**ماهية المراجعة**

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفى نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.   
  
**تعريف المراجعة:**

لا شك أن هناك ارتباط وثيق بين المحاسبة والمراجعة، فالمحاسبة هي عملية جمع وتسجيل وتبويب العمليات المالية ومن ثم تلخيصها وعرضها والإفصاح عنها من خلال القوائم المالية، استناد إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى ذلك فانه يتعين أن يتوافر لدى المحاسب إلمام بتلك المبادئ وبكيفية تطبيقها من خلال النظام المحاسبي المالي الذي يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية للمؤسسة في التوقيت المناسب وبتكلفة معقولة.

في حين أن المراجعة آو التدقيق في مجال متخصص يرتكز على البرهان والقرينة، ومن ثم فان جذورها تنبع من المنطق وهي تنتمي إلى العلوم المركبة التي تقتبس من العلوم الأخرى بعض الأفكار ولكن بعد تعديلها لتلائم الطبيعة المميزة لها، وعلى سبيل المثال فان المراجعة أو التدقيق تعتمد على أدلة الإثبات وهو ما يتطلب دراسة نظرية المعرفة والطرق المختلفة للحصول على الإقناع، وكذلك فان المراجعة تحتاج إلى المعاينة الإحصائية ومن ثم يجب الرجوع إلى نظرية الإحصاء.

وتعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) حلقة الوصل بين المحاسبة والمراجعة، ففي حين يعتمد عليها المحاسبون في الاعتراف وقياس وعرض الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، فان المراجعون يستخدمون المبادئ كمعيار أو مقياس للوقوف على مدى اتساق المعلومات المالية ونتائجها مع تلك المبادئ.

فالمراجعة هي عملية التحقق من صحة مزاعم معينة (أشخاص، بيانات، إيضاحات) حتى تتم المراجعة بكفاءة، يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها.

ويتمثل التعريف الرسمي للمراجعة فيما ورد على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) كما يلي:

"المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".

ويتطلب هذا التعريف من مراجعي ومدققي الحسابات القيام بما يلي:

* تطبيق طريقة منظمة ذات مراحل منطقية لتجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن حول الأنشطة الاقتصادية التي تمت في الوحدة الاقتصادية موضع المراجعة.
* التقييم الموضوعي لأدلة وقرائن المراجعة التي تم تجميعها في ضوء المعايير الدولية.
* تكوين رأي مهني محايد على ضوء ما تقدم في المرحلتين السابقتين، وتوصيل هذا الرأي والنتائج التي حصل عليها المراجع إلى الأطراف المعنية.

**ويستخلص من هذا التعريف ما يأتي**:

* أن المراجعة عملية منظمة يحكمها إطار فكري متكامل يشتمل على مجموعة من المعايير والمفاهيم والفرضيات بالإضافة إلى مجموعة من القواعد التي تحكم آداب سلوك المهنة.
* تستلزم المراجعة تجميع أدلة الإثبات من مصادر مختلفة، ويجب يراعى في تجميعها الموضوعية وذلك بالابتعاد عن التحيز الشخصي، ويجب أن يقيم المراجع أو المدقق هذه الأدلة لتحديد مدى كفايتها أو درجة الثقة بها.
* أن ترتبط أدلة الإثبات بالمعاملات المالية ونتائجها، حيث أن المراجع أو المدقق يتعين عليه لإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صحة وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة أن يبحث في مدى السلامة المالية للتصرفات الاقتصادية لدى المؤسسة، ويجب أن لا تقتصر البيانات المالية على تلك التي تعكسها القوائم المالية بل تمتد لتشمل نظام المعلومات الذي يولد البيانات المالية الظاهرة في تلك القوائم.
* يجب أن تكون البيانات المتعلقة بالمعاملات المالية قابلة للتحقق من اتساقها مع المعايير الموضوعة لها، فإذا كانت هذه البيانات قابلة للقياس الكمي، فعادة ما تكون المعايير الموضوعة لها هي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، سواء كانت في شكل معايير دولية أو معايير محلية، أما إذا كانت في شكل نوعي (وصفي) فان المعايير الموضوعة لها ترتبط أساسا بمدى توافقها مع النظم والقواعد التي تعدها المؤسسة محل المراجعة.
* يجب أن يوصل المراجع النتائج التي توصل إليها إلى مستخدمي القوائم المالية ويتم ذلك من خلال قيام المراجع بإعداد تقرير مكتوب بما أسفرت عنه نتائج المراجعة.

وتنتمي المراجعة إلى ما يطلق عليه خدمات التأكيد، وقد عرفت لجنة الخدمات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) خدمات التأكيد بأنها عبارة عن خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات.

وقد صنف مجلس معايير المراجعة تأكيدات القوائم المالية إلى خمسة أنواع هي:

* التأكد من الوجود أو الحدوث: ويشمل ذلك بنود الميزانية من أصول وخصوم وبنود جدول النتائج من مصاريف وإيرادات.
* التأكد من الاكتمال: بمعنى عدم حذف أي أصول أو خصوم أو معاملات.
* التأكد من مدى ملكية الوحدة للأصول مع تسجيل التزاماتها.
* التأكد من صحة تقدير الأصول وحقوق الملكية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
* التحقق من سلامة عرض وإفصاح بنود القوائم المالية.

**التطور التاريخي للمراجعة**    
تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق (auditing) من التعبير اللاتيني (audire) وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة.    
بدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطتان لابد من وجودهما معا، في أي نشاط .

وأدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق (المراجعة)، ولعبت كذلك السياسة المالية والضريبة دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق أين ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة والفحص الضريبي، ويبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة1581م وكان على من يرغب مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينظم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبحت عضوية هذه الجمعية في عام 1969م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق ثم اتجهت دول أخرى إلى تنظيم هذه المهنة.

إن التطورات التي شهدتها مراجعة الحسابات كانت نتيجة لمتطلبات الحياة الاقتصادية، وهذا في إطار التوفيق بين الأسس النظرية ومتطلبات الممارسة المهنية، تجاوبا مع تطور أهداف المراجعة، كما يوضحه الجدول التالي:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **الفترة** | **الأمر بالمراجعة** | **المراجع** | **أهداف المراجعة** |
| من 2000سنة قبل الميلاد إلى سنة 1700م | الملك، الإمبراطور، الكنيسة ،الحكومة | رجل الدين أو الكاتب | معاقبة مختلسي الأموال وحماية الممتلكات |
| من 700الى1850م | الحكومة،المحاكم التجارية والمهمين | المحاسب | منع الغش ومعاقبة المختلسين وحماية الممتلكات |
| من1850الى1900م | الحكومة والمساهمين | شخص خبير مهنيا أو قانوني | تجنب الغش والتأكد من مصداقية الميزانية |
| من 1900الى1940م | الحكومة والمساهمين | شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة | تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية |
| من1940الى1970م | الحكومة، البنوك والمساهمين | شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة والاستشارة | الشهادة على مصداقية وعدالة القوائم المالية التاريخية |
| من1970الى1990م | الحكومة، المنظمات والمساهمين | شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة والاستشارة | الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية واحترام معايير المراجعة والمحاسبة |
| بعد سنة 1990م | الحكومة، المنظمات والمساهمين | شخص خبير مهنيا في المراجعة والاستشارة | الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير والحماية ضد الغش على المستوى العالمي |

وباستعراض هذا التطور التاريخي للمراجعة يمكن لنا أن نبين الاتجاهات لما ستكون عليه المهنة في المستقبل، وهذه الاتجاهات هي:

* الهدف الأول والمهام للمراجعة سوف يظل تحديد مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال للمشروع.
* زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وسوف تصبح المراجعة أساسا نظام لمراجعة الإجراءات وسوف تستخدم المراجعة التفصيلية عندما يكون ذلك مطلوبا لاكتشاف الأخطاء أو عند تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
* قيام مراجع أو مدقق الحسابات بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية إن وجدت، حيث أن مثل هذه الأخطاء سوف تؤثر في مدى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال، ولكن من الملاحظ أن هذه الاختبارات تمثل هدف ثانوي لعملية المراجعة.

وبذلك يصبح أهم إجراء في برنامج المراجعة لتحديد مدى سلامة تمثيل القوائم المالية، هو تقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية فالتطور الحتمي للمراجعة في المستقبل هو الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها، والاهتمام الأقل للأحداث الماضية فالمراجعة الحديثة قد تحولت من مراجعة العمليات التي تمت في الماضي إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

**أما عن تطور مهنة المراجعة أو التدقيق في الجزائر كانت كما يلي**:

سنتطرق إلى تطور المراجعة الخارجية في الجزائر، حسب مجمل النصوص القانونية والتشريعية المنظمة للمهنة، وفقا للقانون 91-08 وما تبعه من مراسيم وقرارات، والقانون 10-01 وما تبعه من مراسيم وقرارات.

**أولا**: من سنة 1962 إلى 1989 في هذه المرحلة، تم صدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، حيث تنص مادته 39 على أن "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات 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 الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها، وتحدد بمرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مهمة والتزامات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية أو شبه العمومية.

كما تم صدور الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، يأمر بما يلي:

* لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة وتحت أي تسمية كانت، مهنة المحاسب والخبير المحاسب، إذا لم يرخص بذلك، ضمن الشروط المحدد بموجب هذا الأمر.
* ينبغي للمحاسبين والخبراء المحاسبين المقبولين مراعاة الأحكام الواردة في هذا الأمر وممارسة مهنتهم بكل أمانة، وتحدد شروط أداء اليمين على المحاسبين والخبراء 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 والمحاسبين، وشروط الدخول للمهنة وكيفية ممارستها كما تطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة، تسييره واختصاصاته، ويلاحظ أن القانون لم يتطرق إلى محافظ الحسابات، لأنه كان تابع للمفتشية العامة للمالية وهي مديرية تابعة لوزارة المالية.

كما تطرق المرسوم رقم 70/173 المؤرخ في 16/11/1973 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة، وهم المراقبين العاميين للمالية، مراقبو المالية ومفتشو المالية، وقد تناول الأمر الرئاسي رقم 71-83 الصادر بتاريخ 29/09/1971 مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشترط تعيينهم من الخبراء المرخص لهم بذلك.

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

* المرسوم 72/83 الصادر في 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية.
* و المرسوم 72/84 الصادر في 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

وقد تم أيضا خلال نفس الفترة، "صدور القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وتنص المادة 40 منه: 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.

**ثانيا**: من سنة 1990 إلى سنة 2009 خلال هذه الفترة تم صدور القانون 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 والذي يحدد "شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات" 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 ثالث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. وقد تبع هذا القانون، عدة مراسيم تنفيذية، وقرارات، أهمها:   
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-20 في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله صادر بالجريدة الرسمية رقم 03 في 15 يناير 1992.

- القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، حيث "يحدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي يسند إليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث "يحدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب هذا النص عضو النقابة أو المهني،" وقد تضمن هذا المرسوم التزامات وواجبات المهنيين، وبعض الأحكام المختلفة كحالات التنافي التي تمنعه من ممارسة المهنة.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث "مجلس وطني للمحاسبة يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويدعى في صلب هذا النص المجلس".

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، حيث أكد القانون على أن يتم تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما "يتم اختيار محافظ الحسابات بناء على قدراته ومراجعه المهنية ومخطط التكاليف".

- المرسوم التنفيذي رقم 97-457 مؤرخ في 01 ديسمبر 1997، يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون 11-78 المؤرخ في 27 أبريل 1997 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد صادر في الجريدة الرسمية رقم 87، بتاريخ 07 ديسمبر 1997.

- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 مؤرخ في 01 ديسمبر 1997، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله صادر في الجريدة الرسمية رقم 80، بتاريخ 07 ديسمبر 1997.

- مقرر رقم 94/SPM/103 المؤرخ في 02 فيفري 1994 الذي يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات في إطار المهام المنوطة لهم طبقا للتشريع والقانون الساري المفعول.

- قرار مؤرخ في 28 مارس 1998 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، صادر بالجريدة الرسمية رقم 37، بتاريخ 13 ماي 1998.

- مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999، والذي يهدف إلى "الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي والتي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة."

- المرسوم التنفيذي 01-351 مؤرخ في 10 نوفمبر 2001، يتضمن تطبيق أحكام المادة 101من القانون 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، إذ "يؤهل لمراجعة حالة النفقات الخاصة بالإعانات الممنوحة للجمعيات، محافظو الحسابات المسجلون بصفة منتظمة في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين".

- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 مؤرخ في 20 ديسمبر 2001، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، المعدل والمتمم، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، صادر بالجريدة الرسمية رقم 80 بتاريخ 26 ديسمبر 2001.

- المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، والذي ينص: "يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين، ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثالث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات؛"

- مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006، يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 24 مارس سنة 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تم تعديل الفقرة الأولى من المادة 03 من المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999.

**ثالثا**: من سنة 2010 إلى سنة 2014 خلال هذه الفترة، تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وتتميز هذه الفترة بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي "يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد."

وقد تلى بعد صدور هذا القانون، عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع وتوضيح الصلاحيات، حيث صدرت هذه المراسيم في الجريدة الرسمية رقم07، بتاريخ 02 فيفري 2011 .

**أهداف المراجعة وأهميتها**

إن الهدف من المراجعة المالية هو تمكين المراجع أو المدقق من إبداء رأيه المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من كافة الجوانب الجوهرية وفقا لإطار وأحكام التقارير المالية المحددة، ويتم تحديد أهداف المراجعة أو التدقيق من خلال إقرارات وتأكيدات الإدارة في البيانات المالية، وهي الوجود واكتمال المعاملات، وسلامة تقييم الأصول والخصوم وحقوق الملكية (الأموال الخاصة)، بالإضافة إلى سلامة العرض والإفصاح.

إن مسؤولية المراجع أو المدقق هي تكوين وإبداء رأي حول البيانات المالية بينما مسؤولية الإدارة هي إعداد وعرض البيانات المالية، إلا أن مراجعة البيانات المالية لا يعفى الإدارة من مسؤوليتها هذه، وبالتالي فان التأكيدات التي تعطيها الإدارة سواء بشكل صريح أو بأي شكل بشأن البيانات المالية هي احد الأهداف التي يسعى المراجع إلى التحقق منها عن طريق إعداد إجراءات المراجعة.

ويستنتج مراجع أو مدقق الحسابات التأكيد المعقول من أن البيانات المالية خالية من أي تحريفات هامة أو أخطاء ذات أهمية، من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يحصل عليها خلال عملية المراجعة، ومع ذلك فان هناك قصور ومحددات ملازمة للمراجعة تؤثر على قدرة المراجع أو المدقق لاكتشاف التحريفات ذات الأهمية وهذه المحددات أو القصور ناتجة عن عوامل عديدة منها:

* اختيار العينة في اختبارات العمليات والأرصدة.
* القصور والتحديات الملازمة لأي نظام محاسبي (مثل احتمال التواطؤ)
* حقيقة كون معظم أدلة الإثبات مقنعة ولكنها ليست حاسمة.

ويستلزم تحقيق الهدف الرئيسي للمراجعة انجاز عدة أهداف فرعية يرتبط بعضها بفحص ومراجعة العمليات خلال الفترة المالية، في حين أن البعض الأخر يرتبط بفحص وتحقيق أرصدة الحسابات في نهاية الفترة المالية، ونعرض فيما يلي الأهداف الفرعية لمراجعة العمليات والأهداف الفرعية لمراجعة الأرصدة:

* **الأهداف الفرعية لمراجعة العمليات**:

يتعين على المراجع أو المدقق أن يحصل على المعلومات ويجري الاختبارات التي تمكنه من تحقيق الأهداف الآتية:

* التحقق من أن العمليات المثبتة بالسجلات خلال الفترة المالية قد حدثت بالفعل، وان تلك العمليات لا تتضمن أية عمليات وهمية.
* التحقق من أن كافة العمليات التي تمت خلال الفترة المالية قد تم إثباتها بالسجلات، وانه لم يتم استبعاد أية عمليات تمت بالفعل.
* التحقق من أن المبالغ الواردة بالمستندات والسجلات صحيحة من الناحية الحسابية (مثل حساب عبئ الاهتلاك وفقا للعمر المقدر للأصل).
* التحقق من أن العمليات التي تمت قد تم توجيهها بشكل محاسبي سليم (فإذا ما تم تسجيل مصروف إيرادي باعتباره مصروف رأسمالي كالصيانة الدورية فان ذلك يمثل خطأ محاسبي فيه التوجيه).
* التحقق من اجل ترحيل العمليات من دفاتر اليومية إلى دفاتر الأستاذ الفرعية والأستاذ العام قد تم بشكل سليم.

ويمكن حصر الأهداف للتدقيق في نواح عدة أهمها:   
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر و السجلات   
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش .  
- تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق الزيارات المفاجئة   
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية وصحتها المثبتة في الدفاتر   
- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها   
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لإفراد المجتمع   
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية   
- تقيم نتائج إعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة  **أهمية المراجعة (التدقيق):** 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 وأهدفها.

فتعتمد إدارة المؤسسة اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط مراقبة الأداء وتقييمه ومن هنا تحرص على أن تكون تلك البيانات صحيحة و تعكس الحالة الفعلية والسليمة، أي تكون مدققة من قبل هيئة فنية محاسبية.

و يعتمد المستثمرون على هذه القوائم عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية و توجيه مدخراتهم إلى ما يحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولكي تكون هذه القرارات والتوجيهات سليمة، يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها، و هذا انطلاقا من تأشيرة المراجع الذي يؤكد ذلك.

كما تعتمد البنوك على هذه القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند قيامها بدراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة عند طلب هذا الأخير لمجموعة من التسهيلات الإئتمانية منها، أو طلب قروض.

و يعتمد كذلك الاقتصاديين في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية منها مثلا الدخل القومي، الناتج الداخلي الخام...، والقيام بعملية التخطيط الاقتصادي واتخاذ قرارات تنموية تخدم الصالح العام، لهذا وجب أن تكون المعلومات الظاهرة على هذه القوائم المالية تعبر عن واقع فعلي للمؤسسة.

أما الجهات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة لأغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة، وفرض الضرائب و تحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الأنشطة والقطاعات .....الخ .

و كذلك نقابات العمال تعتمد على القوائم المالية عند التفاوض مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه ذلك، لذلك وجب أن تكون هذه القوائم عاكسة لصورة فعلية لحال المؤسسة.

من الملاحظ أن المنتج المحاسبي (القوائم المالية) أصبح يخدم عدة أطراف من فئات المجتمع وهذا بالاعتماد على هذا المنتج في اتخاذ مجموعة من القرارات، ولا يتم ذلك إلا إذا أمكن الوثوق في هذا المنتج، حيث أن هذه الثقة لن تستكمل إلا إذا تمت المصادقة على هذه القوائم من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات الظاهرة على هذه القواعد و إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات و شرعيتها و سلامتها.