جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

تخصص مالية و محاسبة

تحسين توافق المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق لتحسين الإستثمار

مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

من تقديم الطالبة:تحت إشراف الأستاذة:

- سميرة قروامسة

داود خيرة

الأستاذ	الدرجة العلمية	الرتبة
د. زاهي محمد أمين	أستاذ محاضر – أ -	رئيسا
د. داود خيرة	أستاذ محاضر – أ -	مشرفا و مقررا
د. بوشنافة ميسوم	أستاذ محاضر – ب -	عضوا مناقشا

السنة الجامعيـــة :2023/2022

الشكـــــر و التقديـــــــــر

أول الكلام الحمد و الشكر لله عز و جل على جميع نعمه.

أتقدم بالشكر الجزيل و أسمى عبارات التقدير إلى أستاذتي و مشرفتي الأستاذة "داود خيرة "على قبولها الإشراف على مذكرتي و على توجيهاتها المستمرة حول انجاز البحث.

و أتقدم لكم أعضاء لجنة المناقشة الموقرة لذين قبلوا و تحلموا عناء قراءة و تفحص و مناقشة هذه المذكرة.

كما لا يفوتني أن أتوجه بكامل شكري و تقديري لكل من ساهم من قريب أو بعيد في اتمام هذا العمل المتواضع ، وإلى كل من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية .

الإهـــــداء

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله

و إلى زوجي رفيق دربي

وإلى جميع أفراد عائلتي فردا فردا

و إلى كل من ساعدني و ساندني و شجعني في إنجاز هذا العمل

من قريب أو بعيد .

المستلخص

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى توافق المراجعة الخارجية الجزائرية مع المعايير الدولية للتدقيق ،و تأثير ذلك على الاستثمار في الجزائر .

ولتحقيق الأهداف السابقة اقتضى البحث دراسة الجانب النظري للمراجعة الخارجية و أساسياتها و استعراض المعايير الدولية للتدقيق و علاقتها بالاستثمار ،كما تناول مقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق و المعايير الدولية لإبراز مدى توافقهم و تأثير ذلك على الاستثمار .

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :المعايير الجزائرية للتدقيق تتوافق مع نظيرتها الدولية و لها تأثير في استقطاب المستثمرين الأجانب من خلال تعزيز ثقتهم من خلال المعلومات المقدمة و سد حاجاتهم و تضييق فجوة التوقعات .

abstract

The study aims to find out the extent to which the Algerian externalaudit is compatible with the international auditing standards, and the impact of this on investment in Algeria.

in order to achieve the previous objectives ,the researchrequired studying the theoretical aspect of external auditing and its basics ,and reviewing the international auditing standards and their relationship to investment ,it also dealt with comparison between the Algerian standards of auditing and the international standards to highlight the extent of their compatibility and the impact of this on investment .

the study concluded several result ,the most important of which are ; the Algerian auditing standards are compatible with their international counterpartsand have an impact on attracting foreign investors,by enhancing their confidence in the information provided filling their needs and narrowing the expectations gap.

فهرس المحتويات

المحتـوى	الصفحة
شكر	
اهداء	
ملخص	
فهرس المحتويات	ا
مقدمة	أ
الفصل الأول :الإطار النظري للمراجعة الخارجية	
تمهيد	1
المبحث الأول :مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية	2
المطلب الأول :ماهية المراجعة الخارجية	2
المطلب الثاني :أهداف وأهمية المراجعة الخارجية	4
المطلب الثالث :أنواع المراجعة الخارجية	5
المطلب الرابع :مراحل المراجعة الخارجية	7
المبحث الثاني :أساسيات المراجعة الخارجية	12
المطلب الأول :مسؤوليات المراجع الخارجي	12
المطلب الثاني :حقوق المراجع الخارجي	13
المطلب الثالث :أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية	15
المطلب الرابع :التقرير	20
خلاصة الفصل	22
الفصل الثاني :المعايير الدولية للتدقيق و علاقتها بالاستثمار	
تمهيد	24
المبحث الأول :معايير التدقيق الدولية	25
المطلب الأول :ماهية معايير التدقيق الدولية	25
المطلب الثاني نطاق معايير التدقيق الدولية	26
المطلب الثالث :معايير مسؤولية المراجع و معاير العمل الميداني على ضوء المعايير الدولية	29

المطلب الرابع: معايير استخدام عمل الأخرين و اعداد تقرير المراجع	37
المبحث الثاني :علاقة المعايير الدولية بالاستثمار	42
المطلب الأول : ماهية الاستثمار	43
المطلب الثاني :علاقة المعايير الدولية للتدقيق بالاستثمار	46
خلاصة الفصل	48
الفصل الثالث :مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية ودوره في تحسين الاستثمار	
تمهيد	50
المبحث الأول :واقع التدقيق الخارجي في الجزائر	51
المطلب الأول :تطور مهنة التدقيق في الجزائر	51
المطلب الثاني :شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر	53
المطلب الثالث الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر	54
المطلب الرابع : المعايير الجزائرية للتدقيق	62
المبحث الثاني :مقارنة المعايير الجزائرية مع المعايير الدولية للتدقيق	66
المطلب الأول :دراسة مقارنة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية	67
المطلب الثاني :أثر التوافق بين المعايير الجزائرية و الدولية للتدقيق على تحسين الاستثمار	70
خلاصة الفصل	71
خاتمة عامة	73
قائمة المراجع	77
الملاحق	

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية ، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات كبيرة الحجم ذات عمليات معقدة، و تخطت المؤسسات في إطار هذه التحولات العالمية الحدود الجغرافية فأصبحت هناك شركات متعددة الجنسيات تفصل الملكية فيها عن التسيير، و تنشط في بيئات مختلفة من العالم ، ما أوجب ضرورة توفير وسيلة تضمن صحة المعلومات التي تقدمها المؤسسات لمستخدميها، هنا ظهرت الحاجة إلى خدمات المراجعة الخارجية للقيام بفحص انتقادي منتظم لعملية المؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد عن نتيجة أعمال المشروع أو عن مركزه المالي في نهاية الفترة المحددة.

كما اشتدت المنافسة بعد ذلك على الاستثماري و تحفيزه لما له من أثر على زيادة التحرر الاقتصادي و الانفتاح العالمي في مجال الأسواق ، و حرية التجارة و تحقيق التنمية، الأمر الذي دفع المنظمات و الهيئات الدولية المختصة في ميدان المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالمراجعة و إصدار معايير توحد الممارسات المهنية بين الدول، عرفت بالمعايير الدولية للتدقيق و التي تبنتها جل الدوللاعتبارها داعما رئيسيا للشفافية و الإفصاح و بالتالي الوثوق بالمعلومات من جميع الأطراف ذات العلاقة و من بينها المستثمرون الأجانب.

و الجزائر كغيرها من الدول ليست بمنأى عما يحدث خارج حدودها، تسعى جاهدة للخروج من عزلتها و الاندماج مع التغيرات الاقتصادية الجديدة، كما تسعى لتحسين جودة المعلومات من خلال إصدار التشريعات اللازمة لذلك، كما قامت بإصدار معايير جزائرية للتدقيق تتناسب مع البيئة المحاسبية الجزائرية، و هذا ما سنحاول تناوله في بحثنا هذا.

الإشكالية :

انطلاقا مما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي :

ما مدى توافق المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق وتأثيره على تحسين الاستثمار؟

و للإجابة على هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالمراجعة الخارجية ؟

- ما المقصود بالمعايير الدولية للتدقيق و ما علاقتها بالاستثمار ؟
- ما مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية و ما أثرها على الاستثمار ؟

الفرضيات :

- المراجعة الخارجية هي تقنية فنية ذات تأصيل نظري تعمل على جمع و تقييم الأدلة بشكل موضوعي ، و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.
- المعايير الدولية للتدقيق هي مجموعة من المبادئ الدولية لتدقيق المعلومات المالية ،و تبنيها يؤثر إيجابيا على زيادة الاستثمار الأجنبي و زيادة النمو الاقتصادي .
- تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية بشكل تام ، و هذا التوافق يخدم تحسين الاستثمار في الجزائر.

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في إبراز دور توافق المعايير الجزائرية مع المعايير الدولية للتدقيق في ترشيد قرارات المستثمرين و تحسينالاستثمار الذي أصبح يلعب دورا مهما في تفعيل التنمية الاقتصادية.

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة بالإضافة إلى الإجابة على تساؤلات البحث و إثبات صحة الفرضيات الموضوعة، إلى ما يلي :

- دراسة الظروف و المراحل التي حكمت تطور المراجعة الخارجية في الجزائر.
- التعرف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر و تنظيم المهنة في ضل الظروف الراهنة.
- استعراض المعايير الدولية للمراجعة و التي تبقى غير معروفة نسبيا في الجزائر.
- التوصل إلى مقارنة المراجعة الخارجية في الجزائر بالمعايير الدولية للمراجعة ، و تحديد درجة التوافق بينهما.
- بيان دور توافق المعايير الجزائرية مع الدولية في تحسين الاستثمار.

أسباب اختيارالموضوع :

يعود اختيار الموضوع لجملة من الأسباب تتمثل أهمها في :

- ارتباط الموضوع بالتخصص .
- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق .

- المتطلبات الحالية التي تحتم ضرورة إنشاء و تفعيل آليات رقابية تساير الواقع الجديد ، و تضمن صدق و ملائمة المعلومات التي تخدم المستثمرين.
- نقص الدراسات السابقة في هذا الموضوع .

منهج الدراسة :

للإجابة على التساؤلات المطروحة و اختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي في إثبات مدى صحة الفرضيتين الأولى و الثانية، و اعتماد المنهج المقارن في إجراء مقارنة بين معايير الجزائرية و المعايير الدولية لإثبات صحة أو خطأ الفرضية الثالثة.

حدود الدراسة :

تناولت هذه الدراسة الإطار النظري للمراجعة الخارجية، و عرض أهم المعايير الدولية للتدقيق ، وإبراز علقتها بالاستثمار، و مقارنة المعايير الجزائرية مع المعايير الدولية بالتدقيق.

الدراسات السابقة :

-دراسة بودربالة سارة حدة، 2006، تحت عنوان **دور المراجعة الخارجية في تحسين نوعيةالمعلومة المالية للتسيير، دراسة حالة مؤسسة سوناطراك**.

من خلال دراسة إشكالية مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومة المالية في تسيير المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة و مؤسسة سوناطراك بصفة خاصة.

توصلت الطالبة إلى أن تحديد قواعد و معايير المراجعة الخارجية يساهم بقدر كبير في حماية هذه الوظيفة، مما يؤدي إلى التحكم في العمليات المحاسبية و المالية للمؤسسات، و الحد من مختلف أشكال التلاعب و الاختلاس.

- دراسة صنهاجي هبة، عوادي عبد القادر، عمامري محمد العيد، **أثر تطبيق معايير التدقيقالدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 1 ، العدد 1 ، ديسمبر 2017.

توصلوا إلى أن المعايير الدولية للتدقيق تعتبر بمثابة نظم و إجراءات تساهم في الردع من مستوى عمل المدققين و التقليل من حجم التفاوت المهني ، و أن المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق، و تنحصر هذه الأخيرة في مهنة محافظة الحسابات و التي بدورها في إضفاء الشرعية على البيانات المالية.

صعوبات الدراسة :

من أهم الصعوبات التي تم مواجهتها أثناء إجراء البحث هي قلة المراجع و البحوث السابقة حول الموضوع.

هيكل الدراسة :

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول

الفصل الأول تم التطرق فيه إلى المراجعة الخارجية مبرزة الإطار العام لها من خلال تقديم تعاريف لها و ذكر أهدافها ،و أهميها ،أنواعها و مراحلها .

وإبراز أساسيات المراجعة الخارجية .

الفصل الثاني تم التطرق فيه إلى المعايير الدولية للتدقيق ، و التعرف على علاقتها بالاستثمار .

أما لفصل الثالث فتم التطرق إلى واقع المراجعة فبي الجزائر ، و أجراء مقارنة بين المعاير الجزائرية للتدقيق و نظيرتها الدولية لاستنتاج علاقة التوافق مع تحسين الاستثمار في الجزائر.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيـــد :

المراجعة الخارجية من المهن العالمية و العريقة التي عرفت منذ العصور الأولى ، والتي ارتبطت نشأتها بنشأة المحاسبة ، و قد عرفت تطورا هائلا استجابة للاحتياجات المختلفة، و تماشيا مع التغييرات التي حدثت في التشريعات و الأساليب، فبعدما كان الهدف الرئيسي للمدقق يقتصر علىاكتشافالغش و التلاعب و الاختلاس أصبح مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء بمختلف أنواعها ، و تحديد مدى صحة و سلامة المركز المالي للمؤسسة ، و المساعدة في تقييم المؤسسة ماليا و إداريا ، و مدى قدرتها على الاستمرار.

و لمزاولة مهنة المراجعة بكل أريحية في كل مراحلها ،و الحصول على معلومات و قرائن إثبات للخروج برأي فني انتقادي محايد حددت حقوق للمراجع للتمتع بها، و مسؤوليات عليه الالتزام بها .

و سيتم من خلال هذا الفصل التطرق الى العناصر التالية :

- مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية .
- اساسيات المراجعة الخارجية.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية

نتيجة لفضائح المؤسسات و ما تبعها من حالات إفلاس و انهيار فقدت الكثير من المؤسسات ثقة غالبية المجتمع، و ساد الشك بمستوى كفاءة و نزاهة و أداء مجالس إدارتها و زاد التساؤل عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، مما استوجب اللجوء إلى المراجعة الخارجية التي تعمل على إيضاح الحقائق عن طريق مراجع مستقل عن المؤسسة

المطلب الاول : ماهية المراجعة الخارجية

الفرع الأول : نشأة المراجعة الخارجية

لاشك أن المدخل التاريخي ذو أهمية بالغة في بناء الحقائق في علم المراجعة، لذلك لا بد من استعراض نشأة المراجعة في المراحل التالية :

- قبل عام 1500 م : ظهرت عملية مراجعة الحسابات بعد ظهور المحاسبة، إلا أن جذورها التاريخية تعود إلى الفترة التي فرضت فيها أفكار البيروقراطية نفسها في القرن السادس عشر ميلادي، حيث كان المالك يعين أشخاصا لمراجعة الأملاك العقارية و منتوجات الأراضي الفلاحية، و بالأحرى كانت مراقبة الممتلكات النقدية و السلعية.و في ذلك الوقت كانت سلطة جباية الضرائب العينية و النقدية تفرضها الحكومات المركزية لمجموعة من الموظفين يقومون بإمساك سجلات لإثبات حركة جبائيه للضرائب، كما عينت الحكومات مراجعين لفحص هذه السجلات و التأكد من صحتها، و تركز اهتمام المراجع على منع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية .

-ما بين علم 1500 م و 1850 م : من بين التغيرات التي حصلت خلال هذه الفترة انفصال الملكية عن الإدارة هذا أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين، و كذا تبني فكرة النظام المحاسبي، خاصة بعد اكتشاف مبدأ القيد المزدوج ، و هذا ما أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع و رغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية[1]

- من 1850 م إلى 1905 م : تميزت هذه الفترة بظهور شركات مساهمة كبيرة الحجم نسبيا و متعددة الأنشطة، بغياب الملكية عن الإدارة تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس مال يتولون الرقابة عن الإدارة ،و التأكد من سلامة العائد عن رأس المال المستمر، هذا ما يتطلب وجود مراجع مستقل و مؤهل

[1] عبد الفتاح الصحن و فتح رزق السوافري ،**الرقابة و المراجعة الداخلية ،الدار الجامعية**،2004،مصر ،ص10.

للمراجعة بالإضافة إلى وجود جمعيات مهنية تشرفعلى المهنة و أدائها لواجباتها، وكان هدف المراجعة آنذاك اكتشاف الأخطاء و التلاعبات و منع الغش بفحص النظام المحاسبي، و توجيه الإتمام على تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المشروع.

- منذ عام 1905 م إلى 1960 م : أصبحت المراجعة تهدف إلى التأكد من صحة و عدالة المركز المالي، مع بقاءاكتشاف الخطأ كغرض فرعي ،إلى جانب التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الوقاية الداخلية[1].

الفرعالثاني: مفهوم المراجعة الخارجية

سيتم تقديم بعض التعاريف حول المراجعة الخارجية :

التعريف الأول: تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA: " المراجعة الخارجية في عملية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات و مدى صحة الحسابات و الأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية و كذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.[2]

التعريف الثاني : المراجعة الخارجية تعتبر الأداة الرئيسية المستقلة و الحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة.[3]

التعريف الثالث : نوع من أنواع المراجعة غرضها الرئيسي الوصول إلى تقرير حول عدالة تمثيل الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي، و عدالة تمثيل الحسابات الختامية لنتائج أعمالها من فترة مالية معينة، و لهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع، يطلق على هذا النوع أحيانا بالمراقبة المستقلة.

التعريف الرابع : المراجعة الخارجية هي علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير و القواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع، من طرف شخص خارجي محايد و مستقل عن المشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تغيير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع و عن مركزه المالي في نهاية فترة زمنية محددة .[4]

---

[1] عبد الفتاح محمد صحن و فتحي رزق السوافري ، المرجع سابق الذكر ،ص11.

[2] منصور حامد محمود و اخرون ،**اساسيات المراجعة** ، دار مركز التعليم المفتوح للنشر ، القاهرة ، مصر ، 1998، ص7.

[3] خالد امين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية** و العلمية ،دار وائل للنشر و التوزيع ، الطبعة الرابعة ،2007، الاردن ،ص30.

[4] محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية** ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر،2002،ص92،

التعريف الخامس: عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني من مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.[1]

التعريف السادس : المراجعة الخارجية يقوم بها المحاسب القانوني و لايقوم بها موظفو الشركة إطلاقا، ويقوم بها المراجع الخارجي المستقل بتقديم خدماته للمشروع على أساس تعاقدي بينها.[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن المراجعة الخارجية هي عمل محاسبي يتم من قبل وسيط مستقل عن الشركة يقوم بفحص سجلات الشركة و دفاترها و مستنداتها المحاسبية بدقة شديدة، لتقييم المعلومات المالية و التأكد من سلامتها و خلوها من الأخطاء ثم يصدر في النهاية تقرير يوضع فيه رأيه الموضوعي و المحايد تماما حول مدى صدق و صحة القوائم المالية للشركة.

المطلب الثاني : أهمية و اهداف المراجعة الخارجية.

الفرع الأول : أهمية المراجعة الخارجية :

تعتبر المعلومات الناتجة عن المراجعة الخارجية مهمة و مفيدة لعدة أطراف نتيجة الصبغة الإثباتية لها و كونها من طرف مستقل و محايد و بالتالي فإن تقرير المراجع يخدم عدة أطراف منها:

1 - إدارة المؤسسة : يقع على عاتق الإدارة اتخاذ قرارات مهمة يجب أن تكون دقيقة و موضوعية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة و لذلك فإن الإدارة تحتاج إلى قاعدة معلومات ذات صيغة قانونية تتسم بالملائمة و المصداقية و يمكن الوثوق بها.[3]

2 – المساهمون : تساعد المراجعة الخارجية على الاطلاع على كل مايجري في المؤسسة و تقوم نوعا ماالاطمئنان على ممتلكاتهم ، و تفيد في ضمان استخدام الموارد المتاحة بصفة مثلى و كفاءة عالية.

3 –الموردون: تسمح المراجعة الخارجية بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد تعاملهم معها، فإذا كانت الوضعية المالية للمؤسسة جيدة و هي قادرة على الوفاء بالتزاماتها في الآجال[4]

المحددة يوسع الموردين نطاق التعامل معها و تكون درجة الثقة أكبر و العكس.

---

[1] عبيد سعد المطيري ، **مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة تحديات و قضايا معاصرة** ، دار المريخ للنشر2004،السعودية ،ص100.

[2] ثباء القباني ،**المراجعة** ،الدار الجامعية ،2007،ص17.

[3] غسان محمد الفلاح ، **تدقيق الحسابات المعاصر** ،ط1،دار المسيرللنشر و التوزيع ،عمان ،1998،ص11.

[4] يوسف محمود جربوع ،**مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ،مؤسسة ألو للنشر و التوزيع ، ط1،الأردن ،2000،ص8.

4 –إدارة الضرائب: تساعد المراجعة الخارجية مصلحة الضرائب على التأكد من المعلومات المقدمة والتي على أساسها يتم تحديد الوعاء الضريبي و قيمة الضرائب، فالمراجعة الخارجية تعطي صورة واضحة و صحيحة على المركز المالي للمؤسسةممايساعدها على التنظيم الفني الدقيق للضريبة.

5- نقابةالعمال: تساعد المراجعة الخارجية نقابة العمال في التعرف على الصورة الحقيقية للمؤسسة خاصة المالية و بالتالي المطالبة بالحقوق اللازمة للعمال من منطق صحيح، ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد تقوم نقابة العمال بالمطالبة برفع الأجور.

6 – تسيير الموارد المتاحة : عملية المراجعة الخارجية تِدي إلى التوصل إلى نقاط الضعف في التسيير و يقوم المراجع الخارجي بتقديم نصائح و توصيات و اقتراحات من شأنها رفع درجة الكفاءة الإدارية، و بالتالي استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثل.[1]

الفرع الثاني : أهداف المراجعة الخارجية.

يمكن تقسيمها إلى مجموعتين أهداف تقليدية و أهداف حديثة

أ – الأهداف التقليدية : و تتمثل في :

- التحقق من صحة و هدف البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و مدى الاعتماد عليها.

- إبداء رأي فني محاسبي يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب –الأهدافالحديثة:

-مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

- تحديد أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد.[1]

المطلب الثالث : أنواع المراجعة الخارجية :

يوجد عدة أنواع من المراجعة الخارجية بناءا على معايير مختلفة نذكرمنها:

[1] يوسف محمود جربوع ،مرجع سابق ذكره ،ص9.

1 – مراجعة العمليات التشغيلية :

يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة و تزويد متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهدف التنظيمي بتحليل و اقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات و تطوير المؤسسة باعتبارها نظام معقد مفتوح على المحيط.

و فيما يلي تعريف المعهد الفدرالي الكندي لمراجعة العمليات :

" إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة و التخفيف من مسؤوليتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم الأنشطة و تقديم تحاليل و اقتراحات حولها.[2]

2 –المراجعة المالية : هي العملية المنظمة لجمع و تقديم أدلة و قرائن الإثبات عن افتراضات بوقائع وأحداث اقتصاديةبطريقة موضوعية، وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات .[3]

3 –المراجعة القانونية (الإلزامية):

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

4- المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية) :

و هي التي تتم دون إلزام قانوني و بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد، يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات و مصداقيتها.[4]

5- الخبرة القضائية :

و هي المراجعة التي يقوم بها طرف خارجي بطلب من المحكمة للحكم في نزاع و هذا النوع من النزاع يتطلب مراجعة القوائم المالية لإصدار حكم على مصداقيتها.[1]

---

[1] طبيش يمينة، ،**دور المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية**،مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر ،بسكرة 2019-2020،ص22.

[2] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة2،الجزائر ،2005،ص16.

2019-2020،ص22.

[3] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة2،الجزائر ،2005،ص16.

[4] محمد التهامي طواهر و ،مسعود صديقي ،**المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2003،ص21.

المطلب الرابع : مراحل المراجعة الخارجية :

للمراجع ثلاث مهام عليه القيام بها و هي مراقبة شرعية عن مدى صدق الحسابات، التأكد من احترام القوانين و القواعد التنظيمية من طرف المؤسسة موضوع المراقبة، و التصريح برأيه و ملاحظاته للمسؤولين و المساهمين و حتى السلطات المعنية أحيانا، و للقيام بذلك يجب أن يقوم بتتبع المراحل التي سوف يتم التعرض إليها .

الفرع الأول : العملية الأولية من عملية المراجعة.

لا يستطيع المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة مباشرة، لذا يتعين عليه القيام في هذه المرحلة بما يلي :

- التأكد من سلامة تعيينه و توفر الإمكانيات القانونية المادية و البشرية للقيام بمهمته.

- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة،إذ على المراجع قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية فحص الحسابات و الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة موضوع الدراسة التي تتعلق بـ :

- طبيعة النشاط

- هيكل المؤسسة

- التنظيم العام لها

- سياستها

- تنظيمها الإداري و المحاسبي

- الممارسات المحاسبية

- المدة الزمنية و فترات إنتاج المعلومات المالية و التسييرية

- وجود نظم الرقابة

- تدخل محترفين من خارج المؤسسة

الحصول على المعرفة العامة حول المؤسسة يمر بدوره بثلاث خطوات أساسية و هي :

[1] محمد بوتين مرجع سابق ذكره ،ص28.

1.1 الأشغالالأولية:

هي خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها و معرفة القوانين و التنظيمات الخاصة بالقطاع، و ماكتب حوله و خصوصياته و حول المهنة و المؤسسة أحيانا، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة مابين مؤسسات القطاع.

2.1 الاتصالات الأولية مع المؤسسة المراجعة :

يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين و مسيري مختلف المصالح و يجري حوارا معهم و مع من سيشتغل أثناء أداء المهمة أكثر من غيرهم كما يقزم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطها و وحداتها، و عليه أن يغتنم الفرصة و الاستفادة من زيادات الوحدات التابعة للمؤسسة هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

3.1إنطلاق الأشغال :

يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة و كاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات و جمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا، في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه، كما يمكنه في هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.[1]

الفرع الثاني : تقييم و فحص نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البدء في المراجعة الميدانية، فهو يعطي المراجع الأساس الذي يبني عليه اختياراته و استنتاجاته.

ينبغي التأكيد على ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية و ذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات، وتمكن هذه الضرورة في الأسباب التالية :

- ليس باستطاعة المراجع التأكد من أن كل التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات، و لا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية و معرفة أنها خالية من الأخطاء.

- لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات و لكن جزء منها فقط، و للحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر و تسجل بنفس الطريقة.

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق ذكره ،ص54، 55.

- يقوم المراجع بمراجعة مستنديه أي دراسة المستندات المبررة للعملية و عليه لكي يثق في هذه الاخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة أن يعرف كيفية إعدادها، تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها و المحافظة عليها في الأرشيف.

- فحص و تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأية مؤسسة، و يتضمن ذلك الخطوات التالية :

1.2 جمع الإجراءات :

يتعرف المراجع على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة و تدوينه لملخصات لها .

2.2اختبارات الفهم :

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع و عليه أن يتأكد من أنه فهمه ،و ذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم و التطابق، أي يتأكد أنه فهم كل أجزائها و أحسن تلخيصه لها تتبعه للعمليات.

3.2 التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية :

بالاعتماد عل الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من اعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ، و نقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير) تستعمل هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا، و عليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام و نقاط ضعفه.[1]

4.2 اختبارات الاستمرارية :

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي لنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة و دائمة.

إن اختبار الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم و التطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار و لا تحمل خللا.

[1] محمد الفيومي محمد و اخرون ،**دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث،مصر2008 ،ص 15 ،

5.2 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

باعتماده على اختباراتالاستمرارية يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء تسييره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج التي تم التوصل إليها (نقاط القوة و نقاط الضعف) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

و في ضوء تقرير النظام يقرر المراجع ما يلي :

- مدى الاعتماد على النظام ككل أو أجزاء منه، و مدى ملائمته في تحقيق الدقة المحاسبية للبيانات و ما يترتب عليها من معلومات.

- تحديد نقاط عمل المراجع و مايترتب على ذلك من تحديد أدلة المراجعة المطلوبة و مدى امتداد الفحص لعمليات المشروع.

- تقديم التوصيات و الاقتراحات لتعديل النظام بما يتوافق مع كفاءة النظام و إمكانية الاعتمادعليه .[1]

الفرعالثالث : فحص الحسابات و القوائم المالية.

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يعاد النظر في برنامج التدخل بحذف أجزاء منه في حلاة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى و اختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف، و تجدر الإشارة إلى أن :

في حالة وجود الرقابة الداخلية يكون هذا دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كاف و لا بد تدقيق مباشر للحسابات و القوائم المالية، و إلا فكيف يمكن المصادقة عليها دون فحصها فحصا فعليا ؟

يكتفي المراقب في هذه الحالة ببرامج عمل أدنى لكي يتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش،

-في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية عل المراجع توسيع برنامج تدخله و ذلك لما لنقاط الضعف من أثار سلبية على شرعية و صدق الحسابات.

[1] محمد بوتين ،مرجع سابق ذكره ،ص 67،.

تنجز مرحلة فحص الحسابات في ثلاث خطوات، كما يلي :

1.2 تحديد أثار تقييم الرقابة الداخلية :

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة ، فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

2.2 اختبارات السريانية و التطابق :

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق أولا من تجانس و تطابق (أو عدمه) المعلومات المحاسبية و المعلومات حول العمليات في الميدان، إن الرغبة هنا هي اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف.

تتم اختبارات التطابق و التجانس عن طريق الاطلاع على :

- المعلومات المحاسبية : الاطلاع على موازين المراجعة، فحص سريع للقيود الكبيرة و تدقيق للعمليات الممركزة.[1]

- المعلومات خارج المحاسبة : الموازنات، الإحصائيات التجارية، لوحة القيادة، العقود، محضر الاجتماعات... إلخ.

- القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية : تطور الهامش الإجمالي، نفقات المستخدمين، استهلاكات الاستثمارات، النفقات المالية ... إلخ.

أما اختبارات السريانية للتسجيلات و الأرصدة فتتم بالاعتماد على مصادر مختلفة منها :

- الرجوع إلى وثائق داخلية : الفواتير، سندات الاستلام و التسليم.

إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة : قصد تأكيد (أو نفي) العمليات المسجلة في دفاتر

المؤسسة و التي تمت معهم، مثل الزبائن، الموردين و البنوك، كما يقوم المراجع بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى المعلومات حول المؤسسة التي يراجعها مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير، المستخدمين و مصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات،

- المشاهدة الميدانية : عد و تقييم المخزونات، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائيا بجرده.

3.3 إنهاء عملية المراجعة :

على المراجع في نهاية الأمر أن يبدي رأيه حول المعلومات المالية، و عليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة و المتبعة من طرف المؤسسة ،و مدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما عليه فحص الأحداث مابعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات و محتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة ،و أحداث مؤثرة على حياة و مستقبل المؤسسة، و عليه مراجعة أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة، و التأكد من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها ،كما يجب التأكد من أن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع .[2]

الفرعالرابع : التقرير النهائي

يهدف تقرير المراجعة و الذي يمثل الناتج النهائي لجهود المراجع إلى تسهيل الاتصال بإضافة درجة من الثقة إلى المعلومات التي يتضمنها التقرير، و تتوقف هذه الدرجة على المدى الذي يمكن تبريره، وإذا لم يوصل التقرير بدرجة مرضية نتائج عملية المراجعة فإنه قد يخفق في الوفاء بالغرض منه.

المبحث الثاني :أساسيات المراجعة الخارجية

إن مهنة المراجع الخارجي شأنها شأن أي مهنة أخرى يتمتع مزاوليها بحقوق و مسؤوليات وذلك لمزاولة المهنة بكل أريحية للخروج برأي فني انتقادي محايد، و ذلك عن طريق تمكينهم من الحصول على معلومات و قرائن اثبات للتوصل إلى استخلاص هذا الراي الذي يعتبر هو المنتوج النهائي لعملية المراجعة ، و الذي يقدم في تقرير يبين ما توصل إليه بعد عملية المراجعة .

المطلب الاول : مسؤوليات المراجع الخارجي

يمكن تقسيم مسؤوليات المراجع المختلفة الي الأنواع التالية

المسؤولية الفنية :

تتعلق هذه المسؤوليةبأهم واجبات المراجع الخارجي و التي تتلخص كالتالي :

[1] محمد بوتين ،مرجع سابق ذكره ن ص 76.
[2] محمد بوتين ، مرجع سابق ذكره ،ص77،

1- مسؤولية في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد و المبادئ المحاسبية الاساسية المتعارف عليها و المقبولة عموما .

2- مسؤولية في التحقق من أن النصوص القوانين و اللوائح و الانظمة و العقود و غيرها من الوثائق التي تنظم أعمال و أنشطة المؤسسة قد تم تطبيقها بشكل سليم.[1]

المسؤولية الاخلاقية (التأديبية):

وهي التي تتعلق بالإخلالبأمانة و أخلاقيات المهنة و من أمثلة ذلك مايلي :

- اخفاء المراجع حقائق مادية معينة .
- تقديم بيانات مضللة و غير حقيقية .
- اخفاء أي تلاعب أو تعريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر .
- الاهمال أو التقاعس عن أداء عمله .
- اذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين .
- اذا لم يتضمن تقرير ه كل الانحرافات التي كشف عنها.[2]

المسؤولية المدنية :

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته اتجاه العميل و اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم

المالية ، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث ، و يقتصر العقاب هذا على دفع تعويض مادي ، باعتبار أن مراجع الحسابات يقوم بمراقبة أعمال الشركة ، فاذا ترتب عن أدائه لمهمته أخطاء انجرت عنها أضرار للشركة أو للغير فانه يتحمل مسؤوليته المدنية طبقا لأحكام المادة 124 من القانون المدني .[3]

المسؤولية الجزائية (الجنائية) :

وهي مسؤولية شخصية ، يتعرض فيها من يقترف أي من المخالفات التي تنشئها إلى غرامة مادية أو السجن او كلاهما ، ومن الاعمال أو التصرفات التي يترتب عنها المسؤولية الجزائية ما يلي :

- تآمر المراجع مع الادارة على توزيع أرباح صورية علىالمساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في الإدارة .

---

[1] اقاسم عمر ،**التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات في الجزائر** ،دار الكتاب العربي ،خرايسية ،الجزائر ،2016،ص15.

[2] محمد السيد سرايا ،**أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ،المكتب الجامعي الحديث مصر ،2007،ص73.

[3] شريفي عمر ،**التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة لنيل الدكتوراه العلوم الاقتصادية ،جامعة سطيف ،سنة 2004 ،ص144.

- تآمر المراجع مع مجلس الادارة في مجال اتخاذ قرارات معينة، في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة و لكن في حقيقتها كل الضرر بمصلحة المؤسسة و المساهمين .

- اغفال المراجع و تغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة ، و عدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية .

- الكذب في كتابة تقريره او في شهادته امام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة و مصالح المساهمين .

- ارتكاب الاخطاء و المخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة مثل افشاء بعض الاسرار الهامة للمؤسسة الى المؤسسة المنافسة.[1]

المطلب الثاني : حقوق المراجع الخارجي

تتمثل حقوق المراجع الخارجي فيمايلي :

- حق الاطلاع :يحق للمراجع الخارجي الاطلاع و الفحص المطلق لجميع دفاتر سجلات الشركة و مستنداتها بمفهومها الواسع في كل وقت و دون اخطار مسبق للإدارة،سواء كانت دفاتر قانونية او غير قانونية ،ادارية او مالية ،بيانية او احصائية .
- الحق في طلب البيانات و الايضاحات :هو حق مكمل لحق الاطلاع السابق ، فقد تكون هنالك بعض الأمور الغامضة أمام المراجع لا تكفي بيانات الدفاتر و المستندات لإيضاحها و إقامة الدليل على صحتها و يحتاج الأمر في استجلائها و إزالة الغموض عنها إلى مزيد من الأدلة والبيانات و المعلومات و الايضاحات و الاستفسارات من العاملين بالشركة .

- الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين: للمراجع أو من ينوب عنه من المراجعين حق الحضور لاجتماعات الجمعية العامة للمساهمين و ذلك من أجل :
  - التأكد من صحة الاجراءات التي اتبعتها إدارة الشركة في دعوة الجمعية العامة .
  - يدلي برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراجع للشركة .
  - تلاوة تقريره.

[1] عبد السلام عبد الله السعيد ابو سرعة ،**التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، فرع محاسبة و تدقيق ، الجزائر ،2009،ص63.

- يتولى الرد على استفسارات و أسئلة المساهمين باعتباره وكيلا عنهم.

- الحق في طلب أي تقارير أو استفسارات :للمراجع الخارجي الحق في طلب أي تقاريرأواستشارات معينة حول أي عملية من أي مسؤول كان في المؤسسة، مهما كان مستواه الاداري، لتوضيح أمر مالم يصل المراجع لتفسير مرض له .
- حق التحقيق في موجودات الشركة و التزاماتها :على اختلاف أنواعها كذلك يمكنه الاتصال بمختلف دائني الشركة للتأكد من صحة ارصدة هذه الالتزامات.
- الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين :في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال .[1]

المطلب الثالث :أدلة اثبات في عملية المراجعة الخارجية

يحتاج المراجع الخارجي من اجل القيام بمهمته في ابداء الراي عن على عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة الى ادلة اثبات يستند عليها .

الفرع الاول :تعريف أدلة الاثبات

"هو كل ما من شانه ان يؤثر على حكم و تقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية ".

كما يمكن تعريف ها بأنها :" المعلومات التي يستخدمها المراجع الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعية ".[2]

إذا أدلة الإثبات هي عبارة عن مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي ، و التي تتعلق بعمليات الشركة محل المراجعة ، بحيث يعتمد عليها للتوصل إلى استنتاجات يكون على أساسها رأيه الفني المحايدةحول عدالة القوائم المالية .

الفرع الثاني :أهمية أدلة الاثبات في المراجعة :

تكمن أهمية أدلة الاثبات في المراجعة في أنها هي الأساس الذي يبني عليه المراجع عملية المراجعة ،وبالتالي دقة و صحة هذه الأدلة يعود بالمنفعة على المنشأة محل المراجعة من خلال التالي :

---

[1] عماد سعيد الزمر وأخرون ،**مقدمة في مبادئ و برامج المراجعة** ،الناشر كلية التجارة ،جامعة القاهرة ،مصر ،ص37.

[2] ادريس عبد السلام الشتيوي ،**المراجعة لخارجية (معايير و اجراءات)**، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع ، لبنان ، ط4 ،1996 ص 80-81.

1- وجود أدلة اثبات صحيحة و دقيقة تدعم البيانات المحاسبية و المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية ،من شأنه زيادة الاعتماد على هذه البيانات و المعلومات من قبل المستخدمين الداخليين و الخارجيين للمنشاة ،و بالتالي زيادة الثقة في هذه المؤسسة .
2- تقرير المراجع و هو المحصلة النهائية في جمع أدلة الاثبات التي تساعد في الوصول إلى الحقيقة ،كما يساعد تقرير المراجع المستفيدين منه في اتخاذ قرارات صحيحة و مبنية على أساس سليم.

و ما يمكن ملاحظته هنا أن العملية مرتبطة ببعضها البعض ، فالذي يتوصل إليه المراجع يعكس حقيقة أدلة الاثبات ، و بالتالي على ضوء رأي المراجع الفني المحايد يمكن للمستثمرين أو المستفيدين أو غيرهم اتخاذ قرارات سليمة تساعد في بناء اقتصاد قوي يمكن الاعتماد عليه ، و هنا تبرز أهمية أدلة الاثبات .[1]

الفرع الثالث :أنواع أدلة الاثبات في المراجعة

تأخذ أدلة الاثبات اشكالا مختلفة ، نذكر منها :

أولا: الوجود المادي

يعتبر هذا الدليل من أقوى أنواع الأدلة في عملية المراجعة ، فالمراجع يتحصل على درجة كبيرة للتأكد عندما يشاهد التثبيتاتالعينية على طبيعتها ، و يعتمد على الوجود المادي كدليل من ناحية الكم فقط ، ولكن نوعية أو جودة التثبيت العيني قد يصعب تقديرها بمجرد الملاحظة فقط ، فقد تحتاج إلى تعزيز عن طريق الاختبار و الفحص أو عن طريق شهادة اشخاص متخصصين و ذوي خبرة و لاحرج على المراجع إذا استعان بهم على أنيذكر ذلك في تقريره ، كما أن وجود التثبيت لا يعني بالضرورة ملكيته التي تحتاج إلى تعزيز عن طريق أدلة أخرى مثل سند الملكية .[2]

ثانيا:**المستندات**

يعتبر من أهم و أكثر أنواع الأدلة التي يتعامل بها المراجع الخارجي و أكثرها حجية. ولكن هذه الحجية تختلف حسب جهة اصدارها و طبيعتها و البيانات و التوقيعات التي تحتويها ، و يعطي هذا النوع من

[1]https://infotechaccountants .com.

[2] خيرة بن عباس ، ،**دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية و ملائمة أدلة الإثبات** ،مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،2012-2013،ص33.

الأدلة للمراجع فرصة التحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر كما تعتبر المستندات دليلا قويا للربط بين الأحداث المالية التي تمت داخل الشركة و القيود المحاسبية الخاصة بتلك الاحداث .

و المستندات نوعان :

- مستندات داخلية : و هي تلك التي يتم اعدادها و استخدامها داخل المؤسسة ، حيث يحتفظ بها دون أن تخرج إلى أطراف خارجية.
- مستندات خارجية :و هي تلك المتعلقة بتعاملات المؤسسة المالية مع أطراف خارجية عنها و تعدها الشركة أو الغير و تكون بحوزة أحدهما .

و يعتبر المراجع الخارجي المستندات المعدة خارج الشركة دليل أقوى من تلك المعدة داخلها كما ينبغي عليه فحص المستندات بغية التحقق من صحتها و ذلك من خلال مراعاة أن تكون :

*خاليةمن أي كشط أو تغيير سواء الكتابة أو الأرقام أو التواريخ .

* مستوفية لكافة الشروط القانونية و الشكلية .

* موقعا عليها و عليها التاريخ و معتمدة من قبل منله الحق في ذلك .

* شاملة لكافة البيانات التي توضح طبيعة العملية .

* تخص عمليات تدخل ضمن طبيعة نشاط الشركة .

* تمثل النسخة الاصلية قدر الامكان .

ثالثا:الأحداث اللاحقة

قد تقع أحداث بعد تاريخ اعداد القوائم المالية و قبل اعداد المراجع لتقريره النهائي ، و ربما تكون دليلا على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية التي تمت مراجعتها.[1]

ر ابعا:الدقة الحسابية

إن الدقة الحسابية و المتمثلة في صحة العمليات الحسابية في دفتر اليومية و دفتر الاستاذ و كذلك مبالغ المصروفات و الايرادات و اعداد الحسابات الختامية تعتبر دليلا قويا يستند عليه المراجع.

خامسا:وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

يمثل وجود نظام رقابة داخلي سليم خال من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر و خلوها من الأخطاء والتلاعب ، وليس المقصود بالوجود مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح و تعليمات ،بل يجب أن يكون منفذا و موضوعا حيز التطبيق العملي ،و يعتبر ذلك دليلا من أدلة الاثبات ،لأنه يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات أو العينات التي يقوم المراجع بأجرائها،حيث تقل نسبة الاختبارات إذا كان النظام قويا وكأنما يعترف المراجع بصحة ما لم يراجعه من مستندات انطلاقا من متانة نظام الرقابة الداخلي .

سادسا:الارتباط بين البيانات محل الفحص

إن الترابط بين البيانات التي يظهرها النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى زيادة ثقة المراجع في هذه البيانات ،و يعتبر دليلا من أدلة الاثبات التي يعتمد عليها المراجع ، و على سبيل المثال يجب أن يكون هناك ترابط بين عنصري مخصصات الديون المشكوك فيها و المدينين ، و بين المصاريف و المبيعات و كذلك بين المبيعات و الربح.

سابعا:اقرارات الادارة

يلجأ المراجع الخارجي إلى الحصول على اقرارات من إدارة الشركة كدليل إثبات حول عنصر معين مثل عدم ديون العملاء بسبب الافلاس ، و يجب على الادارة ،أن تتعامل مع هذه الاقرارات بنوع من الحذر و الدقة في إعدادها ، و في حالة كانت هذه الاقرارات تتعلق بأمر ذو تأثير جوهري على القوائم المالية فانه يجب على المراجع الخارجي القيام بجمع أدلة اثبات أخرى من خارج أو من

داخل الشركة بحيث تكون مؤيدة لهذه الاقرارات و تتفق معها .1

ثامنا:الاستفسارات

و تعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المراجع مجموعة من الأسئلة له ، و التي غالبا ما توجه إلى العاملين في مختلف المجالات ، و لكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الادلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل و بالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل .

[1] خيرة بن عباس ،مرجع سابق ذكره ،ص 34.

الفرع الرابع :إجراءات جمع أدلة الاثبات

هي مجموعة الطرق التي يستخدمها المراجع الخارجي أثناء عملية جمع أدلة الاثبات الازمة لإبداء الرأي على عدالة القوائم المالية في المؤسسة محل المراجعة بإجراءات و أدوات المراجعة، و نذكر منها :

-إعادة الاحتساب : يتم فيها التحقق من الدقة الحسابية لأرصدة الحسابات التي تتحدداعتمادا على عمليات حسابية ، و مثال ذلك اختبار تفاصيل بعض الحسابات كالإهتلاك و مجموعة ارقام فواتير المبيعات ، كما يتم تتبع المبالغ الموجودة في أكثر من مكان بحيث يتأكد المراجع الخارجي من أنها مقيدة بنفس المبلغ في كل الاماكن .

- المصادفات : يقصد بها استلام المراجع الخارجي لإجابات مكتوبة أو شفهية من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة معلومات معينة سبق أن طلبها المراجع من عميله ، حيث يطلب العميل من الطرف الثالث المستقل أن يرد على الطلب مباشرة للمراجع الخارجي [1]، و تعتبر المصادفات من الوسائل التي يتم استخدامها من طرف المراجع في الحصول على الأدلة و البراهين من خارج المؤسسة ، و خاصة عند القيام بالتحقق من بعض الأرصدة الظاهرة في قائمة المركز المالي ، كما يتم اتباعها أيضا عند التحقق من بعض أرصدة البضاعة المتبقية في أخر المدة، و التي تكون في حيازة جهات أخرى ،و يمكن للمراجع الخارجي أن يستخدم طلبات مصادفة ايجابية أو سلبية،كما يمكنه أن يستخدم مزيجا منها حيث تتطلب المصادفات الايجابية من الطرف الثالث أن يجيب المراجع إما بإبدائه موافقته على المعلومات المعطاة أو أن يقوم بنفسه بتعبئة معلومات مطلوبة منه ،أما المصادفات السلبية فتتطلب من الطرف الثالث المستقل الاجابة في حالة عدم الاتفاق مع المعلومات المقدمة في الطلب فقط و بإمكان المراجع الخارجي استخدام مزيج بين المصادفات الايجابية و السلبية .

-الملاحظة :تعد طريقة مباشرة يحصل من خلالها المراجع الخارجي على ادلة اثبات بنفسه، فمعظم العناصر الملموسة التي تهم المراجع هي خاضعة للملاحظة ، و يستخدم المراجع الخارجي هذا الاسلوب من أجل التحقق من هدف الشمول ، و ذلك من خلال مقارنة ما تم ملاحظته مع ما هو في مسجل في بدفاتر العميل ، كأن يقوم المراجع على سبيل المثال بجولة تفقدية في ورشات العميل لتفقد بعض الأصول الموجودة و الوقوف على حالتها التشغيلية و كذلك تفقد عمل الأفراد القائمين بالمهام المحاسبية للتحقق من أن كل شخص يقوم بالمهام الموكلة إليه أو ملاحظة الجرد الفعلي في مخازن العميل .

[1] رافت سلامة محمودو اخرون ،**علم تدقيق الحسابات (النظري)**،دار المسيرة للنشر و التوزيع ،الاردن 2011

- الفحص الفعلي : تعتمد فكرة الفحص الفعلي على أن يقوم المراجع الخارجي بمعاينة العصر محل الفحص ، أو عن طريق القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة ذلك العنصر .[1]

- المراجعة المستندية : تعتبر جوهر عملية المراجعة حيث تقوم على التحقق من وجود مستندات سليمة و قانونية تؤيد كل العمليات التي تمت في الشركة ،لذلك يجب على هذه الأخيرة الاحتفاظ بمستنداتها وتتطلب هذه الاخيرة أن تقوم المراجع بفحص المستند ذاته للتحقق من أنه يخص المؤسسة و الفترة المالية محل المراجعة ، و أنه مرتبط بعملية مالية حقيقية و ليست وهمية ، مما يعني أنه يجب الربط بين مستندات العملية كلها ، فمثلا عند قيام المراجع بالتحقق من عملية البيع يجب أن يتحقق من فواتير البيع و مقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر اليومية و كذلك بمحاضر تسليم البضاعة المباعة و بطاقة الصنف الخاصة بمخازن المبيعات .[2]

المطلب الرابع :التقرير

يعبر المراجع الخارجي عن رأيه المهني في تقرير المراجعة ، و يعتبر هذا التقرير بمثابة خلاصة العمل الذي قام به

الفرع الأول :تعريف التقرير النهائي

التعريف الأول :"التقرير وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراقب الحسابات الى مستخدمي القوائم المالية اصحاب المصلحة في المشروع ، باعتبارهم مستقبلو هذه الرسالة".[3]

التعريف الثاني :"يعتبر التقرير خلاصة ما توصل اليه مدقق الحسابات من خلال مراجعته و التعرف على انشطة الشركة و فحص الأدلة و المستندات و الملاحظات و الأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية ، و يعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع اليها لتحديد مسؤولية المدقق [4]

الفرع الثاني :أهداف التقرير

ليس التقرير عملا عشوائيا و إنما هو عمل هادف ، بمعنى أنه مرتبط بهدف أو أهداف محددة ، كما أنه يهدف الى ايصال رسالة و هي محتوى التقرير إلى من يهمه الأمر سواء كان مديرا إداريا أو اي جهة أخرى مستقلة .

---

[1] خيرة بن عباس ،مرجع سابق ذكره ،ص39

[2] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**،دار المسيرة للنشر و التوزيع، الاردن ،2006 ، ص184

[3] عبد الوهاب نصر علي ،**خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية و الدولية و الامريكية** ، الدار الجامعية ، الجزء الاول ،2001 مصر ،ص163

[4] هادي التميمي ،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر ،الطبعة2 ،الاردن ،2004،ص161

و تتمثل أهداف التقرير فيما يلي :

- تزويد العاملين بمعلومات ضرورية مرتبطة بالعمل المناط بهم .
- عرض أوجه الخلل أو القصور في العمل مع بيان المعالجة المطلوبة .
- تقديم اقتراحات جديدة و أفكار ابداعية لتطوير العمل أو تحسين الانتاج أو الخدمات في المؤسسة.[1]

الفرع الثالث : عناصر التقرير

يجب أن يتضمن التقرير خمسة أجزاء متميزة و هي :

1- عنوان تقرير المراجعة : يوجه التقرير عادة الى المؤسسة ، أو المساهمين أو مجلس الادارة ولقد أصبحت العادة أن يوجه التقرير إلى المساهمين ، و يهدف ذلك إلى أن المراجعين مستقلون عن المؤسسة و عن مجلس الادارة.
2- إطار المراجعة :يشار إلى الفقرة الأولى من التقرير على أنها الفقرة الخاصة بإطار المراجعة ،حيث يذكر المراجع في عبارات عامة عما تم في عملية المراجعة ، و توضح فقرة إطار المراجعة العمل المنجز بصورة عامة دون أن يتضمن تعداد التفاصيل .
3- رأي المراجع :الفقرة الثانية في التقرير تسمى فقرة الرأي ، و يعتبر هذا الجزء من التقرير بالغ الاهمية ،وفي هذه الفقرة يوضح المراجع استنتاجاته و رأيه المحايد و التي تقوم على أساس من أدلة المراجعة .
4- تاريخ تقرير المراجعة :التاريخ الملائم للتقرير هو التاريخ الذي أكمل فيه المراجع أكثر اجراءات المراجعة الميدانية أهمية ،و يعتبر هذا التاريخ مهما من وجهة نظر المستخدمين لأنه يشير إلى اليوم الأخير لمسؤولية المراجع عن دراسة الأحداث الجوهرية التي حدثت فيما بعد
5- توقيع المراجع :يوضح التوقيع أن مراجعا قانونيا قام بإنجاز المراجعة ، و يعتبر التوقيع إرساء لمسؤولية التأكد بان جودة أداء المراجعة تصل إلى المستوى الذي تتطلبه المعايير .[2]

---

[1] كمال خليفة ابو زيد و اخرون ،**دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالي**ة ،دار المطبوعات الجامعية ،مصر ،2008 ، صّ78-79

[2] محمد سمير الصباغ ،عبد الوهاب نصر علي ،**المراجعة الخارجية -المفاهيم الأساسية و اليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها** و المعايير الدولية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2002،ص176.

خلاصة الفصل :

نستخلص أن المراجعة الخارجية هي عملية نظامية و منهجية لجمع و تقييم الأدلة والقرائن للتحقق من صدق البيانات المحاسبية و المالية ، و مدى تمثيلها للمركز المالي للمنشأة ،لها أهدافوأهمية كبيرة على متخذي القرارات ،و يمر القائم بها بمجموعة من الخطواتو الاجراءات من بداية قبوله لمهمة المراجعة بالمؤسسة ،و اعداد برامج المراجعة ، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية ، ليقوم بعدها بجمع أدلة الإثبات ،حتى يعبرفي الأخير عن رأيه المحايد حول عدالة المركز المالي للمؤسسة في التقرير .

كما أن للمراجعة الخارجية أساسيات ترتكز عليها تكمن في حقوق ومسؤوليات المراجع الخارجي وأدلة الأثبات و كذا التقرير .

الفصل الثاني

المعايير الدولية للتدقيق و علاقتهابالإستثمار

تمهيـــد :

شهد العالم تطورا اقتصاديا كبيرا، و انفتاحا كبيرا في مجال الاستثمارات ، و تنقل رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى ، و ظهرت العديد من المنشآت الحديثة و العابرة للقارات ، بعدما كانت ملكا للأفراد ، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة الأمر الذي جعل الملاك يحتاجون إلى مراقبة أكبر ما أدى إلى ظهور مهنة التدقيق في الدول المتطورة يتبعها ظهور معايير دولية لضبطها .فما هي هذه المعايير و ما علاقتها بالاستثمار ؟

للإجابة على هذا التساؤل لذا تطرقنا في دراستنا في هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول :عرض المعايير الدولية للتدقيق .

المبحث الثاني :علاقة المعايير الدولية للتدقيق مع الاستثمار .

المبحث الأول : المعايير الدولية للتدقيق

سنتطرق في هذا المبحث الى ماهية المعايير الدولية للتدقيق .

المطلب الأول : ماهية المعايير الدولية للتدقيق

فيما يلي بعض التعاريف للمعايير الدولية للتدقيق و نبذة عن نشأتها ،أهدافها،و أهميتها .

الفرع الأول : مفهوم المعايير الدولية للتدقيق :

يحتوي المعايير الدولية للمراجعة على المبادئ و الاجراءات الجوهرية و الارشادات و الإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية .

تعريف الأول : عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين 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 و البراهين التي تمكنه من ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات ابداء الرأي ".[1]

التعريف الثاني :عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير المراجعة بأنها "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة بالتقارير على مصداقية البيانات ."[2]

التعريف الثالث : "المعايير الدولية للمراجعة هي قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه و التي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية "52ص33

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المعايير الدولية للمراجعة هي القواعد الأساسية التي يتبعها المراجع في عملية القياس و الحكم في أثناء أدائه لمهمته و يتم وضع هذه القواعد بعد مرحلة طويلة من التفكير و الاستنتاج المنطقي من مجموعة من المفاهيم و الفرضيات التي تدعم وجود هذه القواعد والمعايير .

---

[1] حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ،**مراجعة الحسابات المتقدمة – الاطار النظري و الاجراءات العلمية** ،دار الثقافة للنشر و التوزيع ،،ط1،عمان ،2009، ص25.

[2] محمود السيد الناغي ،**دراسات في المعايير الدولية للمراجعة ،تحليل و إطار للتطبيق** ، الطبعة الأولى ، مصر ،2000،ص12.

الفرع الثاني :نشأة المعايير الدولية للتدقيق :

نتيجةتزايد الاهتمام بمعايير المراجعة تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين 1977/10/7 بموجب اتفاقية بين 63منظمة و هيئة محاسبية تمثل 49 دولة.[1]

و قد انبثقت عن الاتحاد لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للمراجعة ،و التي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الاتحاد ، و قد بدأت في اصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها في كافة انحاء العالم ، ووصلت المعايير إلى 27 معيارا سنة 1988.

و حظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للمراجعة باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة المراجعة والمستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي و الدولي، و ذلك لما لها من أهمية و لدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان .

الفرع الثالث :أهمية المعايير الدولية للمراجعة:

تكتسي المعايير الدولية أهمية كبيرة بالنسبة للمراجعين و مستخدمي تقاريرهم على حد سواء، حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة المراجعة و سد حاجاتهم من جهة و سد الحاجة الملحة و المستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة اخرى و تستفيد عدة جهات من المعايير كجمعيات المهنيين و المنظمات التي تضم المحاسبين و المراجعين النقابات والجامعات و المعاهد و مختلف المؤسسات التكوينية ، المحللون الماليون ،الصحف و المجلات المهنية المتخصصة ، الباحثون و الطلبة في مجال المحاسبة و المراجعة ، اقسام المراجعة الداخلية في مختلف المؤسسات و مصالح الضرائب [2]

الفرع الرابع :أهداف المعايير الدولية للمراجعة :

تهدف المعايير الدولية في تحقيق الاهداف التالية :

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند اعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للش كات متعددة الجنسيات .

[1] عيد حامد معيوف الشمري ، **معايير المراجعة الدولية و مدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية** ، **الإدارة العامة للبحوث**،الرياض ، المملكة العربية السعودية، ط1، 1994، ص33.

[2] حازم هاشم الألوسي ،**الطريق الى علم المراجعة و التدقيق**، الجزء 1، دار الجامعة المفتوحة ،طرابلس ، ليبيا،2003،ص99

- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية و صالحة للمقارنة و التحليل المالي.
- زيادة فعالية تقرير المراجع و جودته لكون المعايير الدولية للمراجعة غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية او اقتصادية او اجتماعية .
- سهولة اجراء مقارنات في القوائم المالية في اكثر من دولة و زيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية .
- وجود المعايير الدولية للمراجعة جنبا الى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية[1].

المطلب الثاني : نطاق معايير المراجعة الدولية

صدرت المعايير في اصدارات زمنية متتالية حسب الأهمية النسبية ثم اعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية المراجعة حيث اصبح لدينا بناءاعلى ذلك رقمان لكل معيار ، احدهما طبقا لتاريخ الاصدار و الثاني طبقا لموضوع المعيار ، و اخذ التبويب الاول ترقيما يبدأ من الرقم 1، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من الرقم 200 تقسيم عملية التدقيق كما يلي:

1-أمور تمهيدية :و تشتمل على معيارين ، يهدف الاول إلى تقديم إطار عن خدمات للمحاسبين الخاصة بتقديم رأي يعطي درجة عالية او متوسطة من التأكيد ، كما يؤسس

المعيار القواعد و الارشادات التي تحكم الارتباطات ، حيث تكون درجة التأكيد التي يوفرها التقرير المقدم من المحاسب القانوني عالية و لاتغطيها معايير مراجعة قائمة و بالتالي يوفر المعيار إطار يمكن استخدامه لوضع معايير لأنواع خاصة من الارتباطات لتقديم تأكيدات ، اما المعيار الثاني فيهدف إلى توضيح إطار العمل لمعايير المراجعة الدولية و ذلك فيما يتعلق بأنواع الخدمات التي يؤديها المراجع و درجة التأكيد التي يوفرها وما يقدمه تقرير المراجع للعميل

2-المسؤوليات :و تشمل هذه المجموعة ستة معايير تغطي الهدف و المبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية و شروط الارتباط و التوثيق في عملية المراجعة ،و مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش

[1] عيد حامد معيوف الشمري ،معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، الادارة العامة للبحوث ، الرياض ،السعودية ،ط1،1994،ص35

و الأخطاء ، و مدى التزام المؤسسة بتنفيذالقوانين و اللوائح ذات العلاقة كما اشتملت المجموعة على المعيار الخاص بالرقابة على جودة عملية المراجعة .

3-التخطيط :و تتضمن المجموعة ثلاثة معايير تتعلق بصفة اساسية بالقواعد الخاصة بتخطيط عملية المراجعة ،و بالمعلومات الواجب الحصول عليها ، و الخاصة بطبيعة اعمال المؤسسة ، ومفهوم الاهمية النسبية ، و علاقتها بمخاطر المراجعة عند تنفيذ عملية المراجعة و عند تقييم اثر اي تحريفات .

4- الرقابة الداخلية : و تشمل هذه المجموعة على ثلاثة معايير ، تقدم قواعد و ارشادات تتعلق بتقييم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و مخاطر المراجعة و عناصرها ،ممثلة في المخاطر الكامنة و مخاطر الرقابة و مخاطر عدم الاكتشاف ، و كذلك توفر الارشادات الخاصة بالمراجعة في بيئة نظم المعلومات الآلية ، و الاعتبارات المتعلقة بمراجعة الوحدات التي تستخدم منظمات خدمية .[1]

5-أدلة الاثبات في المراجعة : تتكون هذه المجموعة من 11معيار ، تتعلق بالقواعد و الارشادات المتعلقة بكمية و نوعية أدلة الاثبات التي يجب الحصول عليها عند مراجعة القوائم المالية ، والاجراءات الازمة للحصول عليها ،و العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار بالنسبة لبعض البنود المهمة كالمخزون والمدينين و الاستثمارات طويلة الأجل و المعلومات الخاصة بقطاعات المؤسسة و الدعاوي القضائية وتوفر هذه المجموعة ايضا القواعد و الارشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية عندما يتم مراجعة القوائم المالية للمرة الأولى ، أو عند عندما تكون القوائم المالية الخاصة بالسنة السابقة قد تمت مراجعتها بمعرفة مراجع آخر ، وكذلك القواعد والارشادات المتعلقة باستخدام الأساليب التحليلية و أسلوب العينات خلال مراجعة القوائم المالية بالإضافة إلى القواعد الخاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية . كما تقدو هذه المجموعة القواعد و الإرشادات المتعلقة بمسؤولية المراجع عن مراجعة العمليات مع الأطراف ذات العلاقة ، و الأحداث اللاحقة و القواعد الخاصة بمسؤوليات المراجع عن ملائمة فرض الاستمرارية بوصفها اساسا لإعداد القوائم المالية و اشتملت المجموعة في الختام على القواعد الخاصة باستخدام قرارات الادارة .

6-إستخدام عمل الاخرين :تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير ، تتناول القواعد و الارشادات الواجب على المراجع اتباعها عند استخدامه لأعمال مراجع خارجي آخر ، و كذلك عند اعتماده لى اعمال المراجعين الداخليين بالمؤسسة ، و عند استعماله لعمل أحد الخبراء بوصفه دليل إثبات .

---

[1] امين السيد احمد لطفي ، **موسوعة معايير المراجعة المصر**ية ، دار النهضة العربية بالقاهرة ، 2001،ص33

7-إنتهاء عملية المراجعة و إعداد التقرير : تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تتعلق بالشكل و المحتوى في تقرير المراجع عن مراجعته لقوائم المالية ، و مسؤوليته فيما يتعلق بكل من ارقام المقارنة التي ترد بالقوائم المالية و المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها .

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

9-الخدمات ذات العلاقة : و تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير ، تتعلق بواجبات المراجع و الشكل و المحتوى للتقرير الذي يقدمه عند قيامه بمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية و الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها خاصة بقوائم مالية ، كما تتضمن القواعد الارشادات الخاصة بمسؤولية المحاسبين القانونيين عن الارتباطات الخاصة بتجميع المعلومات المالية و تصنيفها و تلخيصها .

10-تتضمن ايضاحات تطبيقات المراجعة الدولية :و بالتالي فإن وجود معايير المراجعة الدولية يمثل خطوة متقدمة نحو مهنة المراجعة ،مما يتطلب تحقيق توافق اكبر من معايير المراجعة الدولية .[1]

الفرع الثاني :المعايير العامة

ترتبط المعايير العامة بتكوين الشخصية للقائم بعملية المراجعة ، و المقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة عالية من الكفاءات المهنية بواسطة أشخاص مدربين ، و توصف هذه المعايير بأنها عامة ، و عليه يمكن القول بأنه للحول على تقرير يتضمن رأي فنيا محايدا له أهمية يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءات و أن يتمتع بالاستقلال المطلوب ،و يتبع القواعد و السلوك المهني المتعارف عليه .

و المعايير العامة (الشخصية)تتمثل في

- يجب أن يقوم بالفحص و باقي الخطوات الاجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي و المهني في مجال خدما المراجعة .

[1] امين السيد احمد لطفي ،**المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال** ، الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2005 ،ص 34

- يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره عنفي كل ما يتعلق بإجراء العمل .
- يجب على المراجع أن يبدل العناية المهنية المعقولة عند قيام بالفحص و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند اعداد تقرير لإبداء الرأي .

أولا - التأهيل العلمي و العملي :

أ - التأهيل العلمي : و هو أن لديه مؤهلات جامعية في المحاسبة و المراجعة و كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من ابداء الرأي و تقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية المراجعة.

ب - التأهيل العملي :أن يكون المراجع قد انهى التربص كخبير محاسب أو لديه عشر سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص .

ثانيا -الاستقلال (الحياد):

يجب على أن يكون للمراجع وجهة نظر مستقلة و محايدة فيكل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة ،و لضمان هذا الاستقلال تضع التشريعات الحكومية شروط محددة وواضحة لكي يقوم المراجع بقبول أو عدم مراجعة حسابات مشروع ما ومن بين الشروط مايلي

- عدم وجود مصالح مادية للمراجع
- الاستقلال الذاتي :يعني عدم وجود أي ضغوطات أو تدخلات من خلال العميل أو السلطة العليا.

ثالثا- بدل العناية المهنية اللازمة :تتعلق هذه القاعدة على درجة دقة قيام المراجع بمهامهو يسترشد المراجع في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة لدراسة مستوياته القانونية و المهنية .[1]

المطلب الثالث : معايير مسؤوليات المراجع و العمل الميداني على ضوء معايير المراجعة الدولية

الفرع الأول : معايير مسؤوليات المراجع

كما للمراجع حقوق خلال ادائه مهامه له مسؤوليات عليه اخذها بعين الاعتبار تحددها المعايير الدولية الثلاث التالية :

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،مرجع سابق ذكره ،ص35.

أولا:ISA 240 مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش و الأخطاء

الغرض من هذا المعيار توفير ارشادات عن مسؤولية المراجع عن دراسة الأخطاء و الغش و ذلك عند مراجعته للقوائم المالية . و ينبغي على المراجع دراسة مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الناتجة عن الغش و الخطأعند تخطيط و أداء عملية المراجعة و كذلك عند تقييم نتائج عملية المراجعة والتقرير عنها .

و يشير مصطلح FRAUD الى أفعال متعمدة من جانب شخص او اكثر من بين الإدارة أو العاملين أو طرف ثالث و تؤدي هذه الأفعال إلى التحريف في القوائم لمالية ، و قد يتضمن

- التلاعب و التزوير او اجراء تغييرات في السجلات او المستندات
- -اختلاس أصول و محاولة التغطية على ذلك .
- -طمس او حذف تأثير بعض العمليات من السجلات او المستندات .
- يشير مصطلح خطأ إلى عدم التعمد و لكنه يؤدي أيضا إلى تحريف في القوائم المالية مثل

-الأخطاء المحاسبية أو الكتابية في السجلات أو البيانات المحاسبية .

- السهو أو إساءة فهم الحقائق .

- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

تقع مسؤولية منع و اكتشاف الأخطاء و الغش على عاتق الإدارة ، و ذلك من خلال مسؤوليتها عن التطبيق والتشغيل المستمر لنظام الرقابة المحاسبية و الداخلية الكافية و التي يفترض فيها أنها تخفض من احتمال وجود خطأأو غش ، و إن كانت بطبيعة الحال لاتلغيها مباشرة .

لا يعتبر المراجع و لا يمكن أن يكون مسؤولا عن منع الأخطاء و الغش ،و عند تخطيط عملية المراجعة فإنه يجب على المراجع أن يقوم بتقدير المخاطر الخاصة باحتمال حدوث خطا او غش يؤدي الى تحريفات جوهرية في القوائم المالية ، كما يتعين على المراجع ان يستفسر من الإدارة عن اي وجود لغش أو خطأ يتم اكتشافه .[1]

ثانيا :ISA 250 مسؤولية المراجع عن المخالفات القانونية .

[1] طارق عبد العال حماد ،موسوعة معايير المراجعة –شرح معايير المراجعة الدولية و الامريكية و العربية ،الدار الجامعية ،ج 1 جامعة عين الشمس ،، الاسكندرية ،،مصر ،2004، 531.

بينت معايير المراجعة الدولية أنه يقصد بالقوانين هنا التي تنظم عمل المؤسسات مثل قوانين البنوك وشركات التأمين و القوانين المتعلقة بالأمان و الصحة ...الخ .

و بينت أن عدم التطبيق تعني عمليات الحذف أو الشطب المناقضة للقوانين بقصد او بغير قصد و يمكن تقسيم المخالفات القانونية إلى قسمين ، الأول له تأثير مباشر على البيانات المالية مثل مخالفة قانون ضريبة الدخل ، اما الثاني فيشمل المخالفات القانونية التي لها تأثير غير مباشر على البيانات المالية كمخالفات قانون البيئة التي تحمل المؤسسة غرامات ولا يحمل المراجع مسؤولية اكتشافه .

الفرع الثاني :معايير العمل الميداني على ضوء معايير المراجعة الدولية

تتمثل معايير العمل الميداني فبي الارشادات اللازمة لعملية جمع الأدلة الفعلية و تشمل ثلاث جوانب هي التخطيط و دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و ضرورة الحصول على أدلة الإثبات وذلك لتوفير أساس مقبول لإبداء الرأي .

أ:التخطيط

تتضمن هذه المجموعة كل من المعيار 300التخطيط لمراجعة الحسابات و المعيار 315للتعرف على اعمال و أنشطه المؤسسة ، وايضا المعيار 320لأهمية النسبية في المراجعة ،و أخيرا مخاطر المراجعة و هي كالتالي :

ISA:1 300 التخطيط لمراجعة الحسابات

يعتبر التخطيط من الأمور المهمة في عملية المراجعة و متطلب أساسي بناءا على معايير المراجعة الدولية ،و هو كذلك أحد معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ،ولا بد من التخطيط حتى لا يكون العمل ارتجاليا ، وحتى يتمكن المراجع من بذل العناية المهنية المعقولة .

وبشكل عام فإن التخطيط لعملية المراجعة يساعد في تحقيق الأمور التالية:

-تمكين المراجع من الحصول على الأدلة الكافية و المناسبة و تقويم هذه الأدلة بحيث يحققه بذل القدر المناسب من العناية المهنية المعقولة و بالتالي التقليل من احتمالية الخروج من بنتائج غير مناسبة من عملية المراجعة و تجنيب الراجع التعرض للمسائلة القانونية .

-توجيه موارد الاقتصادية المتاحة لتنفيذ عملية المراجعة بشكل مناسب مما يساعد في تحقيق الكفاءة والفعالية ، وذلك عن طريق تقليل تكاليف المراجعة و التركيز على الأمور المهمة .

-الحد من أمكانية حصول خلاف بين المراجع و العميل ، و ذلك عن طريق توضيح الأمور الضرورية والمسؤوليات قبل البدء بعملية المراجعة .[1]

315ISA:2التعرف على أعمال و أنشطة المؤسسة

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات حول المقصود بتفهم طبيعة أعمال المؤسسة ،و ما هي أهميتها للمراجع ولأعضاء فريق المراجعة و صلتها الوثيقة بكافة جوانب عملية المراجعة ، و كيفية حصول المراجع على هذا التفهم لأعمال المؤسسة و كيفية استخدامه في إجراءات مراجعة فعالة .

-يفيد التفهم الكافي لطبيعة أعمال المؤسسة في تحديد و تفهم المجالات و المعاملات و الممارسات التييعتقد المراجع بأن لها تأثير هام على القوائم المالية أو عملية الفحص أو تقريرا المراجع مثل استخدام هذا التفهم في تقدير الملازمة و مخاطر الرقابة ، وفي تحديد طبيعة و توقيت و نطاق إجراءات المراجعة .

- يتضمن مستوى التفهم اللازم للمراجع عن طبيعة أعمال المراجعة كل من الظروف الاقتصادية العامة و القطاع الصناعي الذي تنتمي اليه المؤسسة و معرفة أكثر تفصيلا بكيفية عمل المؤسسة ، و بصفة عامة يكون مستوى المعرفة المطلوب من المراجع أقل من المعلومات المتوفرة لدى الإدارة .

- قبل الموافقة على التكليف بالمراجعة يجب على المراجع الحصول على معرفة أولية عن القطاع الصناعي الذي تنتمي اليه المؤسسة و الملاك و الإدارة ، وكذلك كيفية عمل المؤسسة المكلف مراجعتها و كذا إمكانية الحصول على لمعرفة الكافية لتنفيذ عملية المراجعة .

- قبل قبول التكليف بعملية المراجعة يتم الحصول على معلومات أخرى أكثر تفصيلا ، يقوم المراجع حسب لظروف العملية بالحصول على المعرفة المطلوبة في بداية التكليف ،و كلما تقدمت عملية المراجعة فإنه يتم تقييم و تحديث تلك المعلومات و كلما زادت المعلومات التي يتم الحصول عليها .[2]

[1] علي عبد القادر الذنيبات ،**تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية** ، الطبعة الرابعة ،الأردن ،2012،ص98.

[2] طارق عبد العال حماد،ص672.

- يمكن للمراجع الحصول على المعرفة الخاصة للمنشأة و القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه من عدة مصادر منها على سبيل المثال :[1]

الخبرة السابقة مع المؤسسة والصناعة .

المناقشات مع المشرفين و رؤساء الأقسام في المؤسسة.

المناقشات مع المراجعين الداخلين و معاينة تقارير المراجعة الداخلية .

المناقشات مع المراجعين الأخرين و المستشارين القانونيين و المستشارين الأخرين الذين قدموا خدمات للمؤسسة أو مثيلاتها في الصناعة .

مناقشة الأطراف الخارجية (الصناعة ،الاقتصاديون ،غرف الصناعة ،العملاء ،الموردون، المنافسون).

النشرات المتصلة بالصناعة (إحصائيات الحكومة ،المجلات التجارية ،الكتب ،تقارير البنوك.....إلخ).

3: 320ISA الأهمية النسبية في المراجعة

لقد اكدت لجنة المعايير المراجعة الدولية في معيار المراجعة رقم 320 على أن المراجع يجب أن يحدد الأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة محاسبية معينة أو أنشطة معينة تساعد المراجع أن يقرر أيا من البنود يجب فحصها ، أو يستخدم العينات و الإجراءات التحليلية ، و هذا يساعد المراجع في تخفيض مخاطر المراجعة الى المستوى المنخفض المقبول .

وقد اشارت اللجنة الى ان الأهمية النسبية تعرف بأنها الإطار لإعداد و عرض البيانات المالية في ضوء الشروط التالية :

تعتبر المعلومات هامة اذا كان حذفها اوتحريفها يؤثر في القرارات التي يتخذها مستخدمها على أساس القوائم المالية .

تعتمد الأهمية النسبية على حجم الضرر أو الخطأ و ظروف حذفه أو انحرافه .

تفيد الأهمية في قلب الرأي من مسألة ما أو نقطة تقاطع على عكس الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات و التي تفيد أنها صالحة أو نافعة أو مفيدة .

[1] أحمد حلمي ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ،دار صفا للنشرو التوزيع،ط1،عمان ،2000،ص152.

4: ISA 330 مخاطر المراجعة

تعرف مخاطر المراجعة بأنها احتمال احتواء القوائم المالية المدققة على خطأ أو تحريف مادي و لم يكتشف ، او احتمال خروج المراجع بنتيجة غير مناسبة ، و بالتالي هناك احتمال أن يتعرض المراجع لخسارة نتيجة تعرضه للمقاضاة ، و لا بد من الإشارة هنا إلى أنه لا يمكن التخلص من أخطاء المراجعة بشكل نهائي ، و لكن المراجع يحاول دائما جعلها عند ادنى مستوى .[1]

ب :الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ، بحيث تتمثل اهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة و توقيت و نطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية .

1: ISA400 تقييم المخاطر و الرقابة الداخلية

الغرض من هذا المعيار الدولي هو وضع معايير و توفير ارشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي و لنظام الرقابة الداخلية ، و على مخاطر المراجعة و مكوناتها ، المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة و مخاطر عدم الاكتشاف .

ينبغي على المراجع الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي و لنظام الرقابة الداخلية ، لغرض التخطيط لعملية المراجعة و تطوير فعالة لأدائها ، و على المراجع استخدام حكمه المهني لتقدير مخاطر المراجعة وتصميم اجراءات المراجعة للتأكد بانه تم تخفيض المخاطر إلى الحد الأدنى المقبول .

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

مخاطر الرقابة هي مخاطر المعلومات الخاطئة ، و التي تحدث في رصيد حساب أو فئة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو فئات أخرى

[1] علي عبد القادر الدنينات ،مرجع سابق ذكرة ،ص146.

و التي لا يمكن منعها أو اكتشافها و تصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية .[1]

2 : ISA 402 اعتبارات المراجعة المرتبطة بالمؤسسات التي تستخدم تنظيمات خدمية

هدف هذا المعيار وضع معايير و توفير إرشادات للمراجع الذي يقوم عميله باستخدام مؤسسة خدمية ويصف ايضا تقرير مراجع المؤسسة الخدمية و التي يحصل عليها العميل، و لكي يتمكن المراجع من تخطيط عملية المراجعة و تطوير طريقة فعالة لأدائها فإنه ينبغي على المراجع دراسة تأثير استخدام المؤسسة الخدمية على النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية للعميل .

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي يقوم بإنجاز المعاملات و الاحتفاظ بما يتعلق بها من حسابات ، أو تسجيل المعاملات و معالجة المعلومات ذات العلاقة مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحسابات ،و في حالة لجوء العميل إلى مؤسسة خدمية فإن السياسات و الاجراءات المتبعة في المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية مراجعة القوائم المالية للعميل .

ج:أدلة الإثبات في المراجعة

يمثل المستوى الثالث من مستويات العمل الميداني ضرورة حصول المراجع على أدلة كافية عن طريق الفحص المستندي و الملاحظات و الاستفسارات و المصادقات و ذلك لإبداء رأي سليم في القوائم المالية تحت الفحص.[2]

أولا : أدلة الاثبات والأرصدة الافتتاحية و الاجراءات التحليلية

ISA-1 500 أدلة الإثبات في المراجعة

يتضمن المعيار مفهوم و أدلة المراجعة الكافية و المناسبة ،واستخدام التأكيدات للحصول على أدلة مراجعة .

[1] طارق عبد العال حماد ،مرجع سابق ذكره ص177.
[2] طارق عبد العال حماد ،مرجع سابق ذكره ،ص196.

تعرف أدلة المراجعة بأنها جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المراجع رأي المراجعة ، وهي تشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي ترتكز عليها البيانات المالية و لمعلومات الي قد تكون موجودة.

تشمل أدلة المراجعة التي هي تراكمية بطبيعتها أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة التي تم أدائها أثناء سير عملية المراجعة ،ومن الممكن أن تشمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى متل عمليات المراجعة السابقة و إجراءات الرقابة المهنية للمؤسسة من أجل قبول و استمرار العميل .

2- ISA 510 **الأرصدة الافتتاحية** :

لقد اهتم مجلس معايير المراجعة و التأكيد لدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية، و ذلك عندما تراجع القوائم المالية لأول مرة او عندما تدقق من قبل مراجع آخر ، لذلك يجب على لمراجع أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة ، و أكد نفس السياق أنه في إطار مهمة المراجعة الأولى يجب على المراجع الحصول على أدلة كافية و مناسبة تفيد أن:[1]

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

الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة و مناسبة مع إعادة عرضها .

السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات ، أو لتغيرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار و تم الإفصاح عنها بشكل مناسب .....الخ.

3- ISA 520الإجراءات **التحليلية** :

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب و المؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخر بذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبئ بها .[2]

---

[1] أحمد حلمي جمعة ،**تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة ،مرجع سابق ذكره** ،ص49.

[2] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة ، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة** مع تطبيقات عملية على المعايير المراجعة المصرية و الدولية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2002-2003، ص189.

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مع المعلومات المقارنة للفترات السابقة .

د- توثيق العمل :

يوثق عمل المراجع بملفات عمل يتم مسكا بغرض توثيق المراجعات التي قد تم القيام بها و تدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهنة و تعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاختيارات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج و الأحكام النهائية .[1]

المطلب الرابع : استخدام عمل الآخرين و إعداد تقرير المراجع

الفرع الأول :استخدام عمل الآخرين

سيتم التطرق إلى مجموعة المعايير المتمثلة في المعيار 600 و 610 ,620

أولا: ISA 600استخدام عمل مراجع آخر

يجب على المراجع الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق آخر أن يراعي الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في سياق المهنة المحددة ، على أن يعلم المراجع الآخر بما يلي :

- متطلبات الاستقلال المتعلقة بكل من المؤسسة و الجزء ، و أن يحصل منه على إقرار كتابي بالتقيد بمتطلبات الاستقلال .
- الاستفادة المتوقعة من عمل المراجع الآخر و تقريره و القيام بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودها في مرحلة التخطيط الأولية للمراجعة ،و يجب ان يبلغ المراجع الرئيس المراجع الآخر ببعض الأمور مثل المجالات التي تتطلب اعتبارات خاصة ،و اجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التي قد تتطلب إفصاحا ، و البرنامج الزمني لإنهاء عملية المراجعة .
- متطلبات المحاسبة و المراجعة و التقرير ، و الحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها ، فضلاعن ذلك يمن للمراجع الرئيس ان يناقش إجراءات المراجعة المطبقة من قبل المراجع الآخر و مراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المراجع الآخر .[2]

ثانيا : ISA 610 دراسة عمل المراجعة الخارجية :

---

[1] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق** ،الطبعة الأولى دار الراية للنشر و التوزيع ،عمان ،2009،ص23.

[2] حسين القاضي ،و حسين دحدوح ،**دراسة الحسابات المتقدمة** ،ص371..

على المراجع الخارجي إعداد تقييم لمدى كفاية أعمال المدقق الداخلي لأعراضه ، والذي ثد يتضمن دراسة فيما إذا كان :

- قد تم انجاز العمل من قبل أشخاص لديهم الدريب المناسب و التأهيل المهني كمراجعين داخليين ، و أن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه و فحصه و توثيقه بشكل مناسب .
- قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة لتكون أساسا معقولا للنتائج التي تم التوصل إليها.
- أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة ،وان التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز.
- أن الاستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة المراجع الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب .

ثالثا : ISA 610 استخدام عمل الخبير

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

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي و المباني .
- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول .
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة .
- قياس العمل المنجز و العمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز .
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات و القوانين و الأنظمة .

يتعين على المراجع قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من جملة من الأمور لعل أهمها عندما يخطط المراجع الخارجي للاستفادة من عمل الخبير عليه تقييم كفاءته المهنية ، اخذا باعتبار ما له من :

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

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

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

- مصدر المعلومات المستخدمة
- الفرضيات و الطرق المستخدمة و مدى انسجامها مع الفترات السابقة .
- نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة العامة للمراجع لطبيعة عمل المؤسسة و نتائج اجراءات المراجعة الأخرى .
- في حالة كون نتائج عمل الخبير لاتتوفر أدلة إثبات كافية و ملائمة أو أن هذه النتائج لا تنسجم مع أدلة الاثبات الأخرى ، فعلى المراجع مناقشة الأمر مع المؤسسة و الخبير أو تطبيق إجراءات إضافية و ربما استخدام خبير آخر أو التحفظ في تقريره ، كما أنه في حالة إصدار المراجع تقريرا غير معدل فيجب عليه عدم الاشارة إلى عمل الخبير حتى لاتعد بمثابة تحفظ يعفى المراجع من المسؤولية .[1]

الفرعالثاني: إعداد التقرير

تقرير المراجع بمثابة محصلة عملية المراجعة.

أولا : ISA 700 تقرير المراجع عن القوائم المالية

يتضمن التقرير العناصر الأساسية الآتية مدرجةحسب طريقة عرضها المألوف:

1- عنوان التقرير .
2- الجهة التي يوجه إليها التقرير.
3- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية.
4- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة) .
5- يجب أن يتضمن بيانا من المراجع بأن عملية المراجعة قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبدائه
6- فقرة الرأي
7- يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتلريخ إكمال عملية المراجعة

[1] حماد طارق عبد العال ،**موسوعة معايير المراجع**ة ، مرجع سابق ذكره ،ص90.

8- يجب أ يتضمن التقرير اسم موقع محدد ،و عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة تلك .

9- أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أوكلاهما.

ثانيا : ISA 710 ارقام المقارنة

يتعين على المراجع فحص و تقويم النتائج التي توصل إليها من أدلة الإثبات المتوفرة لديه باعتبار أن ذلك يمثل الركيزة الأساسية عند ابداء رأيه في القوائم المالية على أن يصل إلى نتيجة شاملة حول ماإذا كانت :

- المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للسياسات المحاسبية المقبولة .
- المعلومات المالية تلتزم بالمتطلبات ت النظامية و القانونية الملائمة .
- وجهة نظر المعروضة في القوائم المالية ككل متطابقة مع معرفة المراجع لأعمال المؤسسة .
- هناك إفصاح كاف لجميع الأمور ذات الأهمية النسبية لعرض المعلومات بصورة سليمة .

ثالثا : ISA 720 معلومات أخرى في المستندات تتضمن قوائم مالية أخرى

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة و تقرير المراجع حولها و قد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات و الملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقم مع بالقوائم المالية المنشورة ، ولابد عند ذلك من اطلاع المراجع على هذه المعلومات و ما شابهها و قد يكون مسؤولا عن مراجعتها أيضا في بعض الحالات .

وفي جميع الأحوال على المراجع أخذ المعلومات الأخرى بالاعتبار ، نظرا لأن مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقصات التي قد توجد بين القوائم المالية المدققة و المعلومات الأخرى .[1]

الفرع الثالث :مجالات متخصصة و خدمات ذات علاقة

أولا : مجالات متخصصة

1- ISA 800 تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأعراض أخرى:

إن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير ارشادات تتعلق بمهمات مراجعة لأغراض خاصة.

[1] حسين القاضي ،مأمون حمدان ،ص246.

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

يجب أن يتضمن تقرير المراجع حول مهمة المراجعة لغرض خاص، عددا التقرير حول ملخص البيانات المالية على العناصر التالية بالترتيب:

- عنوان التقرير
- الجهة التي يوجه إليها التقرير
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية
- هوية المعلومات المالية التي تم مراجعتها
- فقرة النطاق
- الإشارة إلى المعايير الولية للمراجعة القابلة للتطبيق على مهمات المراجعة لأغراض خاصة أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.
- وصف العمل المنجز من قبل المراجع .
- فقرةالرأي.
- تاريخ التقرير .
- عنوانالمراجع.
- توقيع المراجع.[1]

2- ISA 810 مراجعة المعلومات المالية المستقبلية

يجب ان يحصل المراجع عند قبوله لمهنة مراجعة المعلومات المالية المستقبلية على أدلة إثبات كافية و ملائمة .

ثانيا:خدمات ذات العلاقة

1- ISA 910 التكليف بالمراجعة على البيانات التالية

[1] حسين القاضي ،مرجع سابق ذكره ،ص 247.

إن الهدف من التكليف بمراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع استنادا لإجراءات لا توفر كافة الأدلة التي تتطلبها عملية المراجعة من بيان ما إذا كان هنالك أي شيء قد أثار انتباه المراجع و الذي يؤدي في اعتقاده بأن البيانات المالية لم يتم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار محدد للتقارير المالية .

2- ISA 930 مراجعة المعلومات المالية المستقبلية

إن هدف التكليف بالإعداد هو استخدام المحاسب لخبرته المحاسبية بدلا من التدقيقية لجمع و تلخيص المعلومات المالية.

في حالة معرفة المحاسب بأن المعلومات المجهزة من قبل الإدارة غير صحيحة أو غير متكاملة أو غير مقنعة ، فإن على المحاسب دراسة انجاز الإجراءات و الطلب من الإدارة تزويده بالمعلومات الإضافية ، وفي حالة رفض الإدارة تزويده بالمعلومات الإضافية فإن على المحاسب الانسحاب من المهمة و إعلام المنشأة بأسباب الانسحاب . [1]

المبحث الثاني :علاقة المعايير الدولية للتدقيق بالاستثمار

المطلب الاول : ماهية الاستثمار

فيما يلي بعض التعريفات للاستثمار :

الفرع الأول :تعريف الاستثمار

تعريف 1: "يقصد بالاستثمار قيام شخص طبيعي أو معنوي في بلد غير بلده باستخدام خبراته و جهوده أو أمواله في القيام بمشروعات اقتصادية سواء كان بمفرده أو بالمشاركة مع شخص طبيعي محلي أو أجنبي أو مع الدولة أو مع مواطنيها في انشاء مشروع أو مشروعات مشتركة ."[2]

تعريف 2 : "الاستثمار عبارة عن التدفقات التي تنتقل من دولة ذات مدخرات ،إما أفراد أو شركات، بحثا عن الربحية العالمية في دول أخرى، و ذلك في إطار مناخ يتسم بالاستقرار السياسي و الاقتصادي وكذلك المؤسسي ."[1]

تعريف 3 :"الاستثمار هو توظيف المال بهدف تحقيق العائد أو الدخل أو الربح ".

[1] حسين القاضي ،مرجع سابق ذكره ،ص247.

تعريف 4 :"الاستثمار هو التعامل بالأموال للحصول على الأرباح ، وذلك بالتخلي عنها في لحظة زمنية معينة، قصد الحصول على تدفقات مالية مستقبلية تعوض عن القيمة الحالية للأموال المستثمرةو تعوض عن كامل المخاطرة الموافقة للاستثمار ."[2]

الفرع الثاني :أهداف الاستثمار

تكمن في :

- الحصول على الماد الخام من الدول المستثمر فيها لأجل استخدامها في صناعتها
- الحصول على أسواق جديدة لمنتجات و بضائع الشركات الخارجية ،خاصة لسويق فائض كبير من اسلع الراكدة و التي لاتستطيع هذه الشركات تسويقها في موطنها .
- الاستفادة من ميزة انخفاض عناصر التكلفة في دول المستثمر فيها .
- الاستفادة من قوانين تشجيع الاستثمار و الاعفاءات الضريبية التي تمنحها كثير من الدول المستثمر فيها .
- تحقيق عائد مناسب ، حيث أن هدف أي مستثمر هو الحصول على عائد مناسب يساعد على استمرارية المشروع .

الفرع الثالث :أنواع الاستثمار

يمكن أن تقسم حسب عدة أوجه منها المدة ،الغرض ، الملكية .

1- أنواع الاستثمارات حسب المدة :يمكن أن نفرق في هذه الحالة بين :

أ- استثمارات طويلة الأجل :وهي التي تزيد مدة وجودها عن سبع سنوات .

ب - استثمارات متوسطة الأجل :وهي التي تكون مدة تشغيلها بين السنتين إلى سبع سنوات .

ج- استثمارات قصيرة الأجل :وهي التي مدة تشغيلها تقل عن السنتين .

2- أنواع الاستثمارات حسب الغرض :تنقسم إلى

أ- استثمارات مفروضة .

ب- استثمارات إنتاجية .

---

[1] علي عبد الله علي ،الاستثمار الأجنبي المباشر في اقتصاد محاضر و مقاطع ، مجلة اتحاد المصارف ، العدد الثامن ، 2004 ،ص72.

[2] عيد محمد و بلحاج عبد القادر ،دور التحفيزات الجبائية في تشجيع الاشمار المحلي –دراسة حالة الجزائر-،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

ج -استثمارات استراتيجية .

3- أنواع الاستثمار حسب الملكية : تنقسم إلى

أ- استثمارات خاصة :وهي الاستثمارات التي يمتلكها القطاع الخاص أو أفراد من المجتمع وبالتالي تعود الخسارة أو الأرباح على مالكها من الأفراد .

ب- استثمارات عامة : أي المشاريع التي تعود ملكيتها إلى الدولة و بالتالي يعود الدفع على جميع أفراد المجتمع ،و تعود الخسارة او الربح على أفراد المجتمع .

ت- استثمارات مختلطة: أي تعود ملكيتها للدولة و الأفراد على أساس المشاركة بينهما .

4-أنواع الاستثمارات حسب المعيار الجغرافي:تنقسم إلى

أ-الاستثمارات المحلية :و هي تلك الاستثمارات التي تتكون داخل السوق المحلي في البلد المعني ،أي داخل الحدود الاقليمية للبلد محل الدراسة مهما كانت طبيعة هذه الاستثمارات و الادوات المختارة .[1]

ب –الاستثمارات الخارجية الأجنبية :تشمل مجالات الاستثمارات الخارجية أو الأجنبية جميع الفرص المتاحة في الاستثمار في الأسواق الأجنبية ،مهما كانت أدوات الاستثمار المستخدمة ،وتتم الاستثمارات الخارجية من قبل الأفراد و المؤسسات المالية إما بشكل مباشر أو غير مباشر ،[2]حيث أن الاستثمار الأجنبي ينقسم إلى استثمارات غير مباشرة و أخرى مباشرة التي تنقسم بدورها إلى الى استثمارات مباشرة ثنائية ،و شركات متعددة الجنسية .

5-أنواع الاستثمارات حسب التصنيف النوعي لمجالات الاستثمار ات :نذكر منها

أ- الاستثمارات الحقيقية: حيث يعتبر الاستثمار حقيقيا أو اقتصاديا متى وفر للمستثمر الحق في حيازة أصل حقيقي كالعقار و السلع و الذهب و غيرها.

ب- الاستثمارات المالية :ي تشمل الاستثمار في الأوراق المالية حيث يترتب عن عملية الاستثمار فيها حيازة المستثمر لأصل مالي غير حقيقي يتخذ شكل سهم أو سند ،او شهادة إيداع أو غيرها .

الفرع الرابع : محددات الاستثمار الأجنبي

تتمثل أهم المحددات لجذب الاستثمار الاجنبي فيما يلي :

جامعة ابن خلدون ،تيارت ، 2010-2011،ص6.

[1] عيد محمد و بلحاج عبد القادر ، مرجع سابق ذكره ،ص 9.

- حجم السوق و احتمالات النمو : يعد حجم السوق و احتمالات النمو من العوامل المؤثرة على قرار توطين الاستثمار الأجنبي ، فبكبر حجم السوق الحالي أو المتوقع يؤدي إلى مزيد من تدفق الاستثمار الأجنبي .

كما وجدت الدراسات العلمية أن هنالك علاقة ارتباطقوية بين معدل نمو الناتج كمقياس أيضا لحجم سوق للدولة المضيفة و بين الاستثمار الأجنبي ، حيت أن ارتاع هذه المعدلات يعني ارتفاع فرص التقدم و التحسن في الاقتصاد القومي و جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية لإشباع الرغبات الجديدة التي سوف تتولد من كل نمو في هذه المعدلات .

- سياسات اقتصادية كلية مستقرة :إن وجود بيئة اقتصادية مرحبة للاستثمار ، وتتمتع بالاستقرار و الثبات من العناصر الأساسية في تشجيع الاستثمار بصفة عامة و الاستثمار الأجنبي بصفة خاصة .
- الإطار التشجيعي و التنظيمي للاستثمار:إن وجود إطار تشريعي يحكم أنشطة الاستثمار المباشر من لعوامل الهامة المؤثرة على اتجاهات الاستثمارات الأجنبية ، و لكي يكون الإطار التشريعي جاذبا للاستثمار لابد من توفر عدة مقومات من أهمها

-وجود قانون موحد للاستثمار يتسم بالوضوح و الشفافية،و عدم التعارض مع التشريعات الأخرين ذات الارتباط وأن يكون يكون متوافقا مع التنظيمات و القواعد الصادرة لحكم و حماية المستثمر

-وجود ضمانات كافية لحماية المستثمر من أنواع معينة من المخاطر مثل التأميم ، المصادرة الحراسة ،نزع الملكية ، و تكفل له حرية تحويل الأرباح للخارج و حرية دخول رأس المال و خروجه فضلا عن أهمية وجود نظام يكفل حماية حقوق الملكية الفردية

-وجود نظام قضائي قادر على تنفيذ القوانين و التعاقدات ، و حل النازعات التي تنشأ بين المستثمر و الدولة المضيفة بكفاءة عالية .

- بنية أساسية مناسبة
- مدى اهتمام الدول المضيفة بتنمية الموارد البشرية و دعم القدرات الذاتية للتطوير التكنولوجي .
- الحوافز المالية و التمويلية
- تعزيز التعاون الاقتصادي الاقليمي .
- شروط التبادل التجاري :هي عبارة عن الرقم القياسي لأسعار الصادرات نسبة إلى الرقم القياسي لأسعار الواردات .إن تحسين شروط التبادل التجاري الذي ينشأعن الارتفاع النسبي من الرقم القياسي لأسعار الصادرات مؤثر على الاستثمارات الأجنبية .

المطلب الثاني : علاقة المعايير الدولية للتدقيق بالاستثمار

الفرع الأول :العلاقة النظرية بين المعايير الدولية للتدقيق و الاستثمار

يعتبر الاستثمار و نخص بالذكر الاستثمار الأجنبي أحد أهم النشاطات الاقتصادية الجاذبة لرؤوس الأموال، و رفع مستوى تطور التكنولوجيا ،و فتح أسواق عالمية جديدة أمام السلع و خفض مستوى البطالة ،و زيادة الخبرات المحلية للعاملين في تلك القطاعات ، و رفع القدرة الانتاجية للاقتصادالوطني ، إضافة إلى رفع خزينة الدولة بالإيرادات ،خصوصا الإيرادات الضريبية ،و رفع الرفاهية الاجتماعية.

لذا تسعى الدول إلى الاهتمام به ،و توفير الحوافز لاستقطابه من خلال وضع و تطبيق العديد من التشريعات و النظم و المعايير الرامية إلى تشجيع البيئة الاستثمارية و التي من بينها معايير التدقيق الدولية ، التي تعتبر داعما رئيسا للشفافية و الإفصاح و بالتالي الوثوق بمصدر المعلومات لجميع الأطراف ذات العلاقة ، و التي من بينها المستثمرون (أصحاب المصالح).والاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم [1].

الفرع الثاني :علاقة التدقيق الخارجي بجودة المعلومات المحاسبية

إن قرارات الاستثمار تعد من أهم و أخطر أنواع القرارات المالية ، و حتى يكون القرار الاستثماري سليم يتعين على متخذ القرارات إلى معلومات محاسبية تكون مفيدة له ، فالمعلومات التي تتطلبها عملية تخطيط المشاريع الاستثمارية هي معلومات محاسبية تتعلق بالوضع الحالي للمؤسسة والمستقبلي ، مما يساعدها على التنبؤ ، لاسيما في مرحلة تقييم مختلف الخطط المقترحة ،و ذلك عند دراسة الاحتمالات المتوقعة عند تنفيذ كل خطوة مقترحة ، و هذه المعلومات يتم الحصول عليها من نظام معلومات المحاسبة المالية ، فكلما كانت ذات جودة عالية و مصداقية سمح ذلك لمتخذ القرار بإنجاز عملية التخطيط في ظروف تتسم بالوضوح ، و تأتي مرحلة تحديد البدائل الاستثمارية الممكنة التي يتم من خلالها تقييم المشاريع الاستثمارية ، و هي عملية تتطلب معلومات محاسبية تمكن متخذ القرار من تحديد التدفقات الداخلة و الخارجة من و إلى المؤسسة و المتعلقة بمختلف البدائل الاستثمارية من أجل تحقيق العائد المطلوب ،و عليه فتقرير المدقق الخارجي المتضمن رأيه حول القوائم المالية، و مدى

[1] فارش رشيد ووليث أكرم القضاة ،معايير التدقيق الدولية وأثرها على استقطاب الاستثمارات الأجنبية في شركات المساهمة العامة الاردنية ،جامعة البلقاء ، الأردن،2015 ،ص5.

عدالتها في تمثيل المركز المالي ،يوفر معلومات ذات جودة يتم على أساسها تخطيط و تقييم المشاريع،ليتم اختيار المشروع الأفضل و تنفيذه .[1]

و هنا تتضح العلاقة الطردية بين الاستثمار و المعايير الدولية للتدقيق .

إذ أن الدول المطبقة لمعايير التدقيق الدولية هي افضل حالا من غيرها في مجال جذب الاستثمار و النمو الاقتصادي بشكل عام ، و الدليل على ذلك أن الأسواق المالية في هذه الدول سرعان ما بدأت تتعافى من أثار الأزمة المالية العالمية ،لأن معايير التدقيق الدولية توفر مستوى معقول من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق و هي تساعد بذلك في ابداء رأي محايد و عادل القوائم المالية و بالتالي يستطيع المستخدم ترشيد قراره الاستثماري ، حيث ان المعايير تشكل مستويات أداء يمكن اللجوء إليها لإصدار الحكم المهني على القوائم المالية.

[1] وافية بوهنيية ،مساهمة التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات المالية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، جامعة جيجل ،2016-2017،ص84.

خلاصة الفصل :

نستخلص أن المعايير الدولية للتدقيق بمثابة إرشادات لممارسة المهنة بكفاءة و فاعلية أثناء عملية المراجعة ،و كذا إعداد التقرير، و يعتبر هذا الأخير ذو أهمية كبير لمتخذي القرارات سواء داخل أو خارج المؤسسة لما يحتويه من رأي فني محايد صادر عن جهة مستقلة و تتمتع بالكفاءة العمية للحكم على عدالة القوائم المالية للمؤسسة و مركزها ، و بالتالي توفير معلومات ذات جودة، تساعد المستثمر في ترشيد قراراته .

و الاستثمار هو استخدام المدخرات في تكوين الطاقات الانتاجية الجديدة اللازمة لعمليات انتاج السلع والخدمات و المحافظة على الطاقات القائمة أو تجديدها ، له اهمية و هداف ،كما له محددات

كما استخلصنا ضرورة تبني المعايير الدولية للتدقيق في جميع الشركات لما له من أثر في تحسين استقطاب الاستثمار ،إذ أن لها دورا فاعلا في الحد من مخاطر العمليات الاستثمارية .

الفصل الثالث

مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية و أثره على تحسين الاستثمار

تمهيـــد :

سعت الجزائر كغيرها من الدول لتحسين مهنة التدقيق الخارجي ، حيث قامت بعدة تدابير أهمها اصدار القانون 10-01 (المنظم لمهنة الخبير المحاسب ،محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد) و اتباعه بعدة مراسيم تنفيذية .

كما قامت بإصدار معايير تسمى معايير التدقيق الجزائرية و سنتطرق الى مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق و دور هذا التوافق في تحسين الاستثمار ،مع استعراض واقع المراجعة الخارجية في الجزائر

المبحث الأول :واقع التدقيق الخارجي في الجزائر

إن عملية التدقيق أو المراجعة الخارجية و كما سبق ذكرها تشمل ثلاث عناصر هامة وهي فحص الحسابات و البيانات المتعلقة بالمؤسسة و المتواجدة في سجلاتها و دفاترها من قبل مدقق من خارج المؤسسة ،يتصف بالحياد و الاستقلال و كذا التحقق من صحة هذه المعلومات و التأكد من مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و في الأخير بلورة النتائج في تقرير فني حول سلامة و مصداقية القوائم المالية للمؤسسات

المطلب الأول : تطور مهنة التدقيق في الجزائر

باعتبار أن مهنة مراجع الحسابات الخارجي مراجعة قانونية مرت بعدة تطورات يمكن تلخيصها كالآتي:

الفرع الأول :المرحلة الأولى (1969/1980)

بالرغم من وجود مهنة مراجع الحسابات الخارجية منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكان ذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية، إلا أنها لم تحظى بتنظيم مهني إلى غاية تاريخ إنشاء قانون المالية 1969، و الذي ألزم المؤسسات العمومية الجزائرية بتعيين مراجع حسابات خارجي و ذلك حسب الأمر 107/69 و الذي نص في المادة 38 (يكلف وزير الدولة المكلف بالمالية و التخطيط بتعيين محافظ حسابات في المؤسسات الوطنية و المنظمات العمومية و التي تمتلك الدولة أو هيئة عمومية حصة من رأس مالها و ذلك بغية التأكد من سلامة و مصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم)، و لقد تم تحديد مهام و التزامات محافظ حسابات فيما بعد في الأمر 82/71 الصادر في 1971/12/29 و المتعلق بتنظيم مهنة محافظ حسابات و خبير محاسبي، فطبقا لأحكام هذا الأمر يتولى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة تنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع، إبداء رأي حول جميع المخططات الحسابية، ثم صدر أول قانون لتأصيل مهنة مراجع حسابات خارجي سنة 1973 حيث اعتبرته كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية و المختلطة، و بعدها جاء قانون صدر في 7980 الذي ألغى قوانين 1970 و دستور 1976 و الذي ألغى مراقبة مراجعي الحسابات و الخبراء المحاسبين و أوكلتهما إلى مجلس المحاسبة.

الفرع الثاني :المرحلة الثانية (1980/1988)

حدث في هذه المرحلة فراغ قانوني نتيجة للأوضاع الاقتصادية التي تمر بها الدولة و بالرغم من هذا فقد أشار قانون المالية لسنة 1985 في المادة 167 إلى ضرورة تعيين مندوب حسابات لدى المؤسسات التابعة إلى القطاع العام.1[1]

الفرع الثالث :المرحلة الثالثة (1910/1988)

تميزت بصدور عدة تشريعات و قوانين تنظم مهنة مراجع الحسابات الخارجي و الخبير المحاسبي ونذكر منها :

القانون الصادر سنة 1988 حيث نصت المادة 40 منه ضرورة تعيين مراقبين داخليين و خارجيين في المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل تنظيم التسيير المالي لهذه المؤسسة، و في 1991 صدر قانون 08/91 متعلق بمهنة خبير محاسبي، مراجع حسابات و محاسب معتمد حيث تقوم الجمعية المهنية ولأول مرة بتنظيم المهنةو العمل، و أصبحت مهمة التدقيق و المراجعة في الجزائر حرة مفتوحة لجميع من تتوفر شروط ممارستها، أما في سنة 1992 فقد تم إنشاء نقابة وطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين (النقابة العمومية هي المسؤولة عن الاعتماد و الفصل، أما في سنة 1996 ظهر المرسوم المتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة، أما في سنة 1997 ظهر المرسوم الخاص بالشهادات و شروط الخبرة المهنية و من بين عيوبه فصل المهني عن الأكاديمي، و في سنة 2001 ظهر المرسوم المعدل و الذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

المرحلة الرابعة بعد سنة 2010: تميزت هذه المرحلة بمحاولة وضع إطار وطني للتدقيق و المراجعة على ضوء معايير المراجعة الدولية بالإضافة إلى الفصل بين اختصاصات كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد إضافة إلى الاعتماد على لجنة التدقيق كبديل للجمعية العامة للمساهمين و مجلس الإدارة في تعيين المدقق في سنة 2010 صدر القانون 10 – 01 و المتعلق بمهنة خبير محاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و أنشأ مصف الخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أما في سنة 2021 صدر قانون خاص بالتدقيق البنكي و في لجنة مشتركة بين مجلس الإدارة و جمعية المساهمين.[2]

) مجلة اقتصاد المال و الاعمال ، المجلد الثالث ، العدد الاول ، جوان 2018،جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي ، الجزائر،ص217.[1](مجلة اقتصاد المال و الاعمال ، مرجع سابق ذكره ، ص 218،[2]

المطلب الثاني :شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

الفرع الأول : تعريف المراجع الخارجي

جاء في المادة 22 من القانون 10-01 المتلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تعريف محافظ الحسابات على أنه يعد محافظ حسابات في مفهوم القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها و مطبقتها للأحكام التشريعية المعمول بها حيث نستنتج من خلال هذا التعريف أنه شخص طبيعي او معنوي يمارس مهامه بصفة عادية كما أن له العديد من المهام التي يقوم بها تنظيم، فحص، وتقويم و تحليل المحاسبة كما يمكن له أيضا مسك مركزه و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات و التدقيق المالي المحاسبي للشركات و الهيئات و هو المؤهل الوحيد للقيام بذلك.

الفرع الثاني : شروط ممارسة مهنة المراجع الخارجي في الجزائر.

من خلال القانون 10-01 نجد في المادة 08 أن ممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو مهمة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط التالية :

1- أن يكون جزائري الجنسية.
2- أن يحوز على شهادة الممارسة المهنية، أي لابد أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.
4- أن لا يكون قد صدر في حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسب المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.
6- أن يؤدي محافظ الحسابات اليمين قبل القيام بأي عمل أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بمحل تواجد مكاتبهم[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ،القانون 01/10 المؤرخ في 26-6-2010، العدد42، لسنة 2010

المطلب الثالث : الهيئات المشرفة على مهنة المراجعةفي الجزائر

بغية ضبط المهنة و ضمان تحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة و المراجعة و العمل على تصحيح الاختلالات الموجودة، أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية و إنشاء منظمات مهنية يخول إليها الحق في الإشراف على المهنة و من هذه الهيئات :[1]

أولا : المجلس الوطني للمحاسبة Conseil national de la comptabilité (CGN):

أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم : 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 و الذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته و صلاحياته و القواعد التي تسيره.

لقد تم تحديث المجلس الوطني للمحاسبة على إثر الإصلاحات المحاسبية التي أحدثتها الجزائر و الذي جاء به المرسوم التنفيذي رقم 11-24، الذي يحدد تشكيلته و تنظيمه و قواعد سيره، و الذي نعرضه فيما يلي :

1- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة : بين المرسوم التنفيذي رقم 11-24 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة حيث نصت المادة 2 منه على : يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، و يرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويتشكل من :

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.

- ممثل الوزير المكلف بالتربية و التعليم.

- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي و البحث العلمي.

- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.

- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.

- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.

- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.

[1]) الامانة العامة للحكومة ، الجريدة الرسمية ، وزارة المالية ، منشورات الساحل ، الجزائر ، 2006 العدد2،7 فيفري 2011 ص6(

- المدير العام للضرائب.

- المدير المكلف بالتفتيش المحاسبي لدى وزارة المالية.

- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.

- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.

- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.[1]

- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.[2]

- ثلاثة (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المالية و المحاسبة و يعينهم وزير المالية.

يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (03) سنوات بناء على إقراح من الوزراء و مسؤولي الهيئات المذكورة أعلاه، و تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين (2) و في حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء، يتم استخفافه حسب الشروط القانونية و يستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة ، كما يمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لا سيمات في المجال المحاسبي و المالي و الاقتصادي والقانوني

2- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة** : جاء في المادة 9 من المرسوم التنفيذي 11-24 " يمارس المجلس طبقا للمادة 4 من القانون 10-01 مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم متابعة المهن المحاسبية ".

يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام التالية :

- استقبال طلبات الاعتماد و التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و الفصل فيها.

- تقييم صلاحية إجازات و شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد و التسجيل في الجدول.

[1]) الامانة العامة للحكومة ، مرجع سابق ذكره، ص7 (
[2]) الامانة العامة مرجع سابق ذكره ص7 (

- إعادة و نشر قائمة المهنيين في الجدول.

- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني و الفصل فيها.

- تنظيم مراقبة النوعية المهنية و برمجتها.

- استقبال و دراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين و عرضها للموافقة.

يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية :

- جمع و استغلال كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و تدريسها.

- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات و التحاليل في مجال تطوير و استعمال الأدوات و المسارات المحاسبية.

- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس الحسابات

- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة و إبداء الآراء فيها و تقديم التوصيات بشأنها.

- المساهمة في تطوير انظمة و برامج التكوين و تحسين المستوى في مجال المحاسبة.

- متابعة و ضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية و المعايير الدولية للتدقيق.

- متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.

- تنظيم كل التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

كما يمارس المجلس بعنوان تنظيم و متابعة المهن المحاسبية، المهام التالية :

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.

- متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.

- متابعة و ضمان تحيين العناية المهنية.

- إجراء دراسات في المحاسبة و الميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و نشر نتائجها.

- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية و مراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.

- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبة جديدة.

- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.[1]

ثانيا – المصف الوطني للخبراء المحاسبين (ONEC) Ordre national des experts comptables

لقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 10-01 و المتعلق بنهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد حيث جاء في المادة 14 منه ما يلي " ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين و غرفة وطنية لمحافظي الحسابات و منظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية و يضم الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات و مهمة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون"

هذا و أتبع صدور هذا القانون المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 و الذي حدد :

* تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره حيث يسمى في صلب النص المجلس حيث تم تحديد مقره بمدينة الجزائر مع إمكانية نقله لأي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من وزير المالية ، حيث يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين من تسعة أعضاء يتم إنتخابهم في الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، و يتم ترتيب المترشحين حسب عدد الأصوات المتحصل عليها حيث ينصب صاحب المرتبة الأولى في التصويت رئيسا للمجلس و الثاني أمينا عاما للمجلس والثالث أمين للخزينة و يرتب الأعضاء الستة المتبقون حسب العدد التنازلي للأصوات أما إذا كان هناك تساوي في عدد الأصوات بين المترشحين يتم تفضيل المترشح الأقدم في المهنة.

[1]) الامانة العامة للحكومة ، مرجع سابق كره ص8 .(

* تدوم عهدة المجلس ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مع الإشارة إلى عدم إمكانية تقديم أي عضو الترشح بعد نهاية العهدة الثانية إلا بعد مرور ثلاثة (03) سنوات من نهاية هذه الأخيرة، كما تطرق المرسوم إلى حالة شغور منصب في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، حيث نص على تعويض المنصب الشاغر بالمترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير أما إذا خص الشغور رئيس المجلس يتم انتخاب رئيس جديد من بين أعضاء المجلس و في حالة شغور ثلاثة مناصب على الأقل يستدعي الأعضاء الأخرين في المجلس جمعية عامة انتخابية قصد استبدال الأعضاء الذين تركوا مناصبهم[1]

* و قد تم تحديد شروط معينة لقبول ترشح أي عضو و هي كالآتي:

- استفاء الشروط القانونية لكل مترشح.

- تقديم طلب ترشيح يتضمن الاسم و اللقب و تاريخ الازدياد، رقم و تاريخ شهادة التسجيل في جدول المصف مع نسخة مطابقة للأصل و هذا قبل (15) يوما على الأقل من التاريخ المحدد للاقتراع.

- عدم قبول سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس.

لا يحق للمترشح أن يكون مترشحا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- عدم قبول تعويض أي مترشح.1[2]

يقوم رئيس المجلس بتمثيل هذا الأخير في جميع الأعمال المدنية و أمام العدالة كما يقوم بضمان تنفيذ القرارات التي يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة و السير المنتظم للمجلس.

كما يلتزم بإرسال مشروع جدول الأعمال و كذلك الوثائق المتعلقة به (15) يوما قبل تاريخ انعقاد المجلس إلى وزير المالية، في يحرر الأمين العام للمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين محضر اجتماع المجلس و الذي يتم توقيعه من طرف رئيس المجلس و ممثل وزير المالية أما أمين الخزينة فيعتبر المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمجلس

[1]) الامانة العامة للحكومة ، مرجع سابق ذكره،ص8(

[2]) الامانة العامة للحكومة ، مرجع سابق ذكره،ص8(

* و لقد حدد المرسوم 11-25 صلاحيات المجلس فيما يلي :

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و تسييرها.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تعطيه المهنة و نشرها و توزيعها.

- 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 المنظمات الدولية المماثلة.

- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

ثالثا – المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات Compagnie national des commissaire aux comptes (CNCC)

أنشأت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون 10-11 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و ذلك وفقا بما جاءت به المادة 14 منه.

و قد أتبع هذا القانون صدور المرسوم التنفيذي 11-26 و الذي يحدد :

* تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره و الذي يدعى في صلب النص المجلس مقره الجزائر العاصمة مع إمكانية نقله إلى أي مكان آخر في التراب الوطني وذلك بموجب قرار من وزير المالية، يتكون المجلس الوطني للغرفة لمحافظي الحسابات من تسعة أعضاء معتمدين و مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يتم تعيينهم عن طريق الإنتخاب في الجمعية العامة و يتم تعيين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة على أساس قرار من وزير المالية بموجب اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

* ينتخب الأعضاء عن طريق الاقتراع السري و يرتبون حسب عدد الأصوات المتحصل عليها من طرف كل مترشح و ينصب أصحاب المراتب الأولى على الترتيب كالتالي : رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الأمين العام، و أمين الخزينة و يزاول أعضاء المجلس أعمالهم لمدة ثلاثة (03) سنوات قابلة للتجديد مع عدم إمكانية ترشح أي عضو بهذه العهدة الثانية إلا بعد مرور ثلاثة سنوات.[1]

* في حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان يقوم باقي الأعضاء بتعويض العضو بالمترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير أما إذا خص الشغور منصب رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم، أما إذا كان هناك شغور متزامن لثلاثة أعضاء على الأقل يستدعي الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابيه لتعويض المناصب الشاغرة هذا و قد بين المرسوم 11-26 شروط الترشح فيما يلي :

- استفاء الشروط القانونية لكل مترشح.

- تقديم طلب الترشح و المتضمن اللقب و الاسم و تاريخ و مكان الازدياد إضافة إلى رقم و تاريخ شهادة التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و نسخة مصادق عليها عن هذه الشهادة.

- عدم قبول سحب لأي ترشيح بعد إيداعه لدى المجلس.

- عدم إمكانية تعويض أي مترشح.

- لا يحق للمترشح أن يكون مترشحا كذلك في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

يمثل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بواسطة رئيس المجلس في جميع الأعمال المدنية و أمام العدالة كما يضمن الرئيس السير المنتظم للمجلس و يقوم بتنفيذ القرارات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة كما يقوم بالرسال مشروع جدول الأعمال و كذلك الوثائق المتعلقة به 19 يوما من تاريخ انعقاد المجلس إلى وزير المالية في حين يقوم الأمين العام بتحرير محضر اجتماع المجلس الوطني للغرفة و الذي يتم توقيعه من قبل رئيس الجلسة و ممثل وزير المالية و يعتبر أمين الخزينة المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

[1]) الامانة العامة للحكومة ، مرجع سابق ذكره ، ص9(

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بما يلي :

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تسييرها.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة الموالية.[1]

- تحصيلالاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تعطيه المهنة و نشرها و توزيعها.

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصلحة المهنة.

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من وزير المالية.

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير.

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

رابعا – المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين Organisation national des comptables agréé (ONCA)

تم إنشاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، يليه صدور المرسوم 11-27 و الذي حدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره وهي :

- حدد مقر المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالجزائر العاصمة مع إمكانية نقل مقر المجلس إلى أي مكان أخر على التراب الوطني و ذلك بموجب قرار من وزير المالية.

- يضم المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و يتم تعيين من بين الأعضاء التسعة ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبية بموجب قرار من وزير المالية و باقتراح من رئيس المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- يتم انتخاب الأعضاء عن طريق الاقتراع السري و يرتب المرشحون حسب عدد الأصوات المتحصل عليها من طرف كل مترشح حيث ينصب أصحاب المراتب الثلاثة الأولى على الترتيب رئيس للمجلس، أمين عام، أمين الخزينة و يزاول أعضاء المجلس مهامهم لثلاث سنوات قابلة للتجديد و لا يجوز لأي عضو الترشح من جديد إلا بعد مرور ثلاثة سنوات عن العهدة الثانية.[2]

- في حالة شغور منصب رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين يتم انتخاب رئيس جديد من بين الأعضاء أما إذا كان الشغور في منصب عضو يتم تعويضه بالمترشح الأحسن ترتيبا في آخر انتخابات و تستدعى جمعية عامة انتخابيةلاستخفافالأعضاء اذا كان هناك شغور متزامن لثلاثة أعضاء على الأقل.

-يتم تمثيل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين عن طريق رئيس المجلس و يتولى الأمين العام مهمة تحرير محضر اجتماع المجلس و الذي يتم توقيعه من رئيس الجلسة و ممثل وزير المالية بينما يؤتمن أمين الخزينة على جميع الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمحلي.

يكلف المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بما يلي :

- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير.

- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة.[3]

المطلب الرابع : المعايير الجزائرية للتدقيق

تعرف معايير التدقيق الجزائرية على أنها " المرجع الوطني الذي يستشهد به المدققون من أجل القيام بمهامهم و الخروج بتقرير يتصف بالجودة العالية و الذي يفيد أصحاب المصالح مع المؤسسة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية و غيرها [4].

وهي مجموعة المعايير التي قام المجلس الوطني للمحاسبة بتبنيها من المعايير الدولية للتدقيق بعد تعديلها مع ما يتناسبمع طبيعة العمل في الجزائر ، اذ أنه لم يتبنى كافة المعايير بل اكتفى بإصدار 16معيارا منها ، و تم اصدارها على اربعة دفعات ابتداء من 2016.

) الامانة العامة للحكومة ، مرجع سابق ذكره ص[1]9(

) الامانة العامة للحكومة ، مرجع سابق ذكره ،ص[2]11(

)الامانة العامة للحكومة ، مرجع سابق ذكره ، ص[3]12(

ضويفي حمزة ،عنون فؤاد ،مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق –مجلة المحاسبة ،التدقيق و المالية –المجلد 2، العدد2020،1،ص39،38. [4]

الفرع الأول : إصدارات 4 فيفري 2016

- المعيار الجزائري للتدقيق 210-اتفاق حول احكام مهمة التدقيق –

عالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة أو عند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ، حول أحكام مهمة التدقيق .

يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية و كذلك المهام الملحقة ، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة .

لاتشكل بيانات نماذج رسائل المهمة المفتوحة في الملحق إلأمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات و الشروط الخاصة بالمهمة .

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

هدف المدقق هو قبول و متابعة مهنة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها

- المعيار الجزائري للتدقيق 505 –التأكيدات الخارجية -

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة

يهدف المدقق الذي يلجأ لإجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الاجراءات بهدف للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية .

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير ،سواء أكان في شكل ورقي ، الكتروني أو شكل أخر .

يجب على المدقق عندما يلجأ إلى إجراءات التأكيدات الخارجية الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد[1].

- المعيار الجزائري للتدقيق 560 -أحداث تقع بعد لإقفال الحسابات (الأحداث اللاحقة)

[1] وزارة المالية ، المقرر رقم :002،2016، المعيار رقم :505،ص 2،3،5.

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

قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الاحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات و يتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ :

- إعداد الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق

- بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة .

- المعيار الجزائري للتدقيق 580 - التصريحات الكتابية -

هذا المعيار عالج إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية .

الفرعالثاني:إصدارات 11 أكتوبر 2016

- المعيار الجزائري للتدقيق 300 - تخطيط تدقيق الكشوف المالية -

عالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية و هو يخص التدقيقات المتكررة ، و يهدف إلى إعداد استراتيجية عامة للتدقيق تتكيف مع المهمة ،و عرض برامج العمل

أهم الواجبات المطلوبة إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهنة ووضع إجراءات أولية لتخطيط التدقيق و كيفية التوثيق، و يقوم بهذه المهمة المسؤول عن عملية التدقيق .

- المعيار الجزائري للتدقيق 500 -العناصر المقنعة -

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية ،و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها .

يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق .

- المعيار الجزائري للتدقيق 510 - مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية

يعالج واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية .

مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق، تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في المعيار 300 و 710 .

- المعيار الجزائري للتدقيق 700- تأسيس الرأي و تقرير التدقيق بكشوف المالية –

عالج هذا لمعيار التزام المدقق فيإبداء رأيه حول الكشوف المالية و أيضا في شكل و مضمون تقريره وهدف المدقق وفق هذا المعيار هو تكوين رأي حول الكشوف المالية و على الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة ،و التعبير عن رأيه في شكل تقرير كتابي .

الفرع الثالث :إصدارات 15 مارس 2017

- المعيار الجزائري للتدقيق 570 - استمرارية النشاط -

جاء هذا المعيار لمعالجة التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية و كذا مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و يهدف إلى جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية الاستغلال الاستغلال و استنتاج النتائج .[1]

- المعيار الجزائري للتدقيق 520 -الاجراءات التحليلية –
- المعيار الجزائري للتدقيق 610 –استعمال أعمال المدققين الداخليين –
- المعيار الجزائري للتدقيق المعيار الجزائري للتدقيق620 –استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق .

الفرع الرابع : اصدارات 24 سبتمبر 2018

- المعيار الجزائري للتدقيق 230 – وثائق التدقيق :

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

لاتبطل واجبات التدقيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى تطبيق هذا المعيار .

- المعيار الجزائري للتدقيق 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة –:

[1] وزارة المالية ،المقرر رقم 23 ،2017 ،المعيار رقم :610 ، ص 3

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة وفقا للمعايير 300 و 500 ، و كذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية ، و هذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية .

- المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق :

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي و الغير الإحصائي لتحديد و اختيار عينة ما ،ووضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية و تقييم نتائج السير .

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

- المعيار الجزائري للتدقيق 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها ":

يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، و المعلومات الواردة المتعلقة بها في اطار تدقيق الكشوف المالية ،و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تْحَيِّز مُحتمة أدخلتها الادارة، و تحديدا يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبيق المعايير 315 و 330 و معايير أخرى .[1]

المبحث الثاني: مقارنة المعايير الجزائرية مع المعايير الدولية للتدقيق

من خلال التفصيل في مختلف إصدارات وزارة المالية، نجد أن المعايير الجزائرية تقترب شيئا فشيئا نحو المعايير الدولية من حيث العدد و المضمون، و سنتعرض مقارنة لعينة من المعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية في هذا المبحث.

[1]. وزارة المالية ،المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، ص16 ، 17 ،18.

المطلب الأول : دراسة مقارنة لعينة من المعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية

نقوم بمقارنة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية ، و اخترنا بشكل عشوائي المعيار 501 ،المعيار 610 و المعيار 510.

الفرع الأول :مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق(501 العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة) بنظيرهالدولي (501 أدلة المراجعة –اعتبارات محددة لبنود مختارة)

1 –نطاق التطبيق :

يعالجالمعيارالجزائري للتدقيق 501 مدى اعتبار المدقق عند الحصول على عناصر مقنعة و المعايير التي تمس المخزونات و القضايا و النزاعات و المعلومات القطاعية أما المعيار الدولي فهو يساعد في الحصول على أدلة مرجعية فيما يتعلق بالبنود و الإفصاحات بشكل محدد .

يهدف المعار الجزائري إلى الحصول على عناصر مقنعة فيما يخص وجود المخزونات و حالتها وإكمال إحصاء القضايا و النزاعات و تقديم المعلومات اللازمة .

و يهدف المعيار الدولي إلى وضع معايير و توفير إرشادات إضافية لما يتضمنه المعيلر 500 أدلة المراجعة و ذلك فيما يتعلق ببعض أرصدة الحسابات المحددة في القوائم المالية و الْإفصاحات الأخرى .

3 – الواجبات المطلوبة :

في المعيار الجزائري عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ الإقفال ،توضع إجراءات تدقيق للحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد تسجيل المخزون .أما الواجبات المطلوبة في المعيار الدولي هي حضور جرد المخزون، القيام بالإجراءات المتعلقة بالمنازعات و تقييم الاستمارات طويلة الأجل .

الفرع الثاني : مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق (610 استخدام أعمال المدققين الداخلين)مع نظيره الدولي

1-نطاق التطبيق :

عالج المعيار الجزائري شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي ، أما المعيار الدولي فقد تناول مسؤولية المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين كما اتفقا المعياران الوطني و الدولي على أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات عاقة للقيام بمهمته .

2- الأهداف :

إذا وجدت وظيفة التدقيق الداخلي و كان بإمكان المدقق الخارجي الاستفادة منها فإن هدف المعيار الجزائري هو تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين ، أما المعيار الدولي فهدفه تحديد مدى الاستفادة من أعمال المدقق الداخلي .

هدف المعيار الجزائري في حالة استخدام أعمال المدقق الداخلي تحديد مدى ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق ،أما المعيار الدولي فيهدف هنا إلى تحديد ما إذا كان العمل كافيا لأهداف التدقيق .

3-الواجبات المطلوبة :

تضمن هذا المعيار مجموعة من الواجبات المطلوب اتباعها من طرف المدقق الخارجي لاستخدام أعمال المدققين الداخليين ، وأول نقطة تم التطرق إليها هي تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين ،حيث تناولت هذه النقطة ما يجب على المدقق الخارجي تحديده من :

-احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي .

-في حالة أكد ذلك الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخلين على طبيعة رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي .

الفرع الثالث : مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية –الارصدة الافتتاحية- مع نظيره الدولي .

1-نطاق التطبيق :

كلا المعيارين الجزائري و الدولي يحمل نفس الرقم والتسمية و، و يقومان بمعالجة واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

كلاهما تطرقت إلى ما تتضمنه الارصدة الافتتاحية التي على أساسها يتم تقديم المعلومات .

تطرق المعيار الجزائري إلى مهمة التدقيق الأولية أما بالنسبة لنظيره الدولي فتطرق لها من جانب التعريفات .

4- هدف المعيار

كلاهما يهدف إلى جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تسمح بضمان أن :

-قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح ، و أنها لاتحتوي على اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالنسبة للسن ة المالية الجارية .

-الطرق المحاسبية الملائمة و التي انعكست في الأرصدة الافتتاحية ق تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية .

-قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة و قد تم عرضه بشكل صحيح و يكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف ووفقا للمرجع المحاسبي المطبق .

3- الواجبات المطلوبة :

كلا المعيارين تطرق إلى مجموعة من الاجراءات و هي :

*لأرصدة الافتتاحية : حيث عالجا المعيارين الواجبات التي يجب على المدقق القيام ب فحص الكشوف المالية و كذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية إن وجدت

جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات له تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية.

*استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية :

كلا المعيارين يوجب على المدقق جمع عناصر المقنعة و الكافية و الملائمة للتحديدي ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية ، و ان أثر التغييرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة ويكون وفق المرجع المحاسبي المطبق .

*معلومات ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق : كلا المعيارين وضح أنه إذا تم تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة من طرف مدقق آخ و كان الرأي موضوع تعديل فيجب على المدقق تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التدقيق .

ملاحظة :

من خلال مقارنتنا لعينة المعايير الجزائرية للتدقيق 501 العناصر المقنعة ، و المعيار 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين ، و المعيار 510 مهام التدقيق الأولية مع المعايير الدولية لتدقيق تم التوصل إلى النتائج التالية :

-هنالك تطابق تقريبا تام في رقم و اسم المعيار .

- المعايير الجزائرية مستوحاة من المعايير الدولية مما يؤكد ذاك الاشارة إلى بعض المعايير الدولية على الرغم من أنها لم تصدر بعد .

-المعايير الجزائرية أقل تفصيلا من المعايير الدولية.

المطلب الثاني :أثر التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية في تحسين الاستثمار

لقد ذكرنا سابقا أن معايير التدقيق الدولية تساعد الشركات المطبقة لها على تنظيم أعمالها المالية،و هذا يساعد المستثمر الأجنبي على اتخاذ القرارات الرشيدة المبنية على بيانات مالية عادلة وصحيحة ،بطبيعة الحال أن توافق معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية سيساعد المستثمر الأجنبي أو اي مستعمل لتقارير المدققين في الجزائر في ترشيد قراراتهم الاستثمارية .

ماسبق يثبت أنه كلما زاد التوافق بين المعايير الجزائرية و نظيرتها كلما تحسنت جودة المعلومات وكلما تحسن الاستثمار ،إذ أن وجود المعايير التدقيق متوافقة مع المعايير الدولية يسهل اجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة ،و زيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثماريةكما يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم أن يتخذوا قراراتهم على اعتبارات دولية اكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية .

إذ أن الدول المطبقة للمعايير التدقيق الدولية هو أفضل حالا من غيرها من في مجال جذب الاستثمار ، و النمو الاقتصادي بشكل عام وتطابق المعايير الجزائرية مع الدولية سيمنح المعايير الجزائرية نفس الأهمية في جذب الاستثمار ،و النهوض بالاقتصاد الوطني .

خلاصة الفصل :

المراجعة الخارجية في الجزائر كغيرها من لمهن ، تحكمها قواعد و آليات و لوائح تشريعية عرفت عدة مراحل تزامنا مع التغيرات في الأنشطة الاقتصادية و الاجتماعية .

و لمواكبة هذه التغيرات قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير تدقيق جزائرية تضبط وتنظم مهنة المراجعة في الجزائر و يعتمد عليها كاطار مرجعي للمهنةبدلامن معايير التدقيق الدولية ، هذه المعايير تتوافق مع نظيرتها الدولية بشكل شبه تام ، إلا أن معايير التدقيق الدولية أكثر تفصيلا

و هذا التوافق له كل التأثير الإيجابي في تحسين الاستثمار .

خاتمـــــــة عامـــــــة

خاتمةعامة:

للمراجعة الخارجية دور كبير في تحقيق التواصل بين المؤسسات و الأطراف الخارجية، و هي ترتكز على مجموعة من المعايير يلتزم بها المراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه .

و نتيجة التطورات المتواصلة ، دفع ذلك الهيئات الدولية المختصة بالمحاسبة و المراجعة بإصدار معايير المراجعة الخارجية الدولية لتوحيد ممارسة المهنة على المستوى الدولي .

من خلال عرض المعايير الدولية للمراجعة ، نجد أن المعايير الدولية هي في إطار متجانس وقابل للتطبيق من قبل المستويات المهنية الدولية .

و جاءت هذه المعايير لتقليل التفاوت و تضييق الهوة بين الممارسات المهنية و الأطر النظرية للمراجعة بين الدول ، و ذلك عن طريق تقديم معايير دولية تلقى القبول العام و تخدم مصلحة المراجعين،و تساعدهم في التوصل إلى الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة هذه الدقة لها التأثير في ترشيد قرارات الاستثمار، و هنا تظهر العلاقة الطردية بين تطبيق المعايير الدولية للمراجعة و بين استقطاب وتحسين الاستثمار .

من خلال دراستنا لتطور المراجعة الخارجية و واقعها في الجزائر اتضح لنا أن المراجعة الخارجية في الجزائر عرفت تطورا على عدة مراحل ، حيث كان هذا التطور تبعا للتطورات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية الحاصلة ، كما قامت بإصدار مجموعة من المعايير عن طريق السلطات الوصية على مهنة التدقيق تسمى المعايير الجزائرية للتدقيق .

قمنا بإجراء مقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق و نظيرتها الدولية لاحظنا توافقهما بشكل كبير،هذا يعني أن المعايير الجزائرية هي الأخرى قادرة على تحسين الاستثمار مما يستوجب ضرورة العمل بها .

نتائج اختيار الفرضيات :

بالعودة إلى فرضيات الدراسة و بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها من خلال النصوص النظرية نجد :

-الفرضية الألى :توصلنا من خلال الفصل الأول و الثاني الى استظهار المعايير الدولية ، و اظهار العلاقة الطردية بين تطبيق المعايير الدولية و تحسين الاستثمار .

-الفرضية الثانية :في الفصل الثالث توصلنا إلى التوافق الكبير بين المعايير الجزائرية و الدولية للتدقيق و هذا التوافق له الأثرفي تحسين الاستثمار

أهم النتائج :

بعد دراسة مختلف الجوانب النظرية للمراجعة الخارجية و التطرق إلى التوجه الدولي نحو التوحيد بالإضافة إلى بيان علاقة المعايير الدولية للتدقيق بالاستثمار ، و استظهار مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع الولية ، توصلنا إلى النتائج التالية :

-تمثل المراجعة الخارجية تقنية رقابية يستفيد منها العديد من الأطراف .

-التغيرات الاقتصادية و التكنولوجية أثرت بشكل كبير على بيئة المراجعة الخارجية .مما أدى إلى ضرورة التوجه نحو التوحيد و التوافق بين الممارسات المهنية في الدول .

- حظت المعايير الدولية للتدقيق بقبول عام من طرف المهنيين ، و هي صادرة من الإتحاد الدولي للمحاسب القانوني .

-تزيد المعايير الدولية للمراجعة من ثقة المستثمرين من مهنة المراجعة و سد حاجاتهم المتزايدة وبالتالي تضييق فجوة التوقعات .

- المعايير الجزائرية للتدقيق تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجزائرية ،و هي تتوافق مع المعايير لدولية للتدقيق .

-ضرورة زيادة تبني معايير تدقيق جديدة تتوافق مع المعايير الدولية .

أهم الاقتراحات و التوصيات :

خلصنا في بحثنا إلى مجموعة من الاقتراحات أهمها :

-صياغة نصوص قانونية جديدةمتماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة ، تسمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للمراجعة .

-العمل على تحقيق التوافق الدولي من خلال توفيق معايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية

والعمل على تطبيقها للاستفادة من أهميتها في ترشيد قرارات المستثمرين .

-التوجه انحو الدورات التكوينية المتخصصة في صلب المدققين لمواكبة كل جديد من التطورات الحديثة و ادخالها إلى بيئة العمل ، لتحقيق نتائج مستدامة في استقطاب الاستثمارات الأجنبية .

أفاق الدراسة :

من خلال تناولنا في هذه الدراسة لمعرفة مدى التوافق بين المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق ، و أثر ذلك على تحسين الاستثمار في الجزائر ،تبادرت فإلى أذهاننا بعض المواضيع المشابهة لموضوعها نذكر منها :

- أهمية تطوير المعايير الجزائرية للتدقيق لمجاراة المعايير الدولية .
- مدى تطبيق محافظي الحسابات و الخبراء و المحاسبين المعتمدين لمعايير التدقيق .
- مدى انعكاس جودة المراجعة الخارجية في تحسين الاستثمار .

قائمة المراجع :

قائمة المؤلفات :

-عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الدار الجامعية، مصر،الجزء 1 . 2001

-هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، داروائل للنشر،ط2،الأردن ،2004.

-كمال خليفة أبوزيد و أخرون ،دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،مصر ،2008.

-حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ،مراجعة الحسابات التدقيقية ،دار الثقافة للنشر و التوزيع ،ط1،2009.

-محمود السيد الناغي ،دراسات في المعايير الدولية ،ط1،2000.

-عبد الحامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية و مدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ،الادارة العامة للبحوث ، الرياض ،ط1،1994.

-حازم الهاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق ، جزء 1،دار الجامعة المفتوحة ،طرابلس ، ليبيا ،2003.

-امين السيد أحمد لطفي ،موسوعة معايير المراجعة المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ،2001.

-طارق بد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة –شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية ،الدار الجامعية نج1،عين الشمس ، الاسكندرية ، مصر ،2004.

-علي عبد القادر الدنينات ، تدقيق الحسابات في ضوء المعاير الدولية ،ط4، الاردن ،2012.

-منصور أحمد البديوي ،شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات علمية على المعايير المصرية ، الدار الجامعية ،2002.

-زاهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات و التدقيق ،ط1، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ،2009.

-عبدالفتاح محمد صح وفتحي رزق لسوافري،الرقابةو المراجعة الداخلية ، الدار الجامعية،مصر،2004.

-منصور حامد محمد و أخرون ، أساسيات المراجعة ، دار مركز التعليم المفتوح للنشر ، القاهرة 1998.

-محمد سمير الصبان و عبد الوهب نصر علي ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر ،2002.

-عبيد سعد المطيري ، مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة ،تحديات و قضايا معاصرة ، دار المريخ للنشر ،2004، السعودية.

-يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ،

-محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2005.

-محمد الفيومي و أخرون ، دراسات متقدمة في المراجعة ،مصر ،2008.

-ادريس عبد السلام الشتيوي ، المراجعة الخارجية ،دار النهضة للنشر و التوزيع ،الاردن ،2011.

-رافت سلامة محمود و اخرون ، علم تدقيق الحسابات ،دار المسيرة للنشر و التوزيع ،الاردن ،2011.

-غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية لنظرية) ، دار المسيرة ،الاردن ،2006.

-أحمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،دار صفا للنشر و التوزيع ،ط1،عمان ،2000.

-أقاسم عمر ،التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات في الجزائر ، دار الكتاب العربي ، خرايسية ، الجزائر ،2016.

-محمد السيد سرايا،أصول و قواعد المراجعة و التطبيق ،الاطار النظري ،المكتب الجامعي الحديث مصر ،2007.

قائمة المذكرات و الرسائل:

-عيد محمد و بلحاج عبد القادر، دور التحفيزات فالحسابية في تشجيع الاستثمار المحلي ،مذكرة لنيل شهادة الماستر،جامعة ابن خلدون ،تيارت ،2010.

-وافية بوهينة ،مساهمة التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات المالية ،مذكرة ماستر ، جامعة جيجيل،2016.

-طبيش يمينة ،دور المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية،مذكرة ماستر ،جامعة بسكرة ،2019.

-عائشة شباب ، المراجعة الخارجية من منظور معايير المراجعة الدولية و مدى امكانية تطبيقها في الجزائر ،مذكرة ماستر ، جامعة الوادي ،2013.

-خيرة عباس ،دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية و ملائمة أدلة الإثبات ،مذكرة لنيل شهادة ماستر،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2012-2013.

-عبد السلام عبد الله أبو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستيرنسنة 2010/2009،جامعة الجزائر .

المجلات و الجرائد الرسمية :

-ضويفي حمزة ،عنون فؤاد ،مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق ، مجلة المحاسبة ،التدقيق و المالية ،المجلد 2020،2.

القوانين و المراسيم:

- القانون 10-01 المؤرخ في : 2010/06/29، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

-وزارة المالية ، المقرر رقم2 ،رقم 505. 2016

المواقع الالكترونية :

htts://infotechaccountants. com.