جامعة أحمد دراية أدرار – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم إقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة علوم التسيير

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية

(دراسة حالة الجزائر)

_ إعداد الطالبين:

- عبدالله عبدالحميد
- ضمضمة عبدالرحمان

_ إشراف الأستاذة:

- د. عياد ليلى

لجنة المناقشة

أ/ العبادي أحمد	رئيساً
د/ عياد ليلى	مشرفاً
أ/ بلبالي عبدالرحيم	مناقشاً

الموسم الجامعي:2016 - 2017

الموضوع:

مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية

(دراسة حالة الجزائر)

الإهداء

إلى التي حملتني وهنا على وهن تسعة أشهر وغمرتني بحنانها وكانت سندا لي في دربي وعانت الحلو والمر حتى أوصلتني إلى ما أبغي إلى أغلى ما أملك في الوجود ....أمي

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي ولم يبخل علي بشيء إلى الذي رباني وأرادني أن أبلغ المعالي

إلى الذي كان مثلي الأعلى في الصبر والطاعة لله إلى أعز ما عندي .....أبي

إلى كل من قاسموني مرارة العيش وحلاوتها وحب الوالدين وطاعتهما .....إخوتي

إلى كل أهلي وأقاربي.

إلى من قاسمني إنجاز هذه المذكرة، وإلى أعز اصدقاء الذين عرفتهم بجامعة .

-عبدالله عبدالحميد-

الإهداء

إلى ما أغلى في الكون، أمي الحبيبة وأبي العزيز أطال الله في عمرهما

إلى كل اخواني واقاربي .

إلى الأصدقاء والأحباب كل باسمه وكل من عرفتهم في المسيرة الجامعية

إليكم جميعا أهد ي ثمرة جهدي .

- ضحضحة عبدالرحمان-

شكر و عرفان

قال رسول الله ﷺ ﴿ من لا يشكر الناس لا يشكر الله ﴾ حديث صحيح.

أولا نحمد الله ونشكره على منحنا القدرة لإتمام هذا العمل المتواضع .

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل ونخص بالذكر الأولياء الأعزاء ...

جميع الأساتذة وخاصة الأستاذة المشرفة **د.عياد ليلى** التي لم تبخل علينا بتوصياتها ونصائحها .

كما نشكر كل موظفين دون إستثناء لما قدموه لنا من معلومات قيمة أفادتنا في بحثنا المتواضع هذا خلال فترة استبيان .

وإلى كل الأصدقاء وجازاهم الله خيرا.

إلى كل من ساهم ولو بالكلمة الطيبة في إعداد هذا العمل المتواضع سائلين المولى تبارك وتعالى أن يجزيهم عنا وعن الأمة الإسلامية كل الخير إنه وليّ ذلك والقادر عليه .

عبدالحميد وعبدالرحمان

الفهـــرس العـــام	
الاهداء والتشكرات	III
الفهرس الـــــعام	V
فهرس الجداول والملاحق	V
المقدمة الــعامة	أ– د
الفصـــل الأول : مدخل مفاهيـمي للمراجعة	
مقدمة الفصل	05
المبحث الأول: ماهية المراجعة	06
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة	06
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة وأهدافها	07
المطلب الثالث: أهمية تدقيق الحسابات	10
المبحث الثاني: مبادئ وفروض المراجعة	12
المطلب الأول: مبادئ المراجعة	12
المطلب الثاني: فروض المراجعة	14
المبحث الثالث: أنواع المراجـــعة	18
المطلب الأول: من حيث القائم بعملية المراجعة ومن حيث الإلزام القانوني	18
المطلب الثاني: من حيث مجال أو نطاق المراجعة و من حيث مدى الفحص	19
المطلب الثالث: من حيث توقيت عملية المراجعة ومن زاوية طبيعة إجراءات المراجعة الميدانية	21
خلاصة الفصل	23
الفصل الثاني: معايير المراجعة	
مقدمة الفصل	25
المبحث الأول: المعايير المراجعة المتعارف عليها	26
تمهيد المبحث	26
المطلب الأول: المعايير العامة	26
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	30
المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير	32
المبحث الثاني: معايير المراجعة الدولية	34
تمهيد المبحث	34
المطلب الأول: كيف ولماذا تصدر معايير المراجعة الدولية	35
المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية	36
المطلب الثالث: معايير المراجعة الدولية	38
المبحث الثالث: المقارنة بين المعايير الدولية والعامة	44
المطلب الأول: التوافق بين المعايير العامة والمعايير الدولية	40
المطلب الثاني: الجوانب التي لم تتطرق إليها المعايير العامة للمراجعة	45
المطلب الثالث: أوجه الاختلاف بين المعايير	46
خلاصة الفصل	49
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية	
مقدمة الفصل	51
المبحث الأول: تطور التدقيق في الجزائر	52

المطلب الأول: التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969 – 1980	52
المطلب الثاني: التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1980 – 1988	52
المطلب الثالث: التدقيق في الجزائر في فترة ما بين 1991 و 2010	52
المبحث الثاني: التحليل الوصفي واختبار فرضيات الدراسة	56
تمهيد المبحث	56
المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة	56
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة على المتغيرات	58
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	61
خلاصة الفصل	66
الخاتمة	68
قائمة المراجع	71
الملاحق	85-74

فهرس الجداول

رقم الجداول	العنوان	الصفحة
01	**التطور التاريخي للمراجعة**	06
02	**الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01**	53
03	**يوضح درجة مقياس ليكرت الخماسي**	56
04	**يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس**	56
05	**توزيع أفراد العينة حسب العمر**	57
06	**توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**	57
07	**توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة**	57
08	**أهمية ودور المعايير الدولية للتدقيق**	58
09	**نتائج مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق**	59
10	**نتائج أهم ما جاء به قانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر**	60
11	**نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA تبعاً لمتغير الجنس** ف1	62
12	**نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعاً لمتغير المؤهل العلمي** ف1	62
13	**يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعاً لمتغير الجنس**	63
14	**يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير المؤهل العلمي**	64
15	**نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA تبعاً لمتغير الجنس ف2**	65
16	**يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعاً لمتغير المؤهل العلمي ف2**	65

فهرس الملاحق:

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
1	**الاستبـــــيان**	78-74
2	**مخرجات برنامج spss**	85-79

المقدمة

توطئة:

إن عملية مراجعة الحسابات ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب، فقد عرفها الإنسان بشكل بدائي منذ بدأ الفرد مزاولة نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره. وكانت عملية مراجعة الحسابات في العصور القديمة تتم عن طريق الاستماع، ثم أخذت شكلا آخرا يتم عن طريق أن يقوم كل كاتب بمراجعة عمل الآخر، وفي عصر الإغريق كانت عملية تدقيق الحسابات تتم بواسطة مجموعة من الموظفين أطلق عليهم حينها مجلس تدقيق الحسابات، وفي عصر الرومان كان هناك مجلس شيوخ يقوم بمهمة مراجعة الحسابات واعتماد الحسابات، وفي العصور الوسطي برزت الحاجة إلى وجود نظام علمي موحد للتنظيم المحاسبي، ولذلك بدأت أهمية مهنة مراجعة الحسابات تزداد وأدرك الكثيرون أهمية الخدمات التي تقدمها، ومع بداية القرن الثالث عشر ميلادي أخذ الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات يتزايد ووضعت لها أسس لترشد مدقق الحسابات في عمله. وبظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى تكوين الشركات الكبرى الصناعية، وازداد الاهتمام بأنظمة المحاسبة وتدقيق الحسابات معا باعتبار أن نشأت مهنة تدقيق الحسابات وتطورها قد ارتبط بنشأت وتطور المحاسبة، حيث تبدأ عملية مراجعة الحسابات بعد أن تتم عملية المحاسبة، ومع انتشار الشركات وتنوع أعمالها وتعقد وتشابك عملياتها وتوسعها برزت الحاجة إلى الاستعانة بإدارة مهنية لها من الكفاءة ما يمكنها من فحص أعمال الشركات وبث الطمأنينة في نفوس المساهمين، وقد رؤى أن تكون هذه الأداة ممثلة في عدد من المحاسبين المدربين والمؤهلين علميا وعمليا أطلق عليهم اسم مراقبو الحسابات. فتدقيق الحسابات كمهنة تؤدي خدمات إلى جهات عديدة داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها ولا شك أنها بتقديم خدماتها تخدم الاقتصاد القومي في أي مجتمع من المجتمعات وعلي ذلك ينبغي تطويرها مع كل تغير وتطور، وتعتبر أحد العلوم الاجتماعية التي تلعب دورا بارزا في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع وتساعد على زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية وبالتالي فهي تعتبر عاملاً هاماً في زيادة الاستثمارات وتوسيع سوق الأوراق المالية بحيث تساهم في حماية المستثمرين والمتعاملين في الأوراق المالية من مخاطر سوء عرض القوائم المالية ومخاطر الغش والتلاعب في تلك القوائم.

ولقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصر تطوراً على مستوى حجم ونشاطات الاقتصادية، فأصبحت هناك شركات متعددة الجنسيات تنشط في بيئات مختلفة من العالم وبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المطبق في كل بلد من البلدان ومدى كفاءة القائمين عليه.ولي ذلك سعت الهيئات الإقليمية والدولية وراء تذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق من دولة إلى أخرى وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها، بحيث أصدرت جملة من الاجراءات ومعايير سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق أو بوضع إجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات عملية التدقيق بين مختلف الدول.

وفي ظل النهج الاقتصادي الذي سلكته الجزائر حديثا كان عليها الإنخراط في هذه التغيرات التي مست الجوانب الاقتصادية عبر العالم ومحاولة التكيف مع انعكاساتها، ورغم تبني الجزائر في معايير المحاسبة

الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد إلا أن مهنة التدقيق في الجزائر بقيت تشهد قصوراً وطغي عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الإقتصادي.

طرح الاشكالية:

الاشكالية الرئيسية:

ما مقصود بمراجعة الحسابات في ظل المعايير المتعارف عليها وما علاقتها بالمعايير الدولية وما مدى تطبيق هذه المعايير فعليا في الجزائر؟

الاسئلة الفرعية:

ماهو مفهوم ومبادئ المعايير المتعارف عليها في الجزائر؟

ماهي أهم أوجه الاختلاف والتطابق بين معايير المعتمدة ونظيرتها الدولية ؟

مامدى تطبيق معايير المراجعة في منشآت الجزائرية والى اي مدى تحقق الهدف الذي وضعت من اجله ؟

الفرضيات:

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ بين آراء العينة حول ان عملية تدقيق الحسابات هي إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .يعزى لمتغير الجنس ومتغير المؤهل العلمي.
- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ بين آراء العينة حول أن معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة الجنس والمؤهل العلمي.
- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ بين آراء العينة حول انه بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وإن أقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري الجنس والمؤهل العلمي

أهداف الدراسة: على ضوء الاشكالية والفرضيات، نحاول تسليط الضوء على نقاط النقاط التالية:

- عرض ملخص للمعاير الدولية للمراجعة وتبيان دورها واهميتها بالنسبة للمراجعين الخارجين والمستفدين منها.
- ابراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي.
- الاطلاع على اراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة، وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى.

أسباب اختيار الموضوع:

تعود اسباب اختيار الموضوع الى الاعتبارات التالية:

- تعدد الإستخدمات وأهمية المعايير في اتخاذ القرارات السليمة يملي تطوير عملية المراجعة لهذا ذهبنا في دراستنا الى استخلاص الفروقات بين المعايير المحلية مع معايير الدولية.
- لأهمية الموضوع في الوقت الراهن خاصة مع تطلعات الجزائر لدخول في منظمة العالمية لتجارة الذي يفرض عليها تطوير معايير المحلية لتتمشى مع نظيرتها الدولية.
- لأسباب ذاتية كون البحث يندرج ضمن اختصاص تكويننا في طور الماستر.

أهمية الموضوع:

تبرز أهمية الموضوع في النقاط التالية:

- تكمن أهمية الموضوع من أهمية المعايير الدولية للمراجعة، حيث تشمل هذه الاخيرة الأهداف العامة لكل مراجع، كما أنها تحدد درجة الجودة المطلوبة من المراجع في أداء مهامه قبل اقدامه على ابداء رأيه.
- يتزامن هذا الموضوع مع جهود الدولة في انضمام الى شراكة دولية متعددة مما يستوجب عليها تطوير من معايير مراجعة لديها لتتوافق مع نظريتها الدولية.

منهج الدراسة: من أجل دراسة الإشكالية موضوع البحث ، وتحليل أبعادها، جوانبها، ونتائجها، و للإجابة على تساؤلات الإشكالية، وإثبات صحة الفرضيات، تمت الدراسة بالاعتماد على المنهجين الوصفي و التحليلي لإبراز أهم المفاهيم و الأدوات و المقاربات المرتبطة بالموضوع و الإلمام بها، ومنها التحكم في الموضوع بغية المرور للجانب التطبيقي المتمثل في الاستبيان المستعمل كأداة لتحليل البيانات لاستقراء واقع معايير المراجعة المعتمدة في الجزائر، وقد تم الاستفادة من برنامج SPSS لتحليل لما يتميز به من السهولة والشمولية.

تحديد اطار الدراسة:

لقد فرضت التطورات الأخيرة خصوصا في المجال الدولي وتحرير التجارة الخارجية جملة من القضايا التي ينبغي أن تتأثر بها القضية الوطنية، حيث أن أي تغيير في مجال المراجعة والمحاسبة إطار لابد أن يأخذ في الحسبان المتغيرات الدولية، ففي ظل هذا تناولت الدراسة معايير المراجعة التي تعتبر أساس وعمود المراجعة التي توفر وصول المعلومات الموثوق فيها إلى الطرف المعّين للمراجع خاصة مع ظهور الدور الكبير للبورصة والانفتاح على الفضاءات الدولية وانفصال الملكية عن التسيير، لهذا حددنا إطار الدراسة في العنصرين الآتيين:

– الحدود المكانية : ترتبط هذه الدراسة بواقع المعايير المقبولة قبولا عاما في الجزائر في ظل نقص الدراسات المرتبطة بمعايير المراجعة في الجزائر فضلا عن إجراء مسح دولي لهذه المعايير بغية الاستفادة

منها في إرساء المعالم النظرية والتطبيقية لبعض الدول والجزائر خصوصا وإجراء مقارنة بينها وبين المعايير التي تسعى الهيئات الدولية إلى تطبيقها .

– الحدود الزمنية : سوف نحاول أن نقوم بمسح تاريخي شامل لأهم التجارب الدولية وكذا للواقع الجزائري، فضلا عن التركيز الظرفي لسنوات تطور المراجعة في الجزائر من اعتمادها في سنة 1968 إلى غاية نهاية 2011. ثم نحاول أن نتصور إطار متكامل لها يتناسب مع الواقع الجزائري ويرتبط بمستقبل المراجعة في هذا البلد.

صعوبة الدراسة:

لعل أهم الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع، على مستوى مكتبات الجامعية خاصة التي تتعلق بمعايير التدقيق الدولي
- تتمثل أهم صعوبة تم مواجهتها في التجاوب السلبي لعينة الدراسة في الإجابة على الاستمارة الاستبيان، من خلال الرفض النهائي لملأ الاستمارة أو التماطل في ارجاعها.
- قلة الدراسات الاكاديمية التي تناولت الموضوع.

هيكل الدراسة:

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث ولمعالجة الإشكالية واختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول يتناول الفصل الأول مدخل مفاهيمي للمراجعة من خلال تقديم تعريف لها ونشأتها وطبيعتها الأولية وتتبع مسار الخطوات العملية لها مبرزين أهم الأنواع لها ومبادئها.

يعالج الفصل الثاني معايير المراجعة الذي تضمن المعايير المتعارف عليها ، ثم التطرق إلى المعايير الدولية للمراجعة و إبراز أوجه الاختلاف والتطابق بين المعايير العامة والمعايير الدولية محددين كذلك اثر التناغم والتوافق الدولي وإمكانية التوحيد الدولي.

أما الفصل الثالث فيتناول نتائج جمع البيانات الاستبيان لدراسة وتحليل واقع معايير المراجعة المعتمدة في الجزائر من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وكذا تحليل وتعليق على هذه نتائج المتحصل عليها.

الفصل الأول

مقدمة الفصل:

إن التزايد الكبير الذي شهدته الحاجة الإنسانية للمنتجات الاستهلاكية أدى للعمل على تطوير سبل سد هذه الحاجات، فظهرت عمليات التبادل السلعي ثم تطورت إلى ما يسمى بالتجارة مما استدعى ضرورة وجود هيكل تنظيمي يقوم باحتواء مختلف الأنشطة من إنتاج و توزيع و تسويق...الخ، فظهرت المؤسسة والتي تعمل على تحقيق أهداف معينة بالتوليف بين مختلف عوامل الإنتاج. و في ظل التطور السريع و المتزايد في شكل المؤسسة و تعدد أصنافها و أنواعها أملى على بعضها ضرورة فصل الملكية على التسيير، لدى وبغية الحفاظ على أموال الملاك من أشكال السرقة و التلاعب و الإسراف والوقوف على صحة السجلات و المستندات المحاسبية وجب تبني و وسيلة تيسر عليهم التأكد من صحة العمليات فوجدت المراجعة و اعتمدت مع العمل على إيجاد تلائم بينها وبين التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية و المؤسسة على حد سواء، ونتيجة لهذا التغير أصبح من الضروري إدارة المشروع على أسس عملية تكفل تحقيق الرقابة على الأموال وأوجه النشاط، وتضمن رسم سياستها ومتابعة تنفيذيها وتقييم أداء أجهزته والعاملين فيه.

وكون عدم قدرة المساهمين على الإدارة، تزايد تحول ملاك المؤسسات إلى خدمات مدققي الحسابات كمحاولة منهم لحماية أموالهم من مخاطر الاختلاس والتلاعب في الحسابات من قبل المديرين أو الموظفين، وبذلك ظهرت أهمية الاعتماد على خدمات مدقق الحسابات.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

من خلال المبحث سوف نعرج على كل من لمحة تاريخية عن المراجعة ثم مبادئها وفروضها لنصل في النهاية إلى قراءة أنواع المراجعة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

ظهرت المراجعة كنتيجة حتمية للحاجة الماسة لرؤساء القبائل و أصحاب الأموال والمؤسسات كوسيلة تساعدهم على بسط الرقابة على عمل من هم تحت سلطتهم خاصة في عمليات التحصيل والدفع والتخزين، ويعتبر بعض الاقتصاديين أن الظهور الأول للمراجعة يرجع لحكومات قدماء المصريين واليونانيين، الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، والتطورات التي مرت التي مرت بها المراجعة كانت مرتبطة بالأهداف المتوجات منها، و كانت أيضا نتيجة البحث المستمر لتطويرها من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة في حركة التجارة و الاقتصاد العالمي.

و يمكن توضيح التطور التاريخي للمراجعة من خلال تبيان من له سلطة الأمر بالمراجعة و من يقوم بهذه العملية و الأهداف المرجوة منها بالجدول التالي:

جدول رقم(1.1): التطور التاريخي للمراجعة

المرحلة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من2000 قبل الميلاد إلى 1700م	- الملك، الكنيسة - الإمبراطور - الحكومة	- رجل الدين. - كاتب	معاقبة السراق على اختلاس الأموال وحماية الأموال
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، محاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.	منع الغش ومعاقبة فاعليه و حماية الأموال
من 1850م إلى 1900م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى سنة 1940م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى1970 م	الحكومة، البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم

			المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990 م	الحكومة. هيئات أخرى. المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على نوعية النظام الرقابة و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداء من 1990 م	الحكومة هيئات أخرى المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصور الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي الطاهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقي**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2003، ص 7-8.

ومن خلال هذا الجدول نلاحظ أن المراجعة مرت بمراحل متعددة لكل مرحلة مميزاتها في حين أنه بشكل عام أهداف المراجعة كانت تتمحور حول منع الغش والتلاعب و السرقة و حماية الأصول و الوقوف على مصداقية الحسابات.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة وأهدافها

1- تعريف المراجعة

سنحاول في هذا المطلب تقديم مجموعة من التعاريف تبين لنا المعنى الحقيقي للمراجعة وهي:

أ- التعريف الأول: هي" فحص المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمنشاة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من ان التقارير المالية سواء كانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريرا عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر و ينطبع فيه صورة واضحة و حقيقية و دقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير"[1].

ب- التعريف الثاني: هي عملية تجميع الأدلة من معلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات ومقاييس المحددة لها من قبل ويجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل.[2]

ج- التعريف الثالث: هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم

[1] عبد الفتاح الصحن، **مبادئ المراجعة، علما و عملا**، بدون طبعة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،مصر،1993 ص 04.
[2] د. ثناء القباني، **المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 13.

المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تطويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة.[1]

د- التعريف الرابع: هي فحص المعلومات او البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.[2]

هـ- تعريف منظمة العمل الفرنسية للمراجعة

عرفتها بأنها:" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم محلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[3].

من خلال التعاريف السابقة الذكر للمراجعة يتضح لنا أن هذه الأخيرة تتضمن ثلاثة عناصر أساسية، هذه العناصر تتمثل في الفحص، التحقيق و التقرير.

- الفحص: و يقصد به فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط المعين للمشروع، و يشمل الفحص التأكد من صحة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها.
- التحقيق: هو إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسات، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسات في فترة زمنية معينة، و نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مرتبطتان و وظيفتين متصلتين يقصد بهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد بأن عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة و مركز المشروع.
- التقرير :يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير أو نتيجة تقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت هذه الأخيرة (الأطراف المعنية) داخل أو خارج المؤسسة فالتقرير هو المرحلة النهائية للمراجعة و ثمرتها.

[1] محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الإطار النظري – المعايير و القواعد- مشاكل التطبيق العملي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص14.

[2] هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان ،2006، ص20.

[3] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي؛ مرجع سبق ذكره، ص 10.

و بالتالي فهذه العناصر الثالثة تمثل المراحل الأساسية التي يعتمد عليها المراجع في عملية المراجعة التي يقوم بها، و يمكن ذكر بشكل مختصر الأهداف الأساسية من وراء إجراء عملية المراجعة و هي:

- التحقق من دقة و صحة عرض القوائم المالية.
- شرعية وصحة العمليات المالية التي تمت خلال فترة معينة.
- ملكية عناصر النشاط المختلفة.
- تقويم عناصر النشاط في القوائم و التقارير المالية.
- الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة.

2- أهداف تدقيق الحسابات

تتمثل أهداف تدقيق الحسابات في النقاط التالية:

أ- أن الهدف الأساسي من عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

ب- إمداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه, وان من واجبات مراجع الحسابات أن يبين لإدارة الشركة عن طريق التوصيات عن أي قصور أو خلل في نظام الرقابة الداخلية من أجل تحسين أداء هذا النظام .

ج- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات لشركة أم لا، وباختصار مراجعة الخطر السنوي بناءا على البيانات المالية التي يعتمدها المراجع الحسابات الخارجي المستقل، ان صدور التقارير المالية وتوقيع مراجع الحسابات عليها يزيد الثقة بها ودرجة الاعتماد عليها.

المطلب الثالث: أهمية تدقيق الحسابات

إن أهمية تدقيق الحسابات تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمد ها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وهذه الجهات هي كما يلي : [1]

أ- بالنسبة لإدارة المشروع: تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها قبل مراجع الحسابات المحايدة والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات, كما يزيد درجة الاعتماد عليها, كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافآتهم.

ب- بالنسبة للمستثمرين: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة, مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة

ج- بالنسبة للبنوك: تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض, وقبل أن توافق هذه البنوك على منح ذلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد ذلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

د- بالنسبة للجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب, ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا و إبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها.

هـ- بالنسبة للموردين: تسمح لهم المراجعة بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقة للمؤسسة، مما يحدد درجة التعامل معها، فاذا اتضح للمورد إن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للمؤسسة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في أجال استحقاقها فان المورد سيكون أكثر حذرا في تعامله مع المؤسسة.

و- أهمية المراجعة بالنسبة لنقابة العمال: تعطي المراجعة الصورة الحقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع مع قيمة الأجور.

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن، 2000، ص8 .

ذ- أهمية المراجعة في تسيير الموارد المتاحة: يتوصل المراجع إثناء القيام بعملية الفحص والمراجعة إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديدها، والعمل على التقليل منها وتحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شانها الرفع من درجة كفاءة الإدارة ، واستخدام الموارد المتاحة استخداما امثلا.[1]

ومن جانب أخر فهناك نظرة أخرى إلى تقسيم أهمية المراجعة حتى يتسنى لنا المعرف بان تقسيم من جانب ثاني إلى عدة مجموعات ، وترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة ، وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مراجع الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية.[2]

[1] خالد راتب الخطيب وخليل حمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** ، الطبعة الأول دار المستقبل للنشر عمان، 1998 ص11.

[2] احمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء والتوزيع، الأردن، 2000، ص 39.

المبحث الثاني: مبادئ وفروض المراجعة

تمهيد: تعتبر مهنة المراجعة للمراجع مسؤولية لابد منه التحلي بمبادئ ممارسة هذه المهنة في مراحل الثلاث لتدقيق الفحص والتحقيق والتقرير.

اما الفروض فتعتبر في اي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال . ومن ثم فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة .

المطلب أول: مبادئ المراجعة

وهي تعبر عن المبادئ التي يجب أن يتحلى بها شخص المدقق أثناء ممارسته لنشاط التدقيق بمراحله الثلاث (الفحص، التحقيق والتقرير) إلا أن مرحلتي الفحص والتحقيق تتسمان بنفس المبادئ، أما مرحلة التقرير فلها خصوصيتها، وفيما يلي المبادئ المتعلقة بكل مرحلة[1]:

أ- المبادئ المرتبطة بركن الفحص

- مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي: **ويعني** المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيانها وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص52-53 بتصرف.

ب- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- ❖ مبدأ كفاية الاتصال: ويشير إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- ❖ مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف-إن وجدت- في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
- ❖ مبدأ الإنصاف: ويشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.
- ❖ مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.
- ❖ مبدأ التحفظات: يعتبر الحكم على القوائم المالية الختامية للمؤسسة من قبل المراجع في رأيه الفني المحايد صعب للغاية ترجع هاه الصعوبة لأسباب عدة من أهمها:

- الحكم يتعلق بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة كوحدة واحدة في حين تتشكل هذه القوائم من عدد كبير من الحسابات.
- الحكم يتعلق بالسياسات والطرق و الإجراءات المحاسبية المطبقة.
- الحكم يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- الحكم يتعلق بتعبير عناصر القوائم المالية الختامية للواقع الفعلي للمؤسسة.

إن القراءة المالية للعناصر السابقة توحي بأن درجة أهمية كل عنصر من عناصر القوائم المالية الختامية في إبداء الرأي تختلف من عنصر لأخر، كما أن الحكم على السياسات والطرق والإجراءات وعلى درجة متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية في رأي واحد يشكل صعوبة كبيرة للمراجع.

لهذا ظهر مبدأ التحفظات ليجيب على العناصر الماضية ويعطي للمراجع الحق في إصدار تقرير متحفظ بشرط أن لا تضلل هذه التحفظات قارئ القوائم المالية الختامية في استخلاص المركز المالي للمؤسسة، أما إذا كانت قراءة هذه القوائم لا تفي بذلك فإنه ينبغي أن يتم الامتناع عن إبداء الرأي.

المطلب الثاني : فروض المراجعة

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال . ومن ثم فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة لها. ومن الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة، ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.

1- الفروض التجريبية للمراجعة: تتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي:[1]

أ- **قابلية البيانات المالية للفحص:** من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نستر شد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:

- الملائمة: يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- القابلية للفحص: يعني أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها. وتنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات وإنه لمن الممكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها ازدادت أهمية هذا المعيار وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات .
- البعد عن التحيز: يعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
- القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية، ونجد أن النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعا –وليست المقياس الوحيد بين المحاسبين.

ويستمد الفرض الأول من فروض المراجعة قوته من أن طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد جذوره من المنطق, وان إمكانية الفحص والإثبات لمن أهم عناصر المنطق وهي

[1] عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان، **اسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الاسكندرية ،2004، ص25.

التي تعطي للأشياء معنى. ومن ثم فان قابلية القوائم المالية للفحص ستعمل على مد مراقب الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها وذلك لأن الفحص هو الطريق إلى الثقة في أي عنصر معين وهذه الثقة قد تكون سالبة بمعنى أن العنصر خطأ وقد تكون موجبة بمعنى العنصر صحيح، وكذلك دراسة مسؤوليات مراقب الحسابات في الحصول على القرائن الكافية ومضمون رأيه الفني ومجالات الفحص المختلفة.

ب- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب وإدارة المشروع: إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات وذلك لغرض تقدم المشروع ورخائه، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

وهذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي (ضروري)، ولكن لا يعني استحالته فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما، فإدارة المشروع قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراقب، وفي الحالة يجب أن يكون المراقب متيقظا لهذا الاحتمال.

وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراقب القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة، لعدم الثقة فيها بل وأكثر من ذلك إعداد السجلات والقوائم بنفسه قبل فحصها وإبداء الرأي.

ج- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم الفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفرض السابق في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباراته، وأن يستقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

ويثير هذا الفرض نقطة هامة وهي مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء، فوجوده سوف لا يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذا الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراقب اكتشافها من خلال اختباراته العادية فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراقب أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية ومن ناحية أجرى فنحن نرى أن نتائج تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمشروع والخبرة السابقة تعمل على تدعيم هذا الفرض. [1]

[1] عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره ، ص 29.

د- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء.

يبنى هدا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يحذف) احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.

ويعني هدا الفرض باستخدام لفظ احتمال إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ ,ولكن لا يبعد إمكان حدوثه .فالأخطاء ما زالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة . ووجود هدا الفرض –مثل الفرض الثاني – يعمل على جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية من حيث إمكان استخدام المراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة الشاملة التفصيلية .

هـ- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي نتائج الأعمال.

تعتبر المبادئ المحاسبة المتعارف عليها المعيار الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي .ويعني هدا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبة المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة الموافق المعينة , وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لتعضيد آرائهم ويشبه دلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعاينة الإحصائية.[1] ونتحفظ بالنسبة لهدا الفرض فنقول انه حتى الآن لا توجد قائمة محددة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وما يشره التطبيق العملي لها من مشاكل وأراء تحتاج إلى حسم صريح.

ويثير هذا الفرض مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة، ونحن نرى أنه في هذه الحالة سوف تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.

و- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعميله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مفيدا بها وليس لديه الحرية المطلقة.

ويثير هذا الفرض موضوع واستقلال مراقب الحسابات في أداء عمله، ويمثل استقلال مراقب الحسابات سندا أساسيا لحيدة عملية المراجعة ومن فأي عمل يقصد منه التقليل من هذا الاستقلال يجب أن بحدية.

[1] عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره ، ص 30

ز- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهدا المركز

نجد أن هدا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، ومع دلك فان الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقب الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات معايير المراجعة المتعارف عليها.

وبناء على هدا الفرض، يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة . ويكون هدا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع، وتجاه عملية، وتجاه زملائه. ومن المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا.

ويتضح لنا بعد هدا العرض السريع للفروض التجريبية للمراجعة، أنها جميعا ترتبط فيما بينها، وترتبط جميعها بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات المراجع الخارجي.

ومن ثم نجد أن الفروض السابقة وطبيعة عملية المراجعة جعلت من الممكن القول بأن المراجعة الاختبارية تعتبر أساسا للعمل الميداني لمراقب الحسابات في وقتنا الحاضر والمقصود بذلك أن يقوم المراجع بفحص جزء معين من عمليات المشروع على أن يتم بعد ذلك تعميم النتائج التي نتوصل إليها على الكل الذي ينتمي إليه هذا الجزء، حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية للمشروع.

المـــــبحث الثالث : أنواع المراجـــــعة

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر على عملية التدقيق من خلالها ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة وبوجه الأجمال يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

المطلب الأول :من حيث القائم بعملية المراجعة ومن حيث الإلزام القانوني

1- من حيث القائم بعملية المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين هما

- المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة ,حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة .ولقد سبق التعرض لطبيعة وتعريف مفهوم المراجعة الخارجية من خلال الفصول الثلاثة الأولى من هدا الباب.
- المراجعة الداخلية: لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية , ومن ثم فهي تعتبر حديثة إدا ما قورنت بالمراجعة الخارجية. ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى. واستنادا لما سبق ,يمكن القول بان المراجعة الداخلية تمثل احد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بالنواحي الآتية.
  - دقة أنظمة الرقابة الداخلية .
  - الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.
  - كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي, دلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

2- من حيث الإلزام القانوني

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:[1]

- المراجعة الإلزامية :وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة ومن أمثلة المراجعة الإلزامية، مراجعة حسابات شركات المساهمة, حيث نص قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة رقم 109 لسنة 1981 في المادة رقم(104) على مايلي:

يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات (مراجع خارجي) أو أكثر ممن تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعيين الجمعية العامة وتقدير أتعابها، وفي حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن واستثناء من دلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول.

- المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية): وهي التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركات على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركات وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر, وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

المطلب الثاني: من حيث مجال أو نطاق المراجعة و من حيث مدى الفحص

1- من حيث مجال أو نطاق المراجعة

تنقسم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة إلى نوعين:[2]

- المراجعة الكاملة: وهي التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه, ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع، أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع ومن الأمثلة على ذلك حالة تعين مراجع خارجي لإحدى شركات المساهمة (طبقا للقانون رقم 109 لسنة 1981) فإنه لا يتم تحديد نطاق أو مجال المراجعة الذي يلتزم به المراجع ولكن يخضع ذلك لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية

[1] محمد سمير الصبان، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1998،ص ص 46-47.
[2] عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان، مرجع سبق دكره ،ص43

الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته حيث أن مسئوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص. وفي هذه الحالة يترك للمراجع حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباراته وذلك دون التخلي عن مسؤولية الكاملة عن جميع المفردات.

- المراجعة الجزئية: وهي المراجعة التي تتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها, وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر. وفي هذه الحالة تنحصر مسئولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره .ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه, ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل قوائم ومعلومات.

2- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع لنوعين:[1]

- مراجعة شاملة (تفصيلية): وتعني المراجعة الشاملة أو التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات, أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص. ومن الملاحظ أن هده المراجعة تصلح للمنشآت صغيرة الحجم, حيث أنه في حالة المنشآت كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها باستمرار.
- المراجعة الاختبارية: يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل حيث يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع)
- ولقد أدى كبر حجم المشروعات الاقتصادية وتعدد عملياتها بصورة كبيرة واهتمام تلك المشروعات بأنظمة الرقابة الداخلية إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات, دون إجراء مراجعة شاملة لها ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتعبة داخل المنشأة من ناحية, ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختبارية من ناحية أخرى.
- ولقد اعتمد المراجعون في الماضي على الحكم الشخصي عند القيام بالمراجعة الاختبارية، فيتم تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها طبقا للنظرة الشخصية للمراجع الخارجي دون الاستعانة بأساس موضوعي.

[1] رقية ولد رويس، **أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس بالمدية،2006-2007، ص 18.بتصرف.

المطلب الثالث: من حيث توقيت عملية المراجعة ومن زاوية طبيعة إجراءات المراجعة الميدانية

1- من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات

يمكن أن نتطرق من هده الزاوية إلى أنواع المراجعة و نميز بين نوعين من المراجعة المستمرة و التي هي غير محدودة و للمراجعة النهائية و التي هي محدودة بالوقت و عادة ما تكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذلك سنتطرق إلى النوعين التاليين من المراجعة و الناجمة عن هده الزاوية.

- المراجعة المستمرة: و هي المراجعة التي تتم لعمليات المنشأة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعية مثلا) . و غير منتظمة خلال أيام معينة على مدار الفترة الممتدة و هدا التنوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة:

- ما إدا كانت المنشأة تتميز بكبر حجم و وعملياتها كبيرة و متعددة .
- توافر عدد كبير من مساعدي المراجع الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة .
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفائتة.

- المراجعة النهائية :يستعمل هدا النوع عادة في نهاية السنة المالية إذ يعين المراجع في ضل هدا النوع بعد الانتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، و الواقع أن هدا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ضل محدودية مدة المراجعة.

2- من زاوية طبيعة إجراءات المراجعة الميدانية

تنقسم إجراءات المراجعة الميدانية إلى الأنواع الثلاثة التالية من المراجعة المستندية و حسابية و فنية كما يلي:[1]

- المراجعة المستندية :من المتعارف عليه محاسبيا أن جميع العمليات المالية التي تتم داخل المنشأة و التي تتعلق بأطراف مختلفة داخلها أو خارجها لا بد أن تتم هذه العمليات من خلال أدلة أتبات معينة و هو ما تعرف **بالمستندات** ، و تستخدم هذه المستندات كأداة لتسجيل هده العمليات دفتريا

[1] سليم زنبوش ودحمان وياض،**دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري**،مذكرة لنيل شهادة ليسانس، جامعة منتورى قسنطينة،2005/2004،ص ص،10-11.

في السجلات و الدفاتر الخاصة بالبيع و الشراء ، عقود الإيجار و عقود الملكية، و عقود التوظيف و كشف حساب البنك و الاستثمارات الخاصة بالصرف إلى غير دلك.

و المراجعة المستندية هي التي تقوم على أساس أن المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المراجع في إنجاز عملية المراجعة عن طريق مقارنة البيانات الواردة في المستند.

❖ المراجعة الحسابية: و هي عبارة عن المراجعة التي يقوم بها المراجع في المرحلة الثانية بعد انتهائه من المراجعة المستندية، و تتمثل في قيامه بالمراجعة الرقمية للكل ما تم تسجيله في الدفاتر والسجلات المحاسبية من حيت القيمة و الكمية ، وتتمثل المراجعة الحسابية على النواحي التالية :

- التحقيق من الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات و مطابقتها مع الأرصدة الواردة في الميزانية عن السنة المالية السابقة.
- مراجعة و فحص العمليات الحسابية (من جمع و ضرب و طرح و قسمة إلى غير ذلك) الواردة في المستندات .
- مرجعة جميع صفحات دفتر اليومية و ترحيل هده المجاميع من صفحة الأخرى.
- مراجعة و ترصيد جميع الحسابات المدنية منها الدائنة و نقل هده الأرصدة إلى ميزات المراجعة المعدة في نهاية السنة المالية.
- مراجعة النتائج النهائية لنشاط المشروع في صافي الأرباح أو صافي الخسائر أو طريقة التصرف فيها.

❖ المراجعة الفنية : تتمثل المراجعة الفنية في الإجراءات التي يقوم بها المراجع للتأكد من الأتي :

- مدى صحة و دقة و تقويم أصول و ممتلكات المشروع
- مدى صحة و دقة تقويم التزامات المشروع للإطراف المختلفة
- مدى صحة ملكية المشروع لأصوله و موارده المختلفة
- و كل دلك بغرض أن يتمكن المراجع من إبداء الرأي الموضوعي في مدى صحة و سلامة المركز المالي للمشروع.

خلاصـــــــــــــــة الفصـــــــــــل:

لقد توصلنا أن المراجعة هي عملية فحص منتظمة لمعلومات أو بيانات وحسابات مالية و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقيق والتقرير وهذه العناصر تمثل المراحل الأساسية التي يعتمد عليها المراجع في عملية المراجعة التي يقوم بها. وتعود أهمية التدقيق الى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياسات وتتماثل هذه الطوائف في الهيئات الحكومية والبنوك ونقابات العمال ....وغيرها. كما أن فروض المراجعة لم تلقى الاهتمام الكافي كما هو الحال في فروض المحاسبة، ولذلك فان وضع مجموعة من الفروض التي في عين الاعتبار مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع لدراسة حتى يتمكن أن تلقى القبول العام للمهنة وأن المدقق اثناء ممارسته لنشاط التدقيق يجب إن يتحلى بمراحله الثلاث (الفحص والتحقيق والتقرير)إلا أن الفحص والتحقيق تتسمان بنفس المبادئ وهي مبدأ التكامل ومبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري والموضوعية ومدى الفحص الإنسانية ، أما مرحلة التقرير فلها مبادئ ها الخاصة وهي الإفصاح و وكفاية الاتصال والإنصاف وكذلك مبدأ السببية والتحفظات، وأن المراجعة لها الأنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر المدقق من خلالها ولكن مستويات الأداء التي تحكم الأنواع واحدة .

الفصل الثاني

مقدمة الفصل:

تعتبر معايير المراجعة بالنسبة للمراجعين النمط والمنهجية التي تساعد على ايفاء بمسؤوليتهم المهنية عند قيامهم بهمة مراجعة القوائم المالية.

المعايير هي قوانين وانظمة موضوعة من طرف الدولة عن طريق هيئات ومنظمات مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق.

إن وجود هذه المعايير يتمثل في الحفاظ على قياس موحد لعمل المدقق المستقل والمحايد لأن هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة والكرامة من قبل الجمهور، وعليه ينبغي على المراجع مراعاة المعايير اثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصرا وما يتبع ذلك من عواقب لذا اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات او الدراسات والبحوث الاكاديمية بجودة المراجعة التي تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على جودة منشآت المراجعة.

ومن ناحية اخرى فقدد اشار الاتحاد الدولي للمحاسبين الى مفهوم جودة المراجعة في المعيار 220 حيث اوضح هذا المعيار ان ادوات الرقابة على الجودة المراجعة تتمثل في السياسات والاجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتحقق من ان اعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

المبحث الأول: المعايير المراجعة المتعارف عليها

تمهيد:

تتعلق هده المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهده المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، ومن ثم يمكن القول بأنه الحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته ومغزاه يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، وتبتع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

المطلب الأول: المعايير العامة

وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من:[1]

1- معيار التأهيل العلمي والعملي للمراجع

تتبع أهمية هدا المعيار من وجود أطراف متعددة تعتمد على رأى المراجع الخارجي (مراقب الحسابات)عن القوائم المالية الختامية للمشروع مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة وحياد القائمين بعملية المراجعة, ولن تتحقق هذه الثقة إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والمهني القائمين بعملية المراجعة, وضرورة توافر الاستقلال لهم عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الفحص

وينص هذا المعيار على ضرورة توافر ثلاثة عناصر أساسية في المراجع هما:

أ- التأهيل العلمي أو الفني

ويعني ذلك ضرورة أن يكون لدى المراجع درجة التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبة والمراجعة، ويتم الحصول على التأهل من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم مثل هذه المواد. ونود الإشارة في هذا المجال الى أن المقصود بالتأهيل العلمي أو الفني في هذا الصدد لا يقتصر على الجوانب المحاسبية فقط، ولكن يتطلب أيضا بعض جوانب المعرفة الأخرى والتي تمكن المراجع من إبداء الرأي فيما يعرض عليه من قوائم وتقارير, بأن جوانب المعرفة الأخرى قد تعتبر أكثر أهمية للتكوين العلمي والفني للمراجع عن جوانب المعرفة في علوم المحاسبية والمراجعة.

أن هذا المعيار لا يعني أن نجاح المراجع يتحقق من خلال التأهيل العلمي الذي حصل عليه من خلال سنوات الدراسة السابقة على مزاولة المهنة، ولكن يتطلب الأمر استمرار الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول المحاسبة والمراجعة.

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على ,**المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية واليات التطبيق**, الدار الجامعية،الأسكندرية , 2002,ص49

ب- التأهيل المهني: أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمراجع فانه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسب قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا كافيا حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية وعلى الرغم من أن التأهيل المهني الفني للمراجع يهتم في المقام الأول بجوانب المحاسبة والمراجعة فان القائمين على تأهيل هذا المراجع في مكاتب المراجعة والمحاسبة يجب أن لا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى حتى يتم تأهيله بصورة جدية فالتشغيل الالكتروني للبيانات على سبيل المثال أصبح يمثل احد المجالات التي يجب أن يلم بها مراجع الحسابات الماما جيدا وبصفة خاصة من الناحية التطبيقية.

ج – التعليم المستمر: أما بالنسبة للتعليم المستمر فيعني ضرورة التحاق المراجع بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر وذلك حتى يمكنه تحديث معرفته المهنية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية فالتعليم المستمر يتيح للمراجع التعرف على احدث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية والتعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس والإفصاح المحاسبي والتعرف على احدث التشريعات المؤثرة على تنظيم وممارسة المهنة والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات المراجعة ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث.

2- معيار الاستقلالية: يعني هذا المعيار أن المراجع يبقي مستقلا ظاهرا و وقعا عند قيامه بعملية المراجعة, بحيث ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية وفي حالة عدم توفر هذه الاستقلالية يجب على المراجع أن يتخلى عن عملية المراجعة بدون الحاجة إلى عرض أسباب هذا التخلي.

يعني عدم الخضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة ومختلف مراحلها بدءا من عملية التخطيط لعملية المراجعة ومرورا بوضع برنامج الفحص أو إجراءه حتى إنهاء عمله وذلك بكتابته للتقرير والإفصاح عن رأيه الفني الذي يراه في القوائم المالية، فهذا المعيار يزيد من الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع حتى ولو أن مستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة، فهنا تظهر الحاجة للرأي المحايد عن حالة المؤسسة

ونقصد باستقلالية من الناحية المادية أي استقلال مادي واستقلال من الناحية الذهنية والذاتية أي الاستقلال ذاتي، فالاستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف أتعابه المتفق عليها، فعلى المراجع وخاصة المراجع الخارجي أن لا يكون مرتبطا بالمساهمين أو الشركاء المؤسسة والتي يقوم بمراجعة حساباتها، أما الاستقلال الذاتي أو الذهني فيعني الاستقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدماته.

ولقد حذر مجمع المحاسبين الأمريكيين من أن معيار استقلال من المعايير الملزمة والتي يتعين على المراجع الالتزام به و يتعين على الهيئات المهنية العمل على توفير متطلباته.[1]

[1] رقية ولد رويس، **أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات** ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، علوم تجارية، جامعة يحي فارس بالمدية،2006-2007، ص33.

ومن ناحية أخرى يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع وهي: [1]

أ- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة

ويعني ذلك الحرية التي عند أعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات وحجم العمل المطلوب أداؤه وذلك في حدود الإطار العام للمهام .ولا شأن أن هدا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع .

ب- الاستقلال في مجال لفحص

ويعني ذلك بعد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص .ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها :

- ✓ حق المراجع الكامل في الإطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب وفروع الشركة .وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر .
- ✓ التعاون المثمر والفعال بين المراجع وبين العاملين بالشركة خلال عمليات الفحص وأداء الاختبارات .
- ✓ عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص أو محاولة قبول المراجع لبعض المفردات والمستندات دون مراجعة أو فحص.
- ✓ البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

ج- الاستقلال في مجال أعداد التقرير

ويعني دلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدارسة, من ثم يمكن أن يتضمن دلك عدة جوانب أهمها :

- ✓ عدم وجود أية تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
- ✓ تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع والمرفق مع القوائم المالية على الرغم من وجودها في تقارير غير رسمية.
- ✓ تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من منعي سواء بقصد أو بدون قصد ودلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة.
- ✓ عدم وجود تدخل من أي طرق لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الدراسة .

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على, مرجع سبق ذكره, ص ص 61-62.

3- بدل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني

تبرز أهمية هدا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة من ممارسيها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف، وذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والمراجعة والتي سبق أن أوضحنا ضرورة الاهتمام بالأعداد العلمي والعملي لمزاولتها مع ضرورة التزام الاستقلال والحياد عند الفحص وإبداء الرأي نظرا لتعدد الأطراف التي تعتمد على خدماتها، التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسئولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنية سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.[1]

ومن حيث مدى ودرجة المهارة والخبرة المطلوبتين في المراجع والتي تتخذ كأساس لتفسير هذا المعيار ومن الجهود التي بدلت في هذا الصدد مفهوم العناية المهنية من خلال زاويتين، الأولى تحديد مضمون المراجع (مزاول المهنة) الحكيم أو الحذر والثانية الإفصاح عن العناية التي عن طريقها سوف تؤدي المهام المطلوبة من المراجع في ظل الظروف البيئية المتعددة.

وبالنسبة للزاوية الأولى, فلقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توافرها في المراجع الحكيم أو الحذر والتي من بينها:

- ✓ أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظور والتي قد تلحق الضرر بالآخرين، تقيم الموضوعي لأنظمة الرقابة الداخلية للعميل.
- ✓ أن يأخذ في الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية تحدث, ودلك سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص فمن المرغوب أن يفترض ضرورة أن يعطي درجة عالية من الحذر عند الفحص تلك العناصر.
- ✓ أن يعطى أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل والذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام أو مجال بعض أنواع العمليات أو بالنسبة لبعض مفردات الأصول داخل المنشأة.
- ✓ العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه وتتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .
- ✓ أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب.

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على, مرجع سبق ذكره , ص70.

- ✓ الاعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم دلك من خلال اقتناع من المراجع بأهميته.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية و العناية الكافية لدى مراجع الحسابات غير كاف، إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه و إعطاء الرأي الصحيح حول شرعية و صدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله، و هي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به و بالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب مراجعة و مراقبة الحسابات، غير أنه من الصعوبة بمكان وضع معايير تنطبق على مختلف المؤسسات و مختلف مراحل تطورها و من هذه المعايير نذكر أنه على المراجع.

ومن الملاحظ انه لتحقيق الفائدة من هذا المعيار يتطلب الأمر التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوب إبراز المقصود من هذا المستوى سواء من حيث مسؤولية المراجع تجاه القوائم المالية والأخطاء التي يكتشفها والتي لم يكتشفها أو من حيث مدى درجة المهارة والخبرة في المراجع والتي تتخذ كأساس لتفسير هذا المعيار ومن الجهود التي بذلت في هذا الصدد، تحديد مفهوم العناية المهنية من خلال زاويتين الأولى تحديد مضمون المراجع (مزاول المهنة)الحكيم أو الحذر والثانية الإفصاح عن العناية التي عن طريقها سوف تؤدي المهام المطلوب من المراجع في ظل الظروف البيئية المتعددة.

وبالنسبة للزاوية الأولى فلقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توافرها في المراجع الحكيم أو الحذر والتي من بينها:[1]

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين ومن أمثلة ذلك التقييم الموضوعي لأنه الرقابة الداخلية للعميل.
- أن يأخذ في الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعة قد تحدث وذلك سواء عند التخطيط عملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص فإذا حدث وأن واجهته بعض العناصر الغير العادية فمن المرغوب أن يفترض ضرورة أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحص العناصر.
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في أداه الرأي.
- يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب ولذلك يمكن القول بان المراجع الحكيم لن يستطيع

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الاردن، ط1، 2000، ص 58.

المحافظة على خبرته وكفاءته في مهنة تتصف بالديناميكية والنمو المستمر إلا من خلال الجهود المستمرة والدارسة الجادة في مجال المراجعة وأنواع المعرفة الأخرى ذات الاتصال.

- الاعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين على أن يتم ذلك من خلال اقتناع من المراجع بأهميته.
- أن تعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهر خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل والدي قد يوضع خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام أو في مجال بعض أنواع العمليات أو بالنسبة لبعض مفردات الأصول داخل المنشأة وينبع ذلك من رأي السائد في المجال والذي يقول بأنه يفترض على الرجل الحكيم أن يقدم الحماية الخاصة بالنسبة للأنشطة أو الأفراد الدين ترتفع لديهم نسبة الخطر من خلال ارتفاع حدوث التلاعب أو الأخطاء.
- أن يضع مخطط واف لعملية المراجعة و مراقبة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه و عليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها و له أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له الحق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، و هو المسئول المسؤولية الكاملة؛
- جمع أدلة و قرائن الإثبات تبرر الرأي الفني المحايد و تكوين ملفين الجاري و الدائم يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية أو بعضها مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات و البيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة و غيرها، و عليه تكوين الملف الدائم، و الذي يتمثل في الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة عملها و مراحل تطورها، هياكلها، و نظمها (التعرف على المؤسسة محيطها، هياكلها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية و المالية الدائمة، الاتفاقيات المبرمة....إلخ) بحيث ينقح سنويا فيما إذا كانت هناك تغيرات، كما عليه تكوين الملف الجاري (ملف المراجعة)، و الذي يتعلق بالسنة الحالية و يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية و المحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي يتم جمعها، بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملاحظاته و كل التساؤلات و الاستفسارات و ما يجب عمله في جل (أوراق عمل) تمهيد الكتابة التقرير النهائي.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وهنا يجب على المراجع دراسة النظام المطبق و تقييمه و ذلك بعد تحديد نطاق عملية المراجعة و مدى الاختبارات، و أن تحديد هذا النطاق عائد لتقدير المراجع و حكمه الشخصي، أما تقدير كفاية نظام الرقابة الداخلي – المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة– فيتطلب معرفة الإجراءات و الأساليب المقررة و تفهمها مع التحقق إلى درجة معقولة من أن هذه الإجراءات و الأساليب مطبقة فعلا و حسب الخطة المرسومة لها.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دوراً أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير إلى أربعة معايير هي كالتالي:[1]

1- إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كان كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموما. ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ.

كذلك يري البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين:

أ- أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلاً وتستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية.

ب- أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلوا من التحيز وتعبر بصدق عن البيانات والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة.

2- إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ويهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة والهدف من هذا المعيار هو توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على المدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

3- الإفصاح الكافي: تقدم القوائم المالية معلومات إلى فئة مختلفة تساعدهم في قرارات اقتصادية، فيجب أن تعد هذه القوائم لكي لا تضلل أي فئة من الفئات وان تكون شاملة ومناسبة للقرار وواضحة يسهل فهمها، فاذا

[1] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس،سطيف،2011/2010،ص ص21-22.

تبين للمراجع أن القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره وأن يقيد رأيه، والإفصاح الكافي لا يشتمل فقط على نوع الملومات التي تقدم وإنما يشتمل كيفية تقديمها. [1]

وتتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط التالية:[2]

أ- أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور

ب- أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة

ج- كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل او الشك

د- ان عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح

هـ- أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

4- إلمام تقرير المدقق بجميع القوائم المالية

ويتضمن هذا المعيار أن رأي المدقق يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بأجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة المؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني إن على المدقق إعطاء موافقة تامة او رفض على كل القوائم المالية، ففي اغلب الحالات التي لا يمكن المدقق إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية.

وعلى المدقق إن يتضمن تقريره رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة، او امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأي والإشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي.

يجب على المدقق كذلك في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء ذلك وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي كما يلي:[3]

أ- تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف

ب- حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، والتي تجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسبا بسبب عدم التأكد

ج- عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

---

[1] لعناق أحمد، **المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص 8.

[2] بوبكر عميروش ، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[3] عبد الوهاب نصر على ، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية،2001 ، الجزء الأول،ص ص 26.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الدولية

تمهيد

خرجت لجنة المبادئ المحاسبية الدولية إلى حيز الوجود في سنة 1973 إثر اتفاق جمعيات المحاسبين القانونين في استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا المملكة المتحدة، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. ومن ثم توقيع اتفاق ودستور معدلان في تشرين الثاني 1982 ويتولى إدارة شؤون اللجنة مجلس مؤلف من ممثلين لثلاث عشرة دولة بالإضافة إلى عدد لا يزيد على أربعة ممثلين من المنظمات المهتمة بالتقارير المالية ويتألف المجلس واعتباراً من سنة 1995، ولمدة سنتين ونصف من الممثلين للجمعيات المهنية التالية: استرالياً ، كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، إيطاليا، اليابان، الأردن، هولندا، النرويج، جنوب أفريقيا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، وممثل عن جمعية التنسيق لهيئة المحللين الماليين، علماً أن اللجنة تجتمع مع الهيئة الاستشارية الدولية والتي تشمل ممثلين عن مستخدمي ومحضري البيانات المالية ومع الهيئات التي تقوم بوضع المعايير المحاسبية والتدقيقية والهيئة الاستشارية تتكون من :[1]

- الاتحاد العالمي للبورصات.
- الجمعية العالمية لمديري المال.
- غرفة التجارة الدولية.
- الاتحاد العالمي للتجارة الحرة والاتحاد العالمي للعمال.
- الجمعية العالمية لأسهم والسندات.
- جمعية البنوك الدولية.
- البنك الدولي.
- هيئة وضع المعايير المحاسبية الأمريكية.
- الاتحاد الأوروبي.
- الجمعية الدولية لتقيم الموجودات.

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

المطلب الأول: كيف ولماذا تصدر معايير المراجعة الدولية

الهدف الأساسي من إصدار معايير المراجعة الدولية هو وجود مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات, وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالمها. ومعني ذلك أن معايير المراجعة الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية والتي لا تتعارض بالمرة على معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية, ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير وطنية خاصة بها.

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

1. أنه طالما أن معايير المراجعة الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى, فأنه من المهم لصدور معايير مراجعة دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات, ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا وهذا ما تفعله لجنة ممارسة المراجعة الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
2. أن اللجنة عندما تضع معايير المراجعة الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية, إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى.
3. أن معايير المراجعة الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية, وكذا الإرشادات الخاصة بها ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.
4. يمكن لمراقب الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير الدولية, طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف المراجعة ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.
5. القاعدة أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات مراجعة الحسابات, والاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى صراحة في صدر المعيار.
6. تصدر لجنة ممارسة المراجعة الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمراقب الحسابات في تطبيق معايير المراجعة الدولية من ناحية, ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى وعلى عن القول بأن مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير المراجعة الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير.
7. عادة تتبع لجنة ممارسة المراجعة الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للمراجعة.

[1] محمد سمير الصبان وعبدالوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص ص 156-157.

- يتم تكون لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومتعمقة.
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار.
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح
- إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح تم توزيعه على لجان الاتحاد للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.
- تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.
- بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية

1- أهمية معايير المراجعة الدولية

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماطا لما يجب أن تكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة.

وتبرز أهمية معايير المراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الذي إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المحاسبة والمراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات، مما دعا الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية إلى الاستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير فيما بعد وهي مجموعة المعايير الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**) الذي أنشأسنة1977 والذي يضم في عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم، من خلال لجنة تسمى بـ" اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة(**LAPC**) بهدف رفع درجة وتوحيد ممارسات مهنة المراجعة في كافة أنحاء العالم.[1]

[1] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر** ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، 2008-2009، ص 29

ومع أن المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة قد لاقت قبولا واسعا نسبيا من المنظمات المهنية في الدول الصناعية المتقدمة إلا أن موقف المنظمات المهنية في الدول النامية اختلف عن ذلك، حيث انقسمت الآراء تجاه المعاير الدولية إلى فريقين، يدعو الفريق الأول منهما إلى تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتطبيقها في مجال المحاسبة والمراجعة كما هي بدون تحفظ في حين يرفض الفرق الآخر فكرة توحيد المعايير وينادي بضرورة إصدار معايير محلية للمحاسبة والمراجعة في كل دولة.

2- أهداف معايير المراجعة الدولية

يحقق إصدار معايير المراجعة الدولية بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو الشركات الدولية متعددة الجنسيات أو بعض الدول النامية التي لم تصدر معايير المراجعة بعد أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها، وذلك بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة بها إلى المستوي الدولي وتتخلص أهم هذه الأهداف والمزايا في الآتي:[1]

أ- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب والكافي والمناسب والذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، بجانب الالتزام بقواعد المراجعة المناسبة والتي تنص عليها معايير المراجعة الدولية سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي.

ب- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين مهمتها المتابعة المستمر مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها.

ج- اشتمال معايير الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية لبلد بمفردة يجعل تقرير مراجع الحسابات بصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة.

د- إعداد القوائم المالية استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية واعتماد المراجع عند مراجعتها على معايير المراجعة الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول.

هـ- وجود المعايير الدولية للمراجعة سوف يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي وبالتالي فإن ذلك سيؤدي إلى عالمية مهنة المراجعة.

[1] حكيمة مناعي، نفس المرجع، ص 31.

و- وجود معايير المراجعة الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الدولية

سنقوم بغرض مختصر لأهم المعايير الدولية التي تحكم وتوجه عمل المراجع أثناء أداءه لمهمته حسب ما أصدره لجنة معايير المراجعة الدولية (**IAPC**) وذلك كما يلي:

1- المبادئ العامة والمسؤوليات: وتشمل المعايير التالية: [1]

* **معيار 200:** الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم التدقيق والتي تنص على أن الهدف من تدقيق البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي فيما إدا كانت البيانات المالية محضرة، ومن جميع الجوانب المادية , وحسب إطار معروف وان التدقيق يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن البيانات المالية الخالية من أية انحرافات مادية أما المبادئ الأخلاقية التي تحكم مسؤوليات المدقق المهنية هي : الاستقلالية , الكرامة , الموضوعية , الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة , السرية , السلوك المهني والمستوى العلمي والتكنولوجي .

***معيار 210:** شروط اتفاقية أو قبول التدقيق والخاص برسالة الارتباط القبول والتي يرسلها المدقق وعلى أوراقه الخاصة وتحتوى على الأمور الرئيسية ومنها مسؤولية الإدارة عن تحضير وتقديم البيانات المالية وان المدقق سيقوم بالتدقيق وحسب المعايير الدولية التي تتطلب التخطيط للتدقيق لأجل الحصول على أدلة كافية ومقنعة .

* **معيار220** : الرقابة على النوعية الجودة هدا المعيار يتطلب من مؤسسات التدقيق وضع سياسات وإجراءات رقابة نوعية مصممة للتأكيد من جميع أعمال التدقيق تنجز وحسب معايير التدقيق الدولية أو حسب المعايير المحلية ومن هده السياسات والإجراءات التمسك بمبادئ الاستقلالية ، الموضوعية ، السرية ,المهارات الفنية , والكفاءة المطلوبة ، توزيع الأعمال على الموظفين ، الاستشارات بين الموظفين ، قبول عميل جديد أو الاستمرار مع العملاء القدماء .

***معيار 230:** التوثيق والدي يتعلق بتوثيق جميع الأمور المهنية في أوراق العمل كبرهان على رأي المدقق النهائي وان إجراءات التدقيق قد تمت وحسب معايير التدقيق الدولية.

***معيار240:** الغش والخطأ وعرفا الغش بأنه الانحرافات المعتمدة، وأن الخطأ غير متعمد الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف الغش والخطأ وذلك من خلال وضع نظام محاسبي ورقابي يفيان بالغرض وفي حالة اكتشاف أو الشك بوجود الغش والخطأ من قبل المدقق فعليه التوسع في إجراءاته التدقيقية وتقديم تقارير

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

للإدارة، لمستعملي البيانات المالية والمعتمدين على تقرير المدقق والسلطات المشرفة أو الانسحاب من المهمة.

***معيار250:** الإعتبارت القانونية والتنظيمية لتدفق البيانات المالية والذي يتعلق حول مسؤولية تطبيق القوانين والأنظمة وأن الإدارة مسؤولة عن هذا التطبيق وأن مسؤولية المدقق وعند اكتشاف عدم التطبيق أو المطابقة وبعد التأكد من ذلك رفع تقارير حول عدم المطابقة للإدارة العليا والسلطات المشرفة.

***معيار300-499:** تقييم المخاطر

***معيار 300:** التخطيط لأجل توفير مستوى حول التخطيط للتدقيق والذي يشمل الخطة العامة في حالة التدقيق الجديد وتحديد المستويات المادية.

***معيار 310:** معرفة معلومات حول النشاط وكيفية الحصول عليه والذي يتعلق بطريقة الحصول على المعلومات وكيفيتها والجهات التي يتم الحصول على المعلومات منها.

***معيار 315:** المادية والتعريف بالمادية، المادية ومخاطر التدقيق وكيف يتأثر حكم المدقق حول المادية وحكمه المهني حولها.

***معيار 315:** فهم نشاط العميل ومحيطه وتقييم مخاطر الانحرافات المادية.

***معيار330:** إجراءات المدقق حين معرفة المخاطر.

***معيار 400:** تقييم المخاطر والرقابة الداخلية.

***أدلة التدقيق(500-599)**

***معيار 500:** أدلة التدقيق وهي المعلومات التي يحصل عليها المدقق لأجل الوصول إلى النتيجة التي على أساسها يتم إعطاء الرأي والأدلة تشمل المستندات، الدفاتر والمعلومات الأخرى ذات العلاقة هذه الأدلة يجب ان تكون كافية ومقنعة، وان إجراءات الحصول على هذه الأدلة تشمل الاستفسار الاحتساب الجرد وملاحظة الجرد التأييدات الاستفسارات والإجراءات التحليلية.

***معيار501:** أدلة التدقيق- اعتبارات إضافية لفقرات خاصة.

***معيار505:** التأييدات الخارجية.

***معيار 510:** تكليف السنة الأولى للتدقيق – الأرصدة الافتتاحية والذي يتعلق بمسؤولية المدقق في حالة عدم التأكد والإجراءات الخاصّة بالتأكيد من بعض الأرصدة الأخرى وعلى سبيل المثال الذمم المدينة في حالة قبضها والذمم الدائنة في حالة دفعها.

***معيار520:** الإجراءات التحليلية حسب هذا المعيار فان الإجراءات التحليلية يتم استعمالها في:[1]

- مرحلة التخطيط.
- مرحلة التدقيق الجوهري (التفصيل).

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

- المرحلة النهائية والإجراءات التحليلية تشمل :
  - مقارنة المعلومات مع السنة السابقة.
  - مقارنة المعلومات مع بعضها للسنة الحالية.
  - مقارنة النتائج المتوقعة مع النتائج الفعلية.
  - مقارنة المعلومات مع النتائج الفعلية.

***معيار 530:** عينات التدقيق وطرق الفحوصات الأخرى:[1]

تمثل عينات التدقيق تطبيق إجراءات الالتزام والإجراءات التفصيلية على الأقل من 100% من النشاط لاي فقرة من فقرات البيانات المالية لاجل الحصول على الادلة التدقيقة وتقيمها، ولأجل ان يتمكن المدقق من تكوين الرأي حول المجتمع الذي اخذ منه العينة، التي يتم اختيارها إما بواسطة الطريقة العشوائية، او الطريقة المنظمة او التقسيم الطبقي.

***معيار 540:** تدقيق التقديرات المحاسبية وتمثل تقديرا تقريبا لمبلغ ما في غياب القياس التدقيق في الاحتساب وعلى سبيل المثال.

- احتساب المساحات لتخفيض البضاعة التالفة أو البطيئة الحركة.
- احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- احتساب مخصص توزيع تكلفة الموجودات الثابتة (الاستهلاكات) أما إجراءات المدقق لأجل القناعة بخصوص الاحتساب تتمثل في فهم الإجراءات المستعملة من قبل الإدارة ومن ثم دراسة الإحداث اللاحقة التي تؤيد هذه التقديرات .

***معيار 545:** تدقيق عبارة (باعتدال) والإيضاحات.

***معيار 550:** الأطراف ذات العلاقة، الغرض من هذا المعيار هو لأجل توفير مستوى واسترشاد حول مسؤوليات المدقق والإجراءات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، التي عرفت بأنها إطراف إذا كان لإحداهما القابلية للسيطرة على الطرف الأخر أو لديه تأثير مادي على الطرف الأخر بصورة مباشرة او غيرها مباشرة. كما وان هذا المعيار حمل إدارة المنشاة تحديد الجهات ذات العلاقة الإفصاح عن التعامل مع الأطراف ذات العلاقة.

***معيار 560:** الأحداث اللاحقة: وهي الإحداث بعد تاريخ الميزانية وقبل صدور تقرير المدقق وتتمثل نوعين من الإحداث:

- الأول يتطلب تعديل البيانات المحاسبية.

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

- والثاني لا يتطلب تعديل البيانات المحاسبية، ولكن يجب الإفصاح عنها لأنها تؤثر على رأي متخذ القرار.

***معيار 570:** الاستمرارية والتي عرفت من ان تحضير البيانات المحاسبية على أساس ان المنشاة مستمرة في إعمالها في المستقبل المنظور ولها قابلية استرداد موجوداتها والإيفاء بالتزماتها من خلال نشاطها الاعتيادي. وقد بين هذا المعيار المؤشرات المالية والإنتاجية حول الاستمرارية ومسؤولية المدقق في حالة الشك المادي حول الاستمرارية.

***معيار 580:** إقرارات الإدارة ويتعلق هذا المعيار بإقرارات الإدارة واستعمالها كأدلة تدقيق ومن أمثلة هذا الإقرارات اعتراف الإدارة عن مسؤولياتها عن تحضير وتقديم البيانات المالية ومصادقة مجلس الإدارة على هذه البيانات المالية. المدقق وإثناء التدقيق يحصل على الكثير من المعلومات والاستفسارات الشفوية إثناء التدقيق، ولهذا فان سوء الفهم مع المدقق ينخفض كثيرا عند تأكيد الإقرارات الشفوية بإقرارت مكتوبة من إقرارات الإدارة المهمة رسالة التمثيل.

استعمال والاستفادة من أعمال الآخرين: ويشمل ثلاثة معايير وهي:[1]

***معيار 600:** استعمال عمل مدقق أخر: ويعالج هذا المعيار حالة إعطاء تقرير حول البيانات المالية من قبل مدقق يعتمد على عمل مدقق أخر والذي لا توجد معه علاقات مهنية والذي يقوم بتدقيق فرع أو فروع، ولهذا على المدقق الرئيسي (مدقق الشركة الأم) أن يتصل بالمدقق الأخر ويخبره عن بعض الأمور المهمة المطبقة مثل الاستقلالية وكذلك يستفسر عن كفاءته المهنية.

***معيار610:** عمل المدقق الداخلي وأخذه بنظر الاعتبار من قبل المدقق الخارجي. الرقابة الداخلية عرفت من أنها (السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة لأجل توفير تأكيد معقول من أن أغراض الإدارة المعينة سوف يتم التوصل إليها) .

المدقق الخارجي يقوم بفهم ودراسة الرقابة الداخلية لأجل تحديد مستوى مخاطر الرقابة وبما ان المدقق الداخلي والخارجي هدفهما متطابقان فان المدقق الخارجي يقوم بالاستفسار حول كفاءة قسم الرقابة الداخلية للاستفادة منه وعادة يتم الاتصال بينهما في وقت مبكر ومن ثم الاستمرار بهذا الاتصال.

***معيار 620:** استعمال عمل الخبير المدقق ربما يستعين بخدمات الخبير في حالة الحاجة إلى هذه الخدمة والخبير يشمل: المحامي، المهندس، وما شابه ذلك. والخبير أما ان يكون موظفا لدى

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

المنشاة تحت التدقيق او لدى المدقق او طرف خارجي. عند استخدام الخبير يتم عادة عمل عقد بينهما حول نطاق العمل وعلى المدقق تقييم نتائج عمل الخبير وحسب المعلومات المتوفرة لديه.

نتائج التدقيق وعمل التقرير وهي:

***معيار 700:** تقرير مدقق الحسابات وهو الحصيلة النهائية لإجراءات التدقيق ويتكون التقرير النظيف (غير المتحفظ من ثلاث فقرات رئيسية):

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

والتقارير أما ان تكون تقارير نظيفة، تقارير نظيفة مع إضافة فقرة شرح، تقارير متحفظة وذلك بإضافة عبارة (باستثناء).

بعد عبارة (راينا)، تقارير مخالفة (سالبة او عكسية) وهي تقارير تبين ان الميزانية العامة لا تمثل المركز المالي وان الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) لا تمثل النشاط للسنة (الفترة) المنتهية بتاريخ الميزانية وتقارير عدم إعطاء الرأي، أي ان المدقق لا يتمكن من إبداء الرأي. وقد يبين هذا المعيار الأمور التي تؤدي إلى إعطاء عدد من الأنواع المذكورة في أعلاه.

***معيار 700:** مكرر – تقرير المدقق حول البيانات (القوائم) المالية الكاملة.

***معيار 701:** تقارير مدقق الحسابات المتحفظة.

***معيار 710:** معيار الأرقام المقارنة

والغرض من هذا المعيار هو لأجل تقديم إرشادات حول مسؤوليات المدقق في أرقام المقارنة في البيانات المالية للفترة السابقة، ويشير هذا المعيار بأنه وعند إصداره تقريره ان لأيتم الإشارة إلى أرقام المقارنة بشكل محدد لان رأي المدقق هو حول البيانات المالية للسنة الحالية، إما في حالة ان السنة السابقة مدققة من قبل مدقق آخر فيجب عدم الإشارة إلى ذلك.

***معيار720:** معلومات عن مستندات تحتوي على بيانات مالية مدققة وهذا المعيار يوفر استرشادا حول مسؤولية واعتبارات المدقق حول مسؤولية واعتبارات المدقق حول المعلومات الأخرى، والتي لا توجد التزامات قانونية على المدقق تقديم تقرير حولها، ولكن هذه المستندات تحتوي على معلومات مالية مدققة وان إجراءات المدقق بهذا الشأن قراءة المعلومات الأخرى لأجل التأكد من أنها ليست متناقضة بصورة مادية مع البيانات المالية، ومن هذه المستندات المعلومات

المالية الملخصة، وفي حالة اكتشاف عدم المطابقة من قبل المدقق فعليه الطلب من الإدارة مطابقة هذه المعلومات.

***مساحات (أمور) خاصة 800-899**

***معيار800:** تقرير المدقق حول التكليف لأغراض خاصة والمتعلقة على سبيل المثال التكليف لتقديم تقارير حول مكونات حسابات معينة وعلى سبيل المثال التكليف لتقديم تقارير حول مكونات حسابات معينة مثل الذمم المدينة او الذمم الدائنة او تقديم تقارير حول مكونات حسابات معينة وعلى سبيل المثال تطبيق بنود اتفاقية استلام او إعطاء قرض او تقرر حول كشف ضريبة الدخل او التقرير حول منشآت او أفراد يستعملون الأساس النقدي. أما واجبات المدقق فان عليه ان يوضح من المعلومات المالية لم تحضر وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما انه يجب وضع عنوان واضح وعى سبيل المثال (تقرير حول الذمم الدائنة).

المعايير الدولية حول خدمات الاطلاع 2000-2699:

- معيار تحول تكليف الاطلاع والذي عرف بأنه اقل درجة من التدقيق ويشمل إجراءاته الاستفسارات والتحليلات ولا يتطلب من المدقق فهم ودراسة الرقابة الداخلية ولكن يجب ان يكون مستقلا.

ملاحظة: الأرقام 1000-1100 تتعلق بالمؤسسات المالية والبنوك

و3000-3399 تتعلق بالخدمات الأخرى غير التدقيق والاطلاع.

و3400 تتعلق بفحص المعلومات المالية المستقبلية.

و4000-4699 تتعلق بالخدمات ذات العلاقة.[1]

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

المبحث الثالث: المقارنة بين المعايير الدولية والعامة

تمهيد:

لا يعني الوصول إلى تطبيق المعايير الدولية عدم وجود اختلاف ضمني بين المعايير الخاصة أو المحلية والمعايير الدولية ولكن تطبيق هذه المعايير ليس بالأمر الهين ، وهذا راجع لعدة أسباب واعتبارات تقف حائلا أمام التوحيد الدولي خاصة ، ولكل هذا لابد من الوقوف على هذه الأسباب وإيجاد الحلول لهاته العتبات والتسابق نحو تحقيق التوحيد الدولي في المعايير ومن إيجاد التوحيد في حد ذاته سواء كان من الجانب المحاسبي أو من جانب المراجعة فإننا حتمنا لابد من دراسة بعض الجوانب سنتعرض ضمن هذا المبحث .

المطلب الأول: التوافق بين المعايير العامة والمعايير الدولية

من خلا ما سبق نلاحظ انه يوجد توافق كبير بين المعايير العامة والمعايير الدولية في جميع المجالات بحيث يتمثل في النقاط التالية:

– يعني التوافق المحاسبي محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها ، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة ، فهي تشتمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الانفاق ونقاط الاختلاف ، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها ، وكذا يعني التوافق تقليل واستبعاد كل الاختلافات بين المعايير والممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة ، فهو يهني التقريب بين وجهات النظر المختلفة ، كما يعني توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دوليا. " ولقد أثارت بعض المنظمات المهنية صعوبات وعقبات تحول دون تطبيق المعايير مباشرة ، كما دلت التجربة لدى بعض الدول الإفريقية التي طبقت المعايير تطبيقا مباشرا على وجود بعض العقبات أهمها:

– اختلاف درجات التطور المهني بين دول العالم : ان التطور المهني بالمحتم يواكب التطور الاقتصادي والسياسي ، ولهذا فان المعايير المهنية تحاول حل المشكلات العملية التي تواجه المهنة في مجتمع من المجتمعات ، وأما المعايير المهنية الدولية فإنها اقرب إلى مؤسسات التدقيق الكبرى وتحتاج إلى اقتصاد متطور .

– اختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب بين دولة وأخرى : يقتضي تقرير المراجع ان يلبي المتطلبات القانونية المرعية في دولة من الدول فإذا تباينت المتطلبات القانونية مع نصوص
المعايير الدولية يجد المحاسب نفسه مضطرا لتغليب النصوص المحلية.

– الطبيعة التوفيقية للمعايير : تقوم لجنة مختصة بدراسة المعيار عند إصداره أو تعديله ومن ثم يكون التصويت عليه وفي حالة التصويت ب 2/3 أو¾ فإنها تعمم وهو هنا يكون ذا طبيعة توفيقية تراعي مصالح المنظمات المختلفة الممثلة باللجنة مما قد يجعل هنا تجاوز لبعض المسائل الجوهرية ، فنجد أن التقرير

النظيف وفقا للمعايير الأمريكية يشير إلى العرض العادل ، في حين ان التقرير البريطاني يشير إلى العرض الحقيقي العادل ، ولا يخفى ما تنطوي عليه كلمة حقيقي من أدلة وبراهين قاطعة التي قد لا يفلح المراجع في الوصول إليه ، وقد جاء المعيار الدولي ليقول عادل أو حقيقي وعادل.

– تباين مستوى التأهيل العلمي والعملي : يختلف مستوى التعليم الجامعي بين دولة وأخرى ، كما يختلف نظام التدريب المهني والتعليم المستمر بين دولة وأخرى ، ونادرا ما نجد نظاما لرقابة الجودة عند منظمات المحاسبين القانونيين في دول العالم ، ويواجه المدققين صعوبات في تبني المعايير الدولية بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية ،وعدم قدرة المنظمات المهنية على قيادة كافة المراجعين وتعليمهم المستمر مما يسهل عليهم استيعاب المعايير المحلية والانتقال إلى المعايير الدولية.

ويعني التوافق المحاسبي محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها ، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة ، فهي تشتمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الإنفاق ونقاط الاختلاف ، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها ، وكذا يعني التوافق تقليل واستبعاد كل الاختلافات بين المعايير والممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة ، فهو يهني التقريب بين وجهات النظر المختلفة ، كما يعني توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دوليا.[1]

المطلب الثاني : الجوانب التي لم تتطرق إليها المعايير العامة للمراجعة

توجد عدة جوانب لم تتطرق لها معايير المراجعة بالنص لعدة أسباب أهمها ملائمة اختصار محتويات المعيار في هذه المرحلة ، ومن هذه الجوانب ما يلي:[2]

– واجبات المحاسب القانوني إذا اكتشف أن تقريره الصادر عن الحسابات الختامية للمؤسسة كان خاطئا نتيجة لوجود أخطاء محاسبية في الحسابات الختامية تبينت للمراجع بعد إصدار تقريره.

– واجبات المحاسب القانوني والإجراءات الواجب إتباعها بخصوص الحصول على خطاب من مستشار المؤسسة القانوني يوضح فيه معلومات عن أيه دعاوى مرفوعة أو محتملة أو مطالبات فعلية أو محتملة لها أو قد يكون لها تأثير على الحسابات الختامية والإيضاحات.

– مسئولية المحاسب القانوني عن الحسابات الختامية لسنوات المقارنة.

– مسئولية وإجراءات المحاسب القانوني إذا طلب منه إعادة إصدار تقريره.

– تحديد مستوى الأهمية لأغراض اختبارات المراجعة ودرجة الثقة في نتائج الاختبارات وعلاقة مستوى الأهمية ودرجة الثقة بحجم العينات التي تجرى عليها اختبارات المراجعة.

– مسئولية المحاسب القانوني عند اكتشاف ما يدل على وجود مخالفات قانونية قد يكون لها تأثير هام على الحسابات الختامية.

---

[1] حسين القاضي وما مون حمدان، **المحاسبة الدولية** ، الدار العلمية للنشر ودار الثقافة لنشر، الاردن،2000،ص57.

[2] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، http://www.socpa.org.sa/Socpa/Home.aspx، اطلع عليه يوم 2017/03/07، الساعة10:30.

– تقرير المحاسب القانوني عن الحسابات الختامية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، أو إعداد أنواع أخرى من التقارير غير النمطي كالتقرير الطويل مثلا.

–إبداء الرأي في عنصر أو أكثر من عناصر القوائم المالية

المطلب الثالث : أوجه الاختلاف بين المعايير

لا يزال تطبيق المعايير لا يحقق مادام هناك عدة عوائق وعقبات وقفت أمام تطبيقها ولكن قد خطت الدول خطوة كبيرة في إيجاد ومحاولة الارتباط والتوافق في هذه المعايير ، وعلى هذا الشأن فان أوجه الاختلاف بين المعايير المتفق عليها والمعايير الدولية لم تكن إلا لتشمل الجزء الصغير الذي أدرك نقطة الفراغ بين الدول وكذا العمل على التوحيد وكذا العمل على الشفافية في الإفصاح للقوائم المالية وقد ارتبطت الاختلافات في المعايير على حسب ترتيبها والتي تمثلت فيما يلي : يميل المجتمع المالي لتحميل المراجع المسؤولية لما يتحمله المجتمع المالي من ضرر ناتج عن قصور القوائم المالية للمؤسسة عن تقديم الإفصاح الكافي الذي يمكن متخذي القرارات من معرفة حقيقة الظروف الاقتصادية للمشروع الذين هم بصدده (الاستثمار فيه) سواء عن طريق تقديم القروض أو شراء الأسهم أو السندات ، الكثير يميل إلى أن المراجع يعتبر الضامن لكافة الأخطار التي يتعرضون إليها نتيجة الاستثمار في ذلك المشروع . تضع المعايير الشخصية حدودا أمام مسؤولية المدقق ، فنجد أن المعايير المتفق عليها فرضت على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة ،وأما المعيار الدولي الحادي العشر فأوضح أن بسبب جوانب القصور المتأصلة في التدقيق ، فتوجد إمكانية بقاء بعض التحريفات المادية في المعلومات المالية الناتجة عن الغش والخطأ غير مكتشفة ، وان اكتشاف هذه الأخطاء بعد انتهاء عملية المراجعة لا يدل على أن المراجع قد فشل في التقييد بالمبادئ الرئيسية التي تحكم عملية المراجعة ، ويجب أن تنطلق مسائلة المراجع من مدى وفائه بالالتزامات التي تحددها المعايير المهنية التي دقق على أساسها ، والمعايير لا تعتبر قوانين يجب تطبيقها حرفيا وإلا فقدت صفة من أهم صفاتها وهي المرونة.

إن وجود معايير وطنية يعني التزام المدققين في الدولة الواحدة بإرشاداتها العامة وتخفيف التفاوت بين المراجعين بسبب تباين الاجتهادات المهنية والأحكام الشخصية بحيث يلتزم كافة المراجعين في الدولة الواحدة بالإرشادات العامة التي وضعتها المعايير .

الفرع الأول: الاختلاف من جانب المعايير الشخصية

تبحث المعايير الشخصية بالقواعد العامة المتعلقة بشخصية المدقق وقد رأينا المعايير العامة قد خصصت المعايير الثلاثة في :

– التأهيل العلمي والعملي ؛

– الاستقلال ؛

– بذل العناية المهنية اللازمة ؛

أما المعايير الدولية فقد تركت مسألة التأهيل العلمي والعملي لتحدد على مستوى كل منطقة ، " وقد خصصت المعايير الشخصية في :

- رقابة الجودة ؛
- استمرار المشروع ؛
- الغش والخطأ ؛
- المادية (الأهمية النسبية) ؛
- تدقيق التقديرات المحاسبية ؛
- فحص المعلومات المالية المتوقعة ؛
- الاستفادة من عمل مدقق أخر؛
- المعلومات الأخرى ؛
- الجهات التابعة ؛

الأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية.

الفرع الثاني: الاختلاف في معايير العمل الميداني

تعمل المعايير المتفق عليها في عرض معايير العمل الميداني في ثلاثة تمثلت في :

- التخطيط ؛
- تقويم نظام الرقابة الداخلية ؛
- جمع وتقديم أدلة الإثبات لتشكل أساسا لإبداء الرأي ؛

وقد اهتمت المعايير الدولية بالتفصيل ومحاولة التوسيع لزيادة تفسير هذه العملية وتسهيلها من خلال إدراج كل الخطوات والمعايير التي لابد من إتباعها، والتي تمثلت في :

- تقويم الخطر والرقابة الداخلية؛
- التخطيط؛
- اعتبارات التدقيق الداخلي؛
- الإجراءات التحليلية؛
- الأرصدة الافتتاحية؛
- التدقيق في بيئة الحاسوب؛
- طرائق التدقيق بمساعدة أو في ضوء الحاسوب؛
- العينات؛
- أدلة الإثبات؛[1]

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

المطلب الثالث: الاختلاف المحاسبي حول العالم والمعايير الدولية

تتمثل أهم نقاط الاختلاف المحاسبي حول العالم مع المعايير الدولية وطرق التعامل معها فيما يلي:[1]

- تتضمن الفروقات في العادة ما بين المعايير المحاسبية ما بين الدول على الفروقات في شكل وعرض البيانات المالية وكذلك قوانين القياس والاعتراف المتبعة في إعداد البيانات المالية والإفصاحات المقدمة في الإيضاحات حول البيانات المالية وكذلك في المصطلحات والمعايير المستخدمة لوصف البنود المظهرة في البيانات المالية.
- تختلف النظم المحاسبية ما بين الدول بشكل جزئي بسبب الفروقات في العوامل البيئية مثل النظام القانوني المتبع في الدولة وأهمية حقوق الملكية كمصدر للتمويل والمدى الذي تخدم فيه البيانات المحاسبية كأساس للضريبة ، وتلعب الثقافة دوراً في تطوير النظم المحاسبية ويمكنها أن تؤثر على الطريقة التي بموجبها يقوم المحاسبيين بتفسير وتطبيق المعايير المحاسبية.
- يقترح نولس Noles أن الأسباب الرئيسية للفروقات في النظم المحاسبية تتمثل في الفروقات في النطاق الذي تستخدمه الدول كنظام للتمويل الخارجي لحقوق الملكية. حيث أن الدول التي لديها نظام تمويل خارجي لحقوق الملكية تكون لديها شريحة A من النظم المحاسبية وهو موجه باتجاه توفير معلومات تكون صالحة لاتخاذ قرارات استثمارية. إن الدول التي لديها نظم تمويل خارجية لحقوق الملكية ضعيفة يكون لديها شريحة B من النظم المحاسبية موجه بشكل أكبر باتجاه الدائنون ولتوفر أساس للضريبة. إن البحث العملي يدعم تصور نولس بوجود شريحتين من النظم المحاسبية سائدة حالياً .
- إن التوفيق بين المعايير Harmonization هي عملية تقليل الاختلافات في التقارير المالية ما بين الدول وبالتالي زيادة درجة قابلية المقارنة ما بين البيانات المالية. إن الصيغة النهائية للتوفيق ما بين المعايير هي أن تستخدم كافة الدول مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية المقبولة عالمياً .
- عمد الإتحاد الأوروبي إلى إجراء توفيق لمعايير المحاسبة القائمة ما بين دول الإتحاد من خلال التوجيهات Directives ذات الأرقام الرابعة والسابعة، وعلى الرغم أن هذه التوجيهات تقلل إلى حد كبير *من الاختلافات التي كانت موجودة سابقاً إلا أنها لم ينشأ عنها قابلية للمقارنة بشكل تام للبيانات المالية في دول الإتحاد الأوروبي.
- تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 لتطوير معايير محاسبة دولية مقبولة على نطاق عالمي في كافة الدول وقد عززت الاتفاقية التي تدعىIOSCO Agreement شرعية لجنة معايير المحاسبة الدولية لوضع معايير المحاسبة الدولية.

[1] موقع الشامل، الاختلاف المحاسبي حول العالم والمعايير الدولية، متاح على:-**http://bohouti.blogspot.com/2015/05/blog-post_180.html** اطلع عليه 2017/03/17، الساعة 17:15.

- في عام 2001 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية وقد أقر المجلس معايير المحاسبة التي طورتها اللجنة السابقة. وإضافة لذلك فقد أوجد المجلس معاييره الخاصة الدولية وهي المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS وبذلك فإن معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية مجتمعة تشكل ما يسمى IASB GAAP ويشار إليه بشكل جماعيIFRS.

خلاصة الفصل :

حصلت معظم التطورات التي ذكرناها في الولايات المتحدة، إلا ان تطورات مشابهة حدثت في مختلف الدول المتقدمة تجارياًوصناعياً . وفي أوائل السبعينات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة أدت تدريجياً إلى نشوء ما يعرف بمعايير المحاسبة المراجعة الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان، وذلك تجاوباً مع توسع أنشطة التجارة حول العالم ونشوء المنظمات الدولية التي تعمل على زيادة عمليات الاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم. وكانت أهم خطوة باتجاه توحيد المعايير المحاسبية عالمياً قبل سنوات عدة عندما وافقت الولايات المتحدة على الدخول في اتفاقية مع لجنة معايير المحاسبة الدولية للعمل المشترك على تقليل الفروقات الموجودة بين المعايير الدولية والأميركية تمهيدا للوصول إلى معايير موحدة لاحقا. ولم توجد في العالم العربي هيئة أو لجنة تعمل بشكل جدي على تنظيم مهنة المحاسبة ما عدا بعض الجهود المتفرقة في بعض الدول كما في المملكة العربية السعودية على سبيل المثل. حيث قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بجهود في هذا الإطار. أما في معظم الدول الأخرى فلم توجد معايير خاصة فتم استخدام المعايير الدولية بدون النظر إلى الحاجات المحلية. وتكمن المشكلة في عدم وجود معايير خاصة بنا في إغفال أية معايير أخرى يتم اعتمادها، خصائص وملامح أسواق واقتصاد منطقتنا العربية والتي تعتبر من الأسواق الناشئة والمتطورة.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل:

تسعى الجزائر إلى الخروج من عزلتها و الاندماج مع الاقتصادي العالمي في ظل مفهوم العولمة، حيث قامت باعتماد الشراكة الأور ومتوسطية، و تسعى جاهدة إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، و هو توجه لابد أن تنتهجه الجزائر من خلال القيام بالعديد من الإصلاحات. و باعتبار أن النظام المحاسبي جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي، فإن الجزائر تسعى على تطويره و إصلاحه مع الأخذ بعين الاعتبار الاتجاهات دولية الحديثة، و بعد تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2009، قامت الجزائر بإصلاح منظومة التدقيق من خلال إصدار القانون رقم 10 -01 المؤرخ في 11 جويلية 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

إن المرجعية الدولية الأساسية لمهنة التدقيق هي المعايير الدولية للتدقيق، و التي تعتبر أنماط و نماذج معيارية تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي، تبنتها العديد من الدول من أجل تسهيل عمل المدققين و تعميم الاستفادة من تقاريرهم، حيث تبنت هذه المعايير أكثر من 50 دولة في منتصف سنة 2010 .

المبحث الأول: تطور التدقيق في الجزائر

من خلال هذا المبحث تم اعتماد ثلاثة مراحل أساسية لتقديم التدقيق في الجزائر تبعا لما شهدته المؤسسة الاقتصادية موضوع التدقيق من إصلاحات.

المطلب الأول: التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969 – 1980

بدأ التأريخ للتدقيق في الجزائر في سنة 1969 ، وتحديدا بواسطة الأمر رقم 69–107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية، أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها. وصدر بعدها المرسوم 70–173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص التدقيق (محافظة الحسابات) بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية، ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة، وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد والمتمثل في نمط التسيير الموجه.

المطلب الثاني: التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1980 – 1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدا للعيان عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق ، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في1980/10/30.[1]

المطلب الثالث: التدقيق في الجزائر في فترة ما بين 1991 و 2010

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأنية من التبعية التي كانت ملازمة لها، كما إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات، و هو ما نتج عنه صدور القانون رقم 91–08 المؤرخ في 1991/04/27.[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 10 المؤرخة في 1980/03/01، ص1507.

[2] القانون رقم 91–08 المؤرخ في 1991/04/27

1- عرض قانون 10-01

يتكون القانون 10 -01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادر في الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من 12فصلا تندرج تحته 84 مادة، يمكن تفصيلها فيما يلي :[3]

1. 1. أحكام عامة (يتضمن المواد من 1 إلى 6)

2.1. أحكام مشتركة للمهن الثلاثة (يتضمن المواد من 7 إلى 13)

3.1. المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (يتضمن المواد من 14 إلى 17)

4.1. ممارسة مهنة الخبير المحاسب (يتضمن المواد من 18 إلى 21)

1. 5. ممارسة مهنة محافظ الحسابات (يتضمن المواد من 22 إلى 40)

1. 6. ممارسة مهنة المحاسب المعتمد (يتضمن المواد من 41 إلى 45)

7.1. شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات والمحاسبة (يتضمن المواد من 46 إلى 58)

1. 8. مسؤوليات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد(يتضمن المواد 59 إلى 63)

9.1. حالات التنافي و الموانع (يتضمن المواد من 64 إلى 74)

10.1. أحكام مختلفة (تتضمن المواد من 75 إلى 79)

11.1. أحكام انتقالية (تتضمن المواد من 80 إلى 81)

12.1. أحكام نهائية (تتضمن المواد من 82 إلى 84)

2- الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01: ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01

معيار التفرقة	القانون 91-08	القانون 10-01
من حيث التعريف الخاص بالمدقق القانوني	هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

[3] القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان2010.

	القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية.	
من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات	– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة و هي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. – يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير. – يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.	– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة و هي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. – يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير. – يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير. – يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها. – يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.
من حيث شروط التسجيل	– توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانون – التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	– ان يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة او شهادة معترف بمعادلتها. – التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين او في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث الهيئة التابعة لها	كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة	الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين او في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي

	الوطنية للخبراء الحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	الحسابات، اما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تخت سلطة الوزير المكلف بالمالية اي تابع لوزارة المالية
من حيث الاهتمام بالجودة	لم ترد بخصوصه مواد	يتعين على محافظ الحسابات او مسير شركة او تجمع محافظي حسابات، ابلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في اجل اقصاه خمسة عشر يوما
من حيث التربصات	تجري تربصات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة	تجري تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وتجري تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتجري تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

المصدر: من اعداد الطلبة الاعتماد على القانون 91-08 وقانون 10-01

المبحث الثاني: التحليل الوصفي واختبار فرضيات الدراسة

تمهيد: من خلال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري حول موضوع الدراسة سنحاول في هذا المبحث إجراء دراسة ميدانية لهذا الموضوع، وذلك من خلال استخدام إستبيان يحتوي على أسئلة متنوعة خاصة بموضوع مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، تم توزيع استمارات الإستبيان على عمال المؤسسات التالية(مديرية الشباب والرياضة لولاية أدرار ومديرية الخدمات الجامعية والاقامة الجامعية 1500 سرير، الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء، بلدية أسبع، المعهد الوطني المتخصص في التكوين والتمهين رقم 01 أدرار) وكذلك مجموعة من الأساتذة والطلبة .

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة

يتضمن الإستبيان اربع محاور المحور الأول متعلق بالبيانات الشخصية(الجنس، العمر، المؤهل العلمي، مدة الخدمة، الوظيفة)، والمحور الثاني متعلق بمعلومات حول أهمية ودور المعايير الدولية للتدقيق، أما المحور الثالث متعلق بمدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، أما المحور الرابع متعلق بأهم ما جاء به قانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر، بحيث تضمن هذا الإستبيان 22 عبارة بحيث تم تقسيمها على الشكل التالية: منها (8) عبارات في المحور الثاني و(08) في المحور الثالث اما المحور الثالث تضمن 7 عبارات، وقد تم تحليل هذا الإستبيان وفق مقياس ليكرت ذو خمس درجات الذي اعتمدت عليه الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): يوضح درجة مقياس ليكرت الخماسي

التقدير	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الطلبة بناًء على معلومات مستخرجة من برنامج spss23

تم توزيع 30 إستبيان على الأفراد الذين يمثلون العينة المدروسة، وتم استرجاع 30إستبيان بنسبة **(100%)**، وبعد جمع الإستبيانات تم وضع إجابات العينة حسب مقياس ليكرت وقد بلغ معدل مقياس ألفا كرونباخ نسبة **(85.7%)** وهذا ما يدل على مصداقية وثبات النتائج وهو ما يساعد على التحليل.

1-التوزيع حسب الجنس:

الجدول رقم(04): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	ذكر	أنثي	المجموع
العدد	25	05	30
النسبة	%83.3	%16.7	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناًء على معلومات مستخرجة من برنامج spss23

يتبين من خلال الجدول **(04)** أن نسبة الذكور بلغت **(83.3%)** من نسبة أفراد العينة المدروسة، في حين بلغت نسبة الإناث **(16.7%)** من هذه العينة المدروسة، وعليه يلاحظ أن نسبة الذكور مرتفعة من نسبة الإناث بفارق **(66.6%)** من نسبة العينة المدروسة.

2- التوزيع حسب العمر:

الجدول رقم (05): يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر بالسنوات	من 20 إلى 30	من 30 إلى 40	من 40 إلى50	أكثر من 50	المجموع
العدد	10	12	06	02	30
النسبة	%33.3	%40	%20	%6.7	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على معلومات مستخرجة من برنامج spss23

يلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من 30 إلى 40 سنة بنسبة **(40%)** من إجمالي أفراد العينة المدروسة، وتليها الفئة العمرية التي تتراوح أعمارهم من 20إلى 30سنة بنسبة **(33.3%)**، ثم تأتي الفئة العمرية التي تتراوح أعمارهم أكثر من40 إلى 50 سنة بنسبة **(20%)**، وفي الأخير الفئة العمرية التي تتراوح أعمارهم أكثر من 50سنة بنسبة **(6.7%)** من إجمالي أفراد العينة المدروسة.

3- التوزيع حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (06): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	بكالوريا	ليسانس	ماستر	أخرى	المجموع
العدد	01	12	12	05	30
النسبة	%3.3	%40	%40	%16.7	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على المعلومات المستخرجة من برنامج spss23

يتبين من خلال الجدول رقم **(06)** أن أغلبية أفراد العينة هم من حملة شهادة الليسانس بنسبة**(40%)** من إجمالي العينة المدروسة، ونسبة **(40%)** من الأفراد الذين يحملون شهادة ماستر ، ثم تأتي نسبة **(16.7%)** من أفراد العينة الذين يحملون شهادات أخرى، أما الأفراد الذين يحملون شهادة البكالوريا فكانت نسبتهم قليلة أي بنسبة **(3.3%)** من أفراد العينة المدروسة.

4- التوزيع حسب الوظيفة

الجدول رقم (07): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	مدير عام	مدير مالي	نائب مدير مالي	محاسب	مدقق الحسابات	أخري	المجموع
العدد	00	02	03	9	03	13	30
النسبة	%00	%6.7	%10	%30	%10	%43.3	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على المعلومات المستخرجة من برنامج spss23

يتبين من خلال الجدول (07) أن أغلبية أفراد العينة المدروسة هم من الذين يمارسون الوظائف الأخرى بنسبة**(43.3%)**، ثم تليها نسبة**(30%)** من العمال الدين يمارسون وظيفة محاسب ، ثم تأتي نسبة**(10%)** من الموظفين الذين يحملون رتبة نائب مدير مالي ومدقق الحسابات، وفي الأخير تأتي نسبة**(6.7%)** الذين يمثلون مدير مالي أفراد العينة المدروسة.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة على المتغيرات

1- أهمية ودور المعايير الدولية للتدقيق

الجدول رقم (08): أهمية ودور المعايير الدولية للتدقيق

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	مراجعة الحسابات كمهنة تؤدي خدمات الى جهات عديدة داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها	4.0333	0.85029	01
02	عملية مراجعة الحسابات تساعد على زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية.	3.9333	0.78492	03
03	تساعد المعايير الدولية في تحسين جودة المهنة	3.9333	0.82768	04
04	وجود المعايير الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية .	4.0333	0.85029	02
05	مساعدة المعايير الدولية للتدقيق لمستخدمي تقرير المراجع الخارجي على اتخاذ قرارات أحسن.	**3.7333**	**0.90719**	06
06	مساعدة المعايير الدولية للتدقيق في تحويل التدقيق من مجرد تقنية أو فن ألى علم موحد الممارسات ويلقي القبول العام دوليا	**3.8667**	**0.89955**	05
07	مساهمة المعايير المراجعة الدولية في تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين بين الدول	**3.5667**	**1.00630**	07
08	تساعد معايير المراجعة الدولية المدقق الخارجي على أداء مهمته بشكل أفضل	**3.5667**	**0.89763**	08
	إجمالي الفقرات في مرحلة ما قبل المنح	**3.8333**	**0.87798**	

المصدر: من إعداد الطلبةبناءاً على نتائج مستخرجة من برنامج spss23

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن الأوساط الحسابية لجميع الفقرات تفوق الوسط الحسابي النظري (3.000) وهذا ما يدل على وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة، حيث تحتل الفقرة (01) المرتبة الأولى بوسط حسابي (4.0333) وانحراف معياري قدره (0.85029) وهذا ما يدل على أن آراء العينة يتفقون تماما على مراجعة الحسابات كمهنة تؤدي خدمات الى جهات عديدة داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها، تم تليها الفقرة (04) بوسط حسابي (4.0333) وانحراف معياري قدره (0.78492) وهذا ما يدل على أن آراء العينة يتفقون على أن وجود المعايير الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية .

ثم تأتي الفقرتين(02)و(03) بوسط حسابي(3.933) وانحراف معياري قدره (0.78492)، (0.82768) على التوالي، وهذا ما يدل على أن آراء أفراد العينة يتفقون اتفاق على أن عملية مراجعة الحسابات تساعد على زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية.والمعايير الدولية تساعد في تحسين جودة المهنة ، ثم تأتي الفقرات (06)و(05) و (07)و (08) بوسط حسابي **(3.8667)**،**(3.7333)**،**(3.5667)**،**(3.5667)** وانحراف معياري قدره **(0.89955)**،**(0.90719)**،**(1.00630)**،**0.89763**) على التوالي هذا يدل على أن اراء أفراد العينة يتفقون اتفاق شبه تام على أن المعايير الدولية تساعد في تحويل التدقيق من مجرد تقنية أو فن إلى علم موحد الممارسات ويلقي القبول العام دوليا وتقليل التفاوت بين الدول وتساعد المدقق الخارجي على أداء مهمته بشكل أفضل.

2- مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية

الجدول رقم (09): نتائج مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب
01	لا يوجد توافق وانسجام لواقع التدقيق في الجزائر مع الواقع التدقيق الدولي	3.4333	0.97143	08
02	من الضروري تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	3.7000	1.08755	06
03	يجب تحقيق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير المراجعة الدولية.	3.9000	0.88474	01
04	المعايير الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة مهنة تدقيق في الجزائر	3.8000	0.92476	03
05	المعايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة	3.8667	0.86037	02
06	التدقيق في الجزائر لم يتطور بشكل مناسب مع	3.6000	1.00344	07

	تطورات الواقع الدولي للمهنة			
07	توجه الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق	3.7333	1.04826	05
08	من الضروري تكييف مراجعة في الجزائر مع الواقع الدوالي	3.7667	1.00630	04
	إجمالي الفقرات	**3.725**	**0.97335**	

المصدر: من إعداد الطلبة بناًء على نتائج مستخرجة من برنامجspss23

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن الأوساط الحسابية لجميع الفقرات تفوق الوسط الحسابي النظري (3.000)، وهذا ما يدل على وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة، حيث تحتل الفقرة (03) المرتبة الأولى بوسط حسابي(3.9000) وانحراف معياري قدره (0.88474)، تم تليها الفقرة (05) بمتوسط حسابي (3.8667) وانحراف معياري قدره (0.86037)، وهذا ما يدل على أن آراء أفرادالعينة يتفقون تماماً على أنه يجب تحقيق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير المراجعة الدولية و قابلة تطبيقها في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.

ثم تأتي الفقرتين (01)، (06) بمتوسط حسابي (3.4333)، (3.6000) وانحراف معياري قدره (0.97143)، (1.00344) على التوالي، وهذا ما يدل على أن آراء أفراد العينة يتفقون اتفاق شبه تام على أنه لا يوجد توافق وانسجام لواقع التدقيق في الجزائر مع الواقع التدقيق الدولي التدقيق في الجزائر لم يتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي .

3- أهم ما جاء به قانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر

الجدول رقم (10): نتائج أهم ما جاء به قانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب
01	قانون 10-01 سيساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن	3.5161	0.96163	04
02	تمديد الخبرة المحاسبية من 5إلى 10سنوات تساعد المدقق على أداء مهامه بشكل أفضل	3.6333	1.03335	02
03	بعد إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر	3.6000	1.03724	03
04	بعد إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ستساهم في تفعيل دور المدقق في الجزائر	3.5000	0.86103	05

05	استحداث مجموعة من التقارير لمحافظي الحسابات إضافة إلى تقرير انتظامية وصحة الوثائق سيرفع من كفاءة مهنة التدقيق في الجزائر	3.3667	0.96431	06
06	ممارسة مهنة التدقيق طبقا لأحكام هذا القانون ستحسن من جودة التدقيق في الجزائر	3.8333	0.87428	01
	إجمالي الفقرات في مرحلة ما بعد المنح	**3.5749**	**0.9553**	

المصدر: من إعداد الطلبة بناًء على نتائج مستخرجة من برنامجspss23

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن الأوساط الحسابية لجميع الفقرات تفوق الوسط الحسابي النظري (3.000)، وهذا ما يدل على وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة، حيث تحتل الفقرة (06) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.833) وانحراف معياري قدره (0.87428)، ثم تليها الفقرتين (02)، (03) بمتوسط حسابي (4.050)، (3.975) وانحراف معياري قدره (0.814)، (0.767) على التوالي، وهذا ما يدل على أن آراء أفراد العينة يتفقون تماماً على أن ممارسة التدقيق طبقاً لأحكام قانون 10-01 وبعد إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.

ثم تأتي الفقرات (05)، (04)، بمتوسط حسابي (3.3667)، (3.5000)، وانحراف معياري قدره (0.96431)، (0.86103) على التوالي، وهذا يدل على أن آراء أفراد العينة يتفقون اتفاق شبه تام على أن القانون 10-01 بعد إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ستساهم في تفعيل دور المدقق في الجزائر واستحداث مجموعة من التقارير لمحافظي الحسابات إضافة إلى تقرير انتظامية وصحة الوثائق سيرفع من كفاءة مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار صحة فرضيات الدراسة وتحليل نتائجها تمت الاستعانة بالأدوات المتوفرة في البرنامج الإحصائي **SPSS** مثل الوسط الحسابي و اختبار التباين الأحادي ANOVA، لإثبات صحة أو نفي الفرضيات.

أولاً : اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ بين آراء العينة حول ان عملية تدقيق الحسابات هي إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .يعزى لمتغير الجنس ومتغير المؤهل العلمي.

تتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ بين آراء العينة حول ان عملية تدقيق الحسابات هي إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.يعزى لمتغير الجنس.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ بين آراء العينة حول عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ،يعزى لمتغير المؤهل العلمي

أ- **اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولي:** التي تنص على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ بين آراء العينة حول أن عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما يعزى لمتغير الجنس.

الجدول رقم (11): نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVAتبعاً لمتغير الجنس

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.427	1	0.427	4.311	0.047
خارج المجموعات	2.771	28	0.099	-	-
المجموع	3.198	29	-	-	-

المصدر: من إعداد الطلبة بناًء على نتائج مستخرجة من برنامج spss23

يوضح الجدول أعلاه أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ (0.427) وقيمة F التي بلغت (4.311) ومستوى معنوية (0.047) وهو يقل عن (0.05)، أي أن هذه النتائج تشير إلى أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ بين آراء العينة حول إن عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما يعزى لمتغير الجنس.

ب- إختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولي: التي تنص على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ بين آراء العينة حول أن عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما يعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول (12): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA)تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.113	03	0.038	0.316	0.814
خارج المجموعات	3.085	26	0.119	-	
المجموع	3.198	29	-	-	

المصدر: من إعداد الطلبة بناًء على نتائج مستخرجة من برنامج23 spss

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ(0.113) وقيمة F تبلغ (0.038) ومستوى المعنوية (0.814) وهو يزيد عن مستوى المعنوية (0.05)، أي أن هذه النتيجة تشير إلى أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول أن عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .يعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ثانياً : اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول أن معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة الجنس والمؤهل العلمي.

تتفرع عن هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولي للفرضية الرئيسية الثانية:

التي تنص على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول أن معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة يعزى لمتغير الجنس.

الجدول (13): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA)تبعاً لمتغير الجنس

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.375	01	0.375	3.281	0.081
خارج المجموعات	3.200	28	0.258	-	-
المجموع	3.575	29	-	-	-

المصدر: من إعداد الطلبة بناًء على نتائج مستخرجة من برنامج SPSS23

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ(0.375) وقيمة F تبلغ (3.281) ومستوى المعنوية (0.081) وهو يزيد عن مستوى المعنوية (0.05)، أي أن هذه النتيجة تشير إلى أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول أن معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة، يعزي لمتغير الجنس.

2-اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية: التي تنص على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول ان معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة ،يعزى لمتغير لمؤهل العلمي.

الجدول (14): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير المؤهل العلمي

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.319	03	0.106	0.849	0.480
خارج المجموعات	3.256	26	0.125	-	
المجموع	3.575	29	-	-	

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على نتائج مستخرجة من برنامج SPSS 23

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ(0.319) وقيمة F تبلغ (0.849) ومستوى المعنوية (0.480) وهو يقل عن مستوى المعنوية (0.05)، أي أن هذه النتيجة تشير إلى أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول ان معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة يعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ثالثاً : اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول انه بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وإن أقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري الجنس والمؤهل العلمي.

تتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولي:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول انه بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وإن أقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري.يعزى لمتغير الجنس.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول انه بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وإن أقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري، يعزى لمتغير المؤهل العلمي

أ- **اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثالثة:** التي تنص على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول أنه بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وإن أقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري، يعزى لمتغير الجنس.

الجدول رقم (15): نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVAتبعاً لمتغير الجنس

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.003	1	0.003	0.023	0.881
خارج المجموعات	3.649	28	0.130	-	-
المجموع	3.652	29	-	-	-

المصدر: من إعداد الطلبة بناًء على نتائج مستخرجة من برنامج spss23

يوضح الجدول أعلاه أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ (0.003) وقيمة F التي بلغت (0.023) ومستوى معنوية (0.881) وهو يزيد مستوى معنوية عن (0.05)، أي أن هذه النتائج تشير إلى أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول إنه بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وإن أقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري. يعزى لمتغير الجنس.

ب-اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثالثة: التي تنص على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول انه بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وإن أقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري يعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم(16): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA)تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.086	03	0.029	0.209	0.889
خارج المجموعات	3.566	26	0.137	-	
المجموع	3.198	29	-	-	

المصدر: من إعداد الطلبة بناًء على نتائج مستخرجة من برنامجspss23

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ(0.086) وقيمة F تبلغ (0.209) ومستوى المعنوية (0.889) وهو يزيد عن مستوى المعنوية (0.05)، أي أن هذه النتيجة تشير إلى أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ بين آراء العينة حول أنه بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وإن أقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري، يعزى لمتغير المؤهل العلمي.

خلاصة الفصل:

تسعى الجزائر إلى الخروج من عزلتها والاندماج مع الاقتصادي مع العالم، و تسعى جاهدة إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، و هو توجه لابد أن تنتهجه الجزائر من خلال القيام بالعديد من الإصلاحات. و باعتبار أن النظام المحاسبي جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي، فإن الجزائر تسعى على تطوير و إصلاح النظام المحاسبي المالي، ولقد عرفت عملية التدقيق في الجزائر عدة مراحل وذلك من خلال مجموعة من الإصلاحات والقوانين المتعلقة بمهنة التدقيق في الجزائر.

من خلال الدارسة التطبيقية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع منهم مهنيين ومن ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق وغيرهم على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم، خلص أفراد العينة بان معايير التدقيق تساهم في تقديم خدمات ذات جودة عالية ، وتباين الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية .واتفق أفراد العينة على ان التدقيق في الجزائر يختلف عما هو معمول به دولياً إلا انه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق ما قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون إغفال مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يتطلب الرفع منه الأخذ بالمتطلبات الدولية للتعليم والخبرة.

الخاتمة

خاتمــة

إن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامة على الصعيد الدولي ، نظرا للحاجة إليه التي قابلات التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج ، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستقادة الأطراف من ذوي التطور المحدود أو المعدوم في المهنة من نظيراتها المتقدمة ، فكانت هذه الضوابط السبيل العديد دول العالم للرقي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية ، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد المناطق الجغرافية .

كون الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي ، وكونها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشرا أو غير مباشر، مطالبة بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استقادة من هذه الأخيرة ، قد تمر عبر تكوين مدققيها من منطلق دولي ، ما قد يسمح لها باستغلال مواردها البشرية ، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتياحا أكبر للأطراف ذات المصلحة ، الأمر الذي قد يتوفر في معايير التدقيق الدولية.

أهم النتائج :

من خلال دراستنا ، والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي والبعد الدولي له ، بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية ومحتواها ومردودية العمل بها على مختلف العوامل ذات العلاقة ، مع إسقاط لهذه الجوانب على حالة الجزائر ، من خلال الفصل التطبيقي الذي تضمن استمارة استبيان وجهت للأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصص، توصلنا إلى النتائج التالية :

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه ، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي.
- التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية، وفي المقابل فهو يساعد على تخطي بعض العوائق التي قد تعترض المعاملات الدولية.
- يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية، الأمر الذي يسمح بتوفير الوقت والجهد والنقود، كما أن توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق، يمر عبر تقريب وجهات النظر بين الدول ، وبالتالي رفع مستوى المعايير قدر الإمكان.
- مكاتب التدقيق الدولية تلقى ثقة زائدة عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي تقرير التدقيق ، كونها تقدم خدمات عالية الجودة.
- لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في عديد الجوانب ، فمهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على

فاعلية المعلومات المالية ، فضلا عن كونها تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين ، ما يجعل المهنة في الجزائر تبدوا بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا.

- يحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق أن تواكب هذا التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المنوط بها، كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية، خاصة بظهور الشركات متعددة الجنسيات واتساع نطاق المعاملات الاقتصادية الجزائرية مع مختلف دول العالم.
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق ما يحسن من جودة المعلومة المالية ، ويزيد من مصداقيتها ، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن.
- ثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدّعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحظى بثقة أفضل.
- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية .

توصيات واقتراحات:

تضمن البحث جانبا تطبيقيا تمثل في مدى توافق ممارسة التدقيق في الجزائر مع الواقع وبالتالي أمكن لنا الخروج بالاقتراحات التالية:

- إلزام المدققين تحت التربص المرور عبر امتحان ، الهدف منه التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤولية تدقيق الحسابات.
- أخذ الجزائر بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية وكذا مناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المدققين.
- العمل على إرساء لجان تكلف بمراجعة عمليات تدقيق الحسابات كما هو حاصل في عديد الدول ، للوقوف على استقلالية المدقق وتقييم العمل المقدم منه ، ما يضع المدقق أمام مسؤولية أكبر لدى أدائه لمهامه، ويسهم بدوره في تقليص فجوة التوقعات.

آفاق البحث:

تناول البحث أهم الأسباب التي أدت إلى محاولة تقريب الممارسة دوليا ، وأهم نتائج ذلك ممثلا في معايير التدقيق الدولية ، مع عرض تفصيلي لهذه الأخيرة ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، باعتبار الانفتاح و التحولات التي تشهدها ، ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة لعل من بينها:

- حاجة التدقيق المحاسبي في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية.
- دراسة مقارنة لممارسة التدقيق في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- الكتب:

- أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء والتوزيع،الأردن، 2000
- حسين القاضي ومامون حمدان، **المحاسبة الدولية** ، الدار العلمية للنشرودار الثقافة لنشر، الاردن،2000.
- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الاردن، ط1، 2000.
- خالد راغب الخطيب وخليل حمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** ، الطبعة الأول دار المستقبل للنشر عمان، 1998
- عبد الفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما عملا**، بدون طبعة، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 1993.
- عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان، **اسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الاسكندرية ،2004.
- عبد الوهاب نصر على ، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية،2001.
- محمد التهامي الطاهر ومسعود صديقي،**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقي**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2003.
- محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الإطار النظري – المعايير و القواعد- مشاكل التطبيق العملي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002
- محمد سمير الصبان،**الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1998
- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصرعلى ,**المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية واليات التطبيق**,الدار الجامعية/الأسكندرية , 2002.
- هادي التميمي ، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان ،2006.

- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**،الطبعة الأولى،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن،2000

2- القوانين والمراسيم:

- القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان2010
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 10 المؤرخة في 1980/03/01

3- الرسائل والاطروحات:

- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس،سطيف،2011/2010،ص21-22.
- بن عمارة منصور، مداخلة بعنوان معايير المراجعة الدولية،جامعة عنابة،2011.
- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، 2008-2009
- رقية ولد رويس، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، علوم تحارية، جامعة يحي فارس بالمدية،2006-2007
- سليم زنبوش ودحمان وياض،دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري،مذكرة لنيل شهادة ليسانس،جامعة منتورى قسنطينة،2005/2004
- لعناق أحمد، المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.

4- المراجع الالكترونية:

- موقع الشامل، الاختلاف المحاسبي حول العالم والمعايير الدولية، متاح على: http://bohouti.blogspot.com/2015/05/blog-post_180.html اطلع عليه يوم2017/03/17.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،http://www.socpa.org.sa/Socpa/Home.aspx، اطلع عليه يوم 2017/03/07.

الملاحق

الملحق (01)

وزارة التعلـــــيم العـــــالي والبـــــحث العلـــــمي

الجامعة الإفريقية أحمد دراية أدرار

استبيـــــــــــــــــــــان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد:

يسرنا أن نقدم لكم هذه الاستمارة، الخاصة بالدراسة التي نقوم بإعدادها تحت عنوان :

" **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية** " ، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة ماستر في تخصص تدقيق ومراقبة التسيير آملينا منكم التكرم بتعبئتها بعناية ودقة واختيار الإجابة التي تراها مناسبة، علما أن الإجابات ستحاط بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، كما انه في مثل هذه الاستمارة لا توجد إجابة صحيحة أو خاطئة، ولكن الإجابة الصحيحة هي التي تعبر عن وجهة نظرك بصراحة وبموضوعية، وهو ما نطمح اليه من اجل نجاح هذه الدراسة

شاكرين ومقدرين لكم اهتمامكم وتعاونكم معنا

من اعداد الطلبة: ضمضمة عبدالرحمان **تحت اشراف:** د. عياد ليلى

عبدالله عبدالحميد

المحور الأول : البيانات العامة للمؤسسة

1. اسم المؤسسة :
2. طبيعة نشاط المؤسسة :
3. عمر نشاطها :

ما بين 2و5 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

أكثر من15 سنة ☐

القسم الأول: بيانات عامة عن المستجيبين:

- **الجنس:** ذكر: ☐ أنثى: ☐
- **العمر:**

- ما بين20 سنة و30 سنة ☐
- ما بين 30 سنة و40 سنة ☐
- ما بين 40 سنة و50 سنة ☐
- 50 سنة فما فوق ☐

- **المؤهل العلمي:**

أ) بكالوريا ☐
ب) ليسانس ☐
ت) ماجستير ☐
ث) دكتوراه ☐
ج) (أخرى)الرجاء تحديد.....

- **التخصص العلمي:**

أ) محاسبة ☐
ب) إدارة أعمال ☐
ت) علوم مالية ومصرفية ☐
ث) اقتصاد وعلوم سياسية ☐
ج) (أخرى)الرجاء تحديد.....

- **سنوات الخبرة:**

أ- أقل من 5سنوات ☐
ب-5سنوات . أقل من 10سنوات ☐
ت-10. أقل من 15سنة ☐
ث- 15سنة فأكثر ☐

- **المركز الوظيفي:**

أ) (مدير عام) ☐
ب) (مدير مالي) ☐
ت) (نائب مدير مالي) ☐
ث) (رئيس قسم) ☐
ج) (مدقق الحسابات) ☐
ح) (أخرى)حددها.....

- عدد الدورات التي التحقت بها في مجال المحاسبة..... دورة.

المحور الثاني: أهمية ودور المعايير الدولية للتدقيق

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
مراجعة الحسابات كمهنة تؤدي خدمات الى جهات عديدة داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها					
عملية مراجعة الحسابات تساعد على زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية					
تساعد المعايير الدولية في تحسين جودة المهنة					
وجود المعايير الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية .					
مساعدة المعايير الدولية للتدقيق لمستخدمي تقرير المراجع الخارجي على اتخاذ قرارات أحسن.					
مساعدة المعايير الدولية للتدقيق في تحويل التدقيق من مجرد تقنية أو فن إلى علم موحد الممارسات ويلقي القبول العام دوليا					
مساهمة المعايير المراجعة الدولية في تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين بين الدول					
تساعد معايير المراجعة الدولية المدقق الخارجي على أداء مهمته بشكل أفضل					

المحور الثالث: مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
لا يوجد توافق وانسجام لواقع التدقيق في الجزائر مع الواقع التدقيق الدولي					
من الضروري تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر					
يجب تحقيق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير المراجعة الدولية					
المعايير الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة مهنة تدقيق في الجزائر					
المعايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة					
التدقيق في الجزائر لم يتطور بشكل مناسب مع تطورات الواقع الدولي للمهنة					
توجه الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق					
من الضروري تكييف مراجعة في الجزائر مع الواقع الدوالي					

المحور الرابع: أهم ما جاء به قانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1 قانون 10-01 سيساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن					
2- تمديد الخبرة المحاسبية من 5إلى 10سنوات تساعد المدقق على أداء مهامه بشكل أفضل					
بعد إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر					
بعد إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ستساهم في تفعيل دور المدقق في الجزائر					
استحداث مجموعة من التقارير لمحافظي الحسابات إضافة إلى تقرير انتظامية وصحة الوثائق سيرفع من كفاءة مهنة التدقيق في الجزائر					
ممارسة مهنة التدقيق طبقا لأحكام هذا القانون ستحسن من جودة التدقيق في الجزائر					

الملحق (02)

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	25	80,6	83,3	83,3
	انثى	5	16,1	16,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 ألى30	10	32,3	33,3	33,3
	من 30 ألى40	12	38,7	40,0	73,3
	من 40 ألى50	6	19,4	20,0	93,3
	أكثر	2	6,5	6,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بكالوريا	1	3,2	3,3	3,3
	ليسانس	12	38,7	40,0	43,3
	ماستر	12	38,7	40,0	83,3
	أخرى	5	16,1	16,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	17	54,8	56,7	56,7
	إدارة ألاعمال	3	9,7	10,0	66,7
	علوم مالية	6	19,4	20,0	86,7
	أخرى	4	12,9	13,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	

Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدير مالي	2	6,5	6,7	6,7
	نائب مدير مالي	3	9,7	10,0	16,7
	محاسب	9	29,0	30,0	46,7
	مدقق الحسابات	3	9,7	10,0	56,7
	أخرى	13	41,9	43,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

العبارة = A

A1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,5	6,7	6,7
	محايد	4	12,9	13,3	20,0
	موافق	15	48,4	50,0	70,0
	موافق بشدة	9	29,0	30,0	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	10	32,3	33,3	33,3
	موافق	12	38,7	40,0	73,3
	موافق بشدة	8	25,8	26,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,2	3,3	3,3
	محايد	8	25,8	26,7	30,0
	موافق	13	41,9	43,3	73,3
	موافق بشدة	8	25,8	26,7	100,0

	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
	غير موافق	2	6,5	6,7	10,0
	محايد	5	16,1	16,7	26,7
	موافق	18	58,1	60,0	86,7
	موافق بشدة	4	12,9	13,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	9,7	10,0	10,0
	محايد	5	16,1	16,7	26,7
	موافق	15	48,4	50,0	76,7
	موافق بشدة	7	22,6	23,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
	غير موافق	4	12,9	13,3	16,7
	محايد	6	19,4	20,0	36,7
	موافق	15	48,4	50,0	86,7
	موافق بشدة	4	12,9	13,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	16,1	16,7	16,7
	محايد	6	19,4	20,0	36,7
	موافق	16	51,6	53,3	90,0
	موافق بشدة	3	9,7	10,0	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
	غير موافق	5	16,1	16,7	20,0
	محايد	6	19,4	20,0	40,0
	موافق	16	51,6	53,3	93,3
	موافق بشدة	2	6,5	6,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	6,5	6,7	6,7
	غير موافق	1	3,2	3,3	10,0
	محايد	8	25,8	26,7	36,7
	موافق	12	38,7	40,0	76,7
	موافق بشدة	7	22,6	23,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	9,7	10,0	10,0
	محايد	4	12,9	13,3	23,3
	موافق	16	51,6	53,3	76,7
	موافق بشدة	7	22,6	23,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		

Total		31	100,0		

A12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
	غيرموافق	2	6,5	6,7	10,0
	محايد	4	12,9	13,3	23,3
	موافق	18	58,1	60,0	83,3
	موافق بشدة	5	16,1	16,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	9,7	10,0	10,0
	محايد	4	12,9	13,3	23,3
	موافق	17	54,8	56,7	80,0
	موافق بشدة	6	19,4	20,0	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	19,4	20,0	20,0
	محايد	5	16,1	16,7	36,7
	موافق	14	45,2	46,7	83,3
	موافق بشدة	5	16,1	16,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
	غير موافق	4	12,9	13,3	16,7
	محايد	3	9,7	10,0	26,7
	موافق	16	51,6	53,3	80,0
	موافق بشدة	6	19,4	20,0	100,0

	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	12,9	13,3	13,3
	محايد	7	22,6	23,3	36,7
	موافق	11	35,5	36,7	73,3
	موافق بشدة	8	25,8	26,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,2	3,2	3,2
	غير موافق	4	12,9	12,9	16,1
	محايد	7	22,6	22,6	38,7
	موافق	16	51,6	51,6	90,3
	موافق بشدة	3	9,7	9,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

A18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
	غير موافق	4	12,9	13,3	16,7
	محايد	5	16,1	16,7	33,3
	موافق	15	48,4	50,0	83,3
	موافق بشدة	5	16,1	16,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
	غير موافق	4	12,9	13,3	16,7
	محايد	6	19,4	20,0	36,7
	موافق	14	45,2	46,7	83,3

	موافق بشدة	5	16,1	16,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A20

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	16,1	16,7	16,7
	محايد	7	22,6	23,3	40,0
	موافق	16	51,6	53,3	93,3
	موافق بشدة	2	6,5	6,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A21

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
	عير موافق	5	16,1	16,7	20,0
	محايد	8	25,8	26,7	46,7
	موافق	14	45,2	46,7	93,3
	موافق بشدة	2	6,5	6,7	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

A22

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,5	6,7	6,7
	محايد	8	25,8	26,7	33,3
	موافق	13	41,9	43,3	76,7
	موافق بشدة	7	22,6	23,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Manquant	Système	1	3,2		
Total		31	100,0		

الملخص:

إن المراجعة الحسابات هي فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل و قائمة المركز المالي, وعمل انتقادات الدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلة والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايدة على صدق وسلامة القوائم المالية ولهذا فإن معني تدقيق الحسابات يجب أن يحتوي على ثلاثة فقرات هي الفحص والتقرير. وقد ظهرت معايير والإجراءات للمراجعة على المستوي الدولي والمحلي تبين الإعمال التي ينبغي المراجع إتباعها إثناء القيام بعملية وتعتبر المعايير الدولية جاءت كمكمل لمشروع المعايير العامة ،بحيث ان المعايير الدولية تسمح بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق ويحسن من جودة القوائم المالية ويزيدها مصداقية وتساعد مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن وثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية .

لِن التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دولياً رغم حاجتها الملحة لها في عديد من الجوانب ، فمهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلة القوائم المالية ولذلك من الضروري تبني الجزائر المعايير الدولية للتدقيق لأنها تمثل الحلل تحسين واقع الممارسة مهنة تدقيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة حتى وان أقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائر

An audit is an examination of the financial statements, which is often the income statement and the statement of financial position. The audit of the books, records and control systems entered into, the verification of the balances of the income statement items and the statement of financial position and obtaining sufficient and appropriate evidence to express the neutral opinion on the validity and integrity of the financial statements. An audit should consist of three paragraphs: the examination and the report. Standards and procedures for review at the international and local level have been shown to reflect the implementation that the auditor should follow in the process. International standards are considered as a complement to the draft general standards. International standards allow the auditor to improve the auditor's performance and improve the quality of the financial statements. Making better decisions and the confidence of the parties to the financial statements.

The audit in Algeria compared to international developments despite its urgent need in many aspects. The auditing profession in Algeria suffers from a shortage that makes the profession and auditors difficult to affect the financial statements. Therefore, Algeria needs to adopt international standards of auditing because it represents improvement. Algeria under the current circumstances, even if required to adapt them to reality Algeria.