

1. مفاهيم عامة:

تتعدد الوسائل والآليات الرقابية التي تساعد بشكل كبير على ضمان توليد معلومات محاسبية تتمتع بالمصداقية والموضوعية اللازمتين للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية، ومن بين هذه الوسائل نجد المراجعة بشقيها الداخلي والخارجي التي تتضمن طرق وإجراءات تسمح باكتشاف الأخطاء والانحرافات المحتملة وقوعها كذا التأكد من صحة العمليات.

ويعد هذا العلم محصلة للعديد من التجارب التي وقف عليها المراجعون عبر العصور باعتبار أن هذا النشاط قديم قدم الزمان، ولعل الحضارة اليونانية والمصرية خير دليل على الممارسات التي تمت تحت مسمى مراجعة للبيانات المالية التي يقدمها المحاسبون.

ولعل هذا النشاط بتطوره عبر الزمن لم يتوقف عند حد مراجعة البيانات المالية، بل تعدى ذلك ليفحص جميع الأنشطة داخل المؤسسة كشرط لاستيفاء عملية الحكم على قانونية وسلامة البيانات المالية والصورة الوافية لها، وبذلك ظهرت أنواع عديدة لهذا النشاط كمراجعة الإنتاج، المبيعات، المشتريات، الموارد البشرية ... الخ التي تتم على الوظائف التشغيلية للمؤسسة، وكل هذه الأنواع جاءت بعد ظهور النوع الأصلي ألا وهو المراجعة المحاسبية والمالية.

1.1. مفهوم المراجعة:

لقد تم تعريف المراجعة من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها الجمعية المحاسبية الأمريكية للمراجعة، منظمة العمل الفرنسي للمراجعة ومصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي والتي سنتطرق إليها على النحو الآتي:

✓ عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف

المعنية.¹

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية -، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2006، الجزائر، ص 09.

✓ كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها "طريقة منهجية تتم من طرف مهني

باستعمال مجموعة من تقنيات تقييم المعلومات بهدف إصدار حكم معلل ومستقل بإتباع

معايير التنظيم وكذا تقدير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.¹

✓ كما نجد أن مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي أنه قد عرف المراجعة على

أنها: "فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصادقية الميزانية وجدول

حسابات النتائج لمؤسسة ما".²

ومن خلال التعاريف السابقة التي تم التطرق إليها يمكن صياغة تعريف بسيط للمراجعة على أنها

عملية فحص انتقادي منظم للقوائم المالية، بغرض إبداء رأي فني محايد حول مدى سلامتها وصحتها

وشرعيتها، حيث يقوم به شخص مؤهل ومستقل.

2.1. التطور التاريخي للمراجعة:

نشأت المراجعة منذ العصور القديمة الأولى، حينما دعت الحاجة إلى تدوين الحسابات. حيث

أشارت السجلات والآثار إلى ما يفيد بأن المصريين القدماء، اليونان والرومان قد استخدموا أساليب

مبسطة في مراجعة الموارد العامة للدولة،³ وبعد صدور كتاب "نظرة عامة للحساب والهندسة والنسب"

للعالم الرياضي *Luca Pacioli* سنة 1494م والتي أعتبرت حينها نقطة تحول في تاريخ المحاسبة،⁴

فقد ازدادت أهمية الحاجة إلى المراجعة وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة وذلك لحاجة

ملاك المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كيفية إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة.⁵

¹ J.c Becour et H.Bouquin, Audit Opérationnel, Economica, 2^e édition, 1996, Paris, p 12.

² Bernard Germond, Audit financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises,

Dunod, 1^{er} édition, 1991, Paris, p 28.

³ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، (دن)، 2008، (دب)، ص 02.

⁴ باسمة فالخ النعيمي، المحاسبة المالية، دار الكتاب الجامعي، الجزء الأول، 2012، صنعاء، ص 15.

⁵ حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007، الجزائر، ص 137.

ونتيجة لهذه التطورات ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في العالم ببريطانيا سنة 1845م، ثم لحقت بها كل من:¹

✓ كندا التي ظهرت بها أول منظمة مهنية للمراجعة سنة 1880م؛

✓ فرنسا سنة 1881م؛

✓ الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882م؛

✓ ألمانيا سنة 1896م؛

✓ أستراليا سنة 1904م؛

✓ فنلندا سنة 1911م.

وفي ظل تزايد المساعي الدولية من أجل وضع معايير موحدة لمهنة المحاسبة والمراجعة فقد تم إنشاء اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة سنة 1973م (IASB)، وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977م.²

3.1. أهمية وأهداف المراجعة:

1.3.1. أهمية المراجعة:³

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية، فهي وسيلة تخدم جهات كثيرة، لذلك تختلف أهميتها حسب الجهة المستفيدة منها على النحو الآتي:

✓ **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة اعتمادا شبة كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، مراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات تمت مراجعتها من قبل هيئة فنية محايدة، وبالتالي فإن مصادقة المراجع على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من

¹ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، الجزء الأول، 2009، صنعاء، ص 15.

² فانتح سردوك، محاضرات في مقياس تقنيات المراجعة والتدقيق، مطبوعة بيداغوجية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2016/2015، الجزائر، ص 06.

³ زهير الدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010، عمان، ص 15.

الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح للحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

✓ **المستثمرون:** أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية ومع توسع شركات الأموال وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، ظهرت الحاجة الماسة إلى تعيين مراجع قانوني مستقل ومحيد. بحيث يطمئن المستثمرين سواء الحاليين أو المحتملين بأن أموالهم قد تم استثمارها بطريقة تضمن لهم المردودية المسطر لها.

✓ **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تعتمد هي الأخرى على القوائم المالية التي تمت مراجعتها عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية. حيث تعتبر نتائج تحليلها للقوائم المالية التي تمت مراجعتها، من أهم المعايير المحددة لقبول طلبات المؤسسات من عدمه.

✓ **الزبائن:** اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

✓ **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، كمراقبة النشاط الاقتصادي ورسم السياسات الاقتصادية للدولة وفرض الضرائب. ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون كشف موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة.

بالإضافة إلى الجهات المذكورة سابقا، توجد جهات أخرى تمثل لها المراجعة أهمية بالغة، نذكر منها على سبيل المثال نقابات العمال، والتي تعتمد على القوائم المالية المراجعة في مفاوضاتها مع الإدارة في المسائل المتعلقة بحقوق العمال، كما نجد أن الموردون يعتمدون عليها كذلك في تحديد المخاطر التي تحول دون تحصيلهم لحقوقهم.

كما نلاحظ أن لكل جهة من الجهات المذكورة أنفأ، لها مبتغى من مراجعة القوائم المالية بغض النظر على استعمالها لها، وهو صدقها وعدالتها.

2.3.1. أهداف المراجعة:¹

بالنظر للتطورات التي شهدتها المراجعة، فقد صاحب ذلك التطور تطورا فيما يتعلق بالأهداف أيضا وهناك من يرى أن الأهداف الحقيقية للمراجعة على المستوى العالمي تمد في ارتباط وثيق مع مدى مستوى التحقق والفحص وأهمية الرقابة الداخلية بتراط ثلاثي، راجع بحسب المفاهيم المختلفة إلى التطور التاريخي بين هذه العناصر الثلاث، ويمكن توضيح ذلك التطور في الجدول الآتي:

الفترة	أهمية الرقابة الداخلية	مستوى التحقق والفحص	الهدف من المراجعة
الأولى	قبل سنة 1850م	عدم الاعتراف بها	اكتشاف التلاعب والاختلاس
الثانية	من سنة 1851م إلى سنة 1905م	عدم الاعتراف بها	اكتشاف التلاعب، الاختلاس والأخطاء
الثالثة	من سنة 1906م إلى سنة 1933م	اعتراف سطحي	تحديد مدى صحة وسلامة الميزانية واكتشاف الأخطاء والتلاعبات

¹ محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016/2017، الجزائر، ص 19 - 22.

الرابعة	من سنة 1934م إلى سنة 1940م	بداية الاهتمام بها	مراجعة اختبارية	تحديد مدى صحة وسلامة الميزانية واكتشاف الأخطاء والتلاعبات
الخامسة	من سنة 1941م إلى سنة 1960م	اهتمام وتركيز قوي	مراجعة اختبارية	تحديد مدى صحة وسلامة الميزانية
السادسة	من سنة 1961م إلى سنة 2001م	اهتمام وتركيز قوي	مراجعة اختبارية ومراجعة حسب الوضع	التأكد من مصداقية القوائم المالية والتأكد من صحة المعلومات المالية
السابعة	من سنة 2002م إلى سنة 2008م	التركيز على كفاءتها	مراجعة عينية عشوائية	التأكد من شفافية القوائم المالية وتحديد مدى عدالة وشفافية القوائم المالية
الثامنة	من سنة 2009م إلى سنة 2018م	التركيز على كفاءتها وجودتها	مراجعة اختبارية عينية عشوائية	التأكد من صحة ومصداقية القوائم المالية والتأكد من عدالة المعلومات المالية

الجدول رقم 01: تطور أهداف المراجعة

يتضح من الجدول أن الهدف من المراجعة مع نهاية القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر كان في فحواه يهدف إلى اكتشاف الغش والأخطاء بطبيعة مجردة من معطيات وأساليب حديثة، الأمر الذي كان يصعب من مهمة المراجعة آنذاك لاعتماده على العمل اليدوي والالتزام بالمراجعة التفصيلية. لكن مع ظهور الرقابة الداخلية أصبحت أهداف المراجعة تتغير بين الحين والآخر بالنظر للآزمات والأحداث المتسارعة في عالم المال والأعمال، ذلك لأن أهمية الرقابة الداخلية مع ظهورها كانت متدنية لكن بمجرد تطويرها وتحويلها إلى جهاز إداري قائم بذاته، ازدادت أهميتها لتصل إلى مستوى الضرورية في عمل المراجع الذي ينطلق منها في تحديد نوع المراجعة الواجبة لتحقيق الأهداف المنتظرة، والتي تنوعت بتنوع الوسائل المالية والتصنيفات المؤسسية التي واكبت الفترة المعاصرة في ظل الثورات الصناعية والتغيرات.

وفي مطلع القرن الحادي والعشرين شهد عالم الاقتصاد عدة أزمات اختلطت فيها أهداف المراجعة بين الحقيقية والإسمية، بالنظر لما أصاب المجتمع المالي من هزات وجهت فيها أصابع الاتهام في كل مرة للمراجعين بالحديث عن تقصيرهم في عملهم وعدم التزامهم بالقواعد اللازمة والمعايير المحددة لاكتشاف الأخطاء، الغش والتلاعبات في شق الإهمال بين الضعف وعدم تحري الجدية للاجتهاد في شق عدم التحلي بالنزاهة والتواطؤ في تشويه المعلومات المالية الحقيقية بمغالطات مقصودة.

لنجد أن تحقيق أهداف المراجعة دخل مرحلة جديدة تعتمد على التركيز على المعلومة المالية ومدى جودتها من خلال قطع سبل الغش والتلاعب في كافة أطرافه من محاسبية إبداعية على سبيل المثال، منها:

✓ **الأهداف العامة للمراجعة:** أثرت العديد من القضايا في المحاكم البريطانية المنددة بقصر المراجعة على توفير الضمان اللازم للمستثمرين، كما واجهت الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1932م موجة من الانتقادات على غرار قضية أن المراجعين يعبرون عن رأيهم فقط دون إعطاء ضمان فالميزانية وجدول حسابات النتائج لا تعرضان بعدالة.

أمام هذه الانتقادات قام الكونجرس بتعديلات على قانون الأوراق المالية سنة 1933م،

لتضاف لأهداف المراجعة ثلاث أبعاد أخرى في حلة جديد هي:

❖ نطاق المراجعة لكشف الأخطاء؛

❖ الخصائص الجوهرية لاستقلالية عملية المراجعة؛

❖ تعزيز مسؤولية المراجعين.

كما يمكن توضيح هذه التطورات كالآتي:

❖ أنواع المراجعة؛

❖ أنواع التقارير؛

❖ المراجعة الداخلية؛

❖ الرقابة الداخلية؛

❖ الاستقلالية.

لذلك صاحب تطور مهنة المراجعة تطورا ملحوظا في أهدافها، اعتمادا على مستوى

التحقيق ومدى الفحص أو تأكيد الاعتماد على نظام الرقابة (تعيين مستوى الرقابة الداخلية،

تحديد مستوى استقلالية المراجع الداخلي).

لكن من وجهة نظر مختلفة في تحديد أهداف المراجعة انطلاقا من الفترة المهنية 1961م

إلى غاية اليوم بحسب الباحثين، فقد أضيفت أهداف للمراجعة تتمثل أهمها في الآتي:

❖ مراقبة الخطط ومتابعتها للتعرف على ما تحقق من أهداف ودراسة الأسباب التي

حالت دون الوصول للأهداف المحددة إذا كان ذلك؛

❖ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة للهدف.

في حين أن الأهداف العامة عند البعض الآخر تمثل الغايات المرجوة من نشاط معين،

يتمثل الهدف الرئيسي في التعبير الصادق عن الرأي حول القوائم المالية المعدة عن هذا

النشاط، وهذا الرأي يتم التوصل إليه بعد إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية بغرض

تكوين هذا الرأي الملزم بتحقيق أهداف المراجعة الأساسية الملخصة للمراجعة والتحقق من العناصر الآتية:

- ❖ دقة وصحة عرض القوائم المالية؛
 - ❖ شرعية وصحة العمليات المالية التي تمت خلال الفترة؛
 - ❖ ملكية عناصر النشاط المختلفة وتقييمها في القوائم المالية؛
 - ❖ الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة.
- ✓ الأهداف الخاصة للمراجعة: تمثل هذه الأهداف الوسيلة التي تتحول بها معايير المراجعة إلى إجراءات المراجعة للمراجع، وتتحدد كالاتي:
- ❖ الشمولية: تقاس الشمولية على مقدار التعبير الحقيقي على كل الأحداث المالية المصاحبة لفترة المراجعة؛
 - ❖ الوجود والتحقق: حقيقة توفر جميع العناصر الواردة في جوانب الميزانية من أصول وخصوم؛
 - ❖ الملكية والمديونية: التأكد من أن جميع العناصر الموجودة في الميزانية هي ملك للمؤسسة محل المراجعة، وأن المديونية تخص فقط المؤسسة؛
 - ❖ التقييم والتخصيص: تقييم وتخصيص الأحداث المحاسبية دون مبالغة ولا ازدواجية في التعامل مع عناصر الميزانية، كالاهلاك، المؤونة وشهرة المحل؛
 - ❖ العرض والإفصاح: يعتبر من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره أساس قيام عملية المراجعة للوقوف على مدى صحة وصدق المعلومات المالية والوثائق المثبتة للحدث؛
 - ❖ التسجيل المحاسبي: تعتمد المراجعة في أولى خطواتها على فحص القوائم المالية بناء على ما جاء في الدفاتر والمستندات المحاسبية المكونة للحجة، كأداة وبرهان مثبت لشرعية عمل المراجع.

4.1. أنواع المراجعة:¹

تختلف أنواع المراجعة باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر العملية، وعليه يتم التصنيف بالاعتماد على أحد أو بعض العناصر الآتية:

- ✓ من حيث مجال المراجعة؛
- ✓ من حيث توقيت المراجعة؛
- ✓ من حيث الإلزام القانوني؛
- ✓ من حيث القائم بالمراجعة؛
- ✓ من حيث طبيعة المؤسسة؛
- ✓ من حيث أهداف المراجعة.

1.4.1. من حيث مجال المراجعة:

نميز هنا بين المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية، وهذا على النحو الآتي:

- ✓ **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة لا توجد أي قيود على عملية المراجعة، حيث يكون للمراجع الحق في فحص جميع عمليات المؤسسة وأنشطتها وبياناتها دون استثناء، سواء نفذ ذلك بصورة شاملة أم أنه اقتصر لاعتبارات عديدة على فحص عينة من هذه العمليات. في ظل هذا النوع وكبر حجم المؤسسات وتشعب عملياتها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختبار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي في محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباره.

¹ ختم محمد العيد، محاضرات في مقياس المراجعة المالية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، (د ت)، الجزائر، ص 04 - 06.

بلقاضي بلقاسم، محاضرات في المراجعة المحاسبية والمالية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2016/2017، الجزائر، ص 15 و 16.

صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 2016، عمان، ص 23.

✓ **المراجعة الجزئية:** في هذا النوع من المراجعة تكون هناك قيود على عمل المراجع، بحيث يقتصر عمله على جزء محدد من أنشطة المؤسسة وبياناتها ولا يتعداه، ومن هنا يمكن أن يكون في شكل فحص لغرض خاص في بعض الأحيان. ومن المهم تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية:

❖ وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة؛

❖ إبراء ذمة المراجع من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه؛

❖ حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

باعتبار المؤسسة نظام للمعلومات متكامل فإن المراجعة الجزئية قد لا تكون ذو فعالية كبيرة، حيث اكتشاف الخطأ أو الغش في بند معين يمكن أن يكون عند مراجعة بند آخر غير المعني بالمراجعة.

2.4.1. من حيث توقيت المراجعة:

نميز هنا بين المراجعة المستمرة والمراجعة النهائية، وهذا على النحو الآتي:

✓ **المراجعة المستمرة:** في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة محل المراجعة طوال الفترة التي يراجعها، ثم يقوم في نهاية السنة بمراجعة القوائم المالية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المؤسسات الكبيرة، حيث يصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائية.

نشير إلى أنه في هذا النوع بأن الوقت الكافي للمراجع يساعد على التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات، وبالتالي المراجعة بشكل وافي، إلا أنه باعتبار أن اختبار المفردات يتم بصورة متقطعة سواء من يوم إلى آخر أو من جزء إلى آخر، فإن هذا الشكل قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص وخاصة منها التي تحتاج إلى فترات طويلة لإتمامها، وكذلك قد يترتب على ذلك السهو من جانب

المراجع خاصة فيما يتعلق بإتمام الاختبارات اللازمة للمفردات المختارة، مما قد يستغله العاملون بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض الخاصة.

✓ **المراجعة النهائية:** في هذا النوع من المراجعة يكلف المراجع بالقيام بمثل هذه المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها، وبعد إجراء التسويات وتحضير القوائم المالية، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً.

نشير إلى أن هذا النوع يحد من إمكانية تلاعب الموظفين بالمستندات والسجلات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية من معالجة للبيانات المحاسبية والقوائم المالية الختامية، باعتبار أن المعلومات التي تصب عليها المراجعة تعود إلى سنة مالية انتهت، غير أن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه.

3.4.1. من حيث الإلزام القانوني:

نميز هنا بين المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية، وهذا على النحو الآتي:

✓ **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي تفرضها التشريعات والقوانين والأنظمة السارية في البلد، ويكون مقروناً في حال عدم إجراءات بعقوبات، مثل مراجعة مؤسسات المساهمة، وهذا النوع من إلزامية المراجعة يأتي حفاظاً على حقوق المالكين واستثماراتهم وحقوق الدائنين.

✓ **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم بطلب من أصحاب المؤسسة من غير إلزام قانوني، ويكون ذلك عادة في المؤسسات الفردية.

يمكن اعتبار المراجعة الاختيارية مساعدة للمراجعة الإلزامية، حيث يمكن للمراجع المعين إلزاماً الاستعانة بنتائج أعمال المراجع المعين اختياريًا، وهنا يستند إلى متطلبات نص م.ج.ت رقم 610.

4.4.1. من حيث القائم بالمراجعة:

نميز هنا بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وهذا على النحو الآتي:

✓ **المراجعة الداخلية:** تقوم به هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمؤسسة، وذلك من أجل حماية أموال المؤسسة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمؤسسة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

غير أن الإشكال المطروح في هذا النوع من أنواع المراجعة هو أن المراجع الداخلي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية، مع العلم أن الأول محتوي في الثاني وهنا يطرح مشكل الموضوعية، حيث لا يمكن للمراجع أن يقيم نفسه بنفسه، وعليه يتم وضع لجنة للمراجعة الداخلية دورها تقييم مسار المراجعة بفرعيه الداخلي والخارجي، وكذا وضع نظام تحسين الجودة في المراجعة الداخلية.

✓ **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية. مع الإشارة إلى أن هذا النوع قد يكون إلزاميا كما قد يكون اختياريا.

وكربط بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، فإنه يمكن القول أنه بوجود المراجع الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمراجع الخارجي في صحة ومصدقية حساباتها ونتائج أعمالها. وهذا وفق العلاقة الواردة في نص م.ج.ت رقم 610.

5.4.1. من حيث طبيعة المؤسسة:

نميز هنا بين المراجعة العامة والمراجعة الخاصة، وهذا على النحو الآتي:

- ✓ **المراجعة العامة:** هي المراجعة التي تعني القطاع العام والمؤسسات العمومية الاقتصادية وذلك بمراقبتها ومراجعة عملياتها، وحاصة المالية والمحاسبية أين تتضح العلاقة الموجودة بين شركات تسيير المؤسسات والمصرف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ✓ **المراجعة الخاصة:** هي المراجعة التي تعني القطاع الخاص والمؤسسات الخاصة سواء كانت ذات ملكية متعددة مثل مؤسسة مساهمة أو مؤسسة تضامن أو مؤسسة ذات الشخص الواحد، أين يقوم بعملية المراجعة شخص طبيعي أو أكثر، ولكن تختلف العلاقة الموجودة بين المؤسسة والقائم بعملية المراجعة وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام.

6.4.1. من حيث أهداف المراجعة:

نميز هنا بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة العمليات، وهذا على النحو الآتي:

- ✓ **مراجعة القوائم المالية:** هي عملية فحص للقوائم المالية المعدة من طرف المسيرين والموجهة للمستخدمين من خارج المؤسسة، ويشرف على هذا النوع من المراجعة شخص مؤهل ذو خبرة ومستقل عن المؤسسة محل المراجعة، بهدف إبداء رأيه حول ما إن كانت القوائم المالية تقدم صورة عادلة وصادقة عن أداء المؤسسة ووضعها المالي. بالإضافة إلى الالتزام بالمتطلبات التنظيمية ذات الصلة القانونية.

- ✓ **مراجعة العمليات:** هي عملية فحص لكل أعمال المؤسسة دون الاختصار على أثارها على عناصر القوائم المالية، ويتمثل الهدف الأساسي لمراجعة العمليات في الحكم على الطريقة التي تم بها تحديد الأهداف وكيفية تحقيقها، إضافة إلى المخاطر التي يحتمل أن تضعف قدرة المؤسسة في تحديد الأهداف الملاءمة وفي طرق تحقيقها وتقدير فرص المؤسسة في ذلك. أي

أن هذا النوع من المراجعة يستهدف تحسين أداء المؤسسة من خلال تحليل المخاطر الموجودة لتقديم نصائح واقتراحات قد تكون إجراءات أو سياسات أو استراتيجيات.

5.1. المراجعة في الجزائر:

تميزت مهنة المراجعة في الجزائر بالعديد من التقلبات في أهمية وطبيعة ممارستها وتنظيمها، نتيجة للعديد من الظروف والتغيرات في البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المحيطة بها، ولقد مرت مهنة المراجعة في الجزائر بعدة مراحل أساسية نوجزها كالآتي:

✓ من سنة 1969م إلى سنة 1990م: في هذه المرحلة، صدر الأمر رقم 107-69 المتضمن قانون المالية لسنة 1970م، حيث نصت مادته 39 على أنه: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في المؤسسات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في المؤسسات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها، وتحدد بمرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مهمة والتزامات مندوبي الحسابات العمومية أو شبه العمومية".¹ كما صدر الأمر رقم 82-71 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، تأمر بالآتي:

2

❖ لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة وتحت أي تسمية كانت مهنة الخبير المحاسب، إذا لم يرخص بذلك ضمن الشروط المحددة بموجب هذا الأمر؛

¹ Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, la pratique du commissariat aux comptes en Algérie, SNC, 1993, Alger, p27.

الأمر رقم 107-69 المؤرخ في 1962/12/31 والمتضمن لقانون المالية لسنة 1970.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، 2012/2011، الجزائر، ص 115. الأمر رقم 82-71 المؤرخ في 1971/12/29 والمتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.

❖ ينبغي للخبراء المحاسبين المقبولين مراعاة الأحكام الواردة في هذا الأمر وممارسة

مهنتهم بكل أمانة، وتحدد شروط أداء اليمين على الخبراء المحاسبين المرخصين

بموجب مرسوم يصدر بناء على اقتراح وزير العدل؛

❖ يحدث مجلس أعلى للمحاسبة ويوضع تحت سلطة وزير المالية.

وبذلك فقد تطرق الأمر إلى تحديد اختصاص الخبراء المحاسبين، وشروط الدخول للمهنة

وكيفية ممارستها، كما تطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة، تسييره واختصاصه.

ويلاحظ أن القانون لم يتطرق إلى محافظ الحسابات، لأنه كان تابع للمفتشية العامة للمالية

وهي مديرية تابعة لوزارة المالية.¹

كما تطرق المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 إلى تحديد مهام

وواجبات المراقب، وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات

العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة، وهم المراقبين العامين للمالية، مراقبو

المالية ومفتشو المالية.²

كما تم خلال هذه الفترة، إصدار نصين أساسيين يخصان تنظيم الجانب التكويني

للمراجع، وهما:³

❖ المرسوم رقم 72-83 المؤرخ في 1972/04/18 المتعلق بتنظيم الدراسات

الجامعية وإنشاء تخصص جديد وهو ليسانس في علوم المالية والمحاسبة؛

❖ المرسوم رقم 72-84 الصادر في 1972/04/18 المتعلق بتنظيم التربص المهني

التكويني لخبراء المحاسبة.

¹ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 116.

² المرجع السابق الذكر، ص 116.

³ مرسوم رقم 72-83 المؤرخ في 1972/04/18 والمتضمن ترتيب نظام الدروس للحصول على شهادة الليسانس في العلوم المالية.

مرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 1972/04/18 والمتضمن التكوين المهني للخبراء المحاسبين.

وقد تم أيضا خلال نفس الفترة إصدار القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ونصت المادة 40 منه على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية (خاصة بالمراقبة في المؤسسة) وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"، وبالتالي يتعلق هذا القانون بالمراجعة الداخلية في المؤسسة.¹

وبالتمتع في هذه الفترة نلاحظ أنها أسست البنية الأولى للمراجعة من حيث الأشخاص المؤهلين لممارسة المهنة ومتطلبات تكوينهم، والمؤسسات المعنية بعمليات المراجعة، وكذا تأسيس أول هيئة تُعنى بشؤون المهنة في الجزائر والمتمثلة في المجلس الأعلى للمحاسبة.

✓ من سنة 1991م إلى سنة 2009م: خلال هذه الفترة صدر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، الذي يحدد "شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى المؤسسات التجارية بما فيها مؤسسات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية".²

وبالتالي يوفر هذا القانون شروط ومقاييس ممارسة المهنة، وبذلك أصبحت مهنة المراجعة في الجزائر مستقلة بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، إذ تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

¹ قانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

¹ قانون رقم 91-08 المؤرخ في 1988/04/27 والمتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم أداؤها وسلوك أعضائها، ثم صدر مقرر سنة 1999م يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002م ثم في سنة 2006م وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة المهنة.¹

✓ من سنة 2010م إلى سنة 2018م: خلال هذه الفترة تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وتميزت هذه الفترة بإلغاء القانون رقم 08-91 وتعويضه بالقانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29، "المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وقد تبع صدور القانون رقم 01-10 عدة مراسيم تنفيذية مؤرخة في 2011/01/27 لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات وهي:²

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-24؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-25؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-26؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-27؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-28؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-29؛

¹ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 118.

قانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 والمتضمن مهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 118 و 119.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 30-11؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 31-11.

حيث صدرت هذه المراسيم بالجريدة الرسمية العدد، 07، بتاريخ 2011/02/02. وعلى ضوء ما تقدم وبالرغم من أهمية المراسيم التنفيذية التي أصدرتها الدولة في الفترات السابقة، إلا أنها تعد بطيئة في سياق التطورات التي تعرفها المهنة على المستوى الدولي. غير أنه بدءا من سنة 2016 وإلى غاية سنة 2018 قد تميزت بقفزة نوعية لمهنة المراجعة في الجزائر، وذلك من خلال أربع إصدارات تتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وهي:¹

❖ الإصدار الأول: المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن المعايير

الجزائرية للتدقيق والمنشورة بتاريخ 2016/03/22؛

❖ الإصدار الثاني: المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن المعايير

الجزائرية للتدقيق والمنشورة بتاريخ 2016/11/02؛

❖ الإصدار الثالث: المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المتضمن المعايير

الجزائرية للتدقيق والمنشورة بتاريخ 2017/03/26؛

❖ الإصدار الرابع: المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 المتضمن المعايير الجزائرية

للتدقيق والمنشورة بتاريخ 2018/10/03.

كما أنه تم الشروع في تطبيق متطلبات نص المادة 08 الفقرة 06 من القانون رقم 01-

10 المحددة لوجوب التحاق المرشحين للمهنة بمعهد التعليم المتخصص التابع لوزارة المالية،

وهذا بعد فترة فراغ دامت قرابة ثمانية سنوات. وعلى العموم يمكن اعتبار نهاية هذه الفترة

الانطلاقة الأولى نحو التوحيد والتوافق الدولي في مجال المراجعة.

¹ الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة، www.cnc.dz/reglement.dz، تاريخ النصف 2018/10/15.