

التطورات الاقتصادية الراهنة والحاجة لإصدار معايير للمراجعة  
د. سعودي بلقاسم  
جامعة المسيلة

| Résumé  | ملخص   |
|---|--|
| <p>Les développements économiques que les entreprises ont connu déboucher sur la contrainte d'établir, de fonder des critères d'audit qui ont un rôle pour rétablir la confiance des opérations quotidiennes. En plus, ces critères ont des rapports avec tous les partenaires et acteurs actifs dans l'environnement de l'entreprise, pour le rétablissement et la consolidation de la confiance. Il faut une personne en dehors de l'environnement avec un profil adéquat lequel permettant de réunir toutes les preuves pour émettre son point de vue ou son avis.</p> | <p>التطورات الاقتصادية التي عرفتتها مختلف المؤسسات أدت إلى حتمية إصدار معايير للمراجعة يكون لها دور في زيادة الثقة لعملياتها اليومية، بالإضافة إلى انعكاسات إيجابية لكل الأطراف ذات العلاقة بها، ولتحقيق هذه الثقة يجب أن يقوم بعملية المراجعة شخص خارجي له من التأهيل العلمي والعملية ما يكفي من الحصول على أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات والقرائن لإبداء رأيه.</p> |

### أولاً: الإطار العام ومنهجية البحث

#### 1.1. مقدمة:

أدت التحولات الاقتصادية الراهنة عبر بلدان العالم و رغبة اصحاب رؤوس الاموال في توسيع انشطتهم الصناعية والتجارية والخدمية والفلاحية إلى ضرورة تطبيق المراجعة الإختبارية بالإعتماد على العينات التي يتم اختيارها من طرف المراجع والتي غالباً ما تكون ممثلة بشكل فعال للعمليات المالية بالمؤسسة، وهذا بدوره يؤثر بشكل سلبي على مستوى الأداء، و لمواجهة ذلك قامت عدة هيئات علمية و مهنية في دول العالم بوضع قواعد، و معايير تحكم عمل مزاوولي مهنة فحص الحسابات وإعتبارها من الاجراءات المحاطة بالحقوق بما يضمن مستوى متميز من الأداء يقبله مستخدمو القوائم المالية. يزيدهم ثقة واطمئنانا فيما بيديه المراجع من أحكام تتعلق بالعمليات المالية بالمؤسسة .

#### 2.1. أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في إصدار معايير للمراجعة تشكل فيما بينها أسسا لمراجعة القوائم المالية بالمؤسسة .

#### 3.1. مشكلة البحث :

تحدد مشكلة البحث في الاجابة على السؤالين التاليين:

**الأول:** إلى أي حد يمكن اعتبار معايير المراجعة الدولية أساس يعتمد عليه لمراجعة أرصدة حسابات القوائم المالية؟  
**الثاني:** هل أن معايير المراجعة الموجودة حالياً كافية لمعالجة القضايا الجديدة في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة؟

#### 4.1. فرضيات البحث

يقوم البحث على الفرضيتين التاليتين:  
**الأولى:** التأهيل العلمي والعملي للمراجع يساعده على ابداء الرأي حول ماكلف به من أعمال.  
**الثانية:** العمل بالمعايير الحالية ووضع مبادئ للقضايا المعمول بها وتطويرها يؤدي إلى معالجة القضايا الجديدة.

#### 5.1 أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق هدفين وهما:

-إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

- اتخاذ قرارات مستقبلية بناء على رأي المراجع.

**ثانياً : معايير المراجعة في ظل التحولات الاقتصادية الحالية**

بناء على ما تقدم سيتناول البحث تحليل النقاط الآتية:

#### 1.2. المعايير الشخصية للمراجع في ظل التطورات الاقتصادية الحالية.

تهتم بالتأهيل العلمي و العملي و الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المراجع حتى يتمكن من القيام بعملية المراجعة طبقاً للمستويات النوعية المطلوبة، وتعتبر شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، وتتكون من(1):

**1.1.2. التأهيل العلمي و العملي للمراجع :** وتتمثل في جملة من المعارف والخبرات

في شتي الميادين والتي تزداد اتساعاً مع مرور الوقت، وينقسم هذا المعيار إلى :

أ- التأهيل العلمي للمراجع .

ب- التأهيل العملي للمراجع .

ج- الربط بين التأهيل العلمي و العملي و متطلبات الأداء المهني من خلال تصنيف المراجعين.

**2.1.2. استقلالية المراجع:** تتمثل في نزاهته واستقامته ، أثناء تأدية مهامه المهنية، و إبداء رأيه الفني بكل موضوعية و عدم تحيزه، بمعنى أن يكون محايداً ونزيهاً بين إدارة المؤسسة موضع المراجعة والمسئولة عن إعداد القوائم المالية و مستخدميها، حيث تعتبر فكرة استقلالية المراجع من المبادئ الأساسية لعملية المراجعة (2) وتتمثل مظاهر الالتزام في :

- حرصه على فحص كل العمليات بالمؤسسة وما يؤيدها من مستندات كافية وملائمة تؤدي إلى تشكيل قناعة تساعده على ابداء الرأي واعداد التقرير، للأعمال الموكلة إليه بالمؤسسة محل المراجعة.

-حرصه على استقلاليته شكلاً ومضموناً من خلال قرار انسحابه من عملية المراجعة عند شعوره بتأثر الاستقلالية، و رفض القيام بعمليات مراجعة مشروطة

الاتعاب أو القيام بمراجعة مؤسسات بها أفراد تربطهم به صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة (3).

**3.1.2. بذل العناية المهنية** من قبل المراجع و الالتزام بقواعد السلوك المهني في أداء العمل و إعداد التقرير تكون من خلال تحمل المراجع المسؤولية في الكشف عن عمليات التلاعب في القوائم المالية و حرصه على التحقق من مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتحديد الاجراءات الملائمة للكشف عن اي غش أو تلاعب في أرصدة حسابات القوائم المالية.

## 2.2. معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف للقيام بمهمته ، ولتحقيق ذلك يتطلب منه مراعاة معايير اخري متعلقة بأعماله، ومن هذه المعايير مايلي:

### 1.2.2 التخطيط لعملية المراجعة و الإشراف عليها بشكل مناسب وكاف من خلال (4):

أ- التخطيط لكل عملية مراجعة قبل القيام بها كتقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم والإشراف على عملهم بصورة مستمرة.

ب- الأخذ بعين الاعتبار توقيت كل اجراء من اجراءات المراجعة من حيث تعيين المراجع الخارجي، القيام بعملية المراجعة، و تنفيذ إجراءات المراجعة.

**2.2.2. دراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة:** وبموجب هذا المعيار يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من تطبيقه الفعلي أثناء القيام بعملية المراجعة بصورة سليمة كأساس يعتمد عليه في تحديد حجم الاختبارات اللازمة .

### 3.2.2 أدلة الإثبات: ضرورة الحصول على قدر كاف من

أدلة الإثبات وحرص المراجع على تقييمها قبل استخدامها في الحكم، لتكون أساسا يعتمد عليه عند التعبير عن رأيه في التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص الحسابي، الفحص القانوني و الموضوعي للمستندات، الفحص الجبائي الانتقادي المنظم و الملاحظات و الاستفسارات و المصادقات، وغيره من أنواع أدلة الإثبات.

ويرى الباحث أن أدلة الإثبات في المراجعة هي تلك المعلومات الكافية والملائمة والمقنعة التي يحصل عليها المراجع للوصول لاستنتاجات تساعد على إبداء رأيه المهني المستقل الموضوعي عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية لنتائج المؤسسة و المركز المالي لها، وبهذا المعنى تختلف الأدلة عن القرائن التي تزود المراجع بدرجة اقل من الاقناع، و أن القرائن تعتبر أدلة مبدئية أو احتمالية تحتاج لأدلة قاطعة أو نهائية، فمذكرة إدخال المخزونات مثلا، ومحضر تسليم حيازة القيم الثابته تعتبر قرائن على فاتورة الشراء .

وتتمثل المحددات الخاصة بأدلة الإثبات في الآتي (5):

أ- **الملائمة :** ويقصد به صلاحية الدليل ( أو المستند) في مساعدة المراجع في استنتاج رأي منطقي عن رصيد الحساب محل المراجعة ، اي يقوم على قاعدة القياس النوعي ، اي ان ملائمة الدليل تتحدد بمدى الاعتماد عليه في الحكم على عدالة القوائم لمالية.

**ب- الكفاية :** مفهوم كفاية الأدلة يقوم على قاعدة القياس الكمي أي مقدار أو حجم الأدلة الضرورية لتدعيم رأي المراجع، وهذا يعني وجود علاقة بين كفاية الأدلة والبراهين وبين كمياتها ودرجة تنوعها.

**ج- العرض الصادق والعادل:** ويعني أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد استخدمت في إعداد القوائم المالية.

وأنه في رأي المراجع أن الحقائق الاقتصادية المعروضة بواسطة المبادئ المحاسبية قد تم التعبير عنها بشكل معقول، وعلى ذلك فإن هذا المفهوم قائم على افتراض أن استخدام المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية يؤدي إلى عدالة تمثيلها للواقع الاقتصادي.

**د- الصلاحية:** صلاحية الدليل تعني ان يكون الدليل موضوعي بعيدا عن التحيز الشخصي وهذه الخاصية تشير إلى امكانية وقدرة أطراف محايدة على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة، فمثلا الفاتورة تدل على ملكية الأصل بالإضافة لبقية المستندات الأخرى المؤيدة كمسند الاستلام، ومستند تسديد المبلغ... الخ، فهذه المستندات تكون على درجة عالية من الموضوعية.

**ه- التوقيت :** يعبر التوقيت عن الفترة التي يتم فيها جمع أدلة الاثبات، وتكون الأدلة أكثر اقناعا لأرصدة الحسابات محل المراجعة عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من اعداد القوائم المالية فمثلا جرد الاسهم وقيمتها السوقية في تاريخ اعداد الميزانية يكون أكثر اقناعا عند اتمام الجرد.

**و- السلوك الأخلاقي:** يتمثل في الالتزام بأخلاقيات المهنة من قبل المراجع، وأن لا يأتي بأي فعل من شأنه أن يحط من كرامة المهنة أو يمس نزاهته أو يضر بمصالح الزبائن والمجتمع

و يقوم هذا المفهوم على فرض الالتزام تجاه المهنة والمستخدمين للقوائم المالية.  
**ز- مدى الاقتناع والتكلفة :** عند اتخاذ المراجع قراره بشأن الأدلة التي تم جمعها أثناء عملية المراجعة ، يجب عليه أن يأخذ في إعتباره كلا من مدى الاقتناع بهذه الأدلة وتكلفة الحصول عليها.

و بالنسبة لمحدد الاقتناع والتكلفة ( أو التكلفة والمنفعة أو اقتصادية المعلومات ) إن تطبيق هذا المحدد يتوافق مع قواعد الرشد الاقتصادي .

ولتحقيق اقتصادية انتاج المعلومات المحاسبية المسيرة لقواعد الرشد الاقتصادي يجب أن تكون المنافع المحققة من انتاج المعلومات أكبر بكثير من تكلفة انتاجها، مع مراعاة البعد الاستراتيجي للمنافع بمعنى لا يمكن انتاج معلومات تزيد تكلفتها عن المنافع المتوقعة من انتاجها. بالإضافة إلى ربط جودة المعلومات بجودة المصدر الذي يتم من خلاله الحصول على هذه البيانات والمعلومات.

ويستخلص الباحث من خلال المحددات الخاصة بأدلة الاثبات مايلي:

- وجود علاقة طردية بين ملائمة المعلومات المحاسبية والمنفعة المحققة لمستخدميها.

- تتوافر الملاءمة في المعلومات المحاسبية عندما تستطيع التأثير على مخرجات القرار.

- تمثل الملاءمة دالة لثلاثة متغيرات تتمثل في:

- إمكانية أحداث التغذية العكسية لتحقيق رقابة فاعلة.
- القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية.
- إتاحة المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار.

### 3.2.3. معايير إبداء الرأي واعداد التقرير النهائي

تمثل المنتج المادي الاساسي للمراجعة، حيث تمثل المعلومات الكافية، الواضحة والمختصرة التي يتم تبليغها من المراجع لأغلب مستخدمي القوائم المالية. وتحققاً لذلك حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم اعداد تقرير المراجعة وهي<sup>(6)</sup> :

**1.3.2.** يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمهتمة بشكل عام بقياس النشاط الاقتصادي والوقت الذي يتم فيه عمل هذا القياس وتسجيل الأنشطة الاقتصادية وكذلك الايضاحات التي تحيط بتلك الأنشطة واعداد وتقييم ملخص بالانشطة الاقتصادية في القوائم المالية.

**2.3.2.** التأكد من مدى ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حيث يظهر هذا الالتزام من خلال الإشارة في تقرير المراجعة إلى تجانس تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى وأي تغيير يطرأ على طرائق تطبيقها.

**3.3.2.** التأكد فيما إذا كان مبدأ الوضوح والمصادقية في التقارير المالية كافياً يظهر هذا الالتزام من خلال التحقق من مستوى الإفصاح الذي تعبر عنه القوائم المالية وتحديد المراجعين للأمر المهمة التي يتطلب من ادارة المؤسسة الإفصاح عنها والتي قد تكون المؤسسة اغفلت عنها.

**4.3.2.** إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة وتقديم صورة صادقة عن نتيجة الدورة المالية، والإجراءات الضرورية حسب ما تقتضيه معايير المهنة<sup>(7)</sup> :

ولذا يعتبر التقرير الذي يعده المراجع لمختلف الهيئات عن المؤسسة منتوجاً أساسياً لعمليات التصديق وإبداء الرأي ويتضمن التقرير النهائي للمراجع حسب كل نوع مايلي<sup>(8)</sup> :

أ- فقرة المقدمة وتتضمن : اسم المراجع، طبيعة المهمة المسندة إليه ،اسم المؤسسة ، الدورة المالية موضع المراجعة، الجهة الموجه إليها التقرير، أنواع القوائم المالية أو غيرها من الحسابات، كما يشار فيها إلى:

- الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية هو من مسؤولية الإدارة ، و ان مسؤولية المراجع تنحصر في ابداء الرأي.

- رأي المراجع حول الحسابات السنوية ويحتوي على:

ب - فقرة لتحديد نطاق المهمة ( فقرة المجال أو البيان الفعلي) تمثل بياناً فعلياً يتعلق بما قام به المراجع في عملية المراجعة، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ووصف الجوانب الهامة في المراجعة، بالإضافة إلى تصميم عملية المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الإنحرافات، توضيح أنواع الأدلة الكافية والملائمة التي تم التوصل إليها والأخذ بها.

ج - فقرة الرأي يتم فيها عرض النتائج التي توصل إليها المراجع بناء على اختبارات المراجعة المتكونة من فرعين أساسيين اختبارات الرقابة الداخلية وهي

اختبارات يجريها المراجع على نظام الرقابة الداخلية ( أو مايسمي بهيكل الرقابة الداخلية) ، وتنقسم إلى اختبارات الالمام والمعرفة التي يقوم بها المراجع بحيث يكون مُلماً بالمعايير الدولية وقواعدها، بالإضافة إلى اختبارات الالتزام فيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية في تطبيقه وتنفيذه يعمل وفقاً للنظام والتصميم الموضوع.

### الخاتمة

تعتبر عملية مراجعة الحسابات بالمؤسسة من المبادئ الأساسية المعروفة والمهمة للمراجعين الخارجيين بالرغم من بديهية التسليم الاولي بكفاءة وفاعلية معد أو منجز الحسابات بالمؤسسة ، ووجود نظام رقابة داخلية و مراجعين داخليين لها، وأعتبرت عملية المراجعة من المبادئ الاساسية للمراجعين نتيجة ما يتوفر لديهم من استقلال في الرأي و التحرر من أي التزامات أو ضغوطات أو مصالح مع المؤسسة محل المراجعة ، و ما يتمتعون به أيضا من تأهيلات وكفاءات واتجاهات فكرية و عقلية محايدة وموضوعية تمكنهم من فهم المعايير الدولية للمحاسبة وكيفية استخدامها في الجانب العملي لعملية المراجعة، دون تحيز لأي من الأطراف التي يهملها الأمر من المتعاملين مع المؤسسة، بحيث تكون غايتهم في النهاية الحرص على حماية المصالح المتعارضة لهذه الأطراف.

وتقديم أعمالا وتدخلات تمكنهم من إعطاء آراء محايدة ومستقلة مدعمة بأدلة وقرائن إثبات ، عن مدى شرعية وصدق الحسابات التي تزيد للمعلومات المحاسبية قوتها القانونية.

وأن كل ما يترتب عن صحة القوائم المالية لاعتبارها الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الاطراف الخارجية ليست هدفا في ذاته، ولكنه مخرجات للنظام المحاسبي المالي (SCF)، و مدخلات لعملية اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية بواسطة مستخدمى هذه المعلومات، وبذلك فالمراجعة تعتبر من المهام التي يسعى المراجعون من خلالها لتحقيق عدة أهداف تلبية لحاجيات و توقعات المستفيدين من خدماتها.

## الهوامش

1. مأمون حمدان، تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مطبعة دمشق، سوريا، 2008.
2. Chris Davis and al :Auditing-Using Contols to Protect Information Assets ,McGraw-Hill ,New York, 2007 .
3. أنظر القانون 08-91 الموافق لـ 1991/04/27 المنظم لوظائف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، المادتان 34، 47.
4. يوسف محمود جربوع ، دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة ، مكتبة الطالب الجامعي ،فلسطين ،2004.
5. وليم توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب ومراجعة أحمد حماد حجاج و كمال الدين سعد دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، سنة 1997.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد، 19، ،المؤرخة في 25 مارس 2009 .
7. Bernard Germond ,Audit Financier , Dunod , Paris,1991 .
8. Robert Castell, François Pascqualini, Le Commissaire Aux Comptes, Ed. Economic ,Paris , 1995.