جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث
في ميدان : علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق
بعنوان

دور المدقّق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبّقة في الجزائر

من إعداد المترشّح : بن يحي علي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 11 أكتوبر 2020

أمام اللجنة المكوّنة من السادة :

أ.د / محمد عجيلة	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
د / رميلة لعمور	أستاذة محاضرة –أ–	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
د / عبد المجيد تيماوي	أستاذ محاضر–أ–	جامعة غرداية	مناقشا
د / بوحفص رواني	أستاذ محاضر–أ–	جامعة غرداية	مناقشا
أ.د / اعمر عزاوي	أستاذ	جامعة ورقلة	مناقشا
أ.د / محمد البشير غوالي	أستاذ	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2019 - 2020

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث
في ميدان : علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق
بعنوان

دور المدقّق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبّقة في الجزائر

من إعداد المترشّح : بن يحي علي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 11 أكتوبر 2020

أمام اللجنة المكوّنة من السادة :

أ.د / محمد عجيلة	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
د / رميلة لعمور	أستاذة محاضرة –أ–	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
د / عبد المجيد تيماوي	أستاذ محاضر–أ–	جامعة غرداية	مناقشا
د / بوحفص رواني	أستاذ محاضر–أ–	جامعة غرداية	مناقشا
أ.د / اعمر عزاوي	أستاذ	جامعة ورقلة	مناقشا
أ.د / محمد البشير غوالي	أستاذ	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2019 - 2020

الإهداء

إلى روحي والديّ العزيزين ... ربّ ارحمهما كما ربياني صغيرا، واجعل الجنة مأواهما

إلى رفيقة دربي، وشريكتي في السراء والضراء، زوجتي العزيزة

إلى فلذات أكبادي، أبنائي الأحباء: كوثر، صالح، رضا، بشرى، ولالة

إلى جميع إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى جميع أفراد عائلتي صغيرا وكبيرا

إلى جميع أساتذتي من الابتدائي الى الجامعي

إلى موظّفي مكتبي وإلى جميع أصدقائي وزملائي من مهنيين، أساتذة وطلبة

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل

إلى كلّ هؤلاء أهدي ثمرة جهدي ...

علي صالح بن يحي

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

إنه لمن تمام الحمد تذكّر الجميل ممن مدّ إليّ يد العون وأسدى إلي بنصائحه المثمرة وملاحظاته البنّاءة. يعجز قلمي عن إحصائهم جميعا. وحسبي أن أبلّغهم أصدق عبارات الثناء والتقدير.

وأستسمح الجميع لأخصّ بالذكر مشرفتي على البحث الدكتورة لعمور رميلة، التي لم تتوان في توجيهاتها السديدة من أجل أن يكون بحثي موفّقا، أثابها الله خير الثواب.

ولا يفوتني كذلك أن أسدي بالعرفان للذين شاركوني آراءهم لإثراء البحث من خلال الاستبيان والمقابلة من أساتذة ومهنيين.

إلى كل هؤلاء وإلى كلّ من دفعني إلى البحث واهتمّ به وشارك معي في إتمامه ليستوي على هذه الصورة.

شكر الله لكم سعيكم، ووفّقكم في حياتكم، وأثابكم بالجنان.

علي صالح بن يحي

ملخص:

تهدف هذه الأطروحة إلى دراسة دور المدقّق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ظل تطبيق المعايير المتعلّقة بالمراجعة في الجزائر، حيث تطرّقنا في الجانب النظري إلى الإطار المفاهيمي للمراجعة ومنهجية ممارستها، إضافة إلى مفهوم وأهمية المعلومات المالية التي تُشكّل قاعدة أساسية يعتمد عليها المدقّق أثناء أداء مهّمته؛ أمّا في الجزء التطبيقي للأطروحة، فقد قمنا بدراسة واقع تطبيق المعايير المتعلّقة بالتدقيق في الجزائر عن طريق استمارة استبيان موزعة على 150 محافظ حسابات خلال سنة 2019؛ إضافة إلى ذلك وبهدف تدعيم الدراسة، استعملنا أسلوب المقابلة، حيث أجرينا مقابلات مع 17 خبيرا محاسبيا، لمعرفة دور المدقّق الخارجي أثناء تأدية مهمة المراجعة في البيئة الجزائرية. خَلُصت نتائج الدراسة إلى أنّ إلمام وتطبيق المدققين الخارجين للمعايير الجزائرية للتدقيق على العموم لا يرقى إلى المستوى المطلوب، وهذا يتطلّب ضرورة تكثيف الجهود من طرف الهيئات المشرفة على المهنة بهدف تطويرها وتحسين مستوى المهنيين بتنظيم دورات وتربّصات متبوعة بمرافقة ميدانية، مع ضرورة وضع دليل استرشادي لممارسة مهنة المراجعة.

الكلمات المفتاحية :

مدقّق خارجي، مراجعة، معلومات مالية، معايير، تقرير.

Résumé :

Cette thèse vise à étudier le rôle de l'Auditeur externe lors de l'audit des informations financières des entreprises économiques dans le contexte d'application des normes liées à l'audit en Algérie.

Dans la partie théorique, nous avons traité le cadre conceptuel de l'audit et sa méthodologie ainsi que l'importance des informations financières qui constituent la base sur laquelle l'Auditeur s'appuie lors de l'exécution de sa mission. Dans la partie pratique de la thèse, nous avons étudié la réalité de l'application des normes d'Audit en Algérie à travers un questionnaire distribué à 150 Commissaire aux comptes, au cours de l'année 2019; afin de renforcer cette étude, nous avons utilisé en plus la méthode de l'interview, auprès de 17 Experts comptables, sur le sujet du rôle de l'auditeur externe durant l'exécution de sa mission dans l'environnement algérien.

Les résultats de l'étude ont conclu que la connaissance et l'application des normes algériennes d'audit par des auditeurs externes, en général n'atteignent pas le niveau requis ; ce qui implique la nécessité d'intensifier les efforts des Organes responsables de la profession en vue de développer et d'améliorer le niveau des Professionnels, en organisant des séminaires et des formations, suivis d'un accompagnement sur le terrain, avec la nécessité d'élaborer un Guide pratique de la profession d'audit.

Les mots clés :

Auditeur externe, Audit, Informations financières, Normes, Rapport.

Summary:

The given thesis aims to study the role of the external auditor in reviewing financial data for economic institutions in light of the application of the standards related to the audit in Algeria, where we have dealt in the theoretical side, with the conceptual framework of the review and the methodology of its practice, in addition to the concept, and the importance of the financial information that consists the basis on which the auditor relies on while performing his task.

In the applied part of the thesis, we have studied the reality of applying the standards related to auditing in Algeria throughout a feed-back distributed on 150 statutory auditor during the year 2019; In addition to that, we used the interview method to support the study, where we have made interviews with17 accounting experts, to know the role of the external auditor while performing the audit task in the Algerian environment.

The results of the study concluded that the familiarity of the external auditors with the Algerian auditing standards

generally does not rise to the required level, and this requires the necessity of Intensifying efforts on behalf of the bodies and organizations supervising the profession on the purpose of developing and improving it, and that by insuring courses and training for professionals followed by a practice in the field, and the necessity to develop an orientative guide to practice the profession of auditing.

Key words:

External auditor, Audit, Financial Information,Standards, Report.

قائمة المحتويات

الإهداء IX

شكر وعرفان IX

الملخص IX

قائمة المحتويات IX

قائمة الجداول IX

قائمة الأشكال IX

قائمة الإختصارات XVI

قائمة الملاحق XV

المقدمة العامة ..... أ– و

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية، المعلومات المالية ومعايير المراجعة 1

تمهيد الفصل الأول : 2

المبحث الأول : الأسس النظرية للمراجعة الخارجية 3

المطلب الأول : مفاهيم أساسية ذات صلة بالمراجعة 3

المطلب الثاني : عموميات حول المراجعة الخارجية 13

المطلب الثالث : الهيئات والمنظمات المهتمة بالمراجعة في البيئة الدولية 24

المبحث الثاني : مهنة المراجعة في الجزائر 27

المطلب الأول : نشأة وتطور مهنة المراجعة في الجزائر 27

المطلب الثاني : الإطار المؤسساتي والتنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر 29

المطلب الثالث : المدقق الخارجي في التنظيم الجزائري، الدور، المهام والمسؤوليات 33

المبحث الثالث : المعلومة المالية كقاعدة أساسية لمهمة المراجعة 36

المطلب الأول : المعلومة المالية 36

المطلب الثاني : مصادر المعلومة المالية وجودتها في ظل مسؤولية الإدارة 45

المطلب الثالث : القوائم المالية كمصدر أساسي للمعلومة المالية بالنسبة للمراجع الخارجي 49

المبحث الرابع : تَوَجُّهُ الجزائر نحو تبني معايير المراجعة 52

المطلب الأول : المعايير الدولية للمراجعة : 52

المطلب الثاني : دراسة وعرض المعايير المحلية للمراجعة 65

المطلب الثالث : توجه الجزائر نحو تبني المعايير الدولية للمراجعة 83
المبحث الخامس : المرتكزات القانونية لمهنة التدقيق 88
المطلب الأول : محدّدات مهنة التدقيق في الجزائر 88
المطلب الثاني : مسؤوليات المدقّق الخارجي 98
المطلب الثالث : مرجعية المدقق الخارجي في الجزائر..... 100
خلاصة الفصل الأول : 111
الفصل الثاني : إجراءات ومنهجية ممارسة المراجعة الخارجية (القانونية – التعاقدية) 112
تمهيد الفصل الثاني : 113
المبحث الأول : قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة..... 114
المطلب الأول : إجراءات التعاقد : 114
المطلب الثاني : تخطيط عملية المراجعة :..... 117
المطلب الثالث : الإشراف على مهمة المراجعة 141
المطلب الرابع : أوراق العمل في المراجعة..... 144
المبحث الثاني : أدلة الإثبات وتقييم نظام الرقابة الداخلية..... 150
المطلب الأول : أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية..... 150
المطلب الثاني : اختبارات الرقابة الداخلية : 154
المطلب الثالث : الاختبارات الأساسية للعمليات المالية : 158
المطلب الرابع : تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية : 158
المبحث الثالث : تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة..... 160
المطلب الأول : تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية على نوعية فحص الحسابات 160
المطلب الثاني : إجراءات مراجعة عناصر الميزانية..... 162
المطلب الثالث : إجراءات مراجعة عناصر قائمة الدخل (حساب النتائج) : 173
المطلب الرابع : مراجعة القوائم المالية كوحدة واحدة..... 174
المبحث الرابع : استنتاجات المراجعة وتقرير المدقق الخارجي : 175
المطلب الأول : الأحداث اللاحقة ومدى مسؤولية المدقق عنها : 175
المطلب الثاني : التقرير عن المقارنات والمعلومات المرافقة للقوائم المالية : 178

المطلب الثالث : تقرير المراجعة : 180
خلاصة الفصل الثاني : 186
الفصل الثالث : دراسة ميدانية لدور المدقّق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ... 187
تمهيد الفصل الثالث : 188
المبحث الأول : دراسة واقع تطبيق المدققين الخارجيين للمعايير الجزائرية للمراجعة 189
المطلب الأول : الطريقة وأدوات الدراسة 189
المطلب الثاني : عرض ومناقشة نتائج الدراسة : 195
المبحث الثاني : استطلاع آراء الخبراء المحاسبين حول دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية.... 201
المطلب الأول : وصف الدراسة الميدانية (المقابلة) 201
المطلب الثاني : عرض ومناقشة نتائج المقابلة : 204
خاتمة عامة : 226
نتائج اختبار الفرضيات : 226
نتائج الدراسة : 228
اقتراحات الدراسة : 230
آفاق الدراسة : 231

قائمة الجداول

الجدول رقم (01) : أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية 9
الجدول رقم (02) : مستويات تنظيم نظام المعلومات المحاسبي..... 37
الجدول رقم (03) : مدى استفادة مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم..... 48
الجدول رقم (04) : المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد 63
الجدول رقم (05) : أوجه الاتفاق للقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية..... 85
الجدول رقم (06) : علامات المراجعة 148
الجدول رقم (07) : نموذج من سجل الملاحظات.....149
الجدول رقم (08) : المواد المتعلقة بموضوع المراجعة في القانون التجاري.....101
الجدول رقم (09) : المعايير الجزائرية للتدقيق 109
الجدول رقم (10) : الاستمارات المتعلقة بعينة الدراسة 189
الجدول رقم (11) : المعلومات الوصفية لمجتمع الدراسة 190
الجدول رقم (12) : معاملات الثبات والصدق لعينة الدراسة.....192
الجدول رقم (13) : نتائج اختبار الدراسة للمحور الأول 195
الجدول رقم (14) : نتائج اختبار الدراسة للمحور الثاني 197
الجدول رقم (15) :نتائج اختبار الدراسة للمحور الثالث 198
الجدول رقم (17) : أجوبة الخبراء على السؤال الثاني للمقابلة 211
الجدول رقم (18) : أجوبة الخبراء على السؤال الثالث للمقابلة 214
الجدول رقم (19) : أجوبة الخبراء على السؤال الخامس للمقابلة.....217
الجدول رقم (20) : أجوبة الخبراء على السؤال السّابع للمقابلة 219
الجدول رقم (21) : أجوبة الخبراء على السؤال التاسع للمقابلة 221

قائمة الأشكال

الشكل رقم (01) : مخطّط نظام المعلومات المحاسبية 39
الشكل رقم (02) : خصائص المعلومة المالية 44
الشكل رقم (03) : آلية صياغة معايير التدقيق الدولية وإصدارها وتعميمها..... 54
الشكل رقم (04) : معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها GAAS..... 60
الشكل رقم (05) : إجراءات التعاقد وقبول المهمة 91
الشكل رقم (06) : الجرائم المتعلقة بالقانون المشترك..... 99
الشكل رقم (07) : تصنيف الأخطاء والعقوبات التأديبية للمهني 100
الشكل رقم (08) : علاقة المراجع بشركة العميل وَمساهميها 115
الشكل رقم (09) : مراحل قبول العميل.....117
الشكل رقم (10) : أغراض الإجراءات التحليلية الأولية في مرحلة التخطيط 123
الشكل رقم (11) : علاقة أخطار المراجعة بأدلة الإثبات واختبارات المراجعة المخططة 127
الشكل رقم (12) : نموذج مخطر المراجعة للأدلة المخططة ونموذج مخطر المراجعة لتقييم النتائج 128
الشكل رقم (13) : المخطر، الأهمية النسبية وأدلة المراجعة 130
الشكل رقم (14) : مخاطر المراجعة وإجراءات المراجعة المخططة لوضع حدود الأهمية النسبية عند مستويات مختلفة.....131
الشكل رقم (15) : المكونات الخمس للرقابة الداخلية 133
الشكل رقم (16) : العلاقة بين أهداف ومكوّنات الرقابة الداخلية.....134
الشكل رقم (17) : مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....138
الشكل رقم (18) : الشكل الهرمي التنظيمي لفريق عملية المراجعة 142
الشكل رقم (19) : تقييم الرقابة الداخلية.....155
الشكل رقم (20) : تأثير الرقابة الداخلية في خطوات المراجعة 156
الشكل رقم (21) : فحص الحسابات انطلاقا من تقييم نظام الرقابة الداخلية 162
الشكل رقم (22) : الاختبارات الأساسية للأصول الثابتة 167
الشكل رقم (23) : الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.....176
الشكل رقم (24) : أنواع تقارير المراجعة.....184
الشكل رقم (25) : تفصيل مراحل مهمة محافظة الحسابات.....185
الشكل رقم (26) : عينة الدراسة 190
الشكل رقم (27) : توزيع عينة الدراسة حسب المهنة 191
الشكل رقم (28) : توزيع متغيرات الدراسة حسب المؤهل العلمي 191
الشكل رقم (29) : توزيع العينة حسب سنوات الخبرة 192

الاختصار/ الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
NAA	**N**ormes **A**lgériennes D'**A**udit	المعايير الجزائرية للمراجعة
ISA	**I**nternational **S**tandards on **A**uditing	المعايير الدولية للمراجعة
NEP	**N**ormes d'**E**xercice **P**rofessionnel	معايير ممارسة المهنة
IFAC	**I**nternational **F**ederation of **Ac**countants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFC	**S**ociété **F**inancière **I**nternationale	مؤسسة التمويل الدولية
IIA	The ***Institute*** of ***Internal*** **A**uditors	معهد المدققين الداخليين
IFACI	**I**nstitut **F**rançais de l'**A**udit et du **C**ontrôle **I**nternes	المعهد الفرنسي للمراجعة وَالمراقبة الداخلية
IASC	**I**nternational **A**ccounting **S**tandards **C**ommittee	لجنة معايير الدولية للمحاسبة
IAASB	**I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandards **B**oard	مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد
CNC	**C**onseil **N**ational de la **C**omptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
FASB	The **F**inancial **A**ccounting **S**tandards **B**oard	مجلس معايير المحاسبة المالية
AICPA	**A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IAPC	**I**nternational **A**udit **P**ractices **C**ommittee	لجنة ممارسات التدقيق الدولية
GAAS	**G**enerally **A**ccepted **A**uditing **S**tandards	معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها
GAAP	**G**enerally **A**ccepted **A**ccounting **P**rinciples	المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها
ISQCs	**I**nternational **S**tandards on **Q**uality **C**ontrol	المعايير الدولية عن الرقابة على الجودة
ISREs	**I**nternational **S**tandard on **R**eview **E**ngagements	المعايير الدولية لارتباطات الفحص

ISAEs	**I**nternational **S**tandard on **A**ssurance **E**ngagements	المعايير الدولية لخدمات التأكيد
ISRSs	**I**nternational **S**tandard on **R**elated **S**ervices	المعايير الدولية للخدمات ذات الصلة
FIFO	**F**irst **I**n- **F**irst **O**ut	طريقة الوارد أولاً- الصادر أولاً
CMP	**C**oût **M**oyen **P**ondéré	طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
LIFO	**L**ast **I**n- **F**irst **O**ut	طريقة الوارد أخيراً- الصادر أولاً
QCI	**Q**uestionnaires de **C**ontrôle **I**nterne	استبيانات الرقابة الداخلية
SPA	**S**ociétés **P**ar **A**ctions	شركات المساهمة

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01 : نموذج رسالة المهمة..... 250

الملحق رقم 02 : نماذج استبانة تقييم المخاطر 252

الملحق رقم 03 : قائمة المحكمين 263

الملحق رقم 04 : الاستبانة الموجّهة لمحافظي الحسابات..... 264

الملحق رقم 05 : مخرجات برنامج SPSS 270

الملحق رقم 06 : مقابلة الخبراء المحاسبين..... 266

المقدمة العامة

أ- توطئة :

بعد الفضائح التي شهدتها عدّة شركات عبر العالم وعلى المستوى المحلي، أصبح من الضروري الاهتمام أكثر فأكثر بمجال التدقيق كونه إحدى الوسائل الأساسية التي تساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات وتضمن مصداقية وشفافية القوائم المالية، كما تُساهم في تعزيز الثقة بين الإدارة والمساهمين من جهة، ومن جهة أخرى توفير الجو الملائم لممارسة النشاطات في بيئة الأعمال. ولبلوغ هذه الأهداف وأخرى، كان لِزامًا العمل على تحسين هذه المهنة وجعلها تتماشى والتطورات التي تحدث في عالم المال والأعمال، من خلال سَنِّ قوانين و إصدار معايير ووضع أنظمة وآليات تهدف إلى تحسين أداء المهني الذي يتولى مهمة التدقيق. ونظرا لهذه الأهمية، فقد حظيت مهنة المراجعة باهتمام بالغ على المستوى الدولي، مما دفع بالهيئات والمنظّمات المحاسبية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار مجموعة معايير تسمّى بـ :" المعايير الدولية للمراجعة " بهدف الاسترشاد بها أثناء ممارسة المهنة في مختلف أنحاء العالم، وقد نالت هذه المعايير اهتماما واسعا من قبل المهنيين والأكاديميين، باعتبارها مرجعية لتحسين وتطوير مهنة المراجعة ودليلا يُساعد على التنفيذ الجيّد للمهمّة.

على غرار أغلب الدول، بادرت الجزائر في السنوات الأخيرة إلى إصلاح مهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال إصدار قانون المهنة 10-01 بتاريخ 29 جوان 2010، متبوع بمختلف المراسيم التنفيذية والنصوص التنظيمية، وصولا في سنة 2014 إلى وضع معايير تضبط شكل ومضمون تقارير محافظ الحسابات؛ وفي الآونة الأخيرة شرعت وزارة المالية تدريجيا منذ شهر فيفري 2016 في إصدار معايير جزائرية للتدقيق NAA في شكل مقرّرات، وعلى دفعات، آخرها يوم 24 سبتمبر 2018 حيث وصل عدد المعايير الجزائرية للتدقيق لحد الآن 16 معياراً. هذه المعايير مستنبطة من المعايير الدولية للمراجعة ISA.

ممارسة مهنة المراجعة تتطلّب تعيين مدقّق خارجيّ مؤهّل، مستقلّ وذي اطّلاع واسع وكفاءة مهنية معتبرة، وذلك بهدف إجراء مراجعة لكافة عمليات وأنشطة المؤسّسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم، ولتحقيق هذا الهدف يتعيّن على المدقّق الخارجي أداء مهمّته وفق منهجية مضبوطة وباتباع جملة من الإجراءات طبقا لما تُمليه المعايير المهنية، وانطلاقا من مخطّطٍ يتمّ إعداده مسبقا ووفقا لحجم وطبيعة وخصوصية المؤسّسة محلّ المراجعة.

ب- طرح الإشكالية :

تُعدّ المراجعة من المواضيع التي اكتست أهمية بالغة على المستويين المحلي والدولي، بل وتشهد تطوّرات متسارعة وإجراءات تهدف إلى تفعيل دور المدقّق وتحسين أدائه المهني وفقا لقوانين وإجراءات ومعايير تُنظّم عملية المراجعة، بُغية تحقيق الأهداف المرجوّة، وجاءت هذه التطوّرات نتيجةً للإشكالات والفضائح التي شهدتها في العقدين الأخيرين عدّة شركات محلية وعالمية، فتبيّن أن المراجعة كانت من أهمّ الأسباب، إذ لم يؤدّ المدقّق دوره المنوط به من أجل حماية ممتلكات المؤسّسات والسهر على استمرارية نشاطها. وعليه، بات من الضروري إعادة النظر في

الدور الفعليّ للمدقّق الخارجي وأسلوب أدائه أثناء مراجعة المعلومات المالية للمؤسّسة محلّ المراجعة، في ظل القوانين والمعايير المهنية.

انتهجت الجزائر في السنوات الأخيرة منهجا يهدف إلى تنظيم المهنة وتفعيل دور المدقّق الخارجي في عملية المراجعة، حيث إنه بعد صدور قانون المحاسبة سنة 2007، ثم قانون المهنة سنة 2010، متبوعيْن بمراسيم تنفيذية ونصوص تنظيمية، بادرت وزارة المالية في السنوات الأخيرة إلى إصدار معايير تتعلق بالمراجعة؛ هذه الإجراءات جاءت في خضم تحوّلات كبرى تشهدها مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، في ظلّ بيئة أعمال تتكوّن من مؤسّسات وشركات تُشكّل مجال تدخّل المدقّق الخارجي من أجل مراجعة المعلومات المالية وإبداء رأي حول مصداقية وسلامة القوائم المالية.

بناء على ما سبق، تتجلّى إشكالية الموضوع من خلال طرح التساؤل التالي :

فيم يتمثل دور المدقّق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية للمؤسّسات الاقتصادية في ظلّ النصوص القانونية والتنظيمية ووفقا للمعايير المحلية للتدقيق؟

للإجابة على الإشكالية الرئيسية، يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ماهي المعلومات المالية التي تشكّل قاعدة بيانات المراجعة الخارجية؟
- ما هي الخطوات العملية ومنهجية ممارسة مهنة المراجعة الخارجية؟
- هل تتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع بيئة الأعمال في الجزائر، وما مدى التزام المدقّقين الخارجيّين بها؟
- ما هو واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر وما هي الحلول المقترحة لتجاوزها؟
- ما مدى تطابق التقارير المعدّة من طرف المدقّقين الخارجيين مع متطلبات المعايير؟

ج- فرضيات البحث :

للإحاطة بكل جوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية. يمكن اعتماد الفرضيات الأساسية الآتية :

1- تشتمل المعلومات المالية التي يعتمد عليها المدقّق على مجموعة الوثائق المحاسبية والتقارير والمحاضر والدفاتر القانونية والكشوف المالية التي تشكل قاعدة بيانات وأدلّة إثبات لمهمة المراجعة؛

2- بحكم حداثة معايير المراجعة في الجزائر، فإن إلمام المدقّق الخارجي بهذه المعايير لا يرقى إلى المستوى المطلوب؛

3- تتوافق معايير التدقيق المحلية مع بيئة الأعمال في الجزائر بشكل جيّد؛

4- واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لا يرقى إلى المستوى المطلوب؛

5- رغم وجود معايير تقارير محافظ الحسابات إلّا أن تقارير المراجعة الخارجية لا تتوافق من حيث الشكل نظرا لغياب مرجعية.

د- أهداف البحث :

بعد تِبْيَانِ أهمية الموضوع، يمكن ذكر أهم الأهداف التي نرجو الوصول اليها :

- تهدف الأطروحة إلى عرض ودراسة وتحليل المعايير الجزائرية للتدقيق NAA التي صدرت مؤخّراً وكذا المعايير المتعلّقة بتقارير محافظ الحسابات، وتوضيح كيفية استعمالها والالتزام بها من طرف المعنيين، إضافة إلى عرض دراسات سابقة لها صلة بالموضوع مع مقارنتها بالموضوع الحالي؛
- تهدف الأطروحة أيضا إلى محاولة عرض مراحل مراجعة المعلومات المالية من خلال وصف منهجية عمل المدقّق الخارجي والمهام المنوطة به وعلاقته بالمؤسّسة محلّ المراجعة، وذلك في ظل احترام المعايير المطبّقة في الجزائر؛
- كما تهدف الأطروحة في جانبها التطبيقي إلى البحث عن مدى التزام واحترام المعايير المتعلّقة بالمراجعة في الميدان من طرف المدقّق الخارجي سواءً كان محافظ حسابات أو خبيرا محاسبيا، ومدى إلمام المؤسسات الاقتصادية بهذه المعايير؛

أخيرا، تهدف الأطروحة إلى إعطاء قيمة مضافة في الدراسات الأكاديمية في مجال المراجعة، خاصة مع توجّه الجزائر مؤخّراً إلى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA المستمدّة من المعايير الدولية للتدقيق ISA.

هـ- أهمية البحث :

تعالج الأطروحة موضوعا يمتاز بالحداثة فمعايير التدقيق تُعدّ حديثة النشأة في الجزائر، كما أنّ الموضوع ذو أهمية نظراً لارتباطه القويّ بالمؤسّسة الاقتصادية التي تشكّل عنصراً فعّالاً في عملية النمو الاقتصادي لأي بلد. من هذا يمكن توضيح أهمية البحث من خلال النقاط التالية :

- معايير التدقيق من المواضيع الجديدة في الجزائر، تحظى مؤخّرا بالدراسة والبحث من طرف الأكاديميين والمهنيين نظراً لأهميتها، وتشهد تنظيماً لدورات تكوينية وجلسات وملتقيات من أجل فهمها ومناقشتها تمهيداً لتطبيقها؛
- سابقا إعْتَادَ المدقّق الخارجي في الجزائر إجراء عملية المراجعة وفقاً لطرق معيّنة وبناءً على اجتهادات فردية تختلف من مهني لآخر، مما أدّى إلى اختلاف وجهات النظر، وهذا ما أثّر في نوعية التقارير ومصداقية عملية المراجعة، وبالتالي بات من الضروري إصدار معايير توحّد عمل المهني وتضمن نوعية المراجعة. بناءً على ما سبق رأينا أنّه من الأهمية بمكان البحث في الموضوع ومحاولة إعطاء قيمة مضافة له؛
- تعالج الأطروحة ما لجأت إليه الجزائر مؤخرا من إصدار معايير للمراجعة ومعايير أخرى تخص تقارير محافظ الحسابات، نظرا لأهمية المراجعة على مستوى المؤسسات الاقتصادية بهدف تحسين أداء المدقّق، حيث تهدف هذه الإجراءات إلى رفع مستوى الأداء المهني وبالتالي الوصول إلى المصادقة على القوائم المالية لتعزيز ثقة المساهمين وضمان استمرارية نشاط المؤسسة؛

- كما يمكن إظهار أهمية الموضوع من خلال توجّه الجزائر ونيتها في تطوير أداء المدقّقين من خلال عزمها على فتح معهد عال متخصّص في التكوين في مجال المحاسبة والتدقيق، يُخَرِّجُ محافظي حسابات وخبراء محاسبين بعد تكوين معمّق في المجال؛

و- مبرّرات اختيار الموضوع :

تتمثل أسباب اختيار الموضوع فيما يلي :

أولاً : المبرّرات الموضوعية

- موضوع التدقيق والمعايير المتعلّقة به، ذو صلة مباشرة بالتخصص الذي ندرسه في الدكتوراه؛
- نودّ من وراء اختيارنا لهذا الموضوع إثراء المكتبة الاقتصادية للجامعة بمواضيع في مجال التدقيق المالي والمحاسبي، حيث لاحظنا نقصا كبيرا للمراجع والدراسات في هذا المجال، رغم وجود التخصّص على مستوى الجامعة؛
- الموضوع يتميّز بالحداثة، كونه يتعلّق بدراسة معايير تقارير محافظ الحسابات إضافة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، والتي صدرت في السنوات الأخيرة.

ثانياً : المبرّرات الذاتية

- الميول الشخصي لمجال المراجعة وللمواضيع التي تعالج وتدرس معايير المراجعة لما في الأمر من فائدة على سلامة المؤسّسة الاقتصادية والحرص على استمرارها.
- ارتباط الموضوع بمجال عملنا، كخبير محاسب ومحافظ حسابات، وهدفنا من هذا الاختيار تدعيم التجربة الميدانية بالدراسة الأكاديمية.

ز- الدراسات السابقة :

من الأمور التي شكّلت صعوبة في هذا البحث نقص الدراسات السابقة التي عالجت دور المدقّق الخارجي في مراجعة المعلومات، وبسبب أنّ جزء من الموضوع يمتاز بالحداثة، فالمعايير الجزائرية للتدقيق "NAA" صدرت مؤخّراً ولا زالت، ممّا جعل من الصعب إيجاد أطروحات أو رسائل أو مقالات عالجت هذا الموضوع، لكن، هذا لم يمنعنا من أن نعتمد على بعض الدراسات التي لها علاقة بالموضوع. فيما يلي نعرض أهمّ الدراسات التي توصّلنا إليها محاولين مناقشتها ومقارنتها بالدراسة الحالية :

أولا : الدراسات العربية

1- دراسة صلاح هيمت محمد، صلاح نوري خلف، 2017 :" دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية"[1]

انطلق الباحث من إشكالية عدم وجود إلزام قانوني يقضي بقيام المدققين الخارجيين في العراق بمراجعة المعلومات المالية المرحلية للشركات على ضوء المعيار الدولي رقم : 2410 – مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل مدقق مستقل للمنشأة–، ممّا يترتب عنه افتقار هذه المعلومات للخصائص النوعية وانخفاض مستوى التأكيد فيها، سعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية نظراً لأهميتها كونها تُمكّن مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة والتنبؤ بنشاط الشركة؛ ولاختبار فرضيات الدراسة قام الباحث باختيار عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية التي تقدّم قوائم مالية مرحلية. توصل الباحث في الأخير إلى مجموعة استنتاجات، أهمها :

- قيام المدقق الخارجي للشركة بمراجعة المعلومات المالية المرحلية يؤثر في موثوقيتها؛
- يُؤدي اعتماد معلومة مالية مرحلية ثمّ مراجعتها من قبل مدقق خارجي إلى توفر الخصائص النوعية الأساسية في المعلومة المحاسبية التي تتضمّنها؛
- مراجعة المعلومات المالية المرحلية تُعدّ واحدة من أهم خدمات التأكيد التي تقوم على أساس التصديق التي يُقدّمها المدقق الخارجي.

2- خيضر خنفري، 2017 :" المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة"[2]

في هذه الدراسة، تساءل الباحث عن إمكانية توافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية مع المعايير الدولية للمراجعة، وللإجابة على الإشكالية، اعتمد الباحث على دراسة ميدانية في شكل استبيان، حاول من خلالها أن يُبيّن العلاقة الموجودة بين المتغيّرين وضرورة ارتباط ممارسة المراجعة الخارجية بالمعايير الدولية للمراجعة. توصل الباحث في الأخير إلى نتيجة مفادها ضرورة إعادة النظر في المعايير الخارجية من حين لآخر وإخضاعها للتحسين والتطوير لمسايرة الظروف المستجدة، بهدف معالجة القصور والثغرات الموجودة في ممارسة المراجعة الخارجية، بُغية تحقيق المزايا المرجوة من تطبيق المعايير.

3- دراسة محمد أمين لونيسة، 2017 :" تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية"[3]

[1]- صلاح هيمت محمد، صلاح نوري خلف، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد : 40، جامعة بغداد، العراق، 2017.

[2]- خيضر خنفري، **المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة**، مجلة الدراسات المالية، العدد : 10، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، 2017.

تناول الباحث في دراسته تطور مهنة التدقيق في الجزائر، حيث حاول التركيز على أثر هذا التطور على تحسين جودة المعلومة المالية، وذلك بدراسة مدى مواكبة التطورات المهنية على الصعيد الدولي للتطورات المهنية على المستوى المحلي في مختلف المجالات المتعلقة بالتدقيق وانطلاقا من معايير الشخص المهني ومعايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير وصولاً للمسؤوليات.

في الجانب التطبيقي من الدراسة، اعتمد الباحث على عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية، ليتوصل في الأخير إلى نتيجة مفادها أنه انطلاقا من واقع مهنة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية بالجزائر وحجم الضوابط والمسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق، فإن ممارسة المهنة تبقى بعيدة عن الآفاق التي تسعى الهيئات المعنية لتحقيقها في ظل انخفاض جودة المعلومات التي تُشكل ركيزة عملية التدقيق، نظراً لما تعانيه المهنة من عراقيل في بيئة أعمال لا تتوافق مع متطلبات ممارسة المهنة، ورغم هذا فإنّ المدقق الجزائري يسعى إلى الحرص على التطبيق الأمثل للإجراءات والتنظيمات والمعايير الضرورية كما هو المعمول به في الساحة الدولية.

4- دراسة تمار خديجة، 2017 : "ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"[4]

تناولت الباحثة موضوع ممارسة مهنة التدقيق على مستوى المؤسسات الاقتصادية، انطلاقا من تساؤل رئيس يتمحور حول الآليات المنظمة لممارسة نشاط مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟ وللإجابة على هذه الإشكالية، تناولت الباحثة مهام ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر من خلال دراسة أهم الهيئات والمنظمات التي تقوم بذلك مع تحديد شروط ممارسة هذه المهنة.

في الأخير خلُصت الدراسة إلى نتيجة مفادها، أنّه بالرغم من محاولة الدولة الجزائرية التكيف مع التغيرات الحديثة التي طرأت على الاقتصاد الجزائري بسبب تبنيها معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد، تبقى مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر تشهد قصوراً طغى عليه الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي، إضافة إلى أنّه لضمان استمرارية ونجاح مهنة التدقيق، يتطلب الأمر تعزيز عملية التنظيم والرقابة الداخلية والخارجية من طرف كل مستعملي المعلومة المحاسبية والمهتمين بها.

5- دراسة ديلمي عمر، 2017 : " نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية"[5]

---

[3]- محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية**، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2016-2017.

[4]- تمار خديجة، **ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة المالية والأسواق، العدد : 06، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017، ص : 334.

[5]- ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية**، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2016-2017.

انطلاقا من إشكالية البحث المتمثلة في : ما هي الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها أخذاً بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية؟ وكمحاولة للتوجّه نحو ترقية وتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر على ضوء مرجعية معايير المراجعة الدولية، لتقليص فجوة التوقعات في عملية المراجعة، بالإضافة إلى تقديم بعض الإرشادات للهيئات المشرفة على تنظيم المهنة، استطلع الباحث آراء عينة عشوائية من الأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات وكذلك محافظي الحسابات في بعض الولايات بالجزائر خلال الفترة 2015 وَ2016، حول أهم المشاكل والنقائص التي تعاني منها مهنة المراجعة المالية في الجزائر، وكذلك آرائهم حول أهمية معايير المراجعة الدولية في تحسين المهنة محلياً واقتراح الآليات الممكن اعتمادها في ذلك.

توصل الباحث بعد تحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور وفقرات الاستبيان إلى أن تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر يكون بـ :

- تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين، بتدريس المناهج الدولية في معاهد تكوين المراجعين والجامعات خاصة الجانب المتعلق بكيفية تطبيق المراجعة الدولية؛
- التأهيل العملي عن طريق تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج وإعادة النظر في كيفية منح التراخيص وتنظيم المكاتب؛
- ربط علاقات مكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية، للاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تحسين وتطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

6- دراسة بن حواس كريمة وَبنية عمر، 2016 :" دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA"[6]

جاءت دراسة الباحثين لتتناول إشكالية مفادها : تقرير المدقق الخارجي ومدى تأثيره على قرار المستثمر الأجنبي، في ظل محاولة الجزائر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، مع غياب معايير توحد لغة التدقيق، كما أثيرت إشكالية الأوضاع الراهنة للجزائر في ضوء التكيف مع المحيط المحاسبي الجديد هل تساعدها في التوجه إلى معايير التدقيق الدولية؟ وما مزايا هذا التوجه؟

وبمعرفة أهمية توجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية في ضوء تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال استبانة دراسية، توصل الباحثان إلى أن :

- معايير المحاسبة الدولية تساعد على التوجه نحو معايير التدقيق الدولية؛

[6]- بن حواس كريمة، بنية عمر، **دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد : 40، فلسطين، 2016.

- التوجه إلى معايير التدقيق الدولية يساعد على خلق إطار مرجعي أمثل لمهنة التدقيق بالجزائر؛
- إعداد التقرير وفقاً لمعايير التدقيق الدولية يؤدي إلى تعزيز الثقة، باعتبارها أفضل دليل لمحافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في أداء مهمته، كونها قواعد إرشادية تعطي توجيهات للمدقق عند أدائه لمهمته؛
- تبني معايير التدقيق الدولية يقلل من الفروقات في التقارير المعدة من طرف محافظي الحسابات (المدققين الخارجيين)، وهذا يبرز جلياً في هدف الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال إشراك الدول غير الأعضاء في إعداد مسودة المعايير لتقليص الاختلافات على المستوى الدولي؛
- التوجه لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يشجع على استقطاب المستثمر الأجنبي؛
- الوضع البيئي للجزائر يلائم التوجه إلى معايير التدقيق الدولية، لأن محافظي الحسابات (مدققي الحسابات) في الجزائر يلتزمون ببعض هذه المعايير؛
- تساعد معايير التدقيق الدولية على توحيد لغة التدقيق على الصعيد الدولي، كما تفتح مجالا لمنافسة مكاتب التدقيق بالجزائر مع مكاتب التدقيق على المستوى الدولي.

7- دراسة سايج فايز، 2015 :" أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي – دراسة حالة الجزائر–"[7]

قصد التحسيس بأهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي الخاصة بمراجعة القوائم المالية التاريخية كامتداد للإصلاح المحاسبي المتمثل في تطبيق النظام المحاسبي المالي، اعتمد الباحث في دراسته على تحليل استبيان استهدف عينة مكونة من 180 مدقق خارجي يُمارسون مهنة المراجعة في الجزائر؛ ولقد أظهرت النتائج أن تبني المعايير الدولية للمراجعة في البيئة الجزائرية سَيُمَكّنُ من تحقيق نتائج إيجابية على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وعلى قبول تقارير المراجعة على المستوى الدولي، وأن المنافع المتوقعة من تبني المعايير الدولية للمراجعة ستكون أكبر من تكاليف تطبيقها.

8- دراسة علاء فريد عبد الأحد وعلي صدام حسون، 2012 : " أثر معايير التدقيق على أداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية"[8]

جاءت الدراسة على شكل مقال، حيث انطلاقا من إشكالية البحث المتمثلة في : ما مدى امتلاك مراقبي الحسابات في العراق مهارات الحاسب اللازمة لغرض فحص نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني واستخدام طرق التدقيق المتعلقة بالحاسب في ظل معايير التدقيق. واعتماداً على استبيان تم

[7]- سايج فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي "دراسة حالة الجزائر"**، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014-2015.

[8]- علاء فريد عبد الأحد، **أثر معايير التدقيق على أداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية**، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد : 03، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2012.

توزيعه على عينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخاصة في العراق، توصل الباحثان إلى أنه توجد مهارات لدى مراقبي الحسابات يمكن توظيفها أثناء أداء مهامهم التدقيقية على مستوى الشركات بالعناية المهنية التدريبية في مجال التدقيق بالحاسب لمواكبة تطور التقنيات الالكترونية.

9- دراسة شريقي عمر، 2012 : " التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–"[9]

تطرّق الباحث في دراسته إلى تنظيم مهنة المراجعة في كل من الجزائر، تونس، والمغرب في شكل دراسة مقارنة، حيث تعرّض إلى النصوص التنظيمية والقوانين إضافة إلى الهيئات التي تشرف وتنظّم المهنة في البلدان الثلاث. وكنتيجة للدراسة توصّل إلى أن التنظيم الحالي لمهنة المراجعة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطوير مهنة المراجعة، وفي الأخير قدم الباحث مقترحا للمساهمة في تطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالارتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها.

10- دراسة غوالي محمد بشير، 2011 : " مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط"[10]

تطرّق الباحث في دراسته إلى مهمة المراجعة القانونية في الجزائر من حيث مدى استجابتها لمتطلبات المهنة من جهة وتأثير ضغوط المحيط من جهة أخرى، وكانت انطلاقة الباحث من إشكالية مفادها : ما مدى استطاعة مراجع الحسابات تعظيم منفعته الذاتية المتمثلة في تحقيق عوائد مالية من خلال المحافظة على العملاء الحاليين وإمكانية جلب عملاء مرتقبين من جهة، والمحافظة على سمعته ومصداقيته في محيط المهنة من جهة أخرى؟ وبعد تحليل مجموعة من فرضيات البحث من خلال استبيان وزع على مكاتب المحاسبة والعملاء المرتبطين بهم، توصل الباحث إلى النتائج أهمها :

- يعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً عن اكتشاف التصرفات غير القانونية، فهدف المراجعة إضفاء المزيد من المصداقية على القوائم المالية؛
- عدم تأثر جودة المراجعة بمدى إدراك كل من المراجعين والمنظمات المهنية لمسؤولياتهم ومهامهم، ولكن يكون ذلك بالحد من الاحتكار ووضع سلم للأتعاب، والسهر على احترام القوانين المنظمة للمهنة؛
- جودة المراجعة تعتمد على استقلالية المراجع في كشف الغش والحد من فجوة التوقعات.

[9]- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011-2012.

[10]- غوالي محمد بشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011.

11- صديقي مسعود، 2004 : " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"[11]

حاول الباحث من خلال أطروحته وضع إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر عن طريق الاعتماد على التجارب الدولية، مما يسمح بتوحيد وضبط أنماط الممارسة الميدانية للمراجعين ويضمن تلبية احتياجات مستخدمي هذه المعلومات، في محاولة لتوظيف المعالم النظرية وأهم التجارب الدولية، فضلاً عن تشخيص الواقع الجزائري. توصل الباحث من خلال دراسته الميدانية التي كانت على شكل استبيانين مرتبطين بمحافظي الحسابات الجزائريين والأطراف المستخدمة لآرائهم إلى ما يلي :

- اعتماد إطار مرجعي متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية يسمح بتوحيد نمط المعالجة الوطنية ويُمَكِّنُ من تحقيق الأهداف المتوخاة منها؛
- ضرورة الاستصدار المتأني للمعايير بغية التحسين المستمر لعمل المراجع وفق ما ينص عليه الإطار المرجعي للمراجعة المالية في الجزائر؛
- المراجعة المالية في الجزائر لم ترفع أمامها تحديات مثل المراجعة المالية في الدول المتقدمة بفعل انخفاض دور البورصة واتخاذ القرارات تبعاً للميولات الشخصية لا على معلومات مفحوصة صالحة لاتخاذ القرارات.

ثانيا : الدراسات الأجنبية

12- Alain Mikol, 2019 : " Les NEP ont-elles réduit le risque d'audit ?[12]"

مقال بعنوان :" هل خَفَّضَتْ معايير ممارسة المهنة من مخطر التدقيق؟"

تطرّق الباحث في هذه الدراسة إلى التطور الذي حدث في معايير التدقيق في فرنسا خلال الفترة من 2000 إلى 2010، محاولا الإجابة على إشكالية الدراسة التي تمحورت حول مدى مساهمة النصوص المعيارية المتعلّقة بالتدقيق في خفض مخطر التدقيق الذي عرّفه الباحث بأنّه :" مخطر أنّ محافظ الحسابات يُعبّر عن رأي مختلف عن ذلك الذي كان سيُصدره إذا حدّد جميع الأخطاء المادية في الحسابات". استعمل الباحث في دراسته المنهج التحليلي المقارن محاولاً الوقوف على الاختلافات الموجودة بين معايير التدقيق في سنة 2000 ومعايير ممارسة المهنة (NEP) المطبّقة سنة 2010 في فرنسا، بهدف البحث عن مدى مساهمة هذا التغيّر في خفض مخطر التدقيق. توصل الباحث في الأخير إلى جملة من النتائج التي تمحورت حول النقاط التالية :

[11]- صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.

[12]- Alain Mikol, **Les NEP ont-elles réduit le risque d'audit ?**, Communication dans le congrès « économie et société », Montpellier, France, 10 décembre 2011, 07/07/2019, https ://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00650557.

- لا يمكن إنكار أن النصوص التنظيمية التي صدرت خلال الفترة المعتبرة زادت من حدّة مسؤولية محافظ الحسابات، وبالمقابل لم تخفّض هذه النصوص ولا المهام الإضافية لمهنة محافظ الحسابات من مخطر التدقيق بشكل معتبر؛
- لا المعايير الفرنسية ولا الدولية تطرّقت إلى إجراءات تدقيق نظم المعلومات رغم أهمّيتها خاصة في قطاع البنوك الذي يتميّز بوجود العديد من المخاطر؛
- غياب النصوص المعيارية المتعلقة بطريقة الأداء الجيد والأمثل لمهمة محافظ الحسابات بأسلوب يسمح بالوقوف على المخاطر المتعلقة بالمراجعة.

13- Henri Guénin, 2019 : "Le travail réel des auditeurs légaux" [13]

أطروحة دكتوراه بعنوان :" العمل الحقيقي للمدققين القانونيين"

حاول الباحث في دراسته التعمّق في فهم العمل الحقيقي للمدققين القانونيين، على غرار المهام الاعتيادية المنوطة لهم، حيث اعتمد في الجزء النظري على إطار تصوري لمهنة المراجعة، حيث تناول جوانب عدة تُمثّل في الأصل صلب المهنة مثل مسألة شفافية التدقيق، شفافية المدقق، سيرورة عمل المدقق، بيئة العمل، وطبيعة النشاط في مهنة التدقيق...الخ.

أما في الجانب التطبيقي للدراسة، فقد تطرق الباحث فيه وَبشكل معمّق إلى إشكالية تخوّف المدقق وما يترتب عنه من آثار، في شكل دراسة تجريبية على عينة من المدققين تتكوّن من سبعة فرق تدقيق تابعة لـ"Big Four" (العمالقة الأربعة في مجال التدقيق وهي الشركات : Deloitte –Ernst & Young – KPMG – PwC)، بمجموع 455 ساعة من الملاحظة والمرافقة الميدانية إضافة إلى مقابلة واستجواب 31 مدققا. حسب تحليل الباحث، فقد توصّل إلى أنّ المصادقة على الحسابات لا يُشكّل كما نعتقد الهدف الرئيس لعمل المهنيين، إذ أنّ مهامهم في الحقيقة محفوفة بعدة أشكال من التخوف التي تؤدي إلى العديد من المفارقات التي يتوجّب عليهم مسايرتها يومياً، فيتعمد المهني إخفاء آثار هذه المخاوف، وَلا يظهر إلاّ القليل منها مقارنة بما يحاول إخفاءه، من أهم أشكال التخوف" المرور جانباً!"، وأشار الباحث في دراسته إلى أنّ التدقيق القانوني يُمارس على شكل أعراف ممّا يجعل المدقق يُنظر إليه نظرة كبش الفداء.

من أهم النتائج التي توصّل إليها الباحث :

- التخوف من عدم اكتشاف الأخطاء المحاسبية المعتبرة ينتج من الخاصيتين المتكاملتين لمهمة التدقيق – الاستحالة و الأهمية– من جهة، ومن جهة أخرى الرغبة في الأداء الجيد؛

[13]- Henri Guénin, **Le travail réel des auditeurs légaux**, Revue Sciences de l'Homme et Société, Paris, France, 09/07/2019, https ://pastel.archives-ouvertes.fr/pastel-0000468.

- الإحاطة والتحكم في التخوف أمر ضروري لكي لا ينتقل إلى مستعملي القوائم المالية وبالأخص المساهمين، لأن هذا سيُؤثر في الثقة ويُؤدي إلى الهلع وعدم الاستقرار في الأسواق المالية؛
- العمل الحقيقي للمدقق القانوني يكمن في التسيير والتحكّم في المفارقات التي تعترضه، من أهمها : محاولة القضاء على التخوف وفي نفس الوقت العمل على تنميته والمحافظة عليه كونه يُحفز على الحرص أكثر، وَكذلك العمل على المحافظة على العلاقة مع المؤسسة محل التدقيق وتحويلها تدريجياً إلى زبون بأتم معنى الكلمة، مع تنفيذ مهمة التدقيق بحزم في آن واحد!؛
- حرص المدقق على عدم وقوع المساهمين في تخوف تجاه الإدارة يُعد أمراً ضرورياً للسير الجيد للاقتصاد؛
- على محافظ الحسابات التخفيف من حدّة التخوف بشتى أشكاله، للنجاح في تصديق الحسابات بكل أريحية، وهذا هو أساس وَلُبّ العمل الحقيقي للمدقق القانوني.

14- SEFFAHLOU Rachid, 2018 :" PLANIFICATION ET REALISATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES SELON LES NOUVELLES NORMES ALGERIENNES D'AUDIT (NAA)".[14]

مقال بعنوان : "تخطيط وتنفيد مهمة محافظة حسابات وفقا للمعايير الجديدة الجزائرية للتدقيق"

حاول الباحث من خلال دراسته، إبراز دور محافظ الحسابات في إطار مهمة تدقيق الشركات والهيئات، إنطلاقا من إشكالية تتمحور حول إجراءات تخطيط وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، بهدف الوصول الى إبداء رأي حول ما إذا كانت الكشوف المالية صادقة ومعدة طبقا للقواعد والمبادئ المطلوبة. في الأخير توصّل الباحث إلى نتيجة مفادها: حتى يتمكن محافظ الحسابات من تنفيذ مهمة التدقيق على أحسن وجه، عليه تنفيذها طبقا للعنايات الواردة في المعايير الجزائرية للتدقيق التي تبين كيفية وضع حيز التنفيذ الإجراءات الواجب القيام بها من طرف محافظ الحسابات منذ تعيينه على أساس دفتر الشروط واتفاقه مع الإدارة حول أحكام مهمة محافظة الحسابات وتخطيطه لها بإعداد استراتيجية عامة وبرنامج عمل مناسب ثم الشروع في جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها في تأسيس رأيه مرورا بالتأكيدات الخارجية والإجراءات التحليلية قبل الوصول إلى تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

[14]- SEFFAHLOU Rachi, **PLANIFICATION ET REALISATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES SELON LES NOUVELLES NORMES ALGERIENNES D'AUDIT** (NAA), REVUE NOUVELLE ECONOMIE, N° :19, Université Djillali Bounaama, Khemis Miliana, 2018, P : 279.

15- BELHADJ AHMED Nadjia, 2017 :" L'audit financier et comptable en Algérie : mission légale et nécessité managériale" [15]

مقال بعنوان : "التدقيق المالي والمحاسبي في الجزائر : مهمة قانونية وضرورة إدارية"

حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي بشقيه الداخلي والخارجي في تحقيق مصداقية المعلومة المالية ومدى تأثير ذلك على التسيير في المؤسسة. كما تطرّقت إلى أسس وأهداف التدقيق المالي والمحاسبي من حيث العلاقة والإجراءات بالنسبة لكل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إضافة إلى عرض الوسائل المختلفة والضرورية لعملية التدقيق؛ كما تناولت بشكل مفصّل موضوع الرقابة الداخلية من مرحلة الإعداد والتصميم إلى مرحلة التنفيذ والتقييم، إضافة إلى منهجية التدقيق بنوعيه بالاعتماد على ما جاء في كتاب : "التدقيق المالي"[16].

في الجانب التطبيقي للدراسة، حاولت الباحثة إسقاط الجانب النظري وذلك بتوضيح وشرح مراحل ومنهجية التدقيق الداخلي والمهام التي يقوم بها المدقق الداخلي في إطار أداء مهمة التدقيق على مستوى المؤسسة متعدّدة الجنسيات وَالتي مقرّها في الجزائر. توصّلت الباحثة في الأخير إلى ضرورة ربط وظيفة التدقيق الداخلي بأعلى هرم القيادة في المؤسسة من أجل تحقيق الاستقلالية عن المديريات والأقسام المختلفة في المؤسسة، كما أنه من الضروري ربط قنوات التواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لتعزيز عملية المراقبة وتحقيق أعلى مستوى من المصداقية والثقة.

16- ZAAFRANE Mansouria, 2016 :" L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes ISA (International Standards on Auditing) Cas des commissaires aux comptes Algériens". [17]

مقال بعنوان : "فعالية محافظة الحسابات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، حالة محافظي الحسابات في الجزائر"

[15]- BELHADJ AHMED Nadjia, **L'audit financier et comptable en Algérie : mission légale et nécessité managériale**, Journal of Academic Finance (J.A.F), N° :08, Tunise, 2017.

[16]- RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, **l'audit financier**, édition presses universitaires de France, 1994, p : 54.

[17]- ZAAFRANE Mansouria, **L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes ISA (International Standards on Auditing) Cas des commissaires aux comptes Algériens**, Revue finance et marchés, Volume 3, Numéro 5, algerie, 2016, P : 98-118

تطرق الباحث في ورقته البحثية إلى فعالية مهمة محافظ الحسابات كونها أداة مهمة في الرقابة ولا يمكن أن تتحقق هذه الفاعلية من غير تبني وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وقد أجرى الدراسة على عينة من مكاتب محافظي الحسابات المتواجدين في الجزائر والبالغ عددها 25 مكتبا. توصل الباحث في ختام دراسته إلى أن المعايير الدولية للتدقيق غير مطبقة في الجزائر بالرغم من أن هناك نية لتبنيها بشكل أكثر ملاءمة على شكل معايير جزائرية للتدقيق. وتوصل أيضا إلى أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين غير ملمين جيداً بالمعايير الدولية للتدقيق، كما أنه لا يوجد هناك تجانس بين القانون التجاري الحالي ومتطلبات معايير التدقيق المفروضة من طرف منظمة IFAC، كما أنّ خبراء المصف الوطني للخبراء المحاسبين لا يعتبر حاليًا معايير التدقيق ISA كأحد متطلبات التدقيق في الجزائر.

ثالثا : مناقشة الدراسات السابقة

تناولت أغلب الدراسات السابقة موضوع المراجعة من عدة جوانب وزوايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- دراسة الجانب النظري للمعايير وكذا تطورها في الجزائر وبعض البلدان الأخرى، ومحاولة بعض الباحثين قياس مدى إمكانية التوجّه أو تبني المعايير الدولية للتدقيق وتأقلمها مع المعطيات المحلية، فكانت أغلب نتائج هذه الدراسات تُقِرّ بإمكانية التبني وتطبيق المعايير مع ضرورة تأهيل وتهيئة مناخ الأعمال، في ظل تأثير ضغوط المحيط، والسعي إلى إيجاد سبل تحقيق التوجّه إلى وضع إطار متكامل للمراجعة في ضوء التجارب الدولية؛
- بعض الدراسات تناولت الموضوع من حيث مدى أداء المدققين لعملهم واعتمادهم على المعايير أثناء تنفيذ مهمة المراجعة، في محاولة لإبراز أهمية التوجه لتطبيق التنظيمات المختلفة والعمل وفقا للمعايير الدولية للمراجعة؛
- كما جاءت بعض الدراسات لِتُعالج الموضوع من حيث أثر الاعتماد على معايير المراجعة وعلاقتها بالتشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية ونُظم المعلومات المحاسبية، ومدى تأثير ذلك على سلامة ومصداقية القوائم المالية؛
- ذهب توجّه بعض الباحثين إلى لإبراز أهميّه وضرورة مراجعة المعلومات المالية المرحلية للشركات محل المراجعة، من طرف المدقق الخارجي حتى في حالة عدم وجود إلزام يقضي بذلك، نظرا للنتائج والفوائد التي تعود على صحة ومصداقية القوائم المالية النهائية بطريقة غير مباشرة؛
- تطرّقت بعض الدراسات إلى المراجعة من جانب الجودة ومدى تأثير مختلف العوامل المحيطة بالمهنة في نوعية الخدمات التي تُقدّمها مكاتب المراجعة، فتوصلت إلى أن الحرص على جودة عمل المدقق من خلال تفعيل الرقابة على النوعية يُساهم إلى حد كبير في الرفع من جودة التقارير ومصداقية نظام المعلومات في المؤسسة.

رابعا : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

رغم تشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة إلى حدّ ما في بعض أجزائها النظرية، خاصة فيما يتعلّق بالجانب المفاهيمي والتعاريف التي تضمّنتها الدراسة في بعض محاورها، إلاّ أنها تختلف عنها في العديد من الجوانب الأخرى، إذ تُعدّ هذه الأطروحة من الدراسات القليلة التي تناولت دور المدقق الخارجي أثناء تأدية مهامه على مستوى المؤسسات الاقتصادية، مع التركيز على أساليب و إجراءات الممارسة الميدانية لمهمة المراجعة، في ظرف يتميّز بتوجّه الجزائر بطريقة غير مباشرة نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق، من خلال الاصدار التدريجي لمعايير محلية للتدقيق؛ كما أنّ الشيء الآخر الذي يُميّز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة التي تمّ تناولها في هذه الاطروحة هو طريقة معالجة الجانب التطبيقي، فأغلب الدراسات التي اطلعنا عليها اعتمدت في جانبها التطبيقي على طريقة الاستبيان، في حين اعتمدنا في الجانب التطبيقي للدراسة الحالية ، على طريقتين، طريقة الاستبيان ثم طريقة المقابلة بكل ما تحمل هذه الأداة من متاعب وصعوبات في التنفيذ وجمع المعلومات، حيث قمنا بمقابلة 17 خبيرا محاسبيا موزعين على الجهات الأربعة للوطن، وذلك من أجل استطلاع آرائهم بخصوص عدة مجالات تتعلّق بموضوع الدراسة، وهذا ما أعطى لعملنا قيمة مضافة، خاصة أن أجوبة الخبراء كانت جدُّ ثرية ومستلهمة من وحي التجربة والخبرة الطويلة، وهذا ما يُؤهل الدراسة الحالية لأن تُشكّل مرجعية للباحثين في مجال المراجعة مستقبلا.

ح- منهج البحث والأدوات المستخدمة

للإجابة على الإشكالية المطروحة، ثم اختبار صحة الفرضيات وصولاً إلى الأهداف المرجوة، استخدمنا المنهج الوصفي في الجانب النظري من الدراسة المتعلقة بتقديم عملية المراجعة، للاطلاع على المادة العلمية من مختلف المراجع والدوريات العلمية المتخصصة في مجال المراجعة؛ ثم المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لدور المراجع الخارجي باستعمال أسلوب الاستبيان لمعرفة مدى تطبيق المهنيين الجزائريين للمعايير، كما اعتمدنا كذلك أسلوب المقابلة مع عينة من الخبراء واستقصاء آرائهم حول دور المدقق الخارجي في الميدان وعلاقته بالإدارة ومراجعة المعلومات المالية في المؤسسة.

ط- تقسيمات البحث

حاولنا معالجة الموضوع في ثلاث فصول، اثنان نظريان وَالثالث لإسقاط الجانب النظري على حالة الجزائر. كما وَقسمنا كل فصل إلى ثلاثة مباحث وفق ما يلي :

تناولنا في المقدمة الإطار العام للدراسة الذي يضم توطئة الدّراسة، إشكاليات وفرضيات الموضوع، أهمية...، وصولا إلى الدراسات السّابقة والفرق الجوهري والإضافة المرجوة من هذه الدراسة مقارنة بسابقاتها.

خصصنا الفصل الأول للإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية والمعلومات المالية، إضافة إلى المعايير المتعلّقة بالمراجعة، حيث تضمّن هذا الفصل المفاهيم والأسس النظرية للمراجعة، مهنة المراجعة في الجزائر، المعلومات المالية

التي تُشكّل قاعدة أساسية لمهمة المراجعة، والمعايير المتعلّقة بالمراجعة، وفي المبحث الاخير تطرّقنا إلى توجّه الجزائر نحو تبني معايير المراجعة.

تناولنا في الفصل الثاني إجراءات ومنهجية ممارسة المراجعة الخارجية، حيث في مبحثه الأول تم التطرّق الى قَبول وتخطيط مهمة المراجعة، أمّا المبحث الثاني فخصّصناه لدراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات، وَفي المبحث الثالث تطرّقنا إلى تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة وصولا إلى استنتاجات المراجعة وتقرير المدقق الخارجي كمبحث رابع.

وأخيراً يأتي الفصل الثالث الذي خصّصناه لدراسةٍ ميدانيّةٍ لدور المدقّق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات وخبراء المهنة، حيث بعد أن تطرّقنا في مبحثه الأول إلى المرتكزات القانونية لمهنة المراجعة في الجزائر، خصّصنا المبحث الثاني لدراسة واقع تطبيق المهنيين لمعايير التدقيق الجزائرية عن طريق استبيان تم توزيعه على عينة من محافظي الحسابات الممارسين للمهنة. وفي المبحث الثالث حاولنا باستعمال طريقة المقابلة استطلاع أراء الخبراء المحاسبين الممارسين حول دور المدقق الخارجي في الميدان.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية، المعلومات المالية ومعايير المراجعة

تمهيد :

يُعد التدقيق في الآونة الأخيرة من المواضيع التي اكتست أهمية بالغة على المستويين المحلي و الدولي، بل ويعرف تطورات كثيرة وإجراءات تهدف إلى تفعيله وتنظيم عملية المراجعة، ولعلّ من أهم هذه الإجراءات العمل وفقا لمعايير مضبوطة تختلف باختلاف قطاعات النشاط.

على غرار بعض الدول، حاولت الجزائر إجراء إصلاحات معتبرة في مهنة المحاسبة والمراجعة بُغية التوجه نحو تبنّي المعايير الدولية، وقد تجسد ذلك بإصدار قانون المحاسبة سنة 2007 وبعده قانون المهنة سنة 2010، كما شرعت في السنوات الأخيرة في تنظيم وتفعيل دور المدّقق الخارجي في عملية المراجعة، حيث بادرت وزارة المالية بداية من سنة 2016 إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق « NAA » على شكل دفعات، وقبلها القرار الذي صدر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرّخة في 30 جوان 2014، الذي يحدّد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛ هذه المعايير جاءت لتدعّم مختلف القوانين والنصوص التنظيمية المتعلّقة بموضوع المراجعة الخارجي، كما أنها تهدف إلى تحسين أداء المدقق، وترفع من مستوى عملية المراجعة، ولكي يتحقّق هذا لابد من توفّر جملة من المعطيات المبنية على المعلومات المالية التي تُشكل قاعدة أساسية في عمل المدقق الخارجي.

لإعطاء الموضوع حقّه من الناحية النظرية، تمّ تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث، كالآتي :

- المبحث الأول : الأسس النظرية للمراجعة الخارجية
- المبحث الثاني : مهنة المراجعة في الجزائر
- المبحث الثالث : المعلومات المالية كقاعدة أساسية لمهمة المراجعة
- المبحث الرابع : تَوَجُّهُ الجزائر نحو تبني معايير المراجعة
- المبحث الخامس : المرتكزات القانونية لمهنة التدقيق

المبحث الأول : الأسس النظرية للمراجعة الخارجية

يتناول هذا المبحث الإطار العام للجانب النظري للمراجعة من مصطلحات أساسية ذات علاقة لها، وعموميات حول المراجعة وكذلك الهيئات المشرفة على المستوى الدولي.

المطلب الأول : مفاهيم أساسية ذات صلة بالمراجعة

قبل الخوض في تفاصيل الموضوع، ونظرا لتواجد عدة مصطلحات ومفاهيم ذات صِلة بالمراجعة، رأينا أنّه من الضروري عرض وشرح أهم هذه المصطلحات بشيء من التركيز على أهميتها وعلاقتها بالمراجعة مع توضيح مفاهيمها، ومن أهم هذه المصطلحات التي سنتناولها :

أولاً : المعايير المحاسبية

1- تعريف المعايير المحاسبية : يعرف المعيار المحاسبي أنه القاعدة الأساسية لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة، ونتائج أعمالها، وايصال المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها، ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بأحد عناصر القوائم المالية، أو نوع معين من العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة، أو نتائج أعمالها[1]، ونظرا للاختلافات الطبيعية في المبادئ والمعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية وكذا في الجهات التي تصدر هذه المبادئ والمعايير والتي كانت تؤدي إلى نتائج مختلفة، أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق الدولي أو التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة والتماثل، ومن هنا نشأت فكرة معايير المحاسبة الدولية[2].

2- أهمية المعايير المحاسبية الدولية : إن وضع معايير دولية للمحاسبة يساعد على توحيد الممارسات أو تناسقها بين المحاسبين في أنحاء العالم، لذلك تكتسي هذه المعايير أهمية بالغة من خلال[3] :

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
- توصيل نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس؛
- اتخاذ القرارات المناسبة للقياس؛
- اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

---

[1]- دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين، **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد : 12، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014، ص : 73.

[2]- جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد : 6، محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009، ص : 70.

[3]- سيد محمد، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد : 09، خميس مليانة، الجزائر، 2013، ص : 212.

3- العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية والمراجعة الخارجية : لقد صاحب نمو المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد القوائم المالية في العلاقات الدولية مشاكل مماثلة تقريبا في عملية التدقيق؛ إذ أن مهنة التدقيق تنتقد بطريقة تحليلية دوما بهدف إضفاء الثقة في القوائم المالية وأمام هذه الأخطار المزدوجة للمهنتين المحاسبة والتدقيق، دعت المنظمات المهنية العالمية أهمها مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين إلى فلسفة جديدة خلاصتها معلومات عالية الجودة، شفافة وقابلة للمقارنة، إذ يرى المختصون بشأن هذه الفلسفة أن هناك ترابط متين في معظم المحاور بين معايير المحاسبة والتدقيق، فأخطار المحاسبة قد تفرز أخطارا للتدقيق تستوجب على المدقق اليوم مواكبتها[1].

ثانياً : التصديق

1- تعريف التصديق : التصديق يمثل عملية توفير تأكد على إمكانية الاعتماد على معلومات معينة يتم توفيرها عن طريق أحد الأطراف إلى طرف آخر، وتركز خدمات التصديق على تأكيد محدد يتم عمله كتابة، والتصديق يمثل ببساطة اضافة رأي المدقق عن إمكانية الاعتماد على المعلومات[2]. ويوجد ثلاثة أنواع لخدمات التصديق وإبداء الرأي، وهي[3] : تدقيق حسابات القوائم المالية التاريخية، والفحص المحدود للقوائم المالية (أو الفحص ربع السنوي للقوائم)، وخدمات أخرى.

2- علاقة التصديق بالمراجعة : تعد خدمات التصديق أوسع وأشمل من عمليات المراجعة حيث إنها بجانب أنها تتضمن عمليات مراجعة القوائم المالية، ومراجعة الالتزام ومراجعة الكفاءة والفعالية التشغيلية، فإنها تشتمل على خدمات الفحص المحدود للمعلومات الدورية بجانب مهام الإجراءات المتفق عليها، حيث يقوم المحاسبون العموميون المعتمدون عادة بالتصديق على كثير من أنواع الموضوعات أو مواد معينة (أو تأكيدات على موضوع معين) على سبيل المثال التصديق على التنبؤات المالية، أو التقرير عن الرقابة الداخلية، أو التصديق على الالتزام بالقوانين واللوائح[4].

ثالثاً : التأكيد

1- تعريف التأكيد : إن ظهور خدمات التأكيد يمثل إضافة نوعية في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات، فلم يعد دوره يقتصر على الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية بل أصبح يقدم خدمات جديدة تتمثل في توكيده لضمان المعلومات وجودتها. كما أصبح مراقب الحسابات مسؤولا عن تقديم خدماته إلى فئة جديدة من المستفيدين بخلاف المساهمين، إذ إن خدمات التأكيد تعد أشمل من الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية أو خدمات

---

[1]- خيضر حنفري، **المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة**، مجلة الدراسات العالية والاقتصادية، العدد : 10، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017، ص : 162.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2009، ص : 36.

[3]- رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تديق الحسابات العملي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص : 44.

[4]- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxley** ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008، ص : 56.

إبداء الرأي "التصديق" لأنها تتضمنها معا وتتعداها إلى نطاق أوسع[1]. وقد تم تعريف خدمات التأكيد من قبل اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها : خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة. كما عرفتها لجنة ممارسات المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها : خدمات مهنية تهدف إلى خدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة وتقوم بتحسين الثقة في المعلومات التي تعتبر مسؤولية طرف ثالث عن طريق تقييم تلك المعلومات وفقا لمقاييس مناسبة[2].

2- أنواع خدمات التأكيد : يمكن حصرها فيما يلي[3] :

- تأكيد تقدير المخاطر، أي إعطاء صورة شاملة لمخاطر النشاط وتقييم ما إذا كانت المنشأة لديها فعلا نظم ملائمة للإدارة الفعالة لمثل هذه المخاطر؛
- تأكيد معقولية نظم المعلومات، أي توفر معلومات موثوق بها لخدمة القرارات المالية وقرارات التشغيل؛
- خدمات تأكيد تتعلق بتقويم الأداء المالي وغير المالي مثل الرعاية الصحية وجودة المنتجات ورضى العملاء؛
- خدمات تأكيد تتعلق كذلك بخدمات رعاية كبار السن، حيث يوفر المراجع تأكيدا بتحقيق وتوفير الرعاية المطلوبة لهم؛
- تأكيد التجارة الالكترونية ويتعلق بأن النظم والأدوات المستخدمة في التجارة الإلكترونية توفر معلومات ملائمة وسرية وموثوقا بها.

3- العلاقة بين التأكيد والمراجعة : يتمثل الدور الأساسي للمراجع في توفير تأكيد في القوائم المالية المقدمة إلى مستخدميها. حيث يرغب المستثمرون عادة في الحصول على تأكيد حتى يكونوا على ثقة من أن المعلومات التي يقومون باستخدامها في اتخاذ قراراتهم تتسم بأنها قابلة للاعتماد عليها[4].

رابعاً : الرقابة الداخلية

1- تعريف الرقابة الداخلية : كان اصطلاح الرقابة الداخلية يستخدم حتى وقت قريب كرديف لاصطلاح الضبط الداخلي، غير أنه في الآونة الأخيرة طرأ توسيع في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية، بحيث أصبح الضبط الداخلي أحد حلقاتها. وكان يقصد بالضبط الداخلي في بادئ الأمر الإجراءات والطرائق المستخدمة من قبل إدارة الحسابات والإدارة المالية للوحدة للمحافظة على النقدية والموجودات الأخرى للوحدة، والتقليل

---

[1]- سمير طه ياسين، فيحاء عبد الخالق البكوع، **دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل**، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد : 02، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كركوك، العراق، 2014، ص : 186.

[2]- علي كاظم حسين، **دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد –بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات–**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد : 23، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص : 354-355.

[3]- السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد "مدخل متكامل"**، كلية التجارة "جامعة طنطا"، مصر، 2007، ص : 17.

[4]- أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 34.

من الأخطاء إلى الحد الأدنى[1]. وقد عرف معيار التدقيق الدولي ISA رقم 315 لسنة 2016 الرقابة الداخلية بأنها العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة. وقد عرفها أيضا بأنها مجموعة من الأنشطة تستخدم لتوجيه المستويات الإدارية نحو تنفيذ التعليمات الموضوعة. فهي مجموعة مهارات توضع وتطور ويتم تطبيقها داخل المنظمة، والتي تستخدم في تقييم الأحكام وتحديد مدى الامتثال لها[2].

2- علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الخارجية : يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة، على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات. يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص للجهاز التداولي، حيث يقدر من خلاله صدق التقرير المعد من طرف الإدارة حول إجراءات الرقابة الداخلية[3].

خامساً : المراجعة الداخلية

1- تعريف المراجعة الداخلية : عرف معهد المدققين الداخليين IIA "المراجعة الداخلية أنها نشاط مستقل وموضوعي، تمنح للمؤسسة ضمان درجة التحكم في العمليات وإرشادات من أجل تطويرها، وتساهم في خلق القيمة المضافة. المراجعة الداخلية تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم تلقائي ومنهجي لإدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة المؤسسات، كما تقدم مقترحات لتعزيز فعاليتها"[4]. وتنقسم عملية المراجعة الداخلية إلى قسمين[5] :

أ- نشاط توكيدي : يقوم بتنفيذ عمليات المنشأة ويبدي رأيه للإدارة فيما يلي :

- مدى مصداقية وتكامل البيانات؛
- مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة وحماية الأصول؛
- مدى الاستخدام الفعال للموارد المتاحة؛
- مدى تحقيق المنشأة لأهدافها.

---

[1]- عباس حميد يحي و نصيف جاسم محمد علي، **إجراءات الرقابة الداخلية والضبط الداخلي في هيئة التعليم التقني**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد : 19، العراق، 2013، ص : 437.

[2]- بوطورة فضيلة و بقة الشريف، **دور نظام الرقابة الداخلية في كشف و رصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد : 01، العراق، 2015، ص : 247.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القرار المؤرخ في : 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، العدد : 24، الصادر في : 30 أفريل 2014، ص : 18.

[4]- Jacques Renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, septième édition, GROUPE EYROLLES, Paris, France, 2010, P : 73.

[5]- آدم حديدي، **دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية –دراسة ميدانية–**، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد : 07، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016، ص : 04.

ب– نشاط استشاري : ويقوم بتقديم استشارات وتكون بالصورة التالية :

– تكليف المدقق بطريقة رسمية ومكتوبة ومحددة الأهداف؛

– تكليف المدقق بطريقة غير رسمية من خلال المشاركة في اللجان أو فرق العمل أو الإجابة عن أية استفسارات؛

– تكليف المدقق بمهمة متخصصة مثل المشاركة في فرق الإنجاز، الاندماج أو التملك؛

– تكليف المدقق بالمشاركة في خطة عمل طارئة.

ومن هذين النشاطين أصبح هدف التدقيق لا يقتصر على الفحص والتحليل بهدف اكتشاف الأخطاء بل انتقل إلى الهدف الأشمل المتمثل في تطوير عمليات الإدارة ومساعدتها لأداء أعمالها بكفاءة وفعالية.

2– أهداف المراجعة الداخلية : ظهرت المراجعة الداخلية في منتصف القرن التاسع عشر وبالتالي تعد حديثة بالمقارنة مع المراجعة الخارجية، وقد اقتصرت في بداية ظهورها على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية وتسجيل الأخطاء إن وجدت شأنها شأن المراجعة الخارجية، ولكن مع تطور الشركات تطورت معها مهام المراجعة الداخلية وتوسع نطاق عملها، وأصبحت تستخدم كأداة للفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات، وبهذه الأنشطة أصبحت كأداة لتبادل المعلومات والاتصال بين مختلف المستويات الإدارية والإدارة العليا[1]. وتكمن أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي[2] :

- المساعدة على تحسين التسيير وذلك بتقديم الحلول والاقتراحات؛
- المساعدة على تحقيق الأهداف المرسومة وذلك بالتحكم في المخاطر؛
- خلق قيمة مضافة للمنظمة بتقديم حلول واقتراحات قابلة للتطبيق.
- ويرى آخرون أن التطور الذي عرفه التدقيق الداخلي أدى إلى تغيير أهدافه والتي أصبحت :
- تحسين عمليات المنظمة بواسطة مد الإدارة العليا بالمعلومات التي تساعدها على إعداد استراتيجيتها وكذلك من خلال تقييم تنفيذ تلك الاستراتيجية والنتائج المترتبة عليها؛
- تقييم أنظمة إدارة المخاطر وعملياتها وتقديم الحلول التي تسمح بتحسينها؛
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وسبل تحسينها؛
- المساهمة في عمليات حوكمة الشركات.

3– معايير المراجعة الداخلية : تصنف حسب IFACI[3] إلى:

أ– معايير التصنيف : تتناول التدقيق الداخلي والمدققين :

- 1000 المهمة، السلطات والمسؤولية؛

---

[1]- كريم قوبة، **أثر تطور مهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات**، مجلة معارف، العدد : 22، العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، الجزائر، 2017، ص : 131-132.

[2]- العايب عبد الرحمان، **دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي**، مجلة العلوم الانسانية، العدد : 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، ص : 57.

[3]- Pierre SCHICK, **Mémento d'audit interne**, DUNID, Paris, 2007, P : 10.

- 1100 الاستقلالية والأهداف؛
- 1200 المؤهل والضمير المهني؛
- 1300 برنامج التأكيد وتحسين النوعية.

ب– معايير التشغيل : تتناول ما يجب القيام به :

- 2000 تسيير التدقيق الداخلي؛
- 2100 طبيعة العمل؛
- 2200 تخطيط المهام؛
- 2300 إتمام المهام؛
- 2400 الإعلام بالنتائج؛
- 2500 متابعة التقدم؛
- 2600 تقبل المخاطر من طرف الإدارة.

ج– معايير الوضع حيز التنفيذ والأساليب العملية للتطبيق : تتناول كيفية تأدية المدققين الداخليين لمهامهم.

4– التوافق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية : يتمثل هذا التوافق في نقطتين أساسيتين، وهما[1] :

- استعمال طرق وأساليب موحدة رغم اختلاف المنهجية؛
- عدم التدخل في تسيير شؤون المؤسسة.

5– التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية : تأتي أهمية العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي من خلال اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية، وبمعنى آخر كلما زادت نزاهة الإدارة، كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي، ويعتمد المدققون الخارجيون على عمل التدقيق الداخلي في كل من الاختبارات التفصيلية بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي[2].

6– أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية : من خلال الجدول التالي، يمكن توضيح أهم الفروقات بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من حيث :

- الهدف؛
- علاقة القائم بعملية المراجعة بالمؤسسة؛
- نطاق وحدود المراجعة؛
- التوقيت المناسب للأداء؛

---

[1]- Jacques Renard, **Op Cit**, P : 83-84.

[2]- بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر، **التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد : 16، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2016، ص :258. **"بتصرف"**

- المستفيدون.

الجدول رقم (01) : أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية

بيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	● تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. ● التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية في فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
علاقة القائم بعملية المراجعة بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة
نطاق و حدود المراجعة	تحدد الإدارة عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على مراجعة عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمراجع الخارجي والعرف السائد، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل المراجعة.
التوقيت المناسب للأداء	● يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. ● اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	● يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة). ● قد يكون كاملا أو جزئيا. ● إلزامية وفقا للقانون السائد.
المستفيدون	إدارة المؤسسة	● قراء التقارير المالية. ● أصحاب المصالح. ● إدارة المؤسسة.

المصدر : أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي**، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي، عمان، الأردن، 2017، ص : 22-23.

7- علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية [1]: تظهر العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في إطار حوكمة الشركات من خلال العلاقة التكاملية بينهما، حيث إن بإمكان المدقق الخارجي الاستفادة من نتائج أعمال المدقق الداخلي إذا رأى أعمال هذا الأخير قد تساعده في الإدلاء برأيه فيما يتعلق بصحة

[1]- عمر شريقي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة**، مجلة أداء الجزائرية، العدد : 07، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص : 128.

ومصداقية المعلومات المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية. كما أنه بإمكان التدقيق الداخلي إجراء عمليات التدقيق بناء على ملاحظات أدلى بها المدقق الخارجي في تقريره المتعلق بالمصادقة على القوائم المالية السنوية للمؤسسة.

ثامناً : الحوكمة

1- تعريف الحوكمة : إن حوكمة الشركات هي الطريقة التي تستخدم بها الإدارة السلطة لإدارة أصول وموارد الشركة بهدف تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، فحوكمة الشركات تعني تطوير بيئة قانونية واقتصادية ومؤسسية تساعد الشركة على النمو والتطور وتحقيق الأهداف الطويلة الأجل كتعظيم قيمة الشركة وتعزيز أرباحها مع التزامها بتحقيق مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة[1]. وتعرفها مؤسسة التمويل الدولية IFC أنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"[2].

2- أهداف حوكمة الشركات : تعمل مبادئ ومعايير حوكمة الشركات على تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها[3] :

- تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الايجابي عنها؛
- تحسين عملية صنع القرار في الشركات، بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة؛
- تحسين خاصية مصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود؛
- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار؛
- تحسين درجة الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات؛
- زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب استثمارات ورؤوس أموال أخرى؛
- زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة واستقرار العاملين.

3- علاقة الحوكمة بالمراجعة الخارجية : يعتبر التدقيق أحد آليات حوكمة الشركات وله دور كبير في تفعيلها من خلال توسيع نطاقه ليشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، وفي هذا تخط للمهام التقليدية ودخول دائرة إدارة وتقييم المخاطر ودعم نظام الحوكمة، وبالتالي إضافة قيمة للمؤسسة[4]. ويمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المراجعون الخارجيون لهذه

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2009، ص : 132.

[2]- طرابلسي سليم، معطى الله خير الدين، **المراجعة الداخلية كآلية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد : 02، جامعة غرداية، الجزائر، 2016، ص : 453.

[3]- هوام جمعة، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، ورهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2010.

[4]- فاطمة الزهراء رقايقية، **مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات "دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد : 01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص : 55.

الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام[1].

تاسعاً : جودة المراجعة

1- تعريف جودة المراجعة : يرجع مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية Qualité، والتي تعني طبيعة الشخص، وطبيعة الشيء ودرجة الصلابة، وقديما كانت تعني الدقة والاتقان في تصنيع الآثار التاريخية والدينية، أما حديثا فقد تغير مفهوم الجودة ليتمحور معناه حول التفتيش أو إعادة تأهيل المنتجات المرفوضة[2].

بالرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة إلا أنه لا يوجد تعريف واضح ودقيق لها سواء من طرف الباحثين أو من طرف المعايير التي تصدر من الجهات المهنية، لكون خدمات المراجعة غير ملموسة ويصعب إيجاد قيمة مادية لها، وأيضا الاختلاف الشديد في الأداء من وقت إلى آخر. وعليه يمكن اعتبار جودة المراجعة بأنها أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بتجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسة، وعليه فإن النظام المحاسبي يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية[3]. وقد ظهرت تعاريف عديدة لجودة المراجعة ويعد أول تعريف نال قبولا عاما في المهنة هو تعريف Angelo حيث عرفت جودة المراجعة أنها احتمال قيام المدقق باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للعميل، والتقرير عن هذا الخرق، كما أوضحت احتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء باستقلال المراجع، ومن ثم فإن جودة المراجعة تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله، أما الصبغ فقد عرفها بشكل مختلف حيث اعتبرها خدمة تؤدى وفقا لمعايير وإرشادات المراجعة، ووفقا للسلوك المهني، فهذا التعريف يربط بين جودة المراجعة من جهة والتزام المدقق بالمعايير المهنية من جهة أخرى[4]. وقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1974م أن تحقيق جودة مراجعة الحسابات يكون من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، واعتماد جملة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة والخدمات التي تقدمها، واعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال المراجعة[5].

2- أهمية جودة المراجعة : تتبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية[6] :

---

[1]- خليدة عابي، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية**، أطروحة دكتوراة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2016، ص : 85.

[2]- بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، **تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد : 08، الجزائر، 2016، ص : 191، **"بتصرف"**.

[3]- إلياس شاهد وآخرون، **محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد : 10، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017، ص : 20.

[4]- عصام فهد العربيد وآخرون، **دور لجان المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية "دراسة ميدانية"**، مجلة جامعة البعث، العدد : 04، سورية، 2014، ص : 291-292.

[5]- موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الانسانية، العدد : 35/34، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، 2014، ص : 185.

[6]- بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، **مرجع سبق ذكره**، ص : 192.

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية؛
- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المدقق؛
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛
- تخفيض صراعات الوكالة؛
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات أداة تنافسية جيدة؛
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

عاشرا : فجوة التوقعات

1- تعريف جودة التوقعات : يعتبر أول من استخدم مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة، وعلى أنها تشير إلى الفرق بين مستويات الأداء المتوقعة على نحو ما يفهم من قبل مراجع الحسابات، ومن قبل المستخدمين للبيانات المالية، وتجدر الإشارة أن بعض الكتاب يرجعون فجوة التوقعات إلى ما قبل استخدام هذا المصطلح، أي منذ بداية أعمال المراجعة للشركات في القرن التاسع عشر[1].

2- مكونات فجوة التوقعات

من أهم مكونات فجوة التوقعات ما يلي:[2]

- **فجوة المعقولية** : يشمل فجوة المعقولية الاختلاف بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من مهنة المراجعة وما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة أي أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دورا أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية.
- **فجوة الأداء:** تعبر فجوة الأداء عن التباين بين ما كان متوقعا من أداء المراجعين بكل معقول من قبل مستخدمي القوائم المالية وبي ما يتصوره هؤلاء المراجعين من أدائهم الفعلي، ويمكن تحليل هذه الفجوة إلى عنصرين :

- **فجوة المعايير الناقصة** : هي عبارة عن التباين في الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة، ويطلق على تلك الفجوة عدم كفية أو قصور في معايير المراجعة.
- **فجوة الأداء الناقص** : وتعرف على أنها الفجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة وبين الأداء الفعلي له، ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء.

[1]- فاتح سردوك، **دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر**، مجلة رؤى اقتصادية، العدد : 09، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2015، ص : 273.

[2]- إلياس بن قري و زرزار العياشي، **دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق "دراسة حالة سطيف برج بوعريريج"**، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد : 01، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، جوان 2019، ص : 161.

ويمكن أن يتسع حجم فجوة التوقعات في بيئة المراجعة كلما ازداد التناقض في الأهداف بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية، بسعي المدققين من جانبهم إلى تعظيم أهدافهم الذاتية على حساب أهداف المستخدمين، كأن يعمل المدققون على تخفيض تكاليف عملية التدقيق من خلال تضييق نطاق الفحص مثلا، أو إصدار تقارير لا تضر بسمعة العميل، وهي التقارير التي لا تتضمن تحفظات، أو إبداء رأي معاكس، أو الامتناع عن إبداء الرأي، وذلك بغرض الاحتفاظ بالعميل، حيث يعمل المدقق على تخطيط مستوى معين في معيار الأهمية النسبية، من خلال رفع مستوى الخطأ المسموح به تبعا لأهدافه الذاتية. ويمكن أن يتبع أسلوبا معينا في تطبيق مبدأ الإفصاح بما يتوافق مع نوع الرأي الي سيأخذه، من خلال الإفصاح عن بيانات معينة وتجاهل بيانات أخرى، خاصة أن تقرير التدقيق هو أداة اتصال في اتجاه واحد، وبالتالي فليس هناك مجال لتصحيح أي سوء فهم قد يتعرض له المستخدمون للقوائم المالية[1].

3- علاقة فجوة التوقعات بالمراجعة :

يتم رفع جودة المراجعة الارجية من أل تضييق فجوة التوقعات من خلال ما يلي: [2]

- تدعيم استقلالية المدقق؛
- تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة؛
- الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية؛
- دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وترشيد هه التوقعات؛
- تحسين الكفاءة المهنية للمدقق.

المطلب الثاني : عموميات حول المراجعة الخارجية

أولاً : المراجعة والتدقيق : رأينا أنّه من الضروري في بحثنا هذا أن نوضح مفهوم كل من المراجعة والتدقيق وذلك بسبب انتشار استخدام مسمى المراجعة (المراجع) في بعض الدول العربية كما هو الحال في مصر، وانتشار استخدام مسمى التدقيق (المدقق) في دول أخرى كما هو الحال في لبنان وسوريا والمملكة العربية السعودية وغيرها من الدول.

في هذا المجال سبق وأن صدر عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978 بيان حول قواعد المحاسبة وخدمات المراجعة يوضح فيه الفرق بين كل من المراجعة والتدقيق على أساس أن المراجعة تتمثل في مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتدقيق إضافة إلى إمكانية فحص وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق وخاصة فيما

[1]- نور الدين مزياني، **أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد : 14، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2015، ص : 102.

[2]- إلياس بن قري و زرزار العياشي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 162.

يتعلق بأمور معينة ومنها مثلا أن المراجعة لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولا تتضمن أيضا فحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية ولكن تتضمن الاطلاع عليها. وفي هذا المجال يمكن القول أن عملية التدقيق أوسع نطاقا وأعمق تحليلا من المراجعة ورغم ذلك فلا يجب أن نتوقف عند مجرد استخدام كلمة معينة أو اصطلاح معين في مجال الأداء المهني للمراجعة والتدقيق، لذلك فعند قيام المراجع مثلا بفحص البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات للتحقق من مدى صحتها ودقتها فهو في هذه الحالة يقوم بعملية مراجعة مستندية، أما عند قيامه بعملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليله أو تقييم عناصر الكفاءة والفاعلية فهو في هذه الحالة يقوم بعملية التدقيق، ومعنى ذلك أن **المراجع في حالة قيامه بعمل معين دون تحليل وتعمق فهو يراجع، وعند قيامه بعمل آخر يحتاج إلى دراسة متعمقة وتحليل وتقييم فهو يدقّق**. وعلى هذا الأساس فلا ينبغي وضع حدود فاصلة بين كل من المراجعة والتدقيق، على اعتبار أن الأهداف العامة والرئيسية للمراجعة والتدقيق واحدة وشاملة لكافة الاتجاهات الحديثة[1]. وهذا ما سنعتمد عليه في مضمون هذه الأطروحة.

ثانياً : تعريف المراجعة : تناول تعريف المراجعة العديد من الاكاديميين والمهنيين الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق وكذا الهيئات المهنية، حيث وضعوا تعاريف مختلفة الصياغة لكن تتفق في جوهرها ومضمونها؛ فيما يلي سنحاول عرض بعضٍ منها :

أ– عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة أنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة[2].

ب– المراجعة هي مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات التي تعنى بفحص واختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية، وذلك بغية التأكد من دقتها ودرجة الاعتماد عليها[3].

ج– عرف كل من Bernard Germond وَRené Bonnault المراجعة أنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل عن نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة[4].

---

[1]- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص : 7-8.

[2]– وليم توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، تعريب : أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989، ص : 26.

[3]– إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة– معايير وإجراءات**، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت– لبنان، 1996، ص : 13.

[4]- LIONNEL.C & GERARD.V, **Audit et control interne**, Dallos, paris 1992, p : 21.

د– المراجعة وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأية مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني[1].

هـ– يقصد بالمراجعة فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية على الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويره لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة[2].

و– يمكن تعريف المراجعة على أنها فحص انتقادي، يهدف إلى التأكد من أنّ نشاط المؤسسة مترجم بطريقة وفيّة في الحسابات السنوية طبقا للتنظيمات السارية المفعول، وأنها حُكم على تسيير المديرين، وأنّها إجراءات الرقابة على تنفيذ أهداف المؤسسة[3].

ز– المراجعة الخارجية هي وظيفة مستقلة عن المؤسسة مهمتها المصادقة على دقة الحسابات، النتائج، والقوائم المالية. وبدقة أكثر واعتمادا على مفهوم محافظ الحسابات، فإن المراجعة الخارجية هي المصادقة على صحة، ومصداقية، وهي الصورة الصادقة للحسابات والقوائم المالية[4].

في نفس السياق الذي ذهبت إليه التعاريف السابقة، يمكن أن نستنتج أنّ المراجعة هي عملية فحص للمعلومات والبيانات ومختلف وثائق المؤسسة للتأكد من مدى صحتها ومطابقتها للمعلومات الواردة في القوائم المالية، وإلى أي مدى تعكس المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم واقع ووضعية المؤسسة، بغية التأكد من نزاهة وشفافية المعلومات والنتائج، بهدف إبداء رأي فني محايد في شكل تقرير يعده شخص يتمتّع بالمؤهلات والكفاءات المطلوبة.

ثالثاً : تطور المراجعة : كلمة المراجعة " audit" جاءت من كلمة "audire" اللاتينية التي تعني الاستماع "écouter"، والمراجعة المالية من الناحية التاريخية قديمة العهد وتعود إلى القرن الثالث قبل الميلاد[5]، والمتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة إليها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم[6].

---

[1]– إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات "الإطار النظري"**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص : 12.

[2]- محي الدين عبد الرزاق حمزة، **أصول مراجعة الحسابات 1**، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي، دمشق، سورية، 2017، ص : 34.

[3] - REDHA KHELASSI, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, BERTI Editions, Alger, 2013, p :47.

[4]- Jacques Renard, **Op Cit**, P : 79-80.

[5]- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص : 12.

[6]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص : 06-07.

وللتعرف أكثر على مراحل تطور المراجعة، يمكن تقسيم تاريخ المراجعة إلى أربع مراحل بناء على الأحداث الاقتصادية والاجتماعية التي كان لها الأثر البالغ على المراجعة، وهي :

1- المرحلة الأولى : من العصور القديمة إلى 1860 [1]: يرجع تاريخ المراجعة إلى العصور القديمة، التي تمتد إلى ما قبل الميلاد، حيث كانت تهتم بالمشروعات الحكومية والعائلية، فكان يستخدم في عملية المراجعة كاتبان للحسابات يمسك كل منهما حسابا مستقلا يسجل فيه نفس العمليات، وكانت تتم مراجعتها من خلال إجراء المطابقة بين الحسابين، ولعل في قصة سيدنا يوسف "عليه السلام" التي وردت في القرآن خير دليل على عراقة وقدم المحاسبة والمراجعة، وتشير الوثائق التاريخية إلى أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

ثم كان لظهور الإسلام وانتشاره دور فعال في مجال الرقابة والمراجعة، حيث تميزت هذه الحقبة من الزمن بنظام للمحاسبة والرقابة الإسلامية. غير أن الحركة الاستعمارية التي بدأت بالحروب المغولية والصليبية، ثم الحكم العثماني، وأخيرا الاستعمار الغربي قد طمست معالم هذه المحاسبة والمراجعة، وحكمت بتخلف الدول العربية والاسلامية في هذا المجال، في حين حملت هذه الدول الغربية "خاصة انجلترا وإيطاليا والولايات المتحدة الأمريكية" اللواء لتقود مسيرة التطور الغربي في مجال المحاسبة والمراجعة في العصرين المتوسط والحديث.

لقد بدأ تطور المراجعة في المدن الايطالية "بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية" عندما استخدم تجار فلورنسا، وجنوا، وفينيسيا المراجعة في فحص حسابات قباطنة السفن القادمين من وراء البحار حاملين بالبضائع والتجارة للدول الأوروبية، وفي خلال هذه الفترة كان الدور الأساسي للمراجعة هو منع الغش، وكان المراجع الذي ينتدب للعمل في مدينتي فلورنسيا وفينيسيا لا يتقاضى أتعابا محددة، بل كانت أتعابه تحدد على أساس نسبة مئوية من مجموع قيم الأخطاء التي يقوم باكتشافها، وفي سنة 1394 استخدمت حكومة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية، وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر. وقد تم أيضا تبني فكرة النظام المحاسبي "بصورة بدائية"، وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج[2].

أما في بريطانيا فقد أنشئت السجلات لقيد المحاسبين والمراجعين الذين يزاولون المهنة، حيث تضمنت السجلات في مدينة أدنبرة سنة 1773 أن عدد المسجلين يبلغ 6 مراجعين، ثم ارتفع العدد إلى 8 مراجعين سنة 1834، أما في لندن فتظهر السجلات أن شخصا واحدا سجل اسمه سنة 1776، ثم ارتفع العدد إلى 44 شخصا سنة 1820، وإلى 107 شخصا سنة 1840، ثم إلى 210 شخص سنة 1860. كما تميزت هذه الفترة بصدور قانون الشركات الإنجليزي لأول مرة في سنة 1844، وكذلك صدور قانون المصارف ذات الرأسمال المشترك في ذات السنة الذي تتطلب من هذه المصارف أن تقدم للمساهمين سنويا ميزانية وحساب أرباح

[1]- نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2015، ص : 28-30.

[2]- إدريس عبد السلام اشتيوي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 15.

وخسائر. كما تأسست في سنة 1853 أول منظمة مهنية للمحاسبة والمراجعة في مدينة أدنبرة تحت اسم جمعية المحاسبين القانونيين.

وأخيرا يمكن القول بأن المراجعة في نهاية هذه الفترة قد اقتصرت على فحص أمانة الأشخاص الذين تسند إليهم أية عمليات مالية.

2- المرحلة الثانية : من 1860 إلى 1930 : تميزت بداية هذه الحقبة الزمنية في تاريخ تطور المراجعة باستجابة القوانين الإنجليزية للاعتقاد العام والرغبة في ضرورة اخضاع تصرفات مؤسسي الشركات ومديريها لرقابة طرف ثالث مستقل يقوم بفحص أعمالها، وإبداء الرأي في نتيجة هذا الفحص، وذلك بصفة دورية في نهاية كل سنة مالية خصوصا بعد النمو الاقتصادي العظيم الذي شهدته بريطانيا، وظهور الإنتاج الكبير، وتعاظم الثورة الصناعية، وانتشار الشركات المساهمة، وانفصال الإدارة عن الملكية. فقد نص قانون الشركات لسنة 1862 على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات، وأن يتضمن تقريرهم الرأي الفني فيما إذا كانت الميزانية قد اكتمل شكلها القانوني، وتشمل جميع البيانات التي يتطلبها القانون، وما إذا كانت تعبر تعبيرا صادقا وصحيحا عن الحالة المالية للشركة، ثم جاء قانون الشركات لسنة 1900 ليجعل من عملية المراجعة عملية إلزامية لكل الشركات المساهمة في بريطانيا، وتضمن القانون مكافأتهم مما أعطى دفعة قوية لتطوير مهنة المراجعة. كما شهدت هذه المرحلة بداية حركة الكتابة والتأليف في مجال المحاسبة والمراجعة.[1]

3- المرحلة الثالثة : 1930 إلى 1960 : كانت البداية في هذه المرحلة الزمنية من عمر المراجعة بتلك الأزمة التي عرفت في التاريخ بأزمة الكساد العظيم، والتي سادت في الأسواق المالية سنة 1929- 1930، وأدت إلى احتدام المنافسة بين المشروعات المختلفة، فكانت المشروعات الصغيرة والمتوسطة هي كبش الفداء فيها، حيث أعلنت الكثير منها إفلاسها، في حين لجأت طائفة أخرى منها إلى التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول، وزيادة الأرباح بشكل مغاير للحقيقة.

وفي ظل هذه الظروف لجأ المقرضون والمساهمون الذين تضررت مصالحهم جراء هذه التصرفات إلى القضاء لمساءلة كل من المحاسب والمراجع والإدارة، وكثيرا ما كانت الأحكام تصدر لصالح هؤلاء المقرضين أو المساهمين. وأمام هذه التحديات أخذت المنظمات المهنية المحاسبية تعمل على فرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي من خلال تمتعها بالدور الطبيعي في توجيه العمل المحاسبي، ورفع الوعي المحاسبي في أوساط المجتمع، ومحاولة توحيد الممارسات المحاسبية العملية، ووضع الضوابط للسلوك المهني، بحيث أصبح المحاسب يعتمد على توجيهات مهنية عند معالجته لأية مشكلة تقابله في الحياة العملية دون الاكتفاء بتعليمات الإدارة التي يعمل موظفا لديها في

[1]- نصر صالح محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص : 28.

مجتمع مليء بالغش والتلاعب والاحتيال، وكذلك الحال بالنسبة للمراجع، ولعل من أهم أحداث هذه المرحلة ظهور المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 1954.[1]

وكنتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية، وظهور الشركات الكبيرة التي تميزت بكبر عدد المساهمين فيها، وصعوبة إجراء المراجعة التفصيلية لعملياتها، ظهر الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية من قبل إدارة هذه المشروعات الاقتصادية، وبالتالي شهدت هذه المرحلة تحولا في أهداف المراجعة من اكتشاف الغش والأخطاء إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية من خلال إجراءات المراجعة الاختبارية بالاعتماد على مدى فاعلية الرقابة الداخلية[2].

4- المرحلة الرابعة : 1960 إلى الآن : لقد شهدت هذه المرحلة الزمنية من عمر المراجعة تطورا وحيوية في دور المنظمات المهنية المحلية في العديد من الدول لاسيما في الدول المتقدمة منها في تطوير المهنة والرقي بها، وكذلك دور المنظمات الإقليمية (مثل : اتحاد المحاسبين الأوروبيين الذي تأسس سنة 1951، جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين الذي تأسس سنة 1977، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الذي تأسس سنة 1982، ... وغيرها)، والمنظمات المهنية الدولية (مثل : الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي تأسس سنة 1977) في سبيل توحيد الممارسة العملية للمراجعة على المستوى الإقليمي والدولي من خلال إصدار المعايير الإقليمية والدولية، كما شهدت هذه الفترة أيضا تطورا ملحوظا في إجراءات المراجعة (التطور الرأسي) تمثل في استخدام المدخل الاحصائي في المراجعة بدلا من المدخل الحكمي، وذلك لتحقيق المزيد من الموضوعية على نتائج المراجعة، كما أنه نتيجة للتطورات التكنولوجية وظهور الحسابات الإلكترونية وتطورها، واستخدامها كأداة لتشغيل البيانات المحاسبية، أما فيما يتعلق بمجال وأهداف المراجعة فقد اتسع نطاقها (التطور الأفقي) ليشمل تقييم الأداء الإداري في بداية الستينات، ثم تقييم الأداء الاجتماعي في السبعينات، وأخيرا تقييم الأداء البيئي في التسعينات وخاصة بعد ظهور ما يعرف بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للمشروعات.

أما فيما يخص المشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال، حيث بدأت مزاولة المهنة فيها دون تنظيم حتى صدور القانون رقم 01 المنظم لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات عام 1909، كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في كل العراق وفلسطين سنة 1919 مستمدة من الشركات البريطانية، وقد بينت تلك التشريعات حقوق وواجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات[3].

---

[1] نصر صالح محمد، **نفس المرجع السابق**، ص : 33.

[2] - نصر صالح محمد، **نفس المرجع السابق**، ص ص: 34-35.

[3] - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية و العملية–**، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص : 19.

رابعاً : فروض المراجعة : تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى، وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي[1] :

- ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومُعدِّي المعلومات المالية؛
- لأنه لا يوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدي المعلومات المالية، فإن المراجع يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية لديه؛
- يتصرف المراجع كمراجع فقط؛
- يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة، أو القابلة للتحديد؛
- المزاعم أو النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها، ومراجعتها؛
- نظام الرقابة الجيد يعني إمكانية أكبر للاعتماد على المعلومات المالية؛
- ما لم يكن العكس فإن ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل؛
- "العرض العادل والصادق" يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة.

خامساً : أهمية المراجعة وأهدافها

1- أهمية المراجعة : تتجلى أهمية المراجعة من خلال الفئات التي تعتمد على تقرير المراجع لاستخدامه في اتخاذ قرارات معينة مثل الإدارة والبنوك والمؤسسات الحكومية وغيرها، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي[2] :

أ- بالنسبة للعميل :

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية؛
- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة؛
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي؛
- أساس لتقرير، وتحديد ربحية العمليات؛
- أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس؛
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

ب- بالنسبة للإدارة : تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع.

---

[1]- وليم توماس، أمرسون هنكي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 51-52.

[2]- رأفت سلامة محمود وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 22-24.

وتَعتبرُ الإدارة تقرير المراجعة بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها على المهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤوليتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ج- **بالنسبة للمُلّاك والمستخدمين** : تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم الموجهة والتي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين يتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

د- **بالنسبة للدائنين والموردين** : يعتمد الدائنون والموردون على تقرير المدقق من أجل سلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي، والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.

هـ- **بالنسبة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى** : تلعب هذه الفئة دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية وتقرير المراجع لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل المشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض)، وتعتمد كأساس فيه أو الإحجام عنه على طريقة تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

و- **بالنسبة للمؤسسات الحكومية** : تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية وتقرير المراجع للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات، وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة، وتحديد الانحرافات وأسبابها.

ز- **بالنسبة لرجال الاقتصاد** : ازداد اهتمام رجال الأعمال بالقوائم المالية المعتمدة، وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقييم الدخل القومي، ورسم برامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

ح- **بالنسبة لمصلحة الضرائب** : تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

2- أهداف المراجعة : يستطيع الباحث من خلال التطور التاريخي للمراجعة أن يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على أهداف المراجعة، وبالتالي مضمونها، فقديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير. ولكن هذه النظرة لعملية المراجعة تغيرت عندما قرر القضاء الإنجليزي صراحة سنة 1897 أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهداف عملية المراجعة، وأنه ليس مفروضا في المراجع أن يكون جاسوسا أو بوليسيا سريا، ويجب على المراجع أن لا يبدأ عمله وهو يشك

فيما يُقدم إليه من بيانات. وهكذا يمكن تشبيه المدقق وهو يؤدي مهمته "بكلب حراسة" لا "بكلب بوليس" الذي يتعقب المجرمين The auditeur is a watch-dog not a bloodhound [1]. وعليه ومما سبق يمكن تحديد أهداف المراجعة فيما يلي[2] :

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع، وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر والسجلات؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع، وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

أما في الوقت الحالي، فقد أصبحت المراجعة تسعى إلى مجموعة من الأهداف، وهي :

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها؛
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع[3].

وعليه يمكن القول إن أهداف المراجعة تطورت من أهداف تقليدية تتمثل في اكتشاف الغش والأخطاء التي تحدث في الدفاتر المحاسبية إلى أهداف أوسع تشمل فحص الموازنات وتقييم نتائج الأعمال للتأكد من سلامة المركز المالي والسياسات المالية المتبعة من طرف المؤسسة، وهذا يرتبط بموضوع مسؤولية المراجع التي تناولها القانون 01/10 في المادة 59 حيث يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

سادساً : تصنيفات المراجعة : تصنف المراجعة من عدة جوانب، يمكن توضيحها فيما يلي :

1- من حيث القائم بالمراجعة : يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين، وهما[4] :

أ- المراجعة الخارجية : هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة.

ب- المراجعة الداخلية : تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات الحسابية

---

[1]- خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص : 14.

[2]- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي**، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص : 16.

[3]- زوهري جليلة، **أثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع، 2015، ص : 56.

[4]- أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص : 15-16.

والمالية. ومن هنا يمكننا القول إن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية، وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة باستمرار بمعلومات تتعلق بـ :

- 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، لكي يعكس بصدق نتائج العمليات.

2- من حيث حدود ومجال المراجعة : تصنف وتقسم المراجعة من منظر هذه الزاوية إلى [1] :

أ- تدقيق الحسابات الكامل : هي عملية مراجعة الحسابات التي تخول المراجع حق مراجعة أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له. في هذا النوع من المراجعة يستخدم المراجع رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل مراجعة الحسابات.

ومن الناحية النظرية يفترض في مراجعة الحسابات الكامل قيام المراجع بمراجعة جميع القيود الخاصة بالعمليات والأحداث المالية التي تمت فعلا، ومراجعة المراكز المالية لجميع الحسابات، أو فحص وتقييم جميع عناصر القوائم المالية الختامية التي يتم إعدادها بمعرفة الوحدة الاقتصادية محل مراجعة الحسابات، ويعني ذلك أن المراجع كان مسؤولا عن إجراء مراجعة حسابات كامل. ويكون المراجع في هذا النوع من المراجعة ملزما بإعداد تقرير فني محايد، يوضح فيه مدى دقة وصدق وعدالة القوائم المالية، عن الفترة المالية المعد عنها تقرير مراجعة الحسابات.

ب- تدقيق الحسابات الجزئي : يقصد بها تدقيق الحسابات التي تقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل الوحدة الاقتصادية لغرض معين، يتحدد حدوده ومجاله بدقة، مثل تكليف المراجع بدراسة درجة السيولة في الوحدة الاقتصادية أو مراجعة النقدية أو المخزون، وما شابه ذلك. ومراجعة الحسابات الجزئية ليست كمراجعة الحسابات الكامل، وإنما هي عملية فحص فني لغرض خاص. ولا يكون المراجع فيها مطالبا بتقديم تقرير فني محايد يوضح مدى دلالة وعدالة القوائم المالية ونتائج الأعمال، كما هو الحال في مراجعة الحسابات الكامل، وإنما ينصب تقرير المراجع فقط على نتيجة ما قام به من مراجعة جزئية محددة، باعتبار أن مراجعة الحسابات الجزئي ليست مراجعة بالمعنى الواسع العريض، ومسؤولية المراجع في هذا النوع من مراجعة الحسابات، تتحدد فقط في إطار ما كُلف به.

3- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق : وتنقسم إلى [2] :

---

[1]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص : 27-29.

[2]- خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص : 19.

أ– التدقيق النهائي : ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد اجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق، إلا أنه يعاب عليه :

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما؛
- استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير عن موعده؛
- إرباكه للعمل في كل من مكتب المدقق والعميل، حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العميلة لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل، إضافة إلى ذلك فإن العمل قد يتوقف بعض الوقت حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن اللازمة.

ومن الواضح أن هذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات الصغيرة أو المتوسطة ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا.

ب– التدقيق المستمر : هنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة إلى المؤسسة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية. ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المؤسسات الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي. ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية :

- وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المؤسسة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى؛
- سرعة اكتشاف الغش والخطأ في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام؛
- انتظام العمل بمكتب التدقيق وفي المشروع أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق؛
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع؛
- إنجاز الأعمال في أوقاتها دون اهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المدقق على المؤسسة أيضا.

ولكن وبالرغم من كل مزاياه، إلا أنه يحوي عيوبا منها :

- احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها، سواء كان ذلك بحسن نية او بقصد الغش لتغطية اختلاس، اعتمادا على أن المدقق لن يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات،
- تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة والأخرى عند زيارة المدقق؛
- احتمال سهو المدقق عن اتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له؛

- احتمال نشوء صلات تعارف وصداقة بين المدقق وموظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع مما يسبب حرجا عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المشروع، أو عند كتابته للتقرير.

4- من حيث درجة الالتزام : تنقسم المراجعة من حيث درجة الالتزام إلى [1] :

أ- المراجعة الالزامية : هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

ب- المراجعة غير الالزامية (الاختيارية) : هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الواحد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي. إذ إن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

المطلب الثالث : الهيئات والمنظمات المهتمة بالمراجعة في البيئة الدولية

أولاً : الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

1- نشأة ومهام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC : تبعاً لإنشاء لجنة المعايير الدولية للمحاسبة IASC سنة 1973، والتي كانت مهمتها إعداد معايير محاسبية ذات جودة والعمل على تطبيقها وقبولها عالميا، تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants IFAC في 07 أكتوبر 1977 في مدينة ميونخ بألمانيا، من طرف 63 عضوا مؤسِّسا، ممثلا لـ : 51 دولة. تمت المصادقة على دستور الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في شهر فيفري 2014، وتم تعديل لائحته التنفيذية مؤخرا في شهر نوفمبر 2017 [2].

يضم الاتحاد الدولي للمحاسبين حاليا أزيد من 175 عضو وهيئة مهنية ممثلين لأكثر من 135 دولة من جميع أنحاء العالم، ويضم أيضا حوالي مليون مهني منتم إليه[3].

يتواجد مقر الاتحاد الدولي للمحاسبين في مدينة نيويورك، ويتشكل من لجان دائمة في مجالات : التعليم، الأخلاقيات، المحاسبة المالية، التسيير في مجال القطاع العمومي، وتطبيقات المراجعة، ويتمثل هدفه الأساسي في "العمل على تطوير مهنة محاسبية متجانسة باستعمال معايير متماثلة"[1].

---

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات "الاطار النظري والممارسة التطبيقية"**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ، ص : 21.

[2]- IFAC, **About IFAC,** 22/12/2017, http ://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance.

[3]- IFAC, **About IFAC,** 22/12/2017, http ://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history.

2- مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC[2] :

تشتمل مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على خدمة الصالح العام وتدعيم مهنة المحاسبة من خلال:

- دعم إعداد معايير دولية ذات جودة عالية؛
- تشجيع تبني المعايير والعمل بها؛
- تدعيم قُدرات الهيئات المهنية للمحاسبة؛
- التكفّل بالانشغالات ذات المنفعة العامة.

ثانياً : مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد IAASB

1- نشأة مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد IAASB : يعد مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد IAASB امتدادا للجنة ممارسات المراجعة الدولية IAPC بداية من سنة 2002، وهو لجنة دائمة تابعة لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وتقوم باسم هذا الأخير بإعداد مشاريع التوصيات، ونشر التوصيات النهائية في مجال التدقيق وكل ما يتعلق به. وتضم 18 عضو يتم اختيارهم عن طريق الهيئات التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين.

يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد من طرف الهيئات المختارة من قِبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل تشكيل مقاعد مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد. تتركز استراتيجية مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في المدى المتوسط على تحقيق الفائدة العامة من خلال ما يلي[3] :

- دعم الاستقرار المالي الدولي؛
- دعم دور وأهمية ونوعية التأكيدات والخدمات ذات الصلة في عالم يتميز بتطور مستقر؛
- تسهيل عملية تبني وتطبيق المعايير.

2- طريقة عمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد IAASB

يمكن تلخيص طريقة عمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد IAASB في المراحل التالية :[4]

- يتم اختيار بعض المواضيع وتقديمها للدراسة المعمقة للجنة فرعية تنشأ خصيصا لدراسة المواضيع المقترحة؛ في حال قبول النص المقترح للجنة الفرعية من طرف على الأقل ¾ أعضاء مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والذين يملكون حق التصويت يتم توزيع المقترح بشكل واسع على أعضاء الهيئة للتعليق عليه، بعدها يتم إرساله إلى بعض الهيئات الدولية المختارة من طرف مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد IAASB، وتمنح لهم آجال كافية من أجل دراسة المقترح؛

---

[1]- Robert OBERT, **Comptabilité et audit " manuel et applications"**, DUNOD, 2eme édition, Paris, France, 2009, PP: 404-405.

[2]- IFAC, **About IFAC,** 22/11/2017, http ://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview.

[3]- IAASB, **about IAASB**, 22/11/2017, www.iaasb.org/about-iaasb.

[4]- Robert OBERT, **OP.Cit**, PP : 404-405.

- يتم استرجاع التعليقات والمقترحات من الأعضاء والهيئات من طرف مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد IAASB لأجل إجراء التعديلات والاضافات على مشاريع النصوص؛
- يتم قبول التعديلات إذا تم تزكيتها من طرف ¾ من أعضاء مجلس المعايير الدولية للمراجعة IAASB، والذين لهم الحق في التصويت؛
- أخيرا يتم إصدار النص على شكل معيار دولي، يسمى بالمعيار الدولي للتدقيق ISA، ويكون ساري المفعول انطلاقا من التاريخ المتضمن في المعيار.

المبحث الثاني : مهنة المراجعة في الجزائر

أبدت الجزائر في الآونة الأخيرة اهتماما مثيرا للانتباه بمجال المراجعة نظرا لأهميته في عالم المال والأعمال وعلاقته بنشاط وتطور المؤسسات الاقتصادية. فيما يلي سنحاول عرض تطور مهنة المراجعة في الجزائر والمؤسسات المهتمة بها، اضافة إلى النصوص والقوانين التنظيمية ذات العلاقة.

المطلب الأول : نشأة وتطور مهنة المراجعة في الجزائر

أولاً : الفترة من سنة 1962 إلى 27 أفريل 1991

إن ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية تم تنظيمها في الجزائر لأول مرة سنة 1969 تبعا للأمر رقم 69-107 بتاريخ : 1969/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 والذي ينص في مادته 39 على أن يُكلف وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي الشركات التي تمتلك فيها الدولة نسبة من رأس المال الاجتماعي، من أجل التأكد من انتظامية ومصداقية حساباتها وتحليل وضعية الأصول والخصوم[1].

كما صدر الأمر رقم 71-82 المؤرخ في : 29 ديسمبر 1971 والذي يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وينصّ على ما يلي[2] :

- لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة وتحت أية تسمية كانت، مهنة المحاسب أو الخبير المحاسب، اذا لم يرخص له بذلك، ضمن الشروط المحددة بموجب هذا الأمر؛
- ينبغي للمحاسبين والخبراء المحاسبيين المقبولين مراعاة الأحكام الواردة في هذا الأمر وممارسة مهنتهم بكل أمانة، وتحدد شروط أداء اليمين على المحاسبين والخبراء المحاسبيين المرخصين، بموجب مرسوم يصدر بناء على اقتراح وزير العدل؛
- إنشاء مجلس أعلى للمحاسبة يوضع تحت سلطة وزير المالية.
- وبذلك فقد تطرق الأمر إلى تحديد اختصاص المحاسبين والخبراء المحاسبيين، وشروط الدخول للمهنة، وكيفية ممارستها كما تطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة؛ تسييره واختصاصه. ويلاحظ أن القانون لم يتطرق إلى محافظ الحسابات، لأنه كان تابعا للمفتشية العامة للمالية؛ وهي مديرية تابعة للوزارة المالية.

---

[1]- غوالي محمد بشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، ص : 218.

[2]- سايج فايز، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 172- 173.

- كما تطرق المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 إلى تحديد مهام وواجبات المراقب؛ واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، ودخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة، وهم المراقبون الماليون للمالية، مراقبو المالية ومفتشو المالية. وقد تناول الأمر الرئاسي رقم 83/71 الصادر بتاريخ : 1971/09/29 مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.
- كما تم خلال هذه الفترة إصدار نصين أساسين يخصان تنظيم الجانب التكويني للمراجع، وهما[1] :
- المرسوم 83/72 الصادر في 1972/04/18، والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية، وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية؛
- المرسوم 84/72 الصادر في 1972/04/18، والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة؛
- وفي نفس الفترة صدر القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 والذي يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وتنص المادة 40 على ما يلي : "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة والتحسين المستمرة لأنماط سيرها وتسييرها". والملاحظ أنّ هذا القانون يُقصد به المراجعة الداخلية في المؤسسة.

ثانيا : الفترة من 27 أفريل 1991 إلى 29 جوان 2010 [2]: في هذه المرحلة صدر القانون 91-08 سنة 1991 لتنظيم المهنة، حيث أنشئت بموجبه المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، و اوكلت بذلك مهمة مراجعة الهيئات والمؤسسات التي لا تدخل ضمن مجال اختصاص مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات المسجلين في مصف المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. وقد صدر المرسوم التشريعي رقم 08/93 سنة 1993 ليعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، وذلك ليتماشى مع التوجه الجديد للاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق.

وفي نفس التوجه، صدر القانون رقم 95-20 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، وقد اعتبر هذا القانون المعمول به لحد الآن أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، حيث يدقق في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويقيم تسييرها ويتأكد من مطابقة العمليات المالية والمحاسبية لهذه الهيئات للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والهدف من هذه الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة هو

[1]- **نفس المرجع السابق**، ص : 173.

[2]- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 118.

تشجيع الاستعمال الفعّال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996، والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهنا مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها. كما صدر سنة 1999 مقرّر يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات، وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، وقد عُدل هذا المقرر في سنة 2002 ثم في سنة 2006، وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة المهنة.

في سنة 2010، صدر قانون جديد للمهنة تحت رقم 10-01 مؤرخ في 2010/06/29 لينظم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة.

ثالثا : الفترة من 29 جوان 2010 إلى غاية الآن : إن صدور القانون 01/10 في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، إضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية الأخرى من مراسيم تنفيذية وأوامر ومقررات، ... والتي سنتطرق إليها لاحقا، سمح بتغيير نمط تنظيم التكوينات من خلال العمل على انشاء معهد متخصص للتكوين في مجال المحاسبة، كما تميزت هذه الفترة بما يلي[1] :

- الفصل بين مختلف المهن من خلال وضع مجالس وطنية لكل صنف كما يلي :
  - المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
  - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
  - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- تغيير طريقة منح الاعتمادات حيث أصبحت من صلاحيات السلطات العمومية الممثلة في وزارة المالية؛
- العمل على تطوير الممارسات المحاسبية من خلال تنظيم جلسات وطنية، ملتقيات، دورات تكوينية، لفائدة المهنيين.

المطلب الثاني : الإطار المؤسساتي والتنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر

تطورت أهمية التدقيق بالتوازي مع التطورات الاقتصادية التي يشهدها عالم المال في شتى أنحاء العالم، والجزائر كغيرها من الدول، خطت خطوات معتبرة في الآونة الأخيرة من أجل تطوير مهنة المحاسبة بصفة عامة وتحسين أداء المراجعين الخارجيين من خلال سنّ جملة من القوانين والنصوص التنظيمية من أجل ضبط مهنة التدقيق، وكذا أساليب المراجعة وفقا للمعايير المطلوبة. فيما يلي سنحاول عرض الإطار المؤسساتي وأهم النصوص التنظيمية للمهنة :

[1]- Kamel HADDOUCHE, **Les domaines d'intervention du commissaire aux comptes**, Revue périodique «L'AUDITEUR», N° : 02, 2014, Alger, P : 18.

أولا : الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر

1- المجلس الوطني للمحاسبة "CNC" : قبل تاريخ 29 جوان 2010 كانت مهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة تحت وصاية المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وانطلاقا من هذا التاريخ الذي تزامن مع صدور القانون 10-01 شهدت مهنة المراجعة تغيرا جذريا في شتى المجالات، حيث أصبحت تحت وصاية المجلس الوطني للمحـاسبة والذي وضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمـالية، ويضم هذا المجلس وفقا للمرسوم التنفيذي رقــم : 11-24[1] اللجان التالية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين : ويتمثل في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين الذي أنشئ تزامنا مع انشاء المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمرسوم التنفيذي رقم : 11-25[2]؛ وطبقا لهذا المرسوم، يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين من تسعة أعضاء منتخبين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد من طرف الجمعية العامة من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، كما تتمثل صلاحيات المجلس في :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة، ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم : 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد : 7، بتاريخ : 2011/02/02، ص ص : 04-07.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم : 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد : 7، بتاريخ : 2011/02/02، ص ص : 07-10.

- اعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

3- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات : ممثلة في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والذي أنشئ طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-26[1]، وله نفس تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين.

ثانيا : المرجعية القانونية لمهنة المراجعة في الجزائر : تُعد مهنة التدقيق من المهن ذات الأهمية البالغة في الجزائر لما لها من أثر على الساحة الاقتصادية، وهذا ما جعلها تحظى بترسانة من القوانين والنصوص التي تُنظمها خاصة في الآونة الأخيرة. سنعرض أهم النصوص التنظيمية التي تُشكل المرجعية القانونية للمهنة، وتجدر الإشارة إلى أن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 08/91 الصادر سنة 1991، والذي تم إلغاؤه بصدور قانون 01/10[2]، إضافة إلى هذا القانون فإن هناك بعض النصوص المرجعية ذات الصلة بالموضوع، نذكر منها ما يلي :

- **القانون التجاري** : تناول القانون التجاري موضوع المراجعة في عدة أقسام تخص شركات الأموال (شركات مساهمة وشركات ذات مسؤولية محدودة)، وأطلق القانون التجاري على المراجع الخارجي تسمية مندوب الحسابات في مجمل المواد التي تناولت الموضوع. سنتطرق بالتفصيل إلى كل المواد التي تناولت موضوع محافظ الحسابات في الفصل التطبيقي.

- **قانون المهنة** :

- **القانون 01/10 الصادر في 16 ماي 2010** : ويهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3].

- **قوانين أخرى** :

- **القانون 05-01 الصادر في 06 فيفري 2005** المتضمن ما يتعلق بالوقاية من تبيض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، خاصة المادة 19 منه، والمتعلقة بالإخطار بالشبهة[4].
- **قانون المالية التكميلي 2005 الصادر في 26 جويلية 2005** : في المادة 12 من يلزم الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم : 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد : 7، بتاريخ : 2011/02/02، ص ص : 10-13.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **نفس المرجع السابق**، ص ص : 03-11.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص ص : 4-13.

[4]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون 05-01 المؤرخ في 06 فيفري 2005 يتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الارهاب**، العدد : 11، بتاريخ 09 فيفري 2005، ص ص : 3-6.

(3) سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات[1].

- **القانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009** : والذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم 05/05، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ الحسابات[2]؛
- **قانون المالية 2011 الصادر في 30 ديسمبر 2010** : يعدل هذا القانون المادة 44 من قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009[3].

– المراسيم التنفيذية :

- **المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006** : والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة والمبينة في القانون التجاري[4]؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11–32 المؤرخ في 27 جانفي 2011** : يتعلّق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011[5].
- **المرسوم التنفيذي رقم 11–202 المؤرخ في 26 ماي 2011** : يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها. الجريدة الرسمية عدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011[6].
- **المرسوم التنفيذي رقم 13–10 المؤرخ في 13 جانفي 2013** : يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. الجريدة الرسمية عدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013[7].

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون 12–06 المؤرخ في 12 جانفي 2012 يتعلق بالجمعيات**، العدد : 02، بتاريخ : 15 جانفي 2012، ص ص : 33–41.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2009**، العدد : 78، بتاريخ : 31 ديسمبر 2009، المادة : 44، ص ص : 16.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون المالية لسنة 2011 الصادر في الجريدة الرسمية**، العدد : 80، بتاريخ : 30 ديسمبر 2010، المادة : 66، ص ص : 18.

[4]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة**، العدد : 64، بتاريخ : 11 أكتوبر 2006، ص ص : 04.

[5]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم 11–32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، العدد : 07، بتاريخ : 02 فيفري 2011، ص ص : 23–24.

[6]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم 11–202 المؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال و آجال ارسالها**، العدد : 30، بتاريخ : 01 جوان 2011، ص ص : 19–20.

[7]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم 13–10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها**، العدد : 03، بتاريخ : 16 جانفي 2013، ص ص : 18–19.

– نصوص تنظيمية أخرى :

- **الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005** : والذي يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) في المادة 12 منه على تعيين محافظ الحسابات أو أكثر ابتداءً من سنة 2006[1].

– القرارات :

- **قرار 24 يونيو 2013** : والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والذي أتبع بقرار 12 يناير 2014، والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير[2].

– المقررات :

- **مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016** : المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية[3].
- **مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016** : المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية[4].
- **مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017** : المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية[5].
- **مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018** المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية[6].

المطلب الثالث : المدقق الخارجي في التنظيم الجزائري، الدور، المهام والمسؤوليات

1– تعريف المدقق الخارجي

أ– الخبير المحاسبي : يعد خبيرا محاسبيا، في مفهوم القانون 01/10 كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات[7].

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي 2005**، العدد : 52، بتاريخ : 26 جويلية 2005، المادة 12، ص ص : 04.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قرار 24 يونيو 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير**، العدد : 24، بتاريخ : 30 أفريل 2014، ص ص : 10-19.

[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 002 المؤرخ في: 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.**

[4]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 150 المؤرخ في: 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.**

[5]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 23 المؤرخ في: 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.**

[6]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **المقرر رقم: 77 المؤرخ في: 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.**

[7]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص : 6.

ب– محافظ الحسابات : عرف القانون الأساسي لمهنة محافظ الحسابات (قانون 01/10) محافظ الحسابات أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[1].

2– تعيين محافظ الحسابات : يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة، وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[2]، وفي حالة عهدتين متتاليتين لايمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلاّ بعد مضي ثلاث سنوات[3]. أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية[4].

3– مسؤولية المدقق القانوني : بناءً على القانون التجاري والقانون 10-01 وكذا المرسوم التنفيذي رقم 13-01 المؤرخ في 13 جانفي 2013، والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية، فإنه يتعيّن على محافظ الحسابات أداء مهمته بالعناية اللازمة، وتترتب عليه مسؤوليات تتمثل في ما يلي :

- مسؤولية مدنية تجاه زبائنهم (المؤسسات التي يراقبونها) في المهمة؛
- مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالإلتزمات القانونية؛
- مسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة.

4– مهام محافظ الحسابات (مندوب الحسابات) :

استعمل القانون التجاري مصطلح "مندوب الحسابات"، بينما استعمل قانون المهنة مصطلح "محافظ الحسابات"، فرغم اختلاف اللفظ إلاّ أنّ المعنى واحد، وكلاهما يعني المدقّق الخارجي الذي يؤدي مهمة التدقيق القانوني؛ ولقد تناول كل من القانون التجاري وقانون المهنة، مهام محافظ الحسابات، حيث تمثّلت هذه المهام فيما يلي :

أ– طبقا للقانون التجاري : تتمثل مهمة محافظ الحسابات باستثناء أي تدخل في التسيير، في العناصر التالية :

- التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها؛
- التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة؛

---

[1]- **نفس المرجع السابق**، ص : 7.

[2]- القانون التجاري، المواد : 600 و 609 و 715 مكرر 7، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 282-326.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 64، 2006، **مرجع سبق ذكره**، ص : 6.

[4]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، العدد : 07، بتاريخ : 02 فيفري 2011، المادة : 03، ص : 20.

- التدقيق في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها؛
- المصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والميزانية، وصحة ذلك؛
- التحقق من احترام مبادئ المساواة بين المساهمين؛
- استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في الحالات المستعجلة؛

ب– طبقا للقانون 10–01 : تتمثل مهام محافظ الحسابات طبقا لقانون المهنة فيما يلي[1] :

- يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين والمسيرين؛
- يقدّر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يُعلِم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل ما من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- المصادقة على صحة الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة؛
- إعداد التقارير الخاصة.

تجدر الاشارة إلى أننا سنتطرق في المبحث الأول من الفصل الأخير إلى مرتكزات مهنة التدقيق في الجزائر، محاولين التفصيل أكثر في المتطلبات والأسس القانونية لممارسة المهنة.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 4-13.

المبحث الثالث : المعلومة المالية كقاعدة أساسية لمهمة المراجعة

أصبح الحصول على معلومات بشتى أصنافها، حرية تداولها، مصداقيتها ودقتها من القضايا المهمة بالنسبة لرجال الأعمال والمستثمرين؛ وهذا ما يُبرز أهمية المعلومة المالية، لذلك خصصنا هذا المبحث للتطرق إلى مفهوم المعلومة المالية، للتعرف على مختلف مصادرها وصولا إلى علاقتها بالمراجعة الخارجية، من خلال التطرّق إلى :

المطلب الأول : المعلومة المالية

تعد المعلومات المالية الركيزة الأساسية والناتج النهائي الذي يُظهر الوضعية المالية للمؤسسة نظرا لمساعدتها للعديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين في اتخاذ قراراتهم الاستراتيجية على اعتبار جودتها. فيما يلي سنتطرّق إلى المعلومة المالية محاولين التركيز على نظام المعلومات المحاسبي بحكم أهميته وعلاقته بعملية المراجعة.

أولا : مفهوم المعلومة المالية

إن توفير المعلومة المالية ليس هدفا بحد ذاته وإنما توفيرها بجودة عالية هو الأساس، ونقصد بذلك أن تكون المعلومة المالية ذات محتوى إعلامي نفعي يولّد الاستفادة لمستخدمي المعلومة، فلم تعد عملية تحويل البيانات إلى معلومات بعد معالجتها كافية بل لابد من الأخذ في الحسبان شرطين أساسين، هما[1] :

- المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذي القرار؛
- المعلومات الناتجة تزيد من معرفة متخذي القرار للفصل في قرارات مستقبلية.

يتطلب الحصول على معلومة صادقة الأخذ بعين الاعتبار بالقيود التالية[2] :

- الوقت الضروري اللازم للحصول على المعلومة؛
- تكلفة الحصول على المعلومة مقارنة بالفوائد المنتظرة؛
- التوازن بين الخصائص النوعية.

نظراً لارتباط الكشوف المالية بمصدرها المتمثل في المعلومات المحاسبية، فإننا سنحاول فيما يلي تعريف المعلومة المحاسبية، ومن تمّ نعرض أهم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، والتي تعتبر في حد ذاتها معلومة مالية.

ثانياً : نظام المعلومات المحاسبي

1- مفهوم نظام المعلومات المحاسبي : يعرف نظام المعلومات على أنه مجموعة من الأفراد والإجراءات والمواد التي تقوم بجمع ومعالجة وتقديم المعلومات داخل الشركة[1]، أما نظام المعلومات المحاسبي فهو عبارة عن

[1]- محمد أمين لونيسة، يحي سعيدي، **دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية باستخدام تحسين جودة التحليل المالي**، مجلة العلوم الانسانية، العدد : 43، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص : 492.

[2]- MEMENTO EXPERTS, **IFRS arrête des comptes 2016**, FRANCIS LEFEBVRE, 2016, P : 79.

مجموعة من الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الإدارة الداخلية والأطراف الخارجية[2]، ولا تخلو أية منظمة من المنظمات مهما كان شكلها (ملكية، فردية، شركة أشخاص، شركة مساهمة ...) أو طبيعة نشاطها (صناعية، تجارية، خدمية) من تواجد نظام للمعلومات المحاسبية، وبالرغم من تفاوت درجات البساطة والتعقيد في هذه النظم إلا أنها تتماثل جميعها في سمات ثلاث رئيسية، وهي[3] :

- يتماثل هيكل نظم المعلومات المحاسبية في اشتماله على مزيج تتفاوت نسبته ما بين الجهد البشري والآلي؛
- يتم تشغيل ومعالجة البيانات في نظم المعلومات المحاسبية استنادا إلى مبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما؛
- كما تتماثل نظم المعلومات المحاسبية من حيث الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه، وهو تقديم المعلومات ذات الطابع الاقتصادي للمستخدمين سواء كانوا من داخل المنشأة أو خارجها.

إن نظام المعلومات المحاسبي يسمح بتحقيق أهداف من خلال معالجة المعلومات المحاسبية التي يمكن أن تكون وفقا لطريقتين للتنظيم (نظام كلاسيكي ونظام مركزي)[4].

الجدول رقم (02) : مستويات تنظيم نظام المعلومات المحاسبي

نظام المعلومات المحاسبي	هندسة معلوماتية	تنظيم المحاسبة	حجم المؤسسة
محاسبة مستقلة	حاسوب مستقل	تسجيل يدوي مركز	صغيرة TPE
محاسبة نصف مدمجة	شبكة محلية مع تطبيقات وظيفية مبينة	معالجة أوتوماتيكية للتسجيلات المحاسبية	متوسط/كبير
محاسبة مدمجة	هندسة زبون/خادم الحاسوب	معالجة أحادية للأحداث التي تشكل محور تحليل متعدد.	ضخمة

Source : Brigitte Doriath, Comptabilité et gestion des organisation, 06eme édition, DUNOD, Paris, France, 2008, Page : 03.

2- الفرق بين البيانات والمعلومات : البيانات هي مجموعة حقائق وأرقام غير مرتبة يتم جمعها، أو الحصول عليها لاحتمال استخدامها في المستقبل لإنتاج المعلومات وهي أيضا مجموعة بيانات مرتبة ومعدة للاستخدام

[1]- ليلى ناجي، مجيد الفتلاوي، **دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد : 32، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العراق، 2012، ص : 276.

[2]- خديجة جمعة الزويني، عبد اللطيف الرواي، **العلاقة بين ثقافة المنظمة واقتصاديات المعرفة وانعكاسها على نظام المعلومات المحاسبية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد : 93، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق،2012، ص : 144.

[3]- عبد الناصر حميدان، محمد زكريا سودة، **أثر نظم المعلومات المحاسبية في تخفيض تكلفة الخدمة الفندقية "دراسة ميدانية في البيئة السورية"**، مجلة تنمية الرافدين، العدد : 11، العراق، 2013، ص : 14.

[4]- Brigitte Doriath & autres,**Comptabilité et getion des organisation**, 06eme édition, DUNOD, Paris, France, 2008, P : 02.

في غرض معين بواسطة شخص معين وفي وقت محدد[1]، أما المعلومات فتعرف بأنها بيانات سبق وأن تمت معالجتها وتحويلها إلى شكل تصبح فيه ذات فائدة للمستلم وذات قيمة حقيقية مفهومة في اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية[2].

3- أجزاء النظام المحاسبي : يتكون النظام المحاسبي من مجموعة من الأجزاء البشرية المتمثلة في كافة الأشخاص العاملين في الدائرة المحاسبية، والذين يستخدمون مجموعة من الأجزاء المادية المتمثلة في كافة لوازم أداء العمل المحاسبي من آلات ومعدات ودفاتر وسجلات .. وهكذا، وفق إجراءات وقواعد محاسبية معينة في سبيل القيام بتسجيل البيانات وتشغيلها وتوصيل نتائجها في مجموعة من التقارير والقوائم المالية إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة[3].

4- عناصر نظام المعلومات المحاسبي : يتكون نظام المعلومات المحاسبي كغيره من نظم المعلومات مما يلي :

أ- المدخلات : هي البيانات التي يحصل عليها النظام من عمليات الوحدة الاقتصادية مع الغير وقد تكون هذه البيانات مادية أو بشرية أو معنوية أو فنية، فمدخلات النظام المحاسبي هي البيانات التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية، وتدخل هذه البيانات على النظام محمولة على وسائط وهي المستندات الأصلية أي الأدلة الموضوعية المؤيدة لهذه العمليات[4].

ب- العمليات التشغيلية : هي مجموعة العمليات التي تجرى بواسطة الأجهزة أو القوى التي تقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات من خلال توجيه مسارات تفاعل هذه المدخلات وضبطها باستخدام قوى بشرية ومادية وغيرها. وفي النظام المحاسبي تتمثل العمليات التشغيلية في عمليات التجميع والتبويب والتلخيص التي تجرى على المدخلات (البيانات) في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفقا للمبادئ والمفاهيم والقواعد المحاسبية والأساليب المختلفة لتحليل نقطة التعادل والرقابة على التكاليف وغيرها[5].

ج- المخرجات : يمكن تصنيف مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بشقيه المالي والإداري إلى نوعين : مخرجات يومية روتينية ومخرجات معلومات تغذية عكسية. ويتضمن الأول المخرجات اليومية الخاصة بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية العادية للمؤسسة سواء مع أطراف خارجها أو بين مراكز المسؤولية بداخلها، وتعتبر

---

[1]- فياض حمزة رملي، **نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة "مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية"**، الأباي للنشر والتوزيع، السودان، 2011، ص : 09.

[2]- ابراهيم محمد علي الجزراوي، حسان عثمان محمد توفيق، **نظم المعلومات المحاسبية ودوره في عملية اتخاذ القرارات**، مجلة كلية الثرات الجامعة، العدد : 03، جامعة بغداد، العراق، 2006، ص : 24.

[3]- زياد هاشم السقا، **نظام المعلومات المحاسبية**، الطبعة الثانية، دار الطارق للنشر والتوزيع، الموصل، العراق، 2011، ص : 17.

[4]- إبراهيم محمد علي الجزراوي، لقمان محمد سعيد، **أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية**، مجلة الاقتصاد، العدد : 75، العراق، 2009، ص : 08.

[5]- حاتم كريم كاظم، سندس ماجد رضا، **أثر تقنية المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد : 2، العراق، 2008، ص: 116.

البيانات التي تتضمنها هذه المخرجات المدخلات الرئيسية لعمليات التشغيل اليومي في نظام المعلومات المحاسبية لإخراج النوع الثاني من المخرجات وهي مخرجات معلومات التغذية العكسية[1].

د- التغذية العكسية : هي عملية قياس ردة فعل المستفيدين من عمل النظام، وذلك من خلال تقويم نتائج عمل النظام وتصحيح الأهداف إذا كانت هناك عيوب في أهداف النظام[2]. وفي النظام المحاسبي تتم التغذية العكسية من خلال عملية الرقابة على العناصر السابقة بهدف تقييمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولا إلى تحقيق الأهداف التي يرمي النظام المحاسبي إلى تحقيقها خدمة للوحدة الاقتصادية ككل[3].

والشكل التالي يوضح عناصر نظام المعلومات المحاسبية :

الشكل رقم (01) : مخطّط نظام المعلومات المحاسبية

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المصادر السابقة.

5- خصائص نظام المعلومات المحاسبي : تتميز نظم المعلومات بعدة خصائص إذا توافرت تجعله نظاما معلوماتيا حيويا في المؤسسة المتواجد فيها، ويمكن ذكر أهمها في[4] :

- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية جدا من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات الملائمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة الاقتصادية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والمتوسط وطويل الأجل لأعمال المؤسسة المستقبلية؛

[1]- مناصرية إسماعيل، **أثر نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات "دراسة استكشافية"**، مجلة العلوم الانسانية، العدد : 29، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013، ص : 151.

[2]- بن ثابت علي، صلاح الدين سوالم، **دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد : 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2013، ص : 104.

[3]- حاتم كريم كاظم، سندس ماجد رضا، **مرجع سبق ذكره**، ص :116.

[4]- بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014، ص : 13.

- أن يكون نظام المعلومات المحاسبي في حركة دائمة ومستمرة لإنجاز مهامه وتحقيق أهدافه، لأن حالة السكون فيه تؤدي به إلى التلاشي والزوال؛
- أن تتوفر في نظام المعلومات المحاسبي درجة مناسبة من المرونة، حيث يمكن تطويره وتعديله لمواكبة التغيرات والاحتياجات الإدارية المختلفة، وتبرز أهمية ذلك في وظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتنسيق بين الوحدات والأقسام التنظيمية لتحقيق أكبر قدر من المنفعة.

6- أهداف نظام المعلومات المحاسبية : إن الغرض الرئيس لأي نظام معلومات محاسبي هو توفير معلومات محاسبية لمختلف المستخدمين الداخليين كالإدارة أو الخارجيين كالزبائن. ويوجد ثلاثة أهداف معينة يمكن تحديدها في التالي[1] :

أ- الدعم اليومي للعمليات : إن أية شركة تقوم يوميا بعدد من الأنشطة والأحداث التي تسمى عمليات، والعمليات المحاسبية هي الأحداث الاقتصادية التي تقاس في صورة مالية والتي تؤثر على الأصول وحقوق الملكية للشركة وتنعكس في شكل حسابات وقوائم مالية للشركة، وإن نظام المعلومات المحاسبي يساعد الشركة في القيام بالعمليات اليومية من خلال :

- تشغيل العمليات التي تتم مع الأطراف الخارجية وكذلك العمليات الداخلية؛
- إعداد المخرجات مثل المستندات الخاصة بالعمليات والتقارير المحاسبية والمالية.

ب- دعم القرار : لقد أدى التطور في مجالات الأعمال، فضلا عن تنوع أنشطة الشركة الواحدة إلى تعقيد عملية اتخاذ القرارات نظرا لتزايد المتغيرات على القرارات المختلفة مما زاد من أهمية المعلومات وأنظمتها والبحث عن أفضل استخدام لها بأقل تكلفة لإنتاجها.

ج- إنجاز الالتزامات المتعلقة بالإدارة : إن أهمية الالتزامات تتحدد بتوفير المعلومات اللازمة إلى المستخدمين الخارجيين عن الوحدات الاقتصادية. فعلى سبيل المثال للوحدات الاقتصادية المندمجة أو ذات الملكية العامة التزامات كبيرة كما في الوحدات الاقتصادية مطلوب منها أن توفر معلومات إلى أصحاب المصالح فيها الذين يشملون فضلا عن المالكين، الدائنين، اللجان التنظيمية، المحللين الماليين، المشاركين الصناعيين وحتى من الجمهور العام.

ثالثا : الخصائص النوعية للمعلومة المالية : حتى تكون المعلومة المالية ذات أهمية ومفيدة لمتخذي القرارات، يجب أن تتوفّر على جملة من الخصائص النوعية، والتي أشار إلى بعضها المشرّع الجزائري في المادة 08 من المرسوم التنفيذي 08-156[2]، وتطرّق من خلال المواد 11 إلى 16 من نفس المرسوم التنفيذي إلى أهمية المعلومة المالية

---

[1]- طلال محمد علي الجحاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، **نظم المعلومات المحاسبية وفاعليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال**، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 2013، ص ص : 33-34.

[2]- الجريدة الرّسمية للجمهورية الجزائرية ، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد : 27، المؤرخ في 28 ماي 2008، المادة : 08، ص : 12.

مبرزا المعالم الأساسية لها وعلاقتها بالكشوف المالية. فيما يلي عرض لأهم الخصائص التي يُفترض أن تتوفّر في المعلومة المالية :

أ– القابلية للمقارنة : يقصد بها أن تعد المعلومة باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لآخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى، أي ينبغي أن تكون الطرائق المحاسبية المعتمدة نفسها، أو أن تتم عملية القياس والعرض بالنسبة للأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الاقتصادية على أساس ثابت، ضمن المؤسسة وعلى مرور الزمن لتلك المشاريع، وبطريقة متماثلة في المؤسسات والامتثال للمعايير المحاسبية الدولية، بما فيها الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة، كما يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية[1] :

- في الوقت المناسب لنفس المؤسسة؛
- مع القوائم المالية من الهياكل الأخرى.

ب– القابلية للفهم : إن أحد الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية هي جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين، ولهذا الغرض يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقولا من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، أي تعني أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدا عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يعزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.

ت– الملاءمة : تعرف خاصية الملاءمة بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار[2]، وذلك بتحسين قدرة المستخدم على التنبؤ والتقويم، وأن تكون متاحة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة أو ذات علاقة وثيقة بقرار معين إذا كانت تساعد من يتخذ القرار على تقويم محصلة إحدى البدائل التي يتعلق بها القرار، شرط توفر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة[3]. وبالتالي فإن صفة الملاءمة تتمثل في[4] :

---

[1]- سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة عينة من المؤسسات–**، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص : 125.

[2]- الأخضر عزي، رابح طويرات، **محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS) "دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر"**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد : 18، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2018، ص : 259.

[3]- علي بن قطيب، السعيد قاسمي، **دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات –دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية تيارت–**، مجلة الباحث، العدد : 16، جامعة ورقلة، 2016، ص : 206.

[4]- بن بخمة سليمان، برحال عبد الوهاب، **جودة المعلومة المالية وفق النظام المحاسبي، وإشكالية الوصول إلى مستويات جودة الإعلام المالي داخل البيئة المؤسسية الجزائرية**، الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الثاني، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2017، ص ص : 156- 157.

- **شرط القيمة التنبؤية للمعلومة** : إن ملائمة المعلومة المالية وجودتها ترتبطان ارتباطا وثيقا بقدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة من طرف مستخدميها، حيث إنها وانطلاقا من مخلفات الأحداث الماضية والنتائج الحاضرة تمكن مختلف المستخدمين في بناء تنبؤات مستقبلية (ربط الحاضر بالمستقبل)، والمساهمة في اتخاذ القرار بناء على توقعات مستقبلية فيما يخص الكيان ونشاطاته المالية المتوقعة في المستقبل؛
- **شرط القيمة الرقابية للمعلومة (القيمة الاسترجاعية)** : وهي خاصية لا تقل أهمية عن القيمة التنبؤية، حيث إنه واعتمادا على عامل التغذية العكسية؛ تلعب المعلومة المالية الملائمة دورا رقابيا تقييميا فعالا لصالح المستخدمين من خلال مساعدتهم في اكتساب ميزة التغيير من خلال تصحيح مختلف التوقعات الحالية والمستقبلية، أي أنها تملك مستوى عاليا من التقييم الارتدادي من جهة وتقلل من درجة عدم التأكد في عملية اتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدميها؛
- **شرط التوقيت المناسب للمعلومة** : يقصد بهذا الشرط أن تكون المعلومة المالية ملائمة من حيث التوقيت الإعلامي لها، أي أنه يجب أن تنتشر المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها، فلن يكون لها تأثير على القرار، إذ إن عملية اتخاذ القرار محددة دائما بفترة زمنية معينة، ويختلف التوقيت الملائم حسب اختلاف طبيعة القرار، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات الملائمة، حيث يعتبر عامل الوقت في نشر المعلومة المالية من أهم الشروط في تحقيق مستويات عالية من الملائمة لهذه المعلومات، حيث أن الاعداد الجيد للقوائم المالية ونشرها في إطار زمني مناسب يسمح بإعطاء قوة اعلامية لهذه المعلومة سواء من ناحية حداثتها أو من خلال توقيتها المناسب والذي يعتبر عاملا مهما، كثيرا ما ترتكز عليه القرارات الاقتصادية التي تتخذ من طرف مستخدمي هذه المعلومات؛
- **امكانية التحقق من صحة التوقعات** : المعلومات المحاسبية الملائمة هي تلك التي تغير في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة وبالتالي تقييم القرارات التي بنيت عليها، أي أنها المعلومات المفيدة في تصحيح التوقعات السابقة أو تأكيدها وذلك لأن معرفة نتائج الأحداث السابقة يساعد على التنبؤ بالمستقبل وتقييم البدائل السابقة والتأكد من صحة البدائل الماضية[1].

ث– الموثوقية (المصداقية) : الموثوقية للمعلومات المالية تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، وتمثل الموثوقية في المعلومات المالية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية، واختيار المعلومات المفيدة لهم.

[1]- عبد الرضا شفيق البصري، بيداء فاضل جاسم، **دور الافصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد : 120، بغداد، العراق، 2016، ص : 219.

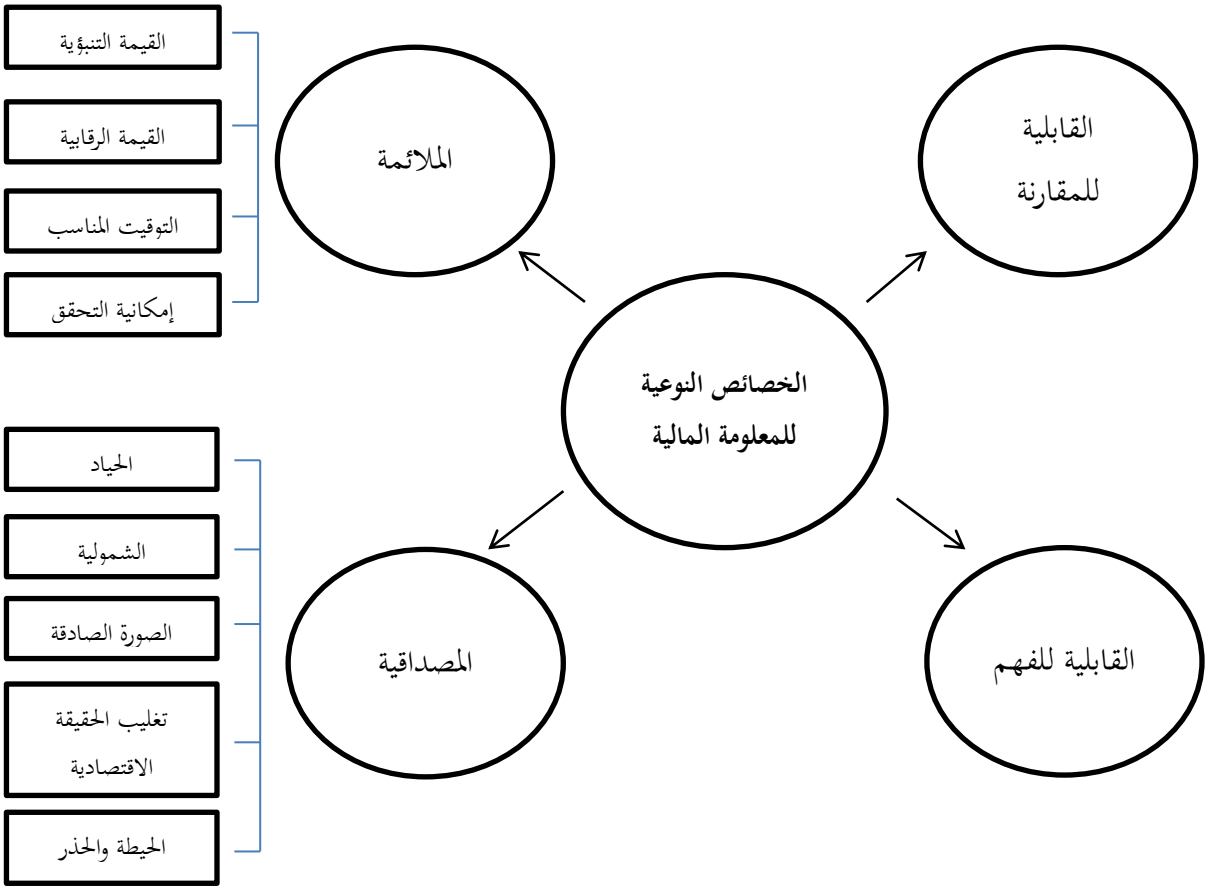
وقد تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها، وتمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللا، فلكي تكون المعلومات مفيدة، ينبغي أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية، إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول، أي تعني أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتتضمن الصفات الفرعية التالية[1] :

- **الحياد** : ويعني البعد عن التحيز وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية كذلك إذا أعدت للاستخدام العام بغض النظر عن اهتمامات أي جهة من أصحاب العلاقة بحد ذاتها؛
- **الشمولية** : وتعني أن المعلومات المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها؛
- **الصورة الصادقة** : أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها وأن تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس اعتراف؛
- **تغليب الحقيقة الاقتصادية على الجانب القانوني** : هذا المفهوم مستمد من المحاسبة الأنجلوسكسونية، يسعى للتعبير عن أن القواعد المحاسبية للمؤسسة يجب أن تهدف إلى تحقيق الواقع الاقتصادي بدلا من الشكل القانوني، وحتى تكون المعلومات لها تمثيل صادق للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد قدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وليس الشكل القانوني فحسب، إن جوهر العمليات المالية والأحداث الاقتصادية ليس دائما متطابقا مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني، فإذا أخدنا على سبيل المثال عملية بيع أصل من أصول المؤسسة مع الاحتفاظ بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المترتبة عن هذا الأصل رغم وجود وثائق نقل الملكية، فإن الاعتراف بهذه العملية بأنها عملية بيع لا يمثل بصدق الحدث الاقتصادي؛
- **الحيطة والحذر** : يواجه مُعِدِّي المعلومات المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات وعدد حالات المطالبات المتوقع حدوثها عن الكفالات والضمانات، ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها، وبتطبيق أساس التحفظ عند إعداد المعلومات المالية، والتحفظ هو مراعاة لمخرجات معقولة مع الحذر عن ممارسة السلطات التقديرية اللازمة للتوصل إلى التقديرات في ظل ظروف عدم التأكيد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل أو تسيير المطلوبات والمصروفات بأقل ما يجب. ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية

[1]- بن بخمة سليمان وبرحال عبد الوهاب، **مرجع سبق ذكره**، ص : 157.

أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية المعلومات المالية ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها وإمكانية الاعتماد عليها، لذا يجب مراعاة درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك، وذلك بكيفية لا يتم فيها تقييم الأصول والمنتجات أكثر من قيمتها، أو تقييم الخصوم والأعباء أقل من قيمتها، ذلك أنه حتى في حالة عدم الوجود أو الإخفاق في تحقيق الأرباح، يجب أن تحدد المؤونات والمخصصات اللازمة، كما يجب الأخذ في الاعتبار المخاطر والخسائر التي تحدث أو تقع خلال الدورة أو الدورات السابقة، في المقابل لا يتم الاعتراف بالنتائج الممكن تحقيقها حتى تتحقق فعلا، أي تطبيق هذه الخاصية يحول دون المغالاة، في تقدير قيمة الأصول للمؤسسة في الفترات المقبلة وتوزيع أية أرباح وهمية.

الشكل رقم (02) : خصائص المعلومة المالية



المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على المعلومات السابقة

خامسا : المعلومة المالية المرحلية : عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 المعلومة المالية المرحلية أنها مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة للمؤسسة. وتهدف المعلومة المالية المرحلية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف[1] :

- توفير المعلومات اللازمة عن المركز المالي وقياس نتيجة النشاط لكل فترة مالية قصيرة (من 3 إلى 6 أشهر) بدلا من الانتظار إلى نهاية السنة المالية للأطراف المعنية وذلك من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية اللازمة؛
- إن المعلومات المالية المرحلية تقوم بتوفير معلومات مستمرة وملائمة ومهمة وفي الوقت المناسب وبشكل متكرر عن أداء المؤسسة، مما يمكنها من تحديد الانحرافات في الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط بشكل دوري واتخاذ القرار اللازم لتعديلها وتحديد الجهات المسؤولة عن هذه الانحرافات؛
- إن المعلومات المالية المرحلية تقوم بتزويد المساهمين والإدارة ومستخدمي المعلومات المالية بمعلومات عن المركز المالي ونتيجة النشاط والتغير في حجم النشاط وحجم واتجاه إيرادات المؤسسة وتدفقاتها النقدية؛
- توفر المعلومات التي تقدمها المعلومات المالية المرحلية الأساس الصحيح للاستثمار في سوق الأوراق المالية بحيث تقدم تلك القوائم معلومات عن الوضع المالي الصحيح للمؤسسة، ومن ثم تمكين المستثمرين من اتخاذ القرار المناسب لكون هذه المعلومات متاحة للجميع.

المطلب الثاني : مصادر المعلومة المالية وجودتها في ظل مسؤولية الإدارة

أولا : مصادر المعلومة المالية

1- المصادر الخارجية : وهي معلومات يتم الحصول عليها من مصادر خارجية كالعملاء والممولين والجهات الحكومية والمنظمات المهنية وغيرها، وتتضمن معلومات عن البيئة المحيطة وظروف السوق وتحتوي على مؤشرات تنبؤية تمكن مستخدميها من اتخاذ الاحتياطات اللازمة والتخطيط لمواجهة الأحداث قبل وقوعها، وغالبا ما تكون هذه المعلومات على شكل نشرات إحصائية تفسر الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للبيئة المحيطة[2]. ومن أمثلة المصادر الخارجية للمعلومة المالية : رسائل التأكيد المتحصل عليها من الأطراف الخارجية (الموردون والزبائن)، مصادقات البنك على أرصدة نهاية المدة، معدلات الصرف من المواقع الرسمية، .... إلخ.

2- المصادر الداخلية : وهي معلومات تعبّر عن أحداث ووقائع تمت داخل المؤسسة ويتم الحصول عليها من الأفراد والأقسام الداخلية، وتتمثل هذه المعلومات في التقارير والكشوفات اليومية والموازنات التخطيطية وتقارير الأداء وكل ما يتعلق بالعمليات الاعتيادية للمؤسسة[3]. ومن أمثلة هذه المصادر : القوائم المالية، تقارير التسيير

---

[1]- صلاح هيمت محمد، صلاح نوري خلف، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعايير الدولية "بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"**، مجلة دراسات محاسبية، العدد : 40، 2017، ص ص : 81-82.

[2]- أحمد عبد الهادي شبير، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"**، مذكرة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص : 43.

[3]- أحمد عبد الهادي شبير، **نفس المرجع السابق**، ص : 43.

الصادرة عن مجلس الإدارة أو الهيئة المكلفة بالإدارة، الاتفاقيات والعقود المبرمة، معلومات متحصل عليها من المصالح الداخلية للمؤسسة كـ :(مصلحة الأجور، المصلحة التجارية، ...)، ... الخ.

ثانيا : مستخدمو المعلومة المالية : أشار مجلس معايير المحاسبة المالية FASB إلى أن مستخدمي معلومات التقارير المحاسبية الخارجية هم : المستثمرون الحاليون والمرتقبون والدائنون وغيرهم من المستخدمين، كما يوضح FASB بأن القسم الأكبر من المستثمرين هم من حملة الحقوق وحملة سندات القرض، والقسم الأكبر من الدائنين هم مجهزو السلع والخدمات والعملاء والعاملون أصحاب المطالبات. أما المستخدمون الآخرون فهم أصحاب المصالح غير المباشرة كمحللي الاستثمار والمستشارين والوسطاء والمحامين والهيئات الحكومية وغيرهم من المهتمين بكيفية عمل المستثمرين والدائنين ومن ثم المجتمع بأسره[1].

1- المستثمرون الحاليون والمحتملون : إن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، وهم يحتاجون معلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار لشرائها أو الاحتفاظ بها أو بيعها، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة الشركة على توزيع الأرباح[2]، وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي[3] :

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

2- الموظفون : يحتاج الموظفون في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل فضلا عن المعلومات التي تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.[4]

3- الموردون والدائنون التجاريون : وتعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، كذلك نشاط المؤسسة والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران المخزون للتأكد من استمرارية المؤسسة وكفاءتها وربحيتها[5].

---

[1]- كمال حسن جمعة الربيعي، فارس جميل حسين الصوفي، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، الدار المنهجية، عمان، الأردن، 2017، ص : 42.

[2]- أحمد كاظم سندو الحسناوي، **دور الرقابة الداخلية في تدقيق القوائم المالية**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد : 27، العراق، 2017، ص : 213.

[3]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، "الجوانب النظرية والعملية"**، الطبعة الثالثة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2017، ص : 04.

[4]- أحمد كاظم سندو الحسناوي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 213.

[5]- ضيف الله محمد الهادي، **أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد : 06، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2013، ص : 106.

4- العملاء : يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل[1].

5- المقرضون : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها[2].

6- الحكومة ودوائرها المختلفة : تعود حاجتهم للمعلومات؛ من أجل تخصيص الموارد، واحترام الالتزام بالمعلومات، قصد تحديد الوعاء الضريبي لإدارة الضرائب، وتقديم المعلومات لجهات أخرى كدوائر الإحصاء[3].

7- مصلحة الضرائب : تصنف السلطات الضريبية ضمن فئات مستخدمي القوائم المالية التي لها القدر الكبير في الحصول على المعلومات بموجب عنصر الالتزام الذي توفره التشريعات الحكومية في هذا المجال، وحاجة المؤسسات الضريبية فيها إلى البيانات المالية عن نشاط المكلفين بدفع الضريبية[4]، ولذلك فإن مصداقية المعلومات المحاسبية لأغراض التحاسب الضريبي يمكن أن تضم ثلاثة أركان[5] :

- **الصدق في التقويم** : بمعنى صدق القيم المالية في التعبير لما تعكسه من حقائق اقتصادية تتعلق بالمنشأة؛
- **الصدق في التسجيل** : متضمنا دفاتر أولية أو ترحيلا للإقرار في التقارير المالية والتي تمثل مرفقات أساسية للإقرار الضريبي؛
- **الصدق في التفسير** : حيث يجب أن تكون القيم المالية قيما اقتصادية وهي ما تتفق معه الإدارة الضريبية.

ومنه فإن مصداقية المعلومات المحاسبية هي الحالة التي يجب أن تكون عليها البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة بالإقرار الضريبي عند تنفيذ الفحص الضريبي.

8- الجمهور : تؤثر الشركات على أفراد الجمهور بطرق متنوعة، وعلى سبيل المثال قد تقدم الشركات مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين، ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء الشركة وتنوع أنشطتها[6].

---

[1]- حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، 2008، ص : 62.

[2]- حواس صلاح، **نفس المرجع السابق**، ص : 62.

[3]- شنوف حمزة، **قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي "دراسة حالة مجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009"**، أطروحة دكتوراة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017، ص : 47.

[4]- محمد حلو داود الخرسان، ضياء مجبل مطرود، **تفعيل الاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات في عملية التحاسب الضريبي**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد : 15، العراق، 2014، ص : 181.

[5]- عيشة ذهبية، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية**، مجلة آفاق للعلوم، العدد : 13، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2018، ص : 354.

[6]- أحمد كاظم سندو الحسناوي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 214.

الجدول رقم (03) : مدى استفادة مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم

مستخدمو المعلومات المالية	مدى الاستفادة من المعلومة المالية في اتخاذ القرار
المستثمرون الحاليون والمحتملون	ضمان الاستمرار وقرار الاستثمار
الموظفون	الأمان الوظيفي وتحسين الأوضاع
الموردون	قدرة المؤسسة على أداء مستحقاتها
العملاء	زيادة حجم التعاملات
المقرضون	منح القروض والقدرة على السداد
الحكومة و مصلحة الضرائب	معلومات إحصائية وتحديد الوعاء الضريبي
الجمهور	معلومات عامة حول الشركة لأغراض مختلفة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة

ثالثاً : جودة المعلومة المالية

1- تعريف جودة المعلومة المالية : هي الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية وكذا القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المالية[1]، حيث إن تَوفُّر المعلومة المحاسبية للمستخدم وبخصائصها النوعية يجعلها أكثر فائدة وتأثيرا في قراره، لذلك يمكن القول إن الافصاح عن المعلومات المحاسبية مع توفر الخصائص المطلوبة فيها هو الأساس الذي يمكن أن يعتمد عليه المستخدمون عند اتخاذ قراراتهم المختلفة[2].

2- مسؤولية الإدارة عن توفير معلومة مالية ذات جودة : تصرح الإدارة أن الكشوف المالية تعطي صورة وفية أو أنه قد تم عرضها بشكل صحيح في كل جوانبها الهامة، فإنها بذلك تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض والإبلاغ عن مختلف عناصر الكشوف المالية والمعلومات الممنوحة والمتعلقة بها[3]. كما يقع على عاتق مجلس الإدارة جملة من المسؤوليات لضمان جودة المعلومة المالية، منها : مراقبة المديرين التنفيذيين، كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛ ويعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة بين المساهمين؛ ووضع استراتيجية الشركة والتأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للشركة وأنظمة إدارة المخاطر والرقابة المالية والتشغيلية، والامتثال للقوانين والتعليمات[4].

---

[1]- نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية "تجربة الجزائر"**، الملتقى الوطني حول الاصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص : 09.

[2]- مجيد عبد زيد حمد، **دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات –من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد : 04، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2010، ص : 119.

[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 500 "العناصر المقنعة"**.

[4]- بن شهيدة فضيلة، رمضاني محمد، **العلاقة التبادلية بين حفظ حقوق المساهمين وتفعيل حوكمة الشركات "دراسة ميدانية لعينة من الشركات الجزائرية 2014-2016"**، مجلة دفاتر بوادكس، العدد : 07، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017، ص : 42.

المطلب الثالث : القوائم المالية كمصدر أساسي للمعلومة المالية بالنسبة للمراجع الخارجي

أولاً : تعريف القوائم المالية : إن القوائم المالية ناتج تشغيل قدر هائل من البيانات فهي تعد المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي ومن ثم هناك دائما حاجة للتلخيص والتجميع بهدف التبسيط فالقوائم المالية، إذن هي نوع من التجريد للواقع، وبذلك تعد نموذجاً يصاغ لنا بشيء من التبسيط للجوانب المتشابكة والمتداخلة. وتعد القوائم المالية كذلك وسيلة مهمة لإيصال المعلومات لمستخدميها داخل الوحدة وخارجها، وأنها الناتج النهائي للمحاسبة والمعلومات التي تتضمنها محددة ومثبتة فيها وفق المبادئ والأعراف والقواعد المحاسبية وإنها مصادقة من جهة مستقلة تبين هذه الوسيلة أعمال الوحدة الاقتصادية بشكل وثيقة رسمية خلال مدة زمنية[1]. ومن السمات الرئيسية للقوائم المالية الموثوقية أو درجة الاعتماد، وكذلك تعد تلك السمات من معايير الاعتراف والقياس لتلك القوائم، وتكون القوائم المالية على درجة كبيرة من الاعتماد وموثوقا بها إذا كانت المعلومات المرتبطة بها خالية من الأخطاء الفنية وبعيدة عن التحيز، وتعرض القوائم المالية بأمانة تامة ومحايدة[2].

ثانيا : أهداف القوائم المالية : إن وجود القوائم المالية في المؤسسة من بين أهدافها هو خدمة المستفيدين الخارجيين للبيانات المحاسبية والذين لا تتوفر لديهم السلطة للحصول على كافة البيانات والمعلومات التي يرغبون بالحصول عليها لأعمالهم الخاصة[3]. ولكن القوائم المالية لا توفر دائما جميع المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمون لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية، كما تظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسؤولية الإدارة أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها، وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم مسؤولية الإدارة أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة، أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى محلها[4].

ثالثاً : أنواع القوائم المالية : تطرقت المادة 25 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى القوائم المالية الواجب إعدادها مرّة في السنة على الأقل، كما تطرّق عدّة كُتاب وأكاديميين إلى مفهوم وتعريف مضمون القوائم المالية، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي :

1- الميزانية : هي التي توضح من جهة مصادر الأموال في المنشأة واستخدامات هذه الأموال[5]، حيث يحتوي الجانب الأيمن كل أرصدة الحسابات المدينة (الأصول) سواء الثابتة أو المتداولة أو المعنوية، والباقية في دفتر

---

[1]- حسين جميل غافل البديري، **أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها "دراسة تطبيقية في مجموعة من الشركات العراقية"**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، العراق، 2017، ص : 358.

[2]- أحمد مهدي صاحي، وليد عاشور خالد، **تقييم فعالية حوكمة تقنية المعلومات في تحقيق سلامة وموثوقية القوائم المالية**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد : 28، العراق، 2018، ص : 352.

[3]- إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، **الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية "دراسة مقارنة"**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد : 09، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016، ص : 151.

[4]- مازن أحمد العمري، **مصداقية القوائم المالية وتحليل نتائج العمل**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثالث، عمان، الأردن، 2013، ص : 62.

[5]- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنه، **تحليل القوائم المالية "مدخل نظري وتطبيقي"**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص : 37.

الأستاذ العام، ويحتوي جانبها الأيسر ما عليها من التزامات ومكونات هذه الالتزامات ومقدارها سواء كانت لحملة الأسهم أو للغير وحقوق الملكية والتي ما تزال لها حسابات دائنة باقية في دفتر الأستاذ العام. وقد أطلق عليها مصطلح ميزانية لكون جانبيها متساويين[1].

2- حساب النتائج : هي أكثر القوائم أهمية ويتم فيها التقرير عن نتائج الأعمال للمشروع وتبيان قدرته الكسبية عن فترة زمنية معينة[2]، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة[3]، ويسعى إلى تحقيق الأهداف التالية[4] :

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها وتكلفتها؛
- تقييم مدى كفاءة الإدارة ودرجة تحقيقها للأهداف المخطط لها؛
- تقييم مدى جدارة المنشأة وقدرتها على الحصول على التمويل؛
- الوقوف على القدرة الكسبية للمنشأة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

3- جدول تدفقات الخزينة : وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات للشركة خلال فترة زمنية معينة[5]. ويجب أن يبين جدول تدفقات الخزينة المقبوضات والمدفوعات النقدية للخزينة وما شابهها طبقا للمعيار الدولي المحاسبي IAS 7 وفي الفقرة العاشرة منه، مصنفة كما يلي[6] :

- تدفقات الخزينة للأنشطة العملياتية "التشغيلية"؛
- تدفقات الخزينة لأنشطة الاستثمار؛
- تدفقات الخزينة لأنشطة التمويل.

والهدف الأساسي لجدول تدفقات الخزينة تزويد المعلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة وتوفر معلومات حول الأنشطة الاستثمارية والتمويلية[7].

4- جدول تغيرات رؤوس الأموال : يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية[8].

يضم جدول تغيرات رؤوس الأموال البيانات التالية[9] :

---

[1]- أحمد يوسف عثمان، **محاسبة شركات الأموال**، الطبعة الأولى، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2013، ص : 264.

[2]- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنه، **مرجع سبق ذكره**، ص : 29.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم : 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد : 19، بتاريخ : 2009/03/25، ص : 24.

[4]- علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية "إطار فكري تحليلي وتطبيقي"**، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011، ص : 121.

[5]- علي حسين الدوغجي، **حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد : 07، بغداد، العراق، 2009، ص : 09.

[6]- MEMENTO EXPERT, IFRS " Arrête des comptes 2016 ", **Op Cit**, P : 1934.

[7]- علي حسين الدوغجي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 09.

[8]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 19، 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص : 26.

[9]- توفيق جوادي و آخرون، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2011، ص : 12.

- **أفقيا** : تغيير الطريقة المحاسبية، تصحيح الأخطاء الهامة، إعادة تقييم التثبيتات، الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج، الحصص المدفوعة، زيادة رأس المال، صافي نتيجة السنة المالية؛
- **عموديا** : رأسمال الشركة، علاوة الإصدار، فارق التقييم، فرق إعادة التقييم، الاحتياطات والنتيجة.

5- الملحق : يشتمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية[1] :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطبقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها : طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 19، 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص : 27.

المبحث الرابع : تَوَجُّهُ الجزائر نحو تبني معايير المراجعة

يعمل مدقق الحسابات على فحص وتحليل مستندات المؤسسة محل المراجعة للتحقق من مدى سلامتها وتمثيلها للوضعية الحقيقية للمؤسسة، بغية الوصول إلى إبداء رأي فني محايد يُفيد مختلف الأطراف المهتمة؛ وحتى يتحقق هذا الهدف كان لزاما اعتماد أسس ومعايير تضبط طريقة العمل للوصول إلى النتائج المرجوة وبجودة عالية من الأداء المهني. انطلاقا من هذا الأساس سعت الجزائر في السنوات الأخيرة إلى تطوير ممارسة مهنة المراجعة من خلال في محاولة منها للتوجّه إلى اعتماد معايير ذات صبغة عالمية. وهذا ما سنحاول التطرّق إليه في هذا المبحث من الدراسة.

المطلب الأول : المعايير الدولية للمراجعة :

تزايد الأنشطة الكبرى العالمية، وحاجة رأس مالها للزيادة وانتشارها خارج حدودها خلق ضغوطا متزايدة نحو توحيد معايير للمحاسبة والتدقيق، فتعدد المعايير واختلافها يؤثر على قرارات مختلف الأطراف إما في الفهم أو الثقة في الرسائل التي يتم توصيلها عن طريق القوائم المالية[1].

أولاً : البناء الفكري للمعايير الدولية للمراجعة :

تعتبر معايير المراجعة الدولية إطارا متجانسا وقابل للتطبيق عالمياً، ولا تتعارض مع معايير المراجعة المتعارف عليها من جهة، ولا تمنع أية دولة من إصدار معايير مراجعة وطنية من جهة أخرى؛ السؤال الذي يطرح نفسه : ما هي المعايير الدولية للمراجعة؟ هل فيه إمكانية أو ضرورة التبني من طرف الجزائر؟.

1- مفهوم المعايير الدولية للمراجعة :

المعيار: هو نموذج موضوع بواسطة سلطات مختصة، أو نتيجة اتفاق عام يجب اتباعه كمقياس أو مرشد للحكم على مدى فعالية الأداء، بتعبير آخر قواعد عامة لا يجوز مخالفتها لأداء عمل[2].

أما **المعايير الدولية للمراجعة** فهي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه، يلجأ إليها عند قصور المعايير المحلية[3].

---

[1]- بن حواس كريمة، بنية عمر، " **دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA**"؛ مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات؛ العدد : 40، كانون الأول 2016، ص : 93.

[2]- خليفة أحمد، حسيني منال، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، مداخلة مقدمة ضمن ملتقى دولي بعنوان : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب- البليدة-، الجزائر، ص : 08.

[3]- عيد عامر معيوف الشمري، **أخبار المحاسبة**، الجمعية العلمية للمحاسبة، العدد : 04، جامعة قطر- الدوحة-، سبتمبر 2007، ص : 23.

المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عرف المعايير بأنها :" تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي"[1].

أ- طريقة إصدار المعايير الدولية للمراجعة : التغيرات العالمية، وحدة المنافسة والرغبة في توحيد القواعد المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق؛ كلها أسباب أظهرت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبة.

لصدور معيار دولي، تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية[2] :

- تفويض اللجنة الدائمة مسؤوليتها للجنة فرعية لدراسة معيار التدقيق، تجهيزه وكتابته؛
- دراسة اللجنة الفرعية لخلفية الموضوع (الاطلاع على البيانات، التوصيات، الدراسات والمعايير الصادرة عن المنظمات المحلية أو الإقليمية للدول الأعضاء أو أية منظمات أخرى)، ومن ثم تقوم بإعداد "مسودة حول المعيار " تقدمها لأعضاء اللجنة للتصويت عليها؛
- إذا تمت الموافقة على المسودة من قبل ثلاثة أرباع ممن يحق لهم التصويت في لجنة التدقيق الدولية، يتم توزيع المسودة على أعضاء الاتحاد كافة، والمنظمات الدولية التي يختارها الاتحاد بعد أن يخصص لكل مسودة وقتاً كافياً، تتمكن فيه هذه المنظمات المختلفة من إبداء وجهات النظر والتعليق عليها؛
- تتولى اللجنة بعد ذلك دراسة الاقتراحات والتوصيات ووجهات النظر، التي ترد إليها من المنظمات المختلفة، ويتم في ضوء ذلك إعادة صياغة « المسودة»، ومن ثم يتم التصويت على المسودة المعدلة؛
- إذا حظيت المسودة المعدلة بموافقة ثلاثة أرباع ممن لهم حق التصويت في اللجنة، يتم اعتمادها وإصدارها كـ : **"معيار تدقيق دولي"** اعتباراً من تاريخ يتم ذكره ضمن الدليل الدولي؛

إضافة إلى ذلك، من الضروري التوافق بين الجمعيات العلمية العالمية لمهنة مراجعة الحسابات على تجميع المعايير المتعارف عليها في مهنة موحدة، تتمثل في توصيات المنظمات المهنية المختلفة، للقيام ببذل مجهودات مشتركة لدراسة هذه المعايير وتمحيصها لتوحيدها وتنظيمها في إطار واحد شامل يتفق عليه بين أعضاء المهنة، بحيث تمثل مقياساً موحداً للأداء يلتزمون به[3].

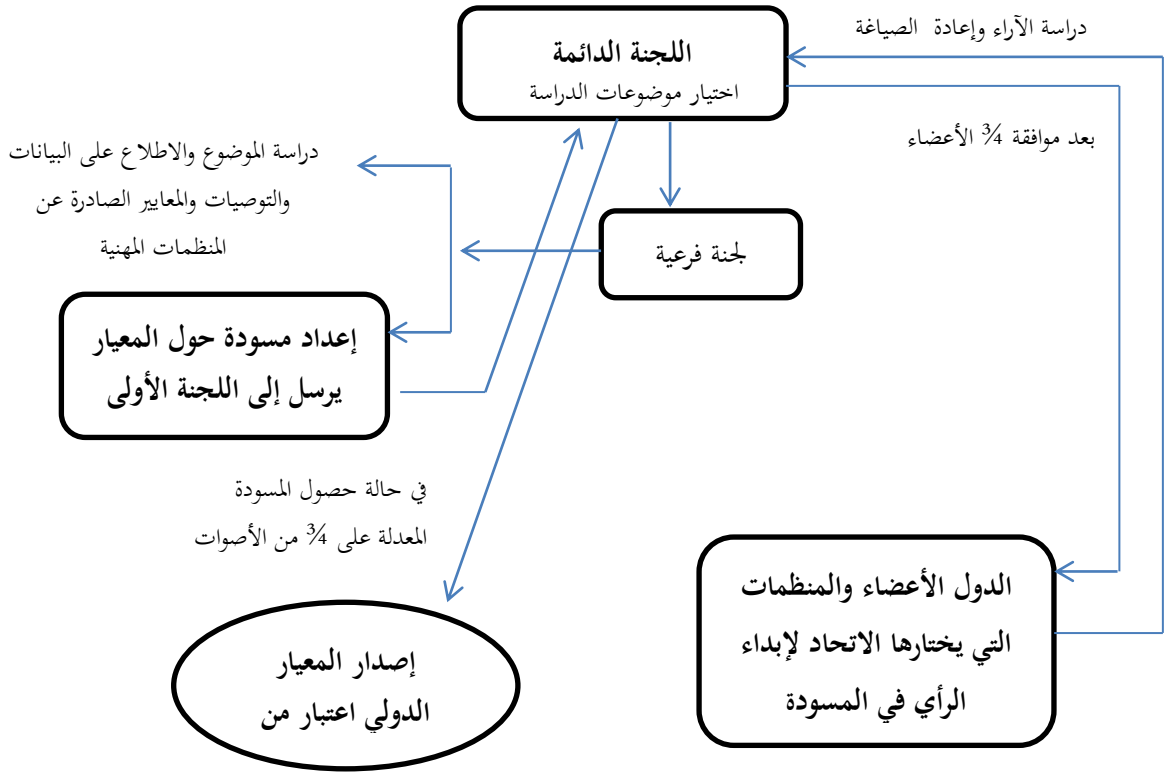
الشكل الموالي يلخص كل الخطوات السابقة :

[1]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة- الإطار النظري والإجراءات العلمية-**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2009، ص: 25.

[2]- السويدي وسهام محمد، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2010، ص : 22.

[3]- الوقاد وآخرون، **تدقيق الحسابات 1**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، 2010، ص : 141.

الشكل رقم (03) : آلية صياغة معايير التدقيق الدولية وإصدارها وتعميمها



المصدر : محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة– تحليل وإطار للتطبيق–**، الطبعة الأولى، مصر، 2000، ص : 73.

عند صدور معايير المراجعة الدولية، تراعى مجموعة من النقاط وهي :

- نظراً لاختلاف معايير التدقيق من دولة إلى أخرى، تسعى لجنة ممارسة التدقيق الدولية التابعة للاتحاد الدولي المحاسبي إلى إصدار معايير تدقيق دولية تحظى بالقبول العام وتراعي الاختلافات بين الدول؛
- معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ، الإجراءات الأساسية الإرشادات الخاصة بها، حيث يجب فهم المعايير والإجراءات على ضوء الإرشادات الخاصة بها؛
- إلى جانب معايير التدقيق الدولية، تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة إصدارات بهدف توفير المساعدة العلمية، مثل : " مدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق وتطوير الممارسة المهنية"؛ هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية ولا تملك نفس سلطة هذه المعايير؛
- القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة وتقديم التبريرات الكافية[1]؛

[1]– محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة– تحليل وإطار للتطبيق–**، الطبعة الأولى، مصر، 2000، ص : 72.

- تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد (غير ملزمة)، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية[1].

ثانياً : معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموماً GAAS :

1- نشأة المعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموما GAAS : يعرف المعيار أنه نموذج موضوع بواسطة سلطات مختصة؛ أو نتيجة اتفاق عام يجب اتباعه كمقياس أو مرشد للحكم على فعالية الأداء، أو هي قواعد لا يجوز مخالفتها[2]. إن المعايير الأولى للمراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموما GAAS " Generally Accepted Auditing Standards" تم إصدارها سنة 1939 من طرف "المعهد الأمريكي للمحاسبين"، سلف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA[3]. وتمثل معايير المراجعة هذه إرشادات عامة لغرض مساعدة المراجعين في الوفاء بمسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية، وهي تتضمن دراسة الخصائص المهنية المميزة ومنها على سبيل المثال : الكفاية الفنية والاستقلالية ومتطلبات التقرير بالإضافة إلى دليل الإثبات. إنّ عملية وضع معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة من الأربعينات حتى الآن كانت أحد وظائف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، والذي قام بتطويرها عام 1947. ومنذ البدء بالعمل بقانون Sarbanes-Oxely عام 2002 صمّمت الهيئات التنظيمية في الولايات المتحدة مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB كهيئة مسؤولة عن وضع معايير المراجعة بالإضافة إلى الإشراف على مهنة المراجعة[4].

2- المعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموما GAAS : تتفرع إلى :

أ- معايير عامة : تم إصدار المعايير العامة للمراجعة من قبل "مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين **AICPA**" سنة 1945[5]، وتهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفاؤها عند أداء هذه المهمة[6]، وقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاثة أسُس للمعايير العامة، وهي[7] :

- يجب أن يتم تخطيط العمل بشكل كاف والإشراف على المساعدين على نحو ملائم؛

---

[1]- محمود السيد الناغي، **المراجعة- إطار النظرية والممارسة-**، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992، ص : 136.

[2]- محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص : 52.

[3]- René RICOL et Patrick de CAMBOURG, **Audit et commissariat aux comptes**, FRANCIS LEFEBVRE, France, 2012-2011, P : 657.

[4]- أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 410.

[5]- حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص : 147.

[6]- محي الدين عبد الرزاق حمزة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 38.

[7]- أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 412.

- يتعين الحصول على فهم كاف بالمؤسسة وبيئتها متضمنا ضوابط الرقابة الداخلية لها من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، سواء أكانت بسبب الخطأ أو الغش، بالإضافة إلى تصميم طبيعة وتوقيت ونطاق إجراء مراجعة إضافية؛
- يتعين الحصول على دليل إثبات مراجعة كاف وصالح من خلال إجراءات المراجعة المؤداة لتقديم أساس معقول لإبداء رأي بخصوص القوائم المالية محل الفحص.

في ما يلي سنوجز شرح هذه المعايير، في :

أ1. التأهيل العلمي والعملي : لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فإن المراجع يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبرة، وينال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل، فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مراجعا ماهرا وبارعا قبل أن يكون محاسبا ماهرا وبارعا. وفي مجال المراجعة المالية يخضع المراجع لمتطلبات معينة للدخول إلى ممارسة المهنة. فالمراجع المالي يجب أن يحصل على ترخيص بمزاولة المهنة من التنظيمات المهنية المختصة[1]. ومهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العملي والتمرن عن طريق الممارسة، بمعنى أنه على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذي خبرة[2].

أ2. الاتجاه العقلي المحايد : يتطلب هذا من المراجع التمسك باستقلاله وحياده، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة. ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المراجعة إنما يعتمد على كونه يتضمن رأيا غير متحيز عن المعلومات المحاسبية، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقلا عن عميله[3]، وترجع هذه الأهمية إلى العوامل الآتية[4] :

- أن الاستقلال والحياد قاعدة ومبدأ أساسي تتطلبه الموضوعية اللازمة لتحقيق هدف تدقيق الحسابات الرئيسي المتمثل في إبلاغ الأطراف المعينة بنتائج تدقيق الحسابات؛
- أن الاستقلال والحياد مبدأ ضروري لحماية مصالح تلك الأطراف المختلفة التي توجه لها خدمات تدقيق الحسابات؛

---

[1]- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص : 32.

[2]- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية "دراسة مقارنة"**، أطروحة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014-2015، ص : 59.

[3]- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 33.

[4]- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 62.

- أن الاستقلال والحياد عند توفرهما كمبدأ وقاعدة أساسية تعمل على زيادة الثقة والتعزيز اللذين يضفيهما مدقق الحسابات على المعلومات التي تقدمها له الجهات المعنية بالتدقيق؛
- أن تحقيق أهداف تدقيق الحسابات لا تضمنها الموضوعية الحقيقية كما يقدرها المدقق فحسب ولكن انطباع الآخرين عن مدى توفر الاستقلال المهني لمدقق الحسابات هي عملية ضرورية لتحقيق مبدأ الاستقلال والحياد.

أ3. العناية المهنية الواجبة : يجب على المدقق بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق حتى يبعد نفسه عن أية مساءلة قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية[1]، ويتعين على المدقق ما يلي[2] :

- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي يمكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة نفسها؛
- أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛
- أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛
- أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية.

وفي هذا المجال أيضا أوضح معيار التدقيق الدولي رقم 200 أنه يجب على المدقق عند بذل العناية المهنية أن يتخذ موقف التشكك (الحذر) المهني أثناء عملية التدقيق مدركا احتمال أنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال على الرغم من خبرته السابقة ونزاهة إدارة المؤسسة والمكلفين بالرقابة[3].

ب– معايير العمل الميداني : إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف إذن للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات. ولابد له من مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات[4]. ويمكن حصر المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير وهي[5] :

ب1 التخطيط الملائم لعملية المراجعة : يتعين على المراجع الخارجي أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العدد المناسب من المساعدين مع ضرورة تحقيق الإشراف الملائم لهم للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بطريقة كاملة وفقا لمستوى

---

[1]- رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2015، ص : 124.

[2]- سارة حدة بودربالة، **محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية "دراسة ميدانية"**، أطروحة دكتوراه، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2013-2014، ص : 146.

[3]- رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 125.

[4]- محي الدين عبد الرزاق حمزة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 42.

[5]- زوهري جليلة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 59.

الأداء المتفق عليه. ويطلق مزاولو المهنة على هذه الخطة لفظ برنامج المراجعة، فهذه الأخيرة هي عبارة عن خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة. ويتضمن عادة الدفاتر والسجلات الواجب فحصها، والوقت المحدد لذلك، مع مراعاة أن يتصف هذا البرنامج بالمرونة حيث يكون واضحا، والهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم لمجرد استكمال برنامج المراجعة وتنفيذه[1].

ب2 دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : يطلب المراجع عند بدء مراجعته تقريرا مفصلا عن نظام الرقابة الداخلية ويعتمد التقرير من المسؤولين في المؤسسة، ويمثل نقطة البداية للمراجع في دراسة نظام الرقابة الداخلية ليقرر ما إذا أمكنه الاعتماد عليه أو غير ذلك. ومهمة المراجع ليست دراسة التقرير المكتوب وإنما متابعة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مطبقا فعلاً[2].

وقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم (315) إلى أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما فيها فهم المؤسسة وبيئتها يساعد المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، وعلى مستوى البيانات المالية أو على مستوى التأكيدات، مما يوفر أساسا لتصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها، وهذا من شأنه ان يساعد في تخفيض هذه المخاطر[3].

ب3 ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات : لتحقيق هذا المعيار يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة، والهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم والسجلات المحاسبية والتي هي أساس الرأي الذي يبديه المراجع، فكلما وصل المراجع إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلما كان رأيه النهائي ذا صحة ومصداقية، ففي بعض الأحيان يتطلب الأمر على المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار[4]. ويجب على المراجع الأخذ بعين الاعتبار أن الأدلة من خارج المؤسسة تكون أكثر ثقة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة[5].

ج– معايير إعداد التقارير : وهي معايير تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، وتشمل هذه المعايير ما يلي :

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

---

[1]- أحمد حابي، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر– دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر**، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014- 2015، ص : 42.

[2]- عبد الرسول عبد الهادي عبد الرسول، **مبادئ وأصول المراجعة "منهج علمي وبرنامج عملي"**، مطابع غباشي طنطا، القاهرة، مصر، 1996، ص : 114.

[3]- رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 126.

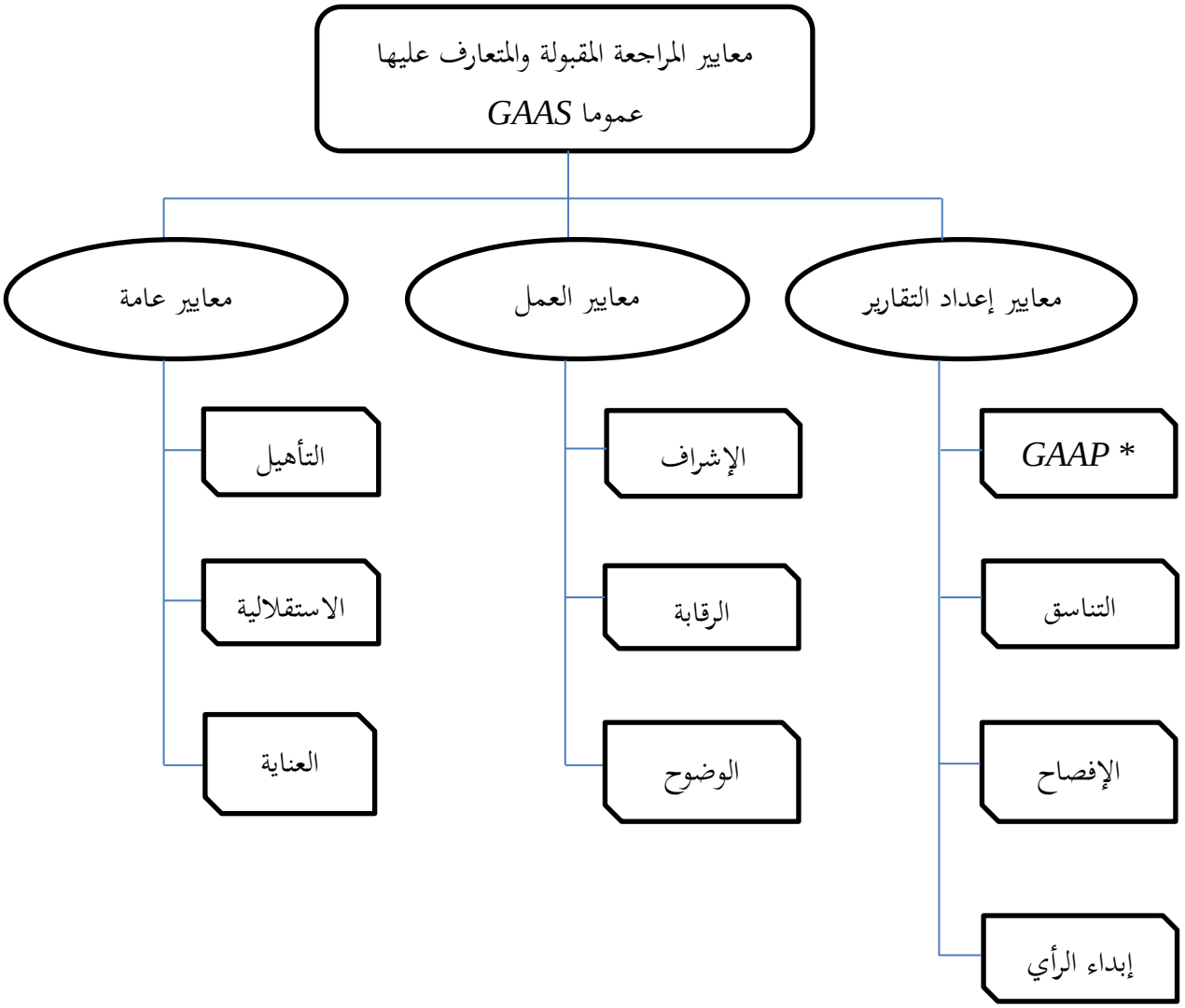
[4]- محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية "دراسة مقارنة (حالة الجزائر)"**، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي بالمدية، الجزائر، 2007- 2008، ص : 50.

[5]- رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 127.

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت المبادئ قد طبقت في الفترة المالية المعنية بالحسابات الختامية، بنفس طريقة الفترة السابقة؛
- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات، ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك؛
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدّت إلى ذلك[1].

[1]- مصطفى يوسف كافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2014، ص : 75.

الشكل رقم (40) : معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها GAAS



* Generally Accepted Accounting Principales : **المعايير المحاسبية الأساسية المقبولة** : وهي مجموعة من المبادئ المحاسبية الأمريكية، والتي تم نشرها سنة 1973 من طرف

Source : Slideshare, **auditing and evaluating the AIS**, 03/12/2017, www.slideshare.net/AwaisAhmed48/sppt-chap017.

ثالثاً : المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والخدمات ذات الصلة

1- خصائص المعايير الدولية للمراجعة[1] :

- تعتبر أكثر عمومية وشمولية عن غيرها (المقصود عن المعايير الوطنية أو المحلية)؛
- جاءت هذه المعايير تلبية للاحتياجات من الأعضاء وحلا لمشاكل متتالية، وهذا ما يفسر تعاقبها زمنيا؛
- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني.

2- أهداف المعايير الدولية للمراجعة : سعت اللجنة الدولية لممارسة التدقيق لتحقيق مجموعة من الأهداف، وهي[2] :

- تقليل الاختلاف في طرق عرض القوائم المالية، خاصة للشركات متعددة الجنسيات، وهذا يتحقق بتطبيق معايير التدقيق الدولية التي يجب أن تكون مسبوقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- توافر المعايير الدولية للقوائم المالية التي تعد وتدقق بموجبها تعتبر ميزة على درجة كبيرة من الأهمية، وهي ميزة القبول على المستوى الدولي؛
- مساعدة دول العالم النامي في تطوير معاييرها الخاصة عن طريق الاسترشاد بالمعايير الدولية؛
- تشجيع انتقال الأموال والاستثمار الدولي، وذلك من خلال توافر تقارير محاسبية مدققة وفقا للمعايير الدولية؛
- تدويل مهنة التدقيق، وتحويلها للعالمية.

3- أهمية المعايير الدولية للمراجعة : تعتبر معايير التدقيق الدولية من الأهمية بمكان، حيث إنها[3] :

- تشجع على التعاون بين مكاتب التدقيق على المستوى المحلي، وكذا المستوى الدولي؛
- هي أكثر تجانسا من المعايير المحلية (الوطنية)؛
- هي بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- لزوم الاعتماد عليها والعمل بها لانتشار الشركات متعددة الجنسيات.

وعليه ومما سبق يجب الإشارة إلى المقصود من التوحيد وأيضا التناسق؛ حيث يقصد بالأولى أن تكون هناك معايير موحدة على المستوى العالمي، بينما يقصد بالتناسق أن تقوم كل دولة بسن معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى وتتناسق معها، وعليه فإن المهمة الأساسية لمعايير المراجعة الدولية هي أن يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.

---

[1]- سعيدي زهير، **معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية "دراسة نظرية تحليلية"**، الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الأول، 2017، ص : 189.

[2]- مجموعة خبراء، **أثر معايير المحاسبة الدولية على الشركات "بحوث محكمة منتقاة"**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2014، ص ص : 210-211.

[3]- سعيدي زهير، **مرجع سبق ذكره**، ص : 187-188.

4- مبادئ المعايير الدولية للمراجعة[1] : تتطلب عملية التدقيق من المدقق الالتزام بمجموعة من المبادئ الأساسية لتنفيذ إجراءات التدقيق، وقد وضح المعيار رقم 200 من معايير التدقيق الدولية "الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية" هذه المبادئ التي يجب الالتزام بها، وتتمثل في :

- **الأمانة والاستقلالية والموضوعية** : يجب على المدقق أن يكون نزيها وأمينا ومخلصا في عمله المهني، وعليه أن يتوخى العدالة والموضوعية، ولا يتحيز في إصدار حكمه لأي طرف. كما يجب عليه أن يكون مستقلا من حيث المظهر والمضمون ولا تربطه مع العميل أي مصلحة تنال من أمانته ونزاهته مهما كان أثر هذه المصلحة.
- **السرية** : يجب على المدقق أن يحافظ على المعلومات التي تتوافر له أثناء عمله، وألا يبوح بها إلى أية جهة أخرى دون إقرار خاص بهذا الشأن إلا في الحالات التي يصدر بها حكم قضائي بذلك.
- **الكفاءة والعناية المهنية للمدقق** : يجب على المدقق عند القيام بعملية التدقيق وإعداد التقرير عنها أن يلتزم بالعناية المهنية اللازمة وعند الاستعانة بمساعدين يجب أن يكونوا قد حصلوا على التدريب اللازم، ولديهم الخبرة والكفاءة المناسبة في التدقيق، كما يجب على المدقق أن يحصل على المعرفة والمهارة من خلال التأهيل العلمي والعملي والوقوف على التطورات المهنية باستمرار على المستويين المحلي والدولي، وكذلك المعرفة بالمتطلبات واللوائح والأنظمة المتعلقة بعمله.
- **يجب أن يتصف سلوك المدقق بالصفات التي تتفق وترفع من السمعة الطيبة للمهنة** وأن يحافظ على قواعد السلوك المهني وعند مواجهة مواقف ينشأ عنها تعارض مصالح يجب أن يكون المدقق على وعي بها ولديه القدرة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لكل حالة على حدة.
- **عدم ممارسة الأنشطة التي تتعارض مع ممارسة المهنة** : يجب على المدقق عدم ممارسة أي عمل أو نشاط يمكن أن يؤثر على موضوعيته واستقلاله وعلى السمعة الطيبة للمهنة.

5- عرض المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد : انطلاقا من معايير المراجعة العامة، حاولت لجنة المعايير الدولية للتدقيق التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد (IAASB) المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد وتصنيفها في شكل مجموعات متجانسة، نلخصها فيما يلي[2] :

- **الصنف الأول** : معايير الأمور التمهيدية : 100- 199.
- **الصنف الثاني** : معايير المسؤوليات : 200- 299.
- **الصنف الثالث** : معايير التخطيط : 300- 399.
- **الصنف الرابع** : معايير نظام الرقابة الداخلية : 400- 499.

[1]- مجموعة خبراء، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 211-212.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2010، ص ص : 423-425.

- **الصنف الخامس** : معايير أدلة الإثبات : 500- 599.
- **الصنف السادس** : معايير الاستفادة من عمل آخرين : 600- 699.
- **الصنف السابع** : معايير استنتاجات المراجعة وإصدار التقارير : 700- 799.
- **الصنف الثامن** : معايير تتعلق بمجالات متخصصة : 800- 899.

يمكن تلخيص المعايير الدولية للمراجعة ومعايير التأكيد بالتفصيل في الجدول الموالي :

الجدول رقم (04) : المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

المعايير الدولية عن الرقابة على الجودة ISQCs	
رقم المعيار	**المعيار**
ISQC 01	معيار رقابة الجودة
المعايير الدولية للمراجعة ISAs	
رقم المعيار	**المعيار**
200	الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة طبقا لمعايير المراجعة
210	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة
220	رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية
230	توثيق أعمال المراجعة
240	مسؤولية المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية
250	مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية
260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
300	التخطيط لمراجعة القوائم المالية
315	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
320	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة
330	استجابات المراجع للمخاطر المقدرة
402	اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمؤسسة تستخدم منظمة خدمية
450	تقويم التحريفات المعترف عليها خلال المراجعة
500	أدلة المراجعة
501	أدلة المراجعة –اعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية
510	ارتباطات المراجعة لأول مرة –الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	العينات في المراجعة
540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
550	الأطراف ذات العلاقة

560	الأحداث اللاحقة
570	المعدل- الاستمرارية
580	الإفادات المكتوبة
600	اعتبارات خاصة- عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)
610	استخدام عمل المراجعين الداخليين
620	استخدام عمل خبير المراجع
700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية
701	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل
706	فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل
710	المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
720	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى
800	اعتبارات خاصة- عملية مراجعة القوائم المالية المعدة طبقا لأطر ذات غرض خاص
810	اعتبارات خاصة- عملية مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية
المعايير الدولية لارتباطات الفحص ISREs	
رقم المعيار	**المعيار**
2400	ارتباطات فحص القوائم المالية التاريخية
2410	فحص المعلومات المالية الأولية المنفذة من قبل المراجع المستقل للمؤسسة
المعايير الدولية لخدمات التأكيد ISAEs	
رقم المعيار	**المعيار**
3000	ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عملية مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية
3400	اختبار المعلومات المالية المستقبلية
3402	تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنظمة الخدمية
3410	ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري
4320	ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المتضمنة في نشرات الاكتتاب
المعايير الدولية للخدمات ذات الصلة ISRSs	
رقم المعيار	**المعيار**
4400	ارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية
4410	ارتباطات التجميع

المصدر : الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية إصدار 2020**، مكتبة الملك فهد الوطنية، 2020، الرياض، السعودية، ص ص : 3-5.

المطلب الثاني : دراسة وعرض المعايير المحلية للمراجعة

أولاً : معايير تقارير محافظ الحسابات : أصدرت الوزارة المالية القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يضم 15 معياراً حول تقارير محافظ الحسابات، وتهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلّقة بمختلف مجالات تدخل محافظ الحسابات وواجباته أثناء أداء مهام التدقيق القانوني؛ سنحاول باختصار عرض محتوى كل معيار وفقاً لهذا القرار :

1- معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية [1]: يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير العام للتعبير عن رأيه حول الحسابات الفردية، حيث يبين في جزئه الأول أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية. عند الاقتضاء يتم رفض المصادقة بِمُبَرِّرٍ، كما ينبغي إبراز التحفظات التي دفعته إلى رفضه المصادقة مع تقدير ذلك إن أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية.

أما في الجزء الثاني من التقرير والمعنون بـ : "المراجعات والمعلومات الخاصة" يتضمن الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، وكذا المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية، وأخيراً المعلومات الواجب الإشارة إليها عن طريق القانون.

2- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعّمة والحسابات المدمجة[2] : يتم إعداد هذا التقرير وفقاً لأحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري[3]، وكذلك وفقاً للمبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، ولا يختلف عن هذا الأخير في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للفحص، وَيجب أن يكون التقريران منفصلين قصد تسهيل نشر المعلومات.

3- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة[4] : يقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة موجهاً لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، طبقاً لأحكام المادة 672 من القانون التجاري[5]، ويتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها أثناء أداء مهامه. وإذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريراً خاصاً يشير فيه إلى هذه الوضعية.

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 24، 2013، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 14-15.

[2]- **نفس المرجع السابق**، ص : 15.

[3]- القانون التجاري، المادة : 04، 732 مكرر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 371.

[4]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد :24، 2013، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 15-16.

[5]- القانون التجاري، المادة : 672، **مرجع سبق ذكره**، ص : 305.

4- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات[1] : يتم إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجراً، والذي يتم تسليمه لمحافظ الحسابات من طرف الجهاز المسير للمؤسسة.

5- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين[2] : يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة، وهذا في إطار تنفيذ مهمته، حيث يقوم بالمصادقة على مبلغها الإجمالي استناداً إلى المعلومات المقدمة من طرف الجهاز المسير للمؤسسة، وكذا المصادقة على الامتيازات الخاصة (النقدية أو العينية) الممنوحة لمستخدمي المؤسسة والمنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل، وهي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة : طبقاً لأحكام المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري[3]، يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على تطور النتيجة في شكل جدول على مدى السنوات الخمس الأخيرة، يعرض فيه : النتيجة قبل الضريبة وبعدها، الضريبة على الأرباح، عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، مساهمات العمال في النتيجة.

7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية[4] : يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة، وهل عندما تقوم المؤسسة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية؛ يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقيم من خلاله صدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

8- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال[5] : يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، يمكن أن تكون :

- مؤشرات ذات طبيعة مالية؛
- مؤشرات ذات طبيعة عملية (مثل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم)؛
- مؤشرات أخرى (مثل الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة والتي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها).

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2013، **مرجع سبق ذكره**، ص : 17.

[2]- **نفس المرجع السابق**، ص :17.

[3]- القانون التجاري، المادة : 678، **مرجع سبق ذكره**، ص : 309.

[4]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد :24، 2013، **مرجع سبق ذكره**، ص :18.

[5]- **نفس المرجع السابق**، ص :18-19.

وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف محافظ الحسابات والتي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال، وكذا جمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر11 من القانون التجاري[1] عندما تُؤَكِّدُ الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات وبناءً على حكمه الخاص شَكًّا بليغاً حول استمرارية الاستغلال.

9- معيار التقرير حول حيازة أسهم الضمان[2] : يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلّقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة (على الأقل 20%)، وذلك وفقاً لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل طبقاً لأحكام المادة 660 من القانون التجاري.

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال : وفقاً لهذا المعيار فإنه يتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل على ما يلي :

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح؛
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- كيفيات تحديد سعر الإصدار.

للإشارة، فإنه توجد مواد من القانون التجاري تطرّقت في أحكامها إلى عملية رفع رأس المال (المواد : 697، 698، 699، 700).

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال : وفقاً لهذا المعيار، على محافظ الحسابات أن يدرس أسباب تخفيض رأس المال وشروطه، ويتأكد على الخصوص من :

- أنّ عملية التخفيض لا تخفّض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني؛
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بتخفيض رأس المال لاسيما المواد 712 وَ713 من القانون التجاري.

[1]- القانون التجاري، المادة : 715 مكرر 11، **مرجع سبق ذكره**، ص :327.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 24، 2013، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 19-22.

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى : يتحقق محافظ الحسابات من توفر المعلومات الضرورية المتعلقة بعملية إصدار قيم منقولة أخرى، وأن أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، قد تمّ إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدّر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية للمساهمين.[1]

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أولي يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر الإصدار، ويعبّر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقاً.

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم : يتحقق محافظ الحسابات من وجود احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع وتكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم. كما يقوم بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المعنية، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على الأرباح.

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم : يتعلّق هذا المعيار بعملية تحويل الشركة ذات الأسهم SPA إلى شركة من شكل آخر، حيث إذا تمت هذه العملية خلال السنة المالية، يجب أن يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص، تكون موضوع تقرير محافظ الحسابات.

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة : يتعلّق هذا المعيار بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرّخ في 26 ماي 2008، وكذا حول المعلومات المقدّمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلّق بالنظام المحاسبي المالي. ويتعلّق التقرير الخاص وفقاً لهذا المعيار بوضعية المساهمات أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال السنة المالية.

ثانياً : المعايير الجزائرية للتدقيق"NAA" : يتجلى توجه الجزائر إلى تطبيق المعايير في مجال التدقيق من خلال إصدار مجموعة معايير جزائرية للتدقيق NAA عددها 16 معيارا – لحد الآن- على شكل دفعات بداية من فيفري سنة 2016، ثم في شهر أكتوبر 2016، يليها دفعة ثالثة في مارس 2017 وآخر إصدار كان بتاريخ 24 سبتمبر 2018. هذه المعايير مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق ISA بنفس المضمون ونفس الترميز؛ وللإشارة فإنه تمت معايير أخرى في طور الإصدار. فيما يلي عرض موجز للمعايير الصادرة إلى حد الآن :

[1]- **نفس المرجع السابق**، ص: 22.

1- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) NAA 210 [1] :

أ- المجال التطبيقي :

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

ب- الهدف :

- إن هدف المدقق هو قبول و متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها :
  - ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.
  - بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق و الإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق.
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة . يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 210) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- الشروط المسبقة للتدقيق؛
- محتوى رسالة المهمة، مع تقديم شكل نموذجي للرسالة التي بها أحكام مهمة التدقيق؛
- الأحكام الأساسية لرسالة المهمة؛
- التدقيقات المتكررة؛
- تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية؛
- خصوصيات أخرى : تتعلّق بحالات خاصة في تعيين المدقّق الخارجي في المؤسسة.

لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى نص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 210 "اتفاق حول أحكام المهمة".**

2- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 505 التأكيدات الخارجية[1] :

أ- المجال التطبيقي

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

ب- الهدف

- هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو التصور والوضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

ت. المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 505) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- الأداءات المطلوبة؛
- إجراءات التأكيد الخارجية؛
- رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد؛
- نتائج إجراءات التأكيد الداخلي؛
- مصداقية الردود على طلبات التأكيد؛
- عدم تلقي الردود؛
- حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة؛
- الفوارق؛
- التأكيدات الضمنية؛
- تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها.

3- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة[2]:

أ- المجال التطبيقي

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ب- الهدف

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 505 "التأكيدات الخارجية".**

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 560 "أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة".**

- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 560) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- الإجراءات المطلوبة؛
- أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق؛
- حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية؛
- حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية.

4- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 580 التصريحات الكتابية[1]:

أ- المجال التطبيقي

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

ب- الهدف : أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 580) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- الواجبات المطلوبة؛
- المسيرون الذين تطلب منهم التصريحات الكتابية؛
- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة؛
- تصريحات كتابية أخرى؛
- تاريخ و مدة التصريحات الكتابية؛
- شكل التصريحات الكتابية؛

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 580 "التصريحات الكتابية"**.

- التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة وغير المتحصل عليها؛
- التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية؛
- تصريحات كتابية مطلوبة و غير متحصل عليها.

5- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية[1]:

أ- المجال التطبيقي

يدرس المعيار م .ج .ت 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.

يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة .

تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

ب- الهدف

يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل. يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق، في هذا النحو على :

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق؛
- التعرف على المشاكل المحتملة و حلها في الوقت المناسب؛
- التنظيم و التسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.

كما أن التخطيط الملائم يساعده في :

- اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، مع التوجيه الصحيح للمهام؛
- التسيير و الإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم؛
- تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء، إن أمكن ذلك.

طبيعة و امتداد التخطيط يتغيران حسب حجم ودرجة تعقيد الكيان.

تجدر الإشارة إلى أن التخطيط هو عملية مستمرة و متكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة بـ) نهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري.

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 300) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- تخطيط مهمة التدقيق؛
- الهدف الذي يرمي إليه المدقق وتنظيم المهمة؛
- استراتيجية التدقيق؛
- برنامج العمل؛

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 300 "تخطيط الكشوف المالية".**

- التعديلات المدرجة في استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل؛
- الواجبات المطلوبة؛
- إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة؛
- الأعمال الأولية لتخطيط المهمة؛
- تخطيط مهمة التدقيق؛
- التوثيق؛
- مسائل إضافية تؤخذ بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الأولية.

6- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 500 العناصر المقنعة[1]:

أ- المجال التطبيقي

- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بالتصور والوضع حيز التنفيذ الإجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.
- تعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق :
- جوانب معينة للتدقيق (م.ج.ت 315 ، م.ج.ت 501)
- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (م.ج.ت 570)
- إجراءات خاصة لجمع لعناصر المقنعة (م.ج.ت 520)
- تقدير مدى كفاية و ملاءمة العناصر المقنعة المجمعة (م.ج.ت 200 ، و م.ج.ت 330).

ب- الهدف

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

- يهدف المدقق إلى التصور والوضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند إليها المدقق في تأسيس رأيه.

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 500) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية[2] :

- تعاريف؛
- مفهوم العناصر المقنعة؛
- عناصر مقنعة كافية و ملائمة؛

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 500 "العناصر المقنعة".**

[2]- **نفس المرجع السابق.**

- الكفاية و الملائمة؛
- دلالة و مصداقية العناصر المقنعة؛
- الواجبات المطلوبة؛
- معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر مقنعة؛
- تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة؛
- إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة؛
- تفتيش التسجيلات أو الوثائق؛
- تفتيش الأصول العينية؛
- الملاحظة المادية؛
- طلبات المعلومات؛
- طلبات التأكيد الخارجية؛
- المراقبة الحسابية؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية.

7- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية[1]:

أ- المجال التطبيقي

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.
- تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل : الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة : الاحتمالات و الالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.
- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها :
  - لم تكن موضوع تدقيق؛
  - تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف"

تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و 710.

ب- الهدف

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 300 "مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية–"**.

يجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تسمح بضمان أن:

- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست على الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

ت– المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 510) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية[1] :

- إجراءات التدقيق؛
- الأرصدة الافتتاحية؛
- استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية؛
- معلومة ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق؛
- النتائج وتقرير التدقيق؛
- الأرصدة الافتتاحية؛
- استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية؛
- تعديلات مقدمة على تقرير تدقيق المدقق السابق؛
- الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي؛
- إجراءات التدقيق؛
- الأرصدة الافتتاحية؛
- النتائج وتقرير التدقيق؛
- الأرصدة الافتتاحية؛
- تعديل محدث على تقرير تدقيق المدقق السابق.

8– المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 700 تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية[2]:

أ– المجال التطبيقي

- يعالج المعيار م.ج.ت 700 ما يلي :
- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛

[1]- **نفس المرجع السابق.**

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.**

- شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.
- الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

ب- الهدف

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 700) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- الواجبات المطلوبة؛
- تأسيس الرأي حول الكشوف المالية؛
- شكل الرأي؛
- تقرير المدقق؛
- المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية.

9- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 520 الإجراءات التحليلية[1]:

أ- المجال التطبيقي

- يعالج المعيار م.ج.ت 520 ما يلي :
  - استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
  - إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.
- تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر (والتي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث غير الاعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر.
- الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 520 "الاجراءات التحليلية"**.

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة. و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة.

ب- الهدف

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

- يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية.

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 520) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- الواجبات المطلوبة؛
- الإجراءات التحليلية المادية؛
- الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة؛
- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية.

10- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 570 استمرارية الاستغلال[1]:

أ- المجال التطبيقي

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

ب- الهدف

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

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

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 570) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- فرضية استمرارية الاستغلال؛
- مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 570 "استمرارية الاستغلال".**

- مسؤولية المدقق؛
- إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة؛
- تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة؛
- حالة الكيانات الصغيرة؛
- الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها؛
- إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف؛
- الاستنتاجات وتقرير التدقيق؛
- تطبيق ملاءمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود "عدم يقين" معتبر؛
- تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه؛
- التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة؛
- التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية.

11- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين[1]:

أ- المجال التطبيقي

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي بأعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
- لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديون للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

ب- الهدف

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

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

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 610) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي؛
- تحديد امكانية و امتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة؛

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".**

- التوثيق.

12- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق[1]:

أ- المجال التطبيقي

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.
- لا يعالج هذا المعيار في الحالات، عندما :
  - يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو يتحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، والتي تمت معالجتها في المعيار 220؛
  - يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة)، والتي تمت معالجتها في المعيار 500.
- الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذو خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

ب- الهدف

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

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

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 620) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- مسؤولية المدقق في رأي التدقيق؛
- تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير؛
- طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق؛
- اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق؛
- الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق؛
- تقييم ملاءمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق؛
- الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".**

13- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 230 وثائق التدقيق[1]:

أ- المجال التطبيقي:

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.

من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

ب- الهدف:

أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي :

- تشكل ملفا كافيا و ملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن.1) أو النصوص القانونية والتنظيمية.

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 230) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- طبيعة و فائدة توثيق التدقيق؛
- إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب؛
- وثائق إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة المتحصل عليها؛
- شكل و محتوى و امتداد التوثيق؛
- عدم احترام الواجبات المطلوبة؛
- أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق؛
- تشكيل ملف التدقيق النهائي؛
- حماية وحفظ وملكية ملفات العمل.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 230 "وثائق التدقيق".**

14- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة[1]:

أ- المجال التطبيقي

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500 وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ب- الهدف

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص :

- وجود المخزونات و حالتها؛
- اكتمال إحصاء القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان؛
- و تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

ت- المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 501) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- المخزونات؛
- القضايا و المنازعات؛
- التأكيدات الكتابية؛
- المعلومات القطاعية.

15- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 530 السبر في التدقيق[2]:

أ- المجال التطبيقي

يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

- يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.
- يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.

يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيفيات التطبيق على الوسائل والتي يعد السبر في التدقيق جزءا منها، وهذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة".**

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 530 "السبر في التدقيق".**

ب– الهدف

يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

ت– المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 530) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- السبر؛
- اختيار الطريقة يقع ضمن حكم المهني؛
- مفهوم و حجم العينة وتحديد العناصر الواجب اختبارها؛
- وضع إجراءات التدقيق؛
- طبيعة و سبب الانحرافات والاختلالات؛
- استقراء الاختلالات؛
- تقييم نتائج السبر.

16– المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها[1]:

أ– المجال التطبيقي :

يعالج المعيار م.ج.ت 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

ب– الهدف

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة و الكافية للتحقق من أن[2]:

- التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة؛
- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة.

و هذا في المرجع المحاسبي المطبق.

ت– المضمون : تطرّق هذا المعيار (NAA 540) بالتفصيل في مضمونه إلى العناصر التالية :

- طبيعة التقديرات المحاسبية؛
- إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة؛

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها".**

[2]-**نفس المرجع السابق.**

- تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة؛
- الردود على المخاطر التي قيمت للاختلالات المعتبرة؛
- المراقبة المادية و التكميلية للرد على المخاطر الهامة؛
- حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم؛
- معايير التسجيل و التقييم؛
- تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية و البحث عن الاختلالات؛
- المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة؛
- التصريحات الكتابية؛
- الوثائق.

المطلب الثالث : توجه الجزائر نحو تبني المعايير الدولية للمراجعة

تطورت العلاقات الدولية وظهرت الشركات متعدّدة الجنسيات في مختلف أقطار العالم وتطورت بالتوازي مهنة المحاسبة على المستوى الدولي باعتماد الهيئات الدولية لأنظمة ومعايير دولية في مجالي المحاسبة والتدقيق؛ ومن أجل مسايرة هذه التحولات، باشرت الجزائر خلال العقد الأخير في إصلاحات مهنة المحاسبة والتدقيق بداية من هيكلة الهيئات المشرفة على المهنة، وهذا تبعا لصدور قانون المهنة سنة 2010 والنصوص التنظيمية الملحقة، ثم معايير تقارير محافظ الحسابات سنة 2014، بعدها، وبداية من سنة 2016 إلى يومنا هذا إصدار تدريجي للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، ناهيك عن الملتقيات والجلسات الوطنية التي تُنظّمها الهيئات المشرفة من حين إلى آخر..، هذه الإجراءات توحي بأنّ الجزائر تتجه نحو تحسين وتطوير المهنة بما يتماشى مع المقاييس الدولية؛ إلاّ أنّ الوضع على المستوى المحلي يشهد النقص في التكوين وضعف التأطير والرقابة على نوعية الأداء والمنافسة غير النزيهة بين المكاتب ...، هذه الأسباب وأخرى دفعت بالهيئات المشرفة على المهنة وعلى رأسها وزارة المالية، إلى البحث عن سبل تحسين المهنة والسعي إلى تطويرها، من خلال البحث ودراسة إمكانيات التوجّه إلى اعتماد أو تبني المعايير الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة، في محاولة للحاق بالركب العالمي وتحسين الأداء المهني للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى توافق الممارسات على المستوى الدولي، كما سنعرض طرق تبني المعايير الدولية للمراجعة.

أولاً : توافق وتوحيد ممارسات المراجعة على المستوى الدولي : أمام الاختلافات في المبادئ، القواعد ومعايير المراجعة التي كانت تؤدي إلى تقارير مراجعة مختلفة وأحيانا متعارضة، زادت أهمية معايير المراجعة وزادت معها الحاجة إلى التحري عن أسباب اختلافها وحل مشكلة التنسيق الداخلي عن طريق توحيد الإجراءات،

القواعد والأسس في البلد الواحد، ووجوب التوافق الدولي المشترك وَإيجاد قواعد وأسس مشتركة لمعالجة ولمقارنة المعلومات المالية على المستوى الدولي. وعليه فقد بدأ التوافق بين الدول المختلفة والمنظمات المهنية في محاولة لجلب عدد من الأنظمة المختلفة مع بعضها البعض[1].

إن التمييز بين مصطلحي التوافق والتوحيد يتطلب منا تحديد مفهوم كلا منهما، ومن ثم تحديد مدى التطابق أو الاختلاف بينهما، إذ يقصد بالتوافق تقليل درجة الاختلافات الموجودة بين الدول في التعبير أو الممارسة أو الأسس المحاسبية، أما التوحيد فيعني جعل الشيء واحدا وهو التماثل والتطابق والانتظام، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام أو خطة تتضمن مجموعة من المعايير والقواعد لخدمة أهداف معينة. وبصفة عامة يختلف التوافق عن التوحيد في أن الأول يعني عملية تقليل الفروقات والاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية والمراجعة عند حدها الأدنى، بينما يبحث التوحيد في إزالة الاختلافات تماما عن طريق فرض مجموعة من المعايير الموحدة والسياسات المحاسبية وتطبيقها على دول معينة، أي أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي، ولأن التوحيد الكامل صعب التحقق على المستوى الدولي لذلك فإن الاتجاه الحالي هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، وعليه فإن أي جهد لتحقيق التوافق بين هذه المعايير يجب أن ينصب على حصر وتحليل العوامل والمتغيرات التي قد تساهم في تقليص أوجه الخلاف الجوهرية بين معايير المحاسبة والتدقيق المحلية من جهة، وبين معايير المحاسبة والتدقيق الدولية من جهة أخرى[2].

ثانياً : طرق تبني المعايير الدولية للمراجعة : توجد ثلاثة أساليب تستخدم لتبني المعايير الدولية للمراجعة، نوضحها فيما يلي[3] :

1- التبني الكامل للمعايير : تقوم بعض المؤسسات بتبني معايير التدقيق الدولية كلياً بنسبة 100%، وعدم إضافة أية متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير، وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية، التي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة كاملة، منها على سبيل المثال : الأردن ولبنان.

2- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة : إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للتدقيق دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية. في هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح

---

[1]- علي بودالل وآخرون، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، ملتقى دولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS) وَالمعايير الدولية للمراجعة (ISA)- التحدي، جامعة سعد دحلب- البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13- 14 ديسمبر 2011، ص : 173.

[2]- ناظم شعلان جبار، **التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية –متطلبات التوافق والتطبيق– "دراسة مقارنة"**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الثاني، جامعة القادسية، العراق، 2016، ص ص : 193-194.

[3]- عبد الله أحمد عمر بامشموس، **تطبيق معايير التدقيق الدولية**، مجلة المحاسب القانوني، العدد : 9، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين ، صنعاء، الجمهورية اليمنية، مارس 2010، ص : 08.

الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية ليكون بمثابة التزام بمعايير التدقيق الدولية، ولا تلجأ لإجراءات تدقيق أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن التدقيق قد تم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

3- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة : في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار، تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير هذا الاختلاف. إن الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية[1].

ثالثاً : واقع تبني النصوص التنظيمية في الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة : الملاحظ أن مهنة المراجعة في الجزائر كانت ولا تزال تخضع لقوانين تميزها إجبارية التطبيق كالقانون التجاري وقانون المهنة، وهذا بالتزامن مع وجود المعايير الدولية للمراجعة والتي تعتبر كدليل كتابي استرشادي يساعد المهني على أداء المهمة على أحسن وجه، وتتميز باختيارية التطبيق، إلاّ أنه في الآونة الأخيرة بدأت الجزائر تدريجيا في إصدار معايير محلية للتدقيق بهدف تحسين مستوى أداء المهنيين والرُّقي بالمهنة إلى المصاف العالمية؛ الجدول التالي يعرض نقاط التوافق بين النصوص التنظيمية المحلية والمعايير الدولية :

الجدول رقم (03) : أوجه الاتفاق للقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

أوجه الاتفاق	النصوص، القوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق (م. ج. ت)	المعيار الدولي للتدقيق
تعيين المدقق	المرسوم التنفيذي رقم : 11- 32 ينص على أن عملية التعيين تتم وفقاً لدفتر شروط، يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين وكذلك ما يخص عملية التكليف.	- 200 " الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق" - 210 " الاتفاق على شروط التعيين".
رقابة الجودة	المادة 05 نصت على إنشاء لجنة مراقبة النوعية لدى المجلس الوطني للمحاسبة	- 220 " مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية"
تحديد مهام المدقق الأساسي والمدقق الثانوي	نصت عليه المادة 30، 46، 47، 48، 49 من القانون 10- 01.	- 600 " اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك البيانات)".
التقرير وأنواعه	المادة 25 من القانون 10- 01 نصت على	- 570 " استمرارية المنشأة"

[1]- **نفس المرجع السابق**، ص : 08.

	التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية.	- 265 " الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية".
التوثيق وحفظ الملفات	المادة 40 من القانون 10- 01 نصت على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة.	- 230 " توثيق التدقيق".
اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	المقرر رقم : 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016. م. ج. ت : 210، 505، 560 وَالمعيار الجزائري للتدقيق رقم : 580.	- 210 " الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة". - 505 " المصادقات الخارجية". - 560 " الأحداث اللاحقة". - 580 " الإفادات المكتوبة".
التأكيدات الخارجية		
الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المدقق		
التصريحات الكتابية		
تخطيط تدقيق الكشوف المالية	المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016، م. ج. ت : 300، 500، 510 وَالمعيار الجزائري للتدقيق رقم : 700.	- 300 " التخطيط لمراجعة القوائم المالية". - 500 " أدلة المراجعة". - 510 " ارتباطات المراجعة لأول مرة- الأرصدة الافتتاحية". - 700 " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية".
العناصر المقنعة		
مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية		
تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية		
أدلة الإثبات، مدى كفايتها ومدى ملاءمتها.	المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس2017. م. ج. ت : 520، 570، 610 وَالمعيار الجزائري للتدقيق رقم : 620.	- 520 " الإجراءات التحليلية". - 570 " المعدل- الاستمرارية". - 610 " استخدام عمل المراجعين الداخليين". - 620 " استخدام عمل خبير المراجع".
عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها ومدى تعبيرها)		
استخدام أعمال المدققين الداخليين		

استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق		
وثائق التدقيق **العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة** **السّبر في التدقيق** **تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها**	المقـرر رقـم : 77 المـؤرخ في 24 سـبتمبر 2018. م. ج. ت : 230، 501، 530 وَالمعيار الجزائري للتدقيق رقم : 540.	– 230 " توثيق أعمال المراجعة". – 501 " أدلة المراجعة– اعتبارات محددة لبنود مختارة". – 530 " العينات في المراجعة". – 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلـك التقـديرات المحاسـبية للقيمـة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة".

المصدر : بن حواس كريمة، بنية عمر، "**دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA**"؛ مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات؛ العدد : 40، كانون الأول 2016، ص 100.

من خلال تحليلنا للنصوص المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر والمعايير المحلية للتدقيق ومقارنة هذه الأخيرة مع المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة، لاحظنا ما يلي :

- صدور المعايير الجزائرية تدريجياً وبفترات متفاوتة بينها، مما أدّى إلى تردّد وتأخر في التطبيق؛
- صدور المعايير الجزائرية للتدقيق بنفس ترقيم المعايير الدولية مما يساعد على التوجه مباشرة إلى نظيرتها الدولية في حالة البحث والتعمّق والفهم أو من أجل المقارنة؛
- عدم تطابق تسميات بعض المعايير 100% بسبب تعدد الجهات المترجمة، مع وجود نوع من التطابق في المحتوى والمضمون، مع ضرورة تكييف المعايير مع القوانين المحلية، وهذا من أجل تسهيل التطبيق؛
- وجود تكامل بين النصوص التشريعية والمعايير الجزائرية للتدقيق في بعض المجالات مثل المرسوم 11- 32 مع م. ج. ت رقم : 210 حول تعيين المدقق.

للإشارة توجد العديد من المعايير الجزائرية للتدقيق لم تصدر بعد، وهذا ما يجعل إمكانية مقارنة المعايير المحلية بقريناتها الدولية، غير ممكن في الوقت الرّاهن، فصدور 16 معياراً محليا أمام وجود ما يزيد على 30 معياراً في الأصل، يحُدّ من إمكانية المقارنة والدراسة التحليلية على العموم.

المبحث الخامس : المرتكزات القانونية لمهنة التدقيق

المطلب الأول : محدّدات مهنة التدقيق في الجزائر

أولا : تعريف التدقيق

تناول تعريف التدقيق العديد من الأكاديميين والمهنيين الممارسين للمهنة وكذا الهيئات المهنية، حيث وضعوا له تعاريف مختلفة الصياغة لكن تتفق في جوهرها ومضمونها؛ فيما يلي سنحاول عرض بعضٍ منها :

1- عرّفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة، أنها :" عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق[1]".

2- عرف كل من Bernard Germond وَRené Bonnault المراجعة، أنها :" اختبار تقني صارم مبني على أسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة[2]".

3- كما عُرّفت المراجعة على أنها :" فحص انتقادي، يهدف إلى التأكد من أنّ نشاط المؤسسة مترجم بطريقة وفيّة في الحسابات السنوية طبقاً للتنظيمات سارية المفعول، وأنها حُكم على تسيير المديرين، وأنّها إجراءات الرقابة على تنفيذ أهداف المؤسسة[3]".

4- وجاءت المراجعة الخارجية كذلك على أنّها : " وظيفة مستقلة عن المؤسسة مهمتها المصادقة على دقة الحسابات والقوائم المالية. وبدقة أكثر واعتماداً على مفهوم محافظ الحسابات، فإن المراجعة الخارجية هي المصادقة على صحة، مصداقية والصورة الصادقة للحسابات والقوائم المالية[4]".

من التعاريف السابقة يُمكن أن نستنتج أن المراجعة هي عملية فحص للمعلومات والبيانات ومختلف الوثائق للتأكد من صحتها ومطابقتها للكشوف المالية، وإلى أي مدى تعكس المعلومات التي تتضمنها هذه الكشوف المالية واقع المؤسسة، بغية التأكد من نزاهة وشفافية الحسابات، بهدف إبداء رأي فني محايد في شكل تقرير؛ ويُؤدي هذه المهمة شخص يتمتّع بالاستقلالية والمؤهلات والكفاءات المطلوبة.

---

[1]- وليم توماس و أمرسون هنكي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 26.

[2]-LIONNEL.C & GERARD.V, **op.cit** , P : 21.

[3]- REDHA KHELASSI, **op.cit**, P : 47.

[4]- Jacques Renard, **op.cit**, P P : 79-80.

ثانيا : المدقّق الخارجي في الجزائر : يقصد بالمدقق محافظ الحسابات في حالة التدقيق القانوني أو الخبير المحاسب في حالة التدقيق التعاقدي[1].

1- الخبير المحاسب تعريفه ومهامه[2] :

هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. بصفة ظرفية أو مؤقتة. ويؤهل الخبير المحاسبي كذلك لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

يتمثّل نشاط الخبير المحاسب في :

- إضافة إلى ما سبق، القيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يرتبطه بها عقد عمل؛
- يُعدّ المؤهّل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.
- يُقدّم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي الاجتماعي والاقتصادي؛

2- محافظ الحسابات[3] :

هو كل شخص يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

3- شروط ممارسة مهنة التدقيق :

لقد نصّت المادة 8 من قانون المهنة 10-01 على جملة من الشروط لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق كما يلي[4] :

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية، أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقّه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مُخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلّف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في قانون المهنة؛

---

[1]- الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، النقطة رقم: 04، **المعيار الجزائري للتدقيق 210**، المقرر رقم 02، المؤرخ في 2016/02/04 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010**، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد : 18-19-20، العدد : 42، بتاريخ : 11 جويلية 2010، ص ص : 06-07.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة : 22، **القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010**، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد : 42، بتاريخ : 11 جويلية 2010، ص : 07.

[4]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 42، بتاريخ : 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص : 07.

- أن يُؤدي اليمين المنصوص عليها في ذات القانون، والتي جاءت كما يلي :

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي أن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرّف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد"

للإشارة فإن ثمة شروطا لمماسة المهنة كانت سارية المفعول في القانون السابق (91-08)، تختلف عن القانون الحالي (10-01) في شرط الشهادات المتحصّل عليها.

ثالثا : إجراءات تعيين المدقّق الخارجي والارتباط مع المؤسسة وفقا لمعايير التدقيق

1- إجراءات الارتباط والتعاقد وفق متطلبات المعيار الدولي للتدقيق 210

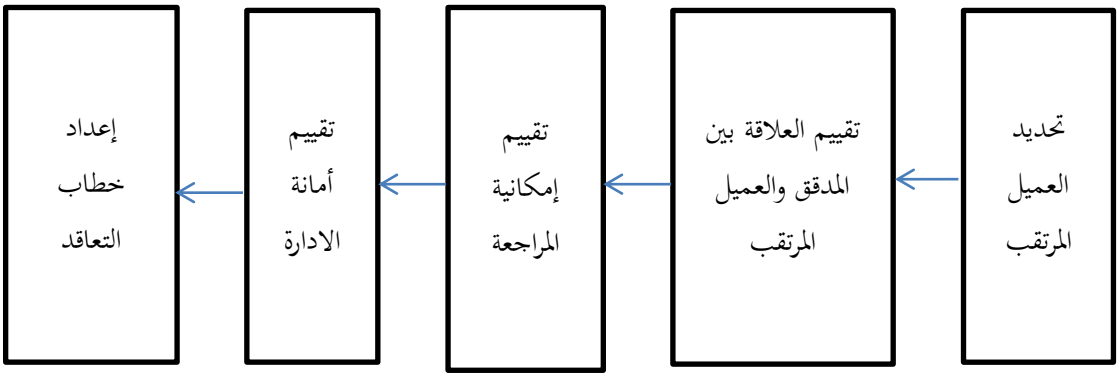
عندما تشير نتائج تقييم المعلومات عن العميل إلى سلامة ونزاهة الإدارة وانخفاض مخاطر نشاط العميل، وأن مكتب التدقيق يمتلك الكفاءة والمقدرة والإمكانيات اللازمة لتنفيذ المهمة، ولا توجد ظروف متوقعة يمكن أن تؤثر في الاستقلالية، فإن النتيجة النهائية هي اتخاذ قرار بقبول المهمة، ويكون هذا القبول معبّر عنه في شكل مكتوب، ويسمى بـ : " خطاب الارتباط والتعاقد"، أو "رسالة مهمة".

ينص المعيار الدولي للتدقيق ISA210 في فقرته الثانية على أنّه من الضروري على المدقّق والعميل تثبيت شروط التكليف المتّفق عليها في كتاب التكليف بالتدقيق أو في أيّ شكل مناسب آخر من أشكال العقد. وعادة ما يتضمن خطاب الارتباط والتعاقد أية معلومات واشتراطات وتدابير يراها المراجع ضرورية لتحديد مهمته ومسؤولياته بشكل واضح ودقيق، إذ يضم الخطاب ما يلي :

- بيان الهدف من مراجعة القوائم المالية؛
- بيان مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية؛
- تحديد نوع أو نطاق عملية المراجعة ومسؤوليات والتزامات المدقق (في ضوء القواعد المهنية ومتطلبات القوانين الأخرى المنظمة)؛
- الترتيبات اللازمة لتخطيط عملية المراجعة، وتوقيتها؛
- أنواع التقارير والمراسلات المرتبطة بعملية المراجعة؛
- الإقرارات المكتوبة التي يرغب المدقق في الحصول عليها من الإدارة؛
- إيضاح للمخاطر التي لا يمكن تفاديها نظراً للقيود على المراجعة أو الرقابة الداخلية؛
- تسهيل مهمة المدقق في الاطلاع على المستندات والسجلات اللازمة؛
- الخدمات الأخرى (كالخدمات الضريبية والمحاسبية) خلال المراجعة؛
- الأتعاب وأسس حسابها وطريقة سدادها .

ويُمكن توضيح إجراءات الارتباط والتعاقد من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (05) : إجراءات التعاقد وقبول المهمة



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 475.

فالمدقق في هذه المرحلة يتأكد من أن مهمة المراجعة التي وكّلت له يمكن القيام بها على أكمل وجه، وعليه، فإنّ مرحلة قبول المهمة تتمحور حول عنصرين أساسين، هما :

- امتلاك الكفاءة الضرورية والكافية لأداء المهمة والتي تكون في المدقّق في حد ذاته؛
- توفير التقنيين والوقت الكافي لأداء المهمة .

في نهاية هذه المرحلة يحرر المراجع رسالة اقتراح يجمع من خلالها استنتاجاته فيما يخص مجالات الخطر والصعوبات التي قد تواجهه، ويقترح كيفيات تدخلاته الأساسية إلى جانب اقتراح ميزانية المهمة.

2- متطلبات إعداد رسالة المهمّة في ظل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210[1]

تُعدّ مرحلة الارتباط من أهم مراحل التدقيق، حيث يتم فيها زالاتفاق على أحكام مهمة التدقيق وإجراءات سير العملية من بدايتها إلى نهايتها، وتتجسّد هذه المرحلة في رسالة المهمة التي يقوم بإعدادها المدقّق الخارجي، ويجب عليه أن يتأكّد من موافقة المؤسسة على أحكام الرسالة، حيث تُمضى من الطرفين، العميل والمدقّق (انظر الشكل رقم 04). تخضع عملية إعداد رسالة المهمة إلى عدة إجراءات ، يمكن عرض أهمّها من خلال النقاط التالية:

أ- الشروط المسبقة لإعداد رسالة المهمّة : تحدّث المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 عن جملة من الشروط المسبقة للتدقيق والتي يجب على المدقق أن يحرص على وجودها قبل إعداد وإمضاء رسالة المهمة، تتمثّل هذه الشروط فيما يلي[2] :

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية؛
- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية؛

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المقرر رقم : 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 210 "اتفاق حول أحكام المهمة".**

[2]- **نفس المرجع السابق.**

- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للرقابة الداخلية الفعال؛
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة.

إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوفات المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فانه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم، وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

ب– ما يجب أن تتضمّنه رسالة المهمة : يجب أن تدوّن أحكام مهمة التدقيق في رسالة ويجب أن تتضمن : ما يلي[1] :

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين سارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق؛
- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح.

ث– واجبات الإدارة المتضمّنة في رسالة المهمة : على المدقق أن يحرص على إدراج جملة من الواجبات في رسالة المهمّة التي على الإدارة أن تتحمّلها، ويتعلّق الأمر بـ :

- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية، والتي قد تعلم بها في الفترة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية؛

[1]- نفس المرجع السابق.

ج– رسالة المهمة الجديدة ورسالة المهمة التكميلية

تنصُّ الفقرات 12،11 و13 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 على أنّه[1] :

يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.

يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغتها لاسيما عند :

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة طبيعة ونطاق تدخلات المدقق؛
- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛
- حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين؛
- ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان؛
- وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق.

تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

ح– الارتباط والتعاقد مع المؤسسة (العميل) : تعتمد هذه المرحلة على الخطوات التالية :

- توفير البيانات الأولية عن العميل : يسعى المدقّق للحصول على القدر الكافي من البيانات قبل الشروع في عمليات الفحص والتدقيق، وذلك لتحديد مدى أمانة ونزاهة إدارة العميل، إضافة إلى التعرف على مخاطر العميل.
- الاتصال بالمراجع السابق للعميل : هذا الاجراء يسمح للمدقّق بربح الوقت والاستفادة من المعلومات التي يتحصّل عليها من زميله، وتُفيده في تنفيذ عملية التدقيق.
- تقييم الكفاءة والاستقلالية عند الارتباط بالعميل : يقوم المدقق من خلال هذا الإجراء بتقييم ومطابقة مدى ملاءمة الكفاءة المهنية مع طبيعة ومتطلبات نشاط العميل، إضافةً إلى عامل الاستقلالية الذي يلعب دورا هامّا أثناء أداء مهمة التدقيق.
- من أجل فهم العلاقات التي تربط المدقق بالمؤسسة محل التدقيق، يُرجى العودة إلى الشكل رقم (06) من هذه الدراسة.

ثالثا : مهام المدقّق

استعمل القانون التجاري مصطلح "مندوب الحسابات"، بينما استعمل قانون المهنة مصطلح "محافظ الحسابات"، فرغم اختلاف اللفظ إلاّ أنّ المعنى واحد، وكلاهما يعني المدقّق الخارجي الذي يؤدي مهمة التدقيق

[1]- نفس المرجع السابق.

القانوني؛ ولقد تناول كل من القانون التجاري وقانون المهنة، مهام محافظ الحسابات، حيث تمثّلت هذه المهام فيما يلي :

1- طبقا للقانون التجاري : تتمثل مهمة محافظ الحسابات باستثناء أي تدخل في التسيير، في العناصر التالية[1]:

- التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها؛
- التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة؛
- التدقيق في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها؛
- المصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والميزانية، وصحة ذلك؛
- التحقق من احترام مبادئ المساواة بين المساهمين؛
- استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في الحالات المستعجلة.

2- طبقا للقانون 10-01 : تتمثل مهام محافظ الحسابات طبقا لقانون المهنة فيما يلي[2] :

- يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين والمسيرين؛
- يقدّر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يُعلِم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل ما من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- المصادقة على صحة الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة؛
- إعداد التقارير الخاصة.

رابعا : تعيين المدقّق الخارجي ومدّة وكالته

1- طُرق تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة، وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، وفي حالة عهدتين متتاليتين لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلاّ بعد مضي ثلاث سنوات .

[1]- القانون التجاري، المواد : 600 و 609 و 715 مكرر 7، **مرجع سبق ذكره**، ص : 282-326.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 42، بتاريخ : 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص 07.

أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية .

يمكن تفصيل صور تعيين محافظ الحسابات فيما يلي[1] :

أ- التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات : في الحالات العامة والعادية يمكن تعيين محافظ الحسابات من طرف إمّا الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات على النحو التالي :

- تعين الجمعية العامة التأسيسية مندوب أو مندوبي الحسابات الأولين في القانون الأساسي، ويجب إثبات قبول التعيين في محضر الجلسة ؛
- يعين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، بعد الموافقة الكتابية، وعلى أساس دفتر الشروط ، وذلك خلال أجل أقصاه شهر بعد اقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات.
- دفتر الشروط : فصّل المرسوم التنفيذي 11-32 مضمون دفتر الشروط الواجب إعداده من أجل تعيين محافظ أو محافظي الحسابات .
- رسالة قبول العهدة : يرسل محافظ الحسابات رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية "08" أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

ب- التعيين من طرف رئيس المحكمة : إذا لم يتم تعيين محافظ الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بأمر من رئيس المحكمة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويمكن تقديم هذا الطلب من طرف كل معني في الشركات التي تلجأ علنيا للادخار وذلك عن طريق السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها .

ت- التعيين من طرف أحد المساهمين : يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين محافظ الحسابات ويبلغ قانونا بحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

2- مدة وكالة محافظ الحسابات : تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين، وتنتهي مهام محافظ الحسابات بعد اجتماع الجمعية العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 07، بتاريخ : 02 فيفري 2011، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 23-24.

3- حالة عدم تعيين محافظ الحسابات :تنصّ الفقرة الرابعة من المادة 66 من قانون المالية لسنة 2011،على أنه "يُعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظيفته أو في وظائفهم بغرامة من 100 000 دج إلى 1 000 000 دج"[1].

خامسا : رفض المهمة والاستقالة

1- رفض المهمة والاستقالة : يمكن للمدقق رفض المهمة إذا لم يتم احترام الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة أو على أساس الحدود المفروضة من طرف الإدارة وبعد المناقشة مع هذه الأخيرة أو القائمين على الحكم، إلا إذا نص القانون على عكس ذلك .

2- الاستقالة : يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، وفي حالة التدقيق التعاقدي، يمكن للمدقق الاستقالة إذا تعذر قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق، عندما لا ترخص له الإدارة لمتابعة مهمته الأولية .

سادسا : حالات التنافي والموانع في ممارسة المهنة : جاء في المواد 415 مكرر 6 والمادة 64 والمادة 70 من القانون التجاري على أنّه، يتعيّن على محافظ الحسابات قُبيل قبوله لوكالة التدقيق القانوني، الحرص على عدم الوقوع في الحالات التي لا تسمح له بتنفيذ المهمة أو يكون ممنوعا بقوة القانون، وهو ما يُسمى بحالات التنافي والموانع التي تناولها كلّ من القانون التجاري وقانون المهنة كما يلي[2] :

1- حالات التنافي والموانع طبقا للقانون التجاري : لا يجوز أن يعيّن مندوبا للحسابات في شركة المساهمة :

- الأقارب والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركات؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصّلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتّب، إمّا من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 80، بتاريخ : 30 ديسمبر 2010، المادة : 66، **مرجع سبق ذكره**، ص : 18.

[2]- القانون التجاري، المواد : 600 و 609 و 715 مكرر 7، **مرجع سبق ذكره**، ص : 282-326.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

2- حالات التنافي طبقا للقانون 10-01 : لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون [1]:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون 10-01؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقاً لأحكام المادة 76 من 10-01.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون.

3- حالات الموانع طبقا للقانون 10-01 : يمنع محافظ الحسابات من [2] :

- القيام مهنياً بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو النيابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.

زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصاً في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذي تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 42، بتاريخ : 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص : 06.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 42، بتاريخ : 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص : 07.

سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال السنوات الثالثة (3) الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

في الأخير، تجدر الإشارة إلى أنّه، إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس بصفة مؤقتة نشاطا منافيا لما هو منصوص عليه في المواد أعلاه. يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .

سابعا : المؤسسة الخاضعة (مجال التطبيق)

هناك بعض المؤسسات ملزمة قانونا بتعيين محافظ الحسابات في إطار التدقيق القانوني، في حين أن بعض المؤسسات لم يلزمها القانون، فالمؤسسات الملزمة قانونا نذكرها فيما يلي :

- شركات المساهمة (SPA)؛
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، والمؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (EURL)؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي (EPE & EPIC)؛
- الجمعيات بجميع أنواعها : دينية، ذات طابع خاص، الأجنبية.[1]
- ولقد نصت المادة 66 من قانون المالية لسنة 2011، على أنّه لا يتعيّن على المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، والشركات التي يقل رقم أعمالها عن 10 ملايين دينار التصديق على حساباتها من طرف محافظ الحسابات.

أمّا بالنسبة للتدقيق التعاقدي أو الاختياري، فكل المؤسسات مهما كان شكلها، يمكنها تعيين خبير محاسب لإجراء هذا النوع من التدقيق المالي والمحاسبي؛ وهذا طبقا لما نصت به المادة 19 من قانون المهنة 10-01.

المطلب الثاني : مسؤوليات المدقّق الخارجي

تضبط مسؤولية المدقّق الخارجي في الجزائر عدّة قوانين ونصوص تنظيمية، نظرا لأهمية وحساسية المهنة، فيما يلي سنُلخّص أهم المسؤوليات المترتّبة على محافظ الحسابات طبقا للنصوص القانونية والمراسيم الملحقة على النحو التالي :

أولا : المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات : وهي مسؤولية محافظ الحسابات تجاه زبائنه أي المؤسسات التي يراقبها أو تجاه الغير، وهذا في إطار مهمة التدقيق القانوني، ومبدأ الأساس القانوني للمسؤولية المدنية يتجلى من خلال النصوص التالية :

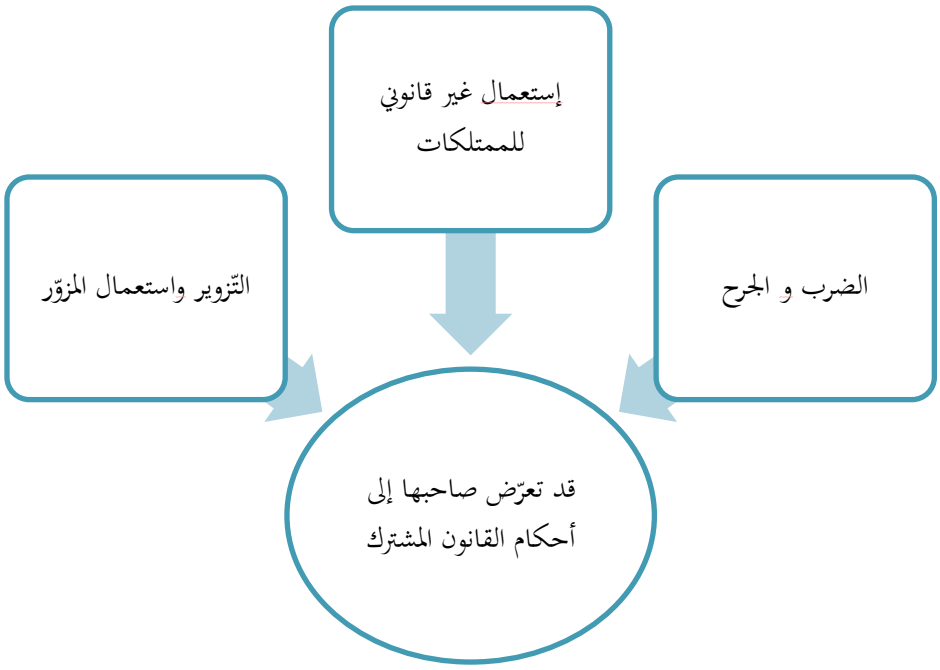
[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 42، بتاريخ: 15 جانفي 2012، **مرجع سبق ذكره**، ص : 33.

- المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري : "مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم...".
- المادة 61 من القانون 10-01 : " يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ..."
- وجاء في المادة 19 من القانون 10-01 من واجبات المدقق أن "يُعلِم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل ما من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة"؛

ثانيا : المسؤولية الجزائية (الجنائية) لمحافظ الحسابات : تترتب المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزامات القانونية، وبالنسبة لمحافظ الحسابات فقد جاء في المادة 62 من القانون 10-01 [1] : " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

بالإضافة إلى ما تقدّم، يتحمّل محافظ الحسابات كغيره المسؤوليات المترتبة عن الجرائم المتعلّقة بالقانون المشترك والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل الموالي :

الشكل رقم (06) : الجرائم المتعلقة بالقانون المشترك



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على النصوص القانونية

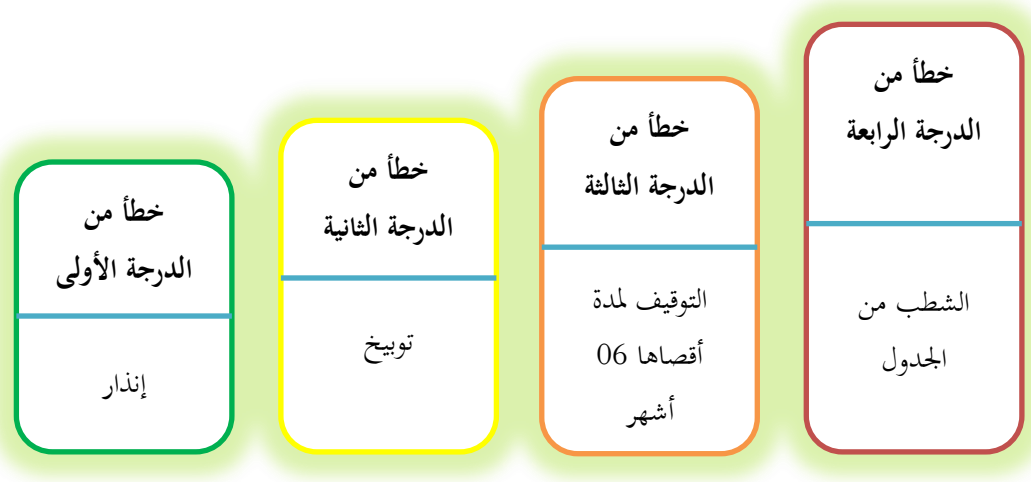
ثالثا : المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات : تكون في حالة التقصير في احترام القواعد والواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال يتسبّب فيه المهني، وتُعالج حالاتها أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، أمّا الأساس القانوني لها فيتمثل في :

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 42، بتاريخ : 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص : 07.

- المادة 63 من قانون المهنة، حيث جاء فيها :"يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة...".
- المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 : الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف المهني، وكذا العقوبات التي تقابلها.

يعتبر الإجراء التأديبي مستقلاً عن الدعوى المدنية والدعوى الجنائية المرفوعة ضد المهني؛ كما تُعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و إصدار العقوبات التأديبية.

الشكل رقم (07) : تصنيف الأخطاء والعقوبات التأديبية للمهني



المصدر : من إعداد الطالب، بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 13- 10

المطلب الثالث : مرجعية المدقق الخارجي في الجزائر

أولا : طبقا للقانون التجاري : تناول القانون التجاري الجزائري في عدّة مواد قواعد وضوابط مهنة محافظ الحسابات (مندوب الحسابات)، من تعيين، ممارسة، مهام ومسؤليات...؛ الجدول التالي يقف على المواد التي تطرق إليها القانون التجاري والمتعلقة بموضوع التدقيق القانوني ومحافظ الحسابات :

الجدول رقم (04) : المواد المتعلقة بموضوع المراجعة في القانون التجاري

رقم المادة القانونية	موضوع المادة	الشركة المعنية
584	تقرير محافظ الحسابات	شركات ذات مسؤولية محدودة
585	تقرير محافظ الحسابات	شركات ذات مسؤولية محدودة
600	قبول المهمة من طرف محافظ الحسابات	شركات المساهمة
609	تعيين محافظي الحسابات الأوائل في القانون الأساسي	شركات المساهمة
621-620-619	أسهم الضمان	شركات المساهمة
628 و 630	الاتفاقيات بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها	شركات المساهمة
660	حيازة مجلس المراقبة على أسهم الضمانات	شركات المساهمة
672	الاتفاقيات بين الشركة وأحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة	شركات المساهمة
676	الإشارة إلى إتمام مهمة التدقيق في اجتماع الجمعية العامة	شركات المساهمة
678	الوثائق المتعلّقة بالجمعية العامة العادية	شركات المساهمة
680	التقرير الخاص بأعلى خمس أجور	شركات المساهمة
697	حق التفاضل في الاكتتاب	شركات المساهمة
699	إصدار الأسهم عن طريق اللجوء العلني للادخار	شركات المساهمة
700	زيادة رأس المال وإلغاء حق التفاضل في الاكتتاب	شركات المساهمة
712	تخفيض رأس المال	شركات المساهمة
715 مكرر 4	تعيين محافظ الحسابات ومهامهم	شركات المساهمة
715 مكرر 5	اقتراح عدم تجديد الوكالة	شركات المساهمة
715 مكرر 6	حالات التنافي في التعيين	شركات المساهمة
715 مكرر 7	إنتهاء وكالة محافظ الحسابات وإجراءات استخلافه	شركات المساهمة
715 مكرر 8	طلب التعيين من العدالة	شركات المساهمة
715 مكرر 9	إنهاء مهام محافظ الحسابات	شركات المساهمة
715 مكرر 10	ضرورة إعلام المكلفين بالإدارة بالمهام المنجزة	شركات المساهمة
715 مكرر 11	استمرار الاستغلال	شركات المساهمة
715 مكرر 12	استدعاء محافظ الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وجمعيات المساهمين	شركات المساهمة
715 مكرر 13	واجب الإبلاغ عن المخالفات والأخطاء – الالتزام بالسر المهني	شركات المساهمة
715 مكرر 14	مسؤولية محافظ الحسابات	شركات المساهمة
715 مكرر 16	تغيير الشكل القانوني للشركة	شركات المساهمة
715 مكرر 66	شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت	شركات المساهمة

715 مكرر 78	اجتماع حاملي سندات المساهمة	شركات المساهمة
715 مكرر 110	إصدار القيم المنقولة	شركات المساهمة
715 مكرر 116	تحويل إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم	شركات المساهمة
715 ثالثا 3	تعيين محافظ الحسابات في شركات التوصية بالأسهم	شركات التوصية بالأسهم
715 ثالثا 7	مراقبة شركات التوصية بالأسهم	شركات التوصية بالأسهم
716	المستندات الواجب وضعها في نهاية السنة تحت تصرّف محافظ الحسابات	الشركات المعنية
717	تقرير محافظ الحسابات في حالة تغيير الطرق التقديرية	الشركات المعنية
723	توزيع الأرباح	شركات المساهمة
732 مكرر 1	تقرير محافظ الحسابات حول أخذ مساهمات في شركة أخرى	شركات المساهمة
732 مكرر 2	وجوب مراقبة الشركات القابضة من طرف محافظي حسابات	الشركات القابضة
750 -751- 752-753-763	تقرير محافظ الحسابات في حالة الإدماج أو الانفصال	شركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة
780	مصير الوكالة في حالة انحلال الشركة	شركات المساهمة
781	تصفية الشركات غير الملزمة بتعيين محافظ الحسابات	شركات المساهمة
789	تجديد وكالة محافظي الحسابات من طرف المصفي	شركات المساهمة
792	استدعاء الجمعية العامة في حالة التصفية	شركات المساهمة
801	عقوبة عدم إرسال تقرير محافظ الحسابات للشركاء	شركات ذات المسؤولية المحدودة
818 -819	عقوبة عدم إرسال تقرير محافظ الحسابات للمساهمين ووضعه تحت تصرفهم	شركات المساهمة
825	مسؤولية محافظ الحسابات في حالة عدم احترام حق الأفضلية في الاكتتاب	شركات المساهمة
827	مسؤولية الشركاء في حالة تخفيض رأس المال	شركات المساهمة
828	عقوبة عدم تعيين محافظي الحسابات واستدعائهم لجمعية المساهمين.	شركات المساهمة
829	عقوبة الممارسة الغير قانونية لمهنة محافظ الحسابات	شركات المساهمة
830	عقوبة محافظ الحسابات في حالة إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم إخطار وكيل الجمهورية، وكذا في حالة إفشاء السر المهني.	شركات المساهمة
831	عقوبة الجهاز المكلّف بالإدارة في حالة وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات محافظي الحسابات أو عدم تمكينهم من الدفاتر والمستندات	شركات المساهمة
837	عقوبة مندوبي البيانات عند عدم الإشارة إلى حيازة مساهمات في شركات أخرى	شركات المساهمة

Source : Lamri DJOUMAA, **Historique du commissariat aux comptes en Algerie**, Revue périodique «L'AUDITEUR», N° : 02 2014, Alger, Page : 16.

ثانيا : طبقا لقانون المهنة 01/10 الصادر في 29 جوان 2010 :

يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وذلك في 84 مادة مقسّمة إلى 12 فصلا[1].

ثالثا : قوانين أخرى : بالإضافة إلى القانون التجاري وقانون المهنة، هنالك قوانين ستعيّن على المدقّق الخارجي أخذها بعين الإعتبار أثناء أداء مهمة التدقيق، ويمكن أن نذكر منها مايلي :

- **القانون رقم 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007** المتضمّن للنظام المحاسبي المالي[2].
- **القانون 05-01 المؤرّخ في 06 فيفري 2005** المتضمن يتعلق بالوقاية من تبيض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، المعدّل والمتمم بالمرسوم رقم 12-02 الصادر في 13 فيفري 2012، خاصة المادة 19 منه، والمتعلقة بالإخطار بالشبهة ؛
- **القانون رقم 06-01 المؤرّخ في 20 فيفري 2006**[3] : المتعلّق بالوقاية من الفساد ومكافحته، خاصة المواد 13 و 14 منه ؛
- **قانون المالية التكميلي 2005 الصادر في 26 جويلية 2005**[4] : في المادة 12 منه يلزم الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات (3) سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- **قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009** : والذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم 05/05، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ الحسابات[5]؛
- **قانون المالية 2011 الصادر في 30 ديسمبر 2010** : يعدل هذا القانون المادة 44 من قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009.
- **الأمر رقم 03-11 مؤرّخ في 26 أوت سنة 2003 يتعلّق بالنقد والقرض**

رابعا : المراسيم التنفيذية و نصوص تنظيمية أخرى :

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 42، الصادرة في 11 جويلية 2010، مرجع سبق ذكره ص: 07 .

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 07 – 11 يتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد : 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر، ص ص: 3-6.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون 01/06 المؤرخ في 20 فيفري 2006 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته**، العدد : 14، بتاريخ : 08 مارس 200، ص : 14.

[4]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 52، بتاريخ : 26 جويلية 2005، المادة 12، **مرجع سبق ذكره** ص : 04.

[5]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 78، بتاريخ : 31 ديسمبر 2009، المادة : 44، مرجع سبق ذكره، ص : 16.

- **المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006** : والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة والمبينة في القانون التجاري؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011** : يتعلّق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011.
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011** : يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها. الجريدة الرسمية العدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011.
- **المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013** : يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. الجريدة الرسمية العدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013.
- **الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005** : والذي يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) في المادة 12 منه على تعيين محافظ حسابات أو أكثر ابتداءً من سنة 2006؛
- **قرار 24 يونيو 2013** : والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والذي أتبع بقرار 12 يناير 2014، والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير[1].
- **مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**، الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 505 التأكيدات الخارجية؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 580 التصريحات الكتابية.
- **مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016**، الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 500 العناصر المقنعة؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 510 مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد : 24، بتاريخ : 30 أفريل 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 10-19.

- **مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017**، الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 520 الإجراءات التحليلية؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 570 استمرارية الاستغلال؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 610 استخدام أعمال المدقّقين الداخليين؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 620 استخدام أعمال خبير معيّن من طرف المدقق.
- **مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018**، الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 230 وثائق التدقيق؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 530 السبر في التدقيق؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

خامسا : معايير التدقيق في الجزائر :

تشمل المعايير المحلية للتدقيق في الجزائر، نوعين من المعايير، النوع الأول يخص المعايير المتعلّقة بالتقارير التي يُعدها محافظ الحسابات في إطار التدقيق القانوني، أمّا النوع الثاني فيتمثل في المعايير الجزائرية للتدقيق، والتي تخص أداء عملية التدقيق. فيما يلي سنعرض باختصار مضمون هذه المعايير :

أ.**معايير تقارير محافظ الحسابات**[1] : أصدرت وزارة المالية القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يضم 15 معيارا حول تقارير محافظ الحسابات، وتهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلّقة بمختلف مجالات تدخل محافظ الحسابات و واجباته أثناء أداء مهام التدقيق القانوني، وسنحاول باختصار عرض محتوى كل معيار على النحو التالي:

1- معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية : يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير العام للتعبير عن رأيه حول الحسابات الفردية، حيث يبين في جزئه الأول أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (2013)، "**قرار 24 جوان 2013**"، **المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، العدد 24، بتاريخ 30 أفريل 2014، ص ص : 14-22.

على انتظام وصحة القوائم المالية. وعند الاقتضاء يتم رفض المصادقة المبرر، وينبغي إبراز التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير ذلك إن أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية.

أما عن الجزء الثاني من هذا التقرير والمعنون "**المراجعات والمعلومات الخاصة**" ويتضمن الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، وكذا المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية، وأخيراً المعلومات الواجب الإشارة إليها عن طريق القانون.

2- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعّمة والحسابات المدمجة : يتم إعداد هذا التقرير وفق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري، وكذا وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، ولا يختلف عن هذا الأخير في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للفحص، يجب أن يكون التقريران منفصلين قصد تسهيل نشر المعلومات.

3- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة : يقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة موجهاً لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، طبقا لأحكام المادة 672 من القانون التجاري، ويتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها أثناء أداء مهامه. وإذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية.

4- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات : يتم إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص هم الأعلى أجرا، والذي يتم تسليمه لمحافظ الحسابات من طرف الجهاز المسير للمؤسسة.

5- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين : يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة، وهذا في إطار تنفيذ مهمته، حيث يقوم بالمصادقة على مبلغها الإجمالي استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف الجهاز المسير للمؤسسة، وكذا المصادقة على الامتيازات الخاصة (النقدية أو العينية) الممنوحة لمستخدمي المؤسسة والمنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل، وهي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة : طبقا لأحكام المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على تطور النتيجة شكل جدول على مدى السنوات الخمس الأخيرة، يعرض فيه : النتيجة قبل الضريبة وبعدها، الضريبة على الأرباح، عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، مساهمات العمال في النتيجة.

7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية : يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة، وعندما تقوم المؤسسة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة

الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية والتي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقيم من خلاله صدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

8- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال : يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، يمكن أن تكون :

- مؤشرات ذات طبيعة مالية؛
- مؤشرات ذات الطبيعة العملية (مثل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم)؛
- مؤشرات أخرى (مثل الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة والتي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها).

وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف محافظ الحسابات والتي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال، وكذا جمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل. يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات وبناءً على حكمه الخاص شكاً بليغا حول استمرارية الاستغلال.

9- معيار التقرير حول حيازة أسهم الضمان : يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلّقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة (على الأقل 20%) وذلك وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في أقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل طبقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري.

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال : وفقا لهذا المعيار فإنه يتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل على ما يلي :

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح؛
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- كيفيات تحديد سعر الإصدار.

للإشارة، فإنه توجد مواد في القانون التجاري تطرّقت إلى تغيير رأس المال (المواد : 697، 698، 699، 700).

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال : وفقا لهذا المعيار، على محافظ الحسابات أن يدرس أسباب تخفيض رأس المال وشروطه، ويتأكد على الخصوص من :

- أنّ عملية التخفيض لا تخفّض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني؛
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بتخفيض رأس المال لاسيما المواد 712 و713 من القانون التجاري.

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى : يتحقق محافظ الحسابات من أنّ المعلومات الضرورية والمتعلقة بعملية إصدار قيم منقولة أخرى، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، قد تمّ إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدّر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية للمساهمين.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أولي يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر الإصدار، ويعبّر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقاً.

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم : يتحقق محافظ الحسابات من وجود احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع وتكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم. كما يقوم بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المعنية، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على الأرباح.

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم : يتعلّق هذا المعيار بعملية تحويل الشركة ذات الأسهم SPA إلى شركة من شكل آخر، حيث إذا تمت هذه العملية خلال السنة المالية، يجب أن يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص، تكون موضوع تقرير محافظ الحسابات.

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة : يتعلّق هذا المعيار بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرّخ في 26 ماي 2008، وكذا حول المعلومات المقدّمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلّق بالنظام المحاسبي المالي. يتعلّق هذا التقرير الخاص وفقا لهذا المعيار بوضعية المساهمات أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال السنة المالية.

ب. المعايير الجزائرية للتدقيق "NAA" :

شرعت وزارة المالية بداية من سنة 2016 في إصدار معايير جزائرية للتدقيق NAA بلغ عددها لحد الآن 16 معيارا، جاءت على شكل دفعات بداية من فيفري 2016، ثم في شهر أكتوبر 2016، يليها دفعة ثالثة في مارس 2017، ومؤخراً الدفعة الرابعة في 24 سبتمبر 2018؛ هذه المعايير مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق

ISA بنفس المضمون ونفس الترميز؛ للإشارة فإنه تمت معايير أخرى في طور الإصدار. والجدول الموالي يتضمّن عرضا موجزا للمعايير الصادرة إلى حد الآن.

الجدول رقم (07) : المعايير الجزائرية للتدقيق

رقم المعيار NAA	اسم المعيار	موضوع المعيار
210	**اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق**	يتطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.
505	**التأكيدات الخارجية**	يتطرق هذا المعيار إلى استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي بهدف الحصول على أدلة الإثبات.
560	**أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة**	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.
580	**التصريحات الكتابية**	يتطرق هذا المعيار إلى إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.
300	**تخطيط تدقيق الكشوف المالية**	يتطرق المعيار إلى التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.
500	**العناصر المقنعة**	يتطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق فيما يتعلق بالتصور والوضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
510	**مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"**	يتطرق المعيار إلى واجبات المدقق فيما يخص فحص الأرصدة الافتتاحية لحسابات الشركة في إطار مهمة التدقيق الأولى.
700	**تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية**	يتطرق هذا المعيار إلى التزام المدقق بإبداء رأيه حول الكشوف المالية، وكذا شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.
520	**الإجراءات التحليلية**	يتطرق هذا المعيار إلى الإجراءات التحليلية وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.
570	**استمرارية الاستغلال**	يتطرق هذا المعيار لالتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية، والحرص على استمرارية الاستغلال، إضافة إلى تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال أثناء إعداد الكشوف المالية.
610	**استعمال أعمال المدققين الداخليين**	يتطرق المعيار إلى شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدققين الداخليين.
620	**استخدام أعمال خبير**	يتطرق هذا المعيار لواجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة

	معين من طرف المدقق	تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.
230	**وثائق التدقيق**	يعالج المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، طبيعة وفائدة توثيق التدقيق في الوقت المناسب بالعناصر المقنعة. كما يعالج كيفية التعامل مع الظروف الاستثنائية بعد تاريخ تقرير التدقيق، تشكيل ملف التدقيق النهائي وضرورة حماية وحفظ وملكية ملفات العمل.
501	**العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة**	وَضَّحَ المعيار الطريقة المثلى للحصول على عناصر مقنعة حول المخزونات وجودها وحالتها، القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان خاصة المؤكدة كتابياً وفي الأخير عرض وتبليغ المعلومات ذات العلاقة بالقطاع.
530	**السبر في التدقيق**	يدرس طريقة استخدام السّبر الإحصائي وغير الإحصائي؛ من : تعريف للطريقة، مفهوم وحجم العينة وتحديد العناصر الواجب اختبارها، الفحوصات ومراجعتها، استقراء الانحرافات والاختلالات وتقييم النتائج.
540	**تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة والمتعلقة بها**	تطرق إلى بنود الكشوف المالية التي لا يمكن قياسها بل تقدر فقط، الاختلالات التي تنتج من التقديرات المحاسبية الفردية والمؤشرات المحتملة لتحيز الإدارة مع تأكيد كتابي يوضح عقلانية التقديرات المحاسبية.

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المقررات الصادرة عن وزارة المالية والمتضمنة المعايير الجزائرية للتدقيق.

خلاصة الفصل الأول :

تطرقنا في هذا الفصل إلى عرض الإطار النظري للمراجعة من حيث المفاهيم، التطور والهيئات المهتمة بالمهنة على المستوى الدولي، حيث تبيّن لنا أن مهنة المراجعة تشهد تطورات متسارعة واهتماما بالغا من طرف الهيئات الدولية نظرا لأهميتها في ضمان مصداقية المعلومات المالية. أمّا على المستوى المحلي، فقد اهتم المشرّع الجزائري بهذه المهنة وشهدت تطورات معتبرة ناتجة عن وعي ونية المعنيين من أجل تطوير المهنة، وقد تجلى ذلك من خلال هيكلة الهيئات المشرفة على المهنة وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة الذي أنشئ سنة 2011، وكذا إصدار قانون المهنة سنة 2010، وبعده بأربع سنوات معايير تقارير محافظ الحسابات، ثم مُؤخرا وتدريجيا المعايير الجزائرية للتدقيق NAA والتي ستكون دليلا استرشاديا للمهنيين.

هذه التطورات في مجال التدقيق والمحاسبة عموما، تعكس نية المشرع في التوجّه إلى تبني المعايير الدولية بطريقة أو بأخرى بغية تحسين وتطوير الأداء المهني وتحقيق الأهداف المرجوة نظرا لأهمية المراجعة في إضفاء الثقة والمصداقية على عالم المال والأعمال، وهذا لن يتجلى إلاّ بتظافر جهود كل الأطراف المعنية.

الفصل الثاني

إجراءات ومنهجية ممارسة المراجعة الخارجية (القانونية – التعاقدية)

تمهيد :

تمرّ عملية المراجعة بعدة مراحل مرتبطة ومتكاملة فيما بينها بداية من التخطيط ثم التنفيذ وصولاً إلى التقرير. تشكل هذه المراحل في مجموعها ما يُطلق عليه بـ : "مهمة المراجعة" La mission d'audit. وانطلاقا ممّا تطرّقنا إليه في الفصل السابق الذي خصّصناه للإطار المفاهيمي والنظري لمهنة المراجعة، وبناء على تجربتنا الميدانية في المجال لأزيد من عقدين من الزمن، سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى دراسة الخطوات المنهجية المطلوبة من أجل تنفيذ مهمة المراجعة في المؤسسة.

تمر عملية عبر أربع مراحل رئيسية مهمة ومتتالية، وهي : مرحلة التعاقد، مرحلة التخطيط وإعداد برنامج المراجعة، مرحلة التنفيذ الفعلي لبرنامج المراجعة وأخيراً مرحلة التقرير عن نتائج ورأي المدقق. كل مرحلة من هذه المراحل يحتاج المدقق إلى تنفيذها بمنهجية محكمة وتوثيقها بالمستندات وأدلة الإثبات وأوراق العمل الضرورية.

في هذا الفصل، سنتطرّق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول : قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة
- المبحث الثاني : أدلة الإثبات وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- المبحث الثالث : تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة
- المبحث الرابع : استنتاجات المراجعة وتقرير المدقق الخارجي

المبحث الأول : قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة

لابد على المدقق وقبل تخطيطه لعملية المراجعة، أن تتوفر لديه النية والاستعداد للقيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة بناء على مجموعة من العناصر والشروط التي يجب عليه أن يتحقّق من توفّرها، وتُعدّ مرحلة قبول المهمة غاية في الأهمية وقرار المدقق في هذه المرحلة يُعدّ حاسِما ولا رجعة فيه. إلى جانب ذلك وجب عليه التخطيط الجيد لعملية التدقيق، لأنّ هذا الإجراء بمثابة خريطة الطريق لتنفيذ المهمة، وتؤثر في نجاحها من عدمه، كما أن معرفة نشاط المؤسسة وتفاصيلها يعتبر جزءاً مهما من هذه المرحلة. ومن أجل توضيح هذه المرحلة، اعتمدنا في تقسيم هذا المبحث إلى :

المطلب الأول : إجراءات التعاقد :

تبدأ عملية التعاقد بتقدم العميل "المؤسسة" بطلب لمسؤول مكتب المراجعة موضحاً فيه رغبته في التعاقد مع المكتب وتكليفه القيام بأعمال المراجعة الخارجية، طالباً تقديم العرض والشروط اللازمة لذلك. ثم لدراسة الطلب المقدم من طرف العميل يستلزم هذا وجود نظام يُوفّر المعلومات اللازمة في مكتب المراجعة لتقييم عملية الارتباط بعميل معين– جديد أو حالي– من قبل المسؤولين بالمكتب، والنتيجة النهائية لذلك هو اتخاذ قرار رشيد بقبول العميل والتعاقد معه، أو رفضه من البداية.

أولاً : تقييم الارتباط والتعاقد مع العملاء : يشمل الجوانب والخطوات التالية[1] :

1– توفير البيانات الأولية عن العميل : لتحديد مدى أمانة ونزاهة إدارة العميل، إضافة إلى التعرف على خطر العميل.

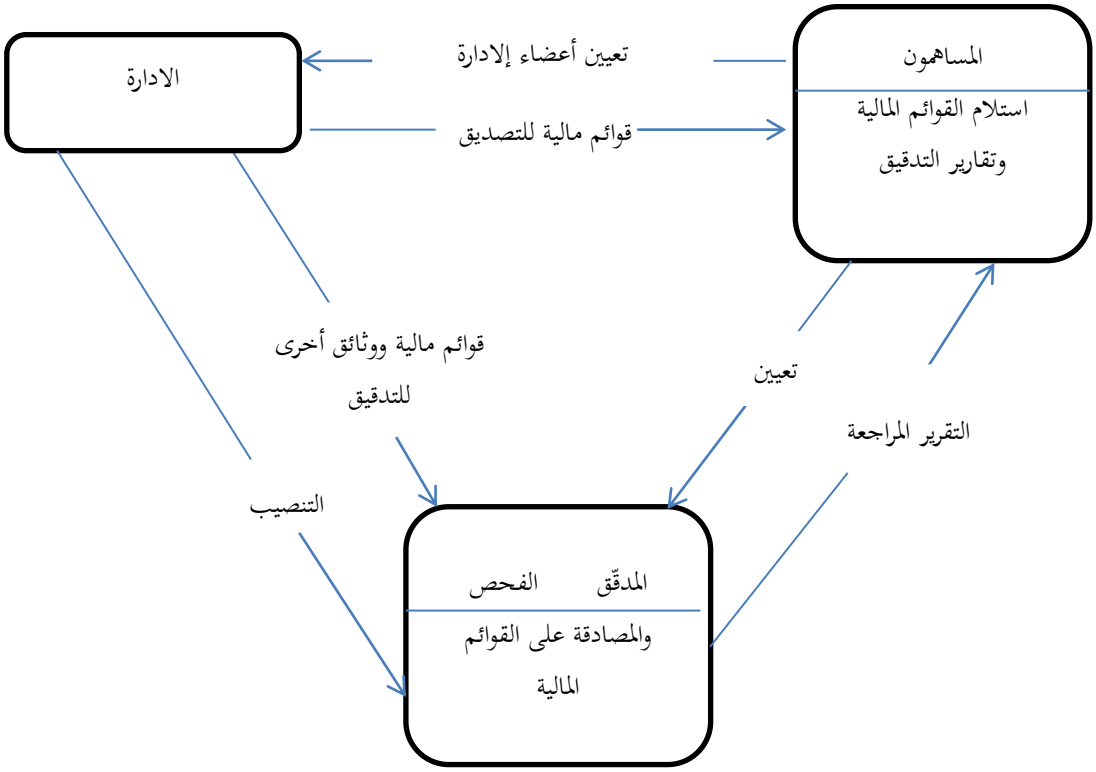
2– الاتصال بالمراجع السابق للعميل : وهذا ضروري لتسهيل المهمة، والتعرّف على ظروفها الخاصة.

3– تقييم الكفاءة والاستقلالية عند الارتباط بالعميل : وهذا بالنسبة للمراجع الخارجي.

الشكل الموالي يُوضح العلاقة التي تربط المراجع بشركة العميل ومساهميها :

[1]– عماد سعيد الزمر وآخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة– جامعة القاهرة، 2009، ص : 72.

الشكل رقم (08) : علاقة المراجع بشركة العميل وَمساهميها



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الخبرة الميدانية.

ثانياً : الارتباط والتعاقد (خطاب قبول التكليف) : عادة ما يتضمن خطاب الارتباط والتعاقد معلومات واشتراطات وتدابير يراها المراجع ضرورية لتنفيذ المهمة بشكل واضح ودقيق، إذ يضم الخطاب ما يلي[1] :

- بيان الهدف من مراجعة القوائم المالية؛
- بيان مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية؛
- تحديد نوع أو نطاق عملية المراجعة ومسؤوليات والتزامات المدقق (في ضوء القواعد المهنية ومتطلبات القوانين الأخرى المنظمة)؛
- الترتيبات اللازمة لتخطيط عملية المراجعة، وتوقيتها؛
- أنواع التقارير والمراسلات المرتبطة بعملية المراجعة؛
- الإقرارات المكتوبة التي يرغب المدقق في الحصول عليها من الإدارة؛
- إيضاح للمخاطر التي لا يمكن تفاديها نظراً للقيود على المراجعة أو الرقابة الداخلية؛

[1]– عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 71-72.

- تسهيل مهمة المدقق في الاطلاع على المستندات والسجلات اللازمة؛
- الخدمات الأخرى (كالخدمات الضريبية والمحاسبية) خلال المراجعة؛
- الأتعاب وأسس حسابها وطريقة سدادها.

في هذه المرحلة يتأكد المدقق من أن مهمة المراجعة التي وكلت له يمكن القيام بها على أكمل وجه، وتتمحور مرحلة قبول المهمة حول عنصرين أساسين، هما[1] :

- امتلاك الكفاءة الضرورية والكافية لأداء المهمة والتي تكون في شخص المراجع في حد ذاته؛
- توفير التقنيين والوقت الكافي لأداء المهمة.

ففي نهاية هذه المرحلة يحرر المراجع رسالة اقتراح يجمع من خلالها استنتاجاته فيما يخص مجالات الخطر والصعوبات التي قد تواجهه ..إلخ، ويقترح كيفيات تدخلاته الأساسية إلى جانب اقتراح ميزانية المهمة[2].

ثالثا : إعداد خطاب التعاقد والارتباط بالعميل (رسالة المهمة)[3] : عندما تشير نتائج تقييم المعلومات عن العميل إلى سلامة ونزاهة الإدارة وانخفاض مخاطر نشاط العميل، وأن مكتب المراجعة يمتلك الكفاءة والمقدرة والإمكانيات اللازمة لمراجعة هذا العميل، ولا توجد ظروف متوقعة يمكن أن تؤثر في الاستقلالية فإن النتيجة النهائية لكل ذلك هو اتخاذ قرار بقبول الارتباط بالعميل. في الأخير، يبقى الاعلان عن هذا الارتباط والقبول في شكل خطاب مكتوب يسمى : خطاب الارتباط والتعاقد أو رسالة المهمة la lettre de mission، وقد ورد نموذج من هذه الرسالة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210. أنظر الملحق رقم (01)

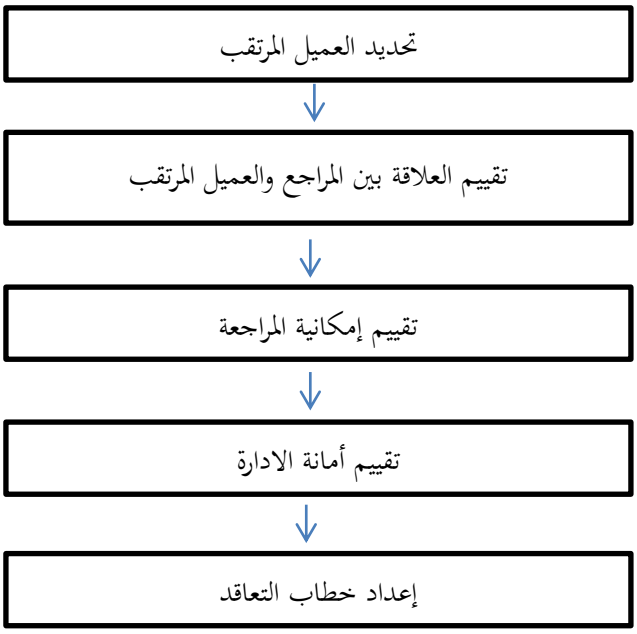
فيما يلي نلخص أهم إجراءات التعاقد من خلال الشكل التالي :

[1]- بن الصديق محمد، **واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة– دراسة استبيانية–**، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014- 2015، ص : 35.

[2]- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 86.

[3]- عماد سعيد الزمر وآخرون ، **مرجع سبق ذكره**، ص : 72.

الشكل رقم (09) : مراحل قبول العميل



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 475.

المطلب الثاني : تخطيط عملية المراجعة :

يتم في عملية التخطيط توزيع الوقت الضروري لعملية المراجعة من بدايتها إلى نهايتها، آخذين بعين الاعتبار الإمكانيات المادية والبشرية المتوفرة بالنسبة للمدقق. كما يعتبر التخطيط السليم العمود الفقري لأية عملية يُراد من ورائها النجاح في تحقيق مقاصدها. سنخصّص هذا المطلب للتعرف على أهم مرتكزات التخطيط من أجل تصميم وإعداد خطة المراجعة وبرنامج المراجعة.

أولاً : ماهية تخطيط عملية المراجعة :

1– مفهوم تخطيط عملية المراجعة : ينص المعيار الدولي للمراجعة رقم 300 الخاص بالتخطيط على أنه[1] :" يجب أن يخطط المدققون عمل المراجعة من أجل أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة، ويجب أن يتم تعديله أثناء أداء عملية المراجعة".

يُبين المعيار أن عملية التخطيط تعد ضرورية للتأكد من التكريس الملائم للمجالات المختلفة لعملية المراجعة، وأن المشاكل المحتملة تم تحديدها والعمل سوف يتم إتمامه بطريقة تتسم بالكفاءة وفي التوقيت المناسب.

2– أهمية التخطيط لعملية المراجعة : تتلخص أهمية التخطيط لعملية المراجعة في العناصر التالية[2] :

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 525.

[2]– أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 527.

- تمكين المدقق من الحصول على أدلة مراجعة كافية، باعتبار أن ذلك أمر حيوي لمنشأة المراجعة حتى يتجنب التعرض للمسؤولية القانونية، ويحافظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال؛
- مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف للعمل بشكل تنافسي، وبالتالي إمكانية الاحتفاظ بقاعدة العملاء الذين يتعامل معهم أو توسيعها؛
- تجنب المدقق سوء التفاهم مع العميل، ويعد ذلك أمراً هاماً لتوفير علاقة جيدة مع العميل مع تسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد عند مستوى تكلفة مناسبة؛
- يساعد التخطيط السليم على التأكد من أن الموضوعات الهامة قد نالت العناية المناسبة، كما ويساهم في الاستخدام الكفء لجهود المساعدين والتنسيق مع الأعمال المقررة بواسطة مدققين أو خبراء آخرين[1].

3– فوائد التخطيط لعملية المراجعة : تتمثل فوائد التخطيط لعملية المراجعة، بالنسبة للمدقق ولعملية المراجعة على حد سواء، في ما يلي[2] :

- يشير المدقق في تقريره إلى أن المراجعة تمت بالالتزام بمعايير المراجعة، هذه الأخيرة تتطلب من المدقق أن يخطط لعملية المراجعة؛
- نجاح المدقق في تخطيط عملية المراجعة يعني نجاحه في وضع استراتيجية عامة للمراجعة وتفاصيل لطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات وإجراءات المراجعة ويعني كذلك السير نحو الاتجاه الصحيح في الوفاء بالمسؤوليات المهنية خاصة ما يتعلق بالتأكد من خلو القوائم المالية المراجعة من التحريفات الجوهرية؛
- التخطيط السليم لعملية المراجعة يضمن : توافر الاتساق بين خطة المراجعة وطبيعة وحجم نشاط المؤسسة والموارد البشرية والكفاءات المهنية المتوفرة بمكتب المراجعة؛
- توجيه الاهتمام الكافي بمجالات التحقق الأكثر أهمية من منظور تأثير اكتشاف التحريفات الجوهرية فيها؛
- اقتناع لجنة المراجعة بأن المدقق يسعى إلى الارتقاء بكفاءة وفعالية وجودة المراجعة.

ثانياً : خطوات تخطيط مهمة المراجعة : على المدقق قبل شروعه في هذه المرحلة التأكد من نقطتين هامتين سبق التطرق إليهما، وهما : التأكد من صحة التعيين وَالتأكد من نطاق العملية، وبعد انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، ينتقل إلى التخطيط لعملية المراجعة، وفق الخطوات التالية :

- اكتساب فهم بالعميل؛
- الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل؛
- أداء الإجراءات التحليلية المبدئية؛

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **كيف تراجع حسابات منشأة** ، الدار الجامعية، القاهرة– مصر، 2000، ص : 82.

[2]– ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية – دراسة حالة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف– الجزائر، 2016-2017، ص ص : 87-88.

- تحديد حدود الأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة؛
- فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة؛
- إعداد الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة.

سنحاول التطرق إلى كل مرحلة بالتفصيل على النحو التالي :

1- الخطوة الأولى : اكتساب فهم بالعميل : لقد حدد المعيار (ISA300) أيضاً بأن الحصول على معرفة بأعمال المؤسسة يعتبر جزءاً هاماً من تخطيط عملية المراجعة، وأن مدى تخطيط عملية المراجعة سوف يتباين طبقاً لحجم المؤسسة محل المراجعة ومدى تعقيد عملية المراجعة[1].

تتميّز هذه الخطوة أهمية كبيرة خاصة بالنسبة للمدقق الذي يزاول نشاطه للمرة الأولى بمؤسسة، إذ بها يكتسب فهم العميل، فمهما كانت كفاءته وخبرته لن يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة التي سيراجعها إذا لم يجمع مؤشرات تقنية، تجارية، ... حول المؤسسة؛ يعمل المدقق في هذه الخطوة على[2] :

- التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وخصائصه؛
- الدراسة العميقة للقانون الأساسي للمؤسسة؛
- دراسة مختلف العقود (العادية، الاستثنائية، التوسعية و غيرها)؛
- التعرف على طبيعة التنظيم المحاسبي، الإداري و نظام الرقابة الداخلية؛
- جمع ودراسة القوائم المالية للسنوات الماضية.

هدف المدقق من خلال ما سبق هو استيعاب وفهم[3] :

- نشاط العميل والمحيط الخارجي؛
- أعمال ونشاطات العميل؛
- تحديد الأطراف ذات العلاقة والمعاملات المتعلقة بها؛
- إدارة العميل ونظام الحوكمة؛
- استراتيجية وأهداف العميل؛
- التعرف على مقاييس أداء العميل.

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 527.

[2]- صديقي مسعود، **مرجع سبق ذكره**، ص : 27.

[3]- Arens, Alvin A, Randal J. Elder & Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services** "**an integrated approach**", Global Edition, 2017, P : 200.

يمكن للمدقق الخارجي الحصول على معرفة بالعميل وكذلك القطاع الاقتصادي التابع له حسب المعيار الدولي (ISA310) من عدة مصادر، منها[1] :

- الخبرة السابقة مع المؤسسة والقطاع الاقتصادي التابعة له؛
- المناقشة مع أشخاص من المؤسسة (مديرون، رؤساء، أقسام ..)، موظفي التدقيق الداخلي ومتابعة تقاريرهم، مدققي حسابات آخرين والمستشارين القانونيين الذين قدموا خدمات للقطاع وكذلك مع أشخاص ذوي اطلاع من خارج المؤسسة (منظمو القطاع، الزبائن، الموردون ...)؛
- منشورات ذات علاقة مع القطاع (الإحصائيات الحكومية، الجرائد الاقتصادية، الصحف المالية ...)؛
- التشريعات والأنظمة التي لها تأثير هام على المؤسسة؛
- الزيارة إلى مباني المؤسسة ومرافقها؛
- وثائق صادرة عن المؤسسة (محاضر الاجتماعات، التقارير المالية للسنوات السابقة، التقارير المالية المرحلية، دليل سياسة الإدارة وأدلة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي ...).

فالمعرفة الدقيقة لطبيعة عمل العميل والاستخدام المناسب لهذه المعلومات سيساعد المدقق على[2] :

- تخطيط وأداء عملية التدقيق بفعالية وكفاءة.
- تقدير المخاطر وتشخيص المشاكل.
- تقييم أدلة الإثبات.
- توفير خدمات أفضل؛ بتعبير آخر التوفيق في باقي الخطوات.

في الأخير، يُعَدُّ الحصول على معلومات عن العميل (فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه والتوصل إلى معرفة بعمليات المؤسسة) أمراً أساسياً لأداء المراجعة على نحو ملائم. معظم هذه المعلومات يتم التوصل إليها في بدايات التعامل مع العملاء وخصوصاً الجدد منهم؛ فالهدف من هذه المرحلة معرفة المعلومات الملائمة عن العميل.

2– الخطوة الثانية : الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل : بعد التعرف على العميل، يتم الحصول على معلومات حول الالتزامات القانونية للمؤسسة من خلال الحصول على المستندات والسجلات القانونية عند بداية عملية المراجعة والتي تتمثل في[3] :

---

[1]- نساب عائشة، **مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين– دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر–**، أطروحة دكتوراة، جامعة البليدة 2، البليدة- الجزائر، 2016- 2017، ص ص : 91-92.

[2]- **نفس المرجع السابق**، ص: 92.

[3]- ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 89-90.

- **عقد الشركة** : يمثل المستند القانوني الضروري للاعتراف بالمؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة، يتضمن الاسم الكامل للمؤسسة وتاريخ إنشائها، أنواع وكميات أسهم رأس المال المصرح به، وكذلك الأنشطة المرخص للمؤسسة القيام بها، بالإضافة إلى توضيح المعلومات فيما يخص حقوق التصويت لكل فئة من فئات حملة الأسهم.
- **النظام الأساسي للمؤسسة** : يشمل القواعد والإجراءات التي سوف يتبعها المساهمون في المؤسسة، تحديد السنة المالية، عدد اجتماعات المساهمين، طرق التصويت داخل مجلس الإدارة وسلطات ومسؤوليات مديري المؤسسة. فيجب على المدقق أن يلم بكل المتطلبات الواردة في كل من عقد الشركة ونظامها الأساسي، حتى يستطيع الحكم على ملاءمة القوائم المالية وعلى الإفصاح عن حقوق المساهمين وسداد التوزيعات حسب المتطلبات.
- **محاضر الاجتماعات** : تحوي على أهم الموضوعات التي تمت مناقشتها في اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، والقرارات التي تم اتخاذها.
- **العقود التي توقعها المؤسسة** : والتي تكون محل اهتمام المدقق، تضم : السندات طويلة الأجل، خيارات الأسهم، العقود مع البائعين للتسليم المستقبلي وغيرها، فيجب على المدقق أن ينتبه لكل عقد من هذه العقود.

في هذه المرحلة يجب أن يتم اختبار ثلاثة أنواع مرتبطة من المستندات والسجلات القانونية في بداية المراجعة : عقد الشركة والنظام الأساسي للشركة، محاضر مجلس الإدارة واجتماعات حاملي الأسهم، والعقود. بعض هذه المعلومات، مثل : العقود التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وبعض المعلومات الأخرى كالترخيص في محاضر مجلس الإدارة يعد مفيداً في جوانب أخرى من المراجعة، فمعرفة هذه المستندات والسجلات القانونية في بداية المراجعة تمكن المدقق من تفسير الأدلة المرتبطة بها خلال مراحل المراجعة والتأكد من وجود الإفصاح الملائم لها في القوائم المالية.

3– الخطوة الثالثة : تنفيذ الإجراءات التحليلية المبدئية :

أ– تعريف الإجراءات التحليلية : عرّف المعيار الجزائري للتدقيق 520 NAA الإجراءات التحليلية بأنها[1] : "تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات".

كما يُعرّف إيضاح معيار المراجعة الأمريكي رقم 56 الإجراءات التحليلية على أنها : "تقييم للمعلومات المالية يتم من خلالها دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية بعضها ببعض، وبينها وبين البيانات غير المالية؛ هدفها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع"[1].

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **مرجع سبق ذكره**.

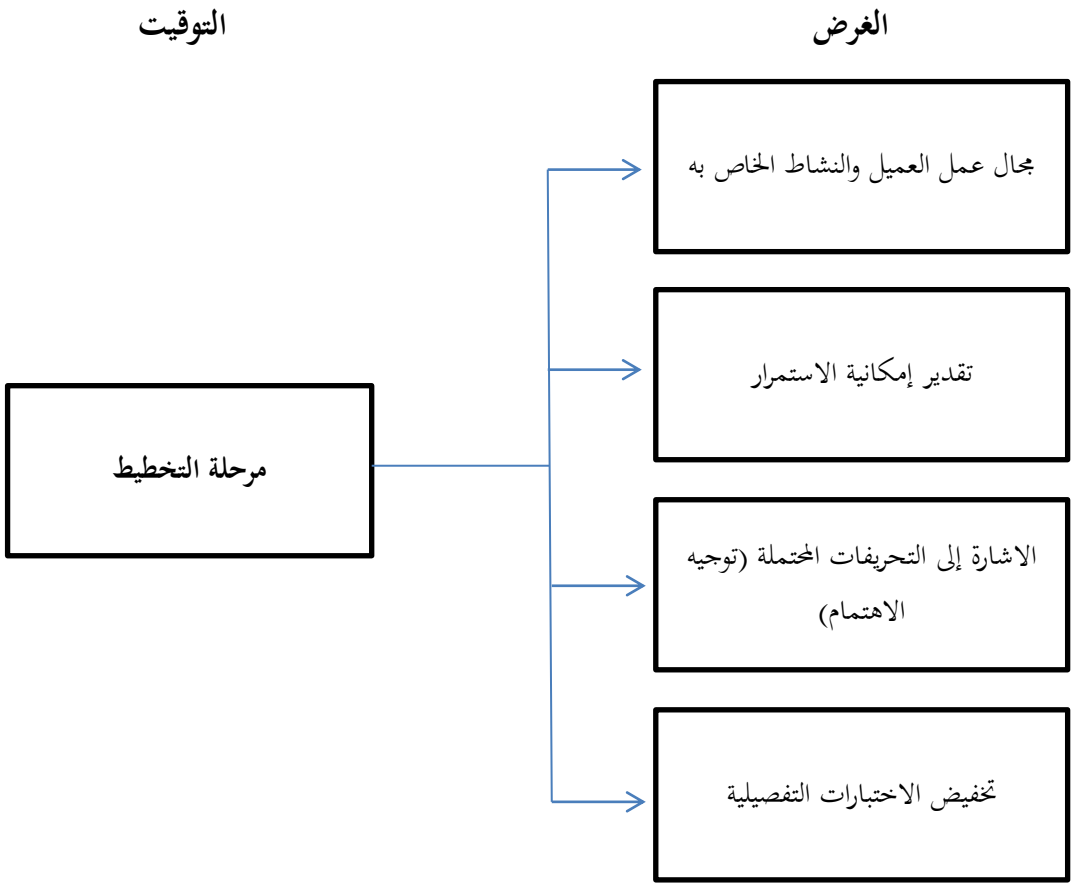
فالإجراءات التحليلية مجموعة آليات ووسائل عن طريقها يمكن تحليل العلاقات وارتباطات المعلومات المالية أو غير المالية، عن طريق مقارنة البيانات المحققة بالبيانات المقدرة في تنبؤ الموازنات أو مع نظيرتها من المؤسسات المماثلة أو مع معلومات غير مالية وخارج الميزانية. ويمكن أن تشمل الإجراءات التحليلية، كلا من تحليل المؤشرات، النسب المالية، الاتجاهات والتحليلات المقارنة وذلك باستعمال مختلف الأساليب الإحصائية والتحليلية.

ب– الهدف من الإجراءات التحليلية[2] : حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520، الخاص بالإجراءات التحليلية ، فإنه يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدّالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية، وليتمكّن من تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية. من الأهمية بمكان الإشارة إلى أن الإجراءات التحليلية تتم في ثلاث مراحل خلال عملية المراجعة، تجرى بعض هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط لمساعدة المدقق على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذي سيتم تنفيذه وكذلك تساعده على التعرف على الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء عملية المراجعة. إلى جانب هذا، يتم أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الاختبار وأخيراً في مرحلة الانتهاء من عملية المراجعة. الاختلاف الجوهري بين هذه المراحل هو أن الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط يتم استخدامها لتحقيق أربعة أهداف موضحة في الشكل الموالي، بينما تستخدم في المرحلتين الأخريين لتحديد دليل المراجعة الملائم والتوصل إلى رأي عن مدى عدالة العرض بالقوائم المالية وفقط.

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 569.

[2]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **مرجع سبق ذكره**.

الشكل رقم (10) : أغراض الإجراءات التحليلية الأولية في مرحلة التخطيط



المصدر : ألفين أرينز وَجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، الجزء الأول، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطى و أحمدحامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة السعودية، 2009، ص 257.

ج– أنواع الإجراءات التحليلية[1] :يمكن تبويب أنواع الإجراءات التحليلية التي يمكن للمدقق استخدامها في خمسة أنواع أساسية، هدفها مقارنة بيانات العميل مع :

- معدلات ومؤشرات الصناعة أو المقاييس المرجعية للمنافسين، يوفر هذا بياناً للمدقق عن أداء شركة العميل؛
- فترات سابقة مشابهة؛
- النتائج المتوقعة والتي قام العميل بتحديدها (كالموازنات التخطيطية)؛
- النتائج المتوقعة والتي قام المدقق بتحديدها؛
- النتائج المتوقعة، مع استخدام البيانات غير المالية.

فالمنطق وراء استخدام الإجراءات التحليلية هو افتراض أن العلاقات الموجودة بين البيانات يتوقع وجودها واستمرارها، ما لم توجد أدلة تشير إلى العكس. وعندما تدل النتائج على وجود بنود بها تقلبات وأمور شاذة غير

[1]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 76.

متوقعة أو على عدم وجود تقلبات كانت متوقعة بها، فالمدقق يخطط ويضع برنامج المراجعة على أساس توسيع اختبارات المراجعة، وأدلة الإثبات فيما يتعلق بهذه البنود.

د– المغزى من الإجراءات التحليلية : تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية تمكن المدقق من معرفة[1] :

- مخاطر المراجعة والأهمية النسبية من خلال مراعاة المستوى المتوقع لمخاطر المراجعة وتحديد مجالات المراجعة المهمة نسبياً، واحتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية بناء على خبرة المدقق السابقة فيما يتعلق بنتائج المراجعة وحالات الغش التي تم اكتشافها، بالإضافة إلى تحديد المجالات المحاسبية الأكثر تعقيداً خاصة العمليات التي تعتمد على التقديرات المحاسبية؛
- العلاقة بين خطة المراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، بحيث يراعى في ذلك التغير المحتمل في التركيز على مجالات مراجعة معينة، وكذلك تأثير تكنولوجيا المعلومات على المراجعة خاصة إذا كانت المؤسسة تحت المراجعة تنتمي إلى صناعات تعتمد على التكنولوجيا، كصناعة الحواسيب والاتصالات والتجارة الالكترونية، بالإضافة إلى مراعاة تأثير أعمال المراجعة الداخلية على إجراءات المراجعة الخارجية؛
- أهمية التنسيق والتوجيه والإشراف والفحص عند إعداد خطة المراجعة، حيث يراعي المدقق مدى قيام المدققين الزملاء بالمراجعة في الفروع التابعة للمؤسسة محل المراجعة، وكذلك مدى الاستعانة بخبراء متخصصين في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة عند أداء أعمال المراجعة.

4– الخطوة الرابعة : تحديد الأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة : بعد التطرق إلى الأجزاء الرئيسية في مرحلة التخطيط، من : تمهيد للتخطيط، الحصول على معلومات عن العميل ثم عن الالتزامات القانونية للعميل، وأخيراً تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية؛ نحاول في هذه الخطوة الرابعة تحديد الأهمية النسبية، تقدير مخاطر المراجعة ثم في الأخير توضيح العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتخطيط عملية المراجعة بالنسبة لهذه الخطوة في ثلاث محاور :

أ– تحديد الأهمية النسبية في المراجعة : عَرّف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية على أنها عبارة عن : "مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المعقول الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف"[2].

ولقد جاء في النقطة 09 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 أنه[3] : "يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجّلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه".

---

[1]- ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 90.

[2]– أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 538 -539.

[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **مرجع سبق ذكره**.

يواجه المدقق صعوبة في تطبيق الأهمية النسبية في الممارسة الميدانية، نظرا لارتباطها بمقدار الإغفال أو التحريف، و مدى تأثيرها على القوائم المالية وفي اتخاذ القرارات المناسبة من طرف المستخدمين المحتملين. من ذلك يتضح أنه في الواقع عندما يتم التخطيط لعملية المراجعة يحتاج المدققون إلى وضع حكم شخصي عمّا يُعتبر ذا أهمية نسبية في سياق عملية مراجعة محددة.

ب– مخطر المراجعة : يعرف مخطر المراجعة بأنه :" المخاطرة بأن يبدي المدقق رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية خطأً أو تحريفاً جوهرياً"[1].

يعني المخطر في المراجعة أن على المدقق قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة حيث يعلم المدقق أن هناك عدم تأكد بخصوص : صلاحية الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها تتسم بالعدالة كمثال. فالمدقق الجيد هو الذي يعلم أن المخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم. لكن من جهة أخرى، يصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها المدقق ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للاستجابة لها على نحو ملائم. لذلك فتعامل المدقق مع المخاطر بشكل ملائم يعتبر أمراً حيوياً لتحقيق مراجعة مرتفعة الجودة. فيما يلي يمكن حصر مخاطر المراجعة في العناصر التالية[2] :

- **مخطر المراجعة المقبول (الطبيعي)** : مقياس لدرجة الخطر الذي يكون المدقق مستعداً لقبوله، وذلك بأن تكون القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية، رغم إصدار تقرير نظيف. ويتأثر تقديره بالعديد من العوامل، مثل : درجة اعتماد المستخدمين على القوائم المالية في اتخاذ القرارات، واحتمال وجود المشاكل والخسائر المالية والفشل المالي لمنشأة العميل، مدى نزاهة الإدارة... إلخ.
- **المخطر الكامن** : هو مقياس لتقدير المدقق لاحتمال وجود تحريف جوهري في حساب معين قبل الأخذ في الاعتبار فعالية الرقابة الداخلية على هذا الحساب، أو هو درجة حساسية الحساب للتحريف الجوهري بافتراض عدم وجود رقابة داخلية عليه. ويتأثر تقديره بالعديد من العوامل، مثل : طبيعة نشاط وأعمال العميل، ونتائج المراجعات السابقة والمعاملات غير الروتينية في نشاط العميل، والأطراف المرتبطة، ودرجة تعرض الأصول لسوء الاستخدام، ومدى نزاهة الإدارة... إلخ.
- **مخطر الرقابة** : هو : مقياس لتقدير المراجع لاحتمال أن التحريف في الحساب والذي يزيد على الحد المسموح به – أي تحريف جوهري– سوف لا يتم منعه أو اكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية. وَيتأثر تقديره بالعديد من العوامل، مثل : مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ودرجة الاعتماد المخطط من قبل المدقق على نظام الرقابة الداخلية.. إلخ[3]. كما عرّفت لجنة معايير التدقيق IASC مخطر المراجعة بأنه :[4]" خطر أخطاء البيانات التي

[1]– عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 77.

[2]– ألفين أرينز وَجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص : 332.

[3]– عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سابق**، ص : 78.

[4]– أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة : 01، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، 2015، ص ص : 60-61.

يمكن أن تحدث لرصيد حساب أو مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة أو يتم تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى لأرصدة أو عمليات، وهي الأخطاء التي قد لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية".

- **مخطر الاكتشاف** : يمثل مخطر الاكتشاف المخطط مقياساً لفشل المدقق الذي يستخدم أدلة المراجعة في مراجعة نوعية من الحسابات في اكتشاف تحريفات موجودة فعلاً وتزيد قيمتها على القيمة المقبولة[1].

فالطريقة الأساسية لتعامل المدقق مع المخاطر يكون من خلال تطبيق نموذج مخطر المراجعة، وفي ظل هذا النموذج فإن مستوى مخطر المراجعة المقبول لكل حساب يعتمد على[2] :

ب1 : طبيعة الحساب : ومن ثم الخطر الكامن أو الملازم.

ب2 : مقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية على الحساب ومن ثم خطر الرقابة.

ب3 : فاعلية اختبارات وإجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية به، ومن ثم خطر الاكتشاف.

وبالتالي، فإنّ نموذج مخطر المراجعة المقبول للحساب (الطبيعي) في مرحلة التخطيط يكون بالشكل التالي :

مخطر المراجعة المقبول للحساب= الخطر الكامن للحساب × خطر الرقابة الداخلية للحساب × خطر الاكتشاف المخطط للحساب.

في ضوء تقدير المدقق للخطر المقبول، الخطر الكامن وخطر الرقابة الداخلية لكل حساب فإن خطر الاكتشاف المخطط يحسب وفق الآتي :

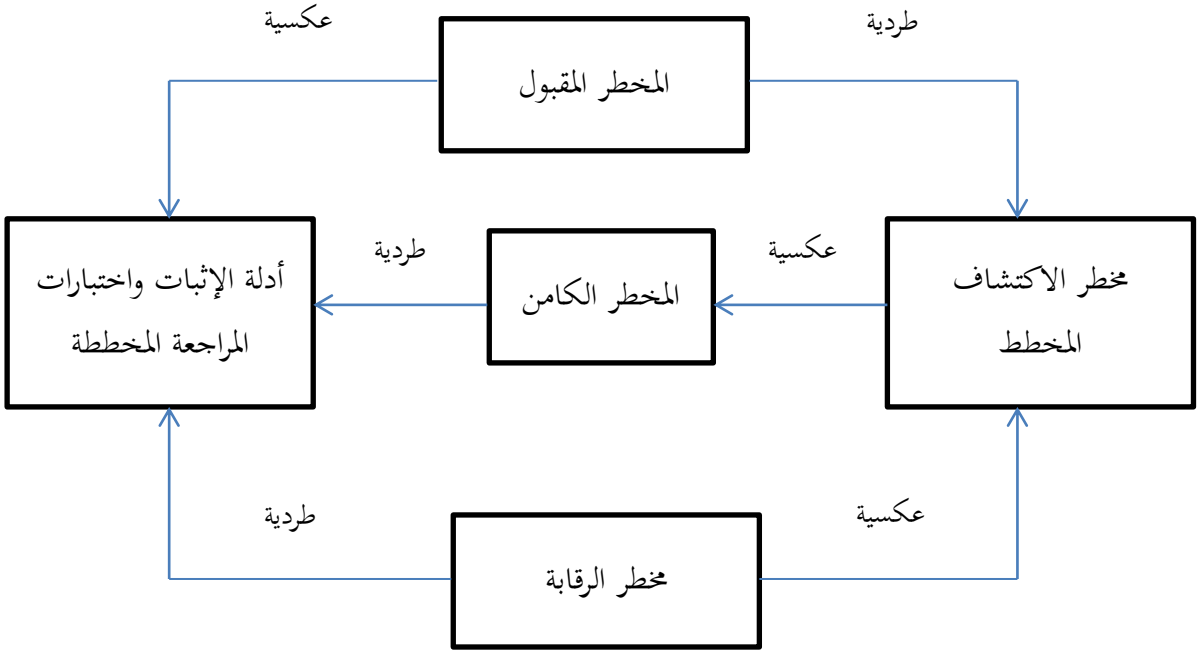
$$\text{مخطر الاكتشاف المخطط (للحساب)} = \frac{\text{خطر المراجعة المقبول للحساب}}{\text{الخطر الكامن} \times \text{خطر الرقابة الداخلية}}$$

يمكن عرض نموذج يوضح علاقة مخاطر المراجعة السابق ذكرها بعضها ببعض من ناحية، وعلاقتها بتخطيط أدلة الإثبات واختبارات المراجعة من ناحية أخرى، في الشكل الموالي :

[1]– ألفين أرينز وَجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص : 334.

[2]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 77.

الشكل رقم (11) : علاقة أخطار المراجعة بأدلة الإثبات واختبارات المراجعة المخططة



المصدر : عماد سعيد الزمر وآخرون، عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة– جامعة القاهرة، 2009، ص : 78.

من الشكل، نستنتج وجود ترابط وعلاقات بين مخاطر المراجعة، أدلة الإثبات واختبارات المراجعة المخططة، مثال ذلك[1] :

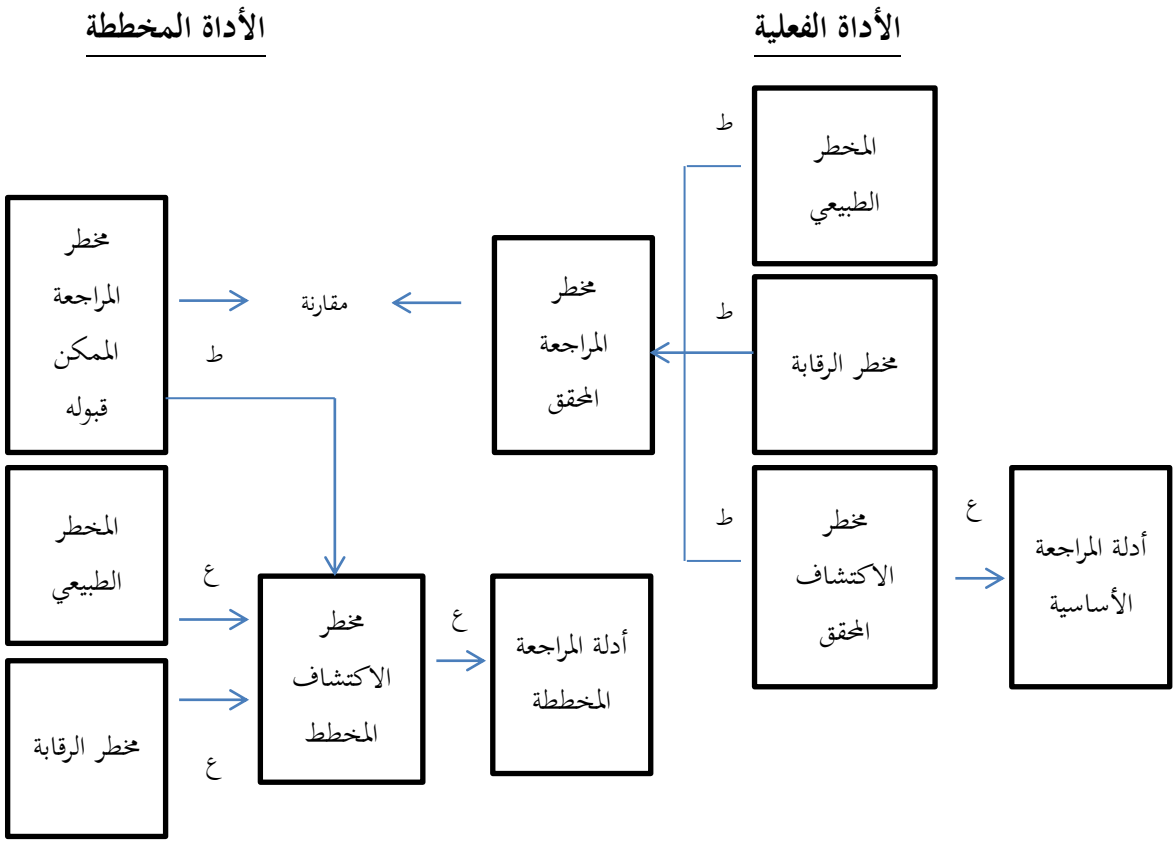
- خطر الاكتشاف المخطط يعتمد على مستويات أنواع الأخطار الثلاثة الأخرى (الخطر المقبول، الخطر الكامن، خطر الرقابة).
- خطر الاكتشاف المخطط يرتبط بعلاقة طردية بالخطر المقبول، ويرتبط بعلاقة عكسية مع كل من الخطر الكامن وخطر الرقابة.
- إن خطر الاكتشاف المخطط كذلك يحدد حجم أدلة الإثبات واختبارات المراجعة المخططة، حيث يرتبط معها بعلاقة عكسية، فكلما كان خطر الاكتشاف المخطط منخفضا كلما احتاج المدقق إلى تخطيط وجمع أدلة واختبارات مراجعة أكثر، والعكس صحيح.
- الخطر المقبول يرتبط بعلاقة عكسية مع أدلة الإثبات المخططة، كما أن الخطر الكامن يرتبط بعلاقة طردية مع أدلة الإثبات المخططة، كما أن خطر الرقابة يرتبط أيضاً بعلاقة طردية مع أدلة الإثبات المخططة.

[1]- **نفس المرجع السابق**، ص ص: 76- 79.

في الأخير، مهما كان حجم المؤسسة التي كُلّف المدقق بمراجعتها، فإن قياس مخاطر المراجعة يُعدّ أمرا ضروريا بعد التعرّف على نظام الرقابة الداخلية، وذلك للكشف عن مواطن القوى والضعف، ومن ثم تركيز عمليات الفحص عن طريق وضع خطّة للعمل والتوجيه الصحيح لبرنامج التدخلات ومجالاتها.

ج– تقييم مستوى مخاطر المراجعة عن طريق الاستبانة : يمكن أن يقوم المدقق أثناء مرحلة تقدير المخاطر وتدقيق مهمة المراجعة خاصة في المؤسسات الكبيرة، بتقييم مخاطر المراجعة بناء على أنشطة المؤسسة، وذلك عن طريق إعداد استبانة لكل مجال (المبيعات– المشتريات – الأجور... الخ) ويقوم الموظفون المعنيون بالإجابة على أسئلة الاستبانة، ومن ثم يقدّر المدقق مستوى المخطر والذي يمكن أن يكون : مرتفعا – متوسطا – ضعيفا، كما هو مبيّن في الملحق رقم (02) الذي يتضمّن عرض لنماذج للاستبانات حسب الأنشطة والتي نستعملها أثناء تنفيذ مهمة المراجعة.

الشكل رقم (12) : نموذج مخطر المراجعة للأدلة المخططة ونموذج مخطر المراجعة لتقييم النتائج



ع= علاقة عكسية

ط= علاقة طردية

المصدر : ألفين أرينز وَجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص : 351.

يعد نموذج خطر المراجعة نموذجاً للتخطيط بصفة أساسية وبالتالي يكون له استخدام محدود في تقييم النتائج، إذ يجب تحري العناية الشديدة عند تعديل عوامل الخطر إذا لم تكن النتائج الفعلية جيدة كما تم التخطيط لها. إلى جانب هذا، لا توجد أية مشكلات عندما يجمع المدقق الأدلة المخططة ويستنتج أن تقدير كل خطر كان مناسباً أو أفضل مما كان يعتقد فهذا يساعده في استنتاج أنه تم تجميع أدلة كافية للحساب في الدائرة[1]. في العنوان التالي سنوضح العلاقة والترابط بين كل من تخطيط المراجعة، مخاطر المراجعة والأهمية النسبية.

ح– العلاقة بين مخطر المراجعة والأهمية النسبية : يمثل مخطر المراجعة مقياساً لعدم التأكد أمّا الأهمية النسبية فتمثل مقياسا لحجم أو مقدار التحريف الجوهري، فعلى سبيل المثال المراجع يؤكد ويثق بدرجة 95% أنّ القوائم المالية عادلة، ومعنى ذلك أنّ درجة عدم التأكد أو المخطر هي 5% أن تكون القوائم المالية غير عادلة (هذا هو مخطر المراجعة)[2]. ثم إذا قام المدقق بتحديد مبلغ الأهمية النسبية في مستوى 000 100 دج مثلا، فنقول في هذه الحالة :

- يوجد درجة عدم التأكيد (مخطر) بنسبة 05% أنّ القوائم المالية للمؤسسة تحتوي على تحريفات جوهرية تزيد عن 000 100دج؛
- أو أنّ القوائم المالية تتّصف بدرجة تأكيد بنسبة 95% على أنها لا تحتوي على تحريفات جوهرية في مضمونها.

يوفّر المدقق تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً على وجود التحريفات الجوهرية وكلما انخفضت حدود الأهمية النسبية كلما زاد احتمال أن الأخطاء (أو الاستبعادات) سوف تحدث في القوائم المالية ويتم التحفظ على أنها تحريفات مادية والعكس صحيح. من جهة أخرى، ولكي يخفض المدقق من مخاطر المراجعة إلى المستوى المرغوب فيجب عليه أن يشمل مخططه كلا من : طبيعة، توقيت ونطاق إجراءات المراجعة[3]. يمكن تبسيط كل هذا في الشكل التالي :

[1]- ألفين أرينز وَجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص : 334.

[2]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 76.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 566.

الشكل رقم (13) : المخطر، الأهمية النسبية وأدلة المراجعة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

فكلما زدنا في حدود الأهمية النسبية فإنها تخفض من مخاطر المراجعة، مما يساعدنا على وضع مخطط مجد وفعال يُوصِلُنَا إلى الأهداف والنتائج المرجوة من عملية المراجعة. إلى جانب هذا، فالأهمية النسبية ومخطط المراجعة يساعدان في تخفيض المخاطر أو بالأحرى كشفها لمعالجتها.

أو بتعبير آخر، إذا اعتبر المدقق عند تخطيطه لإجراءات المراجعة أن الأهمية النسبية مقبولة في مستواها المنخفض فمخاطر المراجعة ستتزايد؛ في هذه الحالة وجب عليه تعويض ذلك بإحدى الطريقين[1] :

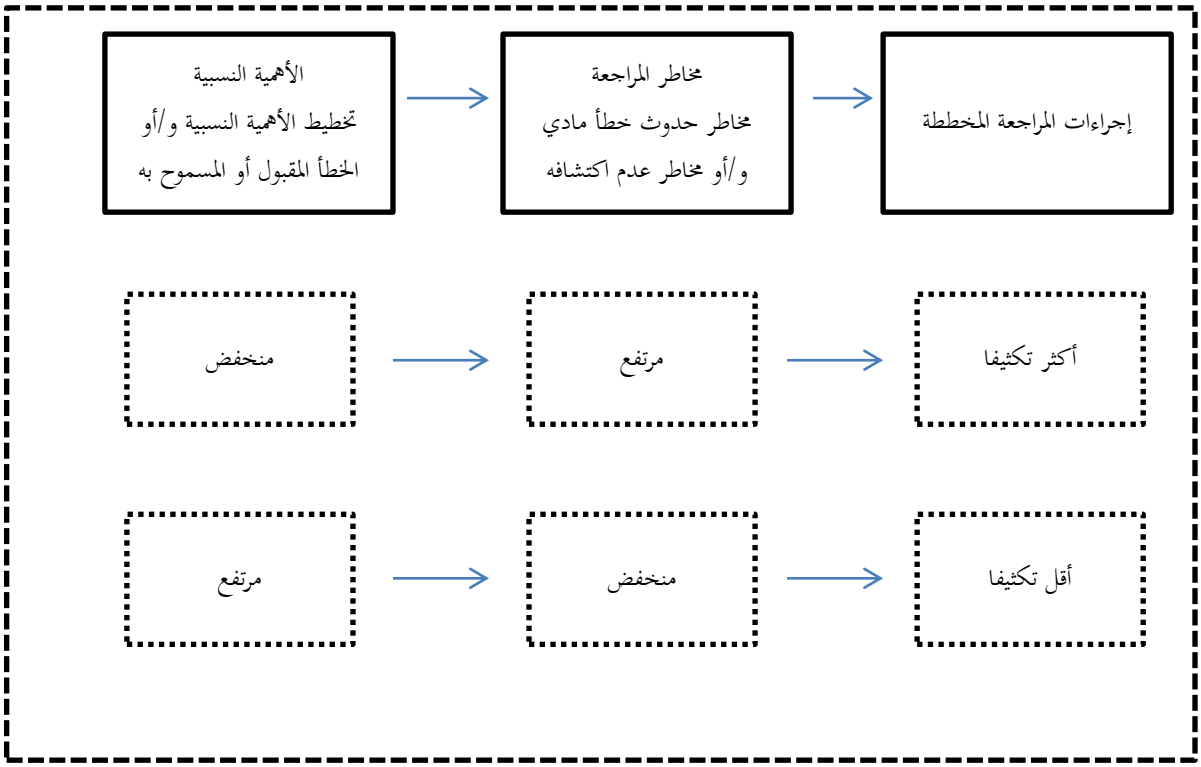
$ط_1$: تخفيض المستوى المُقيَّمُ لمخاطر الرقابة : عندما يكون ذلك ممكناً وتدعيم المستوى المنخفض عن طريق تنفيذ اختبارات رقابة موسعة أو إضافية.

$ط_2$: تخفيض مخاطر الاكتشاف : وذلك بتعديل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التحقق الأساسية المخططة.

كل هذا موضح في الشكل الموالي :

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 567.

الشكل رقم (14) : مخاطر المراجعة وإجراءات المراجعة المخططة لوضع حدود الأهمية النسبية عند مستويات مختلفة



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 568.

5– الخطوة الخامسة : فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة : في هذه المرحلة يكون المدقق قد اكتسب معرفة بالمؤسسة محل المراجعة، كما يكون قد وضع مستوى مخاطر المراجعة الذي يرغب في تحقيقه، و حدد الأهمية النسبية وقام بتحديد الحسابات أو مجموعة العمليات التي من المحتمل أن يحدث بها الخطأ. بعدها يخصص المدقق هذه المرحلة لتقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية التي يعد تصميمها والمحافظة عليها من مسؤولية إدارة الشركة لتوفير تأكيد معقول وَليس مطلق بأن القوائم المالية تم إعدادها على نحو عادل.

أ– تعريف نظام الرقابة الداخلية : توجد عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية ، يمكن ذكر أهمها فيما يلي :

– عرّفت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي كوزو نظام الرقابة الداخلية بأنه :" مجموعة من إجراءات يتم تطبيقها من طرف مجلس الإدارة والمسيرين ومستخدمي المؤسسة تحت مسؤوليتهم الخاصة، من أجل توفير ضمانات مقبولة ومعقولة لتحقيق الأهداف الرقابية الآتية[1] :

- إنجاز العمليات بطريقة مثالية؛
- الصدق والموثوقية في المعلومة المالية؛
- الامتثال واحترام القوانين والتشريعات.

– عرّف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين، نظام الرقابة الداخلية بأنه : "مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، قصد تحقيق هدف ضمان حماية الأصول ونوعية المعلومة المالية، بالإضافة إلى ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة"[2].

– كما عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية على أنه :" نظام متكون من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يتبعها، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها والحرص على تطبيقها من أجل التحقق من[3] :

- حماية أصول المؤسسة؛
- التأكد من صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها؛
- التسيير المنظم وبنجاعة للعمليات في المؤسسة؛
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.

ونظرا لأهمية الرقابة الداخلية في عملية المراجعة تم تخصيص معيار خاص من معايير المراجعة المتعارف عليه، والذي ينص على أنه :" يجب أن يتم فهم الرقابة الداخلية وبشكل كاف حتى يتم التوصل لخطة المراجعة وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها[4]".

من التعاريف السبقة يمكننا أن نستنتج أنّ الرقابة الداخلية تتمثل في مجموعة من الضوابط والاجراءات الادارية والمحاسبية والعامة، المرتبطة بقواعد العمل التي تضعها وتسهر على تطبيقها إدارة المؤسسة بغية الحفاظ على ممتلكات المؤسسة، والأداء الجيد مع احترام تطبيق النصوص التنظيمية والسياسات والخطط التي تضعها المؤسسة.

ب– أهداف نظام الرقابة الداخلية : تتمثل الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في ضمان[5] :

– موثوقية واكتمال المعلومات؛

---

[1]- Frédéric Bernard et autres, **Contrôle Interne**,4 eme Edition, Maxima éditeur, Paris, 2010, P : 23.

[2]- KHELASSI Réda, **l'audit interne : audit opérationnel**, 2ème édition, édition Houma, Alger, 2005; P :71.

[3]-MIKOL Alain, **Les audits financiers– Comprendre les mécanismes du contrôle légal,** édition d'organisation, Paris, 1999, P : 141.

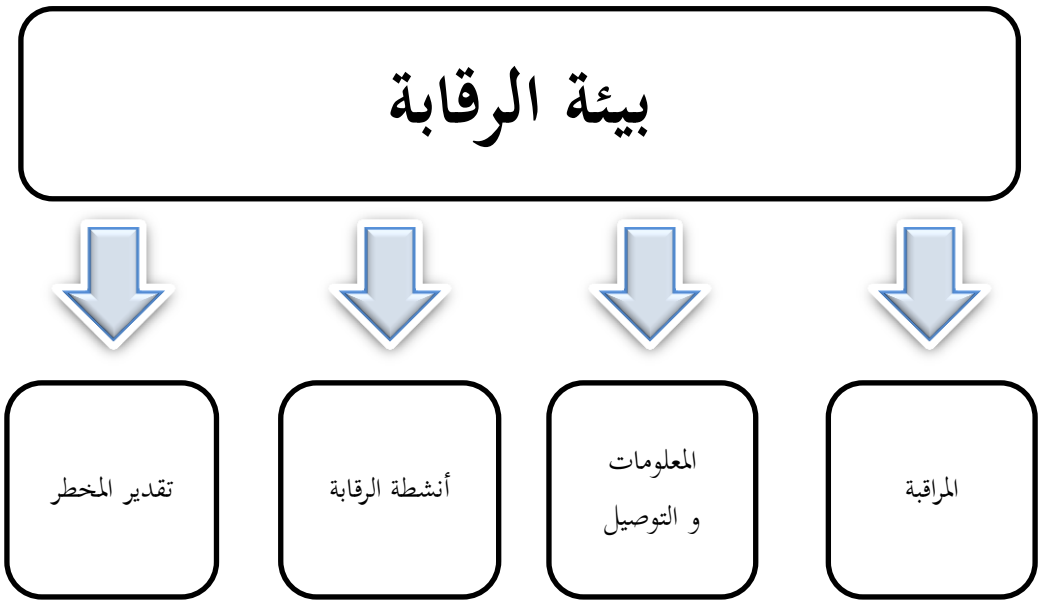
[4]- أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 590.

[5]-Jean – Charles BECOUR & Henri BOUQUIN, **Audit Opérationnel**, 3eme Edition, ECONOMICA, Paris, 2008, P : 48.

- احترام السياسات، الخطط، الإجراءات ، القوانين واللوائح؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- الاستخدام الاقتصادي والكفء لموارد المؤسسة؛
- تنفيذ الأهداف الخاصة بنشاط أو برنامج معين؛
- دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية[1].

ج– مكونات نظام الرقابة الداخلية : تشمل الرقابة الداخلية خمسة عناصر تُصممها وتُنفذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق أهدافها الرقابية، يطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية، وهي : بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والتوصيل وأخيراً المراقبة والمتابعة[2]. تمثل بيئة الرقابة المظلة للمكونات الأخرى، كما هو موضح في الشكل :

الشكل رقم (15) : المكونات الخمس للرقابة الداخلية



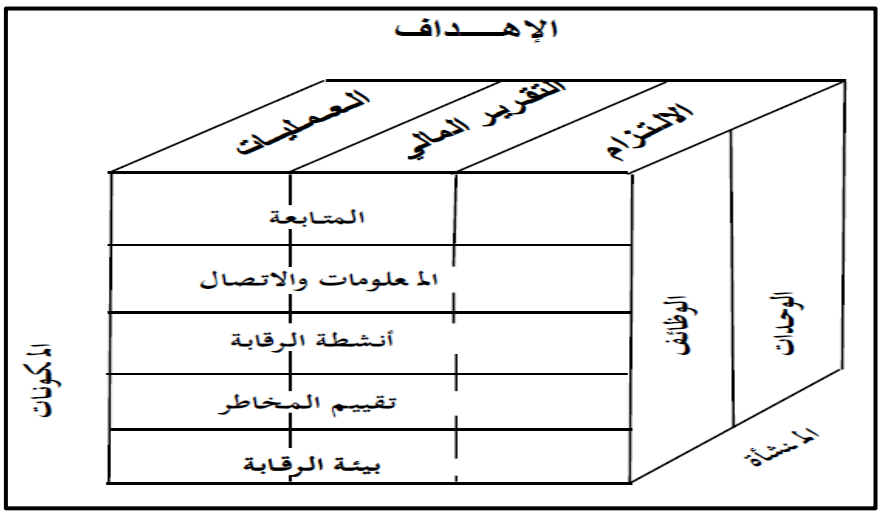
المصدر : ألفين أرينز وَجيمس لوبك، تعريب محمد عبد القادر الديسطى وَأحمد حامد حجاج، **مرجع سبق ذكره**، ص : 383.

من جانب آخر؛ يمكن تلخيص هذه مكونات حسب علاقتها بأهداف الرقابة الداخلية، في الشكل التالي :

[1]- ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 94.

[2]- **نفس المرجع السابق**، ص: 94.

الشكل رقم (16) : العلاقة بين أهداف ومكوّنات الرقابة الداخلية



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة، مرجع سبق ذكره**، ص : 613.

بدون وجود بيئة رقابة فعالة لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها، حيث تحتوي تلك الفئات على العديد من صور الرقابة يهتم المدقق أساساً بأنواع الرقابة التي تصمم لاكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية[1]، وتشمل : الرقابة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي. والسؤال المطروح : هل المدقق مسؤول عن دراسة وفحص كل هذه الأنظمة؟

هناك جدل دائم حول هذا الموضوع، حيث يرى البعض أن المدقق مسؤول فقط عن تقييم الرقابة الداخلية المحاسبية والضبط الداخلي لارتباطها المباشر بمجال عمل المدقق وهدفه– أي ارتباطها بالجانب المالي وهدف إبداء الرأي في القوائم المالية–، أما الرقابة الإدارية فلا تؤثر على نطاق عمله وفحصه، ومن ثم فهو ليس مسؤولاً عن فحصها.

لكن الرأي الوجيه يرى ضرورة قيام المراجع بتقييم الرقابة الداخلية كلها بكافة فروعها وعناصرها ومقاييسها وإجراءاتها، فلكي يستطيع المدقق اكتشاف الثغرات ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 611- 614.

بطريقة سليمة فإن ذلك يتطلب منه ضرورة فحص أنظمة الرقابة الداخلية بما فيها نظام الرقابة الداخلية الإدارية، لأن هذا الأخير قد تتواجد به نقاط ضعف تؤثر في التقدير الجيد لمخاطر الرقابة الداخلية.

وَتجدر الإشارة إلى أنه رغم قيام المدقق بدراسة وفحص كل أنظمة ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية لكن ليس بنفس الدرجة والتركيز، فالرقابة الأساسية المؤثرة في سلامة المعاملات المالية وعدم وجود أخطاء وتحريفات جوهرية، هي : الرقابة المحاسبية، النظام المحاسبي والضبط الداخلي[1].

د– مراحل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يتبع المدقق عدة خطوات انطلاقاً من وصف النظام وانتهاء بالتقرير حول الرقابة الداخلية.

ج1. وصف النظام : للحكم على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، يجب على المدقق أن يفهم طريقة عمل هذا النظام وذلك بجمع الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة (النصوص المختلفة، طرق العمل...)، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين آراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير. كما تستخرج معلومات من المجلدات والأرشيف وتفحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة إضافة إلى محاورة الأشخاص المعنيين والعاملين بالمؤسسة. وَلكي يجسد هذا الوصف، يلجأ المدقق إلى المذكرات الوصفية وخرائط التدفق[2].

ج2. التحقق من وجود النظام (اختبارات الوجود) : وهي مرحلة مكملة للمرحلة الأولى، فيها يتأكد المدقق من صحة إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموصوفة وأنه لم يتم تغييرها لذلك تسمى باختبارات الوجود لعينة ممثلة للنظام ومتابعتها من بدايتها إلى نهايتها مع أخذ نُسخ لكل الوثائق التي تأكد له بوجود النظام، هذا في السنة الأولى من مراجعة العميل الجديد، أما في السنوات اللاحقة فيتأكد المدقق فقط من عدم تغيير النظام فإذا تغير فيقوم المدقق بتحديث وتعديل الخرائط التي أنشأها في السنة الأولى[3].

ج3. التقييم الأولي للرقابة الداخلية : وذلك بتقييم استبيانات الرقابة الداخلية (QCI) *، الملحق رقم (02) حيث تتضمن مجموعة من الأسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزَّع على العاملين للإجابة عليها، لذلك وجب عليه إعدادها وفق الآتي[4] :

- تقسم الاستبيانات إلى مجموعات تتناسب مع تدفق المعلومات الأساسية أو مع الأنظمة الموجودة داخل المؤسسة (مشتريات، مبيعات...).

---

[1]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 79-80.

[2]- KHELASSI Réda, **op.cit**, P : 88.

[3]- MIKOL Alain, **Le contrôle interne**, PUF, Paris, 1998, P : 94.

[4]- ATH guides, **Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations**, 2ème édition, Clet, Paris, 1987, P : 121.

***QCI** : Questionnaires de Contrôle Interne.

- تحدد فيه أهداف الرقابة لكل مجموعة، وذلك عن طريق أسئلة تحكم على مدى تحققها، إذ يجب أن تعد الأسئلة بطريقة مغلقة بحيث يجاب عليها بـ : نعم أو لا، فالإجابة بـ" نعم" تدل على نقاط القوة، والإجابة بـ" لا" تدل على نقاط الضعف.
- بعد الإجابة على أسئلة الاستبيان، يستطيع المدقق أن يحدد نقاط القوة ونقاط الضعف المتعلقة بالنظام.

ج4. **التحقق من عمل النظام (اختبارات الاستمرارية)** : في هذه المرحلة على المدقق أن يتأكد من سلامة عمل نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على الإجراءات المختلفة والتركيز على نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى تطبيقها ميدانيا وكذا استمراراها بصفة دائمة.

ج5. **التقييم النهائي وتقدير خطر الرقابة الداخلية** : باعتماد المدقق على اختبارات الاستمرارية السابقة، يستطيع أن يحدد نقاط ضعف النظام وسوء سيره عن طريق اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، إضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة)، يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبيناً أثر ذلك على معلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات ، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة ويمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته[1].

بعد فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلي ومكوناته، يستخدم ذلك الفهم في تقدير مخطر الرقابة الداخلي المبدئي، ثم يجري بعض الاختبارات لبعض أنواع الرقابات الأساسية المحددة بشكل أكثر تفصيلاً وذلك بهدف الحصول على أدلة محددة عن مدى فعالية هذه الرقابات لتدعيم التقدير المبدئي لخطر الرقابة أو تخفيضه ثم تقرير خطر الاكتشاف المخطط واختبارات المراجعة الأساسية. كإشارة، يمكن للمدقق أن يستخدم مصفوفة خطر الرقابة للمساعدة في تقدير هذا الخطر من خلال ربط الإجراءات الرقابية بأهداف مراجعة كل نوع من العمليات المالية[2].

في الأخير، وبعد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يعد المدقق تقريرا نهائيا يسمى بـ :" تقرير نظام الرقابة الداخلية" يسمح للمؤسسة بالقيام بأعمال تصحيحية من شأنها أن تؤدي إلى تحسين إجراءات الرقابة الداخلية والتي بدورها تؤدي إلى زيادة الثقة في الحسابات[3]، هذا من جهة؛ ومن جهة أخرى يعطي هذا التقييم تأكيدا على نوعية وفعالية وكفاية الأنظمة وأنشطة الرقابة الموضوعة من طرف المسيرين والمطبقة من طرف موظفي المؤسسة. والهدف من التقييم هو التحكم في المعلومات المالية والمحاسبية وتحديد نطاق مجال التدخل في فحص القوائم المالية والمحاسبية، فإذا تأكد أنه يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فإن عمليات مراجعة

[1]- محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2010- 2011، ص ص : 35-36.

[2]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 82.

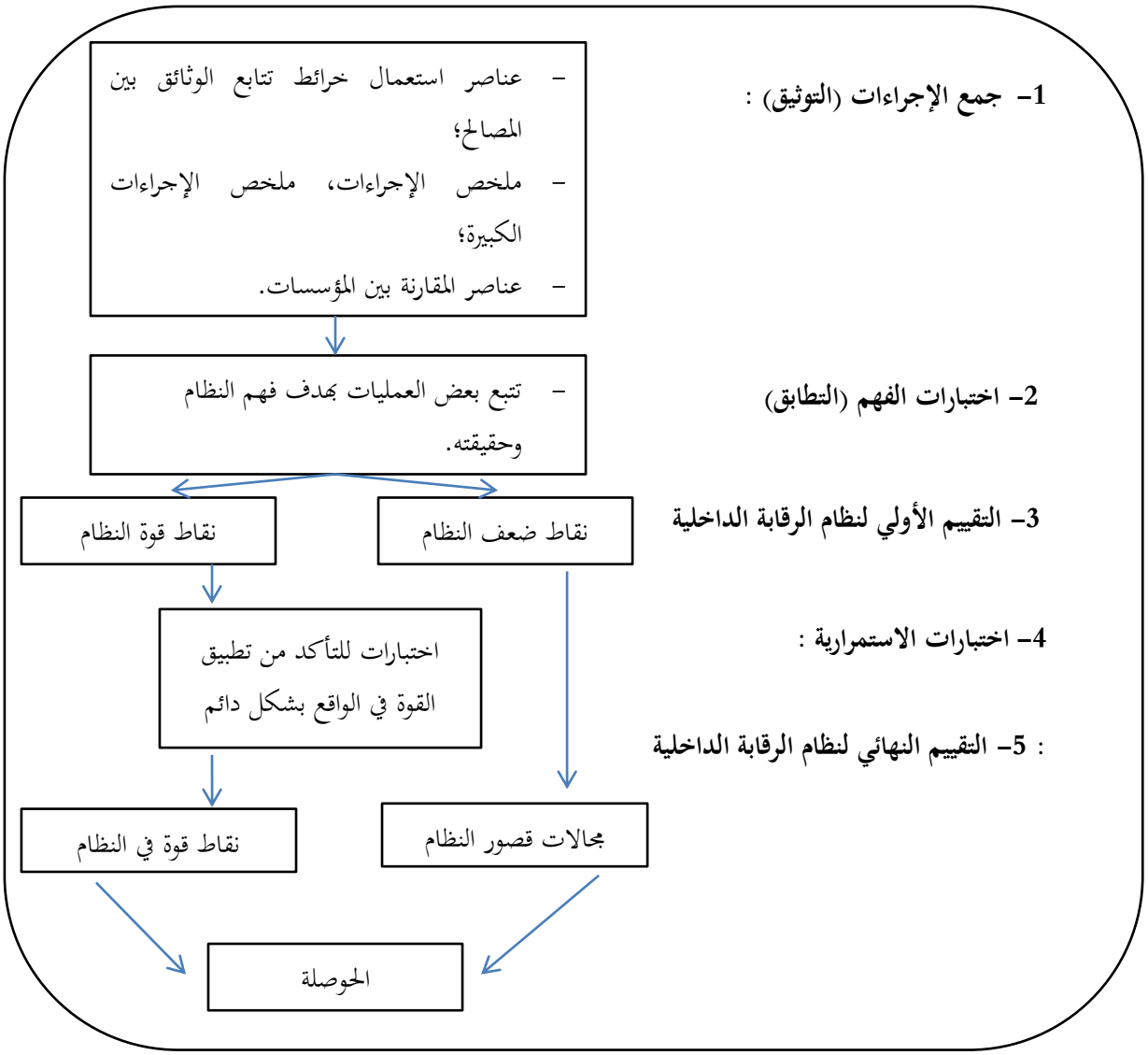
[3]- KHELASSI Réda, **l'audit interne**, **op.cit**, P : 90.

ستشمل عينة ضئيلة، أما إذا قدّر أنه لا يمكن الاعتماد عليه، فإن عمليات المراجعة تزداد توسعاً للتمكن من إعطاء التوصيات اللازمة للعميل[1].

يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في الشكل التالي :

[1]- THIERY-DUBUISSON Stéphanie, **L'audit,** édition la découverte, Belgique, 2004, P : 54.

الشكل رقم (17) : مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية



Source : Francis Lefebvre, **Le comptable Memonto pratique**, Edition Francis Lefebvre, 1992, P : 1212.

6- الخطوة السادسة : إعداد الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة : يمكن توضيح هذه الخطوة من خلال النقاط التالية :

أ- تعريف برنامج المراجعة : هو خطة محكمة شاملة لتحقيق أهداف محددة وفقاً لمبادئ مهنية متعارف عليها في محاولة لجمع الإثباتات الكافية، والتي تساعد المدقق في إبداء رأي فني عن الحسابات. يخدم برنامج لمراجعة غرضين : أولهما يتمثل في ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق، والغرض الثاني عبارة عن تعليمات فنية تفصيلية

لمساعديه لتنفيذها ؛ فبرنامج المراجعة أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية. توجد عدة اعتبارات يجب مراعاتها عند تصميم برنامج المراجعة؛ من أهمها ما يلي[1] :

- التقيد بنطاق عملية المراجعة كاملة كانت أم جزئية، فلكل منهما أهدفها، ويجب أن يتضمن برنامج كل منها الخطوات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الأهداف المطلوبة منهما؛
- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموضوع والمطبق فعلاً، حيث سيحدد نوع الاختبارات ومداها وكميتها على نتيجة تقييم هذا النظام؛
- تحديد الأهداف التي يرمي المدقق إلى تحقيقها من كل إجراء وعملية، فإجراءات المراجعة ليست غاية بحد ذاتها وإنما وسائل لتحقيق أهداف محددة، فينبغي أن يؤدي برنامج المراجعة الموضوع إلى تحقيق الأهداف المحددة لعملية المراجعة؛
- استخدام الوسائل والأساليب التي تمكن من الحصول على أقوى الأدلة وأكثر القرائن حجية لمساعدة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد في تقريره.

ب– إعداد برنامج موثق لأعمال المراجعة : يجب أن يقوم المدقق بإعداد برنامج مراجعة ويوثقه، ويحدد فيه طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات المخططة للمراجعة، كما يجب أن يوفِّر البرنامج مجموعة من التعليمات للمساعدين الذين خصصت لهم أعمال، كما يجب أن يعمل البرنامج كوسيلة لمراقبة ومتابعة التنفيذ السليم لأعمال المراجعة، بالإضافة إلى موازنة الوقت التي توضح ساعات العمل المخططة لكل إجراء من إجراءات المراجعة[2]. إنّ جمع المعلومات الكافية عن المؤسسة بمختلف أشكالها القانونية والتنظيمية والفنية تمكن المدقق من رسم مخطط عملية مراجعة في ظل العمل بالمعايير والمقاييس والإجراءات الفنية وتساعده في تقدير الوقت المتوقع لأداء مهامه[3]. يمكن حصر العناصر المؤطرة لهذا البند في الآتي[4] :

- الأهداف الواجب تحقيقها متبعة بالخطوات والإجراءات الفنية الواجب اتباعها لتحقيق الأهداف؛
- مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني، انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق مساعد وتوقيع كل منهم على الخانة المقابلة للعمل الذي قام به؛
- وضع البرنامج الزمني لتنفيذ عملية المراجعة مع تحديد الوقت المستنفذ فعلاً في كل خطوة وإجراء؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة مع توقيعه عند إنجاز أي إجراء؛
- معايير التقييم للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة والإجراءات التفصيلية الواجب اعتمادها من أجل تكوين الرأي الفني المحايد؛

---

[1]- عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (1)**، دار الكتاب الجامعي، جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان، 2009، ص ص : 146-147.

[2]- ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 90.

[3]- متولى محمد الجمل وَمحمد السيد الجزار، **أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة**، مطابع سجل العرب، ص ص : 54-56.

[4]- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص : 30.

- طبيعة المعلومات الواجب الحصول عليها إضافة إلى أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها، مع تحديد كمية الاختبارات الواجب القيام بها.

فمراقبة أي حساب يجب أن تتم وفق الآتي[1] :

- تحليل الحساب وتبريره؛
- إظهار الانحرافات والمخالفات؛
- نتيجة المراقبة.

ج– أنواع برامج المراجعة : لا يمكن وضع برنامج موحد لإجراءات المراجعة بحيث يمكن تطبيقه على مختلف المؤسسات المتماثلة في النوع، لاختلاف ظروف العمل والتنظيم في كل مؤسسة. مع ذلك فبعض المدققين يستخدمون ما يطلق عليه :" **البرنامج النموذجي**" وهو عبارة عن برنامج شامل للإجراءات الممكن تطبيقها في مراجعة نوع معين من المؤسسات. لكن البرامج النموذجية معيبة في الغالب لأنها تربط المدقق بإجراءات قد لا تكون مسايرة للتطورات المستمرة في أعمال المؤسسات وأحجامها ونظمها؛ لذلك يمكن تقسيم برامج المراجعة إلى [2] :

ج$_1$.البرامج النموذجية : برامج شاملة لأهداف التدقيق وإجراءاته الممكن تطبيقها في نوع معين من المؤسسات المتماثلة، يتم تعديل البرنامج في ضوء عمليات التنفيذ وما يجد من معلومات. ويتميز بأنه يؤدي إلى عدم نسيان أي إجراء من إجراءات المراجعة، ويعاب عليه الجمود وعدم مسايرة التطورات في المؤسسات وفي مهمة المراجعة.

ج$_2$.برامج معدة أثناء عمليات التنفيذ : تقتصر البرامج على الخطوط الرئيسية لعملية المراجعة وأهداف المراجعة، الواجب تحقيقها تاركة الخطوات التفصيلية الواجب اتباعها، وكمية الاختبارات الضرورية لحين البدء في عملية المراجعة، أي أثناء العمليات يتميز بأنه يتيح للمنفذين استخدام ما لديهم من مهارات وخبرات في انتقاء أو اختيار الإجراءات التي تكون ملائمة لظروف المؤسسة محل تدقيق حساباتها، وهي تقتضي مستوى متميزاً من الكفاءة والتأهيل لدى المدقق.

ج$_3$.برامج ثابتة محددة مقدماً : تتضمن تحديد الإجراءات الواجب اتباعها لتحقيق الأهداف المرجوة، ويتم تحضيرها وإعدادها في ضوء المعلومات التي تم جمعها عن المؤسسة وبيئة المراجعة... إلخ. تشتمل هذه البرامج على عدد من المزايا :

- تمكن من تقسيم العمل بين المدققين بحسب ما لديهم من مهارات وخبرات؛
- استيعاب كافة الإجراءات التدقيقية اللازمة وَخطوات العمل ومراحله الواجب اتباعها؛

[1]- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 96.

[2]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 147-148.

- تتبع ما تم تنفيذه أولاً بأول والوقت اللازم للإنجازات مما يساعد على توزيع العمل؛
- تعتبر دليلاً على قيام المدقق بالمهمة وفقاً لمستويات الأداء المهني وبذل العناية المهنية؛
- تعتبر ضرورية في العمليات الكبيرة المتشعبة لمتابعة ومراقبة خطة العمل.

المطلب الثالث : الإشراف على مهمة المراجعة

إلى جانب التخطيط الجيد والمناسب للمراجعة، أوجب كذلك على المدقق الإشراف على عمل المساعدين في مهمة المراجعة. يُقصد بمفهوم الإشراف : القيادة، التوجيه والرقابة السليمة لكافة المراحل للتأكد من الربط الفعال بين النشاطات والإجراءات والفحوص التي يتم تنفيذها والأهداف المرجوة؛ فالإشراف بهذا المعنى يمثل إدارة فريق المراجعة للتأكد والتحقق من أنه ينفذ المهام المحددة في برنامج المراجعة بالكفاءة والجودة المطلوبة[1].

أولاً : لماذا الاشراف على المساعدين وتقييم أدائهم؟، لأنّ الاشراف يُعتبر من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل بمختلف مستوياتهم أهداف عملية المراجعة والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، إذ يجب إطلاع المساعدين على المعلومات المحصل عليها أثناء فترة التخطيط لعملية المراجعة (تطرقنا إليها بالتفصيل في المطلب السابق– الثاني–) كما يجب على المساعدين إعلام المشرف عليهم عن أية مشاكل محاسبية أو تدقيقية تم اكتشافها أثناء عملية الفحص كَوْنُ معظم العمل يتم بواسطتهم لتحقيق الهدف المرجو من العملية[2].

ثانياً : متطلبات تقسيم أعمال المراجعة والإشراف على المساعدين : على المدقق هو الآخر أن يقسم ويخصص أعمال المراجعة على مساعديه مراعياً في ذلك ما يلي[3] :

✓ حصر الموارد البشرية المؤهلة المتاحة فعلاً بالمكتب لتحديد الاحتياجات منها لتنفيذ برنامج المراجعة؛

✓ تحديد مدى الحاجة للاستعانة بخبراء متخصصين من خارج المكتب؛

- تخصيص المساعدين والخبراء لأعمال المراجعة المخططة؛
- مراعاة التوافق بين قدرات المساعدين الفنية والمهنية والأعمال الموكلة لكل منهم؛
- وضع آليات فعالة للتنسيق بين المساعدين في إطار فريق العمل المكلف بأداء أعمال المراجعة.

ثالثاً : مستويات فريق عمل المراجعة ومسؤولياتهم : لأن الاهتمام ينصبّ على عمليات مراجعة حسابات العميل، لذلك يتم التركيز على الهيكل التنظيمي لفريق عملية المراجعة ومسؤولياته، ومن أجل أداء عملية مراجعة فعالة يتم عادة تشكيل فريق يتضمن شريكاً أو أكثر وأفرادا مهنيين على مستوى مناسب من التأهيل العلمي والتدريب والخبرة والمعرفة المتخصصة[4]؛ كما هو موضح في الشكل :

---

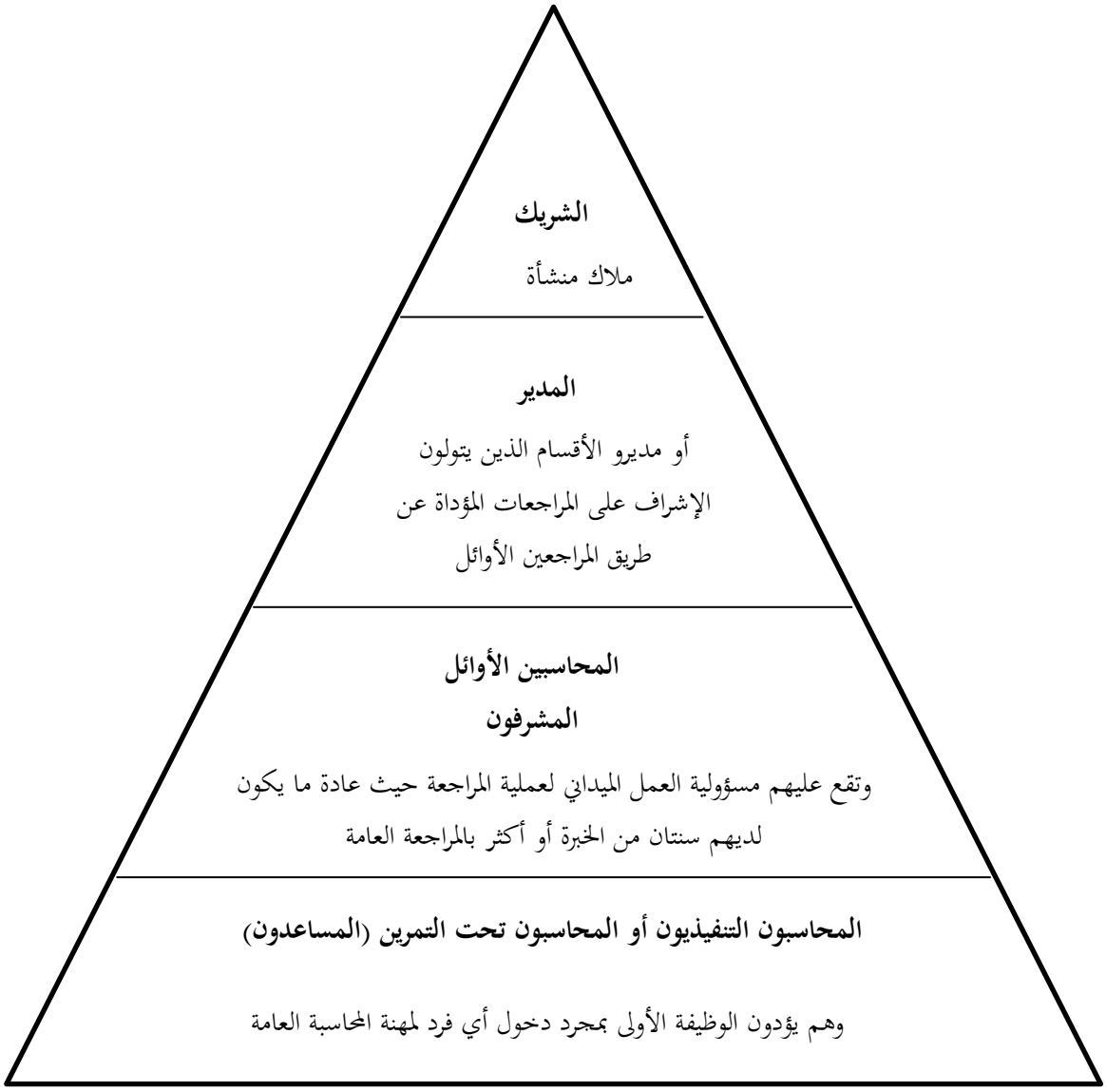
[1]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 149.

[2]- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، مرجع سبق ذكره، ص : 154.

[3]- عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 95.

[4]- أمين السيد أحمد لطفي، **كيف تراجع حسابات منشأة، مرجع سبق ذكره**، ص : 65.

الشكل رقم (18) : الشكل الهرمي التنظيمي لفريق عملية المراجعة



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة، مرجع سبق ذكره**، ص : 613.

يتكون الهيكل التنظيمي لمكاتب وشركات المراجعة من الشركاء والمديرين والمدققين المسؤولين والمدققين، ويخول الشريك أعلى مستوى من الصلاحيات (ومن ثم يتحمل المسؤولية النهائية)، أما المستوى الثاني فإنه يتمثل في المديرين والذين يتحملون مسؤولية الإشراف على المدققين المسؤولين، أما المدققون فإنهم لا يتحملون أية مسؤوليات إشرافية، وإنما يشرف عليهم المدقق المسؤول المعين لمهمة محددة، كما أن كثيراً ما يكون لدى شركات ومكاتب المراجعة شركاء ومديرون متخصصون في أنشطة أو مجالات معينة، وبالتالي فإنه يكون بِوسع هؤلاء الأفراد الإجابة على أية أسئلة تتعلق بمراجعة العملاء في مجالات تخصصهم[1].

من خلال ما سبق، نستنتج أنه من الضروري العمل على تنظيم فريق عمل المراجعة بشكل جيد، والسهر على الاشراف عليه، لأن هذا سيساعد على أداء عملية المراجعة على أفضل مستوى وبأقل تكاليف ويساهم في نجاحها.

رابعاً : الإشراف الفعال على المساعدين : الإشراف الملائم على المهمة يعتمد على مهارة وكفاءة فريق المراجعة فضلاً عن درجة تعقيد مهمة المراجعة، لذا على المشرف أن يكون مسؤولاً عن التحقق من أن كل مهمة من مهام المراجعة قد أسندت إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة، أما عناصر الإشراف الأخرى فإنها تشمل :

- **إرشاد المساعدين** : إبلاغهم عن كافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية المراجعة؛
- **فحص العمل المنتهي**: إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق المراجعة.

كما أنه على مدقق الحسابات مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه، وفي هذا المجال يجب أن يأخذ في الحسبان مجموعة من الاعتبارات، أهمها [2]:

- إشراك المساعدين في وضع خطة وبرنامج عملية التدقيق وتعديله؛
- المتابعة والتوجيه المستمران للمساعدين أثناء تأدية مهامهم؛
- مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة عن الفحص وتبادل الرأي بشأن أهم الحلول العملية لها بين المدققين بعضهم لبعض؛
- توفير فرص الترقية أمام المرؤوسين وشمولية معايير تقييم أداء المساعدين لكافة جوانب الأداء؛

مراعاة هذه الاعتبارات وحسن تقييم أداء المساعدين، سوف يزيد من مستوى دافعيتهم والرضى عن العمل، التزامهم بأهداف المهنة وزيادة مستوى كفاءتهم المهنية أيضاً؛ كل هذا سينتج عنه ارتفاع في مستوى جودة عملية

[1]- وليم توماس، أمرسون هناي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 276.

[2]- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية– مصر، ص : 31.

المراجعة. إلى جانب هذا؛ فمن الضروري متابعة الأعمال المنجزة من قبل المساعدين بواسطة أفراد مؤهلين لمعرفة ما إذا كان[1] :

- تم إنجاز المهمة حسب برنامج المراجعة؛
- أي عمل قد أنجز، والنتائج التي تم الحصول عليها قد وُثِّقَتْ بشكل ملائم؛
- كافة الأمور المهمة المتعلقة بالمراجعة قد تم تسويتها أو أشير إليها في استنتاجات المراجعة؛
- أهداف إجراءات المراجعة قد تحققت؛
- الاستنتاجات الموضحة تنسجم مع نتائج العمل الذي تم إنجازه وتؤيد الرأي المهني.

والموضوعات التي يتوجب تتبعها دورياً :

- الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة الناتجة عن ذلك؛
- تقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، والمتضمنة نتائج اختبارات الرقابة، وأية تعديلات جرت على الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة الناتجة عن ذلك؛
- توثيق أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من إجراءات حقيقية أساسية والاستنتاجات المستقاة منها، ومن ضمنها نتائج المشاورات؛
- البيانات المالية والتسويات القيدية المقترحة وتقرير المراجع المقترح؛
- في العمليات الكبيرة، استكمال عمليات المتتابعة تتطلب تكليف أشخاص آخرين لم يقوموا بالمراجعة بإنجاز إجراءات إضافية معينة قبل إصدار تقرير المدقق.

ثمرة الإشراف والمتابعة السَّلِيمَيْنِ هي :

- توفير القناعات المعقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة؛
- اختبار طرق المراجعة وإجراءاته الملائمة للظروف والتي تناسب طبيعة النشاط فلكل مؤسسة ظروفها الخاصة، مما يتطلب إعداد برنامج مراجعة ملائم لها.

المطلب الرابع : أوراق العمل في المراجعة

طبقاً للنشرة 41 من معايير المراجعة تعرف أوراق العمل على أنها السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، الاختبارات التي تم تنفيذها، المعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء المراجعة[2].

[1]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 148-149.

[2]- ألفين أرينز، جيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص : 300.

تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً على الوقت المستغرق في عملية المراجعة، لذا بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق باعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير، ويستند إليها في إعداده وهي القرائن لطبيعة الفحص الذي قام به والدليل على اتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص[1].

أكثر من هذا، تساعد هذه الأوراق في تحديد ما إذا كانت ستظهر مشاكل فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وتعتبر أيضاً من المستندات الهامة جدّاً في أي نزاع قانوني لاحق، تستخدم كدليل ضد المدقق أو للدفاع عنه[2].

أولاً : تعريف أوراق العمل : هي ملفات يحتفظ بها المدقق للإجراءات التي نفذها، والاختبارات التي أجراها والمعلومات المتحصل عليها، والاستنتاجات الملائمة المتوصل إليها في مهمة المراجعة[3]. من الممكن تسجيل وثائق التدقيق على الورق، أو في وسائط إلكترونية، أو وسائط أخرى، وهي تشمل : برنامج التدقيق، التحصيلات، المذكرات، المواضيع، ملخصات للأمور المهمة، كتب التأكيد، الإقرار، قوائم الفحص والمراسلات (بما في ذلك البريد الالكتروني) الخاص بالأمور المهمة، كما يمكن إدخال ملخصات أو نسخ من سجلات العميل منها على سبيل المثال العقود والاتفاقيات الهامة المعينة كجزء من وثائق المراجعة إذا اعتبرت مناسبة[4].

في إطار عملية المراجعة وتكوين ملفها من قبل المدقق، ينبغي على هذا الأخير (المدقق) طرح الأسئلة بغية توضيح الرؤية لديه والمساهمة في تكوين أوراق عمل يستند عليها لأغراض محددة ولإعداد تقريره– كما أشرنا إلى ذلك سابقاً–، حيث تشمل هذه الأسئلة[5] :

- ما هي أنشطة المؤسسة؟
- من هم الأشخاص المسؤولون عن مختلف أنشطة العمليات والوظائف في المؤسسة؟
- ما هو الهيكل والنظام القانوني المطبق على أنشطة المؤسسة؟
- ما هي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى العمليات؟
- ما هي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى الوظائف؟

ثانياً : محتويات أوراق العمل (المراجعة) : يحتاج المدقق منذ بداية عملية المراجعة أن يحتفظ بالمستندات والمذكرات والتقارير الخاصة بالعملية بشكل منظم يسهل له الرجوع إليها بسرعة وبأقل مجهود.

يفتح لكل عملية ملف ثابت يسمى الملف الدائم، إضافة إلى ملف جاري. عند تحضيرها تُعَنْوَنُ بالعنوان الصحيح المناسب لها وبوضوح تام، كما يفضل استعمال وجه واحد من الورق حتى تسهل عملية الرجوع إلى

[1]- Laurent HERVE, Philippe PEUCH-LESTRADE, **La pratique de L'audit**,4 eme edition, Economica, Paris, 1992, P : 69.

[2]- محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص : 72.

[3]- Robert Castell, François Pasqualini, **Le Commissaire aux Comptes**, Collection Droit Poche –Economica, 1995.

[4]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 149.

[5]- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 155.

البيانات المطلوبة ولكثرة الأوراق يفضل تحضير فهرس الأوراق الموجودة في كل ملف[1]؛ إضافة إلى الملفين، يوجد الإداري وأخيراً ملف الرقابة الداخلية، كما سنوضحها في الآتي[2] :

1– الملف الدائم : يتم فيه إدراج البيانات التاريخية أو البيانات ذات الطبيعة المستمرة وذات صلة بعملية المراجعة الحالية. توفر هذه البيانات مصدراً ملائماً للمعلومات عن عملية المراجعة محل الاهتمام والمستمرة من عام لآخر. وتحتوي الملفات الرئيسية النموذجية على ما يلي :

- اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة، ومصانعه وفروعه؛
- نوع الشركة القانوني وتاريخ التأسيس، وطبيعة النشاط وفي حالة الشركات الأجنبية إسم وعنوان الوكيل المقيم؛
- النظام الداخلي وعقد التأسيس أو عقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة؛
- النظام الإداري المستعمل في المؤسسة مع الخارطة التنظيمية؛
- أنظمة المحاسبة المستعملة، ودليل المحاسبة والتعليمات، مع فهرس تبويب الحسابات وأرقامها، والتدقيق الداخلي؛
- قائمة السجلات والدفاتر الممسوكة؛
- نسخة من قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمدقق والمراجعة؛
- الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة؛
- صورة من توقيعات المسؤولين بالمؤسسة؛
- ملخص الالتزامات المرتبط بها من طرف المؤسسة؛
- بيان رأس المال والسندات وملخص بالأصول الثابتة، وصندوق التوفير والقانون الخاص به... إلخ.

2– الملف الجاري (العمل السنوي) : يشمل كافة أوراق العمل القابلة للتطبيق في السنة التي يتم فيها إجراء المراجعة. ويوجد شكل محدد للملفات الجارية لكل عميل. حيث سيتم التعرض لأنواع المعلومات التي تدرج في الملفات الجارية على نحو موجز فيما يلي[3] :

- نسخة من وثيقة التعيين وأسماء المدققين السابقين ونسخة عن رسالة المجاملة المهني؛
- صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمدقق؛
- تقرير المدقق عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية؛
- برنامج التدقيق للعام الحالي، والوقت التقديري؛
- ميزان المراجعة، وموازين التحقق الدورية؛
- تحليل المصروفات والإيرادات إلى عناصرها المختلفة؛
- ملخص بسجل الملاحظات وقيود التسوية اللازمة؛

[1]- متولى محمد الجمل، محمد السيد الجزار، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 61-62.

[2]- خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 154-155.

[3]- خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص : 155.

- الموجودات والمطلوبات، واحتساب قيمتها وطريقة التثبت منها؛
- ملخص اجتماعات الهيئة العامة ومجلس الإدارة أثناء العام الحالي؛
- محاضر الجرد المختلفة والخاصة بالموجود السلعي والنقدية وما شابه؛
- صورة عن التقرير النهائي.

للتذكير، فإنّ المعلومات المحتواة في الملفين الدائم والمؤقت (الجاري) هي تبقى تحت تصرّف المدقق باستثناء السجلات المقدمة له من إدارة المشروع للاطلاع عليها، وعليه فالحفاظ على سرية هذه البيانات والمعلومات أمرٌ ضروري. انطلاقا من هذه البيانات يقوم المدقق بإعداد تقريره وبيان رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية.

للإشارة، فإنّه في إطار تفعيل الرقابة النوعية على مهنة المراجعة، أصدرت لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بتاريخ 04 ديسمبر 2019 نموذج لملف عمل محافظ الحسابات، متوفّر على مستوى موقع المجلس، وهو بمثابة نموذج ومرجعية يُعتمد عليها أثناء تنفيذ مهمة التدقيق القانوني.

3– الملف الإداري : يحتوي على المتابعة الإدارية للمهمة، حيث نجد فيه : رسالة المهمة، تخطيط المراجعة، البريد، عرض حال عن الاجتماعات مع الإداريين، ميزانية المراجعة وأحيانا أسماء وعناوين وأرقام هواتف المسؤولين الرئيسيين في المؤسسة والشركاء والبنوك والمؤسسات الأخرى.

4– ملف الرقابة الداخلية : يتكون من مساءلات الرقابة الداخلية على مستوى كل نشاط، المعلومات المتحصل عليها من الحوارات التي أجراها مع الفاعلين في الشركة، مخطط سير الوثائق وتحليل المخطط. إلخ[1].

ثالثاً : علامات المراجعة[2] : يستخدم المدقق علامات أو رموزاً خاصة أثناء قيامه بعملية المراجعة، فعندما ينتهي من مراجعة خطوة ما يؤشر عليها برمز خاص يفيد مراجعتها وطبيعة تلك المراجعة، وعليه أيضاً أن يحتفظ هو ومساعدوه بسرية هذه الرموز. لا توجد علامات معينة متعارف عليها بين جمهور المدققين وإلا انتفت عنها صفة السرية المطلوبة، ولكننا نجد أن لكل مدقق أو مكتب مراجعة رموزه الخاصة موضوعة في قائمة موضح بها الرمز ودلالته ليظل موظفوه ومعاونوه يسيرون وفق تلك العلامات. يمكن توضيح ذلك في الجدول الموالي:

[1]- Bernard Grand, **op cit**, P : 47-49.

[2]- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية– دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان– الجزائر، 2014–2015، ص : 168.

الجدول رقم (08) : علامات المراجعة

√	للدلالة على الترحيل من اليومية
–	للدلالة على تدقيق المجموع الرأسي
X	للدلالة على تدقيق المجموع الرأسي والأفقي
م	للدلالة على النقل من صفحة لأخرى
V	للدلالة على التدقيق مستنديا
O	للدلالة على إلغاء رقم أو شطبه
ح	للدلالة على القيد في الجانب الآخر من الحساب
ك	للدلالة على وجود كشف تحليلي

المصدر : يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 168.

رابعاً : مذكرات المراجعة : كثيراً ما تعترض المدقق أثناء قيامه بعملية المراجعة أمور تحتاج إلى استفسارات وإيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص، وتدوين ما تم بشأنها فيما بعد حيث يجب عدم ترك ملاحظة دون حل أو إيضاح. ومن الملاحظات التي يدونها المدقق في هذا السجل ما يأتي[1] :

- بيانات بالمستندات المفقودة أو غير المستوفية لبعض الشروط الشكلية أو الموضوعية أو القانونية؛
- أرصدة الحسابات التي يخشى المدقق حدوث تلاعب فيها، كالاستهلاكات مثلاً؛
- كشف بالأخطاء التي عثر عليها المدقق أثناء عملية المراجعة؛
- كشف بالمسائل التي يريد المدقق استكمالها في المرات القادمة؛
- المسائل التي يريد المساعد الرجوع فيها إلى المدقق الرئيسي؛
- المسائل التي حرر المدقق بها مراسلات مع المشروع (وذلك حفاظاً على إخلاء طرفه من أي مسؤولية في المستقبل)؛
- الاقتراحات والتعديلات التي قد يرى المدقق ضرورة إدخالها على برنامج المراجعة سواء كانت حذفاً أو إضافة؛
- التحفظات التي يرى المدقق وجوب إثباتها في تقريره النهائي؛
- ما يحصل عليه المدقق من بيانات شفوية من مديري المشروع.

وتسجل هذه الملاحظات على أوراق غالباً ما تكون سائبة لأن العمل موزع بين عدة مدققين، ولأن المدقق الواحد يقوم بتدقيق أكثر من ناحية واحدة في وقت واحد ولكن هذه الصفحات السائبة من سجل الملاحظات تكون مرتبة على النحو التالي :

[1]- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **نفس المرجع السابق**، ص ص : 168 – 169.

الجدول رقم (19) : نموذج من سجل الملاحظات

الشركة :

العمل :

الفترة : من ..... إلى .....

المدققين : ..... وَ.....

التاريخ	الدفتر أو السجل		القيد	ملاحظات	
	اسمه	الصفحة		موضوعها	ما تم بشأنها

المصدر : خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، الطبعة : 06، دار وائل، 2012، ص : 158.

بالإضافة إلى ما سبق؛ تقوم بعض مكاتب المراجعة (خاصة في أمريكا) باستعمال" **ملخص المراجعة**" وهو عبارة عن سجل شامل بحسابات العميل وأرصدتها وما تم عليها من تسويات، مرتبة حسب ورودها في ميزان المراجعة، ويحمل كل حساب رقم الدليل الذي يحمله في الميزان ويساعده هذا الملخص في إتمام عملية المراجعة والخروج برأي محايد حول القوائم المالية. وهو ملك للمدقق وحده كباقي مذكراته وملاحظاته[1].

[1]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 152-153. وَخالد أمين عبد الله، **مرجع السابق**، ص ص : 156- 158.

المبحث الثاني : أدلة الإثبات وتقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد تخطيط وتصميم برنامج المراجعة، في مرحلة ثانية تنفذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات التي تعتبر المحدد الرئيسي للاختبارات التفصيلية للأرصدة (المرحلة الثالثة للمراجعة)، لذا يتم تنفيذ اختبارات المرحلة قبل تاريخ إصدار القوائم بشهرين أو ثلاثة بغية التخطيط لتخفيض المستوى المقدر لمخاطر الرقابة.

المطلب الأول : أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية

لكي يتمكن المدقق الخارجي من تحقيق هدفه من المراجعة وإبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، وصحة تأكيدات الإدارة الواردة بشأن هذه القوائم، يجب عليه أن يجمع أدلة الإثبات الكفءة والكافية لكون المراحل اللاحقة للعملية تعتمد على دليل للقدرة على التقييم؛ سنحاول تخصيص هذا المطلب للتعرف على أدلة الإثبات.

أولا : مفهوم أدلة الإثبات[1] : تتمثل أهم واجبات التدقيق في التأكد من صحة البيانات الواردة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، ومدى دلالتها على حقيقة نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي، وأن يوضح رأيه الفني المحايد في تقريره عن هذه الأمور. ولكي يتمكن المدقق من أداء هذه الواجبات، عليه أن يجمع لنفسه من الأدلة والقرائن ما يمكنه من تحقيق هذه الأهداف ويجعله يطمئن ويقتنع بما جاء في الدفاتر والقوائم المالية من بيانات، فعملية التدقيق ليست إلا تجميعا منظما لأكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات والقرائن الصحيحة التي تساعد المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد عند إعداده لتقريره.

ويفرق البعض بين أدلة الإثبات وقرائن الإثبات من حيث درجة القوة أو التأكيد على أساس أن دليل الإثبات يعتبر بينة قاطعة في حد ذاتها، بينما القرينة* يستعاض بها عن الدليل، حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض بها عن دليل الإثبات القاطع.

ومجمل عمل المدقق يركز على جمع أدلة وقرائن الإثبات حتى يتوصل إلى تكوين رأيه الفني، وقد نص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني والمتعارف عليها على ما يلي :" يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت التدقيق".

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات "بأنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني".

---

[1]- مصطفى يوسف كافي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 127-128.

* **القرينة** : استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق، تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة واقتناعه بالإفصاح عن هذا الرأي.

ثانيا : طبيعة أدلة الإثبات : تتكون أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية من البيانات المحاسبية الأساسية إلى جانب كافة المعلومات المساعدة المتاحة للمدقق، وتعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كل من دفاتر القيد الأصلي ودفاتر الأستاذ العام والسجلات المحاسبية الأخرى، مثل : حسابات التكاليف...، كما تسجل أيضا أوراق العمل الخاصة بالتسويات الجردية، ولا يعتبر وجود هذه السجلات والدفاتر كاف في حد ذاته ليكون دليلا للإثبات ولكن يجب أن تتوفر فيها العناية ودقة صحة البيانات التي تتضمنها[1].

ثالثاً : أنواع أدلة الإثبات : يوجد ستة أنواع من أدلة الإثبات متاحة للمدقق لتدعيم هدف عملية المراجعة، يمكن حصرها فيما يلي[2] :

1– دليل الإثبات المادي : يمثل الدليل المادي نوعا رئيسيا من أدلة الإثبات التي يستخدمها المدقق، ويمثل الدليل الذي يمكن للمدقق أن يراه حقيقة، ويمكن تبويب دليل الإثبات المادي إلى نوعين :

- **فحص الأصول** : على سبيل المثال لأغراض تحديد أن المخزون موجود، قد يقوم المدقق بتجميع أدلة الإثبات عن طريق فحص المخزون.
- **ملاحظة أنشطة العميل** : قد يرغب المدقق في تجميع أدلة إثبات بخصوص نشاط معين على سبيل المثال تحديد ما إذا كان الموظف يقوم بختم كافة الفواتير بعبارة "تم الدفع"، يمكن للمدقق في هذه الحالة جمع أدلة الإثبات عن طريق ملاحظة نشاط ذلك الموظف عند تأديته الوظيفة ذاتها.

ورغم قوة وموضوعية هذا الدليل، إلا أنه[3] :

- لا يصلح لتحقيق جميع أهداف مراجعة البند أو العنصر، فهو يحقق هدفا واحدا وهو الوجود، أما الأهداف الأخرى، مثل : الحقوق والالتزامات (ملكية الأصل) والتقييم، وسلامة العرض والإفصاح، ... إلخ، فلا يمكن لهذا الدليل تحقيقها. فعلى سبيل المثال : وجود البضاعة بمخازن المؤسسة لا يعني بالضرورة أنها مملوكة للمؤسسة.
- لا يصلح لتحقيق كافة الأصول بل يصلح وَفقط للأصول الملموسة، أما الأصول غير الملموسة، مثل : شهرة المحل لا يمكن تحقيقها عن طريق دليل الوجود المادي.

2– المصادقات "التأكيدات الخارجية" : تُمثّل الإقرارات التي يحصل عليها المدقق من خلال المراسلات المباشرة مع أفراد أو مؤسسات بخلاف أفراد أو مؤسسة العميل، فمعظم العمليات المالية المحاسبية ترتبط بالعميل وطرف خارجي ثالث، عن طريق الحصول على أدلة الإثبات بخصوص وجهة نظر الطرف الثالث للعملية المالية، وتعتمد قيمة هذا الإقرار على الأطراف الخارجية التالية[4] :

---

[1]– يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **مرجع سبق ذكره**، ص :178.

[2]– جيهان عبد المعز جمال، **المراجعة في البيئة الالكترونية**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، العين– الإمارات العربة المتحدة، 2014، ص : 249.

[3]– عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 79.

[4]– جيهان عبد المعز جمال، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 249–250.

- **العملاء** : للتصديق على أرصدة حسابات المدينين؛
- **البائعين (الموردين)** : للتصديق على أرصدة حسابات الدائنين؛
- **البنوك** : للتصديق على أرصدة الحسابات وأوراق القبض والمعلومات الأخرى؛
- **المحامين** : للتصديق على الالتزامات العرضية والمحتملة؛
- **وكلاء المخزون** : للتصديق على بنود المخزون المودع كأمانة.

وتنقسم خطابات المصادقات "**التأكيدات الخارجية**"، إلى الأنواع الثلاثة الآتية[1] :

- **المصادقات الإيجابية** : هي خطابات المصادقات التي ترسل إلى الطرف الخارجي "العميل مثلا" وتطلب منه التحقق من صحة الرصيد الوارد بها من واقع دفاتر المؤسسة ومدى مطابقته مع الرصيد الظاهر بدفاتره، على أن يقوم بالمصادقة وإرسال رده "في صورة إقرار كتابي مستقل أو موجود بنفس خطاب المصادقة" مباشرة إلى مكتب المدقق، سواء كان موافقاً على صحة الرصيد الوارد بالمصادقة أو غير موافق، مع بيان أية ملاحظات يراها ضرورية في حال عدم الموافقة.
- **المصادقات السلبية** : هي خطابات المصادقات التي ترسل إلى الطرف الخارجي، ويطلب منه التحقق من صحة الرصيد الوارد بها من واقع دفاتر الشركة، على أن يقوم بالمصادقة وإرسال رده المباشر إلى مكتب المدقق في صورة إقرار كتابي، وذلك فقط إذا كان لا يوافق على صحة وسلامة رصيد حسابه، مع بيان الملاحظات التي يراها ضرورية لذلك.
- **المصادقات العمياء** : هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة، ولذلك فإن هذه المصادقات يطلب فيها من الطرف الآخر كتابة الرصيد لديه دون أن يكون هذا الرصيد مذكوراً في الرسالة المرسلة إليه، وغالبا ما يستخدم هذا النوع في مصادقات الذمم الدائنة[2].

3– الدليل الحسابي : يعتبر دليل الإثبات الحسابي جزءا ضروريا عند أداء عملية المراجعة على الرغم من أن العميل قد يكون لديه نظام محاسبي موثوق فيه، وأن البنود الفردية قد تكون محددة بشكل دقيق[3]. وحتى يستطيع المدقق الحصول على دليل الدقة الحسابية فإنه يقوم بإجراء خطوات الفحص الحسابي وإعادة العمليات الرياضية والحسابية سواء كانت بسيطة أو معقدة، ويطلق على ذلك أيضا اسم المراجعة الحسابية، وتشمل فحص المستندات والدفاتر والسجلات والكشوف التحليلية، والقوائم للتأكد من صحة العمليات والحسابات الواردة بها من الناحية الحسابية، وبالتالي الحصول على هذا الدليل[4].

---

[1]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 93.

[2]- رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 184.

[3]- جيهان عبد المعز جمال، **مرجع سبق ذكره**، ص : 250.

[4]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 96.

4– التوثيق المستندي : يعبر عن عملية فحص المدقق للمستندات بغرض تدعيم عملية محاسبية معينة، على سبيل المثال : للحكم على ملاءمة مصروف معين ملائم، يفحص المدقق الشيكات المرتبطة وأوامر الشراء الخاصة بالعملية المالية[1]. ويعتبر التوثيق المستندي المحور الرئيسي لعملية المراجعة، والذي يقضي فيه المدقق معظم وقته أثناء جمعه للأدلة والقرائن، ويوجد نوعان من المستندات، وهي[2] :

أ– مستندات خارجية : يتم إعدادها خارج المؤسسة، مثل : فواتير الشراء، ومع ذلك فقد تستخدم داخل المؤسسة وخارجها.

ب– مستندات داخلية : تُعَدُّ وتستخدم داخل المؤسسة، مثل : مستندات المناولة داخل المخازن. وتعتبر المستندات الخارجية أكثر تدعيماً وصحة لقوة الدليل عن المستندات الداخلية، وكذلك فإن المستندات التي تتم خلال فترة المراجعة تكون أقوى من المستندات التي تحدث خارج هذه الفترة.

5– الإقرارات المقدمة من طرف موظفي العميل : يجب أن يحصل المدققون على بعض أدلة الإثبات مباشرة من العميل، وتعتبر تلك الإقرارات بمثابة إيضاحات في ضوء أسئلة المدقق، على سبيل المثال : قد يستفسر المدقق من العميل عما إذا كانت البضائع راكدة أو تالفة في المخازن، وغالباً ما تستخدم تلك الإقرارات عند مراحل التخطيط المبكرة لعملية المراجعة بهدف توفير دليل إثبات عن سياسات العميل ومعلومات مرتبطة بالبيئة العامة للعميل، وحيث إن العميل هو الذي يقدم هذه الإقرارات، فمن ثم تكون فائدتها تكون محدودة لأنها تفتقد أحد الخصائص الأربعة لأدلة الإثبات، وهي : الخلو من التحيز[3].

6– الإجراءات التحليلية : تستخدم أساليب الفحص التحليلي والانتقادي للمساعدة في اكتشاف الأحداث غير العادية أو العلاقات غير العادية للبيانات المسجلة، مثل تدقيق الأرصدة غير العادية والكبيرة لحسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد وتَتَبُّعِ هذه الأرصدة من المستندات الأصلية. ويعتبر هذا النوع من الفحص يمثل دليل إثبات بحد ذاته ويستخدم الفحص التحليلي للعناصر غير العادية والتي تتطلب مزيداً من أدلة الإثبات، مثل مستندات إضافية وعناية خاصة من المدقق[4].

رابعا : حجية أدلة الإثبات : لكي تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية ومقنعة وكافية للقيام بالعمل على أكمل وجه، يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي تم فيها الحصول عليها، لأنه عند تعدد طرق الحصول على أدلة

[1]– جيهان عبد المعز جمال، **مرجع سبق ذكره**، ص : 250.

[2]– رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 179.

[3]– جيهان عبد المعز جمال؛ **مرجع سبق ذكره**؛ ص : 251.

[4]– يونس عباس أكبر، **أثر كفاية وحجية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق– بحث استطلاعي لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد : 31، جامعة بغداد– العراق، 2015، ص : 227.

الإثبات يعرض المدقق بعض الاستثناءات، ويوجد بعض الاعتبارات تمثل معايير تمكن المدقق من الحكم على حجية أدلة الإثبات، وهي[1] :

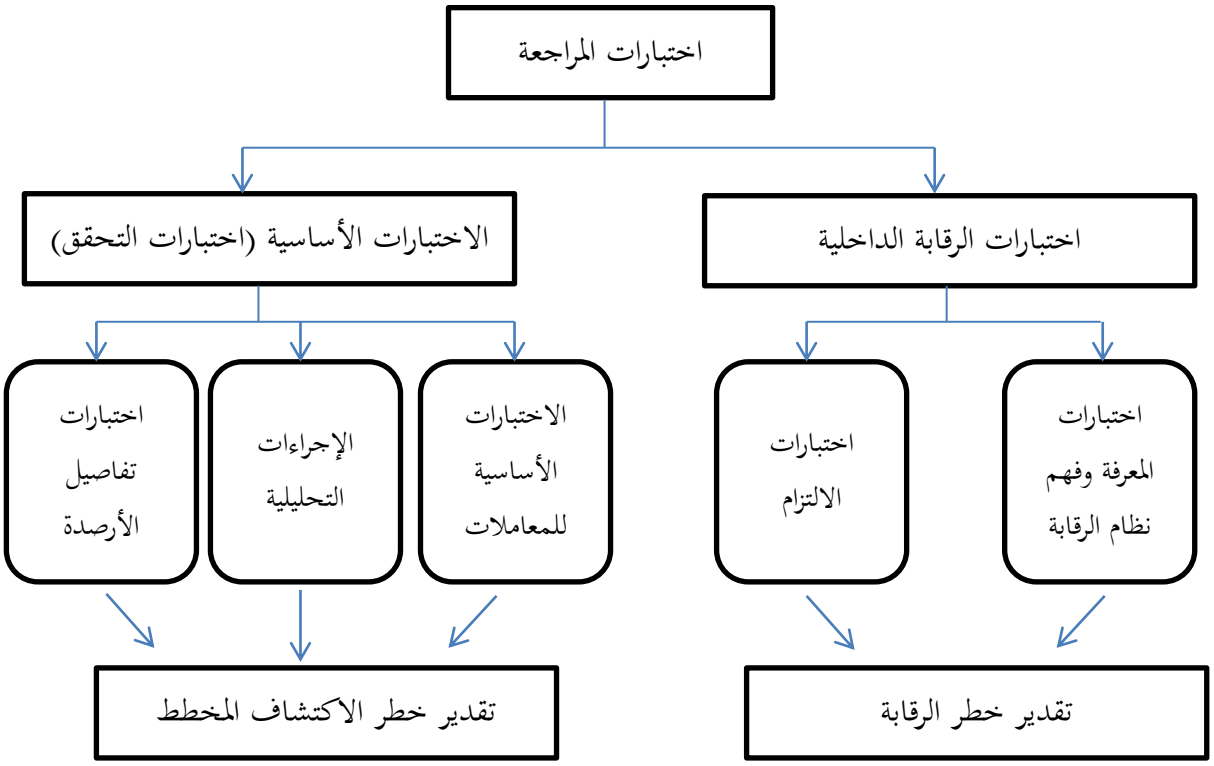
- عند الحصول على أدلة الإثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المؤسسة، فإن ذلك يمدنا بضمان أكبر للاعتماد على دليل الإثبات لأغراض المراجعة، مما لو تم الحصول على هذا الدليل من داخل المؤسسة؛
- الحصول على المعلومات بطريقة مباشرة من طرف المدقق عن طريق الفحص الفعلي والملاحظة، ذلك سيكون له أثر كبير في الإقناع عنه في حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة؛
- عندما تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية فإن ذلك يؤدي إلى الاعتماد أكثر على هذه المخرجات، مما لو تم إعدادها في ظل نظام غير فعال للرقابة؛ هذا يقودنا إلى كيفية اختبار الرقابة الداخلية في مطلب ثان.

المطلب الثاني : اختبارات الرقابة الداخلية :

كما أشرنا سابقاً في مراحل إعداد برنامج المراجعة، فإن تنفيذ هذا الأخير يحتاج إلى معرفة وتمييز ما إذا كان نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة موثوقاً فيه من عدمه. الجواب على هذا يمر عبر مرحلتين كما هو مبين في الشكل الموالي :

[1]- الأخضر عياشي و الياس شاهد، **أدلة الإثباتفي المراجعة الالكترونية "دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الالكترونية**، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد الثامن، 2017، ص ص : 619-620.

الشكل رقم (5) : تقييم الرقابة الداخلية

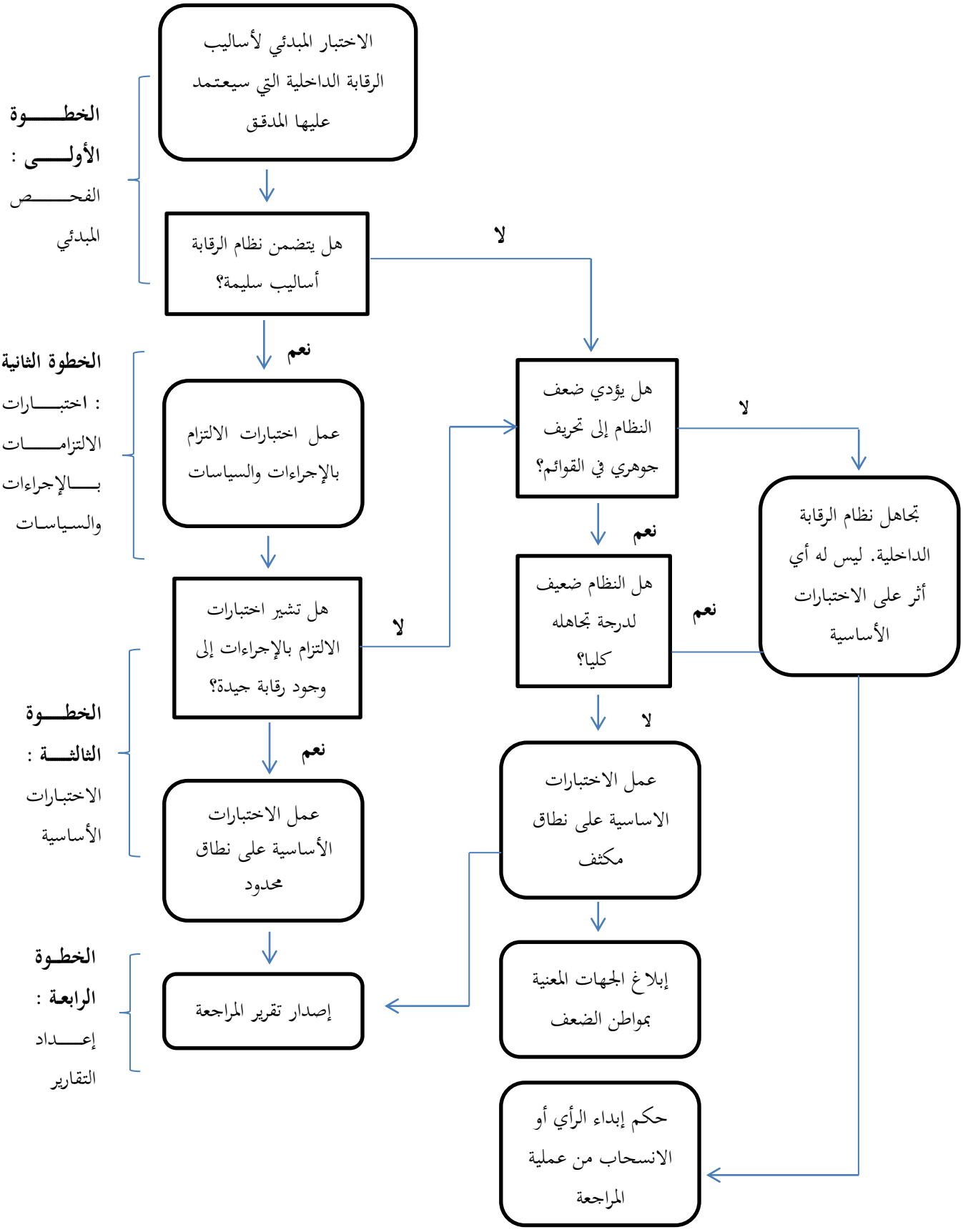


المصدر : عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 85.

أولاً : فهم الرقابة الداخلية : نظام الرقابة الداخلية مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة، لذا لابد من تقييم كلّ طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها في الحسابات والقوائم المالية. تعتبر هذه العملية أساس مهمة المراجعة فمن خلالها تتضح مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة.

يمكن توضيح العلاقة بين الرقابة الداخلية وعملية المراجعة في الشكل الموالي :

الشكل رقم (20) : تأثير الرقابة الداخلية في خطوات المراجعة



المصدر : وليم توماس وَأمرسون هناي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 368.

بناء على الشكل السابق يتضح أنّه إذا كان نظام الرقابة الداخلية جيدا وقائما على أسس صحيحة ويُؤدّىَ بشكل يضمن الدقة والفعالية لكل العمليات المحققة، في هذه الحالة يُعتبر نظام المعلومات المرتبط بالرقابة الداخلية والإجراءات ذات العلاقة، من أدلة الإثبات ومحل ثقة ويؤدي إلى قرار سليم.

يركز المدقق اهتمامه في هذه المرحلة من المراجعة على تصميم وتنفيذ جوانب الرقابة الداخلية، حيث تهدف هذه الإجراءات إلى التوصّل إلى الفهم وتوفير الأدلة التي تدعم هذا الفهم. توجد خمسة أنواع من إجراءات المراجعة والتي ترتبط بفهم المدقق للرقابة الداخلية، وهي[1] :

- تحديث وتقييم ممارسة المدقق السابقة مع المؤسسة؛
- الاستفسار عن أفراد العميل؛
- قراءة كتيبات استخدام النظام والسياسة لدى العميل؛
- فحص المستندات والسجلات؛
- ملاحظة الأنشطة والعمليات التشغيلية بالمؤسسة.

ثانياً : اختبارات الالتزام : وجود نظام رقابة سليم ومحكم هذا لا يعني الاعتماد عليه، فقد يوجد النظام على الورق لكنه غير مطبق فعلاً. فبعد التأكد من صحة وسلامة مكونات نظام الرقابة الداخلية في مرحلة التخطيط وإعداد برنامج المراجعة، يُتَأَكَّدُ من تطبيق النظام على أرض الواقع وذلك بإجراء اختبارات الرقابة على عينة من المعاملات. يعتمد هذا على العديد من الطرق والأساليب (كالملاحظات والتوثيق المستندي والاستفسارات وإعادة الأداء)[2]. فالهدف من تنفيذ اختبارات الرقابة تحديد مدى فعالية تصميم وتنفيذ أنواع محددة من الرقابة الداخلية؛ تشمل هذه الاختبارات أنواع الإجراءات التالية[3] :

- الاستفسار من الأفراد الملائمين لدى العميل؛
- فحص المستندات والسجلات والتقارير؛
- ملاحظة الأنشطة المرتبطة بالتقرير؛
- إعادة تشغيل الإجراءات لدى العميل.

تكرار الإجراءين الأول والثاني اللذين تم استخدامهما للتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية يمكن النظر إليهما كاستمرار لإجراءات المراجعة لكي يكون الهدف أكثر تحديداً والاختبارات أكثر شمولية وتأكيداً. فعندما يعتقد المدقق أن سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية قد تم تصميمها على نحو فعال وكفء، عندها يتم تقدير مخاطر الرقابة والتي تعكس هذا التقييم، وللتوصل لهذا التقدير للمخاطر، يجب أن تكون مخاطر الرقابة المقدرة محددة بالمستوى الذي تدعمه الأدلة.

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة، مرجع سبق ذكره**، ص : 672.

[2]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 85.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 673.

المطلب الثالث : الاختبارات الأساسية للعمليات المالية :

تُعدّ الاختبارات الأساسية للعمليات المالية بمثابة إجراءات تصمم لاختبار التحريفات في القيم والمبالغ (قيم المعاملات والأرصدة) التي تؤثر مباشرة في صحة وسلامة أرصدة القوائم المالية. تنقسم هذه الاختبارات إلى ثلاثة أنواع، تستخدم لتحقيق وتحديد خطر الاكتشاف المخطط كما هو موضح في الشكل رقم (16) : تقييم الرقابة الداخلية. ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي[1] :

أولاً : الاختبارات الأساسية للمعاملات (دورات العمليات) : تطبق هذه الاختبارات على المعاملات المالية (دورات العمليات) – وليس الأرصدة– من أجل تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بهذه المعاملات (الوجود، الاكتمال، الدقة، التوقيت، سلامة التبويب، سلامة الترحيل والتلخيص)؛ ترتبط بالعديد من الأدلة والأساليب، مثل : التوثيق المستندي/ الاستفسارات/ إعادة الأداء، مع ملاحظة أنه يمكن أداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية على المعاملات في نفس الوقت، وتعرف في هذه الحالة بالاختبارات المزدوجة لكي يستطيع المدقق أن يثق في صحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام.

ثانياً : الإجراءات التحليلية (الفحص التحليلي) : تتم من خلال مقارنة المبالغ المسجلة بالدفاتر مع المعايير والتوقعات التي أعدها المدقق– سواء على المعاملات أو أرصدة الحسابات– وإذا كانت النتائج تشير إلى المعقولية، فإن اختبارات تفاصيل الأرصدة يتم تقليلها، أما إذا كانت النتائج تشير إلى وجود أمور شاذة، فإن الاختبارات الأساسية للمعاملات واختبارات تفاصيل الأرصدة يجب التوسع فيها (ترتبط بدليل وأسلوب المقارنات والفحص التحليلي).

ثالثاً : اختبارات تفاصيل الأرصدة : هي اختبارات تتم على قيمة الأرصدة النهائية للحسابات– سواء حسابات قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي– لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة القوائم المالية، والتركيز الأساسي ينصب على حسابات المركز المالي، التي تشمل : الوجود، الاكتمال، الدقة، سلامة التبويب، نقطة القطع، التقييم، الحقوق والالتزامات، العرض والإفصاح. يعتمد مدى هذه الاختبارات على نتائج كل من اختبارات الرقابة، الاختبارات الأساسية للمعاملات والإجراءات التحليلية؛ ويرتبط بالعديد من الأدلة والأساليب، مثل : المصادقات، الجرد العملي، الملاحظات وَالتوثيق المستندي والاستفسارات.

المطلب الرابع : تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية :

بعد اختبارات نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للعمليات المالية؛ يمكن للمدقق أن يستنتج واحد من الاستنتاجين كما هو مبيّن في الشكل رقم (17) على النحو التالي [2] :

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام أكثر من هذا، بهدف تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة؛

[1]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 85-86.

[2]- وليم توماس وَأمرسون هناي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 367.

– تزيد نفقات أية دراسة أو تقييم إضافي للنظام متضمناً اختبار الالتزام بتطبيقه، عن المنافع المتوقعة من هذا الفحص.

ويتوقف المدقق إذا ما وصل إلى أي من الاستنتاجين عن إجراء أية دراسة أو تقييم إضافي لنظام الرقابة الداخلية، وعليه أن يقرر إما الانسحاب من عملية المراجعة إذا كان نظام الرقابة يتميز بضعف بدرجة تَحُولُ دون إتمام عملية المراجعة أو الاستمرار في عملية المراجعة، ومن ثم يجب عليه في هذه الحالة أن يصمم برنامجا للاختبارات الأساسية المكثفة للمراجعة دون الاعتماد كُلِّيَةً على أية إجراءات رقابة داخلية تتبعها المؤسسة. وفي كل الأحوال، يجب أن تتضمن أوراق المراجعة– الخاصة بتقييم الرقابة الداخلية– عرض أسباب عدم قيامه بدراسة مفصلة للنظام في تقرير محرر الهدف منه إعطاء نتائج تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة[1].

[1]- **نفس المرجع السابق**، ص : 367.

المبحث الثالث : تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة

بعد أن ينتهي المدقق من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يشرع في تنفيذ الاجراءات التحليلية للتأكد من صحة عناصر القوائم المالية، ويُجري الاختبارات التفصيلية للأرصدة من خلال فحص حسابات الميزانية (المركز المالي) وحساب النتائج (قائمة الدخل)، بالتوازي مع هذه الاجراءات يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح له بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية.

في هذا المبحث سنتطرّق إلى آليات وضوابط تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات أهم العناصر المشكِّلة للقوائم المالية.

المطلب الأول : تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية على نوعية فحص الحسابات

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برنامج التدخل المسطر؛ فالنظام الجيد يعفي المدقق من التوسع في مختلف عمليات المراجعة، ويُوفّر وقتا مهما للمدقق ويُساعده في إمكانية تقديم رأيه حول القوائم المالية، في حين أن النظام المليء بالعيوب خاصة من الناحية النظرية أو التصورية، قد يؤدي إلى توسيع نطاق التدخلات، أو إلى استحالة المصادقة على القوائم المالية.

أولاً : تنفيذ برنامج المراجعة في ظل تقييم نظام الرقابة الداخلية : تنفيذ برنامج المراجعة مرتبط بنوعية نظام الرقابة الداخلية؛ إذ نميّز حالتين على النحو التالي :

1– إذا كان نظام الرقابة الداخلية موثوقاً فيه[1] : الوثوق بنظام الرقابة الداخلية يعتبر دليلاً مبدئياً على صحة الحسابات لكنه غير كاف، فعلى المدقق القيام بالفحص المباشر للحسابات، ولكن يكتفي ببرنامج عمل أدنى ليتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش في العمليات الختامية والتي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها.

2– إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير موثوقاً فيه : نميز ثلاث حالات[2] :

- **الحالة الأولى** : نقاط الضعف وتأثيراتها يمكن تصحيحها من طرف المؤسسة قبل نهاية السنة، في هذه الحالة يطلب المدقق من المؤسسة اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت والتأكد من فعاليتها.
- **الحالة الثانية** : إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السنة ولكن تأثيرها تفرض على المدقق أن يُوَاجِهَهَا بواسطة توسيع نطاق عمله، فبالتالي على المدقق أن يقوم بعمليات الفحص اللازمة عن طريق توسيع حجم العينات المعتمدة أو قد يستعمل المراجعة التفصيلية لبعض العمليات.

[1]- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 96-97.

[2]- ناصر دادي عدون وآخرون، **دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة**، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص : 172.

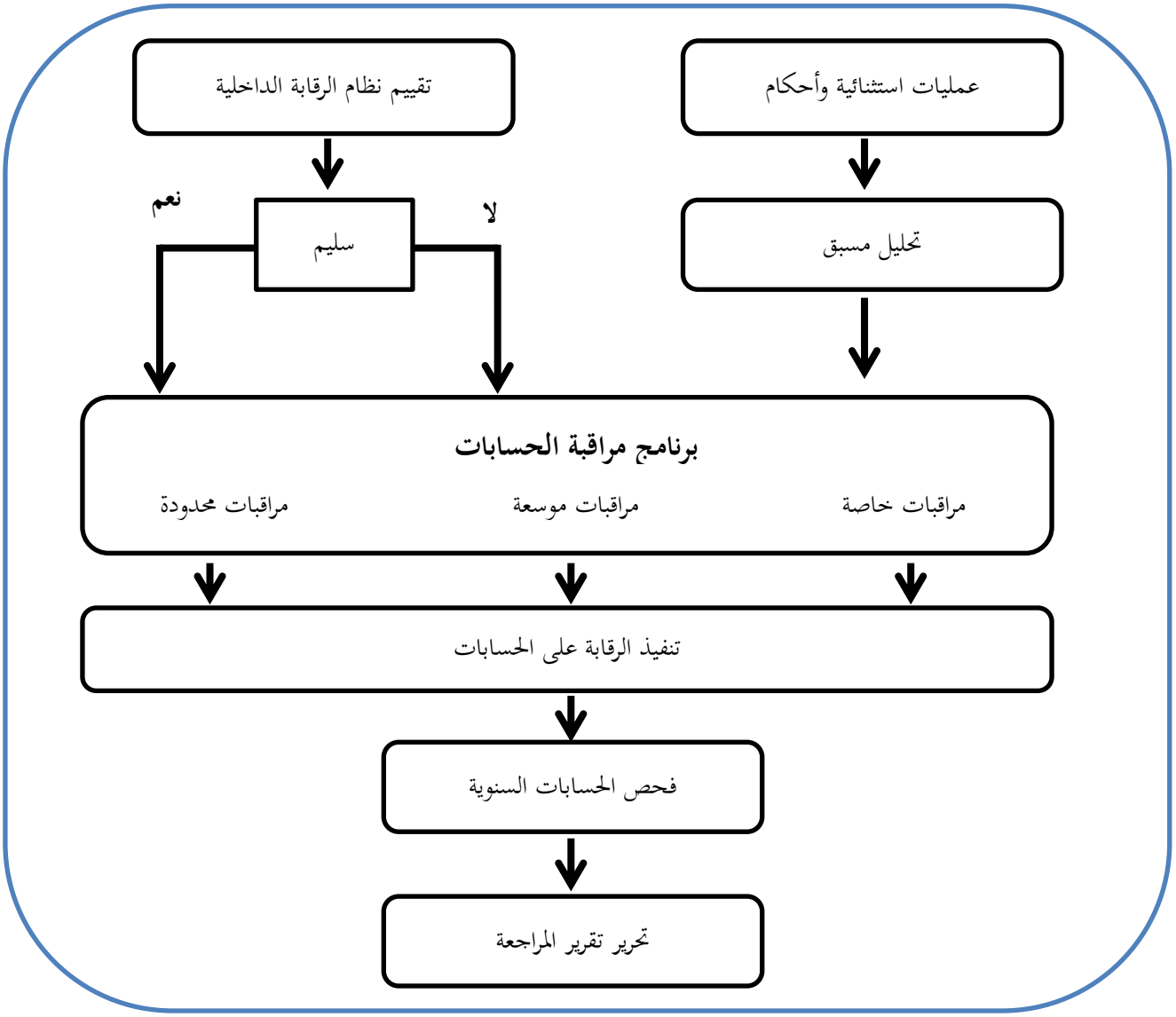
- **الحالة الثالثة** : عندما لا يمكن تصحيح نقاط الضعف قبل نهاية السنة ولا يمكن للمدقق أن يُوَاجِهَهَا لتفادي تأثيرها على الحسابات السنوية، في هذه الحالة يرفض المدقق المصادقة على الحسابات، ويجب أن يُعلم المؤسسة بذلك[1].

تجدر الإشارة إلى أنّ مراجعة الحسابات تُجسَّدُ في أوراق عمل وترتّب في الملف السنوي للمراجعة، ولقد خصّص المشرع الجزائري التوصية رقم (06) من المقرر 103/SPM /94 المتعلقة بالاجتهادات الدنيا الخاصة بتدقيق الحسابات، وهي خاصة بمراقبة كل عنصر من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج.

يمكن تلخيص مراحل الانتقال من نظام الرقابة الداخلية إلى فحص الحسابات من خلال الشكل التالي :

[1]- **نفس المرجع السابق**، ص : 172.

الشكل رقم (21) : فحص الحسابات انطلاقا من تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر : شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011-2012 ، ص : 97.

المطلب الثاني : إجراءات مراجعة عناصر الميزانية

تعتبر الميزانية من أهم مصادر المعلومات للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين وكافة أصحاب المصالح بالمؤسسة، توضح مركزها المالي وقدرتها على الاستمرار؛ لذلك يولي المدقق اهتماما بالغا لتلك القائمة نظراً لأهمية الأصول والخصوم التي تتضمنها والسبب في ذلك قد يرجع إلى فترات طويلة سالفة على عكس المصروفات والإيرادات التي غالباً ما يكون تاريخ نشأتها قاصراً على السنة محل المراجعة.

تعرف إجراءات تحقيق ومراجعة المركز المالي (الميزانية) بعملية تحقيق الأصول والخصوم وهي ذات أهمية بالغة، فوفقاً لها يبدي مدقق الحسابات رأيه عن مدى دلالة قائمة المركز المالي وتعبيرها عن الموقف المالي للمؤسسة[1].

سنحاول التطرق إلى الإجراءات اللازمة للتحقق من عناصر الميزانية وأساليب مراجعتها وفق الآتي :

أولاً : مراجعة عناصر الأصول : يقوم المدقق بوضع خطة مراجعة يسير وِفقها في فحصه لعناصر الأصول، وتتضمن هذه الخطة البرنامج والأهداف الواجب تحقيقها إضافة إلى الأدلة الواجب جمعها لتحقيق تلك الأهداف والأساليب والإجراءات التنفيذية التي سيقوم بها.

1– ماهية مراجعة الأصول :

أ– تعريف الأصل[2] : "عنصر قابل للتحديد له قيمة اقتصادية موجبة للمؤسسة، يعتبر موردا تسيطر عليه المؤسسة نتيجة أحداث مستقبلية وتنتظر من خلاله منافع اقتصادية مستقبلية". يضم الأصل خصائص تتمثل فيما يلي :

- عنصر يراقب من طرف المؤسسة (القدرة على تحصيل منافع مستقبلية).
- تنتظر المؤسسة منه منافع اقتصادية مستقبلية.
- إمكانية تقييم الأصل بصورة صادقة.

ب– هدف مراجعة الأصل : التحقق من الأصل هو التأكد من وجوده في تاريخ الميزانية في أية صورة، أي ثبات لحيازة المؤسسة له بغض النظر عن مكان وجوده. تهدف عملية تدقيق الحسابات والتحقق لعناصر الأصول إلى الاطمئنان على صحة وسلامة طرق المعالجة المحاسبية المستخدمة لعناصر مكونات الأصول (بأنها كلها رأسمالية) والتأكد من سلامة ملكية المؤسسة لتلك الأصول والتحقق من الوجود الفعلي المادي لها، وصحة وكفاية المخصصات المرتبطة بها، وسلامة عمليات التجريد للأصول، وصحة المعالجة المحاسبية لعمليات الإحلال المتعلقة بالأصول[3].

ج– الأدوات المستعملة (المعتمدة) : للحصول على عناصر الإثبات الضرورية لإبداء الرأي، يعتمد المدقق عدة تقنيات مُلَخَّصَة فيما يلي[4] :

- التفتيش المادي أو الملاحظة، وتسمح بالتحقق من وجود الأصول الملموسة (الاستثمارات مثلاً)؛
- المصادقات، يتحصل عليها من الغير الذين لهم علاقات تجارية أو مالية مع المؤسسة على معلومات حول رصيد حساباتهم أو العمليات التي تمت معهم؛
- الفحص المستندي للوثائق التي استلمتها المؤسسة من الغير (فواتير الموردين، كشوفات بنكية ...)، أو التي أنشأتها المؤسسة (فواتير الزبائن، وصولات التسليم، الحسابات، موازين المراجعة، ...)؛

[1]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 96.

[2]- ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 109.

[3]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، الجزائر، 2009، ص ص : 235-236.

[4]- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 95.

- الرقابة الحسابية؛
- التحليلات، التقديرات، المقاربات بين المعلومات المحصل عليها والمستندات التي تم فحصها؛
- الفحص التحليلي، ويتضمن :

- إجراء مقارنات بين المعطيات الناتجة عن القوائم المالية والمعطيات السابقة، اللاحقة أو المتوقعة بغرض إيجاد علاقة بينها؛
- تحليل التغيرات والاتجاهات؛
- دراسة وتحليل العناصر غير العادية أو غير المألوفة الناتجة عن المقارنات؛
- المعلومات المحصلة من المسيِّرين والموظفين في المؤسسة.

هذه الإجراءات تتم عن طريق اختبارات (عمليات السبر) والتي تكون إما بطريقة إحصائية وإما بطريقة حكمية وذلك حسب خبرة المدقق، وأن اختبار هاتين الطريقتين يتوقف على الحكم الشخصي للمدقق ودرجة الثقة التي يريد الحصول عليها في نتائجه.

2– مراجعة الأصول الثابتة (غير الجارية) :

أ– مراجعة الأصول الثابتة الملموسة :

أ1 الأصول الثابتة الملموسة : تعرف الأصول الثابتة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية رقم 16 أنها :" أصول ملموسة يحتفظ بها من طرف المؤسسة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة"[1].

إذن؛ فالأصول طويلة الأجل تحصل عليها المؤسسة لاستخدامها في العمل والإنتاج، وليس اقتنائها بهدف إعادة بيعها، وينبغي أن تكون تلك الأصول ظاهرة في ميزانية المؤسسة بتبويب كاف، له دلالته وبسعر التكلفة وقت الحصول عليه، وما يرتبط به من مخصصات[2]. تشمل الأصول الثابتة الملموسة عادة : الأراضي، المباني، الآلات، وسائل النقل، الأثاث، التجهيزات ومعدات المكاتب...الخ. من هنا، يتضح أن الأصول الثابتة تتحدد بأن لها كيانا ماديا، لذلك يطلق عليها كذلك تعبير " الأصول الملموسة"، ولكي يعترف بها يجب توفر شرطين[3] :

- استخدام الأصل يحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة؛
- إمكانية قياس تكلفة اقتناء الأصل بدرجة عالية من الدقة.

أ2 مراجعة الأصول الثابتة الملموسة : مراجعة الأصول الثابتة الملموسة (المادية) يتطلّب التأكد من الوجود الفعلي من خلال الاطلاع على محاضر الجرد، ومن مِلكِية المؤسسة لها (القانونية أو الاقتصادية) بالاطلاع على

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **كيف تراجع حسابات منشأة، مرجع سبق ذكره**، ص : 268.

[2]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص : 236.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **مشاكل القياس والتقييم المحاسبي ودور إجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الدار النهضة العربية، 1999.

مختلف الوثائق والفواتير والسجلات، إضافة الى هذا يتأكّد المدقق من وضعية هذه الأصول وتخصيصها وكذا الطرق المعتمدة في اهتلاكها وحساب خسارة قيمتها.

ب– مراجعة الأصول الثابتة غير الملموسة

ب1 الأصل المعنوي : أو غير الملموس هو :" أصل مرسمل[1] ليس له وجود مادي ملموس، تتوقف قيمته على الحقوق التي يتمتع بها مالكه عن طريق الاحتفاظ به، وتبوب الأصول غير الملموسة في قائمة المركز المالي"[2] ،" تمثل الأصول الثابتة المعنوية عناصر غير ملموسة، غير نقدية، غير مادية، قابلة للتحديد والقياس والمراقبة، تسجل لغرض استخدامها في النشاط الإنتاجي أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية"[3]. وَتشمل عدة أنواع من الأصول، مثل : شهرة المحل، براءات الاختراع، حقوق الطبع، العلامات التجارية، الأسماء التجارية ومصاريف التأسيس.

ب2 مراجعة الأصول المعنوية (الأصول غير الملموسة) : إن الإجراءات التي يقوم بها المدقق لمراجعة الأصول المعنوية تتم حسب طبيعة الأصل، وتتمثل في الآتي[4] :

- **شهرة المحل Good Will** : شهرة المحل هي قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح العادية التي تحققها المؤسسات المماثلة، تنشأ نتيجة تضافر عدة عوامل كالسمعة الطيبة والمهارة والكفاءة التي تدار بها المؤسسة والموقع الحسن للمؤسسة أو لتمتعها باحتكار معين. يتحقق ذلك من خلال[5] :
  - الحصول على كشف بالموجودات التي تم شراؤها والالتزامات التي تمت الموافقة على الإيفاء بها وأن الفرق يمثل الشهرة.
  - الحصول على أدلة من الخبراء الذين قاموا بتقييم هذه الموجودات ومطابقة هذا التقييم مع المعلومات التي يعرفها المدقق.
  - الاطلاع على محضر اجتماعات مجلس الإدارة للتأكد من الموافقة على الشراء أو الدمج.
  - الاطلاع على عقد الشراء أو الدمج لمعرفة تفاصيل الاتفاق.
- **العلامة التجارية** : تُمثل الرمز أو النقش أو العلامة التي تتخذها إحدى المؤسسات تمييزاً لمنتجاتها عن غيرها، وعادة فإن العلامات التجارية يتم تسجيلها في الجهات المختصة، وعلى مدقق الحسابات الاطلاع على شهادة تسجيل العلامة التجارية ومستندات تجديدها إذا كانت تجددها دورياً.
- **حق الاختراع** : من الحقوق التي يمكن الحصول عليها عن طريق الشراء من صاحبها، وعلى مدقق الحسابات عند مراجعة هذا الأصل الاطلاع على شهادة تسجيله أو عقد شرائه وأن يتأكد من ملكية المؤسسة له.

---

[1]- **مرسمل** : دلالة على أن الأصل يستفاد منه لأكثر من سنة وبذلك يتم توزيع تكلفته على مدى عمره القانوني.

[2]- إدريس عبد السلام اشتيوي، **مرجع السابق**، ص : 143.

[3]- لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد**، مؤسسة الأوراق الزرقاء العالمية، باب الزوار– الجزائر، 2014، ص : 30.

[4]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 149.

[5]- ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 110.

- **حق التأليف** : على مدقق الحسابات عند تحقيقه لهذا الأصل أن يطلع على العقد المبرم بين المؤسسة والمؤلف، ويتأكد من صحة إهلاك هذا الحق وثبات سياسته من سنة لأخرى.

ت– أهمية مراجعة الأصول الثابتة[1] : يمكن الإشارة إلى أنه ليس من السهل تداول الأصول الثابتة، ومن ثم تنخفض درجة تعرضها للتلاعب والاختلاس كالنقدية والمخزون وسائر الأصول المتداولة الأخرى. لكن رغم هذا، رقابتها ومراجعتها تعبّر عن درجة كبيرة من الأهمية لأن المبالغ المستثمرة في هذه الأصول– خاصة المؤسسات الصناعية– حيث تمثل مبالغ ضخمة يجب استغلالها بأحسن استغلال ممكن، وإهمال الرقابة على هذه الأصول قد ينتج عنه خسائر تفوق حجم الخسائر والاختلاسات المرتبطة بالأصول المتداولة.

ث– أهداف مراجعة الأصول الثابتة[2] : أهم الأهداف التي يسعى المدقق إلى تحقيقها عند مراجعته للأصول الثابتة، ما يلي :

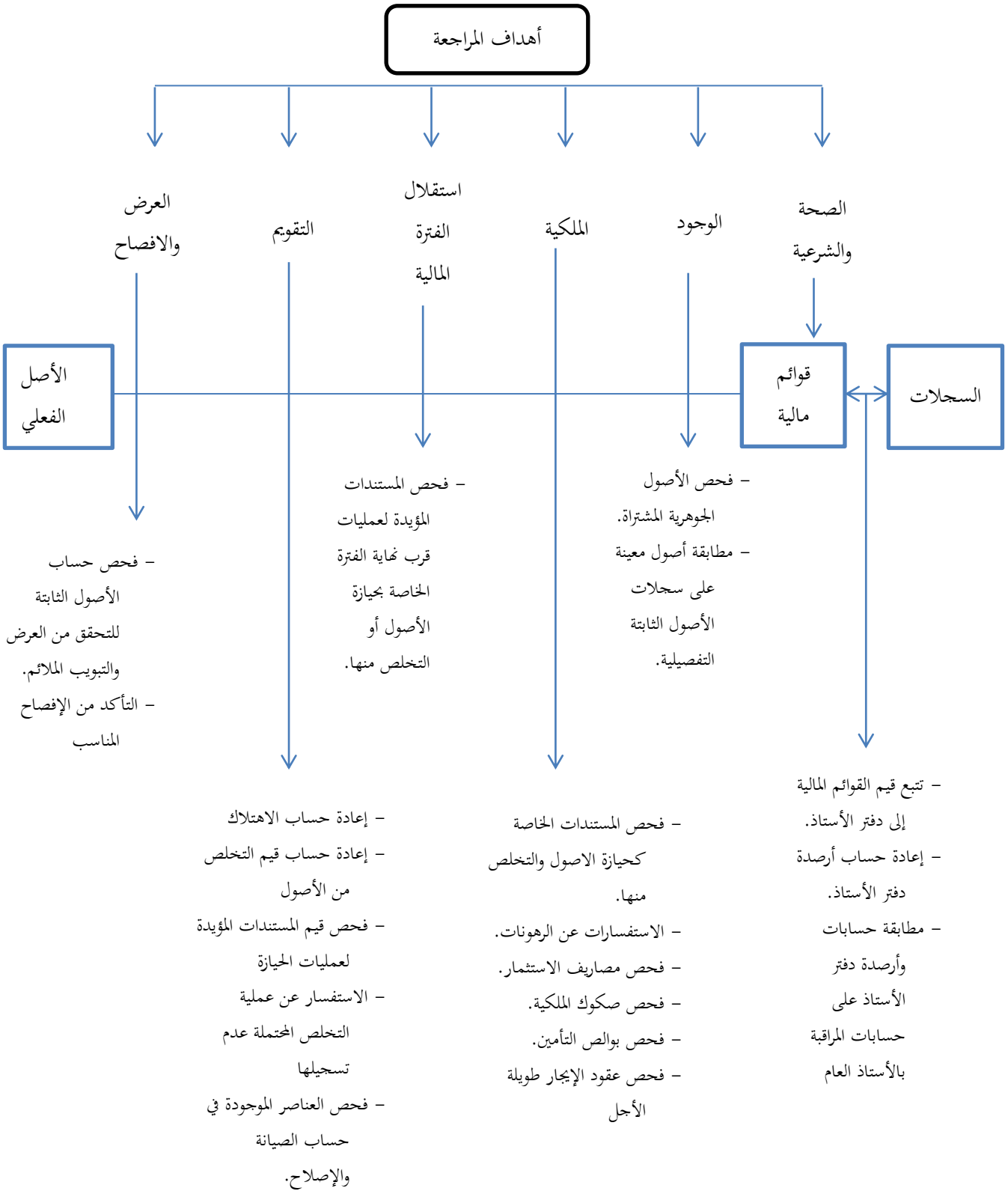
- اختبار وتقييم الرقابة الداخلية الخاصة بالأصول الثابتة؛
- التأكد من الوجود الفعلي للأصول؛
- التأكد من ملكية الأصول؛
- اختبار طرق تقييم الأصول الثابتة؛
- التأكد من أية رهونات على الأصول؛
- تقييم برامج الاستهلاك أو الإهلاك للأصول؛
- التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة للعمليات المتعلقة بالأصول الثابتة؛
- التأكد من وجود سياسة واضحة للتفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية؛
- التأكد من التبويب السليم للأصول الثابتة بالقوائم المالية.

بناء على ما سبق، يمكن تلخيص المراجعات الأساسية للأصول الثابتة وعلاقتها بأهداف العملية في الشكل الموالي :

[1]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 194.

[2]- إدريس عبد السلام اشتيوي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 123-124.

الشكل رقم (22) : الاختبارات الأساسية للأصول الثابتة



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 276.

3– مراجعة الأصول المتداولة : عندما يشرع المدقق الخارجي في مراجعة الأصول المتداولة، يجب عليه أن يبدأ بمراجعة ميزان المراجعة وأرصدة حسابات دفتر الأستاذ العام مع مراعاة وملاحظة الحسابات التي فتحت وقفلت خلال السنة والفحص والتحري عن هذه الحسابات ضروري لتحديد تأثيرها على القوائم المالية للمؤسسة[1]. كما يجب عليه أن يراجع محاضر الاجتماعات لمجلس الإدارة ومحاضر اللجان (مثل : لجنة المراجعة)، وكل شيء يؤثر على مسار فحصه. سنتطرق فيما يلي إلى مراجعة مختلف عناصر الأصول المتداول في الميزانية :

أ– مراجعة حسابات المخزونات[2] :

أ1– المخزون :" أصل يحتفظ به لغرض البيع ضمن النشاط العادي للمؤسسة التجارية، تشمل معظم السلع المملوكة والجاهزة للبيع. أو في مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع، أو في شكل مواد خام أو مهملات تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات، ويتكون المخزون في هذه الحالة من المواد الأولية، التوريدات التي تستخدم في الإنتاج، المنتجات نصف المصنعة، المنتجات تامة الصنع وكذلك بقايا المنتجات والمواد في المؤسسة الإنتاجية أو الصناعية".

أ2– أهمية مراجعة المخزونات : تنبع أهمية رقابة ومراجعة المخزون السلعي من العديد من العوامل، منها :

- زيادة حجم الأموال المستثمرة في المخزون السلعي، فالمخزون السلعي عادة ما يمثل أكبر بنود الأصول المتداولة في المشروع؛
- أنه من أكثر بنود الأصول تعرضاً للتلاعب والاختلاس والسرقة (بعد النقدية)؛
- قيمة مخزون آخر المدة– وطرق التقييم– لها تأثير على تكلفة المبيعات ونتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي؛

أ3– مراجعة المخزونات[3] : على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة في مراجعة المخزونات نظراً للحركة الكثيرة والمستمرة لها، حيث يتأكد من أن :

- مخزون آخر المدة الظاهر بالميزانية كان نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبياً ولم تُنس أو تُحذف أية عملية؛
- الوجود الفعلي للمخزون على مستوى المخازن من خلال الجرد الفعلي للمخزون والوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يتأكد من أن العملية يقوم بها أشخاص لا ينتمون لإدارة المخازن وهم الذين يقومون بإعداد القائمة النهائية للمخزون التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخوّل له ذلك قانوناً؛
- صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من سنة لأخرى، وتبنّي طريقة واحدة لإخراج المخزون؛

[1]- محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الاسكندرية– مصر، 2014، ص : 250.

[2] – عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 162.

[3]- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 100.

- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمخزون ووجود وإرفاق الوثائق المدعمة لذلك. ووفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد فالطرق المعتمدة في إخراج المخزون، هي : الوارد أولاً– الصادر أولاً (FIFO) والتكلفة الوسطية المرجحة (CMP)، ولقد تم الاستغناء عن طريقة الوارد أخيراً– الصادر أولاً (LIFO)[1].

ب– مراجعة حسابات النقدية : إن النقدية سواء بالبنوك أو في الخزائن تعتبر من أهم عناصر المركز المالي التي تحتاج إلى عناية واهتمام تام من مدقق الحسابات. سنتعرف عليها وعلى كيفية مراجعتها من خلال :

ب1– أرصدة النقدية : " أرصدة النقدية تمثل ناتج كم ضخم من العمليات النقدية، تعتبر ممراً لكافة نتائج أنشطة المؤسسة، فالتحقق من سلامة هذه الأرصدة يساعد على إثبات ليس فقط سلامة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة وإنما أيضاً سلامة وصدق وعدالة عرض الأصول الأخرى، وحسابات الالتزامات المختلفة"[2]. فالنقدية تمثل أكثر الأصول سيولة، لذلك فهي الأكثر عرضة للغش والاختلاس، يمكن أن تكون النقدية في الصندوق أو في الحساب لدى البنوك، وقد يظهر رصيد النقدية بسيطاً في البنك والصندوق في نهاية الدورة، غير أن التدفقات الداخلة والخارجة التي تمت خلال السنة في الغالب تكون كبيرة[3].

ب2– أهداف مراجعة النقدية : الهدف من مراجعة هذا الصنف المهم والحساس، هو التأكد من أن :

- النقد موجود وتملكه المؤسسة؛
- أرصدة النقد تعكس قطعاً صحيحاً للمقبوضات والمدفوعات النقدية؛
- أرصدة النقد كما تظهر في الميزانية، تمثل : كل النقد وبنود النقد في الصندوق وبالطريق والمودعة مع أطراف أخرى؛
- أرصدة النقد مصنفة تصنيفاً صحيحاً في البيانات المالية، وأن أية قيود على استعمال هذه الأموال قد صرح عنها بشكل واف.

ب3– إجراءات مراجعة النقد :

- جرد رصيد الصندوق كمًّا في 31 ديسمبر ثم مطابقته مع الرصيد الدفتري؛
- مطابقة دفتر الأستاذ المساعد لحساب النقدية مع أوراق العمل؛
- مطابقة الأرصدة الختامية مع دفتر الأستاذ العام ومع أوراق العمل الرئيسية؛
- بالنسبة لحسابات البنوك التي فتحت أو أغلقت (إن وجدت) خلال السنة، يتأكد المدقق من وجود الموافقة على الفتح أو الإغلاق في محاضر جلسات مجلس الإدارة، كما يرسل طلب التثبيت للبنوك بتاريخ 31 ديسمبر من السنة المعنية.

---

[1]- توجد ثلاث طرق، وهي : **LIFO** : **L**ast **I**n- **F**irst **O**ut; **CMP** : **C**oût **M**oyen **P**ondéré & **FOFO** : **F**irst **I**n- **F**irst Out

[2]- محمد أبو العلا الطحان وآخرون، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، 2002، ص : 177.

[3]- ديلمي عمر، **نفس المرجع السابق**، ص : 113.

- الحصول على نسخ من تسويات البنوك (حالات التقارب) في تاريخ 31 ديسمبر، والقيام بما يلي[1] :
  - اختبار الدقة الحسابية للتسويات؛
  - المراجعة والحصول على تفسير لبنود التسوية غير العادية؛
  - تطابق رصيد البنك حسب الدفاتر والتسويات مع الرصيد حسب مصادقة البنك؛
  - التأكد من أن التسويات البنكية معدة وموقعة بشكل أصولي؛
  - الحصول على تأييد لرصيد السلفة النثرية الموجودة مع السيد مدير البنك كما في 31 ديسمبر، وخصوصاً أنه لم يتم جرد تلك السلفة في ذلك التاريخ.

ج– مراجعة حسابات المدينين[2] : مراجعة حسابات المدينين تهدف إلى التحقق من قانونية المبالغ المثبتة في هذه الحسابات ومن سلامة وكفاية المخصصات المكونة مقابلةً للديون المعدومة، وبالتالي سلامة وصحة أرصدة هذه الحسابات والمثبتة في قائمة المركز المالي، فعلى مدقق الحسابات القيام بالآتي[3] :

- الاطلاع على الكشوفات التفصيلية والمعتمدة من الإدارة؛
- المطابقة الاختبارية لبعض أرصدة المدينين مع ما ورد في هذه الكشوفات؛
- التأكد من سلامة إجراءات الديون المعدومة وأنها استبعدت من حسابات المدينين؛
- التأكد من كفاية مخصص الديون المعدومة؛
- المراجعة المستندية الاختيارية لبعض حسابات المدينين وذلك بالاطلاع على صور فواتير البيع الآجل وإشعارات الخصم المسموح به؛
- التأكد من الصحة الحسابية لرصيد حساب المدينين الظاهر بقائمة المركز المالي.

ثانيا : مراجعة عناصر الخصوم : تمثل الخصوم الجانب الآخر للميزانية، تشمل المصادر التي تعتمد عليها المؤسسة في تمويل أصولها والتي تستخدم الأموال المستثمرة، تعتبر في نفس الوقت التزامات داخلية على المؤسسة اتجاه ملاكها والتزامات خارجية اتجاه طرف ثالث قد يكون مقرضاً أو مورداً أو غيرها. التحقيق أو مراجعة الخصوم لا يقل أهمية عن تحقيق الأصول، إذ يجب أن يتم بنفس الكفاءة والعناية.

1– ماهية مراجعة الخصوم :

أ– تعريف الخصوم[4] :" التزام حالي للمؤسسة ناتج عن أحداث ماضية يجب تسويته بخروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، أي هو عبارة عن مجموع التزامات المؤسسة على أصولها". تقسم عناصر الخصوم إلى مجموعتين، هما :

---

[1]- مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والادارية، **برنامج مراجعة الإجراءات الجوهرية**، 2019/03/06، https ://sqarra.wordpress.com/audit8.

[2]– عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 162.

[3]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 102.

[4] ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 115.

- التزامات على المؤسسة لصالح الملاك أو ما يسمى بالأموال الخاصة أو حقوق الملكية، تتكون من : رأس المال والأرباح غير الموزعة مطروحاً منها خسائر السنوات السابقة.
- التزامات على المؤسسة تجاه الغير، والتي قد تكون ديونا تجاه البنوك في شكل قروض أو تجاه الموردين والغير.

ب– هدف مراجعة الخصوم : تهدف مراجعة عناصر الخصوم إلى الآتي :

- التحقق والتأكّد من شرعية وصحة العناصر المقيّدة في ذمة المؤسسة؛
- التحقق من سلامة تسجيل وتقييم هذه الالتزامات في ميزانية المؤسسة.

ج– مراجعة رأس المال : إن تفكير أي مستثمر بالنشاط والاستثمار في قطاع معين يؤدي حتماً إلى إنشاء مؤسسة بشكل يختلف وَمكونات رأس المال تبعاً للشكل القانوني للمؤسسة، ما بين المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص وشركات الأموال؛ اختلاف الأشكال يؤدي إلى إجراءات تحقيق مختلفة، كما هو موضح في الآتي:

- **المؤسسات الفردية** : في هذا النوع من المؤسسة يكون باتباع ما يلي[1] :
  - متابعة رصيد رأس المال في بداية الفترة بالاطلاع على الميزانية في نهاية الفترة السابقة والتأكد من أية إضافات أو تخفيضات لرأس المال خلال الفترة محل الفحص.
  - فحص حساب الأرباح والخسائر بقصد التحقق من نتائج الأعمال التي قد تؤدي إلى زيادة أو نقص رأس المال.
- **شركات الأشخاص** : يتكون رأس المال من الأموال المقدمة من الشركاء طبقاً لنصوص عقد الشركة المبرم بينهم، ويحكم هذا العقد : الاستثمارات، وتوزيع الأرباح والخسائر، وتوزيع الأصول عند تصفية الشركة. وفي هذه الحالة تتم عملية التحقيق على أساس قيام المدقق بمراجعة عقد الشركة ليتأكد من تواجده وصحة بنوده وسلامة تطبيقه محاسبياً؛ بتعبير آخر، يدقق قيود حسابات رأس مال الشركاء وكافة القيود المحاسبية الأخرى التي تؤثر على حقوق الملكية في الشركة، للتحقق من مدى مطابقتها لنصوص عقد الشركة[2].
- **شركات الأموال**[3] : تشمل شركات المساهمة أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، يتم التحقق فيها كالآتي:
  - الاطلاع على العقد والنظام الأساسي للشركة ومحاضر قرارات الجمعية العمومية لمعرفة رأس المال وعدد الأسهم والتغيرات التي طرأت على رأس المال من زيادة أو نقص؛
  - فحص سجل المساهمين من حيث عدد وقيم الأسهم وما يرتبط بها من فوائد وإيرادات وغيرها؛

[1]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 104-105.

[2]- محمد فضل مسعد وَخالد راغب الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 246-247.

[3]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 105.

- التأكد من أن تداول الأسهم تم وفقاً لأحكام القوانين السائدة، ويلاحظ هنا أن وجود رأس المال لا يقصد به الوجود المادي له كالنقدية وإنما التأكد من أن الأصول والخصوم قد ظهرت بقيمتها الحقيقية وهو ما يؤثر في وجود وصحة رأس المال.

د– مراجعة الاحتياطات : الاحتياطات هي مبالغ يتم تخصيصها من الأرباح قبل توزيعها، ويكون ذلك بصفة إلزامية كالاحتياطي القانوني الذي نصّت عليه المادة 721 من القانون التجاري الجزائري، أو الاحتياطات الاختيارية التي تكون تعاقدية أو مرتبطة بالقانون الأساسي للشركة؛ يتم تدقيق هذا العنصر باطلاع المدقق على تعليمات القانون الأساسي وعلى العقود التي تنصّت على ضرورة تشكيل هذه الاحتياطات، بُغية التأكد من صحة حصّة الحساب واحترام الإجراءات .

هـ– مراجعة الأرباح المرحلة : تشمل أرباح سنوات سابقة لم توزع على أصحابها، يتأكد المدقق من صحة رصيدها وَمقارنته مع أرصدة الأرباح المرحلة في السنوات السابقة والأرباح المحتجزة في السنوات اللاحقة[1].

و– الالتزامات (حقوق الغير)[2] : تنقسم الالتزامات أو الخصوم الحقيقية التي تتحملها المؤسسة إلى نوعين، النوع الأول التزامات قصيرة الأجل والنوع الثاني التزامات طويلة الأجل.

أهم الأهداف التي يجب أن يحققها المدقق عند مراجعته لحقوق الغير، هي التحقق والتأكد من أن :

- جميع الالتزامات قد أثبتت في الدفاتر بقيمتها الحقيقية دون زيادة أو نقص؛
- المؤسسة قد كونت المخصصات لمقابلة الالتزامات المستحقة مستقبلاً؛
- جميع المسؤوليات العريضة قد أخذت في الحسبان وتمت الإشارة إليها في قائمة المركز المالي. تتمثل المسؤوليات العريضة في :

- الالتزامات المحتملة المسببة للخسارة كأوراق القبض المخصومة من البنك ولم تستحق بعد، أو أوراق القبض المحولة أو المظهرة لأمر الغير ولم تستحق بعد، وضمان الديون التي لم تسدد بعد؛
- الالتزامات المسببة حتماً لخسارة غير معلومة المقدار كقضايا التعويض أمام المحاكم، الالتزامات المحتملة التي تقابلها أصول جديدة كالعقود تحت التنفيذ لصالح المؤسسة[3].

انطلاقا مما سبق عرضه، يمكن تلخيص إجراءات مراجعة حسابات الخصوم في التحقق من صحة تسجيل العنصر ضمن التزامات المؤسسة وتقييمه بطريقة صحيحة، مع التأكد من الآجال المتفق عليها لتنفيذ هذه الالتزامات وطُرق تسديدها. بتعبير آخر، يتأكد المدقق من القيمة الحقيقية لالتزامات وديون المؤسسة بصفة عامة، وبالتالي التأكّد من التقييم الفعلي والحقيقي لرؤوس الأموال، وهذا يُساهم في تحديد القيمة الحقيقية للنتائج. يُعدُّ احترام هذه الإجراءات أمرا ضروريا بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة.

---

[1]- **نفس المرجع السابق**، ص ص : 105-106.

[2]- محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 264-265.

[3]- عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 106.

المطلب الثالث : إجراءات مراجعة عناصر قائمة الدخل (حساب النتائج) :

يتشكّل حساب النتائج من حسابات التسيير التي تشتمل على الايرادات والأعباء، التي تتفاعل فيما بينها لتنتج النتائج التي تبين الأرباح والخسائر المحقّقة، تتميز هذه الحسابات برصيدها الأولي المعدوم في بداية السنة المالية، لأنّها تعكس نشاط المؤسسة (مداخيل – مصاريف) خلال دورة لمالية واحدة.

أولاً : مراجعة حسابات التسيير : نحاول في هذا الجانب، تعريف مختلف عناصر قائمة الدخل والهدف من هذا النوع من المراجعة.

1– عناصر قائمة الدخل (حساب النتائج) : تنقسم إلى إيرادات ومصاريف، ويعرّفان بأنهما :

أ– الإيرادات (المنتوجات)[1] :"مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم. ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقديم حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة".

ب– المصاريف[2] : تدفقات خارجة من المؤسسة نتيجة نقص في أصولها أو زيادة في خصومها أو كليهما معاً، تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أية أنشطة مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة".

2– الهدف من قائمة الدخل (حساب النتائج)[3] : هدف قائمة الدخل هو تحديد نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة مالية معينة تسمى الفترة المحاسبية، وعادة ما تكون سنة مالية، يتم ذلك عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها.

ثانياً. إجراءات مراجعة عناصر قائمة الدخل (حسابات التسيير) : تتم مراجعة حسابات الايرادات والأعباء عن طريق تأكد المدقق من[4] :

- تسجيل المؤسسة لجميع العمليات الخاصة بالأعباء والايرادات، أي يوجد احترام لمبدأ الشمولية في تسجيل الإيرادات والمصاريف الخاصة بالدورة محل المراجعة؛
- أنّ جميع الأعباء والنواتج تخص الدورة محل المراجعة، أي يوجد احترام لمبدأ استقلالية الدورات؛
- احترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية في تسجيل الأعباء والنواتج، إذ تسجل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقاً للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة محل المراجعة (تطبيقا لمبدأ محاسبة الالتزام)؛
- أنّ الأعباء والنواتج تتعلق مباشرة بنشاط المؤسسة أي تكون طرفاً فيها، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية حيث يتأكد المدقق أن لكل عملية مستندا مبررا؛

---

[1]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد : 27، **مرجع سبق ذكره**، ص : 88.

[2]- ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 118-119.

[3]– محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص : 211.

[4]- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 102.

– صحة تقييم الأعباء والنواتج من تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقاً لطرق واضحة وثابتة من سنة لأخرى.

المطلب الرابع : مراجعة القوائم المالية كوحدة واحدة

القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف المؤسسة على الأقل مرة في السنة، وردت في المادة رقم 25 من قانون المحاسبة (07-11) حيث تشمل : الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال، والملحق. لذا يجب على المدقق إبداء رأيه حول هذه القوائم كوحدة واحدة. من أجل التفصيل أكثر في هذه النقطة، سنتطرّق إلى العناصر التالية :

أولاً : هدف الإفصاح في القوائم المالية : يجب على المدقق التأكد من سلامة الإفصاح عن الحسابات كالإفصاح عن طرق تقييم المخزون وأي رهونات أو ضمانات مفروضة على المخزون، ويتأكد من تبويب حسابات الدائنين وأوراق الدفع في الخصوم المتداولة والالتزامات طويلة الأجل مع الفصل بين دائني العمليات التجارية وغير التجارية[1].

ثانياً : إجراءات مراجعة القوائم المالية كوحدة واحدة[2] : تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراقبة حساب بحساب ليس كافيا بالنسبة للمدقق لإبداء رأي فني حول القوائم المالية كوحدة واحدة، لذا يلزم المدقق بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية لتعطيه الاقتناع بأنها تعبّر بطريقة صحيحة ومنتظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها. فحص الحسابات السنوية الختامية في مجملها يهدف إلى :

أ. التأكد أن الحسابات السنوية :

- صحيحة ومنتظمة؛
- تتفق مع جميع المعطيات في المحاسبة؛
- مقدَّمة وفقاً لمبادئ المحاسبة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- تأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات.

ب. أن كل المعلومات الضرورية مقدَّمة بشكل ملائم يسمح للغير باستعمالها، ولتحقيق هذه الأهداف، يجب على المدقق التأكد من :

- التوافق بين الميزانية وحسابات النتائج والقوائم الأخرى المنصوص عليها قانوناً؛
- أن القوائم المالية المذكورة سابقاً متوافقة مع الأعمال المحققة؛
- التوافق بين مجاميع ميزان المراجعة الختامي ومجاميع الميزانية الختامية؛

[1]- محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص : 226.

[2]- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 118-119.

- التوافق بين الميزانية الافتتاحية للسنة المالية محل المراجعة والميزانية الختامية التي قبلها.

المبحث الرابع : استنتاجات المراجعة وتقرير المدقق الخارجي :

تُختتم منهجية المراجعة مهما اختلف حجمها ونوعها ومضمونها بتحرير المدقق الخارجي تقريرا يحتوي على رأي فني محايد بخصوص صحة وسلامة المعلومات المتَضَمّنة في القوائم المالية ومدى تطابقها مع وضعية المؤسسة، وهذا يتطلّب بالاضافة إلى ما تقدّم ضرورة وقوف المدقق على بعض الاستنتاجات ومقارنة المعلومات المرفقة، من أجل تأكيد رأيه حول القوائم المالية. وهذا ما سنُحاول توضيحه في هذا المبحث

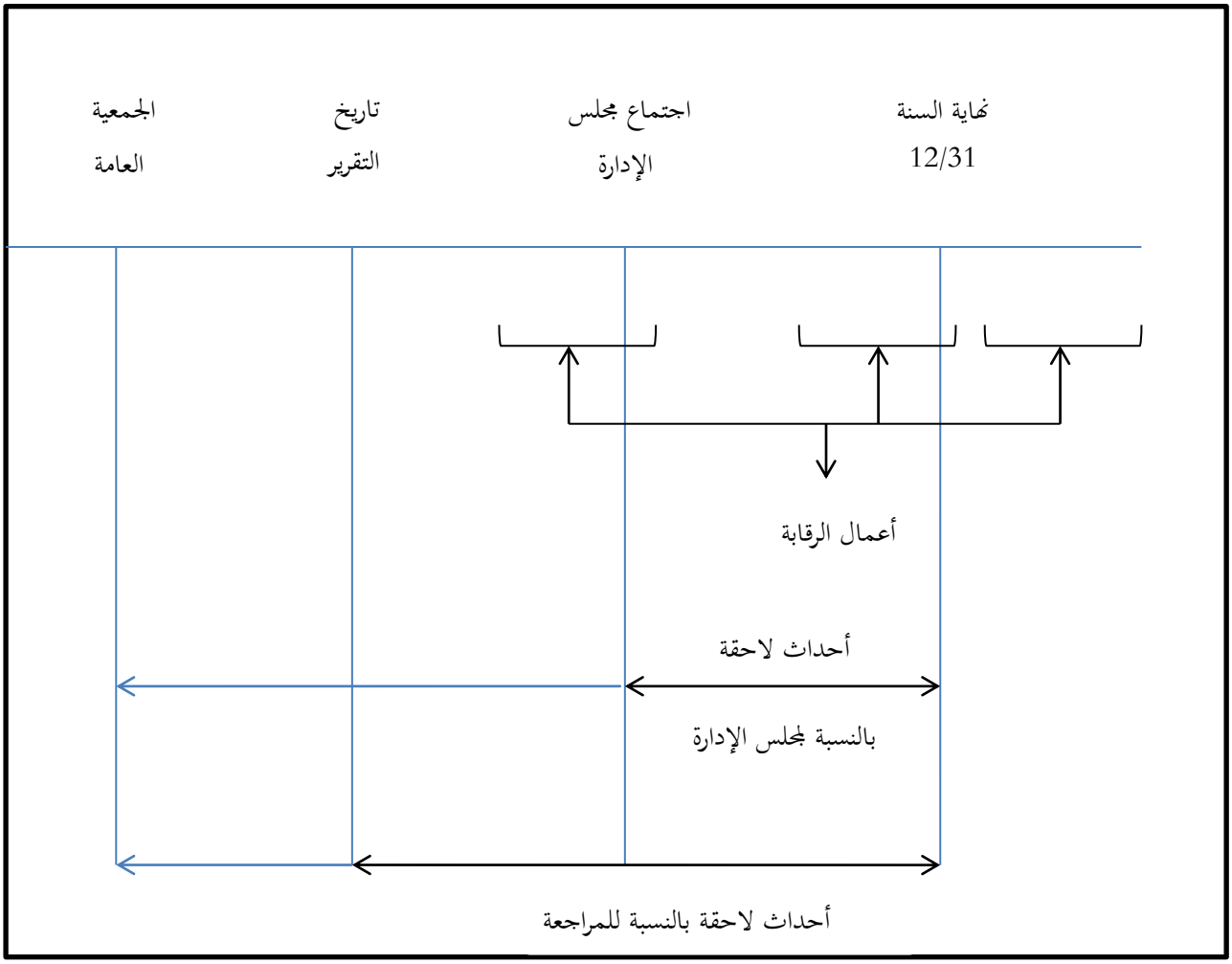
المطلب الأول : الأحداث اللاحقة ومدى مسؤولية المدقق عنها :

أولاً : الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية[1] : هي أحداث تقع بعد إقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتمادها من طرف الشركاء أو الجمعية العامة[2]؛ الشكل الموالي يبين لنا موقع هذه الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق ما جاءت به موسوعة الرقابة المحاسبية للجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا.

[1]- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 104-105.

[2]- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية**، مكتبة الشباب، القاهرة، 1997/ 1998، ص ص : 324-325.

الشكل رقم (23) : الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية



Source : Lionel COLLINS, Gérard VALIN, **audit et contrôle interne** : **aspects financiers**, **opérationnels et stratégiques**, 4ème édition, Dalloz,1992 , Page : 153.

تحليل الشكل يبين أن المدقق مجبر على إعطاء أهمية كبيرة قبل إصداره للتقرير النهائي للمراجعة لأن هذه الأحداث قد تؤثر على القوائم المالية مما يستدعي تعديلها وذلك عند توفر أدلة إضافية عن أحداث قائمة في تاريخ هذه القوائم، مثل : إفلاس أحد العملاء يؤثر على إمكانية تحصيل دينه من طرف الشركة، لذا لابد من تعديل في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة هذا الحدث، كما أن هناك بعض الأحداث لا تؤثر على بيانات القوائم المالية أو لها تأثير ويصعب تقديره مالياً بسبب ظروف عدم التأكد، مثل هذه الأحداث لا تستلزم تعديل القوائم المالية للمراجعة، لكن على المدقق أن يفصح عنها في تقريره[1].

ثانياً : أشكال الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية : لقد خصصت المعايير الدولية للمراجعة تطبيق المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير الذي يقضي أن البيانات الواردة في القوائم المالية تعبر تعبيراً كافياً عن ما هو عليه واقع

[1]- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 324-325.

المؤسسة. مما يلزم تطبيق هذا المعيار الأخذ بعين الاعتبار التأثير المحتمل للأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية حتى تاريخ التقرير[1]. أما أنواع الأحداث اللاحقة فثلاث[2] :

1 أحداث لاحقة تؤثر على القوائم المالية مباشرة وتتطلب تعديلاً لتلك القوائم كما في حالة تحصيل نسبة عالية من الذمم المدينة أو تسديد الالتزامات على أساس مختلف تَمَامَ الاختلاف مع الأسس المتبعة في السابق مما يتطلب التعديل في البنود أو العناصر التي تأثرت بالأحداث اللاحقة دون تعديل في القوائم المالية، وهكذا ترفق إيضاحات بتاريخ وقوع الحادث الذي أدى إلى الزيادة أو النقص بالأرصدة.

2 أحداث لاحقة ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية للسنة السابقة لكن من الأفضل الافصاح عنها دون إجراء تعديلات بالقوائم المالية نفسها بل بمرفقات إيضاحية ومثال ذلك إصدار سندات أو دفعة جديدة من الأسهم، أو شراء مشروع أو مشاريع قائمة، أو حصول ضرر كبير من جراء حريق أو عوامل طبيعية أخرى.

3 أحداث لاحقة لا علاقة لها بالقوائم المالية بصورة مباشرة أو غير مباشرة، هذه لا تتطلب إلحاقاً بالقوائم المالية كمعلومات إضافية إذ أن إلحاقها قد يؤدي إلى الإضرار بالمؤسسة وسياستها خاصة حالة المنافسة كما في التغييرات الإدارية أو تسويق المبيعات على أساس جديد.

ثالثاً : التعامل مع الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية : لقد أجمعت جميع هيئات الضبط ومراقبة البورصات وهيئات التنميط المحاسبي على وجوب قيام المدققين بالبحث عن كل الأحداث الهامة التي تلي تاريخ إقفال حسابات الميزانية[3].

يمكن أن نستعرض مكونات المعيار الخاص بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية في الآتي[4] :

- على مسؤولي إدارة المؤسسة إبلاغ المدقق عن أية أحداث قد يكون لها تأثير على البيانات المالية خلال الفترة ما بين إقفال القوائم المالية وتاريخ التقرير، فإذا أُعْلِمَ المدقق بذلك فعليه أن يقدِّر ما إذا كان من الواجب تعديل القوائم المالية أم لا؛
- عند اكتشاف المدقق لبعض الحقائق التي تؤثر بشكل هام على البيانات المالية بعد صدورها، عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة، وأن يراجع الإجراءات التي اتخذتها الإدارة لإشعار من استلموا تلك القوائم المصدرة، وأن يقرِّر بشأن بطلانها؛
- في حالة عدم قيام الإدارة بإجراءات إشعار الأشخاص الذين استلموا القوائم المالية، فإنه يقوم بالإجراء المناسب لمنع الاعتماد على الأشغال المنجزة.

وحسب طبيعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، يمكن :

---

[1]- Maxime DELHOMME, **Événements postérieurs**, Revue française de comptabilité, N°312, Juin 1999, P : 06.

[2]- خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 96-97.

[3]- Lionel COLLINS, Gérard VALIN, **op.cit**, P : 153.

[4]- شريقي عمر، **مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري**، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، 2002-2003، ص : 58.

- تعديل (تسوية) الحسابات؛
- إظهار هذه الأحداث في مذكرات؛
- إرفاقها بالحسابات السنوية.

وأثناء بحث المدقق الخارجي عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، يتبع الإجراءات التالية[1] :

- فحص الحسابات الداخلية للتسيير بالنسبة للفترة اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات؛
- التحقق من القاعدة المعتمدة في تحضير الحسابات الداخلية؛
- قراءة تقارير الإدارة ومحاضر جمعيات المساهمين ومجلس الإدارة فيما يخص الفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
- يمكن للمدقق الاستعانة باستقصاء حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

أما بالنسبة للطرق المحاسبية التي يجب اتباعها في عملية تدقيق العمليات اللاحقة فالمفروض اتباع نفس الطرق السابقة حتى لا يخالف مبدأ الثبات. أما مدة الأحداث اللاحقة فقد حددها القانون بالأشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية للمؤسسة[2]. فيقوم المدقق بتقدير مدى أهمية الأحداث اللاحقة ومدى تأثيرها على القوائم المالية، فإذا كان تأثيرها مباشراً فإنه يستوجب تعديل القوائم المالية، أما إذا كان لها تأثير غير مباشر على هذه الأخيرة ولكنها في غاية الأهمية، فإنه يجب الإفصاح عنها في صورة ملاحظات هامشية، أما إذا كانت تلك الأحداث ليس لها طبيعة محاسبية ولا تؤثر على القوائم المالية فإنه لا يتطلب الإفصاح عنها[3].

المطلب الثاني : التقرير عن المقارنات والمعلومات المرافقة للقوائم المالية :

أولاً : المقارنات : يهدف المعيار الدولي للتدقيق رقم 710 إلى توفير إرشادات حول مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمقارنات، إذ تقع عليه مسؤولية تحديد فيما إذا كانت المقارنات متطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقرير المناسب للبيانات المالية التي يتم تدقيقها؛ يدخل في إطار المقارنات وفق المعيار الدولي (ISA 710)[4] :

1– الأرقام المتناظرة : حالة كون المبالغ والافصاحات الأخرى للفترة السابقة مندرجة ضمن البيانات المالية للفترة الحالية وتقرأ كأنها تشكل جزءا متمما لها.

أ– مسؤوليات المدقق تجاه الأرقام المتناظرة : يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، وباعتبار أن هذه الأرقام قد دققت من قبل مدقق آخر فإجراءات التدقيق المنجزة على الأرقام المتناظرة تكون أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، إلا أنّ هذا يتطلب قيام المدقق الخارجي بتقدير ما إذا كانت :

[1]- ATH guides, **op.cit**, P : 134.

[2]- خالد أمين عبد الله، **مرجع السابق**، ص ص : 96-97.

[3]- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 105.

[4]- نساب عائشة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 104.

4 السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات وَ/ أو إفصاحات مناسبة؛

5 الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو فيما إذا قد تم إجراء تسويات وَ/ أو إفصاحات مناسبة.

ب– تقديم التقارير : على المدقق الخارجي أن يصدر تقريرا بالشكل الذي لا يحدد على وجه التخصيص هذه المقارنات، ذلك بالنظر لكون رأي المدقق ينصب على البيانات المالية للفترة الحالية ككل والتي من ضمنها الأرقام المتناظرة. وَفي حالة البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من مدقق آخر، هذا يسمح للمدقق الجديد في بعض التشريعات الإشارة إلى تقرير المدقق السابق حول الأرقام المتناظرة الظاهرة في تقرير المدقق الجديد حول الفترة الحالية، ويجب أن يتضمن التقرير الجديد :

- البيانات المالية للفترة السابقة التي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر؛
- نوع التقرير الصادر عن المدقق السابق؛
- تاريخ ذلك التقرير.

أما في حال كون البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، يجب على المدقق الحالي تبيان ذلك في تقريره مع أن هذا لا يعفيه من إنجاز إجراءات مناسبة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية للفترة الحالية.

ج– البيانات المالية المقارنة : في حال كون المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مندرجة لأغراض المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية، ولكنها لا تشكل جزءاً منها. فيترتّب على مدقق الحسابات ما يلي :

ج1 مسؤوليات المدقق تجاه البيانات المالية المقارنة : يجب أن يحصل المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بأن البيانات المالية المقارنة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسب والتأكد من خضوع هذه البيانات إلى عملية تدقيق خلال الفترة السابقة أولاً، كما يتطلب قيام المدقق بتقدير فيما إذا كانت :

- السياسات المحاسبية للفترات السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تمّ إجراء تسويات وَ/ أو إفصاحات مناسبة؛
- أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات وَ/ أو إفصاحات مناسبة.

ج2 تقديم التقارير[1] : على عكس الأرقام المتناظرة يصدر المدقق تقريره بالشكل الذي يحدد على وجه التخصيص هذه المقارنات، وبالنظر لكون رأي المدقق قد تم إبداؤه منفرداً حول البيانات المالية لكل فترة معروضة، وعند تكوين رأي حول البيانات المالية للفترة السابقة يختلف عن الرأي في فقرة توكيدية.

[1]- نساب عائشة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 104- 106.

وفي حالة البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من مدقق آخر، يقوم المدقق الجديد بتقديم تقريره حول الفترة الحالية فقط مع تبيان أن الفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر، إضافة لإشارته إلى :

- نوع التقرير الصادر عن المدقق السابق؛
- تاريخ ذلك التقرير.

أما حال البيانات المالية للفترة الماضية غير مدققة، يجب على المدقق الجديد الإشارة لذلك في تقريره، مع أن هذا لا يعفيه من إنجاز إجراءات مناسبة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية للفترة الحالية.

تجدر الإشارة إلى أن المشرّع الجزائري قد نصّ الفقرة الثالثة من المادة رقم 27 من قانون المهنة 10-01 على أنّه : "في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعيّن على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك".

المطلب الثالث : تقرير المراجعة :

يعتبر تقرير المدقق الخارجي عن القوائم المالية السنوية للوحدة الاقتصادية بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة، ويخضع إلى جملة من الضوابط والشروط حتى يُؤدي الأهداف المنوطة به ويكون السند الذي يعتمد عليه، المساهمون والمستثمرون وأطراف خارجية أخرى للتأكد من صحة المعلومات المالية للمؤسسة؛ فيما يلي سنتعرّف على تقرير المدقق الخارجي من خلال :

أولاً : ماهية تقرير المراجعة :

أ– تعريف تقرير المراجعة :" ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. يوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات"[1].

ب– خصائص تقرير المراجعة الخارجية[2] : تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص، نلخصها في ما يلي :

- وسيلة الاتصال الرئيسية، بين المدقق وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا؛
- يكون منظما ومعروضاً بطريقة سليمة، وينطوي على الخصائص الهامة والمعبرة والمفيدة؛
- لا يضم ملاحظات غامضة، إذ يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة؛
- **عبارات التقرير** : حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

[1]– غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص : 114.

[2]- محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص : 283.

ج– أهمية تقرير المراجعة : تكمن أهمية تقرير المراجعة في كونه الوسيلة التي يعبر من خلالها المدقق عن رأيه حول صدق وشرعية البيانات والقوائم المالية كما يحدد مسؤوليته عن هذا الرأي ويتم الاعتماد عليه من طرف فئات مختلفة من أجل اتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية؛ يمكن تحديد أهمية تقرير المراجعة في العناصر التالية[1] :

- يعتبر خلاصة المهمة، فهو بمثابة كشف عن التصرفات والأعمال والنتائج، يقدم إلى الملاك والأطراف الأخرى، وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم مما يؤثر على جودة العملية ككل؛
- وثيقة مكتوبة : تحدد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير أو إهمال في إبداء الرأي، والمسؤولية المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة؛
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد : باعتباره المنتج النهائي للمراجعة يقدم قيمة مضافة للمتعاملين من خلال تحديده لمدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم؛
- إعطاء صورة عن مدى وفاء الإدارة العليا بالمؤسسة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية : باعتبارها وكيلاً عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة المؤسسة.

ثانياً : إصدار تقرير المراجعة : نظراً للأهمية الكبيرة والمتزايدة لتقرير المراجعة، اهتمت المنظمات المهنية المشرفة على المهنة بوضع معايير لإعداد التقرير وتحديد المتطلبات الشكلية والموضوعية ومحتوى التقرير، وبدائل رأي المدقق في القوائم المالية.

1– معايير إعداد التقرير : على المدقق أن يسترشد بالقواعد التالية عند إعداده لتقريره، وهي المعايير التي أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين؛ تلخص في أنه يجب أن يبين ويتضمن التقرير[2] :

- ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة؛
- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تُكِنُّهُ هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك؛
- رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

2– اعتبارات إعداد وصياغة تقرير المراجعة : يجب أن يتوافر التقرير مشتملات وشروطاً شكلية واعتبارات عامة عند إعداده، أهمها ما يلي[3] :

---

[1]- رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان– الأردن، 2011، ص : 192.

[2]- خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 90-91.

[3]- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 215-216.

- **الكتابة** : يقدم التقرير في وثيقة مكتوبة؛
- **الصياغة** : يصاغ التقرير في ألفاظ وعبارات سهلة وواضحة لا تحمل أكثر من معنى أو تدعو إلى اللبس والتأويل؛
- **التوجيه** : يوجه التقرير إلى مجموع المساهمين (الجمعية العامة للمساهمين) في الشركات المساهمة، وإلى الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص، وإلى العميل صاحب المشروع في المشروعات الفردية؛
- **مدة المراجعة** : يجب أن يشير التقرير بشكل واضح إلى المدة المالية التي شملتها عملية المراجعة، والتي تمثلها القوائم المالية الختامية– وهي عادة سنة مالية–؛
- **التاريخ** : يؤرخ التقرير بتاريخ معين لأن هذا التاريخ يحدد النطاق الزمني لمسؤولية المدقق (حيث يتخلى المدقق عن مسؤولية أية أحداث تقع بعد هذا التاريخ)، وعادة ما يؤرخ تقرير المدقق بتاريخ اكتمال العمل الميداني بصرف النظر عن التاريخ الفعلي لإصدار التقرير؛
- **تمييز القوائم المالية** : يجب أن يميز التقرير كل قائمة من القوائم المالية التي يغطيها ويذكر اسم المؤسسة محل المراجعة وطبيعة نشاطها؛
- **التوقيع** : يجب أن يحمل التقرير توقيع المدقق باسمه الشخصي ورقم قيده في السجل؛
- **إتباع معايير المراجعة والمحاسبة** : يجب أن يشير التقرير صراحة إلى إتباع المدقق لمعايير المراجعة وَالمبادئ المحاسبية المتعارف عليهما في إعداد القوائم المالية ومدى الثبات عليها، وما مدى كفاية الإفصاح في تلك القوائم؛
- **رأي المدقق** : يجب أن يوضح التقرير بوضوح الرأي الفني المحايد للمدقق في القوائم المالية؛
- **المشتملات التي توجبها النصوص التنظيمية** : من البيانات الواردة في موادها؛
- **الإفصاح عن أية معلومات لا تتضمنها القوائم المالية**، ويكون ذكرها ضرورياً لتفادي تضليل مستخدمي القوائم المالية.

3– أنواع الرأي في المراجعة : يُعبّر محافظ الحسابات عن رأيه حول الحسابات السنوية، حيث يمكن أن يكون حسب إحدى الحالات التالية[1] :

- **رأي بالقبول (بدون تحفظ)** : يتم التعبير عن الرأي بالقبول من مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تُقدّم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية. يمكن أن يُرفق هذا الرأي بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجّه إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

[1]– عماد سعيد الزمر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 215–216.

- **رأي بتحفظ** : يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنّها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تُقدّم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية. يجب على محافظ الحسابات أن يُبيّن بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبّر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان.
- **رأي بالرفض** : يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرّر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنّه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يُبيّن محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية.

للإشارة فإنّ المدقق هو الذي يقرر ما نوع الرأي بالاستناد إلى عدالة القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية لكل مؤسسة وطريقة عرضها وأمور أخرى قد تؤثر في قرار المدقّق. ومن باب الإثراء والتوضيح أكثر فإنّه يمكن عرض تصنيف آخر لرأي المدقق، والذي يمكن أن يكون كما يلي[1] :

أ– التقرير ذو الرأي النظيف (يطلق عليه التقرير المطلق، غير المقيد أو النموذجي) : يعني أن القوائم المدققة تتصف بمستوى عال من الصدق والشرعية، يمكن أن يرفق بملاحظات وشروحات للمساهمين دون أن تكون للملاحظات أثر على حقيقة الحسابات؛

ب– التقرير ذو الرأي المتحفظ (المقيد) : في هذه الحالة، يذكر المدقق الملاحظات والتحفظات التي يكون القصد منها لفت النظر مع ذكر كل تحفظ واقتراح لحله، والنقائص المكتشفة لا تمس بشرعية وصدق الحسابات؛

ج– التقرير ذو الرأي العكسي (السلبي) : هذا الرأي لا يوافق على القوائم المالية كونها لا تعطي صورة صادقة بسبب تعدد نقاط التحفظات والملاحظات. وهذا التقرير عكس التقرير النظيف.

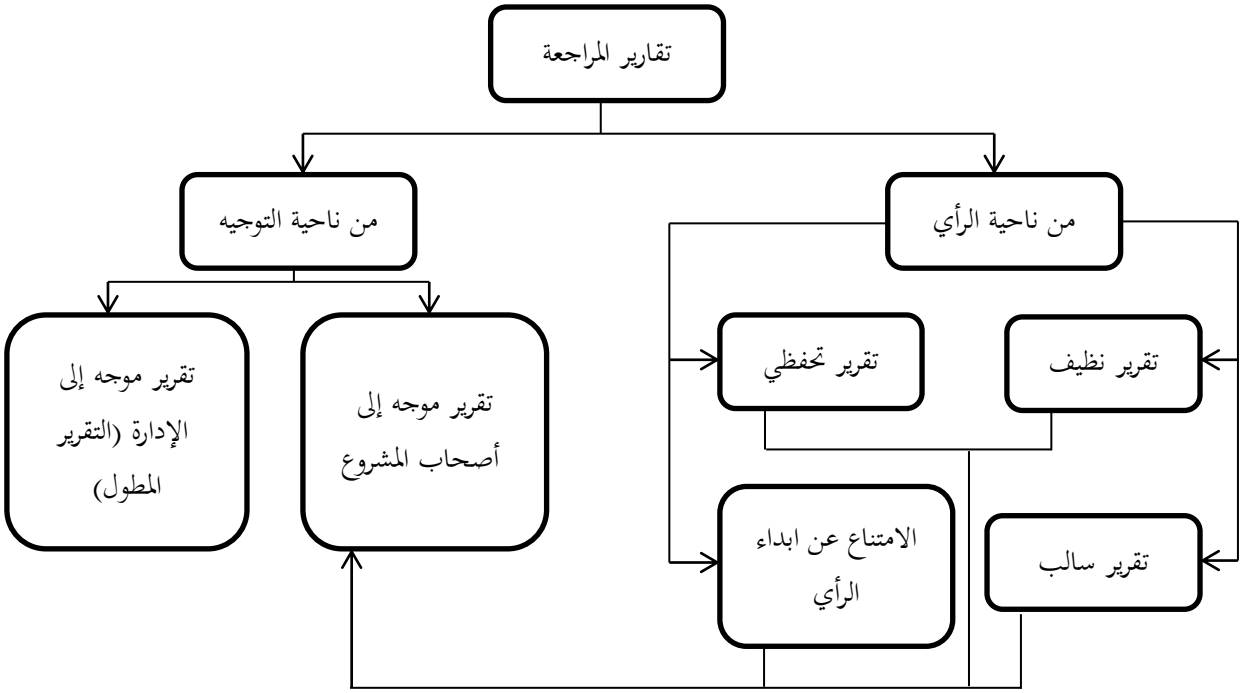
د– التقرير الخالي من الرأي (الامتناع عن إبداء الرأي المتنصل) : عندما تكون الأخطاء المكتشفة خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، على المدقق تقديم الأسباب والبراهين حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارت الكفيلة، وتكون عدم المصادقة على الحسابات لسببين :

- ✓ عدم الموافقة : أي درجة اللاشرعية كبيرة والوضعية المالية للذمة والنتائج غير صادقة؛
- ✓ عدم اليقين : يكون ذلك لظروف، مثل : تعيين المدقق بعد انتهاء الفترة المراد مراقبتها، تلف الوثائق المحاسبية أو رفض المؤسسة لجوء المدقق للمصادقات الخارجية وامتناعها عن تزويده بالمعلومات.

ويمكن توضيح هذا التصنيف لرأي المدقق وكذا الجهات التي يُوجّه إليها التقرير من خلال الشكل الموالي :

[1]- نساب عائشة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 103- 104.

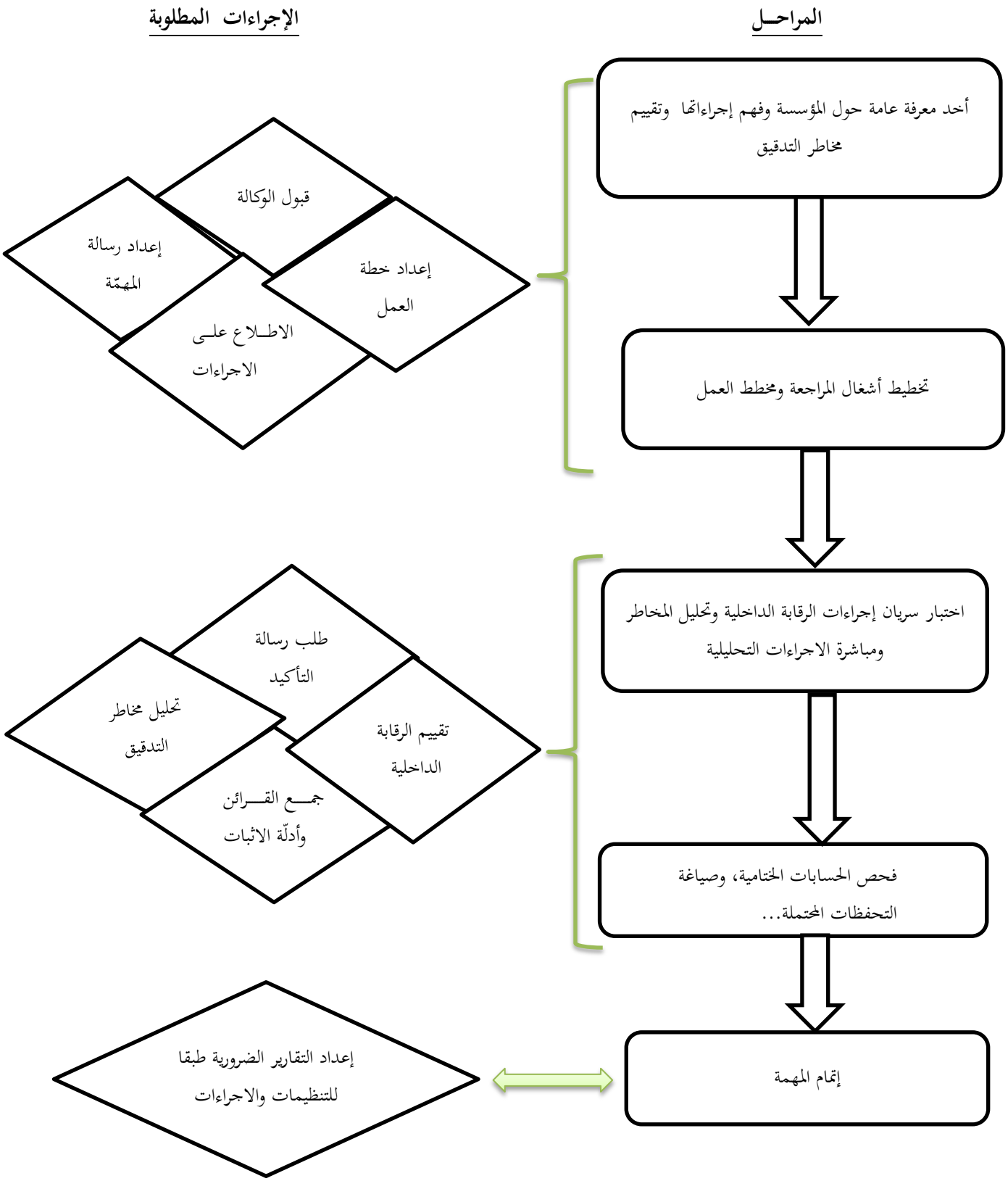
الشكل رقم (6) : أنواع تقارير المراجعة



المصدر : محمود قاسم تنتوش، **نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل"**، دار الجيل، بيروت– لبنان، 1998، ص : 47.

في ختام هذا العرض لإجراءات ومنهجية ممارسة المراجعة الخارجية حاولنا تلخيص وتوضيح هذه المراحل في الشكل رقم (25) الموالي:

الشكل رقم (25) : تفصيل مراحل مهمة محافظة الحسابات



المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على كل ما سبق

خلاصة الفصل الثاني :

خصصنا هذا الفصل لعرض وتوضيح إجراءات ومنهجية ممارسة المراجعة الخارجية وفق متطلبات الواقع والممارسة الميدانية للمهنة، حيث يمكن القول أن عملية المراجعة يجب أن تُمَارس في ظل احترام مجموعة من الإجراءات العملية التي يتوجّب على المدقق اتباعها والعمل وفقا لمنهجية محدّدة حتى يضمن الوصول إلى النتائج المرجوة، ويتمكّن من إعداد تقرير يُوجّه إلى المستفيدين، ويسُاعدهم على اتخاذ القرارات الملائمة.

ولقد تبيّن لنا من خلال هذا الفصل أهمية كل مرحلة من مراحل المراجعة ودورها في تحقيق العمل المتكامل لمهمة المراجعة، حيث إنّ مرحلة اكتساب معرفة عامة بالمؤسسة ومحيطها، تهدف إلى فهم العميل، والحصول على أكبر قدر من المعلومات الخاصة به ومحيطها، قصد التعرّف على المخاطر التي على أساسها يقوم المدقق بتوجيه المهمة، لإتمام عملية جمع المعلومات أثناء عملية التوجيه وتخطيط المهمة.

بعدها تأتي مرحلة التخطيط لعملية المراجعة؛ يحدد المدقق في هذه المرحلة استراتيجية المراجعة الشاملة والمناسبة وذلك بـ : تحديد وتشخيص مواطن خطر المراجعة المتوقعة، حدود الأهمية النسبية للتحريفات والأخطاء. ولإتمام هذا فالمدقق يعتمد عادة على المناقشات، فضلاً عن الفحص التحليلي للسجلات والدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك للتحقق من ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له أم لا. لذلك وجب على المدقق أخذ الوقت المناسب قصد توجيه وتخطيط المهمة.

ينتهي الفحص بتقديم تقرير مكتوب يتضمّن رأي المدقّق ويوضع تحت تصرف الجهات المعنية لمساعدتها في الحكم على مدى جودة ومصداقية القوائم المالية، فرأي المدقق يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لدور المدقّق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

تمهيد الفصل الثالث :

يتم تنفيذ المراجعة في المؤسسات الاقتصادية والهيئات المعنية من طرف محافظي الحسابات وتحت مسؤولياتهم، إذا تعلّق الأمر بالتدقيق الإلزامي (القانوني)، ومن طرف الخبراء المحاسبين وتحت مسؤولياتهم مهما كان نوع التدقيق (اختياريا أو إلزاميا)، وعليه فإنّ هؤلاء المهنيين هم أدرى من أي أحد بأساليب الممارسة الميدانية لمهنة المراجعة، وهذا ما دفع بنا في إطار هذه الدراسة الميدانية إلى استهداف هذه الفئات من المهنيين لاستطلاع آرائهم بهدف إسقاط ما رأيناه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي، حيث قسّمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

خصصنا المبحث الأول لمعرفة ودراسة واقع تطبيق محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق بواسطة استبيان تم توزيعه على عينة من محافظي الحسابات موزعين على الولايات : الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة وغرداية ؛ وفي المبحث الثاني من هذه الدراسة الميدانية حاولنا استطلاع آراء الخبراء المحاسبين في الموضوع انطلاقا من تجربتهم في مراجعة مختلف المؤسسات الاقتصادية التابعة لعدة قطاعات مختلفة، ومن ثم الوقوف على الدور الحقيقي للمدقق الخارجي أثناء أداء مهمّة مراجعة المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية مبرزين علاقة هذه الأخيرة بعمل المدقق، حيث قمنا بمقابلة 17 خبيرا محاسبيا موزعين على الجهات الاربعة للوطن، ممارسين لمهنة المراجعة وذوو خبرة معتبرة في المجال.

المبحث الأول : دراسة واقع تطبيق المدققين الخارجيين للمعايير الجزائرية للمراجعة

المطلب الأول : الطريقة وأدوات الدراسة

أولا : مجتمع الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من ممارسي مهنة محافظة الحسابات في الولايات التالية : الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة وغرداية، البالغ عددهم 1159 والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات طبقا للقرار رقم : 18 المؤرخ في 31 جانفي 2019 عن وزارة المالية؛ تجدر الإشارة إلى أن مجتمع الدراسة الحقيقي يقارب نصف العدد (حوالي 500)،كون أنه هناك مهنيون مسجلون في الجدول لكن لا يمارسون مهنة محافظة الحسابات.

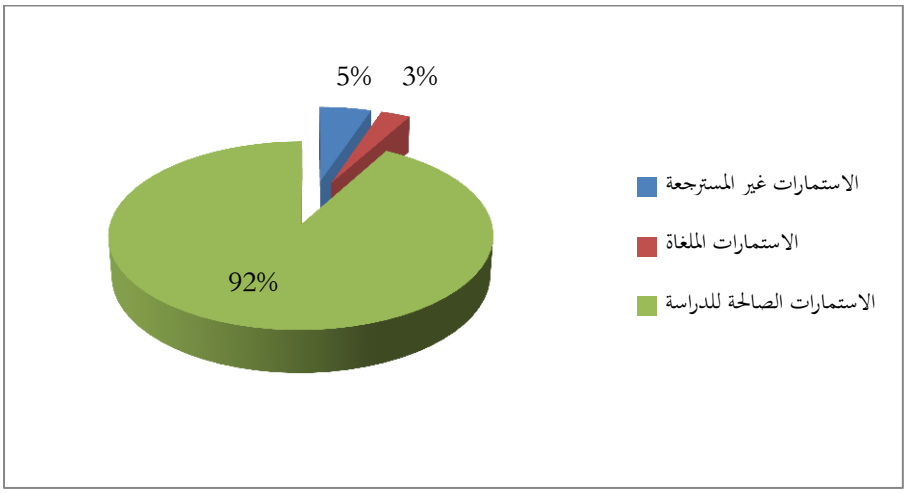
ثانيا : عينة الدراسة : تتكون عينة الدراسة من 150 ممارس لمهنة محافظة الحسابات في الولايات المذكورة في مجتمع الدراسة أنظر الملحق رقم (03)، حيث تم الاعتماد على الاستبيان الإلكتروني واليدوي لضمان استرجاع الاستمارات في أقرب الآجال، وقد تمكنّا من استرجاع 139 استمارة من أصل 150، منها 04 ملغاة بسبب عدم اكتمال الاجابات أما البقية والبالغ عددها 135 (نسبة 90% من إجمالي الاستمارات) فقد اعتمدنا عليها في هذه الدراسة. كما هو موضح في الجدول :

الجدول رقم (09) : الاستمارات المتعلقة بعينة الدراسة

البيان	العدد	النسبة
الاستمارات الموزعة	150	%100
الاستمارات المسترجعة	139	%92.66
الاستمارات غير المسترجعة	07	%4.66
الاستمارات الملغاة	04	%2.66
الاستمارات الصالحة للدراسة	135	%90.00

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات الاستبيان

الشكل رقم (26) : عينة الدراسة



المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL 2010

ثالثا : خصائص عينة الدراسة :

عن طريق إدخال الأجوبة المتحصل عليها من الاستبيان الموزع على محافظي الحسابات في برنامج EXCEl 2010 تحصلنا على النتائج التالية :

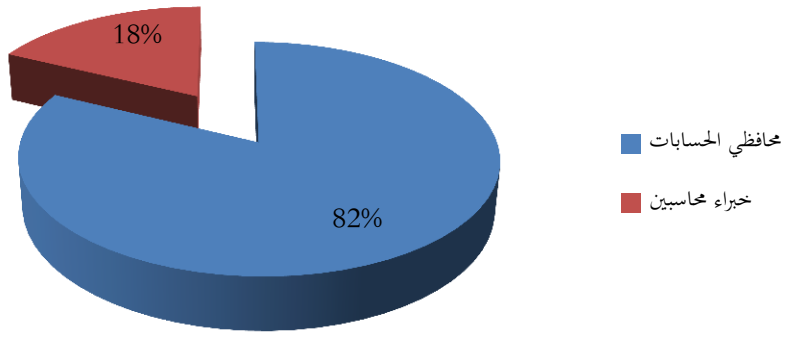
الجدول رقم (10) : المعلومات الوصفية لمجتمع الدراسة

المعلومات الشخصية	النوع	التكرار	النسبة %
المهنة	خبير محاسب	24	17.78%
	محافظ حسابات	111	82.22%
المؤهل العلمي	ليسانس	85	62.96%
	ماستر	14	10.37%
	ماجستير	17	12.59%
	دكتوراه	05	3.70%
	أخرى	14	10.37%
سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوات	05	3.70%
	من 05 سنوات إلى 15 سنة	61	45.19%
	أكثر من 15 سنة	69	51.11%

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات EXCEL 2010

- **بالنسبة للمهنة** : من خلال الجدول رقم (10) يتضح أن أفراد العينة تتشكل بنسبة **17.78%** من الخبراء المحاسبين، أما النسبة الأكبر وهي **82.22%** فتعود لمحافظي الحسابات.

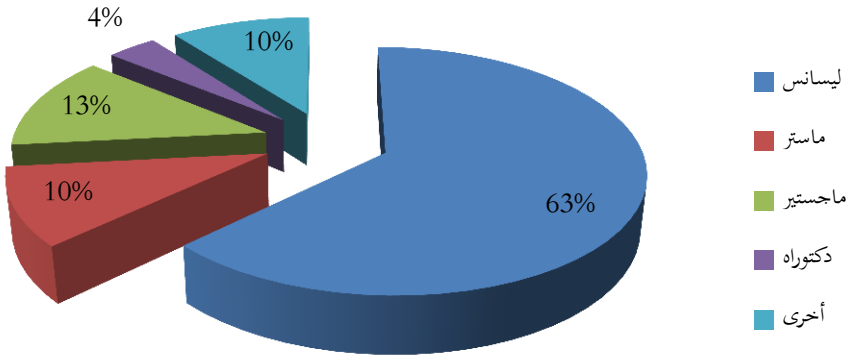
الشكل رقم (27) : توزيع عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL 2010

- **بالنسبة للمؤهل العلمي** : نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن توزيع العينة حسب المؤهل العلمي كان كالتالي : **62.96%** بالنسبة لحاملي شهادة ليسانس وَ**10.37%** لديهم شهادة ماستر، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجيستر **12.59%**، أما فيما يخص شهادة الدكتوراه فكانت النسبة **3.70%**، ونسبة **10.37%** لأخرى. يلاحظ من خلال ما سبق أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يزيد من مصداقية ودقة نتائج الدراسة.

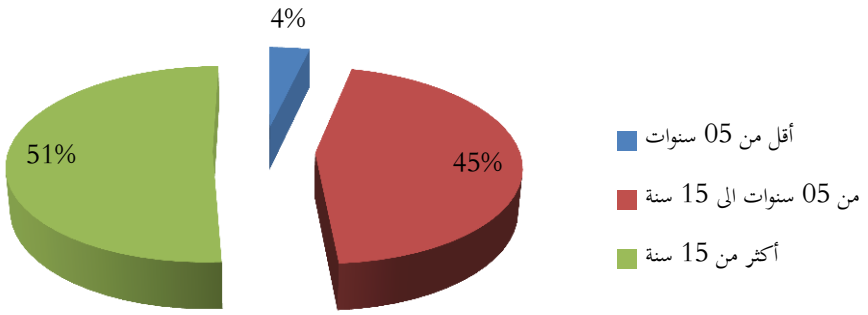
الشكل رقم (28) : توزيع متغيرات الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL 2010

- **بالنسبة لسنوات الخبرة** : من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن المهنيين الذين تقل سنوات خبرتهم في مجال التدقيق عن 05 سنوات كان بنسبة **3.70%**، في حين بلغت في المهنيين الذين تنحصر سنوات خبرتهم بين 05 سنوات إلى 15 سنة نسبة **45.19%**، أما المهنيون الذين تفوق خبرتهم 15 سنة فكانت النسبة **51.11%**، والملاحظ أن أغلبية أفراد الدراسة ذوو خبرة طويلة، مما يخدم أهداف الدراسة.

الشكل رقم (29) : توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL 2010

الجدول رقم (11) : معاملات الثبات والصدق لعينة الدراسة

الترتيب	العنوان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الثبات
المحور الأول	إلمام المدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلقة بالتدقيق	07	0.77	0.88
المحور الثاني	توافق معايير التدقيق المطبقة في الجزائر مع بيئة الأعمال	07	0.80	0.89
المحور الثالث	واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA	07	0.62	0.79
مجموع المحاور		**21**	**0.71**	**0.84**

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات IBM SPSS 21

وفق الجدول رقم (11) الذي يعبّر عن قياس ثبات الاستبيان بناء على معامل ألفا كرونباخ فإنه قد بلغ بالنسبة لكل محاور الاستبيان **0.71** وهو يدل على أن قيمة الثبات جيدة، في حين بلغ معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان ما بين **0.62** و**0.80** وتعد هذه القيم مقبولة نظرا لأن معامل ألفا كرونباخ يجب أن لا يقل عن **0.60**.

أما فيما يخص معامل الثبات والذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ فقد بلغ لمحاور الاستبيان ككل نسبة **0.84** وهي تعكس درجة الصدق العالية، بينما بلغ مقياس الصدق للمحور الأول **0.88** أما المحور الثاني فقد بلغ **0.89** أما بالنسبة للمحور الثالث فقد كانت قيمته **0.79**، وهذا يدل على أن فقرات الاستبيان صادقة ويمكن الاعتماد عليها في هذه الدراسة.

رابعا : الأدوات الاحصائية المستخدمة في الدراسة :

لمعالجة محاور الدراسة والإلمام بإشكالية البحث اعتمدنا في معالجة النتائج على برنامج EXCEL إصدار 2010 من أجل تفريغ محتوى الاستبيان واستخراج النسب المئوية والتكرارات، بعد ذلك تم الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية IBM SPSS 21 من أجل تحليل النتائج المتحصل عليها.

أما فيما يخص الأساليب الإحصائية المعتمدة فهي :

- التكرارات والنسب المئوية لعينة الدراسة؛
- معامل ألفا كرونباخ لحساب صدق وثبات الاستبيان؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان؛
- اختبار صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة عن طريق استخدام اختبار "T" لعينة واحدة.

خامسا : أقسام الاستبيان : لتغطية متغيرات الدراسة، وبهدف الوصول إلى الهدف المرجو تم إعداد استبيان يتكون من الأقسام الآتية :

القسم الأول من الاستبيان : يتضمن هذا الجزء مجموعة من الأسئلة تخص المبحوثين، وهي : نوع المهنة (محافظ حسابات أو خبير محاسب)، التأهيل العلمي، وكذا سنوات الخبرة في مجال المراجعة.

القسم الثاني من الاستبيان : يتكون هذا الجزء من الفقرات التي تحاول الاجابة على فرضيات البحث، ويحتوي على ثلاثة محاور كالتالي :

- **المحور الأول** : يتناول هذا المحور من الاستبيان إلمام المدقق الخارجي في الجزائر لمعايير التدقيق ويضم سبعة (07) أسئلة.
- **المحور الثاني** : يتطرق هذا الجزء إلى مدى توافق معايير التدقيق المطبقة في الجزائر مع بيئة الأعمال ويضم سبعة (07) أسئلة.
- **المحور الثالث** : يتناول واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في الميدان من طرف المهنيين، ويضم أيضا سبعة (07) أسئلة.

استعملنا مقياس ليكرت Likert الخماسي، الذي يتضمّن : موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماما، بحيث يضع المبحوث علامة (×) أمام الاجابة التي يراها مناسبة، وتم حساب طول الخلايا لمقياس ليكارت الخماسي كالتالي : ((5-1)/5=0.80)

[1-1.80[: موافق تماما

[1.80-2.60[: موافق

[2.60-3.40[: محايد

[3.40-4.20[: غير موافق

[4.20-5.00[: غير موافق تماما

كما تم أيضا استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الموافقة؛ فإذا كان sig <0.05 (Sig أقل من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة لا يختلف جوهريا عن الموافقة، أما إذا كانت sig >0.05 (Sig أكبر من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهريا عن درجة الموافقة.

سادسا : فرضيات الدراسة : من خلال محاور الاستبيان قسمنا الفرضيات إلى ثلاثة أجزاء كالتالي :

- **الفرضية الأولى** :

الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد إلمام للمدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلقة بالتدقيق

الفرضية البديلة H_1 : يوجد إلمام للمدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلقة بالتدقيق

- **الفرضية الثانية** :

الفرضية الصفرية H_0 : لا تتوافق معايير التدقيق المطبقة في الجزائر مع بيئة الأعمال

الفرضية البديلة H_1 : تتوافق معايير التدقيق المطبقة في الجزائر مع بيئة الأعمال

- **الفرضية الثالثة** :

الفرضية الصفرية H_0 : لا يتم تطبيق المعايير المحلية للتدقيق في الواقع بشكل جيد

الفرضية البديلة H_1 : يتم تطبيق المعايير المحلية للتدقيق في الواقع بشكل جيد

المطلب الثاني : عرض ومناقشة نتائج الدراسة :

أولا : اختبار نتائج الدراسة للمحور الأول من الاستبيان : المتعلّق بواقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

الجدول رقم (12) : نتائج اختبار الدراسة للمحور الأول

المحور الأول إلمام المدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلقة بالتدقيق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة المحور	القيمة الاحتمالية	الرتبة
المدقق الخارجي في الجزائر مطّلع و مُلمّ بمضمون القرار المؤرّخ في 24 جوان 2013 والذي يُحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات	1.82	0.809	موافق	0.000	7
المدقق الخارجي مطّلع بشكل جيد على المعايير الجزائرية للتدقيق NAA	2.39	1.165	موافق	0.000	4
المعايير الجزائرية للتدقيق NAA تتطابق لحد كبير مع المعايير الدولية للتدقيق ISA	1.99	0.966	موافق	0.000	6
المعايير الجزائرية للتدقيق NAA ومعايير تقارير محافظ الحسابات تتميز بالوضوح	2.19	0.918	موافق	0.000	5
يُتابع المدقق الخارجي تكوينات دورية في مجال التدقيق	2.73	1.278	محايد	0.014	3
مساعدو المدقق الخارجي على دراية كافية بالمعايير المتعلقة بالتدقيق	2.76	1.129	محايد	0.013	2
مساعدو المدقق الخارجي يُتابعون تكوينات دورية من أجل تعزيز المعارف في مجال التدقيق	2.97	1.184	محايد	0.772	1
نتيجة المحور الاول من الاستبيان	**2.40**	**0.700**	موافق	**0.000**	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات IBM SPSS 21

من خلال الجدول رقم (12)، والذي تناول مدى إلمام المدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلّقة بالتدقيق، نلاحظ ما يلي :

تتصدر الفقرة الأخيرة من هذا المحور أولويات إلمام المدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلقة بالتدقيق بمتوسط حسابي قدره 2.97 وانحراف معياري قدره 1.184، أما القيمة الإحصائية فتساوي 0.772، وبذلك نعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

تأتي الفقرة السادسة في الرتبة الثانية من هذا المحور بمتوسط حسابي قدره 2.76 وانحراف معياري 1.129، وبالنسبة للقيمة الإحصائية فهي تساوي 0.013، وهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

الفقرة الخامسة من هذا المحور جاءت في الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.73 يساوي وانحراف معياري يقدر بـ 1.278، وبذلك نعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا بقيمة 0.014 عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

نلاحظ من خلال الفقرات السابقة أن جل الإجابات ارتكزت حول "**محايد**" بسبب أن هناك غموضا فيما يتعلق بإلمام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق نظرا لحداثة هذه الأخيرة مما يستدعي المزيد من الجهود لتأطير وتكوين المدققين في مجال المعايير المتعلّقة بالتدقيق، إضافة إلى عدم صدورها كاملة لحد الآن؛

السؤال الثاني من فقرات هذا المحور من الاستبيان جاء في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 2.39 وانحراف معياري 1.165، وتعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا بقيمة 0.000 عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$، وبذلك نعتبر أن المدققين الجزائريين مطلعون على المعايير الجزائرية للتدقيق حيث إن أغلب الإجابات تمحورت حول "**موافق**".

جاءت الفقرة الرابعة من هذا المحور في الرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.19 وانحراف معياري يقدر بـ 0.918، أما بالنسبة للقيمة الاحصائية فهي تقدر بـ 0.000 وتعتبر هذه القيمة دالة إحصائيا عند مستوى $\alpha \geq 0.05$، وبذلك نعتبر أن المعايير الجزائرية للتدقيق ومعايير التقارير تتميز بالوضوح حسب إجابات أغلب المدققين الجزائريين التي تمركزت حول "**موافق**"

السؤال الثالث جاء في الرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدره 1.99 وانحراف معياري 1.165 وبقيمة إحصائية 0.000، وبذلك نعتبر أن هذا السؤال دال معنويا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$، حيث جاءت أغلب الإجابات بـ "**موافق**" وهذا يعني أن المدققين الجزائريين يعتبرون أن المعايير الجزائرية للتدقيق تتشابه بشكل كبير مع نظيرتها الدولية.

السؤال الأول من هذا المحور جاء في الرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 1.82 وانحراف معياري 0.809، وتعتبر القيمة الإحصائية 0.000 دالة معنويا عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$، حيث إن المدقق الجزائري ملم ومطلع على مضمون القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وجاء جل إجابات هذا السؤال بـ "**موافق**".

من خلال النتيجة الكلية للمحور نلاحظ أنه دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$، حيث تدور جل الإجابات حول "**موافق**"، وأن المتوسط الحسابي للمحور ككل يقدر ب 2.41، وعليه يمكننا قبول الفرضية البديلة $\mathbf{H_1}$ التي تقضي أنه يوجد إلمام للمدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلقة بالتدقيق.

ثانيا : اختبار نتائج الدراسة للمحور الثاني من الاستبيان : المتعلّق بتوافق معايير التدقيق المطبقة في الجزائر مع بيئة الأعمال

الجدول رقم (13) : نتائج اختبار الدراسة للمحور الثاني

المحور الثاني توافق معايير التدقيق المطبقة في الجزائر مع بيئة الأعمال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة المحور	القيمة الاحتمالية	الترتيب
إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق جاء في ظروف ملائمة (في الوقت المناسب).	3.26	1.065	**محايد**	0.005	**2**
المعايير الجزائرية للتدقيق NAA تتوافق مع بيئة الأعمال في الجزائر.	3.15	0.910	**محايد**	0.061	**3**
مديرو المؤسسات ومسيروها لهم دراية كافية بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، وتلك المتعلّقة بالتقارير.	3.72	0.834	**غير موافق**	0.000	**1**
فترة اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق كافية لتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية معها	2.91	1.082	**محايد**	0.342	**4**
تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، والمعايير المتعلقة بتقارير محافظ الحسابات، يزيد من ثقة أصحاب المصالح.	2.14	1.066	**موافق**	0.000	**7**
تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يعطي مصداقية أكثر للمعلومة المالية، ممّا يُسهل على أصحاب المصالح اتخاذ القرارات.	2.30	1.039	**موافق**	0.000	**6**
تتوافق المعايير المحلية للتدقيق مع القوانين (قانون 01/10 والقانون التجاري)	2.73	0.814	**محايد**	0.000	**5**
نتيجة المحور الثاني من الاستبيان	**2.88**	**0.658**	**محايد**	**0.048**	**–**

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات IBM SPSS 21

جاء السؤال الثالث من هذا المحور في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3.72 وانحراف معياري 0.834، وبالنسبة للقيمة الإحصائية 0.000 فهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$، حيث تمركزت أغلبية الاجابات حول "**غير موافق**"، وبذلك نستنتج أن أغلبية المدققين الجزائريين يرون أن مديري المؤسسات ومسيريها ليست لديهم دراية كافية بالمعايير الجزائرية للتدقيق وكذا معايير التقارير. ربما جاء عدم الموافقة لكون المعايير الجزائرية للتدقيق وكذا التقارير تتميز بالحداثة، أو بسبب أن هذه المعايير ليست مطبقة بعد نظرا لعدم اكتمال صدورها أو بسبب عدم إجبارية العمل بها يحدده نص قانوني.

السؤال الأول جاء في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 3.26 وانحراف معياري يقدر ب 1.065، وأما القيمة الاحصائية 0.005 فهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$. بالنسبة لهذا السؤال فقد تمركزت الاجابات حول "**محايد**"؛ حيث إن أغلب المدققين الجزائريين ليست لديهم قناعة واضحة حول الوقت الملائم لإصدار المعايير الجزئرية للتدقيق.

جاء السؤال الثاني في الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 3.15 وانحراف معياري 0.910، أما القيمة الاحصائية 0.061 وهي قيمة غير دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

السؤال الرابع من هذا المحور جاء في الرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر ب 2.91 وانحراف معياري 1.082، أما القيمة الاحصائية 0.342 فهي غير دالة إحصائيا $\alpha \geq 0.05$.

العبارة الأخيرة من هذا المحور جاءت في الرتبة الخامسة بمتوسط يقدر ب 2.73 وانحراف يقدر ب 0.814، أما القيم الإحصائية فهي دالة عند مستوى $\alpha \geq 0.05$، تركزت أغلب الإجابات حول "**محايد**" نظرا لأن المعايير المحلية للتدقيق لا تتطابق بالشكل المطلوب مع القوانين المحلية (القانون التجاري وقانون المهنة).

السؤال السادس جاء في الرتبة السادسة بمتوسط حسابي يقدر ب 2.30 وانحراف معياري 1.039، والقيمة الإحصائية 0.000 معبرة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$، أما أغلب الإجابات فتمحورت حول "**موافق**"، حيث يرى المدقق الجزائري أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يعطي مصداقية أكبر للمعلومة المالية مما يساعد أصحاب القرار في اتخاذ قراراتهم.

السؤال الخامس جاء في الرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.14 وانحراف معياري 1.066، أما القيمة الإحصائية 0.000 فهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$، تتركز جل الإجابات حول هذا السؤال حول "**موافق**"، حيث يرى المدققون الخارجيون في الجزائر أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وكذا تلك المتعلقة بالتقارير يزيد من ثقة أصحاب المصالح في المؤسسات الاقتصادية.

من خلال النتيجة الكلية للمحور الثاني والتي يقدر متوسطها الحسابي ب 2.88 أي "**محايد**"، أما القيمة الإحصائية 0.048 فهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$، وعليه يمكننا رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة أي أن هناك توافق بين معايير التدقيق المطبقة في الجزائر وبيئة الأعمال.

ثالثا : اختبار نتائج الدراسة للمحور الثالث من الاستبيان: المتعلق بواقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

الجدول رقم (14) :نتائج اختبار الدراسة للمحور الثالث

المحور الثالث واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة المحور	القيمة الاحتمالية	الترتيب
تبني المعايير الجزائرية للتدقيق NAA يعد قفزة نوعية في تاريخ التدقيق.	1.78	0.807	موافق تماما	0.000	7
يسعى المدقق الخارجي انتهاج عمله طبقا للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA.	2.49	0.711	موافق	0.000	3
المدقق الخارجي ملزم اعداد تقارير تتوافق مع مضمون القرار المؤرّخ في 2013 الذي يُحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.	1.89	0.912	موافق	0.000	6
تحترم تقارير المدقق الخارجي في الجزائر شكل ومضمون القرار المؤرّخ في 2013 والذي يُحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.	2.50	0.897	موافق	0.000	2

المدقق الخارجي ملزم بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA.	2.33	0.970	موافق	0.000	5
يحاول مساعدو المدقق الخارجي تطبيق المعايير المحلية المتعلقة بالتدقيق.	2.48	0.800	موافق	0.000	4
معايير التدقيق المحلية مطبقة بشكل سليم في الجزائر.	3.29	0.711	محايد	0.000	1
نتيجة المحور الثالث من الاستبيان	**2.39**	**0.464**	موافق	**0.000**	–

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات IBM SPSS 21

من خلال نتائج المحور الثالث لهاته الدراسة الميدانية والمبينة في الجدول رقم (14) يمكننا استنتاج ما يلي :

احتلت العبارة الأخيرة من هذا الاستبيان المرتبة الأولى في هذا المحور بمتوسط حسابي 3.29 وانحراف معياري يقدر ب 0.711، وبالنسبة للقيمة الإحصائية 0.000 فهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$، تركزت إجابات المبحوثين في هذا السؤال حول "**محايد**" نظرا لأن بعض المعايير الجزائرية للتدقيق يصعب العمل وفقها نظرا لارتباطها بمعايير لم تصدر بعد، مما جعل الاجابات تكون محايدة.

العبارة الرابعة جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر ب 2.50 وانحراف معياري يساوي 0.897، والنسبة الاحصائية 0.000 دالة احصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$، جاءت جل الإجابات حول هذا السؤال ب "**موافق**"، حيث إن المدقق الجزائري يحترم محتوى القرار المؤرخ في 2013 والذي يحدد شكل ومضمون محتوى التقارير.

العبارة الثانية جاءت في الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر ب 2.49 وانحراف معياري 0.711، وفيما يخص القيمة الاحصائية 0.000 فهي دالة احصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$، حيث يسعى المدقق الجزائري ويحاول أن ينتهج في عمله المعايير الجزائرية للتدقيق.

العبارة السادسة من هذا المحور جاءت في الرتبة الرابعة بمتوسط يقدر ب 2.48 وانحراف معياري 0.800، أما القيمة الاحصائية 0.000 فهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$، حيث جاءت أغلب الإجابات ب "موافق"، ومنه نستنتج أن مساعدي المدقق الخارجي يحاولون تطبيق المعايير المتعلقة بالتدقيق لدى قيامهم بمهمة التدقيق.

جاءت العبارة الخامسة من هذا المحور في الرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يساوي 2.33 وانحراف 0.970، والقيمة الاحصائية لهذا المحور 0.000 دالة احصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$. وتركزت جل الاجابات حول معيار "**موافق**"، حيث يعتبر أغلب أفراد عينة الدراسة أنهم ملزمون بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لدى انتهاجهم لعملهم.

العبارة الثالثة من هذا المحور جاءت في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 1.89 وانحراف معياري 0.912، أما القيمة الإحصائية 0.000 فهي دالة عند مستوى $\alpha \geq 0.05$. من خلال إجابات المبحوثين نرى أنها تركزت حول "**موافق**" مما يثبت أن المدقق الخارجي في الجزائر ملزم بإعداد تقارير تتوافق والقرار المؤرخ في 2013 والذي يحدد فيه محتوى تقارير محافظ الحسابات.

جاءت العبارة الأولى من هذا الاستبيان في المرتبة الأخيرة بمتوسط يقدر ب 1.78 وانحراف معياري يساوي 0.807. والقيمة الإحصائية 0.000 دالة عند مستوى $\alpha \geq 0.05$، من خلال نتائج هذا السؤال يتضح أن أغلب الاجابات ترتكز حول "**موافق جدا**"، حيث إن تبني المعايير الجزائرية للتدقيق يعد قفزة نوعية في تاريخ التدقيق في الجزائر.

من خلال نتيجة المحور الثالث من الدراسة التي تبين الاتجاه العام للمحور جاء "**موافق**"، وهذا ما يتضح لنا من خلال المتوسط الحسابي للمحور والذي يساوي 2.39، أما القيمة الإحصائية 0.000 فهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$ وعليه يمكننا قبول الفرضية البديلة H_1 التي يعتقد من خلالها محافظو الحسابات أن المعايير الجزائرية للتدقيق مطبقة في الواقع.

المبحث الثاني : استطلاع آراء الخبراء المحاسبين حول دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية

بالإضافة إلى الدراسة الميدانية التي رأيناها في المبحث السابق وتدعيما لها، سنستعرض من خلال هذا المبحث الدراسة الميدانية التي أردناها أن تكون هذه المرّة على شكل مقابلة، والتي اختيرت عناصرها بناء على ملاءمتها مع موضوع الدراسة.

المطلب الأول : وصف الدراسة الميدانية (المقابلة)

أولا : أداة الدراسة الميدانية (المقابلة)

تُعرف المقابلة بأنّها :" لقاء مباشر يجمع ما بين الباحث العلمي، وأفراد العينة التي يراها مناسبة من وجهة نظره؛ للحصول على معلومات تخص موضوع البحث العلمي، ويتم ذلك بصورة مباشرة دون وسيط، وتعد طريقة المقابلة من أكثر أدوات الدراسة صدقًا"[1].

تُعدّ أداة المقابلة في الدراسة الميدانية ذات أهمية بالغة كمصدر هام ورئيس للحصول على المعلومات، حيث قمنا في هذا الاطار بإجراء العديد من المقابلات التي تمحورت حول البحث عن الدور الفعلي المنوط للمدقق الخارجي أثناء أداء مهمة مراجعة المعلومات المالية، وكذا المجالات التي تتعلّق بمهنة التدقيق وواقعها في الميدان في ظل التحولات التي شهدتها المهنة والتوجّه نحو تطبيق معايير التدقيق.

ثانيا : مجتمع الدراسة

نظرا لأهمية البحث حاولنا أن يكون مجتمع الدراسة بدرجة أهمية الموضوع خاصة من ناحية الخبرة والنوعية، فقرّرنا أن يتشكّل من الخبراء المحاسبين المرخّص لهم بمزاولة مهنة المراجعة والذين هم في وضعية قانونية، إذ تتميّز هذه الفئة بالشمولية من حيث مجالات التدخّل، كونها الفئة المؤهّلة لإجراء التدقيق القانوني و التعاقدي (المالي والمحاسبي) حسب المادة 19 من قانون المهنة 10-01.

[1]- مبتعث للدراسات والاستشارات الأكاديمية، **أدوات الدراسة في البحث العلمي (المقابلة)**، 2019/10/12، https://www.mobt3ath.com/dets.php?p=219&title=%D8%A3%D8%AF%D9%88%D8%A7%D8%AA%20_%D8%A7%D9%84%D8%AF%D8%B1%D8%A7%D8%B3%D8%A9%20_%D9%81%D9%8A%20_%D8%A7%D9%84%D8%A8%D8%AD%D8%AB%20_%D8%A7%D9%84%D8%B9%D9%84%D9%85%D9%8A%20_(%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%82%D8%A7%D8%A8%D9%84%D8%A9).

تمثّل مجتمع الدراسة الذي في الخبراء المحاسبين الذين يُمارسون المهنة في الجزائر، الذين يبلغ عددهم حسب آخر إحصاء، طبقا للقرار رقم 18 المؤرّخ في 31 جانفي 2019، الصادر عن وزارة المالية، كما يلي :

- 318 خبير محاسب مسجل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين كشخص طبيعي؛
- 05 مكاتب خبرة مسجلة في الجدول تُمارس نشاطها في شكل شركة.

تجدر الإشارة إلى أنّ العدد الفعلي للخبراء المحاسبين (الذين يُمارسون عملهم في وضعية قانونية والناشطين فعلا في الميدان) يُقارب ثلثي العدد الإجمالي فقط، حسب ما تمّ التصريح به في آخر جمعية عامة لسنة 2019 والتي انعقدت بتاريخ 16 نوفمبر 2019 في المعهد العالي للتخطيط والإحصاء ببرج الكيفان بالعاصمة.

ثالثا : عينة الدراسة وخصائصها

نظرا لأهمية البحث، وأمام صغر حجم مجتمع الدراسة، حيث إذا أخدنا بعين الاعتبار الممارسين الفعليين لمهنة المراجعة في الميدان، كما سبق وأن أشرنا إليه، سوف لن يتجاوز عدد أفراد مجتمع الدراسة 200 خبير !. أمام هذه القلّة في عدد الخبراء المحاسبين خاصة في الولايات الداخلية، حاولنا بتوفيق من الله مقابلة واستجواب عيّنة من الخبراء المحاسبين والتي حاولنا أن تكون موزعة على كامل التراب الوطني من شماله إلى جنوبه ومن شرقه إلى غربه، فكانت عينة دراستنا متكونة من 17 خبيراً محاسبياً، موزعين على النحو التالي:

- 09خبراء محاسبيين من العاصمة؛
- 03خبراء محاسبيين من شرق البلاد (قسنطينة و مسيلة)
- 03خبراء محاسبيين من غرب البلاد (وهران و معسكر)
- 02خبراء محاسبين من جنوب البلاد (غرداية – ورقلة)

لقد تنوّعت واختلفت المؤهلات العلمية التي يحملها أفراد عينة الدراسة من حيث الشهادات الجامعية المتحصّل عليها، فقد تحصّل اثنان منهم على شهادة الدكتوراه، وأربعة منهم على شهادة الماجيستر، وخمسة على شهادة الماستر والباقي على شهادة الليسانس. هذه المستويات العلمية تعكس التكوين الأكاديمي والإلمام الجيد بالجانب النظري لأفراد عينة الدراسة، ناهيك عن الخبرة والتجربة الميدانية المعتبرة، وهذا ما سيساهم في إعطاء قيمة إضافية ونوعية لنتائج الدراسة.

تتميّز عيّنة الدراسة بالكفاءة العالية بالنظر الى طبيعة وشروط حصولهم على الاعتماد مقارنة ببقية الفئات المهنية، إضافة إلى التكوين العالي والتجارب الميدانية الطويلة والرائدة، كما أنّ من أفراد عينة الدراسة من يتنمون إلى مختلف اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، وبعضهم من أعضاء ورؤساء المجالس المهنية (الغرفة الوطنية لمحافظي

الحسابات والمصف الوطني للخبراء المحاسبين)، إضافة إلى منشطي الدورات التكوينية والملتقيات الوطنية والدولية...، كل هذه الخصائص تزيد من أهمية وقيمة نتائج المقابلات.

أمام صعوبة الحصول على المعلومات بسبب نوعية أداة الدراسة الميدانية المستعملة (المقابلة)، إضافة إلى صعوبة التوصّل إلى المستجوَبين بِحكم طبيعة عملهم ووظائفهم، حيث أنه من الصعوبة بمكان التوصّل إلى عقد لقاء أو جلسة للحصول على معلومات من خبير محاسبي! بسبب الارتباطات الكثيرة والانشغالات الدائمة، وهذا ما يُعاني منه أغلب الطلبة والباحثين خاصة مع هذه الفئة النادرة من المهنيين في الجزائر. في ظل هذه الصعوبات عقدنا العزم لخوض التحدي، فتوصّلنا بفضل الله إلى إجراء مقابلات مع 17 خبيرا محاسبيا يُمارسون مهنة المراجعة في الجزائر، بعض هذه المقابلات كانت في شكل جلسات والبعض الآخر عبر وسائل التواصل؛ حيث أجابوا كلّهم على أسئلة المقابلة وأدلوا لنا بمعلومات قيمة وجد مفيدة، يمكن اعتمادها كمرجعية في الدراسات الاكاديمية.

رابعا : حدود الدراسة الميدانية :

1- الحدود الزمانية : انطلقنا في إعداد المقابلة بداية من شهر ماي 2019، ونظرا لطبيعة لغة التواصل والعمل المستعملة في الميدان من طرف أغلب الخبراء المحاسبين في الجزائر، فقد قمنا بإعداد أسئلة المقابلة منذ الوهلة الأولى باللغة الأجنبية (الفرنسية) كي يسهل فهمها من طرف المستجوبين وكي نُحقّق الأهداف المرجوة من الدراسة، بعد ذلك بدأنا الاتصالات الأولية بالمعنيين من أجل تنظيم مواعيد لإجراء المقابلات؛ كانت أول المقابلات في 31 جويلية 2019، واستمرّت إلى غاية نهاية نوفمبر 2019، حيث أجرينا آخر مقابلة مع المعنيين.

2- الحدود المكانية : بما أنّنا اخترنا أسلوب المقابلة ونظرا لطبيعة هذه الأداة في الدراسة الميدانية، كان لِزاما علينا التنقّل من أجل مقابلة الخبراء وجمع المعلومات الضرورية من أجل إتمام بحثنا، فانتقلنا إلى بعض مكاتب الخبراء للقائهم، وبعضهم اتصلنا بهم عبر وسائل التواصل، أمّا البعض الآخر فقد قابلناهم على هامش التظاهرات والدورات التكوينية والجمعيات العامة التي تُقام من طرف المصف الوطني للخبراء المحاسبين وكذا الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويمكن تلخيص الحدود المكانية للمقابلات على النحو التالي :

- ✓ فندق المركيور في باب الزوار بالعاصمة، بالنسبة للدورات التكوينية والجمعية العامة الأولى للمجلس الوطني للخبراء المحاسبين لسنة 2019؛
- ✓ المعهد العالي للتسيير والتخطيط، وهذا بالنسبة للجمعية العامة الثانية لنفس الهيئة؛
- ✓ المكاتب الخاصة ببعض أفراد عينة الدراسة.

المطلب الثاني : عرض ومناقشة نتائج المقابلة :

أولا : إعداد المقابلة :

للإلمام بمتغيرات الدراسة، وبُغية تحقيق الأهداف المرجوة وصولا إلى النتائج المتوقّعة، تمّ إعداد وصياغة مضمون المقابلة التي تضمّنت 10 أسئلة، من خلال إسقاط أهم جوانب الدراسة النظرية لموضوع البحث على الجانب التطبيقي، في محاولة منّا لاستطلاع آراء الخبراء المحاسبين بخصوص دور المدقق الخارجي أثناء أداء مهمة مراجعة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية، وماهي الأسس، المسؤوليات والعلاقات التي تربطه بإدارة المؤسسة محل المراجعة، إضافة إلى مدى استعداد المهنيين من حيث التأهيل العلمي والعملي من أجل ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

من أجل تسهيل العملية ولأسباب مهنية وميدانية يعكسها واقع المهنة، تمّ إعداد نص المقابلة باللغة الأجنبية (الفرنسية) منذ الوهلة الأولى نظرا لأنها اللغة المستعملة في الميدان من طرف جُلّ الخبراء المحاسبين. (انظر الملحق رقم (04). ومن أجل تسهيل عملية التحليل والمناقشة قمنا في صلب هذه الدراسة بترجمة أسئلة المقابلة وكذلك الأجوبة المتحصّل عليها .

ثانيا : مضمون المقابلة :

تضمّنت المقابلة 10 أسئلة منها المفتوحة ومنها ذات الخيارات (نصف موجّهة)، إضافة إلى سؤال أخير يهدف أردناه مفتوحا للاقتراحات والإضافات المحتملة، كانت المقابلة بمثابة فضاء للخبراء لإبداء آرائهم في مجال المهنة عامة والتدقيق على وجه الخصوص.

فيما يلي ترجمة للأسئلة التي تضمّنتها المقابلة :

1- السؤال الأول : "هل بإمكانكم عرض أو تقديم شرح موجز للمراحل المتّبعة من طرفكم في مهمة التدقيق القانوني؟"

الهدف من هذا السؤال المهم والذي يمثل جوهر البحث، هو استطلاع آراء الخبراء حول المنهجية المتبعة من طرفهم ميدانيا، من أجل معرفة الدور الحقيقي الذي يمارسه المهني أثناء مراجعة المعلومات المالية للشركة التي يمارسون فيها مهمة المراجعة.

2- السؤال الثاني : "توجد مقاربتان في ممارسة التدقيق القانوني، المقاربة الكلاسيكية، والمقاربة بالمخاطر، هل بإمكانكم أن تخبرونا ماهي الطريقة المعتمدة من طرفكم أثناء تنفيذكم لمهمة المراجعة الخارجية؟ "ولماذا"؟

استهدفنا من هذا السؤال معرفة الأسلوب المتبع في طرف المراجعين الخارجيين من حيث نوع المقاربة المعتمدة أثناء تنفيذ مهمة التدقيق، مع ذكر الأسباب التي دفعت بهم إلى اعتماد نوع دون الآخر.

3- السؤال الثالث : "هل توجد فروقات بين التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي من حيث الإجراءات ؟ إذا كان جوابكم بنعم، هل يمكنكم ذكرها؟"

طرحنا هذا السؤال لمعرفة رأي الخبراء المحاسبين في الفرق بين نوعي التدقيق من حيث الإجراءات ، هل يوجد اختلاف أم لا؟

4- السؤال الرابع : "ماهي المرجعيات القانونية لمحافظ الحسابات"؟

كُنّا نهدف من وراء طرحنا لهذا السؤال، جمع أكبر قدر ممكن من المرجعيات القانونية التي يعتمد عليها الخبير المحاسبي، بصفته الممارس الميداني لكل أشكال التدقيق (القانوني والتعاقدي)، كذلك من أجل تأكيد ما تطرّقنا إليه في الجانب النظري لهذه الدراسة بخصوص المرجعيات القانونية.

5- السؤال الخامس : "حسب تقديركم، كيف تقيِّمون تكوين المهنيين في جانب التدقيق خاصة فيما يتعلّق بإلمامهم بالمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)؟"

يُعدّ رأي الخبراء المحاسبين بالنسبة لهذا السؤال بالتحديد غاية في الأهمية، لأن منهم من له علاقة بمجال التكوين وتنظيم الدورات وتربّصات في مجال التدقيق، وبالتالي يمكنهم إفادتنا بحالة تكوين المهنيين في الميدان.

6- السؤال السادس : "ما هي المعلومة المالية التي يتوجّب على محافظ الحسابات مراقبتها أثناء أداء مهمة التدقيق القانوني؟"

هدفنا من طرح هذا السؤال هو التعرّف على المعلومات المالية التي يُتطلّب من محافظ الحسابات أخذها بعين الاعتبار ومراجعتها في إطار أداء مهمّة التدقيق القانوني.

7- السؤال السابع : "هل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) يُعدّ إلزامي بالنسبة للمدقّقين الخارجيين؟"

لإزالة اللبس في مسألة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من حيث إلزامية التطبيق، حاولنا إدراج هذا السؤال في المقابلة لمعرفة وِجهة نظر الخبراء المحاسبين في هذه المسألة.

8- السؤال الثامن : "هل بإمكانكم أن تُخبرونا بالتزامات إدارة المؤسسة تجاه المدقّق أثناء تأدية مهمة المراجعة؟"

لقد كان الهدف من طرح هذا السؤال، التعرّف على واجبات والتزامات إدارة المؤسسة تجاه المدقق أثناء أدائه لمهمة المراجعة.

9- السؤال التاسع : "هل بإمكانكم أن تُؤكدوا أو تُفنّدوا ما يتعلّق بتقارير محافظ الحسابات فيما إذا كانت موحّدة من حيث الشكل أم لا؟ إذا كان جوابكم بلا، ما هو السبب في ذلك؟"

أردنا من وراء طرح هذا السؤال معرفة ما إن كانت تقارير محافظ الحسابات تتفق من حيث الشكل ، وهذا ما سيُأكّد أو ينفي تطبيق واحترام معايير تقارير محافظ الحسابات.

10- السؤال العاشر : "هل لديكم رأي أو فكرة تودون إضافتها أو كلمة أخيرة بالمناسبة كختام لهذه المقابلة؟"

اغتنمنا فرصة المقابلة مع هذه الفئة النادرة من المهنيين، حيث تركنا لهم الفسحة لطرح أفكارهم وآرائهم وتقديم نصائح في الموضوع، ولقد كانت مساهماتهم في هذه النقطة جدّ قيمة ومفيدة، نتناول مضمونها في الفرع الموالي.

ثالثا : عرض ومناقشة أجوبة الخبراء المحاسبين في المقابلة :

فيما يلي سنقوم بعرض ومناقشة أجوبة وآراء الخبراء المحاسبين على أسئلة المقابلة، وقبل الخوض في ذلك تجدر الإشارة الى أنّنا واحتراما لسرّية العمل التي نلتزم بها وتعهّدنا بها للمستجوبين، فإنّنا لن نذكر أسماء الخبراء ولا أية إشارة إليهم، بل نكتفي بترميزهم على النحو التالي فقط : (E01 – E02 - …. E17).

1- أجوبة السؤال الأول : جاءت أجوبة الخبراء على هذا السؤال على النحو التالي:

الجدول رقم (15) : أجوبة الخبراء على السؤال الأول للمقابلة

السؤال الأول	
"هل بإمكانكم عرض أو تقديم شرح موجز للمراحل المتّبعة من طرفكم في مهمة التدقيق القانوني؟"	
الخبير	**الجواب**
E_1	بصفة عامة، يمكن تلخيص أهم المراحل فيما يلي : - الحصول على المعرفة العامة للشركة و التعرّف على الإجراءات وتحديد مختلف المخاطر؛ - تحديد عتبة الاعتبارية، وتحديد أبعاد عينات المراجعة؛ - تحديد برنامج وخطّة العمل؛ - فحص الحسابات؛ - أخيرا، إعداد التقارير.
E_2	يمكننا عرض مراحل مهمة التدقيق القانوني على النحو التالي : - قبول المهمّة بعد التأكد من عدم الوقوع في حالات التنافي والموانع؛ - الحصول على المعرفة العامة للشركة محل التدقيق؛ - تقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد الأخطاء المعتبرة والمحتمل تأثيرها على الحسابات؛

	– فحص الحسابات مع احتمال توسيع التدقيق لعناصر إضافية؛ – حوصلة المهمة، وإعداد تقرير المصادقة على صحة وسلامة الحسابات.
E_3	– الاستعداد للانطلاق في المهمة؛ – قبول المهمة؛ – تفعيل المهمة (تخطيط، تقييم نظام الرقابة؛...الخ) – إتمام مهمة التدقيق وإعداد التقرير.
E_4	– معرفة عامة بالشركة؛ – التعرّف على نظام الرقابة الداخلية؛ – فحص الحسابات؛ – إعداد تقرير التعبير عن الرأي.
E_5	– أخد المعرفة العامة حول الشركة؛ – تقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات الإدارية والمحاسبية؛ – إعداد خطّة العمل؛ – التأكّد من أنّ الإجراءات مطبّقة في الواقع مطابق لما هو مفترض؛ – فحص القوائم المالية بالاعتماد في الأسلوب على نتائج المراحل السابقة التي تُبيّن طبيعة التحليل والاختبارات الواجب تطبيقها على الحسابات؛ – إعداد التقرير النهائي كختام للمهمة.
E_6	إجراءات التدقيق الواجب اتباعها في إطار التدقيق القانوني محدّدة في الجزائر طبقا لNAA وفي فرنسا بNEP وفي الإطار الدولي بISA، ويمكن توضيح هذه الإجراءات كما يلي : – التأكد المسبق من عدم الوقوع في حالات التنافي والموانع حسب الالتزامات القانونية؛ – التأكد من القدرة على تحمّل المهمة من حيث طبيعتها، اتساعها وتعقّدها؛ – التواصل الضروري مع محافظ أو محافظي الحسابات السابقين؛ – توجيه وتخطيط المهمة زمانيا ومكانيا من الناحية الجغرافية، إضافة إلى تحديد حيّز الرقابة؛ – تقييم نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من الإجراءات الإدارية، المالية والمحاسبية للشركة مع تقدير مختلف المخاطر المرتبطة والأخرى؛ – جمع العناصر المقنعة باستعمال تقنيات التدقيق (الاختبارات التحليلية، السبر، الملاحظة الواقعية، التأكيدات المباشرة، ... الخ).

	– استعمال الأشغال التي تم إنجازها من طرف أشخاص أخرين (مدقق داخلي، خبير محاسب، المفتشية العامة للمالية، ...الخ)
E_7	مراحل التدقيق القانوني تتلخص فيما يلي : – الحصول على المعرفة حول المؤسسة ومحيطها؛ – التأكّد من قدرات المكتب، والحرص على حالات التنافي المحتملة، ثم تأكيد قبول المهمة بواسطة رسالة المهمّة؛ – تكوين الملف الدائم للمهمة؛ – تحليل مجالات المخاطر المتعلّقة بالجانب القانوني، مجال النشاط، نمط التسيير والتنظيم الداخلي؛ – إعداد برامج وخُطط المهام العادية والخاصة والإضافية (وفقا للمخاطر الخاصة)؛ – تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛ – فحص الحسابات الاجتماعية (بما فيها الميزانية الافتتاحية)؛ – إعداد حوصلة الأشغال و تقديم الرأي.
E_8	تفعيل الاجتهادات المهنية من خلال : – الاجتهادات المرتبطة بالدخول في المهمة (التزامات قبول المهمة)؛ – اجتهادات إتمام المهمة : تخطيط المهمّة؛ تقييم الرقابة الداخلية (وصف وتقييم الإجراءات)؛ – مسك وتحيين الملف الدّائم والملف السنوي؛ – تقديم تقرير وسيطي في إطار الاشغال المرحلية؛ – الفحص النهائي للحسابات بشكل شامل أو بواسطة تقنية العينة؛ – إعلام مجلس الإدارة أثناء توقيف الحسابات حول الأخطاء المكتشفة؛ – إعداد التقرير النهائي الذي يتضمّن أحد أشكال المصادقات المنصوص عليها في التنظيم (إصدار رأي بدون تحفّظ، بتحفّظ، أو رفض مبرّر للمصادقة)؛ ملاحظة : في حالة وجود وضعية رفع التحفظات معدّة من طرف المؤسسة تُعرض على محافظ الحسابات للموافقة تمهيدا لتقديمها للجمعية العامة.
E_9	عند تأديتنا لمهمة التدقيق نعتمد على المراحل التالية : – التعيين من طرف الجمعية العامة للشركة؛ – الحصول على المعرفة حول الشركة (نشاط، تنظيم، تسيير، صلاحيات)؛

	– تقييم نظام الرقابة الداخلية متوّج بتقرير، ثم تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف؛ – تحديد عتبة الاعتبارية المرتبطة بتدقيق حسابات الشركة؛ – مراجعة حسابات الشركة مع الأخذ بعين الاعتبار نقاط القوة والضعف التي تم تحديدها؛ – إعداد تقرير التعبير عن الرأي وعرضه على الجمعية العامة.
E_{10}	– أخذ معرفة عامة حول المؤسسة؛ – تشكيل ملف المرحلة الوسيطية؛ – فحص أهم الدورات المحاسبية؛ – تقييم عملية سير الجرد المادي؛ – فحص الحسابات؛ – إعداد التقارير (التعبير عن الرأي والخاصة).
E_{11}	– أخذ معرفة عامة حول المؤسسة؛ – جمع المعلومات (الإجراءات)؛ – متابعة نظام الرقابة الداخلية؛ – فحص الحسابات؛ – تشكيل الرأي إضافة إلى إعداد التقارير.
E_{12}	– التواصل والحصول على المعرفة العامة للمؤسسة وإجراءاتها؛ – فحص القوائم المالية السابقة وتقارير محافظي الحسابات السابقين؛ – فحص مرحلة محاسبية وسيطية (سداسي على الأقل) في إطار التقرير المرحلي المؤقّت؛ – فحص إجراءات الجرد المادي لممتلكات المؤسسة؛ – فحص وضعية المحاسبة أثناء توقيف الحسابات من طرف الهيئة المكلّفة بالإدارة؛ – إعداد التقرير النهائي.
E_{13}	– أخذ معرفة عامة حول المؤسسة، وإعداد رسالة المهمة؛ – تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومخاطر التدقيق؛ – إعداد برامج وخُطط المهمة وتقييم المخاطر؛ – تنفيد الإجراءات التحليلية والتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية؛

	- فحص الحسابات؛ - إعداد التقارير.
E_{14}	- تفعيل الاجتهادات المتعلّقة بمرحلة التعيين؛ - التعرّف على المؤسسة؛ - تفعيل الاجتهادات المتعلّقة بتنفيذ المراجعة؛ - إعداد التقارير، مع الأخذ في الحسبان قواعد الأخلاق والسلوك المهني.
E_{15}	- قبول المهمة؛ - التخطيط؛ - تنفيذ المهمة؛ - إعداد التقارير.
E_{16}	- إجراء الاتصالات الأولى (طبيعة وحجم النشاط؛ الخصوصيات؛ التواجد الجغرافي؛ الهيكلة؛ الإدارة وتمركز سلطة القرار؛ أهم الاتفاقيات؛ الوضعية القانونية والمالية؛...الخ)؛ - التأكد من القدرات التي تسمح بالتنفيذ الجيد للمهمة، سواء الداخلية أو التي تتطلب اللجوء إلى تقنيين خارجيين؛ - قبول الهمة من عدمه، في هذه الحالة القبول، إجراء الاتصالات الضرورية من تسطير برنامج التدخلات لتنفيذ المهمة؛ - توظيف الاجتهادات والمتطلبات القانونية والتنظيمية.
E_{17}	- تعيين المدقق من طرف الهيئة المؤهلة، ثم إعداد رسالة المهمة التي تتضمّن إضافة إلى المهام والمسؤوليات، الإشهاد بعدم الوقوع في حالات الموانع والتنافي؛ - الحصول على المعرفة العامة بالمؤسسة (الجانب القانوني والتنظيمي، المسيرون، النشاطات، التأثير الخارجي، والسياسات العامة...الخ)؛ - التعرّف على بيئة الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي؛ - تحديد المجالات ذات الأهمية والتي تتطلب تدخلا؛ - وضع مخطط عمل لتنفيذ المهمة، مع تعيين فِرق العمل؛ - تنفيذ عمليات الرقابة، إجراء اختبارات المطابقة والوجود؛ - فحص حسابات القوائم المالية؛ - أشغال نهاية المهمة وتحرير التقارير.

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلات.

نلاحظ من خلال العرض السابق لأجوبة الخبراء حول السؤال الأول كما يظهر في الجدول أعلاه أنه على العموم لا توجد اختلافات جوهرية في المراحل والمنهجية التي يعتمدها الخبراء الذين تمت مقابلتهم، رغم الاختلاف الطفيف الموجود في تفاصيل الأجوبة، والذي لا يُؤثّر في الاتجاه العام للمهمة. وعليه يمكننا استنتاج وتلخيص أهم ما اتفق عليه الخبراء بخصوص المراحل والإجراءات الضرورية لأداء مهمة المراجعة والتي تُعدّ جوهرية في العملية، حيث تتلخص هذه المراحل في ما يلي :

- التأكد من الامكانيات المادية والبشرية للمكتب؛
- التأكد من عدم الوقوع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في التنظيم المعمول به؛
- إعداد رسالة المهمة بكل ما تتضمّنه من تفاصيل الاتفاق حول المهمة، طبقا للمعيار الجزائري للتدقيق 210؛
- أخد المعرفة الكافية حول المؤسسة ومحيطها (النشاط، الحجم، القطاع، التنظيم الهيكلي، ...الخ)؛
- فحص القوائم المالية السابقة والاطلاع على تقارير محافظي الحسابات السابقين؛
- الاطلاع على إجراءات الرقابة الداخلية، وتحديد عتبة الاعتبارية ومخاطر التدقيق بمختلف مكوناتها؛
- إعداد البرنامج والتخطيط للمهمة، انطلاقا من نتائج المراحل السابقة؛
- فحص إجراءات الجرد المادي لممتلكات المؤسسة؛
- فحص وضعية المحاسبة أثناء توقيف الحسابات من طرف الهيئة المكلّفة بالإدارة؛
- فحص الحسابات الختامية الظاهرة في القوائم المالية؛
- حوصلة المهمة وإعداد تقرير التعبير عن الرأي طبقا للتنظيم المعمول به.

تجدر الإشارة إلى أن بعض الخبراء ركّزوا كثيرا على إعطاء الأهمية البالغة لمرحلة الارتباط والتعرّف على المؤسسة قبل الإقبال على قبول المهمة لأن هذه المرحلة كفيلة بضمان احتمال نجاح المهمة من عدمه، خاصة من حيث القدرات والوسائل الضرورية التي تتطلبها المهمة ومقارنتها بما يتوفر عليه مكتب التدقيق.

2- أجوبة السؤال الثاني : جاءت أجوبة الخبراء على هذا السؤال على النحو التالي:

الجدول رقم (16) : أجوبة الخبراء على السؤال الثاني للمقابلة

السؤال الثاني
"توجد مقاربتان في ممارسة التدقيق القانوني، المقاربة الكلاسيكية، والمقاربة بالمخاطر، هل بإمكانكم أن

تخبرونا ماهي الطريقة المعتمدة من طرفكم أثناء تنفيذكم لمهمة المراجعة الخارجية؟ " ولماذا"؟	
الخبير	الجواب
E_1	▨ المقاربة الكلاسيكية ▨ المقاربة بالمخاطر "في الحقيقة أستعمل المقاربتين، مع الميول إلى المقاربة بالمخاطر كونها تستجيب أفضل للمهمة".
E_2	▨ المقاربة الكلاسيكية ☐ المقاربة بالمخاطر "لاحتياجات مستعملي تقارير التدقيق".
E_3	▨ المقاربة الكلاسيكية ▨ المقاربة بالمخاطر "في الحالات التنظيمية العادية نستعمل المقاربة الكلاسيكية، في الحالات المهمة نلجأ إلى المقاربة بالمخاطر".
E_4	☐ المقاربة الكلاسيكية ▨ المقاربة بالمخاطر "أكثر نجاعة خاصة إذا طُبّق وفقا للمعايير المقبولة عموما في المجال".
E_5	▨ المقاربة الكلاسيكية ▨ المقاربة بالمخاطر "على حسب الشركة محل التدقيق، وباعتبار تنظيمها وتواجد الرقابة الداخلية، وبناء على تقييمه".
E_6	☐ المقاربة الكلاسيكية ▨ المقاربة بالمخاطر "خاصة بالنسبة للسنة الأولى من المهمة، كون المقاربة بالمخاطر تُعطي تأكيد أكبر، في الوقت الذي يمكننا الاكتفاء بالتأكيد المعقول".
E_7	☐ المقاربة الكلاسيكية ▨ المقاربة بالمخاطر "تُعتبر أكثر نجاعة".
E_8	▨ المقاربة الكلاسيكية ▨ المقاربة بالمخاطر المقاربة الكلاسيكية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والمقاربة بالمخاطر للمؤسسات الكبيرة".
E_9	☐ المقاربة الكلاسيكية ▨ المقاربة بالمخاطر "أحسن من الناحية التطبيقية، وتسمح بربح وقت معتبر وتحقق أهداف المهمة".
E_{10}	▨ المقاربة الكلاسيكية ☐ المقاربة بالمخاطر "لكن هذا لا يمنع من قياس بعض المخاطر".
E_{11}	▨ المقاربة الكلاسيكية ☐ المقاربة بالمخاطر "بسبب اتساع مجال التطبيق".

E_{12}	☐ المقاربة الكلاسيكية "بالنسبة لنا هي الطريقة المفضلة".	☒ المقاربة بالمخاطر
E_{13}	☒ المقاربة الكلاسيكية "تتوافق مع طبيعة نشاط العديد من المؤسسات".	☐ المقاربة بالمخاطر
E_{14}	☒ المقاربة الكلاسيكية "حسب حجم وخصوصية المؤسسة".	☒ المقاربة بالمخاطر
E_{15}	☐ المقاربة الكلاسيكية "هي الطريقة المفضلة لأنها تُساعد على اكتشاف الخلل والأخطاء".	☒ المقاربة بالمخاطر
E_{16}	☒ المقاربة الكلاسيكية "في واقع الأمر أعتمد الطريقتين؛ بداية، المقاربة الكلاسيكية تتجسّد في أسلوب متسلسل تحكمه وتضبط مساره المعلومات المالية، حيث إنّ هذه المعلومات تُعدّ وسيلة فعّالة لتقسيم وقت العمل. من جهة أخرى بما أنّ الإجراءات التحليلية، واختبارات التوافق تؤدّي إلى تأكيد أو نفي مطابقة وصحة بعض المعلومات فإنّ هذا يدعو إلى اللجوء إلى المقاربة بالمخاطر ".	☒ المقاربة بالمخاطر
E_{177}	☒ المقاربة الكلاسيكية "يتوقف الأمر على حسب حجم الشركة وشكلها القانوني وخصوصيتها"	☒ المقاربة بالمخاطر

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلات.

يمكننا مناقشة جواب الخبراء المحاسبين على السؤال الثاني من المقابلة كما يلي :

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن أغلب الخبراء يعتمدون على المقاربة بالمخاطر أثناء أداء مهمة المراجعة، نظرا لعدة فوائد وإيجابيات ترتبط باستعمال هذا الأسلوب، كالنجاعة وربح الوقت واقتناص أهداف المهمة؛ ومن الخبراء من يستعمل الطريقتين، كون المقاربة الكلاسيكية تتجسّد في أسلوب متسلسل تحكمه وتضبط مساره المعلومات المالية، كما أنّه يساعد على تطبيق المراجعة بالدورات ويسمح بمسح شامل وفق تدرّج مراحل عملية المراجعة، ويُمكن كذلك استعمال أسلوب المقاربة الكلاسيكية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، عكس حالة المؤسسات الكبيرة التي يتم تدقيقها طبقا للمقاربة بالمخاطر، كونها تسمح بتركيز العمل حول المناطق التي من المحتمل أن تتضمن مخاطر، في ظل حجم المؤسسات والتنظيم وحكامة نظام الرقابة الداخلية.

3- أجوبة السؤال الثالث : جاءت أجوبة الخبراء على هذا السؤال على النحو التالي:

الجدول رقم (17) : أجوبة الخبراء على السؤال الثالث للمقابلة

السؤال الثالث	
"هل توجد فروقات بين التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي من حيث الإجراءات ؟ إذا كان جوابكم بنعم، هل يمكنكم ذكرها؟"	
الخبير	**الجواب**
E_1	☒ نعم ☐ لا "المنهجية ترتبط بطبيعة المهمة في حالة التدقيق التعاقدي، بينما في إطار التدقيق القانوني فإنّ المنهجية مقيّدة".
E_2	☐ نعم ☒ لا
E_3	☒ نعم ☐ لا "التدقيق القانوني يعتمد على تقنية السبر، بينما التعاقدي موجّه؛ التدقيق القانوني مقنّن من حيث الإجراءات بينما التعاقدي محدّد من الأطراف المعنية؛ التدقيق القانوني يقوم به محافظ الحسابات، بينما التعاقدي يُؤديه الخبير المحاسب".
E_4	☐ نعم ☒ لا "إلّا أنّه بالنسبة للثاني يُؤديه الخبير المحاسب في الجزائر للأسف، وهذا ما لا يتوافق مع معايير التدقيق الدولية".
E_5	☐ نعم ☒ لا
E_6	☒ نعم ☐ لا "في الواقع الهدف من المهمة ليس نفسه، فالتدقيق التعاقدي يُؤديه الخبير المحاسب (وفي بعض الحالات المحاسب المعتمد)، في حين أن التدقيق القانوني يُعد أمرا إلزاميا؛ الفترة ليست نفسها، ف التعاقدي غير محدود الفترة، بينما القانوني محدّد بوكالة مدّتها 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة؛ نتائج التدقيق التعاقدي تعتمد على اختبارات محدودة، وتعطي تأكيدات ضعيفة، في حين يعتبر التدقيق القانوني مهمة شاملة ومستمرة تفضي إلى تأكيد معقول وأكثر توسّعا ".
E_7	☒ نعم ☐ لا " وبالأخص ما يتعلّق بالشكل، المسؤوليات، الالتزام بالنتائج، الآجال ، ومجال التدخّل".

E_8	☒ نعم ☐ لا " بخصوص الإجراءات لا يوجد فرق،أمّا من الناحية القانونية، توجد اختلافات مهمة : فمهمة التدقيق القانوني محدّدة من طرف القانون، أمّا التدقيق التعاقدي فيتم تحديده بين الأطراف المعنية (الزبون والمدقّق)".
E_9	☐ نعم ☒ لا
E_{10}	☐ نعم ☒ لا
E_{11}	☐ نعم ☒ لا
E_{12}	☒ نعم ☐ لا "مهمة التدقيق التعاقدي محدّدة بواسطة اتفاق، في حين أن التدقيق القانوني يهدف إلى تقديم رأي عام حول الحسابات".
E_{13}	☒ نعم ☐ لا " أمّا من حيث المدة فهي مقنّنة في محافظة الحسابات، بينما غير محدّدة في التدقيق التعاقدي؛ كذلك من حيث الهدف، ففي التدقيق التعاقدي حسب طبيعة المهمة، أمّا في النوع الآخر فيهدف إلى المصادقة على الحسابات عامة".
E_{14}	☒ نعم ☐ لا "مهام التدقيق القانوني مُحدّدة قانونا وبالتبع فإنها منظمة؛ مهام التدقيق التعاقدي تُحدّد بالاتفاق بين الأطراف؛ الاجتهادات المهنية تتوقّف على نوع التدقيق ".
E_{15}	☒ نعم ☐ لا "الاختلاف يكمن في طريقة الممارسة، الاتفاق بين الأطراف، وأداء المهمة ".
E_{16}	☒ نعم ☐ لا "الاختلاف طفيف ويكمن في : – الوصول إلى المعلومات الاستراتيجية؛ – محدودية بعض التدقيقات التعاقدية ".
E_{17}	☒ نعم ☐ لا "مهمة التدقيق القانوني ملزمة بقوة القانون، أمّا التدقيق التعاقدي فهو اختياري و يتجسد نتيجة لاتفاق بين المدقق والشركة".

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلات.

تباينت أجوبة الخبراء المحاسبين بخصوص السؤال الثالث بين نعم ولا، فمنهم من صرّح أنه لا وجود لفروقات بين التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي من حيث الإجراءات ، ومنهم من أكّد وجود الفروقات ولخّصها في الإلزامية، المدة الزمانية، الشمولية، أهداف المهمة، صِفة المدقق، وطبيعة العلاقة بين المؤسسة والمدقق.

4- أجوبة السؤال الرّابع : "ماهي المرجعيات القانونية لمحافظ الحسابات"؟

بالنسبة لهذا السؤال، لقد أجمع كل الخبراء المحاسبين في المقابلات التي أجريناها معهم في إطار إعداد هذه الدراسة الميدانية، أن المرجعيات القانونية لمحافظ الحسابات تتمثل في مختلف القوانين والنصوص التنظيمية والمقررات والمعايير التي تطرّقنا إليها في هذه الدراسة وبالخصوص في المبحث الأول من هذا الفصل، حيث ركّز أغلبهم على القانون التجاري كمرجعية أساسية وقانون المهنة 10-01 كمرجعية خاصة بالمهنة، وذكر بعضهم نصوصا تنظيمية أخرى تتعلّق بقطاعات عمومية كالمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والجمعيات، ..الخ.

يتضح لنا من خلال أجوبة الخبراء أنهم ملمّون بالمرجعية القانونية المطلوبة في مجال التدقيق، ويُدركون جيدا مدى أهمية المراجع القانونية المتعلّقة بممارسة مهنة التدقيق، وهذا انطلاقا من سردهم لأبرز هذه النصوص التنظيمية والقوانين؛ إلاّ أنّنا لاحظنا عدم ذكرهم لقانون المحاسبة 07-11 ضمن النصوص القانونية والتنظيمية التي ذكروها، في الوقت الذي - حسب رأينا - يُعتبر قاعدة أساسية لعمل المدقق الخارجي ومرجعية مهمة للتأكّد من صحة تسجيل العمليات واحترام القواعد المحاسبية.

5- أجوبة السؤال الخامس : جاءت أجوبة الخبراء على هذا السؤال على النحو التالي:

الجدول رقم (18) : أجوبة الخبراء على السؤال الخامس للمقابلة

السؤال الخامس			
"حسب تقديركم، كيف تقيِّمون تكوين المهنيين في جانب التدقيق خاصة فيما يتعلّق بإلمامهم بالمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)؟"			
الخبير	الجواب		
E_1	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_2	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_3	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_4	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_5	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_6	☐ ضعيف "ليس لدي تقييم لهذا النوع من المعلومة"	☐ مقبول	☐ جيد
E_7	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_8	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_9	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_{10}	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_{11}	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_{12}	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_{13}	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_{14}	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_{15}	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_{16}	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد
E_{17}	☒ ضعيف	☐ مقبول	☐ جيد

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلات.

يتضح جليا من خلال الجواب على السؤال الخامس من المقابلة، أنّ 16 خبيرا من أصل 17 يُجمعون على ضعف تكوين المهنيين في مجال المعايير الجزائرية للتدقيق، كما أنّ تحسيسهم وتوعيتهم بضرورة العمل طبقا للمعايير

يُعد على العموم ضعيفا كذلك، وهذا يدلّ على نقص التأطير إضافة إلى شبه انعدام التكوين المستمر وتفعيل الوسائل التي من شأنها أن تُلزم المهني بالحرص على تطوير رصيده المعرفي ومسايرة التطورات الحاصلة في المجال.
تجدر الاشارة إلى أنّ أحد الخبراء لم يُجب على هذا السؤال واكتف بالقول : "ليس لدي تقييم لهذا النوع من المعلومة".

6- أجوبة السؤال السادس : "ما هي المعلومة المالية التي يتوجّب على محافظ الحسابات مراقبتها أثناء أداء مهمة التدقيق القانوني؟"

بالنسبة للسؤال السادس الذي يتعلّق بالمعلومات المالية التي يتوجّب على محافظ الحسابات مراقبتها أثناء أداء مهمة التدقيق القانوني، جاءت أجوبة الخبراء المحاسبين مختلفة ومتنوعة إلاّ أنّها تتمحور على أهم المعلومات المالية الضرورية، التي من واجب محافظ الحسابات الحرص على طلبها والاطلاع عليها والاعتماد عليها لتشكيل أدلة الإثبات. فيما يلي يمكن أن نُلخّص أهم هذه المعلومات :

- القوائم المالية الخمسة التي تصدرها إدارة المؤسسة في نهاية السنة المالية؛
- محاضر الجرد والتقييم ؛
- تقارير التسيير التي يُعدها سنويا الهيكل المكلّف بالإدارة؛
- قيمة الأسهم والسندات؛
- الملفات والوثائق المتعلّقة بالقروض؛
- قيمة الضمانات المقدّمة حتى التي تكون خارج الميزانية؛
- تقارير التدقيق الداخلي؛
- كل محاضر المداولات والجمعيات، حيث يمكن أن تتضمّن معلومات مالية؛
- على العموم كل المعلومات والوثائق ذات الأهمية والتي يمكنها أن تُؤثر في قرارات المؤسسة؛

ونظرا لدرجة أهمية المعلومات المالية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات كقاعدة أساسية لتنفيذ مهمة المراجعة وتأسيس رأيه حول صحّة ومصداقية القوائم المالية، فإن أحد الخبراء، لما طرحنا عليه سؤال المعلومات المالية الواجب على محافظ الحسابات الاطلاع عليها أجاب قائلا : "Rien n'est à négliger" بمعنى لا يجب إهمال أي شيء في هذا الشأن، وهذا يدلّ على درجة أهمية مهنة المراجعة بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة كذلك لمحافظ الحسابات.

7- أجوبة السؤال السابع : جاءت أجوبة الخبراء على هذا السؤال على النحو التالي:

الجدول رقم (19) : أجوبة الخبراء على السؤال السّابع للمقابلة

السؤال السابع		
"هل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) إلزامي بالنسبة للمدقّقين الخارجيين؟"		
الخبير	الجواب	
E_1	☐ نعم	☒ لا
E_2	☐ نعم	☒ لا
E_3	☐ نعم	☒ لا
E_4	☐ نعم	☒ لا
E_5	☐ نعم	☒ لا
E_6	☐ نعم	☒ لا
E_7	☐ نعم	☒ لا
E_8	☐ نعم	☒ لا
E_9	☐ نعم	☒ لا
E_{10}	☐ نعم	☒ لا
E_{11}	☐ نعم	☒ لا
E_{12}	☐ نعم	☒ لا
E_{13}	☐ نعم	☒ لا
E_{14}	☒ نعم	☐ لا
E_{15}	☒ نعم	☐ لا
E_{16}	☒ نعم	☐ لا
E_{17}	☒ نعم	☐ لا

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلات.

قمنا بطرح هذا السؤال البسيط في شكله، العميق في جوهره على الخبراء المحاسبين من أجل رفع اللبس في شأن قضية الإلزام القانوني بتطبيق المعايير الجزائرية NAA، فكان جواب 13 خبيرا من أصل 17 أي بنسبة 76.5% كما يتضح من الجدول رقم (19) أنّه ليس تمت إلزام قانوني لتطبيقها، وهذا يعود ربما لعدم اكتمال صدور المعايير

كاملة، حيث وصل عدد المعايير الصادرة إلى حدّ الآن 16 من أصل 33 معيارا؛ أمّا بالنسبة لبقية الخبراء المحاسبين، فقد أقروا على إلزامية تطبيق المعايير، وسندهم في ذلك أنّ المعايير ما دامت صدرت على شكل مقررات، فهذا دليل على إلزامية التطبيق.

بدورنا نحن كباحث ومهني، نُرجّح قول الأغلبية، أي أنّ المعايير مادامت طور الإصدار فإنّه لا يمكن تطبيقها بسبب بسيط، يتمثل في أن بعض المعايير التي صدرت تستشهد وترتبط بمعايير لم تصدر بعد، وبالتالي ليس من المعقول أن يُلزم المهني بتطبيق ما يستند إلى مرجعيات لم تصدر بعدُ !

8- أجوبة السؤال الثامن : (هل بإمكانكم أن تُخبرونا بالتزامات إدارة المؤسسة تجاه المدقّق أثناء تأدية مهمة المراجعة؟)، يمكن تلخيص أجوبة الخبراء المحاسبين حول هذا السؤال على النحو التالي :

- التقديم والوضع تحت تصرّف المدقّق التقرير السنوي للتسيير الذي تُعِدّه إدارة المؤسسة حول العمليات السنوية؛
- وضع القوائم المالية تحت تصرّف المدقق، والتي يتم توقيفها من طرف مجلس الإدارة؛
- تقديم كل محاضر الجرد المادي التي تم إعدادها في نهاية السنة، بما فيها كل التعليمات والمذكرات الداخلية المتعلّقة بعملية الجرد؛
- العلاقة التي تربط المدقق بإدارة المؤسسة محدّدة في حيثيات "رسالة المهمة" طبقا للمعيار الجزائري للتدقيق NAA 210؛
- فسح المجال للتواصل مع العمال والموظفين في المؤسسة لجمع المعلومات الضرورية لمهمة التدقيق؛
- إعلام المدقّق بكل المعلومات التي يمكن أن تُؤثر في القوائم المالية، وفي قرارات المؤسسة؛
- وضع الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة وأطراف أخرى تحت تصرّف المدقّق، خاصة تلك المنصوص عليها في المادة 628 من القانون التجاري؛
- إمضاء رسالة التأكيد وإعادتها للمدقّق على أن تتضمّن الاعتراف بعدّة نقاط، أهمها وجود نظام رقابة داخلية، وتوقيف الحسابات طبقا لمرجعية النظام المحاسبي المالي، وخلو القوائم المالية من الانحرافات والأخطاء الجوهرية التي من شأنها أن تؤثّر في قرارات المؤسسة، وهذا حسب معرفة المؤسسة؛
- مساعدة المدقق في تنفيذ مخطط التدخّل في أحسن الظروف وتوفير الجو الملائم لعمل وتسهيل عملية التوصّل إلى المعلومة؛

نلاحظ من خلال عرض أجوبة الخبراء بخصوص التزامات الإدارة تجاه المدقق، أنّ للإدارة العديد من الواجبات التي تلتزم بها لصالح المدقق من أجل تسهيل مهمة المراجعة، حيث يتعينّ على الإدارة الوضع تحت تصرّف المدقق لكل الوثائق والسجلات والمعلومات التي يطلبها والتي تدخل ضمن تنفيذ مهمته، دون التدخل في التسيير؛

9- أجوبة السؤال التاسع : يمكن عرض أجوبة الخبراء المحاسبين بالنسبة لهذا السؤال في الشكل الموالي :

الجدول رقم (20) : أجوبة الخبراء على السؤال التاسع للمقابلة

السؤال التاسع	
"هل بإمكانكم أن تُؤكدوا أو تُفندوا ما يتعلّق بشكل تقارير محافظ الحسابات فيما إذا كانت موحّدة من حيث الشكل؟ إذا كان جوابكم بلا، ما هو السبب في ذلك؟"	
الخبير	**الجواب**
E_1	☐ نعم ☒ لا "لأنّ الهيئة المعنية بتأطير المهنة لم تضع حيّز التنفيذ نموذج أو نماذج تعين المهنيين على إعداد تقاريرهم بشكل ونمط موحّد ومدروس".
E_2	☐ نعم ☒ لا "بسبب انعدام دليل مرجعي".
E_3	☐ نعم ☒ لا "بسبب ضعف التكوين وغياب المرجعية".
E_4	☐ نعم ☒ لا "نقص التكوين والتوعية من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات".
E_5	☐ نعم ☒ لا "السبب هو عدم وجود دليل أو مرجع قانوني يحدّد شكل التقارير".
E_6	☐ نعم ☐ لا "يُفترض أن يكون الجواب (نعم) لأنّ ثمة نص يتعلّق بمعايير تقارير محافظ الحسابات، التي، صحيح أنها لا تهدف إلى توحيد التقارير نصياً لكن في الشكل ممكن" !
E_7	☐ نعم ☒ لا "بسبب استقلال وحرية المدقق واختلاف القطاعات، إلاّ أنه يمكن في حالات تجمعات الشركات، يمكن اقتراح نموذج لمحافظي الحسابات فروع الشركات".
E_8	☐ نعم ☒ لا "كل مهني لديه طريقته وأسلوبه في عرض تقريره".
E_9	☐ نعم ☒ لا

	"بالطبع، يتوقف الأمر على اعتياد كل مهني بالشكل الخاص به".
E_{10}	☐ نعم ☒ لا "بسبب عدم التزام محافظي الحسابات بمعايير تقارير محافظ الحسابات".
E_{11}	☐ نعم ☒ لا "بسبب غياب دليل استرشادي".
E_{12}	☐ نعم ☒ لا "لأنّ معايير التقارير ليست مفصّلة بما فيه الكفاية".
E_{13}	☐ نعم ☒ لا "بسبب غياب المرجعية وضعف التكوين".
E_{14}	☐ نعم ☒ لا "معايير تقارير محافظ الحسابات ليست موضّحة ومُفصّلة بالشكل المطلوب؛ إضافة إلى عدم معرفة أغلب المهنيين للجانب الأكاديمي، كونه ضروري في موضوع التقارير".
E_{15}	☒ نعم ☐ لا "يُفترض أن يكون الجواب (نعم)، لوجود معايير تقارير محافظ الحسابات".
E_{16}	☒ نعم ☐ لا "يمكن القول (نعم) نظرا لوجود معايير تقارير محافظ الحسابات التي يُفترض أن تضبط شكل التقارير، إلاّ أنّ واقع الأمر هو أن محافظي الحسابات يُقدّمون معلومات ليست من صلاحياتهم. إنّ المدقّق القانوني ليس مُزوّدًا للمعلومات بل مراقب لها، هذا الفكر ليس متوفرا في الجزائر".
E_{17}	☒ نعم ☐ لا "إلى حدٍّما".

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلات.

تُظهِر نتائج أجوبة عيّنة الخبراء المحاسبين الذين أجرينا معهم المقابلة، بخصوص السؤال التاسع، والذي كان يتعلّق بتقارير التدقيق، فيما إن كانت موحّدة ومتجانسة من حيث الشكل، أن أغلبية أفراد العينة (ما عدا 04 أفراد من العينة جاء جوابهم "نعم" إلى حدٍ ما)، يُجمعون على أنّ تقارير محافظي الحسابات ليست موحّدة ولا متجانسة من حيث الشكل، ولقد أرجعوا ذلك على العموم إلى غياب دليل مرجعي ونقص تكوين وتأهيل المهنيين. إضافة إلى هذا يمكننا أن نضيف سببين آخرين يجعلان التقارير تختلف من حيث الشكل من مدقق لآخر، حيث يتعلق الأمر

بعدم تطبيق معايير تقارير محافظي الحسابات من طرف بعض المهنيين، إضافة إلى غياب دليل استرشادي يستعين به المدقق الخارجي أثناء إعداد التقارير.

10- أجوبة السؤال العاشر : ("هل لديكم رأي أو فكرة تودون إضافتها أو كلمة أخيرة كختام لهذه المقابلة؟") :

يُعتبر الخبراء المحاسبون، الفئة المهنية النادرة جداً والتي يصعُب للطالب أو الباحث الجزائري –حسب خبرتنا الميدانية والأكاديمية- التوصّل إليها واستقاء المعلومات المرغوبة منها، وعليه اغتنمنا فرصة الحوار الذي أجريناه مع هذه الفئة من أجل الاستفادة أكثر وتشكيل مرجعية مستمدّة من الميدان، فكان ختام مقابلتنا مع الخبراء المحاسبين على شكل سؤال مفتوح، حاولنا من خلاله ترك المجال للخبير لتقديم إضافات في الموضوع أو التعبير عن رأيه، أو قولِ كلمةٍ أخيرةٍ، لنستفيد منها في بحثنا، وتكون مرجعية للباحثين مستقبلا. فيما يلي عرض لأهم ردود الخبراء حول هذا السؤال :

- على الهيئات المعنية بالمهنة التفكير من أجل وضع توجيهات وإرشادات تتعلّق بمنهجية التدقيق، ووضع نماذج لتقارير محافظ الحسابات؛
- على الهيئات المعنية بذل الجهد اللازم لمحاربة الممارسة غير الشرعية للمهنة، والسعي لوضع اقتصاد حقيقي؛
- إنّ تطوير المحاسبة والتدقيق في الجزائر يجب أن يكون موازيا لتطوير المؤسسات الاقتصادية لضمان تطبيق ملائم للنصوص التنظيمية والمعايير المهنية. في الأخير نتمنى لكم النجاح والتألّق مستقبلا؛
- لضمان نجاح الانتقال إلى المعايير الدولية يجب البدء بتغيير نمط التفكير وروح التعامل، وإلاّ فسيكون تغييراً شكلياً ليس إلاّ؛
- لا بد من تكثيف الدورات التكوينية والتدريبية لفائدة المهنيين، للرفع من جودة الأداء؛
- ضرورة العمل على إعداد دليل تطبيقي مبسّط بهدف توحيد الممارسة المهنية؛
- من الضروري التوجه إلى التدقيق المتخصص المبني على خصوصيات وتنوّع القطاعات (بنوك، تأمينات، محروقات،...)؛
- على المدقّق أن يكون مُجِداً في عمله وأن يلتزم بالقوانين والنصوص التنظيمية، ويحرص على التكوين المستمر للحفاظ على مستوى أدائه؛
- مهنة محافظ الحسابات تحظى بنصوص تنظيمية ومعايير مهنية معتبرة، في حين تبقى مهنة المحاسبة فقيرة من المعايير وطُرُق الأداء؛
- على المهني أن يطّلع بالإضافة إلى عمله في مجال المحاسبة والتدقيق، على التدقيق الشرعي والاقتصاد الإسلامي والمعاملات المالية الإسلامية، لأنّ هذا المجال قد أثبت نجاحه في الدول المتقدّمة؛

- ومن الخبراء من ختم المقابلة قائلا : "إن موضوع محافظ الحسابات هو موضوع مفتوح على كل حال، لأن السؤال الذي يطرح نفسه، هل تقارير محافظ الحسابات هي كافية لاكتشاف الأخطاء المقصودة والأخطاء العرضية، وهل مهمة محافظ الحسابات فعلا هي اكتشاف الأخطاء المتعلّقة بالفساد أو أنّ العملية عرضية فقط، ثم يُضيف الخبير قائلا، الشيء الذي أراه أنّه لا النصوص القانونية ولا الإجراءات التي يقوم بها تسمح له باكتشاف أخطاء الفساد، وإذا كانت هنالك أخطاء من هذا النوع أشار إليها محافظ الحسابات فهي صدفة" .
- وقال أحدهم : "بل أنا من يجب أن أشكرك لثقتك التي وضعتها في أجوبتي. حظا سعيدا وبالتوفيق مستقبلا إن شاء الله"؛
- وقال آخر : "إذا كان بحوزتي نصيحة أقدمها لك بكل تواضع هي عدم التوقّف عن البحث في المجال والتحلي بالصبر وبالمثابرة".

كانت هذه آراء الخبراء في ختام المقابلة، والتي اعتبرتها شخصيا نصائح ذهبية تعكس تجارب طويلة وخبرة مهمة في الميدان، ويمكن القول أنّها على العموم تدعو إلى ضرورة التكثيف من التكوين المستمر للمهنيين ووضع المناهج العملية لممارسة المهنة والتفكير في صياغة دليل عملي يُسهِّل عمل المدقق الخارجي أثناء أداء مهامه ويهدف إلى توحيد الممارسة على العموم.

الخاتمة العامة

من خلال دراستنا لموضوع دور المدقّق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقّة في الجزائر، حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تمحورت حول شروط وضوابط ومتطلّبات أداء المدقّق الخارجي لمهمّة مراجعة المعلومات المالية للمؤسّسات الاقتصادية وفقا للمعايير المحلية للتدقيق، ومدى توافق ذلك مع بيئة الأعمال، وذلك في ظّل توجّه الجزائر في السنوات الأخيرة إلى تطوير المهنة والسعي للعمل وفقًا لمعايير تدقيق تخصُّ التقارير وأخرى تخُصّ الأداء المهني للمدقّق الخارجي. ومن أجل ذلك قُمنا بتقسيم الدراسة إلى فصل أول تناولنا فيه الإطار النظري للدراسة، من حيث مفهوم المراجعة، المدقّق الخارجي، المعلومات المالية، والمعايير المتعلّقة بالتدقيق سواء الدولية أو المحلية؛ أمّا في الفصل الثاني فقد تطرّقنا إلى منهجية ممارسة مهنة المراجعة حيث قمنا بعرض تفصيلي لمختلف المراحل الضرورية من أجل تنفيذ مهمّة المراجعة معتمدين في ذلك على تجربتنا الميدانية بالإضافة إلى مرجعيات مختلفة ذات علاقة بالموضوع. ومن أجل الإلمام بحيثيات الموضوع واختبار فرضيات الدراسة بُغية الوصول إلى نتائج الدراسة، خصّصنا الفصل الأخير للدراسة الميدانية التي أردناها أن تكون بطريقتين، طريقة الاستبانة وطريقة المقابلة، حيث حاولنا في الطريقة الأولى استطلاع آراء محافظي الحسابات لولايات الجزائر، قسنطينة، وهران وغرداية، وذلك لمعرفة واقع تطبيق معايير التدقيق المحلية في الجزائر، أمّا بالنسبة للمقابلة فقد كانت عيّنة دراستنا تخُصُّ الخبراء المحاسبين، حيث قمنا بِمقابلة 17 خبيرا محاسبيا طرحنا عليهم جملة من الأسئلة تهدف إلى التعرّف على الدور الحقيقي للمدقّق الخارجي أثناء أداء مهمّة المراجعة وعلاقته مع إدارة المؤسّسة والمساهمين.

نتائج اختبار الفرضيات :

انطلاقا من دراستنا لموضوع دور المدقّق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقّة في الجزائر، بشقّيه النظري والتطبيقي، يمكننا فيما يلي أن نختبر فرضيات البحث بالاعتماد على النتائج المتوصّل إليها :

1- اختبار الفرضية الأولى : طرحنا في مقدّمة هذه الأطروحة الفرضية الأولى التالية : (تشتمل المعلومات المالية التي يعتمد عليها المدقّق على مجموعة الوثائق المحاسبية والتقارير والمحاضر والدفاتر القانونية والكشوف المالية التي تشكّل قاعدة بيانات وأدلة إثبات لمهمة المراجعة). من أجل تأكيد أو نفي هذه الفرضية، اعتمدنا على أجوبة الخبراء المحاسبين بخصوص السؤال رقم 06 من المقابلة، الذي سردوا لنا من خلاله كل الوثائق التي تُدرج ضمن المعلومات المالية التي يُراجعها ويطّلع عليها المدقّق الخارجي بهدف تأسيس رأيه حول سلامة ومصداقية القوائم المالية. وعليه، وانطلاقات من النتائج المتحصّل عليها، فإنّه يمكننا تأكيد الفرضية الأولى لموضوع دراستنا.

2- اختبار الفرضية الثانية : أثبتت نتائج الدراسة الميدانية بالنسبة للفرضية الثانية والمتعلّقة بمدى إلمام المدقّق الخارجي بالمعايير المحلية للتدقيق ما يلي :

- من خلال نتائج الاستبيان الموزّع على محافظي الحسابات، وانطلاقا من نتائج المحور الأول يمكن القول إنّ المدقّق الخارجي على العموم مُلِمّ بمعايير تقارير محافظ الحسابات، وأنّه مطّلع على المعايير الجزائرية للتدقيق، إلاّ أنّه بالنسبة لمساعدي المدقّق جاء الجواب محايداً، وبالتالي يمكننا القول إنهم ليسوا على دراية كافية بالمعايير المتعلّقة بالتدقيق.
- غير أنّ اختبار نفس الفرضية انطلاقا من نتائج المقابلة مع الخبراء المحاسبين، كان عكس ذلك، حيث إنه من خلال طرح السؤال التالي ("حسب تقديركم، كيف تقيّمون تكوين المهنيّين في جانب التدقيق خاصة فيما يتعلّق بإلمامهم بالمعايير الجزائرية للتدقيق ؟") جاءت أجوبة كلّ الخبراء ما عدا واحداً تحفّظ عن الجواب، أنّ تكوين المدقّق الخارجي وإلمامه بالمعايير الجزائرية للتدقيق، ضعيف ولا يرقى إلى المستوى المطلوب.

وعليه، وانطلاقا من نتائج المقابلة، يمكننا تأكيد الفرضية الثانية والقول بأن تكوين المدقّقين الخارجين لا يرقى إلى المستوى المطلوب، وهذا يعود لحداثة هذه المعايير ولأسباب أخرى كضعف التأطير من طرف الهيئات المعنية ونقص الدورات التكوينية المخصّصة للمهنيين. تأكيدنا لهذه الفرضية (رأي الخبراء) مبنيّ على سببين آخرين، أوّلهما الاعتماد على نتائج أداة المقابلة أكثر من الاستبيان، حيث تُعدّ طريقة الاستبيان أقلّ مصداقية من أسلوب المقابلة، أمّا السبب الثاني فيعود إلى خبرتنا الميدانية المعتبرة في مجال المراجعة واحتكاكنا الدّائم بالمراجعين الخارجيين (الزملاء في الميدان).

3- اختبار الفرضية الثالثة : بالنسبة للفرضية الثالثة والمتعلّقة بتوافق معايير التدقيق المحلية مع بيئة الأعمال في الجزائر؛ أثبتت نتائج الدراسة الميدانية انطلاقا من الدلالة الإحصائية لمخرجات المحور الثاني للاستبيان الموزّع على محافظي الحسابات أنّ وضع معايير محلية للتدقيق جاء في الوقت المناسب ويُعدّ قفزة نوعية في مجال المهنة، إلاّ أن بيئة الأعمال لم تتأقلم بَعدُ مع هذه المعايير، حيث إنّ إلمام مديري المؤسّسات الاقتصادية واطّلاعهم واستجابتهم لمتطلّبات تطبيق المعايير لا يرقى إلى المستوى المرجو، وأنّ جواب أفراد العينة حول نقطة توافق المعايير المحلية للتدقيق مع القوانين، كان محايداً. وعليه، وانطلاقا مما توصّلنا إليه لا يمكننا تأكيد الفرضية الثالثة والتي مفادها أنّ معايير التدقيق المحلية تتوافق مع بيئة الأعمال في الجزائر.

4- الفرضية الرابعة : تناولت الفرضية الرابعة واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق فيما إن كان هذا التطبيق يرقى إلى المستوى المطلوب أم لا؛ حيث جاءت نتائج المحور الثالث من الاستبيان والتي تطرّقت إلى هذا الجانب تفيد أنّ محافظي الحسابات قد رحّبوا بتوجّه الجزائر نحو تطبيق المعايير ووافقوا على أنّهم ينتهجون عملهم وفقا لهذه المعايير، إلاّ أنّ جوابهم حول التطبيق السليم للمعايير المعنية جاء على العموم محايداً، وهذا يعود لعدّة

أسباب منها حداثة المعايير، عدم صدورها كاملة، وغياب الإلزام القانوني لتطبيقها وهذا السبب الأخير كان محور السؤال السابع من المقابلة الذي طرحناه على الخبراء المحاسبين، والذي أجمعوا من خلاله على العموم بضعف تكوين وإلمام المدقّقين الخارجين بالمعايير الجزائرية للتدقيق. وعليه، وانطلاقا من هذه النتائج يمكننا إلى حدٍّ ما تأكيد الفرضية الرابعة.

5- الفرضية الخامسة : حاولنا التطرّق في الجانب التطبيقي للدراسة إلى تقارير محافظ الحسابات من حيث توافقها شكلا، فجاء السؤال التاسع للإجابة على هذه الفرضية، حيث إنّ 13 خبيرا من أصل 17 أكّدوا أن تقارير محافظ الحسابات لا تتوافق من ناحية الشكل أي أشكالها تختلف من مدقّق إلى آخر، وقد أرجع أغلب الخبراء هذا الإشكال إلى غياب المرجعية والتأطير من طرف الهيئات المعنية بالإشراف على مهنة التدقيق في الجزائر. من هنا يُمكننا تأكيد صحّة الفرضية الخامسة، التي تقضي بعدم تطابق تقارير المدققين الخارجين من حيث الشكل.

نتائج الدراسة :

انطلاقا من الدراسة النظرية للموضوع، واعتمادا على تحليل ومناقشة النتائج المتوصّل إليها في الجانب التطبيقي للأطروحة بشقّيه الاستبانة والمقابلة، توصّلنا إلى جملة من النتائج يمكن صياغتها على النحو التالي :

- مهمّة التدقيق الخارجي ترتكز على مرجعية قانونية تتمثّل في عدّة قوانين أهمها القانون التجاري وقانون المهنة 10-01، إضافة إلى عدة نصوص تنظيمية (مراسيم تنفيذية، أوامر، مقرّرات..) ذات العلاقة بالمهنة عموما، وقد تمّ عرض ذلك بالتفصيل في هذه الدراسة؛
- إضافة إلى النصوص القانونية والتنظيمية، فإنّ مهنة المراجعة في الجزائر قد تعزّزت مؤخّرا بمرجعيات جديدة تتمثّل في معايير مهنية تشمُل معايير تقارير محافظ الحسابات وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق، إلاّ أنّ هذه الأخيرة لا تزال تدريجيا في طور الصدور؛
- تتضمّن المعلومات المالية القوائم المالية المنصوص عليها في المادة 25 من قانون المحاسبة 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007، إضافة إلى كلّ الوثائق والسجلاّت ومحاضر المداولات والجرد وكل الوثائق التي من شأنها أن تُشكّل قاعدة بيانات تَهُمّ المدقّق الخارجي، حيث يقوم بمراجعتها وعلى أساسها يُؤسّس رأيه الفني المحايد؛
- يمكننا تلخيص المراحل المنهجية لعملية المراجعة الخارجية في إطار مهمّة محافظة الحسابات، بما يتوافق بين ما رأيناه في الدراسة النظرية والنتائج الميدانية، على النحو التالي :
  - التعرّف على المؤسّسة وفهم إجراءاتها وتقييم المخاطر؛
  - تخطيط أشغال المراجعة ووضع مخطّط العمل؛
  - اختبار سريان الإجراءات ومباشرة الإجراءات التحليلية، مع جمع أدلة الإثبات؛

- فحص الحسابات الختامية؛
- إعداد التقارير الختامية.

ومن أجل توضيح هذه المراحل، وتسهيل عملية فهمها، حاولنا وضع الشكل رقم (30) الموالي الذي يُلخّص ما رأيناه بشكل عملي ومبسّط؛

- حداثة المعايير الجزائرية للتدقيق، إضافة إلى نقص التكوين وتأطير المهنة من طرف الهيئات المعنية، جعلت من إلمام المدقّقين الخارجين بمضمون المعايير المحلية للتدقيق على العموم لا يرقى إلى المستوى المطلوب؛
- رغم غياب الرقابة على نوعية أداء المدقّقين الخارجيين، والإلزام القانوني بضرورة العمل طبقاً للمعايير الجزائرية للتدقيق، إلاّ أنّه حسب نتائج الدراسة الميدانية بطريقة الاستبيان، فإنّ أغلب أفراد العّينة يُحاولون تحسين أدائهم من خلال سعيهم إلى العمل وفقا للمعايير المعنية؛
- إنّ نُقص إلمام مساعدي المدققين الخارجيين بالمعايير المحلية للتدقيق، ناتج عن نقص التكوين إن لم نقل انعدامه بالنسبة لهذه الفئة، وهذا يُؤثّر على جودة أداء مهمّة المراجعة بصفة عامة؛
- تقارير محافظي الحسابات لا تتّفق من حيث متطلّبات الشكل، رغم وجود معايير خاصة بتقارير محافظ الحسابات، ويعود هذا لغياب التنسيق بين المهنيين والتأطير من طرف الهيئات المعنية، إضافة إلى عدم وجود دليل استرشادي لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

اقتراحات الدراسة :

بعد عرض النّتائج العامّة للدّراسة، ومن أجل استكمال متطلّباتها والاستفادة مستقبلا من موضوع البحث، حاولنا صياغة جملة من المقترحات تتمثّل في النقاط التالية :

1- على مكاتب المراجعة بدل العناية اللاّزمة وتوظيف المعارف والاجتهادات الضّرورية للرّفع من مستوى الأداء المهني لطاقم المكتب وفِرق العمل من خلال السّعي إلى تطبيق القوانين والنصوص التّنظيمية ذات العلاقة بالمراجعة بما فيها المعايير؛

2- على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار المعايير الجزائرية للتّدقيق المتبقية والعمل على نشرها لتحسيس المهنيين بأهميتها وإصدار النصوص الملزمة بتطبيقها؛

3- تكثيف التربّصات التكوينية والدّورات التدريبية لفائدة المهنيين في مجال المراجعة، وكذا تكوين المهنيين ومساعديهم في ما يتعلّق بالمعايير المتعلقة بالمراجعة وكيفية تطبيقها؛

4- ضرورة صياغة دليل استرشادي لفائدة ممارسي المراجعة، من أجل توحيد الممارسة وتسهيل العمل الميداني للمدقّق، بُغية الوصول إلى الاحترافية في المهنة وتحقيق الأهداف المرجوة منها؛

5- تفعيل دور الهيئة المشرفة على المهنة (المجلس الوطني للمحاسبة) بمختلف لجانها، وذلك بخصوص عملية مرافقة وتأطير المهنيين لتحسين أدائهم الميداني والرّفع من جودة الممارسة؛

6- وضع النقاط على الحروف بخصوص دور ومهام وصلاحيات الهيئات الثلاث المشرفة على المهنة (المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)، وتفعيل هذه الأدوار والمهام ميدانيا؛

7- ضرورة مراجعة بعض القوانين والنّصوص التنظيمية التي تُشكّل مرجعية المدقق الخارجي في الجزائر، وتحيينها بما يتلاءم مع التطورات الحاصلة في مجال المراجعة خصوصا والمحاسبة عموما؛

8- توطيد العلاقة وبناء جسور تّواصل بين المجال المهني والمجال الأكاديمي في الجزائر، بما يعود بالفائدة على المهنة نظريا وتطبيقيا، وذلك من خلال استغلال البحوث العلمية ذات العلاقة بالمجال، وإشراك الأكاديميّين في اعداد مقترحات النصوص التنظيمية والقوانين ذات الصلة، وبالمقابل إشراك المهنيين في وضع المناهج والبرامج الدراسية للطلاب في الجامعات والمعاهد والمدارس العليا؛

9- العمل على وضع اتفاقيات بين الجامعات والمكاتب من أجل مرافقة الطلبة في إعداد بحوثهم ومذكراتهم، إضافة إلى التنسيق من أجل تنظيم تربصات ميدانية من طرف مكاتب المحاسبة لفائدة الطلبة لتمكينهم من تعزيز معارفهم واكتشاف خبايا الميدان تمهيدا لما بعد التخرج؛

10- التسريع في تفعيل انضمام الجزائر إلى المنظمات والهيئات المهنية الدولية مثل IFAC، لما في ذلك من فوائد تعود على المهنة؛

11- تفعيل دور المراجعة ورفع درجة الوعي بين المتعاملين الاقتصاديين وكلّ من له علاقة بمجال المراجعة بأهمية هذه المهنة بهدف إبراز دورها في بيئة الأعمال وفوائدها التي تعود على المؤسسة والاقتصاد الوطني عموما.

آفاق الدراسة :

بناء على ما سبق، وانطلاقا من دراسة وتحليل ومناقشة ما يتعلّق بدور المدقّق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية، ونظرا لحداثة الموضوع وأهميته وتشعُّب محاوره التي تحتاج إلى دراسات منفصلة ومفصّلة، فإنّنا نقترح فيما يلي جملة من المواضيع التي يمكن البحث فيها مستقبلا :

- مدى قابلية بيئة الأعمال في الجزائر للتّأقلم مع المعايير الدولية للمراجعة والمحاسبة بصفة عامة؛
- مدى تأثير تقرير المدقّق الخارجي على قرارات المساهمين والمستثمرين؛
- متطلبات تطوير مهنة المراجعة في الجزائر في ظل تحدّيات بيئة المال والأعمال؛
- دور الخبير المحاسب في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة والسّهر على ضمان استمرارية الاستغلال؛
- التدقيق التعاقدي في الجزائر، الواقع والآفاق؛
- دور المدقق الخارجي في حماية الاقتصاد الوطني من ظاهرة الفساد.

قائمة المراجع

أولا : الكتب :

✓ باللغة العربية :

1. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة : 01، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2015.
2. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
3. أحمد يوسف عثمان، محاسبة شركات الأموال، الطبعة الأولى، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2013.
4. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة- معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت- لبنان، 1996.
5. ألفين أرينز وَجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الأول، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطى و أحمدحامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة السعودية، 2009،
6. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2010.
7. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2009.
8. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxle ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.
9. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2009، ص : 36.
10. أمين السيد أحمد لطفي، مشاكل القياس والتقييم المحاسبي ودور إجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار النهضة العربية، 1999.
11. أمين السيد أحمد لطفي،كيف تراجع حسابات منشأة ، الدار الجامعية، القاهرة- مصر، 2000.
12. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات "الإطار النظري"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.
13. جيهان عبد المعز جمال، المراجعة في البيئة الالكترونية، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، العين- الإمارات العربة المتحدة، 2014.
14. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة- الإطار النظري والإجراءات العلمية-، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2009.

15. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية و العملية–، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

16. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.

17. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

18. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان– الأردن، 2011.

19. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2015.

20. زياد هاشم السقا، نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، دار الطارق للنشر والتوزيع، الموصل، العراق، 2011.

21. السويدي وسهام محمد، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2010.

22. السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيصة، المراجعة وخدمات التأكيد "مدخل متكامل"، كلية التجارة "جامعة طنطا"، مصر، 2007.

23. طلال محمد علي الجحاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، نظم المعلومات المحاسبية وفاعليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية، عمان، الأردن، 2013.

24. عبد الرسول عبد الهادي عبد الرسول، مبادئ وأصول المراجعة "منهج علمي وبرنامج عملي"، مطابع غباشي طنطا، القاهرة، مصر، 1996.

25. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (1)، دار الكتاب الجامعي، جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان، 2009.

26. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية "إطار فكري تحليلي وتطبيقي"، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011.

27. عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة– جامعة القاهرة، 2009.

28. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009.

29. فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة "مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية"، الأباي للنشر والتوزيع، السودان، 2011.

30. كمال حسن جمعة الربيعي، فارس جميل حسين الصوفي، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، الدار المنهجية، عمان، الأردن، 2017.

31. لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد، مؤسسة الأوراق الزرقاء العالمية، باب الزوار- الجزائر، 2014.

32. متولى محمد الجمل وَمحمد السيد الجزار، أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة، مطابع سجل العرب.

33. مجموعة خبراء، أثر معايير المحاسبة الدولية على الشركات "بحوث محكمة منتقاة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2014.

34. محمد أبو العلا الطحان وآخرون، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، 2002.

35. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، "الجوانب النظرية والعملية"، الطبعة الثالثة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2017.

36. محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات "الاطار النظري والممارسة التطبيقية"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

37. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.

38. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، 2007.

39. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.

40. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.

41. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، بن عكنون، الجزائر، 2005.

42. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر.

43. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، الجزائر، 2009.

44. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

45. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية- مصر، 2014.

46. محمود السيد الناغي، المراجعة- إطار النظرية والممارسة-، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992.

47. محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة- تحليل وَإطار للتطبيق-، الطبعة الأولى، مصر، 2000.

48. محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات 1، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي، دمشق، سورية، 2017.

49. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2014.

50. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنه، تحليل القوائم المالية "مدخل نظري وتطبيقي"، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2009.

51. ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

52. نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2015.

53. الوقاد وآخرون، تدقيق الحسابات 1، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، 2010.

54. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية إصدار 2020، مكتبة الملك فهد الوطنية، 2020، الرياض، السعودية

55. وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب : أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989.

✓ **باللغة الأجنبية :**

56. Arens, Alvin A, Randal J. Elder & Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services "an integrated approach", Global Edition, 2017.

57. ATH guides, Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, 2ème édition, Clet, Paris, 1987.

58. Frédéric Bernard et autres, Contrôle Interne,4 eme Edition, Maxima éditeur, Paris, 2010.

59. Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, septième édition, GROUPE EYROLLES, Paris, France, 2010.

60. Jean – Charles BECOUR & Henri BOUQUIN, Audit Opérationnel, 3eme Edition, ECONOMICA, Paris, 2008.

61. KHELASSI Réda, l'audit interne : audit opérationnel, 2ème édition, édition Houma, Alger, 2005.

62. Laurent HERVE, Philippe PEUCH-LESTRADE, La pratique de L'audit, 4eme edition, Economica, Paris, 1992.

63. LIONNEL.C & GERARD.V, Audit et control interne, Dallos, paris 1992.

64. MEMENTO EXPERTS, IFRS arrête des comptes 2016, FRANCIS LEFEBVRE, 2016.

65. MIKOL Alain, Le contrôle interne, PUF, Paris, 1998.

66. MIKOL Alain, Les audits financiers– Comprendre les mécanismes du contrôle légal, édition d'organisation, Paris, 1999.

67. Pierre SCHICK, Mémento d'audit interne, DUNID, Paris, 2007.

68. RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, l'audit financier, édition presses universitaires de France, 1994.

69. REDHA KHELASSI, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, BERTI Editions, Alger, 2013.

70. René RICOL et Patrick de CAMBOURG, Audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, France,2012-2011 .

71. Robert Castell, François Pasqualini, Le Commissaire aux Comptes, Collection Droit Poche –Economica, 1995

72. THIERY-DUBUISSON Stéphanie, L'audit, édition la découverte, Belgique, 2004.

ثانيا : المجلات العلمية :

✓ **باللغة العربية :**

73. ابراهيم محمد علي الجزراوي، حسان عثمان محمد توفيق، نظم المعلومات المحاسبية ودوره في عملية اتخاذ القرارات، مجلة كلية الثرات الجامعة، العدد : 03، جامعة بغداد، العراق، 2006.

74. إبراهيم محمد علي الجزراوي، لقمان محمد سعيد، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية، مجلة الاقتصاد، العدد : 75، العراق، 2009.

75. أحمد كاظم سندو الحسناوي، دور الرقابة الداخلية في تدقيق القوائم المالية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد : 27، العراق، 2017.

76. أحمد مهدي صاحي، وليد عاشور خالد، تقييم فعالية حوكمة تقنية المعلومات في تحقيق سلامة وموثوقية القوائم المالية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد : 28، العراق، 2018.

77. الأخصر عياشي و الياس شاهد، أدلة الإثبات في المراجعة الالكترونية "دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الالكترونية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد الثامن، 2017.

78. الأخضر عزي، رابح طويرات، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) "دراسة على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد : 18، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2018.

79. آدم حديدي، دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية –دراسة ميدانية–، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد : 07، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016.

80. إلياس شاهد وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد : 10، جامعة الشهيد حمه لخصر، الوادي، الجزائر، 2017.

81. إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية "دراسة مقارنة"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد : 09، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016.

82. بن بخمة سليمان، برحال عبد الوهاب، جودة المعلومة المالية وفق النظام المحاسبي، وإشكالية الوصول إلى مستويات جودة الإعلام المالي داخل البيئة المؤسسية الجزائرية، الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الثاني، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2017.

83. بن بريكة عبد الوهاب، بودونت أسماء، تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد : 08، الجزائر، 2016.

84. بن ثابت علي، صلاح الدين سوالم، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد : 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2013.

85. بن حواس كريمة، بنية عمر، " دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA"؛ مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات؛ العدد : 40، كانون الأول 2016.

86. بن شهيدة فضيلة، رمضاني محمد، العلاقة التبادلية بين حفظ حقوق المساهمين وتفعيل حوكمة الشركات "دراسة ميدانية لعينة من الشركات الجزائرية 2014-2016"، مجلة دفاتر بوادكس، العدد : 07، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017.

87. بوطورة فضيلة و بقة الشريف، دور نظام الرقابة الداخلية في كشف و رصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد : 01، العراق، 2015.

88. بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر، التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد : 16، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2016.

89. تمار خديجة، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، العدد : 06، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017.

90. جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد : 6، محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009.

91. حاتم كريم كاظم، سندس ماجد رضا، أثر تقنية المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد : 2، العراق، 2008.

92. حسين جميل غافل البديري، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها "دراسة تطبيقية في مجموعة من الشركات العراقية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، العراق، 2017.

93. خديجة جمعة الزويني، عبد اللطيف الرواي، العلاقة بين ثقافة المنظمة واقتصاديات المعرفة وانعكاسها على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد : 93، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق،2012.

94. خيضر خنفري، المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات المالية، العدد : 10، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، 2017.

95. خيضر خنفري، المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات العالية والاقتصادية، العدد : 10، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017.

96. دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين، البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد : 12، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014.

97. زوهري جليلة، أثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع، 2015.

98. سعيدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية "دراسة نظرية تحليلية، الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الأول، 2017.

99. سمير طه ياسين، فيحاء عبد الخالق البكوع، دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد : 02، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كركوك، العراق، 2014.

100. سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد : 09، خميس مليانة، الجزائر، 2013.

101. صلاح هيمت محمد، صلاح نوري خلف، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد : 40، جامعة بغداد، العراق، 2017.

102. صلاح هيمت محمد، صلاح نوري خلف، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعايير الدولية "بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة دراسات محاسبية، العدد : 40، 2017.

103. ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد : 06، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2013.

104. طرابلسي سليم، معطى الله خير الدين، المراجعة الداخلية كآلية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد : 02، جامعة غرداية، الجزائر، 2016.

105. العايب عبد الرحمان، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الانسانية، العدد : 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر.

106. عباس حميد يحي و نصيف جاسم محمد علي، إجراءات الرقابة الداخلية والضبط الداخلي في هيئة التعليم التقني، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد : 19، العراق، 2013.

107. عبد الرضا شفيق البصري، بيداء فاضل جاسم، دور الافصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد : 120، بغداد، العراق، 2016.

108. عبد الله أحمد عمر بامشموس، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني، العدد : 9، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين ، صنعاء، الجمهورية اليمنية، مارس 2010.

109. عبد الناصر حميدان، محمد زكريا سودة، أثر نظم المعلومات المحاسبية في تخفيض تكلفة الخدمة الفندقية "دراسة ميدانية في البيئة السورية"، مجلة تنمية الرافدين، العدد : 11، العراق، 2013.

110. عصام فهد العربيد وآخرون، دور لجان المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية "دراسة ميدانية"، مجلة جامعة البعث، العدد : 04، سورية، 2014.

111. علاء فريد عبد الأحد، أثر معايير التدقيق على أداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد : 03، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2012.

112. علي بن قطيب، السعيد قاسمي، دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات –دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية تيارت–، مجلة الباحث، العدد : 16، جامعة ورقلة، 2016.

113. علي حسين الدوغجي، حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد : 07، بغداد، العراق، 2009.

114. علي كاظم حسين، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد –بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات–، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد : 23، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2013.

115. عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء الجزائرية، العدد : 07، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.

116. عيد عامر معيوف الشمري، أخبار المحاسبة، الجمعية العلمية للمحاسبةّ، العدد : 04، جامعة قطر– الدوحة–، سبتمبر 2007.

117. عيشة ذهبية، أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية، مجلة آفاق للعلوم، العدد : 13، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2018.

118. كريم قوبة، أثر تطور مهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات، مجلة معارف، العدد : 22، العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، الجزائر، 2017.

119. ليلى ناجي، مجيد الفتلاوي، دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد : 32، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العراق، 2012.

120. مازن أحمد العمري، مصداقية القوائم المالية وتحليل نتائج العمل، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثالث، عمان، الأردن، 2013.

121. مجيد عبد زيد حمد، دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات –من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد : 04، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2010.

122. محمد أمين لونيسة، يحي سعيدي، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية باستخدام تحسين جودة التحليل المالي، مجلة العلوم الانسانية، العدد : 43، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016.

123. محمد حلو داود الخرسان، ضياء مجبل مطرود، تفعيل الاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات في عملية التحاسب الضريبي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد : 15، العراق، 2014.

124. مناصرية إسماعيل، أثر نظم المعلومات المحاسبية في اتخاد القرارات "دراسة استكشافية"، مجلة العلوم الانسانية، العدد : 29، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013 .

125. موسى رحماني، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الانسانية، العدد : 35/34، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، 2014.

126. فاتح سردوك، دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، العدد : 09، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2015.

127. إلياس بن قري و زرزار العياشي، دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق "دراسة حالة سطيف برج بوعريريج"، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد : 01، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، جوان 2019.

128. نور الدين مزياني، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد : 14، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2015.

129. ناظم شعلان جبار، التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية –متطلبات التوافق والتطبيق– "دراسة مقارنة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الثاني، جامعة القادسية، العراق، 2016.

130. يونس عباس أكبر، أثر كفاية وحجية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق– بحث استطلاعي لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد : 31، جامعة بغداد– العراق، 2015.

✓ **باللغة الأجنبية :**

131. BELHADJ AHMED Nadjia, L'audit financier et comptable en Algérie : mission légale et nécessité managériale, Journal of Academic Finance (J.A.F), N° :08, Tunise, 2017.

132. Kamel HADDOUCHE, Les domaines d'intervention du commissaire aux comptes, Revue périodique «L'AUDITEUR», N° : 02, 2014, Alger.

133. Maxime DELHOMME, Événements postérieurs, Revue française de comptabilité, N°312, Juin 1999.

134. SEFFAHLOU Rachi, PLANIFICATION ET REALISATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES SELON LES NOUVELLES NORMES ALGERIENNES D'AUDIT (NAA), REVUE

NOUVELLE ECONOMIE, N° :19, Université Djillali Bounaama, Khemis Miliana, 2018.

135. ZAAFRANE Mansouria, L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes ISA (International Standards on Auditing) Cas des commissaires aux comptes Algériens, Revue finance et marchés, Volume 3, Numéro 5, algerie, 2016.

ثالثا : أطروحات ومذكرات :

136. أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر- دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014- 2015.

137. أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"، مذكرة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2006.

138. بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة- دراسة استبيانية-، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014- 2015.

139. بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014.

140. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008.

141. خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2016.

142. ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2016-2017.

143. ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية - دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف- الجزائر، 2016-2017.

144. سارة حدة بودربالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية "دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2013-2014.

145. سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي "دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014-2015.

146. سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة عينة من المؤسسات–، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.

147. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011-2012.

148. شريقي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، 2002-2003.

149. شنوف حمزة، قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي "دراسة حالة مجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009"، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017.

150. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.

151. علي بودالل وآخرون، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، ملتقى دولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS) وَالمعايير الدولية للمراجعة (ISA)– التحدي، جامعة سعد دحلب– البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13- 14 ديسمبر 2011.

152. غوالي محمد بشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011.

153. غوالي محمد بشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011.

154. فاطمة الزهراء رقايقية، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات "دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد : 01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.

155. محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2016-2017.

156. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 03، 2010- 2011.

157. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية "دراسة مقارنة (حالة الجزائر)"، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي بالمدية، الجزائر، 2007-2008.

158. نساب عائشة، مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين– دراسة حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر–، أطروحة دكتوراة، جامعة البليدة 2، البليدة– الجزائر، 2016- 2017.

159. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية "دراسة مقارنة"، أطروحة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014-2015.

رابعا : ملتقيات علمية :

160. توفيق جوادي و آخرون، إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2011.

161. خليفة أحمد، حسيني منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن ملتقى دولي بعنوان : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب– البليدة–، الجزائر.

162. نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية "تجربة الجزائر"، الملتقى الوطني حول الاصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.

163. هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، ورهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2010.

خامسا : قوانين وتشريعات :

164. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد : 27، المؤرخ في 28 ماي 2008، المادة: 08.

165. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في : 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد : 24، الصادر في : 30 أفريل 2014.

166. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد : 64، بتاريخ : 11 أكتوبر 2006.

167. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2011 الصادر في الجريدة الرسمية، العدد : 80، بتاريخ : 30 ديسمبر 2010، المادة : 66.

168. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال و آجال ارسالها، العدد : 30، بتاريخ : 01 جوان 2011.

169. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 210 "اتفاق حول أحكام المهمة".

170. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 505 "التأكيدات الخارجية".

171. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 560 "أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة".

172. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 580 "التصريحات الكتابية".

173. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 500 "العناصر المقنعة".

174. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 300 "تخطيط الكشوف المالية".

175. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 500 "العناصر المقنعة".

176. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 300 "مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية-".

177. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

178. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 520 "الاجراءات التحليلية".

179. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 570 "استمرارية الاستغلال".

180. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".

181. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

182. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 230 "وثائق التدقيق".

183. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة".

184. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 530 "السبر في التدقيق".

185. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم : 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها".

186. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم: 002 المؤرخ في: 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

187. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم: 150 المؤرخ في: 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

188. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم: 23 المؤرخ في: 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

189. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم: 77 المؤرخ في: 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

190. القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، الطبعة الثامنة، برتي للنشر، 2013.

191. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد : 07، بتاريخ : 02 فيفري 2011.

192. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد : 07، بتاريخ : 02 فيفري 2011، المادة : 03.

193. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار 24 يونيو 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، العدد : 24، بتاريخ : 30 أفريل 2014.

194. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 05-01 المؤرخ في 06 فيفري 2005 يتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الارهاب، العدد : 11، بتاريخ 09 فيفري 2005.

195. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.

196. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي 2005، العدد : 52، بتاريخ : 26 جويلية 2005، المادة 12.

197. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 12-06 المؤرخ في 12 جانفي 2012 يتعلق بالجمعيات، العدد : 02، بتاريخ : 15 جانفي 2012.

198. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم : 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد : 19، بتاريخ : 2009/03/25.

199. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2009، العدد : 78، بتاريخ : 31 ديسمبر 2009، المادة : 44.

200. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، العدد : 03، بتاريخ : 16 جانفي 2013.

201. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم : 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد : 7، بتاريخ : 2011/02/02.

202. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم : 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد : 7، بتاريخ : 2011/02/02.

203. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم : 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، العدد : 7، بتاريخ : 2011/02/02، ص : 10-13.

سادسا : مواقع انترنت :

✓ **باللغة العربية :**

204. مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والادارية، برنامج مراجعة الإجراءات الجوهرية، 2019/03/06، https .://sqarra.wordpress.com/audit8

✓ **باللغة الأجنبية :**

205. Alain Mikol, Les NEP ont-elles réduit le risque d'audit ?, Communication dans le congrès « économie et société », Montpellier, France, 10 décembre 2011, 07/07/2019, https ://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00650557.

206. Robert OBERT, Comptabilité et audit " manuel et applications", DUNOD, 2eme édition, Paris, France, 2009, Page: 404-405.

207. Henri Guénin, Le travail réel des auditeurs légaux, Revue Sciences de l'Homme et Société, Paris, France, 09/07/2019, https ://pastel.archives-ouvertes.fr/pastel-0000468.

208. IFAC, About IFAC, 22/11/2017, http ://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview.

209. IAASB, about IAASB, 22/11/2017, www.iaasb.org/about-iaasb.

210. IFAC, About IFAC, 22/12/2017, http ://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance.

211. IFAC, About IFAC, 22/12/2017, http ://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history.

الملاحق

الملحق رقم (01) : نموذج رسالة المهمة

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

نموذج عن رسالة مهمة (تكيف وفق طبيعة المهمة، قانونية أو تعاقدية)

مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات

رأسية المكتب:
رقم الاعتماد:
رقم التسجيل في الجدول:
العنوان:
الهاتف/الفاكس:
المكان والزمان

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/سيد،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات ن ،ن+1 ،ن+2.

1.هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

في إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لكيانكم بهدف تقديم رأي حول انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

و سيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر.هذه المعايير تتطلب وضع حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال سبر، العناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المحتواة في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتبرة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الاقتضاء، إلى مراجعتها.

أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه"

تقبلوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير و الاحترام.

محافظ الحسابات
الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة:

الملحق رقم (02) : نماذج استبانة تقييم المخاطر

GUIDE D'EVALUATION DES RISQUES

GENERAL

	réponse oui ou non N/A	commentaires
1. RISQUES LIES A LA CONJONCTURE ET AU SECTEUR D ACTIVITE 1) L'entreprise opère-t-elle dans un secteur d'activité en difficulté ou en récession? 2) Le secteur d'activité est-il soumis à un réglementation particulière? 3)Existe-t-il des risques spécifiques au marché du fait: - de la nature de la clientèle - de la nature des produits - des marchés? 4) Existe-t-il des risques spécifiques à la production du fait: -des fournisseurs, -des frais de recherche nécessaires -du cycle et modes de production, -de la sous-activité? **2. <u>RISQUES LIES A LA SITUATION FINANCIERE DE L'ENTREPRISE</u>** 1) La rentabilité et la structure financière sont-elles moins bonnes que celles des autres entreprises du même secteur? 2) Existe-t-il un risque particulier découlant d'un des éléments suivants: -Insuffisance de fonds propres -Diminution de la rentabilité, -Dégradation de la trésorerie, -Endettement et frais financiers trop importants, -Importance des créances douteuses, -Difficulté à couvrir l'augmentation des besoins en fonds de roulement -Existence de litiges importants? 3) Existe-t-il des indices montrant que la direction cherche à améliorer l'image donnée par les étals financiers tels que: -Frais de recherche et développement importants -Production immobilisée importante. -Taux d'amortissement faibles, -Reprises anticipées de provisions réglementées, -Charges d'exploitation importantes portées à l'actif? 4) Existe-t-il des risques de voir la continuité d'exploitation compromise?		

3. <u>RISQUES LIES AU PERSONNEL</u>

1) Existe-t-il des doutes sur la compétence de certains responsables?

2) La rotation du personnel dans les domaines-clefs est-elle anormalement élevée?

3) y a-t-il insuffisance d'effectif?

4) La rémunération des dirigeants est-elle directement fonction des résultats?
Existe-t-il des conflits sociaux?

4. <u>ENVIRONNEMENT GENERAL DE CONTROLE</u>

1) La direction manifeste-t-elle un manque d'intérêt pour l'information comptable et financière?
Tenir compte en particulier des aspects suivants:

-Fonctionnement du conseil d'administration et des comités,
-Méthodes de délégation de pouvoir,
-Méthodes de suivi des objectifs et des performances (contrôle interne, tableau de bord)
-Gestion des ressources humaines,
-Absence ou insuffisance de procédures
-Réticence à fournir les informations en annexe

2) L'audit de l'exercice précédent a-t-il révélé de nombreuses faiblesses d'organisation comptable ou de contrôle interne?

3) La direction est-elle réticente à prendre en compte:

-Les ajustements proposés par l'auditeur?
-Les propositions d'amélioration du contrôle interne?

4) La direction a-t-elle tendance à accepter des risques fiscaux importants?
Tenir compte:

-Du secteur d'activité,
-Des vérifications fiscales antérieures.

5) Des difficultés particulières ont-elles été éprouvées lors des audits précédents?
Tenir compte en particulier des aspects suivants:

-Documents comptables insuffisants,
-Refus de procéder à certaines circularisations
-Impossibilité ou difficulté de visiter certains départements ou certains sites,
-Importance des montants estimatifs (provision).
-Mauvaise collaboration des services de la société,
-Nombre et importance des ajustements proposés
-Insuffisance de contrôle sur les écritures d'inventaire et de régularisation.

6) Les transactions intra-groupe sont-elles trop Importantes?

7) Les procédures et instructions sont-elles Insuffisantes?

C ONCLUSION

Evaluation globale du risque : Haut
Modéré
Léger

Etabli par: Le:
Revu par : Le:

IMMOBILISATIONS

	réponse oui ou non N/A	commentaires
y a-t-il une variation importante depuis la fin de l'exercice précédent?		
Le contrôle interne sur les acquisitions et cessions d'immobilisations est-il a priori déficient (procédures d'autorisation, d'enregistrement, calcul des amortissements,,)?		
L'audit précédent a-t-il soulevé des problèmes importants liés aux postes d'immobilisations?		
y a-t- il absence d'une politique déterminée d'investissement (budgets d'investissements)?		
L'entreprise utilise-t-elle des biens dont elle n'est pas propriétaire (location, crédit-bail)?		
Les biens utilisés par l'entreprise sont-ils susceptibles d'obsolescence particulièrement rapide?		
y a-t-il absence d'un fichier d'immobilisations ou d'un fichier non recoupé périodiquement avec l'inventaire physique?		
Existe-t-il un risque lié aux immobilisations incorporelles(notamment: justification économique, politique d'amortissement et de dépréciation)?		
La société immobilise-t-elle des frais de recherche et de développement?		
Existe-t- il des immobilisations partiellement ou totalement inutilisées pour l'exploitation (et dont la valeur comptable ne reflète pas la valeur d'utilité pour l'entreprise)?		

C ONCLUSION

Evaluation globale du risque : Haut
Modéré
Léger

Etabli par: Le:
Revu par : Le:

PLACEMENTS

	réponse oui ou non N/A	commentaires
y a-t-il une variation importante depuis la fin de l'exercice précédent?		
Les titres détenus concernent-ils des sociétés présentant un risque particulier?		
L'audit précédent a-t-il soulevé des problèmes particuliers liés aux titres de participation?		
Existe-t-il des participations réciproques?		
La société a-t-elle des filiales à l'étranger?		
Les informations nécessaires à l'évaluation de ses titres de participation sont-elles insuffisantes?		
y a-t-il des modifications dans les méthodes d'évaluation d'un exercice à l'autre?		
Les produits et charges liés aux titres de participation sont-ils différés dans leur enregistrement?		
Les dettes et créances envers les sociétés liées (financières ou commerciales) sont-elles importantes?		
y a-t-il eu des modifications de classement entre les .diverses catégories de titres? -		

C ONCLUSION

Evaluation globale du risque : Haut
Modéré
Léger

Nature des principaux risques identifiés :

Etabli par: Le:
Revu par : Le:

ACHATS ET FOURNISSEURS

	réponse oui ou non N/A	commentaires
1. <u>REVUE ANALYTIQUE /INFORMA TIONS GENERALES</u>		
1.1 y a-t-il une variation importante des dettes d' exploitation (en valeur absolue, en fonction du chiffre d'affaires, compte tenu de la variation des stocks)?		
1.2 y a-t-il eu modification des sources d'approvisionnement au cours de l' exercice (Maroc/Etranger)?		
1.3 La répartition des achats par fournisseurs est-elle ~ modifiée par rapport à l'exercice précédent?		
1.4 Le ratio mesurant le délai moyen de règlement des fournisseurs s'est-il dégradé (achats /fournisseurs d'exploitation)?		
1.5 Les évolutions notées sont-elles en désaccord avec le budget?		
1.6 y a-t-il des événements particuliers (changement dans le cycle de production, difficultés d'approvisionnement, défaillance d'un fournisseur important, politique de stockage) qui devraient être pris en compte dans l'audit de la section?		
1.7 La direction exerce-t-elle un contrôle insuffisant sur les approvisionnements, les prix facturés, les stocks, les ristournes à recevoir et les règlements?		
1.8 y a-t-il des charges externes présentant des risques d'audit particuliers (commissions, frais de publicité, honoraires ...)?		
1.9 L'audit précédent a-t-il soulevé des problèmes importants, notamment passifs non enregistrés?		
2. <u>CONTROLE INTERNE</u>		
2.1 Le contrôle interne est-il a priori déficient?		
2.2 y a-t-il eu des modifications importantes dans le circuit des factures et dans la procédure d'ordonnancement?		

2.3 y a-t-il des changements significatifs dans le personnel chargé du suivi des comptes fournisseurs? **3. <u>SEPARATION DES EXERCICES</u>** 3.1 La nature des produits achetés ou la multiplication des lieux de stockage crée-t-elle un risque particulier sur l'exhaustivité des achats en fin d'exercice? 3.2 Les procédures de contrôle sont-elles insuffisantes à ce niveau?		

<u>C ONCLUSION</u>

Evaluation globale du risque : Haut
Modéré
Léger

Nature des principaux risques identifiés :

Etabli par: Le:
Revu par : Le:

CHARGES DE PERSONNEL

	réponse oui ou non N/A	commentaires
1. Compte tenu de l'activité de l'entreprise et de son secteur d'activité, la fonction Personnel présente-t-elle un risque spécifique? 2, Le contrôle interne est-il a priori déficient, particulièrement: * contrôles exercés par la direction, * séparation des fonction (notamment entre le service du personnel et le service de la paie), * effectifs et compétences du personnel, * spécialisation des exercices (primes, intéressements, 13ème mois.) 3. L'entreprise a-t-elle fait l'objet de contrôle au cours des dernières années (Sécurité sociale, CNSS...)? 4. L'audit précédent a-t-il mis en évidence des problèmes particuliers? 5. Les conflits collectifs et/ou individuels sont-ils fréquents (considérer leur nature et leur gravité)? 6. L'entreprise est-elle sur le point de franchir un seuil d'effectif entraînant des obligations nouvelles (10,50, 100 personnes)? 7. L'évolution de la masse salariale est-elle incohérente .avec l'évolution de		

l'activité? 8. Existe-t-il des plans de restructuration en cours ou prévus? 9. Y a-t-il un risque inhérent à l'évaluation et à la comptabilisation des droits acquiS en matière de retraites?		

C ONCLUSION

Evaluation globale du risque : Haut
Modéré
Léger

Nature des principaux risques identifiés :

Etabli par: Le:
Revu par : Le:

الملحق رقم (03): قائمة محكمي الاستبيان

الاسم واللقب	الرتبة	التخصص
عجيلة محمد	أستاذ	محاسبة وتدقيق
رواني بوحفص	أستاذ محاضر –أ–	محاسبة وتدقيق
شرع مريم	أستاذة محاضرة –أ–	تسيير

الملحق رقم (04) : الاستبانة الموجهة لمحافظي الحسابات

الاستبيان موجه إلى المدققين الخارجيين في الجزائر

سيدي، سيدتي:

تحية طيبة، أما بعد...

من خلال استمارة الاستبيان المرفقة، يسعى الطالب الى جمع البيانات اللازمة لقياس "مدى تطبيق المعايير المتعلّقة بالتدقيق في البيئة الجزائرية" في اطار إعداد مقال موسوم بـ "التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية " في اطار التكوين في مرحلة الدكتوراه تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، وباعتبار حضرتكم من المهتمين والممارسين للمراجعة الخارجية، فأنتم خير من يمكنه المساهمة في الموضوع.

وعليه، يُرجى منكم أن تتفضلوا مشكورين بالإجابة على الاستبيان الموالي حسب وجهة نظركم ورأيكم، وأملنا كبير في أنكم ستجيبون باهتمام وبدقة على أسئلة الاستبيان حتى تكون النتائج مثمرة، كما نحيطكم علما أن اجابتكم ستستخدم لأغراض البحث العلمي، مع ضمان السرية التامة.

شكرا على تعاونكم

الطالب : بن يحي علي بن صالح

رقم الهاتف: 06 74 07 40 40

البريد الالكتروني: benyahia.ali@univ-ghardaia.dz

المعلومات الشخصية

1- المهنة:

☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد

2- المؤهل العلمي:

☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجيستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى

3- سنوات الخبرة العلمية:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات الى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

المحور الأول: إلمام المدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلّقة بالتدقيق:

الترتيب	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	المدقق الخارجي في الجزائر مطّلع و مُلمّ بمضمون القرار المؤرّخ في 24 جوان 2013 والذي يُحّدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.					
02	المدقق الخارجي مطّلع بشكل جيد على المعايير الجزائرية للتدقيق NAA.					
03	المعايير الجزائرية للتدقيق NAA تتطابق لحد كبير مع المعايير الدولية للتدقيق ISA.					
04	المعايير الجزائرية للتدقيق NAA ومعايير تقارير محافظ الحسابات تتميز، بالوضوح.					
05	يُتابع المدقق الخارجي تكوينات دورية في مجال التدقيق.					
06	مساعدو المدقق الخارجي على دراية كافية بالمعايير المتعلقة بالتدقيق.					
07	مساعدو المدقق الخارجي يُتابعون تكوينات دورية من أجل تعزيز المعارف في مجال التدقيق.					

المحور الثاني: توافق معايير التدقيق المطبّقة في الجزائر مع بيئة الأعمال:

الترتيب	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA جاء في ظروف ملائمة (في الوقت المناسب).					
02	المعايير الجزائرية للتدقيق NAA تتوافق مع بيئة الأعمال في الجزائر.					
03	مديرو المؤسسات ومسيروها لهم دراية كافية بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، وتلك المتعلّقة بالتقارير.					
04	فترة اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA كافية لتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تلك المعايير.					
05	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، والمعايير المتعلقة بتقارير محافظ الحسابات، يزيد من ثقة أصحاب المصالح.					
06	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA يعطي مصداقية أكثر للمعلومة المالية، ممّا يُسهل على أصحاب المصالح اتخاذ القرارات.					
07	تتوافق المعايير المتعلّقة بالتدقيق في الجزائر مع القوانين ذات الصلة (قانون 01/10 والقانون التجاري ...)					

المحور الثالث: واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA:

الترتيب	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تبني المعايير الجزائرية للتدقيق NAA يعد قفزة نوعية في تاريخ التدقيق.					
02	يسعى المدقق الخارجي الى انتهاج عمله طبقا للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA.					
03	المدقق الخارجي ملزم بتطبيق تقارير تتوافق مع مضمون القرار المؤرّخ في 24 جوان 2013 الذي يُحّدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.					
04	تحترم تقارير المدقق الخارجي في الجزائر شكل ومضمون القرار المؤرّخ في 24 جوان 2013 والذي يُحّدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.					
05	المدقق الخارجي ملزم بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA.					
06	يحاول مساعدو المدقق الخارجي تطبيق المعايير المحلية المتعلقة بالتدقيق.					
07	معايير التدقيق المحلية مطبقة بشكل سليم في الجزائر.					

انتهى – شكرا لمساهمتكم

Le questionnaire est destiné aux auditeurs externes en Algérie

Chères consœurs, chers confrères,
Salutations,

Dans le cadre de la préparation de mon doctorat, j'ai le plaisir et l'honneur de solliciter votre participation à l'aboutissement d'une recherche destinée à évaluer le degré de l'application des normes locales d'audit par les auditeurs externes dans l'environnement algérien ; Il va sans dire qu'un article sera publié dans le future et bien entendu dans l'intérêt de la profession.
A cet effet, le questionnaire ci-dessous vous permettra de mieux saisir l'impact du sujet, dont la confidentialité est bien entendue assurée.

Je vous remercie par avance pour votre collaboration.

Etudiant : BEN YAHIA Ali ben Salah
(Expert-comptable et Commissaire aux comptes)
Tel : 06 74 07 40 40
E-mail : benyahia.ali@univ-ghardaia.dz

Informations personnelles:

1- Profession:

Expert-comptable ☐ Commissaire aux comptes ☐

2- Niveau d'instruction:

licence ☐ Maste ☐ magistère ☐ doctorat ☐
Autres ☐

3- Expérience professionnelle:

moins de 5 ans ☐ entre 5 ans et 15 ans ☐ plus de 15 ans ☐

Axe 1: Connaissance de l'auditeur externe des normes relatives à l'audit en Algérie :

Ord	Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	En désaccord	Fortement en désaccord
01	L'auditeur externe en Algérie connait parfaitement le contenu de la décision du 24 juin 2013, relative aux normes des rapports du commissaire aux comptes.					
02	L'auditeur externe est au courant du contenu des normes algériennes d'audit NAA.					
03	Les normes algériennes d'audit NAA sont identiques aux normes internationales ISA.					
04	Les normes algériennes d'audit NAA et les normes du rapport du commissaire aux comptes sont explicites.					
05	L'auditeur externe participe à des stages dans le domaine d'audit périodiquement.					
06	Les assistants des auditeurs externes (les collaborateurs) connaissent suffisamment les normes d'audit.					
07	Les assistants des auditeurs externes participent à des stages dans le domaine d'audit périodiquement.					

Axe 2: Conformité des normes locales d'audit en Algérie par rapport à l'environnement des affaires :

Ord	Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	En désaccord	Fortement en désaccord
01	La publication des Normes algériennes d'audit (NAA) s'est déroulée dans des conditions appropriées (en temps opportun).					
02	Les normes algériennes d'audit NAA sont adéquates avec l'environnement des affaires en Algérie.					
03	Les gérants et les gestionnaires des institutions ont un aperçu sur les normes algériennes d'audit (NAA) et celles relatives aux rapports.					
04	Le délai d'émission des normes algériennes d'audit NAA est suffisant pour l'adaptation des institutions économiques à celles-ci.					
05	L'application des normes algériennes d'audit (NAA) et celles relatives aux rapports du commissaire aux comptes, renforce la confiance des parties prenantes.					
06	L'application des normes algériennes d'audit (NAA) donne plus de crédibilité à l'information financière, ce qui facilite la prise de décision pour les parties prenantes.					
07	les normes algériennes d'audit sont					

	en concordance avec les lois (Loi 10-01, le code de commerce…etc)					

Axe 3: L'application effective des normes algériennes d'audit NAA:

Ord	Expression	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	En désaccord	Fortement en désaccord
01	L'adoption des normes algériennes d'audit NAA est un essor dans l'histoire de l'audit.					
02	L'auditeur externe en Algérie essaie d'appliquer les normes algériennes d'audit (NAA).					
03	L'auditeur externe est tenu d'appliquer le contenu de la décision du 24 juin 2013, relatives aux normes des rapports du commissaire aux comptes.					
04	Les rapports de l'auditeur externe en Algérie respectent la forme et le contenu de la décision du 24 juin 2013, relatives aux normes des rapports du commissaire aux comptes.					
05	L'auditeur externe est tenu d'appliquer les normes algériennes d'audit (NAA).					
06	Les assistants des auditeurs externes essaient l'application des normes d'audit locales.					
07	Les normes locales d'audit sont bien appliquées en Algérie.					

Merci pour votre collaboration …

الملحق رقم (04): مخرجات برنامج SPSS

Statistiques

		السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس	السؤال السادس	السؤال السابع
N	Valide	135	135	135	135	135	135	135
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,82	2,39	1,99	2,19	2,73	2,76	2,97
Ecart-type		,809	1,165	,966	,918	1,278	1,129	1,184

Statistiques

		السؤال الثامن	السؤال التاسع	السؤال العاشر	السؤال الحادي عشر	السؤال الثاني عشر	السؤال الثالث عشر	السؤال الرابع عشر
N	Valide	135	135	135	135	135	135	135
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,26	3,15	3,72	2,91	2,14	2,30	2,73
Ecart-type		1,065	,910	,834	1,082	1,066	1,039	,814

Statistiques

		السؤال الثامن	السؤال التاسع	السؤال العاشر	السؤال الحادي عشر	السؤال الثاني عشر	السؤال الثالث عشر	السؤال الرابع عشر
N	Valide	135	135	135	135	135	135	135
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,26	3,15	3,72	2,91	2,14	2,30	2,73
Ecart-type		1,065	,910	,834	1,082	1,066	1,039	,814

Statistiques

		M1	M2	M3
N	Valide	135	135	135
	Manquante	0	0	0
Moyenne		2,4074	2,8868	2,3937
Ecart-type		,70018	,65816	,46454

الملحق رقم (06) : مقابلة الخبراء المحاسبين

Etudiant "doctorant "(Confrère) : Ali BEN YAHIA
(Expert-comptable et Commissaire aux comptes)
Tel : 06 74 07 40 40 (Viber)
E-mail : benyahia.ali@univ-ghardaia.dz

Entretien destiné aux "Auditeurs externes "

Chères Consœurs, chers Confrères,
Salutations confraternelles,

Dans le cadre de la préparation de **ma thèse de doctorat**, j'ai l'honneur et l'avantage de solliciter votre généreuse participation à l'aboutissement d'une recherche destinée à connaître le rôle de l'"**Auditeur externe**", lors de la réalisation d'une mission d'audit légal ; Mais, cela nécessite un entretien spécifique avec les Professionnels, dont les résultats seront dans **l'intérêt de la profession** !

A cet effet, mon entretien (questionnaire) ci-après vous permettra de mieux saisir l'importance du sujet, dont **la confidentialité** est bien entendu, pleinement assurée !

Je vous remercie, par avance, pour votre aimable collaboration.

I. Informations personnelles:

4- Nom et Prénom (Facultatif) :

.....

5- Téléphone : .....

6- Profession:

Expert-comptable ☐ Commissaire aux comptes ☐

☐

7- Niveau d'instruction:

licence Master☐ magistère☐ doctorat☐ ☐

Autres

8- Expérience professionnelle:

moins de 5 ans☐ entre 5 ans et 15 ans☐ plus de 15 ans☐

II.Questions d'entretien:

1. Pourriez-vous nous schématiser ou nous expliquer brièvement la démarche d'une mission d'audit légal ?

……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……

2. Il existe deux approches de Commissariat aux comptes : l'approche classique & l'approche par les risques ; Pourriez-vous nous dire quelle approche adoptez-vous lors de l'exécution d'une mission d'audit externe?

……
……

Pour quelle raison ?……

3. Y-a-t-il des différences entre l'audit légal et l'audit contractuel, sur le plan démarche ?

☐ oui **☐ non**

Si oui, pourriez-vous nous les citer ?

……
……
……
……
……
……

4. Quelles sont les références réglementaires pour le "Commissaire Aux Comptes" ?

……
……
……
……
……
……
……

5. Selon votre appréciation, comment évaluez-vous la formation des professionnels d'audit en matière de Normes Algériennes d'Audit (NAA)?

☐ faible **☐ acceptable** **☐ bonne**

Est-ce qu'ils (les Professionnels) sont suffisamment sensibilisés en matière d'application desdites normes?

☐ non **☐ moyennement** **☐ oui, parfaitement**

6. Quelle est l'information financière que doit vérifier le Commissaire Aux Comptes, lors d'une mission d'audit légal ?

……
……
……
……
……
……
……
……

7. L'application des "NAA "est-elle obligatoire actuellement pour l'Auditeur externe ?

☐ oui **☐ non**

8. Pourriez-vous nous informer des obligations de la "Direction de l'Entreprise "envers l'Auditeur durant sa mission d'audit ?

……
……
……
……

……
……
……

9. Pourriez-vous nous affirmer ou infirmer, si la forme des rapports de Commissariat Aux Comptes, est unifiée ?

☐ **oui** ☐ **non**

Si non,
pourquoi ?……
……
……

10. Auriez-vous une autre idée à ajouter ou conclure par un dernier mot ?

……
……
……
……
……

Merci pour votre bénéfique collaboration …