولية.

العبارة	الإجابات										المؤشرات		الاتجاه العام
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق جدا		المتوسط	الانحراف	
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%			
العبارة 05	8	%27	17	%59	1	%3	2	%7	1	%3	2	0.96	موافق
العبارة 06	11	%38	13	%45	5	%17	0	%0	0	%0	1.79	0.73	موافق
العبارة 07	7	%24	17	%59	5	%17	0	%0	0	%0	1.93	0.65	موافق
العبارة 08	3	%10	7	%24	8	%27	0	%0	0	%0	2.17	0.60	محايد
العبارة 10	5	%17	22	%76	2	%7	0	%0	0	0	2.06	1.10	موافق
المجموع	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	1.99	0.80	موافق

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان.

عموما نلاحظ من خلال الجدول(3-13) الاتفاق على الموافقة باستثناء السؤال 08 الذي أظهر موقف الحياد، كما يظهر المتوسط الحسابي بقيمة 1.99 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي "موافق"، وانحراف معياري يدل على وجود توافق بين أراء الأفراد واختيارها بأغلبية للإجابة "موافق ".

1. إن اعتماد معايير المراجعة الدولية تحتاج إلى تغييرات من شانها فتح سبل التداول والتعامل بين الدول وتوسيع نطاق مكاتب المراجعة: من خلال الجدول السابق (3-13) نلاحظ أن هناك نسبة 59% إجابات " موافق " و نسبة 27% إجابات بـ"موافق جدا"

يعني هذا أن هناك قبول حول كون اعتماد المعايير الدولية من شانه فتح سبل التداول والتعاون بين الدول وتوسيع نطاق مكاتب المراجعة، كما اظهر المتوسط الحسابي نفس الملاحظة حيث كان المتوسط الحسابي لهذه الإجابات يساوي 2 والذي ينتمي للفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي وهي فئة تعبر على اتجاه عام للعينة بالإجابة "موافق ".

2. معايير المراجعة الدولية تساهم في التقليل من التفاوت بين ممارسات المراجعين بين الدول: أظهرت هده العبارة أن نسبة 45% أجابوا بموافق و38% أجابوا بموافق جدا وذلك على الفرضية المتمثلة في قدرة معايير المراجعة الدولية في التقليل من التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين بين الدول، أما بالنسبة للأفراد الدين أجابوا "بغير موافق" و"غير موافق جد" فقد كانت نسبة إجابتهم معدومة.

3. المعايير الدولية للمراجعة تساعد في تحسين جودة التقارير المالية مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتحاد قرارات أحسن: حسب البيانات المبينة في الجدول أعلاه نلاحظ أن أفراد العينة وصلت إجابتهم بالموافقة إلى نسبة تزيد عن النصف هي 59%، تليها إجابات تأكيد الموافقة "موافق جدا" بنسبة 24%، كما كانت نسبة الرأي المحايد 17%، أما غير موافق وغير موافق جدا فقد كانت معدومة. وبالرجوع إلى مقياس ليكارت الخماسي حيث وصل المتوسط الحسابي للإجابات إلى 1.93 هذه القيمة تقع في الفئة الثانية والتي تتضمن الإجابة "موافق".

4. معايير المراجعة سوف توفر حوافز إضافية لتحسين معايير المراجعة الدولية:

نلاحظ انه كل من الإجابتين "غير موافق" و"غير موافق جدا" كانت تحمل نسب معدومة، حيث وصلت نسبة أفراد العينة الدين أجابوا "بموافق جدا" إلى 10% أما الأفراد الدين أجابوا "بموافق " كانت نسبة إجابتهم 24%، أما الأفراد المحايدين فقد وصلوا إلى نسبة 27% وهي أعلى نسبة إجابة. وأظهر مقياس ليكارت الخماسي متوسط حسابي بقيمة 2.17 والتي تنتمي إلى الفئة الثانية "موافق".

5. معايير المراجعة الدولية من شانها تحسين عمل المراجع مما يعطي ثقة اكبر لمستخدمي القوائم المالية:

اظهر الجدول (3-13) أعلاه نسبة قصوى تصل إلى 76% من أفراد العينة هم موافقين على أن معايير المراجعة الدولية من شانها إعطاء ثقة اكبر لمستخدمي القوائم المالية وتحسين عمل المراجع، وبنسبة 17% إجابة بموافق جدا، وشملت العينة على فئة محايدة تصل نسبتها إلى 7%، كما سجل التحليل قيمة 2.06 كمتوسط حسابي يقع ضمن الفئة الثانية وهي فئة الأفراد الموافقين، كما أن الانحراف المعياري وصل إلى 1.10 يدل على تجانس الأجوبة وتمركزها في الإجابتين الأولى والثانية الذالتين على الموافقة.

خلاصة المحور الأول:

_اطلع ما نسبته 93% من أفراد العينة على معايير المراجعة الدولية، هده النسبة غلب عليها الإجابات السطحية بنسبة 62% وذلك بسبب:

_ احتوت العينة على نسبة لاباس بها من الدارسين لمجال المراجعة كانت من الطلاب وأيضا المهنيين بعيدين عن الملتقيات والمستجدات في هدا المجال.

_ إضافة إلى كون اهتمام الجزائر بمعايير المراجعة جاء حديثا وذلك بعد تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية.

_ كانت نسبة اطلاعهم على آخر التطورات على معايير المراجعة الدولية تتبع درجة الاطلاع على المعايير ذاتها، فبما أن العينة على اطلاع سطحي لهده المعايير فسوف يتبع دلك عدم اطلاع لعينة على التطورات والمستجدات.

_ وافق أفراد العينة على الحاجة لتعديل معايير المراجعة الدولية في ظل الأوضاع الدولية الراهنة وذلك لكون الأوضاع الدولية هي في تغير مستمر عبر الزمن ما يحتم عليها تغيير وتعديل هده المعايير بما يتوافق مع دلك من أوضاع دولية حالية.

وبالنظر إلى نسبة الموافقين على كون المعايير الدولية للمراجعة هي مكمل لمشروع التوحيد المحاسبي، فقد ارتأى أفراد العينة بما يقارب نسبة 24% إلى وجود تكامل بين

معايير المراجعة والمحاسبة الدولية ودلك لوجود علاقة تكامل بين عمل المراجع والمحاسب.

المطلب الثالث: إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر.

الفرع الأول: توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية يلقى نجاحا ويحتم عليها تبني معايير مراجعة دولية

الجدول(3-14): جدول يبين توجه الجزائر نحو معايير المراجعة الدولية ومتطلبات هذا النهج.

العبارة	الإجابات										المؤشرات		الاتجاه العام
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق جدا		المتوسط	الانحراف	
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%			
العبارة 01	4	%14	3	%10	12	%41	9	%31	1	%3	3	1.07	محايد
العبارة 02	4	%14	17	%59	3	%10	5	%17	0	%0	2.31	0.93	موافق
العبارة 05	3	%10	16	%55	6	%21	3	%10	0	0%	2.31	0.81	موافق
العبارة 06	7	%24	3	%10	12	%41	7	%24	0	%0	2.66	1.11	محايد
العبارة 07	4	%14	18	%62	5	%17	2	%7	0	%0	2.17	0.76	موافق

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان.

من خلال الجدول (3-14) نلاحظ انه وبالنسبة إلى حتمية اعتماد الجزائر معايير دولية نجد موافقة على كل العبارات التي الخاصة بهده الفرضية وذلك من خلال العبارة 02 بنسبة موافقة تصل إلى 59 % كذلك العبارة 07 بنسبة 62%. وصاحب الموافقة على حتمية اعتماد المعايير موافقة على متطلباته ودلك من خلال العبارة 05 بنسبة 55%، وكان حياد بنسبة 41% في فكرة أن تتخلى الجزائر على معاييرها المحلية عند اعتماد معايير دولية.

1. توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية يلقى نجاحا من خلال النظام المالي:

أظهرت نتائج الدراسة من خلال الجدول (3-14) أن 41% من أفراد العينة هم محايدين بشان كون معايير المحاسبة الدولية تلقى نجاحا على مستوى تطبيقها من خلال النظام المالي، وان 9 أفراد من العينة أي ما يعادل نسبيا 31% هم غير موافقين على هده العبارة، في حين وافق ليها نسبة ضئيلة تمثلت في3% موافقة و 4% موافقة بشدة، ويعبر المتوسط الحسابي 3 الذي يقع ضمن الفئة الثالثة على الاتجاه العام نحو الاحابة المحايدة.

2. توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تبني معايير المراجعة الدولية:

أجمعت أغلبية العينة على الموافقة على حتمية توجه الجزائر نحو معايير المراجعة الدولية وذلك بنسبة أكثر من نصف العينة تصل إلى 59%، كما سجلت عبارة عدم الموافقة نسبة 17%، حيث أخد الاتجاه العام للإجابات اتجاه الواقفة وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.31 المنتمي إلى الفئة الثانية "موافق".

3. متطلبات توجه الجزائر نحو معايير المراجعة الدولية:

يرى 55% من أفراد العينة انه من اجل التطبيق السليم لمعاير المراجعة الدولية بالجزائر يتطلب التأهيل الملائم للمراجع وكذلك الالتزام بقواعد المهنة والمعايير المنظمة لها، أما 21% من العينة كان موقفها الحياد بهذا الشأن، عارض 3% من العينة من خلال الإجابة بغير موافق، أما عدم الموافقة بشدة فكانت معدومة. وتظهر كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري نفس النتائج، حيث يقع المتوسط الحسابي البالغ 2.31 في

الفئة الثانية والمعبرة على الموافقة، وكان الانحراف 0.81 دال على تقارب الإجابات مما يدل على الموافقة.

4. الأحسن للجزائر عند تبني أو اعتماد معايير المراجعة الدولية التخلي على معاييرها المحلية:

إن ما نسبته 41% من أفراد العينة كان على حياد بشان هذه العبارة، والموافقة نسبتها 10% أما 24% مثلت الموافقة بشدة "موافق جدا"، أما المعارضة سجلت 24%، ومن خلال مقياس ليكارت الخماسي وبمتوسط حسابي2.66 والواقع في الفئة الثالثة والتي تبين الحياد.

5. بإمكان الجزائر تطبيق معايير المراجعة الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وان اقتضى دلك تكييفها مع الواقع الجزائري:

أظهرت هذه الفرضية نسبة موافقة كبير وصلت إلى 62%، ونسبة موافقة بشدة 14% على تكييف معايير المراجعة الدولي مع الواقع الجزائري، كما ألتزمت فئة نسبتها 17% الحياد حول هذا الموقف، أما غير الموافقين على الفرضية قليلون بما يعادل 7%، متوسط هده الفرضية كان 2.17 وحسب مقياس ليكارت الخماسي تقع هذه القيمة في فئة الرأي الموافق.

الفرع الثاني: الفائدة من تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر

الجدول (3-15):جدول يبين الفائدة من تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر

العبارة	الإجابات										المؤشرات		الاتجاه العام
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق جدا		المتوسط	الانحراف	
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%			
العبارة 03	6	%21	20	%69	3	%10	0	%0	0	%0	1.90	0.56	موافق جدا
العبارة 09	0	%0	25	%86	3	%10	0	%0	0	%0	2.10	0.31	موافق
العبارة 10	0	%0	6	21%	18	62%	2	%7	3	10%	3.07	0.84	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان.

1. وجود المعايير الدولية بالجزائر والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف تعطي مستخدمي تقارير المراجعة في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المراجع:

نلاحظ من خلال الجدول(3-15) إن هناك موافقة بنسبة 69% الفائدة التي تعطى لمستخدمي التقارير في بلدان أخرى وذلك في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية، وموافق شديدة بالإجابة "موافق جدا"تصل نسبتها إلى 21%، حياد 10% من أفراد عينة الدراسة. واعتمادا على مقياس ليكارت تم المتوسط الحسابي 1.90 الواقع في الفئة الثانية يؤكد الموافقة.

2. اعتماد الجزائر معايير الدولية يحقق قيم مضافة لمهنة المراجعة بالجزائر:

توصلنا من خلال الجدول (3-15) إلى رأيين موافق بنسبة 86% وموفق محايد بنسبة 10%، ومتوسط حسابي2.10 يقع ضمن الفئة الثانية التي تدل على الإجابة "موافق".

3.تبني الجزائر معايير المراجعة الدولية هو احد الحلول للتغلب على الفساد لمالي والإداري:

من خلال الجدول(3-15) لاحظنا أن أغلبية العينة محايدة وذلك بنسبة 62%، بينما وافق ما نسبته 21%، أما نسبة 7% و10% فهي تخص الإجابات غير موافق وغير موافق جدا، على التوالي.

الفرع الثالث: إمكانية تطبيق معايير الدولية في الجزائر في ظل الظروف الراهنة:

الجدول (3-16): جدول يبين إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في ظل الظروف الراهنة بالجزائر

العبارة	الإجابات										المؤشرات		الاتجاه العام
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق جدا		المتوسط	الانحراف	
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%			
العبارة 04	0	%0	8	%27	7	%29	12	%41	2	%7	3.28	0.96	غير موافق
العبارة 08	6	%21	18	%62	4	%14	1	%3	0	%0	2	0.71	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان.

1. تطبيق الجزائر لمعايير المراجعة الدولية قد ينجح في ظل الظروف الراهنة:

حسب الجدول (3-16) 41% فئة من عينة الدراسة كانت إجابتها غير موافق، وفئة أخرى محايدة نسبتها 29% أما الموافقة كانت نسبتها 27%، وأخذت هذه الفرضية اتجاه غير موافق.

2.هل أنت مع فكرة اعتماد الجزائر معايير المراجعة الدولية؟:

أخذت هذه الفرضية اتجاه الموافقة بنسبة 62% وموفقة بشدة نسبتها 21%، أما الفئة الغير موافقة فقد وصلت نسبتها إلى 3%، فالاتجاه عموما يمثل الإجابة موافق، حيث ومن خلال مقياس ليكارت الخماسي واعتمادا على المتوسط الحسابي المقدر ب2 والدي يقع في الفئة الثانية والتي تعبر عن الإجابة موافق.

خلاصة المحور الثاني:

تضمن هذا المحور دراسة إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر وذلك من خلال ما يلي:

_ يرى غالبية أفراد العينة حتمية اعتماد الجزائر معايير مراجعة دولية حيث نجد موافقة بنسب كبيرة كما صاحب دلك موافقة على متطلبات هذا التغيير إذ انه ومن اجل اعتماد الجزائر معايير مراجعة دولية يحتم عليها التماشي مع متطلبات التغيير ومثال ذلك الالتزام بقواعد المهنة والمعايير المنظمة لها كذلك تأهيل علمي وعملي ملائم للمراجع حيث كان هناك موافقة بنسبة 55% غلى هذه الفرضية.

_ لكن أخذت 41% من العينة موقف الحياد بشان كون معايير المحاسبة الدولية تلقى نجاحا على مستوى تطبيقها من خلال النظام المالي، كذلك حياد العينة بنسبة 41% أيضا حول موضوع تخلي الجزائر على معاييرها المحلية عند اعتمادها على معايير دولية.

من خلال ما سبق نستخلص وبالاعتماد على نتائج الاستبيان على انه بإمكان الجزائر اعتماد معايير مراجعة دولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية وذلك بتكييفها مع الواقع والوضع الجزائري، حيث وصلت نسبة الموافقة على هده الفرضية إلى 62% رأي موافق و14% رأي موافق جدا.

_ أما بالنسبة لإمكانية تطبيق معايير دولية في ظل الظروف الحالية فقد أجمعت أفـــراد العينة على عدم الموافقة على ذلك بنسبة41 % ودلك يعود ربما إلى الأوضاع الاقتصادية والمالية في الجزائر والتي تعاني بعض القصور في بعض الجوانب والتي تجعل تطبيـــق هده المعايير غير ممكنة التطبيق حاليا.

خلاصة:

من خلال دراستنا لتطور المراجعة الخارجية بالجزائر ومعايير المراجعة الدولية "في النقاط المدروسة في محتوى البحث" يمكننا القول أن معايير المراجعة الدولية محترمة نسبيا في مجال المراجعة بالجزائر، وبعد الدراسة الميدانية لهدا الموضوع والتي تجسدت في استبيان موجه إلى الفئة الممثلة في مجموعة الأكاديميين والمهنيين الدارسين لجانب المحاسبة والمراجعة على اختلاف المؤهلات والخبرات حيث خلصت الدراسة إلى:

- اغلب أفراد العينة على الحياد بخصوص نجاح معايير المحاسبة الدولية لكن حسب رأيهم هذا لا يقف أمام تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية.
- كما أن تطبيق فكرة اعتماد الجزائر معايير المراجعة الدولية تحتاج إلى متطلبات لتصل إلى المستوى الدولي.
- أيضا هده المتطلبات وحسب رأي عينة الدراسة يجب أن تتماشى والوضع الجزائري.
- كما ومن خلال النتائج المتوصل إليها من خلال الاستبيان أعربت مجموعة كبيرة عن رفضها لتبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية في الوقت الحالي.

هكذا ويمكننا القول أن الجزائر يمكنها تبني معايير المراجعة الدولية حتى وان اقتضى ذلك تكييفها مع الواقع أو الظروف المحلية.

خـــــاتمة

سعيا من خلال الدراسة التي قمنا بها للإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر حيث تم معالجة هده الإشكالية عبر ثلاثة فصول وهدا انطلاقا من الفرضيات التي تم صياغتها في المقدمة لإثبات صحتها أو عدم صحتها، ودلك من خلال تحليل الإطار النظري للمراجعة الخارجية ومن ثم استعراض أهم المعايير للمراجعة، وصولا إلى الدراسة الميدانية في بيئة المراجعة بالجزائر هده الأخيرة كانت في شكل استبيان موجه إلى دوي الاختصاص في ولاية الوادي، والتي تركزت حولها هده الدراسة.

ففي البداية حاولنا بقدر الإمكان تقديم عروض ملخصة ووافية حول الفصول النظرية اد تمثلت الدراسة في إعطاء نظرة عامة ثم التطرق بشئ من التفصيل إلى المراجعة الخارجية من خلال تناول جوانبها النظرية وكدا الوقوف على إجراءاتها العملية من خلال التطرق سرد أهم المراحل والخطوات التي يمر بها محافظ الحسابات للتأكد من صحة الحسابات ، ودلك لتأدية مهمته على أكمل وجه والوصول إلى تقرير نهائي متضمن رأيه عن حسابات المؤسسة.

ومن اجل هدا وضع للمراجعة شروط ومعايير لابد أن يتصف بها وكدا اوجب تطبيقها من اجل تحقيق أهداف المراجعة، ومن جانب آخر فان المعايير هي عبارة عن إجراءات وقواعد خاصة بالمراجعة يجب الالتزام بها للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

هدا وقد ارتبطت المراجعة اثر ظهور المعايير الدولية بعدة معايير تم تخصيصها وتطويرها من اجل إمكانية الوصول إلى التوافق الدولي هدا حتى يساهم بكل المتعاملين مع المؤسسة فهم الوثائق المالية والمحاسبية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي الذي تتوفر فيه كل الشروط والمعايير طبقا لما تقتضيه الضرورة .

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها من الجانب النظري والتطبيقي يمكن استنتاج ما يلي :

نتائج الفرضية الأولى : تضمنت الفرضية الأولى صحة ما ادا كانت معايير المراجعة الدولية هي مكمل لمعايير المحاسبة الدولية، من خلال الفصل الثاني من الدراسة والمتمثل في عرض لمعايير المراجعة الدولية حيث تم التطرق إلى هدا الموضوع واثبات صحته من خلال إثبات وجود العديد من معايير المراجعة الدولية لها علاقة ترابط بينها وبين معايير المحاسبة الدولية.

نتائج الفرضية الثانية : اعتماد معايير مراجعة دولية تساعد في تحسين مهنة المراجعة بالجزائر، حيث انه ومن خلال الفصل الثاني عرض معايير المراجعة الدولية والفصل الثالث المتمثل في الدراسة الميدانية تم استنتاج صحة الفرضية ودلك من خلال المطلب الثاني من مبحث تحليل الاستبيان والمتضمن ضرورة تطبيق معايير مراجعة دولية الدي يؤكد ومن خلال النتائج المتوصل إليها فمن أهم الفوائد التي تصاحب اعتماد هده المعايير مثلا فتح سبل التداول والتعامل وتوسيع نطاق المراجعة .

نتائج الفرضية الثالثة :المتمثلة في إثبات صحة إمكانية الجزائر تطبيق معايير مراجعة دولية، حتى وان اقتضى دلك تكييفها مع الواقع الجزائري، حيث أثبتت الدراسة الميدانية صحة الفرضية من خلال كون الجزائر قادرة على تبني معايير المراجعة الدولية وتطبيق متطلبات دلك مع ما يتماشى و أوضاع الجزائر الاقتصادية والمالية وغيرها لسد ومعالجة المشاكل التي تهدد هده الجوانب.

نتائج الدراسة العامة:

خلصنا كذلك إلى جملة من النتائج العامة وهي كالتالي :

- معايير المراجعة الدولية جاءت نتيجة التطور الاقتصادي الذي صـــاحبه ظهـــور المؤسسات المتعددة الجنسيات والتي نتج عنها ضـــرورة التوحيـــد لمعـــايير المحاســـبة والمراجعة.

- يعمل توحيد الممارسات المهنية بين المراجعين على تقليل التفاوت بـــين أعمـــال المراجعين عبر العالم.

- يعطي أيضا هدا التوحيد ثقة اكبر بعمل المراجع المجسد في تقريره الشخصي.

- يؤدي اعتماد معايير دولية إلى دخول عالم المنظمات الدولية مما يعطي مكانة اكبر للدولة المنخرطة فيها.

- يتطلب اعتماد معايير المراجعة الدولية تغيير على مستوى قواعد المهنة والمعايير المنظمة لها أيضا يشمل الجانب التأهيل لمراجع الحسابات.

- انه يمكن اعتبار معايير المراجعة الدولية كأساس لإصدار معايير محلية بالجزائر ودلك بعد تعديلها بالشكل الذي يتناسب والمناخ التشريعي والاقتصادي والاجتماعي.

التوصيات :

هده النتائج السابقة تؤدي وعلى غرار ما جرى العمل به إلى في مثل هده البحوث إلى تقديم جملة من التوصيات أهمها:

- انه ومن اجل تطبيق اعتماد الجزائر لمعايير المراجعة الدولية لابد من:

- تنظيم دورات تدريبية للمراجعين لمواكبة المستجدات الدوليـــة، مـــع ضـــرورة الاستعانة بخبرات الدول التي سبقت الجزائر سواء في تطبيقها لمعايير مراجعة دوليـــة أو صياغة معايير محلية خاصة بها.

- افتتاح معاهد وجمعيات مهنية خاصة بالمراجعة تقوم على أساس المواصفات والشروط الدولية ودلك لتوفير إمكانيات وخبرات أحسن على المستوى المحلي.

- ضرورة تعامل الجزائر مع المنظمات الدولية سواء كان دلك في مجال المحاسبة أو المراجعة وزيادة تفعيل عضويتها في تلك المنظمات لان دلك يعمل على تحقيق فعالية اكبر للتطبيق العملي لمعايير المراجعة الدولية.

أفاق الدراسة:

لقد تناول هذا البحث الدراسة النظرية للمراجعة الخارجية ومعايير المراجعة الدولية، لكن بحكم إشكالية الموضوع لم نتمكن من التطرق إلى أهم جوانب الموضوع، ومن أهم هذه الجوانب نذكر:

- ما مدى نجاح معايير المحاسبة الدولية في الجزائر؟
- وهل عدم نجاحها سبب في تأخر تطبيق معايير المراجعة الدولية؟

المراجع

المراجع

كتب باللغة العربية

1. أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المريخ للنشر،2006،عمان

2. احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر،ط2، عمان، 2005

3. احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 2، الطبعة الأولى، دار صفاء، للنشر، عمان، 2009

4. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2000

5. احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة،الكتاب الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1،عمان،الأردن،2008

6. أحمد نور، مراجعة حسابات المؤسسة، مؤسسة شباب الجامعة، بدون طبعة،الإسكندرية،مصر،1992.

7. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، لبنان

8. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مراجعة ومراقبة داخلية،المملكة العربية السعودية،

9. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات،الدار الجامعية، الإسكندرية،2010،

10.أمين السيد احمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008

11.أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007

12.أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،

13.امين السيد احمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة،1998

14.أمين السيد احمد لطفي، موسوعة معايير المراجعة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001،

15.بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، جامعة منتوري قسنطينة –كلية الحقوق، 2011/2010

16.توماس وويليام وهنكي امرسون،نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات،دار المريخ للنشر، الرياض،1991

17.حازم هشام الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس،ج1، ط1، 2003،

18.حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة-الاطار النظري والإجراءات العلمية، دار الثقافة للنشر والتوزيع،ط1، عمان،2009

19.حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء 3، جامعة عين شمس، الإسكندرية، 2004

20.خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية، دار وائل للنشر،ط2، الأردن، 2004،

21.خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر،عمان،2000،

22.داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء 2، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002

23.طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة-شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، ج1،جامعة عين شمس، الإسكندرية،2004

24.عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000،

25.عبد الفتاح الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993

26.عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2001،

27.علي عبد القادر الدنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية –نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر، ط3، عمان، 2010، احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الخامس، دارالصفاء للنشر والتوزيع، ط1،عمان،الأردن،2008

28.عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، ط 1، الرياض، 1994

29.غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع ط1،الأردن، 2006،

30.كمال خليفة ابو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية،دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008

31.كمال عبد السلام،خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، بدون دار النشر، بدون بلد،2003،

32.محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية،ط2،الجزائر،2005،

33.محمد السيد سرايا،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007

34.محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،ط2، الجزائر،2005

35.محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية،2002

36.محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003

37.محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002،

38.محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الاردن، 2009

39.منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002-2003

40.منصور حامد محمود واخرون، اساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة المفتوح، القاهرة، 1999،

41.هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004،

42.وليم توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006

43.يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الو للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2000،

مذكرات ورسائل

1. ابتسام الراعي وسميرة عرارم، دور المراجعة الخارجية في تدعيم حوكمة المؤسسات، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2011

2. بن يخلف امال،المراجعة الخارجية في الجزائر، مدكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير،جامعة الجزائر، 2002.

3. رجاء عزة، مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د في علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2012.

4. فاتح سردوك، دورا لمراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجتير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004.

5. محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011 .

6. يوسف بوقرين ومحمد شارف، مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2010 / 2011.

مجلات وملتقيات

1. مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،مجلة الباحث،ورقلة،العدد 01،2002

2. عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد05، جامعة الوادي، 2012،

3. عبد العالي محمدي،دور محافظ الحسابات في تفعيل اليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة الجزائر،2012

الجرائد الرسمية

4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية،، القـــانون رقـــم 10-01 المؤرخ في 2010/05/29،المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية،الجريدة الرسمية، العدد42.

5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة الماليـــة، القـــانون رقـــم 08/91 المؤرخ في 27 /1991/04، المتعلق بمهنـــة الخبيـــر المحاســـب ومحـــافظ الحـــسابات والمحاسب المعتمد.الجريدة الرسمية 05 الصادرة بتاريخ 1991/04/27.

6. للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة الماليـــة، القـــانون رقـــم 20/92، المؤرخ في 13 يناير 1992، المتعلق بتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاســـبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الجريـــدة الرســـمية 5، الـــصادرة بتـــاريخ 1991/04/27

مواقع الكترونية

مدونة صالح محمد القرا، مدونة العلوم المالية والادارية–محاسبة–تدقيق حسابات–ادارة-اقتصاد. http://sqarra.wordpress.com/isas2000.

كتب باللغة الفرنسية

Jean- Emmanuel Combes,Marie Charline Labrouss:Audit Financier Et Contrôle Gestion,Bubliunian, France, 1997.

Alin Micol, encyclopedie de comptabilite m contrôle de gestion et audit medition economica, paris 2000 .

IFA ;Handbook;ISA N560;Subsequent Event.

Thomas M Coley ; The Wrong which Aris Inndependently Of Contract ;4th Edition Chicago :Callaghanca ;1932;

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي

استمارة استبيان تدخل ضمن اعداد مذكرة ماستر بعنوان:

المراجعة الخارجية من منظور معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر

(دراسة حالة الوادي)

تحية طيبة وبعد :

في إطار التحضير لرسالة الماستر حول المراجعة الخارجية من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر فان الدراسة تستدعي استطلاع آراء الممارسين والدارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة حول موضوع الرسالة، والتي تهدف إلى بيان إمكانية توجه الجزائر نحو معايير المراجعة الدولية.

يسعدني ويشرفني سيدي سيدتي اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هدا الموضوع لدلك اطلب من سيادتكم التعاون وملء هدا الاستبيان بدقة وموضوعية لان آراءكم المستمدة من واقع الخبرة العلمية ستكون ذات أهمية كبيرة في الوصول إلى نتائج ايجابية

نتعهد لكم أن تحاط مساهمتكم بالسرية التامة ولأغراض هدا البحث وستظهر نتائجه بشكل مكتمل وغير متعلقة بشخص أو مكتب معين بجانب الحرص على سريتها عملا بمقتضيات الأمانة العلمية.

شاكرون ومقدرون لكم حسن تعاونكم

من إعداد الطالبة: تحت إشراف الأستاذ :

شرايبه عائشة بوقفة عبد الحق

للموسم الجامعي: 2013/2012

معلومات خاصة بأشخاص العينة:

1- **الجنس** **ذكر** ☐ **أنثى** ☐

2- **السن:**

اقل من 35 سنة ☐ **من 35 إلى 40 سنة** ☐

من 40 إلى 45 سنة ☐ **أكثر من 45 سنة** ☐

3- **المؤهل العلمي:**

دكتوراه ☐ **ماجستير** ☐ **ماستر** ☐ **ليسانس** ☐

شهادات أخرى ☐

4- **الوظيفة الحالية :**

خبير محاسب ☐

محافظ حسابات ☐

استاد جامعي تخصص محاسبة أو مراجعة ☐

طالب جامعي تخصص محاسبة أو مراجعة ☐

5- **الخبرة المهنية:**

اقل من 5 سنوات ☐ **من 5 إلى 10 سنوات** ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ **أكثر من 15 سنوات** ☐

الرجاء ملء البيانات التالية :ضع علامة X في خانة الرأي التي تراها ملائمة

Ø المحور الأول: معايير المراجعة الدولية

1- هل سبق وان اطلعت على معايير المراجعة الدولية ؟ نعم ☐ لا ☐

2- إذا كانت الإجابة نعم ما هي درجة اطلاعك ؟ ممتازة ☐ جيدة ☐ سطحية ☐

3- هل أنت على دراية بآخر التطورات الحاصلة على معايير المراجعة الدولية؟ نعم ☐ لا ☐

العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
4- معايير المراجعة الدولية وفق آخر إصدار تحتاج إلى تعديلات لتتماشى مع الأوضاع الدولية الراهنة.					
5- إن اعتماد معايير مراجعة دولية تحتاج إلى تغيرات من شانها فتح سبل التداول والتعامل بين الدول وتوسيع نطاق مكاتب المراجعة .					
6-هل ترى أن معايير المراجعة الدولية تساهم في التقليل من التفاوت بين ممارسات المراجعين بين الدول.					
7-المعايير الدولية للمراجعة تساعد في تحسين جودة التقارير المالية مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات أحسن.					
8- معايير المحاسبة الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين معايير المراجعة الدولية.					
9- هناك علاقة تكامل بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية.					
10-معايير المراجعة الدولية من شانها تحسين عمل المراجع مما يعطي ثقة اكبر لمستخدمي القوائم المالية.					

Ø المحور الثاني : إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر (حالة الوادي)

العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
1-هل ترى أن توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية يلقى نجاحا على مستوى تطبيقها من خلال النظام المالي الجديد.					
2-توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية يحتم عليها أيضا تبني معايير المراجعة الدولية.					
3- وجود المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف تعطي مستخدمي تقارير المراجعة في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المراجع.					
4-حسب رأيك تطبيق الجزائر لمعايير المراجعة الدولية قد ينجح في ظل الظروف الحالية.					
5-انه ومن اجل التطبيق السليم لمعايير المراجعة الدولية بالجزائر،فان التأهيل الملائم للمراجع لا يمثل الشرط الكافي للقيام بعملية المراجعة إنما ينبغي الالتزام بقواعد المهنة والمعايير الدولية المنظمة لها.					
6-الأحسن للجزائر عند تبني أو اعتماد معايير المراجعة أن تتخلى على معاييرها المحلية المتعارف عليها.					
7-بإمكان الجزائر تطبيق معايير المراجعة الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وان اقتضى دلك تكييفها مع الواقع الجزائري.					
8-هل أنت مع فكرة اعتماد الجزائر معايير المراجعة الدولية .					
9- هل أن اعتماد الجزائر لمعايير المراجعة الدولية يحقق قيم مضافة لمهنة المراجعة بالجزائر.					
10- هل أن تبني الجزائر معايير المراجعة الدولية هو احد الحلول الأساسية للتغلب على الفساد المالي والإداري.					