

## أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر

أ.د. براق محمد- المدرسة العليا للتجارة بالجزائر

أ. لقليطي الاخضر - جامعة المسيلة

### الملخص:

يعد موضوع معايير المراجعة الدولية من المواضيع الهامة التي استدعت اهتماما كثيرا من الدول لما له من أثر على تطوير مهنة المراجعة، وكذا الحاجة إلى تحسين مستويات الأداء المهني لمراجعي الحسابات داخل الفئات المختلفة من مكاتب المراجعة في إيجاد إطار متفق عليه بين أعضاء المهنة، وذلك من خلال الالتزام بما ورد في معايير المراجعة الدولية من إجراءات وقواعد مما ينعكس على كفاءة وفعالية المراجعة ومن ثم تطوير بيئة مهنة المراجعة داخل المؤسسات الاقتصادية بالجزائر.

### Abstract :

The international audit standards theme is considered as one of the most important topics that necessitated a large attention of many countries because of its impact on the development of the audit profession, as well as the need to improve the levels of the auditors' professional performance within the various categories of the revision offices in order to find an agreed framework between the members of the profession through the commitment to the procedures and rules stated in the international audit standards. Consequently, it would improve the audit efficiency and effectiveness and thus develop an audit profession environment within the economic institutions in Algeria.

## مقدمة

يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير المراجعة من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها، بالإضافة إلى أن هناك تطوراً مستمراً في مهنة المراجعة والبيئة التي تطبق فيها، وبالتالي فإن المعايير التي تصلح للتطبيق في ظروف معينة قد لا تصلح للتطبيق في ظروف أخرى.

وفي ظل الآراء المتباينة حول اختلاف المعايير عن بعضها البعض، يمكن القول أن الفوارق في معايير المراجعة المهنية من دولة لأخرى يعتبر اختلافاً في الدرجة أو المستوى، لذلك فإن السعي نحو تحقيق التناغم أو التجانس بين المعايير الدولية وبين المعايير الوطنية لا يواجه صعوبات كثيرة، على عكس الحال إذا قورن الأمر بمعايير المحاسبة الدولية، حيث يرجع التباين إلى تعدد السياسات والأساليب المحاسبية. فالمظاهر الفنية للمراجعة المهنية مثل التعاريف والأهداف والإطار العام والمعايير والإجراءات، تعتبر أكثر تجانساً نسبياً على المستوى الدولي بالمقارنة بالمعايير المحاسبية.

من خلال ما سبق، يمكن صياغة السؤال الرئيسي الذي تأتي هذه الورقة للإجابة عليه كما يلي:

ما أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر؟

يستمد موضوع هذا البحث أهميته من خلال الحاجة إلى تحسين مستويات الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجزائر، وذلك من خلال إدراك أهمية الالتزام بما ورد في معايير المراجعة الدولية من إجراءات وقواعد، مما ينعكس على كفاءة وفعالية المراجعة. إن الإلمام المعرفي بما ورد في معايير المراجعة الدولية من إجراءات وقواعد تحكم عملية المراجعة وأهدافها، تساعد المراجع على إبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، من أجل كسب ثقة الأطراف الخارجية بالتقارير المالية.

ولمعالجة السؤال الرئيسي المطروح يتم التطرق إلى النقاط التالية:

- الإطار العام لمعايير المراجعة وواقع تنظيم المهنة في الجزائر.

- نطاق معايير المراجعة الدولية.

### 1- الإطار العام لمعايير المراجعة

يتناول في هذا الجانب الإطار العام لمعايير المراجعة، وذلك من خلال دراسة نشأة معايير المراجعة، وتعريفها.

#### 1-1 نشأة معايير المراجعة

لقد ظهرت معايير المراجعة المقبولة في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل الخمسينيات، حيث شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة سميت لجنة إجراءات المراجعة، و ذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير. وقد نشرت تلك اللجنة تقريرها سنة 1954، حيث فرقت بين معايير المراجعة وإجراءاتها، ذلك لأن الإجراءات ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مراجع الحسابات، أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه

الأعمال والكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة. وترتبط معايير المراجعة تمييزا لها عن إجراءات المراجعة ليس فقط بالصفات المهنية للمراجع ولكن أيضا بكيفية أدائه لفحصه وإعداد تقريره.

وقد أعدت معايير المراجعة الدولية بواسطة لجنة ممارسات المراجعة المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك بهدف تحقيق الاتساق في ممارسات المراجعة والخدمات المرتبطة بها في مختلف أنحاء العالم. ومما يجدر الإشارة إليه، أن وجود معايير المراجعة لا يؤدي إلى إلغاء الحاجة إلى ممارسة مراقب الحسابات للتقدير المهني عند تنفيذ واجباته المهنية حيث إن كل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر.

### 2-1 تعريف معايير المراجعة

أدت الحاجة إلى ظهور مراجع الحسابات مما أدى بالضرورة إلى وجود معايير أو قياسات تتحكم في عملية المراجعة. يمكن اعتبار المعيار بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المراجع، بحيث تعتبر المعايير المرجع لأعمال المراجعين، أو كما عرفها موير (MOYER) بأنها مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل، بحيث تمثل مقياسا عاما للأداء وتوضع هذه المعايير بالاتفاق وبالإجماع من طرف منظمات مهنية عالمية متخصصة وبمساهمة مكاتب المراجعة الكبرى.<sup>i</sup>

### 3-1 واقع تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

لقد مرت مهنة المراجعة في الجزائر بعدد من مراحل التطوير، يتمثل هذا التطوير باهتمام المسؤولين عن المهنة بإصدار المراسيم والأحكام المتعلقة بتنظيم المهنة وتنظيم عمل مراجعي الحسابات وإصدار القوانين والقواعد الكفيلة لتنظيم الأركان الأساسية للمهنة، سواء الأركان المرتبطة بالمراجع وعمله داخل المؤسسات أو الأركان المرتبطة بالتنظيم المهني والمعايير الخاصة بالمهنة وقواعد وآداب السلوك المهني.

### 1-3-1 التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر

شهد التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر عدة مراحل، وذلك ابتداء من 1969 إلى ما بعد 2002.

### 1-1-3-1 الفترة 1969-1980

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.<sup>ii</sup>

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب، وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة المواليين:

- المراقبين العامين للمالية.

- مراقبو المالية.

- مفتشوا المالية.

كما أوكلت للمراجعين المهام الموالية:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

### 1-3-1-2 الفترة 1980-1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/30/1982 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة.

### 1-3-1-3 فترة ما بعد الإصلاحات

كان تطور مراجعة الحسابات في الجزائر بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي.

### 1-3-1-4 الفترة ما بين 1992 إلى غاية 2001

عرفت هذه المرحلة إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الذي تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين. وبالتالي، اعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة.

### 1-3-1-5 ابتداء من سنة 2002

تم في هذه المرحلة إنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة، مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة وإعادة إخضاعها لوزارة المالية.

### 1-3-2 الهيئات المشرفة على المراجعة

لا يمكن فصل تناول الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لاعتبار أن المراجعة هي مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة.

## 1-2-3-1 المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة

### الوطنية للمحاسبين المعتمدين

نصت المادة (14) من القانون 01-10 على أنه ينشأ مصنف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات والمحاسبين ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين. يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويسير كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كمجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن إنشاء مجالس جهوية، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

وفضلا عن أحكام المادة (14) أعلاه، يقوم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين باعتباره جهازا مهنيا يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 15، 16 و 17 من نفس القانون بما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها
- إعداد مدونة أخلاقيات المهنة
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة المحاسب وحسن سيرها.

## 1-2-3-2 المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 وطبقا للمادة 04 من هذا القانون، حيث تنص على أنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييم المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.<sup>iii</sup>

تتمثل صلاحياته طبقا للمادة 11 من نفس المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 فيما يلي:<sup>iv</sup>

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدرسيها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييم المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور مناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

## 2- معايير المراجعة الدولية

تنقسم معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات.

### 1-2 المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير، وهي كما يلي:<sup>v</sup>

- معيار التأهيل المهني الكافي.
- معيار الحياد، الموضوعية والاستقلال.
- معيار العناية المهنية اللازمة.

### 1-1-2 التأهيل الكافي لمراجع الحسابات

يتم تنفيذ مهام عملية المراجعة بواسطة أشخاص تم تأهيلهم تأهيلاً كافياً من الناحية العلمية والعملية، فضلاً عن ضرورة توافر مجموعة من الصفات السلوكية الهامة مثل النزاهة والإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات وغيرها من الصفات.<sup>vi</sup>

### 1-1-1-2 التأهيل العلمي والعملية للمراجع

حرصت التشريعات والتنظيمات في مختلف دول العالم على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية في من يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث وضعت مختلف المنظمات المهنية شروطاً وقواعداً ما يكفل توافر الكفاءة العلمية والعملية للممتهنين لضمان أداء العملية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، باعتبار التأهيل العلمي والخبرة العملية المهنية مكملان لبعضهما البعض، فالتدريب المهني يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات المهنية التي يكون لها تأثير على العمل

### 2-1-1-2 التأهيل السلوكي للمراجع

يُمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي للمراجع من الارتقاء بالمهنة والمحافظة على كرامتها وتقاليدها وآدابها. فمراجع الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني. وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة، والمحافظة على أسرار العملاء، والصدق والصبر والدقة في العمل، والحذر في التصرفات، والمقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية.

لم تحدد معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً للتأهيل العلمي والعملية للمراجع، لكنها جاءت بفقرات مختلفة توضح وتنظم التأهيل المهني للمراجع، ومن هذه المعايير ما يلي:

- ورد ضمن الفقرة السادسة من المعيار الدولي رقم 220 بعنوان (الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة) أنه "يتعين على مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة والكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية واجبة"، كما يلتزم إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد قد حصلوا على درجة من التدريب العملي ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة.

- نصت الفقرة التاسعة من معيار المراجعة الدولي 220 بعنوان (الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة) على أنه "يجب على المراجع ومساعديه ذوي المستويات الإشرافية أن يراعوا التأهيل المهني لهؤلاء المساعدين الذين يقومون بأداء عمل مفوضين به عند التقرير عن مدى التوجيه والإشراف والفحص الملائم لكل مساعد".

- تضمن المعيار الدولي للمراجعة رقم 220 بعنوان (الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة) في فقرته 14 على أنه يجب "الإشراف على تقدم عملية المراجعة لتحديد ما إذا أن المساعدين لديهم المهارات والتأهيل الضروري لتنفيذ المهام المكلفين بها".

- أما المعيار الدولي للمراجعة رقم 310 بعنوان (المعرفة بأعمال المنشأة) فقد نصت الفقرة الثانية على أنه "عند القيام بمراجعة القوائم المالية، يجب على المراجع أن يكون ملماً أو أن يحصل على معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة حتى تمكنه من تحديد وفهم الحالات والممارسات والعمليات التي يعتقد بأن لها تأثيراً مهماً على القوائم المالية أو على الفحص أو على تقريره".

- نصت الفقرة السادسة من المعيار الدولي للمراجعة رقم 510 بعنوان (عمليات المراجعة للمرة الأولى - الأرصدة الافتتاحية-) على أنه "عندما يقوم مراجع آخر بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة فيجب على المراجع الحالي أن يحصل على دليل إثبات مناسب خاص بأرصدة المدة عن طريق فحص أوراق عمل المراجع السابق، وفي مثل هذه الظروف، يجب أن يضع المراجع الحالي في اعتباره الكفاءة المهنية والاستقلالية للمراجع السابق".

- ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم 550 بعنوان (الأطراف ذوي العلاقة) في فقرته السادسة على أن المراجع "يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في التعرف على الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية".

- تضمن المعيار الدولي للمراجعة رقم 600 بعنوان (استخدام عمل مراجع آخر) في فقرته على أنه "عند التخطيط لاستخدام عمل مراجع آخر، يجب على المراجع الرئيسي أن يأخذ في اعتباره الكفاءة المهنية للمراجع الآخر عند الاستعانة به ويمكن أن يتعرف على هذه الكفاءة من بعض المصادر للمعلومات مثل العضوية المشتركة أو من خلال التزامه مع مكتب آخر بالإحالة إلى التنظيم المهني الذي يتم الانتماء إليه،

وتلك المصادر يمكن تكاملها عن طريق الاستفسارات الملائمة مع المراجعين الآخرين أو من خلال مناقشة المراجع الآخر مباشرة".

- نصت الفقرة الثامنة من المعيار الدولي للمراجعة رقم 620 بعنوان (استخدام عمل خبير) على ما يلي "عند التخطيط لاستخدام عمل خبير، فإنه يجب على المراجع أن يقوم بتقييم الكفاية المهنية للخبير<sup>viii</sup>، وهذا يتضمن دراسة التأهيل المهني للخبير أو الترخيص بمزاولة المهنة، أو عضويته في هيئة مهنية ملائمة، وكذا خبرة وسعة الخبير في المجال الذي يسعى المراجع للحصول على أدلة إثبات فيه.

## 2-1-2 معيار الحياد والموضوعية والاستقلال

يعتبر الاستقلال أحد المبادئ الأساسية والتقليدية لعمل المراقب أو المراجع الخارجي، بل إنه يعتبر عاملاً رئيسياً في نمو مهنة المراجعة. وهناك من يرى أنه إذا كان لمهنة المراجعة أن تحتفظ باحترام من يعتمدون عليها، فإنه ينبغي أن تتمتع هذه الوظيفة بالاستقلال.<sup>viii</sup>

وقد ورد معيار الحياد والاستقلال ضمن معايير المراجعة الدولية الموالية:

- جاءت الفقرتان الخامسة والسادسة من المعيار الثالث بتحديد واضح لأهم الصفات التي يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بها لكي يحافظ على استقلاليته وحياده أثناء القيام بعملية المراجعة، ويتضح ذلك في مضمون الفقرة الخامسة التي نصت على أنه "يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني وعليه أن يتوخى العدالة ولا يسمح لتحيزه أو انطباعه أن ينال من تجرده، كما عليه أن يحافظ على تجرده وأن يكون ذا استقامة حقيقية ومظهر غير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر تلك المصلحة"، وكذا مضمون الفقرة السادسة التي نصت على أنه "يجب على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله ويجب عليه أن لا يفصح عن أية معلومات لأطراف أخرى دون تفويض محدد بذلك إلا إذا كان مثل هذا الإفصاح واجباً قانونياً أو مهنياً".

- اهتمت الفقرة الخامسة من المعيار الثالث بتحديد ملامح العلاقة بين المراجع والمراجع الآخر، والقيود التي يتوجب إتباعها عندما يستعين المراجع بمراجع آخر، و يتضح ذلك في النص الآتي "على المراجع عندما يستعين بعمل مراجع آخر إحاطة المراجع الآخر بمتطلبات الاستقلال القابلة للتطبيق بالنسبة للمنشأة والحصول على كتاب يضمن به المراجع الآخر التزامه بهذه المتطلبات".

- نصت الفقرة الرابعة من المعيار السابع بعنوان (مراقبة جودة أعمال المراجعة) على أنه "يجب أن يتم تفويض أي عمل للمساعدين بطريقة توافر ضماناً معقولاً بأنه مثل ذلك العمل سيتم أدائه من قبل أشخاص لديهم استقلالية ودرجة من المهارة والكفاءة المطلوبة في مثل هذه الظروف".

- ورد في الفقرة التاسعة من المعيار العاشر المتضمن الاستفادة من عمل المراجع الداخلي على أنه "تعتبر مهمة المراجعة الداخلية جزءاً من المنشأة وهي بغض النظر عن استقلالها الذاتي وموضوعيتها لا تستطيع مواجهة معايير الاستقلال التي تعتبر جوهرية حينما يعبر المراجع الخارجي عن رأيه بشأن المعلومات المالية، ويتحمل المراجع الخارجي المسؤولية عن تقريره وحده، ولا تنقص هذه المسؤولية من جراء استخدامه لأي جزء



من عمل المراجع الداخلي. وبالتالي، فإن الاجتهادات المتعلقة بمراجعة المعلومات المالية يجب أن تكون اجتهادات المراجع الخارجي فقط".

- المعيار الثامن عشر بعنوان (الاستفادة من عمل الخبير)، حيث ورد في فقرته الثامنة على أنه يجب على المراجع أن يأخذ موضوعية الخبير باعتباره، وتزداد مخاطر النيل من موضوعية الخبير في الحالات الآتية:

- عندما يكون موظفاً من قبل العميل.
- عندما يكون مرتبطاً بشكل ما مع العميل، كأن يكون مثلاً معتمداً عليه من الناحية المالية أو يكون مستثمراً أمواله لديه، وتبعاً لذلك يجب على المراجع في مثل هذه الأحوال القيام بإجراءات مكثفة بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي كان مخططاً لها أو تقييم مدى الحاجة إلى خبير آخر.

### 2-1-3 معيار العناية المهنية اللازمة

يجب على المراجع أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة، وإلا فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركاً لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة.<sup>ix</sup>

ولقد قام كلٌّ من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار مجموعة من المعايير، والتي كان لها الأثر الكبير على رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات بين المراجع ومستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بالمسؤولية القانونية للمراجع، حيث أدت بعض هذه المعايير إلى:

- تحديد متطلبات ومسؤوليات المراجع عن اكتشاف الغش، كما جاء في المعيار رقم (99) (SAS No.99). والغش والخطأ، كما جاء في المعيار رقم (240) (ISA No. 240).<sup>x</sup>

- تحسين فعالية المراجعة من خلال اكتشاف الأعمال غير القانونية من جانب العملاء، كما جاء في المعيار رقم (54) ومراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية، كما جاء في المعيار رقم (250).<sup>xi</sup>

- قدرة المراجع على الإنذار المبكر باحتمال الفشل في الاستمرار، كما في المعيار رقم (59) وتوصيل أمور المراجعة ذات الصلة بالإدارة، كما جاء في المعيار رقم (260).<sup>xii</sup>

### 2-2-2 معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن (أدلة الإثبات) الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات.<sup>xiii</sup>

وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة معايير، تتمثل في التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات.

## 2-2-1 معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين

تُمكن عملية التخطيط المراجع من تحديد ما يجب القيام به في عملية المراجعة، ومن سيقوم به والزمن اللازم لتنفيذ مهام عملية المراجعة. ويحتوي معيار التخطيط على القواعد التي يجب على المراجع الالتزام بها عند تصميم وتطوير خطة المراجعة، وعند إعداد البرنامج الزمني لتنفيذها، وعند تخصيص إمكانيات المراجعة على الأوجه التي تتميز بارتفاع مخاطرها بما يمكن من رفع كفاءة وفعالية تنفيذ مهام المراجعة وتحقيق أهدافها. ويعد التخطيط عملية مستمرة طوال فترة المراجعة، حيث يتم وضع خطة عامة متكاملة تتلاءم مع نطاق العمل المتوقع ووضع برنامج مراجعة، ويمكن تعديل الخطة العامة وبرنامج المراجعة في حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة. إضافة إلى ذلك، يجب على المراجع توثيق الخطة بالمستندات.

## 2-2-2 معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وكافة الطرق التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية مقدماً. وتعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ وكذلك التحقق من مدى تنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفعالية.<sup>xiv</sup>

فالرقابة الداخلية في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى بدوره إلى احترام صارم للإجراءات والقوانين، كما أنها تعتبر مصدراً للثقة والطمأنينة في المؤسسة. وتهدف الرقابة الداخلية "إلى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الانحرافات بطريقة عملية وسريعة، كما أنها تتأكد من أن الجرد والتسجيل المحاسبي مطابقان للحقيقة وللقواعد الخاصة بالمؤسسة".<sup>xv</sup>

ويقصد بنظام الرقابة الداخلية كل السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة للمساعدة في تحقيق أهدافها وضمان سير العمل طبقاً لسياسات الإدارة، بما في ذلك حماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية والإعدادات المناسبة للبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها.<sup>xvi</sup>

## 2-2-3 جمع أدلة الإثبات

ليس باستطاعة المراجع أن يتأكد من أن التسجيلات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة تعكس في الواقع كل العمليات التي نتجت عن نشاط المؤسسة. وعليه، لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية.

كما يجب على المراجع قبل الإدلاء برأيه أن تكون لديه أدلة إثبات وقرائن تدعم تقريره، وهذه الأدلة أو القرائن يحصل عليها المراجع عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية والقيام بمختلف الاختبارات، واستعماله لوسائل فحص الحسابات كالمشاهدة العينية، تصريحات المسؤولين... إلخ.

## 2-3- معيار التقرير

يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الاتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية المراجعة، وهو نتاج عمل المراجع الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها، كما يعتبر أيضا أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء المدنية أو الجنائية.<sup>xvii</sup>

ويسترشد المراجع بمعايير التقرير في إعداد تقريره من الناحية الشكلية ومحتوياته، ولقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (700) لسنة 2004، تحت عنوان (تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها)، ويعد الهدف من هذا المعيار هو وضع قواعد وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة، كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بوضع رأيه مكتوباً وواضحاً عن القوائم المالية ككل، وكأساس لإبداء المراجع رأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات، ويتضمن هذا الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية، ومدى اتفاقها مع القوانين السائدة.<sup>xviii</sup>

#### خاتمة:

من خلال هذا المقال، يتم استعراض النتائج على النحو التالي :

- تعتبر معايير المراجعة الدولية بما تتضمن من إجراءات وإرشادات ترتبط بالمرحلة المختلفة لعملية المراجعة أكثر المداخل ملائمة للتطبيق العملي.

- يتركز تفعيل الدور الإيجابي لمراجع الحسابات في الجزائر بهدف زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة على ضرورة معرفة والتزام مراجع الحسابات بالمسؤوليات المرتبطة بعمله كما أقرتها معايير المراجعة الدولية.

- تعتبر الكفاءة لمراجع الحسابات في الجزائر في تطبيق وإتباع ما ورد بمعايير المراجعة الدولية من إجراءات وإرشادات ترتبط بمخاطر المراجعة من أهم العوامل المؤثرة في تخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى أدنى حد ممكن.

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن اقتراح ما يلي:

- ضرورة اهتمام الجهات المهنية بالجزائر بمدخل معايير المراجعة الدولية، وما تتضمنه من إجراءات وإرشادات لتوفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة المراجعة بالجزائر، ووضع الإقرارات والتعليمات اللازمة للارتقاء بالمهنة والمستوى المهني للمراجعين والكفاءة المهنية المطلوبة.

- توفير برامج التدريب والتعليم المستمر بما يرتبط بالمعايير الدولية للمراجعة وما تتضمنه من إجراءات وإرشادات، وكيفية تطبيقها بشكل صحيح، مما يساعد في وضع رؤية وتخطيط واضح لمعايير مراجعة محلية ملائمة لبيئة مهنة المراجعة بالجزائر.

- دعم المنظمات المهنية الخاصة بمراجعة الحسابات بحيث تكون قادرة على عقد ندوات ومؤتمرات تهتم بتطوير مهنة المراجعة.

- الاهتمام في إقرار الدراسات التطبيقية على مدخل معايير المراجعة الدولية لغرض التوصل إلى صياغة حقيقية ونهائية لمعايير مراجعة ملائمة لمهنة المراجعة بالجزائر.

- حث مكاتب المراجعة على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المراجعين من خلال برامج التعليم المهني المستمر  
هوامش ومراجع البحث

- <sup>i</sup> إبراهيم شاهين " مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية"، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد 05، 1995، ص 36.
- <sup>ii</sup> قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970
- <sup>iii</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 المؤرخة في 2010/07/11
- <sup>iv</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخ في 2 فيفري 2011
- <sup>v</sup> محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 49.
- <sup>vi</sup> إبراهيم شاهين " المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة"، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد 04، 1995، ص 20.
- <sup>vii</sup> أمين السيد احمد لطفى، موسوعة معايير المراجعة (دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأي المصرية والدولية والأمريكية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص 726.
- <sup>viii</sup> سامي معروف عبد الرحيم " الاستقلال المهني لجهاز المراجع الحكومي تجربة ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية"، مجلة الإدارة والمالية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الرابع، 1988، ص 131.
- <sup>ix</sup> محمود مصطفى منصور الشريف، إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية - دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2006، ص 14
- <sup>x</sup> Hand Book of International Auditing, ISA No. 240, " Fraud and Error ", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004
- <sup>xi</sup> مزيد من التفاصيل عن هذين المعيارين يمكن الرجوع إلى: Hand Book of International Auditing, ISA No. 250, "Consideration of Laws and Regulations in An Audit of Financial Statements", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004.
- <sup>xii</sup> Hand Book of International Auditing, ISA No. 260, "Communication of Audit Matters with those Charged with Governance", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004
- <sup>xiii</sup> محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص 75.
- <sup>xiv</sup> حسين القاضي وآخرون، " دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، سوريا، المجلد 28، العدد 2، 2006، ص 177.
- <sup>xv</sup> Allel Hamini Le Contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable, Office des Publications Universitaires, Alger, 1993, p 22.
- <sup>xvi</sup> Hand Book of International Auditing, IAPS No. 1008, " Risk Assessment and Internal Control -CIS Characteristic and Consideration", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 8.
- <sup>xvii</sup> علي عبد القادر ذنبيات " الدلالات التفسيرية لفترة الرأي في التقرير التنظيمي (غير المتحفظ) لمدقق الحسابات الخارجي"، مجلة العلوم الإدارية، الأردن، المجلد 31، العدد 02، 2004، ص 261.
- <sup>xviii</sup> Hand Book of International Auditing, ISA No. 700, " The Auditor's Report on Financial Statements", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag. 1 - 4.