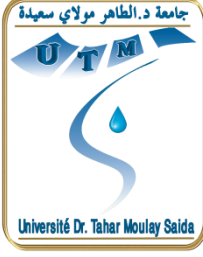


الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

في العلوم التجارية تخصص : محاسبة وجباية

بعنوان

مراجعة الحسابات حسب المعايير الدولية للمراجعة  
ومدى تطبيقها ومنهجيتها في الجزائر

تحت إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبتين:

– أ. ح جماوي توفيق

• نوري خديجة

• بن زرقاط ربيعة

أعضاء لجنة المناقشة :

الأستاذ ..... رئيسا

الأستاذ ..... مشرفا

الأستاذ ..... ممتحنا

الأستاذ ..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2012-2013



# كلمة شكر و عرفان

نشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا إلى هذا العمل. لقوله تعالى. بعد بسم الله الرحيم

"لئن شكرتم لأزيدنكم"

ولقول سيد الخلق عليه الصلاة والسلام

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

فنتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى الأستاذ جماوي التوفيق الذي لم يبخل علينا  
بوقته والنصائح القيمة. والذي كان نعم المشرف و المؤطر.

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على مجوداتهم في تصحيح النفاص.  
لتحصيل اكبر إفادة للدراسة.

ونقدم جل الشكر لكل من مد لنا يد العون للقيام بهذا العمل.



# الأهداء

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترب رضاها برضا الرحمن. وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق.

\*أمي العزيزة أطلال الله في عمرها\*

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني الصبر والمثابرة

\*والدي أطلال الله في عمره\*

وأقدم إهداء خاص إلى ينبوع العنان وقرعة عيني. والتي قال عنها رسول الله أنها بمنزلة الأم.

\*خالتي طاوس أطلال الله في عمرها\*

إلى من كانتا سندي ومرشد خطواتي. وقدمتا لي النافس والنهيس

\*أختاي العزيزتين عائشة وفاطمة\*

والى كل أفراد العائلة. وزملائي دفعة 2012 محاسبة وجباية. وكل من جمعني بهم مسيرة الدراسة.

ذريعة

## الإهداء

❖ إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين.. سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

❖ إلى من جرح الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب، إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة إلى من حصد الأشواك من دري ليمهد لي طريق العلم إلى والدي العزيز.

❖ إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى من تطلعت لنجاحي بنظرات الأمل. حكمتي .....وعلمي ، إلى أديي .....وحلمي ، إلى طريقيي .... المستقيم ، إلى طريق..... هداية إلى حبيبي وصديقي وأختي أُمي الغالية

❖ إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله إلى من آثروني على أنفسهم إلى من علموني علم الحياة إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة إلى من تذوقت معهم أجمل لحظات إلى من تحلو معهم الحياة إلى القلوب الطاهرة الرقيقة إخوتي عبد القادر، نسيبة.

❖ و إلى أخت التي لم تلدها أُمي إلى توأم روحي ورفيقة دربي .. إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة إلى من رافقتني منذ أن حملنا حقائب صغيرة ومعها سرت الدرب خطوة بخطوة وما تزال ترافقني حتى الآن قوار فاطمة الزهراء و عائلاتها

❖ إلى خالتي العزيزة أُمي الثانية إلى رمز الحب إلى القلب الناصع بالبياض، وكل عائلته و خاصة :خولة، عمر، بسمة مروان.

❖ إلى قنديل الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة إلى الذين أحببتهم وأحبوني أصدقائي إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم إلى من سأفتقدهم ..... وأتحنى أن يفتقدوني: صابرين، خديجة، حمادية.

❖ إلى الذين كانوا عوننا لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا في طريقنا.

إلى من زرعو التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات والأفكار والمعلومات، ربما دون يشعروا بدورهم بذلك فلهم منا كل الشكر.

بن زرقفت ربيعة

## Résumé

L'audit est considéré être une profession primordiale assurant le contrôle et la protection des finances des associés et des propriétaires d'entreprises. Le mot « audit » dérive du mot latin « audir » qui signifie « écouter » car dans les siècles médiévaux, les comptes des recettes et les recettes fiscales étaient décrites oralement par un auditeur, ainsi que les différentes dépenses.

Et cette profession s'est développée en mesure de l'apparition de 'double entrée'. Ce concept s'est de plus en plus révolutionné en parallèle avec le fondement d'instituts des comptables.

L'audit est défini comme un examen de critique permettant une révision des informations provenant de l'entreprise. De plus, il juge les opérations et les systèmes ayant produit ces informations.

L'objectif de l'audit vise la confirmation de l'existence de tous les éléments des passifs et des actifs, l'obligation des premiers ainsi que l'appartenance des derniers à l'entreprise.

Un autre objectif de l'audit est l'évaluation des événements comptables suivant des méthodes d'amortissement et d'évaluation des stocks.

Mais l'importance majeure de l'audit réside dans l'émission, sans prendre de parti, d'une opinion technique. Cette même opinion influence l'aménagement de l'entreprise, les partis gouvernants la direction fiscale en plus des actionnaires.

On retrouve divers types d'audit qui se différencient les uns des autres par : l'étendue de l'examen (audit détaillé et sélectif), la limite de l'audit (complet et partiel), l'objectif de l'examen (administratif, audit de dépenses, des opérations, financier, des fins privées), de personne en charge (audit interne, externe) et par l'obligation (audit obligatoire, facultatif)

Quant à l'auditeur, sa tâche commence là où se termine celle du comptable pour juger de la crédibilité des opérations effectuées par ce dernier. Au cours de son travail, l'auditeur est soumis : à une responsabilité civile « dédommagement moral et matériel en cas d'erreur dont bénéficie l'entreprise et les autres », une responsabilité pénale « en cas de violation des lois. ex: non respect du secret professionnel » et une responsabilité disciplinaire « en cas de violation des réglementations du syndicat professionnel auquel il appartient, l'auditeur est averti ou suspendu temporairement de son travail voire retiré de la liste des membres »

La nomination et/ou la résignation de l'auditeur en Algérie est gérée par la loi 715 bis 4 et bis 8 respectivement.

Les normes approuvées d'audit représentent des mesures permettant au professionnel d'effectuer son travail et de le comparer au niveau approuvé. Ces normes portent sur : normes générales (personnelles) qui concernent la personnalité et l'aptitude de l'auditeur, des normes du travail en terrain : concernent le plan de travail, l'assemblage des preuves et indices, l'évaluation du contrôle interne et enfin la rédaction d'un rapport.

Le dernier groupe est « les normes de rédaction du rapport » assure que la rédaction suit une méthode professionnelle. Il y'en a 4 type de rapports : rapport propre, réservé, négatif et sans commentaire.

Il est essentiel que l'auditeur soit familier avec la méthodologie d'audit et qu'il la respecte. Celle-ci se déroule dans trois étapes : d'abord, une vue générale de l'entreprise comprenant trois parties, au quelle succède une évaluation du contrôle interne que compose cinq parties et enfin l'examen des comptes et l'émission d'un rapport comprenant quatre parties

Les normes internationales d'audit

Le conseil des normes internationales d'audit et d'assurance IAASB est le responsable de rédaction des normes internationales d'audit et est subsidiaire dépendant de l'IFAC.

Les normes sont publiées en dix groupes

Le premier groupe consiste en une initiation. Groupe 2 évoque les responsabilités. Groupes 3 et 4 évaluent les risques (G3 planification, G4 contrôle interne). Groupe 5 fournit les preuves et les indices. Groupe 6 décrit l'utilisation du travail d'autrui. Groupe 7 concerne la rédaction du rapport d'audit. Groupe 8 spécifie les domaines privés. Groupe 9 a été omis et fusionné avec les normes de relations et d'assurance. Groupe 10 explique l'audit des instruments financiers.

Ces normes ne sont pas appliquées en Algérie telle est prouvé dans notre étude pratique ainsi que des études antérieures. La profession d'audit en Algérie a connue la succession de trois périodes : de 1969 à 1980, de 1980 à 1988 et la période suivant la réforme.

Pour renforcer le côté théorique et les études passées de l'application et la projection des normes internationales et la méthodologie d'audit en Algérie, nous avons fait recours à la pratique et ceci grâce à une distribution de soixante questionnaires de 25 questions sur neufs bureaux de Commissaires et Experts comptables ainsi que des comptables agréés sur l'étendue de trois Wilayas : El-Bayadh, Naâma et Djelfa. L'extension de cette enquête outre-Wilaya était sensée en quelque sorte contribuer à la généralisation des résultats. L'enquête a été complimentée par des interviews.

Un total de 54 sur 60 a été reçu dont 9 non complets. Chaque questionnaire comporte trois parties : la première contenant sept questions sur l'actualité d'audit en Algérie. Une deuxième de six questions évoquant la nécessité et la possibilité de l'application des normes internationales en Algérie. La dernière partie d'une douzaine de questions concerne la méthodologie d'audit en Algérie.

Après une analyse des donnés par le logiciel statistique SPSS, nous avons obtenu des résultats nous permettant de déduire que les normes internationales ne sont pas appliquées en Algérie mais qu'on est obligé de les adopter. La méthodologie est respectée mais les nouvelles méthodes d'évaluation et d'examen restent largement ignorée.

# الفهرس



## الفهرس

شكر و عرفان

إهداءات

I	..... الملخص
III	..... الفهرس
V	..... فهرس الأشكال
VI	..... فهرس الجداول
VII	..... فهرس الملاحق
1	..... مقدمة عامة.

### الفصل الأول: عموميات حول مراجعة الحسابات

5	..... مقدمة الفصل.
6	..... المبحث الأول : مدخل مفاهيمي لمراجعة الحسابات.
7	..... المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم المراجعة.
11	..... المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة.
16	..... المطلب الثالث: فروض وتبويب الرراجعة.
24	..... المبحث الثاني: مراجع الحسابات.
24	..... المطلب الأول: مسؤولية المراجع.
25	..... المطلب الثاني: تعيين وعزل مراجع الحسابات.
27	..... المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعارف عليها.
33	..... المبحث الثالث: منهجية المراجعة.
34	..... المطلب الأول: الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة.
37	..... المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.
48	..... المطلب الثالث: فحص الحسابات وإبداء الرأي.
51	..... خاتمة الفصل.

### الفصل الثاني: البيئة الدولية للمراجعة

52	..... مقدمة الفصل.
53	..... المبحث الأول: تبني المعايير الدولية للمراجعة.
53	..... المطلب الأول: لجنة ممارسات المراجعة الدولية. ومجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.



56	المطلب الثاني: الطلب على المراجعة في البيئة الدولية وكيفية صدور معاييرها.....
58	المطلب الثالث: أهمية معايير المراجعة الدولية والانتقادات الموجهة لها.....
62	المبحث الثاني: عرض المعايير الدولية للمراجعة.....
63	المطلب الأول: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات. ومعايير تقييم المخاطر.....
82	المطلب الثاني: معايير الإثبات في المراجعة والاستفادة من عمل الآخرين.....
100	المطلب الثالث: عرض معايير إصدار التقرير. والمجالات المتخصصة والأدوات المالية.....
114	خاتمة الفصل.....
	<b>الفصل الثالث: واقع مهنة المراجعة بالجزائر و مدى الالتزام بالمعايير الدولية (دراسة ميدانية)</b>
115	مقدمة الفصل.....
116	المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة بالجزائر.....
116	المطلب الأول: الفترة من 1969 إلى 1980.....
118	المطلب الثاني: الفترة من 1980 إلى 1988.....
120	المطلب الثالث: الفترة بعد الإصلاحات.....
121	المبحث الثاني: تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر.....
124	المطلب الأول: إمكانية وضرورة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر.....
126	المطلب الثاني: إسقاط المعايير الدولية للمراجعة على الواقع الجزائري وضرورة اللحاق بالركب الدولي.....
128	المطلب الثالث: نتائج عامة.....
129	المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.....
130	المطلب الأول: الإطار العام للدراسة.....
136	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.....
147	خاتمة الفصل.....
149	خاتمة عامة.....
150	قائمة المصادر والمراجع.....

الملاحق

\*فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل
19	الشكل الأول: أنواع المراجعة .....
33	الشكل الثاني: منهجية المراجعة (مراحلها) .....
37	الشكل الثالث: اختيار أسلوب عمل المدقق بالاعتماد على تقييم نظام الرقابة الداخلية .....
46	الشكل الرابع: المسؤوليات الأربع لتطوير نظام الرقابة والمستوى الإداري المسئول .....
67	الشكل الخامس: نموذج لكتاب التكليف .....
95	الشكل الخامس: نموذج لكتابة إقرار الإدارة (تمثيلات كتابية) .....

\*فهرس الجداول

الصفحة	الجدول
14	الجدول الأول: تطور أهداف المراجعة .....
42	الجدول الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق التطورات الحاصلة فيه .....
71	الجدول الثالث: أهمية رقابة الجودة وأهدافها .....
111	الجدول الرابع: المعايير الدولية للمراجعة و الارتباط والتأكد وذات الصلة .....
132	الجدول الخامس: نتائج توزيع القوائم وحجم العينة .....
133	الجدول السادس: توزيع أفراد العينة حسب الجنس .....
133	الجدول السابع: توزيع أفراد العينة حسب العمر .....
134	الجدول الثامن: توزيع أفراد العينة حسب المستوى .....
135	الجدول التاسع: مقياس ليكارت الخماسي .....
137	الجدول العاشر: نتائج الاستبيان المتعلقة بواقع مراجعة الحسابات بالجزائر .....
138	الجدول رقم 11: نتائج المحور الأول .....
140	الجدول رقم 12: نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر .....
141	الجدول رقم 13: نتائج المحور الثاني .....
142	الجدول رقم 14: نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى احترام مراجع الحسابات منهجية ومراحل عملية المراجعة بالجزائر .....
143	الجدول رقم 15: نتائج المحور الثالث .....
145	الجدول رقم 16: الارتباط بين المحاور .....

## \*فهرس الملاحق

الملحق الأول قائمة الاستقصاء

الملحق الثاني حساب الفاكررونوباخ

الملحق الثالث نتائج قائمة الاستقصاء

الملحق الرابع نتائج المحاور

الملحق الخامس معامل الارتباط بين المحاور

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



# مقدمة



## مقدمة عامة

انتقلت المؤسسات الصغيرة ذات المعاملات البسيطة إلى مؤسسات ضخمة كبيرة المعاملات والحجم، وهذا فضلا للتحويلات الاقتصادية العالمية وظهور التكتلات الدولية ولا نستبعد دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال الذي غير من اقتصاديات القرن الواحد والعشرين، فجاءت الأمم والمجتمعات بسلوكيات جديدة وتحقق التواصل بين المؤسسات والأفراد دون حواجز.

كل هذه التطورات أدت إلى نمو المؤسسات فانفصلت الملكية فيها عن التسيير الأمر الذي استوجب وجود طريقة أو وسيلة تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة لتبقى بعيدة عن التلاعبات وفي مقدمة هذه الطرق اهتمت المؤسسات إلى مراجعة أو ما يسمى بتدقيق الحسابات، والذي له منهجية و مراحل منظمة على المراجع تتبعها وعدم إهمالها ويختلف تدقيق الحسابات من بلد لآخر، ما أوقع أشكال مدى ثقة أصحاب المؤسسات متعددة الجنسيات في أسلوب التدقيق المطبق في كل بلد ومدى كفاءة القائمين به.

ومن هذه النقطة ظهرت مساهمات الهيئات الإقليمية والدولية لتدويل تدقيق الحسابات وتقليل فروقاته بين الدول قصد تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال على أنشطة الفروع المنتشرة عبر الدول الأخرى وكان على رأس قائمة الهيئات الدولية الاتحاد الدولي للمحاسبين، فكون هو واللجان المنبثقة عنه منبعا للمعايير الدولية التي تنظم وتوحد مهنة مراجعة الحسابات وإرشادات تتعلق بالقائمين بها من متطلبات التعليم والخبرة والسلوك المهني.

حاولت الجزائر التماشي والانخراط في التطورات والتغيرات الدولية وتبنت معايير دولية محاسبية. إلا أن مهنة المراجعة بالجزائر ظلت تشهد قصورا. ولتزال المعايير الدولية للمراجعة مجرد جانب نظري لم تهيئ البيئة الجزائرية لتطبيقه بعد.

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي:

### • الإشكالية:

– ما مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر. وما مدى احترام المراجع الجزائري لمنهجية المراجعة؟.

### ● الأسئلة الفرعية:

- ما مفهوم المراجعة. ومنهجيتها؟. ومدى احترامها أثناء المهمة؟
- ما مضمون المعايير الدولية للمراجعة؟. ومدى تغطيتها لجوانب المطلوبة في المهنة؟.
- إلى أي مدى تطبق الجزائر معايير المراجعة الدولية؟

### ● الفرضيات:

- \* المراجع الجزائري له علم بالإطار النظري للمراجعة. ويلتزم بمراحلها عند إجراء مهمته.
- \* يمكن للجزائر تطبيق المعايير الدولية للمراجعة كما فعلت مع المعايير المحاسبية وهذا بعد تكييفها بالبيئة الوطنية.

### ● أهداف الدراسة:

- تسعى الدراسة إلى عدة أهداف منها.
- إبراز الإطار النظري لمراجعة الحسابات من تعاريف وفروض وأنواع وغيرها من العموميات.
- عرض المعايير الدولية للمراجعة. وشرح مضمون كل معيار.
- مدى توجه الجزائر نحو التدقيق الدولي
- الاطلاع على آراء المختصين بخصوص إمكانية ضرورة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر.
- ومدى التزام المراجعين بمنهجية ومراحل المهمة.

### ● أسباب اختيار الموضوع:

- الميول الشخصي للاطلاع على كل ما هو جديد في مجال مراجعة الحسابات.
- تبني الجزائر للمعايير الدولية المحاسبة خلق ضرورة تكميلها بمعايير المراجعة الدولية.
- القصور في مجال المراجعة بالجزائر.
- تسليط الضوء على المعايير الدولية لقلّة المطلعين عليها.

### ● حدود الدراسة:

- \* حدود مكانية: تتعلق هذه الدراسة بالجزائر. كونها تضمنت المسح عن طريق الاستبيان. والذي مس عينة من ذوي الاختصاص بالجزائر. بهدف تحديد معالم التدقيق المحاسبي بالجزائر.



\*الحدود الزمنية : شملت هذه الدراسة أهم المراحل التي مرت بها مهنة مراجعة الحسابات على الصعيد الدولي بظهور المعايير الدولية للمراجعة. من 1994 إلى 2012.

وعلى الصعيد الوطني مراحل تطور مهنة المراجعة بالجزائر من 1969 إلى ما بعد الإصلاحات.

#### ● منهج الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة استدعى إعدادنا للبحث تبني المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية والاستنباطية و اعتمدنا الأداة التاريخية بسرد التطورات التاريخية التي شهدتها مراجعة الحسابات بالإضافة إلى الأداة الإحصائية في الدراسة التطبيقية.

#### ● الدراسات السابقة:

اعتمدنا عرض بعض الدراسات السابقة في الفصل النظري الأخير، حول مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر من بينها:

- الدكتورة سهام محمد السويدي في دراستها التحليلية التي عرضتها في كتابها المعنون ب: "دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق المعايير الدولية لمهنة المراجعة بالجزائر(دراسة ميدانية)"، نشرتها الدار الجامعية للنشر والتوزيع في طبعته الأولى سنة 2010 حيث قامت الدكتورة باستخدام المنهج المسحي بالاستقصاء للحصول على نتائج حول مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية في الجزائر.

- دراسة ميدانية ألحقها الطالب محمد أمين مازون في رسالته لنيل شهادة الماجستير بعنوان "التدقيق الحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها بالجزائر" في كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2010/2011 و التي أضافها إلى الجانب النظري، مستخدما أسلوب إحصائي لتحليل قائمة الاستقصاء الموجهة للمختصين للوصول لنتائج لتعميمها على الواقع الجزائري.

#### ● صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع المتعلقة بالمعايير الدولية للمراجعة.  
- قلة الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع والتي إن توفرت لكانت انطلاقة مفيدة لموضوع البحث.  
- التعديلات المتكررة في نصوص المعايير الدولية الذي استوجب التخلي عن العديد من المراجع القديمة نسبيا.

- عدم تجاوب بعض أفراد العينة مع الدراسة الميدانية.

## • هيكل البحث:

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة والإجابة عن التساؤلات. والإلمام بمعضم جوانب الدراسة اعتمدنا لدراستنا هيكل مكون من ثلاث فصول سيتكلم أولها عن عموميات المراجعة من تعريف وأنواع، فروض، أهداف ومنهجيتها، ثم يأتي الفصل الثاني ليعرض المعايير الدولية للمراجعة وكيفية صدورها والمسؤول عنها. الفصل الثالث سيرز واقع المراجعة في الجزائر ومدى تطبيقها للمعايير الدولية مدعين هذا بدراسة ميدانية معتمدين فيها أسلوب الاستقصاء والمقابلة وتحليل النتائج للحصول على نتائج قابلة للتعميم.

# الفصل الأول

عموميات حول مراجعة الحسابات

## مقدمة الفصل

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هـ ذا نظرا لما لها من ادوار على عدة مستويات. فعلى الرغم من انه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط إلا أنها وبجكم تشعبها كنتيجة لكبر حجم المؤسسات مما أدى إلى توسع الاقتصاد فأصدرت مختلف الهيئات المهنية والأكاديمية معايير مبرزة بها الجانب النظري للمراجعة.

انطلاقا من هنا سنحاول في هـ ذا الفصل تسليط الضوء على مفاهيم وعموميات حول مهنة مراجع الحسابات و المسؤول عنها مقسمين الفصل إلى ثلاث مباحث.

**المبحث الأول:** مدخل مفاهيمي لمراجعة الحسابات.

**المبحث الثاني:** مراجع الحسابات.

**المبحث الثالث:** منهجية المراجعة.

## المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لمراجعة الحسابات.

تؤثر كل من الظروف وتطور الحياة الاقتصادية وحتى الاجتماعية في مهنة المراجعة حيث شهدت هذه الأخيرة اهتمام متزايد نظرا لتقدمها أراء تساعد على اتخاذ القرار داخل الوحدات الاقتصادية, وبالتالي لعبت المراجعة دورا هاما في ه ذه الوحدات ولا يخفى دور الهيئات الوصية في مساندة تطور المراجعة إذ حاولت وضع إطار نظري لهذه المهنة.<sup>1</sup>

كتحليل لما سبق سنتطرق في ه ذا المبحث إلى التطور التاريخي لمهنة المراجعة ، مفهومها، أهميتها، ومن ثم الأهداف وأنواعها.

---

1-محمد أمين مازون. التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها بالجزائر. رسالة ماجستير منشورة. كلية العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر. 2011/2010. ص 03.

## المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم المراجعة.

يرجع أصل المراجعة إلى العصور الوسطى والمراجعة مرادف لمصطلح التدقيق وفي معناها الحديث تعود إلى دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتزامن تطور المراجعة مع تطور تلك الشركات . و يعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي يشكل أساسي حيث انه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيلات.

قدامى اليونان كانوا يعينون موظف التدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل. وك ذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

تلاحظ مما سبق أن مهنة التدقيق قديمة مند عصر الفراعنة واليونان والرومان. كذلك في العصور اللاحقة كان هناك دور لمراجعة الحسابات عندما غين سيدنا يوسف عليه السلام امينا على خزائن مصر.<sup>1</sup>

### تعريف المراجعة (تدقيق الحسابات):

تعني كلمة المراجعة السمع *audir* قد أتت من الكلمة اللاتينية *auditing* ففي العصور الوسطى الأخيرة في بريطانيا كان يتم سماع حسابات الإيرادات والمتحصلات الضريبية ونفقات الوحدة عن طريق أحد المراجعين، والتي كانت وظيفته قراءة هذه الحسابات على مسامع الملاك. ومع ابتكار طريقة القيد

<sup>1</sup>-د.غسان فلاح مطارنة. تدقيق الحسابات المعاصرة ناحية النظرية. دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة. الطبعة 2. سنة 2009.ص13

المزدوج في إمساك الدفاتر وتأسيس معهد المحاسبين قد أصبح للمراجعة بالتدريج دور مهم وكذا نتيجة للاعتراف بالحاجة إلى التقرير الدوري عن طريق المديرين المسيرين<sup>1</sup>

وتوجد عدة تعاريف للمراجعة نذكر منها:

تعريف لجان جمعية المحاسبة الأمريكية: "هي عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية. وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هـ ذه العناصر للمعايير الموضوعية. ثم توصيل نتائج ذلك إلى أطراف معينة".

يتضمن هـ ذا التعريف عدة نقاط ذات أهمية هي:

1- المراجعة عملية منتظمة. وذلك يعني أن اختبارات مراقبة الحسابات تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع لعملية المراجعة.

2- ضرورة الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية , ويتمثل ذلك في عملية المراجعة نظرا لتعدد هـ ذه القرائن وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها.

3- مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعية , ومن هـ ذا يتضح أن المراجعة تشمل إبداء الرأي أو إصدار الحكم، ومن ثم فلن الضروري وضع مجموعة من المعايير التي تستخدم كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي.

4- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية، ومن ثم فإن المراجعة تمثل وسيلة من وسائل الاتصال.

---

<sup>1</sup>-Elisabilte Berline. Et Redha Khelassi. Manuel comptabilite et audit. Edition Verte. 2011. P526.

تبرز ه ذه النقاط أن عملية المراجعة تتضمن عنصرين : الأول عملية الفحص التي تمثل الأساس لإبداء الرأي. أما العنصر الثاني يمثل عملية إعداد التقرير لإبلاغ ه ذا الرأي إلى من يهمله الأمر, فان عملية المراجعة تمثل فحص وإيصال. فيمكن القول بلأن دور مراجع الحسابات دور انتقادي للعناصر المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.<sup>1</sup>

و يمكن أيضا تعريف المراجعة على أنها:

فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومة.<sup>2</sup>

Guy binedict et Reve kerval عرف المراجعة على أنها: "فحص انتقادي يسمح بالتأكد المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة".

والمراجعة المالية: هي الفحص الذي ينفذه مهني مستقل وخارجي عند المؤسسة من أجل التصريح برأي حول صحة ومصداقية الحسابات السنوية , فه ذه الأخيرة يجب أن تعطي صورة صادقة عن عمليات السنة المالية ومن ه ذا التعريف يمكن أن نستخلص:

- تتمثل المراجعة في الفحص الانتقادي لمعلومة المؤسسة.
- تنفذ المراجعة من طرف شخص مهني مستقل وخارجي.
- يقوم ه ذا الشخص بالتصريح برأيه حول صحة و مصداقية الحسابات السنوية.
- الهدف من المراجعة هو المصادقة على الحسابات السنوية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> د. أمين السيد احمد لطفي. المحاسبة والمراجعة الدولية. الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم الاسكندريا. الطبعة الأولى. 2010. ص32.

<sup>2</sup> د. محمد بوتين. المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون الجزائر. 2003. ص11

<sup>3</sup> - محي الدين محمود عمر, مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والدولية, دراسة حالة الجزائر, رسالة ماجستير, معهد العلوم الاقتصادية



" Bethoux. kremper et poisson " عرفوا المراجعة على أنها: فحص للمعلومات من طرف

شخص خارجي ، شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعمالها بهدف زيادة منفعة المعلومات

للمستعمل.

هنا نستخلص نقطتين:

- تمكن عملية المراجعة من فحص المعلومات من أجل تعظيم منفعتها.

- يشترط في الشخص المراجع أن يكون خارج المؤسسة ويختلف عن الشخص الذي قام

بالتحضير واستعمال هذه المعلومات<sup>1</sup>.

#### • التطور التاريخي لمراجعة الحسابات:

كان ينظر للمراجعة على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود في الدفاتر والسجلات.

ومهمة المراجعة كانت مقتصرة على تعقب هذه الأخطاء واكتشافها , لكن سرعان ما تغيرت النظرة

للمراجعة وأهدافها وتطورت مهمة المراجع وأصبح مجبر بالقيام بمراجعة انتقادية منظمة ويصدر رأيه الفني

المحايد في تقريره. ليضمن الطوائف التي تعتمد في تعاملها مع المؤسسة التي يراجع حساباتها<sup>2</sup>.

وتطور الراجعة من مجرد عملية فحص محاسبي للمخزون و الإيرادات التي تتم عن طريق المختصين

المرخص لهم من بيت المال بالجنح منذ القرن الثاني عشر , إلى خدمات تأكيد مهنية معقدة يتم أداءها عن

طريق محاسبين حياديين لمصلحة عملائهم , ومستخدمين آخرين معينين بالمعلومات المالية.

<sup>1</sup> - شعيلاني لطفي, المراجعة الداخلية, مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة, رسالة ماجستير منشورة كلية العلوم الاقتصادية و التسيير

<sup>2</sup> - د منصور حامد محمود, أساسيات المراجعة, مطبعة المركز التعليم المفتوح القاهرة, طبعة 1998, ص6

و تطور دور المراجعة التقليدي الذي ظهر بداية الأمر في المملكة المتحدة عام 1800م, وطبيعة ه ذا الدور تبلورت في قرارات القضايا القانونية الرئيسية في نهاية ذلك القرن. وفي الحقيقة فقد تطور دور المراجعة كنتيجة حتمية لقضايا المحاكم<sup>1</sup>.

**المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة.**

### **1. أهداف المراجعة.**

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة و التعاريف المقدمة لها , يظهر لنا جليا تطور ه ذه الأهداف من حقبة زمنية لأخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات من جهة أخرى. سنورد الأهداف المتوخات من المراجعة في النقاط التالية:

#### **• الوجود والتحقق:**

يسعى مراجع الحسابات في مؤسسة للتأكد من أن جميع الأصول والخصوم والعناصر الواردة في القوائم المالية موجودة فعلا حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات الحاسوبية تقرر مثلا بالنسبة للمخزون السلعي بمبلغ معين عند تاريخ ما وكمية معينة ، فيسعى المراجع إلى التحقق من ه ذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

#### **• الملكية والمديونية:**

تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة، والخصوم هي التزام عليها.

<sup>1</sup> - د امين السيد احمد لطفي , مرجع سبق ذكره, ص 32

فالمراجعة تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم لأطراف عدة<sup>1</sup>.

#### • الشمولية أو الكمال:

بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث , بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة , لتحقيق هدف الإفصاح على المراجع أن يكون معنيا بالتحقق من عرض القوائم المالية و أن العناصر أو مكونات القوائم المالية التي قد تم الإفصاح أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

#### • استقلالية الفترة المالية:

تعني التحقق من أن الإجراءات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية وه ذا يتطلب من المراجع التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> د. صديقي مسعود. ود. نهامي طواهر. المراجعة وتدقيق الحسابات. ديوان المطبوعات الجامعية. 2003. ص 16

<sup>2</sup> محي الدين محمود عمر. مرجع سبق ذكره. ص 17-19.

## ← التقييم أو التخصيص:

يهدف ه ذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفق للطرق المحاسبية المعمول بها، كطرق اهتلاك الاستثمار أو تقييم المخزونات وتخصيص ه ذه العمليات في الحسابات المعنية . إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة لأخرى.

## ← ابداء الرأي الفني:<sup>1</sup>

يسعى المراجع من خلال المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها فينبغي التحقق من:

- التحقق من الإجراءات المطبقة.

- مراقبة عناصر الأصول والخصوم.

## تطور أهداف المراجعة:

التطور في أهداف المراجعة نتج عن التطور في الشركات نفسها وأعمالها، في السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطاً كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء المراجعة هو اكتشاف الغش والسرققة التي تتم من قبل الموظفين وكان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى تتمكن من التعرف على كيفية أداء الإدارة في المنشأة.

<sup>1</sup> د.مسعود صديقي و د.تھامي طواھر. مرجع سبق ذكره. ص-17.19

بعد الثورة الصناعية, وفي القرن 18 تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء شركات المساهمة, ه ذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة<sup>1</sup>.

### الجدول رقم 1: تطور أهداف المراجعة.

الفترة	الهدف من المراجعة	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل 1850م	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1850م و1905م	اكتشاف الغش والاختلاس والأخطاء	بعض الاخطوات. تفصيل مبدي	غير مهمة
بين 1905م و1933م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
بين 1933م و1940م	عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام
1940م و1960م	عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960م إلى الآن	مراقبة الخطوط. تقييم نتائج الأعمال. تحقيق الرفاهية.	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية المراجعة

المصدر: د.غسان فلاح مطارنة. مرجع سبق ذكره ص 19.

<sup>1</sup>د.غسان فلاح مطارنة. مرجع سبق ذكره. ص 18, 19.

## • أهمية المراجعة:<sup>1</sup>

تعتبر المراجعة وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة أو خارجها, من بين الأطراف التي تستفيد من المراجعة:

### 1 - إدارة المنشأة:

تعتبر المراجعة مهمة لها، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية على المراجعة يجعل من عمل المراجع حافز للقيام بمده المهام ك ذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل ه ذه المنشأة.

### 2 - المؤسسة المالية و التجارية و الصناعية:

تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل ه ذه المؤسسات عند طالب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح.

### 3- بالنسبة للمساهمين:<sup>2</sup>

تمكنهم المراجعة من الوقوف على ممتلكاتهم, فالتقرير يساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة.

ولقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار معاييرهم في 2001، أن أهمية التدقيق للمصلحة العامة تكون كما يلي:

<sup>1</sup> د.غسان فلاح مطارنة. مرجع سبق ذكره.ص 20.19

<sup>2</sup> - محي الدين محمود عمر, مرجع سبق ذكره, ص 11

← يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى

المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على رأسمال.

← يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستغلال

موارد المؤسسة بفعالية كما يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة, ويساعد التدقيق خبراء

الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

#### 4-الجهات الحكومية<sup>1</sup>:

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل: الرقابة والتخطيط وفرض

الضرائب, وعند منح القروض والدعم لبعض النشاطات بالإضافة إلى أن بعض النقابات تعتمد على القوائم

المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة و أي طرف آخر.

#### 5-الإدارة الضريبية<sup>2</sup>:

تعتمد على القوائم المدققة في تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي احتساب مبلغ الضريبة وما إذا كانت

المعلومات تعكس الحقيقة فان المبالغ الضريبية تكون هي الأخرى صحيحة والعكس صحيح.

المطلب الثالث: فروض وتبويب المراجعة:

#### 1 - فروض المراجعة: وتنحصر في الأتي:

##### • قابلية البيانات للفحص:

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات , ينبع ه ذا الفرض

من معايير مستخدمة لتقييم البيانات وتمثل في:

<sup>1</sup>- دغسان فلاح المطارنة , مرجع سبق ذكره , ص 20

<sup>2</sup>- محي الدين محمود عمر, مرجع سبق ذكره , ص 11

- ملائمة المعلومات و قابليتها للفحص.

- عدم التحيز في التسجيل وقابلية القياس الكمي.

• **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجعة والإدارة:**

يقوم ه ذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة من خلال إمداد ه ذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المدقق والعكس ك ذلك بالنسبة له ذا الأخير، فتمده بمعلومات يستطيع من خلالها إبداء رأيه الفني المحايد.

• **خلو القوائم من أية أخطاء أو توطئة:**

يشير ه ذا الفرض إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

• **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:**

ه ذا الفرض يمكن من تقليل الأخطاء و التلاعبات, كما تجعل المراجعة تبني بشكل اختياري بدلا من التفصيلي.

• **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:**

يعتبر الالتزام به ذه المبادئ في إعداد المعلومات مؤشر حقيقي للحكم على صلاحية القوائم المالية ومدى التمثيل الحقيقي للمركز المالي للمؤسسة.



- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.:

أي أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام رقابة سليم , ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح . لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من الجهد.

- مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:

يقوم المراجع في ه ذا البند بعمله كمراجع وفقا لما توضحه الاتفاقيات المبرمة ما بينه وبين المؤسسة شرط أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع. نشير أنه في إطار المراجعة الداخلية على المراجع بالالتزام بوظائفه, وأن يسعى لتحقيق الأهداف المتوخاة من العملية<sup>1</sup>.

- التزامات مراجع الحسابات تتناسب مع مركزه<sup>2</sup>:

ه ذا يعني أن الالتزامات التي يكلف بها مراجع الحسابات تتناسب مع مركزه والعمل ال ذي يطلب منه فالالتزامات المهنية التي يفرضها مركز المراجع قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات المراجعة المتعارف عليها.

---

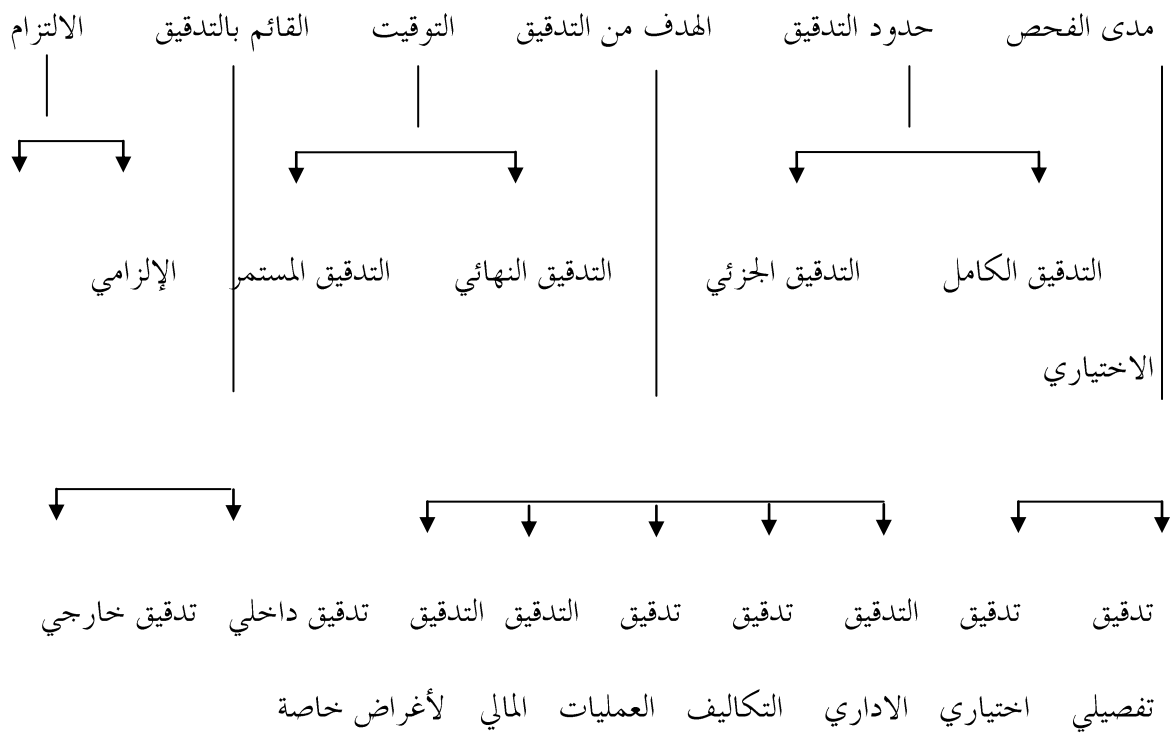
<sup>1</sup> - د.محمد التهامي طواهر و د. مسعود صديقي. مرجع سبق ذكره. ص14 و 15

<sup>2</sup> - شعبان لطفي, رسالة ماجستير, مرجع سبق ذكره, ص30

## 2 - تبويب المراجعة (أنواعها):

يمكن توضيح التبويب على الشكل التالي:

### الشكل رقم 1: أنواع المراجعة.



المصدر: د. غسان فلاح مطارنة. مرجع سبق ذكره. ص 24

- من حيث مدى الفحص يقسم إلى تدقيق تفصيلي واختياري:<sup>1</sup>

### 1 - التدقيق التفصيلي الكامل:

هو الذي يقوم المراجع من خلاله بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات, وقد

كان ه ذا النوع من التدقيق متبع من 1933م للتأكد من خلو الدفاتر والسجلات من

التلاعبات والتزوير.

<sup>1</sup> - د. غسان فلاح مطارنة. مرجع سبق ذكره. ص 24.25

## 2 - التدقيق الاختياري:

يختار المراجع عينة أي عدد من المفردات ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول لنتائج يتم تعميمها على المجتمع الذي أخذت منه، ولم يستخدم ه ذا النوع إلا بعد عام 1933م نتيجة لكبر حجم المشروعات وتعقدتها.

- من حيث حدود التدقيق (من حيث مجال المراجعة):<sup>1</sup>

### 1 - مراجعة كاملة:

يتعين على المراجع إبداء رأيه الفني المحايد على مدى سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص والمفردات التي شملها اختباره, بصفتها تقع كلياً تحت مسؤوليته.

### 2 - مراجعة جزئية:

يختار المراجع قسم من أقسام المؤسسة ويقوم بمراجعته بما فيه من قوائم وسجلات محاسبية, لا يخرج المراجع برأي نهائي حول كل القوائم يجب أن يذكر ذلك في تقريره. يستحسن في ه ذا النوع أن يكون عقد كتابي بين المؤسسة والمراجع حول حدود المراجعة.

- الهدف من الفحص من حيث الغرض:<sup>2</sup>

### 1 - تدقيق إداري:

يهدف للتحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة على أفضل وجه وتقديم نصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق، يقوم ه ذا النوع من المراجعة بتدقيق جميع الأحداث التي تتم على مستوى الإدارة: خطط إدارية، أعباء إدارية، أهداف الإدارة.

1\_ - محي الدين محمود عمر. مرجع سبق ذكره. ص29

2\_ د. غسان فلاح مطارنة. مرجع سبق ذكره. ص26

## 2 - تدقيق التكاليف:

يخص دفاتر وسجلات التكاليف ومدى مطابقتها للواقع , وعرف على أنه: تحقق وفحص صحة حسابات التكاليف ومدى التزام المؤسسة بالمعايير الموضوعية عند إعداد الخطط.

## 3 - تدقيق العمليات<sup>1</sup>:

يسمى أيضا بتدقيق الأداء, هدفه الرئيسي قياس الكفاءة ويكون لأغراض المؤسسة الداخلية للتأكد من فعالية وكفاءة الأقسام.

## 4 - التدقيق المالي<sup>2</sup>:

هو التدقيق في البيانات المالية للكيان واستعراضها.

## 5 - الفحص لأغراض خاصة:

يعين المراجع من جهة ما للوصول إلى حقيقة معينة.<sup>2</sup>  
مثلا: يعين البنك المقرض مراجع في سبيل التعرف على حقيقة الوضع المالي للعميل , أو تعيينه لغرض تقدير قيمة المخزون آخر المدة وقت وقوع حريق مثلا<sup>3</sup>.

• من حيث توقيت عملية المراجعة:

## 1 - مراجعة نهائية:

<sup>1</sup> موقع المحاسبين العرب المتاح على [www.acc4arab.com](http://www.acc4arab.com)

<sup>2</sup> موقع عالم المحاسبة المتاح على [www.world.acc.net](http://www.world.acc.net)

<sup>3</sup> د غسان فلاح مطارنة , مرجع سبق ذكره ص 21

يراجع المدقق المفردات بعد انتهاء الفترة المالية أي بعد انتهاء المحاسب من عمله وإقفال الحسابات الختامية. يصلح ه ذا النوع من المراجعة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص الميزانية لذا يطلق على ه ذا النوع اسم مراجعة الميزانية.

## 2 - المراجعة المستمرة:

هذا النوع بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة , فيقوم المدقق بمراجعة الحسابات طوال السنة ويقوم بزيارات متعددة يمكن أن تكون مفاجئة ونفسه يدقق الحسابات الختامية. يساعد ه ذا النوع على سرعة اكتشاف الأخطاء وحالات الغش لوجود ما يكفي من الوقت للتعرف على المؤسسة.

و بمقتضى قانون 8/91 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق ل 27 ابريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جاء في مادته 35 التي نصت: "يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر ، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها".

تنص ه ذه المادة على أن المراجع \_والذي هو محافظ الحسابات\_ يقوم بعمله بصفة مستمرة<sup>1</sup>.

• من حيث القائم بعملية المراجعة:

## 1 - المراجعة الخارجية:

تتم بواسطة طرق خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء الرأي حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة

<sup>1</sup> شعباي لطفي, مرجع سبق ذكره, ص34,31

عن نظام المحاسبي المولد لها. وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعمل هذه المعلومات<sup>1</sup>.

## 2 - المراجعة الداخلية:

تقوم بها مصلحة داخل المؤسسة ولها حرية الحكم والاستقلالية في التصرف ، فتقوم ه ذه المراجعة بمهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق ، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.<sup>2</sup>

### • من حيث الإلزام:<sup>3</sup>

#### 1 - مراجعة إلزامية:

هي التي تتم في المشروعات الاقتصادية نتيجة إلزام المشرع بضرورة تعيين مراجع حسابات خارجي، وذلك كما في حالة شركات المساهمة والبنوك.

#### 2 - مراجعة اختيارية:

تتم بمحض اختيار وإرادة صاحب المشروع دون إلزام كما في حالة شركة الأشخاص.

---

1 د.محمد التهامي طواهر. ود.مسعود صديقي. مرجع سبق ذكره. ص30.31

2 شعباني لطفي. مرجع سبق ذكره. ص30

3 د.منصور حامد محمود. مرجع سبق ذكره. ص11.12

## المبحث الثاني: مراجع الحسابات

يبدأ عمل المراجع من حيث ينتهي عمل المحاسب , فبعد انتهاء هذا الأخير من تجميع و تبويب و تسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة يأتي دور المراجع (المراجع) في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات و خلوها من الأخطاء و التلاعبات.

و من هنا نسلط الضوء في هذا المبحث على م مسؤولية المراجع و كيفية تعيينه و عزله حسب النصوص الجزائرية و من ثم المعايير العامة للمراجعة<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: مسؤولية المراجع.

يعتبر المراجع على العموم مسؤولا حسب الوسائل وليس النتائج و هو مسؤول م مسؤولية مدنية, م مسؤولية جنائية و م مسؤولية تأديبية.

#### • مسؤولية مدنية (Responsabilité Civile):

إن المراجع م مسؤول تجاه الشركة و تجاه الغير , و عليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق به ولاء في حالة ارتكاب أخطاء و تقصير, ولا يد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

#### • مسؤولية جنائية (Responsabilité Pénale):

قد يجد المراجع نفسه م مسؤولا جنائيا عن مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية:  
- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.  
- عدم احترام سر المهنة.

<sup>1</sup> - محمد امين مازون, رسالة ماجستير, مرجع سبق ذكره ص2

## • مسؤولية تأديبية (Responsabilité Disciplinaire) :

إذا أخل المراجع \_باعتباره عضو حسب ما تنص عليه القواعد الخاصة بالجمعيات و النقابات المهنية التي ينتسب إليها\_ بواجباته, يتلقى إنذارا بالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة و التي تؤدي إلى شطب الاسم من جدول المرخص لهم بمزاولة المهنة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تعيين و عزل مراجع الحسابات.

#### • التعيين :

حدد القانون التجاري الجزائري كيفية تعيين مراجع الحسابات من خلال المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي 25 ا 08 المؤرخ في 1993/04/25) : "تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة 3 سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني, و تتمثل مهمتهم الدائمة \_باستثناء أي تدخل في التسيير\_ في التدقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مسجل للإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها و يصادقون على انتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة و صحة ذلك. و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين و يجوز له ولاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات و الرقابات التي يرونها مناسبة كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.

إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات, أو حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين, يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء

<sup>1</sup> -د. محمد بوتين, المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية للتدقيق, ديوان المطبوعات الجامعية, ص 57,58



على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين .يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني و في الشركات التي تلج أ  
علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمل البورصة و مراقبتها"<sup>1</sup>.

و يلاحظ أن القانون التجاري ترك حرية المراجع الخارجي إلى مجلس الإدارة و هذا ما يمنحها مجال معين  
للضغط على المراجع.

### • العزل:

تطرق القانون التجاري الجزائري إلى انتهاء مهمة مراجع حسابات في الحالة العادية و المتمثلة بانتهاء المهمة  
الموكلة له و المدة هي ثلاث سنوات و ذلك من خلال المادتين "715 مكرر 08 و 715 مكرر 9":

**المادة 715 مكرر 08:** "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر ( 1/10 ) رأسمال

الشركة في الشركات التي تلج أ علانية للادخار أن يطلبوا من العدالة و بناء على سبب مبرر رفض  
مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة. و إذا ما تمت تلبية الطلب, تعين العدالة  
مندوب جديد للحسابات و يبقى هذا الأخير بوظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه  
الجمعية العامة"<sup>2</sup>.

**المادة 715 مكرر 09:** "في حالة حدوث خطأ أو مانع يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو

مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر ( 1/10 ) رأسمال الشركة أو الجمعية

العامة إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق محكمة قضائية

مختصة"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> القانون التجاري الجزائري, م 715 المكرر 4

<sup>2</sup> القانون التجاري الجزائري, م 715 المكرر 8

<sup>3</sup> القانون التجاري الجزائري, م 715 المكرر 9

### المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعارف عليها,

يقصد بمعايير المراجعة المقاييس أو المستويات التي يستطيع الممتحن في ضوءها و على هديها أن يقيم عمله الذي أداه و أن يتبين ما إذا كان قد أدى العمل المهني بنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة جميعا. و معايير المراجعة تعني التماثل في درجة جودة الأداء.

و يشير معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى أن المعايير تمثل المقاييس التي يقاس بها عمل المراجع من حيث جودته و الأهداف المطلوب تحقيقها من قيامه بعمله.

نورد فيما يلي معايير المراجعة التي وافق عليها مجلس المحاسبين الأمريكي:

#### 1-/ معايير عامة (شخصية):

تتعلق بشخصية و كفاءة المراجع وتتضمن:

#### • التدريب و الكفاءة ('Training and proficiency')

يختبر المراجع خبيرا مهنيا لديه الخبرة و الدراية و التعليم , لا يقتصر هذا الأخير على العلوم المحاسبية و التجارية, بل يشمل الحصول على قسط كبير من التعليم العام و الثقافة الواسعة<sup>1</sup>. و تسمى أيضا بمعايير التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية: يحكم المهام المنوطة بالمراجع إبان عملية المراجعة, و أن يكون في المستوى سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية و الكفاءة المهنية المطلوبة الإيفاء التام والكفاء<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> -د, منصور حامد محمود, اساسيات المراجعة, الدار العربية للنشر والتوزيع, مدينة نصر القاهرة, طبعة 1998, ص44,45

<sup>2</sup> -د, محمد تلامي طواهر, مسعود صديقي, مرجع سبق ذكره, ص39

حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة يشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد

كمراجع حسابات, و حسب م 3 من قرار 28 مارس 1998 ما يأتي<sup>1</sup>:

❖ أن يكون حاصلًا على شهادة ليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص "محاسبة أو مالية" أو

فروع أخرى بالإضافة إلى شهادة ميدانية في المحاسبة, هذا من ناحية التأهيل العلمي , أو شهادة

مدرسة عليا للتجارة.

❖ أن يكون قد أنهى تربصه كخبير لدى مكتب الخبرة المحاسبية لمدة 2 سنة.

❖ لديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص و تدريب مهني مدته 06 أشهر.

نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكفي للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة, لذا ينبغي أن تنظم

ملتقيات دورية و تربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها وتنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية<sup>2</sup>.

### • الاستقلال الذهني ('independence in mental attitude'):

لكي تتوفر الثقة لمستخدمي القوائم المالية في رأي المراجع لاعتباره رأي موضوعي غير متحيز, على المراجع

أن يتمتع بصفة الاستقلال الذهني ويعرف هذا الأخير أن عليه العمل بتزاهة وموضوعية والاتصاف بالحياد

في جميع الأمور التي تعرض عليه لإبداء رأيه<sup>3</sup>.

\*يجب توفر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع<sup>4</sup>:

- عدم وجود مصالح مادية للمراجع.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, رقم 32, المؤرخ في 2 ماي 1999 الموافق ل 16 محرم 1420هـ.

<sup>2</sup> د.-محمد التهامي طواهر ود. مسعود صديقي. مرجع سبق ذكره. ص 40.

<sup>3</sup> د.منصور حامد محمود. مرجع سبق ذكره ص 45

<sup>4</sup> د.-محمد التهامي طواهر ود. مسعود صديقي. مرجع سبق ذكره ص 40.

- وجود استقلال ذاتي. أي عدم تدخل عميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع ولا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى للمراجعة.

\*ظل هاتين النقطتين تحدد أبعاد دالة على استقلال المراجع:

- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة.

- الاستقلال في مجال الفحص, أي أن يكون حرا في اختيار عدد المفردات المراد فحصها من السجلات والمستندات.

- الاستقلال في إعداد التقرير.

### • العناية المهنية الواجبة ('due professional care')<sup>1</sup>:

على المراجع بذل درجة عناية ومهارة معقولة و اذا لم يتمتع بالمهارات اللازمة ولم يمارس عمله بدرجة العناية المطلوبة, فانه قد خالف آداب المهنة وأخلاقها كما يعتبر مخلا بواجباته القانونية.

### 2- معايير العمل الميداني<sup>2</sup>:

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى المراجع غير كاف للقيام بمهمته على أحسن وجه فعليه مراعاة معايير أخرى المتعلقة بعمله وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به, وبالتالي تحديد مسؤولياته فيما اذا قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات. نذكر من هذه المعايير:

<sup>1</sup> د. منصور حامد محمود. مرجع سبق ذكره ص 45.

<sup>2</sup> د محمد بوتين. مرجع سبق ذكره ص 39.40.

❖ وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه : على

المراجع تحديد الأشغال الواجب القيام بها وله أن يساعده في ذلك أعوان شرط أن يشرف على

أعمالهم ويكون مسؤولاً مسؤولاً كاملة.

❖ جمع أدلة وقرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد وتكوين ملفين : يبرر المراجع الرأي الذي وصل

إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة مثل: المستندات, الجرد, المصادقات,

الاستفسارات والبيانات المقدمة من طرف الإدارة أو غيرها. وعليه تكوين ملفين:

✓ ملف دائم : وهو وثائق أساسية للمؤسسة صالحة للاستعمال في دورات لاحقة (محيط

المؤسسة, هيكلها, طرق العمل).

✓ ملف جاري (ملف المراجعة): يتعلق بالسنة الحالية ويتضمن وثائق دورة موضوع المراجعة مع

أدلة الإثبات و يسجل كل تساؤلاته وملاحظاته في سجل (أوراق عمل) تمهيدا لكتابة التقرير

النهائي.

❖ تقييم نظام الرقابة الداخلية : بالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام المتمثل في مجموعة

ضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة, يمكن للمراجع تخطيط أعماله وتحديد الاختيارات

التي ينبغي إجراؤها.

❖ كتابة التقرير : تنتهي المهمة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية وصدق

الحسابات ومن معايير التقرير:

— ينص صراحة عن تطبيق مبادئ المحاسبة الأساسية المتعارف عليها من عدمه.

— فيما اذا كان تطبيقها باستمرار من دورة لأخرى.

ـ أن القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي وان الوضعية المالية ناتجة فعلا من العمليات التي قامت بها

المؤسسة.

### 3- معاير إعداد التقرير<sup>1</sup> :

من المهم جدا إعداد التقرير بطريقة مهنية, وهناك أربعة معاير تعتبر إرشادات عامة وهي :

● **عرض القوائم المالية :** إن حكم المراجع على عدالة عرض القوائم المالية يكون في إطار المبادئ

المحاسبية المتعارف عليها فبدون هذه المبادئ لا يكون للمراجع مقياس للحكم على أن القوائم

المالية أعدت بطريقة سليمة أو لا. قد يكون لأحد المبادئ المحاسبية استعمال محدود لكن لا ينفى

قبوله قبولاً عاماً, وفي بعض الأحيان لا يوجد مبدأ محاسبي متعارف عليه لتغطية حالة معينة أو

موقف معين وفي هذه الحالة يمكن القياس على حالات مقارنة وتطبيق مبادئ محاسبية مناسبة.

● **الثبات:** الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكد من أن التغيرات في

القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة.

في حالة تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير في مبادئ المحاسبة

يتعين على المراجع أن يشير إلى ذلك بطريقة واضحة في تقريره.

← **الإفصاح الكافي:** يجب أن تكون معلومات القوائم المالية كاملة وواضحة يسهل فهمها.

فاذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه أن يذكر ذلك

في تقريره وان يقيد رأيه.

<sup>1</sup> د منصور حامد محمود. مرجع سبق ذكره ص. 51.50.49.

← رأي المراجع: يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن

إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك. وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير

الأسباب التي أدت إلى ذلك.

يقوم المراجع بإبداء رأيه حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة

وذلك باستعمال أحد أنواع التقارير:

✓ تقرير نظيف.

✓ تقرير تحفظي.

✓ تقرير سالب.

✓ تقرير عدم إبداء الرأي<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>. د محمد التهامي طواهر. مرجع سبق ذكره. ص 54.55

## المبحث الثالث: منهجية المراجعة.

### الشكل (2): منهجية المراجعة (مراحلها).



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على محمد بوتين " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق"

ش 01، 02، 03، ص 68، 71، 78.



يوضح الشكل أعلاه منهجية المراجعة والتي يقصد بها المراحل والخطوات المتبناة أثناء القيام بالمهمة، والتي من الضروري احترامها لانتهاء المهمة بنجاحة.

وتنحصر في ثلاث خطوات أساسية سيتم عرضها بالتفصيل في هذا المبحث بالشكل التالي:

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: فحص الحسابات وإصدار تقرير.

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

ليس من الممكن تصور مهنة المراجعة في مؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات و معطيات عامة حول هذه المؤسسة. أما نوعية و مقدار هذه المعطيات فيحددان حسب أهداف و مسؤولية المراجع , و في هذه المرحلة يمكن الإمام بعنصرين رئيسيين<sup>1</sup>:

## 1 - البحث عن المعلومات: يمكن أن تنقسم إلى:

### ← عوامل خارجية:

- محيط المؤسسة الاقتصادي.
- مميزات قطاعها.
- مكانة المؤسسة في السوق.

### ← عوامل داخلية:

- التطور التاريخي للمؤسسة.
- الهيكلة و القواعد القانونية التي تخضع لها المؤسسة.

<sup>1</sup> - تطبيقات المراجعة، المنتدى المغربي للتقنيين بالمغرب العربي الكبير المتاح على [www.ingdz.com](http://www.ingdz.com)

- نشاط المؤسسة و عملياتها.
- الأفراد مسئولة عن تنفيذ هذه العمليات.
- الوسائل مستخدمة في الأنشطة.
- سياسات عامة للمؤسسة.

و لكي يتمكن من الإلمام بكل هذه المعلومات يستعمل كلا من:

- الوثائق و المستندات موجودة على مستوى المؤسسة
- زيارة المركبات و المصانع و الهيئات التابعة للمؤسسة
- استجواب أفراد و مسيرين داخل المؤسسة<sup>1</sup>: يستفسر المراجع عن كثير من الأمور و يقدم له المسئولون و المسيرون شروح عديدة, شفوية في الغالب, يدونها في أوراق عمله كملحوظات. و قد تقدم له التصريحات في شكل رسائل و هذا كدليل لقوى.

---

<sup>1</sup> -د.محمد بوتين مرجع سبق ذكره, ص 93

## 2 - تحديد أهداف المهمة:

من خلال الإلمام ببعض المعلومات حول المؤسسة يستطيع المراجع تحقيق أهدافه بحيث تدرج كل خطوة من مهمته ضمن هدف معين فسيحدد المعلومات الأكثر عرضة للخطر و يركز على التي تكثر فيها الأخطاء<sup>1</sup>.

-**تحديد الخطر:** تتعرض المؤسسة لأخطار ناتجة عن المحيط أو القطاع الذي تنشط فيه و قوانينه, و تتعرض

لأخطار نتيجة لتنظيمها وهيكلها وعن السياسات العامة المنتهجة من طرف المسؤولين.

على المراجع المتدخل دراسة كل المعلومات العامة حول المؤسسة ليتمكن من تحديد هذه الأخطار,

هنالك 07 أسئلة أساسية يطرحها المراجع على نفسه و عليه تلقي الإجابة عليها بعد أن يحدد الأخطار<sup>2</sup>:

### • أسئلة تخص التسجيلات:

1) هل كل العمليات الواجبة التسجيل يتم تسجيلها في الحسابات؟

2) هل أن كل التسجيلات التي تم تسجيلها في الحسابات تعبر عن عمليات حقيقية؟

3) هل أن العمليات التي يتم تسجيلها خلال الدورة موضوع المراجعة تخص هذه الدورة و فقط و

انه ليس هنالك عملية تخص الدورة المعنية و سجلت في دورة أخرى؟

### • أسئلة تخص الأرصد:

5) هل الأرصد الظاهرة بالميزانية لعناصر الأصول و عناصر الخصوم موجودة في الواقع ؟هل عناصر الأصول و

عناصر الخصوم مقيمة كما يجب؟

### • أسئلة تخص الوثائق المالية:

6) هل تم إعداد الوثائق المالية على حسب ما يرام؟

7) هل القوائم المالية التي يتم إعدادها مرفقة بالمعلومات المكملة الضرورية لفهمها.

<sup>1</sup> -تطبيقات المراجعة, مرجع سبق ذكره

<sup>2</sup> دو محمد بوتين مرجع سبق ذكره ص 59 الى 63

## • إعداد ملف دائم:

على المراجع إعداد الملف الدائم\_تمت الإشارة إليه مسبقا في معايير العمل الميداني\_ ويمكن إعادة

النظر في برنامج تدخله المسطر<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع في المرحلة الثانية بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بهدف اختيار أسلوب عمل

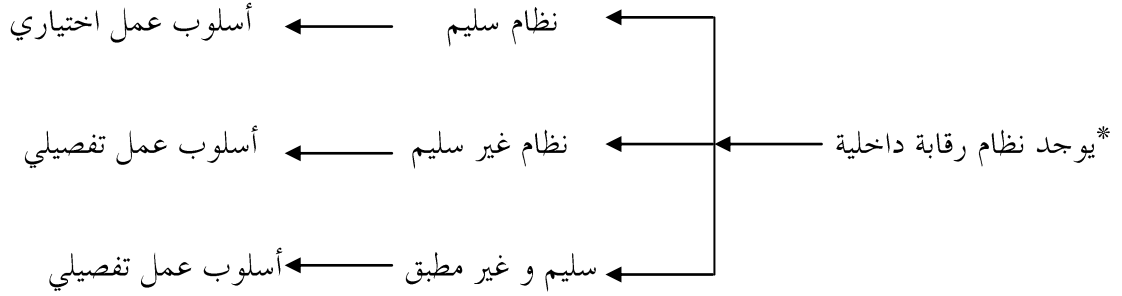
لتدقيق الحسابات, بحيث يكون هذا الأسلوب إما:

• أسلوب عمل اختياري: اختيار عينة من الحسابات لتدقيقها

• أسلوب عمل تفصيلي: إجراء التدقيق لجميع الحسابات

و يتم اختيار الأسلوب حسب نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية, فعند الفحص يتبين للمراجع ما يلي:

## الشكل 3: اختيار أسلوب عمل المدقق بالاعتماد على تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على "التدقيق و الرقابة الداخلية" من "مجلة المحاسبة"

لا يمكن إجراء عملية تدقيق حسابات إلا بالعودة إلى فحص ز تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و هنالك

عمل آخر في اختيار الأسلوب و هو تقارير المدققين الأوليين<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> د, محمد بوتين مرجع سبق ذكره, ص69

<sup>2</sup> التدقيق والرقابة الداخلية, مجلة المحاسبة المتاحة على [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com)

## تعريف نظام الرقابة الداخلية:

هنالك عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية, تعتمد كلها على نفس المبدأ و لا تتناقض و فيما يلي تعريف

I'AMF, IFAC

### ❖ تعريف "IFAC<sup>1</sup>":

عرف نظام الرقابة الداخلية على انه وسيلة دائمة يعتمدها مسيرو المؤسسة للتأكد من التحكم في جميع الأنشطة بالمؤسسة و في جميع المستويات بما يخدم مصالحها.

### ❖ تعريف I'AMF:

عرفه على انه وسيلة المؤسسة تحدده هي و تنتهجه على مسئوليتها, و يشمل مجموع إجراءات, مناهج, سلوكيات, طرق, أفعال تتوافق مع خصائص كل شركة. و يساهم هذا النظام في التحكم في النشاطات و فعالية العمليات و الاستفادة التامة من الموارد يمكن من الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المعتبرة سواء كانت في العمليات, التمويل أو المطابقة.

و يعرف نظام الرقابة أيضا على انه:

شروط ضرورية لتحقيق الشفافية و المصدقية و الثبات في القيم المحاسبية , و يقصد ب "النظام" تقييد المبادئ المحاسبية أما الشفافية فهي التسجيل الصحيح للأحداث , و الثبات في القيم فهو أن تكون المحاسبة كاملة و يعرف أيضا على أنه مجموعة من الطرق الرقابية الموضوعة داخل المؤسسة و الكفيلة بحماية قيمة معلوماتها المحاسبية.

<sup>1</sup> Jacques renard ET Sophie nussbaume ; Audit interne et controle de gestion. Edition d organisation Eyrolles P11

ويشمل نظام الرقابة الداخلية عدة مبادئ:

1. مبدأ متعلق بالنظام: لكي يكون النظام جيد لا بد أن يكون تنظيم الكيان:

- معتمد و قابل للفحص و أن يكون رسمي

- أن يعتمد نظام الكيان على تقسيم مناسب للعمل, فتراكم هذا الأخير يزيد من نسبة الأخطاء,

التضليل, الإهمال و الاحتيال.

2. مبدأ التكامل: يجب أن تسمح الإجراءات بتحقيق رقابة ذاتية بواسطة:

← ربط المعلومات: التأكد من مصداقية المعلومة و إمكانية تتبعها

← رقابة متبادلة: هو معالجة متزامنة للمعلومة بنفس الطريقة و لكن من قيا أشخاص مختلفين

← رسائل تقنية: و تشمل كل الإجراءات التي تتفادى, تصحح و تقلل من نسبة الخطأ البشري (أو

أخطاء احتيال)

3 - مبدأ الشمولية: هذا المبدأ يؤمن باستدامة الأنظمة و الشمولية و يؤمن بمشاركة العمال في

تطوير نظام الرقابة الداخلية.

- الاستقلالية: بهدف لتحقيق مآرب الرقابة الداخلية، بغض النظر عن طرق إجراءات وسائل المؤسسة.

- مبدأ الإعلام والتناسق: يجب على وظيفة الإعلام أن تتبع مقاييس الجرأة و الإفادة، الموضوعية، القدرة

على التواصل، قابلية المعالجة، أما التناسق فهو توافق الرقابة الداخلية مع خصائصه الكيان و محيطه.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

حسب الشكل رقم 3 يتضح انه يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب الخطوات التالية:

## 1 - جمع الإجراءات:

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل، يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي يتجزأ إلى أنظمة جزئية، مثال على ذلك عملية البيع للزبائن يجمع المراجع إجراءات مكتوبة للعملية (وجود دليل) ثم يرسم خرائط تتبع ورسوم بيانية للوثائق و المصالح المعنية، أو يستعمل استمارات مفتوحة يتضمن أسئلة حول العملية، حسب المثال: تسجيل طلبية للزبون، تسليم السلعة... إلخ.<sup>1</sup>

## 2 - اختبارات الفهم:

يجب أن يتأكد المراجع من أنه فهم النظام، في المثال السابق يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن و يقارنها بسندات تسليم السلع و يقارنها بفواتير البيع المحررة، و حركات الجرد، تدعى أيضا باختبارات المطابقة.<sup>2</sup>

## 3 - التقييم الأولي للنظام:

اعتمادا على الخطوتين السابقتين يقيم المراجع مبدئيا نظام الرقابة باستخراجه نقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر أخطاء أو تزوير) ويستعمل همتا استمارات مغلقة، فهي النهاية يحدد نقاط القوة والضعف من حيث التصور أي الناحية النظرية للنظام.

---

<sup>1</sup>محمد يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 71 و 72.

<sup>2</sup>Cours de M.Didie khodvaski.opcit.

#### 4 - اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من أن نقاط القوة المتواصل لها من خلال التقييم الأولي مطبقة فعلا في الواقع و بصفة مستمرة و دائمة. فيسمح هذا الاختبار بأن يكون المراجع على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة و لا تحمل غلالا.

#### 5 - التقييم النهائي لنظام الرقابة:

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء سيره عن طريق عدم تطبيق نقاط القوة أو الضعف المكتشفة، فيقدم حوصلة في وثيقة شاملة إلى الإدارة مع اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، عادة ما تتمثل هذه الحوصلة في تقرير حول الرقابة الداخلية.

فيسهل على المراجع أو يصعب عليه فحص الحسابات حسب جودة الرقابة الداخلية (أي يختار أسلوب عمل اختياري أو تفصيلي شكل رقم 4).

و هذه الخطوة الأخيرة يطلق عليها أيضا

#### خلاصة التقييم: التأثيرات على برنامج التدقيق.<sup>1</sup>

و وفقا للتطورات الحاصلة في مكونات نظام الرقابة الداخلية و هيكلها الموضوعية بواسطة لجنة COSO المعلنة سنة 2002، أكد معيار التدقيق الدولي 315 أن الرقابة الداخلية تتكون من خمسة عناصر.

فيقوم المراجع بتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا للنموذج التالي.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Cours de M.Didie khodvaski.opcit.p3.



الجدول رقم 02: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق التطورات الحاصلة فيه:

العناصر	وصف العنصر	المكونات الفرعية
بيئة الرقابة	تشمل مواقف ووعي وإجراءات الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة، ومهام الرقابة والإدارة وتحدد الاتجاه العام للمنظمة الذي يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة، أنها قاعدة الرقابة الداخلية، التي توفر الانضباط والهيكل.	<p>- إيصال و تنفيذ التزاهة و القيم الأخلاقية.</p> <p>- الالتزام بالكفاءة.</p> <p>- مشاركة أولئك المكلفين بالرقابة.</p> <p>- فلسفة الإدارة - وأسلوبها التشغيلي (أسلوب الإدارة تلقي ومتابعة المخاطر) - مواقف وإجراءات الإدارة اتجاه معالجة المعلومات والمهام المحاسبية و الموظفين - الهيكل التنظيمي - تفويض الصلاحيات - سياسات وممارسات الموارد البشرية.</p>
تقييم المخاطر	هي العملية التي تقوم بها لتحديد والاستجابة لمخاطر العمل و نتائج ذلك لأغراض تقارير مالية حسب إطار إعداد التقارير البرلمانية المطبق.	<p>الأحداث والظروف الداخلية والخارجية التي قد تحدث وتؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على إصدار وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعلومات المالية بما يتفق مع إثبات الإدارة خطط</p>

<sup>1</sup> د.. أحمد حلمي، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة العرض و التحليل، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع بدون طبعة ص 101-133.

<p>الإدارة أو البرامج أو إجراءات تناول مخاطر معينة، أو قبول مخاطرة بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى و تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب ظروف - موظفون جدد - نظم المعلومات الجديدة - النمو السريع - التقنية الجديدة - النماذج و الأنشطة الجديدة - إعادة هيكلة الشركة - عمليات أجنبية موسعة - الإصدارات المحاسبية الجديدة.</p>		
<p>أساليب و سجلات تحدّد و تسجل جميع المعاملات الصحيحة - تبينه في الوقت المناسب المعاملات بتفاصيل كافية لا تأخذ التصنيف المناسب للمعاملات لإعداد التقارير المالية - تقسي قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية - تحدّد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة - تعرض بشكل مناسب المعاملات والإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية. - يتضمن الاتصال توفير فهم الأدوار والمسؤوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية على تقديم التقارير</p>	<p>يتكون من النظام من بنية تحتية (عناصر مادية و برامج مالية) و أشخاص و إجراءات و بيانات كما يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقرير المالي الإجراءات و السجلات التي أنشأت لمباشرة و تسجيل و معالجة و إعداد التقارير و المحافظة على المسؤولية للأصول والالتزامات و حقوق المساهمين..</p>	<p>نظام المعلومات و أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية و الاتصال</p>

<p>المالية ويأخذ الاتصال أشكالاً مثل (أدلة السياسات، أدلة إعداد التقارير المحاسبية و المالية و المذكرات، الاتصال الالكتروني أو الشفوي أو من خلال إجراءات الإدارة).</p>		
<p>مراجعات الأداء – معالجة المعلومات (عناصر رقابة التطبيق – عناصر الرقابة العامة، تكنولوجيا المعلومات) – عناصر الرقابة الفعلية فصل المهام رقابة التفويض.</p>	<p>هي سياسات و إجراءات تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة</p>	<p>أنشطة الرقابة</p>
<p>– مراجعة الإدارة (مديرية) – تقييم المدققين الداخليين للامتثال للسياسات – إشراف الدائرة القانونية على الامتثال للسياسات الأخلاقية أو ممارسات العمل – أطراف خارجية (عملاء – واضعي الأنظمة الخاصة بالاتصال – المدققين الخارجيين).</p>	<p>هي عملية لتقييم نوعية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، أي اعتبار ما إذا كانت تعمل كما هو مقصود منها و أنه يتم تعديلها حسب التغيرات في الظروف.</p>	<p>متابعة عناصر الرقابة</p>

المصدر: د. أحمد علمي جمعة، تطوير معايير التدقيق و التأكيدات الدولية، مرجع سابق الذكر

– يجب أن يعلم ا لمكلفين بالرقابة و الإدارة بسرعة بنواحي الضعف الجوهرية في تصميم وتنفيذ الرقابة

الداخلية .- عندما يحدد المراجع المخاطر الأخطاء الجوهرية عليه أن يدخل نواحي الضعف في الرقابة

الداخلية في إبلاغ أمور التدقيق التي هي موضع اهتمام الرقابة.

- على المدقق توثيق المناقشة بين خريف العملية فيما يتعلق بحساسية البيانات التالية لإظهارها بشكل غير صحيح بين الخطأ أو الاحتيال و القرارات الهامة المتواصل إليها وعناصر الفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل واحد من العناصر المكونة للرقابة الداخلية.
- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية و مصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها.
- يعود أسلوب التوثيق في هذه الأمور للمدقق باستخدام الحكم المهني.
- يتأثر شكل و مدى هذا التوثيق بطبيعة حجم و تعقيد المنشأة و رقابتها الداخلية.
- نظام المعلومات يستخدم بشكل محدود أولاً يستخدم المراجع تكنولوجيا المعلومات على سبيل الدين طويل الأجل يكفي أن يكون التوثيق في شكل مذكرة.<sup>1</sup>

#### تطوير نظام الرقابة الداخلية:

تنطوي على أربع مسؤوليات أساسية و هي:

1- وضع إجراءات رقابية

2- تطبيق هذه الإجراءات

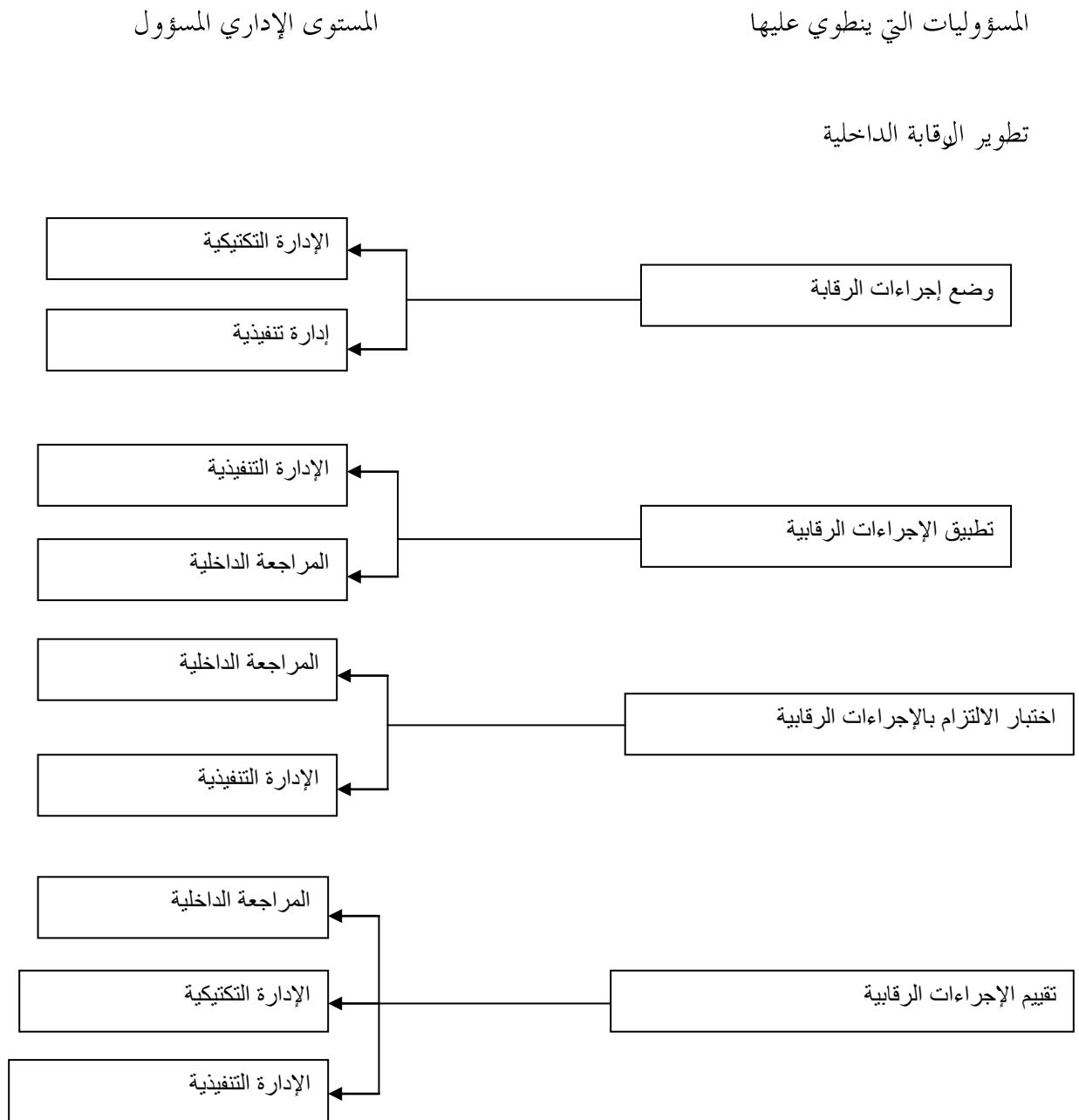
3- اختبار مدى الالتزام بها

4- تقييم هذه الإجراءات

---

<sup>1</sup> د. أحمد حلمي، مرجع سابق الذكر، ص 135 إلى 138.

#### الشكل 4: المسؤوليات الأربع لتطوير نظام الرقابة و المستوى الإداري المسؤول.



يتضح من هذا الشكل أن مسؤولية المراجعة الداخلية يكمن في اختيار الالتزام بالإجراءات و تقييمها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> د. عبد الفتاح الحسن و د. فتحي رزق ، دار الجامعية 18 شارع زكريا غنيم طبعة 2004 ص 237-238.

**المراجعة الداخلية:** جزء من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في نشاط مستقل يقوم به قسم أو إدارة من إدارات

المنشأة، مهمته فحص المستندات والسجلات والقوائم المالية ومختلف العمليات.

وتقييم أداء الإدارات و الأقسام و تقديم تقرير إلى الإدارة العليا بنتائج هذا التقييم.

إذن: المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية فبدون هذه المراجعة لا يعد النظام

كاف لضمان كفاءة تنفيذ السياسات.

- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية تؤدي بصفة منتظمة و دورية.

- تهدف لترشيد القرارات من خلال توفير معلومات.<sup>1</sup>

مدى التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية:

التكامل بينهما موجود بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المراجع الداخلي منافس للمراجع الخارجي و الوحدة

الاقتصادية بحاجة لمجهودات كليهما.

فهم استقلالية المراجع الداخلي بصفة كاملة، تجعل ضرورة للمراجع الخارجي لما يتمتع به من استقلالية

كاملة.

المراجع الداخلي يهتم بعملية الرقابة الداخلية من حيث دعمها و تقييم أدائها، فالمراجع الخارجي يحتاج إلى

تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نطاق فحصه و مراجعته أي اختيار أسلوب عمله كما ذكرنا سالفًا.

---

<sup>1</sup> د. منصور حامد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 128.

كما يقوم المراجع الداخلي بإجراء فحوصات تفصيلية تحليلية لوجوده على مدار العام داخل الوحدة الاقتصادية كعامل دائم، بينما المراجع الخارجي عادة ما يقوم بمراجعة اختيارية و ليست شاملة فيمكنه الاعتماد على نتائج فحص المراجع الداخلي.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: فحص الحسابات و إبداء الرأي

تنجز مرحلة فحص الحسابات وفق ثلاث خطوات تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية، القيام باختبارات السريانية و التطابق و إنهاء عملية المراجعة.

#### الخطوة الأولى: تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية.

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسيطرة فالنظام الجيد في المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية و حقيقة التسجيلات كما أن النظام السلي بالعيوب خاصة الناحية النظرية أو التصورية له قد يؤدي إلى استحالة القيام بفحص الحسابات و إعطاء رأي حولها.

#### الخطوة الثانية: اختبارات السريانية و التطابق.

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق أولاً من تجانس و تطابق (أو عدمه) المعلومات المحاسبية و المعلومات حول العمليات في الميدان، تتم اختبارات التطابق عن طريق الإطلاع على المعلومات المحاسبية:

- الإطلاع على موازين المراجعة

- فحص سريع للقيود الكبيرة و تدقيق للعمليات الممركزة.

<sup>1</sup> د. عبد الفتاح الحسن و د. فتحي رزق +++، مرجع سابق، ص 212.

و الإطلاع كذلك على المعلومات خارج المحاسبة:

- الموازنات

- الإحصائيات التجارية.

- لوحة القيادة

- العقود

- محاضرات الاجتماعات

دون نسيان من جهة أخرى القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية:

- تطور الهامش الإجمالي

- نفقات المستخدمين

- اهتلاكات استثمارات.<sup>1</sup>

- نفقات مالية

- وكذا القيام بمراجعة قياسية من سنة إلى أخرى مثلاً.

---

<sup>1</sup> د. محمد بوتين المراجعة و مراقبة الحسابات من نظرية إلى تطبيق مرجع سبق ذكره، ص 79.



### الخطوة الثالثة: إنهاء عملية المراجعة.

على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية و ذلك إنهاء للمهمة و عليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة كما سبق القول الإطلاع على الطرق المحاسبية المختارة و المتبعة من طرف المؤسسة و مدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات و محتوى القوائم المالية للدورة التي خصصت للمراقبة و أحداث مؤثرة على حياة و مستقبل الشركة و عليه مراجعة أدوات عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة و التأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب و أن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع و لم يدق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يحتتم ويدلي بهذا الرأي.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> د. محمد بوتين، المراجع و مراقبة الحسابات من النظرية للتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 80.

## خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل يمكن الوقوف على أن تطور التدقيق (المراجعة) نتج عن تطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست الشركات جراء الانفصال بين الملاك والإدارة. كما تم تطور مفهوم المراجعة من اكتشاف التحريفات إلى إبداء رأي مدى حول مدى احترام القواعد والقوانين المعمول بها.

وقد ساهمت الهيئات الدولية لوضع معايير توظف مهنة المراجعة لتحقيق توافق على مستوى خدمات التدقيق، محاولة توحيد المعايير دولياً لمهنة التدقيق لاستكمال أهداف هذه الأخيرة وهو ما سنحاول بحثه في الفصل الموالي.

# الفصل الثاني

## البيئة الدولية للمراجعة



## مقدمة الفصل:

إن الانفتاح الدولي الذي شهد القطاع الاقتصادي أثربصورة كبيرة على مختلف المجالات، وتفاوتت من مجال لأخر حيث لم يستثنى بدوره مجال التدقيق المحاسبي , لما له من دور مباشر وغير مباشر على المعاملات الاقتصادية وبالتالي ظهرت الحاجة إلى مواكبة هذا الانفتاح في إطار يسمى بالتدقيق الموحد يحاول وضع مجموعة من الضوابط القوانين واللوائح تحترمها جميع الدول, وتسعى لإضفاء جودة أكثر على المعلومات المنتقاة من هذه الوظيفة وتزليل القيود الجغرافية.

في نفس السياق سنحاول الإيضاح أهم المسعى لخلق البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي، من خلال تناول

المبحث التالية:

- المبحث الأول: تبني المعايير الدولية للمراجعة.
- المبحث الثاني: عروض المعايير الدولية للمراجعة.

## المبحث الأول: تبني المعايير الدولية للمراجعة

إن درجة تزايد أنشطة الأعمال الدولية ومدى حاجة الشركات إلى زيادة رأس مالها وانتشاره خارج حدودها، قد خلق ضغوطا متزايدة نحو العمل على توحيد معايير المحاسبة والمراجعة فوجود معايير مختلفة تؤثر على قرارات مختلفة 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 والمراجعة للقوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات.<sup>1</sup>

ولا شك أن نتائج عديدة تترتب عن توحيد المعايير المحاسبة والمراجعة ، أبرزها زوال الموانع والحواجز التي تفصل بين الأسواق الدولية وأسواق الدول النامية ، أي أن كلا من سوق البيع وسوق الخدمات وسوق المال نجد أنها امتداد في سوق الدول المناظرة.<sup>2</sup>

**المطلب الأول: لجنة ممارسات المراجعة الدولية ومجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد:**

### 1/- لجنة ممارسات المراجعة الدولية I I A P C :

لقد نشرت معايير المراجعة الدولية عن طريق لجنة ممارسات المراجعة الدولية الم نشق من الاتحاد الدولي للمحاسبين و تم إتمام نشر تلك المجموعة المحورية المجمع للمعايير الدولية للمراجعة في علم 1994 ، وأدى ذلك إلى قبول متزايد للمعايير عن طريق واضعي المعايير القومية والمراجعين المرتبطين بالتقرير المالي.

هدف لجنة ممارسات المراجعة الدولية يتمثل في تحسين جود وتوجيه الممارسات الدولية عن طريق:

<sup>1</sup> - سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، سنة 2010 ، ص 19 .

<sup>2</sup> - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو الإبلاغ: مالي الجديد أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008، ص 154.

1 إصدار المعايير الدولية للمراجعة.

2 تبني نشرات اللجنة كمصدر رئيسي للمعايير القومية.

3 إصدار تقارير عن الرقابة الداخلية.

4 تقرير عن الالتزام بالقوانين واللوائح.<sup>1</sup>

## 2/- مجلس المعايير الدولية للمرجعة و التأكد IAASB:<sup>2</sup>

منذ ابريل 2002 طور مجلس المعايير الدولية للمرجعة والتأكد عملية مراجعة القوائم المالية وخدمات

التأكد الأخرى وخدمات ذات الصلة , المتعلقة بكل المعلومات المالية والغير مالية وتقرير معايير الرقابة على

الجودة التي تغطي عملية إجراء وأداء تلك الخدمات. يهدف المجلس بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين

إلى تحسين معايير المراجعة والتأكد وتوحيد الممارسة عبر العالم، ومن تم تقوية ثقة الجمهور في مهنة المراجعة

العالمية عن طريق:

- وضع معايير مراجعة و إرشادات ترتبط بعملية مرجعة القوائم المالية ذات الجودة بحيث تكون مخرولة للمراجعة

والمستثمرين.

- وضع معايير و إرشادات عن خدمات أخرى ذات الصلة.

- وضع معايير الرقابة على الجودة التي تغطي نطاق الخدمات التي يتم تناولها عن طريق المجلس.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - د. أمين السيد احمد لطفي،/ المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق الذكر، ص418 .

<sup>2</sup> - د. أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق الذكر، ص419، 420 .

<sup>3</sup> - د.هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار رائد النشر والتوزيع طبعة ثالثة 2006، ص34، 33 .

يعتبر المجلس IAASB الهيئة التي تصدر المعايير الدولية للتدقيق والتأكد التابع إلى اتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، فأصدرت المعايير التي يجب أن تطبق على تدقيق القوائم المالية التاريخية وكذلك أعمال التأكد. ولغاية 2005 فإن المعايير الدولية للتدقيق لا زالت مطبقة.

يطلب المجلس التابع للاتحاد من أعضائه عند حذف أو تعديل معيار أن يأخذ بعين الاعتبار تطابق المعيار الجديد مع المعايير الدولية، وهذا ما فعلته بريطانيا سنة 1995 عندما عدلت أربعة عشر معيارا. أما آلية عمل معيار جديد فتتم من خلال اختيار موضوع معين ودراسته من قبل لجنة فرعية وتقديم مقترحات لجنة معايير التدقيق، في حالة الموافقة عليه يتم توزيعه على الاتحاد الدولي المحاسبين وأعضائه، عند استلام هذه التعليقات والمقترحات من قبل الاتحاد تتم إعادة تحرير الاقتراح ودراسته والموافقة عليه ليصبح معيارا نافذ المفعول بعد فترة من الزمن، الموافقة تتم بالتصويت من قبل أعضاء الاتحاد.<sup>1</sup>

## تشكيل مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية: IAASB<sup>2</sup>

يتكون المجلس من 18 عضواً، عشرة منهم يتم اختيارهم عن طريق هيئات العضو بالاتحاد في حين يتم تعيين خمسة منهم و اختيارهم عن طريق معتمدي منشأة المراجعة أما الثلاث أعضاء العموميين فقد يكون أعضاء من الهيئات العضو بالاتحاد الدولي، للمحاسبين ولكن يتم تحديدهم عن طريق فرد أو منظمة تكون محل اعتبار من لجنة التعيين بالاتحاد الدولي للمحاسبين وقد يعين المجلس أيضا لجان معينة للمساعدة في تكوير المواد والتي قد تضمن أفراد.

<sup>1</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق الذكر، ص 34.

<sup>2</sup> - د. أمين السيد احمد لطفي، مرجع السابق الذكر، ص، 42.

المطلب الثاني: الطلب على المراجعة في البيئة الدولية وكيفية صدورها ومعاييرها .

هناك عدة أسباب للطلب على المراجعة في البيئة الدولية منها:

أ/- أسباب تاريخية:<sup>1</sup>

هناك عدد من البلدان قدمت مساهمات بتطوير المحاسبة والتدقيق، ففي القرن الرابع عشر والخامس عشر، كانت مدن إيطاليا هي رائدة في التجارة و المحاسبة، فانتشرت الطرق الايطالية المحاسبية لمسك الدفاتر عن طريق مدخل القيد المزدوج. أما في القرن التاسع عشر أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية وقد الحق بها في ذلك الو.م.أ فأصبحت الانجليزية لغة مقرررة كلغة محاسبة حول العالم، كما أصدرت بريطانيا مفهوم الصورة الصادقة والعادلة.

ب/- الشركات المتعددة الجنسيات:<sup>2</sup>

إن ظهور هذه الشركات قد حث الجهود لإصدار معايير دولية، من أجل معالجة المشكلات المحاسبية التي صاحبت قيام هذه الشركات، أبرزها كيفية إعداد بيانات مالية موحدة وذلك لاختلاف معايير المحاسبة المتبعة بين البلد الذي فيه الفرع والبلد الذي به الشركة الأم, مما أدى إلى تقبل من مصداقية البيانات .

<sup>1</sup> - د. أمين محمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سابق الذكر، ص327،326 .

<sup>2</sup> - حواس صلاح، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق الذكر، ص330 .



## ج/ - القابلية للمقارنة:<sup>1</sup>

تعتبر المقارنة أكثر الأسباب أهمية لدراسة المحاسبة و المراجعة الدولية ، حيث يمكن للبلد أن يحسن نظم المحاسبة الخاصة به عن طريق ملاحظة كيفية استجابة البلاد الأخرى، و قيامها برد الفعل الملائم اتجاه المشاكل ، من الممكن أيضا أن يتم الاقتناع بأن اختلاف الطرق المحاسبي يتم تبريرها عن طريق الاختلافات في البيئة الاقتصادية والقانونية و أنها ليست مجرد أحداث من التاريخ و تلك الأحداث قد لا تعترض سبيل عملية التدقيق، فكثير من الاختلافات الأساسية من المحتمل أن يكون من الصعوبة التعامل معها.

## د/ - أسباب التوافق والتجانس:<sup>2</sup>

يعرف التجانس بأنه عملية تزايد الممارسات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجة اختلافها و تجدر الإشارة إلى أن كل المشاكل الرئيسية للتطبيقات والممارسات المحاسبي تتمثل في توحيد المحاسبة و ترجمة العملة الأجنبية ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة. في الواقع هناك جدل واسع حول التجانس الدولي وأهميته.

## كيفية إصدار معايير المرجعة الدولية:<sup>3</sup>

تصدر معايير المراجعة الدولية عن طريق لجنة الممارسات المراجعة الدولية وهي لجنة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين. و تضمن الحصول على وجهات نظر متعددة ومشاركة غالبية الدول الأعضاء باللجنة. إضافة إلى إصدار المعايير تهتم اللجنة بإصدار إرشادات خاصة بكيفية تطبيق كل معيار، والعمل على تحقيق القبول العام للمعايير التي تصدرها.

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، رسالة ماجستير، مرجع سابق الذكر، ص 49 .

<sup>2</sup> - د. محمد أمين، مرجع سابق الذكر، ص 329، 330 .

<sup>3</sup> - تمام محمد السويدي، مرجع سابق الذكر، ص 20-21 .

### المطلب الثالث: أهمية معايير المراجعة الدولية والانتقادات الموجهة لها:

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة والتي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة. وبرزت أهمية معايير المراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات، وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة، فمن جهة تزايد أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المحاسبة والمراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات مما دعى المنظمات المهنية المحاسبية لمواجهة هذه المشاكل بإصدار معايير محاسبية والمراجعة الدولية<sup>1</sup>.

تظهر أهمية معايير المراجعة بالاطلاع على الهدف العام والرئيسي للمراجعة، إذ تعتبر الوظيفة الرئيسية للمراجع وإضافة الثقة إلى القوائم المالية المعتمدة بواسطة إدارة المنشأة، وتطلب هذه المعايير من المراجع أن يتجنب بالاستقلالية والثقة من طرف الآخرين الذي يعتمدون رأيي بحكم كونه خبير بعدالة تمثيل القوائم المالية و لتحقيق هذا الهدف فإن مهنة المراجعة تحتاج إلى مجموعة من المعايير لتضفي الثقة على عمل المراجع في حكمه على القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة.<sup>2</sup>

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها لتجسين والتطوير بغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة

<sup>1</sup> - منتدى طلبات الاقتصاد و التدقيق المحاسبي - جامعة باتنة.

<sup>2</sup> - د. احمد بن محمد الرزين، حكومة شركات المبادلة، دراسة فقهية برنامج دعم رسائل و أبحاث الطلاب والدراسات العليا في " كرسى باييك" لدراسات الأسواق المالية الإسلامية للنشر والتوزيع، مشروع رقم 23001 .

ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.<sup>1</sup> يمكن أن ترجع أساليب هذه

الأهمية إلى الاعتبارات التالي:

- 1 - تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
  - 2 - تشجع التعاون بين مكاتب التدفق المحلية والدولية.
  - 3 - إن التغييرات مثل العولمة تفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق.
  - 4 - هذه المعايير أكثر تجانس بين الدول مقارنة بالمعايير الوطنية.
- حدد moonitz سبعة عوائد محددة يعتقد أنها تعود للمعايير الدولية للتدقيق:

1/- وجود مجموعة من المعايير التي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها , سوف يعطي مستخدمي التقارير صورة صادقة عن طريق رأي المدقق.

2/- وجود المعايير الدولية يفوض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجودها عن طريق تزويد القارئ بالتأكد حول المهلك والتزام بها.

3/- إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية.

4/- إن هذه المعايير وعن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة تساعد المستخدم على القيام بالمقارنة المالية الدولية.

5/- وجود هذه المعايير يساعد على تحقيق رأس المال اللازم للاستثمارات ولاسيما في المناطق التي هي في طريقها للتنمية.

---

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، رسالة ماجستير- مرجع سابق الذكر، ص 77 .

6/- إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة لبلاد ما والتي في طريقها إلى النمو , أن تنتج معايير محلية للتدقيق .

7/- إن التدقيق الفعال يسمى بالمصدقية يعتبر ضروري في المجالات التي يكون فيها فصل بين الإدارة والأطراف الخارجية و تتعاطى هذه الحاجة في الشركات المتعددة الجنسيات فتعتبر المعايير في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها بالبيئة المحلية<sup>1</sup>.

### الانتقادات الموجهة لمعايير المراجعة الدولية:

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق، فقد تم الجدل في عام 1971 (قبل تكوين مجلس المعايير المحاسبة الدولية) فان عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستصف بالمرونة الكافية بحيث ستتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات و التقاليد والبيئة الاقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية.

يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير التدقيق والمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولي في البيانات القومية و قد ذكر أحد المعلقين الآتي:

" لا يبدو أن تتناسب المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية و لكن يمكن أن تحقق، هناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على المعايير وممارستها والتي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية، ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، رسالة ماجستير- مرجع سابق الذكر، ص 78 .

<sup>2</sup> - محمد أمين مازون- رسالة ماجستير، مرجع سابق الذكر، ص 89 .

## المبحث الثاني: عرض المعايير الدولية للمراجعة

يتعين تطبيق معايير المراجعة الدولية عند مراجعة القوائم المالية وهي واجبة التطبيق أيضا على مراجعة المعلومات الأخرى والخدمات ذات الصلة، تتضمن معايير المراجعة الدولية المبادئ الأساسية والمعلومات الضرورية معا بالارتباط مع الإرشادات ذات الصلة في شكل مواد من أجل توفير إرشادات تطبقها، تستخدم الكثير من الهيئات العضو بالاتحاد الدولي للمحاسبية معايير المراجعة الدولية كأساس لبعض أو كل معاييرها القومية.<sup>1</sup>

الهيئات العضو بالاتحاد الدولي للمحاسبين<sup>2</sup> هم مؤسسات مهنية تعمل في مجال المحاسبة معترف بها بموجب القانون أو الإجماع العام في بلدانها، أي مؤسسات قومية هامة يجوز لها أن تتقدم بطلب لكي تصبح زميلا في IFAC حيث تعمل المؤسسة نحو الحصول على العضوية، ويتألف IFAC في الوقت الحالي من 137 عضو و20 زميلا. العضوية المفتوحة للهيئات المحاسبية المهنية التي تنشأ في الشروط المذكورة في النظام الداخلي للاتحاد، كما يجب علم الأعضاء برسالة وبرنامج الاتحاد وتقديم مساهماتهم المالية طبقا إلى متطلبات الدستور لكي تنظر الجمعية العامة في الاتحاد الدولي للمحاسبين في طلب العضوية خلال سنة معينة، على مقدم الطلب أن يقدم البيانات المطلوبة وأن يحصل على تأكيد أحد الأعضاء الحاليين. وعند استخدام معايير المراجعة الدولية كأساس عام سوف يكون مطلوب من المراجعين القيام بالأتي:<sup>3</sup>

1/- أداء عملية مراجعة القوائم المالية طبقا لمعايير المراجعة الدولية.

<sup>1</sup>- د. أمين السد أمين أحمد لطفي مرجع سابق الذكر، ص416-418.

<sup>2</sup>- الموقع الرئيسي للاتحاد الدولي للمحاسبين متاح على WWW.IFAC.ORG

<sup>3</sup>- أمين السد أمين أحمد لطفي مرجع سابق الذكر، ص416-418

2/- أداء إجراءات إضافية، والتقارير عن الأجرور الإيضاحية بالاستجابة إلى الاحتياجات القانونية والتنظيمية الخاصة أو أي احتياجات أخرى يتم تقريرها على المستوى القومي.

### المطلب الأول: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات ومعايير تقييم المخاطر

#### أ/- معايير المبادئ العامة والمسؤوليات:

تشمل هذه المجموعة معايير تغطي الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية وشروط الارتباط والتوثيق لعملية المراجعة، ومسؤولية المراجع عند اكتشاف الغش وكذلك ما يخص الرقابة على جودة عملية

التدقيق<sup>1</sup>

• تشمل هذه المجموعة المعايير من 200-299 وهي كالآتي:<sup>2</sup>

1/- المعيار 200 : الأهداف العامة للمرفق المستقل، وإجراء التدقيق وفق المعايير الدولية.

2/- المعيار 210: الاتفاق على شروط عملية المراجعة.

3/- المعيار 220: رقابة الجودة في مراجعة البيانات المالية.

4/- المعيار 230: وثائق التدقيق.

5/- المعيار 240: مسؤولية المراجع عند اكتشاف الغش في البيانات المالية.

---

<sup>1</sup> - د. سهام السويدي، دراسة تحليلية لتنشغيل المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر، سبق ذكره، ص 30.

<sup>2</sup> -International federation of accountants ifac, handbook of international quality controle, auditing review and other assurance and related services pronouncements, ifac529, fifth avenu , 6 floor ,new york 10017 USA , volume1,2012 , p12

6- المعيار 250: النظر في القوانين واللوائح عند مراجعة البيانات المالية.

7- المعيار 260: الاتصال مع المكلفين بالرقابة.

8- المعيار 265: التواصل مع الإدارة بما يخص أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية.

المعيار 200: الأهداف العامة للمرفق المستقل وإجراء التدقيق ضمن المعايير الدولية.<sup>1</sup>

يوضح هذا المعيار المبادئ الأساسية التي تحكم التدقيق البيانات المالية ويجب أن يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيدات معقولة حول خلو القوائم من التحريفات، وتطرق المعيار أيضا إلى أخلاقيات المراجع وهي: الكرامة، الاستقلالية، الموضوعية، العناية المطلوبة، السرية.

يحتوي هذا المعيار ما يلي<sup>2</sup>:

مقدمة: تحتوي بدورها على:

- نطاق المعيار: الفقرات 1، 2.
- مراجعة البيانات المالية: الفقرات 3 إلى 9.
- تاريخ الفعالية: الفقرات 10.
- الأهداف العامة لمراجع الحسابات: الفقرات 11، 12.
- تعريفات: الفقرة 13.

<sup>1</sup> - د. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، مرجع سابق الذكر، ص 34.

<sup>2</sup> The international federation of accountants IFAC, opcit, Pp 72,79

متطلبات: تحتوي على:

- متطلبات قواعد السلوك المهني عند مراجعة القوائم المالية: الفقرة 14.
- الشكل المهني: الفقرة 15.
- الحكم المهني: الفقرة 16.
- كفاية وملائمة الأدلة ومخاطر التدقيق: الفقرة 17 .
- إجراء المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة: الفقرة 18-24 .

يقصد بـ \_\_\_\_\_:

**تاريخ الفعالية:** يبدأ هذا المعيار ساري المفعول للمراجعة التي تبدأ من 15 ديسمبر 2009 والتي تحدث بعد

هذا التاريخ.

**أهداف مراجع الحسابات العامة:** الحصول على تأكيد معقول حول خلو القوائم من التحريفات، كذلك تقديم

تقرير عن البيانات المالية.

**الشكل المهني:** على المراجع تخطيط عمله و تنفيذه بشكل مهني و يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي تؤدي إلى

وجود أخطاء.

**إجراء المراجعة وفقا للمعايير الدولية:** على المراجع الدراية بنصوص المعايير وتطبيقها و الالتزام بها عند تحرير

تقريره و يجب أن يتم التدقيق حسب العينات لأجل الحصول على تأكيدات معقولة حول خلو القوائم من

التحريفات.



## 2/- المعيار 210 : الاتفاق على شروط عملية المراجعة

يحتوي هذا المعيار على:<sup>1</sup>

مقدمة.

نطاق المعيار: في الفقرة الأولى.

تاريخ فعالية المعيار: الفقرة الثانية، "هذا المعيار الفعال لعملية التدقيق عند تاريخ 15 ديسمبر 2009 أو

بعده".

الهدف: هدف المراجع هو قبول مهمة المراجعة على أساس المتفق عليه، من خلال تحديد ما إذا كانت

الشروط المتفق عليها موجودة وعلى المراجع ان يتأكد من وجود فهم مشترك بينه وبين الإدارة من حيث

إشراك التدقيق.

التعريف: الفقرة 4،5.

متطلبات:

- شروط مسبقة للمراجعة: الفقرة 6،8 .
- الاتفاق على شروط المشتركة للمراجعة: 09-12 .
- قبول التغيير في الشروط: 18.
- اعتبارات إضافية.
- عملية التدقيق المتكررة: 13.

---

<sup>1</sup> -international federation of accountants IFAC opcit,Pp101.103

• قبول التغيير في الشروط:14-17.

• اعتبارات إضافية:18-21.

يجب على المراجع والعميل أن يتفقا على بنود التعاقد أو التكاليف (أعمال التدقيق، المسؤوليات، الأتعاب). مع

اعلام المراجع بالإرسال اليه كتاب التعاقد قبل بدأ المهمة لتجنب سوء الفهم ويحتوي على:

- الهدف من تدقيق القوائم المالية.

- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.

- حرية الاطلاع على الوثائق، و ذكر أسس احتساب الأتعاب.

- ترتيبات مع المتفق السابق ان وجد<sup>1</sup>.

الغرض من كتاب التكاليف هو الاسترشاد حسب الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار الدولي للتدقيق، فقد

يحتاج الكتاب إلى تعديل محتوياته تبعاً لاختلاف المتطلبات والظروف.

---

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، رسالة ماجستير، المرجع السابق ذكره، ص83-86.

## الشكل رقم: 5 نموذج لكتاب التكاليف.

إلى مجلس الإدارة أو الممثل المناسب للإدارة العليا:

كنتم قد طلبتم منا أن نقوم بتدقيق الميزانية العمومية لــــ.....كما في..... وبيان الدخل وبيان النفقات النقدية للسنة المنتهية لذلك التاريخ. ويسعدنا أن نؤكد لكم بكتابنا هذا قبولنا وفهمنا لهذا التكاليف. سيكون هدف تدقيقنا هو التعبير عن رأينا حول البيانات المالية.

سوف نقوم بإجراء تدقيقنا وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو حسب المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة) وتتطلب المعايير الدولية للتدقيق هذه قيامنا بتخطيط وإنجاز التدقيق لغرض الحصول على تأكيدات معقولة حول كون البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

وسيتضمن التدقيق فحصا على أساس العينات و القرائن تؤيد المبالغ و الإفصاح عنها في البيانات المالية. كذلك يتضمن التدقيق تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة، أو أية تقديرات هامة أجريت من قبل الإدارة، إضافة إلى تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

وبسبب الطبيعة الاختيارية والتحديدات الملازمة لأعمال التدقيق بالإضافة إلى التحديدات الملازمة لأي نظام محاسبي لو نظام الرقابة الداخلية فلا بد أن توجد هناك مخاطر لا يمكن تجنبها و الأخطاء الجوهرية التي قد تبقى غير مكتشفة.

بالإضافة إلى تقريرنا عن البيانات المالية فإننا نتوقع أن نرودكم بكتاب منفصل خاص بنقاط الضعف الهامة في نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية التي قد نلاحظها.

ندكركم أن مسؤولية إعداد البيانات المالية بما في ذلك الإفصاح الملائم عنها وهو من مسؤولية الإدارة الشركة ويتضمن ذلك مسك سجلات حسابية ملائمة والرقابة الداخلية الكافية واختيار تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة علاوة على حماية أصول الشركة. وكجزء من عملنا التدقيقي سوف نطلب من الإدارة تأكيداً خطياً يتعلق بإقرارات مرتبطة بالتدقيق.

إننا نتطلع إلى التعاون التام مع موظفيكم ونحن على ثقة بأنه سوف يقدمون لنا كافة السجلات والوثائق والمعلومات الأخرى المطلوبة وذات العلاقة بأعمال التدقيق.

إن أتعابنا التي سيتم المطالبة بها تبعا بتقدم العمل سوف تبنى على أساس الوقت الذي يصرفه الأفراد المعنيون للقيام بالمهمة بالإضافة إلى المصاريف المباشرة. وتختلف أتعاب الساعة لكل فرد تبعا لدرجة مسؤوليته وخبرته والمهارة المطلوبة منه.

إن هذا الكتاب سيبقى ساري المفعول للسنوات القادمة ما لم يتم إنهاؤه أو تعديله أو استبداله بكتاب آخر. نرجو توقيع وإعادة نسخة الكتاب المرفق، بما يفيد أن هذا الكتاب يتفق مع مفهومكم لترتيبات تدقيقنا للبيانات المالية.

توقيع ممثل مكتب مدقق الحسابات

تفيد استلامه وقبوله عن/شركة أ ب ج .....

(التوقيع)

الاسم و الوظيفة

التاريخ.....

المصدر: محمد صالح القراء، المدونة المالية والمحاسبية للتدقيق والمعايير الدولية للمراجعة المتاح على

[www.wordpress.com](http://www.wordpress.com) ص

## المعيار 220" رقابة الجودة في مراقبة البيانات المالية:

هذا المعيار يتطلب من مؤسسات التدقيق وضع إجراءات رقابة النوعية للتأكد من جميع أعمال التدقيق تنجز حسب المعايير المحلية و الدولية، من بين هذه الإجراءات التمسك بمبادئ الاستقلالية والسرية والمهارة الفنية، توزيع الأعمال على الموظفين والاستشارة بينهم في قبول عميل جديد أو الاستمرار على القديم<sup>1</sup>.

يتم وضع هذه الإجراءات والسياسات للتأكد من جودة عملية المراجعة على مستويين:

- مستوى مكتب التدقيق.

- مستوى كل عملية تدقيق على حدى.

تكمن أهمية رقابة الجودة و أهدافهما في الجدول التالي:<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> - د. هادي التميمي، مدخل للتدقيق من الناحية و العامة، مرجع سابق ذكره، ص 35.

<sup>2</sup> - محمد أمين مازون، رسالة ماجستير، مرجع سابق ذكره، ص 86.

### الجدول رقم 3 أهمية رقابة الجودة وأهدافها:

السياسة	الهدف
المتطلبات المهنية	■ يجب على موظفي مؤسسة المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلالية و الأمانة و السلوك المهني.
المهارة و الكفاءة	■ على المؤسسة أن تكون مزودة بموظفين أكفاء ذو كفاءة مهنية.
توزيع المهام	■ تعتمد أعمال التدقيق للموظفين ذو الخبرة.
التفويض	■ يجب وجود إشراف و توجيه و متابعة الأعمال توفير قناعة حول العمل المنجز.
التشاور	■ يجب التشاور داخل و خارج المؤسسة مع ذوي الخبرة المناسبة.
القبول و المحافظة على	■ عند اتخاذ قرار بقبول عميل جديد أو استبقاء عميل على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار
العملاء	استقلالية المؤسسة، و قابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم.
المراقبة	■ على المؤسسة مراقبة فعالية تطبيق إجراءات رقابة الجودة.

المصدر: محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وإمكانية تطبيقها بالجزائر،

مرجع سابق ذكره، ص 87.

### المعيار 230: وثائق التدقيق:

يقصد بوثائق التدقيق: مرادف لأوراق العمل يجهدها المراجع أو يحصل عليها تساعده في أدلة مهمة , قد تكون

هذه الأوراق بيانات تسجل على أوراق أو وسائط الكترونية.

تساعد المراجع على:

- تخطيط عملية المراجعة.

- الإشراف على مهمته.

- تسجيلها كأدلة إثبات لإبداء رأيه.<sup>1</sup>

يجب تنسيق جميع الأمور المهنية في أوراق عمل كبرهان على رأي المدقق النهائي. وان الإجراءات تتوافق معايير التدقيق الدولية.<sup>2</sup>

حدد المعيار بعض محتويات أوراق العمل منها:

- معلومات حول الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

- نشخ من المستندات القانونية والاتفاقيات.

- قرائن تثبت تقييم نظام الرقابة المالية وبرنامج التدقيق.

- رسائل إقرارات من العميل.

- نسخ من القوائم المالية وميزان المراجعة الشامل وتقرير المدقق.<sup>3</sup>

أهداف من أوراق العمل (التوثيق):<sup>4</sup>

- ملائمة وكفاية المعلومات المسجلة في أوراق العمل كاعتمادها كأساس لتقرير المتقن.

- القرائن التي خطط و نفذتها المراجع مهمته يجب ان تكون تتماشى مع المتطلبات القانونية والمعايير

الدولية.

---

<sup>1</sup>- د وجدي حامد حجازي المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل. دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع, دون طبعة سنة 2010,ص

<sup>2</sup>- د هادي التميمب مرجع سبق ذكره ص35

<sup>3</sup>- محمد امين مازون, رسالة ماجستير مرجع سبق ذكره ص 89

<sup>4</sup> -international federation of accountants IFAC,opcit p 145

## المعيار الدولي رقم 240: مسؤولية المراجع عند اكتشاف الغش في البيانات المالية

**نطاق المعيار:** يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالغش والاحتيال المكشوف في البيانات المالية. يتوسع مفهوم الاحتيال والغش في المعيارين 320 و 330 والذان يطبقان قيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش.

**العامل المميز بين الخطأ والاحتيال:** تنشأ الأخطاء في البيانات المالية إما بالخطأ أو بالاحتيال والعامل المميز

بينهما هو العمل الذي ينتج عنه الخطأ سواء كان مقصود إذن الاحتيال أو غير مقصود خطأ

**المسؤولية:** المسؤولية الرئيسة لمنع الغش والاحتيال هي مسؤولية الإدارة فعليها وضع تركيز قوي لمنع الغش، الأمر الذي يقلل فرص الاحتيال بوضع إجراءات رادعة , ويجب خلق ثقافة وصدق وسلوك مهني لدى الموظفين. أما المراجع فليس مسؤولاً عن منع الغش لكن الإجراءات الدولية للتدقيق قد تكون رادعة وعملية إبلاغ ومناقشة الإدارة حول الأخطاء المكتشفة.<sup>1</sup>

**عرف الغش على انه :** انحرافات متعمدة و أخطاء غير متعمدة , والإدارة هي المسؤولة عن منعها وعند

الشك في وجود الغش و الخطأ على المدقق التوسع في إجراءاته التدقيقية وتقديم تقارير للإدارة أو الانسحاب من المهمة.<sup>2</sup>

على الرغم من تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية إلا أن هنا بعض الأخطاء لا يمكن اكتشافها ومخاطر عدم اكتشاف الغش أكبر من عدم اكتشاف الخطأ , فالغش يؤدي إلى تحريف مادي ويتضمن خطط منظمة لا خفية مثل التزوير.

<sup>1</sup> 8-international federation of accountants IFAC, opcit p 15

<sup>2</sup> - د هادي التميمي, مرجع سبق ذكره ص 35



## المعيار 250: النظر في القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.

عند تخطيط وتنفيذ التدقيق و إعداد التقرير يجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية , و مع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات بصرف النظر عن أهميتها النسبية، ويتطلب مراعاة مضمون المراجعة عند الإدارة والموظفين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق.

يطبق هذا المعيار على عمليات تدقيق القوائم المالية و لا ينطبق على الارتباطات الأخرى، و التي يربط من خلالها المدقق بشكل منفصل باختبار مدى الالتزام بقوانين و أنظمة معينة و تقديم تقرير منفصل بذلك.<sup>1</sup>

مسؤولية المراجع عند اكتشاف عدم التطبيق المبادئ: بعد التأكد من ذلك يرفع تقريره حول عدم المطابقة للإدارة العليا و السلطات المشرفة.<sup>2</sup> فللامتثال باللوائح و القوانين مسؤولية تقع على عاتق الإدارة, فعليها ان تضمن أن عمليات المنشأة تتماشى مع أحكام القوانين و اللوائح والإفصاح عن القوائم المالية.

## المعيار رقم 260 : الاتصال مع المكلفين بالرقابة.

يتناول هذا المعيار إجبارية الاتصال مع الحاكمة أي الإدارة والمكلفين بالرقابة , حول الأمر التي يكتشفها المراجع أثناء أداء مهمته.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد امين مازون , مرجع سبق ذكره ص 91

<sup>2</sup> - international federation of accountants IFAC, opcit p 201

<sup>3</sup> - د. هادي تميمي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

**نطاق المعيار:** ينص هذا المعيار على التواصل مع القائمين بالحكم في المؤسسات, ويتعلق بعملية التدقيق وينطبق هذا المعيار بغض النظر عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة أو حجمها.

**الهدف من ضرورة الاتصال:** هذا الاتصال يساعد كل من المدقق والمكلفين بالرقابة على:

- الفهم المشترك بين المراجع والإدارة للمسائل في سباق المراجعة.
- تطوير وبناء مثل هذه العلاقات مع الحفاظ على استقلالية المراجع وموضوعيته.

**ايجابيات الاتصال على المراجع:**

- أن التواصل بوضوح مع الحاكمة هو من مسؤولية المراجع، فيعطيه اعطاء نظرة عامة حول توقيت والتخطيط للمراجعة.
- الحصول من الحاكمة على معلومات ذات صلة بالتدقيق.

**علم الحاكمة:**

- تقديم المعلومة والملاحظات في الوقت المناسب.
- تقديم معلومات مكثفة عند المراجعة قد تكون لها علاقة بمسؤولية الحاكمة حوا إعداد قوائمهم

المالية.

- تعزيز فعالية الاتصال بين الجهتين.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - international federation of accountants IFAC, opcit 216,218

## معايير تقييم المخاطر: 300-499

### 1/- المعيار رقم 300: تخطيط لإجراء تدقيق البيانات المالية.

يقر هذا المعيار الدولي بالاقتران مع المعيار رقم 200، الأهداف العامة لمراجع الحسابات المستقبل وإجراء المراجعة وفقا لمعايير الدولية للمراجعة.

**نطاق المعيار:** يتفق هذا المعيار مع المراجع في التخطيط لعملية المراجعة للبيانات المالية في سياق المراجعة المتكررة ويحتوي علم اعتبارات إضافية للتدقيق الأولي.

**دور وتوقيت التخطيط:** تخطيط عملية المراجعة تتضمن إنشاء استراتيجيات لمراجعة شاملة، ووضع خطة

لمراجعة الحسابات و إن التخطيط الكاف يفيد عملية المراجعة بطرق عدة منها:

- يساعد المراجع على تكريس الاهتمام المناسب لمجالات هامة عند مهمته.

- تساعد المراجع على حل المشاكل المحتملة في الوقت المناسب.

- تساعد في اختيار أعضاء فريق العمل الملائمة القدرات والمستويات والكفاءة الرد على المخاطر المتوقعة.<sup>1</sup>

ويتم التخطيط بصفة عامة لأجل توفير مستوى حول التخطيط و التدقيق والذي يشمل خطة عامة، وتتم هذه

الأخيرة في الحالات التدقيق الجديد وتحديد المستويات المادية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - international federation of accountants IFAC, opcit p253

<sup>2</sup> - د.هادي التميمي مرجع سبق ذكره ص35.

## الأمور التي توجد بعين الاعتبار عند وضع خطة العمل:<sup>1</sup>

أ/- المعرفة بطبيعة العمل، العوامل الاقتصادية، التغيرات منذ تاريخ التدقيق السابق.

ب/- فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

ج/- أمور أخرى، إمكانية الشك في استمرارية المنشأة، شروط التكاليف بالمراجعة... الخ

## 2/- المعيار الدولي رقم 315: تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال الكيان وبيئته:

لقد سحب مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي المعيار الدولي 400 و أصدر هذا المعيار نهاية مئة 2004

وأعاد صياغته سنة 2006، وتناول هذا المعيار العديد من الموضوعات منها إجراء تقييم المخاطر وتقييم المصادر

الخاصة بالمشاة وبيئتها وبما في ذلك رقابتها الداخلية ولعل أهم ما اعتمده المعيار هو الإطار المتكامل للرقابة

الداخلية.<sup>2</sup> ولقد أدى إصدار هذا المعيار 315 إلى تطوير واجبات المدقق بشأن الرقابة الداخلية، حيث أشار إلى

انه يجب على المدقق الحصول على فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق، ويستخدم المراجع فهم نظام الرقابة

الداخلية لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة واعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية.<sup>3</sup>

وأيضاً على فهم نشاط العميل ومحيطه، وتقييم مخاطر الانحرافات الجوهرية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - محمد صالح القراء المدونة المالية المحاسبية والتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 93 إلى 95.

<sup>2</sup> - د. احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 97.

<sup>3</sup> - محمد أمين مازون، رسالة ماجستير، سبق ذكره، ص 97.

<sup>4</sup> - د.هادي التميمي، مرجع سبق ذكره/ ص 36.

## إجراء تقييم المخاطر والأنشطة ذات الصلة:<sup>1</sup>

- يقوم المراجع الحسابات بإجراء تقييم للمخاطر لتوفير أساس لتحديد الأخطاء والتعريفات الجوهرية بالبيانات المالية.

- يجب أن تشمل إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:

- استفسارات من الإدارة، وغيرها من داخل الكيان الذي على المراجع الحكم عليه من المحتمل أن تساعد في تحديد مخاطر ناتجة عن الغش.

- إجراءات تحليلية.

- المراقبة والتفتيش.

### 3/- المعيار رقم 320: الأهمية النسبية (المادية) في تخطيط وأداء عملية المراجعة:

نطاق المعيار: ينص على تطبيق مفهوم الأهمية نسبية في إجراء عملية مراجعة البيانات المالية ويشرح كيفية

تطبيق النسبية في تقييم تأثير الأخطاء المكتشفة والغير المصححة في القوائم المالية.<sup>2</sup>

تعريف الأهمية النسبية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية: <sup>3</sup> تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان

حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو

الخطأ المقرر في الظروف الخاصة بحذفه أو بيانه بصورة خاطئة فهذه الأهمية توفر القطع بدل كونها صفة ابتدائية

يجب أن تحتويها المعلومات لكي تكون مفيدة.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> - international federation of accountants IFAC, opcit p 268

<sup>2</sup> - international federation of accountants IFAC, opcit p 316

<sup>3</sup> - محمد صالح القراء، مادة العلوم المادية/ محاسبة، التدقيق، مرجع سبق ذكره ص106.

<sup>4</sup> - د.هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص36.

ولقد الم هذا المعيار ليس بالتعريف فقط بل الم بمخاطر التدقيق وكيف يتأثر حكم التحقق حول المادية،  
وحكمه المهني حولها<sup>1</sup>.

**تقييم تأثير المعلومات الخاطئة :** عند تقييم عدالة القوائم المالية عن المراجع تقرير إذا كان مجموع الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال عملية التحقيق والتي يتم تصحيحها ذات أهمية نسبية.  
و إذا كانت الأخطاء الغير صحيحة، ذات أهمية نسبية على المراجع توسيع نطاق التدقيق، ويطلب من الإدارة البيانات وذا رفضت هذه الأخيرة فيعدل تقريره حيث يكون نزيه.

#### **4/- المعيار الدولي رقم 330: إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.**

المقصود من هذا المعيار إبراز الإجراءات التي يقوم بها المدقق حين معرفة المخاطر<sup>2</sup>.  
**نطاق المعيار:** هذا المعيار يعطي للمراجع مسؤولية لتصميم وتقديم ردود استجابة للمخاطر المؤدية لأخطار رمادية في القوائم المالية.  
**الردود الشاملة: (إجراءات المتبعة):**

- على المراجع تصميم والقيام بإجراءات شاملة، صارمة للتصدي لأخطار الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية.  
- على المراجع تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات المراجعة أي توسيع نطاق عمله من حيث التوقيت والطبيعة بما يستجيب للمخاطر المقدرة على مستوى تأكيدات الإدارة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، رسالة ماجستير، مرجع سبق ذكره، ص99.

<sup>2</sup> - د.هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص36.

<sup>3</sup> - international federation of accountants IFAC, opcit p 325-

بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية يجب على المدقق تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات و الإفصاحات، فيمكن أن تشمل هذه الإجراءات الجوهرية استخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة.

كما يشير المعيار انه عندما يتكون الأسلوب الخاص بالمخاطر الهامة فقط من إجراءات جوهرية فان التدقيق المناسب يتناول هذه المخاطر الهامة يتكون من فحص التفاصيل فقط أو الجمع بين فحص التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية.<sup>1</sup>

بعض التصنيفات صنفت معايير المجموعة الرابعة وحدها تحت عنوان " الرقابة الداخلية" تتضمن معيارين 402" تقييم الأخطاء المكتشفة أثناء المراجعة". وهذا بعد حذف المعايير:<sup>2</sup>

- 400 تقييم المخاطر والرقابة الداخلية، تم سحبه في ديسمبر 2004.

- 401 التدقيق في ظل نظام الحاسوب، تم سحبه في ديسمبر 2004.

تشمل هذه المجموعة المعايير التي تقدم قواعد وإرشادات تتعلق بتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ومخاطر المراجعة والاعتبارات المتعلقة بمراجعة الوحدات التي تستخدم مؤسسات خدمية.<sup>3</sup>

أما المعايير الدولية الصادرة عن مجلس الاتحاد الدولي فقد حققت المجموعة الثالثة، التي عرض سابقا والمجموعة الرابعة تحت عنوان واحد وهو "تقييم المخاطر".

---

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، سبق ذكره، ص98.

<sup>2</sup> - د.هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص36.

<sup>3</sup> - د.سهام محمد السويدي مرجع سبق ذكره، ص30.

## 5/- المعيار رقم 402: اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشأة التي تستخدم مؤسسات خدماتية:

يتناول هذا المعيار اعتبارات وإجراءات المراجع عندما يستعمل عملية مؤسسة خدماتية.<sup>1</sup>

**نطاق هذا المعيار:** يعطي هذا المعيار مسؤولية للمراجع في الحصول على أدلة كافية وملائمة عندما تستخدم المؤسسة تحت المراجعة، مؤسسة خدمية فعلى المراجع توسيع نطاق عمله يجمع أدلة حول الكيان المستخدم.

و المقصود بالخدمات المقدمة من طرف المؤسسة الخدماتية هي ذات صلة.<sup>2</sup>

قد تقوم المؤسسات الخدمية بوضع إجراءات تؤثر على هيكلية النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية، إذن على المراجع أن يراعي عدة أمور منها:

- طبيعة الخدمة المقدمة من المؤسسة الخدمية.

- شروط العقد و العلاقة بين العميل (المؤسسة تحت التدقيق) و المؤسسة الخدمية.

- التأكيدات التي تتأثر باستعمال المؤسسة الخدمية.

- و على المدقق مراجعة تقرير مدقق المؤسسة الخدمية و إذا تم استعماله في نطاق المراجعة لا يجب

الإشارة إلى ذلك في تقريره.

## 6/- المعيار رقم 450: تقييم الأخطاء المكتشفة أثناء المراجعة

**نطاق المعيار:** يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع في تقييم تأثير الأخطاء المكتشفة عند مراجعة الحسابات وأثر

الأخطاء غير مصححة إن وجدت و تقديم رأيه اعتمادا عليه و الحصول على تأكيدات معقولة فيما إذا كانت

<sup>1</sup>-د هادي التميمي مرجع سبق ذكره ص36

<sup>2</sup>- international federation of accountants IFAC, opcit p349



البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية وعليه الوقوف على الأخطاء غير مصححة. و مسؤولية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب في إجراء المراجعة.

## الهدف وراء هذا المعيار:

- تقييم تأثير الأخطاء المكتشفة.

- تأثير الأخطاء غير المصححة في القوائم المالية.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: معايير الأدلة الإثبات في المراجعة و الاستفادة من عمل الآخرين

**I. معايير أدلة الإثبات:** تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تتعلق بالقواعد و الإرشادات

المتعلقة بكمية و نوعية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عند مراجعة القوائم المالية و الإجراءات اللازمة للحصول عليها.

كما تقدم هذه المعايير قواعد حول مسؤوليات المراجع عن مراجعة العمليات مع أطراف ذات علاقة و الأحداث اللاحقة و مسؤولية المراجع عن ملائمة فرض الاستمرارية بوصفها أساس لإعداد القوائم المالية و اشتملت المجموعة في الأخير على القواعد الخاصة باستخدام إقرارات الإدارة.<sup>2</sup>

## 1- المعيار رقم 500: أدلة التدقيق

يقصد بها معلومات يحصل عليها المدقق لأجل الوصول إلى نتيجة على أساسها يتم إعطاء الرأي و الأدلة تشمل:

<sup>1</sup> - International federation of accountants (IFAC), optic, p 372.

<sup>2</sup> - د. سهام محمد السويدي، مرجع سابق ذكره، ص 30 - 31.

- مستندات.

- دفاتر.

- معلومات أخرى ذات علاقة.

- مصادقات خارجية.

- و على هذه الأدلة أن تتصف بالكفاية و القناعة، أما إجراءات الحصول عليها تكمن في:

استفسارات، احتساب الجرد، إجراءات تحليلية.<sup>1</sup>

**أدلة إثبات كافية و مناسبة:** تحدد كفاية أدلة الإثبات بكمية الأدلة التي تم الحصول عليها، و تقدر المناسبة

بنوعية و ارتباط الأدلة بقياس تأكيد معين و درجة الاعتماد عليها.

و عند حصوله على أدلة عليه أن يقدر مدى كفايتها و التأكد من:

- الوجود: وجود الأصل.

- الحقوق و الالتزامات: أي أن الأصل أو الالتزام في تاريخ محدد.

- الحدوث: أن العملية حدثت فعلا.

- الاكتمال: لا توجد أصول لم تسجل أحداث في الدفاتر.

- التقييم: التسجيل تم بقيم صحيحة.

- القياس: التوزيع الإيرادات أو المصروفات في الفترات الخاصة بها.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> - د هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 36.

<sup>2</sup> - د وجدي حامد حجازي مرجع سبق ذكره ص 134, 136.

## إجراءات الحصول على أدلة:

يتم تصنيف مصادر الحصول على أدلة حسب عدة تصنيفات و لكن التصنيف المعتمد هو تصنيف الوثائق و هي كالتالي:

- أدلة صادرة من طرف ثالث و محتفظ بها لديه.

- أدلة صادرة من طرف ثالث تحتفظ بها المؤسسة.

- أدلة من المؤسسة و تحتفظ بها لديها.<sup>1</sup>

و يتم الحصول على الأدلة بالإجراءات التالية:

التفتيش، المراقبة، الاستفسار، المصادقات، الفحص الحسابي، الفحص التحليلي و يتم تنفيذها خلال

الفترات التي يكون فيها الحصول على أدلة المراجعة متاحا.<sup>2</sup>

## 2- المعيار الدولي رقم 501: أدلة التدقيق – اعتبارات إضافية لفقرات خاصة

**نطاق المعيار:** يتناول هذا المعيار اعتبارات إضافية حول أدلة المراجعة الملائمة فيما يتعلق بجوانب معينة من

المخزون و التقاضي و متطلبات تنطوي على الكيان.

**الهدف من المعيار:**

هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة فيما يتعلق:

<sup>1</sup> - محمد امين مازون رسالة ماجستير مرجع سبق ذكره ص 101

<sup>2</sup> - د وجدي حامد حجازي مرجع سبق ذكره ص 136

- حضور الجرد.
- متابعة و اكتمال التقاضي.
- العرض و الإفصاح عن المعلومات وفقا لتطبيقات التقارير المالية المعمول بها.

#### المتطلبات:

**الجرد:** في حالة كون المخزون جوهريا للبيانات المالية، على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة فيما يتعلق بوجود و حالة المخزون عن طريق:

- الحضور الفعلي للجرد و إذا تعذر ذلك عليه إجراء أو ملاحظة الجرد الفعلي لبعض المخزون في تاريخ لاحق.

- تقديم تعليمات و إجراءات للإدارة لتسجيل و تسيطر على نتائج الجرد الفعلي للمنشأة.
- مراقبة الأداء و إجراءات العد و الإجراءات المحاسبية للإدارة.

التقاضي: على المراجع تنفيذ إجراءات التدقيق على ميدان التقاضي عند المنشأة و التي قد تسبب أخطاء جوهرية في القوائم المالية و الاستفسار من الإدارة و الأطراف الأخرى و حتى المستشار القانوني و مراجعة المراسلات بين الإدارة و مستشارها القانوني و تدقيق المصاريف القانونية.<sup>1</sup>

### 3- المعيار الدولي رقم 505: التأكيدات الخارجية

يقصد بها تأييدات لمعلومات من أطراف خارج المؤسسة.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> - International federation of accountants (IFAC), optic, p 400 – 401.

<sup>2</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 36.

**نطاق المعيار:** يتناول استخدام مدقق الحسابات من إجراء تأكيد خارجية للحصول على أدلة مراجعة

إلا أنها لا تعالج الاستفسار فيما يتعلق بإجراءات التقاضي التي نص عليها المعيار السابق 501.<sup>1</sup>

من بين إجراءات التأكيد الخارجية الاستفسارات و المصادقات و هي:

**الاستفسار:** هو الحصول على معلومة من أشخاص مسؤولين خارج المؤسسة و هو نوعان:

أ/- مكاتبات رسمية: توجه لأطراف خارجية، تكون بشكل رسمي (مكتوب).

ب/- مكاتبات غير رسمية: وهي استفسارات شفوية لكن تستعمل عادة داخل المؤسسة للموظفين.

تتوفر الإجابات على هذه الاستفسارات معلومات للمراجع لم يحصل عليها من قبل و تعزز الأدلة

الموجودة لديه.

#### **المصادقات:**

هي ردود على الاستفسارات لتعزيز معلومات مثبتة في السجلات المحاسبية للمنشأة، مثال أن يطلب

المراجع عادة من المدنين المصادقة على أرصدهم بالاتصال بهم مباشرة.<sup>2</sup>

#### **4- المعيار الدولي رقم 510: التكلفة بالتدقيق لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية**

يتعلق بمسؤولية المراجع حول الأرصدة الافتتاحية و هي مدقق أم لا و التأكيد من أن المبادئ

المحاسبية المستعملة ثابتة التطبيق و مسؤولية المدقق في حالة عدم التأكد و الإجراءات الخاصة بالتأكد من بعض

الفقرات مثل الالتزامات الطويلة الأجل، الموجودات الثابتة و بعض الأرصدة الأخرى و على سبيل المثال الذمم

<sup>1</sup>- International federation of accountants (IFAC), optic, p 411.

<sup>2</sup>- د. مجدي حامد الحجازي، مرجع سابق ذكره، ص 139.

المدينة في حالة قبضها والذمم الدائنة في حالة دفعها.<sup>1</sup> يتناول المعيار بصفة عامة مسؤولية المراجع تتعلق بالأرصدة الافتتاحية عند تعاقد الأول مع المؤسسة و مراجعة مبالغ القوائم المالية و الأرصدة الافتتاحية و المسائل التي تتطلب الإفصاح التي كانت بداية الفترة مثل الحالات الطارئة و الالتزامات و عند احتواء القوائم المالية على معلومات المقارنة المالية.<sup>2</sup>

يقوم المراجع السابق بمراجعة الأرصدة نهاية السنة السابقة فيجب على المراجع المكلف في الجديد الحصول على أدلة إثبات متعلقة بالأصول و الالتزامات عجز من السنة الحالية للتدقيق.<sup>3</sup>

## 5- المعيار الدولي رقم 520: إجراءات تحليلية

حسب هذا المعيار فإن الإجراءات التحليلية يتم استعمالها في:

- مرحلة التخطيط.

- مرحلة التدقيق الجوهرية.

- المرحلة النهائية.

و تشمل هذه الإجراءات التحليلية:

- مقارنة المعلومات مع السنة السابقة.

- مقارنة المعلومات مع بعضها للسنة الحالية.

- مقارنة النتائج المتوقعة مع النتائج الفعلية.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 36 - 37.

<sup>2</sup> - International federation of accountants (IFAC), optic, p 436.

<sup>3</sup> - محمد أمين مازون، رسالة ماجستير، مرجع سابق ذكره، ص 106 - 107.

<sup>4</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 36 - 37.

عندما تُكشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة و إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها فإن على المدقق البحث و الحصول على تفسيرات مناسبة ومعززة و ملائمة هذه الحالات.

## 6- المعيار الدولي للمراجعة رقم 530: عينات التدقيق و إجراءات الاختبارات الانتقائية

### الأخرى (إجراءات طرق الفحوصات الأخرى):

تتمثل عينات التدقيق تطبيق إجراءات الالتزام و الإجراءات التفصيلية (الجوهرية) على أقل من 100% من النشاط لأي فقرة من فقرات البيانات المالية لأجل الحصول على الأدلة التدقيقية و تقييمها و لأجل أن يتمكن المدقق من تكوين الرأي حول المجتمع الذي أخذ منه التي يتم اختيارها إما بواسطة الطريقة العشوائية أو الطريقة المنظمة أو التقييم الطبقي.<sup>1</sup>

**حجم و انتقاء العينة:** يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة المجتمع الإحصائي و يقتضي ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الإحصائي لأن تدخل في العينة.

الطرق الثلاث الشائعة للاختبار و الأكثر استخداما:

### 1- الاختبار العشوائي:

يضمن أن كل بنود المجتمع الإحصائي لها فرص متساوية للاختيار كاستخدام الأرقام العشوائية في

اختيار العينة.

<sup>1</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 37.

2- الاختبار المنظم: الذي يقضي اختيار بنود باستخدام فاصلة ثابتة مع بداية عشوائية للفاصلة

الأولى، و قد تبين الفاصلة على أساس عدد معين من البنود من 20 سند قيد مثلاً.

3- الاختبار الاتفاقي أو الشخصي:

شريطة سحب المدقق عينة تمثل جميع بنود المجتمع الإحصائي.

الأخطاء و إسقاطها: على المدقق النظر في نتائج العينة و سبب الأخطاء و تأثيرها.

الخطأ الشاذ:

و هو الخطأ الناتج عن عملية معزولة لا تتكرر إلا في مناسبات حيث يمكن التعرف عليها بالتحديد

لأنها ليست أخطاء شبيهة في المجتمع.<sup>1</sup>

7- المعيار الدولي 540: تدقيق التقديرات المحاسبية:

يشمل تدقيق التقديرات المحاسبية تقدير تقريبي لمبلغ ما، في غياب القياس التدقيق في الاحتساب و على سبيل

المثال: احتساب مخفض للديون المشكوك فيها، تخفيض البضاعة التالفة أو بطيئة الحركة و على المراجع فهم

الإجراءات المعدة من طرف الإدارة لتمكنه من الاقتناع.<sup>2</sup>

إن درجة السهولة أو التعقيد في التقدير المحاسبي تعتمد على طبيعة البند فمثلاً يكون احتساب مصاريف الإيجار

المستحق بسيطاً، بينما قد يتضمن تقدير مخصص المخزون الراكد تحليلات كثيرة للمعلومات الحالية و التنبؤ

بالمبيعات المستقبلية.

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، رسالة ماجستير، مرجع سابق الذكر، ص 106 - 107.

<sup>2</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 37 - 38.



استخدام تقدير مستقل: قد يقوم المدقق القيام بعمل يفصل به على تقدير مستقل ثم يقوم بمقارنته مع تقديرات الإدارة فبطريقة آليا يقيم المراجع البيانات و يدرس الفرضيات و يختبر إجراءات الاحتمال.<sup>1</sup>

## 8- المعيار الدولي 550: الأطراف ذات العلاقة

جاء هذا المعيار لتوفير مستوى معين حول مسؤولية المراجع و الإجراءات المتعلقة بأطراف ذات العلاقة و التي عرفت بأنها أطراف إذا كان لأحدها القابلية للسيطرة على الطرف الآخر، أو لديه تأثير مادي على الطرف الآخر بصورة مباشرة أو غير مباشرة كما أن هذا المعيار حمل إدارة المؤسسة تحديد الجهات ذات العلاقة و الإفصاح عنها و تبني نظام محاسبي و رقابي كافيين لقيود و الإفصاح عن التكامل مع الأطراف ذات العلاقة.<sup>2</sup>

### طبيعة المعاملات و العلاقات مع الأطراف ذات التعاقد:

العديد من المعاملات مع الأطراف ذات الصلة هي في سياق عادي الأعمال الاعتيادية و في هذه الحالة قد تنطوي على خطر أعلى من الأخطاء الجوهرية في البيانات المماثلة مع أطراف ليست بذات علاقة و ذلك لأن الأطراف ذات الصلة و معاملاتهم عبارة عن مجموعة واسعة معقدة من العلاقات و الهياكل.

قد تكون نظم المعلومات فعالة في تحديد المعاملات و الأرصد القائمة بين الكيان و الأطراف المرتبطة بها.

مسؤولية المراجع: بما أن الأطراف ذات العلاقة ليست مستقلة عن بعضها، العديد من الأطر و التقارير المالية تضع متطلبات المحاسبة و متطلبات محددة للإفصاح عن العلاقة مع الأطراف ذات الصلة و معاملاتهم و أرصدتهم مما يسهل للمستخدم فهم طبيعتها و الآثار المحتملة على البيانات المالية في إطار إعداد التقارير المالية الموضوعة وفقا لهذه المتطلبات.

<sup>1</sup> - International federation of accountants (IFAC), optic, p 462.

<sup>2</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 37 - 38.

من هنا تتبلور مسؤولية المراجع من حيث أدائه للمراجعة و تقييم و تحديد الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناشئة عن فشل الكيان لفهم طبيعة العلاقة مع الأطراف ذات الصلة و الأرصدة و المعاملات وفقا لهذه المتطلبات.<sup>1</sup>

## 9- المعيار الدولي 560: الأحداث اللاحقة

و هي الأحداث بعد تاريخ الميزانية و قبل صدور تقرير المدقق و تشمل نوعين من الأحداث:

أ/- يتطلب تعديل البيانات المحاسبية.

ب/- الثاني لا يتطلب تعديل البيانات المحاسبية و لكن يجب الإفصاح عنها لأنها تؤثر على رأي متخذ

القرار.<sup>2</sup>

### مسؤولية المراجع حول الأحداث اللاحقة:

1/- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة حول ما إذا كانت الأحداث حدثت بين تاريخ

البيانات المالية و تاريخ تقريره، فهنا يتطلب تعديلها و الإفصاح و ما إذا كانت البيانات المالية تظهر بشكل مناسب في القوائم وفقا للمعايير المطبقة.

2/- الرد بشكل مناسب على الحقائق التي أصبحت معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره قد تتسبب

في تعديل التقرير.<sup>3</sup>

### أنواع الحقائق للأحداث اللاحقة:

<sup>1</sup> - International federation of accountants (IFAC), optic, p 507.

<sup>2</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 38.

<sup>3</sup> - International federation of accountants (IFAC), optic, p 534 – 535.

- حقائق تقع حتى تاريخ تقرير المراجع: فيكون هذا الأخير مطالب بتشخيص هذه الأحداث.
- حقائق بعد تاريخ تقرير المراجع يكون غير مسؤول عنها.
- حقائق مكتشفة صدور البيانات التالية: لا تقع على المراجع أية مسؤولية.<sup>1</sup>

## 10- المعيار الدولي رقم 570: الاستمرارية

على المراجع مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلا و عليه الأخذ بعين الاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة و من بين هذه المؤشرات ما يلي:

### 1- مؤشرات مالية: إن ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلمي، خسائر تشغيلية ضخمة عدم

القدرة بالوفاء بالديون، عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية.

### 2- مؤشرات تشغيلية: مثل فقدان إداريين قياديين دون تعويضهم، فقدان سوق رئيسي أو اعتماد

مالي، مصاعب عمالية أو نقص في التجهيزات.

### 3- مؤشرات أخرى: أي عدم تطبيق متطلبات قانونية، وجود إجراءات قانونية ضد المؤسسة في

حال نجاحها قد تسفر عن أحكام لا يمكن تنفيذها.<sup>2</sup>

مسؤولية المراجع حول فرض الاستمرارية:

### 1- الحصول على أدلة كافية ملائمة فيما يتعلق باستخدام الإدارة لهذا الفرض في إعداد بياناتها المالية.

<sup>1</sup> - محمد صالح القراء، مدونة المالية و المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 189 - 190.

<sup>2</sup> - محمد أمين مازون، رسالة ماجستير، مرجع سابق الذكر، ص 100 - 111.

2/- استناد المراجع على الأدلة المتحصل عليها سواء كانت تنص على عدم اليقين في ظروف ما قد

تثير شك حول إمكانية المؤسسة في الاستمرار.

3/- تحديد الآثار المترتبة عن تقريره.

إجراء تقييم المخاطر حول هذا الفرض:

عند إجراء تقييم المخاطر كما نصت عليها معايير سابقا "315" يجب على المراجع:

- النظر في ما إذا كانت هناك أحداث تثير الشك على قدرة المؤسسة على الاستمرار.

- ما إذا قامت الإدارة قد أدت تقييم أولي لقدرتها على الاستمرار.

- إذا قامت الإدارة بهذا التقييم على المراجع مناقشته معها و مناقشة الظروف التي تلقي ظلال من

الشك حول استمرار المنشأة.

- إذا لم تقم به الإدارة على المراجع مناقشة الأساس المستخدم في فرض الاستمرارية و الاستفسار من

الإدارة عن وجود أحداث تلغي هذا الفرض.<sup>1</sup>

## II- المعيار الدولي رقم 580: إقرارات الإدارة:

يتعلق هذا المعيار بإقرارات الإدارة عن مسؤوليتها عن تحضير وتقديم البيانات المالية ومصادقة مجلس الإدارة

عليها، على المراجع أثناء أداء مهمته أن يحصل على الكثير من المعلومات والاستفسارات الشفوية. إن سوء فهم

المراجع ينخفض كثيرا عند تأكيد الإقرارات الشفوية بالمكتوبة منها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- International federation of accountants (IFAC), optic, p 549.

<sup>2</sup>- د. هادي تميمي، مرجع سابق ذكره، ص 38.

## البيانات الكتابية كدليل للمراجعة:<sup>1</sup>

- أدلة المراجعة هي معلومات يستخدمها المراجع للوصول إلى استنتاجات تعزز رأيه.
- التمثيلات الكتابية (إقرارات الإدارة المكتوبة)<sup>2</sup> ضرورية يحتاجها المراجع عند مراجعته القوائم المالية.
- ردود الإدارة على استفسارات المراجع هي أيضا دليل مراجعة.
- على الرغم من أن البيانات المكتوبة تقدم مساعدة ضرورية إلا أنها لا تكفي من تلقاء نفسها فعلى المراجع التأكد من المسائل التي تعالجها، إذن المراجع جمع أدلة لإعطاء رأيه الفني حول تأكيدات الإدارة.

---

<sup>1</sup>- International federation of accountants (IFAC), optic, p 564.

<sup>2</sup>- د. هادي تميمي، مرجع سابق ذكره، ص 38.

## الشكل رقم 6 نموذج لكتابة إقرار الإدارة (تمثيلات كتابية)

ليس الغرض من الكتاب التالي أن يكون نموذجاً قياسياً حيث أن الإقرارات المقدمة من الإدارة سوف تتباين من منشأة لأخرى و من فترة معينة لفترة تالية، و بالرغم من أن طلب إقرارات الإدارة حول مختلف الأمور قد يؤدي إلى تركيز انتباه الإدارة حول هذه الأمور و بالتالي سيؤدي إلى قيام الإدارة بمواجهة هذه الأمور بشكل خاص و بتفاصيل أكثر فيما لو تقدمت هذه الإقرارات إلا أن المدقق يحتاج إلى أن يكون مطلعاً على محدودية إقرارات الإدارة كأدلة إثبات كما هو مذكور في هذا الدليل الدولي للتدقيق.

### (المنشأة)

التاريخ.....

إلى المدقق.....

إن كتاب إقرار الإدارة هذا المرسل إليكم يتعلق تدقيقكم للبيانات المالية لشركة أ ب ج للسنة المنتهية في 31/كانون أول/ 19×1 لغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية و عادلة (تمثل بعدالة من كافة الجوانب الجوهرية) عن المركز المالي لشركة أ ب ج كما في 31/كانون أول/ 19×1 و نتائج نشاطها و تدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ و وفقاً لـ (يشار إلى الإطار المناسب للتقارير المالية).

إننا نقر بمسؤوليتنا عن إعداد البيانات المالية بشكل عادل و وفقاً لـ (يشار إلى الإطار المناسب للتقارير

المالية).<sup>1</sup>

كما نؤكد حسب أفضل علمنا و اعتقادنا، الإقرارات التالية:

<sup>1</sup> - إذا تطلب الأمر يضاف بالنيابة عن مجلس الإدارة (أو الهيئة المشاهدة).

- لم تحدث أي تجاوزات من قبل الإدارة أو الموظفين الذين لهم دور مهم في النظام المحاسبي و نظام

الضبط الداخلي، أو تلك التي لها تأثير هام على البيانات المالية.

- لقد وضعنا تحت تصرفكم جميع السجلات المحاسبية و المستندات المؤيدة لها و كافة محاضر

اجتماعات المساهمين و مجلس الإدارة (أي تلك التي انعقدت في 15/آذار/19×1 و 30/أيلول/19×1 على

التوالي).

- تؤكد اكتمال المعلومات المتوفرة و المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة.

- إن البيانات المالية خالية من أية أخطاء هامة و أي حذف.

- لقد التزمت الشركة بجميع المتطلبات التعاقدية التي من الممكن أن يكون لها تأثير هاما على البيانات

المالية في حالة عدم الالتزام بها، و لا يوجد هناك أي خرق لمتطلبات السلطات التشريعية مما يؤثر بشكل هام

على البيانات المالية في حالة حدوث مثل هذا الخرق.

- أدناه البنود التي تم تسجيلها بشكل مناسب و تم الإفصاح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية:

أ/- هوية الأطراف ذات العلاقة و أرصدها و معاملاتها.

ب/- الخسائر الناتجة عن تعهدات البيع و الشراء.

ج/- الاتفاقيات و الخيارات المتعلقة بإعادة شراء أصول سبق بيعها.

د/- الأصول المرهونة كضمانات.

- لا توجد لدينا خطط أو نوايا يمكن أن تؤدي إلى تغيير قيم أو تصنيف الموجودات و المطلوبات

الظاهرة في البيانات المالية.

- لا يوجد لدينا خطط للتخلي عن خطوط إنتاجية، أو خطط أخرى أو نوايا ستؤدي إلى وجود

فائض مخزني أو مهمل، و لم يتم تقييم أي مخزون بأكثر من صافي القيمة التعويضية.

- تمتلك الشركة الملكية القانونية الكاملة لأصولها و لا توجد هناك أية حجوزات أو رهونات على

أصول الشركة فيما عدا تلك المشار إليها في الإفصاح x في البيانات المالية.

- لقد قمنا بتسجيل كافة الالتزامات الفعلية و المحتملة و الإفصاح عنها، كما تم الإفصاح في الإفصاح

x من البيانات المالية عن كافة الضمانات التي قدمناها لأطراف ثالثة.

- فيما عدا.....الموضحة في الملاحظة x من البيانات المالية لا توجد أحداث

لاحقة لنهاية الفترة و التي تتطلب تعديلا أو إفصاحا في البيانات المالية و الملاحظات المرفقة بها.

- إن.....المطالب بها من قبل شركة ش ص ع قد تم تسويقها بمبلغ إجمالي قدره

xxx و التي ضمنت بالبيانات المالية، و لا توجد أية مطالب أخرى تتعلق بدعاوى مرفوعة أو من المتوقع رفعها

ضد الشركة.

- لا توجد أية ترتيبات رسمية أو غير رسمية بشأن تكوين أرصدة تعويضية خاصة بحسابات النقدية أو

الاستثمارات و باستثناء ما ورد بالإفصاح x من البيانات المالية فلا توجد لدينا أية حجوزات أو ترتيبات

للديون.



- لقد تم التسجيل و الإفصاح بشكل ملائم في البيانات المالية عن خيارات إعادة شراء أسهم رأس المال و الاتفاقيات و خيارات رأس المال الاحتياطي و الضمانات و التحويلات و المتطلبات الأخرى.

.....

المدير التنفيذي الرئيسي

.....

المدير المالي الرئيسي

**المصدر:** محمد صالح القراء، المدونة المالية، المحاسبة و التحقيق، متاح على موقع سبق ذكره، ص 203 - 204.

### **III- معايير الاستفادة من عمل الآخرين: 600 - 699:**

تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير، تتناول القواعد والإرشادات الواجب على المراجع إتباعها عند استخدامه لأعمال مراجع خارجي آخر وكذلك عند اعتماده على أعمال المراجعين الداخليين بالمنشأة وعند استعماله لعمل أحد الخبراء بوصفه دليل إثبات:<sup>1</sup>

1- معيار 600 استعمال عمل مدقق آخر.

2- معيار 601 استعمال و مراعاة عمل التدقيق الداخلي.

3- المعيار 620 الاستفادة من عمل خبير.

#### **1- المعيار 600:**

استعمال عمل مدقق آخر يعالج هذا المعيار حالة إعطاء تقرير حول البيانات المالية من قبل مدقق يعتمد على عمل مدقق آخر والذي لا توجد معه علاقات مهنية و الذي يقوم بتدقيق فرع أو فروع و لهذا على المدقق

<sup>1</sup> - د. سهام محمد السويدي، مرجع سابق ذكره، ص 31.

الرئيسي (مدقق الشركة الأم) أن يتصل بالمدقق الآخر وخبيره عن بعض الأمور المهمة المطبقة مثل الاستقلالية و كذلك يستفسر عن كفاءته المهنية.

## 2- معيار 610:

عمل المدقق الداخلي و أخذه بنظر الاعتبار من قبل المدقق الخارجي الرقابة الداخلية عرفت من أنها (السياسات و الإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة لأجل توفير تأكيد معقول من أن أغراض الإدارة المعنية سوف يتم التوصل إليها).

المدقق الخارجي يقوم بفهم و دراسة الرقابة الداخلية لأجل تحديد مستوى مخاطر الرقابة و بما أن المدقق الداخلي و الخارجي هدفهما متطابقان فإن المدقق الخارجي يقوم بالاستفسار حول كفاءة قسم الرقابة الداخلية للاستفادة منه و عادة يتم الاتصال بينهما في وقت مبكر و من ثم الاستمرار بهذا الاتصال.

## 3- المعيار 620:

استعمال عمل الخبير المدقق ربما يستعين بخدمات الخبير في حالة الحاجة إلى هذه الخدمة و الخبير يشمل: المحامي، المهندسين، و ما شابه ذلك و إما أن يكون موظف لدى المنشأة تحت التدقيق أو لدى المدقق أو طرف خارجي<sup>1</sup> عادة عمل عقد بينهما حول نطاق العمل و على المدقق تقييم نتائج على الخبير و حسب المعلومات المتوفرة لديه.

<sup>1</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 38 - 39.

## المطلب الثالث: عرض معايير إصدار التقرير والمجالات المتخصصة والأدوات المالية

### أ) - معايير إصدار التقرير 700 - 799:

المجموعة السابعة و تتكون من معايير تتعلق بالمحتوى في تقرير المراجع على مراجعته للقوائم المالية، و مسؤوليته فيما يتعلق بكل من الأرقام المقارنة التي ترد في القوائم المالية، و المعلومات الأخرى المرافقة للقوانين المالية التي تمت مراجعتها.<sup>1</sup>

### 1) - المعيار رقم 700: تقرير المدقق حول البيانات المالية:<sup>2</sup>

و هو الحصيلة النهائية لإجراءات التدقيق و يتكون التقرير النظيف (غير المتحفظ) من ثلاث فقرات رئيسية:

- فقرة المقدمة.
- فقرة النطاق.
- فقرة الرأي.

و التقارير إما أن تكون تقارير نظيفة (غير متحفظة) تقارير نظيفة مع إضافة فقرة شرح تقارير متحفظة و ذلك بإضافة عبارة (باستثناء) بعد عبارة (رأينا)، تقارير مخالفة (حالية أو عكسية) و هي تقارير تبين أن الميزانية العامة لا تمثل المركز المالي و أن الأرباح و الخسائر (قائمة التدخل) لا تمثل النشاط للسنة (الفترة) المنتهية بتاريخ الميزانية و تقارير عدم إعطاء رأي أي أن المدقق لا يتمكن من إعطاء (إبداء) الرأي و قد يبين هذا المعيار الأمور

<sup>1</sup> - د. سهام محمد السويدي، مرجع سابق ذكره، ص 31.

<sup>2</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 39.

التي تؤدي إلى إعطاء عدد من الأنواع المذكورة أعلاه. و يتضمن التقرير عناصر أساسية مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف هي:<sup>1</sup>

- عنوان التقرير.
- الجهة التي يوجه لها.
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية.

1/- تحديد البيانات المالية المدققة.

2/- بيان مسؤولية الإدارة و مسؤولية المدقق.

- فقرة النطاق: (شرح لطبيعة عملية التدقيق).

و تحتوي فقرة النطاق:

1)- الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية.

2)- وصف العمل الذي قام المدقق بإنجازه.

- فقرة الرأي و تحتوي على إبداء الرأي حول البيانات المالية.
- تاريخ التقرير.
- عنوان المدقق.
- توقيع المدقق.

---

<sup>1</sup> - مدونة محمد صالح الفراء، متاح على موقع سبق ذكره، ص 225.

## 2- المعيار الدولي رقم 705: تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل:<sup>1</sup>

نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع لإصدار تقريره و حسب الظروف أي أنه يستطيع تعديل

تقريره إذ استنتج أن رأيه حول البيانات المالية يتطلب ذلك.

أنواع الآراء المعدلة: هناك ثلاثة أنواع، رأي متحفظ، سلبي، عدم إبداء الرأي و يقوم المراجع باعتماد النوع

المناسب حسب:

- طبيعة المسألة التي تتطلب التعديل حيث يكون تشويه البيانات المالية يؤدي لأخطاء جوهرية.

- في حالة عدم القدرة على الحصول على أدلة مراجعة ملائمة.

- حسب تقييمه للمخاطر ومدى تأثيرها على البيانات المالية.

الهدف:

- هدف المراجع من هذا المعيار هو التعبير و إبداء بوضوح رأيه المعدل بشأن البيانات المالية.

- التعديل ضروري في حالة ما إذا استخلص المراجع و استند إلى أدلة المجموعة أن البيانات المالية غير خالية من

الأخطاء الجوهرية.

- في حالة ما عجز المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات.

---

<sup>1</sup> - International federation of accountants (IFAC), optic, p 687.

3- المعيار الدولي رقم 706: التركيز في الفقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير مدقق الحسابات

المستقل:<sup>1</sup>

نطاق المعيار:

ينص المعيار إلى إضافة الاتصال في تقرير مراجع عندما يرى أنه من الضروري:

- سند انتباه المستخدم إلى مسألة أو مسائل معروضة.

- الكشف عن بيانات مالية ذات أهمية.

**متطلبات المعيار:** إذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لمشكل مطروح أو مفصح عنه في

القوائم المالية و الذي يكون حسب اعتقاد المراجع، ذا أهمية على المراجع أن يدرج فقرة تأكيد في تقريره

موضحة فيها أن بحوزته ما يكفي من الأدلة لأنه لا يجوز خطأ جوهرى في القوائم المالية.

#### ● الفقرة التأكيدية:

- يجب إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في التقرير.

- يجب أن يتم عنونها بشكل مناسب مثلا: "فقرة تأكيدية".

- (إبراز المشكل) إبراز مرجع المشكل المفصح عنه و أي شرح ورد له في التقرير.

- توضيح أن رأي المراجع لم يتغير مع وجود المشكل.

---

<sup>1</sup> - International federation of accountants (IFAC), optic, p 715 – 716.



نطاق المعيار: يهتم هذا المعيار بإبراز مسؤولية المراجع حول الأرقام المقارنة في البيانات المالية.

طبيعة المقارنة:

حسب المنهج المطبق في المؤسسة يعتمد المراجع طريقتين في مسؤوليته حول المعلومات المقارنة:

1/- الأرقام المتناظرة.

2/- البيانات المالية المقارنة.

و تحدد الطريقة المستعملة حسب بنود العقد التكاليف بالمراجعة أو قوانين و لوائح المؤسسة.

الفرق بين الطريقتين:

الأرقام المتناظرة:

المراجعة تكون فقط للفترة الحالية، أما البيانات المالية المقارنة فتخص فترة كل بيان مالي مدرجة في

المقارنة.

الهدف من استعمال هذا المعيار:

- يجمع عدد كبير من أدلة إثبات أن المعلومات المقارنة سواء أرقام أو بيانات طرحت يتماشى مع

متطلبات المنهاج المتبع في المنشأة.

- و أن يكون طرح هذه المعلومات تخرج عن المسؤوليات المسطرة للمراجع.



## 5- المعيار الدولي رقم 720: مسؤولية المراجع حول الوثائق التي تحتوي بيانات المالية المدققة:

معلومات عن منشآت تحتوي على بيانات مالية مدققة و هذا المعيار يوفر استرشادا حول مسؤولية و اعتبارات المدقق حول المعلومات الأخرى، و التي لا توجد التزاما قانونيا على المدقق تقديم تقرير حولها، و لكن هذه المستندات تحتوي على معلومات مالية مدققة و إن إجراءات المدقق بهذا الشأن قراءة المعلومات الأخرى لأجل التأكد من أنها ليست متناقضة بصورة مادية مع البيانات المالية و من هذه المستندات المعلومات المالية الملخصة.<sup>1</sup>

**نطاق المعيار:** هذه الوثائق التي تحتوي بيانات مالية مدققة تكون عبارة عن تقارير سنوية (أو ما شابه ذلك) و التي تنشر للمالكين و حاملي الأسهم و تحوي القوائم المالية المراجعة و تقرير المدقق حولها. و هذا المعيار يطبق أحيانا بعين الاعتبار متطلبات الظروف على أي وثائق تحوي القوائم المالية المدققة التي تقدم هيئات أخرى مثلا: التأمينات.

**الهدف:** هدف المراجع أن يتجاوب بشكل مناسب في حال احتوت الوثائق القوائم المالية المدققة و تقرير هذه البيانات معلومات من شأنها التقليل من مصداقية القوائم المالية و تقريرها. **قراءة معلومات أخرى:** على المراجع قراءة معلومات أخرى لتوضيح التعريفات الجوهرية إن وجدت في القوائم المالية، كما عليه القيام بإجراءات مناسبة مع الكمية للحصول على معلومات (قبل تاريخ وضع) السابقة، و إذا لم يتم التجاوب معه عليه قراءة المعلومات و البحث عنها في نطاق مسؤوليته.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 40.

<sup>2</sup> - International federation of accountants (IFAC), optic, p 744.

## ب)- معايير المجالات المتخصصة:

تتكون هذه المجموعة من معايير توفر القواعد و الإرشادات المتعلقة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة و ما يخص اختيار المعلومات المستقبلية و إبداء رأي المراجع فيها.<sup>1</sup>

### 1/- المعيار 800: اعتبارات خاصة بعملية تدقيق البيانات المالية المعدة لأغراض خاصة:

تقرير المدقق حول التكاليف لأغراض خاصة و المتعلقة على سبيل المثال: التكاليف لتقديم تقارير حول مكونات حسابات معينة مثل: الذمم المدينة أو الذمم الدائنة أو تقديم تقارير حول تطبيق اتفاقيات معينة أو تقرير حول كشف الضريبة، الدخل أو تقرير حول منشآت أو أفراد يستعملون الأساس النقدي. أما واجبات المدقق فإن عليه أن يوضح من المعلومات المالية لم تخطر و حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما أنه يجب وضع عنوان واضح و على سبيل المثال "تقرير حول الذمم المالية".<sup>2</sup>

### الهدف من المعيار:

هدف المراجع من تطبيق هذا المعيار هو معالجة الاعتبارات الخاصة على نحو ملائم من خلال:

- قبول عقد التكاليف بالمراجعة.

- التخطيط لمهمة المراجعة.

- تكوين رأي و الإفصاح عن البيانات المالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> د سهام السويدي لمرجع سبق ذكره ص 31

<sup>2</sup> - د. هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص 40

<sup>3</sup> - international federation of accountants IFAC opcit p750

2- المعيار الدولي 805: الاعتبار الخاص \_ عملية تدقيق البيانات المالية منفردة و مكونات أو حسابات

أو بنود محددة في بيان مالي:

نطاق المعيار: تطبق المعايير الدولية للتدقيق من 100 - 700 لمراجعة البيانات المالية و يتم تكييفها حسب الظروف.

هذا المعيار يتكامل مع الاعتبارات الخاصة في تطبيق تلك المعايير الدولية لإجراء المراجعة ببيانات مالية منفردة أو عنصر معين أو حساب أو بند من البيان المالي.

الهدف من المعيار: هدف المراجع من تطبيق المعايير الدولية للمراجعة على بيان مالي مفرد أو بيان أو عنصر معين أو حساب أو بند من بيان مالي هو أن يعالج على نحو ملائم الاعتبارات الخاصة ذات الصلة.

3- المعيار الدولي 810: عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة:

ينص هذا المعيار على المراجع أن يقدم تقرير عن ملخص القوائم المالية مشتقة من القوائم المالية المدققة من نفس المراجع.

الهدف من هذا المعيار:

أهداف مراجع الحسابات هي:

تحديد ما إذا كان من المناسب لقبول المشاركة في تقرير موجز البيانات المالية إذا نص التعاقد عن تقديم تقرير عن البيانات المالية الموجزة:

I/- تقدم رأي حول البيانات المالية الموجزة بناء على تقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي تم

الحصول عليها.

II/- التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب، يصف أساس الرأي.<sup>1</sup>

ج)- المعيار الدولي 1000: اعتبارات خاصة \_ تدقيق الأدوات المالية

نطاق المعيار: الأدوات المالية يمكن استخدامها من قبل الكيانات المالية و غير المالية متنوعة الأغراض. بعض الكيانات لديها حيازات كبيرة و معاملات كثيرة في حين خيانات أخرى لديها عدد قليل من الأدوات المالية. قد نجد بعض المؤسسات من استعمال الوسائل المالية لتستفيد من المخاطر و مؤسسات أخرى تستعمل هذه الأدوات للحد من المخاطر التي قد تتعرض لها الإدارة.

الغرض و مخاطر استخدام الأدوات المالية:

تستخدم الأدوات المالية من أجل:

- أغراض التحوط: لتغيير مخاطر البيانات المالية التي يتعرض لها الكيان.
- الشراء لأجل البيع العملات: لإصلاح سعر الصرف مستقبلاً.
- تحويل أسعار الفائدة في المستقبل إلى معدلات ثابتة من خلال استعمال المبادلات.
- أغراض تجارية على سبيل المثال تمكين الكيان الاستفادة من الاستثمار على المدى الطويل.
- على المراجع مراجعة هذه الأدوات المالية و تدقيق جميع المعاملات التي تمت بها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- International federation of accountants (IFAC), optic, Pp 766.786.

<sup>2</sup>- International federation of accountants (IFAC), optic, p 813 – 816.

يجب الإشارة إلى الفرق بين "المعايير الدولية للمراجعة" التي تم التطرق إليها و "المعايير الدولية للخدمات ذات الصلة" بحيث هذه الأخيرة يتعين تطبيقها عند أداء ارتباطات جمع المعلومات و ارتباطات التي تطبق على الإجراءات المتفق عليها على الخدمات الأخرى و هذا بخلاف "معايير الدولية للارتباط و التأكد" و هذه الأخيرة معايير يتعين تطبيقها في ظل ارتباطات التأكد التي تتعامل مع معلومات أخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية و يرمز لكل منها:

1 - المعايير الدولية للمراجعة: « I S A ».

2 - المعايير الدولية للخدمات ذات الصلة: « I S R S ».

3 - المعايير الدولية للارتباط و التأكد: « I S A E S ».<sup>1</sup>

و المعايير I S R S و I S A E S صادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة و الارتباط و التأكد

و ذات الصلة.

---

<sup>1</sup> د امين السيد احمد لطفي مرجع سبق ذكره ص 422



	599 – 500	
أدلة الإثبات	500	أدلة الإثبات
اعتبارات إضافية لفقرات خاصة.	501	
التأكدات الخارجية.	505	
التكليف بالتدقيق الأول مرة – أرصدة إنتاجية.	510	
إجراءات تحليلية.	520	
عينات التدقيق و إجراء اختبارات الانتقائية.	530	
تدقيق التقديرات المحاسبية.	540	
الأطراف ذات العلاقة.	550	
الأحداث اللاحقة.	560	
الاستمرارية.	570	
إقرارات الإدارة.	580	
	699 – 600	
استعمال عمل مدقق آخر.	600	الاستفادة من عمل الآخرين
استعمال و مراعاة عمل التدقيق الداخلي.	601	
الاستفادة من عمل الخبير.	620	
	799 – 700	
تقرير مدقق حول البيانات المالية.	700	معايير إصدار التقرير
تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل.	705	
التركيز في فقرات التأكيد والفقرات الأخرى.	706	
الارقام المقارنة في البيانات المالية	710	
مسؤولية المراجع حول وثائق تحوي بيانات مالية مدققة	720	
	899-800	
اعتبارات خاصة لتدقيق بيانات معدة لأغراض خاصة	800	مجالات متخصصة
اعتبارات خاصة – تدقيق بيانات مالية منفردة	805	
اعداد تقرير حول بيانات مالية ملخصة	810	

اعتبارات خاصة_ تدقيق الادوات المالية	-1000 1100 1000	ممارسات المعايير الدولية
<b>ISAEs</b> المعايير الدولية للارتباط و التأكد		
ارتباطات خاصة بفحص قوائم مالية (معيار 910 سابقا)	- 2000 2699 2400	المعايير الدولية للارتباط و الفحص
ارتباطات التأكد الأخرى بخلاف عملية المراجعة و فحص البيانات التاريخية معايير على موضوعات متخصصة. اختبار المعلومات المالية المستقبلية (معيار 810 سابقا).	- 3000 3699 3000 3699 3400	المعايير الدولية للارتباط و التأكد
<b>ISRS</b> المعايير الدولية للخدمات ذات الصلة		
ارتباطات لأداء إجراءات متفق عليها (معيار 920 سابقا).	4400	
ارتباطات لجمع و إعداد بيانات مالية (معيار 930 سابقا).	4410	

المصدر من اعداد الطالبين بالاعتماد على د امين السيد احمد لطفي مرجع سبق ذكره ص 423 الى 426.



## خاتمة الفصل:

استطاعت معايير المراجعة الدولية أن تغطي كافة جوانب المعايير المتعارف عليها من معايير عامة ومعايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير، مما يزيد من قدرتها على تحقيق توحيد الممارسة المهنية التي تقلل من اختلافات الأداء المهني على المستوى الدولي.

ويؤدي الالتزام بالمعايير المراجعة الدولية إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي و يجعل منها أداة لترشيد قرارات الاستثمار سواء على المستوى المحلي و الدولي.

بالرغم من أن الالتزام بالمعايير الدولية يمثل خطوة نحو تدويل مهنة المراجعة، إلا أنها لا تعتبر معايير ملزمة لأن الاتحاد الدولي للمحاسبين لا يملك أي سلطة في فرض تلك المعايير.

# الفصل الثالث

واقع مهنة المراجعة بالجزائر ومدى الالتزام بالمعايير الدولية  
(دراسة تطبيقية)

## مقدمة الفصل:

إن التعرف على واقع مهنة المراجعة بالجزائر يصبور لنا مدى تطبيقها لمعايير المراجعة الدولية و مدى احترامها لمراحل ومنهجية المهمة.

انطلاقا من هذه النقطة سحاول توضيح مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر بطريقة نظرية و تطبيقية وذلك بعرض بعض الدراسات السابقة و دراستنا الميدانية, و قبل كل هذا يتوجب توضيح الإطار التنظيمي مهنة المراجعة بالجزائر و منهجية سيرها.

سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.
- المبحث الثاني: تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر.
- المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية.

## المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة بالجزائر.

صاحب تعقد النشاطات و تنوعها في مختلف المؤسسات الجزائرية إلى ظهور الحاجة إلى المراجعة والتي

تطورت تدريجيا مرورا بثلاث حقبات رئيسية عرفتھا منذ الاستقلال<sup>1</sup>.

❖ الفترة 1969 – 1980.

❖ الفترة بين 1980 – 1988.

❖ فترة ما بعد الإصلاحات.

### المطلب الأول: الفترة من 1969 إلى 1980:

بدأت الحاجة إلى دور مراجعة الحسابات بالجزائر سنة 1969, وذلك عند صدور المادة 39 من الأمر

107/69 المؤرخ في 1969/12/31 والتي نصت على ما يلي: "يعين الوزير المكلف بالمالية و التخطيط

مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد

تأمين مشروعية و صحة حساباتها و تحليل وضعها الخاص بالأصول و الخصوم. و يجوز له أيضا أن يعين لنفس

الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها. و تحدد بمرسوم بناء

على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية و التخطيط مهمة و التزامات مندوبي الحسابات المؤسسات العمومية أو

شبه العمومية"<sup>2</sup>. فمن هنا بدأ تنظيم مهنة المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

<sup>1</sup> - د. سهام محمد السويدي، مرجع سابق ذكره، ص 108.

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية 1969/12/31 الموافق لـ 22 شوال 1389، العدد 110 ص 1805، سنة سادسة.

وخولت ممارسة هذه الوظيفة للمراقبين العامين الماليين و مراقبو المالية، مفتش ي المالية حسب المرسوم

173/70 المؤرخ في 1973/11/16 واعتبر هذا النص مراجع الحسابات مراقب دائم لتسيير المؤسسات

العمومية و أوكلت لهم المهام التالية:

- مراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي لها تأثير اقتصادي أو مالي على التسيير بصفة مباشرة أو

غير مباشرة.

- متابعة إعداد الحسابات و الموازنات.

- متابعة مصداقية الجرد و الحسابات و النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة.<sup>1</sup>

دام تطبيق هذه النصوص لغاية سنة 1980 أين نشأ مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية. لكن لم

تتوافق هذه التطورات مع الظروف الاقتصادية و الاجتماعية السائدة ذلك الوقت من جهة و محاولة

مواكبة التطور الحاصل في المعايير الدولية من جهة أخرى. و يرجع عدم التوافق إلى ثغرات في تصور و وضع

القانون الأساسي المنظم لهيئة المراجعة, من بين هذه الثغرات:

- غياب الدوام في مراجعة الحسابات الناتج أساسا عن نقص الإمكانيات و العدد الكبير من

المؤسسات الواجب مراجعتها.

- نقص الشفافية في تحدها الإدارة بالتوافق مع أهداف المرحلة.

- المادة غير محددة لعهددة مراجع الحسابات.

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية 1973/11/16 الموافق لـ 20 شوال 1393، العدد 92، السنة العاشرة.

- امتداد المرسوم 173/70 للمجالات التي تشملها مراجعة الحسابات و التي عادة ما تجمع مهام

متناقضة و غير متلائمة بالنظر إلى المعايير المعروفة دولياً.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: لفترة بين 1980 و 1988:

تم إعادة تنظيم مهنة المراجعة لإنشاء مجلس المحاسبة وذلك بصدور القانون 05/80 مؤرخ في

1980/03/01:

المادة 01: يحدد هذا القانون الصلاحيات المنوطة بمجلس المحاسبة و طرق تنظيمه و تسييره و الاجزاء

المرتبة عن تحرياته".

المادة 03: "يوضع مجلس المحاسبة تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية، و هو هيئة ذات صلاحية

قضائية و إدارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة و الحزب و المؤسسات المنتخبة و المجموعات المحلية و

المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها. و يمكن لمجلس المحاسبة أن يجري مراقبة على المؤسسات بجميع

أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة، أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في

رأس المال أو منع أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات".

تم منع احتكار مراجعة الحسابات للمؤسسة العمومية لمجلس المحاسبة و هذا طبقاً للمادة 05 من نفس

القانون "يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية و الحسابية و يتحقق من

دقتها و صحتها و نزاهتها".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - د. سهام محمد السويدي، مرجع سابق ذكره، ص 110 - 111.

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية 4 مارس 1980 الموافق لـ 7 ربيع الثاني 140هـ، العدد 10، السنة السابعة، ص 338.

بصدور القانون 05/80 توسع المرسوم 173/70 و ألغيت المادة 39 من قانون 1970،<sup>1</sup> ورغم إلغاء هذه

المادة إلا انه لم تلغى صراحة أحكام النصوص القانونية المختلفة و المتعلقة بالمؤسسات الاشتراكية فهي تؤخذ كمرجع للتدخل في بعض العمليات ذات طابع اجتماعي و لمختلف تقارير مراجعي الحسابات و خاصة فيما يتعلق بـ:

- المادة 30 من الأمر المؤرخ بـ 1971/11/16 المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات.

- المادة 10 من الأمر 16/75 المؤرخ في 1975/11/21 الذي حدد العلاقة الرئيسية بين

المؤسسات الاشتراكية سلطة الإدارة الوصية، الإدارات الأخرى التابعة للدولة.

- المادة 10 من المرسوم 149/75 المؤرخ في 1975/11/21 و المتعلق بمجلس الإدارة للمؤسسات

الاشتراكية ذات طابع اقتصادي.

هذه الوضعية تميزت بوجود حسابات في المؤسسة العمومية و لكن المهمة عاشت نزاع قانوني فيما يتعلق

بشروط التعيين المهام والواجبات، القانون الأساسي لمراجعي الحسابات وهذا الفراغ دام إلى سنة 1984.<sup>2</sup>

وفي سنة 1985 جاء قانون مالية ليعيد تكييف المهنة، و فرضت نصوص هذا القانون نفسها لتجاوز إطار

هذه المرحلة بإعادة الاعتبار لمراجعة الحسابات المستقلة حيث نصت المادة 196 من القانون "يتم تعيين مراجعي

الحسابات بالنسبة للمؤسسة العمومية و المؤسسات التي تمتلك بها الدولة أو هيئة عمومية جزء منها".<sup>3</sup>

أما سنة 1988 صدر القانون المتعلق باستقلالية المؤسسة و بالتالي إعادة الاعتبار نهائيا لمراجعة الحسابات في

المؤسسات العمومية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - د. سهام محمد السويدي، مرجع سابق ذكره، ص 111.

<sup>2</sup> - محمد بوسماحة، معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص 29.

<sup>3</sup> - قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لعام 1985.

<sup>4</sup> - محمد بوسماحة، مرجع سابق ذكره، ص 30.

### المطلب الثالث: الفترة ما بعد الإصلاحات

عرفت مراجعة الحسابات في الجزائر تطورا بطيئا إلى غاية عام 1988 و هو تاريخ صدور القانون 1/88 المؤرخ في 1988/1/12 الخاص بالقانون التوجيهي للمؤسسة الاقتصادية العمومية، بحيث ركز هذا القانون على ضرورة إعادة تنظيم كامل للمراجعة تجنبنا للتناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات الملتزم بها من طرف السلطات العمومية حين ذاك.

فبالتالي إن مرحلة إعادة تنظيم هذه المهنة من الناحية القانونية أوجبت تواجد مراجعة داخلية بمختلف المؤسسات الاقتصادية العمومية كما ركز المشرع على أهمية تعدد أشكال المراجعة كما أولى خصوصية للقانون الأساسي للمراجعين بإدراج عنصرين هامين:

– أن يزاول المهنة مهنيين مستقلين.

– أن يتم التفرقة بين المراجعة القانونية التي تعد مهمة المراجع و تقييم التسيير الذي يعد مسؤولية مجلس

الإدارة.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - د. سهام محمد السويدي، مرجع سابق ذكره، ص 113 - 114.



## المبحث الثاني: تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر.

بما أن الدراسات السابقة هي وسيلة من وسائل البحث العلمي سنحاول عرض بعض الدراسات الميدانية السابقة أعدت من طرف دكاترة وطلاب ماجستير واخترنا منها دراسات حديثة من سنة 2010 و2011 وهذا لإضفاء مصداقية للنتائج المعروضة. وتمت هذه الدراسات بأسلوب الاستقصاء بالاستمارة بعد اختيار عينة تخدم الأهداف وتكون موضوع الإشكال ألا وهو "مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر". قبل البدء في عرض الدراسات السابقة حول مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر , يجب الإشارة إلى أن الجزائر تحاول مواكبة الركب الدولي في المعايير الدولية وه ذا يتجلى في تبنيها معايير دولية للمحاسبة عند إصدارها النظام المحاسبي المالي والذي يتماشى مع التطلعات المستقبلية للاقتصاد الوطني ويرجع مضمونه إلى معايير الدولية.

للوصول إلى ه ذه المرحلة عرفت الجزائر مخططات محاسبية سابقة فشلت في تدويل المحاسبة الجزائرية مع المحاسبة الدولية وخلقت ثغرات في ه ذا المجال. وهي:

- المخطط الوطني العام: وهو النموذج المحاسبي الفرنسي الذي كان سائدا آنذاك، و الذي كان يتماشى مع الواقع الاقتصادي الليبرالي الذي يعتبر الربح فيه هو الهدف الأساسي , والذي حدد و وجه السياسات الاقتصادية على المستويين الجزئي و الليبرالي , تميز بتناقضاته و مشاكله و اتجه نحو إتباع مسار آخر مغاير يتفق مع التوجهات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية التي كان النظام الجزائري آنذاك يسعى إلى تجسيدها من خلال المخططات التنموية التي شرع في تطبيقها انطلاقا من نهاية الستينات من القرن الماضي.

- المخطط الوطني للمحاسبة: جاء لخلق بنك للمعلومات يسخر لمختلف الاستخدامات في كل المستويات الإدارية والتنظيمية سواء كانت تخص الأجهزة المركزية أو الأجهزة المحلية و كانت أسسه الهيكلية والتفسيرية متفتحة ومنسجمة إلى قدر كبير مع الكثير من العوامل والمتغيرات البيئية المحلية والدولية وقت ذاك

وكان يهدف على وجه الخصوص لتلبية الاحتياجات والمتطلبات من المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف الاقتصادية الكلية من خلال المخططات الوطنية.

إلا أن الوضع الآن أصبح مغايرا، حيث تعرف الجزائر تغيرات جذرية في كفاءة المجالات وخاصة في مجال تنظيم و توجيه الاقتصاد الوطني كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد مع الاتحاد الأوروبي والتغيرات المستقبلية التي ستحدث خصوصا مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفرض على الجزائر حملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.<sup>1</sup>

فجاء النظام المحاسبي المالي ليغطي ه ذه الثغرات والذي اختلف عن الذي قبله بنسبة 70 بالمائة. والأهم فيه أنه اعتمد معايير دولية , جاء كفكرة مشروع سنة 2007 ودخل حيز التطبيق سنة 2010. وحمل مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية الصادرة في الجرائد الرسمية وهي:

-القانون رقم 11/07 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

-المرسوم التنفيذي 156/08 بتاريخ 2008/05/26 المتضمن كيفية تطبيق القانون 11/07.

-القرار وزاري بتاريخ 2009/07/26 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوفات المالية. وكذا

مدونة الحسابات وقواعد سيرها. وأسقف رقم الأعمال للمؤسسات الصغيرة لمسك محاسبة مالية مبسطة.<sup>2</sup>

سيتم تقسيم هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: إمكانية وضرة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر.

المطلب الثاني: إسقاط المعايير الدولية للمراجعة على واقع الجزائري وضرة الالتحاق بالركب الدولي.

المطلب الثالث: النتائج.

<sup>1</sup> الأستاذ ايت محمد مراد. الأستاذ اجيري سفيان. مداخلة في المحور الثاني حول النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (تحديات وأهداف) سنة 2009

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

## المطلب الأول: إمكانية وضرة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر.

إمكانية تطبيق المعايير الدولية لمهنة المراجعة على البيئة الجزائرية ليست بالأمر الهين ولا المطبق حاليا فالسؤال المطروح هنا هو إن كانت المعايير الدولية للمراجعة مطبقة بالجزائر , وهل هناك ضرورة وإمكانية لتطبيقها. وللإجابة عن ه ذا التساؤل تطلبت الدراسة التالية جانبا تطبيقيا لجمع آراء ذوي الاختصاص والخروج بالإجابة الشافية.

الدراسة كانت للدكتورة سهام محمد السويدي في كتابها "دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر (دراسة ميدانية)" طبعة 1 المنشورة الدار الجامعية سنة 2010. فألحقت دراستها الميدانية كجانب تطبيقي لدراستها النظرية. وأدرجتها في الفصل الثالث. تحت عنوان "دراسة ميدانية للتعرف على مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر".

اتبعت الباحثة قوائم الاستقصاء مدعمة بمقابلات شخصية لجمع البيانات وللإجابة على التساؤلات التالية:

← هل هناك ضرورة لتطبيق معايير المراجعة الدولية لزيادة فعالية المراجعة في الجزائر؟

← هل يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بإرشادات معايير المراجعة الدولية؟

تمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة. حيث تم توزيع 70 قائمة استقصاء على أفراد المجتمع. ولم تعتمد على منطقة جغرافية واحدة لهدف رسم الواقع المهني للمراجعة في الجزائر. لكن بعد استبعاد القوائم الغير مكتملة أصبح حجم العينة 48. بنسبة 68.57%, تمت الإجابة عن القائمة الاستقصاء بمقياس ليكارت الخماسي و ضمت 32 عبارة قسمت حسب الأهداف إلى ثلاث محاور:

● المحور الأول ضمت 13 عبارة بهدف توضيح مدى قدرة مراجع الحسابات بالجزائر على أداء مهمته بكفاءة.

● المحور الثاني ضمت 12 عبارة تهدف لتوضيح مدى التزام مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير العمل الميداني.

● المحور الأخير ضمت 07 عبارات لتوضح مدى التزام المراجع بمعايير إعداد التقرير.

بعد معالجة و تحليل القوائم باستخدام برنامج SPSS والذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية لتحليل الجيد والموضوعي مثل: التكرارات, النسب المئوية, المتوسطات الحسابية, الانحرافات المعيارية. اتضح أن المتوسط العام لإجابات المحاور الثلاث يتجه نحو الاتجاه الموافق الايجابي , وانحصر بين 4.22 و 4.76 مما يعكس بلذ أغلبية المراجعين بالجزائر يلتزمون بالمسؤولية المرتبطة بالشخص المراجع من حيث التأهيل والاستقلالية و يدل على مدى معرفة مراجع الحسابات بالجزائر بدور معايير المراجعة الدولية في ترشيد المستوى المهني. كما يدل على إجماع أفراد العينة بالاتفاق على ما ورد من عناصر أساسية في تقرير المراجع طبقا لما جاء في المعايير الدولية. وفي الأخير خرجت الباحثة بمجموعة من النتائج من بينها ان التزام بالمعايير الدولية سيخفف من احتمال حدوث مشاكل عند إعداد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات. واستنتجت أيضا أن هذه المعايير الدولية يمكن اعتمادها كأساس لإصدار معايير محلية. وهذا بعد تعديلها بالشكل الذي يناسب المناخ التشريعي. و إن التزام المراجع الجزائري بالمعايير الدولية يزيد من كفاءة وفعالية مهمته.

المطلب الثاني: إسقاط المعايير الدولية للمراجعة على الواقع الجزائري وضرورة اللحاق بالركب

الدولي.

ترمي ه ذه الدراسة إلى إسقاط المعايير الدولية للمراجعة المذكورة في الفصل السابق على مهنة المراجعة بالجزائر, بمعنى آخر إلى أي مدى نطبق ه ذه المعايير في الجزائر.

حاول الطالب محمد امين مازون في رسالته لنيل شهادة الماجستير تحت عنوان التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها بالجزائر , في جامعة الجزائر سنة 2011/2010. الإجابة على ه ذا السؤال بدراسة تطبيقية دامت من 15 جوان إلى 3 جويلية من نفس السنة , وفي محاولته لإيجاد نتائج حول مدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر تبني منهج المسح عن طريق استمارة استبيان , و قسمت على عينة حجمها 170 فرد من طلبة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق و أسافة جامعيين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبة. تلقى الطالب 103 قائمة كاملة صالحة للدراسة تم تبويب إجاباتها وتحليلها ببرنامج SPSS وقسمت الدراسة إلى أربعة محاور:

• المحور الأول ضم 6 عبارات الأولى حول أهمية توحيد الأطر الدولية للتدقيق.

• المحور الثاني ضم أربعة عبارات للمقارنة بين التدقيق الدولي والتدقيق في الجزائر.

• المحور الثالث 12عبارة الهدف من وراء سن المعايير الدولية.

• المحور الأخير شمل ست عبارات الأخيرة حول مدى ضرورة تبني الجزائر لهده المعايير.

تم الرد عن العبارات بمقياس ليكارت الخماسي وتمركز المتوسط العام لكل محور في الفئة الثانية من مقياس ليكارت أي الموافق , وانحصر ما بين 2.05 و 2.17. أما الانحراف المعياري للمحاور الأربعة انحصر بين 0.36 و 0.56. ما يدل عن رضا غالبية أفراد العينة عن العبارات المطروحة.

في الأخير خرج الطالب ببعض النتائج منها إجماع العينة على التوحيد الدولي للتدقيق لسبيل الارتقاء لمستوى أحسن في خدمات المراجعة ووضحت الدراسة الاختلاف الشاسع في مزاولة التدقيق في الجزائر ودوليا , إلا أنه باستطاعتها تحقيق التوافق بتبني المعايير الدولية لأن ه ذه الأخيرة وبإجماع العينة تحسن من جودة المعلومات المالية وتحسن من أداء المدقق كما تقلل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة. ولاكتمال الاستفادة من تبني المعايير الدولية للمحاسبة على الجزائر تبني معايير المراجعة الدولية أيضا, لما يرى فيها الأغلبية من حلول مثلى للارتقاء بمهنة التدقيق.

على الرغم من أن الوقت الحالي لا يلائم تطبيق ه ذه المعايير. إذ يحتم ذلك القيام ببرامج تكوينية وتدريبية للمراجعين الحاليين بهدف توضيح المعايير الدولية للمراجعة وما تنص عليه في طياتها , وكيفية تطبيق كل معيار منها وهذا وبلا شك سيزيد من مصداقية المهنة وثقة مستخدمي القوائم المالية.

### المطلب الثالث: النتائج.

تعاني الدراسات السابقة من بعض النقائص والمتمثلة في عدم تطرقها إلى عدة نقاط مهمة:

— عدم توضيح ما مدى احترام مراجع الحسابات لمنهجية ومراحل المراجعة أثناء التدقيق, وهذا ما سنحاول إدراجه في دراستنا الميدانية بغية الإلمام أكثر بالموضوع.

— الحدود الزمنية لهذه الدراسات انحصرت في سنوات 2010 و 2011, وهي السنوات الأولى لبداية تطبيق المعايير الدولية في الجزائر ( 01 يناير 2010) مما يجعل من النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسات غير سارية المفعول حاليا بسبب التغيرات وانتشار الثقافات.

هذه الأسباب وغيرها دفعنا إلى القيام بدراسة ميدانية لتدارك نقائصها, وذلك من خلال توضيح ما مدى احترام مواجع الحسابات لمنهجية ومراحل المراجعة وكذلك للوقوف على مستجدات وهذا ما سنتطرق اليه في المبحث الموالي.

### المبحث الثالث: دراسة تطبيقية.

بغرض تدعيم الدراسة النظرية و الدراسات السابقة, ومدى احترام المراجعين في الجزائر مراحل المراجعة , أضفنا جانب تطبيقي يهكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق بالجزائر حول مدى تطبيق المعايير الدولية, ومدى احترام منهجية ومراحل مراجعة الحسابات.

سيقسم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: الإطار العام للدراسة.

المطلب الثاني: تحليل النتائج.



## المطلب الأول: الإطار العام للدراسة.

سيتناول ه ذا المطلب الإطار العام للدراسة الميدانية , أي التقديم بهذه الدراسة من حيث الأهداف التي ترمي إليها ومجتمعها و خصائص عينتها , بالإضافة إلى عرض الأساليب المستخدمة في الدراسة لتحليل ردود وإجابات العينة على قائمة الاستقصاء.

وسيتيم الإلمام ثلاث فروع:

الفرع الأول: الأهداف من الدراسة.

الفرع الثاني: تحديد المجتمع والعينة.

الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة.

الفرع الأول: الأهداف من وراء الدراسة.

تداف ه ذه الدراسة الميدانية لتحليل واقع مهنة المراجعة بالجزائر وما إن كانت تتم وفق ما هو منصوص في المعايير الدولية التي تنظم المراجعة , وضرورة تطبيقها والفوائد التي تعود بها على مهنة المراجعة ومستخدمي مخرجاتها. ومدى احترام منهجيتها من طرف أصحاب المهنة.

لذلك فان الهدف من الدراسة هو محاولة للإجابة على التساؤلات التالية:

1-هل هناك ضرورة لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر

2-هل يحترم مراجع الحسابات منهجية ومراحل المراجعة أثناء تدقيقه للمؤسسات.

الفرع الثاني: تحديد المجتمع والعينة .

• أسلوب جمع البيانات.

هناك عدة طرق لجمع البيانات كالملاحظة والمقابلة الشخصية وقوائم الاستقصاء , وتبعاً لنوع الدراسة التي تم إتباعها في هذا البحث استخدمنا قوائم الاستقصاء مدعومة ببعض المقابلات الشخصية. فاستخدام أسلوب قوائم الاستقصاء له مميزات عديدة كسهولة تحليل النتائج , أما المقابلات الشخصية فتزيل الغموض حول بعض الإجابات.

• هيكل الاستبيان.

الجزء الأول: شمل معلومات شخصية حول العينة من جنس وعمر ومستوى تعليمي.

الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الشكل تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى ثلاث محاور. شملت في مجملها 25 عبارة.

← المحور الأول: ضم 07 عبارات حول واقع المراجعة بالجزائر.

← المحور الثاني: ضم 06 عبارات حول مدى ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر.

← المحور الثالث: ضم 12 عبارة حول مدى احترام المراجعين منهجية ومراحل عملية المراجعة.

• المعاينة الإحصائية:

تمثل مجتمع الدراسة في محافظتي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في مكاتب المراجعة في الجزائر , تم اعتماد قوائم الاستقصاء بغية الحصول على بيانات الدراسة الميدانية والتي تم توزيعها على عينة حجمها 60 فرد من أفراد مجتمع البحث , مع محاولة استطلاع مختلف الآراء لم يتم اعتماد على ولاية واحدة فتم تقسيم 60 قائمة استقصاء على 09 مكاتب مراجعة في كل مكتب خمس إلى ست خبراء ومحافظي حسابات , منها 06 مكاتب

بولاية البيض. و مكثين بولاية النعامة ومكتب بولاية الجلفة. بعد توزيع القوائم والاستبعاد الغير مكتملة منها للوصول إلى نتائج أكثر مصداقية أصبح حجم العينة 45 أي بنسبة 75%.

الجدول رقم 5 نتائج توزيع القوائم وحجم العينة.

النسبة المئوية	حجم العينة	القوائم المستبعدة	القوائم المستلمة	القوائم الموزعة
75%	45	09	54	60

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الاستبيان

البيانات الشخصية للعينة:

1- الجدول رقم 6 توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
91.11%	41	ذكر
8.88%	04	أنثى

المصدر: مستنبط من الاستبيان

يوضح الجدول أن نسبة الذكور أعلى بكثير من نسبة الإناث، ما يؤكد أن أغلبية ممتهي المحاسبة والتدقيق هم من الذكور ما يمكن إرجاعه إلى صعوبات أداء هذه المهنة أو إلى عادات المجتمع.

2-الجدول رقم 7 توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	01	2.22%
من 30 إلى 40 سنة	08	17.77%
أكثر من 40 سنة	36	80%

المصدر: مستنبط من الاستبيان

يوضح الشكل أعلاه أن الفئة الأقل من ثلاثين لا تمثل إلا 2.22% , تمثلت في المتربصين لدى الخبراء لنيل الشهادة. أما الفئة من 30 إلى 40 سنة فهي مختلطة بين متربصين ومحافظي حسابات. أما الفئة الكبيرة فكانت من خبراء محاسبة و محافظي حسابات عمرهم أكثر من 40 سنة.

3- الجدول رقم 8 :توزيع أفراد العينة حسب المستوى.

المستوى	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	06	13.33%
ماجستير أو ماستر	01	2.22%
دكتوراه	00	00
شهادة مهنية	38	84.44%

المصدر: مستنبط من الاستبيان

النسبة 15.55% مثلت حاملي شهادة ليسانس في التخصص أو ماجستير أو ماستر، كانوا من متربصين لدى الخبراء. أما 84.44% كانت نسبة الخبراء ومحافظي حسابات لأن مهنة المراجعة تتطلب شهادة مهنية لمزاومتها.

الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة.

### 1- سلم ليكارت:

يحتاج ه ذا الأسلوب لتحويل الإجابات الواردة بقائمة الاستقصاء إلى قيم ذات دلالة, لذا يستخدم ه ذا المقياس ذو الخمس درجات لقياس المتغيرات التي يكون من الصعب قياسها كميًا. وبمقتضى ه ذا المقياس تعطى أوزان نسبية للإجابات وذلك كالتالي:

الجدول رقم 9 مقياس ليكارت الخماسي.

الإجابة	موافق تماما	موافق	غير محدد	غير موافق	غير موافق مطلقا
الوزن النسبي	1	2	3	4	5

المصدر. د. سهام سويدي مرجع سبق ذكره

### 2- برنامج الـ Spss: اختصار للأحرف اللاتينية الأولى من اسم الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

وهي حزم حاسوبية متكاملة لإدخال البيانات وتحليلها. يستخدم في البحوث العلمية التي تشمل العديد من البيانات الرقمية, ويشمل البرنامج معظم الاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها في الدراسة منها:

1- المتوسط الحسابي: استخدم لكل سؤال من أسئلة القائمة ولكل محور.

ب- الانحراف المعياري: هو من مقاييس التشتت للتعرف على مدى الثبات في الإجابة من قبل الأفراد.

ج- معامل الاختلاف : يحدد مدى التجانس والتوافق في الإجابات, كلما قل كان دليل على الاتفاق

والإجماع في الآراء.

د- معاملات الثبات : الفاكرونباخ , كلما زادت عن 50% دل عن الثبات والتحليل الصحيح لأراء

المراجعين.

ه- معامل الارتباط: لتحديد مدى الارتباط بين المحاور.

و- معامل الاختلاف: يوضح مدى وجود اختلاف بين أنماط العينة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.

يتم التطرق في ه ذا الطلب إلى تحليل البيانات التي تم تجميعها من عينة الدراسة بحيث ستعرض النتائج وتحليلها

تبعاً لتسلسل عبارات الاستقصاء والمحاور المنظمة فيه, بغية اختبار مدى تحقيق أهداف ه ذه الدراسة.

استناداً إلى تحليل 45 قائمة استقصاء تحوي كل منها 25 عبارة, تبين أن معامل ثبات ه ذه القوائم أي معامل

الفاكرونباخ بلغ 60.07% وهي نسبة مقبولة يمكن اعتمادها بغية التحليل الصحيح لأراء المراجعين.س.نقسم

دراستنا لثلاث محاور كالآتي:

المحور الأول: واقع مراجعة الحسابات بالجزائر.

المحور الثاني: مدى ضرورة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر.

المحور الثالث: مدى احترام المراجع منهجية ومراحل عملية المراجعة بالجزائر.

## المحور الأول: واقع مراجعة الحسابات بالجزائر.

يعالج هذا المحور نتائج الإجابات حول الأسئلة السبع الأولى من قائمة الاستقصاء والتي انصبت عباراتها في قالب وصف واقع المراجعة بالجزائر.

### الجدول رقم 10 نتائج الاستبيان المتعلقة بواقع مراجعة الحسابات بالجزائر.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
0.49	1.38	مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر لا تتم وفق المعايير الدولية الصادرة عن IFAC الاتحاد الدولي للمحاسبين
0.47	1.33	تحتاج مهنة التدقيق في الجزائر إلى إطار نظري و قواعد لتعتمد عليها. فهي حاليا تكتسب بالممارسة والمران فقط.
0.65	1.58	ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كثيرا عنه دوليا
0.91	3.40	في ظل الظروف الراهنة. يمكن تبني المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر.
0.50	1.44	عند تبني المعايير الدولية يتحتم على الجزائر

		إعادة تكوين المدققين.
0.94	3.80	لا توجد ثقة في تقرير مدقق الحسابات الناتج حسب أسلوب التدقيق المتبع بالجزائر.
1	2.33	تسعى الجزائر إلى مواكبة التطورات الحاصلة دوليا.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج spss

الجدول رقم 11 نتائج المحور الأول.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الأول
1.14	3.71	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج spss

يتضح من الجدولين السابقين أن المتوسط العام لإجابات المحور الأول بلغ 3.71 أي أن اتجاه الإجابة من

أفراد العينة يتجه نحو الاتجاه الغير موافق. مما يعكس بان أغلبية مراجعي الحسابات بالجزائر يرون أن المراجعة لا

تتبنى المعايير الدولية والبيئة الحالية غير مهينة لتطبيق مثل هذه المعايير..



العبرة الأولى التي دلت عن عدم تطبيق المعايير الدولية بلغ متوسطها الحسابي 1.38. الذي ينصب في الدرجة الأولى إلى الثانية من سلم ليكارت , أي موافق تماما والموافق. أما مؤشر الانحراف المعياري بلغ 0.49 وهو مستوى متدني يعكس التوافق و الانسجام في الإجابات.

متوسط الحسابي للعبرة الثانية وصل إلى 1.33 ينصب في الدرجة الأولى إلى الثانية من مقياس ليكارت وضح الموافقة التامة من المراجعين على أن المراجعة بالجزائر ليس لها إطار نظري ويكفي مزاولتها لاكتساب المهنة.

العبرة الرابعة والتي استفسرت عن إمكانية تطبيق المعايير الدولية حاليا. وصل متوسطها إلى 3.40 أي الاتجاه نحو الغير موافق. و انحراف 0.92 يدل عن تجانس الردود.

العبرة السادسة . لا توجد ثقة في تقرير مدقق الحسابات الناتج حسب أسلوب التدقيق المتبع بالجزائر. متوسطها الحسابي 3.80 يدل على غير الموافقة فيرى المراجعون أن تقاريرهم الحالية تتميز بالثقة من طرف مستخدميها. وكان انحرافها 0.94 يدل عن تجانس الآراء.

المحور الثاني: مدى ضرورة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.

يشمل هذا المحور تحليل إجابات الأسئلة الست الموالية للعبرة السابعة.

الجدول رقم 12 : نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
0.52	1.33	من ضروري إلحاق التدقيق في الجزائر بالركب والواقع الدولي.
0.50	1.51	المعايير الدولية للتدقيق ترفع من مستوى أداء مدقق الحسابات.
0.46	1.31	تزيد المعايير الدولية في نجاح عملية التدقيق.
0.79	1.84	الالتزام بالمعايير الدولية يزيد من ثقة مستخدم تقرير مدقق الحسابات.
0.58	1.53	تساعد المعايير الدولية من اتخاذ القرار المناسب عند استخدام المعلومات المدققة
0.93	2.24	تدويل التدقيق يزيل العوائق الدولية في هذا المجال.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج spss

## الجدول رقم 13 نتائج المحور الثاني.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الثاني
1.17	3.57	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج spss

### تحليل الجدولين:

يوضح الجدولين أعلاه أن المتوسط العام للإجابات انحصر بين المحايد والغير موافق فوصل إلى 3.57 بحيل عدم رضا المراجعين عن العبارات التي جاءت في هـ ذا المحور والتي انصب في قالب مدى ضرورة تبني المعايير الدولية في المراجعة بالجزائر. هـ ذا يعود لعدم اطلاع فئة كبيرة من مراجعي العينة عن هذه المعايير. أما الانحراف المعياري للمحور لا يزال ضئيل 1.17 دليل على تجانس الإجابات.

رغم أن المتوسط الحسابي للعبارات الأولى إلى الخامسة انحصر بين 1.33 إلى 1.84 أي تردد الإجابات حول الموافق تماما والموافق حول ما ستمده المعايير الدولية من ارتقاء لهجنة المراجعة, وانحصر الانحراف المعياري لها بين 0.46 إلى 0.79 دليل على توافق الآراء. إلا أن العبارة السادسة للمحور حول تدويل التدقيق سيزيل العوائق الدولية بقي يتجه للمحايد محايد بمتوسط 2.24 يدل على عدم المعرفة والاطلاع الكافيين عن أهداف المعايير الدولية فتدويل المراجعة هو الهدف الأول لهذه المعايير.

المحور الثالث: مدى احترام مراجع الحسابات منهجية ومراحل عملية المراجعة بالجزائر.

الجدول رقم 14 نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى احترام مراجع الحسابات منهجية ومراحل عملية المراجعة

بالجزائر .

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
0.49	1.38	عند القيام بمراجعة الحسابات هل يتم احترام منهجية التدقيق ومراحله. (1- الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة المراد تدقيقها . 2-تقييم نظام الرقابة الداخلية. 3-فحص الحسابات وإعداد التقرير).
0.68	1.73	عند محاولة الحصول على معلومات عامة عن المؤسسة. هل تتم زيارات ميدانية وحوار مع المسؤولين.
0.52	1.53	هل يتم إعداد ملف دائم أثناء المرحلة الأولى.
1.08	2.91	عند تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم إعداد خرائط التدفق أي التابع بين مصالح المؤسسة المراد تدقيقها.
1.02	3.16	يقوم المدقق باستعمال أسلوب الاستبيان أو مرجع تذكيري لتقييم نظام الرقابة الداخلية.
0.78	1.42	تتم الاختبارات الأولية على نظام الرقابة الداخلية لاستنباط نقاط القوة والضعف في النظام.
0.80	1.62	يقوم المدقق باختبارات الاستمرارية عن مدى تطبيق نقاط القوة في واقع المؤسسة.
0.64	1.67	في المرحلة الأخيرة يقوم المدقق بإعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى. وفحص الأحداث ما بعد الميزانية وكيفية تقديم القوائم المالية.
0.80	1.76	يقوم المدقق بإعادة النظر في أوراق العمل قبل إصدار رأيه.
0.43	1.24	يقوم المراجع بإعداد تقرير كتابي عن وضعية المؤسسة.

0.62	1.51	عند الوقوف على بعض التحفظات على المراجع أن يحزر فقرة توضيحية في تقريره.
0.54	1.42	على المدقق عند امتناعه عن إبداء رأيه أو عند تقديمه رأي سلمي أن يذكر ذلك في فقرة الرأي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج Spss

### الجدول رقم 15 نتائج المحور الثالث.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الثالث
0.75	2.8	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج Spss

### تحليل نتائج الجدولين:

2.8 متوسط العام لردود المحور الثالث من الموافق إلى المحايد , حول مدى احترام منهجية ومراحل مراجعة الحسابات. يمكن تفسير النسبة بلف مراحل المراجعة مطبقة ولكن جهل المراجعين ببعض الأساليب الحديثة لتقييم والفحص جعل منهم محايد الرأي وهذا ما دعمته المقابلات.

العبرة الأولى كانت حول احترام المراحل الثلاث المتعارف عليها , ترددت الإجابات عنها من الموافق تماما والوافق بمتوسط الحسابي 1.38. و تجانس الردود هو ما وضحه الانحراف المعياري للعبارة بمعدل 0.49.

"في المرحلة الأولى يتم الحصول عن معلومات عامة عن المؤسسة بزيارات ميدانية وحوار مع مسؤوليها" متوسط الإجابات حول هذه العبارة وهي الثانية. وصل إلى 1.73 أي الاتجاه نحو الموافق بانحراف 0.68.

الإجابة حول العبارة الرابعة والتي انصبت في المرحلة التالية من مهمة المراجعة , أي تقييم نظام الرقابة الداخلية وان كان يتم هذا الأخير وفق إعداد خرائط التدفق بين المصالح, كانت محايدة بمتوسط حسابي 2.91 وانحراف معياري 1.08 دليل على الجهل بهذا الأسلوب والذي يعتبر حديث. وبالمقابلة تم اكتشاف اعتمادهم على زيارات المصالح ومراجعة وثائقها فقط.

العبارة الخامسة: " يقوم المدقق باستعمال أسلوب الاستبيان أو مرجع تذكيري لتقييم النظام ". اتجهت الإجابة نحو الغير موافق أي عدم إتباع هذا الأسلوب وهو الأخر غير تقليدي. المتوسط الحسابي للعبارة 3.16 وانحراف معياري 1.02.

العبارتين السادسة والسابعة كانتا عن تطبيق اختبارات الاستمرارية لاكتشاف نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية ونقاط القوة, وتطبيق اختبارات الاستمرارية لنقاط القوة في واقع المؤسسة. اتجهتا نحو الموافق بمتوسطين حسابيين بلغا 1.42 و 1.62 على التوالي تدلان عن أن المرحلة الثانية متبعة ومحترمة رغم إهمال المراجعين للتقنيات سابقة الذكر.

العبارات من الثامنة لغاية الثانية عشر كانت كلها حول المرحلة الأخيرة من المهمة , شملت عبارات حول فحص الحسابات و إعداد التقرير والآراء المختلفة فيه. اتجهت نحو الدرجة الثانية من مقياس ليكارت وهو الموافق وانحصر متوسطها الحسابي من 1.24 إلى 1.76, وانحرافها المعياري انحصر من 0.43 إلى 0.80 يدل عن تجانس الآراء حول العبارات المذكورة.

معامل الارتباط بين المحاور:

الجدول رقم 16 الارتباط بين المحاور

المحاور	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	معامل الارتباط بيرسون	0.043	0.40
	Sig	0.78	0.006
المحور الثاني	معامل الارتباط بيرسون	1	0.31
	Sig	-	0.037
المحور الثالث	معامل الارتباط بيرسون	0.043	1
	Sig	0.78	0.037
		0.006	-

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج Spss

تحليل نتائج الجدول:

تم تطبيق ه ذا الاختبار لمعرفة مدى ارتباط كل محور بالآخر, حيث وجد الارتباط بين المحور الثاني والثالث فقط بمستوى السيق 0.03 اقل من 0.05 و معامل ارتباط بيرسون 0.31, أما المحور الأول فلا يرتبط لا بالمحور الثاني ولا الثالث.

من ه ذا التحليل يتبين أن هناك علاقة بين المحورين الثاني والثالث لأن فروضه م ا انصبا نحو الاهتمام والتساؤل عن مدى احترام المعايير الدولية للمراجعة ومنهجيتها ومراحلها بالنسبة لمراجعي الحسابات بالجزائر , على خلاف المحور الأول والذي كان يصف واقع المراجعة بالجزائر.



## خاتمة الفصل

- من خلال استعراض واقع المراجعة في الجزائر والدراسات السابقة حول مدى تطبيق المعايير الدولية بها ومن ثم قيامنا بدراسة ميدانية لتعزيز هذا الجانب النظري، تم الخروج بالنتائج التالية:
- مهنة المراجعة مهنة منظمة لا تتم عشوائيا ولا من طرف أي كان نظمت بالعرف إلى منهجية ومراحل ، ويشترط في ممتنها التأهيل العلمي والاستقلالية والتزاهة والعناية المهنية المطلوبة.
  - تعتبر المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إطار نظري شامل للمعايير المتعارف عليها تحقق التوحيد للممارسة المهنية.
  - رغم ه ذا إلا أن المعايير الدولية تزيد من الكفاءة والارتقاء بالمهنة إلا أنها ليست بالمعايير الملزمة , أي لا تفرض إنما يتم تبنيها اختيارا ويدل تطبيقها إلى الاهتمام والتطور في مجال مراجعة الحسابات.
  - منهجية المراجعة محترمة و معمول بها في مكاتب المراجعة الجزائرية , رغم جهل بعض المراجعين ببعض الأساليب الحديثة لجمع المعلومات وتقييم نظام الرقابة , فيعتمد المراجع الجزائري أساليب تقليدية.
  - تطبيق المعايير الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر غير متاح ومحاوله تطبيقها بات من الصعب نظرا لم تحتاجه من تكييفها بالمعايير المحلية وتهيئة البيئة لتطبيقها وكذا إعادة تكوين المراجعين.
  - المعرفة بهذه المعايير والاطلاع والاهتمام بها قليل في أوساط المراجعين بالجزائر.
  - تكوين المراجعين ونيل الشهادة المهنية يعتمد بنسبة تصل للتسعين بالمائة على التربص في مكاتب المراجعة واعتماد خبراء محافظي المحاسبة مؤطرين , وه ذا ما يهمل الجانب والإطار النظري والذي يشمل المعايير الدولية والأساليب الحديثة وكل التطورات في مجال مراجعة الحسابات.

- تكتسب مهنة المراجعة بالجزائر بالممارسة والمران وه ذا ما قد يؤثر على الرصيد المعرفي للمراجع وبالتالي التأثير على مستوى الامتحان.

- احترام مراحل المراجعة وشروط الشخص المراجع بالجزائر يبقي هناك ثقة بعمل وتقرير مراجع الحسابات.

- يمكن تبني ه ذه المعايير الدولية إلى حين صياغة معايير محلية تتماشى مع بيئة الوطن بشرط اعتبار المعايير الدولية أساس للمعايير المحلية.

دعا



## خاتمة عامة

المعايير الدولية للمراجعة إطار مهم لتنظيم مهنة المراجعة، فهي شاملة للمعايير المتعارف عليها وتشمل الجانب النظري والمهني لمراجع الحسابات، تطبيقها ليس بالإجباري لكن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمسئول عن إصدار هذه المعايير فتح المجال لجميع الدول الراغب في العضوية.

لا يخفى لنا أن الجزائر تسعى لمواكبة التطورات الدولية وهذا يتجلى في تبنيها المعايير الدولية للمحاسبة وكيفتها مع البيئة الوطنية، فقد تكون هذه خطوة لتبني معايير المراجعة.

وفي الأخير يمكن وجود إجابات عن الفرضيات المطروحة في بداية المذكرة، يمكن إجمالها في الآتي:

● المراجعة في الجزائر تكتسب بالمران والامتهان، والجانب النظري مهمل فيها. وبالرغم من احترام المراجعين مراحل المراجعة الثلاث إلا أنهم يجهلون بعض الأساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية و وفحص الحسابات.

● تبين من إجابات وتعليقات المراجعين إن تطبيق المعايير الدولية في مجال المراجعة صعب في الوقت الحالي، فهذا يحتاج إلى تكييفها بالواقع المحلي وركزوا على إعادة تكوين المراجعين.

### التوصيات:

- على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات.
- لا تزال مهنة المراجعة في الجزائر تفتقر إلى التطوير لتصل إلى المستوى المرغوب دوليا. ولهذا الهدف يجب إعادة تكوين المراجعين وتعزيز معارفهم بالأطر النظرية لعلم مراجعة الحسابات.
- يمكن للجزائر الاستفادة من خبرات الدول السابقة في محاولة الالتحاق بالركب الدولي في مجال المراجعة.
- وكخطوة أولى للارتقاء بالمراجعة وطنيا. يمكن للجزائر تفعيل عضويتها في المنظمات الدولية. و إتباع النصائح وتطبيق المعايير.

- من الضروري خلق معاهد ذات شروط دولية لرسكلة المهنيين في مجالي المحاسبة والتدقيق.
- على الجهات المعنية بإعادة النظر في تربص وتأطير أصحاب الشهادات المتخصصة للحصول على الشهادة المهنية لمحافظ أو خبير حسابات والمحاسب المعتمد.

نعلم انه ما من عمل لا يخلوا من النقائص، فنتمنى تداركها لمن يطالع دراستنا. والصلاة والسلام على سيد الخلق، سيدنا محمد الذي تنفرج به الكرب وتنال به الرغائب، وسلم تسليمًا كثيرا.

# قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المراجع والمصادر

### الكتب باللغة العربية:

- الدكتور أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة (عرض وتحليل)، دار الصفاء للطبع والنشر والتوزيع. الكتاب الأول سنة 2008
- الدكتور أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم تانيس سابقا الإسكندرية. الطبعة الأولى سنة 2010
- الدكتورة سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق المعايير الدولية لمهنة المراجعة بالجزائر (دراسة ميدانية)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى سنة 2010
- الدكتور عبد الفتاح أحسن، د. فتحي رزق السوافيري، الدار الجامعية 18 شارع زكريا غنيم طبعة 2004.
- الدكتور غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية دار المسيرة للنشر والتوزيع 2010.
- الدكتور محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التدقيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر طبعة 2003.
- الدكتور محمد التهامي طواهر، الدكتور صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الديوان الوطني المطبوعات الجامعية طبعة 2003.
- الدكتور منصور حامد محمود، أساسيات المراجعة، مركز التعليم المفتوح القاهرة، طبعة 1998.
- الدكتور هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية دار روائد للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة سنة 2006

الدكتور وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة (شرح وتحليل)، دار التعليم الجامعي للطباعة

والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى سنة 2010

الكتب باللغة الأجنبية:

- Elisabeth Berlin, Redha Khelassi, manuel comptabilité et audit édition Berti 2011.

-International Fédération of Accountants (IFAC). Handbook of international quality control. Auditing review. Other assurance and related services pronouncements; IFAC 529 fifth avenue 6th floor, New york 10017 USA ,volume 1 year 2012

- Jacques Renard, Sophie Nussbaumer, audit interne et contrôle de gestion, édition d'organisation Eyrolles.

رسائل ومذكرات:

-حواس صلاح، التوجه الجديد نحو الإبلاغ المالي، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2008/2007.

- الأستاذ ايت محمد مراد. الأستاذ البحيري سفيان. مداخلة في المحور الثاني حول النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (تحديات وأهداف) سنة 2009

- محمد أمين مازو ن، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها بالجزائر، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2011/2010

- محمد بوسماحة، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص 29.

- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة "دارسة حالة قسم التصدير الغاز لمجمع سونطراك دورة - مبيعات - مقبوضات - رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر سنة 2004.

- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير ولاية المدية، الجزائر سنة 2008.

- احمد بن محمد الرزين، حوكمة الشركات المساهمة، رسالة بحثية منشورة، نشرت ببرنامج دعم الرسائل والأبحاث (سابق) الرياض، سنة 2010

### مصادر أخرى:

- القانون التجاري الجزائري.

- قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لعام 1985

- الجريدة الرسمية 1969/12/31 الموافق لـ 22 شوال 1389، العدد 110 ص 1805، سنة سادسة.

- الجريدة الرسمية 1973/11/16 الموافق لـ 20 شوال 1393، العدد 92، السنة العاشرة.

- الجريدة الرسمية 4 مارس 1980 الموافق لـ 7 ربيع الثاني 140هـ، العدد 10، السنة السابعة، ص

338.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 المؤرخ في 02/ماي/1999 الموافق لـ 16 محرم

1420هـ.

-M Didier Klodavski, cours d' institut universitaire de reins – France site web

www.web.reins.eu



- محمد صالح القراء، المدونة المالية والمحاسبية للتدقيق والمعايير الدولية للمراجعة المتاح على

[www.wordpress.com](http://www.wordpress.com)

-الموقع الرئيسي للاتحاد الدولي للمحاسبين المتاح على [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

- موقع المحاسبين العرب [www.acc4arab.com](http://www.acc4arab.com)

- الموقع المغربي للتدقيق بالمغرب الكبير متاح على: [www.dingdz.com](http://www.dingdz.com)

- موقع عالم المحاسبة المتاح على [www.world-acc.net](http://www.world-acc.net)

- مجلة المحاسبة: متاح على: [www.infothaccontentms.co](http://www.infothaccontentms.co)

الملاحق

من فضلك تتم الإجابة بوضع إشارة × في خانة الإجابة التي تراها مناسبة

الجنس : ذ  أنثى

العمر : أقل  30 سنة من  30 سنة إلى 40 سنة أكثر  40 سنة

المؤهل العلمي : ليسانس  ماجستير أو  دكتوراه  شهادة  ليسانس

الوظيفة الحالية : .....

العبرة	موافق تماما	موافق	غير محدد	غير موافق	غير موافق مطلقا
مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر لا تتم وفق المعايير الدولية الصادرة عن IFAC الاتحاد الدولي للمحاسبين					
تحتاج مهنة التدقيق في الجزائر إلى إطار نظري و قواعد لتعتمد عليها. فهي حاليا تكتسب بالممارسة والمران فقط.					
ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كثيرا عنه دوليا					
في ظل الظروف الراهنة. يمكن تبني المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر.					
عند تبني المعايير الدولية يتحتم على الجزائر إعادة تكوين المدققين.					
لا توجد ثقة في تقرير مدقق الحسابات الناتج حسب أسلوب التدقيق المتبع بالجزائر.					

					تسعى الجزائر إلى مواكبة التطورات الحاصلة دوليا.
					من ضروري إلحاق التدقيق في الجزائر بالركب والواقع الدولي.
					المعايير الدولية للتدقيق ترفع من مستوى أداء مدقق الحسابات.
					تزيد المعايير الدولية في نجاح عملية التدقيق.
					الالتزام بالمعايير الدولية يزيد من ثقة مستخدم تقرير مدقق الحسابات.
					تساعد المعايير الدولية من اتخاذ القرار المناسب عند استخدام المعلومات المدققة
					تدويل التدقيق يزيل العوائق الدولية في هذا المجال.
					عند القيام بمراجعة الحسابات هل يتم احترام منهجية التدقيق ومراحلها. (1- الحصول على معلومات عامة

					<p>حول المؤسسة المراد تدقيقها . 2-</p> <p>تقييم نظام الرقابة الداخلية. 3-</p> <p>فحص الحسابات وإعداد التقرير).</p>
					<p>عند محاولة الحصول على معلومات عامة عن المؤسسة. هل تتم زيارات ميدانية وحوار مع المسؤولين.</p>
					<p>هل يتم إعداد ملف دائم أثناء المرحلة الأولى.</p>
					<p>عند تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم إعداد خرائط التدفق أي التابع بين مصالح المؤسسة المراد تدقيقها.</p>
					<p>يقوم المدقق باستعمال أسلوب الاستبيان أو مرجع تذكيري لتقييم نظام الرقابة الداخلية.</p>
					<p>تتم الاختبارات الأولية على نظام الرقابة الداخلية لاستنباط نقاط القوة والضعف في النظام.</p>
					<p>يقوم المدقق باختبارات الاستمرارية عن مدى تطبيق نقاط القوة في واقع المؤسسة.</p>
					<p>في المرحلة الأخيرة يقوم المدقق بإعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى. وفحص الأحداث ما بعد الميزانية وكيفية تقديم القوائم المالية.</p>

					يقوم المدقق بإعادة النظر في أوراق العمل قبل إصدار رأيه.
					يقوم المراجع بإعداد تقرير كتابي عن وضعية المؤسسة.
					عند الوقوف على بعض التحفظات على المراجع أن يحرر فقرة توضيحية في تقريره.
					على المدقق عند امتناعه عن إبداء رأيه أو عند تقديمه رأي سلمي أن يذكر ذلك في فقرة الرأي.

تقبلوا مني جزيل الشكر

## RELIABILITY

/VARIABLES=sex age niveau Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

## Fiabilité

[Ensemble\_de\_données0] C:\Users\pc 2012\Documents\Sans titre1.sav

## Echelle : TOUTES LES VARIABLES

### Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	45	100.0
Observations Exclus <sup>a</sup>	0	.0
Total	45	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.607	28

GET

FILE='C:\Users\pc 2012\Documents\Sans titre1.sav'.

DATASET NAME Ensemble\_de\_données1 WINDOW=FRONT.

DESCRIPTIVES VARIABLES=sex age niveau Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

## Descriptives

[Ensemble\_de\_données1] C:\Users\pc 2012\Documents\Sans titre1.sav

### Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
sex	45	1	2	1.09	.288
age	45	1	3	2.73	.495
niveau	45	1	4	3.56	1.056
Q1	45	1	2	1.38	.490
Q2	45	1	2	1.33	.477
Q3	45	1	3	1.58	.657
Q4	45	2	5	3.40	.915
Q5	45	1	2	1.44	.503
Q6	45	2	5	3.80	.944
Q7	45	1	5	2.33	1.000
Q8	45	1	3	1.33	.522
Q9	45	1	2	1.51	.506
Q10	45	1	2	1.31	.468
Q11	45	1	3	1.84	.796
Q12	45	1	3	1.53	.588
Q13	45	1	4	2.24	.933



Q14	45	1	2	1.38	.490
Q15	45	1	3	1.73	.688
Q16	45	1	3	1.53	.625
Q17	45	1	5	2.91	1.083
Q18	45	1	5	3.16	1.021
Q19	45	1	5	1.42	.783
Q20	45	1	5	1.62	.806
Q21	45	1	3	1.67	.640
Q22	45	1	4	1.76	.802
Q23	45	1	2	1.24	.435
Q24	45	1	3	1.51	.626
Q25	45	1	3	1.42	.543
N valide (listwise)	45				

GET

FILE='C:\Users\pc 2012\Documents\Sans titre1.sav'.

DATASET NAME Ensemble\_de\_données1 WINDOW=FRONT.

CORRELATIONS

/VARIABLES=M1 M2 M3

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

## Corrélations

[Ensemble\_de\_données1] C:\Users\pc 2012\Documents\Sans titre1.sav

### Corrélations

		M1	M2	M3
M1	Corrélation de Pearson	1	.043	.405**
	Sig. (bilatérale)		.782	.006
	N	45	45	45
M2	Corrélation de Pearson	.043	1	.311*
	Sig. (bilatérale)	.782		.037
	N	45	45	45
M3	Corrélation de Pearson	.405**	.311*	1
	Sig. (bilatérale)	.006	.037	
	N	45	45	45

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

NONPAR CORR

/VARIABLES=M1 M2 M3

/PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

### Corrélations non paramétriques

[Ensemble\_de\_données1] C:\Users\pc 2012\Documents\Sans titre1.sav