الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف -المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم: مالية والمحاسبة
رقم: .....

ميدان: علوم اقتصادية
فرع: مالية والمحاسبة
تخصص:

الموضوع:

ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدوليةISA

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة.

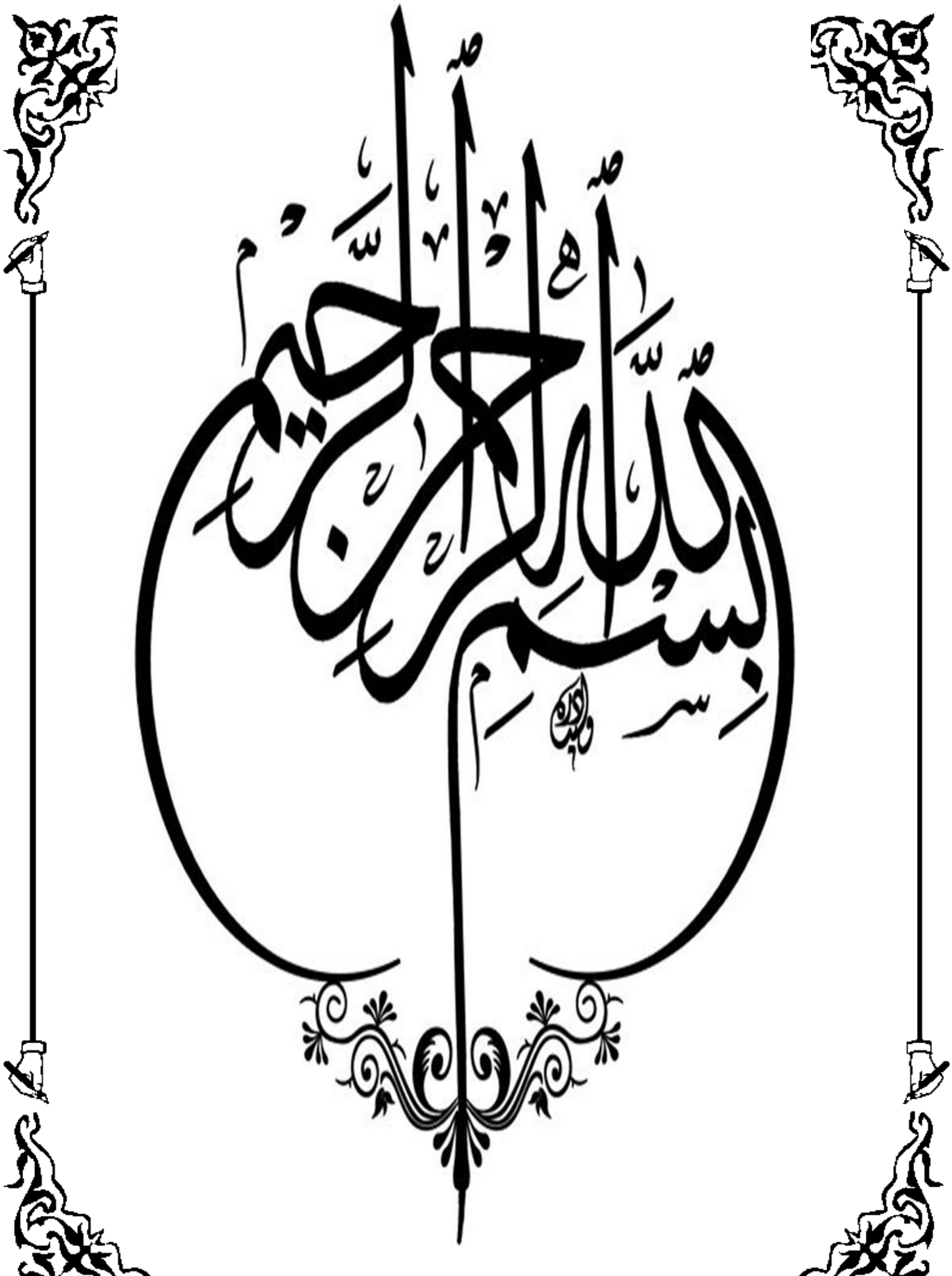
إعداد الطالبتين:
- شيماء قاضي
- خولة بكري

تحت إشراف:
د-بوتيارة عنتر

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
		جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	رئيسا
عنتر بوتيارة		جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	مشرفا ومقررا
		جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019


بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله المتوحد بتعاليه وصفو دينه المنفرد بكبريائه وعظمته الذي قضى على أجنحة العقول وترك المتدبر في ذهول الشكر للرحمان الذي أكرمنا بالقرآن ومنحنا نعمة العلم والبيان ووهب لنا العين والأذن واللسان وأصبغ علينا الكثير من النعم لإتمام هذا العمل.

تقربا منا لشكر الله لأنه من لم يشكر الخلق لم يشكر الخالق أما بعد:

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى من قدم لنا يد العون ولم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته لإنجاز هذا العمل وعلى رأسهم:

الأستاذ المشرف بوتيارة عنتر على تقبله كل ما بدر منا

وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد

وإلى كافة من تفضل علي بالنصيحة أو المساعدة أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

شيماء

خولة

إهداء

اللهم الحمد منا ولك الشكر فضلا، وأنت ونحن عبيدك

وصلى اللهم على الرحمة وعلى النعمة المسداة

سيدنا وحبيبنا محمد وعلى آله وصحبه

إلى روحي الأولى الشمعة التي تنير دربي

إلى من ذاقت مرارة لتطعمنا إلى من وهبت عمرها وحملتني وهنا على وهن

وشجعتني على مواصلة دربي "امي الغالية" اطال الله عمرها.

إلى أغلى ما في الوجود إلى روحي وطهر نفسي إلى الذي سادني طوال حياتي

وكان سندي في الحياة" أبي الغالي" أطال الله في عمره

إلى أختي نور عيني، وإلى أخوتي أحباء قلبي

وإلى كل صديقاتي، إلى صديقتي التي شاركتني هذا العمل

إلى من نساهم قلمي ولم ينساهم قلبي

إليكم جميعا أهدي عصارة جهدي

إهداء

اللهم الحمد منا ولك الشكر فضلا، وأنت ونحن عبيدك وصلى

اللهم على الرحمة وعلى النعمة المسداة سيدنا وحبيبنا محمد

وعلى آله وصحبه

إلى روحي الأولى الشمعة التي تنير دربي إلى من ذاقت مرارة

لتطعمنا إلى من وهبت عمرها وحملتني وهنا على وهن وشجعتني

على مواصلة دربي "امي الغالية" اطال الله عمرها.

إلى أغلى ما في الوجود إلى روحي وطهر نفسي

إلى الذي ساندني

طوال حياتي وكان سندي في الحياة" أبي الغالي"

أطال الله في عمره

إلى أختي نور عيني، وإلى أخوتي أحباء قلبي

وإلى كل صديقاتي ،إلى صديقتي التي شاركتني هذا

العمل

إلى من نساهم قلمي ولم ينساهم قلبي

إليكم جميعا أهدي عصارة جهدي.

العنوان	الصفحة
شكـــــــــر	/
إهداء	/
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	III
فهرس الأشكال	IV
فهرس الملاحق	V
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة	08
المبحث الأول: مدخل لمراجعة المالية وتطوراتها	09
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة وماهيتها.	08
المطلب الثاني: أهداف واهمية المراجعة	12
المطلب الثالث: فروض وأنواع المراجعة	14
المطلب الرابع: المعايير المقبولة قبولا عاما	18
المبحث الثاني: معايير المراجعة الدولية ISA	20
المطلب الأول: مفهوم المعايير الدولية للمراجعة.	20
المطلب الثاني: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات	21
المطلب الثالث: التخطيط والرقابة الداخلية	25
المطلب الرابع: معايير اعتماد المراج على أعمال الآخرين وتقرير النهائي	31

المبحث الثالث: واقع المراجعة المالية في الجزائر	35
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المراجعة المالية في الجزائر	35
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة والإطار القانوني لمهنة المراجعة	37
المطلب الثالث: تنظيم مهنة مراجع الحسابات في الجزائر	39
المطلب الرابع: الأداء المهني لمحافظ حسابات	43
خلاصة الفصل الأول.	45
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.	47
تمهيد الفصل الثاني	47
المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة.	48
المطلب الأول: مجتمع الدراسة	48
المطلب الثاني: عينة الدراسة	48
المطلب الثالث: حدود الدراسة.	49
المبحث الثاني: إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته.	50
المطلب الأول: إعداد الإستبيان.	50
المطلب الثاني: هيكل الإستبيان	51
المطلب الثالث: تفريع البنات الخاصة بخصائص العينة.	52
المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان	57
المطلب الأول: واقع تنظيم المراجعة في الجزائر.	57
المطلب الثاني: صعوبات مهنة المراجعة في الجزائر.	58

المطلب الثالث: الجزائر والمراجعة الدولية.	59
خلاصة للفصل الثاني	60
الخاتمة	62
قائمة المراجع	67
قائمة الملاحق	72
ملخص الدراسة	/

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	التطور التاريخي للمراجعة.	10
2	حقوق وواجبات المراجع.	42
3	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	49
4	مقياس ليكارت الخماسي	51
5	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	52
6	توزيع أفراد العينة حسب العمر.	53
7	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	54
8	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.	55
9	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	56
10	نتائج الإستبيان المتعلقة بواقع تنظيم المراجعة في الجزائر.	57
11	نتائج الإستبيان المتعلقة بصعوبات المراجعة في الجزائر.	58
12	نتائج الإستبيان المتعلقة بالجزائر والمراجعة الدولية.	59

رقم الجدول	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	**ملخص المراجعة المتعارف عليها.**	**19**
2	**توزيع أفراد العينة حسب الجنس**	**52**
3	**توزيع أفراد العينة حسب العمر.**	**53**
4	**توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.**	**54**
5	**توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.**	55
6	**توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية**	**56**

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	**استمارة الإستبيان**	**72**
2	**نتائج الإستبيان**	**76**

مقدمـة

لقد شهد العالم في مطلع القرن التاسع عشر، تغيرات عالمية كبيرة ودولية وقومية محلية لمست جوانب مختلف جوانب المراجعة، الحسابات، وأحدثت تغيرات جذرية سواء من ناحية الإطار الفكري أو الأسلوب ممارسة العمل المهني.

قد ارتأت المنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في ميدان المحاسبة حتمية زيادة الاهتمام بنظرية المراجعة، وهذا عن طريق إصدار معايير دولية توحد الممارسات المهنية عرفت بالمعايير الدولية للمراجعة (I S A) التي تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة، كما أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ الحوكمة المؤسساتية، ومعايير المراجعة والتأكيد الدولية الصادرة عن مجلس المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) وقواعد الخلاق للمحاسبين المهنيين (IFSBA)التابعيين للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وقد استفاد منها المهنيون في مجال المراجعة في عمليات الفحص والتقييم وإبداء الراي عند إعداد تقاريرهم مما عزز الثقة في المعلومات المالية المنتجة عن طريق نظام محاسبي يستند في مبادئه على المعايير الدولية لدى مستخدمي القوائم المالية.

وباعتبار أن الجزائر ليست بمعزل عن هذه التغيرات والتطورات الدولية، خاصة مع إبرامها لاتفاقية الشراكة مع الإتحاد الأوربي وسعيها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، فقد أصبح من الضروري الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية من قبل المحاسبين والمراجعين عند إعداد وفحص القوائم المالية، وقد كان للتحولات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي شهدتها الجزائر خلال العقدين الآخرين، أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا بفضل الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانينيات، وعقد التسعينات والتي تحاول من خلاله إحداث نمط جديد للتسيير يقض بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي.

في ظل هذه الظروف تبدو الحاجة على مهمة المرجعة حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء لم تختلف الجزائر عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة المراجعة، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحق والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها حيث توالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة، وبغية الإلمام بحيثيات هذا الموضوع والخوض فيه بصفة مفصلة، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات المتولدة عنها في الآتي:

"**ما هو واقع ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية** ISA؟"

والتي يمكن اجابة عنها من خلال الإجابة على بعض التساؤلات والتي تمثل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع:

ا- **كيف تتم خطوات واجراءات المراجعة؟**

ب- **فيما يتمثل مضمون معايير المراجعة الدولية؟**

ت- **ما هو واقع تنظيم الممارسة المهنية للمراجعة المالية في الجزائر؟**

ث- **ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر؟**

2- فرضيات البحث:

بصدد الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات بالإمكان الانطلاق من الفرضيات التالية:

1- تحظى المراجعة بمعايير عامة ومعايير خاصة تسهل عملية تنفيذها بكل مصداقية وموضوعية.

2- يتم تنفيذ مهنة المراجعة المالية وفق الخطوات وإجراءات متعارف عليها من قبل المراجعين.

3- من الضروري تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية من اجل تنظيم مهنة المراجعة.

4- مراجعي الحسابات في الجزائر يمارسون عملهم بصعوبات وتحت ضغوطات تؤدي إلى عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الجزائر.

5- ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية.

3- أهداف البحث:

تتمثل الأهداف المرجوة من هذا الموضوع فيما يلي:

1- محاولة تشخيص الواقع النظري لمهنة المراجعة.

2- محاولة إبراز مهام المراجعة في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة.

3- معرفة المصاعب والمشاكل التي تعاني منها المراجعة في الجزائر.

4- إظهار الفائدة من الاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

5- تحديد واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر.

4- أهمية البحث:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى طبيعة الهداف المتوخاة من المراجعة وإلى التأثيرات المختلفة بها على الأطراف المستخدمة للآراء المراجعين خاصة في ظل سعي الجزائر إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وتفعيل دور البورصة الذي يعتمد على معلومات ذات مصداقية وكفاءة حول المؤسسات المشاركة فيها.

كما تنبع أهمية هذه الدراسة من افتقاد الجزائر إلى دستور متكامل للمراجعة في الجزائر يوحد عمل المراجعين داخل القطر الواحد بما يعطي الثقة اللازمة في المعلومات المعلن عنها.

5- أسباب اختيار الموضوع:

1- الحاجة الماسة للمراجعة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة.

2- الضعف التي تعانيه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال نظرا لحدثتها ومحدوديتها.

3- الميول الشخصي لموضوع الدراسة.

4- تلاءم موضوع البحث مع تخصصنا العلمي.

6- حدود الدراسة:

يتم تحديد إطار الدراسة في المحورين الآتيين:

أ- الحدود المكانية:

تتعلق هذه الدراسة بالجزائر، كونها ضمنت المسح عن طريق الاستبيان، والذي مس عينة من ذوي الاختصاص في الجزائر، بهدف تحديد معالم المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية .ISA

ب- الحدود الزمانية:

قمنا بمسح تاريخي شامل للواقع الجزائري.

7- منهج الدراسة:

من خلال التساؤلات التي تم اعتمادها، وبغية اختبار صحة الفرضيات المتبناة، تم انتهاج الأسلوب الوضعي التحليلي في معظم مراحله، مع استعمال للأسلوب التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة.

8- أدوات الدراسة:

تم استعمال كل من الكتب والمجلات والملتقيات العلمية وهذا للإثراء الإطار النظري للبحث.

9-صعوبات الدراسة :

تبعا لخصوصية الموضوع المتعلق بواقع المراجعة في الجزائر وجدنا صعوبات من أهمها:

- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري.

- عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم.

10- الدراسات السابقة:

تشير إلى أنه في حدود اطلاعنا على ما اجري من بحوث تمثلت فيما يلي:

1- صديقي مسعود، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

تدور إشكالية البحث حول بحوث إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين والاجابة عن الاحتياطات المعبرة عنها من قبل الطراف المختلفة.

قسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول، فتطرق للتأهيل العلمي للمراجعة في الفصل الأول، وتناول في الفصل الثاني التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة، اما الفصل الثالث فعالج فيه الضبط الإجرائي لفجوة التوقعات، بينما كان الفصل الرباع لعرض التجارب الدولية للمراجعة المالية، وفي الفصل الخامس اعتمد توزيع وتحليل نتائج استبيان في محاولة منه لتصور إطار المراجعة المالية في الجزائر.

لعل من بين اهم النتائج التي توصل إليها الباحث، أن المنظمات الدولية للمراجعة تدعوا إلى ضرورة موافقة واستخدام المراجعة الوطنية للتوجيهات وقيود العمل دوليا، بغية السماح بإجراء المقاربات الضرورية بين نتائج المراجعة على المستوى الوطني ونتائجها على المستوى الدول خاصة في ظل قيد نشاط الشركات متعددة الجنسيات والتسعير الدولي لهذه الشركات والانفتاح الاقتصادي الدولي.

الملاحظة على هذه الدراسة اهتمام الباحث بالتوحيد الوطني للممارسات المراجعة الذي قد يحقق التوافق الدولي للمهنة، غير أنه أغفل جانب منهما متماثلان في الأسباب الجوهرية التي جعلت من التوافق في بداية ضرورية ومحاولات الاتحاد الدولي لتوحيد المراجعة.

2- شريفي عمر: التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2012، غير منشورة.

تتمثل إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور أسلوب المقارنة بتونس والمغرب، وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على أسلوب المقارنة بين التنظيم المهني للمراجعة لهذه البلدان والمتمثلة في الاطار العام للممارسة

المهنية، الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير التدقيق، دستور آداب وسلوك المهنة، وذلك بهدف تقديم مقترحات لمعالجة القصور الذي يشوب اصر تنظيم المهنة بالجزائر من خلال الاستفادة من خبرة تونس المغرب في التغلب على تلك القصور.

3- متيجي رحيم: ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية ISA، مذكرة تدخل لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، سنة 2015/2014.

تدور إشكالية الدراسة حول واق ممارسة المراجعة المالية في الجزر، في ظل معايير المراجعة الدوليةISA.

قسم الباحث الموضوع إلى أربعة فصول، حيث تناول في الفصل الأول الإطار النظري لمراجعة، أما الفصل الثاني فتطرق إلى معايير المراجعة الدولية، حيث أشار في الفصل لثالث إلى واقع المراجعة في الجزائر، أما الفصل الرابع فقام الباحث بتوزيع الاستبيان وتحليل نتائجه، ومن بين أهم نتائج التي توصل إليها الباحث أن المراجعة المالية جاءت بناء على الحاجة إليها ونتيجة لعولمة أنشطة الأعمال، أما عن المراجعة في الجزائر فيتم تنظيمها وفقا لتشريعات والقوانين، فالقانون هو المسؤول عن تعيين مراجع الحسابات، ولتطوير هذه المهنة في الجزائر يجب التعرف على المشاكل التي تواجهها وأسبابها وطرق علاجها، حيث من الضروري تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي.

11- هيكل البحث:

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة، ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث، اعتمدنا خطة هيكلها: مقدمة، فصل من ثلاث مباحث، وخاتمة.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة

تمهيد:

عرفت المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهور أول ممارسة لها إلى غاية الوقت الحالي، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير المهنة وكانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين والمفكرين الذين أعطوا لهذه المهنة اهتماما وبذلوا اجتهادات فكرية من أجل تطويرها وتنظيمها حتى من خلال العمل على وضع معايير تحكم المراجعة وتعمل على زيادة تحكيم وترشيد هذه المهنة، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها .

وكأي علم من العلوم فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص والفرضيات التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها كما ترتكز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله.

لتلك سنتطرق في هذا الفصل إلى النقاط الهامة والخاصة بالجانب النظري للمراجعة حيث قسم إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: مدخل للمراجعة المالية وتطوراتها.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الدولية.

المبحث الثالث: واقع المراجعة المالية في الجزائر.

المبحث الأول: مدخل للمراجعة وتطوراتها.

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة باتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى راي فني محايد، حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة وماهيتها

أولا: التطور التاريخي للمراجعة :

ان المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجياته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام، واختيار قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة[1]، غير أن الأمر يختلف عن مراقبة الحسابات والتي لم تظهر إلا بعد هور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفهم حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيه.

وبذلك ترى أن أمهنة المراجعة بشكلها الحالي تشهد نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقيق[2]، من صحة البيانات المحاسبية التي تعتم عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مدى واقعية وصحة تلك البيانات الظاهرة.

وتدال الوثائق التاريخية إن هذه الحاجة أول ما ظهرت لدى الحكومات، إذا كانت حومة قدماء المصريين واليونان تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبت بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها[3].

المراجعة "Audit" مشتقة من الكلمة اللاتنية "Audire" ومعناها يستمع.

غن التطورات المتلاحقة كانت رهينة الأهداف المستوحاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة[4].

---

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص07.

[2] صديقي مسعود، احمد نقاز المراجعة الداخلية،

[3] المرجع نفسه ، ص08

[4] محمد توامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 07.

جدول رقم (01): التطور التاريخي للمراجعة [1]

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال
من 17000 إلى 1850 ميلادي	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900 ميلادي	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940 ميلادي	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970 ميلادي	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990 ميلادي	الحكومة،هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المرجعة والمحاسبة	الشهادة على نوعية النظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من 1990 ميلادي	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

1 محمد تواهمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص08

ثانيا: مفهوم المراجعة:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقيمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[1].

وفي تعريف أخر بأنها:

عبارة عن فحص البيانات أو القيم المالية أو السجلات بقصد التحقق من صحتها ويشير معناها المهني إلى أنها تعبر عن الفحص المنتظر للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة بغرض إبداء رأي حيادي عن مدى صحة ودقة البيانات ومدى إمكانية الاعتماد عليها عن المركز المالي للمنشاة[2].

وهي أيضا:

فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات[3].

وعرفت منظمة العمل الفرنسية المرتجعة على أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم مستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم[4].

وهناك من عرفها الفحص الفني المحايد، والتعبير بالرأي عن القوائم المالية للمشروع بواسطة مراجع معين مع الامتثال لأي إلزام قانوني يحكم هذا العمل[5].

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره، ص09.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص02.
[3] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص11.
[4] صديقي مسعود، احمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص11
[5] كمال عبد السلام علي، أصول علم المراجعة ،

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة:

أولا: أهداف المراجعة:

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية:[1]

أ- **الوجود التحقيق:**

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع عناصر الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلمات المحاسبية نقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عن تاريخ معين وكمية معينة فيتحقق المراجع من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

ب- الملكية والمديونية:

تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالمراجعة بذلك تأكد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها.

ج- **الشمولية أو الكمال:**

بما أن الشمولية من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على النظام المحاسبي توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة الأحداث.

د- التقييم والتخصيص:

تهدف المراجعة من خلال هذه البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعينة، وباستخدام مع المبادئ المقبول قبولا عاما، غن الالتزام الصارم بهذا البند من شانه أن يتضمن الأتي[2]:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.

---

[1] نحمد بوتين، مرجع سبق كره، ص32.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص16-17.

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية .
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة غلى أخرى.[1]

خ- العرض والإفصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية غلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفق للمعايير والممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية.

هـ- إبداء الرأي الفني:

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

لذلك ينبغي على هذه الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم.
- محاولة كشف الغش، التلاعب والأخطاء.
- تقييم الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي[2].

ثانيا: أهمية المراجعة:

تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، بحيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وأهدافها.

فتعتمد إدارة المؤسسة اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه.

كما يعتمد المستثمرون على هذه القوائم عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتوجيه مدراتهم إلى ما يحقق لهم أكبر عائد ممكن[3].

كما تعتمد البنوك على هذه القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند قيامها بدارسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة عند طالب التسهيلات الائتمانية، أو طلب قروض.

---

[1] محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص57.

[2] جرور عبد النور، المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية ISA في الجزائر، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية جامعة مستغانم، 2018، ص06.

[3] صديقي مسعود، أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص19.

كما يعتمد كذلك الاقتصاديون في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية منا.

أما الجهات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة للأغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الأنشطة والقطاعات....الخ[1]

المطلب الثالث: المعايير المقبولة قبولا عاما: فروض وأنواع المراجعة:

أولا: فروض المراجعة:

تتمثل الفروض في أن لأي مجال معرفة نقطة بداية لتفكير منظم بغية الوصول إلى نتائج نساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، وتتمثل فروض المراجعة فيما يلي[2]:

1- **قابلية البيانات المالية للفحص:**

هذا الفرض مرتبط بجودة مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وتتبع هذه الفرضية من المعايير المستخدمة لإيجاد نظام الاتصال بين معدل البيانات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:

- ملاءمة المعلومات.
- قابلية الفحص.
- عدم التحيز في التسجيل .
- قابلية القياس الكمي.

2- **عدم وجود تعارض ضمني بين مصلحة الحسابات والمراجع والإدارة:**

أي عدم وجود تعارض بين المعطيات التي قام بفصها وإبداء رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما توجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمراجع الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسارع عملية المراجعة[3].

3- **ظهور القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية:**

[1] صديقي مسعود، أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص20.
[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1986، ص17.
[3] مرجع نفسه، ص19-20.

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طرق بدل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولية عن اكتشاف الخطاء والتلاعبات التي تقر التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء**:

يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم لرقابة الداخلية يبعد احتمال وجود الخطأ من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تحقق مدى الفحص.

5- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبة**:

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفق للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشر حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي لها.

6- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد الدليل على ذلك**:

يعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها الحديثة فإن تصرفاتها المستقبلية تكون كذلك رشيدة.

7- **عند مزاولة مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته فقط**:

يشبه دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيدا بها وليس له الحرية المطلقة.

8- **يفرض المركز المهني المراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب لهذا المركز**:

هذا الفرض لم توضع تحته الدراسة الشاملة مع ذلك فغن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقبة الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات معايير المتعارف عليها[1].

ثانيا: أنواع المراجعة:

توجد عدة أنواع للمراجعة تختلف باختلاف الغاية والمنظور الذي ينظر إليهم من خلاله ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص19-20.

1- **من زاوية القائم بعملية المراجعة**:

وتنقسم إلى نوعين وهما كما يلي[1]:

أ- **مراجعة داخلية**:

إن كثرة العمليات والمعلومات المتدفقة والخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا، لذا لابد من خلية للمراجعة الداخلية للمؤسسة من المفروض أن يتبع أعضائها للمديرية العامة مباشرة لتراقب مدى تطبيق نظام المراقبة الداخلية المتمثلة في مجموعة من القوانين الداخلية المعمول بها نظام تعليمات الإدارة الذي يهدف إلى النظر في المؤسسة.

ب- **مراجعة خارجية**:

هي التي تتم من طرف خارج المؤسسة مستقل عنها ومؤهل كما يجب، أن يكون معتمد لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقرير إلى الجهات المعنية.

2- **من زاوية إلزامية التنفيذ**: وهي نوعين:

ا- **مراجعة إجبارية**:

وهي ملزمة بقوة القانون، حيث نص المشرع الجزائري في لقانون التجاري وفي المادة رقم 609 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون تأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة.

ب- **مراجعة اختيارية**:

وهي التي تتم دون إلزام قانوني وتطلب من أصحاب المؤسسات ومجلس الإدارة .

3- **من زاوية حجم الاختبارات**: تقسم إلى قسمين هما:

أ- **مراجعة شاملة**:

حيث يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية.

ب- مراجعة إجبارية: يستند على اختبار جزء من المفردات من الكل على تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة على كل ومجموع المفردات ويتجلى خاصة في المؤسسات الكبيرة والمتعددة التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات[2].

4- **من زاوية نطاق المراجعة**: تنقسم إلى نوعين هما:

أ- **مراجعة كاملة**:

---

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره،ص13-14.

[2] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص28.

فيها يكون نطاق عمل المراجعة غير محدود وتضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أي قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به.

ب- مراجعة جزئية:

وهي التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها وتحدد الجهة التي تعين المراجع في مجال المراجعة الذي حدد له دون غيره[1].

5- **من زاوية توقيت المراجعة**: تنقسم إلى نوعين:

أ- مراجعة نهائية:

تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجا المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في مؤسسات صغيرة الحجم.

ب- مراجعة مستمرة: هنا تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية للإعداد القوائم المالية الختامية.

[1] مرجع نفسه، ص29.

المطلب الرابع: معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما:

وقد اصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين(AICPA) في عام 1939 تسعة معايير للمراجعة، وأضاف عليها معيارا عاشر في عام 1954 تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموما (GAAS)، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات، فالأولى المعايير الشخصية التي يجب أن تتوفر في الشخص، أما الثانية فارتبطت بالعمل الميداني أما الثالثة فتعطي متطلبات إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، لذلك سنعرض هذه المعايير المقسمة إلى تلك المجموعات الثلاث[1]:

الشكل رقم (1-1): معايير المراجعة العشر المتعارف عليها:

معايير المراجعة العشر:

- **معايير عامة** General Standa :

1- يجب أن يتم أدائها بواسطة شخص أصل على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر فيه المهارة الفنية الملائمة للعمل مراجع.

2- يجب ان تتوافر في المراجع كافة مراحل العمل حيادي في الاتجاه الذهني .

3- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.

- **معايير العمل الميداني** Standars of field work

1- يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصصي المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملاءم.

2- يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الاختيارات التي يجب القيام بها.

3- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب إلى رأي في القوائم المالية محل المراجعة.

- **معايير التقرير** Standard of reporting

1- يجب ان يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة لها.

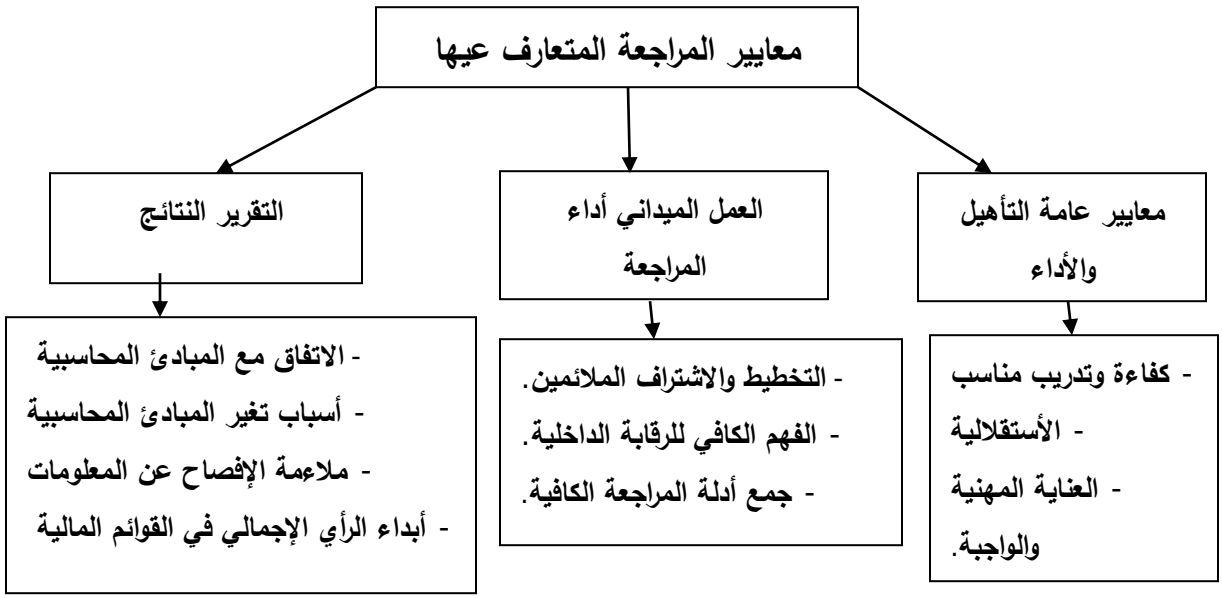
3- ما لم يذكر عكس ذلك في التقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا.

[1] حسين أحمد دحدود، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص63-64.

4- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن العناصر التي أثرت على إبداء الرأي، مع ذكر الأسباب التي كانت وراء ذلك، وعندما يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته[1].

من الشكل السابق يتضح أن معايير المراجعة المتعارف عليها(GAAS) هي عشر إرشادات عامة تتمثل إطارا عاما لممارسة المهنة، منها ما يتعلق بالتكوين الذاتي او الشخصي لمن يمارس مهنة المراجعة وهي ما يطلق عليها بالمعايير العامة، ومنها ما يهتم بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة وتسمى معايير العمل الميداني، وأخيرا منها ما يتضمن كيفية إعداد التقرير النهائي للمراجع وهي معايير التقرير، وفيما يلي شكل يلخص هذه المعايير

الشكل رقم (01): ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة لشرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص43.

[1] أليفن لأرينز وجيمس لويك، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الدسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 20002، ص41.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الدولية: ISA

تعرف المعايير الدولية للمراجعة عدة تحسينات، تهدف لتحسين سهولة قراءتها وقابلية فهمها، إذ سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تلك المجموعات الهامة، بعد التطرق إلى ماهية المعايير الدولية للمراجعة.

المطلب الأول: مفهوم المعايير الدولية للمراجعة:

تعتبر المعايير الدولية لتدقيق بمثابة مقياس الأداء المهني، فالمعايير تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي، وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامها بالفحص، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق للمعايير المتعارف عليها وبذلك لا يتحمل المسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك[1].

كما تعرف المعايير في مجال التدقيق بأنها الأنماط التي يجب ان يحتذي بها المدقق أثناء أداء مهنته، فهي تمثل قاعدة عامة ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يمكن إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملاءمة، ولذلك فغنها تمثل مستويات للداء المهني وإطارا عاما يعمل المدقق ضمنه[2].

وتحتوي معايير التدقيق الدولية على المبادئ والإجراءات الجوهرية، وكذلك تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى ويراعي عند صدور هذه المعايير ما يلي[3]:

- أنهما دمت معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى فإنه من المهم عند صدور معايير التدقيق الدولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى بالقبول العام دوليا.

- إن مجلس معايير التدقيق الدولية عندما يضع المعايير الدولية فإنه يستهدف تطبيقاتها على تدقيق القوائم المالية، إلا انه لا يمنع ان يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى.

- عدم إعطاء أولوية في التطبيق عندما تتعارض مع المعايير الوطنية والخاصة بتدقيق القوائم المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيما مع الأنظمة والمعايير الدولية.

---

[1] خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2009، ص27.

[2] رزة ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات لمدخل مفاهيم وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل النشر، عمان، ط1، 2015، ص104.

[3] حسين احمد حدود، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص66.

من خلال ما تم الإشارة إليه، نستنتج بأن المعايير الدولية لتدقيق هي عبارة عن الإطار العام لمهنة التدقيق بحيث تعبر عن مجموعة من القواعد التي تساعد المدقق وترسم مسار عمله أثناء عملية التدقيق.

المطلب الثاني: معايير المبادئ العامة ومسؤوليات وتخطيط وظيفة المراجعة :

تضمنت معايير المرجعة الدولية معايير تخص المبادئ ممثلة في المعايير من 200 إلى 230 ومعايير تخص المسؤوليات من 240 إلى 20 ومعايير متعلقة بالتخطيط والرقابة الداخلية من 300 إلى 402 وسنفصل هذه المعايير وفقا لما يلي:

1- معايير المبادئ العامة للمراجعة:

أولا: ISA200 أهداف مراجعة الحسابات ومبادئه العامة:

ينص هذا المعيار على أن الهدف من تدقيق البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية وحسب إطار معروف، وأن التدقيق يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية[1].

بالرقم من أي رأي المدقق يشجع على صد القوائم المالية، إلا أن القارئ لا يستطيع أن يفترض الرأي بمثابة تأكيد بشأن استمرارية المؤسسة وكذا قيمتها المستقبلية، كما أنه لا يثبت كفاءة أو فعالية الإدارة في إدارة شؤون المؤسسة[2].

كما ورد في نفس المعيار أن عملية المراجعة توفر تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية ككل خالية من أخطاء ذات أهمية، ويستنتج المراجع ذلك من أدلة الإثبات والملاءمة التي يحصل عليها خلال أعمال المراجعة.

فيما يخص المسؤولية عن القوائم، فمسؤولية المراجع في تكوين وإبداء الرأي فيها، بينما مسؤولية إعدادها وعرضها تقع على عاتق إدارة المؤسسة، كما ان مراجعة القوائم لا تعفي الإدارة عن مسؤوليتها هذه.[3]

---

[1] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، ص34.

[2] محمد سمير الصباب، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم وآليات التطبيق وفق للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، دار الجامعية، الإسكندرية، 20002، ص162.

[3] داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء2، ط2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص 29-30.

ثانيا: ISA210 شروط الارتباط بمهمة المراجعة:

يجب على المراجع والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال المراجعة والمسؤوليات والأتعاب وغيرها، وهذا ما يطلق عليه بنود التعاقد أو التكليف، ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالمراجعة، ومن المفيد ومصلحة كل من المراجع والعميل أن يرسل أولا كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدء بمهمة المراجعة لتجنب أي سوء فهم للمهمة تختلف محتويات كتاب المهمة من عميل إلى آخر، ويتضمن عموما ما يلي[1] :

- الهدف من مراجعة القوائم المالية.
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.
- نطاق المراجعة.
- شكل أي تقرير آو أي اتصالات عن نتائج مهمة المراجعة.
- الحقيقة بشان طبيعة الاختبارات والخدود الجوهرية للمراجعة وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية.
- حرية الوصل إلى السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشان المراجعة في حالة إعادة التعليق بالمراجعة، عليه الأخذ بالاعتبار فيما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر ببنود التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد، وقد يقرر المراجع عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة مراجعة ما لم تتوافر عوامل معينة منها:

- أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد.
- تغيرات مستجدة حديث مؤخرا في الإدارة العليا.
- تغيرات هامة أو جذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة.

ثانيا:ISA220 الرقابة على جودة أعمال المراجعة:

تضمن هذا المعيار انه يجب على مؤسسة المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات وقاية الجودة التي صممت للتأكد بان كافة المراجعات قد تمت وفق لمعايير المراجعة الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء، الأردن، 2005، ص133.

فيما يخص عمليات المراجعة الفردية، يجب على مكتب المراجعة اختيار سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتناسب مع طبيعة عمليات المراجعة الفردية[1].

رابعا: ISA230 **التوثيق (إعداد أوراق عمل المراجعة)**:

حسب الفقرة الأولى من المعيار، فإنه يتناول مسؤولية المراجع المتمثلة في إعداد وثائق المراجعة لعملية مراجعة القوائم المالية، ويتم تبني هذه الوثائق حسب الضرورة التي يقتضيها الظروف عند تطبيقها على عمليات مراجعة القوائم المالية، وحسب الفقرة 72 من المعيار فإن هدف المراجع في إعداد الوثائق يتمحور في كونها توفر سجلا كافيا ومناسبا لأساس تقرير المراجع، وأدلة بأنه تم إجراء المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة[2].

2- **معايير المسؤوليات**:

مثلما المراجع حقوق خلال أدائه لمهام المراجعة، فغن عليه مسؤوليات عليه أخذ بعين الاعتبار تحددها المعايير الدولية الثلاث التالية:

اولا: ISA240 **الغش والخطأ**:

جاء معيار المراجعة الدولي 240 ليصالح مسؤولية المراجع، عن الكشف الغش والخطأ كما اهتم هذه المعيار بالتفرقة بين مصطلح الغش والخطأ، حيث أوضح ان الغش يمثل الأخطاء المعتمدة أو المقصودة في القوائم المالية، بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير، كتسجيل عمليات وهمية، تلاعب أو تعديلات أو تزوير في السجلات، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات.....الخ.

بينما الخطأ غير المتعمد، والناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية ومن أمثلة على ذلك الأخطاء المحاسبية أو الكتابية في السجلات.....الخ[3].

ثانيا: ISA250 **دراسة القوانين واللوائح عند أداء عمليات المراجعة للقوائم المالية**:

الغرض منه هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المراجع حول مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية.

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، وتقييم نتائج المراجعة وإعداد التقارير يجب على المراجع ان يحي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم، ومع ذلك لا يتوقع من

---

[1] داوود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص36-37.
[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق وتأكيد الحديث، دار صفاء لنش، عمان، 2009، ص271.
[3] محمود السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، ط2، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، ص146-165.

عملية المراجعة تعقب المخالفات بصرف النظر عن أهميتها النسبية، ويتطلب مراعاة مضمون المراجعة للإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية المراجعة .

يطابق هذا المعيار على عمليات المراجعة للقوائم المالية ولا يطبق على الارتباطات الأخرى، والتي يرتبط خلاله المراجع بشكل منفصل باختبار مدى الالتزام بقوانين وأنظمة معينة وتقديم تقرير مفصل بذلك.

تقع مسؤولية منع وتعقب المخالفات والتأكد على الالتزام بالقوانين واللوائح على عاتق الإدارة، والتي تستعين في ذلك بجملة من السياسات والإجراءات، كإنشاء وتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية وإشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في مراقبة المتطلبات القانونية[1].

ثالثا: ISA260 **توصيل أمور المراجعة للأشخاص المسؤولين عن الحكومة**:

يتضمن هذا المعيار مسؤولية المراجع المتمثلة في الاتصال مع المكلفين بالحكومة فيما يخص عملية مراجعة القوائم المالية، ولا يحدد هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المراجع بإدارة أو مالكي مؤسسة ما، إلا إذا كانوا مكلفين بدور حكومي أيضا.

وبخصوص نطاق مسؤولية المراجع في الاتصال مع الإدارة:

أولا: المراجع مسؤول في حالة عدم الاتصال مع الإدارة في المراجعة أو نهايتها مع مراعاة الالتزام بالمتطلبات القانونية والمهنية، والالتزام بإرسال كتاب القبول بالمهمة والحصول من الإدارة على كتاب لتأكيد شروط المهمة وفهم ما ورد بها مع التزام الإدارة بتقديم الإقرارات اللازمة التي يطلبها.

ثانيا: الإدارة مسؤولة عن تلبية تعليقات المراجع والاستجابة لها ومناقشته فيها، مع الأخذ بعين الاعتبار أي تعليق للمراجع يجب أن يكون في صورة اقتراح أو توصية.

ثالثا: تأكيد على مسؤولية المراجع بشان الاتصال مع الإدارة فإنه في حالة عدم الالتزام الإدارة بتقديم الإقرارات التي يراها ضرورية، فغن للمراجع الحق في إعادة النظر في قرارات الإدارة الأخرى، وإعطاء الرأي في تقريره فما بالتحفظ أو الامتناع عن الرأي.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص278.

المطلب الثالث: التخطيط والرقابة الداخلية:

بالنسبة للتخطيط والرقابة الداخلية فتوفر معايير التدقيق الدولية على خمسة معايير هي:

أولا: ISA300 التخطيط:

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية التدقيق المتكررة وليس عملية التدقيق المتكررة وليست عملية التدقيق الجديدة والتي قد تتطلب إجراءات إضافية.

إذا على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي التوقيت المناسب، ويساعد التخطيط الملائم لعملية التدقيق المدقق على:

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة، وإن المشاكل المحتملة قد شخصت، وأن العمل يتم إنجازه بسرعة.
- توزيع الأعمال بشكل ملاءم على المساعدين.
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين والخبراء.
- الحصول على أدلة تدقيق كافية.
- التحكم في التكاليف.
- تجنب سوء التفاهم مع العميل[1].
- كما يبن هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق.

ثانيا: ISA315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وإخطارها:

سحب مجلس معايير التدقيق سنة 2004 المعيار رقم 400 واصدر المعيار رقم 315 واعاد صياغته في نهاية سنة 2016

يشير معيار التدقيق الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني:

العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشان تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي:

- موثوقية تقديم التقارير المالية.
- فاعلية وكفاءة العمليات.

[1] حسين دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص242.

- الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة .

كما أشار غلى أنه يجب على المدقق الحصول على فهم البيئة الرقابة، والتي تشمل ما يلي[1]:

- الرقابة ومهام الإدارة.

- موافق وإجراءات أو لتلك المكلفين بالرقابة والإدارة.

- أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها النظام والهيكل.

وأشار المعيار إلى أنه يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة والتي تشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة لمخاطر تقر إدارتها.

كما أدى إصدار المعيار الدولي 315 إلى تطوير واجبات المدقق بشأن الرقابة الداخلية[2].

ثالثا: ISA320 **الأهمية النسبية**:

عرفت الأهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية بما يلي : كون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة وتقديمه بصورة خاطئة، وبالتالي فغنها توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة، كما يجب على المراجع أخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما:

- يقرر طبيعة ووقيت ومدى إجراءات المراجعة.

- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية.

عند تصميم خطة المراجعة فإن المراجع يقوم يوضع مستوى قبول الأهمية النسبية وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية، ومع ذلك فإن دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار، فهي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغير نسبيا فغنه عند تراكمها يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية[3].

---

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص215.

[2] أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب1، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص115-119.

[3] حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص677-678.

رابعا: ISA402 المراجعة في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات:

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمتيه مثل التي تقوم بإنجاز التي تقوم بإنجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعلومات ذات العلاقة، وفي هذه الحالة فإن بعض السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية مراجعة القوائم المالية للعميل، وقد تؤثر على هيكلة النظام وبالتالي على المراجع تحددي أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية المراجعة، وذلك بمراعاة ما يلي[1]:

- طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية.
- شروط العقد والعلاقة بين العميل والمؤسسة الخدمية.
- تأكيدات القوائم الهامة، والتي تتأثر باستعمال المؤسسة الخدمية.
- مدى تفاعل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل مع أنظمة المؤسسة الخدمية.
- قدرة المؤسسة الخدمية وقوتها المالية، ويضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على العميل.

ثانيا: معايير الإثبات في المراجعة:

ا- أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية والإجراءات التحليلية:

تطرقت معايير المراجعة الدولية لكل من أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية والإجراءات التحليلية من خلال المعايير التالية:

أولا: ISA500 أدلة الإثبات في المراجعة:

يجب على المراجع الحصول على أدلة الإثبات كافية وملاءمة لكي يستطيع أن تخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيه المهني[2].

ثانيا: ISA510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة:

لقد اهتم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي من خلال هذه المعيار بالأرصدة الافتتاحية وذلك عندما تراجع القوائم المالية للمرة الأولى أو عندما تكون مراجعة من قبل مراجع آخر، لذلك يجب على المراجع أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في

[1] حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص205-207.
[2] المرجع نفسه، ص276.

بداية الفترة وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة المراجعة الأولى يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة أن:

- الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية بنسبة تؤثر على القوائم المالية الجارية.
- الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها.
- ان السياسات المحاسبية المناسبة تطبق ثبات، أو التغيرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.

ثالثا: ISA520 **الإجراءات التحليلية**:

معناها هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف على المبالغ المنشأ بها تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مثلا:

- المعلومات المتقاربة للفترات السابقة.
- النتائج المرتقبة للوحدة مثل: الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المراجع.
- المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنمي إليه المؤسسة.

كما يتضمن هذه الإجراءات دراسة العلاقات بين:

- عناصر القوائم المالية التي يمكن توقعها والتي تتطابق مع النمط المتنبأ به المبني على خبرة الوحدات مثل نسبة هش الربح.
- بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين[1].

-II عينة المراجعة ومراجعة التقديرات:

اهتمت معايير المراجعة الدولية بعينة المراجعة من خلال معيار ISA530 ومعيار ISA540.

أولا: ISA530 **عينة المراجعة**:

يقصد بها تطبق إجراءات المراجعة على الأقل 100% من البنود الحكومة لرصد الحسابات أو فئة عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات وتقويتها للأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سجلت منه العينة ويجب على المراجع أن يأخذ باعتباره أهداف مراجعة التي ينبغي تحقيقها وإجراءات المراجعة التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف.

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص257.

هناك طرق عديدة للاختبار إلا أن الطرق الثلاث التالية هي الأكثر شيوعا واستخداما:

ا- الاختبار العشوائي:

الذي يضمن أن بنود المجتمع الإحصائي كلها لها فرص متساوية للاختبار كاستخدام الأرقام العشوائية في اختيار العينة.

ب- الاختيار المنظم:

الذي يقضي اختيار بنود باستخدام فاصلة ثابتة مع بداية عشوائية للفاصلة الأولى قد تبني الفاصلة على أساس عدد معين من البنود.

ج- الاختيار ألاتفاقي أو الشخصي:

شريطة أن يسحب المراجع عينة تمثل جميع بنود المجتمع الإحصائي.

ثانيا:ISA540 **مراجعة التقديرات المحاسبية**:

يقصد بها تحديد لقيمة تقريبية لرصد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة ومن أمثلة التقديرات الإيرادات المستحقة:

- الضرائب المؤجلة.
- أعباء مواجهة الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية.
- خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد الإنجاز.
- فحص الأسلوب المستخدم من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات.
- استخدام تقدير مستقل ومقارنته مع تقدير الإدارة[1]

III- الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة:

أولا: ISA560 **الأحداث اللاحقة** :

إن هذا المصطلح كما جاء في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره وعلى المراجع مراعاة الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير[2].

ثانيا: ISA570 **الاستمرارية**:

[1] حامد طارق عبد العال، موسعة معايير المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص215-216.
[2] حسين دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سابق، ص215-216.

على المراجع مراعاة ملاءمة الاستمرارية للمؤسسة مستقبلا، وعليه أخذ جملة من المؤشرات لتأكد من إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة، ومن بينها ما يلي:

أ- **مؤشرات مالية**:

- الموقف المالي يتمثل بصافي الخصوم او بصافي الخصوم المتداولة.
- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
- خسائر تشغيلية ضخمة....الخ.

ب- **مؤشرات أخرى**:

- عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية.
- إجراءات قانونية محتملة ضد المؤسسة والتي في حال نجاحها قد تنجر عن أحكام لا يمكن تنفيذها.
- تغيرات القوانين أو السياسات الحكومية والتي يتوقع أن تؤثر سلبا على المؤسسة.

ثالثا: ISA580 **إقرارات الإدارة**:

على المراجع أن تحصل على دليل باعتراف بمسؤولياتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المتشابهة أو بالحصول على إقرار خطي من الإدارة أو باستلام موقعة من القوائم المالية.

وخلال عملية المراجعة تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إما للمراجع من تلقاء نفسه أو بناء على استفسارات معينة، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة للقوائم المالية فإن المراجع يحتاج إلى:

- طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المؤسسة.
- تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها.
- أما في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات الذي يعتقد المراجع أنها ضرورية، فإن ذلك يشكل تحديد نطاق المراجعة وعلى المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي[1].

[1] حمد اربد العال، موسوعة معايير المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص685-688.

المطلب الرابع: معايير اعتماد المراجع على أعمال الآخرين وتقريره النهائي:

قد بأخذ محتوى تقرير المراجع عدة اتجاهات بناء على ما يتوصل إليه في نهاية عملية المراجعة وإطلاعه على القوائم المالية للسنوات السابقة، والتي يرى أن لها تأثير على القوائم للفترة الحالية، وتضمنت معايير المراجعة الدولية اعتماد المراجع على أعمال الآخرين في المعايير 600، 610، 620 كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المراجع والإجراءات التي قد تتبع تلك الأنواع من التقارير في المعايير 700، 710، 800،720.

أولا: الجهات المساعدة للمراجع:

وهي ثلاثة معايير:

1- ISA600 **الاعتماد على أعمال مراجع آخر:**

يجب على المراجع أن يأخذ بعض الاعتبار أن قيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمراجع أساسي، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي:

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية التي سيقوم المراجع الأساسي بمراجعتها.
- درجة معرفة المراجع الأساسية بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء.
- مخاطر وجود أخطار جوهرية في القوائم للأجزاء التي تم تدقيقها من قبل مراع آخر.
- القيام بالإجراءات الإضافية للمراجعة والمتعلقة بالأجزاء المراجعة من قبل مراجع آخر يجب على المراجع الأساسي عند قيامه بالتخطيط الاستفادة من عمل مراجع آخر أن يراعي الكفاءة المهنية للمراجع الآخر في سياق المهمة الخاصة، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملاءمة بأن عمل المراجع الأخر ملاءم لأغراضه في سياق المهمة المحددة.

2- ISA610 **الاعتماد على أعمال المراجع الداخلي:**

يجب ان يحصل المراجع الخارجي على فهم كافي لفعاليات المراجعة الداخلية لغرض مساعدته في تخطيط عملية المراجعة الخارجية لا إلغاؤها، ومع ذلك ففي بعض الحالات وبناءا على دراسة أنشطة المراجعة الداخلية قد يقر المراجع الخارجي أن المراجعة الداخلية لها تأثير على إجراءات المراجعة[1].

3- ISA620 **الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين:**

[1] أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب09، دار صفاء للنشر، عمان 2009، ص89-90.

قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق على أن يحصل أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة أو على شكل تقارير أو أراء أو تقييمات أو بيانات من خبير، ويعين على المدقق قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من بعض الأمور أهمها:

أ- عندما تخطط المدقق الاستفادة من عمل الخبير عليه تقييم كفاءته المهنية أخذ ما يلي:

- الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادرة عن الهيئة المهنية ذات العلاقة .

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

ب- يجب على المراجع ان يحصل على أدلة إثبات كافية وملاءمة تفيد بان نطاق عمل الخبير كاف للأغراض عملية المراجعة.

ج- يجب على المراجع تقييم ملاءمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية التي هي رهن المراجعة، وهذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم انعكاسها بشكل مناسب في القوائم المالية أو كونها تدعم نؤكيدات القوائم المالية[1] .

ثانيا: تقرير المراجع النهائي:

باعتباره آخره مرحلة من عملية المراجعة، يصدر المراجع تقريره النهائي للأطراف الطالبة لهن وله ذلك أن يتقيد بجملة من المعايير الدولية للمراجعة وهي:

1- ISA700 **تقرير المراجع عن القوائم المالية:**

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

- عنوان التقرير والجهة التي يوجه إليها التقرير.

- الفقرة الافتتاحية، أو التمهيد.

- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية المراجعة).

- فقرة الرأي.

- يجب على المراجع ان يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة .

- يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد.

- أن يوقع التقرير باسم المؤسسة المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو كلاهما، ويتضمن تقرير المراجع أحد الآراء الثلاثة:

[1] حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص

1- **الرأي المتحفظ**:

عندما يخلص المراجع إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي.

2- **عدم إبداء الرأي**:

هو أن المراجع لا يستطيع أن يبدي رأيه حول القوائم المالية .

3- **الرأي المعاكس**:

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

2- ISA710 **المقارنات**:

على المراجع التأكد من المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسبة للقوائم المالية التي تقر مراجعتها.

أ- **مسؤوليات المراجع عن الأرقام المتناظرة والتقرير عنها** :

يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة.

ب- مسؤولية المراجع بشأن القوائم المالية المقارنة والتقرير عنها:

يتطلب قيام المراجع بتقرير:

- ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كانت قد إجراءات تسويات أو إفصاحات مناسبة.

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

3- ISA720 **المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية**:

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المراجع حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية

ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، ولابد من إطلاع المراجع على هذه المعلومات وقد يكون مسؤولا عن مراجعتها أيضا في بعض الحالات[1]:

4- ISA800 تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأعراض الخاصة:

يهدف لوضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات المراجعة ذات الغايات الخاصة بما في ذلك:

- القوائم المالية المعدة ووفق الأساس محاسبي متكامل غير المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما.
- حسابات معينة، عناصر حسابات او بنود القوائم المالية.
- مدى التزام بالعقود المتفق عليها.
- القوائم المالية الملخصة.

لابد أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة وبشكل ومحتوى التقرير وذلك قبل القيام بالمهمة[2].

كذلك عند تخطيط المراجع لعمله، لابد أن يكون له الهدف من استخدام المعلومات التي تلحق بإعداد تقرير عنها من والذي يستخدمها، ويجب ان يشير كذلك إلى أي قيود يراها على توزيعه[3] .

[1] أحمد حلمي جمعة، تطور معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، كتاب 02، دار صفاء للنشر، عمان، 2009، ص115-119.

[2] حسين القاضي، المراجعة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص246.

[3] محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، ص247.

المبحث الثالث: واقع المراجعة المالية في الجزائر:

أبدت الجزائر كباقي دول العالم اهتماما بمهنة المراجعة وذلك بعد الاستقلال، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحق والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المراجعة في الجزائر:

مرت مهنة المراجعة في الجزائر خلال تطورها التاريخي بعدة مراحل نلخصها فيما يلي :

1- **قبل الاستقلال:**

كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

2- **غداة الاستقلال:**

كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلقها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل، وظلت المهنة خاضعة للنصوص والتشريعات المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي[1].

3- **المرحلة ما قبل 1988:**

بدء تنظيم المهنة في الجزائر بعد 1969، تميزت هذه المرحلة بعدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة المهنة لنقص في استقلالية المراجع، حيث كلف وزير المالية بتعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الوطنية وفي الشركات التي تمتلك الدولة فيها رأسمال، أما في 1973، تم تحديد مهام وواجبات المراقب حيث اعتباره حين ذاك كمراقب دائم في تسيير المؤسسة العمومية[2].

4- **المرحلة من 1988 إلى 2010:**

كانت تطور المراجعة في الجزائر تسيير ببطء في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وغياب القطاع الخاص، إلى غاية 1988 حيث منحت للمؤسسة العمومية بعض الاستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها[3]،أما في 1991 فقد أعطى إطار واضحا على المهنة بجمع كل التنظيمات في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وفي 1996 تم شرح كيفيات تعينه في المؤسسات العمومية[4]، وتم تحديد كيفيات تسيير مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق

---

[1] عمور جمال، ضرورة إصلاح مهنة المراجعة الحسابات في الجزائر تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة ،13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص05.

[2] المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16، الجريدة الرسمية، العدد 97،1970، 1439.

[3] القانون 01/88 المؤرخ في 1988/12/01، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية والعمومية، الجريدة الرسمية، العدد 2، 1988، ص30.

[4] المرسوم التنفيذي رقم 96*318 المؤرخ 1996/09/25، الجريدة الرسمية، العدد56 ، 1996، ص18.

بممارسة المهنة في 1998، وفي 1999 تمت الموافقة على شهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة، وتم تحديد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في 2001[1].

5- مرحلة ما بعد 2010:

تم صدور قانون 01/10 يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، وتم حل المصف الوطني للمهنة كهيئة مستقلة وإسناد صلاحيات تنظيم المهنة لوزارة المالية بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، أما في 04 فيفري 2016[2] تم إصدار أو مجموعة لمعايير تدقيق جزائرية، وفي 4 أكتوبر 2016 تم إصدار ثاني مجموعة، وتم مؤخرا في 17 مارس 2017 اصدر المجموعة الثالثة.

[1] بن الصديق محمد، واقع المراجعة بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015، ص83.

[2] المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية لتدقيق

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة ولإطار القانوني لمهنة المراجعة

أولا: الهيئات المشرفة:

1- المنظمة النية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

نصت المادة 05 من القانون 91-08 المخ ف 27 أفريل 1991 على أنه تنشا هذه المنظمة، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين او المعنويين المؤهلين لممارسة هذه المهنة حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويديرها مجلس يكون مقره في الجزائر ويحدد تشكيلها وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم"[1].

2- مجلس النقابة الوطنية للأعضاء المهنية:

تم تأسيسه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ قي 1997/12/01 والذي يحدد تشكيل أعضاء ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

3- المجلس الوطني للمحاسبة:

لقد تم الإعلان عن إنشائه بفل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 وطبقا للمادة 02 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتخليص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكنه أن يطالع على كل المسائل المتعلقة باختصاصه بمبادرة منه او يطلب من الوزير المكلف بالمالية[2].

ثانيا: الإطار القانوني للمهنة المراجعة في الجزائر:

1- الاستقلالية:

نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا التالية:

أ- الزاوية الأخلاقية: وهي[3]:

مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة.

ب- الزاوية المادية:

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 4 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية ، ص

[2] الجريدة الرسمية العدد رقم 03 ، 1992، ص82-83 .

[3] الجريدة الرسمية، رقم 65 المؤرخة في 1996/09/25، ص21.

وهي حالات التنافي في مزاولة المراجعة في المؤسسة.

ج الزاوية المهنية:

2- **الكفاءة**:

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مراجع الحسابات في عنصرين أساسين هما[1]:

2-1 **التأهيل العلمي**:

أ- المجموعة الأولى:

- ليسانس في العلوم المالية.
- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

ب- المجموعة الثانية:

- ليسانس في العلوم الاقتصادية
- شهادة المدرسة العليا للتجارة.
- ليسانس في التسيير.

2-2- **التأهيل العلمي**:

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية تدريب قانوني .
- إثبات خبرة قدرها عشر سنوات.

3- **معيار العناية المهنية**[2]:

- **أجاز المشرع لمحافظ الحسابات الآتي**:
- التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.
- إجراء التحقيقات التي يراها مناسبة.
- استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.

4- **التقرير**:

تبعا للنصوص الجزائرية فإنه يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ او بدون تحفظ على الانتظامية[3]

[1] الجريدة الرسمية، رقم 32 في 1999/03/24، ص04.
[2] المادة 715 مكرر 4، القانون التجاري الجزائري، ص184.
[3] المادة 175 مكرر4، القانون التجاري، ص185.

المطلب الثالث: تنظيم مهنة مراجع الحسابات في الجزائر:

أولا: تعريف مراجع الحسابات في قانون الجزائري:

حسب ما ورد في القانون التجاري في نص المادة 715 مكرر4 من المرسوم التنفيذي المؤرخ في 25 أفريل 1993 يعرف مراجع الحسابات كما يلي:" الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وصحتها كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية لشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها[1]

ثانيا: تعيين مراجع الحسابات:

لقد وضع المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين مراجع الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا، حيث يتعين على الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات تعين مراجع حسابات او أكثر من المحترفين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين او الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وذلك بعد موافقتهم وتدوم مدة الوكالة 09 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة، ولا تجوز تعيين المراجع بعد وكالتين إلا بعد 03 سنوات وإذا لم تعين الجمعية العامة المراجعين أو في حالة مانع أو رفض واحد من المراجعين يتم اللجوء إلى تعينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الشركات التي تلجأ كليا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها[2]، وبالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية، فإن القانون المتعلق بالنقد والقرض يجبر كل بنك أو مؤسسة مالية بتعيين على الأقل أثنين من المراجعين المسجلين بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ونفس الشيء يطبق على فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المتواجدة في الجزائر[3].

[1] الجريدة الرسمية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، ص07.

[2] الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 ، الجريدة الرسمية، العدد27، 1993.

[3]Tahar haadj sadok,le commoissaine aux compts,dahab,alger,2007,p179.

ثالثا: مهام محافظ الحسابات في الجزائر:

يمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة:

1- **المهام الدائمة:**

وفق للأحكام المادة 23 من القانون 10-01، فإن المهام التي يضطلع لها محافظ الحسابات في الجزائر وبصفة دائمة وباستثناء كل تدخل في التسيير هي كتالي:

- يستمد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، كذا والأمر بالنسبة للوضعية المالية المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون والمساهمون أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

- يقدم شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التي تتبعها.

- يعلم المسيرون والجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه وأطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة او الهيئة وتخص هذه المهام قيم ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير[1] .

2- **المهام الخاصة:**

بالإضافة غلى المهام الدائمة يقوم المحافظ بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة كتالي:

- في حالة تحويل الشركات المساهمة، يقوم بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأسمال الشركة، وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل[2]

- إخبار وكيل الجمهورية بالقواقع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر13 من القانون التجاري).

- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723 من القانون التجاري).

- فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركة(المادة 750 من القانون التجاري).

- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة(المادة 621 من القانون التجاري).

[1] القانون 01/10 المتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات والخبير ، والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، المادة 22.

[2] القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرني، الجزائر، 2010/2009، المادة 715 مكرر16، ص256.

رابعا: إنهاء مهام أو عزل المراجع:

فيما يخص إنهاء مهام المراجع، فغنه يتم كما يلي:[1]

- تنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة المالية التالية.

- تجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأسمال الشركات التي تلجا علنيا للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض المراجع أو المراجعين الذين عينتهم الجمعية العامة.

- في حالة حدوث خطأ أو مانع، فإنه يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام المراجع قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.ونلاحظ من هذه النصوص القانونية أن تعين المراجع وإنهاء مهامه بصفة عامة هو من حقوق الجمعية العامة للمساهمين باعتباره وكيلا عنهم والمحافظ على أموالهم ولا يجوز تفويض مجلس إدارة الشركة في أمر تعيين وعزل المراجع، كما منح المشرع ضمانا هام للاستقلالية المراجع يتمثل في عدم إمكانية عزله من قبل الهياكل الإدارية بالشركة بحرية، وإنما أعطى هذا الحق للقضاء بناء على أسباب مشروعة تقدمها الإدارة أو المساهمين.

[1] الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 7-9.

خامسا: حقوق وواجبات المراجع

ويمكن إنجاز حقوق وواجبات محافظ الحسابات في الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): يوضح حقوق وواجبات المراجع.

الحقوق	الواجبات
- الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات والوثائق المحاسبية والكتابات التابعة للكيان. - طلب توضيحات ومعلومات خاصة بالكيان، والقيام التفتيشات اللازمة. - حق حضور إجتماعات الإدارة المجتمع للإقفال حسابات النسب المالية المنتهية. - حضور الجمعية العامة المستدعية للتداول على أساس تقريره وحق التدخل. - حق استدعاء الجمعية العامة غير العادية في حالة الاستعجال. - الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات إبتداءا من أول جانفي الموالي لأخر سنة مالية للعهدة . - حق الاستقالة دون التخلص من الالتزامات القانونية شريطة إشعار الكيان مسبقا لمدة 03 أشهر، مع تقديم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة. - حق مناقشة قرار العزل.	- إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 عشر يوما. - بدل العناية اللازمة. - احترام القواعد والإجراءات المنصوص عليها في القانون الأساسي للشركة. - عدم التدخل في التسيير . - المحافظة على السر المهني. - إعلام هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته قصد تطبيق أحكام القانون التجاري. - إبلاغ مجلس الإدارة آو الجمعية العامة بمخالفات المعاينة. - إطلاع السيد وكيل الجمهورية بالمخالفات المعاينة، والتي تشكل جنحا. - تقديم الضمان والتأمين

المصدر: إعداد الطالبتين بناء واعتماد على القانون التجاري والقانون 01/10.

المطلب الرابع: الأداء المهني لمحافظ الحسابات:

أولا: قبول المهمة والشروع في العمل:

1- قبول المهمة:

يجب عليه قبل إبداء الرأي بقبول المهنة الموكلة إليه من قبل المؤسسة القيام بما يلي:

1- التأكد من عدم وقوعه في حالات عدم الملاءمة والمخالفات القانونية النظامية المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون 01/10[1].

2- يطلب قائمة بالقائمين بالإدارة، ومجلس الرقابة بالمؤسسة ومقدمي الحصة المالية.

3- في حالة كون المراجع بديل المراجع المعزول فإنه عليه التأكد بأن سبب عزل هذا الأخير لم يكن تعسفيا.

4- التأكد من أن إمكانيات مكتبه تسمح له بتنفيذ المهمة، وانه يستطيع إتمام مهمته بكل استقلالية.

2- الشروع في المهمة:

1- يجب على المراجع التأكد من صحة تعيينه، إذا كان من طرف الجمعية العامة العادية أو الجمعية التأسيسية.

2- بعد التأكد من صحة تعيينه، يجب عليه التصريح كتابيا أنه ليس في وضعية مخالفة أو منافية للقوانين والأنظمة.

3- كما يجب عليه إبلاغ مجلس المنظمة الوطنية بتعيين عن طريق رسالة موصى عليها خلال 15 يوما تلي قبوله الوكالة.

4- يجب عليه وعلى إدارة المؤسسة التوقيع على اتفاقية أو رسالة التكليف بالمهمة أما في حالة رفضه المهمة الموكلة إليه، عليه الإبلاغ مع التبرير بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام خلال 15 يوما التي تلي تبليغه بذلك.

ثانيا: فص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وملفات العمل:

1- احترام التشكيليات القانونية والتنظيمية:

حيث أن المراجع في هذا الجانب يهتم بكل ما هو قانوني ونظامي.

2- درجة نوعية نظام الرقابة الداخلية:

[1] عمر شريف، مدى ملائمة معايير المراجعة للواقع المعني الجزائر، مذكرة نيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة عباس، سطيف، 2002، ص119-120 .

يقوم المراجع بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة للمؤسسة على إعطاء قوائم مالية موثوق بها.

3- ملفات العمل:

تناولت المنظمة الوطنية هذا الموضوع من خلال نفس الكتيب وذلك من خلال تعليمة خاصة بعنوان diligences minimales en matiére delessiers de travail محافظ الحسابات بملفين ضروريين هما:

أ- الملف الدائم:

- معلومات وبيانات تاريخية عن المؤسسة.
- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة.
- معلومات محاسبية كالمخططات والدلائل المحاسبية المستعملة في المؤسسة.
- معلومات قانونية وجبائية واجتماعية عن المؤسسة.

كما يمكن أن يضم ملفات فرعية تسهل عملية ترتيب الوثائق والإطلاع عليها.

ب- الملف السنوي:

ويستعمل هذا الملف لدورة مالية واحدة ويقوم المراجع بفتح ملف سنوي كل سنة مالية، وهو يحتوي على مجموع الأعمال المنجزة والإجراءات المستخدمة لتنفيذ عملية المراجعة طوال أيام السنة، كما يعبر وسيلة إثبات عن كل الأعمال والإجراءات التي قام بها المراجع[1]

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص29-31.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في الإطار النظري للدراسة في المبحث الأول إل مفهومهما وتطورها التاريخي، أهدافها، أهميتها، وكذا عرض المعايير المراجعة المتعارف عليها، وفيما يخص المبحث الثاني تطرقنا لمعايير المراجعة الدولية التي اشتملت على جملة من المبادئ والمسؤوليات للممارسة مهنة المراجعة وكذا معايير التخطيط والرقابة الداخلية، التي هي عبارة عن دليل للقيام بعملية المراجعة، كما احتوت معايير أخرى.

أما المبحث الثالث فكان يخص واقع مهنة المراجعة في الجزائر فتناولنا تطورها التاريخي ومهنة مراجع الحسابات وكذلك الأداء المهني للمراجعة.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

لكون المراجعة المالية هي عملية تطبيقية أكثر من نظرية وبغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد إستمارة إستبيان رؤى المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة في الجزائر والتي تم تقسيمها إلى ثلاث محاور أساسية تخص كال من واقع تنظيم المراجعة الدولية، وإستطلاع إمكانية لحاق الجزائر بالركب الدولي وبإعتبار أن معايير المراجعة هي عبارة عن إرشادات عملية، فإن الفئة المعنية بهذه التغيرات هي فئة المهنيين (المراجعين)، الأمر الذي إستوجب إعتماد منهج المسح عن طريق إستمارة الإستبيان بغية عدم إغفال أراء هذه الفئة، من خلال تخصيص جزء لابأس به من الإستمارات الموزعة على خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر.

تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية وتم بنائه بالتسلسل وفقا للمراحل التي مر بها الطالب، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية، مراحل بناء أدا ة الدراسة ومن ثم معالجة وتحليل النتائج، فكان الشكل العام لهذا الفصل كالأتي:

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان.

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية.

نعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناءا على ملائمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة والمشاكل التي إعترضت السير الحسن لها.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة.

عند اختيارنا مجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي والعملي، فكان الحيازة لشهادة علمية في المحاسبة والتدقيق بالنسبة للمهنيين، تكون مجتمع الدراسة من أربع فئات:

الفئة الأولى: طلبة ماستر تخص محاسبة وتدقيق.

الفئة الثانية: أساتذة جامعيين.

الفئة الثالثة: محافظي حسابات.

الفئة الرابعة: خبراء المحاسبة.

الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين وكذا الأكاديميين، هو المزاوجة بين أراء الإثنين كون الموضوع يتعلق بمعايير دولية غير المعايير الجزائرية، وبالتالي وجوب الهم النظري لها قبل الوصول إلى الإقناع بها وتطبيقها.

المطلب الثاني: عينة الدراسة.

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو بالتماطل فحاول الطالب التماشي مع عدد الإستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس مستوي معين أراء عينة مجتمع الدراسة، كما حاول الطالب التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة والمهنيين من جهة أخري، وإعتمد في توصيل إستمارات الإستبان إلى عينة الدراسة التسليم المباشر، البريد الإلكتروني، أو بواسطة الزملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب التدقيق.

قامت الطالبة بتوزيع ثلاثة وثلاثون(33) إستمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة تماشيا مع المشاكل التي واجهتهاأثناء مرحلة تحصيل افستمارات ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): الإحصائيات المتعلقة بإستمارات الإستبيان.

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
الإستمارات الموزعة	33	%100
الإستمارات المفقودة	03	%09.09
الإستمارات المسترجعة	30	%90.90
الإستمارات الصالحة للتحليل	30	%90.90

المصدر: من إعداد الطلبة.

المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة.

الفرع الأول: حدود الدراسة.

1- **الحدود المكانية**: الغرض من هذه الدراسة هو استبانة مدى ملائمة ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية FSA، فانحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية، وشملت عدة ولايات بغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة.

2- **الحدود الزمنية**: السنة الدراسية 2020/2019.

3- **الحدود البشرية**: شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادلت علمية في المحاسبة والتدقيق، أو إمتلاكهم خبرة مهنية في نفس المجال.

4- **الحدود الموضوعية**: اقتصرت الدراسة على معرفة واقع تنظيم المراجعة في الجزائر والمراجعة الدولية.

الفرع الثاني: صعوبات الدراسة.

رغم أهمية الموضوع وحداثته وتزامنه مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان، ورغم سعي الطالبة لتحصيل نتائج موضوعية، لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها كما يلي:

1- عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة خاصة من المهنيين.

2- تزامن الدراسة مع فترة تفشي وباء كورونا، ماخلق تعقد في الإتصال مباشر مع أفراد مجتمع الدراسة.

3- عدم قدرة الطالبة على إشراك أكبر عدد أكبر ممكن من الأكاديميين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق بسبب الحجر الصحي وعم القدرة عل التنقل بين الجامعات.

4- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم إطلاع عليه.

5- تماطل بعض أفراد العينة في ملئ الإستمارات وإرجاعها، ذلك ما أجبرنا للعودة لمقر عملهم مرات عديدة لأجل إسترجاع استمارة الإستبيان.

المبحث الثاني: إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته.

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد إستمارة الإستبيان، بالإضافة إلى مكوناته، طريقة تبويب الأسئلة، طرق التفريغ، المعالجة المنتهجة، فضلا عن الوسائل المستعلمة للتحليل لدى تحصيل الإستمارات من أفراد العينة.

المطلب الأول: إعداد الإستبيان.

توجد جملة من النقاط التي حاولت الطالبة مراعاتها لدى إعداد إستمارة الإستبيان.

1- إعتمدت الطالبة في إعداد أسئلة الإستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة، كونه لا تستطيع توضيح الإلتباسات التي قد نشأت نتيجة إستخدامها لقنوات توزيع مختلفة (البريد الإلكتروني، وسطاء...الخ)؛

2- توافق الترتيب والتدريج في الإستبيان مع الإطار النظري؛

3- إعتماد طريقة الإجابة المغلقة لعدة أسباب من بينها:

- كون طرح عدة إجابات يزيد من حجم الإستبيان، ما يؤدي إلى الملل للمبوحثين، ويخلق نوعا من التكلف ما يجعل إجاباتهم عشوائية؛
- محاولة طرح أكبر عدد ممكن من الأسئلة؛
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم معرفة جيدة به.

4- إحداث بعض التعديلات على الإستبيان (إضافة، حذف، تغيير) بعد إستشارة أساتذة في التخصص، وطرح إستمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها.

المطلب الثاني: هيكل الإستبيان.

تم تقسيم الإستبيان إلى جزئين:

1- الجزء الأول: يشمل هذا الجزء على المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة (الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية).

2- الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى ثلاث (03) محاور، تشكل في مجملها عشرون(20) عبارة.

- المحور الأول: ضم ستة (06) عبارات حول واقع تنظيم المراجعة في الجزائر.
- المحور الثاني: ضم سبعة (07) عبارات حول صعوبات المراجعة في الجزائر.
- المحور الثالث: ضم سبعة ((07) عبارات خصصت للزائر والمراجعة الدولية.

تم إعداد إجابات الإستبيان وفقا لمقياس ليكارت (likert scale) من خمسة دراجات بغية معرفة الإتجاه العام لأراء أفراد العينة حول كل عنصر من الإستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): يوضح مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غيرموافق إطلاقا
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1-1.80]	] 1.8 -2.6]	] 2.603.40 [	[4.20- 3.40]	[5 - 4.20]

المصدر: عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي – الدليل التطبيقي للباحثين-، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص115.

المطلب الثالث: تفريغ البيانات الخاصة بخصائص العينة.

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى تفريغ البيانات المتعلقة بخصائص عينة الدراسة.

- **خصائص عينة الدراسة:**

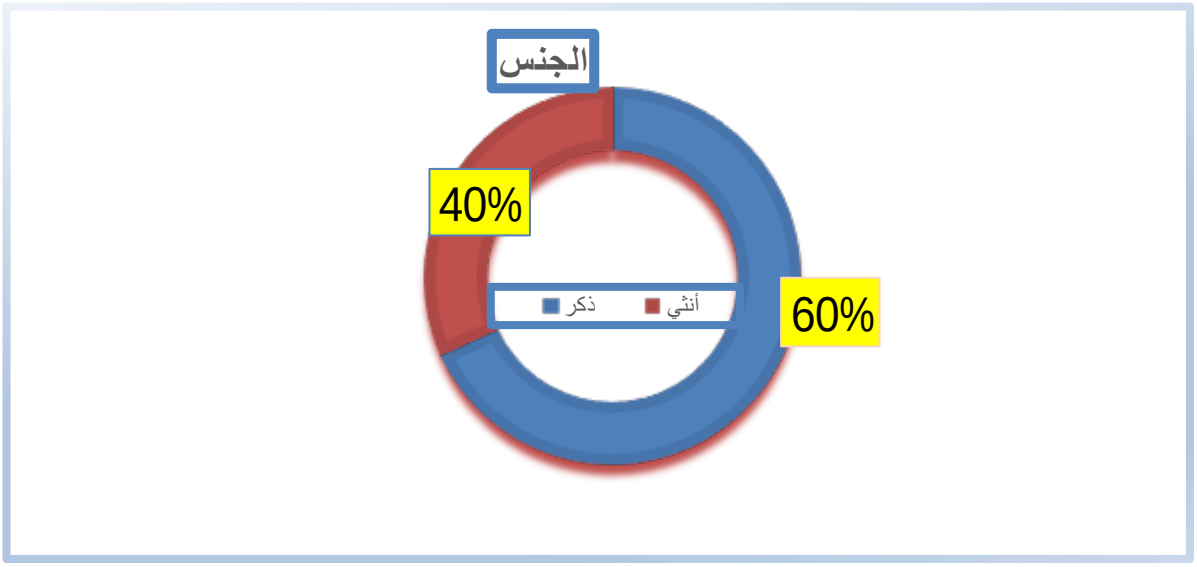
1-**توزيع عينة الدراسة وفقا للجنس:**

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

المتغير التعريفي	الوصف	التكرار	النسبة المئوية%
الجنس	ذكر	18	**%60.00**
	أنثى	12	**%40.00**
	المجموع	30	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على بيانات الإستبيان.

الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج Excel.

نلاحظ من الجدول رقم (01) والشكل (01) أعلاه أن نسبة الذكور بلغت 60.00% حيث؛ كانت أكبر من نسبة الإناث **40.00** %

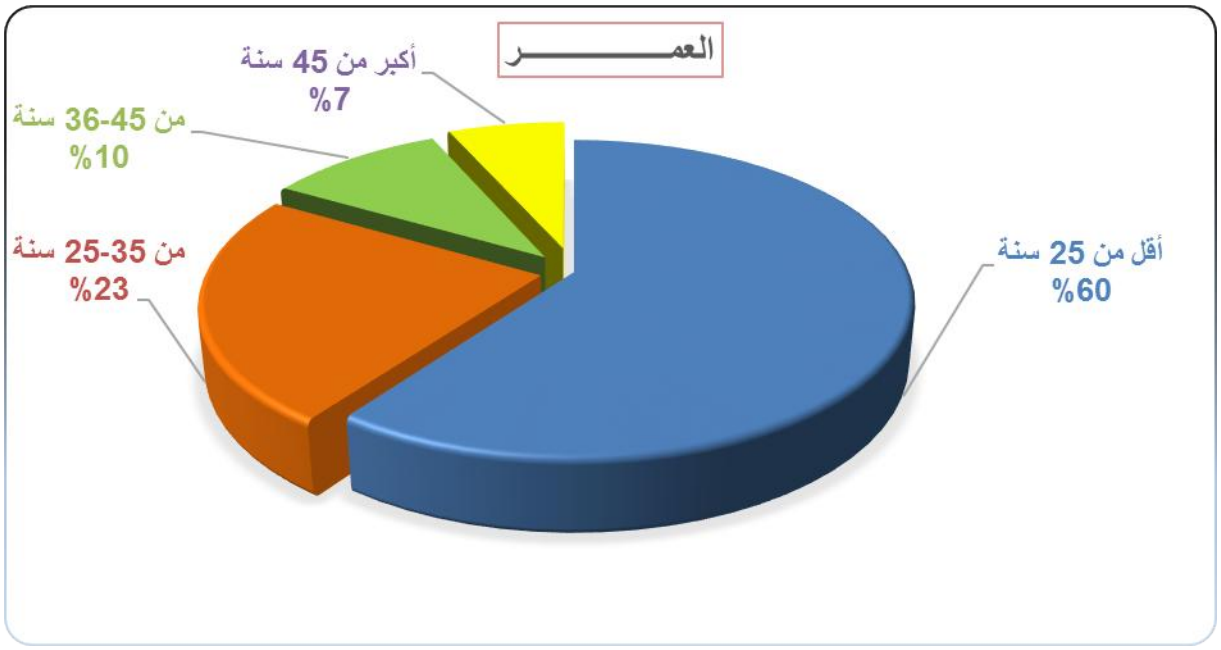
2- توزيع أفراد العينة وفقا للعمر.

الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب العمر.

المتغير التعريفي	الوصف	التكرار	النسبة المئوية%
العمر	أقل من 25 سنة	18	%60.00
	من 25-35 سنة	07	%23.00
	من 36-45 سنة	03	%10.00
	أكبر من 45 سنة	02	%07.00
	المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على بيانات الإستبيان.

الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب العمر.



المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج Excel.

قسم متغير السن إلى 4 فئات: أقل من 25 سنة، من 25 إلى 35 سنة، من 36إلى 45 سنة، والفئة الأكبر من 45 سنة، ومن الجدول والشكل أعلاه الفئة العمرية من أقل من 25 سنة هي الأكبر تكرار، بنسبة مئوية عالية 60.00%، ثم تليها من 25 إلى 35 سنة، بنسبة مئوية 23.00%، وفي

الترتيب الثالث والرابع للفئتين على التوالي من 36 إلى 45 سنة بنسبة **10.00%**، والفئة الأكبر من 45 سنة بنسبة **07.00%**.

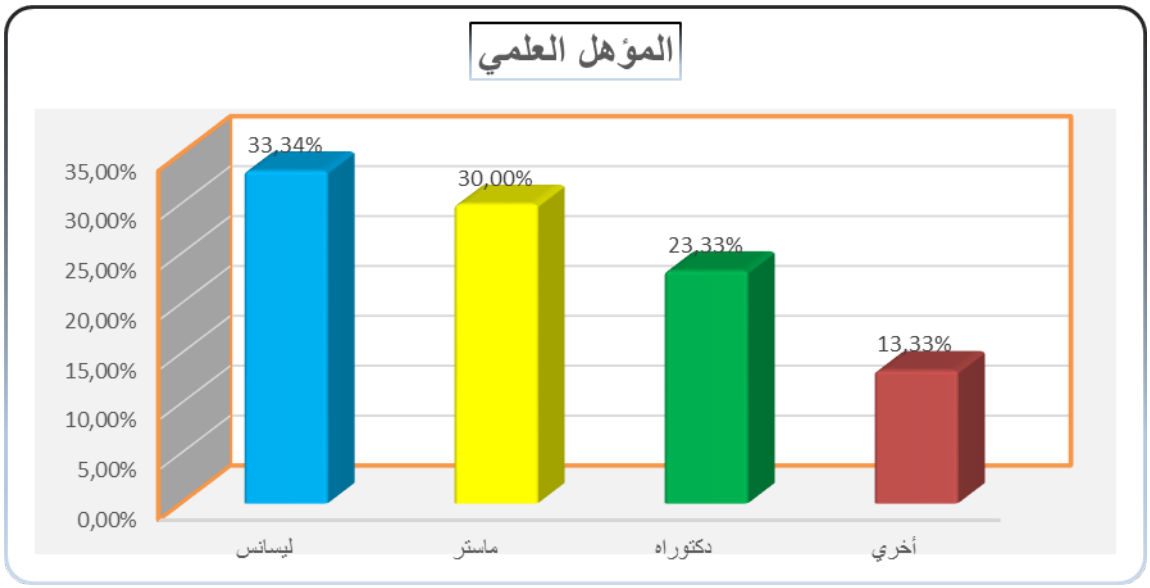
3- توزيع أفراد العينة وفقا للمؤهل العلمي.

الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

المتغير التعريفي	الوصف	التكرار	النسبة المئوية%
المؤهل العلمي	ليسانس	10	%33.34
	ماستر	09	%30.00
	دكتوراه	07	%23.33
	أخرى	04	%13.33
	المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على بيانات الإستبيان.

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.



المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج Excel.

يلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن الفئة ذلت المؤهل العلمي ليسانس هي أكبر نسبة مقارنة بالفئات الأخرى بنسبة **33.34%**، وفي الترتيب الثاني يعود للفئة ذات المؤهل العلمي ماستر بنسبة

30.00%، بينما يعود الترتيب الثالث للمؤهل العلمي دكتوراه بنسبة **23.33**%، والترتيب الأخير للمؤهلات العلمية الأخرى بنسبة **13.33**%.

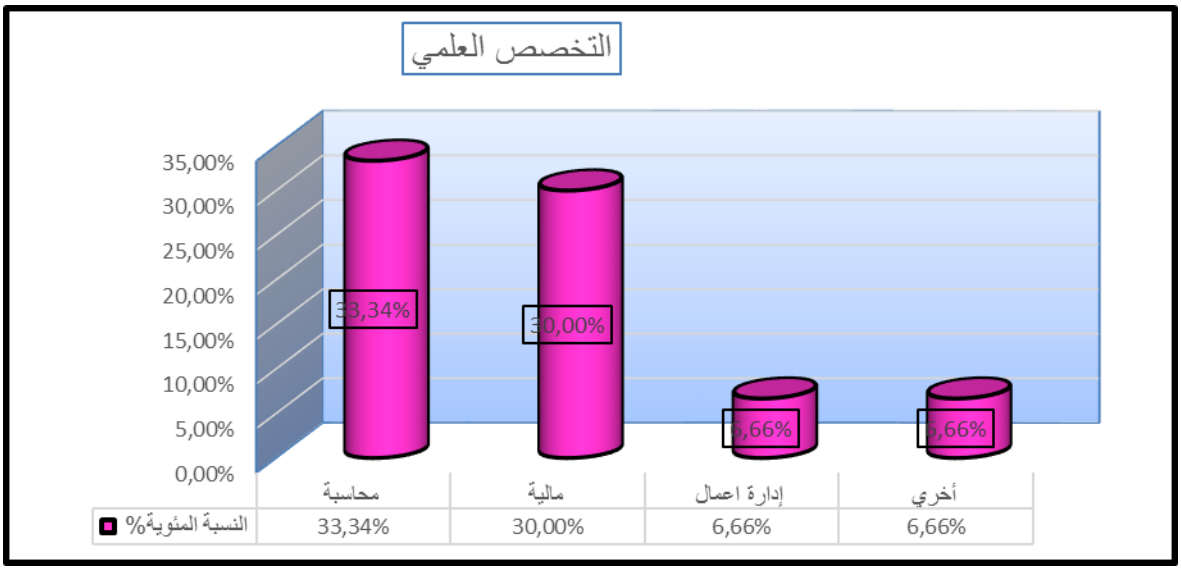
4- توزيع أفراد العينة وفقا التخصص العلمي.

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.

المتغير التعريفي	الوصف	التكرار	النسبة المئوية%
التخصص العلمي	محاسبة	10	%33.34
	مالية	16	%53.34
	إدارة اعمال	02	%06.66
	أخري	02	%06.66
	المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على بيانات الإستبيان.

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج Excel.

يلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أكبر نسبة كانت لفئة تخصص محاسبة بنسبة مئوية **33.34**%، في الترتيب الثاني يعود للفئة تخصص مالية بنسبة **30.00**%، بينما يعود الترتيب الثالث لتخصص إدارة أعمال، والتخصصات الأخرى بنسبة متساوية **06.66**%.

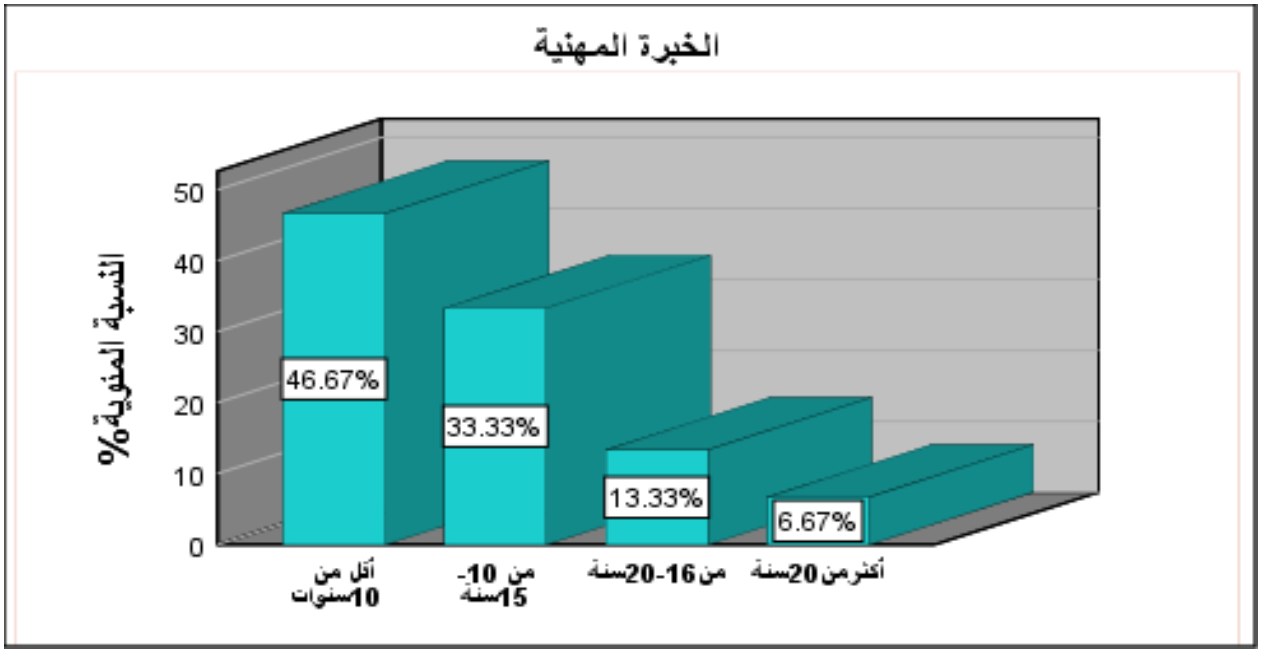
5- توزيع أفراد العينة وفقا للخبرة المهنية.

الجدول رقم (09): : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

المتغير التعريفي	الوصف	التكرار	النسبة المئوية%
الخبرة المهنية	أقل من 10 سنوات	14	%46.67
	من 10-15 سنة	10	%33.33
	من 16-20 سنة	04	%13.33
	أكثر من 20 سنة	02	%06.67
	المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على بيانات الإستبيان.

الشكل رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج Excel.

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن أغلبية مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية، هم من فئة أقل من 10 سنوات خبرة بنسبة مئوية **46.67%**، ثم تلتها الفئة من 10 إلى 15 سنة خبرة مهنية وبنسبة مئوية 33.33%، وفي المرتبة الثالثة عادت للفئة ذات الخبرة من 16 إلى 20 سنة وبنسبة مئوية **13.33%**، وف الترتيب الأخير يعود لفئة الخبرة أكثر من 20 سنة بنسبة مئوية ضعيفة **06.67%**.

المبحث الثالث: تحلل نتائج الاستبيان

نظرا لصعوبات التي واجهنها من حيث عدم تجاوب الجهات المعنية معنا وسبب أزمة كورونا لم يتسنى لنا العمل ببرنامج spss فقمنا بتشكيل العبارات في محاور فرعية بناءا على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة وتم الاستعانة بنتائج الاستبيان لتحليل هذه المحاور.

المطلب الأول: واقع تنظيم المراجعة في الجزائر:

الجدول رقم (10): نتائج الاستبيان المتعلقة بواقع تنظيم المراجعة في الجزائر.

العبارات	الاتجاه العام للعينة
ممارسة مهنة المراجعة ينبغي توفر المؤهل العلمي والخبرة المناسبة لدى المراجع للقيام بأعمال المراجعة.	موافق تماما
يتقاضى المراجع راتبه حسب مقياس محافظ الحسابات.	موافق
يقوم المراجع بالفحص للحصول على أدلة مقنعة.	موافق تماما
المرحلة الرئيسية المراجعة هو تحليل الرقابة الداخلية.	موافق تماما
مهنة لمراجعة في الجزائر إلزامية للشركات.	موافق تماما
المراجعة تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كبيرة ذات مصلحة مع المؤسسة.	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة التامة على كل العبارات التي يحتويها الجدول رقم (10)، التي تخص محور تنظيم المراجعة في الجزائر.

المطلب الثاني: صعوبات مهنة المراجعة في الجزائر.

الجدول رقم (11): نتائج الإستبيان المتعلقة بصعوبات المراجعة في الجزائر.

العبارات	الإتجاه العام للعينة
معظم الصعوبات التي تواجهها في البيروقراطية والضغوطات.	موافقا تماما
الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة الجزائرية أفضل من نظيراتها الدولية.	غير موافق
يوجد نقص في تدريب المراجعين المهنيين.	موافق تماما
غياب إطلاع المراجعين بالأساليب الحديثة المطبقة والإجراءات التحليلية والإعتماد على أساليب المراجعة.	موافق
عد إهتمام المنظمات المهنية بتأصيل المهنة وتنظيمها.	موافق تماما
عدم وجود دورات تدريبية تمكن المراجع من إستخدام الإجراءات التحليلية.	موافق تماما
التغيير الكبير في المبادئ المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة.	موافق اتماما

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي يحتويها الجدول رقم (11)، التي تخص محور صعوبات المراجعة في الجزائر.

المطب الثالث": الجزائر والمراجعة الدولية.

الجدول رقم (12): نتائج الإستبيان المتعلقة بالجزائر والمراجعة الدولية.

العبارات	الإتجاه العام للعينة
ممارسة المراجعة في الجزائر مختلفة عن ممارسة التدقيق وفقا للمعايير الدولية.	موافق تماما
من الضروري تكيف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي.	موافق
في حالة توجه الجزائر للمراجعة الدولية سيكون لذلك أثر كبير على إنفتاحها على الاقتصاد الدولي.	موافق تماما
إشتراط الجزائر لمتطلبا تعليم وخبرة دولية يحسن واقع الممارسة المهنية في الجزائر.	موفق تماما
معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.	موافق تماما
معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الطروف الراهنة.	غير موافق
تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية يحتم عليها تكوين المراجعين	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان.

من خلال الجدول رقم (12) أعلاه نلاحظ إجماع إجابات أغلب أفراد عينة الدراسة بالموافقة تماما على عبارات المحور المتعلق بالجزائر والمراجعة الدولية.

خلاصة الفصل الثاني:

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في إستمارة الإستبيان شملت عينة من الأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصصات في المحاسبة والتدقيق على إختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم.

خلصت الدراسة إلى:

1- إتفق أفراد عينة الدراسة على ان المراجع يتم تحديده من طرف مجلس الإدارة وتعينه على أساس الخبرة والمؤهل العلمي أن أجره يحدد على أساس سلم أتعاب محافظ الحسابات، بالإضافة إلى أنهم أقروا بأن المراجعة الداخلية هي مفروضة على شركات المساهمة أغلب أفراد العينة إتفقوا على هذا من خلال إجاباتهم التي كانت على الأغلب بين موافق وموافق تماما.

2- إرتأي أفراد عينة الراسة بأن المراجعة في الجزائر تواجه صعوبات من أهمها البيروقراطية والضغوطات الكبيرة وإتفقوا على أن الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الجزائرية هي ليست ذات جودة عالية مقارنة مع المكاتب الدولية لأن هناك نقص في التكوين المهني للمراجعين.

3- كما خلصت الدراسة إلى إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة على أنه من الضروري تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي كما أقروا بأن معايير المراجعة الدولية هي الحل المثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر.

4- فيما يخص توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون لذلك أثر لإنفتاحها على الاقتصاد الدولي.

5- متطلبات التعليم والخبرة الدولية يحسن من مستوي أداء المراجعين حسب أراء عينة الدراسة.

خاتمة

إن التطور السريع الذي شهدته المراجعة على مستوى الوظائف خول لها تتبوا مكانة هامة على الصعيد الدولي، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي عوامل الاستثمار الحديثة، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدد أو المعدوم في المهنة من نظيراتها المتقدمة، فكانت هذه الضوابط السبيل لعديد دول العالم للرقي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد المناطق الجغرافية.

كون الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات الدولية، ومونها من الدول التي تسعى إلى إعكاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء اكان مباشرا او غير مباشر، مطالبة بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استفادة من هذه الخيرة، قد تمر عبر تكوين مدققيها من منطلق دولي، ما قد يسمح لها باستغلال مواردها البشرية، او على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتياحا أكبر للطراف ذات المصلحة، الأمر الذي قد يتوفر في معايير المراجعة الدولية.

1- نتائج إختبار الفرضيات:

بعد عرض الدراسة بطوريها النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج المرتبطة بفرضيات الدراسة كما يلي:

أ- الفرضية الأولى:

تحضي المراجعة بمعايير عامة ومعايير خاصة تسهل عملية تنفيذها بكل مصداقية وموضوعية، من خلال العرض التفصيلي للتأهيل العلمي للمراجعة وما تحتويه من معايير عامة ومعايير خاصة، تم إثبات صحة هذه الفرضية، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه لعملية المراجعة وإلتزامه بقواعد وأداب السلوك المهني.

ب- الفرضية الثانية:

يتم تنفيذ مهنة المراجعة المالية وفق خطوات وإجراءات متعارف عليها من قبل مراجعي الحسابات، فمن خلال نتائج الإستبيان والعرض التفصيلي لمراحل عملية المراجعة تم التأكد من صحة هذه الفرضية والتي تبين المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة، بحيث يتطلب هذا العمل وجود

خطة محكمة، وحصول المراجع على الدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية والإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة، وإعداد تقارير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة، وذلك في إطار معايير مراجعة متعارف عليها من قبل المراجعين.

ج - الفرضية الثالثة:

تعلقت هاته الفرضية بضرورة تبني الجزائر للمعايير المراجعة الدولية من اجل تنظيم مهنة المراجعة، التي قد فرضت نفسها وتحققت بإجماع المبحوثين، لأن واقع الممارسة المهنية في الجزائر وإستنادا للدراسات السابقة يوحي ويؤكد أنه لا توجد معايير واضحة ومحددة يستند إليها المراجع في مهنته، وقد خلصت نتائج هذه الفرضية إلى ضرورة تبني معايير دولية للمراجعة.

هـ - الفرضية الرابعة:

تعلقت هاته الفرضية بالصعوبات والضغوطات التي يواجهونها مراجعوا الحسابات في الجزائر أثناء ممارستهم مهنة المراجعة، ومن خلال نتائج الإستبيان فقد ثبتت صحة هذه الفرضية، بإجماع معظم أفراد عينة الدراسة على أن مراجعوا الحسابات يمارسون عملهم بصعوبات وضغوطات تؤدي إلى عدم رضاهم عن مهنة المراجعة في الجزائر.

و - الفرضية الخامسة:

تعلقت بممارسة المراجعة في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية، من خلال نتائج المحور الثالث من الإستبيان والتي أثبت صحة هذه الفرضية، فإن معايير المراجعة الدولية ليست سوي إرشادات يمكن للدول التي فيها قصور على مستوي معايير المراجعة الإقتداء بها، لذا تسعي الجزائر إلى وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها.

2 - عرض نتائج الدراسة:

تنولنا في هذه الدراسة دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار النظري للمراجعة ومعاييرها الدولية، كما تن التطرق إلى أهم خطوات إجراءات المراجعة، معتمدين من خلال ذلك بكل ماهو معمول به في الواقع المهني الجزائري، من قوانين وأحكام تشريعية ومن

خلال دراستنا التطبيقية حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية في الجزائر، بالإضافة إلى معرفة طرف تعيين المراجع وعلى أي أساس، وكذا معرفة الصعوبات المهنية في الجزائر، ومواكبتها للواقع الدولي، ومن أهم الإستنتاجات التي توصلنا لها:

أ- المراجعة المالية جاءت بناءا على الحاجة إليها، تطورها كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي.

ب- المراجعة الدولية جاءت كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية إقتصاديا، وظهور الشركات متعددة الجنسيات.

ج-إن المراجع في الجزائر يحدد من طرف مجلس الإدارة، ويتم تعينه على أساس الخبرة والمؤهل العلمي، كما يتم تحديد أجره عن طريق سلم أتعاب محافظ الحسابات.

د-يتم تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وفق القوانين والتشريعات الصادرة عن الجريدة الرسمية، فالقانون هو المسؤول عن تعيين مراجع الحسابات الذي تتوافر فيه شروط الخبرة والمؤهل العلمي والكفاءة المهنية وكذا تحديد ما له من حقوق وواجبات.

هـ-إن مهمة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر تتطلب التعرف المشاكل التي تواجهها المهنة وأسبابها وطرق علاجها، وقد ظهر من خلال الدراسة أن المراجعين يواجهون العديد من المصاعب في عملهم من أبرزها:

- النقص في التكوين المهني للمراجعين.
- التأخر في إصدار التعليمات والمذكرات المفسرة للقوانين والمراسيم.

ز-من الضروري تكييف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي، لأنها هي الحل الأمثل لتحسينها، والذي سوف يكون لها الأثر على إنفتاحها على الاقتصاد الدولي.

ح-ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف عن الممارسة وفقا للمعايير الدولية.

ط-لم تتطور المراجعة في الجزائر مقارنة مع بالتطورات الحاصلة في الساحة العالمية.

3-التوصيات والاقتراحات:

من خلال دراستنا لواقع المراجعة في الجزائر وكذا من خلال التطرق لمعايير المراجعة الدولية، بالإضافة إلى الأحكام في تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر أمكن لنا الخروج بالاقتراحات التالية:

أ- أخذ الجزائر بعين الإعتبار مناهج التعليم الدولية وكذا مناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المدققين.

ب- إلزام المدققين تحت التربص والمرور عبر امتحان الهدف منه التأكد من كفاءة المراجعين لتحمل مسؤولية تدقيق الحسابات.

ج-حث مكاتب المراجعة على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المراجعين من خلال برامج التعليم المهني المستمر.

د-وضع قوانين والمعايير بشكل مستمر، وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في إحتياجات المراجعة.

هـ-تثقيف وتعليم المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية حول تقرير مراجع الحسابات وطبيعة عمل المراجع.

ز-ربط الجامعة وكفاءاتها المكلفة بتنظيم المهنة.

4- أفاق الدراسة:

يمكن مستقبلا إثراء هذا الموضوع بدراسات مستقبلية نظرا لتجدده وتأثره بالتطورات الحاصلة في السنوات المقبلة:

أ- دراسات على القائمين بوضع برامج المحاسبية والمالية والإستفادة منها في المجال المالي.

ب-دراسات حول دور البحوث والدراسات الجامعية في تطوير القطاع المالي والمحاسبي.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: الكتب:

1- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

2- صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية.

3- محمد تواهمي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

4- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

5- عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1956.

6- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

7- محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.

8- طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المراجعة (شرح معايير، المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

9- خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2009.

10- رزق أبوزيد الشحنة، تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية)، دار وائل للنشر، 2015.

11- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل لنشر، الأردن، الطبعة 03.

12- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب تصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، دار الجامعة، الإسكندرية،2002.

13- داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالي، الجزء 02، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002.

14- أحمد حلمي، جمعة، تدقيق البيانات المالية، الجزء02، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002.

15- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء، لنشر، عمان، 2009.

16- محمود السيد الناجي، المراجعة اطار النظرية والممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر.

17- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء لنشر، عمان، 2008.

18- حامد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، جامعة عين الشمس، الإسكندرية، 2004.

19- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 09، دار صفاء لنشر، عمان، 2009.

20- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 02، دار صفاء لنشر، عمان، 2009.

ثانيا: الكتب باللغة الفرنسية:

-TAHAR Hadj Sadok ,le commissaire ou comptes,dahlabe, algérie,2007.

ثالثا: الأطروحات والمذكرات:

1- بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمرجعة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015.

2- عمر شريف، مدى ملاءمة معايير المراجعة للواقع المهني بالجزائر، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2002.

3- جرور وعبد النور، المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدوليةISA في الجزائر، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية، جامعة مستغانم، 2018.

4- متيجي رحيم، ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية ISA، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية، جامعة البويرة، 2015.

رابعا: النصوص التشريعية والتنظيمية:

- الأمر رقم 70-173، المؤرخ في 1970/11/16، الجريدة الرسمية، العدد 97-1970.

- القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/12/01، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية والعمومية، الجريدة الرسمية، العدد 02، 1988.

- الأمر رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، الجريدة الرسمية، العدد 56، 1996.

- المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04 يتضمن المعايير الجزائرية لتدقيق.

- الأمر رقم 65، المؤرخ في 1996/09/25، الجريدة الرسمية، 1996.

- الأمر رقم 32، المؤرخ في 1999/03/24، الجريدة الرسمية،1999

- المادة رقم 715 مكرر04، القانون التجاري الجزائري.

- المادة رقم 715 مكرر06، القانون التجاري الجزائري.

- القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29، العدد 92.

- الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية، العدد 27، 1993، المادة 715 مكرر04.

- القانون رقم 05/05 المؤرخ في 2005/07/25، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة2005.

- قانون رقم 01/10 المتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات والخبير والمحاسب المعتمد.

- الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، مكرر09/07.

خامسا: الملتقيات والمدخلات:

- عمور جمال، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحاسبات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، يومي 12 و11 أكتوبر 2010.

الملاحق

الملحق رقم 1: الاستبيان.

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية

تخصص محاسبة ومالية

استمارة استبيان

نتقدم إليكم بعبارات الاحترام والتقدير. نرجو منكم التعاون معنا لإنجاح دراستنا التي نهدف من خلالها إلى التعرف على آراء سيادتكم، فيما يخص موضوع دراستنا والمعنون بـ: "ممارسة المراجعة المالية في الجزائر في ظل المعايير الدوليةISA " من اجل إعداد مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، من خلال الإجابة على الاستبيان ادناه، مع توخي الصراحة والأمان ، وعدم ترك أي سؤال بدون إجابة لأن ذلك يعني عدم صلاحية

الاستبيان للتحليل والدراسة.

نرجو الإجابة على الجمل المكتوبة بوضع العلامة (×) أمام كل عبارة تحت خيار واحد.

من إعداد الطالبتين:

- قاضي شيماء.

- بكري خولة .

المعلومات الشخصية:

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☑

السن: أقل من 25 سنة ☐ من 25إلى 35 سنة ☐ من 36 إلى 45 سنة ☐ أقل من 45 سنة ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☑ دكتوراه ☐ أخرى ☐

التخصص العلمي: محاسبة ☐ مالية ☑ إدارة أعمال ☐ تخصص آخر ☐

سنوات الخبرة: أقل من 10 سنوات ☑ من 10 إلى 15سنة ☐ من 16 إلى 20سنة ☐ أكثر من 20سنة ☐

المحور الأول: واقع تنظيم المراجعة في الجزائر.

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1- لممارسة مهنة المراجعة ينبغي توفر المؤهل العلمي والخبرة المناسب لدى المراجع للقيام بأعمال المراجعة .	X				
2- يتقاضى المراجع راتبه حسب مقياس محافظ الحسابات.				X	
3- يقوم المراجع بالفحص للحصول على أدلة مقنعة.		X			
4- المرحلة الرئيسية لبرنامج المراجعة هو تحليل الرقابة الداخلية.				X	
5- مهنة المراجعة في الجزائر الزامية للشركات.	X				
6-المراجعة تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كبيرة ذات مصلحة مع المؤسسة		X			

المحور الثاني: صعوبات المراجعة في الجزائر:

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1- أعظم الصعوبات التي تواجهها هي البيروقراطية والضغوط خضع الإدارة	X				
2- الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة الجزائرية أفضل من نظرائهم الدوليين.				X	
3- يوجد نقص في تدريب المراجعين المهنيين.		X			
4-غياب إطلاع المراجعين بالأساليب الحديثة المطبقة والإجراءات التحليل والاعتماد على أساليب المراجعة التقليدية			X		
5- عدم اهتمام المنظمات المهنية بتأصيل المهنة وتنظيمها.		X			
6- عدم وجود دورات تدريبية تمكن المراجع من استخدام الإجراءات التحليلية.		X			
7- التغير الكبير في المبادئ المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة.		X			

في حال وجود صعوبات أخرى نتشرف بذكرها :

1- .....

2 - .....

3- .....

المحور الثالث: الجزائر والمراجعة الدولية :

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1- ممارسة المراجعة في الجزائر مختلفة عن ممارسة التدقيق وفقا للمعايير الدولية.		X			
2- من الضروري تكيف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي.		X			
3- في حالة توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون لذلك أثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.	X				
4- اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم رخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مدققيها.		X			
5- معايير المراجعة الدولية هي الحل المثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.		X			
6- معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.			X		
7- تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة يحتم عليها تكوين المراجعين		X			

الملحق رقم 2: عرض نتائج الإستبيان.

نتائج الإستبيان لمحور واقع تنظيم المراجعة في الجزائر.

		الإجابات					
المحور	رقم العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
محور تنظيم المراجعة في الجزائر	1	19	7	2	1	1
	2	5	20	3	2	0
	3	15	12	1	1	1
	4	12	14	2	1	1
	5	22	1	0	1	1
	6	1	25	2	1	1

نتائج الإستبيان لمحور صعوبات مهنة المراجعة في الجزئر.

		الإجابات					
المحور	رقم العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
محور صعوبات مهنة المراجعة في الجزئر.	7	7	14	3	4	2
	8	17	6	3	4	0
	9	15	7	4	3	1
	10	20	7	1	1	1
	11	21	5	1	2	1
	12	23	4	1	1	1
	13	19	4	4	2	1

نتائج الإستبيان لمحور الجزائر والمراجعة الدولية.

		الإجابات					
المحور	رقم العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
محور الجزائر والمراجعة الدولية.	**14**	21	5	2	1	1	
	15	5	16	3	4	2	
	16	18	9	1	1	1	
	17	13	11	3	2	1	
	18	20	7	1	1	1	
	19	1	1	6	21	1	
	20	13	9	4	3	1	

الملخص:

تناول البحث ممارسة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها وترقيتها إلى المستوى الدولي المرغوب فيه ومواكبة التطورات والتحديات التي تواجهها الجزائر، خاصة أن نظامها الاقتصادي أصبح يتميز بالانفتاح على العالم الخارجي ونظامها المحاسبي توجه نحو معايير المراجعة الدولية، ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة لعل من بينها:

- مدى تطابق المعايير الجزائرية للمراجعة مع معايير المراجعة الدولية.
- دراسة مقارنة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية.
- انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.

Summary:

The research dealt with the practice of financial auditing in Algeria, its development and promotion to the desired international level and keeping abreast of developments and challenges facing Algeria, especially since its economic system has become characterized by openness to the outside world and its accounting system is directed towards international auditing standards, which raises a group of topics that can be studied, including:

The extent to which the Algerian auditing standards conform to the international auditing standards.

A comparative study of the practice of auditing in Algeria with the practice in accordance with international standards.

- The reflection of Algeria's adoption of international accounting and auditing standards on the achievement of its endeavor towards economic opennes.