رقم الترتيب ...../ ك ع إ ت ع ت/ج ب /2022

وزارة التعليـم العالـــي والبحث العلمـــي

جـامعـة أمحمد بوقـرة *بومـــرداس*

كليــة العلــوم الاقتصادية والتجــارية وعلــوم التسييـر

أطروحة مقدمة من طرف:

لعروم محمد أمين

لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في:

شعبـة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة ومالية

واقع التدقيق في الجزائر من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الدولية

-دراسة حالة -

لجنة المناقشة:

بوكساني رشيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة بومرداس	رئيسا
فقير سامية	أستاذة محاضرة قسم أ	جامعة بومرداس	مشرفا ومقررا
بلقاضي بلقاسم	أستاذ التعليم العالي	جامعة بومرداس	ممتحنا
بودور شوريب	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة بومرداس	ممتحنا
براق محمد	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة	ممتحنا
بن موسى كمال	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 3	ممتحنا

السنـة الجامعيــة: 2023/2022

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
فهرس المحتويات	I
قائمة الأشكال	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الإختصارات	VIII
قائمة الملاحق	IX
الملخص باللغة العربية	X
الملخص باللغة الإنجليزية	XI
الملخص باللغة الفرنسية	XII
مقدمة عامة	11-1
الفصل الأول: مكانة التدقيق الخارجي في ظل التطورات الإقتصادية الراهنة	
تمهيد	13
المبحث الأول: الإطار العام للتدقيق الخارجي	14
المطلب الأول: التدقيق الخارجي ومسببات الحاجة إليه	14
أولا: مفهوم التدقيق	14
ثانيا: مسببات الحاجة للتدقيق الخارجي	17
المطلب الثاني: أهداف، أهمية، وأنواع التدقيق	19
أولا: أهداف التدقيق	19
ثانيا: أهمية التدقيق	22
ثالثا: أنــواع التدقيق	22
المطلب الثالث: فروض التدقيق	28
المطلب الرابع: مبادئ التدقيق	29
المبحث الثاني: إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	30
المطلب الأول: مرحلة التعاقد على القيام بعملية التدقيق	30
المطلب الثاني: مرحلة التخطيط لأداء التدقيق وإعداد البرنامج	32
المطلب الثالث: الإجراءات العملية في تنفيذ عملية التدقيق	42
المطلب الرابع: مرحلة إعداد التقرير	47
المبحث الثالث: التدقيق من منظور البيئة الاقتصادية الدولية	49
المطلب الأول: أسباب زيادة الطلب على التدقيق وتوحيده دوليا	49
المطلب الثاني: مكاتب التدقيق الدولية	51

المطلب الثالث: المنظمات الدولية المشرفة على المهنة	57
خلاصة	64
الفصل الثاني: التأصيل النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA	
تمهيد	66
المبحث الأول: الخلفية النظرية لمعايير التدقيق الدولية ISA	67
المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية وخصائصها	67
أولا: مفهوم معايير التدقيق الدولية	67
ثانيا: خصائص معايير التدقيق الدولية	69
المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير التدقيق الدولية	70
أولا: أهمية معايير التدقيق الدولية	70
ثانيا: أهداف معايير التدقيق الدولية	72
المطلب الثالث: معايير التدقيق الدولية بين التوحيد والتوافق	72
أولا: توحيد ممارسات التدقيق	73
ثانيا: توافق ممارسات التدقيق على المستوى الدولي	74
المطلب الرابع: الإتجاهات العامة لمعايير التدقيق الدولية	77
أولا: الإتجاهات الرافضة لمعايير التدقيق الدولية	77
ثانيا: الإتجاهات المؤيدة لمعايير التدقيق الدولية	78
المبحث الثاني: تبني معايير التدقيق الدولية	79
المطلب الأول: خطوات إصدار المعايير من لجنة ممارسات التدقيق الدولية	79
أولا: شروط واعتبارات معايير التدقيق الدولية	79
ثانيا: خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية	80
المطلب الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار	82
المطلب الثالث: أساليب تبني معايير التدقيق الدولية	85
أولا: الأساليب المنتهجة لتبني معايير التدقيق الدولية عبر مختلف دول العالم	85
ثانيا: أساليب تبني معايير التدقيق الدولية في بعض الدول العربية	86
ثالثا: استخدام معايير التدقيق الدولية عبر العالم وموقف بعض الدول عنها	87
المطلب الرابع: معايير التدقيق المتعارف عليها	89
أولا: تقسيمات معايير التدقيق المتعارف عليها	89
ثانيا: دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير المحاسبة الدولية IAS	92
المبحث الثالث: تقسيمات معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين	93
المطلب الأول: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات	93
المطلب الثاني: معايير التخطيط والرقابة الداخلية	100

المطلب الثالث: أدلة الإثبات في عملية التدقيق	104
المطلب الرابع: معايير الاستفادة من عمل الآخرين	110
المطلب الخامس: نتائج تقارير التدقيق والمجالات المتخصصة	114
أولا: نتائج تقارير التدقيق	114
ثانيا: المجالات المتخصصة	117
خلاصة	120
الفصل الثالث: تنظيم وممارسة التدقيق في ظل القوانين الجديدة	
تمهيد	122
المبحث الأول: تنظيم التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات	123
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر	123
المطلب الثاني: النصوص القانونية والمراسيم التنفيذية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر خلال 1969-2019	126
المطلب الثالث: المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر قبل سنة 2010	131
المطلب الرابع: الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية المشرفة على المهنة في ظل الإصلاحات المحاسبية	133
أولا: نبذة عن الإصلاحات المحاسبية في الجزائر	134
ثانيا: الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية المشرفة على المهنة بعد الإصلاحات	134
المبحث الثاني: محافظ الحسابات في الجزائر وفق القانون 10-01	138
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط الالتحاق بالمهنة	138
أولا: مفهوم محافظ الحسابات	138
ثانيا: شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر	140
المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	141
أولا: مهام محافظ الحسابات	141
ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات	142
المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	145
أولا: حقوق محافظ الحسابات	145
ثانيا: واجبات محافظ الحسابات	147
المطلب الرابع: لمحة عن القانون 10-01	148
أولا: التعريف بالقانون 10-01	148
ثانيا: محاولة مقارنة القوانين المنظمة للمهنة مع معايير التدقيق الدولية	151
ثالثا: أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في الجزائر	154
المبحث الثالث: مجهودات الجزائر في تبني معايير تدقيق محلية تتوافق مع معايير التدقيق الدولية	156
المطلب الأول: المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016	156
أولا: المعيار الجزائري رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"	156

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505: "التأكيدات الخارجية"	157
ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات –الأحداث اللاحقة–"	158
رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية"	158
المطلب الثاني: المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	159
أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة"	159
ثانيا: المعيار الجزائري رقم 300: "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"	159
ثالثا: معيار التدقيق الجزائري رقم 510:"مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية–"	160
رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"	160
المطلب الثالث: المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	161
أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: "الإجراءات التحليلية "	162
ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570: "استمرارية الاستغلال"	162
ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610:"استخدام أعمال المدققين الداخليين"	163
رابعا: المعيار الجزائري رقم 620:"استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	163
المطلب الرابع: المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018	164
أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230: "وثائق التدقيق"	164
ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501:"العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة–"	166
ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530:"السبر في التدقيق"	167
رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540: "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	168
خلاصة	171
الفصل الرابع: دراسة اراء عينة من الأكاديميين والمهنيين حول استجابة الواقع المهني للتدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية	
تمهيد	173
المبحث الأول: مراحل اعداد الاستبيان	174
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة	174
أولا: مجتمع الدراسة	174
ثانيا: عينة الدراسة	175
ثالثا: حدود الدراسة	176
المطلب الثاني: خطوات اعداد وتصميم الإستبيان	177
أولا: إعداد الاستبيان	177
ثانيا: هيكل الاستبيان	177

المطلب الثالث: أدوات الدراسة	179
أولا: أساليب إحصائية وصفية	179
ثانيا: أساليب إحصائية استدلالية	180
المطلب الرابع: عرض خصائص العينة المدروسة	181
أولا: الجنس	181
ثانيا: المؤهل العلمي	182
ثالثا: الوظيفة	183
رابعا: الخبرة المهنية	184
خامسا: طبيعة العمل	185
المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات	185
المطلب الأول: فوائد إصدار معايير التدقيق الدولية وتطبيقها على المستوى الدولي	186
أولا: تحليل نتائج إجابات الافراد لعبارات المحور الأول	186
ثانيا: اختيار الفرضية الأولى الخاصة بالمحور الأول	189
المطلب الثاني: دور القانون 10-01 في تطوير وتنظيم التدقيق في الجزائر	190
أولا: تحليل نتائج إجابات الافراد لعبارات المحور الثاني	191
ثانيا: اختيار الفرضية الثانية الخاصة بالمحور الثاني	194
المطلب الثالث: أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية كآلية لتطوير مهنة التدقيق	196
أولا: تحليل نتائج إجابات الافراد لعبارات المحور الثالث	196
ثانيا: اختيار الفرضية الثالثة الخاصة بالمحور الثالث	199
المطلب الرابع: مدى الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في الواقع الاقتصادي المحلي	201
أولا: تحليل نتائج إجابات الافراد لعبارات المحور الرابع	201
ثانيا: اختيار الفرضية الرابعة الخاصة بالمحور الرابع	204
خلاصة	206
خاتمة عامة	209
قائمة المراجع	215
الملاحق	224

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	تدقيق القوائم المالية	17
02	الأهداف التقليدية والحديثة للتدقيق	20
03	مسار التدقيق الخارجي للقوائم المالية	26
04	دورة حياة مرحلة التدقيق	30
05	التطور التاريخي للشركات الثمانية الكبرى للتدقيق إلى غاية تكوين الشركات الأربعة الكبرى	52
06	تطور عدد الموظفين في شركات التدقيق الكبرى	56
07	الخطوات المنهجية لإصدار معايير التدقيق الدولية	81
08	ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها	91
09	اعتماد معايير التدقيق الدولية الخاصة بالمبادئ والمسؤوليات على التدقيق الخارجي	100
10	اعتماد معايير التدقيق الدولية الخاصة تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطـاء على التدقيق الخارجي	103
11	اعتماد معايير التدقيق الدولية الخاصة أدلة التدقيق على التدقيق الخارجي	110
12	اعتماد معايير التدقيق الدولية الخاصة الاستفادة بعمل الآخرين على التدقيق الخارجي	113
13	اعتماد معايير التدقيق الدولية الخاصة بنتائج تقارير التدقيق على التدقيق الخارجي	117
14	هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر	137
15	طريقة استخدام المعايير الجزائرية للتدقيق من المدقق حسب المنهجية القانونية للتدقيق الخارجي	169
16	تمثيل الاحصائيات المتعلقة بالاستمارات	176
17	تمثيل توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الجنس	181
18	تمثيل توزيع أفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي	182
19	تمثيل توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الوظيفة	183
20	تمثيل توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الخبرة المهنية	184
21	تمثيل توزيع أفراد العينة المدروسة حسب طبيعة العمل	185
22	تمثيل عبارات المحور الأول حسب إجابات أفراد العينة	187
23	تمثيل عبارات المحور الثاني حسب إجابات أفراد العينة	192
24	تمثيل عبارات المحور الثالث حسب إجابات أفراد العينة	197
25	تمثيل عبارات المحور الرابع حسب إجابات أفراد العينة	202

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الفرق بين التدقيق الخارجي والداخلي	27
02	بعض الأشكال المستخدمة عند إعداد خرائط التدفق	40
03	مكونات الملف الدائم	43
04	مكونات الملف الجاري	44
05	دليل أدلة الإثبات ووسيلة الحصول عليه	46
06	البيانات الخاصة شركات التدقيق الكبرى في سنوات 2000، 2010، 2013	55
07	معايير التدقيق الدولية وفق أخر إصدار لسنة 2014	82
08	أهم البلدان المنتهجة لأسلوب التبني الكامل للمعايير	85
09	التسلسل التاريخي لتطور مهنة التدقيق في الجزائر 1962-2019	129
10	المسؤولية الجزائية في حالة عدم احترام المدقق للقوانين المنظمة للمهنة	144
11	الاحصائيات المتعلقة بالاستمارات	175
12	التفسير الاحصائي لمقياس ليكرت الثلاثي	178
13	معامل الثبات لمحاور الاستبيان	179
14	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	181
15	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	182
16	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	183
17	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	184
18	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة العمل	185
19	نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الأول	186
20	نتائج اختبار الفرضية الأولى باستخدام T ستودنت	190
21	نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الثاني	191
22	نتائج اختبار الفرضية الثانية باستخدام T ستودنت	195
23	نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الثالث	196
24	نتائج اختبار الفرضية الثالثة باستخدام T ستودنت	200
25	نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الرابع	201
26	نتائج اختبار الفرضية الثالثة باستخدام T ستودنت	205

قائمة الاختصارات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح بالعربية
ABP	Accounting Princioles Boards	مجلس مبادئ المحاسبة
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الامريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ASCA	Arabic Society for Certified Accountants	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
APB	Auditing Practices Boards	مجلس ممارسات التدقيق
APC	Auditing Practices Committee	لجنة تطبيق التدقيق
CNC	Conseil National de Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
GAAS	Generally Accepted Auditing Standard	معايير التدقيق المقبولة عموما
IGF	Inspection Générale Des Finances	المفتشية العامة للمالية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IACP	International Audit Committee Practices	لجنة ممارسات التدقيق الدولية
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants	مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين
IFAC	International Federation Of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
ISA	International Standard on Auditing	معايير التدقيق الدولية
NAA	Normes D’audit Algérienne	معايير التدقيق الجزائرية
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي المالي
PAIBs	Professional Accountants in Business	لجنة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة استبيـــــان	225
02	مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بمعامل الفا كرومباخ	228
03	مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بالخصائص الديموغرافية للعينة المدروسة	229
04	مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بالمحور الأول من الاستبيان	230
05	مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بالمحور الثاني من الاستبيان	233
06	مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بالمحور الثالث من الاستبيان	237
07	مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بالمحور الرابع من الاستبيان	240
08	مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة باختبار الفرضية الأولى	243
09	مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة باختبار الفرضية الثانية	244
10	مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة باختبار الفرضية الثالثة	245
11	مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة باختبار الفرضية الرابعة	246

ملخص

في ظل الفضائح المالية التي عرفها العالم في السنوات الأخيرة بسبب نقص مصداقية وشفافية المعلومات المالية الامر الذي انجر عنه افلاس أكبر الشركات العالمية، وللخروج من هذا سعت الهيئات العالمية التي تشرف على المهنة أهمها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الى التفكير في وسيلة تساهم في التقليل والحد من هذه التلاعبات والفضائح التي مست العالم. فجاءت فكرة انشاء معايير تدقيق دولية تهدف الى توحيد الممارسات المهنية وتحقيق التوافق الدولي وإعطاء القوائم المالية مصداقية عالية حيث سميت هذه المعايير بمعايير التدقيق الدولية ISA.

جاءت هذه الدراسة للتعرف على المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هذا من خلال التطرق للخلفية النظرية لها، خطوات إصدارها، أهميتها، أساليب تبنيها دوليا، بالإضافة الى عرضها وفق اخر اصدار، كما تم التطرق الى واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات التي تبنتها مؤخرا انطلاقا بتبني القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي وكذلك القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن الثلاث خاصة أن الجزائر كغيرها من الدول تسعى جاهدة الى تطوير المهنة للرقي بها وجعلها في مصف الدول الرائدة في المجال من خلال إعادة اصلاح المنظومة الاقتصادية عامة والمحاسبية خاصة قصد تطبيق المعايير الدولية للتدقيق. وللتوسع أكثر في الموضوع تم اعداد استمارة استبيان وزعت على عينة من ممارسي المهنة والأكاديميين ذوي خبرة في ميدان المحاسبة والتدقيق لاستقصاء رأيهم حول مدى إمكانية تطبيق هذه المعايير في الجزائر ومعرفة واقع المهنة في حالة إمكانية التطبيق. بعد تحليل الإجابات المتحصل عليها عبر البرنامج الاحصائي SPSS تم التوصل أن المنظومة المحاسبية في الوقت الراهن غير قادرة على تبني هذه المعايير كونها غير مؤهلة لتطبيقها لكن هناك إمكانية التطبيق مستقبلا خاصة أنها تطابق كبير بينها وبين معايير التدقيق الجزائرية NAA الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC التي جاءت لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وإصلاح المنظومة المحاسبية تمهيدا لتطبيق المعايير الدولية مستقبلا.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، معايير التدقيق الدولية ISA، الخبير المحاسبي، معايير التدقيق الجزائرية NAA.

Abstract

Under the shadow of the financial scandals that the world has known in recent years due to the lack of credibility and transparency of financial information, which has led to the bankruptcy of the largest international companies, and to the exit of international audit bodies, led by the International Federation of Accountants (IFAC), sought to think about a way that helps to reduce and limit these manipulations and scandals that have affected the world. Thus came the idea of establishing international auditing standards aimed at standardizing professional practices, achieving international consensus and giving financial statements high credibility, as these standards were called international standards auditing ISA

This study identified the international auditing standards issued by the International Audit and Confirmation Standards Board (IAASB) of the International Federation of Accountants (IFAC). It is by approaching the theoretical context, the stages of their publication, their importance, the methods of their international adoption, in addition to presenting them according to the last issue. The auditing profession in Algeria in the light of the reforms it recently adopted on the basis of the adoption of law 11-07 which includes the financial accounting system as well as law 10-01 related to the organization of the three professions, especially since Algeria, like other countries, strives to develop the profession to advance it and include it among the leading countries in the field of When reforming the economic system in general and the accounting system, in particular to implement international standards auditing.

To explore the topic further, a questionnaire form was prepared and distributed to a sample of practitioners and academics with experience in accounting and auditing to investigate their opinion on the scope of the applicability of these standards in Algeria and to know the reality. From the profession in case of possible application. After analyzing the responses obtained through the SPSS statistical program, it was concluded that the accounting system is currently unable to adopt these standards, as it is not qualified to apply them, but there is a possibility of application in the future, especially since it is a question of a great adequacy between them and the Algerian audit standards NAA issued by the National Council of Accounting CNC Organize the accounting profession and audit in Algeria and reform the accounting system in view of the implementation of international standards in the future

Key words: External audit, International Standards Auditing ISA, Accountant Expert, Algerian Auditing Standards NAA.

Extrait

Sous l'ombre des scandales financiers que le monde a connus ces dernières années en raison du manque de crédibilité et de transparence des informations financières, qui a conduit à la faillite des plus grandes entreprises internationales, et à en sortir des organismes d'audit internationaux, dirigés par la Fédération internationale des comptables (IFAC), a cherché à réfléchir à un moyen qui contribue à réduire et à limiter ces manipulations et scandales qui ont touché le monde. Ainsi est venue l'idée d'établir des normes d'audit internationales visant à normaliser les pratiques professionnelles, à parvenir à un consensus international et à donner aux états financiers une grande crédibilité, comme ces normes étaient appelées normes internationales d'audit ISA

Cette étude a permis d'identifier les normes internationales d'audit émises par l'International Audit and Confirmation Standards Board (IAASB) de la Fédération internationale des comptables (IFAC). C'est en abordant le contexte théorique, les étapes de leur publication, leur importance, les méthodes de leur adoption internationale, en plus de les présenter selon le dernier numéro. La profession d'audit en Algérie à la lumière des réformes qu'elle a récemment adoptées sur la base de l'adoption de la loi 11-07 qui comprend le système de comptabilité financière ainsi que la loi 10- 01 liés à l'organisation des trois professions, d'autant plus que l'Algérie, comme d'autres pays, s'efforce de développer la profession pour la faire progresser et la faire figurer parmi les pays leaders dans le domaine de Lors de la réforme du système économique en général et du système comptable en notamment pour mettre en œuvre les normes internationales d'audit

Pour approfondir le sujet, un formulaire de questionnaire a été préparé et distribué à un échantillon de praticiens et d'universitaires ayant une expérience dans le domaine de la comptabilité et de l'audit afin d'enquêter sur leur opinion sur l'étendue de l'applicabilité de ces normes en Algérie et de connaître la réalité. De la profession en cas d'application éventuelle. Après avoir analysé les réponses obtenues grâce au programme statistique SPSS, il a été conclu que le système comptable n'est actuellement pas en mesure d'adopter ces normes, car il n'est pas qualifié pour les appliquer, mais qu'il existe une possibilité d'application à l'avenir, d'autant plus qu'il s'agit d'une grande adéquation entre eux et les normes d'audit algériennes NAA émises par le Conseil National de la Comptabilité CNC Organiser la profession comptable et d'audit en Algérie et réformer le système comptable en vue de la mise en œuvre des normes internationales dans le futur.

Mots clés : Audit externe, Normes Internationales d'Audit ISA, Expert-Comptable, Normes d'Audit Algériennes NAA.

مقدمة

عامة

تمهيد

في ظل التطور الاقتصادي الذي عرفه العالم في السنوات الأخيرة، زاد الاهتمام بمهنة التدقيق نظرا للاختلالات المالية التي مست العالم وأدت إلى انهيار عدة شركات عالمية ذات مكانة مرموقة على رأسهم شركة أنرون، يرجع ذلك إلى افتقار المعلومات المالية للمصداقية وكذا ضعف أنظمة الرقابة الداخلية الذي عاد بالسلب على سلامة المركز المالي لهذه المؤسسات، هذا ما عجل بزوالها وانهيارها. فهنا يظهر الدور البارز للتدقيق حيث بدونه تفقد المحاسبة فاعليتها. فإن كانت المحاسبة تقوم بتقديم المعلومات المحاسبية فإن مهمة التدقيق تقوم بإضفاء الشفافية والمصداقية على صحة وشرعية وصدق المعلومات المالية والمحاسبية التي تساعد مستخدميها على اتخاذ القرار المناسب.

لكن في ظل بروز الشركات العملاقة في التدقيق والانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية تعقدت نوعا ما مهنة التدقيق، فانجر عن ذلك وجود عدة تناقضات وفروقات في إعداد القوائم المالية المعدة في الدول الأخرى وصعب في قراءة تقارير المدقق. الأمر الذي أدى إلى سعي الهيئات الدولية المشرفة على التدقيق في مقدمتهم الاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من اللجان المنبثقة منه، لتقليل الفروقات وتسهيل القيام بالمقارنات المالية الدولية بين ممارسي مهنة التدقيق في مختلف بلدان العالم، فقامت بإصدار إرشادات فنية ومهنية متمثلة في معايير التدقيق الدولية. هذا رغبة منها في تحقيق التوحيد المحاسبي والتوافق الدولي التي تساعد على تطوير المهنة وكذا تسهيل عمل المدققين، قصد مواكبة الواقع الدولي واحتلال مكانة عالمية.

لمواكبة هذا التطور ودفع عجلة التنمية، خاصة في ظل العولمة والانتشار السريع للاستثمار الأجنبي أوجب على الجزائر القيام بعدة إصلاحات في المنظومة الاقتصادية بغية احتلال مكانة عالمية، حيث في مطلع 2010 سعت الجزائر إلى إصلاح منظومة التدقيق وتدعيم التوحيد والتوافق الدولي هذا من خلال تبنيها للقانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي وإصدار عدة قوانين على رأسها قانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، قصد رفع الأداء المهني لممارسي المهنة في الجزائر، أما في سنة 2011 جاءت فكرة إصدار معايير جزائرية للتدقيق من طرف المجلس الوطني للمحاسبة سميت بمعايير التدقيق الجزائرية. التي تم إصدارها بصفة رسمية بداية سنة 2016 قصد اتخاذها مرجعا محليا يتم الاعتماد عليها من طرف المهنيين الجزائريين لتجنب الأخطاء والغموض المحتمل أثناء تأدية مهامهم من جهة وكذلك تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

إشكالية البحث

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية في السؤال الجوهري التالي:

ما هو واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية ISA؟

الأسئلة الفرعية

للإلمام بموضوع البحث، تم تقسيم الإشكالية الرئيسة المطروحة الى الأسئلة الفرعية الموالية:

1. هل ساهمت معايير التدقيق الدولية الصادرة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين في إضفاء مصداقية عالية للقوائم المالية والحد من الانهيارات المالية الدولية؟
2. هل أثَر القانون 10-01 على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؟
3. هل يعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA خطوة فعلية لاعتماد معايير التدقيق الدولية؟

4. هل تعد البيئة المحاسبية الحالية في الجزائر مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية؟

فرضيات البحث

للإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة والأسئلة الفرعية أعلاه، تم صياغة الفرضية الرئيسية كما يلي:

تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين سيساعد على تطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وتحسين جودة الخدمات المقدمة.

وبناءً عليه تم وضع الفرضيات الفرعية الموالية:

1. تساهم معايير التدقيق الدولية الصادرة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين في إضفاء مصداقية عالية للقوائم المالية والحد من الانهيارات المالية الدولية؛
2. أثَر القانون 10-01 على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛
3. يعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA خطوة فعلية لاعتماد معايير التدقيق الدولية؛
4. البيئة المحاسبية الحالية في الجزائر غير مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية.

أهمية البحث

نظرا لزيادة الحاجة الى مهنة التدقيق في الجزائر وتحسين مستواها قصد تدويلها عالميا، أصبح هذا الموضوع من أهم مواضيع الساعة خاصة في ظل الرغبة الملحة للجزائر قصد مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية الراهنة وسعيا للانضمام الى منظمة التجارة الدولية، زاد الاهتمام بكثرة بتحسين المهنة وترقيتها في الجزائر واتضح ذلك من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الدولة الجزائرية في منظومتها الاقتصادية وكذا القوانين والتشريعات ومعايير التدقيق المحلية الصادرة مؤخرا هذا قصد جذب الشركات والاستثمارات الأجنبية كوسيلة منها لتحسين الوضع الاقتصادي من جهة وتكييف البيئة المحلية مع التطورات الاقتصادية الدولية لتبني معايير التدقيق الدولية بهدف توحيد الممارسات المحاسبية الدولية وتسهيل المقارنات العالمية فضلا عن توحيد القوائم المالية واضفاء مصداقية عالية لها وللتقارير المالية.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى معرفة تأثير تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك من خلال:

- دراسة محتوى ونطاق معايير التدقيق الدولية من خلال عرض تفصيلي لها وفق آخر إصدار، وكذا الغاية من إصدارها من قبل المنظمات الدولية المشرفة على المهنة؛
- تشخيص مساهمة معايير التدقيق الدولية في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والحد من الانهيارات المالية؛
- التعرف على أهم الإصلاحات المحاسبية التي شهدتها مهنة المحاسبة والتدقيق في الآونة الأخيرة ودورها في تسيير وتنظيم المهنة خاصة في ظل إعادة هيكلة المنظمات المحلية المشرفة على المهنة؛
- تشخيص واقع التدقيق الخارجي في الجزائر ومعرفة مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية؛
- استقصاء أراء الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق حول مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في الجزائر خاصة في ظل المنظومة الاقتصادية الحالية والظروف الراهنة؛

- تقديم نتائج واقتراحات تساعد على تحسين مهنة التدقيق في الجزائر ومحاولة تدويلها عالميا بغية منافسة مكاتب التدقيق الدولية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية العالمية الراهنة.

أسباب اختيار موضوع البحث

لا شك أن الرغبة في انجاز أي عمل كان يكون ورائه عدة أسباب، لذا تم اختيار الباحث لهذا الموضوع يعود إلى الأسباب الموالية:

- الميول الشخصي لمهنة التدقيق والرغبة الملحة في الاطلاع على كل ما هو جديد في الموضوع؛
- تطوير وتعزيز أفكار الطالب والمعلومات حول التدقيق ومعايير التدقيق الدولية كونه أحد المواضيع الهامة والحديثة؛
- محاولة تسليط الضوء على واقع مهنة التدقيق في الجزائر خاصة في ظل القوانين المنظمة للمهنة الصادرة في الآونة الأخيرة؛
- معرفة الأسباب والعراقيل التي تحول دون تطور مهنة التدقيق في الجزائر بالرغم من المجهودات الجبارة التي تقوم بها الدولة الجزائرية للنهوض بالمهنة على المستوى الدولي؛
- بعد صدور القانون 10-01 وإعادة هيكلة المنظمات المشرفة على المهنة جاء الموضوع كوسيلة لمحاولة تقديم اقتراحات ونتائج تساعد القائمين على المهنة على تطوير المهنة.

حدود البحث

تم التطرق في هذه الدراسة إلى دراسة معايير التدقيق الدولية ISA الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، بالإضافة إلى واقع التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات، القوانين التي تنظم المهنة. ونظرا للتوسع الكبير للموضوع تم وضع حدودا للدراسة حتى يسهل للباحث الإجابة على الإشكالية المطروحة:

- الحدود الزمنية

لقد تم في هذه الدراسة في جانبها التطبيقي إلى دراسة استطلاعية على عينة من الأكاديميين والمهنيين حول استجابة الواقع المحلي لمعايير التدقيق الدولية، والتي امتدت في الفترة الزمنية 2019 بين إلى غاية سنة 2020، انطلاقا من إعداد الاستبيان، التحضير النهائي له، توزيعه إلى العينة المدروسة التي شملت الأكاديميين والمهنيين المتخصصين في ميدان المحاسبة والتدقيق، وصولا إلى الحصول على الإجابات والانطلاق في تحليل النتائج واختبار الفرضيات؛

- الحدود الموضوعية

تم التطرق في هذه الدراسة إلى العناصر الموالية:

- عموميات حول التدقيق الخارجي انطلاقا من المفاهيم، الأنواع، الأهمية والاهداف، إجراءات وخطوات تنفيذ مهمة التدقيق من طرف المهنيين؛
- التأصيل النظري لمعايير التدقيق الدولية مع الإشارة الى المعايير الصادرة عن الهيئة المخولة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين حسب أخر اصدار؛

- التعرف على واقع التدقيق في الجزائر في ظل القوانين والتشريعات الصادرة مؤخرا التي أصدرتها الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة في إطار الإصلاحات المحاسبية التي شهدتها المهنة في الآونة الأخيرة، بالإضافة إلى ذلك التطرق لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة وفق المقررات الأربع الى اخر اصدار سنة 2018؛

- **الحدود المكانية**

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على دراسة استقصائية لعينة من المهنيين والأكاديميين لمعرفة استجابة واقع التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية. وهذا عن طريق توزيع مجموعة من استمارات الاستبيان في الجزائر العاصمة، بومرداس، البليدة.

المنهج المتبع

للإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار الفرضيات وللإحاطة بجميع جوانب الموضوع استخدم الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، هذا من خلال الاعتماد على مختلف المراجع التي تطرقت إلى مواضيع التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الدولية ومختلف القوانين التي درست واقع التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات الأخيرة.

كما تم استعمال المنهج الاستقرائي عندما تم سرد واقع التدقيق في الجزائر، أما الجانب التطبيقي تم إعداد استمارة إستبيان موجهة للمختصين في مجال المحاسبة والتدقيق لمعرفة استجابة واقع التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية مع تحليل الإجابات المتحصل عليها للوصول إلى النتائج المرجوة والإجابة على الإشكالية المطروحة.

الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على مختلف الدراسات السابقة التي تناولت مواضيع مماثلة في الجزائر فقد تم التطرق الى أهمها وهي:

1- **درويش عمار، كوديد سفيان، "فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر (دراسة ميدانية بولاية عين تموشنت)"، مقال منشور ضمن مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 13، العدد 14، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، جوان 2017:**

من خلال هذا المقال قام الباحثان الى دراسة مدى فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق في الجزائر حسب ما جاء في محتوى المقال، اذ قام الباحثان بدراسة ميدانية على مستوى ولاية عين تموشنت، اذ برزت الإشكالية الرئيسية للموضوع فيما مدى فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق في الجزائر؟

بعد الاعتماد على المقابلة الشخصية مع بعض المهنيين الخبراء الذين يمارسون مهنة المحاسبة والتدقيق وكذا محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، البالغ عددهم 20 مهني، وجمع المعلومات عن طريق الاستبيان تم التوصل الى النتائج الموالية:

- يواجه المدقق الجزائري العديد من الصعوبات التي تعيق تطبيق هذه المعايير، خاصة في ظل غياب نقابة مهنية تسهر على تطوير هذه المهنة؛
- هناك نقص كبير فيما يخص الإمكانيات الموفرة لتكوين وتدريب المدققين؛
- تعارض في الكثير من الأحيان بين القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وأهدافها؛
- نقص فعالية أنظمة الرقابة للمؤسسات أي عدم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

***2-* بهلولي نور الهدى، "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين–"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2016-2017:**

قامت الباحثة من خلال الاطروحة المقدمة الى محاولة دراسة أثر تبني المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على تحسين وتطوير مهنة التدقيق المحاسبي في البيئة الاقتصادية الجزائرية، اذ جاءت الإشكالية المطروحة في السؤال الموالي: ما مدى تأثير تبني معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر؟

وللإجابة على الإشكالية سابقة الذكر اعتمدت الباحثة على دراسة استقصائية لعينة من مزاولي المهنة المتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، هذا عن طريق اعداد استمارات الاستبيان وتوزيعها على العينة سابقة الذكر، وبعد استرجاع هذه الاستمارات وتفريغها وإدخال كل المعلومات في البرنامج الاحصائي، تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان والاستناد على بعض الأساليب الإحصائية لاختبار الفرضيات تم التوصل الى النتائج الموالية:

- توفر معايير التدقيق الدولية حافزا لتحسين وتطوير معايير المحاسبة الدولية؛
- تتسم معايير التدقيق الدولية بالمرونة والموضوعية مما يجعلها تخدم مختلف الدول المتقدمة والنامية؛
- توفر معايير التدقيق الدولية إطار مرجعي دولي يستند اليه المدقق في ممارسة مهنته والحكم على أداءه؛
- تهتم الإصلاحات التي تشهدها التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بالمعايير الدولية؛
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر تنسجم مع معايير التدقيق الدولية ولا تختلف عليها؛
- التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية؛

***3-* ديلمي عمر، "نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية – دراسة حالة الجزائر–"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2016-2017:**

قام الباحث من خلال أطروحته التي محاولة تشخيص الواقع المهني والعملي لمهنة التدقيق في الجزائر وكيفية تنظيمها، والسعي على ترقيته من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الدولية بالإضافة الى تحسين أداء مكاتب المراجعة المالية في الجزائر لكي تكون قادرة على منافسة المكاتب الدولية، وللإجابة على الإشكالية المطروحة التي تم صياغتها في السؤال الرئيسي التالي: ماهي الاليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها أخذا بعين الاعتبار على معايير المراجعة المالية؟، اذ استخدم الباحث دراسة استقصائية لعينة من الاكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، وكذا بعض المهنيين الجزائريين الذين يتمتعون بخبرة في هذا الميدان من أبرزهم محافظي الحسابات كدراسة تطبيقية لحل إشكالية البحث والوصول الى النتائج المرجوة.

بعد قيام الباحث بدراسته التطبيقية وحصوله على نتائج إجابات الافراد المعنية سعى هذا الأخير الى تحليل هذه الإجابات فتوصل الى مجموعة من النتائج منها:

- يحتاج أعضاء العمل المهنيين الذين يمارسون هذه المهنة في مكاتب المراجعة في الجزائر الى الالمام الكافي بمعايير المراجعة الدولية وما تتضمنه من معايير وارشادات، كما لا يتوفر لدى المهنيين في الجزائر المعارف العلمية والخبرات الكافية لتطبيق الإجراءات والإختبارات المطلوبة بموجب معايير التدقيق الدولية؛

- ضعف استقلالية المراجعين أحيانا خلال مراحل عملية المراجعة خاصة عند اعداد التقرير وابداء الرأي وهذا يعود لعدة عوامل مختلفة؛

- تحتاج مهنة المراجعة المالية في الجزائر الى هيئة مستقلة تضم أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة تكون غير تابعة لأية جهة مهمتها تحسين أداء المهنة باستمرار وتطبيقها وكيفية تنظيمها؛

- ان تطبيق معايير المراجعة الدولية سوف يدعم معيار استقلالية المراجعين في الجزائر وذلك من خلال ضبط الممارسة الميدانية للمراجعين عن طريق الالتزام بهذه المعايير أثناء تأدية مهامهم؛

- إن تطبيق معايير المراجعة الدولية يمكن مكاتب التدقيق المحلية من منافسة نظرائهم الدوليين ومراجعة حسابات الشركات الوطنية والأجنبية في الجزائر على حد سواء.

***4-* لقليطي الأخضر، "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2014-2015:**

قام الباحث من خلال أطروحته الى دراسة مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في الواقع المهني بالجزائر أي بمكاتب التدقيق الجزائرية إضافة الى ذلك قيامه بإجراء مقارنة لمدى لبعض معايير المراجعة الدولية مع واقع مهنة المراجعة في الجزائر، ولتشخيص هذا الوضع انتهج الباحث في دراسته الى أسلوب الاستبيان وزعت على عينة من المراجعين الجزائريين لمحاولة الخروج بنتائج ذات مصداقية، هذا قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة التي تم صياغتها في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالواقع المهني بالجزائر، بعد تحليل نتائج الاستبيان تم التوصل الى النتائج الموالية:

- إن المراجعة في الجزائر تزاول في ظل عدم وجود معايير مراجعة مدونة، وأنها تتم وفقا لما تعلمه المهني في الجامعة وما اكتسبه من خبرة عملية، فهناك تفاوت بين المراجعين فيما يتعلق بالإلمام بكل التحديثات التي تخص معايير المراجعة، وينعكس ذلك على التباين الظاهر في تقارير المراجعين للحالات المشابهة؛

- يتطلب تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر العديد من التحضيرات التي هي بمثابة أسس لتطبيق المعايير وتطوير المهنة، وهي إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وتحديث قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بما يتلاءم مع بيئة الأعمال في الجزائر؛

- لا تتوافق معايير المراجعة المطبقة في الجزائر مع الواقع المهني في الفحص والمراجعة، وذلك نتيجة لعدم تحديثها وتطويرها، كما أنها لا تحتوي على العديد من المجالات والمواضيع الحديثة التي تتطلب معايير خاصة لمعالجتها.

***5-* سايج فايز، "أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي– دراسة حالة الجزائر–" أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014/2015:**

سعى الباحث لمعالجة إشكالية البحث وموضوع الدراسة ومحاولة الوصول إلى الأهداف المرجوة منه من خلال القيام بدراسة تفصيلية معقمة لواقع البيئة الدولية للتدقيق انطلاقا من التوحيد المحاسبي من خلال التعر ف على أهميته وكذلك التعرف على الهيئة المخولة لها في تنظيم مهنة التدقيق وعرض تفصيلي لإصداراتها من خلال معرفة الهدف والنطاق، بالإضافة إلى دراسة واقع ممارسات مهنة التدقيق في الجزائر والهيئات المشرفة على المهنة في البلاد في ظل الإصلاحات المحاسبية القائمة في السنوات الأخيرة، مع توضيح كيفية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر لتطوير هذه المهنة وجعلها تتواكب المستجدات العالمية. وللوصول إلى نتائج ذات مصداقية عالية استخدم الباحث في بحثه دراسة تطبيقية شملت الفئة المزاولة للمهنة نظرا لخبرتها في هذا الميدان وكذا لمعرفة رأيها في الموضوع بعد القيام بالإجراءات اللازمة تم التوصل الى النتائج الموالية:

- اعتماد المعايير الدولية للتدقيق في التدقيق الخارجي سيوفر الثقة والمصداقية التامة للقوائم المالية للمستثمر الأجنبي، والذي يحتاج إلى تقارير موحدة بالرغم من عدم توفير الضمان والتأكيد المطلق لما ورد في القوائم المالية؛
- إن تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر سيكون لها الأثر الإيجابي في تحسين وتطوير الممارسات المحاسبية مما يعود إيجابا على نشاط المهنيين؛
- إن الإصلاحات المحاسبية التي شهدتها الجزائر في السنوات الأخيرة يمكنها من تحسين الوجه العام لمهنة التدقيق في البلاد وكذا تحسين الممارسات المهنية لمواكبة الاقتصاديات العالمية.

***6-* شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس، والمملكة المغربية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011، 2012**

قام الباحث من خلال دراسته السابقة إلى محاولة التعرف على واقع التنظيم المهني لمهنة التدقيق حيث لم يقتصر على بلده فقط الجزائر بل قام بالتوسع أكثر لمعرفة هذا المهنة بالإضافة إلى مقارنة واقعها مع بلدان المغرب العربي كتونس والمملكة المغربية واستخلاص أوجه التشابه والاختلاف من ناحية التنظيم، إذ تمحورت إشكالية البحث في السؤال الجوهري التالي ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية؟

من خلال الدراسة التي قام بها الباحث بغية معالجة إشكالية بحثه هذا للتوصل إلى معرفة مدى توفر الجزائر على الخصائص التي تجعل الجزائر تكون أكثر تطورا من ناحية التنظيم المهني للمراجعة ومقارنته بالبلدان العربية الأخرى سابقة الذكر التي لها تنظيم لا بأس به، وفي الأخير توصل الباحث من خلال دراسة المقارنة التي انتهجها على النتائج الموالية:

- تتفق الجزائر مع بلدان المغرب العربي على رأسهم تونس والمملكة المغربية في الشروط العامة لممارسة المهنة من ناحية مهام المدقق، كيفية التعيين والمسؤوليات التي تقع على عاتقه. من هنا يمكن القول ان أنهم تستخدمون نفس القانون؛
- من خلال الدراسة القائمة عل التطور التاريخي تم استخلاص ان هذه البلدان الثلاث لها نفس التطور التاريخي، حيث تم ممارسة المهنة بعد الإستقلال تحت القوانين الفرنسية كونها كانت مستعمرة فرنسية، اذ تم الإستناد على قوانينها بعد الحصول على الإستقلال نظرا للتبعية الفرنسية وكذا الفراغ القانوني، اذ يمكن القول إن المهنة تمارس بلغة المستعمر الفرنسي الى يومنا هذا؛

- تختلف المهنة من ناحية ممارسي المهنة، إذ أن في الجزائر يوجد ثلاث أنواع لمزاولي المهنة المتمثلة في الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، عكس الدول الأخرى فالخبير المحاسبي المخول الوحيد لذلك بعد القيام بتكوين متخصص لذلك.

من خلال ما سبق يمكن القول إن الباحث قام بدراسة مقارنة كوسيلة للاستفادة من خبرة البلدان العربية التي لها نفس المنظومة الاقتصادية مع بلدان الجزائر ومحاولة معرفة سبل تحسين تنظيم المهنة في الجزائر.

مساهمة الباحث

بعد التطرق إلى الدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع والاستفادة من نتائجها التي ساهمت في إثراء البحث وساعدت الباحث على التوصل إلى وضع الإشكالية الرئيسية للبحث، يتبين أنه وبالرغم من وجود تشابه بين موضوع البحث والدراسات السابقة، إلا أنه يوجد اختلاف في معالجة الموضوع، حيث سيتم من خلال هذا البحث التركيز على أهم التطورات التي عرفتها مهنة التدقيق في ظل الإصلاحات الإقتصادية الأخيرة التي شهدتها الجزائر في الآونة الأخيرة، وهذا من خلال التطرق إلى القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين. وهذا عن طريق محاولة تحليله، تقييمه، استخراج نقائصه وما يميزه عن القانون 91-08 السابق المنظم للمهنة. إضافة عن ذلك التطرق الى المعايير الجزائرية للتدقيق NAA الصادرة مؤخرا إلى غاية 2018 ومحاولة التعرف على دورها في تحسين مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر قصد تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA.

أما في الجانب التطبيقي فقد شمل هذا البحث على عينة متكونة من فئتين الأولى خصصت لممارسي المهنة من الخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين لمعرفة وجهات نظرهم حول تبني معايير التدقيق الجزائرية NAA ومدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA هذا بحكم خبرتهم وتجربتهم في الجانب الميداني، أما الفئة الثانية قد خصت الأساتذة الجامعيين للإستعانة بحنكتهم في الجانب الأكاديمي خاصة في ميدان المحاسبة والتدقيق.

هيكل البحث

بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار الفرضيات، وقصد إعطاء صورة واضحة حول الموضوع تم تقسيم البحث إلى أربع فصول:

الفصل الأول: جاء هذا الفصل تحت عنوان **"مكانة التدقيق الخارجي في ظل التطورات الإقتصادية الراهنة"**

حيث تم تقسيم هذا الفصل الأول إلى ثلاث مباحث أساسية وهي كما يلي:

- **المبحث الأول**: تم تخصيص هذا المبحث **"لدراسة الإطار العام للتدقيق الخارجي"**، حيث تم التطرق في محتواه إلى التدقيق الخارجي ومسببات الحاجة إليه من خلال معرفة مفهوم التدقيق، مسببات الحاجة للتدقيق هذا ما جاء في المطلب الأول، أما المطلب الثاني تناول أهمية، أهداف وأنواع التدقيق، أما المطلب الثالث تم تخصيصه لدراسة فروض التدقيق، أما الرابع خصص للتطرق الى معرفة مبادئ التدقيق؛
- أما فيما يخص **المبحث الثاني**: الذي جاء تحت عنوان **"إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق"** إذ تم تخصيصه لدراسة الجانب العملي والمهني لمهمة التدقيق حيث تم التطرق في المطلب الأول الذي جاء بعنوان مرحلة التعاقد على القيام بعملية التدقيق التي تعد أول خطوة من مهمة التدقيق أما في المطلب الثاني الموسوم بمرحلة التخطيط لأداء التدقيق وإعداد البرنامج الذي خصص لدراسة مرحلة التخطيط للمهمة، فيما يخص المطلب الثالث الموسوم بالإجراءات العملية في تنفيذ عملية التدقيق الذي تطرق إلى كيفية جمع أدلة الاثبات من طرف المدقق، أما المطلب الرابع الموسوم بمرحلة إعداد التقرير الذي تم التطرق فيه إلى إنهاء مهمة التدقيق وإعداد التقرير النهائي للمهمة؛

- أما في **المبحث الثالث** الذي جاء تحت عنوان: "**التدقيق من منظور البيئة الإقتصادية الدولية**" اذ تطرق هذا المبحث من خلال مطالبه إلى معرفة التدقيق دوليا، إذ جاء المطلب الأول تحت عنوان أسباب زيادة الطلب على التدقيق وتوحيده دوليا، أما المطلب الثاني الذي تناول مكاتب التدقيق الدولية حيث تم تخصيصه لمعرفة أهم المكاتب الرائدة في العالم، أما المطلب الثالث الذي جاء تحت عنوان المنظمات الدولية المشرفة على المهنة خصص لمعرفة أهم المنظمات العالمية التي تشرف على التدقيق.

الفصل الثاني: جاء تحت عنوان "**التأصيل النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA**" خصص هذا الفصل لدراسة نظرية لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين إذ تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث وهي:

- **المبحث الأول**: جاء هذا المبحث تحت عنوان "**الخلفية النظرية لمعايير التدقيق الدوليةISA** " والذي بدوره مقسم الى أربع مطالب، حيث خصص المطلب الأول الموسوم مفهوم معايير التدقيق الدولية وخصائصها الذي تطرق إلى مفاهيم حول هذه المعايير بالإضافة إلى أهم الخصائص التي تتميز بها، أما المطلب الثاني الذي جاء تحت عنوان أهمية وأهداف معايير التدقيق الدولية الذي تناول بدوره إلى أهمية وأهداف هذه المعايير الدولية، فيما يخص المطلب الثالث الموسوم معايير التدقيق الدولية بين التوحيد والتوافق، الذي جاء في محتواه معرفة المقصود بين التوحيد المحاسبي والتوافق الدولي في ممارسات التدقيق، أما المطلب الرابع والأخير في هذا المبحث الذي جاء تحت عنوان الإتجاهات العامة لمعايير التدقيق الدولية الذي تناول الإتجاهات الرافضة والمؤيدة لمعايير التدقيق؛

- **المبحث الثاني**: جاء هذا المبحث تحت عنوان "**تبني معايير التدقيق الدولية**"، الذي يحتوي بدوره على أربع مطالب أساسية إذ جاء المطلب الأول تحت عنوان خطوات إصدار المعايير من لجنة ممارسات التدقيق الدولية الذي تناول في محتواه شروط واعتبارات معايير التدقيق الدولية إضافة إلى خطوات إصداره من الهيئة المخولة لها بذلك، أما المطلب الثاني الموسوم تحت عرض معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار الذي تناول أهم 36 معيار دولي وفق اخر إصدار، أما فيما يخص المطلب الثالث الذي جاء تحت عنوان أساليب تبني معايير التدقيق الدولية الذي تناول في محتواه الأساليب المنتهجة لتبني هذه المعايير دوليا وعربيا بالإضافة الى موقف دول العالم عنها، أما المطلب الرابع المعنون معايير التدقيق المتعارف عليها خصص لدراسة المعايير المتعارف عليها بالإضافة الى وضع مقارنة مع المعايير الدولية للتدقيق؛

- **المبحث الثالث**: جاء هذا المبحث تحت عنوان "**تقسيمات معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين**"، الذي يحتوي بدوره على خمس مطالب أساسية تبين أهم تقسيمات اللجنة المخولة لإصدار معايير التدقيق الدولية، إذ جاء المطلب الأول تحت عنوان معايير المبادئ العامة والمسؤوليات الذي تناول المعايير الأولى ذات الصنف 2 والمرقمة من 200 إلى 299، أما المطلب الثاني الموسوم بمعايير التخطيط والرقابة الداخلية الذي تناول المعايير التي تتمحور حول التخطيط للمهمة وكذا الرقابة الداخلية والمرقمة من 300 الى 499، أما المطلب الثالث الموسوم بأدلة الإثبات في عملية التدقيق التي تناولت أهم طرق الحصول وجمع ادلة الإثبات والعناصر المقنعة أثناء تأدية مهمة التدقيق واختصت المعايير ذات الترقيم 500 الى 599، أما المطلب الرابع الذي جاء تحت عنوان معايير الإستفادة من عمل الآخرين الذي تناول استناد المدقق إلى الجهات الاحرى وعمل الآخرين كالمدقق الداخلي، خبير معين في ميدان غير المحاسبة والتدقيق وغيرها، واختص المعايير ذات الترقيم 600 إلى 699، وفي الأخير تناول المطلب الخامس نتائج تقارير التدقيق والمجالات المتخصصة الذي يعد آخر مرحلة يقوم بها المدقق في مهمته وهو إعداد التقرير إذ تم تخصيص هذا المطلب لدراسة نتائج تقارير التدقيق وكذا المجالات المتخصصة الذي تمحور حول المعايير ذات الترقيم 700 الى 899.

الفصل الثالث: جاء تحت عنوان "**تنظيم وممارسة التدقيق في ظل القوانين والتشريعات الجديدة**" خصص هذا الفصل لدراسة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر خاصة في ظل الإصلاحات والقوانين الجديدة التي عرفتها المنظومة الإقتصادية عامة والمهنة خاصة، إذ تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي:

- **المبحث الأول:** جاء تحت عنوان " **تنظيم التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات"** إذ تناول التطور التاريخي الذي عرفته المهنة في الجزائر عبر مر الزمان وصولا إلى أهم التغيرات التي عرفتها هذه المهنة في الآونة الأخيرة في الإصلاحات إلى غاية 2020، حيث خصص المطلب الأول الذي جاء تحت عنوان التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر لدراسة التطورات التي عرفتها المهنة عبر الزمن، أما في المطلب الثاني الموسوم النصوص القانونية والمراسيم التنفيذية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر خلال 1969-2019، الذي تناول أهم النصوص والمراسيم التي كانت تسير وتنظم مهنة التدقيق في الفترة سالفة الذكر، أما في المطلب الثالث الذي جاء تحت عنوان المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر قبل سنة 2010 خصص هذا المطلب لمعرفة أهم المنظمات التي كانت تشرف على مهنة التدقيق في البلاد قبل صدور القانون 10-01 الحالي المنظم للمهنة أي قبل سنة 2010، أما في آخر المبحث تم تخصيص المطلب الرابع الموسوم الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية المشرفة على المهنة في ظل الإصلاحات المحاسبية إلى معرفة التغير الجذري الذي مس المنظمات التي تشرف على المهنة في البلاد مع التطرق إليها بعد الإصلاحات التي مست المهنة إلى غاية يومنا هذا؛

- **المبحث الثاني** الذي جاء تحت عنوان" **محافظ الحسابات في الجزائر وفق القانون 10-01"**، كما نعلم أن محافظ الحسابات هو المهني المخول له تدقيق الحسابات إذ تم تخصيص هذا المبحث لدراسة نظرة حول هذا المهني وإبراز مهامه ومسؤولياته تجاه المهمة الموكلة له حسب ما نص عليه القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث، للقيام بذلك تم تقسيم هذا المبحث إلى أربع مطالب أساسية، جاء المطلب الأول الموسوم بمفهوم محافظ الحسابات وشروط الإلتحاق بالمهنة، لدراسة عموميات حول محافظ الحسابات والشروط اللازمة التي يجب أن تتوفر فيه حتى يتسنى له ممارسة المهنة الموكلة له، أما فيما يخص المطلب الثاني جاء تحت عنوان مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، خصص لدراسة المهام الموكلة له والمسؤوليات التي يجب الالتزام بها عند أداء مهامه، فيما يخص الثالث الموسوم بحقوق وواجبات محافظ الحسابات تناول حقوق وواجبات هذا المهني، أما المطلب الأخير المعنون بلمحة عن القانون 10-01 خصص لدراسة هذا القانون من ناحية الشكل والمضمون كونه القانون الحالي المنظم للمهن الثلاث في الجزائر والمعمول به في السنوات الأخيرة بالإضافة الى مقارنة ما جاء فيه مع محتوى القانون السابق 91-08 وفي الأخير حصر أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

- أما **المبحث الثالث** الذي جاء تحت عنوان "**مجهودات الجزائر في تبني معايير تدقيق محلية تتوافق مع معايير التدقيق الدولية"**، خصص هذا المبحث للتطرق إلى المعايير الجزائرية للتدقيق التي أصدرتها الجزائر في الآونة الأخيرة التي كانت فكرتها سنة 2011 إلا أن إصدارها كان بداية من فيفري 2016 ولإبراز ذلك تم تقسيم المبحث إلى أربع مطالب أساسية، إذ جاء المطلب الأول تحت عنوان المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الذي تم من خلاله دراسة أهم ما تناولته المعايير الأربعة الصادرة عن هذا المقرر، أما المطلب الثاني خصص لدراسة المعايير الأربعة الصادرة ثانية ضمن المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، أما المطلب الثالث الموسوم بالمقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017 الذي تناول المعايير الأربع الثالثة الصادرة سنة 2017، في الأخير تناول المطلب الرابع المعنون بالمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 محتوى المعايير الأربعة الصادرة مؤخرا الذي كان ذلك في نهاية 2018.

الفصل الرابع بعد إتمام الجانب النظري لموضوع الدراسة تم تخصيص هذا الفصل للجانب التطبيقي الموسوم ب "**دراسة آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين حول استجابة الواقع المهني للتدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية"**، اذ خصص لمعرفة آراء ممارسي المهنة حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للتدقيق من خلال دراسة إستبيانية وزعت على المهنيين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة والتدقيق وفي الأخير تحليل النتائج وإختبار فرضيات الدراسة قصد محاولة الإجابة حول الإشكالية المطروحة، للوصول إلى النتائج المرجوة تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين:

- **المبحث الأول:** جاء هذا المبحث تحت عنوان "**مراحل اعداد الاستبيان**" والذي بدوره مقسم إلى أربع مطالب، حيث خصص المطلب الأول الموسوم الإطار المنهجي للدراسة سيتم التطرق في هذا العنصر إلى دراسة الإطار المنهجي انطلاقا من مجتمع الدراسة لمعرفة مكوناته والفئات التي تم ادراجها للإجابة على الاستبيان، أما المطلب الثاني الذي جاء تحت عنوان خطوات إعداد وتصميم

الاستبيان الذي تم التطرق فيه إلى الخطوات الأساسية التي انتهجها الباحث أثناء تصميم الاستبيان، مع ذكر أهم النقاط التي اعتمد عليها الباحث في ذلك، والمراحل المنتهجة من طرف هذا الأخير في تصميم الاستبيان ، فيما يخص المطلب الثالث الموسوم أدوات الدراسة، حيث تم التطرق إلى أهم أدوات الدراسة المستخدمة في الدراسة التطبيقية، أما المطلب الرابع والأخير في هذا المبحث الذي جاء تحت عنوان عرض خصائص العينة المدروسة والمتكونة من الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، طبيعة العمل؛

- أما **المبحث الثاني**: جاء هذا المبحث تحت عنوان "**تحليل ومناقشة نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات**"، إذ تعد هذه المرحلة من أهم مراحل التي يعتمد عليها الباحث لمعرفة الإتجاه العام لأفراد العينة حول الإشكالية المطروحة بعد تحليل كل النتائج المتحصل عليها وفي الأخير القيام باختبار الفرضيات، ونظرا لأهميته البالغة تم تقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب أساسية اذ جاء المطلب الأول تحت عنوان فوائد إصدار معايير التدقيق الدولية وتطبيقها على المستوى الدولي الذي تناول في محتواه سيتم في هذا المطلب بعرض مختلف النتائج المتحصل عليها بعد القيام بالاختبارات اللازمة التي تخص عبارات المحور الأول الذي تطرق الى دراسة الفائدة من اصدار معايير التدقيق ودورها على المستوى الدولي وهذا استعانة بالبرنامج الاحصائي، إضافة الى تحليل الفرضية الأولى الخاصة بهذا المحور بعد القيام بالاختبار المناسب، أما المطلب الثاني الموسوم بدور القانون 10-01 في تطوير وتنظيم التدقيق في الجزائر تناول هذا المطلب بعرض مختلف النتائج المتحصل عليها بعد القيام بالاختبارات اللازمة من تكرارات، ومتوسط حسابي لمعرفة أي وكذا الانحراف المعياري لمعرفة درجة الاختلاف بين إجابات الافراد التي تخص عبارات المحور الموالي الذي تطرقت الى دراسة دور القانون 10-01 في تطوير وتنظيم التدقيق في الجزائر وهذا استعانة بالبرنامج الاحصائي، إضافة الى ذلك اختبار صحة الفرضية التي تتناسب مع عبارات المحور الثاني، أما فيما يخص المطلب الثالث الذي جاء تحت عنوان أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية كآلية لتطوير مهنة التدقيق حيث تم التطرق فيه الى عرض مختلف النتائج المتحصل عليها بعد القيام بالاختبارات اللازمة من تكرارات، ومتوسط حسابي وكذا الانحراف المعياري، إضافة الى ذلك اختبار صحة الفرضية التي تتناسب مع عبارات المحور الثالث. أما المطلب الرابع المعنون مدى الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في الواقع الاقتصادي المحلي خصص لعرض مختلف النتائج المتحصل عليها بعد القيام بالاختبارات اللازمة بالإضافة الى اختبار الفرضية الرابعة التي لها علاقة بعبارات المحور الرابع.

الفصل الأول:

مكانة التدقيق الخارجي في ظل التطورات الإقتصادية الراهنة

تمهيد

عرفت مهنة التدقيق في الآونة الأخيرة تطورا ملحوظا خاصة في ظل غزو الشركات متعددة الجنسيات وانتشارها في عالم المال والأعمال وكذا تطور الإستثمار الأجنبي، بالإضافة إلى كبر حجم المشاريع الاستثمارية والمؤسسات الاقتصادية. الأمر الذي صعب على مالكي هذه المؤسسات إتخاذ القرار الصائب خاصة في ظل الأخطاء التي قد تقع بسبب كثرة المعاملات الإقتصادية وكذلك الفروقات والتناقضات الظاهرة في القوائم المالية بالإضافة إلى نقص مصداقية المعلومات المالية المتواجدة في تلك القوائم هذا ما يسهل إنتشار عمليات النصب والغش والاحتيال. الأمر الذي يعجل بظهور الأزمات والفضائح المالية العالمية التي تؤدي بزوال المؤسسات كما ظهر الأمر مع شركة انرون العالمية نتيجة غياب الشفافية وموثوقية المعلومات المالية. لذا أصبحت مهنة التدقيق المحاسبي إلزامية على كل المؤسسات الإقتصادية كونها الوسيلة الأساسية للتحقق من مصداقية القوائم المالية وسلامة المركز المالي للمؤسسة.

تتم مهمة التدقيق عن طريق شخص مؤهل علميا وعمليا تسهل عليه جمع أدلة الإثبات بسهولة، وتسهيل مهمته المتمثلة في تدقيق المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية وكذا مختلف التقارير المالية وذلك بطريقة منتظمة ومنهجية تضم عدة مراحل متسلسلة تبدأ بالتخطيط للمهمة وإعداد برنامج عمل يسير عليه وتنتهي بتحويل النتائج المتحصل عليها من الفحص والتحقق على شكل تقرير يوضح فيه رأيه الفني المحايد حول سلامة المركز المالي للمؤسسة وصدق قوائمها المالية المعدة.

وفي هذا الفصل سيتم توضيح الإطار العام للتدقيق الخارجي من خلال مسببات الحاجة للتدقيق، أهدافه، أهميته، أنواعه، فروضه، وبعدها محاولة معرفة دورة حياة مرحلة التدقيق التي يستند عليها المدقق عند أداء مهامه للوصول إلى الهدف المنشود، وفي الأخير سيتم التطرق إلى التدقيق الخارجي من منظور البيئة الاقتصادية الدولية لاستخلاص مكانته في العالم خاصة في ظل التطورات الإقتصادية الراهنة هذا لمعرفة مكاتب التدقيق الدولية، المنظمات الدولية التي تشرف على مهنة التدقيق في الوقت الراهن التي تسعى إلى تطوير المهنة وتعزيز التوافق الدولي.

لدراسة أعمق وأشمل لما تم ذكره، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية كالآتي:

المبحث الأول: الإطار العام للتدقيق الخارجي؛

المبحث الثاني: إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛

المبحث الثالث: التدقيق من منظور البيئة الإقتصادية الدولية.

المبحث الأول: الإطار العام للتدقيق الخارجي

يعد التدقيق أحد فروع المحاسبة التي يعود ظهورها إلى القدم ليست وليدة العصر الحالي، حيث ظهرت الحاجة إليه كونه وسيلة ضرورية للتأكد من مدى احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص أثناء تأدية مهامهم ومزاولة نشاطهم، إذ زاد الاهتمام بالتدقيق في القرن العشرين كوسيلة لإضفاء مصداقية وشفافية للمعلومات المالية خاصة بعد الفضائح المالية التي عرفها العالم التي نتج عنها انهيار بعض المؤسسات العالمية على رأسها شركة أنرون، إنطلاقا من هذا ألزم على المؤسسات تدقيق قوائمها من طرف شخص مهني مؤهل ومحايد لإثبات صحة وسلامة مركزها المالي، وحماية أموال المستثمرين.

المطلب الأول: التدقيق الخارجي ومسببات الحاجة إليه

قبل التطرق لمسببات الحاجة إلى التدقيق وخصائصه، لابد البدء بمفهوم التدقيق لمعرفة أهم ما تناولته التعاريف التي تطرقت إلى ذلك، حيث سيتم في هذا المطلب تقديم مفهوم التدقيق الخارجي مع إبراز أهم المسببات التي دفعت للحاجة اليه.

أولا: مفهوم التدقيق

قبل التطرق إلى مفهوم التدقيق، من الضروري تحديد الفرق بين مصطلح المراجعة والتدقيق، هذا نظرا للاختلاف السائد بينهما، فالكثير يعتقد أن هذان المفهومان لا يختلفان عن بعضهما البعض إلا أنه في الواقع الميداني والعملي هناك عدة اختلافات، فهناك بعض الدول من يستخدم مصطلح المراجعة كالدول العربية من أمثال مصر، أما مصطلح التدقيق سائد بكثرة في دول الشرق الأوسط كما هو الحال في لبنان والمملكة العربية السعودية والأردن وسوريا وغيرها من الدول العربية الأخرى.

حسب ما صدر عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978 في بيان رسمي حول قواعد المحاسبة وخدمات المراجعة لتوضيح الفرق بين مصطلحي التدقيق والمراجعة الذين أحدثا نوع من الانقسام في توحيد المصطلحات بين الدول، حيث تم تعريف المراجعة على أنها فحص وتحليل المعلومات المالية التي تحتويها القوائم والتقارير المالية سطحيا دون التعمق، كون المراجعة لا تتضمن فحص السجلات وتحليل الدفاتر حيث يتم الاطلاع عليها فقط، كما لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية[1].

من خلال ما سبق يمكن القول إن التدقيق أوسع نطاقا وأعمق تحليلا من المراجعة، حيث فان كان المراجع يقوم بفحص المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية والمسجلة في الدفاتر المحاسبية ضمن السنة المالية وكذا التقارير بغية التأكد من مصداقيتها فهنا يمكن القول إن المراجع يسعى للقيام بمراجعة مستندية فقط، إما إن كان يقوم بالفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة هنا فهنا يقوم بالتدقيق، لذا فإن الفرق بين المراجعة والتدقيق يكمن في التقييم والتحليل.

لهذا سيتم في هذه الدراسة إستخدام مصطلح التدقيق كونه أوسع وأعمق من المراجعة، فرغم التعاريف العديدة والمتعددة التي تناولت التدقيق، إلا أن معظم هذه التعاريف تطرقت إلى نفس المضمون والأهداف التي تسعى المهنة تحقيقها، انطلاقا من هذا سيتم التطرق إلى أهم التعاريف لتحديد تعريف شامل للتدقيق:

التعريف الأول: "التدقيق عبارة عن جمع وتقييم موضوعي للأدلة بغرض الحصول على رأي محايد حول مدى عدالة القوائم المالية للمساعدة على إتخاذ القرارات"[2].

---

1 محمد السيد سرايا، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري–المعايير والقواعد–مشاكل التطبيق العملي**"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص ص: 07، 08

2 Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S, Beasley."**Auditing and Assurance Servi**ce," Global édition, London,2014, p: 24

التعريف الثاني: عرف العالميين" GERMOND وBONNAULT" التدقيق على أنه: "اختبار تقني صارم وبناءً بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"[1]

التعريف الثالث: نشر الإتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة سنة 1988: "إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة"[2]

التعريف الرابع: جاء هذا التعريف الصادر عن الجمعية المحاسبة الأمريكية عام 1972 الذي لا يزال هو المفهوم السائد حتى الآن، حيث تم تعريفه بأنه "هي عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين"[3].

التعريف الخامس: لقد عرّفه العالم براي Bray على أنه: "عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وفائدتها ومدى الإعتماد عليها"[4].

فمن خلال التعاريف سابقة الذكر تم التطرق إلى عدة خصائص للتدقيق يمكن حصر أهمها في النقاط التالية:[5]

- التدقيق عملية منتظمة، لا تتم بطريقة عشوائية بل تعتمد على خطة عمل متمثلة في وضع برنامج يوضع للوصول إلى الهدف؛
- عملية هادفة، تهدف بصفة عامة إلى إبداء الرأي الفني المحايد حول سلامة المركز المالي للمؤسسة، والذي يحرر على شكل تقرير؛
- التدقيق ينصب على فحص المعلومات المالية والغير المالية، بالرغم من تنوع أشكال المعلومات فمنها تأخذ الشكل الكمي والأخرى كمية مالية، لكن حتى تتم مهمة التدقيق يشترط أن تكون هذه المعلومات قابلة للفحص والتحقق. يقوم المهني بتدقيق المعلومات ذات الطابع المالي أو الكمي في صورة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية وكذا مختلف التقارير ذات الطابع المالي. إلا أن هذا لا يمنع عليه القيام بتدقيق المعلومات الذات الطابع الوصفي كتدقيق الخصائص الوصفية لأنظمة الرقابة الداخلية، وكذا أنظمة الحواسيب؛
- الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، يمكن القول إن جوهر وأساس عملية التدقيق هو القرائن أو ما يعرف بأدلة الإثبات، كونها ضرورية لدعم رأي المدقق ويستند عليها عند إبداء رأيه، لهذا يجب أن تكون هذه الأدلة موضوعية ومقنعة وإعطاء أهمية لجمعها والحصول عليها، من أمثلتها نجد: الوجود الفعلي، التأكيدات الخارجية، الملاحظات العينية، الإقرارات الكتابية؛
- المدقق شخص مستقل مؤهل: يجب على الشخص الذي يزاول مهنة التدقيق أن تتوفر فيه عدة شروط أساسية، فيجب أن يكون الشخص مؤهلا علميا وعمليا، وكفاءة عالية لتسهل له عملية جمع أدلة الإثبات للوصول إلى أحسن النتائج بعد تقييمها، إضافة عن هذا يجب أن مستقلا استقلالية تامة عن المؤسسة ومع كل الأطراف التي تتعامل معها لإضفاء درجة عالية من المصداقية على رأيه؛

---

1 محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص: 09.

2أ حمد قايد نورالدين، " **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**"، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 09.

3 Jean- Charles Bécour. Henri Bouquin," **Audit Opérationnel Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance**", 3éme édition, Paris, France, p : 14.

4 رزق أبو زيد يوسف الشحنة، "**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية الإطار النظري**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2015، ص: 24.

5 أحمد حمدي رمضان وآخرون، "**مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**"، القاهرة، مصر، 2017، ص: 6-8.

- إيصال نتائج الفحص والدراسة للأطراف المعنية: تحويل نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يوضح فيه الرأي الفني المحايد حول سلامة المركز المالي، ولإيصالها للأطراف المعنية من داخل المؤسسة وخارجها[1].

مهما تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التدقيق الخارجي، لكن الهدف واحد هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صحة وصدق البيانات المالية والتحقق من سلامة المركز المالي للمؤسسة، وفي الأخير بلورة كل المعلومات المتحصل عليها من المدقق في شكل تقرير.

تطرقت التعاريف السابقة إلى أهم النقاط التي يرتكز عليها التدقيق والتي تتمحور في ثلاثة نقاط رئيسية:[2]

- **الفحص (Examination)**: حيث يقصد به فحص البيانات المالية والسجلات والدفاتر وكل المستندات المحاسبية بغية التأكد من صحة وسلامة وحقيقة كل العمليات المسجلة محاسبيا، يكون ذلك عن طريق فحص بعض عينات العمليات المسجلة محاسبيا. كما يعرف بفحص القياس المحاسبي، هو القياس الكمي والنقدي لكل الأحداث الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة؛
- **التحقق (Vérification)**: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم على نتيجة أعمال المؤسسة في دورة مالية، للتأكد من سلامة مركزها المالي الذي يعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة. بمعنى التحقق من مدى التطابق بين ما سجل فعلا في القوائم المالية وما هو موجود فعلا في الميدان أي على أرض الواقع هذا ما يساعد على إضفاء مصداقية عالية لعناصر الذمة المالية للمؤسسة.

يمكن القول إن الفحص والتحقق عمليتان مترابطان، تساعد المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية والاقتصادية الخاصة بالمؤسسة، أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لمركز المؤسسة الحقيقي.[3]

- **التقرير (Rapport):** بلورة كل النتائج المتحصل عليها من الفحص والتحقق في شكل تقرير يوضح فيه المدقق رأيه الفني المحايد حول سلامة المركز المالي للمؤسسة، وإرساله للجهات المهتمة من داخل المؤسسة وخارجها، حيث يعد التقرير أخر مرحلة من مراحل التدقيق[4].

انطلاقا من التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف التدقيق الخارجي بمعناه اللفظي أنه" فحص البيانات والسجلات والدفاتر المحاسبية بغية التأكد من صحتها" أما من الجانب المهني أنه "عبارة عن فحص منتظم ومنهجي للمعلومات المالية المتوفرة في السجلات والدفاتر المحاسبية، من طرف شخص مهني مستقل مؤهل علميا وذو كفاءة عالية، قصد التأكد من صحة وشرعية الحسابات ومصداقية القوائم المالية والتحقق من مدى الالتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية عند إعدادها، وفي الأخير تحويل كل النتائج المتحصل عليها في شكل تقرير يظهر رأيه الفني المحايد المدعم بالأدلة حول سلامة المركز المالي للمؤسسة، بغية إفادة الأطراف المستفيدة من هذه القوائم سواء كانت داخلية أو خارجية في اتخاذ القرارات اللازمة".

لتوضيح ما سبق ذكره يمكن إبراز مسار التدقيق الخارجي للقوائم المالية من خلال الشكل الموالي:

---

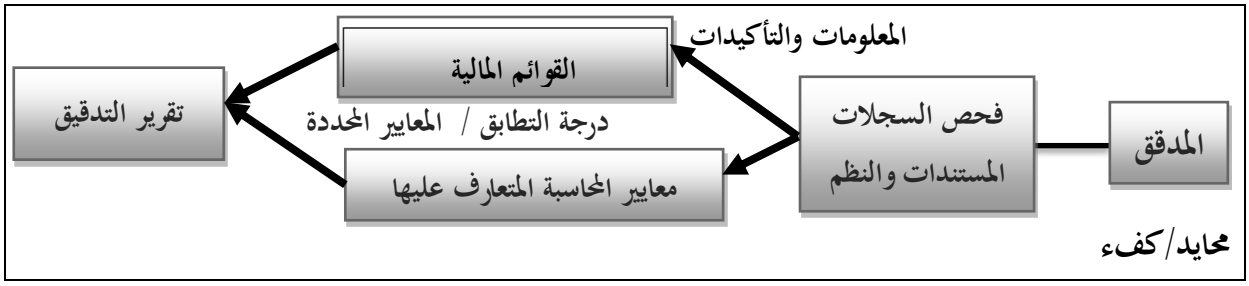
1 يوسف بوعيشاوي، عبد الرزاق بوزياني، طاهر شرماط، **"المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة – حالة الجزائر–**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 06، جامعة المدية، سبتمبر2016، ص: 227.

2 زهير الحدرب، "**علم تدقيق الحسابات**"، دار البداية ناشرون موزعون، عمان، الأردن،2010، ص ص: 09،10.

3 محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 12.

4 حسام إبراهيم حسن، **"تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق"**، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص: 13

الشكل رقم (1): تدقيق القوائم المالية



المصدر: أحمد حمدي رمضان وآخرون، **"مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة"**، القاهرة، مصر، 2017، **ص:** 11

كما هو موضح في الشكل السابق إن عملية التدقيق تقوم من طرف شخص مستقل ومحايد مؤهل وذو كفاءة عالية، يقوم بفحص السجلات والمستندات المحاسبية القائمة في السنة المالية والقوائم المالية الختامية، بالإستناد على أدلة الإثبات للتأكد من صحة المعلومات الموجودة في القوائم، ومعرفة مدى تطابقها مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي الأخير بلورة النتائج المتحصل على شكل تقرير يبين الرأي الفني المحايد من المدقق حول سلامة المركز المالي للمؤسسة لإفادة مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ القرارات.

ثانيا: مسببات الحاجة للتدقيق الخارجي

نظرا للتطورات الاقتصادية التي يعرفها الإقتصاد العالمي وتوسع الإستثمار الأجنبي، وانفصال الملكية عن الإدارة. شهد العالم في الآونة الأخيرة عدة حالات للغش والاحتيال والنصب وظهور الأزمات العالمية التي راح ضحيتها عدة مؤسسات عالمية من أمثال مؤسسة انرون، ويرجع ذلك لافتقار مصداقية المعلومات وضعف أنظمة التسيير والرقابة الداخلية، إنطلاقا من هذا أوجب على المؤسسات القيام بعملية التدقيق بصفة إجبارية بعدما كان اختياري، هذا بغية حماية أموال المساهمين والمستثمرين، لإضفاء شفافية المعلومات المالية المقدمة ومصداقية عالية للمركز المالي إضافة عن ذلك محاولة التقليل من المخاطر التي قد يتعرض لها المستثمرين ومتخذي القرارات[1].

لعل أهم الأسباب التي تدعم على ضرورة وجود التدقيق يمكن حصرها في النقاط التالية[2]:

- **إضفاء الثقة على المعلومات:** تسعى عملية التدقيق إلى وضع الثقة ومصداقية عالية للمعلومات المالية والغير المالية المعدة من طرف المؤسسة المبينة في القوائم المالية والتقارير، حيث هذه الأخيرة يجب أن تكون مدققة من طرف خبراء ومهنيين لتكون أكثر صدق ودلالة فهنا تمكن الحاجة للتدقيق. حيث أن المدقق الذي يتمتع بالكفاءة والخبرة الكافية وكذا الاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة سوف يقوم إضفاء الشرعية والشفافية لحسابات المؤسسة المعنية، هذا ما يؤدي إلى الحد والتقليل من مخاطر الاعتماد على معلومات قليلة الثقة، تساعد متخذي القرار والأطراف الخارجية والداخلية للإستفادة منها نظرا لدرجتها العالية من حيث المصداقية والشفافية كونها مدققة من شخص مؤهل ومستقل، فلو كانت المعلومات المقدمة من الإدارة دون خضوعها للتدقيق الخارجي يعكس نقص مصداقيتها وشفافيتها؛

1 حسين أحمد دحدوح وآخرون،" **أصول المراجعة**"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، الجزء الأول،2014، ص ص: 17،18.

2 للتوسع أكثر انظر:

- نصر صالح محمد،" **نظرية المراجعة**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2015، ص: 38-48.
- حسين أحمد دحدوح وآخرون،" **أصول المراجعة**"، مرجع سبق ذكره، ص: 18-20.

لذا يمكن القول حتى تكون القوائم المالية ذات مصداقية عالية وموثوقية يمكن الاعتماد عليها فلابد من وجود جهة محايدة ذات استقلالية وكفاءة عالية وحيادية، حتى تكون هذه المعلومات المالية ذات فائدة لمتخذي القرار، لهذا الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات يريدون التأكد من المدقق المستقل التأكد من مصداقيتها ومدى الإمتثال للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما[1].

إن التدقيق يساعد على إضفاء ثلاثة أنواع من الرقابة على المعلومات المعدة كما أشار إليها بورتر (Porter) في سنة 2004 وهي:[2]

- **رقابة التجنب**: عند علم معدي البيانات المالية والقوائم المالية على أنها سوف تراجع وتدقق من طرف شخص مهني مستقل على المؤسسة، هذا يشجع القائمين على ذلك للتركيز أكثر والعمل بعناية كبيرة قصد الإبتعاد على الوقوع في الأخطاء؛
- **رقابة الاكتشاف**: فبالرغم من أن يقوم معدي القوائم المالية ومعالجة البيانات المالية والغير المالية، بتركيز كبير فيوجد احتمال كبير بوقوعهم في الأخطاء، لذا المدقق عند القيام بعمله فإنه يكتشف تلك الأخطاء ويخبر الإدارة على تعديلها قبل النشر؛
- **رقابة التقرير**: أحيانا قد يكتشف المدقق لعدة أخطاء وقعت لسبب أو لآخر من معدي القوائم المالية وتم إخبار الإدارة على تعديلها لكن رفضت، هنا يقوم المدقق بوضع تحفظات في تقريره عند إنهاء عملية التدقيق.
- **تعارض المصالح**: إن تعارض مصالح معدي المعلومات المالية وغير المالية وكذا مستخدميها من الملاك والدائنين والإدارة إضافة عن ذلك بين المؤسسة والأطراف الخارجية التي تعتمد على معلوماتها المالية الذي الأمر قد ينجر عنه ظهور الغش والإحتيال، الأمر الذي ألزم الحاجة للتدقيق لإزالة الشكوك ، فإن شك مستخدمي القوائم المالية بوجود تضارب أو تعارض المصالح مع معديها يلزمون على القيام بعملية التدقيق لهذه القوائم والمعلومات المالية من طرف شخص ذو كفاءة في الميدان مع ضرورة استقلاليته عن المؤسسة، كون كما هو معلوم إن استخدام المعلومات المالية وحتى غير المالية من الأطراف الخارجية والداخلية دون تدقيقها يؤدي إلى وجود معلومات متحيزة[3].

إن تعارض المصالح كان متواجد في فترة الثورة الصناعية، في ظل انفصال الملاك عن الإدارة وتعارض مصالح الممولين لأخطار عند قبولهم قوائم مالية غير مدققة، ما دفع الكثير منهم للجوء إلى المحاكم لتعويض الأضرار التي لحقت بهم، لهذا أصبح التقرير أداة إثبات وإقناع الممولين أن القوائم المالية المنشورة تثبت سلامة المركز المالي للمؤسسة، فأصبح الدول تجبر إرفاق تقرير المدقق مع القوائم المالية.

- **التعقيد**: إن ظهور الشركات متعددة الجنسيات دوليا، وانتشار عمليات الاندماج بكثرة وكذا التجارة الالكترونية الأمر الذي أدى إلى تعقد المعاملات التجارية، فأصبح من الصعب استيعاب مضمون العمليات المالية والقوائم المالية، فهذا قد ينجر عنه زحف الخطأ عليها وتوسع ظاهرة الغش والاحتيال، فلا يمكن للمستخدمين أن يقوموا بدراستها بالاعتماد على أنفسهم فقط لهذا يستلزم الاعتماد على خدمات المدقق الخارجي الكفء الذي تتوفر فيه الخبرة المهنية والكفاءة والاستقلالية التامة للقيام بالمهمة والحد من خطر المعلومات[4]؛
- **البعد**: حتى ولو كان لمستخدمي المعلومات والقوائم المالية المعدة من طرف إدارة المؤسسة الرغبة في التأكد من مصداقيتها وسلامة المركز المالي، وكانوا يتمتعون بالكفاءة العالية والمؤهلات اللازمة لفهم مضمون تلك المعلومات، إلا أن يتعذر عليهم القيام بتدقيق ذلك نظرا لوجود عدة أبعاد تفصل بينهم وبين الإدارة، قد يكون بعدا مكانيا يكمن في بعد المسافة بين مكان المستخدمين وموقع المؤسسة، كما قد تكون عدة موانع قانونية تعرقل وصولهم لتلك المعلومات، إضافة عن ذلك قد يكون بفعل عاملي الوقت

1 هادي التميمي، **"مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006، ص: 27.

2 نصر صالح محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 40.

3 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 44.

4 حسين أحمد دحدوح وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 20.

والتكلفة إذا كان عدد مستخدميها كبير فيصعب تدقيقها نظرا لكلفتها الباهظة اجتماعيا وغير اقتصاديا، لهذا زاد الحاجة للمدقق الخارجي لتسهيل المهمة في ظل الأبعاد التي تعرقل ذلك[1].

من خلال ما ذكر سابقا يمكن القول إنه في الوقت الراهن أصبحت عملية التدقيق ضرورية وإجبارية على كل المؤسسات خاصة في ظل اتساع حجم المشروعات وضخامة العمليات المالية وارتفاع حالات النصب والاحتيال، هذا ما يعجل حتما إلى إفلاس المؤسسات كما حدث مع مؤسسة انرون. من هنا يمكن القول إن التدقيق يساعد في إضفاء مصداقية عالية للمعلومات المالية.

المطلب الثاني: أهداف، أهمية، وأنواع التدقيق

في ظل التطور المتزايد للمؤسسات وزيادة نشاطها خاصة في ظل انتشار العولمة والتجارة الالكترونية وارتفاع المعاملات التجارية، زاد الطلب على مهنة التدقيق نظرا للأهمية البالغة التي تكتسيها كونها تسعى لخدمة عدة جهات سواء كانت من داخل المؤسسة وخارجها الذين يعتمدون على تقرير المدقق الذي يبين مدى سلامة المالي للمؤسسة، وكذا مساعدة الأطراف المستفيدة من اتخاذ القرار.

سيتم في هذا المطلب التعرف الأهمية البالغة التي يكتسيها التدقيق ومعرفة أهدافه التي عرفت تطورا ملحوظا بعدما كان قديما يسعى إلى اكتشاف الأخطاء فقط إلا أنه في الوقت الحالي أصبح الهدف الأساسي له إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية.

أولا: أهداف التدقيق

لقد صاحب تطور التدقيق تطورا ملحوظا وهذا عائد لعدة عوامل، فقديما كانت مهنة التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات الموجودة في الدفاتر المحاسبية والسجلات، إلا أنه في سنة 1897 تغيرت النظرة إلى عملية التدقيق، حيث كان لعبارة القاضي لوباس في قضية حلج القطن من نفس السنة الأثر الأكبر في تغيير هذه النظرة بمقولته المشهورة له " The auditors a watch-dog not a bloodhound) بمعنى(إن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتفاء أثر المجرمين)[2]، تظهر هذه العبارة أن الهدف الأساسي للتدقيق لا يكون في إكتشاف الأخطاء والغش كون هذه الأخطاء قد تحدث عند ممارسة المدقق لمهمته، فأصبح هذا الهدف يقتصر على التأكد من صحة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات حسابيا، ومعرفة مدى مطابقة القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات المحاسبية دون إبداء الرأي الفني حول سلامة المركز المالي للمؤسسة[3].

إلا أن مع التطور المتزايد للتدقيق وزيادة الطلب عليه في ظل انتشار العولمة تطورت معه أهدافه، فأصبح الهدف الأساسي لعملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية المدققة من طرف المدقق الخارجي المعبرة على سلامة المركز المالي للمؤسسة، بالإستناد إلى مجموعة من الأدلة والقرائن وفي الأخير بلورة النتائج في شكل تقرير[4].

من خلال ما تم التطرق إليه يمكن حصر أهداف التدقيق في مجموعتين أساسيتين التي يمكن فيما يلي[5]:

الأهداف التقليدية

تنقسم الأهداف التقليدية للتدقيق بدورها إلى نوعين:

---

1 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 18.

2 أحمد يوسف كلبونة وآخرون، " **علم تدقيق الحسابات النظري**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 25.

3 الأزهر عزه، سارة ميسي، " **التوجهات لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية)**"، مجلة العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، العدد 18، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص: 180.

4 رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 29.

5 رأفت سلامة محمود وآخرون، " **علم تدقيق الحسابات العملي**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص: 25،26

أهداف رئيسية: تتمثل الأهداف التقليدية الرئيسية للتدقيق في النقاط التالية:

- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

أهداف فرعية (ثانوية): وتتمثل الأهداف التقليدية الفرعية للتدقيق في النقاط التالية:

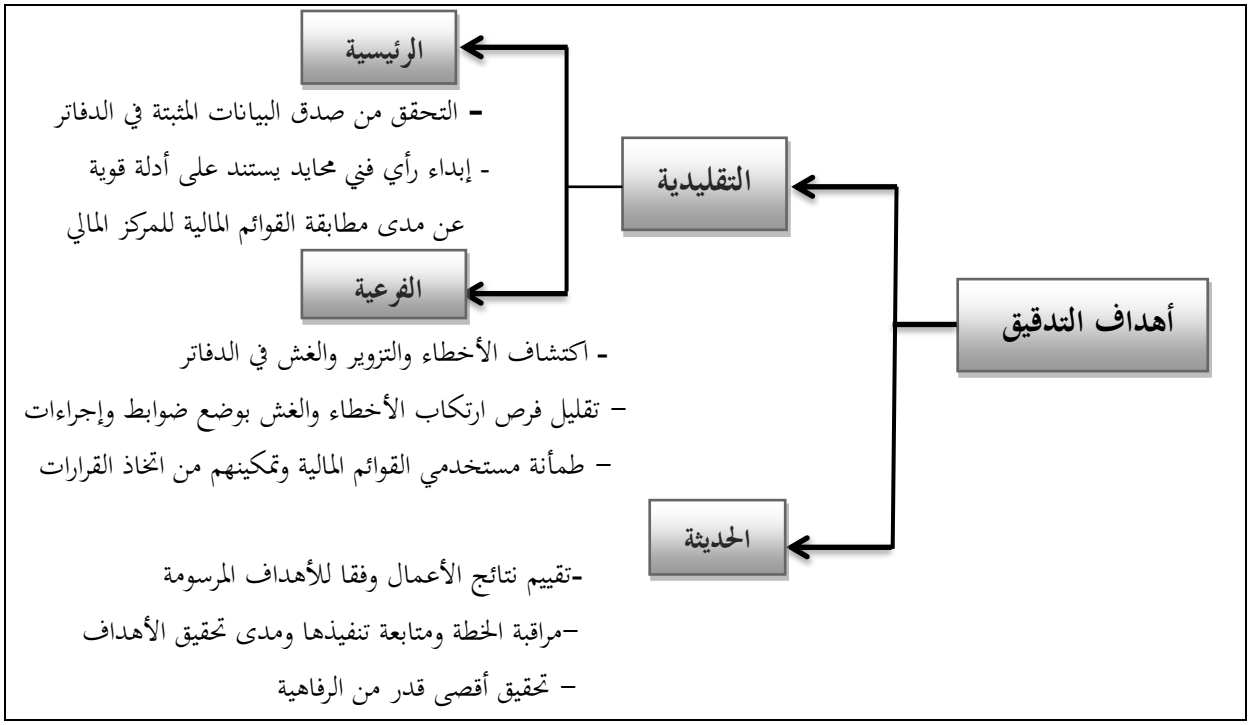
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- إعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

الأهداف الحديثة أو المتطورة: تتمثل هذه الأهداف في النقاط التالية

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق الحد من الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

يمكن تلخيص ما ذكر سابقا في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2): الأهداف التقليدية والحديثة للتدقيق



المصدر: رأفت سلامة محمود وآخرون، **"علم تدقيق الحسابات العملي"**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص25-26.

انطلاقا من الأهداف العامة للتدقيق التي تم التطرق إليها سلفا يمكن استخلاص عدة أهداف ميدانية وعملية لعل أهمها تتمثل[1]:

- **الوجود والتحقق**: يقصد بها التأكد من أن جميع الأصول والخصوم إضافة إلى كل العناصر والمعلومات الواردة في القوائم المالية من استثمارات، مخزونات فعلا موجودة على ارض الواقع، ولديها حقيقة مادية. عن سبيل المثال وجود مبلغ معين في الميزانية يمثل مخزون السلعي في تاريخ ما، لذا على المدقق التأكد من الوجود الفعلي لهذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي والمادي للمخزونات؛
- **الملكية والمديونية**: يقصد بها العنصر الذي يعد مكمل للأول من خلال التأكد أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم كالتزام للمؤسسة، أي وجود مستند قانوني يثبت تلك الملكية، بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة فعلا في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، لذا كل العناصر المتواجدة في الميزانية من مخزونات وحقوق هي حق شرعي للمؤسسة وكذا الديون هي مستحقة فعلا لأطراف خارجية أخرى، فالتدقيق يسعى إلى تأكيد حقيقة المعلومات المحاسبية المسجلة والمقدمة للأطراف؛
- **الشمولية أو الكمال**: أي أن العمليات المحققة من المؤسسة تكون في شكل وثائق وقوائم مالية، أي أن كل العمليات المحاسبية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح بتسجيلها محاسبيا، وعدم توفر هذه الوثائق يستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية، كونه يعد من أهم أهداف التدقيق لأنه يسعى لإعطاء مصداقية عالية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي؛
- **التقييم**: يقصد بهذا البند إلى إلزامية وضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المتعارف عليها، وكذا انسجامها مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. حيث أن الالتزام الصارم بهذا البند يساعد على ضمان تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش وثبات الطرق المحاسبية والالتزام بالمبادئ المحاسبية.
- **إبداء رأي فني**: إن الهدف الأساسي والجوهري لعملية التدقيق يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد للمدقق حول صحة ومصداقية القوائم المالية، وكذا عن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، بعد التحقق والفحص للعناصر التالية[2]:
  - التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج الخاصة بالسنوات السابقة؛
  - التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
  - مراقبة عناصر الأصول والخصوم وكذا التسجيل السليم لكل العمليات؛
  - محاولة كشف أنواع الغش، الأخطاء والتلاعبات؛
  - تقييم الأداء، الأهداف، والخطط ودراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن القول انه شهد تطورا ملحوظا لأهداف التدقيق وهذا راجع إلى عدة عوامل ساعدت على تطورها، فبعدما كانت في القديم تسعى إلى اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات، انطلاقا من1897 تغيرت النظرة العامة لأهداف التدقيق بفضل القضاء الانجليزي، حيث أصبح لا يقتصر على اكتشاف الأخطاء كونه ليس هدفا لأنها قد تحدث جراء عمل المدقق، بل تعدى ذلك فبات المدقق يسعى إلى فحص مدى دقة المعلومات للتأكد من صحة ومصداقيتها وكذا سلامة المركز المالي للمؤسسة، وفي الأخير إبداء الرأي الفني المحايد حول ذلك على شكل تقرير الذي يعد الهدف الجوهري.

1للتوسع أكثر أنظر:

- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع **سبق ذكره**، ص: 16-19.
- زاهرة توفيق سواد، " مراجعة الحسابات والتدقيق"، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 21،22.

2 محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 19.

ثانيا: أهمية التدقيق

يعد التدقيق وسيلة يعتمد عليها بغية إفادة وخدمة عدة أطراف سواء من داخل المؤسسة من أمثال (المستثمرين، الإدارة العليا) أو من خارجها كالمؤسسات المالية، الضرائب، حيث يقوم هذه الجهات إلى استخدام القوائم المالية وكذا التقرير النهائي للمدقق بغية اتخاذ القرارات الصائبة إضافة إلى وضع خطط واستراتيجيات التي تسعى الوصول إليها، ويمكن إبراز أهم الفئات التي تعتمد عليها فيما يلي[1]:

- **إدارة المؤسسة:** تعد من الفئات الداخلية التي تعتمد إعتمادا كليا للقوائم المالية المدققة في عملية وضع الخطط والاستراتيجيات وكذا مراقبة الأداء وتقييمه، لذا يجب أن تكون المعلومات مدققة من طرف شخص محايد ومؤهل لتصبح أكثر مصداقية، فيعد تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة يبين كفاءة وفعالية أدائها وكل المهام المنوط إليها، ودليل لمختلف الاطراف المستعملة للقوائم المالية كونه يفسر ويوضح دور الإدارة في ممارسة مسؤولياتها ومدى إلتزامها بالمبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية؛
- **المستثمرون:** تستخدم القوائم المالية المدققة من طرف الشخص المحايد قصد إتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه استثماراتهم ومدخراتها للحصول على أكبر عائد ممكن؛
- **الموردين:** يتم الإعتماد على التقرير لدراسة وتقييم مدى صدق القوائم المالية وسلامة مركزها المالي، كونها تبين للمورد إمكانية وقدرة المؤسسة على الوفاء بالإلتزامات قبل منح الإئتمان التجاري، وتفاوت نسب الخصومات الممنوحة حسب سلامة وقوة مركزها المالية؛
- **الجهات الحكومية:** تستخدم هذه الفئة تلك المعلومات المدققة في عدة أغراض منها: التخطيط الاستراتيجي، الرقابة على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة، فرض الضرائب على المؤسسات، تقديم الإعانات لبعض القطاعات والصناعات؛
- **المؤسسات المالية:** يتم استخدام القوائم المالية المدققة من جهة محايدة لدراسة الوضعية المالية للمؤسسة التي تسعى إلى طلب قرض منها، بعد دراسة وتحليل هذه القوائم تتخذ قرار في أحقية تقديم قروض من عدمه؛

ثالثا: أنـــواع التدقيق

إن تدقيق النظم المعلوماتية من أهم الوسائل المقومة لهذه النظم بالأخص نظام المعلومات المحاسبي الذي يقوم بتوليد معلومات ذات مصداقية عالية التي توضح سلامة المركز المالي للمؤسسة ووضعيتها الحقيقية الملائمة لاتخاذ القرارات، بالرغم من تعدد أنواع التدقيق فعلى المؤسسة إختيار نوع معين الذي يناسب مع شكلها، حجمها، وحتى نشاطها ومن جهة إعطاء مصداقية عالية للمعلومات المالية لمساعدة الأطراف المستفيدة منها، إضافة إلى تحقيق الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة، يوجد عدة أنواع من التدقيق كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها عملية التدقيق، وكذلك القائم بها ويمكن حصر أنواع التدقيق فيما يلي: [2]

1- **من حيث الإلزام القانوني:** التدقيق الإلزامي والإختياري

يقصد به إلزام القانون كل الشركات القيام بتدقيق قوائمها المالية، حيث ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إجبار شركات المساهمة والتضامن وغيرها من الشركات إلى القيام بتدقيق حساباتها، لذلك نميز نوعين من التدقيق في هذا العنصر:

---

1 للتوسع أكثر أنظر:

- رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 39.
- محمد براق، الاخضر لقليطي، عمر ديلمي،" **أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 الاستفادة من عمل الآخرين في الممارسة العملية لمهنة التدقيق بالجزائر**"، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 11-12 أفريل2018، ص: 30.
- رأفت سلامة محمود واخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 22-24.

2 محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص ص: 19،20.

1-1 **التدقيق الإلزامي**: هي التدقيق التي يجبر القانون القيام بها بنص، حيث نص المشرع الجزائري من خلال نصوصه على وجوب تعيين مدقق يقوم بمهامه هذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق. جاء في المادة رقم 609 من القانون التجاري على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة(الأموال). منه يمكن القول هي التي تلتزم بها المؤسسات إجباريا وفقا لأحكام قانونية (كقانون الشركات، قانون الضرائب القانون التجاري وغيرها من القوانين الأخرى)؛

2-1 **التدقيق الإختياري**: وهي التي دون إلزام قانوني يكون بطلب أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، الغرض من طلب المدقق الخارجي يكون بغية الإطمئنان على المعلومات المحاسبية الناتجة عن نتيجة الأعمال المركز المالي، نص المشرع الجزائري في المادة 584 من ق ت ج على تعيين مندوب في حالة الاقتضاء لذلك. يمكن القول إن القانون لا يجبر المؤسسة على القيام بالتدقيق أي إعطاء حرية الإختيار.

2- **من حيث نطاق التدقيق**: يصنف التدقيق من حيث نطاقه إلى نوعين هما:

2-1 **التدقيق الشامل Complete Audit**: في هذا النوع من التدقيق الإدارة لا تقوم بوضع قيود على عمل المدقق، حيث يتم تنفيذ عملية التدقيق في إطار غير محدد، ولهذا يتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي وذلك بفحص كلي البيانات والسجلات ليس جزء منها لإبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق مخرجات نظام المعلومات المحاسبي خاصة إذا كانت المؤسسات صغيرة، أو القيام بإجراء تدقيق اختباري كامل يعتمد على أسلوب العينة والإختبار إذا كانت المؤسسات كبيرة الحجم[1].

2-2 **التدقيق الجزئي Partial Audit**: يقتصر في قيام المدقق بتدقيق جزء معين من البيانات المالية وليس جميعها. يعد هذا النوع من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في التدقيق الخارجي، يوكل للمدقق الخارجي القيام بتدقيق بند معين من مجموع البنود كتدقيق النقدية أو الحقوق أو المخزون أو الاستثمارات، هذا راجع إلى الشكوك السائدة في البند المراد مراجعته في وجود أخطاء أو غش وتلاعبات.

تبعا لما سبق، أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من التدقيق بالعناصر الآتية[2]:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق لإبراء ذمة المدقق من القصور والإهمال في تدقيق بند لم يعهد إليه؛
- حصر مسؤولية المدقق في التدقيق أو في البند المعهود إليه.

3- **من حيث درجة شمولية التدقيق ومدى مسؤولية المدقق**: يمكن تلخيص عناصرها فيما يلي[3]:

3-1 **التدقيق العادي**: الهدف منه التأكد من مدى صحة القوائم المالية وسلامة المركز المالي مع إبداء رأي فني محايد، يعتبر المدقق مسؤول عن أي تقصير أو إهمال أثناء أداء مهامه؛

3-2 **التدقيق لغرض معين**: الهدف منه البحث حول حقيقة معينة أو نتيجة ما يستهدفها الفحص، يكون قد سبقه تدقيق عادي، مثال عن ذلك فحص الدفاتر بهدف اكتشاف الغش والاختلاس أو تحديد قيمة السهم.

4- **من حيث توقيت التدقيق**: تنقسم من حيث وقت إجراء التدقيق والإختبارات إلى نوعين هما:[4]

1 رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 49.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 49.

3 رأفت سلامة محمود وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 35.

4 **نفس المرجع أعلاه**، ص ص: 31،32.

4-1 **التدقيق النهائي**: عادة يكون هذا النوع في نهاية السنة المالية أي بعد انتهاء عمل المحاسب من تسويات والحسابات الختامية والقوائم المالية، يكون هذا الأسلوب في أغلب الأحيان في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، التي يكون عدد عملياتها قليل، ويستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل المدة الموجهة له. حيث من مزايا هذا النوع التقليل من التكاليف مقارنة بالمستمرة، كما أن عدم إمكانية تلاعب الموظفين بالمستندات والسجلات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية من معالجة البيانات والقوائم المالية الختامية، كون تم إقفال السنة المالية، فرغم من مزاياه المتعددة إلا أنه لديه عدة عيوب لعل أهمها:

- قصر الفترة الزمنية للتدقيق، ما قد ينتج عنه عدم التمكن من إصدار حكم سليم حول مخرجات المحاسبة؛
- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات بعد قفل السنة المالية، قد ينجر عنه عدم إمكانية معالجتها، مما يعكس صراحة عدم تمثيل المعلومات المحاسبية المدققة للحقائق داخل المؤسسة؛
- في ظل نقص عدد المدققين في بعض المناطق، قد يستند المدقق إلى عدة أعمال مما قد يؤثر سلبا على نوعية عمله وعن رأيه الفني.

4-2 **التدقيق المستمر**: يكون هذا النوع على مدار السنة المالية، بطريقة منتظمة وبرنامج عمل مضبوط مسبقا ويستجيب للإمكانيات المتاحة، حيث يبدأ هذا النوع في الأشهر الأولى من السنة المالية كونها تخص المؤسسات كبيرة الحجم ذات العمليات المتعددة، يتميز هذا النوع من التدقيق في مساعدة المدقق على التعمق في الفحص وزيادة حجم الاختبارات أي التدقيق المعمق، إضافة إلى إمكانية عرض القوائم المالية في وقت مبكر من السنة، كون المدقق قام بالفحص والتحقق من صحة الأرقام والبيانات من بداية السنة المالية مما يسهل له إبداء رأي فني محايد صادق حول سلامة المركز المالي هذا ما يساعد المدقق على اكتشاف الأخطاء مبكرا.

لكن بالرغم من مزاياه المتعددة إلا أنه لديه عيوب والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

- إحتمال موظفي المؤسسة بتغيير أرقام أو قيود، تم إثباتها في السجلات وتدقيقها من المدقق سواءا بحسن النية أو بقصد الغش ظنا منهم أن المدقق قام بالفحص لا يعود لفحصها ثانية؛
- باعتبار أن الاختبارات القائمة من المدقق تتم بصورة متقطعة سواءا من يوم لآخر أو من جزء لآخر، فهذا الشكل يؤثر على مدى متابعة القائمين بالتدقيق لجميع الجوانب المرتبطة بالفحص وخاصة التي تحتاج إلى فترات طويلة لإتمامها؛

5- **من حيث الهدف**: يوجد عدة أنواع من التدقيق في هذا العنصر التي يمكن حصرها في النقاط التالية[1]:

5-1 **التدقيق المالي**: هو فحص البيانات والسجلات المحاسبية والمستندات وأنظمة الرقابة الداخلية بغية الوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول سلامة المركز المالي، حيث يشمل الفحص والتحقق والتقرير كما ذكر أنفا؛

5-2 **التدقيق الإداري**: هدفه تدقيق النواحي الإدارية والكفاءة الإنتاجية للإدارة، أي معرفة ما تم تحقيقه من نتائج؛

5-3 **تدقيق تحقق الأهداف**: يقصد به تحسين الأداء، معرفة إذا كان المشروع حقق الأهداف التي قام من أجلها؛

5-4 **التدقيق القانوني**: يقصد به قيام المدقق بالتأكد من مدى التزام المؤسسة بالنصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية الصادرة من الدولة وكذلك التأكد من تطبيق المؤسسة لعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي؛

---

1 للتوسع أكثر انظر:

- زهير الحدرب، **"علم تدقيق الحسابات"**، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن،2010، ص ص: 21-22.
- أحمد يوسف كلبونة وآخرون، **"علم تدقيق الحسابات النظري"**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011، ص ص: 39-40.

5-5 **التدقيق الاجتماعي**: بعدما تطورت أهداف التدقيق أصبح تحقيق الرفاهية للمجتمع من أهم الأهداف الحديثة، لهذا يهدف هذا النوع من التأكد من أن المؤسسة قد حققت الأهداف الخاصة والعامة.

6- **من حيث القائم بعملية التدقيق**: بعدما التطرق إلى أنواع التدقيق من عدة نواحي سوف يتم التركيز على هذا العنصر كونه مهم، حيث يتكون التدقيق من حيث القائم به إلى نوعين: الداخلي، الخارجي.

سوف يتم التطرق إليهما بالإضافة إلى معرفة أوجه التشابه والاختلاف السائد بينهما. يمكن حصرها في[1]:

1-6 **التدقيق الخارجي**: يمكن القول إن هذا النوع هو إبداء رأي الفني حول مصداقية القوائم المالية وسلامة المركز المالي لها، تكون من طرف شخص خبير في ميدان المحاسبة والتدقيق، مستقل عن إدارة المؤسسة المعنية بالمهمة، لا ينتمي إلى الهيكل الإداري للمؤسسة، حيث يتم تحديد الشخص المكلف بالمهمة من طرف الإدارة وذلك بموجب عقد قائم بين الطرفين، على أن يكون إجراء التدقيق قائم وفقاً للمتطلبات التي يتم تحديدها من قبل الإدارة التي يتم إجراء مراجعة لمصلحتها.

تختلف تسمية المدقق الخارجي وتتنوع من بلد لآخر، فمنها من يعتمد على مصطلح الخبير المحاسبي من أمثال فرنسا، السنغال، وأخرى تعتمد على كلمة المحاسب العمومي على رأسهم الولايات المتحدة الأمريكية إضافة إلى أستراليا، اليابان، ماليزيا، كوريا، كما هناك من يسميه بالمحاسب القانوني وذلك في كندا، السعودية، الهند، الإمارات العربية المتحدة، بريطانيا، في حين نجد مصطلح المراجع يتم استخدامها بكثرة في دول الشرق الأوسط كمصر، الأردن، البحرين، قطر[2].

هناك ثلاثة أنواع للتدقيق الخارجي للحسابات والتي يجب التطرق إليها ومحاولة إعطاء تمييز بينهم، والتي يمكن حصرها فيما يلي: [3]

- **التدقيق القانوني (Audit Egal)**: تكون إلزامية بقوة القانون على المؤسسات لإثبات مصداقية القوائم المالية وصدق الحسابات وشرعيتها، تتمثل في مهمة محافظ الحسابات التي يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر؛
- **التدقيق التعاقدي الاختياري (Audit Contractuel)** : يقام من شخص محترف التي يتم تعيينه من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة قصد المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، حيث يتم تجديد العقد سنويا، وتوكل المهمة في الجزائر إلى الخبير المحاسبي؛

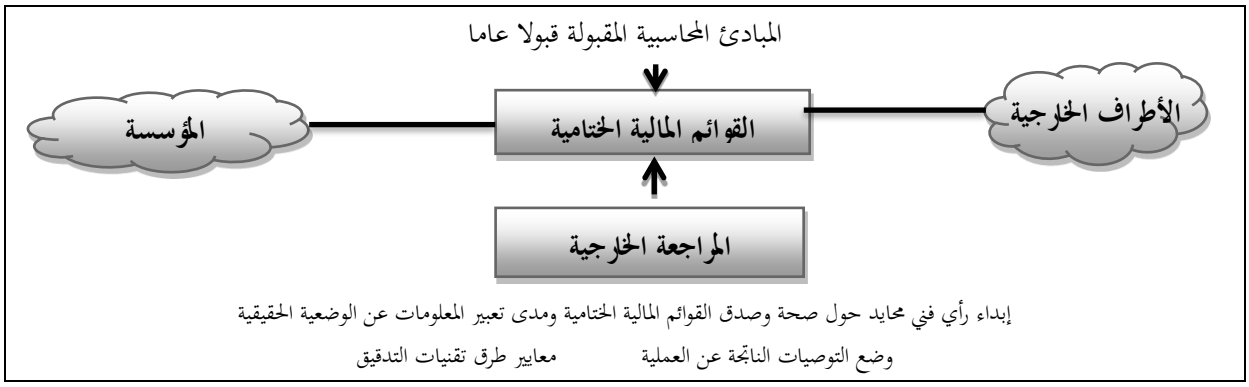
يكمن الهدف الأساسي من التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق وشرعية الحسابات من طرف شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة باستخدام عدة تقنيات ومعايير يتم الاعتماد عليها، بهدف إبداء رأيه الفني المدعم بالأدلة والقرائن حول مصداقية المركز المالي للمؤسسة أي أنها أعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك في شكل تقرير خدمة لأطراف داخلية للمؤسسة كالمساهمين، والخارجية كالبنوك ومصلحة الضرائب بغية اتخاذ القرار المناسب. يتم توضيح مسار التدقيق الخارجي.

1 Brenda Porter. Jon Simon, David Hatherly, "**Principals of External Auditing",** second edition, JOHN WILEY & SONS, LTD, USA, 2003. P : 07.

2 عمر ديلمي، " **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير التدقيق الدولية – حالة الجزائر–**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016-2017، ص: 10.

3 محمد بوتين، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2004، ص: 16.

الشكل رقم (3): مسار التدقيق الخارجي للقوائم المالية



المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2014، ص: 32.

2-6 التدقيق الداخلي

في ظل تنوع الأنشطة الاقتصادية وظهور الشركات الكبرى وتوسع نشاطها صعب تسييرها بسبب كبر حجمها وكثرة المعلومات المالية والوسائل المادية والبشرية، ألزم على وجوب توفر التدقيق الداخلي في المؤسسات لإضفاء الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية، وكذا لإفادة الإدارة العليا بالتقارير الصحيحة التي تبين أداء المستويات الإدارية، إضافة عن ذلك توفير الحماية الكافية لأصول المؤسسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تكون هذه الخلية تابعة مباشرة للإدارة العليا ومستقلة جزئيا على باقي الإدارات.

يعود ظهور التدقيق الداخلي سنة 1929 إبان الأزمة العالمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية التي عجلت بانهيار البورصات، خوفا من انهيار المؤسسات المسعرة في البورصة ألزم المشرع الأمريكي على وجوب تدقيق حسابات كل المؤسسات المسعرة في البورصة من طرف مكاتب تدقيق خارجية ذات استقلالية تامة، لكن نظرا لزيادة حجم المعاملات أدى بهذه المكاتب إلى رفع أسعارها، الأمر الذي جعل المؤسسات تسعى إلى تعيين مدققين داخليين بأجرة يقومون بعمل المدقق الخارجي، يسعون إلى التأكد من صدق المعلومات المالية واثبات الوضعية المالية للمؤسسة، ما يعرف حاليا بالتدقيق المحاسبي المالي كما هو الحال في بعض المؤسسات الجزائرية.

لكن في سنة 1941تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية قصد تطوير المهنة وتوسيع نشاطها من تدقيق محاسبي إلى تشغيلي، إلى استراتيجي[1]. إذ يوجد هناك عدة عوامل ساعدت إلى تطور التدقيق الداخلي كاتساع المؤسسات وتعقد أنشطتها، وظهور ظهور الشركات ذات الفروع والشركات متعددة الجنسيات زادت الحاجة إلى استخدامه بالإضافة إلى صدور عدة قوانين من دول العالم أوصت بالاهتمام بالتدقيق وتطويره نظرا لأهميته داخل المؤسسة لعل أهم هذه القوانين نجد[2]:

- قانون سارين أوكسلي عقب إفلاس شركة وورلدكوم وانرون للطاقة، دفع الكونغرس لسن هذا القانون بغية تطوير المهنة؛
- تقرير لجنة بازل أقر بضرورة إنشاء التدقيق الداخلي الذي يتمتع بالإستقلالية ويقدم تقرير لمجلس الإدارة.

انطلاقا مما سبق يمكن تعريف يعرف التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين على أنه: " نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة، وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقسيم وتحسين فعالية عمليات الرقابة"[3]؛

---

1 للتوسع أكثر أنظر:

- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الاردن، 2009، ص: 217.
- محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص ص:7،8.

2 محمد صالحي، "**التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**"، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، الاردن، 2016، ص ص: 65،66.

3يزيد صالحي، عبد الله مايو، "**واقع التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)**"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، 2016، ص:61.

كما يمكن تعريف التدقيق الداخلي: "أنه أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم وتقييم لخدمة الإدارة في مجال الرقابة عن طريق المراجعة المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى"[1]؛

من خلال التعاريف السابقة تبين لنا أن التدقيق الداخلي نشاط حتمي قائم داخل المؤسسة مستقل جزئيا على بعض الإدارات، يقوم بها أطراف داخل المؤسسة وهذا بفحص البيانات والسجلات والمستندات بشكل دوري، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، للحصول على المعلومات اللازمة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة التي تساعد الإدارة العليا على إتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

إن وجود خلية التدقيق الداخلي يسهل عمل المدقق الخارجي خاصة في ظل صعوبة تدقيق كل العمليات القائمة، نظرا لاستقلاليته التامة عن المؤسسة حيث يستعين بأعمال المدقق الداخلي وتقاريره المالية نظرا لوجوده على مدار السنة داخل المؤسسة المعنية يسهل عليه المهمة كونه على دراية بما يدور في كل الأقسام والإدارات فهذا ما يعكس على وجود تكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

إن وجود التدقيق الداخلي في المؤسسة لا يغني على التدقيق الخارجي، بل يجبر على وجودهما في المؤسسة، كون توفر الأول يساعد الثاني على تقليل الجهد للمدقق الخارجي وكذلك ربح الوقت خاصة عند جمع المعلومات والقرائن التي تساعده على إبداء رأيه الفني المحايد. يمكن التمييز بين التدقيق الخارجي والداخلي في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1): الفرق بين التدقيق الخارجي والداخلي

البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
الهدف أو الأهداف.	**الهدف الرئيسي:** خدمة طرف ثالث(الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي؛ **الهدف الثانوي:** اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر التقارير والقوائم	**الهدف الرئيسي:** خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
من يقوم بالتدقيق	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك	موظف من داخل المؤسسة تعينه الإدارة.
درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخضع رغبات الإدارات الأخرى
المســـــؤولية.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى الإدارية العليا
نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمدقق الداخلي
توقيت الأداء.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار السنة

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره"، 2014، ص ص: 34-35.

1 محمد ابراهيم مادي، عدة بركاهم، "**معايير التدقيق الدولية ومدى تطبيقها في الدول العربية–التجربة التونسية–**" ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني حول: المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس، المدية، 30 نوفمبر 2017.

المطلب الثالث: فروض التدقيق

إن الفرض هو معتقد ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى[1]، كما عرفه العالم كوهلر Kohler"على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك[2].

لذا يمكن القول إن الفروض عبارة عن وسيلة ضرورية تساعد المدقق على إيجاد الحلول للمشاكل التي يمكن يقع فيها، وكذا الرجوع إليها في التدقيق كونها تحظى بالقبول العام.

حيث تتميز هذه الفروض بعدة خصائص لعل أهمها[3]:

- تعتبر الفروض نقطة الإنطلاق لأي هيكل نظري؛
- تمثل الفروض الأساس للإستدلال؛
- الفروض لا يمكن التحقق من صحتها، ولا تحتاج إلى براهين؛
- تكوين الفروض موضوعا للتعديل في ضوء أية تطورات تحدث في المعرفة؛
- تعتبر الفروض ضرورية لتطوير أي معرفة عقلانية.

انطلاقا مما سبق يمكن التطرق إلى أهم الفروض التجريبية لعملية التدقيق فيما يلي[4]:

- **قابلية البيانات المالية للفحص**: ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات من جهة أخرى، كما يتم الاسترشاد بها لإيجاد نظام اتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها. شرط أساسي حيث إذا كانت المعلومات المالية غير قابلة للفحص لا تكون عملية التدقيق[5]، تتمثل هذه المعايير في:

- الملائمة: يقصد بها وجود ارتباط وثيق بين المعلومات المالية والإحداث المعبرة عنها، أي ملاءمتها في اتخاذ القرار المناسب؛

- القابلية للفحص: أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى نتائج نفسها،

- البعد عن التحيز: تسجيل المعلومات بطريقة عادلة وموضوعية؛

- القابلية للقياس الكمي: يضيف هذا المعيار منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.

- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق وإدارة المشروع**: ينبع هذا الفرض على تبادل المنافع بين المدقق وإدارة المؤسسة، حيث يقوم المدقق بإمداد الإدارة بمعلومات مدققة تستخدم في إتخاذ القرار، العكس بالنسبة للمدقق إمداده معلومات يعتمد عليها لإبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية هذه المعلومات؛

- **خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية**: يعد هذا الفرض ضروريا في عملية التدقيق الإقتصادي العملي، في حالة غيابه يلزم على المدقق عند إعداد برنامج عمله أن يوسع اختباراته، يبين هذا الفرض مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء لهذا يجب التركيز على العناية المهنية اللازمة أثناء مزاولة نشاطه حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية؛

---

1 زاهرة توفيق سواد، " **مراجعة الحسابات والتدقيق**"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2009، ص:16.

2 أحمد حلمي جمعة، "**المدخل إلى التدقيق الحديث**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن،2005، ص:20.

3 نصر صالح محمد،" **نظرية المراجعة**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2015، ص:150.

4 محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص:13-15.

5 Alain MIKOL, " les réponses au livre sur l'audit de la commission européenne", Revue française de comptabilité, N°442, France, AVRIL 2011, P18.

- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:** إن وجود النظام السليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة لكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فرغم سلامة هذا النظام ووجود هذا الفرض يجعل التدقيق اقتصادي وعملي كباقي الفروض؛

- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال:** الإسترشاد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للحكم على صحة القوائم المالية، وسلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يستمد هذا الفرض من مبدأ المحاسبة هو استمرارية النشاط، أي أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، ونظام رقابي داخلي فعال، لذا سوف تكون العمليات كذلك في المستقبل؛

- **مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:** يبين هذا الفرض إن المدقق يقوم بعمله كمدقق الحسابات، وهذا حسب الاتفاقية المبرمة بين الطرفين، في حين وجوب عدم الإخلال بمعايير التدقيق المتعارف عليها كالإستقلالية والحيادية في عمله.

يمكن القول إن الفروض عبارة بديهيات تحظى بالقبول العام من المهنيين، يتم إتخاذها كإطار نظري ونقطة بداية لهيكل نظري، يمكن الاعتماد عليها للبحث عن الحلول لمشاكل قد تواجه المدقق في مهمته، على الرغم من عدم الإهتمام بها عكس فروض المحاسبة.

المطلب الرابع: مبادئ التدقيق

تعد المبادئ من أساسيات التدقيق خاصة في بناءً النظرية، تساعد على تحقيق الأهداف المراد الوصول إليها، حيث تم تعريف المبدأ من طرف شوقي إبراهيم على أنه:" القواعد الأساسية التي يقوم عليها علم التدقيق في تحقيق أهدافه وينبغي أن يختبر صدقها الواقعي"، تتمحور هذه المبادئ في النقاط الموالية[1]:

- **الشمول:** يشمل التدقيق كافة المستويات والمجالات داخل المؤسسة دون استثناء خاصة في ظل التطورات الحاصلة في هذا الميدان؛
- **الاستقلالية:** يقضي هذا المبدأ إلى ضرورة استقلالية المدقق ومساعديه في عمله، وألا يتأثر عند أداء مهامه بأية مؤثرات داخلية أم خارجية قد تغير رأيه الفني، حيث تعد الاستقلالية من أهم مبادئ التدقيق؛
- **العناية المهنية:** ضرورة بذل المدقق للعناية الكافية عند أداء مهامه إعداد تقريره، كون عدم التحلي بها يؤدي به للمساءلة؛
- **المسؤولية:** وجوب تحمل مسؤولياته عند أداء مهمته، قد تكون مسؤولية مدنية تعاقدية تجاه عميله عن كل ضرر تنج عن إهماله، كما قد يكون مسؤولا مدنيا عن أعمال مساعديه، أو مهنية تجاه زملائه؛
- **التأهيل:** يبرز هذا المبدأ على ضرورة توفر تأهيل وكفاءة عالية من المدقق لأداء مهمته بنجاح وفاعلية من المدقق لأداء مهمته بنجاح، خاصة في ظل مفهوم التدقيق الحديث الذي يركز على توفر التأهيل العلمي أي أن يكون لديه معرفة ومتخصص في ميدان المحاسبة والتدقيق، حتى يتمكن من أداء مهامه بكفاءة عالية، إضافة إلى التأهيل العملي أي تمتعه بخبرة مهنية في هذا الميدان؛
- **الموضوعية:** تطرق على وجوب الاستعانة على قدر كافي من الأدلة والبراهين وكذا على خبرات ذوي الاختصاص، إضافة عن ذلك استخدام الأساليب الكمية في التدقيق وعدم الاعتماد على التقدير الشخصي؛
- **الإثبات:** يبرز هذا العنصر على ضرورة الاستناد على القرائن وأدلة الإثبات والبحث على الدليل في شتى أنواعه سواءا كان مستندا أو إجراء أو معلومات أخرى، التي تساعده في إبداء رأيه بالإيجاب أو الرفض؛
- **العدل(الإنصاف):** أي ضرورة تمسك المدقق بالعدل في صياغة التقرير، وعدم التحيز للأطراف التي تستفيد منه؛

1 نصر صالح محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص:288-296.

- **كفاية الإفصاح**: يقضي هذا المبدأ ضرورة إفصاح المدقق لكل المعلومات والملاحظات التي تحصل عليها أثناء مهمته، والتي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، سواءً كانت في تحقيق أهداف المؤسسة، أو سلامة المركز المالي وعدالة القوائم المالية، ومدى التزام المؤسسة للقوانين مع وجوب الإشارة إلى كل التحفظات التي يكتشفها أثناء مهمته، التي قد يؤدي به إلى وضع تقرير بتحفظ أو عدم إبداء الرأي. لهذا يجب على المدقق الإستشارة والإفصاح على كل المعلومات التي قد تؤثر على القرار النهائي.

المبحث الثاني: إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق

يعتبر التدقيق عملية منتظمة ومنهجية، لذا على المدقق انتهاج مسار منهجي منظم يضم عدة مراحل متسلسلة وضرورية، لا يمكن الإنتقال من مرحلة إلى أخرى حتى ينهي عمله وجمع المعلومات التي تفيده في باقي المراحل، لذا الإلتزام بهذه الخطوات المتبعة يساعد المدقق على أداء مهامه دون خطأ وتسهل له الوصول إلى هدفه المتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق القوائم المالية وسلامة المركز المالي للمؤسسة. سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مناقشة إجراءات تنفيذ عملية التدقيق للتعرف أكثر على المراحل العملية التي يتبعها المدقق في عمله انطلاقا من التعاقد على القيام بمهمة التدقيق وجمع المعلومات الكافية للحصول على معرفة عامة حول المؤسسة وكذا حصوله على الأدلة والقرائن التي يستند عليها لإبداء رأيه الفني وصولا إلى إعداد التقرير. يمكن تلخيص هذه المراحل فيما يلي:

الشكل رقم (4): دورة حياة مرحلة التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الأول: مرحلة التعاقد على القيام بعملية التدقيق

تتمثل أول مرحلة من عملية التدقيق في إتخاذ القرار بقبول والتعاقد مع العملاء الجدد أو الإستمرار مع العملاء السابقين، حيث تنطلق عملية التعاقد بلجوء العميل إلى مكتب التدقيق مرفوقا بطلب للمسؤولين موضحا نيته في التعاقد مع المكتب وتكليفه بمهمة الإشراف على تدقيق حسابات المؤسسة وقوائمها المالية، طالبا من المسؤولين تقديم الشروط اللازمة لقبول هذه المهمة أو رفضها.

حتى يتم دراسة العرض والطلب بين الطرفين يجب على مسؤولي مكتب التدقيق وضع نظاما يساهم في توفير المعلومات اللازمة بغية تقييم هذه المهمة والإرتباط بالعميل سواءً كان جديدا أو قديما، وبعد التقييم يتم إتخاذ القرار النهائي بشأن قبول التعاقد مع العميل أو رفضه منذ البداية[1].

حيث يتم حصر النقاط الأساسية التي يشملها نظام تقييم التعاقد مع العملاء في النقاط الموالية[2]:

- **توفير البيانات الأولية عن العميل**: يقوم المدقق قبل القيام بعملية التعاقد مع العميل وقبول المهمة التي عرضها عليه هذا الأخير إلى جمع المعلومات اللازمة حول العميل لمعرفة مدى نزاهته وأمانته بدراسة وضعه المالي في الأسواق ويتم الحصول على هذه المعلومات من عدة مصادر إما الاتصال بالجهات التي تتعامل مع العميل حاليا وأيضا تلك التي تعاملت معه في الماضي كالبنوك والمحامين وجهات الائتمان المختلفة، أو الإطلاع على القوائم المالية للعميل عن الفترات السابقة، أو عن طريق الاستفسار من الإدارة بشأن بعض الأمور كوجود التزامات عرضية واستكمال كافة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والالتزام بالمتطلبات القانونية والقدرة على الوفاء بالقروض.

1 أحمد حمدي رمضان وآخرون "**مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**"، القاهرة، مصر، 2017، ص ص:71،72.

2 أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، " **أساسيات المراجعة ومعاييرها**"، القاهرة، مصر، 2008، ص:212-214.

- **الاتصال بالمدقق السابق:** من أهم قواعد السلوك المهني يمكن للمدقق الجديد الإتصال والإجتماع مع المدقق السابق الذي سبق له الإشراف على هذه المهمة، حيث لا يكون ذلك إلا بعد الحصول على الإذن من طرف العميل أو تصريح من طرف العميل للمدقق الرد على كافة استفسارات المدقق الجديد، حيث يعد هذا التصريح من الأمور اللازمة والضرورية ضمن قواعد السلوك المهني والتي تبين على عدم إفشاء الأسرار المهنية المتحصل عليها جراء عملية التدقيق القائمة إلا بعد الحصول على إذن من طرف العميل أو تصريح منه، لهذا يجب على المدقق الجديد المكلف بالمهمة الأخذ بعين الإعتبار هذه النقاط والامتثال لقواعد السلوك المهني.

إن الغرض من الإتصال القائم بين الطرفين هو الحصول على المعلومات اللازمة التي تتعلق بسمعة العميل ومعرفة أوجه الخلاف السائد بين المدقق السابق والإدارة (إن وجدت)، ومعرفة مدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وكذا معايير التدقيق المتعارف عليها، إضافة عن ذلك التعرف على أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور خلاف بين الطرفين، فربما يجد المدقق الجديد ما يمنعه من قبول المهمة.

- **إعداد خطاب التعاقد والارتباط بالعميل:** يتم قبول المهمة الموكلة للمدقق في حالة ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها بعد الإتصال بالمدقق السابق والإدارة وكل المصادر التي تم التطرق إليها التي تبين سلامة ونزاهة العميل.

بعد هذا يمكن إعداد خطاب التعاقد بين الطرفين، حيث يعرف هذا الخطاب على أنه عبارة عن إتفاق مبدئي مكتوب خاص بالمهمة الواجب أداءها والموكلة للمدقق والمسؤوليات التي سيتحملها كل منهما تجاه الآخر، وبعد إعداد هذا الخطاب يتم إرساله للعميل.

بعد القيام بكل الإجراءات المذكورة سلفا واتضح من خلالها سلامة العميل ونزاهته بعد الإطلاع على مختلف المصادر، وكذا تميز المكتب بالإستقلالية والكفاءة العالية في أداء مهمة التدقيق، هنا تصدر النتيجة النهائية وإتخاذ القرار بقبول المهمة الموكلة إليه من العميل، يتم الإعلان عن هذا الإرتباط في شكل خطاب مكتوب يسمى بخطاب الإرتباط والتعاقد[1].

يتمثل هذا الخطاب في الاتفاق بين مؤسسة المحاسبة أو مكتب التدقيق والعميل على أداء التدقيق والخدمات المرتبطة بها. ويجب أن يحدد فيه ما إذا كان المدقق سينفذ عملية التدقيق، أو الفحص أو الإعداد، بالإضافة إلى خدمة أخرى مثل إعداد الإقرار الضريبي أو تقديم الإستشارات للإدارة. يجب أن يذكر فيه القيود التي قد تفرض على عمل المدقق، والوقت النهائي للتدقيق، والمساعدة التي يجب أن يقدمها أفراد العميل للتوصل إلى الدفاتر والمستندات، والجداول التي سيتم إعدادها للمدقق. ويتضمن الخطاب عادة الإتفاق على الأتعاب. كما يتم في خطاب التعاقد أيضا إبلاغ العميل أن المدقق ليس مسؤولا عن اكتشاف التصرفات التي تنطوي على الغش.

تعد المعلومات التي تندرج في خطاب التعاقد أمرا هاما في تخطيط التدقيق لأنها تؤثر في توقيت الإختبارات وإجمالي وقت التدقيق والخدمات الأخرى التي يتم تنفيذها. فإذا كان الموعد النهائي للإنتهاء من التدقيق قريبا من تاريخ الميزانية، يجب تنفيذ جزء كبير من التدقيق قبل انتهاء السنة المالية. إذا كان المساعدة الواجب توفرها من قبل العميل غير متاحة يتم اتخاذ الترتيبات التي تكفل تمديد التدقيق[2].

وعادة يتضمن هذا الخطاب ما يلي[3]:

- بيان الهدف من تدقيق القوائم المالية؛
- تسهيل مهمة المدقق في الاطلاع على المستندات والسجلات اللازمة؛
- الإقرارات المكتوبة التي يرغب المدقق في الحصول عليها من الإدارة؛
- أنواع التقارير والمراسلات المرتبطة بعملية التدقيق؛
- بيان مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية؛

---

1 لمزيد من التفاصيل حول نص خطاب قبول التكليف ومحتوياته يمكن الرجوع إلى:
رزق أبو زيد يوسف الشحنة، " **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية الإطار النظري**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2015، ص ص: 139،140.

2 ألفين ارينز وجيمس لوبك وآخرون، " **المراجعة مدخل متكامل**"، دار المريخ، الرياض، 2009، ص: 290

3 أحمد حمدي رمضان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 72،73.

- تحديد نوع أو نطاق عملية التدقيق ومسؤوليات والتزامات المدقق (في ضوء القواعد المهنية ومتطلبات القوانين الأخرى المنظمة)؛
- الترتيبات اللازمة لتخطيط عملية التدقيق، وتوقيتها؛
- الخدمات الأخرى كالضريبية والمحاسبية خلال عملية التدقيق؛
- الأتعاب وأسس حسابها وطريقة سدادها.

المطلب الثاني: مرحلة التخطيط لأداء التدقيق وإعداد البرنامج

قبل التطرق إلى أهم خطوات عملية التخطيط لعملية التدقيق التي كلف بها المدقق سوف يتم الإشارة إلى نقطتين أساسيتين والتي تتمثل في التأكد من صحة التعيين، وكذا التأكد من نطاق عملية التدقيق المكلف بها والتي يمكن حصرها في النقاط التالية[1]:

- **التأكد من صحة التعيين:** أثناء عملية التعاقد القائمة بين الطرفين يجب على المدقق التأكد من تعيينه للقيام بالمهمة من طرف الهيئة المختصة بذلك والمتمثلة في الجمعية العامة للمساهمين حتى يكون التعيين شرعيا وقانونيا[2]؛

يظهر التأكد من صحة تعيين المدقق على المهمة الموكلة إليه في عقد التدقيق المبرم بين الطرفين والمعتمد من العميل، حيث يعد هذا العقد هو الأساس المعمول به في شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية عكس ذلك في شركات الأموال كشركات المساهمة يمكن للمدقق التأكد من صحة التعيين من خلال الاطلاع على العقد الابتدائي المعد بين الطرفين وكذا القانون النظامي للمؤسسة، هذا في حالة إذا كان هو المدقق الأول الذي سوف يشرف المهمة، أما في حالة إذا كان هذا المدقق جاء خلفا لمدقق سابق، في هذه الحالة يتأكد من صحة التعيين بالاطلاع والرجوع إلى قرار الجمعية العامة للمساهمين الخاصة بإسناد مهمة التدقيق الموكلة إليه.

- **التأكد من نطاق عملية التدقيق والفحص المكلف بها المدقق:** إن الأصل في نطاق عملية التدقيق، هو هل المدقق المكلف بالمهمة يسعى إلى القيام بالتدقيق الكامل أم الجزئي، الذي يحدد في عقد التدقيق (أو خطاب قبول التدقيق)، وهذا هو المعمول به في شركات الأشخاص والشركات الفردية كشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات ذات الشخص الوحيد، لذا يجب على المدقق إن يوضح ذلك أي نطاق التدقيق المراد العمل به والمكلف بها وحدودها وإبراز إذا كان التدقيق كامل أو جزئي، حتى يمكن الإعتماد والرجوع لهذا التحديد عندما تنشأ خلافات بين المدقق والعميل بخصوص نطاق التدقيق ومسؤولية المدقق.

يعد التدقيق الخارجي إلزاميا بالنسبة لشركات المساهمة، وذات نطاق غير مقيد، من هذا يستنتج أنها ذات تدقيق كامل بالعينات أو الاختبارات، ومن ثم لا توجد حاجة إلى تحديد هذا النطاق في قرار التعيين الصادر العامة للمساهمين.

بعدما إتمام عملية التعاقد والتفاهم بين الطرفين وإعداد رسالة التعاقد، فان كان المدقق يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة للمرة الأولى فانه يلجا للقيام بتخطيط عملية التدقيق تخطيطا كافيا عن طريق قيامه على عدة خطوات التي يطلق عليها البعض بالخطوات التمهيدية لعمليات التدقيق الجديدة. أما إذا كان المدقق الحالي هو المدقق نفسه في السنوات الماضية فانه يتبع نفس الخطوات والسير عليها، مع التركيز فقط على ما حدث من تغيرات، ويمكن حصر الخطوات التي يتبعها المدقق أثناء أداء مهمته في المراحل التالية:

1- الخطوة الأولى: فهم أعمال ونشاط العميل

من أجل التخطيط لعملية التدقيق يجب على المدقق جمع المعلومات الكافية عن العميل من خلال التعرف على نشاطه والظروف الإقتصادية والمالية للمؤسسة، المستوى العام لكفاءة الإدارة، وكذا معرفة النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة ونظام الرقابة الداخلية، كون هذه المعلومات تسمح للمدقق القيام بمهمته على أكمل وجه بكفاءة عالية، ويمكن حصر هذه المعلومات فيما يلي[3]:

---

1 أحمد حمدي رمضان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص:73،74.

2 أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 213.

3 Robert OBERT, Marie- Pierre MAIRESSE, " **Comptabilité et audit Manuel et applications**", DUNOD édition, 2éme édition, paris, France, 2009, p 439-441.

1-1 العوامل الاقتصادية العامة: يسعى المدقق عند إستلام المهمة الموكلة إليه إلى جمع المعلومات الخاصة بالعميل ونشاطه، حيث تكون البداية من خلال معرفة العوامل الاقتصادية العامة التي تخص هذه المؤسسة ونشاطها، من خلال معرفة المستوى العام للأسعار الذي يفسر حالة النشاط الاقتصادي أي الركود أم النمو، مع دراسة معدلات الفائدة والتضخم، إضافة عن ذلك وجوب القيام بدراسة معمقة حول سياسة الحكومة المطبقة بتحليل السياسة النقدية، النظام الضريبي، الإعانات والمنح لمعرفة برنامج المساعدات الحكومية، سعر الصرف.

2-1 دراسة حول قطاع النشاط: معرفة البنود الهامة التي تؤثر على عمليات المؤسسة من خلال دراسة عدة نقاط أولها دراسة عامة للسوق لمعرفة منافسيه، معرفة النشاط الدوري أو الموسمي، الابتكارات التكنولوجية التي تتعلق بالمنتجات بالإضافة إلى معرفة الظروف المعاكسة (على سبيل المثال انخفاض في الطلب، الإفراط في الإنتاج، حرب الأسعار)، النسب الرئيسية وإحصائيات التشغيل، مشتريات الطاقة وتكلفة الطاقة، ممارسات متجانسة أو متنوعة (مثل العقود أو ساعات العمل، أساليب التمويل، مبادئ المحاسبة) .... الخ.

3-1 معرفة عامة حول المؤسسة: قبل وضع خطة التدقيق وبرنامجه من المدقق المكلف بالمهمة يقوم هذا الأخير بجمع مختلف البيانات والمعلومات الأساسية عن المؤسسة محل التدقيق، وهذا بغرض تسهيل مهمته والتقليل من المخاطر التي قد تصادفه اثناء أداء هذه المهمة.

ففي حالة قيامه بتدقيق شركات الأشخاص فانه يقوم بالإطلاع على مختلف السجلات والدفاتر والقانون التأسيسي للشركة بغية جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات حول هذه المؤسسة محل التدقيق إذ يقوم بالاطلاع على عقد الشركة لمعرفة رأسمالها والشركاء الذين قاموا بتكوين رأسمالها، وحصة كل شريك، بالإضافة إلى كيفية توزيع الأرباح والخسائر بينهم حسب ما تم التطرق إليه في القانون التأسيسي، ومن له حق الإدارة والتسيير من بين هؤلاء الشركاء.

أما في حالة شركات المساهمة يسعى المدقق بالحصول على المعلومات اللازمة فيما يخص هذا النوع من الشركات وهذا قبل الشروع في أداء المهام الموكلة اليه وهذا من خلال الاطلاع على القانون التأسيسي والهيكل التنظيمي ومعرفة من لهم حق التوقيع الإداري والمالي على المستندات المختلفة، ومعرفة رأس مال الشركة والأسهم المكونة لرأسمال مع حصة كل مساهم، وكيفية تكوين الاحتياطات بمختلف أنواعها وكذا كيفية توزيع النتيجة الصافية والارباح.

إضافة على ما ذكر أنفا يسعى المدقق كذلك بدراسة دقيقة ومعمقة للنظام المحاسبي للشركة وهذا بالاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا الاطلاع على نتيجة الاعمال وفحص المركز المالي عن سنوات ماضية، ودراسة تقرير المدقق السابق لمعرفة التحفظات التي أقرها في تقريره ان وجدت، يضاف الى تم التطرق اليه فحص المدقق المؤسسة ضريبيا هذا لمعرفة العلاقة بين المؤسسة ومصلحة الضرائب، لمعرفة ان كان هناك نزاعات قائمة بين الطرفين ومحاولة فكها، هذا بغية التحقق من صحة المركز المالي للمؤسسة[1].

لهذا يجب على المدقق أخذ الوقت اللازم بجمع المعلومات التي تساعده على قيام بمهمته. تتعدد مصادر جمع المعلومات التي يتم استخدامها المدقق عند القيام بتشخيص المؤسسة حيث يمكن حصر أهم المصادر فيما يلي[2]:

- **الزيارات الميدانية للمؤسسة:** يسعى المدقق عند جمع المعلومات حول المؤسسة المعنية بالمهمة إلى زيارة مختلف مواقع العمل سواءً كانت المؤسسة ذات طابع صناعي أو تسويقي أم مالي أو خدمي، يكمن غرضها في جمع المعلومات الكافية على المؤسسة من خلال المعلومات المتواجدة في السجلات المحاسبية والإحصائية المستخدمة، وكيفية القيد والترحيل منها، ومعرفة أهم أنواع المستندات ومدى دقتها ومدى انتظام الدفاتر المحاسبية، كما يمكن للمدقق الاطلاع على القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة وكذا تقارير المدقق السابق الخاصة بالقوائم المالية، وتحليل التحفظات إن وجدت. كما يقوم المدقق بزيارة المصانع الخاصة بالمؤسسة ومخازنها وهذا

1 حسام إبراهيم حسن، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 37،38.

2أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 215-217.

لفهم العمليات الفنية وكيفية إتمام عمليات التشغيل، إضافة إلى ذلك معرفة طرق التخزين المتبعة في تخزين السلع والمنتجات وأساليب الرقابة على المخزون، كما تعد زيارة مواقع البيع والتسويق من الأمور المفيدة لجمع المعلومات اللازمة والخاصة بالبيع والتوزيع.

- **دراسة ومراجعة بيانات الصناعة والنشاط:** يقوم المدقق إلى الحصول على المعلومات التي تخص الصناعة ونشاط المؤسسة وهذا بالاطلاع عليها من طرف الغرف التجارية والصناعية وكذا من مختلف الجهات الرسمية التي تشرف على هذه الصناعات والتي تصدرها النشرات التجارية والصناعية الخاصة بتحديد التطورات الحاصلة في الصناعة والنشاط؛

- **دراسة ومراجعة أوراق العمل التدقيق الخاصة بفترات سابقة:** بعد القيام بعملية التعاقد وإتمام إجراءاته وقبول المدقق للمهمة الموكلة إليه يقوم هذا الأخير إلى الاتصال بالمدقق السابق هذا بغية الحصول على إذن العميل أو تصريح منه يرخص للمدقق السابق باطلاعه على أوراق العمل الخاصة بذلك العميل والمعدة أثناء تدقيق المؤسسة خلال الفترات السابقة. من خلال دراستها يمكن للمدقق الحصول على مختلف المعلومات والتعرف على المشاكل الخاصة بالعميل وما إذا من المتوقع استمرارها خلال عملية التدقيق الحالية كوجود بعض نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وكذا حصوله على معلومات بوجود أطراف أخرى ذات علاقة بالمؤسسة وطبيعة ومدى تلك العلاقة القائمة بينهم والآثار التي قد تنجر عنها.

- **الاتصال المباشر بالإدارة العليا:** يقوم المدقق بالاتصال بالإدارة بغية الحصول على المعلومات التي تساعده في المهمة الموكلة إليه كذلك التي تتضمنها التقارير الإدارية، وكافة المعلومات التي تتوفر في الإدارة كالموازنات، تقارير التكاليف، التقارير المالية، كما يمكن للمدقق الاستفسار منها على وجود أطراف أخرى ذات علاقة بالمؤسسة، وفي حالة وجود هذه العلاقة يقوم المدقق بجمع المعلومات الخاصة بالعمليات القائمة بينهم.

في الأخير يمكن القول إن مرحلة جمع المعلومات اللازمة عن المؤسسة المعنية بالتدقيق، أهم مرحلة وخطوة يقوم بها المدقق ويعطي لها الوقت الكافي قبل التخطي إلى المرحلة الثانية. كونها تساعده على فهم الإحداث التي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية للمؤسسة، إضافة إلى المخاطر التي قد تؤثر على الحسابات، لذا يعطي المدقق أهمية بالغة لهذه المرحلة المهمة كون هذه المعلومات وغيرها من المعلومات المهمة التي تخص مركز المؤسسة وشكلها القانوني ونشاطها، ستشكل أساس الملف الدائم للمؤسسة، إذ هذه المعلومات تكمل بعضها البعض خلال تنفيذ مراحل التدقيق وتسهل على المدقق القيام بمهمته على أكمل وجه.

2- الخطوة الثانية: تقدير مخاطر أعمال العميل (مخاطر الأعمال)

بعد قيام المدقق من دراسة ومعرفة المؤسسة المعنية بالمهمة الموكلة إليه والحصول على كافة المعلومات اللازمة التي تساعده على أداء مهامه، حيث يستخدم هذه المعلومات التي تم جمعها في المرحلة الأولى لدراسة وتقييم مخاطر نشاط وأعمال العميل والتي يطلق عليها ب **"مخاطر الأعمال" Business Risk.** حيث يمكن تعريف هذه الاخيرة في "فشل العميل في تحقيق أهدافه المخططة مسبقا " وهذا قد تنتج هذه المخاطر نتيجة بعض العوامل التي تؤثر على نشاط العميل والبيئة المحيطة على ذلك[1].

كما أن مخاطر الأعمال تمثل مختلف المخاطر التي قد تصيب المشروع تحت التدقيق هذا قد تعود لأسباب مرتبطة بالقوائم المالية ومنها مرتبط بظروف قد لا تنعكس على القوائم المالية، وإذا أدت هذه الظروف المشكلة لمخاطر الأعمال إلى إفلاس المشروع فان ذلك سينعكس على المدقق بخطر المقاضاة. من هنا يمكن القول إن دراسة مخاطر الأعمال يساعد على معرفة كافة المخاطر التي تؤدي إلى تراجع المشروع وإفلاسه وكذا دراسة مؤشرات المشروع الاقتصادي وربحيته[2].

1 أحمد حمدي رمضان وآخرون، "**مرجع سبق ذكره**، ص: 75.

2 حسين أحمد دحدوح وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 281.

3- الخطوة الثالثة: أداء الإجراءات التحليلية المبدئية الأساسية.

يقوم المدقق في هذه المرحلة إلى دراسة أعمال العميل إضافة عن ذلك تقدير مخاطر الأعمال، حيث كان المدقق يبذل جهد في البحث عن الإجراءات اللازمة التي ينتهجها بغية تحقيق الأهداف المرجوة بكل كفاءة وفاعلية، حيث كان الاعتماد على أسلوب المعاينة هذا للتحقق من صحة وصدق القوائم المالية، لكن هذا النوع قد لا يكتشف بعض الأخطاء سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة.

لهذا بعد مرور الزمن أدى إلى ظهور أسلوب التمعن كأسلوب مصاحب لسابقه الفحص بالعينة، حيث يعتمد هذا الأسلوب على مقارنة بيانات فترتين أو عدة فترات مع بعضها البعض لاكتشاف الاتجاه العام للبيانات، مع مرور الوقت ظهر أسلوب أخر يعرف "**الفحص التحليلي**" التي يعتمد على مجموعة من الوسائل الكمية عند فحص العلاقات بين البيانات المالية.

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم 23 في عام 1978 عنوان الفحص التحليلي التي كانت أول نشرة مراجعة تناولت الفحص التحليلي بشكل مستقل حيث قامت بتعريف هذا الأخير على أنه دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات، التي قد تكون مالية، كمية، نسب، أو مؤشرات. لكن في عام 1988 أصدر المعهد الأمريكي أيضا نشرة أخرى رقم 56 بعنوان الإجراءات التحليلية لتحل محل النشرة السابقة وفيها تم استبدال الرسمي للفحص التحليلي بمصطلح الإجراءات التحليلية، الذي أصبح استعمالها من المدقق إجباريا في مرحلتي التخطيط والفحص النهائي للقوائم المالية، وتستخدم اختياريا في مرحلة العمل الميداني[1].

يمكن تعريف هذه الإجراءات على أنها: "عبارة عن تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير الحسابات"[2].

انطلاقا مما سبق يمكن حصر أهم الإجراءات التحليلية التي يستخدمها المدقق في مهمته في النقاط الموالية[3]:

- مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة عن السنة الحالية مع مثيلاتها في فترات سابقة؛
- مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة مع النتائج المتوقعة أو المستهدفة؛
- مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة بمتوسطات الصناعة أو النشاط؛
- دراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية مثل العلاقة بين عدد العاملين ومصروف الأجور؛

في صفوة القول، إنطلاقا مما ذكر سلفا يمكن القول إن الإجراءات التحليلية وسيلة مراقبة إجبارية يستخدمها المدقق في مهمته بالضبط في مرحلة التخطيط على بغية تحديد العمليات أو الأحداث الغير الاعتيادية التي تدل على وجود تقلبات غير متوقعة أو عدم وجود تقلبات كانت متوقعة، إذ تتضمن هذه الإجراءات مقارنات مع معطيات سابقة في فترات سابقة للمؤسسة مع مثيلاتها من نفس النشاط، تعد ضرورية وهامة كونها تسعى إلى تقييم المخاطر ومساعدة المدقق على توسيع الاختبارات وأدلة الإثبات.

4- الخطوة الرابعة: تقدير الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق

إن مخاطر التدقيق والأهمية النسبية هما مفهومان مترابطان فيما بينهما، فإن كانت مخاطر التدقيق يكمن في قياس عدم التأكد، فان الأهمية النسبية تتمثل في قياس حجم أو مقدار التحريف الجوهري. لهذا تعد الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق من المفاهيم الأساسية في عملية التدقيق كونها تساعد المدقق على أداء مهامه واكتشاف الأخطاء الجوهرية من الرغم على صعوبة تطبيقها على أرض الواقع.

---

1 أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 219،220.

2وزارة المالية، المقرر رقم:23، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)**، **المؤرخ في 15 مارس** 2017، ص: 3.

3 أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 220.

1-4 مخاطر التدقيق

يمكن للمدقق أن يثق ويؤكد على عدالة القوائم المالية بنسبة 95%، أي أن هناك درجة عدم التأكد أو خطر 5 %أن القوائم المالية غير عادلة. هذا ما يعرف بمخاطر التدقيق. علما أن مخاطر التدقيق المقبول عموما عالميا والمتعارف عليه مهنيا في مكاتب التدقيق 5%

حيث عرف المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 مخاطر التدقيق على أنها: "المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي فني غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية. وتتكون مخاطر التدقيق من ثلاث مكونات هي: المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر عدم الاكتشاف"[1].

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن مفهوم مخاطر التدقيق من المفاهيم الأساسية التي يجب على المدقق أن يتخذ قرارا بشأن هذه المخاطر عند التخطيط لعملية التدقيق المكلف بها، حيث أبرز المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 الخاص بتقدير الخطر والرقابة الداخلية أن مخاطر التدقيق تتكون من عدة أنواع حيث يمكن حصر أهمها في النقاط الموالية:

- **المخاطر الذاتية (الملازمة)**: أهم أنواع المخاطر التي قد تواجه المدقق أثناء تأدية مهامه، كما يعد المصدر الأساسي لمخاطر التدقيق الكلية كونها تنشأ نتيجة ممارسات العميل للنشاط وتفاعل ومكونات التنظيم. كما يقول البعض أن هذا النوع هو المكون الأساسي أو المصدر الوحيد لمخاطر التدقيق. كونه يؤثر بصفة مباشرة على جودة التدقيق وعدم تحديده بشكل دقيق قد يفقد جودتها[2].

يمكن تعريف هذا النوع على أنه:" هو الناشئ عن احتمال وجود انحراف مادي في بند أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو اجتمعت مع بعضها البعض تصبح مادية في ظل عدم وجود رقابة داخلية أو بافتراض عدم وجود رقابة داخلية، وهذه المخاطر مرتبطة بطبيعة المؤسسة موضع التدقيق وبيئتها قبل البدء بعملية التدقيق أو بافتراض عدم وجود ضوابط الرقابة"[3].

- **المخاطر الرقابية**: هي مخاطر ناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات فقد يكون جوهريا إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية"[4].

يبين هذا النوع من المخاطر على فعالية الرقابة الداخلية كونه دال على فعالية إجراءات هذه الأخيرة، لذا كلما كانت أكثر فعالية كان هناك احتمال عدم وجود أخطاء أو اكتشافها بواسطة هذا الهيكل أو كان معامل الخطر المحدد للمخاطر الرقابية أقل.

- **مخاطر الاكتشاف**: يتعلق بمدى فعالية إجراءات التدقيق في اكتشاف الأخطاء، حيث يمكن تعريفه على أنها" المخاطر المتمثلة في أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بالمدقق إلى نتيجة مفادها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات"[5]. حيث يمكن صياغة معادلة الخطر:

مخاطر التدقيق= المخاطر الملازمة X المخاطر الرقابية X مخاطر الاكتشاف

وان مخاطر الاكتشاف يحسب كما يلي:

مخاطر الاكتشاف = مخاطر التدقيق المقبولة / (المخاطر الملازمة X المخاطر الرقابية)

---

1 أحمد جميل، سعاد شدري معمر، كهينة رشام،**"تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وأثرها على جودة التدقيق"**، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، 11-12 أفريل2018، ص: 79.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 79.

3 أحمد دبيش، مروة بوقدوم،**"الإطار النظري لمخاطر التدقيق ودور مراجع الحسابات في تقييمها"**، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، 11-12 أفريل2018، ص: 267.

4 أحمد جميل، سعاد شدري معمر، كهينة رشام، **مرجع سبق ذكره**، ص: 81.

5 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 82.

لتوضيح ذلك نفترض أنه عند تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بحساب العملاء اتضح للمدقق أن النظام ملائما وان العاملين يلتزمون بإجراءاته، قدرت مخاطر الرقابة عند مستوى 40%، ونظرا لان رصيد العملاء يتضمن عدد كبير من الحسابات والعمليات المؤثرة التي حدثت، وكذا المصادقات التي أرسلت لعينة من العملاء أوضحت وجود فروق بين ردودهم والأرصدة الدفترية، فان المخاطر الملازمة قدرت ب 90%، وبناءً على حكم المدقق قدرت مخاطر الاكتشاف عند مستوى 10%، وعليه فان مخاطر التدقيق يتم تقديرها[1]:

مخاطر التدقيق= المخاطر الملازمة x المخاطر الرقابية x مخاطر الاكتشاف

مخاطر التدقيق = 0.1 x 0.4 x 0.9

مخاطر التدقيق = 0.036 أي 3.6%

إذا كان خطط أن مخاطر التدقيق المقبولة عموما والمتعارف عليها هي 5%، بمقارنتها مع مخاطر التدقيق السابقة أي 3.6% يتضح أن الخطة التي وضعها المدقق التي على أساسها قام بتصميم الاختبارات وتجميع الأدلة مقبولة لأنها تحقق مستوى المخاطر التي يرغبه المدقق.

2-4 تحديد الأهمية النسبية المادية

أشار معيار التدقيق الدولي رقم 320"أن المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات، وتعتمد على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة"[2].

يقوم التقدير المهني أساسا على مفهوم الأهمية النسبية التي يمكن تعريفها أنها: "الوزن النسبي لحالات من حذف أو تحريف في المعلومات المحاسبية، والذي يمكن اعتباره على ضوء الظروف المحيطة أنه قد أثر في حكم الشخص العادي بشأن إمكانية اعتماده على هذه المعلومات بعد أن تعرضت للحذف والتحريف"[3].

ويعتمد المدقق على عدة أسس متعارف عليها عند تقدير الأهمية النسبية إذا اكتشف الخطأ بها، مثل: صافي الدخل قبل الضرائب، لما له أهمية بالغة لدى المستثمرين وتأثيره على قراراتهم، صافي رأس المال العامل، لما له من تأثير على قرارات المستثمرين والمقرضين، إجمالي الأصول، خاصة إذا كان الهدف من التدقيق هو بيع المؤسسة أو دمجها في مؤسسة أخرى. وتشمل عملية تطبيق الأهمية النسبية من حيث تحديد المستوى أو الحكم على النتائج خمس خطوات هي[4]:

- تحديد الحكم الأولي للأهمية النسبية؛
- تخصيص الحكم الأولي إلى مجموعات فردية؛
- تقدير الانحراف الإجمالي في كل مجموعة؛
- تقدير الأثر المشترك للتحريف في كافة المجموعات؛
- مقارنة الأثر المشترك مع الحكم الأولي من أجل اتخاذ القرار.

وفي الأخير يمكن القول بالربط بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية يستطيع المدقق إبداء رأي فني عادل بدرجة تأكيد وثقة، وكذا إضفاء جودة عالية للتدقيق كون هذه الأخيرة تقاس بقدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

---

1 رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **"تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية الإطار النظري"**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2015، ص: 149.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 142.

3 بن عيسى عبد الرحمن، **"الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2017/2016، ص: 128.

4 رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 143.

5- الخطوة الخامسة: دراسة وفهم وتقييم الرقابة الداخلية

يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه: "مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة وعليه لابد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها في الحسابات والقوائم المالية إذ تعتبر هذه العملية عبارة عن أساس كل مهمة تدقيق. فمن خلالها يتضح مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية في هذه الأخيرة قائم على أسس صحيحة ويدقق بشكل يضمن الدقة والفعالية لكل العمليات، ويعتبر نظام المعلومات لهذه المؤسسة محل ثقة وسيؤدي إلى القرار السليم[1].

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن ضرورة تقييم الرقابة الداخلية نظرا لأهميتها البالغة في تقييم مدى كفاءة وفعالية النظام المطبق، وكذا تسهيل استخراج نقاط القوة والضعف والثغرات الموجودة في النظام، وكذا تسهيل اكتشاف الأخطاء وعدم الوقوع فيها.

1-5 تقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب على المدقق القيام بدراسة وتقييم هذا النظام لدى العميل نظرا لأهميته البالغة في المؤسسة، وترتبط هذه الدراسة بالحصول على المعلومات والأدلة عن مقومات نظام الرقابة الداخلية الأساسية والإجراءات الرقابية، وبعدها تقييم هذه المعلومات والأدلة لتحديد مدى كفاءة النظم الرقابية في تحقيق الأهداف. عند دراسة وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة يجب إتباع خمس خطوات[2]:

1-1-5 الخطوة الأولى: جمع الإجراءات

يقوم المدقق بالتعرف على هذا النظام من خلال جمع الإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات المكتوبة أو الغير المكتوبة، فهو عبارة عن نظام شامل يتكون من مجموعة نظم جزئية خاصة بالعمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي يتفرع إلى أنظمة جزئية أخرى، لذا يمكن القول أن كل عملية تقوم بها المؤسسة سواءا بيع أو شراء يجمع المدقق كل الإجراءات المكتوبة إذا كان هناك مكتوب حول العملية أو يقوم بتدوين ملخصا لها بعد القيام بحوار مع القائمين على انجازها، إضافة عن هذا رسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها، كما يمكن استعمال استمارات تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عنها شرحا لكل عملية؛

2-1-5الخطوة الثانية: اختبارات الفهم

يسعى المدقق إلى فهم النظام المتبع وعليه يجب أن يتأكد من فهمه للنظام من خلال القيام بالاختبارات اللازمة كاختبارات الفهم والتطابق أي المقصود من هذا أن يتأكد بأنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد القيام بتتبع لإجراءات القيام بالعملية فعلا. يعد الهدف من هذا الإجراء هو تأكد المدقق من أن الإجراء موجود وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه؛

3-1-5 الخطوة الثالثة: التقييم الأولي للرقابة الداخلية

بالإعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه لنقاط القوة والضعف، حيث تستعمل هذه الخطوة غالبا استمارات تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها أما ب "نعم" أي إيجابي أو "لا" أي سلبي وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من خلال التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة؛

1 أحمد قايد نورالدين، **" التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية"**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 71.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 72-74.

4-1-5 الخطوة الرابعة: اختبارات الاستمرارية

يقوم المدقق بالتأكد أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي هي فعلا نقاط قوة مطبقة في الواقع وبصفة دائمة ومستمرة. حيث يقوم بتحديد هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار التي يحتمل وقوعها عند دراسة الخطوات السابقة لها. كما تعد دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة؛

5-1-5 الخطوة الخامسة: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد القيام بكل الاختبارات اللازمة حول الاستمرارية، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام المطبق نظرا سوء تسييره عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى استخراج نقاط الضعف من التقييم الأولي للنظام.

2-5 طرق جمع وتوثيق المعلومات عن أنظمة الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق تستخدم عند القيام بجمع وتوثيق المعلومات الخاصة عن أنظمة الرقابة الداخلية، لعل الأكثر استخداما هي[1]:

1-2-5 طريقة التقرير الوصفي المختصر Written Narrative

هي عبارة عن وصف مكتوب عن الإجراءات الرقابية التي يتبعها العميل، حيث يتم إعداد هذا الوصف بعد إجراء الاستفسارات مع العاملين أو القيام بملاحظة ومشاهدة أعمال وأنشطة العميل، يتم وصف الإجراءات الرقابية المتبعة عن طريق شرح تدفق البيانات والمستندات بين أقسام المؤسسة، وتحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة من دورات العمليات.

إن التقرير الوصفي المكتوب يمكن مساعدة المدقق الخارجي في تقييم الإجراءات الرقابية المستخدمة في المؤسسة، وتحديد كفاءتها ونقاط ضعفها، يستلزم من المدقق ضرورة الفهم الجيد لأعمال العميل وخطوات أدائها، إضافة عن ذلك وجوب توافر الخبرة اللازمة والكفاءة من أجل تحديد نقاط القوة والضعف. حيث يتميز بالمرونة في التصميم والتطبيق، لكن ذلك يستغرق وقت طويل في إعداده، قد يغفل المدقق عن وصف بعض الرقابات والإجراءات الموجودة أو تلك التي يجب وجودها؛

2-2-5 طريقة قائمة الاستقصاء Internal Control Questionnaire

يعد هذا النوع عبارة عن قائمة تحتوي على العديد من الأسئلة التي تخص الإجراءات الرقابية السليمة والكافية الواجب توافرها، حيث يقوم المدقق بإعدادها وتوزيعها على العاملين بالمؤسسة المعنية بالمهمة بغية الإجابة عليها، وبعد الإجابة عليها يقوم بتحليل الإجابات الواردة من العاملين، والحكم على مدى سلامة وكفاية المقومات والإجراءات الرقابية المطبقة وتحديد نقاط الضعف الخاصة بالنظام. حيث عند وضع الأسئلة يجب مراعاة بعض الشروط والتي يمكن حصرها في النقاط الموالية: [2]

- بساطة ووضوح الأسئلة وسهولة فهمها؛
- أن تكون الأسئلة ذات إجابات مغلقة (نعم أو لا)، حيث تدل الإجابة "بنعم" على رقابة فعالة وجيدة، إما الإجابة ب "لا" على وجود عيوب وأوجه ضعف جوهرية في الرقابة والنظام؛
- وجود أسئلة رقابية تكشف عن مدى صدق وفهم العاملين المستقصي منهم للأسئلة عند الإجابة عنها.

كما يرى البعض ضرورة مراعاة الاعتبارات التالية عند تصميم قوائم الاستقصاء:

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال؛

1 أحمد حمدي رمضان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 82-85.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 83.

- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة، والنواحي الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية؛

حيث يتميز بقدرته الواسعة على تغطية كافة مجالات النشاط وعمليات العميل، إضافة إلى السرعة وتوفير الجهد والوقت، كما لا يتطلب مدقق ذو خبرة وكفاءة عند القيام به، عكس ذلك لديه عدة عيوب إذ تختبر المكونات الفردية والفرعية لعناصر وأنظمة الرقابة لدى العميل دون توفير دليل أو وجهة نظر شاملة عن فعالية النظام الرقابي، كما لا يمكن إعداد قائمة نمطية تصلح لكل المؤسسات.

3-2-5 خـــرائط التدفق Flowcharts

هي عبارة عن "تصوير بياني لبيانات ومستندات العميل يوضح فيه حركة تدفقها وتتابعها داخل نظام المؤسسة، ويستطيع المدقق فحصها واختبارها بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها"[1]

كما تتميز خرائط التدفق عن طريقة الاستقصاء وطريقة التقرير الوصفي بأنها "توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بطريقة سريعة وبسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال وإخراج البيانات أليا أو يدويا أو الكترونيا، وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والالكترونية"[2].

يحقق استخدام خرائط التدفق عدة مزايا، إذ تساعد المدقق إعطاء صورة شاملة ودقيقة عن نظام الرقابة الداخلية، إذ تعتبر أداة تحليلية مفيدة في تقييم النظام وتحديد نقاط الضعف، كما يمكن تحديثها باستمرار وسهولة كلما حدثت تعديلات في نظام وإجراءات الرقابة المتبعة بالمقارنة بالتقرير الوصفي، ويسهل تتبعها وفهمها بالمقارنة بالتقرير الوصفي. إلا أنه بالمقابل من عيوبه كون إعدادها يتطلب إعدادها وقتا طويلا فهذا يؤدي إلى تعطيل مهمة المدقق، كما تحتاج إلى مدقق ذو خبرة عالية ومهارة في إعدادها.

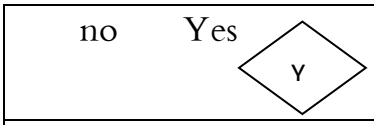
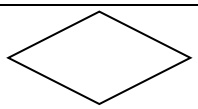
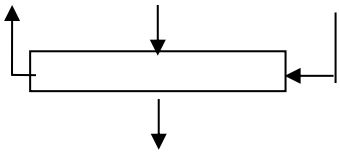
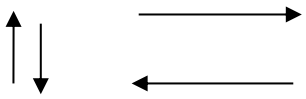
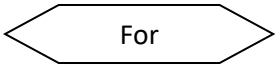
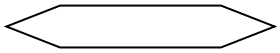
في الأخير يمكن القول أن خرائط التدفق من أهم الطرق التي تساعد المدقق على القيام بجمع المعلومات حول الرقابة الداخلية، رغم أنها طريقة شاقة وتتطلب خبرة ومهارة عالية من المدقق عند تتبع الإجراءات الرقابية، تساعد خرائط التدفق المعدة جيدا في تحديد أوجه عدم الكفاية والضعف من خلال توفيرها الفهم الواضح لكيفية عمل وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته، بالإضافة أنها توضح الفصل الكافي بين الأعمال والواجبات اللازمة لأداء العملية، وغالبا يتم وضعها في بداية عملية التدقيق ثم يتم تعديلها أثناء التقدم في مراحل التدقيق. يمكن حصر بعض الرسومات والأشكال التي يتم استخدامها عند إعداد خرائط التدفق في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2): بعض الأشكال المستخدمة عند إعداد خرائط التدفق

الرمز	الحدث الذي يمثله	مثال
	حدث طرفي Terminal **لبيان** بدء (Start) أو انتهاء (Stop) خريطة سير العمليات	Start Stop
	عملية حسابية (Process)	LET
	إدخال / إخراج Input / Output إدخال البيانات/ إخراج معلومات من والى الحاسوب	Print Output

1 رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 217.

2 أحمد حمدي رمضان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص:85.

	إتخاذ قرار Décision	
	إتجاه تتابع العمليات Flow Line	
	تكرار أو دوران Loup	

المصدر: رزق أبو زيد يوسف الشحنة، " **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية الإطار النظري**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 219.

الخطوة السادسة: إعداد برنامج التدقيق

بعد إتمام عملية التخطيط اللازمة لمهمة التدقيق يسعى بعدها إلى تصميم برنامج يسير عليه لتحقيق الهدف والمهمة الموكلة إليه، حيث يمكن تقديم مفهوم بسيط لبرنامج التدقيق على أنه:" خطة محكمة لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها، والبرنامج يخدم عدة أغراض فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات تقنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها، وسجل بالأعمال المنتهية، فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية"[1].

1-6 الاعتبارات الواجبة الالتزام بها عند إعداد برنامج التدقيق

حيث يشمل هذا البرنامج على البيانات التالية[2]:

- تحديد القائم بعملية التدقيق والمشرف والمسؤول عن الأداء؛
- تحديد حجم العينة المرغوب فحصها وحجم الاختبارات المطلوبة وتوقيتها؛
- تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بكل من العمليات المالية وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛
- تحديد الوقت المخطط والفعلي لإنجاز العمل وتواريخ بداية ونهاية التدقيق؛
- تحديد التعليمات والملاحظات والاستثناءات التي تؤثر على عملية التدقيق.

يجب على المدقق عند إجراء برنامج التدقيق التقيد بنطاق العملية، مع وجوب تحديد أهداف التدقيق التي يسعى إلى تحقيقها شرط أن تكون تتفق مع ظروف المؤسسة ونشاطها، مع ضرورة جمع قدر كافي من أدلة الإثبات لإعطاء كفاءة وفاعلية ومرونة للبرنامج.

2-6 أنواع برامج التدقيق

هناك عدة أنواع لبرامج التدقيق يمكن للمدقق استخدامها، حيث تتمثل في النقاط الموالية[3]:

1 يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ص: 62.

2 رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 156.

3 للتوسع أكثر انظر:

- يوسف محمد جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 70،71.
- رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 157،158.
- أحمد حمدي رمضان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 87،88.

6-2-1 برامج التدقيق الثابتة

هي عبارة عن برامج موضوعة مسبقا تتكون من قوائم تفصيلية تبرز الإجراءات الفنية الواجب اتخاذها لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يستلزم على المساعدين الالتزام بها مع إمكانية التعديل عندما يتطلب الأمر، لا يقام هذا النوع من البرامج إلا بعد دراسة تفصيلية لظروف المؤسسة المعنية بالمهمة وأنشطتها وكذا كفاية نظامها الرقابي. لهذه البرامج مزايا عديدة يمكن حصرها باختصار في النقاط الموالية:

- تساعد على تقسيم العمل بين الأعضاء الفنيين كل حسب كفاءته وخبرته ووظيفته ومتابعة أدائهم؛
- يساعد على الاطمئنان في حالة عدم سهو بعض الإجراءات والخطوات الضرورية؛
- تعتبر أساسا لعملية التدقيق في السنوات القادمة؛
- تعد ضرورية للمشاريع الكبرى الصعبة نظرا لأحكام خطة العمل؛
- يعد البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه وبذلك يستخدم كدليل لحل المنازعات ومراقبة المساعدين.

على الرغم من مزاياه المتعددة إلى أن لهذا البرنامج يعاب أنها تقوم بتحويل خطوات التدقيق وأعمال وكذا إجراءات التدقيق إلى عمل روتيني وتحد من قدرة المتدرب على الابتكار والتجديد، حيث يمكن القضاء على ذلك من خلال تشجيع المدقق لمساعديه وتقديم لهم ملاحظات باستمرار التي يرونها ضرورة إدخالها أثناء تنفيذه.

6-2-2 البرامج التقدمية أو المرنة

يقتصر هذا النوع من البرامج على تحديد الخطوط العريضة والرئيسية لعملية التدقيق والأهداف الواجب تحقيقها مع ترك تحديد الخطوات والإجراءات التفصيلية عند بدء عملية التدقيق ويكون هذا من طرف القائمين على تنفيذ المهمة، حيث يقضي على الملل والروتين إذ يساعد مساعدي المدقق من استخدام خبراتهم في تحديد الخطوات اللازمة والإجراءات اللازمة والمواتية للظروف المحيطة لذلك؛

6-2-3 برامج التدقيق المتدرجة:

تحتوي هذه البرامج على العناوين الأساسية والخطوط العريضة لعملية التدقيق، أما الإجراءات التفصيلية وكمية الاختبارات وغيرها توضع أثناء عملية التنفيذ، حيث يتميز هذا النوع إعطاء حرية كبيرة للمشرف على المهمة على توظيف خبرتهم لما يرونه مناسبا من الخطوات والأساليب، لذا يتطلب منه خبرة عملية ومرانا كافيا وتأهيلا علميا وعمليا مناسبا عند التصميم.

المطلب الثالث: الإجراءات العملية في تنفيذ عملية التدقيق

تعد الإجراءات العملية الميدانية أسلوب فعال لتحقيق الأهداف المخططة مسبقا من طرف المدقق، لذا على المهني القيام بعدة إجراءات ميدانية تسمح له بالوصول إلى الهدف المنشود انطلاقا بتكوين ملف للعمل وبعدها وجوب جمع أكبر عدد من الأدلة التي تثبت صحة وصدق المعلومات الموجودة في السجلات والدفاتر، حيث بها تمكنه من دعم رأيه واكتشاف الأخطاء وحالات الغش وفحص عمليات المؤسسة، والتحقق من عناصر القوائم المالية، سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى أهم الإجراءات العملية التي يقوم بها المدقق:

أولا: أوراق العمل

تعد هذه المرحلة من أهم المراحل في عملية التدقيق، حيث تحتوي على كل المعلومات وكذا طبيعة وتوقيت الاختبارات التي تم القيام بها إضافة إلى الاستنتاجات التي توصل إليها المدقق أثناء أداء مهمته، إذ تعد هذه الأوراق دليل قاطع على قيام المدقق بمهمته.

تعتبر هذه الأوراق ملكا للمدقق ولا يمكن لأي شخص كان غير المدقق الحق في التعامل بها قانونا حتى ولو كان العميل، إلا في حالة واحدة يعود له الحق في ذلك هي الإستدعاء الرسمي للمحكمة واستخدامها كدليل قانوني، وبعد إتمام عملية التدقيق يتم الاحتفاظ بها في المؤسسة حسب المدد القانونية الملائمة لاستعمالها للحاجة في المستقبل. كما تتميز المعلومات الموجودة في هذه الأوراق والمتحصل عليها أثناء عملية التدقيق بالسرية التامة وهذا راجع إلى أخلاقيات السلوك المهني، لما تحتويه من بيانات ومعلومات ولا يمكن كشفها إلا عند الدفاع عن النفس في إقامة دعوى، بإذن من المحكمة، أو بإذن من المؤسسة تحت التدقيق[1].

1- تعريف أوراق العمل

تعرف أوراق العمل على أنها: "كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص"[2].

كما يمكن تعريفها على أنها:" تلك السجلات التي يحتفظ بها المدقق عن الإجراءات التي يتم تطبيقها، الاختبارات التي يتم تنفيذها، المعلومات التي يتم الحصول عليها، الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في التدقيق"[3].

من التعاريف السابقة يمكن القول أوراق العمل على أنها عبارة عن ملفات وسجلات التي يحفظ فيها المدقق كل المعلومات التي جمعها عن المؤسسة محل المهمة أثناء تأدية مهامه، وكذا كل الإجراءات التي اتبعها، والأدلة التي قام بجمعها في مهمته، حيث تساعد المدقق على التخطيط والإشراف على مساعديه ورقابتهم وأداء مهمته بسهولة، كما تعد المصدر الأساسي عند إبداء رأيه واعداد تقريره، إضافة عن ذلك وسيلة إثبات عندما ينسب إليه الإهمال والتقصير.

2- تصنيف أوراق العمل

تصنف أوراق العمل إلى ملفين أساسيين، يعرف الأول "**بالملف الدائم**" الذي يحتوي على معلومات تتميز بالثبات النسبي، لا تتغير باستمرار، أما الثاني يعرف "**بالملف الجاري**" يحتوي على معلومات وأوراق العمل التي تخص فترة عملية التدقيق، يمكن حصرها [4]:

2-1 الملف الدائم

عبارة عن ملف يحتوي على بيانات ومعلومات ثابتة أو دائمة لسنوات داخل المؤسسة محل التدقيق، حيث تتميز هذه الأخيرة بالاستمرارية والثبات النسبي، أي لا تتغير على أساس سنوي، فيجب تحديث بيانات هذا الملف من فترة لأخرى كلما كان بها تعديل. من أهم البيانات التي يحتويها هذا الملف يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3): مكونات الملف الدائم

مكونات الملف الدائم	
– نبذة تاريخية عن المؤسسة، غرضها الأساسي، المدة، طبيعة نشاطها	– الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
– عقد التأسيس والنظام الأساسي (شركة المساهمة)، عقد الشركة (شركة التضامن)	– نسخ من القوائم المالية السابقة.
– ملخص للنظام المالي والمحاسبي وكذا لأنظمة الرقابة الداخلية	– نسخة أو صورة من دليل الحسابات
– قائمة الدفاتر والسجلات الموجودة في المؤسسة والمسؤولين عنها.	– بيان أقسام المؤسسة وفروعها وحجم أعمالها

1 عمر ديلمي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 92.

2 محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 126.

3 ألفين اريتز وجيمس لوبك وآخرون، " **المراجعة مدخل متكامل**"، دار المريخ، الرياض، 2009، ص: 309.

4 أحمد حمدي رمضان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 103،104.

– ملخصات محاضر اجتماعات مجلس الإدارة عن البيانات والقرارات الهامة التي يمكن الرجوع لها	– قائمة بأسماء الموظفين الأساسيين واختصاصاتهم وتوقيعاتهم
– ملخص حول مركز المؤسسة بالنسبة للضرائب	

المصدر: من إعداد الباحث

2-2 الملف الجاري

هو عبارة عن ملف يقوم بإعداده سنويا يحتوي على معلومات الخاصة بالمؤسسة وحساباتها التي تحصل عليها المدقق أثناء تأدية مهمته، حيث يحتفظ به لمساعدته على القيام بالخطوات اللازمة للمهمة، وجعله كدليل إثبات لعملية التدقيق، تختلف كمية ونوعية المعلومات الموجودة فيه من مدقق لأخر، لكن بصفة عامة يحتوي على المعلومات الموالية:

الجدول رقم (4): مكونات الملف الجاري

مكونات الملف الجاري	
– خطوات خطة التدقيق.	– نسخ عن القوائم المالية للسنة الجارية
– نسخ الخطابات التي تمت بين المدقق والعميل	– بيان الاختبارات التي قام بها المدقق.
– قائمة أرصدة الحسابات وملخص يسجل فيه الملاحظات وقيود التسوية	– بيان المخالفات التي اكتشفها المدقق
– قائمة الاستقصاء الخاصة بنظام الرقابة الداخلية وكذا التقرير اللازم لذلك	– المشاكل التي صادفت المدقق أثناء مهمته
– كل المراسلات التي تمت مع أطراف خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء	– صورة على التقرير النهائي عن رأي المدقق

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 130.

ثانيا: أدلة الإثبات في عملية التدقيق

من أجل إبداء المدقق رأي فني محايد حول صحة وصدق وعدالة القوائم المالية، والتأكد من صحة المعلومات المحاسبية المتواجدة في هذه القوائم، حيث يسعى المدقق إلى جمع أكبر عدد من أدلة الإثبات التي تساعده على دعم رأيه الفني.

1- مفهوم أدلة الإثبات

يمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها: كل المعلومات والحقائق التي تتاح للمدقق ويستخدمها في تحديد ما إذا كانت المعلومات والتأكيدات الواردة في القوائم المالية للعميل، قد أعدت وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها"[1]

انطلاقا مما سبق يمكن تقديم تعريف لأدلة الإثبات على أنها: "كل المعلومات التي يتحصل عليها المدقق من خلال عملية فحص الدفاتر المحاسبية والسجلات وكذا التحقق من كل المعلومات المقدمة من الإدارة، كون الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو التأكد من سلامة المركز المالي، لكن لا يمكن للمدقق إبداء رأيه الفني المحايد دون توفر له أدلة تمكنه من ذلك.

1 أحمد حمدي رمضان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 89.

2- وسائل الحصول على أدلة الإثبات

يقوم المدقق إلى جمع أدلة الإثبات قصد التأكد من صحة وصدق المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة من طرف الإدارة التي تفسر المركز المالي للمؤسسة، حيث يستند المدقق إلى تلك الأدلة التي تحصل عليها لتأسيس رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، لهذا ينتهج إلى عدة وسائل للحصول على هذه الأدلة سوف يتم التطرق إلى أهم الوسائل المنتهجة من طرفه من خلال النقاط الموالية[1]:

1-2 الجرد الفعلي

يعد من أهم الوسائل التي تمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات، حيث أن الجرد الفعلي لكل موجودات المؤسسة يساهم في تقديم دليل مادي على الوجود الفعلي لكل العناصر فمثلا يريد للتأكد من صحة المعلومات الموجودة في عنصر ما فانه يقوم بإجراء جرد عملي للعنصر محل التدقيق من خلال العدد الوزن والحجم، فقد يكون ذلك من طرف المدقق بنفسه أو أحد مساعديه، في الأخير يقوم المكلف بالمهمة تقديم النتائج النهائية على شكل جدول ممضى من الأطراف القائمة بالمهمة؛

2-2 التدقيق الحسابي

يقوم المدقق في هذه الوسيلة التحقق من صحة العمليات الحسابية التي يقوم بها المحاسب المتواجدة في الدفاتر والمستندات، والتأكد من صحة العمليات الحسابية المتواجدة في الفواتير. كما يقوم بإعادة فحص عينة من العمليات الحسابية التي قام بها المحاسبون في الدفاتر المحاسبية قصد اختبار الدقة المحاسبية، كالتحقق من صحة عمليات الجمع في الدفاتر والسجلات؛

3-2 التدقيق المستندي

تعد كوسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال فحص التسجيلات المحاسبية للعمليات على المستندات، لذا يسعى المدقق إلى فحص المستندات للتأكد من صحتها وتطابقها مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها، كما يتحقق من وجود مستند يثبت كل عملية محاسبية مسجلة، وتسجيل كل المستندات أي عدم إهمال أو إخفاء بعضها.

أما المستندات فهي الأوراق التي تعد مرجع سليم يستند إليه المدقق لإثبات صحة وصدق العمليات المسجلة، ومن صحة المبالغ المتعلق بها، لهذا يعد الفحص المستندي المحور الرئيسي لعملية التدقيق، حيث يمكن حصر نوعين من المستندات:

- **مستندات داخلية:** المستندات التي تعد داخل المؤسسة مثل مستندات المناولة داخل المخازن؛
- **مستندات خارجية:** المستندات المعدة خارج المؤسسة، كفواتير الشراء. وتكون أكثر صحة لقوة الدليل عن المستندات الداخلية.

4-2 التدقيق القياسي

هي وسيلة يستند إليها المدقق للحصول على نتائج في وقت قياسي وبسرعة، أي قياس عنصر ما بعنصر أخر، مثلا: كقياس الرسم على القيمة المضافة الناتجة بالمبيعات برقم الإعمال المحقق؛

5-2 المصادقات

هي عبارة عن إعترافات وشهادات يتحصل عليها المدقق من الأطراف الخارجية كالمدينين والدائنين، حول صحة الأرصدة المتواجدة في المؤسسة، حيث يطلب المدقق من الإدارة إرسال خطاب المصادقات تحت إشرافه للطرف الخارجي، مع إلزامية الرد

---

1 للتوسع أكثر انظر:

- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 136-139.
- رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 179-187.

مباشرة الى مكتب المدقق، حيث يعد الهدف الأساسي من هذا الأسلوب هو الحصول على إقرارات مكتوبة من الأطراف الخارجية حول صدق وصحة الأرصدة المتواجدة في المؤسسة. حيث تؤخذ خطابات المصادقات ثلاثة أنواع التي يمكن حصرها في[1]:

- **المصادقات الايجابية:** هي خطابات ترسل من طرف المدقق إلى الطرف الخارجي للتحقق من صحة الرصيد الوارد من دفاتر المؤسسة، لمعرفة مدى تطابقه مع الرصيد الظاهر بدفاتره، ويكون الرد بإقرار كتابي مستقل يرسل مباشرة إلى مكتب المدقق سواء كان المصادقة على الرصيد الوارد، أي بمعنى طلب المدقق من الطرف الأخر تقريرا على صحة الرصيد الموضح في المصادقة؛
- **المصادقات السلبية:** خطابات ترسل للطرف الخارجي للتأكد حول خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته؛
- **المصادقات البيضاء(العمياء):** تلك الخطابات التي ترسل إلى الطرف الخارجي ولا يذكر فيها الرصيد ولا المعلومات المطلوب مصادقتها، فيطلب من المرسل إليه تقديم منه الرد حول الرصيد أو المعلومات، فيقوم المدقق بالمطابقة بين ما ورد وما يوجد عنده.

وفي الأخير يمكن القول إن الإقرارات المستمدة من المصادقات تعد دليل إثبات قوي يعتمد عليه المدقق أثناء تأدية مهامه كونه يرسل من طرف شخص خارجي مستقل عن المؤسسة، حيث أن الإقرارات المستمدة من المصادقات الايجابية العمياء أقوى من الايجابية، والايجابية أقوى من السلبية، حيث أن المصادقات الايجابية تعد الأكثر شيوعا في الواقع العملي كون معدل الرد فيها يكون مرتفعا.

6-2 الاستفسارات:

تكون بالبحث عن معلومات عن الرقابة الداخلية من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، فقد تكون هذه الاستفسارات شفوية توجه إلى موظفي المؤسسة، أو رسمية موجهة إلى طرف ثالث من خارج المؤسسة، حيث تستعمل هذه الوسيلة للحصول على أدلة إثبات للتأكد من صحة وصدق المعلومات المتحصل عليها؛

7-2 المقاربات:

يقوم المدقق بمطابقة ما تم تسجيله محاسبيا في يومية البنك لدى المؤسسة مع ما هو متوفر لدى البنك وهذا من خلال كشوف حساب البنك، هذا ما يعرف بالمقاربة البنكية، تعد أكثر مصداقية وذات قبول واسع عند مستخدمي القوائم المالية.

بعد التطرق إلى مفهوم أدلة الإثبات والتعرف على وسائل الحصول عليها، سيتم عرض جدول يلخص الدليل وأسلوب الحصول عليه.

الجدول رقم (5): دليل أدلة الإثبات ووسيلة الحصول عليه

الدليل	الوسيلة
الوجود الفعلي	الجرد الفعلي
الدقة المستندية كالمستندات والسجلات	الفحص أو التدقيق المستندي
إعادة العمليات	التدقيق الحسابي
الاقرارات المكتوبة من الغير	المصادقات
الأدلة المتوفرة من طرف من الاستفسارات والملاحظات	الاستفسارات
مقاربة حساب البنك لدى المؤسسة مع كشف حساب البنك	المقاربات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: أحمد حمدي رمضان وآخرون، **"مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة"**، القاهرة، مصر ،2017، ص 102.

1 للتوسع أكثر انظر:

- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 138،139.
- رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 181-187.

المطلب الرابع: مرحلة إعداد التقرير

يعد التقرير المنتج الأخير والنهائي لعملية التدقيق، إذ يعد وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع الأطراف المستفيدة.

أولا: مفهوم التقرير

يمكن تعريفه على أنه "عبارة عن ملخص لأعمال المدقق الذي يوضح فيه عن رأيه الفني المحايد حول صدق وصحة القوائم المالية للمؤسسة وسلامة مركزها المالي". إذ يحتوي التقرير على ثلاث فقرات أساسية والتي تتمحور في[1]:

1- **الفقرة الافتتاحية:** وتشمل هذه الفقرة:

- تحديد البيانات المالية موضوع التدقيق؛
- بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة المعنية بالتدقيق وكذلك مسؤوليات المدقق اتجاه عملية التدقيق؛

2- **فقرة النطاق**

تبرز هذه الفقرة طبيعة أعمال التدقيق التي تتم من خلال:

- إجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛
- وصف للعمل الذي قام به المدقق للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات والتقارير المالية خالية من الأخطاء الجوهرية

3- **فقرة الرأي**

تحتوي على رأي المدقق الذي توصل إليه حول عدالة البيانات والتقارير المالية، وسلامة المركز المالي للمؤسسة، وهذا الرأي قد يكون إما بشكل من الأشكال الثلاثة رأي بدون تحفظات، رأي مع وجود تحفظات، رأي معاكس، الامتناع عن إبداء الرأي. وعند إعداد التقرير يجب على المدقق الالتزام بعدة معايير والتي يمكن حصر بعضها في النقاط الموالية:

- أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لقواعد ومبادئ المحاسبة المتفق عليه؛
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة؛
- ينبغي أن يبين التقرير إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية بنفس طريقة الفترة السابقة مع الإعلان وإذا كان هناك تغيير؛
- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية وكل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛
- على المدقق إبداء رأيه الفني المحايد جول مسار عملية التدقيق وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك؛

حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 أنه يمكن النظر إلى تقرير المدقق من زاويتين أساسيتين يمكن حصرها في النقاط الموالية[2]:

- **التقرير كمنتج نهائي:** أي أن التقرير يمثل المنتج النهائي لعملية التدقيق؛
- **التقرير أداة اتصال:** يعد التقرير وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية المدققة إلى مستخدمي هذه القوائم، لهذا يعد التقرير رسالة مكتوبة يرسلها المدقق للأطراف المستفيدة.

1 رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 241، 242.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص ص: 233، 234.

ثانيا: أنواع تقارير التدقيق

يمكن تقسيم تقارير إبداء الرأي إلى أربعة أنواع وهي[1]:

1- التقرير النظيف (الغير متحفظ)

يوضح هذا النوع من التقارير على الرأس الفني المحايد الايجابي للمدقق، والناتج عن اقتناع هذا الأخير في ضوء أدلة الإثبات التي تحصل عليها على تمثيل القوائم المالية لنتيجة المؤسسة تمثيلا عادلا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذا سلامة مركزها المالي، كما يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بمقوماته وإجراءاته، إذ قد يمتنع المدقق عن إصدار التقرير النظيف نظرا لعدة اعتبارات المتمثلة في عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف غليها كليا أو جزئيا، عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى، عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية، غياب معايير التدقيق المتعارف عليها كعدم استقلالية المدقق بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية، عدم إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق كالمصادقات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن والموردين والبنك، عدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسة.

2- التقرير التحفظي (غير نظيف)

يعد هذا النوع امتداد للتقرير النظيف، إذ يشير فيه المدقق لبعض التحفظات التي يراها ضرورية للوصول إلى معلومات ذات مصداقية التي تعكس سلامة الوضعية المالية للمؤسسة، فيبدي المدقق رأيا متحفظا (غير نظيف) عند حدوث أمر معين يؤثر على القوائم المالية تأثيرا ماديا، هذا راجع إلى ظروف عدم التأكد التي تحيط بهذا الأمر، أو عدم اتفاق مع الإدارة في أمر ما. ففي هذا الإطار يشير المدقق إلى هذه التحفظات بكل وضوح وإبراز مدى تأثيرها على المركز المالي للمؤسسة وقوائمها المالية؛

3- التقرير السالب(المعاكس)

يقوم المدقق بإصدار هذا النوع من التقارير عند اعتقاده أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلية، بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، حتى يقوم المدقق بإصدار هذا القرار يجب عليه القيام بإجراءات التدقيق اللازمة وإكمالها حتى يتسنى له التصريح أن عرض القوائم المالية لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بمعنى أن القوائم المالية المدققة مضللة، وأن التحريف فيها جوهريا. كأن يقيم ويسجل جزء من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا من التكلفة الحقيقية لها، عادة مثل هذه الأمور يكون لها تأثير جوهريا على القوائم المالية، تقع على عاتق المدقق مسؤولية إبراز الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا الرأي وذكرها.

4- تقرير عدم إبداء الرأي

يصدر المدقق هذا التقرير، عندما يستحيل تطبيق الإجراءات العملية للتدقيق التي يراها ضرورية عند تأدية مهمته في المؤسسة، كعدم حصول المدقق على أدلة إثبات كافية لإبداء رأيه الفني المحايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية أو عدم كفاية نطاق الفحص في ظل القيود التي تقوم بوضعها إدارة المؤسسة أو ظروف خارجة عن نطاقها، وبصفة عامة يمتنع المدقق عن إبداء في الحالات الموالية:

1 للتوسع أكثر انظر إلى:

- رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 242-253.
- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 55-57.

- إذا فقد المدقق استقلاله في علاقاته بشركة العميل، وفي هذه الحالة يمتنع المدقق عن إبداء الرأي وتكون فقرة الرأي على سبيل المثال: "لم يتوفر لنا الحياد عند التعامل مع شركة...، ولم نقم بتدقيق قائمة المركز المالي المعدة في 31 ديسمبر ...والقوائم المرتبطة بها المعدة عن الفترة المنتهية في ذات التقرير، وبالتالي لا يمكن إبداء الرأي عن هذه القوائم؛
- إذا رأى المدقق حسب حكمه المهني أنه غير قادر على تقييم فرض استمرارية المشروع؛
- ظروف عدم التأكد بسبب قيود الإدارة واقتناع على عدم إبداء الرأي، كما في حالة عدم التأكد حول مبلغ بند معين أو نتيجة أمر قد يكون من الجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأيه؛
- عدم تمكينه من حضور الجرد، أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين وحصوله على مصادقات بصحة أرصدتهم مع المؤسسة.

المبحث الثالث: التدقيق من منظور البيئة الإقتصادية الدولية

في ظل الفضائح والإنهيارات المالية وإفلاس الكثير من الشركات الكبرى، التي نتج عن انعدام الرقابة وغياب الشفافية، وتقديم أرقاما وهمية وتضخيمها، الأمر الذي أدى زيادة الإهتمام بالتدقيق وتوحيده عالميا قصد التقليل من الإختلافات في ممارسات التدقيق وكذا الحد من تلاعبات القوائم المالية والقضاء على الإختلالات التي هزت الشركات الدولية.

في إطار هذا المبحث سيتم التعرف على أهم الأسباب التي أدت إلى توحيد التدقيق دوليا وكذا زيادة الحاجة إليه مع التحدث على أهم مكاتب التدقيق الدولية العالمية، إضافة إلى معرفة مكانة التدقيق في ظل هذه الانهيارات والاختلالات التي هزت بالعالم.

المطلب الأول: أسباب زيادة الطلب على التدقيق وتوحيده دوليا

نظرا للأهمية البالغة التي تكتسيها مهنة التدقيق من خلال الحد من الفروقات بين دول العالم، إضافة عن إعطاء مصداقية عالية للقوائم المالية للشركات العالمية، وإعطاء موثوقية عالية للمعلومات المالية، الأمر الذي ألزم على نزع القيود الجغرافية التي تعرقل على تطوير المهنة وتدويلها عالميا، انطلاقا من هذا زاد الاهتمام بالتدقيق خاصة بعد الأزمات المالية التي مست دول العالم.

انطلاقا من هذا يمكن حصر أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة الطلب على مهنة التدقيق دوليا في العناصر الموالية[1]:

أولا: أسباب تاريخية

قدمت عدة بلدان مساهمات لتطوير المحاسبة والتدقيق، حيث لو تم الرجوع إلى القرنين الرابع عشر والخامس عشر للاحظنا أن المدن الإيطالية كانت رائدة في التجارة والمحاسبة، حيث عاد الفضل لإيطاليا في إصدار القيد المزدوج وانتشر أولا في أوروبا وبعد ذلك توسع انتشارها حول العالم، ولعل إحدى النتائج المستمرة لتلك السيطرة تتمثل في عدد الكلمات المحاسبية والمالية باللغة الانجليزية التي هي من أصل ايطالي، وكأمثلة عن ذلك نجد: البنك Bank، رأس المال Capital، مدين Débit، دائن Crédit، اليومية Journal.

في القرن التاسع عشر، أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية والتحقت بها الولايات المتحدة الأمريكية، وكنتيجة عن ذلك أصبحت الانجليزية لغة مقررة كلغة للمحاسبة حول العالم.

---

1 للتوسع أكثر انظر:

- بن عيسى عبد الرحمن، **مرجع سبق ذكره**، ص: 20-25.
- مازون محمد أمين، " **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص: 48-50.
- حواس صلاح، " **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2008/2007، ص: 161.

وبعد مرور السنوات تم استيراد وتصدير الأساليب والمفاهيم المحاسبية عبر دول العالم، حيث يعود الفضل لبريطانيا على إصدار مفهوم الصورة الصادقة والعادلة إلى دول الكومنولث البريطاني ثم إلى باقي أعضاء حكومات الاتحاد الأوروبي.

ثانيا: انتشار الشركات متعددة الجنسيات.

تعرف على أنها تلك الشركات التي تقوم بإنتاج السلع والخدمات في دولتين أو أكثر، إذ تكون ملكا لأشخاص طبيعيين أو معنويين من جنسيات مختلفة تزاول نشاطاتها التجارية في بلدان متعددة، حيث تتميز هذه الشركات باحتكارها للتكنولوجيا الحديثة كما أنها يتم إدارتها من قبل مركزها الرئيسي في الموطن الأم، كما تلعب تلك الشركات دورا مهما في تحويل التكنولوجيا بين البلدان، فوجودها أعطى أبعادا جديدة في مجال المحاسبة والتدقيق وزاد توسعه بعدما كان على المستوى المحلي فقط.

إن تزايد حجم هذه الشركات بنسبة عالية وكبيرة نظرا لحاجة الدول النامية إليها خاصة في مجال الاستثمارات الأجنبية، نظرا لوجود فوائض مالية عالمية يراد استثمارها، إضافة إلى حصة هذه الشركات في التجارة الدولية، وكذا تأثيرها في الميزان التجاري. كل هذا ساهم في التزايد المستمر والمتسارع للشركات متعددة الجنسيات وجعلها تزحف عبر أنحاء دول العالم.

فظهور هذا النوع من الشركات الدولية وتزايد دورها في العلاقات الدولية ونشاطها عبر العالم، أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق، فتزايدت أهمية المعلومات المالية المدققة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، كما زادت مشاكل إعداد هذه القوائم.

تعتبر الشركات متعددة الجنسيات من بين الأسباب الأكثر أهمية في إصدار معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، إذ ظهرت العديد من المشاكل جراء هذا النوع من الشركات، كمشاكل إعداد قوائم مالية موحدة، صعوبة المقارنة بين البيانات المالية، بروز مشاكل في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء وكذا في تصميم نظم المعلومات[1].

ثالثا: أسباب التناسق

يمكن تعريف التناسق على أنه عملية تزايد توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها، يمكن القول إن المشاكل الرئيسية لتلك التطبيقات والممارسات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن طريق التوحيد، وترجمة العملة الأجنبية، ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة[2].

لقد تزايدت أهمية التناسق في الفترات الأخيرة، إذ يرى مؤيدي التناسق الدولي أن له عدة مزايا، حيث من أكبر هذه المزايا التي يمكن الحصول عليها عند إتباع التناسق هي:[3]

- رفع مستوى معايير المحاسبة والتدقيق قدر المستطاع، وأن تتماشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية.
- إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية؛
- يساعد التناسق إلى توفير الوقت اللازم والنقود التي تنفق لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة، عندما يتطلب من أكثر من مجموعة من التقارير أن تتماشى مع عدة قوانين وممارسات؛

لكن عكس ذلك هناك العديد من العوامل التي قد تجعل من التدقيق الدولي مهمة شاقة ويمكن حصر أهمها في النقاط التالية:

- تطبيقات وعادات الأعمال المحلية كاستخدام النقود السائلة بدل من الشيكات؛
- الاختلافات في اللغة والعملة والقوانين السائدة بين البلدان؛

1 بن عيسى عبد الرحمن، **مرجع سبق ذكره**، ص: 23.

2 مازون محمد أمين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 49.

3 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 50.

رابعا: إرتفاع حجم المعاملات بالعملات الأجنبية

إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات عبر العالم وتوسع نشاطها ينجر عنه إعداد قوائم وتقارير مالية عن مختلف المعاملات القائمة بعملات مختلفة هذا حسب عملة كل بلد المتواجدة فيه تلك الشركة، وفي الأرجح فان النشاطات والمعاملات لتلك الشركات المتواجدة عبر كل أرجاء العالم يتم تسجيلها عن طريق الفروع المتواجدة في هذه البلدان مع معالجتها محاسبيا حسب عملة تلك البلد على سبيل المثال إن وجدت شركة تزاول نشاطها في فرنسا فان المعالجة المحاسبية والقوائم المالية تعد بالعملة المحلية أي اليورو وفرع أخر يوجد في بلد آخر فانه يستوجب إعداد القوائم بعملة تلك البلد. لكن الإشكال في الأمر المتمثل في كيفية إعداد القيم الإجمالية للشركة الأم في تاريخ ما، إذ يجب إعداد تقارير مالية موحدة، ويكون ذلك بتحويل مختلف العملات إلى عملة موطن الشركة الأم، لهذا سوف تتأثر مجموعة عوامل تؤثر في تقلبات أسعار الصرف، من بينها معدلات الفائدة، معدل التضخم، وكذا ميزان المدفوعات. إضافة عن ذلك يؤثر سلبا على النظام الاقتصادي للبلد أو النظام السياسي الذي له دور في تغيرات سعر الصرف ومعدلات التبادل[1].

المطلب الثاني: مكاتب التدقيق الدولية

إن انتشار الاستثمار الأجنبي وتوسع نشاطه دوليا، والزيادة المعتبرة لحجم شركات المساهمة ونشاطها أدى إلى ظهور شركات ومكاتب تدقيق جاءت كاستجابة للانتشار الهائل لهذه الشركات، إذ تسعى إلى تقديم خدمات متنوعة إلى الشركات الكبرى ذات النشاط المعقد، لكن في العقود الخمس الأخيرة من القرن المنصرم ظهرت ثمانية شركات تدقيق عالمية طغت على الشركات الأخرى فيما يتعلق بنطاق أنشطتها ونطاقها الجغرافي وتأثيرها على المهنة ككل، وقد أصبحت هذه الشركات فيما بعد تعرف بالثمانية الكبار(Big Eight)، حيث كانت تقدم لزبائنها العديد من الخدمات إلى جانب التدقيق، ومن هذه الخدمات: الخدمات الضريبية والمحاسبية.

حيث تقوم هذه الشركات الكبرى (Big Eight) إلى تدقيق معظم شركات المساهمة الكبرى، لكن بالرغم من هذا إلا أنها تقدم عدة خدمات إلا أن التدقيق يمثل حصة كبيرة من مجمل أعمالها، حيث تبلغ إيراداتها السنوية مليارات الدولارات. انطلاقا من هذا يمكن حصر أسماء هذه الشركات الثمانية الكبرى التي طغت على مهنة التدقيق في تلك الفترة في النقاط الموالية[2]:

- شركة آرتور أندرسون Arthur Andersen؛
- شركة آرتور يونغ Arthur Young &Co.؛
- شركة كوبر آند ليبراند Coopers & Lybrand؛
- شركة ديلويت Deloitte Haskins & Sells؛
- شركة أرنست آند ويني Ernst & Whinney؛
- شركة بيت مارويك ميتشل Peat Marwick Mitchell؛
- شركة برايس واتر هاوس Price Waterhouse؛
- شركة توش روس Touche Ross.

لكن كان هناك إحتمال كبير لإندماج هذه الشركات فيما بينها، بعد مرور السنوات بالضبط في القرن العشرين ظهور صحة الإحتمال، ففي سنة 1989 تم تحويل هذه الشركات الثمانية الكبرى إلى ست شركات كبرى (Big 6) هذا بعد اندماج شركة أرنست

1 شعيب شنوف، "**الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص: 162.

2 الدوري عمر علي كامل، "**التطور التاريخي للتدقيق منظور اقتصادي سياسي**"، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، سبتمبر 2018، ص:30.
متوفر عبر الرابط **http://giem.kantakji.com/article/details/ID/587#.W9XFjHtKjIV** تاريخ الاطلاع 2018/10/27 الساعة 23:30.

آند ويني Ernst &Whinney مع شركة آرتور يونغ Arthur Young & Co لتشكل شركة أرنست آند ويني Ernst & Young وكان هذا في جوان من نفس السنة، كما تبعه من نفس السنة في أوت من نفس السنة اندمجت شركة ديلويت Deloitte Haskins & Sells مع شركة توش روس Touche Ross لتصبح شركةDeloitte &Touche. في عام 1998 وفي شهر جويلية تحديداً اندماج شركة كوبرز آند ليبراند Coopers & Lybrand مع شركة برايس واتر هاوس Price Waterhouse لتشكلان شركة برايس واتر هاوس كوبرز Price Waterhouse Coopers التي حولت الستة الكبار إلى الخمس الكبار (Big 5).

وفي سنة 1999 تغير اسم شركة Peat Marwick Mitchell إلى KPMG، وتحولت الشركات من الخمسة الكبار إلى الأربعة الكبار (Big4) وهذا بعد تصفية شركة Arthur Andersen في عام 2002 على إثر فضيحة شركة أنرون Enron الأمريكية للطاقة وفي الأخير تم بيع مكاتبها مع العاملين فيها في الشرق الأوسط إلى Young and Ernst، ويوضح الشكل الموالي التطور التاريخي الذي عرفته هذه الشركات منذ القدم أي ظهور الشركات الثمانية الكبرى إلى غاية تكون الشركات الأربع الكبرى:

الشكل رقم (5): التطور التاريخي للشركات الثمانية الكبرى للتدقيق إلى غاية تكوين الشركات الأربعة الكبرى.

شركات التدقيق الثمانية الكبرى 1874	شركة آرتور يونغ Arthur Young & Co 1906	شركة أرنست آند ويني Ernst & Whinney 1979	شركة توش روس Touche Ross 1969	شركة ديلويت Deloitte Haskins & Sells 1896	شركة كووبر وليبراند Coopers & Lybrand 1973	شركة برايس واتر هاوس Price Waterhouse 1874	شركة بيت مارويك ميتشل Peat Marwick Mitchell 1911	شركة آرتور أندرسون Arthur Andersen 1913
شركات التدقيق الستة الكبرى 1989	شركة أرنست آند يونغ Ernst & Young جوان 1989.			شركة ديلويت Deloitte & Touche أوت 1989	شركة كوبرز آند ليبراند Coopers & Lybrand 1973	شركة برانس واتر هاوس Price Waterhouse 1874	شركة بيت مارويك ميتشال Peat Marwick Mitchell 1911	شركة آرتور أندرسون Arthur Andersen 1913
شركات التدقيق الخمسة الكبرى 1998	شركة ارنست آند يونغ Ernst & Young جوان 1989.			شركة ديلويت Deloitte & Touche أوت 1989	شركة شركة برايس ووترس كوبرز Price Waterhouse Coopers (PWC) جويلية 1998		كي بي أم جي KPMG 1999	شركة آرتور أندرسون Arthur Andersen 1913
شركات التدقيق BIG4 2002	شركة شركة ارنست آند يونغ Ernst& Young جوان 1989.			شركة ديلويت Deloitte& Touch أوت 1989	شركة برايس ووترس كوبرز Price Waterhouse Coopers (PWC) جويلية 1998		كي بي أم جي KPMG 1999	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدوري عمر علي كامل، **"التطور التاريخي للتدقيق منظور اقتصادي سياسي"، مجلة** الاقتصاد الإسلامي العالمية، سبتمبر 2018. متوفر عبر الرابط **http://giem.kantakji.com/article/details/ID/587#.W9XFjHtKjIV** تاريخ الاطلاع 2018/10/27 الساعة 23:30.

إنطلاقا مما سبق وما هو ملخص في الجدول أن شركات التدقيق العالمية كانت في القديم تعرف بالشركات الثمانية الكبار ومن ثم تقلصت إلى الخمسة الكبار من خلال سلسلة من الإندماجات التي عرفتها في القرن 19. وبعدها أصبحت الأربع الكبار خاصة بعد انهيار شركة آرثر أندرسون في سنة 2002 إثر فضيحة شركة أنرون. لهذا أطلق عليها اسم تسميه تطلق علي أكبر أربع شركات (BIG4) على مستوي العالم في مجال المحاسبة والمراجعة وتقوم هذه الشركات بإجراء التدقيق لمعظم الشركات المساهمة العامة وأكبرها،

بالإضافة إلى الكثير من الشركات الخاصة من هذا يمكن حصر أهم مكاتب التدقيق الكبرى فيما يلي[1]:

- **شركة ديلويت** Deloitte أو Deloitte and Touch؛
- **شركة برايس ووترس كوبرز** Price Waterhouse coopers؛
- **شركة ارنست ويونغ** Ernst and Young؛
- **شركة كي بي أم جي** KPMG؛

1- شركة ديلويت Deloitte

تعد شركة ديلويت من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم، التي يقع مقرها الرئيسي في نيويورك الولايات المتحدة الأمريكية، بالرغم من أنها عرفت وجودها في عدة بلدان عند نشوئها على رأسهم المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، اليابان.

أسس وليام وولش ديلويت أحد مبتكري المحاسبة مكتب في لندن سنة 1845، حيث يعد هذا الأخير أول شخص يتم تعيينه كمدقق حسابات مستقل لشركة في لندن من خلال مزاولته للمهنة واكتشاف اختلاسات في إحدى الشركات كان هذا عام1849، بعدها سنة 1880 تم فتح مكتب أخر في نيويورك، وفي سنة 1898 أنشأ جورج توش مكتبا في لندن ومن ثم في عام 1900 انضم جون بلنتين نيفن في تأسيس شركة "Touche Niven" في نيويورك.

كانت تتكون في سنة 2010 من 170.000 موظف مع تحقيق أزيد من 26.578 مليار دولار، وفي سنة 2013 عرفت الشركة زيادة في دخلها إذ بلغ 32.1 بليون دولار بالإضافة إلى زيادة عدد المستخدمين التي شمل في سنة 2013 ما يقارب 200.000 موظف، من خلال هذه المعطيات يفسر على توسع نشاطها وزيادة حجمها عما كانت عليه من قبل، حيث لو عدنا إلى سنة 2000 كان عدد موظفيها يقارب 43.434. حيث حصر أهم الخدمات المهنية المقدمة من طرفه في النقاط الموالية:[2]

- خدمات المراجعة التقليدية؛
- الاستشارات المحاسبية والاستشارة في مجال الزكاة وضريبة الدخل؛
- الاستشارات الإدارية والتي تشمل في إعداد الأنظمة المحاسبية المالية، وأنظمة الحاسب الآلي، وأنظمة محاسبة التكاليف؛

1 للتوسع أكثر أنظر:

- https://www.makalcloud.com/post/sdvwnctsx تاريخ الاطلاع 2018/10/28 على الساعة 19:00 (**بتصرف**).
- الدوري عمر علي كامل، **مرجع سبق ذكره**.
- ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص: 144-147.

2 الدوري عمر علي كامل، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

- دراسات الجدوى الاقتصادية؛
- التأكيدات المالية كتقييم الموجودات، تحديد أسعار الأسهم، خدمات التصفية والتحصيل؛
- خدمات توظيف الاداريين التنفيذيين.

2- شركة برايس ووتر كوبرز Price Waterhouse coopers:

تعتبر هذه الشركة من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم في مجال التدقيق، حيث تكون مكتب برايس ووتر هاوس الدولي سنة 1946 الذي كان يعرف بمكتب كوبرز وشركاؤه. في سنة 1998 بعد اندماج شركتي برايس ووتر هاوس مع كووبر وليبراند، حيث يوجد مقرها الرئيسي في المملكة المتحدة البريطانية.

حيث كان يتراوح دخلها سنة 2000 ما يقارب 6750 دولار بعدد موظفين يعادل 34067 موظف، لكن بعد مرور السنوات وتوسع نشاطها زاد دخلها ففي سنة 2010 وصل إلى 26569 مليار دولار، وفي سنة 2013 وصل إلى أزيد من 32.1 بليون دولار هذا ما يبين نوع الخدمات التي تقدمها نظرا لتزايد دخلها من سنة إلى أخرى، مع كبر حجمها بالنظر إلى عدد موظفيها إذ في سنة 2010 وصل 162000 أكثر مما كان عليه في سنة 2000 أما في سنة 2013 بلغ 184000 هذا ما يبرز كبر حجمها واتساعها.

إذ يقدم مكتب برايس ووترس كوبرز خدماته لكافة العملاء في القطاعين الخاص والعام، والتي تختص بمختلف الصناعات لغرض بناءً الثقة في هذا المكتب وتتلخص خدمات هذا المكتب في خدمات التدقيق والتأكيد، إدارة الأزمات، إدارة المخاطر، خدمات الاستشارة المالية والإدارية، خدمات الموارد البشرية، خدمات العمليات، خدمات الضرائب.... الخ.

3- شركة ارنست ويونغ Ernst and Young:

تشكلت الشركة بفعل سلسلة من الإندماجات لشركات سابقة. حيث تم تأسيس أقدم هذه المؤسسات في سنة 1849 بإنجلترا وسميت هاردنج أند بولين. في تلك السنة قام فريدريك ويني بالانضمام إلى الشركة. أصبح شريكاً في سنة 1859 وبدخول أبنائه إلى الشركة تغير اسمها إلى ويني، ومن ثم في سنة 1894 أسس مكتب في شيكاغو أصبح اسمها سميث آند ويني.

في بداية سنة 1924 قامت هذه الشركات الأمريكية بالاندماج مع شركات بريطانية شهيرة، حيث اندمجت يونج مع برودس باتيرسون وشركائه. أما أرنست فاندمجت مع سميث وويني. أدى هذا الأمر إلى تأسيس الشركة لأنجلو-أمريكية التي أطلق عليها اسم أرنست آند ويني وكان هذا في سنة 1979 حيث اعتبرت رابع أكبر شركة محاسبية في العالم. وفي سنة 1989 نتيجة للتطورات الإقتصادية العالمية السريعة وظهور العولمة اندمجت الشركة رقم 4 عالميا مع الشركة رقم 5 عالميا وهي آرثر يونغ مما أدى إلى تشكيل أرنست ويونغ الذي أثبت مكانتها في السوق العالمي للمهنة، إذ يوجد مقرها الرئيسي في المملكة المتحدة بالضبط في لندن.

تتنوع اختصاصات هذه الشركة بين تقديم الخدمات القطاعات الصناعية والإنتاجية، قطاع الخدمات المالية، الطاقة، المرافق والفنادق، وقطاعات المراكز الاجتماعية، والبيع بالتجزئة، كما يتنوع زبائنها فيما بين الوزارات الحكومية، وشركات النفط سواء كان على مستوى الخواص أو العمومي، وشركات الطيران، والمؤسسات المالية وكذا البنوك المركزية. كما تقدم الشركة خدمات في مجال تخصصها في قطاعات الطاقة (البترول والغاز)، الخدمات المالية، إضافة إلى خدمات الضمان والتأكيدات، لذلك تتعدد الخدمات المهنية المقدمة خدمات ضمان ومخاطر الأعمال، خدمات دعم العمليات، خدمات المخاطر وأمن التكنولوجيا، خدمات استشارة الأعمال.

لم يقتصر هدف التدقيق في هذه الشركة بالمفهوم المعروف في إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، بل تعدى ذلك ليشمل تقييم المخاطر المحتملة التي تواجهها المؤسسة ومعرفة مدى انسجام أنشطة المؤسسة مع استراتيجياتها وأهدافها المحددة.

عرفت هذه الشركة تطورا ملحوظا في دخلها حيث كان في سنة 2010 ما يقارب 21255 مليار دولار لكن في سنة 2013 وصل إلى 25.8 بليون دولار هذا ما يعكس قوة خدماتها، زيادة عن كبر حجمها الذي يتضح من خلال زيادة عدد موظفيها حيث كان في 2010 قرابة 140964 موظف لكن في 2013 وصل إلى 147428 موظف بالرغم من عدم الزيادة بكثرة مقارنة بالشركات الأخرى.

4- شركة كي بي أم جي KPMG:

تعد شركة كي بي ام جي من الشركات الرائدة في مجال التدقيق نظرا لخدماتها المقدمة لزبائنها، تأسست سنة 1987، وهذا باندماج مارويك، ووليام باركلي بيت، وبايت كلاينفلد ورينهارد جوردل، يوجد مقرها الرئيسي في لندن. حيث كان دخلها الإجمالي سنة 2000 يقدر 4656 مليون دولار لكن في سنة 2013 عرف تطورا ملحوظا في دخلها حيث بلغ قرابة 24.3 بليون دولار، هذه الزيادة يقابلها توسع الشركة وتطور نشاطها. إذ يعمل لديها ما يقارب 155 ألف موظف موزعين على شبكة من الدول تصل إلى 145 دولة تقدم ثلاث أنواع أساسية من الخدمات وهي: التدقيق والخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية، كما يساعد موظفي الشركة على القيام بتزويد زبائنها بمجموعة من وجهات النظر، الخبرات، والأفكار والقدرات التي تساعدهم على مواجهة التحديات والاستجابة للفرص المتاحة من خلال الخدمات التي تقدمها كالمراجعة، الضرائب، خدمات الاستشارات المالية، استشارات المخاطر، كما يقدم أعضاء فريق العمل المهنيين على غرار المستشارون المحترفون الاستشارة، والمساعدة لتمكين الشركات وهيئات القطاع العام من التقليل من مختلف المخاطر التي قد تواجهها هذه الشركات في نشاطها، وكذا لتحسين أدائهم وابتكار قيمة لأعمالهم، إضافة عن ذلك تقديم خدمات إستشارية واسعة، وكذا الاستشارات المالية والتي تساعد الزبائن على الاستجابة الفورية للمتطلبات وكذا وضع الإستراتيجيات على المدى الطويل.

وإنطلاقا مما سبق لاحظ الباحث على التطور الذي شهدته هذه الشركات بفعل جودة خدماتها المقدمة، كما يوجد عدة عوامل تساعد على تطورها كالمعاملة السابقة التي كانت بين مكاتب التدقيق والزبون أو العميل، أتعاب التدقيق، إضافة عن هذا السمعة والشهرة للشركة أو مكتب التدقيق. هذه العوامل التي تساعد على الاختيار بين مكاتب التدقيق وأن كل مكتب يلتزم بهم يؤدي حتما إلى تطور خدماته وتعزيز مكانته في العالم كون التدقيق المستقل من أهم الأسس المهمة لترسيخ الثقة في الأسواق العالمية.

فاتضح هذا التطور والتوسع لهذه المكاتب العالمية من خلال زيادة دخلها من سنة لأخرى، وكبر حجمها الذي يبرزه تزايد عدد الموظفين، لهذا جاء الجدول الموالي لتوضيح التطور الملحوظ لهذه المكاتب وهذا من خلال دراسة عدد الموظفين والدخل.

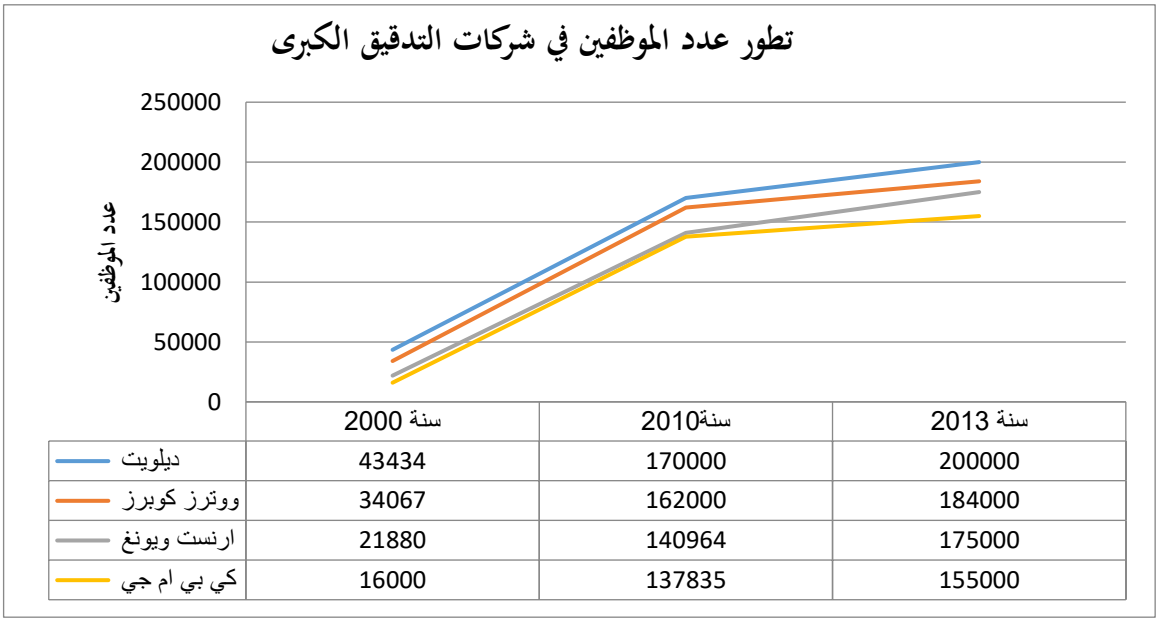
الجدول رقم (6): البيانات الخاصة شركات التدقيق الكبرى في سنوات 2000، 2010، 2013.

	عدد الموظفين			الدخل		
	سنة 2000	سنة 2010	سنة 2013	سنة 2000 مليون دولار	سنة 2010 مليار دولار	سنة 2013 بليون دولار
شركة ديلويت Deloitte	43434	170000	200000	7824	26578	32.1
برايس ووترس كوبرز Price Waterhouse coopers	34067	162000	184000	6750	26569	32.1
ارنست ويونغ Ernst and Young	21880	140964	175000	6375	21255	25.8
شركة كي بي أم جي KPMG	16000	137835	155000	4656	20630	23.4

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال المعطيات السابقة الذي يبين التطور الملحوظ في إيرادات هذه الشركات من سنة لأخرى الأمر الذي يبرز على توسع نشاطها وأعمالها في مجال التدقيق نظرا لجودة الخدمات المهنية التي تقدمها، إضافة عن ذلك ارتفاع عدد الموظفين الأمر الذي يفسر على كبر حجم الشركات بعد توسع نشاطها كما هو مبين في الشكل الموالي الذي يبين تطور عدد موظفي هذه الشركات.

الشكل رقم (6): تطور عدد الموظفين في شركات التدقيق الكبرى



	سنة 2000	سنة2010	سنة 2013
ديلويت	43434	170000	200000
ووترز كوبرز	34067	162000	184000
ارنست ويونغ	21880	140964	175000
كي بي ام جي	16000	137835	155000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول السابق باستخدام برنامج الإكسل.

يوضح الشكل الموالي التطور الملحوظ والمتزايد لعدد الموظفين لشركات التدقيق العالمية، وهذا ما يفسر على التوسع الذي عرفته هذه المؤسسات في الآونة الأخيرة خاصة في ظل التحول من خمس شركات إلى أربع شركات كبرى تسيطر على مهمة التدقيق ومواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة خاصة في ظل الانتشار الهام للإستثمار الأجنبي وكذا هيمنة الشركات متعددة الجنسيات عبر العالم، إذ إن وجود هذه الشركات أضفى مصداقية عالية للمعلومات المالية، حيث أن هذا التطور يعكس جودة الخدمات المقدمة منها خاصة بعد خوف أصحاب الشركات على رؤوس أموالهم بعد الفضائح المالية التي عرفها العالم في السنوات الأخيرة أهمها فضيحة انرون التي أدت إلى انحلال شركة آرتور أندرسون Arthur Andersen. وفي الأخير يمكن القول عملية الاندماج التي عرفتها هذه الشركات واستحواذها على أنشطة الشركة المنحلة في سنة 2002 أدى إلى زيادة نشاطها وتعاظم دخلها وتوسعا وكذا كبر حجمها من خلال زيادة عدد موظفيها.على غرار شركات التدقيق العالمية الأربعة الكبرى التي تم التطرق إليها أنفا، من جهة أخرى يوجد عدد كبير من المكاتب الصغيرة التي تضم عددا قليلا من المهنيين، ومن جهة أخرى هناك مكاتب لديها شبكة أعمال دولية بالرغم من عدم امتدادها الموسع مقارنة بشبكة أعمال الشركات الأربعة الكبرى. الشيء الذي يجعلها أقل منافسة عن نظيرتها الكبرى كونها لا تنتهج أساليب متطورة وحديثة بل تستخدم الأساليب قديمة وغير متطورة أي التقليدية عند تأدية مهامها في مجال التدقيق

خوفا من ارتفاع التكاليف، عكس الشركات الكبرى إذ تنتهج أساليب حديثة سعيا منها لزيادة جودة الخدمات المقدمة من طرفها بغض النظر عن التكاليف التي تقابلها[1].

المطلب الثالث: المنظمات الدولية المشرفة على المهنة

عرفت مهنة التدقيق منذ القدم ظهور عدة منظمات مهنية ساهمت في تطويرها ومساعدة المهنيين في أداء مهامهم والاعتماد عليها عند الضرورة، حيث نجد على رأسهم معهد المحاسبين (ICAEW)الذي تأسس سنة 1880 الذي تواجد في انجلترا وويلز الذي كانت مهمته توحيد مبادئ المحاسبة، لكن في ظل التطور الاقتصادي التي شهدته أمريكا أدى إلى تأسيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1887الذي أصبح أقوى المنظمات المهنية آنذاك بفضل دوره الفعال في تنظيم المهنة، وبعد ذلك أي في سنة 1916 جاء الدور على تأسيس جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)، وبعدها بسنوات تأسس معهد المدققين الداخليين (IIA) في 1942 الذي كان دوره في تنظيم مهنة التدقيق الداخلي، لكن في سنة 1959 تم تأسيس مجلس مبادئ المحاسبة (ABP)، وفي سنة 1972 جاء مجلس معايير المحاسبة المالية الذي حل محل مجلس مبادئ المحاسبة، وكذا مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) الذي تأسس سنة 1973 في الولايات المتحدة الأمريكية التي كانت ولازالت إلى يومنا هذا تسعى إلى إصدار معايير المحاسبة.

لكن بعد تطور الاستثمار الأجنبي وتحرير التجارة الدولية عبر أرجاء دول العالم، مما نتج عنه ظهور عدة اختلافات وتباينات الشيء الذي أثر على مهنتي المحاسبة والتدقيق. هذا ما استوجب بعد تفكير عميق في إنشاء عدة منظمات مهنية دولية تسعى إلى تطوير المهنة وزيادة التوافق الدولي بوضع عدة معايير دولية تساعد على توحيد المهنة دوليا. ولعل من أهم الهيئات الدولية المنظمة للمهنة نجد:

أولا: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

إن الاتحاد الدولي للمحاسبين يعد من أهم المنظمات التي تشرف على مهنة التدقيق على المستوى الدولي، حيث أسس في 07 أكتوبر 1977، وكان هذا بعد موافقة أكثر من 63 هيئة محاسبية جاءت لتمثيل أزيد من 49 دولة ضمن المؤتمر الدولي المنعقد آنذاك في ميونيخ، مقره الرئيسي في نيويورك، إذ انطلق في ممارسة نشاطاته بصفة رسمية في سنة 1978[2]. تتمثل مهامه في خدمة المصلحة العامة، ومحاولة تعزيزها دوليا، إرجاع مكانة المحاسبة وتعزيزها دوليا خاصة في ظل الاختلافات السائدة في هذا المجال، تطوير اقتصاديات الدول[3]، كونه منظمة دولية غير ربحية غير سياسية ولا حكومية تسهر على تطوير مهنة المحاسبة عبر العالم من خلال اصدار عدة معايير دولية.

ولقد ضمت لجنة تدقيق الحسابات الدولية التي تنبثق عن الاتحاد من: (الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، ألمانيا، فرنسا، كندا، أستراليا، هولندا، الهند، الفيليبين، اليابان، المكسيك). وقد بلغ عدد أقطار الأعضاء أزيد عن 100 منظمة مهنية من 80 دولة منها منظمات عربية تتمتع بالعضوية في الاتحاد والتي يمكن حصر أهمها في النقاط الموالية[4]:

- جمعية المحاسبين والمدققين المصريين المتواجدة بمصر؛
- جمعية المحاسبين القانونيين بسوريا؛
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن؛

---

1 مازون محمد أمين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 52.

2 لقليطي الأخضر، "**معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2015/2014، ص ص: 37،38.

3 يوسف بوعيشاوي، عبد الرزاق بوزياني، طاهر شرماط،" **المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة – حالة الجزائر–**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد06، سبتمبر2016، ص:230.

4 محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن، 2009، ص:261.

- جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين بلبنان؛
- نقابة خبراء المحاسبين المجازين بلبنان؛
- جمعية خبراء المحاسبة بتونس؛
- جمعية الخبراء والمحاسبين بالمغرب.

إذ كانت هذه المنظمات العربية التي تتمتع بالعضوية في الإتحاد الدولي تعمل جاهدة إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية الصادرة عن اللجنة التابعة للإتحاد ويكون ذلك بشكل مباشر أو تدريجيا، حيث هذه الجمعيات سالفة الذكر لم تقم بأية جهد لإصدار أو إنشاء معايير تدقيق دولية خاصة بها فهي تعتمد على تلك المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي اعتمادا كليا.

تعتبر مصر أول بلد عربي قام بتأسيس جمعية تقوم بمزاولة وأداء مهنة التدقيق الذي يعود ذلك إلى سنوات الأربعينيات، وفي سنة 1958 تم تأسيس منظمة أخرى مشتركة بين مصر وسورية في عهد الوحدة آنذاك بين البلدين هذا بقرار من نائب رئيس الجمهورية العربية المتحدة عرفت بجمعية المحاسبين القانونيين. كما كان للأردن في الستينات الدور الفعال في تنظيم مهنة المحاسبة والارتقاء بها عاليا وقد برز ذلك من خلال صدور قانون رقم 10 لسنة 1961 سمي "بقانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات"، ولم يقتصر فقط في هذا فقي سنة 1964 صدر قانون رقم 12 الموسوم "بقانون الشركات" الذي جاء في محتواه على إلزامية تطبيق التدقيق في شركات المساهمة، كما وجدت عدة قوانين صادرة بعده حيث كان الهدف دائما من إصدار هذه القوانين إلى تنظيم المهنة وتطويرها للارتقاء بها[1].

قد شكلت المنظمات العربية المحاسبية سابقة الذكر اتحادا عربيا للمحاسبين يشمل الدول العربية التي تتمتع بالعضوية في الاتحاد الدولي هذا قصد توحيد المحاسبة بين دول العالم والاتحاد بينهم بغية تطويرها، إلا أن هذا الاتحاد لم يؤدي دوره المهني كما كان مخطط من قبل ويعود هذا نظرا للانقسامات التي عانى منها مما أثر بالسلب على مهامه.

كما هو معلوم يضم الاتحاد الدولي للمحاسبين أزيد من 167 عضوا يمثل قرابة 127 دولة عبر مختلف قطر العالم يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب في مختلف القطاعات العمومية، الصناعة، التجارة. حيث يعد أعلى هيئة تقوم بتنظيم مهنة التدقيق في العالم كونه الناطق الرسمي باسم مهنة المحاسبة دوليا، إذ لا توجد هيئات دولية محاسبية مماثلة تقوم بها الدور، فان وجدت فعلا فلا تشمل كل هذا الدعم الدولي كما الذي يشهده الاتحاد وهذا نظرا للدور الفعال والبارز الذي يمارسه هذا الأخير من خلال خدمة المصلحة العامة، تعزيز مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى العالمي، إضافة عن ذلك تطوير الاقتصاديات الدولية العالمية وهذا بغية تعزيز التوافق الدولي.

كما يضم الاتحاد الدولي جمعية عامة متكونة من ممثل واحد عن كل هيئة منظمة لهذا الأخير، إذ تعتبر أعلى هيئة في الاتحاد، تقوم هذه الجمعية بانتخاب مجلس يتكون من 18 دولة منتمية له، فيكمن دور هذا المجلس في الإشراف وتنفيذ الأعمال المبرمجة والمخططة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين بالإضافة إلى تعيين 13 عضو مهني ذو علاقة بالمحاسبة كأعضاء مجلس الإدارة[2].

يتم تنفيذ عمل هذا المجلس عن طريق عدة لجان فنية والتي يمكن حصرها فيما يلي[3]:

- **لجنة التعليم:** حيث يظهر دورها في وضع وتطوير المعايير الخاصة بالتعليم والتأهيل هذا قصد السهر على التعليم الجيد للأعضاء المزاولين للمهنة لمساعدتهم على تطوير مهاراتهم وتحسين أدائهم في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- **لجنة السلوك المهني:** تقوم بوضع قواعد السلوك المهني التي يلزم على الأعضاء التحلي بها قصد زرع روح التعاون بينهم؛

---

1 حسين أحمد دحدوح وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 72،73.

2 بن الصديق محمد، "**واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة – دراسة استبيانية–**"، رسالة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، 2015/2014، ص: 50.

3 بن الصديق محمد، **نفس لمرجع السابق**، ص:53

- **لجنة المحاسبة المالية والإدارة:** يكمن دورها في القيام بتنفيذ مهام الإتحاد الدولي في مجال المحاسبة والمالية وكذا المهام الإدارية، بالإضافة على مساعدة الأعضاء في رفع مستواهم في هذا المجال مع توفير البيئة اللازمة لذلك؛

- **لجنة العضوية:** تسعى هذه اللجنة إلى إصدار التوصيات الخاصة بالإجراءات وكذا تنفيذ البرامج التي تخص المحافظة على العضوية في الإتحاد، فيظهر دورها في وضع برامج تتماشى مع مسؤوليات ومهام الإتحاد، القيام بالإتصالات المباشرة مع المنظمات الأعضاء؛

- **لجنة القطاع العام:** تسعى هذه اللجنة إلى القيام بتنفيذ البرامج الخاصة بتطوير القطاع العام في مختلف المجالات سواءً المالية أو الإدارية، تطوير معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقطاع العام والإلزام على قبولها.

1- مجالس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

يضم الإتحاد الدولي للمحاسبين عدة مجالس ولجان تساعده على أداء مهمته التي تأسس لأجلها وكذا القيام بدوره على أكمل وجه في خدمة المصلحة العامة بالإضافة إلى المساهمة في تطوير الاقتصاد الدولي، لهذا قام الاتحاد الدولي إلى تأسيس عدة مجالس ولجان تساعده على أداء مهامه حيث يضم الاتحاد الدولي أربع مجالس والتي يمكن حصرها فيما يلي[1]:

1-1 مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)

قام الاتحاد الدولي بتحديد دور هذا المجلس في عدة مهام، حيث يمكن حصر أهمهما في النقاط الموالية:

- يقوم المجلس بتطوير معايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لعمليات التدقيق التي تتناول تدقيق ومراجعة البيانات المالية التاريخية والمعايير الدولية لعمليات التأكيد المتناولة لعمليات التأكيد عدا عن تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية؛

- يقوم كذلك بتطوير معايير رقابة الجودة للشركات وفرق العمليات في مجالات ممارسة التدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة.

2-1 مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB)

في إطار تطوير المحاسبة عبر مختلف أنحاء العالم قام الاتحاد بتحديد دور مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي في المهام الموالية:

- تطوير بيانا لممارسة التعليم الدولي وإرشادا أخر لمساعدة الهيئات الأعضاء ومعلمي المحاسبة على تحقيق أفضل الممارسات في المحاسبة؛

- تطوير معايير التعليم الدولية لوضع بذلك إشارة مرجعية لتعليم أعضاء مهنة المحاسبة.

3-1 مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين (IESBA)

كما قام الاتحاد الدولي مهام أو دور هذا المجلس التي يمكن حصر أهمها في النقاط الموالية: [2]

- توفير إطارا للمفاهيم لجميع المحاسبين المهنيين، وذلك لضمان الامتثال للمبادئ الرئيسية الخمسة، إذ تتمثل هذه المبادئ في النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، والسلوك المهني. وموجب الإطار يتم طلب من المحاسبين تحديد التهديدات لهذه المبادئ، وان كانت تهديدات يسعى إلى تطبيق وسائل الحماية لضمان عدم التنازل عن هذه المبادئ؛

- التأكيد على أنه لا يمكن لهيئة عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين أو شركة تنفذ عمليات تدقيق باستخدام معايير التدقيق الدولية وأن تطبق معايير أقل تشدد من المعايير الواردة في القواعد؛

- تأسيس المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين؛

1 أحمد حلمي جمعة، " **المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 188-190.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 188.

- تطوير الميثاق الأخلاقي للمحاسبين المهنيين.

4-1 مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)

كان يعرف هذا المجلس سابقا بلجنة القطاع العام حيث جاء هذا المجلس للقيام عدة مهام موكلة له من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين والتي يمكن حصر أهمها في النقاط التالية:

- تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات نوعية جيدة لاستخدامها في القطاعات العامة؛
- وضع برامج هادفة بغية تحسين الإدارة في القطاع العام؛
- تطوير مجموعة من المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام وتحديد متطلبات تقديم التقارير المالية من الحكومات ومنظمات القطاع العام؛
- تقوم بوضع معايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الخاصة بالقطاع العام.

2- اللجان التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين

في إطار سعي الإتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير مهنة المحاسبة على نطاق عالمي، بهدف خدمة المصلحة العامة وتطوير إقتصاديات الدول، قام بإنشاء عدة لجان تناولت قطاع الأعمال والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة كونها أساس اقتصاد أي دولة كانت وتتمتع بدور هام في تنشيط الإقتصاد، كما اهتم بالدول النامية كمحاولة منه في تطوير المحاسبة في مختلف أقطار العالم سواء كان ذلك في الدول المتقدمة أو حتى دول الشرق الأوسط وكذا دول العالم الثالث والوطن العربي، من خلال الرجوع للنظر إلى أهم الهيئات العربية في الاتحاد من البحرين، مصر، العراق، لبنان، السعودية، تونس، المغرب، الكويت، الأردن. هذا ما يبرز نية الاتحاد الدولي على تطوير وجعل المحاسبة عبر كل أرجاء دول العالم، انطلاقا من هذا يمكن التطرق إلى أهم اللجان التابعة للاتحاد في النقاط الموالية[1]:

1-2 لجنة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال (PAIBs)

جاءت فكرة تأسيسها لمساعدة المهنيين في قطاع الأعمال، تسعى اللجنة من خلال أعضاءها إلى القيام بالدعم والتشجيع بغية تحسين الأداء المهني للمحاسبين، وكذا تبني الوعي العام للعمل الذي يتم القيام به من هؤلاء الأفراد في مؤسساتهم، في مختلف القطاعات كالصناعة، التجارة، التعليم، القطاع العام، كما يقوم بتقديم الدعم لمؤسسات المحاسبين المهنيين في مجال القيادة، المحاسبة، الإدارة.

2-2 لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة

بما أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عصب الاقتصاد العالمي، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى القيام بالاهتمام ودعم هذا النوع من المؤسسات وهذا من خلال إنشاء لجنة سميت **بلجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة**، حيث تكمن مهامها فيما يلي:[2]

- عقد منتديات سنوية حول القضايا المتعلقة بالممارسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة بهذه المؤسسات؛
- توفير المعلومات الكافية حول وضع المعايير الدولية وعمل مجالس وضع المعايير في الاتحاد الدولي؛
- وضع إرشادات حول المواضيع الرئيسية التي تتعلق بهذه المؤسسات خاصة في إطار تطبيق معايير التدقيق الدولية عند تدقيق هذه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

1 أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 191،192.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص ص: 191،192.

3-2 لجنة الدول النامية

في إطار تطوير مهنة المحاسبة عبر مختلف دول العالم قام الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى إنشاء لجنة تخص الدول النامية، حيث دعا إلى وجوب عقد منتديات سنوية تتناول احتياجات الدول النامية هذا ما يبرز نية الإتحاد على تطوير المهنة وتحقيق الأهداف المسطرة والمخططة من طرفه قصد الوصول باقتصاديات الدول إلى مكانة مرموقة، كما حدد عدة مهام للجنة قصد تحقيقها والمتمثلة في توفير الإرشادات لتعزيز مهنة المحاسبة عبر العالم بالإضافة الى دعم تطوير مهنة المحاسبة دوليا، وهذا بتحقيق مصالح البلدان النامية.

ثانيا: اللجنة الدولية لممارسة التدقيق

تعد هذه اللجنة الدولية لممارسة التدقيق من بين اللجان التي تنتمي إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تبرز أهم الصلاحيات والمسؤوليات الموكلة لها من الإتحاد في إصدار مسودات معايير التدقيق الدولية والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الإتحاد الدولي بالإضافة إلى سعيها للحصول على قبول تلك المعايير هذا منذ سنة 1994.

يكمن الدور الرئيسي لتأسيس هذه اللجنة في تطوير مهنة المحاسبة عبر مختلف أنحاء العالم نيابة عن الإتحاد، هذا بغية توطيد العلاقات وتوحيد مهنة المحاسبة كآلية لتطوير اقتصاديات البلدان وتحقيق المصلحة العامة هذا عن طريق[1]:

- إعداد معايير التدقيق الدولية وإرشادات تطبيقها؛
- دعم المعايير الدولية للتدقيق من المشرعين وأسواق الأوراق المالية؛
- تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات الوطنية واستعمالها على مستوى عالمي كعروض تتخطى الحدود؛

ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة المراجعة الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المرجعة الدولية ممثلين من غير الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، وفقا لما ورد في دستور الإتحاد "تتبنى المنظمات الأعضاء الهدف العام للاتحاد الدولي للمحاسبين، كما تتبنى اللجنة بتأييد وبدعم من مجلس الاتحاد تقديم العون اللازم للمنظمات الأعضاء لتسهيل التزامهم الاختياري بالأدلة الدولية"[2].

حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية ابتداء من سنة 1994 أعضاء من 13 دولة. تضم في عضويتها ممثلين عن استراليا وكندا وفرنسا وجمهورية ألمانيا الإتحادية والهند واليابان والمكسيك وهولندا والفلبين والمملكة المتحدة وجمهورية ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية.

ثالثا: مجلس معايير التدقيق

يعتبر مجلس المعايير عبارة عن هيئة أو لجنة فنية عليا يتميز بالاستقلالية، تأسس سنة 1978 بهدف اصدار الشهادات، رقابة الجودة، إصدار معايير التدقيق والتوجيهات للمحاسبين العموميين المعتمدين. بالإضافة عن ذلك جاء لنيابة المنظمات والهيئات المعروفة آنذاك، فتمثلت إصداراته في بيان بشأن معايير المحاسبة والتدقيق، بيان بشأن معايير في المصادقة، بيان حول معايير التدقيق[3].

---

1 ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص: 142.

2 حازم العيان، **معايير التدقيق**، متوفر عبر الرابط على الرابط: http://www.slidefinder.net/i/international_standards/25282965 تاريخ الاطلاع 08 ديسمبر 2018 على الساعة 00:55، ص: 19.

3 محمد صالحي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 53.

5-1 رابعا: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI)

تأسست عام 1953 عن طريق رئيس مجلس التدقيق الكوبي بعد اجتماع 34 رئيس مجلس بهافانا بكوبا، فهي عبارة عن منظمة مستقلة وغير حكومية، تهتم بأخلاقيات وسلوك المهنة بالدرجة الأولى، تقوم بتقديم إطارات للأجهزة العليا هذا بهدف تبادل المعلومات والخبرات قصد تطوير الرقابة المالية العامة والمحاسبية عالميا، تضم 189 عضو دائما بالإضافة إلى 4 أعضاء مشاركين. سطرت المنظمة في الفترة الممتدة بين 2005-2010 أربعة أهداف أساسية سعيا منها لتحقيقها ويمكن حصرها في النقاط التالية: [1]

- تدعيم وتحسين الكفاءات؛
- تبادل الخبرات والمعارف؛
- السعي إلى أن تكون منظمة دولية نموذجية؛
- عرض الحسابات والمعايير المهنية.

خامسا: معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز (ICAEW)

تأسس معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز سنة 1880، حيث كان الظهور الأول له قبل هذا تحت تسمية جمعية المحاسبين في مدينة ليفربول سنة 1870. متضمن خمس منظمات انكليزية آنذاك كانت تضم أزيد من 527 عضوا، لم تكن في بريطانيا هذه المنظمات فقط بل عرفت وجود عدة هيئات ومنظمات من أشهرها نجد: (ICAS) من اسكتلندا، (ICAI) من إيرلندا، إضافة إلى (CIMA) و(CIPFA) يعود الغرض من تأسيس هذا المعهد إلى تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق وتنظيمها في بريطانيا.

في سنة 1974 قامت هذه الأخيرة إلى تشكيل لجنة استشارية للمنظمات المهنية، الأمر الذي نتج عنه ظهور لجنتين فرعيتين هما لجنة معايير المحاسبة ولجنة تطبيق التدقيق (Auditing Practices Committee)، إذ اهتمت هذه الأخيرة في الفترة الممتدة بين 1976إلى غاية 1990 بإنشاء ثلاث معايير للتدقيق تضم 35 إرشاد إجباريا للتبرير عن الانحرافات في عملية التدقيق، لكن على الرغم من ذلك لم تسلم هذه اللجنة من الانتقادات نظرا لتصوراتها في هيكلها وعملياتها، الأمر الذي نتج عنه صدور قرار زوال لجنة تطبيق التدقيق وتعويضها بمجلس ممارسات التدقيق (APB)، تمثلت المهام الموكلة إليه من طرف اللجنة الاستشارية للمنظمات المهنية في إصدار معايير التدقيق، تأكيد ثقة الجمهور في عملية التدقيق، الوفاء بمتطلبات مستخدمي المعلومة المالية. حيث تجسدت هذه المهام عن طريق قيام المجلس بما يلي: [2]

- اكتشاف طرق تطوير فعلية لأداء مهنة التدقيق؛
- إصدار نشرات الإجراءات والمبادئ كنشرات معايير، نشرات المذكرات التطبيقية، نشرات البيانات؛
- تطوير التشريعات واللوائح والقوانين التي تؤثر على المهنة؛
- الالتزام بمشاورة مستخدمي المعلومة المالية لدراسة طلباتهم.

سادسا: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)

يعد المجمع العربي للمحاسبين القانونين عبارة عن منظمة عربية دولية غير ربحية مختصة في مجال المحاسبة والتدقيق يتكون من مجموعة من المحاسبين العرب. حيث تأسس 12 جانفي 1984 في مدينة لندن وتم تسجيله رسميا بهذا الاسم "**المجمع العربي للمحاسبين القانونين**" في عمان في 24فيفري1994 لكن اتخذ الأردن مقرا له. تتمثل أهدافه في الإرتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق وجل الميادين ذات العلاقة بالمهنة في مختلف التخصصات كالتجارة، الصناعة وغيرها، المحافظة على الإستقلالية المهنية والإشراف على المهنة قصد الارتقاء بها وتطويرها دوليا، كما يهدف إلى تشجيع البحث العلمي وتسهيل تبادل ونقل المعلومات بين الدول الأعضاء وكذا المحاسبين والمهنيين، خاصة في ظل الاتفاقيات المبرمة والاتفاقيات والمؤتمرات والاجتماعات المنعقدة وكذا الأيام العلمية قصد تطوير المهنة دوليا.

---

1 **محمد صالحي، مرجع سبق ذكره، ص: 53.**

2 لونيسة محمد أمين، **"تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص علوم تجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017/2016، ص: 71.

وكان هذا مع العديد من الجهات كالجامعات والأكاديميات، وكذا المنظمات العربية الدولية التي لها صلة مباشرة في الميدان في العديد من البلدان على رأسهم الجزائر، انجلترا، اليمن، العراق، الإمارات، السعودية، الأردن، مصر، ليبيا، عمان، الكويت، لبنان، فلسطين). حيث تظهر الرسالة الخاصة بهذا المجمع إلى إرساء معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك، بالإضافة إلى بناءً القدرات وتكوينهم من خلال إعداد دورات تكوينية، التدريس والتدريب وفق منهاج جامعة كمبردج CIE قصد تطوير المهنة عالميا. كما تحصل المجمع على الاعتماد من طرف جامعة كامبريدج للامتحانات الدولية **(CIE)**، تعتبر الشهادة العليا واللازمة من أجل ممارسة مهنة التدقيق في انجلترا، بناءً على ذلك أصبح المجمع يقوم بإصدار شهادة محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA) [1].

سابعا: المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية

تأسست المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في سنة 1976 وفقا للمحضر التأسيسي للاجتماع المنعقد في القاهرة المتضمن تنظيم العمل داخل المنظمة وهذا وفق القوانين واللوائح التأسيسية وكذا التنظيمية الصادرة في نفس السنة، لكن حل محلها القانون الأساسي للمنظمة العربية الذي اعتمد سنة 1983 أثناء انعقاد مؤتمرها الثالث. حيث قامت المنظمة إلى عقد عدة مؤتمرات قبل هذا إذ عقدت مؤتمرها التأسيسي سنة 1976 جاء الغاية منه تأسيس المنظمة، ففي سنة 1977 جاء انعقاد أول مؤتمر في نفس المكان بالقاهرة، بعدها بثلاث سنوات قامت المجموعة العربية إلى انعقاد مؤتمر طارئ بتونس، تبعها بعدها المؤتمر الثاني العادي الذي كان في نفس السنة بمدينة الرياض بالسعودية، لتعود مرة أخرى إلى انعقاد مؤتمر في تونس سنة 1983 كما ذكر سلفا، الذي جاء لوضع القانون الأساسي الجديد وبعد إقرار الأعضاء للنظام الأساسي الجديد، قامت المنظمة بعقد جمعيتها العادية الأولى بتونس في نفس السنة، وبعدها جاء الدور على طرابلس في سنة 1992 قام بانعقاد المؤتمر العادي الرابع، ولم يختتم الوضع هنا بل قامت بانعقاد عدة مؤتمرات وجاءت على النحو التالي: في بيروت سنة 1995، القاهرة 1998، طرابلس 2001، عمان 2004، وأخيرا كان في صنعاء سنة 2007.

جاء تأسيس المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية لتنظيم العلاقات وتنمية التعاون بين الدول الأعضاء لتوطيد العلاقات في المجال الرقابي، تشجيع عمليات تبادل الأفكار، الخبرات، ووجهات النظر بين الدول الأعضاء لتطوير الرقابة المالية والمحاسبية، العمل على توحيد المصطلحات العلمية الرقابية خاصة، بالإضافة إلى نشر الوعي الرقابي في الدول العربية لتطوير المهنة وتحسينها[2].

1 لونيسة محمد أمين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 75.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 76.

خلاصة

من خلال ما ذكر سبق تم استخلاص مفهوم التدقيق على أنه عبارة عن عملية منهجية ومنظمة من طرف شخص مستقل عن المؤسسة ومؤهل علميا وعمليا، بهدف تحقيق الهدف المنشود المتمثل في إعطاء رأي فني محايد على صحة ومصداقية الحسابات المتواجدة في القوائم المالية وسلامة المركز المالي للمؤسسة مدعما رأيه بقرائن وأدلة إثبات، ويكون هذا بعض قيامه بفحص السجلات والدفاتر المحاسبية وتقييم الرقابة الداخلية، حيث يكون ذلك بإتباع برنامج عمل متسلسل معد من طرف المدقق يبدأ بجمع المعلومات اللازمة عن نشاط المؤسسة، ثم المرور للمرحلة الثانية المتمثلة في التخطيط لعملية التدقيق وصولا إلى إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية المعلومات المالية والحسابات استنادا بالنتائج المتحصل عليها من خلال عملية الفحص والتحقق لإيصالها للأطراف المستفيدة منه.

كما يمكن القول إن عملية التدقيق عرفت تطور ملحوظا هذا راجع إلى التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم بعد الثورة الصناعية وكذا الظهور المتزايد للشركات متعددة الجنسيات عبر أقطار العالم، وانتشار الاستثمار الأجنبي. لكن ظهور هذه الشركات وانتشارها في العالم أدى إلى ظهور عدة فروقات وتناقضات في إعداد القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى سعي المنظمات الدولية المشرفة على المهنة على رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين لتعزيز المهنة دوليا كونه الهيئة العليا المخول له التحدث باسم المهنة عبر العالم، بالإضافة إلى تشجيع التوافق الدولي والتوحيد المحاسبي من خلال إصدار معايير تدقيق دولية بهدف تطوير ودعم المهنة دوليا وتوحيد المصطلحات المحاسبية بغية الحد من التناقضات المتواجدة في القوائم المالية وتسهيل قراءتها وتحليلها، وهذا هو موضوع الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

التأصيل النظري لمعايير التدقيق

الدولية ISA

تمهيد

في ظل الإنفتاح الإقتصادي والعولمة التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة والانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات عبر العالم والتوسع السريع للإستثمار الأجنبي، الأمر الذي أثَر على مهنة المحاسبة والتدقيق خاصة نظرا لاختلاف الممارسات المهنية بين الدول وصعوبة القيام بالمقارنات المالية الدولية نظرا لعدم إعداد قوائم مالية موحدة بين المؤسسة الأم وفروعها المتواجدة عبر كل أنحاء العالم، إضافة إلى ذلك عدم وجود قواعد علمية مشتركة تطبق من قبل ممارسي المهنة وكانت كل هيئة في الدول الكبرى تقوم بوضع قواعد ومعايير تتلاءم مع بيئتها الإقتصادية، لكن بعد التطورات الاقتصادية الراهنة وجب التفكير في وضع قواعد ومعايير دولية موحدة فكانت أول مبادرة من طرف الولايات المتحدة الأمريكية في إصدار المعايير المتعارف عليها GAAS كللت بالنجاح والتي تم استخدامها من طرف ممارسي المهنة حيث هناك العديد من الدول من انتهجتها كوسيلة لإصدار معاييرها المحلية.

لكن بعد الفضائح المالية التي شهدها العالم بسبب نقص الإفصاح المحاسبي للمعلومات ونقص مصداقية المعلومات المالية الذي أدت إلى إفلاس العديد من المؤسسات على رأسهم شركة أنرون سنة 2002 وبعدها الإخفاقات المتكررة لمكاتب التدقيق الدولية في الكشف عن الغش والاختلاس. الأمر الذي جعل المنظمات الدولية للتدقيق على رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من اللجان التابعة لها إلى التفكير في توحيد الممارسات المهنية الدولية وزيادة الرغبة في وضع تدقيق موحدة بين الدول عن طريق وضع معايير تدقيق دوليةISA، بغية تحقيق التوافق الدولي وتوحيد لغة التدقيق عالميا لتسهيل المقارنات المالية الدولية.

سيتم محاولة توضيح كل هذه المساعي لإعطاء التدقيق بعدا دوليا من خلال هذا الفصل الذي تم تقسميه إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

المبحث الأول: الخلفية النظرية لمعايير التدقيق الدولية ISA؛

المبحث الثاني: تبني معايير التدقيق الدولية؛

المبحث الثالث: تقسيمات معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

المبحث الأول: الخلفية النظرية لمعايير التدقيق الدولية ISA

في ظل التطورات الاقتصادية والزحف المتزايد للشركات متعددة الجنسيات عبر معظم دول العالم وظهور العولمة، أدى إلى الانفتاح الدولي صعب في دراسة وقراءة القوائم والتقارير المالية من طرف مستخدميها وكذا تدقيقها من طرف المهنيين، كون كل مؤسسة تقوم بإعداد هذه الأخيرة حسب المعايير المحلية التابعة لها، هذا ما نتج عنه عدة تناقضات وفروقات في إعدادها. لكن بعد تفكير طويل ودراسة معمقة قامت المنظمات الدولية التي تشرف على المهنة للوصول إلى حل يساعد على توحيد القوائم المالية وتسهيل دراستها عبر كل أنحاء العالم ألا وهو إصدار معايير تدقيق دولية موحدة، هذا ما يجعل مهنة التدقيق الخارجي تأخذ بعدا دوليا. بهذا تم تخصيص هذا المبحث إلى دراسة الخلفية النظرية لمعايير التدقيق الدولية من خلال التطرق إلى مفهومها، خصائصها، أهميتها وأهدافها، بالإضافة إلى خطوات إصدارها مع التطرق إلى طرق تبنيها من الدول.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية وخصائصها.

قبل التطرق إلى الخصائص والسمات التي تتمتع بها معايير التدقيق الدولية يجب التعرف على هذه المعايير من خلال التعاريف الصادرة عن المختصين والهيئات المشرفة عنها والتي كان الفضل في إصدارها.

أولا: مفهوم معايير التدقيق الدولية

قبل التطرق إلى مفهوم معايير التدقيق الدولية لابد منا التطرق إلى بعض المصطلحات الشائعة في هذا الميدان مع التمييز بينها، إذ لا يمكن الخلط بين كلمة "معيار" وكلمة "مستوى"، حيث أن معايير الأداء هي تلك المعايير التي تقوم بقياس مدى ارتقاء أداء المهنيين إلى المستوى المهني المتعارف عليه، أما كلمة مستوى يقصد بها الدرجة التي يصل إليها المدقق بعد معايرة أدائه[1].

من ناحية أخرى كذلك لا ينبغي الخلط بين مفهوم كل من معايير أداء مهنة التدقيق وبين إجراءات التدقيق، حيث أن الأولى التي يقصد بها الأنماط التي يحتذي بها المدقق أثناء تأدية مهامه، إذ تعد قاعدة تقوم بإرشاد المهني لتأدية مهامه على أكمل وجه، أما إجراءات التدقيق هي تلك الطرق والوسائل التي تستخدم من طرف المهنيين في مهمتهم، أو بمعنى هي تلك الخطوات التي يتبعها المدقق ويصممها بنفسه قصد تغطية جميع ما يفترض فيه أداءه الفني أثناء تأدية مهامه، بمعنى أخر تمثل الإجراءات التفصيلية لعملية التدقيق والتي تختلف حسب الموضوع وكذا باختلاف المؤسسة المدققة وحجمها ونشاطها[2].

لقد تعددت تعاريف معايير التدقيق الدولية، ويرجع ذلك إلى اختلاف الرواد والهيئات الصادرة عنها وكذا عجزها في إعطاء تعريفا شاملا لها إلا أنها تصب في نفس المفهوم، لهذا يمكن عرض أهم هذه التعاريف من وجهات نظر مختلفة فيما يلي:

التعريف الأول: تعرف معايير التدقيق الدولية بأنها:" أنماط السلوك المهني التي يجب على المدقق القيام بها عند تنفيذه لمهمته، وتعبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة، فهي بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم"[3].

1 محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **"دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"**، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن، 2009، ص: 268.

2 رزق أبو زيد يوسف الشحنة، **" تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية الإطار النظري"**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2015، ص ص:104،105.

3 وجدي حامد حجازي، **"المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل"**، دار التعليم الجامعي، القاهرة، 2010، ص: 166.

التعريف الثاني: تعرف على أنها: "مجموعة القوانين والأنظمة والإجراءات الموضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة معينة لغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق، بحيث تقوم بضبط مهنة المدقق المستقل مما توفر نوعا من الثقة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، وهذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الوفاء بالتزاماتهم"[1].

التعريف الثالث: عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق بأنها: "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات"[2].

التعريف الرابع: تعرف بأنها: "المبادئ الأساسية للتدقيق ذات القبول الدولية والمنفذة من قبل المدققين عبر أرجاء العالم"[3].

التعريف الخامس: عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ***AICPA** بأنها: "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق الخارجي، وعن الخطوات الرئيسة لعملية التدقيق اللازمة للحصول على قدر كافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية[4].

من خلال ما سبق يمكن استخلاص تعريف لمعايير التدقيق الدولية على أنها: "عبارة عن إرشادات وقواعد ذات طابع دولي تحظى بالقبول العام من طرف ممارسي المهنة عبر مختلف أنحاء العالم، تم إصدارها عن طريق المنظمات الدولية التي تشرف على المهنة هذا قصد تعزيز التوافق الدولي وتوحيد الممارسات المهنية الدولية، وكذا الحد من المشاكل الناجمة عن التناقضات والاختلافات في إعداد القوائم المالية، حيث يتم الاستناد عليه من طرف المهنيين أثناء تأدية مهامهم، التي يمكن الرجوع إليها عند قصور المعايير المحلية".

لكي تكون هذه المعايير الدولية أكثر فعالية في تطوير وتحسين مهنة التدقيق والحد من المشاكل الناتجة عن التناقضات والاختلافات في إعداد القوائم المالية يجب عليها أن تكون مرشدا يوضح أسلوب عمل المدقق وكذا المساهمة في رفع مستوى العمل المهني، إضافة عن ذلك يجب أن تكون مرشدا ومعينا لكل من يريد ممارسة المهنة[5].

من خلال التعاريف السابقة التي تم التطرق إليها أنفا تتضمن نقاط ذات أهمية يمكن استخلاص النقاط الموالية:

- عبارة عن قوانين توضع من طرف الهيئات الدولية لقياس الأداء المهني للمدققين عبر مختلف دول العالم؛
- سلوك مهني يجب الالتزام به عند تأدية المهام؛
- نموذج يساعد للحكم على نوعية المدقق؛
- إرشادات وقواعد دولية تحظى بالقبول العام توضح العرف الدولي؛
- تعد من طرف منظمات دولية تشرف على المهنة بعد دراسة معمقة؛
- تعد معايير التدقيق الدولية دليل مهني يساعد على تعزيز التوافق الدولي؛

1 هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 30.

2 محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار المعرفة، الأردن،2009، ص: 186.

3Braham Soltani, **Auditing an International Approach**, Pearson Education Limite, London, 2007, p131.

4 بن حواس كريمة، بنية عمر،" **دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA**"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الأربعون، فلسطين، 2016، ص: 94.

AICP*: American Institute Certified Public Accountants.

5 مسعد محمد فضل، الخطيب خالد راغب، **مرجع سبق ذكره**، ص: 126.

ثانيا: خصائص معايير التدقيق الدولية

تعد معايير التدقيق الدولية الصادرة عن لجنة ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين من أهم المرتكزات التي يستند عليها المدقق أثناء تأدية مهامه نظرا لاحتوائها على إرشادات وشروحات تساعده على إزالة الغموض التي قد تواجهه أثناء تأدية مهامه، وكذا تسهيل دراسة وتحليل القوائم المالية بعد توحيدها دوليا، إذ تتميز هذه المعايير بمجموعة خصائص والتي يتم حصرها فيما يلي[1]:

- قيام اللجنة بإصدار عدد كبير من المعايير التي تركز على تفصيل إجراءات العمل الميداني، إذ تعد ميزة هذا للحد والتقليل من التناقضات والتفاوت بين معدي القوائم المالية في مختلف دول العالم؛
- إن معايير التدقيق الدولية صادرة من منظمة دولية تشرف على المهنة هذا ما جعلها تكون ذات مصداقية عالية وأكثر موضوعية من غيرها الصادرة من هيئات أخرى؛
- تعد عبارة عن مرجع دولي يمكن الاعتماد عليه عند قصور المعايير المحلية بالإضافة على ذلك يساعد على إبراز المسؤوليات المهنية التي يجب على المهنيين الالتزام بها عند تأدية مهامهم؛
- تساعد هذه المعايير المسؤوليات المهنية؛
- تتمتع معايير التدقيق الدولية بقوة مهنية ملزمة كونها تحظى بالقبول العام كونها صادرة عن تجمع دولي يضم دول العالم؛
- عبارة عن قواعد وقوانين إرشادية تتبع من طرف ممارسي المهنة عبر مختلف دول العالم؛
- وسيلة اتصال بين ممارسي المهنة عبر العالم وتوضيح مستلزمات التدقيق؛
- استخدام مصطلح إرشادات التدقيق الدولية، هذا لتوفير قدر من المرونة بغية ترك المجال أمام المنظمات المهنية الدولية الأخرى عبر دول العالم الاسترشاد بها؛
- وجوب تطبيق معايير عمليات التدقيق الدولية في تدقيق العمليات المالية الحقيقية[2]؛
- لا تتعارض معايير التدقيق الدولية مع المعايير المتعارف عليها ولا تحرم أي دولة من إصدار معايير محلية خاصة بها؛
- قابلة للتعديل لمواكبة التطورات العالمية في التدقيق والمحاسبة؛
- تعتبر معايير التدقيق دليل مهني يعتمد إليه في مهامه، فهي بمثابة خط دفاع أول ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير عند أداء مهام التدقيق[3]؛
- تميزها بالعمومية جعلها تركز أكثر على الأساسيات دون الخوض في التفصيل هذا ما يسهل فهمها واستيعابها[4]؛
- كما هو ملاحظ تسعى اللجنة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار معايير جديدة أو إعادة الصياغة، هذا ما يفسر مرونتها وتواكبها مع مختلف التطورات التكنولوجيا العالمية في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- إن تطبيق معايير التدقيق الدولية ليس إلزامي على كل دول العالم حيث أن الاتحاد الدولي لم يصدر قانون يوضح إجبارها على كل دول العالم، إلا أن الاتحاد يفرض على دول الأعضاء الالتزام بها لمعرفة مدى مصداقيتها.

في الأخير يمكن القول إن معايير التدقيق الدولية هي عبارة عن قواعد وإرشادات وتوجيهات يعتمد عليها المدقق أثناء تأدية مهامه، كذا الإطار العام لمهنة التدقيق تحظى بالقبول العام دوليا، كما أول خط دفاع عن الوقوع في الأخطاء، كما تعد مرجع ودليل

---

1 بوقابة زينب، "**متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية**"، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة ببومرداس، 11-12 افريل 2018، ص: 116.

2 أحمد حلمي جمعة، "**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولي وقواعد أخلاقيات المهنة**"، سلسلة الكتب المهنية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 25.

3 وجدي حامد حجازي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 167.

4 ماهر موسى درغام، رأفت حسين مطير، "**إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين – دراسة ميدانية على قطاع غزة–**"، العدد الأول، المجلد 28، المجلة العربية للإدارة، العراق، 2008، ص: 62.

يعتمد عليه عند الوقوع في مشاكل ما. فبالرغم من عدم وجود قانون ينص على وجوب تطبيقها إلا أن بعض دول العالم تسعى إلى تبنيها نظرا الخصائص التي تتميز بها المذكورة أنفا.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير التدقيق الدولية

قبل التطرق إلى الأهداف التي تسعى معايير التدقيق الدولية إلى تحقيقها يستوجب التطرق إلى الأهمية البالغة التي تحظى بها هذه المعايير خاصة في ظل العولمة والانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات.

أولا: أهمية معايير التدقيق الدولية

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه المعايير الدولية بغية جعلها كوسيلة تقدم له الإرشادات اللازمة يستند عليه المدقق أثناء تأدية مهامه، فلمعايير التدقيق الدولية أهمية بالغة وفوائد عديدة ومتعددة شرط أن تكون مقبولة وذات مصداقية عالية تحظى بالقبول العام من المهنيين عبر مختلف أرجاء العالم، وكذا وجوب تحريرها وتبليغها إلى جميع ممارسي المهنة عبر العالم واتخاذها مرجعا يساعد على ضبط عمل المهنيين وتوجيههم لتأدية مهامهم على أكمل وجه وكذلك دليل استرشادي لإبعاد كل الغموض وتحسين أداء المدقق والرفع من مستواه للوصول إلى أعلى النتائج المرجوة[1].

انطلاقا مما سبق يمكن حصر أهمية معايير التدقيق في النقاط التالية:

- تعد هذه المعايير بمثابة المكمل للمعايير المحلية وفضلا عن هذا فإنها تدفع إلى خلق روح المنافسة بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية وتشجيع التعاون بينهما؛
- تعتبر المعايير وسيلة تطبيق على كل القوائم المالية بدون النظر عن حجم المؤسسة المعنية ولا نوعية نشاطها، ولا تهتم بهدف المؤسسة من حيث الربحية أم ليست ربحية، بمعنى أن تطبيق معايير التدقيق الدولية تطبق على كل المؤسسات بدون أي استثناء؛
- تساعد هذه المعايير على تطوير أداء المدقق الخارجي والحكم على مستواه وأدائه كونها تسعى إلى الإرشادات والقواعد الأساسية التي تساعد المدقق على أداء مهمته على أكمل وجه قصد التقليل من الأخطاء[2]؛
- إن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وكذا المحاسبية شرط أساسي لاكتساب العضوية في منظمة التجارة الدولية، لهذا وجب على الدول تبنيها بغية تحرير التجارة الدولية والحد من الغش والاحتيال خاصة في ظل توسع الاستثمار الأجنبي عبر العالم خاصة بعد الفضائح المالية الدولية التي حدثت مؤخرا؛
- إن في ظل الانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات عبر أرجاء دول العالم وظهور العولمة، وتحرير التجارة الخارجية، الأمر الذي أنجر عنه ظهور عدة فروقات وتناقضات عديدة في إعداد القوائم المالية مما صعب دراستها وتحليلها، الأمر الذي دفع الاتحاد الدولي إلى التفكير في إصدار معايير التدقيق دولية موحدة تسعى إلى التقليل من هذه الصعوبات[3]؛
- إن ظهور معايير المحاسبة الدولية وكذا التدقيق الدولية أدى إلى زيادة اطمئنان المستثمرين للنتائج التي تبرزها القوائم المالية نظرا لمصداقيتها العالية، وكذا حماية أموالهم من النصب والاحتيال[4]؛

---

1 حازم هاشم الألوسي، "**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**"، الطبعة الأولى، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2009، ص: 99.

2 رزق أبو زيد يوسف الشحنة، "**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية الإطار النظري**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2015، ص: 104.

3 سعيدي زهير، "**معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية**" العدد الثالث، مجلة أفاق الدراسات الاقتصادية، تبسة، الجزائر، 2017، ص: 199.

4 أمين السيد أحمد لطفي، " **الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات**"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998، ص: 204.

- إن تبني معايير التدقيق الدولية سوف يتيح الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات إلى طرح أسهمها في البورصات والأسواق العالمية الدولية التي تطبق هذه المعايير نظرا لزيادة الثقة في القوائم المالية وإضفاء مصداقية عالية لتقاريرها المالية[1]؛
- توفير الجهد والوقت والتقليل من التكاليف خاصة على الدول النامية لبناءً معاييرها المحلية خاصة في ظل قلة الموارد المالية لهذه الدول، إذ أن الالتزام بهذه المعايير الدولية سواءً كان تطبيقا كليا أو جزئيا سوف يساهم في تطوير مهنة التدقيق عبر العالم[2]؛
- إن تطبيق هذه المعايير والالتزام بها سوف يساعد على إضفاء مصداقية عالية للقوائم المالية هذا يؤدي إلى كسب ثقة المجتمع في مهنة التدقيق وتشجيعهم إلى الاستثمار وعدم ادخار أموالهم[3]؛
- كما هو معلوم أنه هناك ارتباط كبير بين المحاسبة والتدقيق، إذ أن مخرجات المحاسبة ألا وهي القوائم المالية تعد مدخلات التدقيق، ومهمة المدقق تبدأ بعد انتهاء عمل المحاسب. لهذا يمكن القول إن تبني معايير التدقيق الدولية والعمل بها سوف يؤدي حتما إلى الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية، كون ظهور معايير التدقيق كان واجبا بعد ظهور المعايير المحاسبية قصد حماية أموال المستثمرين والحد من الفضائح المالية كون تطبيق معايير المحاسبة فقط يصعب من اكتشاف حالات الغش والاحتيال؛
- إن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية سوف تسهل إجراء المقارنات بين القوائم والتقارير المالية بين دول العالم نظرا إلى توسع نشاط الشركات متعددة الجنسيات وزيادة الاستثمار الأجنبي، لهذا جاءت الغاية من هذه المعايير إلى توحيد الممارسات المهنية والحد من الفروقات في إعداد القوائم المالية لتسهيل قراءتها وتحليلها وإضفاء مصداقية وشفافية لها والتقارير المالية؛

في الأخير يمكن القول إن لمعايير التدقيق الدولية التي أصدرتها اللجنة المختصة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين أهمية بالغة وفوائد عديدة ومتعددة، حيث تكتسي أهميتها لكل الأطراف التي تمارس مهنة المحاسبة والتدقيق من محاسبين ومدققين وكل الأطراف الخارجية التي تستخدم القوائم والتقارير المالية، كما قيل أنفا تعد هذه المعايير مكمل للمعايير المحلية، كما جاءت لتوحيد الممارسات المهنية بين الدول خاصة في ظل الانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات وكذا رؤوس الأموال الأجنبية، والحد من التناقضات وكذا الفضائح المالية العالمية، وإعداد قوائم مالية موحدة يسهل قراءتها وتحليلها عبر كل أنحاء العالم. إضافة عن ذلك زيادة ثقة المجتمع في مهنة التدقيق وحماية رؤوس أموالهم لإزالة الغموض والنظرة السوداء عن المهنة خاصة بعد الفضائح المالية التي شهدتها في الآونة الأخيرة. كما توجد سبعة فوائد عند تطبيق معايير التدقيق الدولية والالتزام بها والتي حددها مونيتز Moonitzفي النقاط الموالية[4]:

- إن تطبيق معايير التدقيق يوفر للدول حوافز إضافية لتطوير وتحسين المعايير المحاسبية الدولية؛
- إن وجود معايير التدقيق سوف يساعد على تدفق رؤوس الأموال اللازمة للاستثمارات خاصة في الدول في طريق النمو؛
- إن وجود معايير التدقيق في الدول وتطبيقها تساهم في إضفاء مصداقية وثقة عالية لتقارير التدقيق وتسهيل قراءتها وتحليلها من طرف مستخدميها المتواجدين في بلدان أخرى؛
- إن تطوير معايير دولية يساهم في إصدار معايير محلية للبلدان السائرة في طريق النمو والتي سوف تعود عليها حتما بفائدة؛
- إن تبني معايير التدقيق الدولية سوف يعطي قوة إضافية للدول خاصة التي تبنت معايير المحاسبة في هذا الميدان مع مساعدة القراء ومستخدمي القوائم والتقارير المالية للقيام بالمقارنات المالية الدولية؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية يفرض للحصول على فوائد التي نتجت جراء وجود معايير محاسبية دولية، هذا لتزويد القارئ بتأكيد أن معايير المحاسبة الدولية قد تم التمسك والالتزام بها؛

---

1 Jv MASSIER, F WILLIAM, **"Prrawitt, Auditing and Assurance service-asystemic approch** ", 4th edition, megraw- hill ine, USA,2006, p21.

2 أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 204.

3 بوقابة زينب، **مرجع سبق ذكره**، ص: 117.

4 أمين السيد أحمد لطفي،" **المراجعة الدولية وعولمة رأس المال**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 280-282.

- إن التدقيق الفعال ذو مصداقية عالية يعد ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة الناتجة للتقارير المالية، والأطراف الخارجية المستخدمة لهذه التقارير، حيث تتعاظم هذه المصداقية في حالة الشركات متعددة الجنسيات حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية، كما تتسم بكثير من الاختلافات في شتى الميادين سواء كانت الثقافية، السياسية أو الحدود الجغرافية، لذا تعد معايير التدقيق الدولية أكثر أهمية نظيرتها المحلية.

ثانيا: أهداف معايير التدقيق الدولية

أصدرت معايير التدقيق الدولية لتوحيد الممارسات المهنية بين دول العالم لتسهيل قراءة وتحليل القوائم المالية والحد من التناقضات الناتجة عن الاختلافات في إعدادها، من خلال سوف يتم التطرق في العنصر إلى معرفة الأهداف التي تسعى هذه المعايير تحقيقها والتي يمكن حصرها في النقاط الموالية:

- أن تكون هذه المعايير مرشدا أو معينا يوضح أسلوب العمل وأهدافه، بغية رفع مستوى العمل المهني وتحسينه[1]؛
- أن تمد المهنيين بمعايير التقييم الذاتي للأداء، لتمكين المدقق أن يراجع نفسه بنفسه؛
- وسيلة لتقييم الأداء المهني بعد تأدية مهامه؛
- المساهمة في توحيد الممارسات المهنية الدولية وإعداد قوائم مالية موحدة خاصة في ظل الانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات، قصد القضاء على كل المشاكل التي تواجهها عند إعداد القوائم المالية لهذه الشركات، بالإضافة إلى ذلك لجعلها ذات موثوقية عالية وصالحة للمقارنة في أكثر من دولة واحدة[2]؛
- إن معايير التدقيق الدولية تسعى إلى زيادة فعالية تقرير المدقق وجودته كونها غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية ولا اقتصادية[3]؛
- تدويل مهنة التدقيق عالميا[4]؛
- تشجيع انتقال رؤوس الأموال عبر مختلف أنحاء العالم وتسهيل انتشار الاستثمار الأجنبي وتسهيل عمليات المقارنة من خلال تقديم تقارير مالية مدققة وفقا للمعايير الدولية؛
- إن وجود معايير المحاسبة الدولية مع معايير التدقيق والالتزام بها يساعد المستثمرين الذين يقومون باتخاذ القرارات على الصعيد الدولي أكثر منه محليا[5].

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن إصدار معايير التدقيق الدولية من طرف لجنة ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تهدف إلى إيجاد إرشادات وقواعد مهنية تساعد على تطوير مهنة التدقيق بغية تدويلها عالميا، حيث تحتوي هذه الإرشادات على شروحات وتوضيحات تساهم في إرشاد القائمين بالمهمة قصد تسهيل عمل المهنيين والرفع من مستواهم، بالإضافة إلى ذلك تعمل على توضيح إجراءات التدقيق اللازمة لتمكين المهنيين بأداء مهامهم على أكمل وجه زيادة فعالية المدقق.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الدولية بين التوحيد والتوافق

قبل تقديم مفهوم التوافق والتوحيد يجب توضيح الفرق بين مصطلحين أساسيين المتمثلين في التوحيد وكذا التناسق، لو يتم النظر من الناحية اللغوية لوحظ أن لهما نفس المفهوم تقريبا لكن مهنيا فهما مختلفين. لذا وجب علينا توضيح الفرق بينهما. حيث

1 محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص: 267.

2 عيد حامد معيوف الشمري، **"معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية"**، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1994، ص: 55.

3 حازم هاشم الألوسي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 99.

4 ماهر موسى درغام، رأفت حسين مطير، **مرجع سبق ذكره**، ص: 63.

5 عيد حامد معيوف الشمري، **مرجع سبق ذكره**، ص: 55.

يقصد بالتوحيد جعل الشيء واحد أي وجود معايير تكون موحدة عبر كل أرجاء العالم، أما التناسق يقصد به سن كل دولة معايير خاصة بها أي وضع معايير بما يتلاءم مع بيئتها المحلية مع إلزامية وجودها تحت سقف المعايير الدولية الصادرة عن الهيئة الدولية[1].

في هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى التوحيد من خلال المفهوم، الفوائد، والعوائق التي تواجه التوحيد. من جهة أخرى يتم التطرق إلى التوافق الدولي من خلال معرفة مفهومه، مزاياه، والعوائق التي صعبت تطويره وفي الأخير تحديد العلاقة بين التوحيد والتوافق.

أولا: توحيد ممارسات التدقيق

إن توسع الاستثمار الأجنبي وزيادة الدور الفعال التي تلعبه الشركات متعددة الجنسيات في الاقتصاد العالمي، أوجب على فرض نظام محاسبي موحد قصد التقليل من المشاكل والتناقضات جراء الاختلاف السائد بين المؤسسة الأم وفروعها من ناحية المقارنة بين النتائج وكذا اتخاذ القرارات. انطلاقا من هذا سيتم التطرق إلى مفهوم التوحيد، ومعرفة فوائده على معايير التدقيق الدولية وكذا المحاسبية.

1. مفهوم التوحيد

يقصد بالتوحيد العمل على تضييق نطاق الاختلافات فيما يخص الأسس والمعايير الدولية للتدقيق التي يمكن الاهتداء بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي تم توحيدها، ويقضي التوحيد حصر أهداف التدقيق وتعديل البدائل التي يمكن بها تحقيق الأهداف واختيار أكثرها تناسبا مع تحقيق الأهداف، بعدها اختيار من الأسس والمبادئ والمعايير البديلة بما يتفق مع تحقيق هذه الأهداف[2]. مع أن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة وهو ما يسمى بالتوافق[3].

يعتبر التوحيد بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام يتضمن مجموعة معايير خاصة بتسجيل البيانات في المؤسسة وإعداد القوائم المالية في إطار محدد من الأسس والقواعد لخدمة الأهداف[4].

2. فوائد التوحيد

إن للتوحيد فوائد عديدة ومتعددة لكن سوف يتم حصر أهمها في النقاط الموالية:[5]

- قابلية مقارنة القوائم المالية المعدة في بلدان مختلفة وتؤدي إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهيل على مستخدمي القوائم المالية فهمها وقراءتها؛
- إن المعايير الموحدة تساهم في توحيد نتائج أعمال الفروع الأجنبية بقوائم موحدة مع بقاء مشكلة تحويل العملة فقط قائم؛
- تساهم المعايير الموحدة في إزالة الغموض والتناقض عن مستخدمي القوائم المالية وهذا من خلال وجود معايير دولية موحدة ذات مفاهيم موحدة؛
- تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات، كون البيانات الموحدة تكون سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات حسب مصادر إعدادها؛

---

1 عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر، 2007، ص: 23.(بتصرف).

2 سايج فايز، **"أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة 2، 2015/2014، ص: 196.

3 طويلب محمد، **"إشكالية التوافق المحاسبي الدولي"**، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 23، جامعة الجزائر 3، 2013، ص: 205.

4 أمين السيد أحمد لطفي، **"المراجعة بين النظرية والتطبيق"**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص: 369، 370.

5 ناظم شعلان جبار، **"التدقيق المحاسبي والبيئة العراقية – متطلبات التوافق والتطبيق (دراسة مقارنة)"**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 2، المجلد 18، جامعة القادسية، العراق، 2016، ص: 194.

- إن المعايير الموحدة يساهم في إزالة عدم الفهم وتسهيل المقارنة، هذا ما يزيد من موثوقية القوائم المالية المعدة على أساسها؛
- زيادة تدفق الاستثمارات وجلب المستثمرين؛
- توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة المطلوبة من أكثر من طرف هذا وفقا لمتطلبات قانونية؛
- إن وجود معايير موحدة تساهم في إزالة الغموض والتناقضات عن مستخدمي القوائم المالية؛
- اختصار الزمن والتكلفة والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة المستخدمة لهذه المعايير.

3. العوائق التي تواجه التوحيد

عرف التوحيد الدولي عدة عوائق أثرت على اتساعه لعل أهمها تتمثل فيما يلي[1]:

- **زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ورأس المال والتكنولوجيا**: هذا ما يستلزم وجوب وجود لغة مشتركة مفهومة على مستوى العالم لتسهيل تدفق رؤوس الأموال نحو العالم وزيادة الاستثمار الأجنبي؛
- **الحالة السياسية**: تشكل عائق أمام التوحيد المحاسبي فالوطنية تقود لعدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية؛
- **ازدياد التنافس الدولي**: سعت منظمة التجارة الدولية إلى وضع أسس كاستخدام معايير محاسبية وتدقيقية دولية بغية تنسيق الجهود بين الدول وتشجيع التنافس الدولي؛
- **الحاجة المتزايدة لرؤوس الأموال**: قصد تنفيذ النشاطات الاقتصادية المختلفة وحاجة الممولين والمستثمرين للمعلومات المالية عن الشركات المستثمر فيها وإقراضها، لذا يلزم على هذه الأخيرة تطبيق معايير محاسبة وتدقيق دولية موحدة قابلة للفهم من المستثمرين والمقرضين لعرض أسهمها وسنداتها في البورصات العالمية؛
- **ضغوط الشركات متعددة الجنسيات**: لحاجتها إلى معايير متوافقة عالميا على مستوى الإفصاح المالي لبياناتها المالية، كما هو معلوم أن فروعها منتشرة عبر أرجاء العالم وتعمل في اقتصاديات مختلفة، حيث يصعب عليها إعداد تقاريرها المالية حسب المعايير المحلية أين تستوطن الشركة، لهذا إصدار معايير دولية موحدة يكون في مصلحتها قصد تسهيل أعمالها؛

ثانيا: توافق ممارسات التدقيق على المستوى الدولي

في هذا العنصر سيتم التطرق إلى مفهوم ومزايا التوافق الدولي مع استخلاص الفرق بين التوافق الدولي والتوحيد.

1. مفهوم التوافق الدولي

في ظل الاختلافات والفروقات السائدة في القواعد وكان تطبيق كل دولة معايير تدقيق محلية خاصة بها، التي كانت تؤدي إلى تقارير تدقيق مختلفة نظرا لاختلاف معايير دراستها، الأمر الذي أدى إلى وجوب البحث عن أسباب التي أدت إلى اختلاف إعداد هذه التقارير وكذا القوائم المالية من خلال وضع قواعد وإجراءات موحدة لتسهيل مقارنة وتحليل المعلومات المالية عالميا. انطلاقا من هذا جاءت فكرة التوافق الدولي في ممارسات التدقيق الدولية.

يقصد بالتوافق الدولي على أنه: "مسار سياسي يسعى إلى تقليل الاختلافات في ممارسات التدقيق عبر العالم لزيادة انسجامها وقابليتها للمقارنة". حيث برز مصطلح التوافق منذ عشرات السنين وكانت تظهر أوروبيا ودوليا، التي سعت لبذل مجهودات قصد بناءً الاقتصاد الأوروبي، لكن عرفت هذه المحاولات إلى نتائج متفاوتة من النجاح على مختلف المجالات سواء اكانت اقتصادية، مالية، سياسية واجتماعية[2].

1 حواس صلاح، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 86، 87.

2 سايج فايز، **مرجع سبق ذكره**، ص: 190.

من خلال التعريف السابق يمكن القول إن التوافق يقصد به محاولة المنظمات الدولية التي تشرف على المهنة لتقليل الاختلافات المتواجدة بين الدول هذا كوسيلة للتعبير عن ممارساتها المحاسبية، هذا بغية تسهيل دراسة القوائم والتقارير المالية والقضاء على الفروقات التي كانت قبل وضع المعايير الدولية.

2. مزايا تعزيز التوافق الدولي في ممارسات التدقيق

إن وضع التوافق الدولي في ممارسات التدقيق يؤدي إلى تحقيق عدة مزايا، حيث يساعد على تحرير التجارة الدولية وتطوير النمو الاقتصادي، بالإضافة إلى زيادة المعلومات التي تفيد المستثمرين على الاطلاع على عمليات متعددة الجنسيات ودراسة نشاطها في ظل المنافسة الدولية، وكذا توفير المعلومات اللازمة لمقارنة نتائج عمليات المؤسسات في دول العالم إذ أن التوافق أدى إلى تقريب الممارسات المحاسبية والمالية وبعث المنافسة بين الدول، الأمر الذي يساعد عملية الاتصال بين الدول وممارسي المهنة وتقليل درجة الغموض في تفسير المعلومة المالية. وكذا تحرير التجارة الخارجية والنمو الاقتصادي الدولي هذا ما يساعد المستثمرين الراغبين على الاستثمار دوليا في تطوير وتحسين عملية اتخاذ القرارات[1].

3. معوقات تنفيذ التوافق الدولي في ممارسات التدقيق.

لقد جاءت فكرة تطبيق التوافق الدولي في السنوات القليلة السابقة بغية الحد من الفروقات الناتجة عن الاختلافات في إعداد القوائم المالية والممارسات المالية الدولية. لكن عند تنفيذ هذا التوافق من طرف المنظمات الدولية لم يكن سهلا على الإطلاق عند تطبيقه على أرض الواقع نظرا للاختلافات الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والوضع الاقتصادي من جهة، وهناك من يرفض هذه السياسة بسبب بحجة سياسية يمكن الاحتجاج بتعارضها مع السيادة القومية من جهة أخرى، كما يرى بعض المدققين أن تنفيذ التوافق الدولي وتوحيد المعايير الدولية يعد حسب رأيهم عملية تكتيكية تقوم بها مكاتب التدقيق الدولية لتوسيع نشاطها وأسواقها[2].

هناك عدة عقبات ومعوقات أثرت على توفيرها يمكن حصر هذه المعوقات في النقاط الموالية[3]:

1.3 الاختلافات في المجال الاقتصادي

يؤثر الوضع الاقتصادي للبلاد على تطبيق المعايير الدولية سواءً كانت الخاصة بالمحاسبة أو التدقيق، حيث البلدان التي تكون فيها البورصات ذات نشاط قوي يساعد على عرض المعلومات المالية والمحاسبية وكذا الإفصاح عنها بسهولة، عكس ذلك يكون أقل الإفصاح وعرضها أقل أهمية في البلدان التي يكون اقتصادها غير نشط والذي يتميز سوقها المالي أقل نشاط. من خلال هذا يمكن القول إن الظروف الاقتصادية للبلد يؤثر تأثيرا مباشرا على عرض المعلومة المالية من جهة، وكذا نشاط البورصات فيه يساعد على تفعيل قواعد الإفصاح عن هذه المعلومات.

2.3 الطبيعة المعقدة التي أصدرت فيها بعض المعايير

إن إصدار بعض المعايير يؤدي إلى صعوبة فهمها وعدم إمكانية تطبيقها مثل المعايير التي ترتبط بالقيمة العادلة أو الاستثمارات والمشتقات وكذا الأدوات المالية؛

---

1 سايج فايز، **مرجع سبق ذكره**، ص: 199.(بتصرف)

2 هيدوب ليلى ريمة، زعيم باهية، **"التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية"**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة بالاشتراك مع مخبر متطلبات تأهيل وتنمية الاقتصاديات النامية في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 25-26 نوفمبر 2013، ص: 04.

3 للتوسع أكثر أنظر:

- سايج فايز، **مرجع سبق ذكره**، ص: 200-202.
- ناظم شعلان جبار، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 194، 195.

3.3 الاختلافات البيئية

هناك الكثير من البلدان تقوم بالرفض المطلق لممارسات التدقيق السائدة لدولة أخرى، هذا قصد الحفاظ على بيئتها الوطنية التي تخص مجال التدقيق، فهي لا تقبل تطبيق قواعد وإرشادات تدقيق مفروضة من دول أجنبية أخرى، حيث توجد بلدان تتميز بنظام تدقيق محلي ذو جودة عالية، لذا تفكر بأن تبني معايير تدقيق دولية تدني مستوى نظامها هذا يجعلها تقوم باستحسان التوافق الدولي على تبني المعايير الدولية التي تراها أقل مستوى من معاييرها المحلي؛

4.3 الاختلافات الثقافية ومشاكل الترجمة

تصدر معايير التدقيق الدولية باللغة الانجليزية وتعتمد على مصطلحات بنفس اللغة، لكن المشكل في ترجمة المصطلحات المحاسبية إلى اللغة العربية كون هذه الأخيرة قد يتغير معناها ولا يفسر مضمونها نفس المضمون المقصود إليه في معايير التدقيق الدولية.

من هذا يمكن القول إن اللغة تعد عائق أمام تعزيز التوافق الدولي كونها صادرة بالإنجليزية، بالرغم من إمكانية تخطي هذا العائق بالترجمة ونشرها عبر عدة لغات التي تسهل قراءتها من طرف كل دول العالم، كما الاختلاف في البيئة الثقافية والاقتصادية وحتى السياسية صعب كثيرا من الانتقال نحو التوافق الدولي؛

5.3 الحرية في التوافق الدولي

إن عدم وجود قانون يجبر دول العالم على تبني وتطبيق التوافق، لهذا لكل دولة لها الحرية التامة في التوافق الدولي مع المعايير الدولية للتدقيق فلا توجد عقوبات لعدم التطبيق السليم له؛

6.3 اختلاف مستوى التأهيل العلمي والعملي

إن اختلاف مستوى التعليم والتدريب المهني من دولة لأخرى، يشكل عائقا وعبئا على تطبيق وتنفيذ معايير التدقيق الدولية، فان هذا الضعف سيؤثر على تطبيقها والعمل بها، وعليه ستكون لا فائدة لها لو لم يتم استخدامها أحسن استخدام نتيجة عدم فهمها.

4. العلاقة بين التوحيد والتوافق الدولي وكذا المعايرة

من خلال العناصر السابقة تبين لنا أن هناك علاقة كبيرة متبادلة بين كل من التوافق، التوحيد وكذا المعايرة، لهذا جاء هذا العنصر قصد تحديد العلاقة بينهم. فان كان التوافق عبارة عن تقليل الفروقات والاختلافات السائدة بين دول العالم، أي بمعنى التقريب بين وجهات النظر المختلفة من خلال وضع قواعد وإجراءات في عدة مجالات قصد تحقيق الانسجام وتسهيل المقارنة، أما مصطلح توحيد الممارسات المهنية يقصد به فرض قواعد وإرشادات خاصة بتدقيق القوائم المالية لدولة على دولة أخرى، أي تسهيل المقارنات والحد من الاختلافات من خلال توحيد المصطلحات. أي يهدف توحيد ممارسات التدقيق إلى تطبيق قاعدة معينة لكل المواقف لمنع وجود اختلافات، بمعنى وجود معيار معين يعالج عنصر ما في كل دول العالم ومناسب لكل الأنظمة. انطلاقا من هذا يمكن القول أن التوافق يسبق التوحيد والمعايرة تكون كوسيط بينهما، إذ يقصد بهذه الأخيرة فهي عبارة عن وضع معيار أو نموذج معترف يكون مقبولا قبولا عاما، كما يعد مرشد أو مقياس لإعداد وعرض التقارير الخاصة بالتدقيق دوليا، ودليل يرجع إليه المهنيين عند تأدية مهامهم[1].

انطلاقا مما ذكر سابقا وبغية تحديد العلاقة التي تربط يمكن رصد ثلاث مراحل حسب هذه المفاهيم، حيث تكون المرحلة الأولى بمقارنة الأنظمة المراجعة للدول وبعدها تنتقل إلى عملية التوافق، بعدها يتم إصدار مجموعة معايير متفق عليها من المنظمات المشرفة على المهنة هذا بعد دراسة وتفكير وتحليل، أما في المرحلة الثالثة وهي التوحيد. لهذا يمكن القول أن التوافق أوسع مصطلح من

1 محمد مبروك أبو زيد، **"المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"**، دار ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص: 267.

التوحيد، كون التوافق بالإضافة إلى المعايرة يؤدي إلى تحقيق توحيد الممارسات. كما يمكن القول إن التوافق يعد أقل صعوبة من ناحية التطبيق عبر المستوى الدولي. لكن سواءَ تم تبني التوافق أو التوحيد فكلاهما يشكلان عبئا كبيرا على المهنة، يكون هذا في متابعة المعايير الدولية للتدقيق وحتى المحلية منها وشرحها وتدريب المهنيين على تطبيقها وإزالة الغموض والعقبات على هذا التطبيق[1].

في الأخير وانطلاقا مما ذكر سابقا فبالرغم من الاختلافات السائدة في الظروف الاقتصادية، البيئية، السياسية، والثقافية، إلا أن معايير التدقيق الدولية ساهمت في تحقيق التوحيد والتوافق الدولي وإزالة الغموض الظاهر عند دراسة القوائم والتقارير المالية. والحد من الاختلافات الذي عاد بالإيجاب على الشركات متعددة الجنسيات التي لها فروع عبر كل أرجاء دول العالم وخفض من تكاليفها.

المطلب الرابع: الاتجاهات العامة لمعايير التدقيق الدولية

إن إصدار معايير التدقيق الدولية من الاتحاد الدولي المحاسبين لم يسلم من ردود الأفعال، حيث تم التصريح على أن وضع هذه المعايير ما هو إلا حل بسيط لمشكلة معقدة، فهناك من قام بقبولها والبعض الآخر رفضها رفضا مطلقا، فتم تخصيص هذا المطلب لإبراز أهم الاتجاهات الرافضة والمؤيدة لمعايير التدقيق.

أولا: الاتجاهات الرافضة لمعايير التدقيق الدولية

بعد إصدار معايير التدقيق الدولية من طرف الهيئات المنظمة للمهنة التي كان هدفها توحيد الممارسات المهنية والحد من الاختلاسات والتلاعبات، إلا أن هذا الإصدار عرف رفضا من طرف دول العالم، لعل أهم هذه الانتقادات هي:[2]

1- عدم الملاءمة مع البيئات المحلية وإضعاف المعايير الخاصة بها

إن إصدار معايير التدقيق الدولية وأمر الدول على تطبيقها والامتثال لها دون سابق إنذار ولا تهيئة البيئة المحلية لها يؤثر سلبا على اقتصاد الدولة، حيث هناك العديد من دول العالم لم تهيئ اقتصادها وبيئتها لهذه المعايير كما هناك العديد من المعايير غير قابلة للتطبيق في بعض دول العالم هذا ما يساهم بخلق مشكلة لا على حلها، لان صياغتها لم تتم في بيئة واحدة بل في عدة بيئات مختلفة. إذ أن تطبيقها في هذه الظروف وعدم تهيئة البيئة المحلية يؤدي إلى ضعف المعايير المحلية الخاصة بتلك البلد بالأخص في الدول النامية أو السائرة في طريق النمو. وهذا راجع إلى عدم ملائمة المعايير الدولية للبيئة المحلية لتلك الدول؛

2- اعتماد التدقيق كمهنة ثانوي

هناك العديد من دول العالم خاصة النامية منها لا تهتم بمهنة التدقيق نظرا لعدم وجود دور بارز لها في الواقع والبيئة المحلية لها، هذا ما يؤدي إلى عدم الاهتمام بمعايير التدقيق الدولية كون هذه المهنة ليس لها أهمية بالغة في النشاط الاقتصادي لهذه الدول؛

3- عدم جاهزية البيئة المحلية لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق

إن عدم تجهيز وإصلاح البيئة المحلية للدول المعنية بتطبيق هذه المعايير خاصة من ناحية تأهيل البنى التشريعية، التنظيمية كأول خطوة قبل التبني، فان كانت التشريعات والتنظيمات في البيئة المحلية غير مؤهلة لتطبيق هذه المعايير فيا ترى ما الفائدة من تطبيقها، هذا ما نجده في الدول النامية؛

---

1 محمد مبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، ص:268.

2 لقليطي الأخضر، "**معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية)**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2015/2014، ص ص: 32،33(بتصرف).

4- تقليص دور الحكومة

إن تبني معايير التدقيق الدولية في الدول يؤدي إلى تراجع دور المنظمات المهنية المحلية المشرفة على المهنة وتراجع دور الحكومة خاصة في إصدار القوانين والتشريعات والتنظيمات الخاصة بالمهنة خاصة في الدول التي تكون فيها الدولة لها دور كبير في رسم السياسة المحاسبية وتنظيم مهنة التدقيق، هذا ما يؤثر على تفعيل الدور الرقابي لها.

ثانيا: الاتجاهات المؤيدة لمعايير التدقيق الدولية

عكس ما تم التطرق إليه يوجد الطرف الثاني الذي يرى أن تطبيق معايير التدقيق الدولية عبر كل أنحاء العالم يكسب تلك الدول بحد ذاتها عدة مزايا، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:[1]

1- قابلية مقارنة القوائم المالية

إن التزايد المستمر للشركات متعددة الجنسيات عبر معظم دول العالم وظهور العولمة، أدى إلى الانفتاح الدولي صعب في دراسة وقراءة القوائم والتقارير المالية من طرف مستخدميها وكذا تدقيقها من طرف المهنيين، كون كل مؤسسة تقوم بإعداد هذه الأخيرة حسب المعايير المحلية التابعة لها، هذا ما نتج عنه عدة تناقضات في إعدادها، الأمر الذي جعل المنظمات الدولية المشرفة على المهنة إلى التفكير لإيجاد حل لتوحيد الممارسات المهنية الدولية. بعد التفكير العميق نتج عنه إصدار هذه المعايير التي أدت إلى توحيد القوائم المالية وتسهيل قراءتها وتحليلها وقابلية مقارنتها عبر مختلف دول العالم هذا ما يساعد على الرفع من موثوقيتها وتسهيل مقارنتها خاصة في ظل الانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات وكذا الاستثمار الأجنبي هذا ما يؤدي إلى رفع من تدفق الاستثمارات عبر العالم؛

2- تسهيل توحيد الفروع الأجنبية

إن معايير التدقيق الدولية ساهمت بشكل كبير في توحيد القوائم المالية لمختلف الفروع المنتشرة دوليا خاصة في ظل الانتشار المتزايد للاستثمار الأجنبي، إذ ساهمت هذه المعايير في وضع نتائج الأعمال الخاصة بهذه الفروع في قوائم موحدة رغم بقاء مشكل واحد المتمثل في تحويل العملة.

3- إزالة غموض القوائم المالية

إن إعداد قوائم مالية موحدة عبر مختلف دول العالم يساهم بشكل كبير في تسهيل دراستها وتحليلها وإزالة والالتباس عن مستخدميها الذي كان متواجد فيها قبل صدور هذه المعايير التي كان لها الدور الكبير في توحيد الممارسات المهنية والقضاء على الغموض الذي كان متواجد في القوائم المالية قبل التوحيد؛

4- تحقيق جودة المعايير في البلدان النامية

إن إصدار معايير تدقيق موحدة بين الدول عبر العالم يساهم في الرفع من مستوى الأعمال وجودة التدقيق عكس المعايير المحلية الخاصة التي لا تصل إلى الجودة؛

5- توفير الوقت وتخفيض الجهد والتكاليف

إن تطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم بشكل كبير في اختصار الزمن والوقت وتخفيض التكاليف والجهود في الدول النامية للوصول إلى النتيجة التي وصلت لها الدول المتقدمة التي طبقت المعايير الدولية؛

1 لقليطي الأخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 30،31.

6- انتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات وتسهيل مراقبتها

إن انتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات عبر العالم التي تتواجد في بيئات مختلفة، فان هذا الانتشار يعود عليها بالسلب عند إعداد تقاريرها وقوائمها المالية كون كل فرع يعدها حسب المعايير المحلية لتلك البلد. لكن بعد صدور هذه المعايير الدولية الموحدة من طرف الاتحاد الدولي المكلف بتنظيم المهنة وتطبيقها عالميا ساهمت في تسهيل أعمال هذه الشركات والمقارنات الدولية وإزالة الغموض الذي كان سائدا[1].

المبحث الثاني: تبني معايير التدقيق الدولية

أصدرت معايير التدقيق الدولية (ISA) من طرف لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IACP) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، حيث تعد هذه المعايير دليل إرشادي يساعد المهنيين على أداء مهامهم والرجوع إليها عند قصور المعايير المحلية، وكذا إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستوى المهني الدولي، والشيء الملاحظ أنها لا تتعارض مع المعايير المتعارف عليها ولم تحرم اللجنة أي دولة من إصدار معايير تدقيق محلية خاصة بها كما أنها لم تصدر قانون يجبر على وجوب تطبيقها بل أعطت الحرية لهم.

من خلال ما تم التطرق إليه في المطلب السابق اتضحت فوائد هذه المعايير التي جاءت كوسيلة لدعم ثقة المجتمع في هذه المهنة، وتقديم إرشادات للمدققين عن مزاولة نشاطاتهم بغية عدم الوقوع في حالات الإهمال والتقصير، للتعمق أكثر في هذه الموضوع سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى إجراءات إصدار هذه المعايير من طرف اللجنة المخولة لها ذلك مع أهم الانتقادات الموجهة له، عرض هذه المعايير حسب أخر إصدار، بالإضافة إلى طرق تبنيها من طرف الدول.

المطلب الأول: خطوات إصدار المعايير من لجنة ممارسات التدقيق الدولية.

قبل الخوض في خطوات إصدار هذه المعايير الصادرة من طرف لجنة ممارسات التدقيق الدولية، حددت هذه الأخيرة عدة شروط واعتبارات عند إصدار هذه المعايير التي يجب التطرق إليها.

أولا: شروط واعتبارات معايير التدقيق الدولية.

استرشدت اللجنة الدولية عند وضع معايير التدقيق الدولية، إلى مجموعة شروط واعتبارات والتي يمكن تلخيصها في النقاط الموالية[2]:

- إن معايير التدقيق المحلية الخاصة بكل بلد تختلف باختلاف الوضع الاقتصادي للبلدان، لهذا سعت لجنة ممارسات التدقيق الدولية بإصدار معايير تدقيق دولية تحظى بالقبول العام، وتساهم الحد من الاختلافات في الممارسات المالية بين الدول؛
- تستخدم معايير التدقيق الدولية عند قيام المدقق بفحص القوائم المالية الصادرة عن أية مؤسسة هذا قصد إبرام رأيه الفني المحايد حول صحة وصدق هذه القوائم؛
- لا يمكن إصدار أي معيار من طرف اللجنة إلا بعد موافقة ثلاثة أرباع أعضائها، بعد حصولها على ذلك يصدر نهائيا وجعله ساري المفعول؛
- تقوم اللجنة إلى إصدار عدة إصدارات قصد توفير المساعدات العلمية للمهنيين وتطوير ممارساتهم في تطبيق معايير التدقيق الدولية، مع وجوب عدم حلول هذه الإصدارات محل معايير التدقيق الدولية ولا تملك نفس سلطتها؛

---

1 لقليطي الأخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص: 31.

2 محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "**المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 156-158.

- يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج عن معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج؛
- تم وضع معايير التدقيق الدولية من طرف اللجنة بهدف مساعدة تطوير الممارسات المهنية للمدققين لأداء مهامهم على أكمل وجه في تدقيق القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع تطبيقها على خدمات مهنية ملائمة كما هو الحال بشأن: فحص القوائم المالية السنوية، اختيار القوائم المالية التقديرية، تجميع القوائم المالية.

انطلاقا مما ذكر سابقا يمكن القول إن اللجنة الدولية قامت بوضع هذه الشروط للحصول على أوسع قبول من طرف دول العالم وجعل هذه المعايير الصادرة عنها تكون ذات إفادة عالية وجعلها أكثر سيطرة وهيمنة على المعايير المحلية. بالإضافة جعلها أكثر قوة لإثراء المهنة والرفع من مستواها، كما تساعد الأطراف الأخرى للاستفادة منها على غرار مكاتب التدقيق الخارجية وغيرها.

ثانيا: خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية.

تسعى لجنة ممارسات التدقيق الدولية بالنيابة الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى تحسين جودة التدقيق وتطويرها دوليا فكان ذلك بإصدار إصدار المعايير الدولية للتدقيق، إرشادات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق [1]، بالرغم من أهمية هذه الإصدارات إلا أنها لا تحل محل معايير التدقيق الدولية ولا تمتلك نفس السلطة. عادة تسعى هذه اللجنة إلى تتبع عدة خطوات عند إصدار أي معيار دولي، يمكن حصر هذه الخطوات في النقاط الموالية[2]:

- قيام اللجنة بتخصيص لجنة فرعية لغرض اختيار المواضيع ودراستها دراسة تفصيلية؛
- تقوم اللجنة الدائمة إلى تفويض مسؤولياتها بصفة رسمية للجنة الفرعية لكتابة المعيار تحت الدراسة؛
- في المرحلة الموالية تقوم اللجنة الفرعية بدراسة خلفيات الموضوع والاطلاع على كل ما يخص الموضوع من معلومات وتوصيات أو الشروحات والدراسات والمعايير الصادرة عن المنظمات المحلية والدولية للدول الأعضاء؛
- بعد الدراسة والاطلاع على كل المعلومات الخاصة بالموضوع، تقوم اللجنة الفرعية إلى إصدار مسودة أولية والتي ترسلها بدورها إلى لجنة ممارسات التدقيق الدولية للاطلاع عليها بعدها ترسل إلى لجنة التصويت؛
- بعد قيام اللجنة بالاطلاع والتصويت عليها وقبولها يتم توزيع هذه الأخيرة من طرف الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي المشرف على المهنة وكذا من قبل المنظمات الدولية التي لها علاقة ومصلحة بمعايير التدقيق الدولية وهذا بغية التعقيب عليها، ففي هذه المرحلة يتم إعطاء وقت مناسب لكل مسودة أولية لدراستها من الأشخاص والمنظمات المختصة بذلك؛
- بعد الدراسة المعمقة حول هذه المسودة يتم دراسة التعقيبات والمقترحات التي استلمت من طرف اللجنة ويتم تنقيح المسودة الأولية بالشكل المناسب؛
- ففي حالة المصادقة على المسودة المنقحة، يتم إصدارها بشكل نهائي كمعايير دولية للتدقيق أو شروحات مهنية لمهنة التدقيق، وتصبح هذه المعايير سارية المفعول من التاريخ المحدد فيها؛
- يتم حصول النصاب بحضور 10 أعضاء وتضل المصادقة على المسودات الأولية والمعايير حصول ثلاثة أرباع الأعضاء الحاضرين في الاجتماع وبما لا يقل عن 10 موافقات، مع وجوب لكل عضو من أعضاء اللجنة صوت واحد؛

---

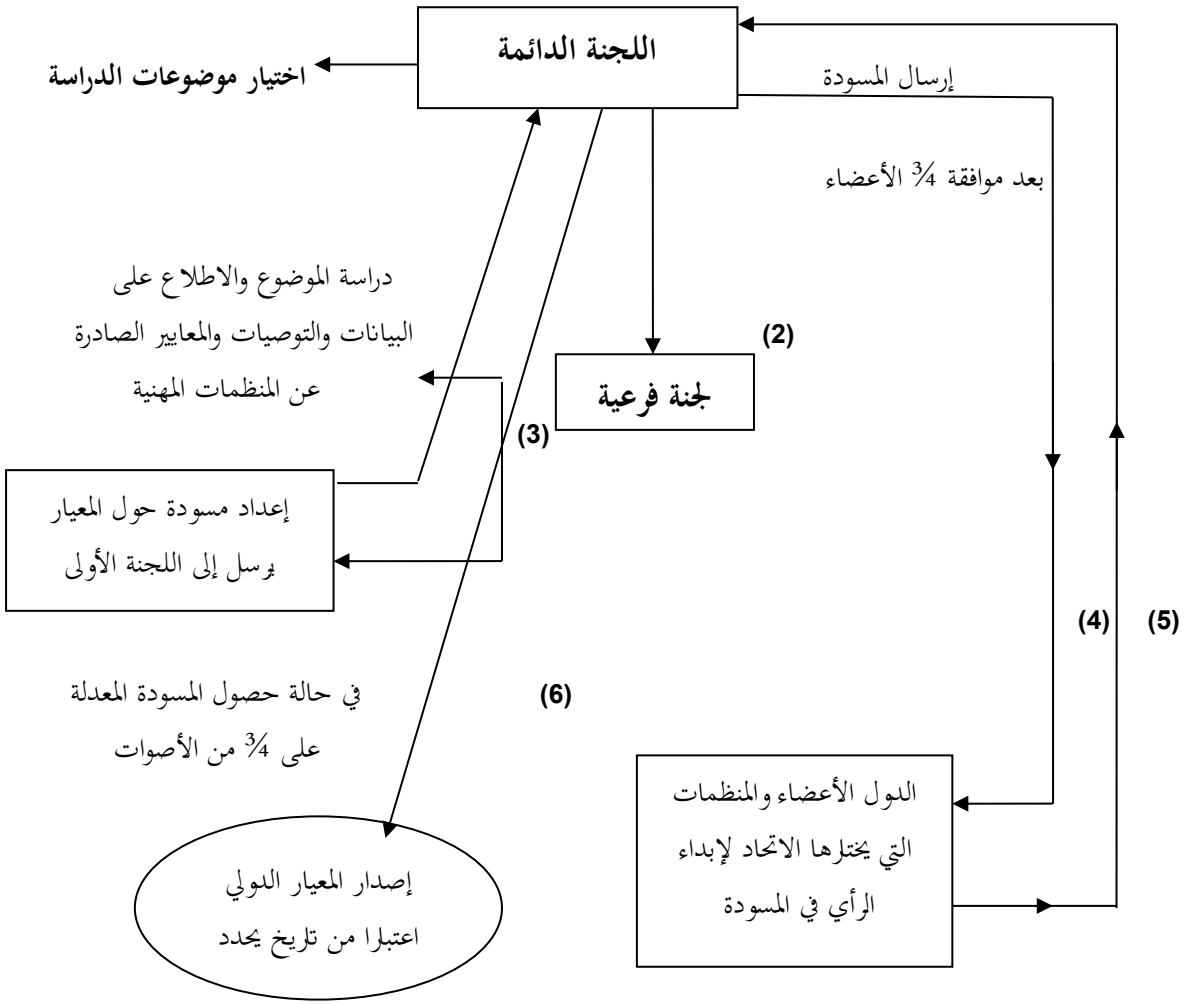
1 الاتحاد الدولي للمحاسبين، " **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء1، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن، إصدارات 2010، ص: 6.

2 الاتحاد الدولي للمحاسبين، " **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء1، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن، إصدارات 2008، ص ص: 14، 15.

- في الأخير إصدار المعيار في صورته النهائية والنص المعتمد للمسودة الأولية المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الانجليزية، حيث تشجع الهيئة أعضاء الاتحاد إلى ترجمة هذه الوثائق حسب اللغة الرسمية لبلدهم، على حسابهم الخاص مع الإشارة إلى الهيئة المحاسبية التي قامت بإعداد هذه الوثائق، وأن هذه الأخيرة هي ترجمة للنص المعتمد.

يمكن توضيح الخطوات المنهجية لإصدار المعايير الدولية للتدقيق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (7): الخطوات المنهجية لإصدار معايير التدقيق الدولية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: محمد السيد ناغي، "**دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار التطبيق**"، مكتبة الجلاء للنصر، مصر، 2000، ص 73.

يبين الشكل السابق أهم المراحل الخطوات التي يمر بها المعيار الدولي انطلاقا من اختيار الموضوع إلى غاية الإصدار النهائي، لهذا جاء هذا الشكل ليلخص هذه المراحل ليسهل فهمها واستيعابها.

لقد وكل الاتحاد الدولي للمحاسبين للجنة الدائمة بإصدار المعايير الدولية للتدقيق، بدورها كذلك هذه الأخيرة قامت بتكوين لجنة فرعية خصص لها اختيار المواضيع ودراسة الموضوع والاطلاع على البيانات والتوصيات والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، بعد هذه المرحلة تقوم اللجنة الفرعية إلى إصدار مسودة للجنة الدائمة للاطلاع عليها وتقديم رأيها كما هو مبين في الجدول، ثم بعد

الاطلاع عليها يتم التصويت عليها. بعد موافقة ¾ من الأعضاء يتم إرسالها إلى الدول الأعضاء والمنظمات التي يختارها الاتحاد هذا قصد إبداء الرأي حول هذه المسودة وتقديم رأيهم إن كان هناك نقائص أم لا، بعد هذا يتم إعادتها إلى اللجنة الدائمة لتنقيحها مجددا خاصة وان كان هناك إضافات، بعدها يتم إصدار المعيار الدولي وجعله جاري المفعول انطلاقا من تاريخ الإصدار لكن وجوب حصول المسودة المعدلة ¾ من أصوات الأعضاء.

يمكن القول إن عدد معايير التدقيق الدولية وصل إلى 36 معيار دولي تم إصداره من الهيئات والمنظمات المشرفة على ذلك والتي سوف يتم عرضها في المطلب الموالي، كما تجدر الإشارة أن سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) الذي يهتم بالفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة إضافة عن التدقيق.

المطلب الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار

إن إصدار معايير التدقيق الدولية من طرف لجنة ممارسات التدقيق الدولية جاء بعد تفكير طويل ودراسة وتحليل، ولم يكن إصدارها عشوائيا بل كان منظما وبطريقة منهجية كما تم التطرق إليه في المطلب السابق، حيث وصل عددها وفق آخر إصدار سنة 2014 إلى 36 معيار دولي، بعد التعديل والحذف وإعادة الصياغة لمواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة، حيث تم ترقيمها من الرقم 200 إلى غاية المعيار رقم 810، حيث يعد المعيار رقم 200 الذي جاء تحت تسمية" **الأهداف العامة لعمل المدقق المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية**" بمثابة الإطار المفاهيمي لهذه المعايير. انطلاقا مما سبق يمكن حصر هذه المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن لجنة ممارسات التدقيق الدولية وفق أخر إصدار لسنة 2014 في الجدول الموالي:

الجدول رقم (7): معايير التدقيق الدولية وفق أخر إصدار لسنة 2014

الرقم	اسم المعيار	المعايير المعدلة
الصنف الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات200 - 299		
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفق المعايير الدولية	إعادة صياغة وتعديل
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق	إعادة صياغة
220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية	إعادة صياغة
230	وثائق التدقيق	إعادة صياغة
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية	إعادة صياغة
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	إعادة صياغة
260	الاتصال مع أطراف الحوكمة	إعادة صياغة وتعديل
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	كان جزء في المعيار260
الصنف الثاني :تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء300 - 499		
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية	إعادة صياغة
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال مفهوم المنشأة وبيئتها.	إعادة صياغة
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.	إعادة صياغة وتعديل
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيَّمة.	إعادة صياغة
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية.	إعادة صياغة وتعديل
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.	كان جزء في المعيار300

الصنف الثالث: أدلة التدقيق500 - 599		
500	أدلة التدقيق	إعادة صياغة
501	أدلة التدقيق اعتبارات محدودة لبنود مختارة–	اعادة صياغة وتعديل
505	المصادقات الخارجية	إعادة صياغة وتعديل
510	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية	إعادة صياغة
520	الإجراءات التحليلية	إعادة صياغة
530	أخذ عينات التدقيق	إعادة صياغة
540	تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح ذات العلاقة	إعادة صياغة وتعديل
550	الأطراف ذات العلاقة	إعادة صياغة
560	الأحداث اللاحقة	إعادة صياغة
570	المنشأة المستمرة	إعادة صياغة
580	الإقرارات الخطية	إعادة صياغة
الصنف الرابع: الاستفادة من عمل الآخرين600 - 699		
600	الاعتبارات الخاصة، عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل المدقق	إعادة صياغة وتعديل
610	استخدام عمل المدققين الداخليين	إعادة صياغة
620	استخدام عمل مدقق خبير	إعادة صياغة وتعديل
الصنف الخامس: نتائج وتقارير التدقيق 700 -799		
700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية	اعادة صياغة
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	اعادة صياغة وتعديل
706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	كان جزء المعيار705
710	المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	اعادة صياغة
720	مسؤوليات المدقق بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي بيانات مدققة	اعادة صياغة
الصنف السادس: المجالات المتخصصة 800 - 899		
800	الاعتبارات الخاصة– عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة الأهداف الخاصة	إعادة صياغة وتعديل
805	الاعتبارات الخاصة عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة أو حسابات محددة في بيان مالي	كان جزءا المعيار 800
810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة	كان جزءا للمعيار 800

المصدر: الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** الصادر سنة 2014.

انطلاقا من الجدول السابق نلاحظ أن معايير التدقيق الدولية لم تكن نهائية ورسمية، حيث سعت اللجنة المخولة لها بإصدار هذه المعايير التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، القيام ببعض التعديلات عليها انطلاقا من سنة 2010 لإعادة تصميم الهيكل الخاص بها هذا قصد مساعدة الدول على فهمها واستيعابها وتسهيل استخدامها لمواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة واستجابة للمتطلبات البيئية.

حيث شمل الهيكل الجديد عدة تعديلات حيث تم عرض المعلومات الخاصة بكل معيار على شكل نقاط منفصلة، هذا لتسهيل البحث في المعيار بالتركيز على المطلوب دون الرجوع إلى كل محتوياته. سوف يتم التطرق إلى أهم هذه النقاط فيما يلي[1]:

- **المقدمة:** توضح المقدمة كل المعلومات والأمور التمهيدية التي تخص المعيار، حيث تحتوي على نطاق المعيار لتوضيح كل المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق، كما نجد سلطة المعيار التي توضح المؤسسات التي ينطبق عليها.
- **تاريخ النفاذ:** يوضح تاريخ المصادقة على هذا المعيار وجعله حيز التنفيذ؛
- **الهدف:** تم وضع هذا العنصر لإبراز هدف المدقق تجاه مجال الذي يتناوله هذا المعيار؛
- **تعاريف:** يتم وضع بعض المصطلحات الخاصة بهذا المعيار لتسهيل فهمه واستيعابه من طرف مستخدميه؛
- **المتطلبات:** يوضح عنصر المتطلبات كل المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق تجاه الشركة أو الغير، فلو عدنا إلى هذا العنصر في كل معيار لوجدنا أنه يتم استخدام " ينبغي على المدقق"، أي تلزم على المدقق القيام بعمله تجاه الغير؛
- **التطبيقات والمواد التوضيحية الأخرى:** قامت اللجنة المخولة بإصدار المعايير إلى وضع هذا العنصر لتوضيح هدف ومسؤوليات المدقق بشكل من التفصيل؛
- **الملاحق:** في أخر المعيار تم وضع هذا العنصر لتقدين أشكال وأمثلة تساعد القراء على فهم محتوى المعيار وكذا متطلباته.

انطلاقا مما سبق وعلى تم ملاحظته من الجدول أن معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار عرفت تعديلات جديدة، فيوجد بعض المعايير تم إعادة صياغتها والبعض الآخر تعديلها، كما توجد معايير كانت جزء من معيار آخر لكن في ظل التعديلات الجديدة تم إصدارها على شكل معيار جديد. لتفسير هذا سوف يتم التطرق إلى أهم التعديلات التي طرأت في هذه المعايير والتي يمكن حصرها في النقاط الموالية[2]:

- إلغاء المعيار رقم 545 الذي كان موسوم " **تدقيق قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها**"؛
- تقسيم المعيار رقم 260 الموسوم " **الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة**" الى معيارين:
  - جاء الأول تحت رقم 260 الموسوم " **الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة**".
  - أما الثاني تحت رقم 265 الموسوم " **الإبلاغ عن النواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالإدارة والحوكمة**".
- تغيير اسم المعيار الدولي رقم 600 الموسوم " **استخدام عمل مدقق أخر**" ليصبح تحت اسم "**الاعتبارات الخاصة–عمليات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)**"

يختلف المعيار رقم 600 الجديد عن القديم كليا كونه أكثر تفصيلا مع إضافة متطلبات جديدة وإضافية للمدقق أثناء تدقيق القوائم المالية فيما يتعلق بقبول العميل أو الاستمرار معه، بالإستراتيجية الشاملة للتدقيق وخطة التدقيق، الأحداث اللاحقة.

أما فيما يخص أهم التغييرات التي طرأت في المعيار الجديد تم التطرق إلى ضرورة فهم المجموعة ومكوناتها والبيئة الخاصة بها من طرف المدقق قبل ممارسة مهامه، ضرورة تحديد الأهمية النسبية لكل مكون في القوائم المالية، شرح مدى التدخل في عمل مدقق حسابات المكونات.

---

1 للتوسع أكثر انظر إلى:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن، إصدارات 2014، ص: 41-45.
- http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards. تاريخ الاطلاع 20فيفري 2019 على الساعة 23.55

2محمد يحي، "**الجديد في معايير المراجعة الدولية**"، الجزء الأول، مجلة المحاسب، العدد 46، مصر، أفريل 2014، ص: 18-25
متاح عبر الرابط: https://fr.scribd.com/document/273256353 تاريخ الاطلاع 20 فيفري 2019 على الساعة 22.00

في الأخير كخلاصة القول بناءً على ما تم التطرق إليه أنفا يمكن القول إن صدور المعايير من لجنة ممارسات التدقيق الدولية لم يكن نهائي ورسمي، بل شهدت إعادة الصياغة والتعديل من الاتحاد الدولي للمحاسبين، فقد أعطى أهمية بالغة لأدلة التدقيق كونها العمود الفقري للتدقيق، كما اتخذت هذه المعايير كمرجع نظرا لصدوره عن هيئة دولية تضم مجموعة كبيرة من دول العالم في عضويتها، بالتالي انتهاجها كدليل إرشادي يستخدمه المهنيين كونه يلقى القبول العام دوليا.

المطلب الثالث: أساليب تبني معايير التدقيق الدولية

إن تبني معايير التدقيق الدولية في الدول يساعد على تعزيز مهنة التدقيق خاصة في ظل التطورات الاقتصادية الراهنة وكذا توحيد الممارسات المهنية للمساهمة في الحد من الفضائح المالية وظاهرة الفساد وإضفاء مصداقية عالية للقوائم المالية، بالرغم من عدم وجود قانون يجبر دول العالم في تبني هذه المعايير خاصة في ظل وجود بلدان تعتمد على معاييرها المحلية، إلا أنها تجد قبولا واسعا ومستمر، إذ أعطى الاتحاد الدولي للمحاسبين الحرية في اختيار الأسلوب الأنسب في تبنيها. انطلاقا من هذا سوف يتم التعرف على أهم الأساليب المعتمدة من الدول في تبني معايير التدقيق الدولية.

أولا: الأساليب المنتهجة لتبني معايير التدقيق الدولية عبر مختلف دول العالم

1- **التبني الكامل للمعايير**: يقصد بهذا الأسلوب استخدام معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بدون أي إضافات أي بنسبة 100 %، حيث يتم وجود العديد من الدول التي تنتهج هذا الأسلوب وينطبق هذا النوع بكثرة في الدول النامية التي تسعى للدخول إلى الأسواق العالمية أو البورصة، يرجع ذلك لعدم وجود هيئات ومنظمات خاصة تقوم بإصدار معايير محلية تخص ذلك البلد[1]. في سبيل المثال نجد تونس من البلدان التي انتهجت هذا الأسلوب سنة 2002 وتبنت معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي في نسختها الكاملة دون أي إضافات، ما يمكن التطرق إليه من خلال هذا المحتوى أن تطبيق معايير التدقيق الدولية كمعايير محلية لها مزايا أكثر من مساوئ حيث تساعد على توفير الوقت والتقليل من التكاليف والطاقات التي تقوم بإعداد المعايير، تحسين درجة التماثل في مهنة التدقيق عبر دول العالم، قيام اللجنة على وضع معايير جديدة وتحديثها باستمرار لمواكبة التطورات الاقتصادية الدولية هذا يساعد على استخدامها أوتوماتيكيا[2].

فهناك أزيد من 80 دولة انتهجت هذا الأسلوب سوف يتم عرض أهمها في الجدول التالي:

الجدول رقم (8): أهم البلدان المنتهجة لأسلوب التبني الكامل للمعايير.

نوع الأسلوب	الدول				
التبني الكامل لمعايير التدقيق الدولية	كندا	بوتسوانا	جمهورية التشيك	كرواتيا	أوغندا
	ايرلندا	جامايكا	كازاخستان	رومانيا	زامبيا
	كينيا	ليزوتو	ليبيريا	مونتينيغرو	زيمبابوي
	لوكسمبورغ	مالاوي	ناميبيا	البوسنة	بلغاريا
	نيوزيلندا	بنما	صربيا	ألبانيا	الإكوادور
	جنوب إفريقيا	تنزانيا	ترينيداد وتوباغو	هنغاريا	البيرو

1بهلولي نور الهدى، " **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2017/2016، ص: 47.

2 يوسف بودلة، بن عيسى عبد الرحمان، " **أفاق وتحديات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر**"، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 11-12 أفريل2018، ص: 139-141.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على سفاحلو رشيد، "**أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة ISA في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبيةIFRS**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، عدم ذكر التخصص، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017/2016، ص 345-349.

تناول الجدول السابق بعض الدول التي انتهجت الأسلوب الكامل عند تبني معايير التدقيق الدولية، أي استخدام تلك المعايير كما أصدرها الاتحاد دون إضافات، حيث ما تم استنتاجه أن معظم الدول التي استخدمت هذا الأسلوب هي دول نامية أو في طريق النمو كما هو موضح في الجدول كون أغلب الدول المتواجدة من إفريقيا على غرار كينيا، ليزوتو، ليبيريا، مالاوي، ناميبيا، تنزانيا. هذا راجع إلى عدم وجود هيئات تقوم بإصدار معايير محلية هذا ما دفع بها إلى تبني المعايير الدولية بدون تغيير.

2- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير محلية في ظل عدم وجود اختلافات هامة

هناك بعض الدول لا تقوم بتبني معايير التدقيق الدولية قبل تحديد الاختلافات السائدة بين هذه الأخيرة ومعايير التدقيق المحلية الخاصة بها، حيث تقوم بالتأكد على عدم وجود اختلافات بينهما، في هذه الحالة يستوجب على المنظمات المشرفة على المهنة القيام بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار محلي الخاص بهذه الدولة أنه يتطابق مع المعايير الدولية مع وجوب الالتزام به كونه بمثابة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، أي لا داعي لإعادة إجراءات التدقيق عند الحاجة إلى التقارير.

أي بمعنى أخر قبل تبني معايير التدقيق الدولية يجب القيام بوضع مقارنة بينهما لاستخلاص الاختلافات السائدة، ففي حالة عدم وجود اختلافات يستوجب القيام بوضع ملاحظة توضيحية تبرز على أن المعايير المحلية لا تختلف على الدولية وتلتزم المهنيين على الاعتماد عليها في مهامهم[1].

3- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير محلية في ظل وجود اختلافات هامة

هناك بعض البلدان تسعى إلى تبني هذا الأسلوب أي استخدام معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد لكن بمقارنتها مع المعايير المحلية الخاصة بها، لكن في نهاية المعيار المحلي يستوجب التطرق إلى أهم هذه الاختلافات المتواجدة بينهما يكون ذلك على شكل تنبيه مع وضع كل الإضافات الموجودة في المعيار الدولي وعدم توفرها في المحلي، يعود هذا لتنبيه المدقق من الاختلاف السائد بينهما للأخذ بعين الاعتبار لذلك خاصة عند إعداد تقريره الموضح فيه أن هذا الأخير قد تم وفقا المعايير الدولية للتدقيق الصادرة، مع وجوب الالتزام بكل الإجراءات الإضافية التي لم يحتويها لمعيار المحلي إذا كان فعلا يريد الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق[2].

ثانيا: أساليب تبني معايير التدقيق الدولية في بعض الدول العربية.

سيتم التطرق إلى معرفة أساليب تبني معايير التدقيق الدولية في بعض الدول العربية فوقع الاختيار على المغرب، تونس، الأردن.

1- المغرب

قامت هيئة الخبراء المحاسبين المشرفة على المهنة في المغرب نظرا للدور الفعال التي لعبته في تطوير الأداء المهني للمدققين بفضل الدليل التي أصدرته هذه الهيئة الخاص بالتدقيق التعاقدي والقانوني، أما عن معايير التدقيق أصدرت المغرب سنة 1998 النسخة الأولى من المعايير التي كانت مستوحاة من المعايير الفرنسية وهذا لعدة أسباب كالإرث التاريخي للمهنة أي كانت فرنسا المنظمة للمهنة أثناء فترة الاستعمار، إضافة عن هذا الخبراء المحاسبين المغاربة كانوا معظمهم ذو تكوين فرنسي. أما النسخة الصادرة في سنة

1 يوسف بودلة، بن عيسى عبد الرحمان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 140.

2بهلولي نور الهدى، **مرجع سبق ذكره**، ص: 47.

2009 والتي تم تعديلها سنة 2011 من دليل المعايير الدولية فهي مطابقة كثيرا مع المعايير الدولية للتدقيق مع توفرها لعدة أجزاء إضافية التي لم يتطرق إليها دليل المعايير الدولية، كما أصدرت المغرب النسخة الأخيرة من المعايير سنة 2011 لكن ما تم ملاحظته أنها لم تستجب للتعديلات التي طرأت على معايير التدقيق الدولية سنة 2010 بالرغم من صدورها بعد هذه التعديلات وكذا عدم الاهتمام بالمعايير المضافة. انطلاقا من هذا يمكن القول إن المغرب لم تتبناها لا بقانون أو تشريع بل اعتمدت على وضع دليل يتطابق مع معايير التدقيق الدولية لكن أقل تفصيلا من هذا الأخير نظرا لعدم وجود بعض المعايير والتعديلات الصادرة مؤخرا كما أنها اعتمدت على أسلوب تطابق المعايير المحلية مع المعايير الدولية[1].

2- تونس

تشرف هيئة الخبراء المحاسبين في تونس على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق قصد تطوير الأداء المهني للمدققين والسهر على السير الحسن لها، حيث قامت هذه الهيئة بإصدار بعض المعايير المحلية في الفترة الممتدة بين 1884 **إلى** 1990 للاستناد عليها من المهنيين وانتهاجها مرجعا ودليل يعتمد عليه قبل تبني معايير التدقيق الدولية. لكن بداية من سنة 2002 قامت رسميا بتبني معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الرسمية والأصلية التي أصدرت باللغة الانجليزية، إلا أنها سنة في 03 سبتمبر 2006 قامت بتبني المعايير الدولية باللغة الفرنسية.

حيث تعد هذه المعايير الدولية المرجع والدليل الذي يعتمد عليه من طرف المهنيين أثناء تأدية مهامهم وهذا انطلاقا من سنة 2002. انطلاقا مما سبق يمكن القول إن تبني معايير التدقيق الدولية في تونس سنة 2002 ساهمت في الارتقاء بمهنة التدقيق إلى المستوى الدولي هذا ما يساعد على إضفاء مصداقية عالية للتقارير المالية المعدة من المدققين وجلب الاستثمار الأجنبي واستثمار أموالهم بكل ثقة[2].

في الأخير تم الاستنتاج أن تونس تبنت معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي كما هي عن طريق المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين مع إصدار بعض المعايير المحلية الخاصة بها لتفسير بعض المسائل الصادرة عن الهيئة المنظمة.

3- الأردن

قامت جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين التي تشرف على مهنة التدقيق على تبني معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1991، وعند أي اختلاف في التطبيق عن المعايير الدولية يجب الأخذ موافقة مجلس إدارة الجمعية.

ثالثا: استخدام معايير التدقيق الدولية عبر العالم وموقف بعض الدول عنها

أصدرت معايير التدقيق الدولية من طرف الهيئة والمنظمة التي تشرف على المهنة بدرجة أولى قصد توحيد الممارسات المهنية والحد من الاختلافات والفوارق خاصة في إعداد القوائم المالية والتقارير في ظل الانتشار المتزايد للاستثمار الأجنبي في دول العالم وتوسع نشاط الشركات متعددة الجنسيات، حيث لقيت هذه المعايير قبول واسع وتأييد كبير، فهناك بعض الدول تبنتها كما هي دون أي تغيير خاصة في الدول النامية كما تم التطرق إليه أنفا، ومنها من استخدمتها كوسيلة لتطوير معاييرها المحلية، إذ يمكن حصر أهم مستخدميها فيما يلي[3]:

- الشركات التي لديها عدة فروع عبر العالم وتقوم بتقديم تقاريرها خارج دولتها؛

1 شريقي عمر، " **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012/2011، ص: 292.

2شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص: 227.

3 بهلولي نور الهدى، **مرجع سبق ذكره**، ص: 48.

- الشركات التي تمارس نشاط قانوني (صناعي، تجاري،)؛
- الشركات التي تصدر أوراق مالية لأغراض التمويل الدولي؛
- الشركات التي تصدر أوراق مالية لأغراض التمويل المحلي؛
- هيئات المحاسبة الوطنية التي تستخدم معايير التدقيق الدولية كأساس المعايير المحلية.

هذه عينة من الشركات التي تقوم باستخدام معايير التدقيق الدولية، لمعرفة مدى استجابة هذه الدول لهذه المعايير قام الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1998 وتوزيعها على بعض الدول التي شاركت فيه 65 دولة، وقد أظهرت نتائج الاستبيان على وجود قرابة 18 دولة قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بالأسلوب الكامل أي عدم وضع إضافات عليها كمعايير محلية بها، وجود 28 دولة لها تحتوي على معايير محلية تتشابه تماما مع الدولية بدون أي اختلافات، كما يوجد 9 دول تختلف عن الدول الأخرى في إعداد التقرير، ما تبقى من الدول أي 10 كانت محايدة تماما أي عدم التصريح إن كان هناك اختلافات أم لا.

ما تم ملاحظته من خلال نتائج الاستبيان أنه هناك اختلاف في المواقف أي كل بلد ومدى استجابته لهذه المعايير وانطلاقا من هذا سوف يتم من خلال النقاط التالية حصر مواقف بعض بلدان العالم فيما يخص كيفية تبنيها ومدى استجابتها لها[1]:

- **أستراليا:** قامت بوضع معايير تدقيق محلية التي تتلاءم مع بيئتها الاقتصادية حيث قامت بانتهاج معاييرها كمعايير تدقيق دولية؛
- **البرازيل:** إن المعايير التدقيق البرازيلية المحلية تتوافق إلى حد بعيد مع معايير التدقيق الدولية فلا يوجد اختلافات بينهما؛
- **الإكوادور، البيرو، كندا:** قامت هذه الدول بالتبني الكامل لمعايير التدقيق الدولية؛
- **الأرجنتين:** قامت بوضع هدف مسطر للوصول إليه تحقيق التناسق التام مع معايير التدقيق الدولية في خططها؛
- **الشيلي:** قامت بتنسيق معايير التدقيق بالشيلي مع معايير التدقيق المتعارف عليها؛
- **عشر دول شرق أوروبا:** إن دول شرق أوروبا العشرة التي تتمثل في ألبانيا، بلغاريا، هنغاريا، مونتينيجرو، صربيا، البوسنة، كرواتيا، مولدوفا، رومانيا، يوغسلافيا قامت بتطبيق الكامل لمعايير التدقيق الدولية بدون أي تعديل فيها؛
- **ألمانيا:** قامت بتبني معايير التدقيق الدولية.
- **هولندا:** قرر مجلس معايير التدقيق المحلية الهولندية المكلف بإصدارها التخلي عن إجراء تطوير إضافي لمعايير التدقيق المحلية وتبني المعايير الدولية مباشرة مع وجوب المتطلبات المحلية في نهاية كل معيار دولي؛
- **بريطانيا:** قام مجلس ممارسة التدقيق البريطاني المكلف بإصدار المعايير بتعديل وتنقيح المعايير المحلية حسب المعايير الدولية للتدقيق، حيث يتضمن كل معيار من المعايير المحلية درجة التطابق مع المعايير الدولية؛
- **فرنسا:** يدرس معهد التدقيق في فرنسا المتطلبات الخاصة بالشركات الفرنسية والتي لا تغطيها معايير التدقيق الدولية ISA قبل الإعلان على موافقة التطبيق.

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن هناك بعض الدول قامت بتبني معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بمختلف الأساليب، فمنها من انتهجتها كما هي دون تعديل ولا إضافات وهذا ما نراه في الدول النامية التي تنوي مواكبة التطورات الاقتصادية الدولية لكن عدم وجود الهيئات والمنظمات التي تشرف على المهنة وتقوم بإصدار معايير محلية، فحسب هذه البلدان أن تبني المعايير الدولية بالكامل دون تعديلها يساعد الدول على التقليل من التكاليف التي قد تصرفها على إصدار محلية وكذا ربح الوقت. كما هناك العديد من الدول من قامت باستخدام معاييرها المحلية خاصة وان كانت لا توجد اختلافات بينها وبين الدولية. أما إن كان يوجد بعض الاختلافات قامت بعض الدول على تبني معاييرها مع وضع الإضافات في نهاية كل معيار.

1 بهلولي نور الهدى، **مرجع سبق ذكره**، ص: 49

المطلب الرابع: معايير التدقيق المتعارف عليها

تعتبر معايير التدقيق المقبولة عموما الصادرة من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مرشدا أساسي لأداء المدقق أثناء تأدية مهامه التي ألقت قبولا من طرف ممارسي المهنة والتي لازالت المرجع الأساسي للمهنيين إلى يومنا هذا، انطلاقا من هذا سوف يتم التطرق في هذا المطلب لمعرفة ماهية هذه المعايير وتقسيماتها بالإضافة إلى توضيح الفرق بينها وبين معايير التدقيق الدولية ISA الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

أولا: تقسيمات معايير التدقيق المتعارف عليها

تعد الولايات المتحدة الأمريكية من الدول المهتمة بالمحاسبة والتدقيق، حيث سعت في القرون الماضية إلى إصدار معايير التدقيق قصد توحيد الممارسات المهنية الدولية والحد من الاختلافات. إذ تعتبر هذه المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية المشرفة على المهنة عبارة عن المرجع الذي يستند عليه المهنيين في التخطيط لعملية التدقيق التي تتميز بالدقة والوضوح وتحظى بالقبول العام من أصحاب المهنة تعد كمقياس لتقييم جودة أداء المدققين.

في عام 1939 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين والمدققين AICPAتسعة معايير للتدقيق، وأضاف المعيار العاشر سنة 1954. والتي أصدرت من نفس السنة في كتيب جاء تحت تسمية **(GAAS) أي "معايير التدقيق المقبولة عموما"**[1]. حيث تتناول هذه المعايير العشر الصادرة عن الهيئة سابقة الذكر كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية للمدقق كالتأهيل والاستقلالية، وكذا إجراءات التي تخص العمل الميداني انطلاقا من التخطيط وصولا إلى جمع أدلة الإثبات والقرائن التي تساعده على إصدار رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية استنادا إلى كل الشروط الشكلية والموضوعية التي حددتها هذه المعايير[2]. وقد تم تقسيم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات سوف يتم حصرها في النقاط الموالية[3]:

1- المجموعة الأولى: المعايير العامة أو الشخصية General Standards

إن المعايير العامة ترتبط بشخصية المدقق لأنها تبرز كل الصفات والنواحي الشخصية للمهني المكلف بالمهمة مع وجوب توفر فيه درجة عالية من الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي والعملي وكذا الاستقلالية والحياد عن المؤسسة، حيث سميت هذه المجموعة بالمعايير العامة كونها تمثل مطالب أساسية يحتاج الحاجة إليها قبل ممارسة باقي المعايير التي تخص العمل الميداني وإعداد التقرير، ويستلزم وجود بعض المعايير في المعايير العامة[4]:

- عند القيام بالفحص وباقي الإجراءات الأخرى يجب أن يكون ذلك من طرف شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في مجال خدمات التدقيق؛
- يستلزم أن يكون المدقق مستقل في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات التدقيق؛
- وجوب بذل المدقق للعناية المهنية المعقولة أثناء الفحص وكل الخطوات إلى غاية إعداد التقرير النهائي المبرز الرأي الفني.

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن المجموعة الأولى التي تخص المعايير الشخصية الخاصة بالمدقق تضم ثلاث معايير أساسية والتي يمكن حصرها في النقاط الموالية:[5]

1حسين أحمد دحدوح وآخرون،" **أصول المراجعة**"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، الجزء الأول، سوريا، 2014، ص: 54.

2 زوهري جليلة، صالح الياس، "**واقع مهنة التدقيق بين الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية**"، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، المجلد الأول، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، بدون سنة النشر، ص: 83.

3 أحمد حمدي رمضان وآخرون، "**مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**"، القاهرة، مصر،2017، ص ص: 21،22.

4 محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي،" **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص: 37.

5 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 39-42.

- **التأهيل العلمي والعملي**

يجب على المهني المكلف بمهمة الفحص والتدقيق أن يكون له قدر كافي من التأهيل العلمي أي يكون حائز على الأقل على شهادة ليسانس في المحاسبة والتدقيق، أما من ناحية التأهيل العملي يقصد بذلك توفر له خبرة في الميدان؛

- **الحياد والاستقلالية**

يجب على المدقق المكلف بالمهمة أن يكون مستقل استقلالية تامة عن المؤسسة أي عدم وجود مصالح مادية مع المؤسسة القائم على تدقيق حساباتها وعدم وجود لأحد أقاربه مصالح معها. لان هذا سوف يؤثر على استقلاليته خاصة في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية وتؤثر على القرارات المستقبلية نظرا لقلة مصداقية المعلومات، لهذا تعد الاستقلالية مهمة جدا. بالإضافة على ذلك إلزامية وجود استقلال ذاتي أي عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في مهام المدقق أثناء تأدية مهامه كون هذا يجعله يتعرض لضغوطات تقلل من مصداقية خدماته؛

- **العناية المهنية الواجبة**

يقصد بهذا المعيار وجوب بذل المدقق للعناية المهنية والجهود أثناء تأدية مهمة تدقيق الحسابات والقوائم المالية إلى غاية إعداد تقرير. تكون ذلك من خلال أداء الاختبارات المطلوبة يمكن تحديد بعض الشروط العامة التي يجب توافرها في المدقق قصد الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة في النقاط الموالية: [1]

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
- أخذ بعين الاعتبار الظروف الغير العادية في برنامج التدقيق من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية قصد تحديد نقاط القوة والضعف الذي يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء؛
- العمل باستمرار وحضور ملتقيات وندوات وتربصات ميدانية قصد تنمية قدراته العلمية والعملية لتطوير خبرته المهنية.

2- معايير العمل الميداني

إن الاستقلالية والكفاءة المهنية التي تم التطرق إليها أنفا المتوفرة عند المدقق لا تكفي وحدها للقيام بالمهام الموكلة إليه بكل مصداقية وشفافية عالية وإعطاء رأيه الفني المحايد حول شرعية وصدق الحسابات، لهذا يجب عليه أثناء تأدية مهامه الميدانية الالتزام بالمعايير الخاصة بها. إذ هي مقاييس يستند إليها المدقق لتقييم أدائه المهني وتحديد مسؤولياته وكذا إرشادات يعتمد عليها عند جمع أدلة الإثبات[2].

يمكن حصر معايير العمل الميداني في ثلاثة أساسية وهي[3]:

- يجب على المدقق قبل البدء في المهمة الموكلة إليه وضع خطة مناسبة وكافية ووافية للعمل الذي ينوي القيام به، مع الإشراف على مساعديه بطريقة دقيقة ومناسبة قصد السير إلى الهدف بثبات؛
- يجب على المدقق دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالتفصيل حتى يمكن الاعتماد على التقرير المعد من طرفه في تحديد الاختبارات اللازمة في هذه المرحلة المهمة؛

---

1 محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي،"**مرجع سبق ذكره**"، ص: 43.

2 زوهري جليلة، "**أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**"، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، ديسمبر 2015، ص: 55.

3 أحمد حمدي رمضان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 23.

- يجب عليه جمع أكبر عدد من أدلة الإثبات والقرائن والبراهين عن طريق الفحص والملاحظات والجرد والمصادقات والاستفسارات وغيرها من وسائل جمع أدلة الإثبات اللازمة التي تساعده على إبداء رأيه حول مصداقية القوائم والحسابات فكلما جمع أدلة كافية ومناسبة تقل نسبة الخطر وتزيد مصداقية تقريره.

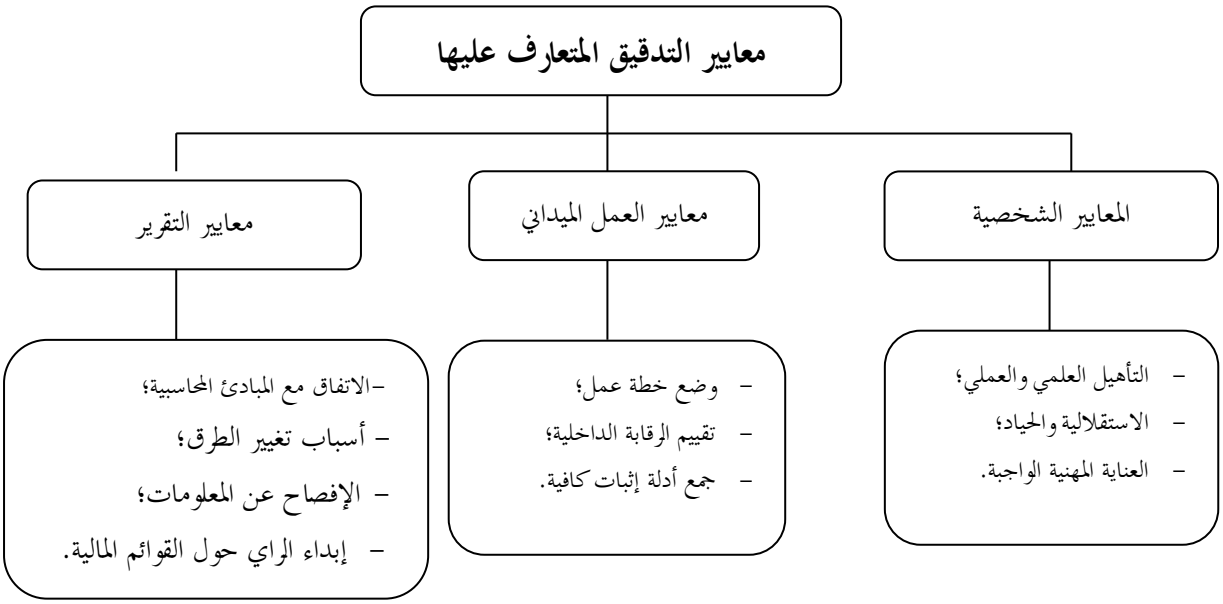
3- معايير إعداد التقرير:

كما تم الإشارة من قبل يعد التقرير المنتج النهائي لعملية التدقيق، وملخص لأعمال المدقق يحتوي على المعلومات التي تحصل عليها المدقق من خلال عملية الفحص والتحقيق، التي تبين الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية وسلامة المركز المالي للشركة. يجب أن يكون واضحا ومختصر كونه يقدم للأطراف الخارجية للاستفادة منه، فبكونه العملية الأخيرة لعملية التدقيق وثمرته حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير عند إعداده والتي يمكن حصرها في النقاط الموالية[1]:

- يجب على المدقق التصريح في تقريره إن كانت القوائم المالية معدة وفقا لمبادئ أو معايير المحاسبة المتعارف عليها؛
- وجوب ذكر في التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ المطبقة حاليا تتناسب وتتطابق مع المطبقة سابقا وعدم وجود أي تغيير؛
- تعد القوائم المالية معبرة بشكل مناسب عما تتضمنه من معلومات ما لم يشر إليه في التقرير؛
- وجوب على المدقق إبرام رأيه الفني حول صدق وشرعية القوائم المالية ككل وفي الحالات التي تعذر عنه ذلك يجب الامتناع عن إبداء الرأي مع وضع الأسباب التي حالت دون ذلك في تقريره.

يمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها العشر الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (08): ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة.

يوضح الشكل السابق ملخص عن معايير التدقيق المتعارف عليها التي تعد الإطار العام والإرشادات العشر التي يجب على المدقق الالتزام بها فمنها ما هي عامة التي تعد أساس هذه المعايير مقارنة بالأخرى كما يطلق عليها اسم الشخصية كونها تهتم بمواصفات المدقق والتي تتمثل في التأهيل العلمي والعملي أي يجب أن يكون مؤهل ومدرب وذو مهارات عالية في ميدان المحاسبة

1 أحمد حمدي رمضان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 23.

والتدقيق بالإضافة عن هذا امتلاكه لشهادة تثبت نجاحه في هذا الميدان، وكذا الاستقلالية التامة عن المؤسسة المعنية بالتدقيق، والعناية المهنية الواجبة أي مساعدته أثناء تأدية مهامه وجمع الأدلة وتسهيل المهمة له. كما هناك معايير تهتم بإجراءات تنفيذ مهمة التدقيق التي أطلق عليها معايير العمل الميداني والتي تشمل خطوات القيام بالمهمة من المدقق وهي التخطيط والإشراف؛ تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا جمع أدلة إثبات كافية، والصنف الأخير يخص التقرير كونه خلاصة مهمة التدقيق تهتم بالشكل العام للتقرير الذي يبرز الرأي الفني المحايد حول صدق القوائم المالية التي سميت بمعايير التقرير.

ثانيا: دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير المحاسبة الدولية IAS.

إن إصدار معايير دولية للتدقيق وحتى الخاصة بالمحاسبة التي تسعى إلى توحيد الممارسات المهنية الدولية والتقليل من الاختلافات الواقعة في القوائم المالية واجهت انتقادات لاذعة، كونها لا تقوم بتحقيق للمرونة الكافية لتقضي على الفروقات الكبيرة والخلفيات الاقتصادية، حسب رأيهم أن الهدف من وراء إصدار هذه المعايير هي مناورة ذكية تستفيد منها مكاتب التدقيق بدرجة أولى للرفع من أعمالها وأرباحها. انطلاقا مما سبق يتم التطرق إلى مقارنة معايير التدقيق الدولية معايير التدقيق المتعارف عنها من خلال العناصر الموالية[1]:

1- الأسباب التي أدت إلى صدورها

إن الفضائح المالية التي عرفها العالم في الآونة الأخيرة بالأخص حادثة أنرون التي كانت 2002 كان لها الدور الرئيسي في صدور معايير التدقيق الدولية للحد من هذه الأزمات، من جهة أخرى يعود السبب الرئيسي لصدور معايير المحاسبة الدولية يمكن في كثرة الغش والتلاعب والاختلاس.

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن الفضائح المالية وما نتج عنها من غش واختلاسات هي التي دفعت إلى صدور هذه المعايير.

2- من حيث الأهداف

يكمن الهدف من صدور معايير التدقيق الدولية في توحيد الممارسات المهنية وإعداد قوائم مالية موحدة بغية تسهيل المقارنات المالية الدولية وتوحيد لغة التدقيق دوليا بدرجة أولى، بالإضافة إلى محاولة الحد من ظاهرة الغش والاختلاس والتزوير كون صدور معايير تدقيق موحدة يسهل على المدقق اكتشافها. من جهة أخرى يكمن الهدف من صدور معايير المحاسبة الدولية في القضاء على التزوير والغش، وكذا تحسين الأداء المالي للمؤسسات داخل الو.م.أ.

3- من حيث الأهمية

تعد معايير التدقيق صادرة من هيئة دولية تضم في عضويتها عدة بلدان من كل أقطار العالم، لذا يستوجب على كل الدول الأعضاء الالتزام بها، عكس معايير المحاسبة الدولية التي يقتضي الالتزام بها على المستوى الإقليمي للو.م. أ

4- من حيث نوعية المهنة

في ظل توسع رقعة الاتحاد الدولي للمحاسبين المخول له تنظيم مهنة التدقيق نظرا لاحتوائه في عضويته عدد كبيرا من الدول المتواجدة عبر أنحاء العالم تعد معايير التدقيق الدولية أقل جودة نظرا لصعوبة رقابة الجودة هذا نظرا لاتساع رقعتها، عكس معايير المحاسبة تعد أعلى جودة من الأولى نظرا لضيق رقابة على جودة التدقيق، إذ يمكن القول إن اتساع عضوية الاتحاد الدولي ومعايير التدقيق الدولية الصادرة منه تعد أقل جودة من نظيرتها التي تتواجد إقليميا فقط

1 عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر، 2007، ص: 24(بتصرف).

5- من حيث المخاطر

نظرا للزحف الدولي لمعايير التدقيق يكون مستوى المخاطر عاليا ويرجع ذلك إلى اختلاف وتعدد اللغات المحاسبية بين الدول، عكس معايير المحاسبة الدولية التي يكون مستوى المخاطر يتأرجح بين الانخفاض والارتفاع وهذا يرجع حسب كبر حجم المؤسسة.

6- من حيث التقارير

نظرا لمهمة معايير التدقيق التي تسعى إلى توحيد الممارسات الدولية وتوحيد القوائم المالية يمكن القول إن التقارير تكون ذات طابع عام شكلا ومضمونا لتسهيل دراستها وقراءتها دوليا لهذا وجب توحيدها، من جهة أخرى فيما يخص التقارير الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية تكتسي طابع خاص شكلا وعام مضمونا.

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن كلاهما لهما نفس الهدف والأسباب التي أدت صدور المعايير والمخاطر، لكن معايير التدقيق الدولية أكثر تعمقا وتوسعا مقارنة بالمعايير المحاسبية وهذا راجع إلى توسع الرقعة الجغرافية كما تم التطرق أنفا، كون معايير التدقيق تكون رقعتها واسعة حسب الدول الأعضاء أما المعايير المحاسبية تكون رقعتها إقليمية.

المبحث الثالث: تقسيمات معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

في إطار توحيد الممارسات المهنية وتطوير مهنة التدقيق دوليا سعت الهيئة العليا المشرفة على المهنة إلى إصدار معايير التدقيق الدولية كإطار مرجعي يستند عليها المدقق أثناء تأدية مهامه والتي قسمتها إلى ستة مجموعات مدروسة كونها أصدرت في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية فتم تبويبها طبقا لارتباطها بمراحل عملية التدقيق انطلاقا من المجموعة الأولى التي تخص معايير المبادئ والمسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق بعد قبول المهمة التي تشمل المعايير 200-299 إلى غاية أخر مرحلة إعداد التقرير التي خصصت له معايير تكوين الرأي لي تبين للمدقق شكل ومحتوى التقرير فتشمل المعايير 700-799. بهذا تم تخصيص هذا المبحث كتفسير مما سبق وعرض جل المعايير الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين حسب التصنيف المعروف عالميا.

المطلب الأول: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات

لقد تضمنت معايير التدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على مجموعة من المعايير مقسمة حسب دورها اختصت بالمبادئ العامة ومسؤوليات التدقيق التي صنفت من المعيار 200 الذي يعد الإطار المفاهيمي للتدقيق إلى المعيار 265، هذا ما يتم التطرق إلى بعضها في هذا المطلب بنوع من التفصيل.

يمكن توضيح معايير التدقيق الدولية التي تخص المبادئ العامة والمسؤوليات فيما يلي:

1- المعيار الدولي للتدقيق رقم 200:"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفق المعايير الدولية"

يتناول هذا المعيار المسؤوليات الكلية التي تقع على عاتق المدقق الخارجي عند إجراء مهمة التدقيق الموكلة إليه وتأدية مهامه عند تدقيق القوائم المالية والمعمول بها في كافة عملية التدقيق طبقا لمعايير التدقيق الدولية وعلى وجه الخصوص يضع الأهداف العامة للمدقق ويوضح طبيعة ونطاق التدقيق التي صممت لتمكن المدقق من تحقيق هذه الأهداف. إضافة عن ذلك يوضح المعيار نطاق واختصاص وهيكل معايير التدقيق[1].

1 International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, edition 2016-2017, USA, P92 -97. تم الترجمة عن طريق الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

كما وضح المعيار في الفقرة الثالثة أن الهدف من إجراء عملية التدقيق يكمن"في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين من القوائم المالية، ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول بها"[1]، من هذا المنطلق تبين أن الهدف من مهمة التدقيق الموكلة للمدقق هو إبداء رأي فني حول القوائم المالية مع وجوب الالتزام بإطار إعداد هذه الأخيرة لذا يجب عليه أن يكون على دراية تامة بهذا الإطار.

كما أوضح المعيار الدولي في الفقرة رقم 11 على الأهداف الكلية للمدقق التي يسعى لتحقيقها عند تأدية مهامه حيث لخصها المعيار في النقاط الموالية[2]:

- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءا كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ، مما يمكن المدقق من التعبير عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار معمول به لإعداد التقارير المالية؛
- الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية وفقا للنتائج التي توصل إليها المدقق؛
- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- الحصول على أدلة تدقيق حول ما إذا كانت المخاطر تؤدي إلى أخطاء جوهرية من أجل الحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول؛
- تكوين رأي حول القوائم المالية استنادا إلى الاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

أما في الفقرة 13أ تطرق المعيار إلى وجوب تسهيل مهمة المدقق أثناء جمع أدلة الإثبات من الأطراف المكلفين بالحوكمة أو الإدارة حيث في العنصر الخاص بذلك لمح إلى وجوب وصول غير مقيد إلى أشخاص يعملون داخل المؤسسة يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم، إضافة عن هذا تزويد المدقق بالمعلومات الإضافية التي قد يطلبها من الإدارة وحيث يكون مناسبا من المكلفين بالحوكمة لهدف التدقيق.

كما ألزم المعيار الدولي رقم 200 في فقرته رقم 18 و19 على وجوب الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ذات الصلة بالتدقيق، مع وجوب فهم نص المعيار بكامله بما ذلك التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى بغية فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم.

في الأخير يمكن القول إن المعيار الدولي للتدقيق ISA 200 هو الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق الخارجي حيث تم إصدارها من الهيئة المكلفة بغية توفير الإرشادات التي تتعلق بالأهداف والمبادئ العامة التي تحكم عملية تدقيق القوائم المالية، وإبراز للمدقق المستقل المسؤوليات التي تقع عاتقه أثناء تأدية مهامه

2- المعيار الدولي للتدقيق رقم 210: "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"

إن أول مرحلة يمر عليها المدقق قبل البدء بالمهام الموكلة إليه هي الاتفاق على شروط التكليف الخاصة بمهمة التدقيق مع الإدارة المسؤولة عن ذلك وهذا قصد الاتفاق كل بنود التعاقد والشروط المسبقة للتدقيق، لهذا خصص له المعيار رقم 210 كونه أول خطوة يقوم بها المدقق قبل البدء بالمهمة يجب عليه الاتفاق على بعض البنود لهذا جاء تحت تسمية "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"،

1 IFAC, IAASB, ISA 200, **Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an audit in Accordance with International Standards Auditing**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, p72. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa200.pdf le 30/03/2019 a 14.01

2 Ibid, P: 90.

قصد توضيح للمدقق مسؤوليات المدقق التي تتعلق بالاتفاق حول مهمة التدقيق الموكلة له مع الأفراد المكلفين بالحوكمة مع توضيح للمدقق وجوب الالتزام بالشروط المسبقة للتدقيق والتي أقرها المعيار في الفقرة 6 والتي يمكن حصرها في النقاط:[1]

- تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية التي سيتم تطبيقه لدى إعداد البيانات المالية مقبولا أم لا؛
- الحصول على الموافقة التامة من الإدارة حول المسؤوليات التي تقع على عاتقها عند تأدية المهمة والتي تتمثل في:
  - إعداد القوائم المالية وفق القواعد والقوانين والإطار المحاسبي المعمول به والعرض العادل للمعلومات المتواجدة فيها؛
  - اعتراف الإدارة بالعرض العادل للقوائم المالية؛
  - وضع وتفعيل نظام رقابة داخلية لتسهيل إعداد القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش والاحتيال؛
  - عدم وضع قيود للمدقق أثناء تأدية مهامه للحصول على أدلة إثبات والمعلومات اللازمة التي تساعده على تأدية مهامه؛

تعد أول خطوة يجب على الطرفين الاتفاق عليها مسبقا قبل الشروع بالمهمة لتأديتها بصفة قانونية وبسهولة، فان عدم توفر هذه الشروط ويستحيل وجودها في المستقبل أو بمعنى عدم قبول الإدارة بالمسؤوليات التي سوف تقع على عاتقها مستقبلا يتم رفض المدقق للمهمة الموكلة إليه حسب ما أقرته الفقرة 9 من المعيار الدولي 210.

بعد الاتفاق بين الأطراف المكلفين بالحوكمة مع المدقق حول الشروط المسبقة للتدقيق، بعدها يتم اللجوء إلى الخطوة الموالية للاتفاق حول شروط التكليف بالتدقيق، حسب الفقرة 10 التي أوضحت وجود تدوين كل الشروط المتفق عليها في كتاب عملية التدقيق أو شكل من أشكال الاتفاقيات الخطية والتي حددت النقاط التي يجب أن تظهر في ذلك والتي تتمثل في:[2]

- هدف ونطاق عملية تدقيق القوائم المالية؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به أثناء إعداد القوائم المالية؛
- الإشارة إلى شكل ومحتوى التقرير المتوقع إعداده من طرف المدقق في نهاية مهمته وبيان احتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقع.

في آخر المعيار تم وضع مثال حول كتاب تعيين لعملية التدقيق في الملحق 1 الذي يبين ما هي العناصر التي يجب أن تظهر في هذا الكتاب بعد الاتفاق بين الطرفين حيث شملت العناصر الموالية:

- هدف ونطاق عملية التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة تجاه المدقق.

في الأخير يمكن القول أنه يجب على المدقق والأطراف المتخصصة في الحوكمة الاتفاق على الشروط المسبقة لمهمة التدقيق كأول مرحلة قبل البدء بهذه المهمة التي ستوكل له، وبعد تأكد المدقق على وجود هذه الشروط يتم الاتفاق بين الطرفين حول طبيعة الأعمال والمسؤوليات التي تقع على عاتق كل طرف منهما والأتعاب وغيرها والتي تعرف ببنود التعاقد او شروط التكليف، والتي يجب أن تظهر هذه البنود والشروط المتفق عليها بين الطرفين في كتاب التعاقد. لهذا خصص هذا المعيار لتوضيح هذه الشروط وكذا كل البنود المتفق عليها كأول خطوة التي تظهر في رسالة المهمة التي تعد بعد موافقة الطرفين حتى لا يحدث أي مشكل في المستقبل.

1 International Auditing and Assurence Standards Board**, Op Cit**, p: 95.
2 Ibid, p:96.

3- المعيار الدولي للتدقيق رقم 220: "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"

جاء هذا المعيار للتطرق إلى المسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق القوائم المالية، والذي أصبح نافذ التطبيق انطلاقا من 15 ديسمبر 2009.

حيث تطرق في فقرته 2 إلى تعريف نظام رقابة الجودة ووكل سياسة وإجراءات هذا النظام إلى مكتب التدقيق فحسب معيار رقابة الجودة 1، ألزم المكتب على وضع نظام رقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم له تأكيد معقول حول[1]:

- التزام المكتب والعاملين بالمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- التأكد من أن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة للظروف.

في الأخير يمكن القول إن نظام رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية وسياسات تطبيقها من بين المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق لهذا تم وضع المعيار الدولي الموسوم برقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية المحدد في فقراته عن مسؤوليات المدقق التي تتعلق بإجراءات الرقابة عن الجودة التي شملت الحرص على امتثال مساعديه وفريق العمل للمتطلبات الأخلاقية، التشاور مع فريق العمل حول الأمور الصعبة وتحديد الاستنتاجات بعد هذا التشاور، وجوب التوجيه والإشراف على أداء مهمة التدقيق. كل هذه المسؤوليات يجب على المدقق الالتزام بها أثناء تأدية مهامه.

4- المعيار الدولي للتدقيق رقم 230: "وثائق التدقيق"

يقصد بوثائق التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية هي عبارة عن "سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق ذات العلاقة التي يتم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق"[2].

كما يمكن تعريفها على أنها هي: " الوثائق التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار عمله، قد تكون في شكل بيانات مسجلة على شكل أوراق، أفلام، وسائل الكترونية، أو أية وسيلة أخرى"[3].

انطلاقا من التعريفين السابقين يمكن القول إن وثائق التدقيق أو هناك ما يطلق عليها أوراق العمل هي عبارة عن مجموعة الوثائق والمستندات التي تم الحصول عليها من المدقق أثناء تأدية مهامه والتي يحتفظ بها كونها تعد دليل إثبات تبين مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وكذا الاعتماد عليها كدليل عند الانتساب له الإهمال والتقصير في مهامه. فقد تكون على شكل شريط، تقرير ورقي أو الكتروني أو غيرها من الوسائل الأخرى. كما تفيد في عملية التخطيط، الإشراف ومراجعة الأعمال وغيرها.

حيث تسعى هذه الوثائق إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي يمكن حصرها في النقاط الموالية[4]:

- مساعدة الفريق المكلف بالمهمة في التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق؛
- مساعدة الأطراف المسؤولة على الإشراف في توجيه فريق العمل مهمة التدقيق وأداء مسؤولياتهم؛
- تمكين الأفراد من تحمل مسؤولياتهم أثناء تأدية مهامهم؛
- الاحتفاظ بهذه السجلات كأدلة إثبات نظرا لأهميتها في عمليات التدقيق المستقبلية؛

---

1 **International Auditing and Assurence Standards Board, Op cit,** P: 175.

2 الاتحاد الدولي للمحاسبين، **"إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء1، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن، إصدارات 2014، ص: 148.

3 أحمد حمدي رمضان وآخرون، **"مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة"**، القاهرة، مصر،2017، ص:102.

4 **International Auditing and Assurence Standards Board**, Op cit. p:195

- التمكين من إرجاء فحوصات خارجية وفقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات الأخرى المعمول بها.

نظرا لأهمية هذه الوثائق أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار خاص بها رقم 230 الموسوم بوثائق التدقيق، نافذ التطبيق للفترات التي تبدأ 15 ديسمبر 2009 أو بعد ذلك. حيث يتناول مسؤولية المدقق التي تتمثل في إعداد هذه الوثائق لعملية التدقيق.

في إطار التطبيقات اللازمة أكدت الفقرة أ1 على وجوب إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب كونها تساعد على تعزيز جودة التدقيق وتسهل من عملية التقييم الأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل صياغة التقرير النهائي.

أما في الفقرة أ2 تم التطرق إلى شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق فبالرغم على أنها تكون بعدة وسائل إلا أنها تعتمد على عدة عوامل والتي يمكن حصرها في النقاط الموالية:[1]

- حجم ومدى تعقيد المؤسسة؛
- طبيعة إجراءات التدقيق التي سوف يتم أداؤها؛
- المخاطر المحددة للأخطاء الجوهرية؛
- أهمية أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها؛
- منهجية التدقيق والأدوات المستخدمة.

5- المعيار الدولي للتدقيق رقم 240: "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"

جاء المعيار الدولي رقم 240 ليبين مسؤولية المدقق عن كشف الغش والخطأ والاحتيال، كما تطرق إلى خصائص الاحتيال ومسؤوليات المدقق تجاه ذلك، كما اهتم هذا المعيار إلى التفرقة بين مصطلحي الغش والخطأ. حيث قال إن الأول يكون بفعل الأخطاء المعتمدة والمقصودة عند إعداد القوائم المالية من طرف القائمين بذلك كإخفاء عمليات مهمة قامت بها المؤسسة، عدم التصريح ببعض المبالغ، تسجيل عمليات وهمية. الخ. أما الخطأ فعرفه المعيار أنه ناتج عن خطأ وسهو أو نسيان ببعض الأمور المحاسبية والحسابية.

عرف المعيار الدولي في فقرته رقم 11 الاحتيال على أنه: "هو عبارة عن فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين". إذ ينطوي هذا الاحتيال في بعض الأفعال والممارسات التي تظهر في[2]:

- التلاعب بالسجلات والمستندات؛
- سوء توزيع الأصول؛
- حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات؛
- تسجيل عمليات وهمية؛
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

كما لخص المعيار في إحدى فقراته أهداف المدقق تجاه الاحتيال والتي حصرها في النقاط الموالية[3]:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب غش وتقديرها؛
- الحصول على عدد من أدلة التدقيق المناسبة عن المخاطر المقدرة لوجود تحريف جوهري بسبب غش من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة؛
- الاستجابة بشكل مناسب لحالات الغش المكتشفة أو الغش المشتبه بوجوده خلال عملية التدقيق.

---

1 **International Auditing and Assurence Standards Board**, Op cit, P:197

2 شعباني لطفي، زرقواد وسام، "**مساهمة معايير التدقيق الداخلي الدولية في الحد من مخاطر الغش في المؤسسة**"، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، 11-12 أفريل 2018، ص:252.

3 **International Auditing and Assurence Standards Board**, Op cit. p:216

قد يستحيل على المدقق الاستمرار في مهمة التدقيق الموكلة إليه بموجب قانون ملائم إذا لاحظ على وجود أخطاء ناجمة على الاحتيال والاحتيال المشتبه به، حيث جاء هذا العنصر في الفقرة 38 التي أقرت في حالة واجه المدقق حالات الاحتيال ينبغي على المدقق تحديد كل المسؤوليات المهنية والقانونية التي يمكن تطبيقها في ظروف مماثلة، بما في ذلك "ما إذا كان هناك متطلب بأن يقوم المدقق بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذي أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق"، أو بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية. وفي حالة الانسحاب من المهمة يجب معرفة ومناقشة كل الأسباب التي دعت المدقق من الانسحاب من مهمته مع الإدارة أو الأطراف المكلفين بالحوكمة[1].

6- المعيار الدولي للتدقيق رقم 250: "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية"

تناول هذا المعيار الدولي مسؤولية المدقق في مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية، نظرا لأهمية هذه القوانين والأنظمة عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة الالتزام بها، كما تقع على عاتق المدقق مسؤولية التأكد من مدى الالتزام بها، وللقيام بذلك يجب على القيام بما يلي[2]:

- الحصول على أدلة التدقيق الكافية والمناسبة المتعلقة بالامتثال لأحكام هذه القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام مع إظهار أثرها على تحديد المبالغ والا فصاحات الجوهرية للقوائم المالية؛
- القيام بوضع إجراءات تدقيق محددة للمساعدة على تحديد حالات عدم الامتثال للقوانين والأنظمة الأخرى التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية؛
- الاستجابة بشكل مناسب لعدم الامتثال للأنظمة والقوانين التي تم تحديده أثناء عملية التدقيق.

عندما يتأكد المدقق على عدم التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة عند إعداد القوائم المالية يجب عليه الحصول على معلومات حول طبيعة التصرف والظروف التي حدثت فيها، بالإضافة على معلومات تساعده على معرفة التأثير المحتمل على القوائم المالية. مع ذلك يجب عليه إخبار المكلفين بالحوكمة والسلطات التنفيذية والتنظيمية حول عدم الالتزام مع وجوب الإفصاح عن ذلك في تقريره.

7- المعيار الدولي للتدقيق رقم 260: "الاتصال مع المكلفين بالحوكمة".

يعد مصطلح الحوكمة حديث النشأة في المجال المالي والمحاسبي ظهر كوسيلة لتحسين أداء الشركات والمساهمة في تطوير الإدارة خاصة في ظل الأزمات المالية التي عرفها العالم في العقديين الأخريين الذي انجر عنها ظهور مشاكل أخلاقية حيث كل طرف يسعى إلى تعظيم منافعه ومصالحه دون مراعاة الآخرين، بالإضافة إلى توسع حجم المؤسسات ومشاريعها وتعقد عملياتها أثر على السير الحسن للشركات. للقضاء على هذه الظروف والحد منها ظهرت الحوكمة لمحاربة الفساد الداخلي وتحقيق النزاهة في العمل ومحاربة الانحرافات داخل الشركات. يمكن تعريف الحوكمة حسب المنظمات الدولية على النحو الموالي:

- **تعريف مؤسسة التمويل الدولية (IFC):** "نظام يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"[3]؛
- **تعريف منظمة التعاون الاقتصادي "OUCD"** سنة 1999: "أنها ذلك النظام الذي يوضح كيفية إدارة منشئات الأعمال المالية والرقابة عليها"[4].

---

1 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص: 176.

2 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص: 222.

3 علاء فرحان طالب، "**حوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي**"، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص: 30.

4 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 31.

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول إن حوكمة الشركات هي مجموعة قواعد وإجراءات إدارية وقانونية ومحاسبية ومالية التي تؤثر على المؤسسة وتوجه سلوكها لتحقيق التفاعل بين الأطراف المشاركة في المؤسسة بغية تحسين نشاطها والحد من الانحرافات فضلا عن الاستغلال الجيد للموارد بكفاءة وفعالية لتحقيق أهداف المؤسسة.

نظرا لأهمية الحوكمة في المؤسسة وفي مهمة التدقيق سعى الاتحاد إلى تفعيلها من خلال إصدار معيار دولي خاص بها، حيث جاء هذا المعيار لإبراز مسؤولية المدقق بشأن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند تدقيق القوائم المالية. إذ أن الاتفاق والتعاون بين المدقق والأطراف المسؤولين على الحوكمة من شأنه أن يساعد على إضفاء بعض النقاط الايجابية كما أشار المعيار في فقرته الرابعة ويمكن الإشارة إليها فيما يلي[1]:

- مساعدة المدقق على أداء مهمته بسهولة وتسهيل فهم المسائل والأمور التي ترتبط بعملية التدقيق وتوطيد العلاقة المهنية البناءَة مع ضرورة استقلالية المدقق؛
- مساعدة المدقق وتسهيل له مهمة الحصول على المعلومات التي لها صلة بالتدقيق من طرف المكلفين بالحوكمة كفهم المؤسسة وبيئتها، معرفة الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة، مصادر جمع أدلة الإثبات؛
- التزام الأطراف المعنية بالحوكمة أثناء تأدية مهامهم عند إعداد التقارير المالية وتخفيض مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية؛

كما تطرق المعيار الدولي إلى أهداف المدقق تجاه الأطراف المكلفين بالحوكمة والتي لخصها في النقاط الموالية[2]:

- إبلاغ الأطراف حول مسؤولية المدقق الخاصة بتدقيق القوائم المالية بدقة ووضوح، بالإضافة إلى إعطائهم نظرة عن النطاق والتوقيت المخطط للتدقيق؛
- حصول المدقق على معلومات تخص عملية التدقيق من هؤلاء الأطراف؛
- تزويد المدقق لكل الأطراف المسؤولين في المؤسسة بالملاحظات الناتجة عن التدقيق، نظرا لأهميتها في عملية إعداد التقرير؛

كما يجب على المدقق توصيل بعض المعلومات المهمة الخاصة بالتدقيق في التوقيت المناسب كالنطاق الشامل للتدقيق، السياسات المحاسبية المستعملة، المخاطر الجوهرية والمحتملة وأثرها على القوائم المالية، حتى يتسنى للأطراف المسؤولة بالحوكمة تنفيذ التصرف الملائم، حيث يشمل هذا الاتصال عدة طرق قد يكون شفويا أو كتابيا لكن مع وجوب مراعاة عدة عوامل[3]:

- الحجم والهيكل القانوني للمؤسسة المعنية بالتدقيق؛
- حساسية وجوهرية الأمور التي يتم توصيلها؛
- ضرورة توثيق المدقق للاتصالات الناتجة بين الطرفين كذا استجابات تلك الأمور.

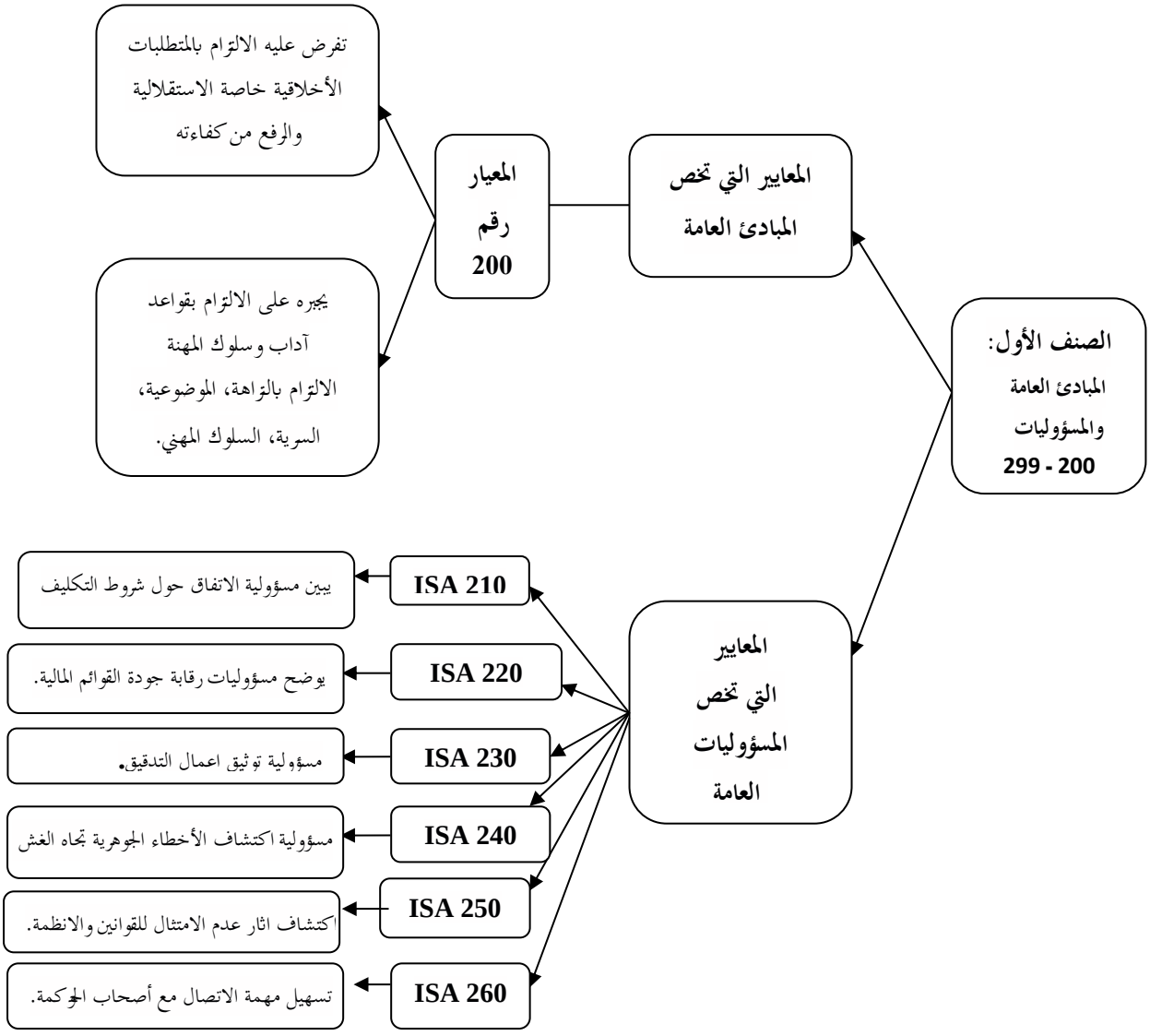
انطلاقا مما سبق وبناءً على المعلومات المتحصل عليها سوف يتم تلخيص أثر هذه المعايير الخاصة بالمبادئ والمسؤوليات التي تخص الصنف الأول المرقم من المعيار 200 – 299 على مهنة التدقيق والتي يتم حصرها في الشكل الموالي:

1 **International Auditing and Assurence Standards Board**, Op cit. P: 289

2 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص291.

3 **Compagne National des commissaires aux comptes CNCC**. France, 2007, p: 12.

الشكل رقم (09): اعتماد معايير التدقيق الدولية الخاصة بالمبادئ والمسؤوليات على التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة التي تخص معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالصنف الأول المتحصل عليها من:

International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, edition 2016-2017. تم الترجمة عن طريق الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

من خلال الشكل السابق أتضح أن العمل بمعايير التدقيق الدولية التي تخص الصنف الأول الخاصة بالمبادئ والمسؤوليات تساعد المدقق على معرفة المسؤوليات الواقعة على عاتقه انطلاقا من الاتفاق حول المهمة إلى غاية الاتصال بالأطراف المكلفين بالحوكمة، كما تم توضيحها من المعايير الدولية سابقة الذكر، لذا يمكن القول أن الالتزام بها يساعد المدقق على أداء مهمته بسهولة وتسهيل فهم المسائل والأمور التي ترتبط بعملية التدقيق.

المطلب الثاني: معايير التخطيط والرقابة الداخلية

اختص الصنف الثاني من إصدارات معايير التدقيق الدولية الصادرة وفق آخر إصدار إلى المرحلة العملية لمهمة التدقيق، انطلاقا من التخطيط الذي يعد أساس هذه المرحلة نظرا لأهميته البالغة، حيث جاء هذا الصنف تحت تسمية **تقييم الخطر والاستجابة**

في تقدير الأخطـاء، الذي يضم 6 معايير مرقمة من 300 إلى غاية 499، تسعى لفهم المؤسسة وبيئتها بشكل عام بغية تقييم المخاطر والرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف. لهذا خصص هذا المطلب للتعمق أكثر لأهم هذه المعايير.

1- المعيار الدولي للتدقيق رقم 300: "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"

يعد التخطيط من أهم المراحل التي يعتمد عليها المدقق في مهمته، إذ يسعى هذا الأخير إلى القيام بالتخطيط الجيد لهذه المهمة الموكلة إليه، وهذا من خلال وضع استراتيجية شاملة لتسهل عليه عملية التدقيق بمختلف مراحلها بكل سهولة وبدون أي مشاكل. إذ يعرف التخطيط على أنه: "وضع استراتيجية لخطة عمل التدقيق بهدف تقليل مخاطر هذا العمل إلى مستوى منخفض بشكل مقبول"[1].

نظرا لأهمية التخطيط في مهمة التدقيق الخارجي أصدر الاتحاد الدولي من بين معايير التدقيق الدولية الصادرة وفق أخر إصدار سنة 2014 معيار خصص لشرح التخطيط الذي جاء تحت رقم 300 والموسوم "**التخطيط لتدقيق البيانات المالية**"، حيث يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عند تخطيط تدقيق القوائم المالية، هنا يقصد بالتخطيط في ظل التدقيق المتكرر وليس مهمة التدقيق الجديدة حيث هذه الأخيرة تتطلب إجراءات إضافية عن سابقتها.

كما لخص المعيار دور التخطيط لمهمة التدقيق في فقرته الثانية، إذ تكمن أهميته في[2]:

- مساعدة المدقق في بذل عناية مناسبة بجوانب مهمة التدقيق؛
- مساعدة المدقق في التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- مساعدة المدقق على اختيار أعضاء فريق الارتباط، الذين تتوفر فيهم الكفاءات والقدرات للاستجابة للمخاطر المتوقعة؛
- تسهيل عملية التوجيه والإشراف ورقابة أعمال المساعدين؛
- تقليل فرص الوقوع في المشاكل والأخطاء مستقبلا؛
- انجاز المهام الموكلة إليه بطريقة فعالة.

كما بين المعيار في أحد فقراته المتطلبات الضرورية لبناءً استراتيجية تخطيط فعالة والتي لخصها في النقاط الموالية[3]:

- جمع معلومات عامة حول المؤسسة (حجم المؤسسة، نشاطها وغيرها)؛
- تحديد أهداف ونطاق عملية التدقيق لكل المجالات؛
- وضع توثيق برنامج موضح لإجراءات التدقيق المخطط وتوقيته؛
- التنسيق والإشراف على المدققين المساعدين.

في الأخير يمكن القول إن مرحلة التخطيط تعد من أهم مراحل مهمة التدقيق مونها تساعد المدقق على أداء مهمته بطريقة فعالة وتقليل مخاطر التدقيق وكذا تقلل الوقوع في الأخطاء والمشاكل، كما يكمن هدف المدقق من خلال إعداد استراتيجية وخطة عمل هو التأكد من قيامها بأسلوب كفء وفعال وفق برنامج مخطط مبني على أسس ليس عشوائي.

---

1 رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 135.

2 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص: 339. (بتصرف).

3 International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, edition 2016-2017.USA, P: 268

تم الترجمة عن طريق الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

2- المعيار الدولي للتدقيق رقم 315: "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال مفهوم المؤسسة وبيئتها"

خصص هذا المعيار لدراسة عامة حول المؤسسة من خلال جمع المعلومات الكاملة حولها وكذا دراسة رقابتها الداخلية، حيث تفيد هذه المعلومات المتحصل عليها لفهم المجالات والمعاملات القائمة بين المؤسسة والأطراف الخارجية التي تؤثر على القوائم المالية، لهذا تم إصدار المعيار رقم 315 الموسوم: **"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال مفهوم المؤسسة وبيئتها"**، الذي يتناول مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية.

حيث يهدف المدقق حسب الفقرة 3 من هذا المعيار إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد تنتج جراء الاحتيال أو الخطأ في القوائم المالية وعند مستوى الإثبات من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية الأمر المؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

حيث يساعد هذا المعيار الدولي رقم 315 المدقق على الفهم الجيد للمؤسسة وبيئتها كونها عملية ديناميكية مستمرة لجمع المعلومات وتحليلها خلال التدقيق، كما يساعد على فهم طبيعة هذه المؤسسة كالهيكل التنظيمي للمؤسسة، المعاملات التجارية التي تقوم بها هذه الأخيرة مع الأطراف الخارجية، دراسة التمويل لمعرفة طرق التمويل ونشاطه[1].

كما يساعده على معرفة أهداف واستراتيجيات المؤسسة ومخاطر الأعمال التي قد تحدث جراء هذه الخطط والتي في أغلب الأوقات تؤدي إلى ما لم يحبذ عقباه الوقوع في أخطاء جوهرية، لذا يجب على المدقق تحديد وتقييم المخاطر الناجمة عن مخاطر العمل فلا يكون هذا إلا بفهم الأهداف التي تحددها المؤسسة وتسعى إلى تحقيقها بالإضافة إلى تحليل ودراسة الاستراتيجيات التي تسير عليها.

كما تطرق في فقراته حول الرقابة الداخلية للمؤسسة فهي كل السياسات والإجراءات والتنظيمات التي وضعتها الأطراف المكلفة بالحوكمة لتحقيق أهداف والتقليل من الأخطاء الجوهرية التي قد تنتج عن الاحتيال والغش، بالإضافة أنها تساعد المدقق على استخلاص نقاط القوة والضعف التي تخص النظام المنتهج داخل المؤسسة. حيث في الفقرة أ49 تم توضيح هذه الفكرة والتطرق إلى دور الرقابة الداخلية إذ هي تساعد المدقق في التعرف على أنواع التحريفات المحتملة، لهذا يتم تصميم هذا النظام في المؤسسة قصد مواجهة مخاطر الأعمال المتعرف عليها التي قد تعيق تحقيق الأهداف المرجوة حسب ما تطرقت إليه الفقرة أ51.

3- المعيار الدولي للتدقيق رقم 320: "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"

جاء المعيار ليبين مسؤولية المدقق عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، حيث تعرف حسب المعيار الدولي رقم 320 على أنها "تلك المبلغ أو المبالغ التي يضعها المدقق عند مستوى أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، لينخفض إلى أدنى مستوى مناسب، احتمال تجاوز إجمالي التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية ككل"[2].

من جهة أخرى يمكن تعريف الأهمية النسبية بأنها: "مقدار السهو أو التحريف في المعلومات المحاسبية الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير القرار الملائم لمستخدمي هذه المعلومات أو التأثير فيه نتيجة لذلك السهو أو التحريف"[3].

كما أشار المعيار الدولي رقم320 إلى أن المعلومات تكون ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات، وتعتمد هذه الأهمية النسبية حسب حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة"[4].

---

1 بهلولي نور الهدى، **مرجع سبق ذكره**، ص: 70.

2 International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements** op cit. P:428.

3 رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 75.

4 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2008، **مرجع سبق ذكره**، ص: 143.

4- المعيار الدولي للتدقيق رقم 402: "اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية"

أصدر هذا المعيار ليوضح مسؤولية مدقق المؤسسة المستفيدة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، عندما تستخدم هذه المؤسسة خدمات منظمة خدمية واحدة أو أكثر. كما يهدف إلى وضع إرشادات ومعايير للمدقق الذي يقوم عميله باستخدام مؤسسة خدمية، والتي قد يحصل عليه مدقق العميل.

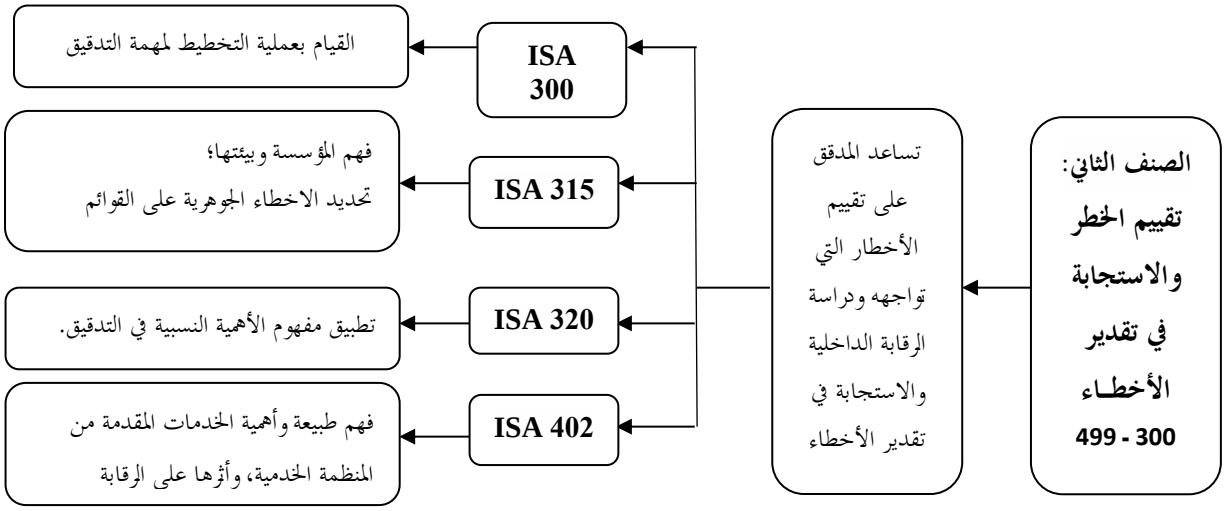
كما حصر المعيار في الفقرة السابعة أهداف مدقق المؤسسة المستفيدة عندما تقوم باستخدام خدمات منظمة خدمية في النقاط الموالية:[1]

- الحصول على فهم لطبيعة وأهمية الخدمات المقدمة من المنظمة الخدمية، وأثرها على الرقابة الداخلية في المؤسسة المستفيدة ذات صلة بالتدقيق بغرض التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها؛
- تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق استجابة لتلك المخاطر.

من خلال ما سبق وانطلاقا من محتويات المعيار الدولي للتدقيق الخاص باعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية تساعد المدقق من فهم طبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المؤسسة الخدمية على المؤسسة محل التدقيق وأثرها على الرقابة الداخلية. يمكن القول إن بعض السياسات والإجراءات التي تقدمها المؤسسة الخدمية قد تكون لها علاقة مباشرة بعملية تدقيق القوائم المالية، هذا قد يؤثر على الرقابة الداخلية للمؤسسة وكذا هيكلة النظام المحاسبي، بالتالي يجب على المدقق تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية التدقيق وهذا بمراعاة طبيعة الخدمات المقدمة من المؤسسة الخدمية وكذا شروط العقد والعلاقة بين الطرفين، بالإضافة إلى قدرة المؤسسة الخدمية وقوة مركزها المالي لمعرفة التأثير المحتمل فشل المؤسسة الخدمية على العميل.

انطلاقا مما سبق وبناءً على المعلومات المتحصل عليها سوف يتم تلخيص أثر هذه المعايير الخاصة تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطـاء التي تخص الصنف الثاني المرقم من المعيار 300 – 499 على مهنة التدقيق والتي يتم حصرها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (10): اعتماد معايير التدقيق الدولية الخاصة تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطـاء على التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة التي تخص معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالصنف الثاني المتحصل عليها من:

International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality, Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, edition: 2016-2017, USA,

تمت الترجمة عن طريق الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

1الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص: 358.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات في عملية التدقيق

تعد أدلة الإثبات العمود الفقري لمهنة التدقيق بغرض إبداء المدقق رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية يجب عليه الحصول على أدلة وقرائن يستند عليها لتدعيم هذا الرأي، لهذا يجب إعطاء الوقت الكافي لهذه المرحلة نظرا لأهميتها وكذا لجلب عدد كبير من الأدلة المناسبة والكافية التي يستطيع المدقق الحصول عليها من خلال التحليل، الجرد، الوثائق. إذ تساعده على الوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه الفني. نظرا لأهميتها خصص معايير التدقيق الدولية المجموعة الثالثة المرقمة من 500 إلى 599 الموسومة ب **أدلة التدقيق** التي تطرقت إلى وسائل جمع أدلة الإثبات لهذا تم تخصيص هذا المطلب للتطرق إليها.

1- معيار الدولي للتدقيق رقم 500: "أدلة التدقيق"

يمكن تعريف أدلة التدقيق على أنها: "تلك المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى استنتاجات التي يعتمد عليها أثناء تأدية مهمته الموكلة إليه، والتي تشكل أساس رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية، حيث تتضمن تلك المعلومات المتحصل عليها من خلال السجلات المحاسبية التي أعدت من خلالها هذه القوائم[1]".

من خلال التعريف السابق يمكن القول إن أدلة التدقيق هي عبارة عن معلومات يتحصل عليها المدقق من مصادر مختلفة ذات موثوقية تساعده على تقديم رأيه الفني المحايد حول صدق القوائم المالية.

حيث أوضح المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 أن أدلة التدقيق هي عبارة عن:" المعلومات التي يصل إليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه الفني المحايد، وتشمل أدلة التدقيق مصادر المستندات والسجلات المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى"[2].

نظرا لأهميتها البالغة في مهمة التدقيق قامت اللجنة التابعة للاتحاد الدولي المكلفة بإصدار معايير التدقيق الدولية، إلى إصدار معيار خاص بأدلة التدقيق حيث جاء ليتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، ليكون قادرا على استخلاص واستنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي المدقق.

ففي ظل كفاية أدلة التدقيق المناسبة أشارت الفقرة رقم 6 من المعيار الدولي على وجوب تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق مناسبة للظروف هذا بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة[3]، فان الحصول على أدلة كافية ومناسبة تسهل له على تحقيق المنشود بكل سهولة وبساطة وكذا تساعده على تقديم رأيه الفني المحايد حول صحة وصدق القوائم المالية.

كما بين المعيار الدولي في فقراته التوضيحية من أ14 إلى أ 22 مصادر الحصول على أدلة التدقيق، حيث أكد المعيار أن المدقق يعتمد على هذه الوسائل للحصول على الأدلة التي تساعده لأداء مهمته[4]:

- **الفحص**

1 رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 171.

2 لقليطي الأخضر، "**معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية)**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2015/2014، ص: 68.

3 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص: 523.

4**نفس المرجع أعلاه**، ص: 531-535

حيث يقصد به حسب المعيار فحص السجلات أو الوثائق سواءً كانت داخلية أو خارجية على الشكل الورقي أو الالكتروني أو في واسطة أخرى أو فحص فعلي للأصل، ويوفر فحص السجلات والوثائق أدلة تدقيق على درجات مختلفة من الموثوقية هذا بالاعتماد على طبيعتها ومصدرها في حالة السجلات والوثائق الداخلية؛

- **الملاحظة (المراقبة):**

يقصد بالملاحظة متابعة ومراقبة الأعمال التي يقوم بها الموظفين أو إجراء ينفذه الآخرون، حيث تعد هذه الوسيلة طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات، إذ تستخدم هذه الوسيلة للتحقيق من أجل هدف اكتمال من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل في الدفاتر، على سبيل المثال ملاحظة جرد المخزون من قبل موظفي المؤسسة. اذ يمكن القول أن الملاحظة تستخدم كدليل إثبات من خلال تقييم أنشطة معينة، حيث تبدأ الملاحظة من خلال ما يشاهده المدقق من الزيارات الميدانية المتكررة لمؤسسة العميل وملاحظة مدى الالتزام بتنفيذ خطط هذا العمل؛

- **المصادقات الخارجية**

تمثل المصادقات الخارجية دليل تدقيق واثبات يحصل عليه المدقق كاستجابة مباشرة مكتوبة للمدقق من الطرف الثالث المسمى بالطرف المصادق يكون على شكل ورقي أو الكتروني أو وسيلة أخرى. وقد تكون في أغلب الأحيان على الأرصدة المحاسبية للتأكد من صحتها وعدم وجود أخطاء كإرسال طلب لبنك المؤسسة بتقديم كشق الحساب للقيام بالمقاربة البنكية للتأكد من بعض المبالغ، كما لا تنحصر المصادقات الخارجية فقط على أرصدة الحسابات فقط فقد تكون على سبيل المثال: طلب المدقق المصادقة على شروط اتفاقيات أو معاملات للمؤسسة مع طرف ثالث وقد يتم تصميم طلب المصادقة للسؤال على تعديلات تم وضعها على الاتفاقية.

كما عرفها المعيار الدولي على أنها إجابة كتابية أو شفوية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية، وذلك التأكد من صحة الأرصدة الحسابية موجودة عند أطراف خارج المؤسسة، وتعد هذه المصادقات أكثر مصداقية من أدلة التدقيق لأنها تعد وتصدر من أطراف واقعة خارج المؤسسة[1]؛

- **إعادة العملية الحسابية**

التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات وقد يتم تنفيذ إعادة العملية الحسابية يدويا أو الكترونيا؛

- **الإجراءات التحليلية:**

يقصد بها مقارنة المعلومات المالية من خلال حساب المؤشرات والنسب المالية والغير المالية مع مؤسسات من نفس النشاط أو من نفس القطاع؛

- **الاستفسار:**

يقصد بالاستفسار طلب المدقق معلومات مالية أو غير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة بشؤون المؤسسة سواء كان من داخلها أو خارجها، إذ يأخذ الاستفسار عدة أنواع فمنها ما هو رسمي ومكتوب ومنها ما هو غير رسمي وشفوي. ويستخدم هذا النوع من أدلة التدقيق نظرا لأهميته البالغة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كدليل للتدقيق

1 رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 182.

في الأخير يمكن القول إن الغرض من إصدار هذا المعيار هو إبراز مسؤولية المدقق تجاه جمع أدلة الإثبات الكافية واللازمة عند أداء مهمته، بالإضافة إلى توضيح كيفية إعداد وتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للمهني المكلف بالمهمة وهذا بطريقة تمكنه من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة واللازمة التي تساعده على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساس لرأي المدقق.

2- المعيار الدولي للتدقيق رقم 505: "المصادقات الخارجية"

يتناول هذا المعيار استخدام المدقق لإجراءات المصادقة الخارجية، التي تعرف على " أنها دليل تدقيق يتم الحصول عليه كرد مباشر مكتوب للمدقق من طرف ثالث ويكون على شكل ورقي، أو الكتروني، أو وسيلة أخرى"[1].

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن المصادقات الخارجية هي عبارة إجابة كتابية أو شفوية يتحصل عليها المدقق من طرف ثالث خارج عن المؤسسة قصد التأكد من أرصدة المؤسسة، حيث يتميز هذا النوع من أدلة التدقيق بمصداقية عالية نظرا لحصولها من طرف خارجي مستقل عن المؤسسة. كما أكدت الفقرة رقم 2 من المعيار أن المصادقات الخارجية يتم الوثوق بها بشكل أكبر من الأدلة التي يتم جمعها من داخل المؤسسة.

للحصول على كل المعلومات التي يريد الوصول إليها يجب على المدقق عند استخدام إجراءات المصادقات الخارجية يجب على المدقق المحافظة على رقابة طلبات المصادقات الخارجية، ولقد حددها المعيار الدولي في الفقرة 7 والتي يمكن حصرها في النقاط الموالية[2]:

- تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها؛
- اختيار الطرف المناسب المطلوب منه المصادقة؛
- تصميم طلبات المصادقة بما في ذلك تحديد أن الطلبات معنونة بشكل سليم، وأنها تحتوي على معلومات إعادة الردود التي سيتم إرسالها مباشرة إلى المدقق؛
- إرسال الطلبات، بما في ذلك طلبات المتابعة إلى الطرف المطلوب منه المصادقة.

يوجد هناك عدة عوامل يعتمد عليها المدقق عند تصميم المصادقات حتى يكون لها موثوقية عالية، حيث حدد المعيار الدولي هذه العوامل في الفقرة أ4 والتي يمكن حصرها في النقاط الموالية:

- الإقرارات التي يتم تناولها؛
- مخاطر تحريف جوهري معين تم التعرف عليه، بما في ذلك مخاطر الغش؛
- تخطيط وعرض طلب المصادقة؛
- خبرة سابقة في التدقيق أو ارتباطات متشابهة؛
- طريقة الاتصال (ورقيا، إلكترونيا، أو بطريقة أخرى)؛
- قدرة الطرف المعني المطلوب منه المصادقة على المعلومات المطلوبة.

كما هو معلوم تنقسم المصادقات إلى نوعين أساسيين هما[3]:

1. International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements, op cit, P 576**

2**Ibid**, P: 581

3 رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 183، 184.

- **المصادقات الايجابية**

في هذا النوع من المصادقات تتلقى الأطراف الخارجية كالعميل أو المورد خطابا من المؤسسة المعنية بالتدقيق لتذكيرهم بالأرصدة المتاحة في أرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد إلى عنوان المدقق بالمصادقة على صحة تلك الأرصدة المراد التحقق منها، وفي حالة عدم صحتها يتم الطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.

حيث يكون هذا النوع من المصادقات للتأكد من بعض المعلومات من المصادق إذ تطلب الإدارة من العميل المصادقة على الرصيد سواءً كان بالقبول أو الرفض وإرساله إلى المدقق مباشرة.

- **المصادقات السلبية**

في هذا النوع تقوم الإدارة بإخطار العملاء والموردين بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد في حالة اعتراضهم على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة ويتم إرسالها مباشرة إلى المدقق، يظهر هذا النوع في حالة وجود عدد كبير من الأرصدة وفي حالة وجود عدد كبير من الأرصدة ونظام رقابي قوي.

3- المعيار الدولي للتدقيق رقم 510: " عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية "

نظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها مهمة التدقيق خاصة عندما تكون تدقيق القوائم المالية لأول مرة أو قائمة من طرف مدقق آخر، وجب على المدقق المكلف بالمهمة أن يعتمد على هذا المعيار الذي يخص الأرصدة الافتتاحية ليوضح له المسؤوليات الخاصة به اتجاه هذه الأرصدة المرتبطة بعمليات التدقيق الأولية.

لذا عندما يقوم المدقق بتدقيق القوائم المالية لأول مرة يجب عليه الحصول على الأدلة المناسبة والكافية بشأن ما إذا كانت[1]:

- عدم وجود تحريفات وأخطاء على الأرصدة الافتتاحية تؤثر تأثيرا جوهريا على القوائم المالية؛
- تطبيق السياسات المحاسبية التي تعكسها الأرصدة الافتتاحية بثبات في القوائم المالية للفترة الحالية، وأن التغيرات التي طرأت في السياسات تم الإفصاح عنها وعرضها بشكل كافي؛
- نقل الأرصدة الختامية للسنة الماضية للفترة الحالية بطرق صحيحة وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المعمول بها.

4- المعيار الدولي للتدقيق رقم 520: " الإجراءات التحليلية "

يتناول هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية وتنفيذها عند قرب نهاية مهمة التدقيق الموكلة إليه التي تساعد المدقق على تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد حول صدق هذه القوائم.

حيث يمكن تعريف الإجراءات التحليلية حسب الفقرة 4 من المعيار الدولي للتدقيق على أنها: "عمليات تقويم للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين البيانات المالية أو الغير المالية، كما تشمل أيضا التحقق من التقلبات المتعرف عنها أو العلاقات الغير المتسقة مع معلومات أخرى ذات صلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير"[2].

1. International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**,Op Cit, 593.
2 International Auditing and Assurence Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements ,Op Cit, P: 615.

من جهة أخرى تم تعريف الإجراءات التحليلية في الفقرتين أ1 وأ2 تتضمن النظر إلى مقارنات المعلومات المالية للمؤسسة مع[1]:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة؛
- النتائج المرتقبة للمؤسسة كالموازنات والتنبؤات والتوقعات التي يحددها المدقق كتقدير الاستهلاك؛
- معلومات الصناعة المشابهة كمقارنة نسبة مبيعات المؤسسة إلى الذمم المدينة لها مع المعدلات الصناعية أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في الصناعة؛

كما تتضمن أيضا النظر إلى العلاقات بين:

- مكونات المعلومات المالية التي يتوقع أن تمتثل لنمط يمكن التنبؤ به اعتمادا على خبرة المؤسسة كمعدلات هامش الربح الإجمالي؛
- المعلومات المالية والمعلومات الغير المالية ذات الصلة كتكاليف الرواتب وعدد الموظفين.

5- المعيار الدولي للتدقيق رقم 540: "تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح ذات العلاقة"

يقصد بالتقديرات المحاسبية حسب المعيار الدولي للتدقيق على أنه: "تقدير تقريبي لمبلغ نقدي في ظل غياب وسائل قياس دقيقة ويستخدم هذا المصطلح لمبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة عندما يوجد عدم تأكد في التقدير، إضافة إلى المبالغ الأخرى التي تتطلب التقدير[2]. سمي هذا المعيار بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة كون هذا المعيار يتناول فقط التقديرات التي تشمل القياس بالقيمة العادلة. جاء هذا المعيار ليبين مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية، خاصة التي تخص القيمة العادلة والإفصاح ذات العلاقة عند تدقيق القوائم المالية.

6- المعيار الدولي للتدقيق رقم 560: "الأحداث اللاحقة"

إن هذا المعيار جاء ليبين مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالأحداث اللاحقة عند تدقيق القوائم المالية، حيث يشار هذا المصطلح إلى كل الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وكذا الحقائق التي تصبح معروفة للمدقق بعد تاريخ إعداد تقريره. لهذا جاء هذا المعيار ليوضح للمدقق كيفية التعامل مع هذه الأحداث عند وقوعها مع التفرقة بين[3]:

- الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق؛
- الأحداث التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، لكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية؛
- الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد صدور القوائم المالية.

1.6 الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق:

حسب ما أقرته الفقرات من 6 إلى 9 الخاصة بهذا العنصر يجب على المدقق تطبيق الإجراءات التالية للتعامل مع هذه الأحداث:

- يجب على المدقق تنفيذ الإجراءات الخاصة بالتدقيق بطريقة مصممة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لتسهيل التعرف على جميع الأحداث الواقعة في هذه الفترة وكذا الإفصاح عنها؛
- الأخذ في الحسبان والنظر في تقييم المخاطر عند تحديد طبيعة وإجراءات التدقيق السابقة؛

1 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص: 593

2 International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements** Cit, P:660.

3 Ibid, P: 795-800.

- تحديد إذا كان كل حدث قد انعكس على القوائم المالية حسب إطار التقرير المالي المعمول به، خاصة في حالة تعرف المدقق على أحداث تتطلب تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية.
- تقديم الإدارة تقرير خطي للمدقق لإثبات أن الأحداث اللاحقة قد تم تعديلها والإفصاح عنها وفق إطار التقرير المالي المعمول به.

2.6 الأحداث التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، لكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية

في هذه الحالة لا يتحمل المدقق أي التزام لتنفيذ أية إجراءات تدقيق بعد تاريخ تقريره وقبل صدور القوائم المالية والتي قد يؤدي بتعديل رأي المدقق لو علم بها من قبل أو عند إعداد تقريره. في هذه الحالة وجب على المدقق الاتصال بالإدارة لمناقشة الوضع وتحديد ما إذا كانت هذه القوائم بحاجة لتعديل وكذا الاستفسار عن الكيفية التي تنوي الإدارة بها معالجة الأمر.

3.6 الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد صدور القوائم المالية

في هذه الحالة كذلك لا يتحمل المدقق بتنفيذ أية إجراءات تدقيق فيما يتعلق بالقوائم المالية، بالرغم من هذا عندما يعلم المدقق بحقيقة حدث ما بعد الصدور النهائي للقوائم المالية والذي كان بقدرته تعديل رأيه لو تم إخطاره قبل ذلك التاريخ، لهذا يجب على المدقق مناقشة الأمر مع الأطراف المكلفة بالحوكمة، لتحديد ما إن كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، مع الاستفسار عن الكيفية التي تنوي بها الإدارة.

7- المعيار الدولي للتدقيق رقم 580: " الإقرارات الخطية "

يتناول المعيار مسؤولية المدقق بشأن الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة، لإبراز دور الأطراف المكلفين بالحوكمة في إعداد القوائم المالية والعرض السليم لها، ويكون هذا عن طريق الحصول على محاضر اجتماع مجلس الإدارة. كما أن المعلومات التي يتحصل عليها المدقق من الإدارة سوف تساعدها على إضفاء مصداقية عالية للتقرير المعد من طرفه. فإذ كانت هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة عن القوائم المالية فان المدقق يحتاج إلى بعض العناصر قصد مساعدته على أداء مهمته، يمكن حصر هذه الأخيرة فيما يلي[1]:

- تقييم إذا كانت الإقرارات المتحصل عليها من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها؛
- طلب أدلة الإثبات مع تعزيزها من مصادر داخل أو خارج المؤسسة؛

أما في حالة رفض الإدارة رفض تقديم الإقرارات للمدقق التي تعد ضرورية، فان ذلك سيشكل تحديد نطاق التدقيق وعلى المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي.

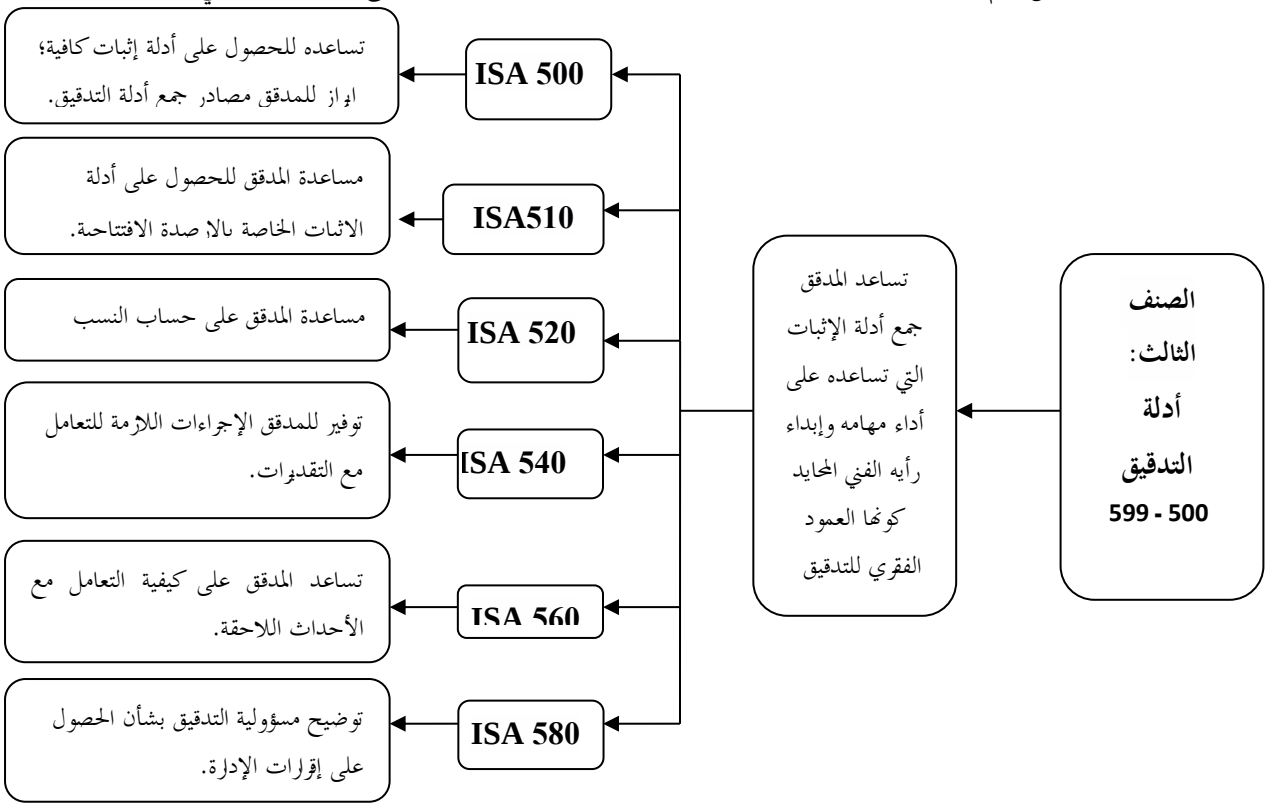
حيث تناولت الفقرة 7 من المعيار الدولي تعريف الإقرارات الخطية على أنها بيان مكتوب تقدمه الإدارة للمدقق قصد المصادقة على بعض الأمور أو لتدعيم أدلة تدقيق أخرى.

انطلاقا مما سبق وبناءً على المعلومات المتحصل عليها سوف يتم تلخيص أثر هذه المعايير الخاصة أدلة التدقيق التي تخص الصنف الثالث المرقم من المعيار 500 – 599 على مهنة التدقيق والتي يتم حصرها في الشكل الموالي:

1 international Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Service Pronouncements**, edition 2016-2017. P: 578-585.

تم الترجمة عن طريق الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

الشكل رقم (11): اعتماد معايير التدقيق الدولية الخاصة أدلة التدقيق على التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة التي تخص معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالصنف الثالث المتحصل عليها من:

International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, edition 2016-2017. تم الترجمة عن طريق الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

المطلب الرابع: معايير الاستفادة من عمل الآخرين

يجد المدقق أحيانا صعوبات للتعامل مع حالات خارجة عن ميدانه المالي والاقتصادي والمحاسبي، فيرجع إلى عمل الآخرين للاستفادة من خبراتهم، لهذا خصص الاتحاد الدولي للمحاسبين المكلف بتنظيم المهنة معايير خاصة باعتماد المدقق على أعمال الآخرين في ثلاثة معايير مرقمة من 600 إلى 699 صنفت ضمن المجموعة الرابعة الموسومة ب" الاستفادة من عمل الآخرين".

1- المعيار الدولي للتدقيق رقم 600: "الاعتبارات الخاصة، عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل المدقق "

جاء المعيار الدولي للتدقيق رقم 600 الموسوم باعتبارات الخاصة، عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل المدقق، إلى توضيح للمدقق الذي يسعى إلى الحصول على معلومات من مدققي المؤسسات الأخرى التابعة لنفس المؤسسة الأم، أي بمعنى مدقق يقوم بتدقيق مؤسسة لها عدة فروع وهذا الأخير يسعى إلى الحصول على معلومات حول حسابات المجمعات الأخرى التي تدقق من مدقق أخر. كما حددت الفقرة 8 من المعيار على الأهداف التي يسعى تحقيقها من المدقق خاصة كونه سيتصرف كمدقق على القوائم المالية للمجمع، في هذا الحالة يجب عليها الالتزام بهاذين النقطتين:

- يجب على المدقق الاتصال بمدققي مكونات المجموعة بشكل واضح حول نطاق وتوقيت عملهم بشأن المعلومات المالية ذات العلاقة بمكونات المجموعة ونتائجهم؛
- الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة التي تتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بمكونات المجمع وكيفية توحيد القوائم المالية لإبداء رأي فني محايد حول مصداقيتها حسب ما نصت عليه القوانين المعمول بها.

كما حدد المعيار الدولي بعض الاعتبارات التي يجب الالتزام بها المدقق حتى يتمكن من الاستفادة من عمل مدقق آخر، حيث تم التطرق إليها في الفقرات من 11 إلى 33 التي سوف يتم تلخيصها في العناصر الموالية[1]:

- **الاستمرارية:** يقصد بها عند استعمال المدقق لعمل مدقق آخر لا يمكن له الإشارة عن ذلك في التقرير المعد من طرف إلا إذا مطلوبا بموجب نظام أو لائحة، ففي هذه الحالة يشير في تقريره على أن هذه الإشارة لا تخفض من مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بشأن مهمة التدقيق؛
- **القبول والاستمرار:** وجوب الشريك المسؤول على ارتباط المجموعة تحديد إن كان من السهل الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة التي تساعده على إبداء الرأي الفني المحايد، أما في حالة استنتج أنه من غير للممكن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بسبب القيود المفروضة عليه من الإدارة، أو الانسحاب إن كان في إطار المهمة؛
- **الاستراتيجية العامة للتدقيق وخطة التدقيق:** يجب على أعضاء فريق مهمة التدقيق القيام بوضع استراتيجية وكذا خطة التدقيق اللازمة التي يوف يتم السير عليها، مع وجوب فحصهما من طرف المدقق؛
- **فهم المجمع ومكوناته وبيئتها:** يجب على المدقق التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها هذا من خلال الحصول على فهم المؤسسة وبيئتها، مع وجوب تعزيز فريق العمل بذلك من خلال أدوات الرقابة في المجمع التي يتم الحصول عليها من خلال القبول أو الاستمرار؛
- **فهم مدقق العنصر:** إذا خطط فريق العمل وضع مدقق آخر لتدقيق بشأن المعلومات المالية يجب عليه معرفة مدى التزامه وفهم المتطلبات الأخلاقية، بالإضافة عن استقلاليته التامة وكذا التأكد من كفاءته.

2- المعيار الدولي للتدقيق رقم 610: "استخدام عمل المدققين الداخليين"

في ظل انتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات وتوسع الاستثمار الأجنبي الذي ساهم في زيادة نشاط المؤسسات وتعقد عملياتها وتضاعف حجمها، إلا أن هذا الأمر لو يعود بالفائدة على أصحاب المشروع كون زيادة النشاط يؤدي إلى رفع الأرباح والفوائد من جهة، لكن يؤثر على عمل المدقق الخارجي ويصعب من مهمته من جهة أخرى نظرا لنقص المعلومات وعدم درايته بأعمال المؤسسة ونشاطاتها كونه مستقل تماما عن المؤسسة. هذا ما يجعل المدقق الخارجي يستعين بأشخاص ذوي الخبرة الكافية التابعين إلى المؤسسة كالمدقق الداخلي.

نظرا لدرجة التكامل بين الوظيفتين تم تخصيص المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 الموسوم باستخدام عمل المدققين الداخليين لتوضيح العلاقة بينهما وكذا يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وإرشادات للمدقق الخارجي عند استخدام أعمال المدقق الداخلي وتوضيح مسؤوليات الواجب الالتزام بها أثناء الاعتماد على أعماله.

1 IFAC, IAASB, ISA 600, **Special considerations audit of group Financial Statements (Including the work of component Auditors).** International Federation of Accountants, New York, USA, 2014, p582-587. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a033-2010-iaasb-handbook-isa600.pdf 15/04/2019 in 20.45

حيث تطرق المعيار في فقرته رقم 7 إلى تقديم مفهوم التدقيق الداخلي حيث عرفها على أنها: "نشاط تقويمي مؤسس أو مقدم كخدمة للمؤسسة، حيث تتضمن وظائفها اختبار وتقويم ومتابعة كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية"[1].

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن التدقيق الداخلي هو عبارة عن وظيفة يقوم بها شخص مهني مؤهل تابع للمؤسسة حيث تكمن مهمته تقييم الأنشطة المقررة في المؤسسة وكذا مراقبة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليته داخل المؤسسة.

كما بين المعيار في إحدى فقراته فعاليات التدقيق الداخلي والتي لخصها في النقاط الموالية:

- فحص البيانات المالية والمحاسبية؛
- فحص وتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لاستخراج نقاط القوة والضعف للتأكد من فعاليته؛
- فحص مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة الداخلية للمؤسسة.

كما لخص المعيار في فقرته أ3 على أهداف وظيفة التدقيق الداخلي والتي أقر على أنها تتضمن على واحد أو أكثر مما يلي[2]:

- **متابعة الرقابة الداخلية**: فحص أدوات الرقابة ومتابعة عملها والتوصية بإدخال تعديلات عليها؛
- **اختبار المعلومات المالية والتشغيلية**: فحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس والتقرير عن المعلومات المالية والتشغيلية؛
- **فحص الأنشطة التشغيلية**: تسعى مهمة التدقيق الداخلي إلى فحص جدوى وكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية بما في ذلك الأنشطة الغير المالية للمؤسسة؛
- **إدارة الخطر**: إن مهمة التدقيق الداخلي تساعد على التعرف بحالات التعرض المهمة للخطر وتقويمها، والمساهمة في تحسين نظام الرقابة وإدارة الخطر.

في الأخير انطلاقا مما سبق يمكن القول أن التدقيق الخارجي والداخلي هما وظيفتين متكاملتين، إذ يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي لكون الأول مستقل عن المؤسسة ليس له دراية ومعرفة عنها ولا على نشاطها خاصة في ظل كثرة المعاملات والمعلومات المالية لذا يصعب على المدقق الخارجي أداء مهمته دون الاستعانة بأعمال الداخلي، حيث هذا التكامل بين الوظيفتين يسهل أو يصعب من التدقيق الخارجي بتقدير مدى جودة نظام الرقابة الداخلية ومعرفة مدى التزام المؤسسة بالقوانين المعمول بها، كما يساعد هذا التكامل إلى زيادة الثقة ومصداقية القوائم المالية وكذا تقرير المدقق الخارجي والحد من الغش والتلاعبات، أما بالنسبة للإدارة فانه يساعد على زيادة الثقة في المدقق الداخلي والرفع من خبرته نتيجة الاحتكاك بين الطرفين مما يعود إيجابا على المؤسسة.

3- المعيار الدولي للتدقيق رقم 620: "استخدام عمل مدقق خبير"

إن المدقق مختص في العلوم المالية والمحاسبية فليس له علم بباقي العلوم فقد يواجه بعض الصعوبات عند تأدية مهمته عند تدقيق حسابات مؤسسة ما في مجالات مختلفة هذا ما يصعب عليه الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة في القانون، العقارات، التأمين، خبرة تقييم المعدات..... الخ. عند وقوعه في هذه الحالات يسعى المدقق إلى الحصول على أدلة إثبات هذا عن طريق التعاون مع الغير كالمؤسسات المتخصصة والخبراء بصورة مستقلة عن طريق التقارير، أو الآراء، معلومات من خبراء متخصصين. لكن قبل الاستفادة من عمل الخبير يجب عليه تقييم كفاءته المهنية من خلال معرفة الشهادات المهنية، الخبرة، سمعة الخبير في المجال.

1International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements** Cit, P:970.

2 **Ibid**, P:978.

خصص الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي رقم 620 الموسوم استخدام عمل مدقق خبير ليبين للمدقق إرشادات وتحديد معايير عن استخدام عمل الخبير كدليل إثبات في مهمة التدقيق، كما يوضح له مسؤوليات تجاه الأطراف الخبيرة بالمجالات الأخرى.

عند حصول المدقق على المعلومات التي يحتاجها يتحمل هذا الأخير وحده المسؤولية أثناء إبداء رأيه، لا تؤدي إلى نقص قيمته بفضل استخدام عمل خبير، فان استنتج المدقق أن عمل هذا الخبير يعد كافيا لغرض التدقيق فسوف يتم المدقق نتائج واستنتاجات الخبير في مجال خبرته واستخدامها كأدلة إثبات في مهمته.

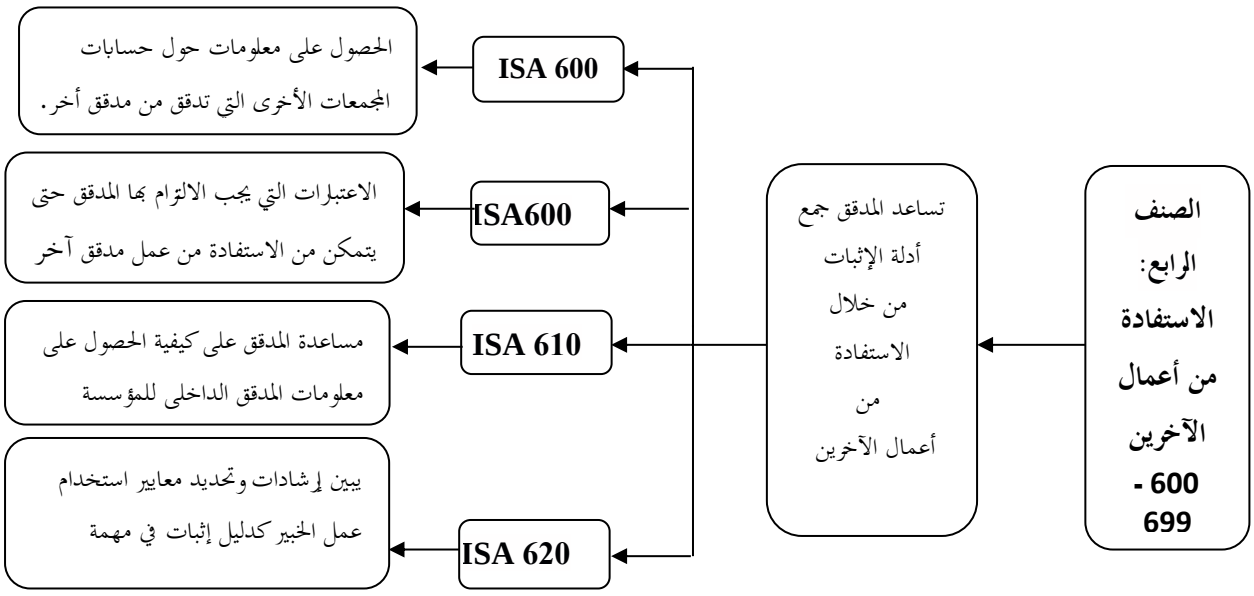
لخص المعيار الدولي في فقرته أ1 العناصر التي تتمثل الخبرة بخلاف المحاسبة والتدقيق وحددها في النقاط الموالية[1]:

- تقويم الأدوات المالية المعقدة، الأراضي، المباني، المصانع والآلات، المجوهرات، التحف، الأصول غير الملموسة.... الخ؛
- العملية الحسابية الاكتوارية للالتزامات المصاحبة لعقود التأمين أو خطط تقاعد الموظفين؛
- تقدير احتياطات الغاز والبترول؛
- تقويم الالتزامات البيئية وتكاليف تنظيف الموقع؛
- تفسير العقود والأنظمة واللوائح؛
- تحليل قضايا الالتزام الضريبي المعقدة أو غير المألوفة.

يمكن القول في الأخير أن الاستناد للخبراء في مجالاتهم غير المحاسبة والتدقيق يساعد المدقق على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للاستناد عليها أثناء مهمته هذا ما يسهل له المهمة لإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية بكل مصداقية.

انطلاقا مما سبق وبناءً على المعلومات المتحصل عليها سوف يتم تلخيص أثر هذه المعايير الخاصة الاستفادة بعمل الآخرين التي تخص الصنف الرابع المرقم من المعيار 600 – 699 على مهنة التدقيق والتي يتم حصرها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (12): اعتماد معايير التدقيق الدولية الخاصة الاستفادة بعمل الآخرين على التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة التي تخص معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالصنف الرابع المتحصل عليها من:

International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, edition 2016-2017. تم الترجمة عن طريق الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

1 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص:664.

المطلب الخامس: نتائج تقارير التدقيق والمجالات المتخصصة

خصص هذا المطلب للتطرق إلى المعايير الخاصة بالصنفين الأخيرين من معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الخاص بنتائج تقرير التدقيق وكذا المجالات المتخصصة.

أولا: نتائج تقارير التدقيق

يعد تقرير المدقق المنتج النهائي للتدقيق الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية بعد الاستناد على أدلة الإثبات التي جمعها نظرا لأهميته خصص الصنف الخامس من إصدارات معايير التدقيق الدولية الصادرة وفق آخر إصدار إلى تقرير المدقق، حيث جاء هذا الصنف تحت تسمية **نتائج وتقارير التدقيق**، الذي يضم 5 معايير مرقمة من 700 إلى غاية 799.تسعى إلى توضيح مسؤوليات المدقق عند إعداد التقرير مع ذكر محتوياته، يمكن التطرق إلى أهم هذه المعايير في العناصر الموالية:

1- المعيار الدولي للتدقيق رقم 700: "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"

تم إصدار المعيار الدولي رقم 700 الذي خصص للتطرق على المحطة الأخيرة لمهمة التدقيق هي إعداد التقرير وتكوين الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية بعد الاستناد على أدلة الإثبات المجمعة من طرفه، حيث يكمن الغرض منه هو تحديد معايير إعداد التقرير من خلال إبراز شكله ومحتواه، كما يتناول مسؤولية المدقق عن تكوين رأي في القوائم المالية كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق المعد كنتيجة لتدقيق القوائم المالية.

لكن قبل إبداء رأي الفني حول مصداقية القوائم المالية وإعداد التقرير يجب على المدقق التحقق ما إذا كانت القوائم المالية معدة حسب متطلبات الممارسات المحاسبية وكذا القواعد المتفق عليها دوليا، بالإضافة إلى تقييم ما إذا كانت[1]:

- اتساق ومطابقة السياسات المحاسبية المختارة مع إطار التقرير المالي المنطبق؛
- التقديرات المحاسبية التي أجرتها المؤسسة تعد معقولة؛
- ملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية؛
- ملائمة وموثوقية المعلومات المتواجدة في القوائم المالية مع إمكانية المقارنة؛
- إفصاح القوائم المالية بشكل كاف عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمطبقة

كما تطرق المعيار في فقراته 20-28 إلى شكل التقرير والعناصر الوجوب وجودها والتي لخصها في النقاط الموالية[2]:

- وجوب إعداد تقرير المدقق في شكل مكتوب؛
- الإشارة إلى عنوان التقرير والجهة المراد إرساله لها؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيد التي تحتوي على مسؤوليات الإدارة والمدقق وكذا ذكر القوائم المالية المدققة؛
- تحديد فقرة النطاق أي شرح تفصيلي لمهمة التدقيق؛
- تحديد رأيه حول مصداقية القوائم المالية في فقرة الرأي مع وجوب ذكر (اسم المؤسسة، تحديد عنوان كل قائمة مالية، تحديد تاريخ أو فترة كل قائمة، ملخص السياسات المحاسبية).

1 International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, Op Cit, P 1016.
2 **Ibid**, P:1018,1019.

في الأخير يمكن القول إن التقرير يعد أخر محطة لمهمة التدقيق لذا يجب على المدقق الاهتمام بشكله ومحتواه نظرا لأهميته البالغة لإيصال المعلومات للإدارة بدرجة أولى والأطراف الخارجية المستفيدة من تلك المعلومات لهذا أعطت معايير التدقيق الدولية اهتماما كبيرا لهذا العنصر لأهميتها البالغة من خلال تخصيص مجموعة كاملة خاصة به.

2- المعيار الدولي للتدقيق رقم 705: "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"

يتناول المعيار الدولي مسؤولية المدقق بشأن إصدار تقرير مناسب للظروف يستنتج وجوب تعديل رأيه، كما جاء ليوضح كيف يتأثر شكل التقرير ومحتواه عندما يبدي المدقق رأيا معدلا. إذ وضع هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة وهي الرأي المتحفظ، الرأي السلبي، الامتناع عن الرأي والتي لخصها في فقراته 7-10 التي يمكن توضيح معانيها على النحو التالي[1]:

- **الرأي المتحفظ**: يجب على المدقق إبداء رأيا متحفظا عندما:
  - بعد الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة اتضح جوهرية التحريفات بالنسبة للقوائم المالية؛
  - عدم قدرة المدقق الحصول على عدد كافي من أدلة التدقيق التي يستند عليها لإبداء رأيه.
- **الرأي المعارض**: يبدي المدقق هذا الرأي عندما يستنتج بعد الاستناد على أدلة التدقيق المتحصل عليها إن التحريفات تعد جوهرية وشائعة في القوائم المالية؛
- **الامتناع عن إبداء الرأي**: يمتنع المدقق على إبداء رأيه الفني عند صعوبة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة التي تشكل أساس الرأي، واستنتاج أن التأثيرات المحتملة للتحريفات الغير مكتشفة على القوائم المالية إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية وشائعة.

كما حدد المعيار في فقرته رقم **2** اعتماده على القرار بخصوص مناسبة أي نوع من تلك الآراء المعدلة إذ يعتمد على ما يلي:

- حكم المدقق على بشأن مدى شيوع التأثيرات أو التأثيرات المحتملة لهذا الأمر على القوائم المالية؛
- طبيعة الأمر الذي أدى إلى التعديل، إما أن تكون القوائم محرفة بشكل جوهري، أو صعوبة الحصول على أدلة التدقيق المناسبة.

3- المعيار الدولي للتدقيق رقم 706: " فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل "

يتناول المعيار الإبلاغ الإضافي في التقرير عندما يرى المدقق أنه ضروري للفت انتباه المستخدمين لأمر أو أمور تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، والتي تعد من الأهمية بحيث تشكل أساس لفهم المستخدمين للقوائم المالية، أو لفت الانتباه لأمر أو أمور أخرى بخلاف تلك المعروضة أو المفصح عنها في القوائم والتي تعد بفهم المستخدمين للتدقيق أو لمسؤوليات المدقق أو لتقريره.

حيث عرف المعيار فقرة التأكيد أو فقرة لفت الانتباه على أنها فقرة مضمنة في تقرير المدقق تشير إلى أمر ما تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، والذي يعد حسب حكم المدقق من الأهمية بحيث يشكل أساسا لفهم المستخدمين[2].

ولتوضيح أكثر عن هذه الفقرة خصص المعيار في الفقرة التوضيحية أ5 أمثلة عن الظروف التي قد يرى فيها المدقق أنه من الضروري تضمين فقرات لفت الانتباه هي[3]:

- كارثة كبيرة أثرت أو لا تزال تؤثر بشكل مهم على المركز المالي للمؤسسة؛
- عدم تأكد فيما يتعلق بالنتيجة المستقبلية لتصرف استثنائي قضائي أو تنظيمي؛

1 International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, Op Cit – P: 1137, 1138.

2 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص :720

3 International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, Op Cit- P: 1192.

- حدث لاحق مهم والذي يحدث بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ التقرير؛
- التطبيق المبكر لمعيار محاسبي جديد له تأثيري جوهري على القوائم المالية عندما يسمح بذلك.

مثال عن فقرة الانتباه

يقوم المدقق على إضافة هذه الفقرة عندما تقتضي الضرورة وتكون على النحو التالي:

نود لفت الانتباه إلى الإيضاح **X** المرفق مع القوائم المالية، الذي يوضح تأثيرات حريق مرافق إنتاج الشركة، ولم يتم تعديل رأينا بناءً على هذا الأمر.

4- المعيار الدولي للتدقيق رقم 710: "المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة".

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات المقارنة في عملية التدقيق، وعندما يتم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق أو عندما لا يتم تدقيقها.

حيث يمكن تلخيص هذه المسؤوليات في النقاط الموالية[1]:

1-4 مسؤوليات المدقق عن القوائم المالية المقارنة* والتقرير عنها:

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات التقارير المالية المناسبة وهذا يتطلب قيام المدقق بتقرير حول ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كانت كان تم إجراء تسويات أو افصاحات مناسبة، إضافة عن ذلك وضع تقرير خاص حول ما إذا كانت السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو افصاحات مناسبة.

2-4 مسؤوليات المدقق عن الأرقام المقابلة* والتقرير عنها:

يقصد بالأرقام المقارنة على أنها: "تلك المعلومات المقارنة حيث تكون المبالغ للفترة السابقة مضمنة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، أي أن تقرأ فقط في علاقتها بالمبالغ والافصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية ويخضع مستوى التفصيل المقدم في المبالغ والافصاحات المقابلة بشكل أساس لمدى ملاءمتها لأرقام الفترة الحالية.

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة أو المقابلة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المقابلة أقل بكثير من تلك المنجزة على الأرقام السنة الحالية، وهي محددة اعتياديا بالتأكد أن الأرقام المقابلة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، يجب أن يحتوي تقرير المدقق على إشارة خاصة للأرقام المقابلة فقط في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظ أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا، وأن الأمر الذي أدى إلى التقيد قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية.

---

1 أحمد حلمي جمعة، **"تطور معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"**، الكتاب الثاني، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص:115-119.

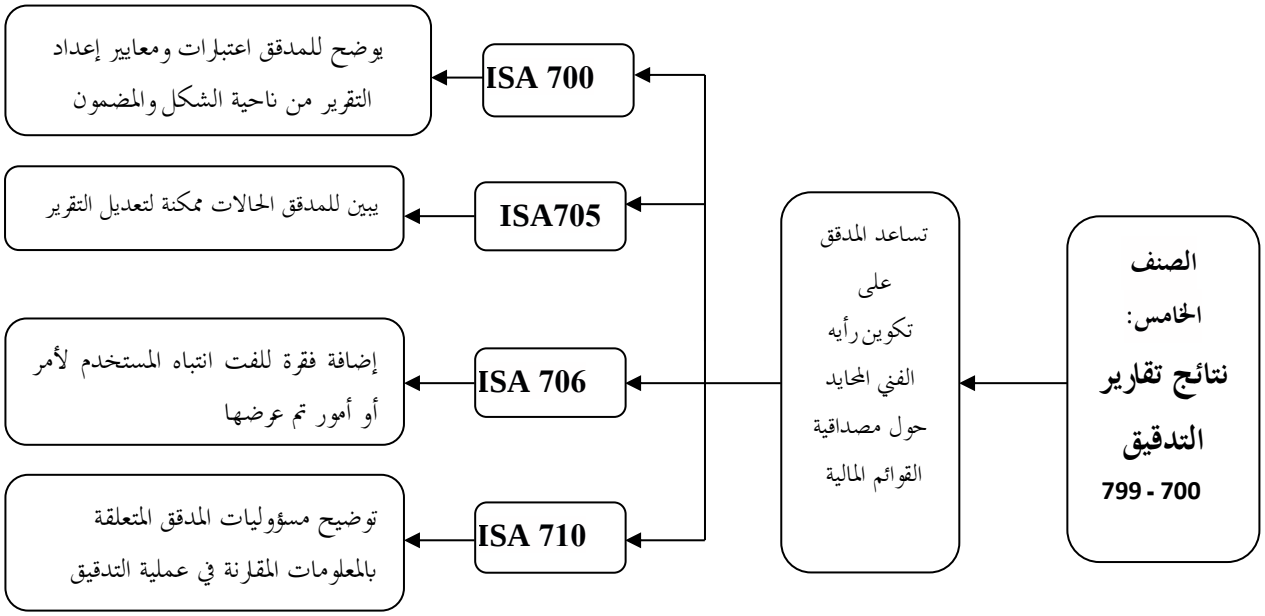
***القوائم المالية المقارنة:** يقصد بها المعلومات المقارنة حيث تكون المبالغ والافصاحات الأخرى للفترة السابقة مضمنة، بغرض المقارنة مع القوائم المالية للفترة الحالية لكن إذا تمت تدقيقها.

* **الأرقام المقابلة:** المعلومات المقارنة حيث تكون المبالغ للفترة السابقة مضمنة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، أي أن تقرأ فقط في علاقتها بالمبالغ والافصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية ويخضع مستوى التفصيل المقدم في المبالغ والافصاحات المقابلة بشكل أساس

في الأخير يمكن القول إن المعيار أصدر لمساعدة المدقق على التأكد أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم تدقيقها.

انطلاقا مما سبق وبناءً على المعلومات المتحصل عليها سوف يتم تلخيص أثر هذه المعايير الخاصة نتائج تقارير التدقيق التي تخص الصنف الخامس المرقم من المعيار 700 – 799 على مهنة التدقيق والتي يتم حصرها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (13): اعتماد معايير التدقيق الدولية الخاصة بنتائج تقارير التدقيق على التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة التي تخص معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالصنف الخامس المتحصل عليها من: الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن، إصدارات 2014.

ثانيا: المجالات المتخصصة

سيتم التطرق في هذا العنصر إلى المعايير المتعلقة بالمجالات المتخصصة التي تخص التقارير الخاصة وهي التي تشكل الصنف السادس المرقمة من 800 إلى 899 ولعل أهمها يتم حصرها في النقاط الموالية:

1- المعيار الدولي رقم 800: "الاعتبارات الخاصة– عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة الأهداف الخاصة"

إن الهدف من صدور هذا المعيار الدولي هو توضيح للمدقق القواعد والإرشادات التي ترتبط بخصوص التدقيق ذات الغايات الخاصة بما في ذلك القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما، حسابات معينة عناصر حسابات أو بنود للقوائم المالية، مدى الالتزام بالعقود المتفق عليها، القوائم المالية الملخصة.

كما يتلخص هدف المدقق عند تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق القوائم المالية المعدة لإطار غرض هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة ذات الصلة[1]:

- قبول العملية؛
- تخطيط وتنفيذ العملية؛

1 International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**,Op Cit, P 1138.

- تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية.

حيث سمي المعيار بالاعتبارات الخاصة كونه يبين للمدقق الاعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان عند قبول المهمة، ثم في التخطيط وتنفيذ المهمة وأخيرا عند إعداد التقرير حيث لخصها المعيار في الفقرات 8-9-13، والتي يمكن حصرها في النقاط الموالية[1]:

- **الاعتبارات الخاصة عند قبول مهمة التدقيق**

لوحظ أن المعيار الدولي رقم 200 تطرق إلى مدى قبول المدقق لإطار التقرير المالي المطبق عند تدقيق القوائم المالية، أما المعيار الدولي للتدقيق رقم 800 الموسوم "بالاعتبارات الخاصة، عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة للأهداف الخاصة" جاء لبين للمدقق وجوب تحديد مدى قبوله إطار التقرير المالي المطبق عند تدقيق القوائم المالية.

حيث أقرت الفقرة 8 من المعيار الدولي على وجوب المدقق فهم الغرض من إعداد هذه القوائم المالية، ومن هم المستخدمين الرئيسيين لهذه القوائم، بالإضافة إلى الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يعد مقبولا بحسب الظروف.

- **الاعتبارات الخاصة عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق**

حسب ما أقرته الفقرة 9 من المعيار الدولي يجب على المدقق أن يمتثل لجميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بمهمة التدقيق، حيث ألزمت الفقرة على وجوب تحديد المدقق ما إذا كان تطبيق معايير التدقيق الدولية يتطلب اعتبارا خاصا في ظروف العملية عند تخطيط وتنفيذ مهمة تدقيق القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة.

- **الاعتبارات الخاصة عند تكوين الرأي وإعداد التقرير**

يجب على المدقق الالتزام بتطبيق متطلبات المعيار الدولي رقم 700 عند إعداد التقرير وتكوين رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية، كما يجبر المدقق على أن يقوم ما إذا كانت القوائم المالية تشير أو تصف كاف لإطار التقرير المالي المطبق. كما أوضحت الفقرة 13 من المعيار الدولي رقم 800 أنه في عند إعداد المدقق تقريره حول القوائم المالية ذات الغرض الخاص يجب عليه إبراز الهدف الذي من أجله أعدت هذه القوائم، ومستخدمي المعلومات التي تحتويها، بالإضافة إلى الإشارة إلى مسؤولية الإدارة بشأن تحديد أن إطار التقرير المالي المطبق يعد مقبولا بحسب الظروف.

2- المعيار الدولي رقم 810: " عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة ".

يتناول المعيار مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة طبقا لمعايير التدقيق الدولية، حيث تعرف القوائم المالية الملخصة على أنها: "معلومات مالية تاريخية تشتق من قوائم مالية ولكنها تحتوي تفاصيل أقل من القوائم المالية، مع توفير عرض هيكلي متسق مع العرض الوارد للقوائم المالية للموارد الاقتصادية للمؤسسة، أو التزاماتها في لحظة زمنية أو التغيرات خلال فترة زمنية"[2].

كما لخص المعيار الدولي رقم 800 في فقرته 2 على أهداف المدقق والتي حصرها في نقطتين أساسيتين[3]:

- تحديد إمكانية قبول المهمة لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة؛
- إذا تعاقد المدقق لإعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة يجب عليه تكوين رأيه عن القوائم المالية الملخصة استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات المتحصل عليها، وفي الأخير إعداد تقرير مكتوب يوضح رأيه الفني.

1 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات 2014، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 783،784

2 International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, Op Cit, P 36.

3 **Ibid,** P1405.

بعد إعداد القوائم المالية الملخصة يقوم المدقق بتدقيق هذا النوع من القوائم، مع وجوب الالتزام باعتبارات المعيار والتي لخصها في فقراته انطلاقا من قبوله للمهمة إلى غاية إعداد التقرير النهائي، حيث تطرق في فقراته على الاعتبارات الواجب الالتزام بها عند التدقيق ولخصها في العناصر الموالية:

1- قبول مهمة التدقيق:

تطرقت الفقرة 6 عن الاعتبارات الواجب الالتزام بها قبل قبول المهمة والتي لخصتها فيما يلي[1]:

- تحديد ما إذا كانت الضوابط المطبقة مقبولة؛
- الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤولياتها عند إعداد القوائم المالية الملخصة وفقا للضوابط المطبقة، وجعل هذه القوائم المدققة متاحة للمستخدمين المعنيين للقوائم الملخصة دون صعوبة كبيرة، بالإضافة إلى تضمين تقرير المدقق عن القوائم المالية الملخصة في أي وثيقة تحتوي على القوائم المالية الملخصة وتشير إلى أن المدقق قد أعد تقريرا بشأنها. وفي الأخير الاتفاق مع الإدارة على شكل الرأي عن القوائم المالية الملخصة.

2- الإجراءات:

لتأسيس رأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية ألزمت الفقرة 8 على وجوب تطبيق الإجراءات التالية عند تدقيق القوائم المالية الملخصة وحصرها في النقاط الموالية:

- تقييم إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكل كاف عن الضوابط المطبقة؛
- تقييم ما إذا كانت تقييم إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكل كاف عن طبيعتها الملخصة وتحدد القوائم المالية المدققة؛
- عندما لا تكون القوائم المالية الملخصة مصحوبة بالقوائم المالية المدققة يجب عليه تقييم ما إذا كانت تبين بوضوح مصدر الحصول على القوائم المالية المدققة أو إيجاد النظام أو اللائحة التي تنص على أنه لا حاجة لتوفير القوائم المالية المدققة للمستخدمين.

3- تقرير المدقق حول القوائم المالية الملخصة:

لخصت الفقرة 16 من المعيار الدولي رقم 810 عناصر تقرير المدقق عن القوائم المالية الملخصة وهي:

- عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مدقق مستقل؛
- الموجه إليه؛
- الفقرة الافتتاحية: تحديد فيها أن القوائم المالية الملخصة التي يقوم المدقق بإعداد تقريرا بشها، بما في ذلك ذكر عنوان كل قائمة متضمنة للقوائم المالية الملخصة؛
- تحديد القوائم المالية المدققة؛
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الملخصة؛
- مسؤولية المدقق؛
- توقيع المدقق؛
- تاريخ التقرير؛
- عنوان المدقق.

1 International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, Op Cit, P:1406-1412.

خلاصة

من خلال العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية يمكن القول أن الهدف الرئيسي من صدور هذه المعايير الدولية من الهيئة المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبية يكمن في تحقيق التوافق الدولي وتوحيد الممارسات المهنية الدولية قصد التقليل أو الحد من الفضائح والانهيارات المالية الدولية التي شهدها العالم بالإضافة إلى أهداف أخرى لا تقل أهمية عن الأولى حيث وجود معايير تدقيق موحدة دوليا يسهل على اتخاذ القرارات الاستثمارية بسهولة وهذا نظرا لسهولة إعداد المقارنة بين القوائم المالية من أكثر من دولة واحدة، كما تعد إطار العمل الذي يحظى بالقبول العام من طرف ممارسي المهنة نظرا كونها تمكن من ضبط عملهم وتحسين أدائهم واتخاذها مرجع أو استرشادي يمكن الرجوع إليها عند الشكوك والعراقيل التي قد تواجهه وكذا عند قصور المعايير المحلية.

كما أن هذه المعايير تكتسي أهمية بالغة بفضل الدور الفعال التي تلعبه في دعم ثقة المجتمع استرجاعها خاصة بعد الأزمات والفضائح المالية التي شهدها العالم مما جعل المستثمرين والملاك يشككون في مهنة التدقيق كون عدم قدرة مكاتب التدقيق الدولية في الكشف عن الغش والتلاعبات التي شهدتها هذه الشركات. بالإضافة إلى إرشاد مزاولي المهنة في تقييم أعماله لإزالة أي التباس أو غموض من أذهانهم شرط أن تكون تحظى بالقبول العام ومتعارف عنها دوليا.

من جهة أخرى من خلال عرض هذه المعايير اتضح أنها تحتوي على عدة مبادئ ومسؤوليات التي توضح للمدقق كل المسؤوليات التي تقع على عاتقه أثناء تأدية مهامه وكذا معايير التخطيط والرقابة الداخلية كونهما من أهم الإجراءات العملية لمهمة التدقيق هذا لعدم الوقوع في الأخطاء الجوهرية التي تعرقل مهمة التدقيق، كذلك احتوت على معايير تخص أدلة التدقيق والتي حصرت معظمها في هذا الصنف نظرا لأهمية جمع الأدلة في مهمة المدقق كونها العمود الفقري لها بدونه يقوم المهني برفض المهمة وعدم المواصلة هنا تتضح مكانة أدلة التدقيق كونه يقوم بالاستناد عليها عند إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية. إذ أن هذه المعايير تتميز بالعالمية كونها ذات قبول عام دولي وصادرة عن هيئة دولية تسعى إلى تنظيم المهنة وخدمة الاقتصاد الدولي.

والجزائر كغيرها من دول العالم تعمل جاهدة الى تطبيق هذه المعايير الدولية للتدقيق ISA، اذ اتضح ذلك من خلال الإصلاحات المحاسبية التي مست المنظومة الاقتصادية عامة، المحاسبة والتدقيق خاصة وكانت الانطلاقة بالتخلي عن المخطط الوطني المحاسبي PCN وتعويضه بالنظام المحاسبي المالي ضمن القانون 07-11 الذي أصبح ساري المفعول 01 جانفي 2010 على كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولم تقتصر هذه الإصلاحات في هذا الحد بل شملت المحاسبة والتدقيق وهذا التخلي عن القانون 91-08 المنظم للمهنة وتعويضه بالقانون الجديد 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد الذي أصدر في جوان 2010 في اطار إعادة هيكلة المنظمات المشرفة على المهنة، هذا بهدف إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق قصد تطويرها وتدويلها عالميا، وإصدار معايير محلية للتدقيق يتم الاستناد عليها وجعلها مرجع يحتذى به وكذا اختصار الجهد والوقت تهدف الى تحصيل أكبر. وهذا ما يتناوله الفصل الثالث.

الفصل الثالث:

تنظيم وممارسة التدقيق في الجزائر

في ظل القوانين الجديدة

تمهيد:

في اطار تحسين جودة الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق المحلية وتطوير الممارسات المهنية المحاسبية، وتدويل مهنة المحاسبة والتدقيق دوليا قامت الدولة الجزائرية بعدة إصلاحات مست المنظومة الاقتصادية والمحاسبية عامة، حيث لم تقتصر على المحاسبة بل شملت حتى مهنة التدقيق نظرا للدور الفعال التي تلعبه المهنة في المنظومة الاقتصادية المحلية وهذا عن طريق اصدار عدة قوانين أهمها القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، هذا بغية التنظيم الجيد للمهنة ومن أجل تفسير وشرح هذا القانون وتدعيمه تم صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية قصد ضمان السير الحسن للمهنة والارتقاء بها على الصعيد الدولي وكذا إعادة هيكلة وتنظيم المنظمات المهنية المشرفة على المهنة بالإضافة الى تحديث المجلس الوطني للمحاسبة.

وفي اطار ضمان السير الحسن لمهمة المدقق واختصار عاملي الوقت والجهد سعت الجزائر بعد التفكير والدراسة والتحليل الى اصدار معايير محلية للتدقيق سميت **بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** التي كانت فكرتها سنة 2011 بعد المجهودات الجبارة للوزارة الوصية والمجلس الوطني للمحاسبة تم صدرها رسميا على شكل مقررات كل مقرر يحتوي على أربعة معايير محلية بداية من 04 فيفري 2016 بداية صدو اول مقرر وصولا الى المقرر الرابع الصادر في 24 سبتمبر 2018 ليصل عددها 16 معيار محلي لغاية اليوم، اذ يكمن الهدف من إصدارها تطوير مهنة التدقيق في الجزائر وهذا من خلال الرفع من مستوى أداء المهنيين، يقلل من الأخطاء وتسهيل اكتشاف الفساد والتلاعبات، تحسين جودة مهنة التدقيق الخارجي.

سيتم محاولة توضيح كل هذه المساعي التي تخص تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر من خلال هذا الفصل الذي تم تقسميه إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

المبحث الأول: تنظيم التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات؛

المبحث الثاني: محافظ الحسابات في الجزائر وفق القانون 10-01؛

المبحث الثالث: مجهودات الجزائر في تبني معايير تدقيق محلية تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.

المبحث الأول: تنظيم التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات

عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات عديدة التي مرت عبر عدة مراحل وهذا راجع الى التطورات الاقتصادية التي شهدتها البلاد آنذاك، من خلال ذلك سعى المشرع الجزائري الى سن العديد من القوانين والتشريعات والمراسيم التنفيذية لتطويرها وتنظيمها وجعلها أكثر مصداقية نظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها المهنة في المنظومة الاقتصادية المحلية.

انطلاقا من هذا تم تخصيص هذا المبحث للتعرف على مهنة التدقيق في الجزائر من خلال التطرق الى الحقبات الزمنية التي مرت بها، بالإضافة الى الهيئات المشرفة على المهنة في ظل الإصلاحات التي عرفتها البلاد مؤخرا.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

شهدت مهنة التدقيق في العصور الماضية تطورات سريعة حتى وصلت إلى المستوى التي تعيشه في الفترة الحالية، وهذا بفضل القوانين والمراسيم التنفيذية التي تم صدورها عبر الهيئات المشرفة على المهنة بغية تحقيق أفضل مستوى للمهنة، حيث مرت عبر عدة مراحل والتي سوف يتم حصرها في هذا العنصر. لقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بعدة مراحل مترابطة، اذ يمكن التطرق إليها عبر تسلسلها الزمني فيما يلي[1]:

- **قبل الاستقلال**

عرفت هذه المرحلة خضوع مهنة التدقيق تخضع لقوانين المستعمر الفرنسي.

- **بعد الاستقلال**

بعد حصول الجزائر على الاستقلال عرفت المؤسسات والهيئات معاناة ومشاكل كثيرة من ناحية التنظيم والتسيير وكذا التأطير ونقص الكفاءات، إذ أن الجزائر شهدت فراغا كبيرا في شتى الميادين بعد حصولها على الاستقلال وهذا شيء مفروغ منه كون البلاد كانت خاضعة لسلطة المستعمر الفرنسي وكذا قوانينه إلى غاية حصولها على الاستقلال. حيث ظلت مهنة المحاسبة والتدقيق غداة الاستقلال خاضعة للنصوص التشريعية التي استمدت من اتفاقيات ايفيان والقانون الأساسي.

1-التدقيق في الجزائر أثناء الفترة الممتدة بين 1969- 1979

انطلاقا من سنة 1969 بدأ تاريخ مهنة التدقيق في الجزائري بعد الخروج من التبعية الفرنسية وبداية جديدة للمهنة، حيث كان ذلك بعد صدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970. إذ نصت المادة 39 منه إلى تكريس مهمة الرقابة على المؤسسات الوطنية والعمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري التي تملك فيها الدولة حصصا في رأسمالها إلى محافظ الحسابات، هذا بهدف ضمان تأمين مشروعية وصحة حساباتها وكذا تحليل وضع أصولها وخصومها.

إذ وكلت في هذه المرحلة للمحافظ الحسابات المهام الموالية[2]:

- مراقبة وإعداد الحسابات والموازنات والقوائم طبقا للمواصفات المطلوبة؛

---

1 بشوندة رفيق، لصنوبي حفيظة" **المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري ومعايير الدولية للتدقيق ISA**"، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 4، العدد 1، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، جويلية 2016، ص:56.

2 تمار خديجة، " **تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمملكة المغربية**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2017، ص:176.

- مراقبة سلامة وصدق قوائم الجرد، وجداول حسابات النتائج التي تم الحصول عليها واستخراجها من المحاسبة؛
- تقييم التسيير المالي للمؤسسة؛
- اكتشاف أخطاء التسيير وإرسالها للوزارة الوصية.

بعدها في سنة 1970 تم صدور المرسوم التنفيذي رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي صدر لتحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية حيث أسندت مهمة محافظ الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين تم تعيينهم من قبل وزير المالية، وبعدها صدر الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 29-12-1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي حيث تعرض إلى تحديد اختصاصات كل منهما.

2-التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1980-1987:

تميزت هذه المرحلة بإعادة هيكلة الاقتصاد الوطني خاصة بعد الصدمة البترولية التي أصابت البترول وتدني أسعاره وكذا هيكلة المؤسسات الاقتصادية العمومية التي أصبحت تخضع للقانون التجاري وتأخذ شكل شركة الأسهم، أو شركة ذات مسؤولية محدودة، بالإضافة إلى تعقد أنماط التسيير، فبدأ التفكير الجدي للنظر في نمط التسيير المطبق من ناحية الشكل والمضمون نظرا لعدم نجاعة المخططات التنموية التي وضعتها الدولة، فترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال سن آليات رقابية تقلل من المشاكل والاختلالات التي أفرزتها أساليب التسيير المتبناة أنفا، وكان ذلك عن طريق صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ 1980/10/30 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، الذي أسس بغية تنظيم مهنة التدقيق وإعادة الاعتبار لها، حيث تنص مادته 05:"مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها"[1]

3-التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1988-2010:

بالرغم من البطء الشديد الذي عرفته مهنة التدقيق في هذه المرحلة إلا أنها تميزت بصدور عدة مراسيم وقرارات صادرة عن الدولة سعيا منها إلى تنظيم المهنة، حيث كان أولها قانون 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، الذي حرر هذه المؤسسات من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية، بالإضافة إلى إعادة تنظيم مهنة التدقيق. في هذه المرحلة تم فرض تأهيل التدقيق الخارجي لمواكبة هذا التغير والسماح بممارسة الرقابة على هذه المؤسسات[2].

وفي سنة 1991 تم صدور قانون 91-08 الذي جاء لتنظيم مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 1991/04/29، والمعتمد في 1999/05/01. إذ جاء ليشخص مهنة التدقيق وتوضيح ممارساتها يتضمن هذا القانون تسعة أبواب، كما ساهم في تقديم إطارا واضحا لمهنة التدقيق وتنظيمها، بالإضافة لتطرقه إلى الحقوق والواجبات وكذا المسؤوليات بعد هذا القانون تم صدور عدة مراسيم تنفيذية كالمرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يخص بإنشاء مجلس النقابة الخاص بالمهنة، وكذلك صدور قرار رقم SPM 0224 المؤرخ 1994/02/20 بأمر من وزير الاقتصاد آنذاك، الذي يضم ستة توصيات يلزم فيها محافظي الحسابات بإتباعها، وتتلخص هذه التوصيات في إثراء وتنقيح مهنة التدقيق الخارجي حسب ما وصلت إليه تقنيات المحاسبة والتدقيق من تطورات[3].

---

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 43، المؤرخ في 1980/03/31، ص:1507.

2 حمادي نبيل، **"أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2012، ص:139.

3 بوتين محمد، **"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"** الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص:13،14

في سنة 1996 تم صدور والمرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 1996/04/15، حيث حسب المادة الأولى التي فسرت طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين[1].

لكن لم ينتهي إلى هذا الحد بل قامت الجزائر إلى إصدار عدة مراسيم تنفيذية أخرى في نفس السنة 96 -431، والمرسوم 97-458 المتمم للمرسوم التنفيذي 92-20، ثم القرار المؤرخ في 1998/03/28 الذي جاء لتحديد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول حق ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. ثم القرار المؤرخ 1999/03/24، الذي تضمن الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهن المحاسبية الثلاث، بعده المرسوم التنفيذي 01-421 المعدل والمتمم للمرسوم 92-20 الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله[2].

4-التدقيق في الجزائر في الفترة 2010-2019:

في إطار القيام بإصلاح المنظومة الاقتصادية في الجزائر قامت الهيئات المهنية المحلية بالإعلان على صدور القانون 07-11 الخاص بالنظام المحاسبي المالي SCF الخاص بتنظيم المحاسبة وجعلها مواكبة للتطورات الاقتصادية الدولية، إذ تم جعله حيز التنفيذ انطلاقا من السنة المالية 2010 وإجبار المؤسسات الوطنية الاقتصادية بالعمل به.

من الرغم أن المحاسبة والتدقيق مهنتين متكاملتين استوجب على الجزائر العمل على تطوير مهنة التدقيق وتدويلها عالميا خاصة في ظل العولمة وتوسع الاستثمار الأجنبي عبر العالم عبر الزحف المتواصل للشركات متعددة الجنسيات.

حيث سعت الجزائر انطلاقا من 2010 إلى إصدار عدة نصوص تشريعية قانونية بهدف تنظيم مهنة التدقيق وضبط مهنة محافظة الحسابات متعلقة بتحديد وإبراز شروط وكيفيات ممارسة المهنة على الصعيد المحلي وتطويرها لتصبح ذات مكانة دولية، كان القانون 10-01 على رأس القوانين المؤرخ في 2010/06/29 الذي ألغى القانون 91-08 والمتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد من خلال توضيح شروط ممارسة المهنة، مسؤوليات المهنة، حالات التنافي. بالإضافة إلى ذلك صدور عدة مراسيم تنفيذية انطلاقا من سنة 2011 لتحديد تشكيلة مجالس الهيئات المشرفة على المهنة، تحديد شروط وكيفيات الاعتماد للممارسة المهن الثلاث، تعيين محافظ الحسابات وتقيد تفسيرات حول القانون 10-01 لتسهيل فهمه واستيعابه من طرف ممارسي المهنة[3].

في إطار زيادة تفعيل الإصلاحات القائمة على مهنة التدقيق سعت الجزائر إلى إصدار مجموعة من المعايير المستنبطة من معايير التدقيق الدولية ISA، حيث جاءت هذه المعايير المحلية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية كونه المشرف الأول على المهنة في البلاد تحت تسمية "**معايير التدقيق الجزائرية NAA**" التي تعد بمثابة مقياس الأداء المهني لأنها تعتبر النموذج أو النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية الأداء المهني للمدقق (والتي سيتم الرجوع إليها بنوع من التفصيل لاحقا).

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد28، المؤرخ في 1991/05/01، ص ص:653،654.

2 بشوندة رفيق، لصنوني حفيظة، **مرجع سبق ذكره**، ص:56.

3 القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، صادر بالجريدة الرسمية رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010، مادة 1 ص:4.

حيث تم صدور 16 معيار محلي إلى غاية 2018 على شكل 4 مقررات كل مقرر تضمن أربعة معايير حيث أطلق أول مقرر حيز التنفيذ عام 2016 بعد مدة دامت أكثر من 5 سنوات من الدراسة والتحليل.

المطلب الثاني: النصوص القانونية والمراسيم التنفيذية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر خلال 1969-2019

قامت الجزائر في هذه الفترة إلى إصدار مجموعة من المراسيم التنفيذية ونصوص قانونية بغية تنظيم مهنة التدقيق، فالبعض منها تخصصت في توضيح مهام محافظي الحسابات وكذا واجباته ومسؤولياته نظرا لدوره الفعال في رقابة الحسابات، ومنها من أصدرت للسهر على تنظيم المهنة، والأخرى لتقديم تفسيرات حول القوانين لتسهيل فهمها واستيعابها. انطلاقا من هذا يمكن التطرق إلى هذه النصوص والتشريعات التي شهدته هذه الفترة حسب تسلسلها الزمني في العناصر الموالية:[1]

- **الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970.** تم إصداره قصد تكريس مهمة الرقابة على المؤسسات الوطنية والعمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري التي تملك فيها الدولة حصصا في رأسمالها إلى محافظ الحسابات، بهدف ضمان تأمين مشروعية وصحة حساباتها؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16:** تم صدور هذا المرسوم بغية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية؛
- **الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي:** يقوم بتنظيم مهنة الخبراء المحاسبين فقط، كون أن محافظي الحسابات كانوا تابعين للمفتشية العامة للمالية IGF التي كانت تعد مديرية تابعة لوزارة المالية؛
- **الامر 75-25** المؤرخ في **1975/04/29** المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبةPCN
- **القانون 80-05 المؤرخ 1980/10/30:** لإنشاء مجلس المحاسبة بغية تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ومراقبة الحسابات؛
- **القانون التوجيهي 88-01 المؤرخ في 1988/01/12:** المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية وجعلها أكثر استقلالية للحد من التبعية الإدارية؛
- **القانون91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** تم إصدار هذا القانون للسهر على تنظيم مهنة التدقيق والذي تم العمل به الى غاية سنة 2010 تاريخ صدور القانون 10-01 الذي حل محله، اذ أصبح هذا الأخير هو القانون المنظم للمهن الثلاث الى يومنا هذا.
- **المرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ في 1992/01/13** إنشاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- **القرار المؤرخ في 07-11-1994 متعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات،** الذي تم تعديله سنة2006 ؛
- **المرسوم التنفيذي رقم96-136 المؤرخ في 1996/04/14 متعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛**
- **المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 يتضمن كيفية إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة CNC** كونها الهيئة الاستشارية لوزارة المالية والمشرف الأول على المهنة في الجزائر؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30:** يتضمن توضيح كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية الغير مستقلة؛

1 قرية معمر، سعد بن البار، "**مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق الاحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية**"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 01، جامعة الاغواط، 2018، ص:96-99.

- **المرسوم التنفيذي رقم 97- 458 المؤرخ في 01-12-1997** المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92- 20 تمت إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية؛
- **القرار المؤرخ 1998/03/28** المتعلق بتحديد كيفيات نشر مقاييس الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظي الحسابات، المحاسب المعتمد؛
- **قرار مؤرخ في 20-03- 1999** يحدد الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 01- 421 المؤرخ في 20-12 – 2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم92-20** يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي لحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله؛
- **القانون رقم 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 جوان2010،** المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

من أجل تفسير وشرح هذا القانون وتدعيمه تم صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تمثلت فيما يلي:[1]

- **المرسوم التنفيذي رقم11 - 24المؤرخ في 27 جانفي 2011** يحدد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛
- **المرسوم التنفيذي رقم11- 25 المؤرخ في 27 جانفي 2011**: يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- **المرسوم التنفيذي رقم11- 26المؤرخ في 27 جانفي 2011**: يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
- **المرسوم التنفيذي رقم11- 27المؤرخ في 27 جانفي 2011**: يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11- 28المؤرخ في 27 جانفي 2011**: يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛
- **المرسوم التنفيذي رقم11- 29المؤرخ في 27 جانفي2011**: يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛
- **المرسوم التنفيذي رقم11 - 30 المؤرخ في 27 جانفي2011**: يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11- 31المؤرخ في 27 جانفي 2011:** يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- **المرسوم التنفيذي رقم11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011**: يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛
- **المرسوم التنفيذي رقم11 -72 المؤرخ في 16 فيفري 2011** :يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11 -73 المؤرخ في 16 فيفري 2011**: يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات؛
- **المرسوم التنفيذي رقم11 - 74المؤرخ في 16 فيفري 2011**: يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي؛

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة 2012/02/02، العدد 07 الحاملة للمراسيم 11-24، 11-25، 11-26، 11-27، 11-28، 11-29، 11-30، 11-31.

- **المرسوم رقم11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011**والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجالها وإرسالها الصادر بالجريدة الرسمية رقم 30 بتاريخ 01 جوان2011؛
- **المرسوم التنفيذي رقم11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر2011** والذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين؛
- **المرسوم التنفيذي رقم12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012** يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛
- **المرسوم التنفيذي رقم13-10 المؤرخ في 13 جانفي2013** يحدد درجة الأخطاء التدريبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها والصادر بالجريدة الرسمية رقم 03 بتاريخ 16 جانفي2013؛
- **المرسوم التنفيذي رقم13-171 المؤرخ في 23 أفريل2013** يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي صفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب والصادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 05 ماي2013؛
- **قرار مؤرخ في 24 جوان2013** يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات صادر بالجريدة الرسمية رقم24 بتاريخ 30 أفريل2014؛
- **قرار مؤرخ في 12جوان2014** يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30أفريل2014 ؛
- **قانون السلوك المهني للخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة في أكتوبر 2015**؛

في اطار تطوير مهنة التدقيق في الجزائر بغية تدويلها دوليا وتحسين أعمال المهنيين قامت بإصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق لتسهيل مهمتهم واتخادها مرجعا يمكن الاستناد عليها، التي فكرتها سنة 2012 الا أن التطبيق الرسمي كان سنة 2016 اذ قامت الهيئة الرسمية الا اصدار 16 معيار جزائري الى غاية 2019 على شكل أربع مقررات كل مقرر يحتوي على 4 معايير محلية يستند عليها المهنيون عند ممارسة مهامهم واتخاذها مرجع لهم كونها تتلاءم مع البيئة الجزائرية وسهلة الفهم والاستيعاب بعدما كان المهنيون يعتمدون على المعايير الدولية للتدقيق ISA، يمكن حصر هده المقررات في النقاط الموالية:

- **المقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري2016** المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
- **المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر2016** المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
- **المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017** المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
- **المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018**: المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

في الأخير وانطلاقا مما ذكر سبقا يمكن تلخيص مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر في الجدول الموالي:

الجدول رقم (09): التسلسل التاريخي لتطور مهنة التدقيق في الجزائر 1962-2019

القوانين والنصوص	مضمونه	الهيئة المشرفة على المهنة	المميزات
الفترة بعد الاستقلال من 1962-1969.			
اتفاقية ايفيان والقوانين الفرنسية	التأكد من صحة وصدق الحسابات	وزارة المالية	- التبعية الفرنسية؛ - فراغ قانوني بسبب الاستعمار؛ - معاناة في التنظيم نظرا لضعف التسيير وقلة الكفاءات.
الفترة الممتدة بين 1969-1979.			
صدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970	تكريس مهمة الرقابة على المؤسسات الوطنية والعمومية محافظ الحسابات	وزارة المالية	- الخروج من التبعية الفرنسية؛ - النهوض بالمهنة والاهتمام بها؛ - نقص الكفاءات.
المرسوم التنفيذي رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16	واجبات ومهام محافظي الحسابات		- احتكار الدولة للمهنة؛ - بداية التنظيم للمهنة؛ - نقص الإطارات
الأمر 71- 82 في 1971/12/29	تنظيم مهنة محافظ الحسابات		
الفترة الممتدة بين 1980-1987.			
صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ 1980/10/30	لإنشاء مجلس المحاسبة، لإعادة تنظيم مهنة التدقيق ورد الاعتبار لها	**مجلس المحاسبة**	- لا تزال المهنة تعاني من سوء التنظيم نظرا لاحتكار الدولة للمهنة؛
الفترة الممتدة بين 1988-2010.			
القانون التوجيهي 88-01 المؤرخ في 1988/01/12.	القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية القيود الإدارية المتأتية من التبعية	**مجلس المحاسبة**	- لا تزال المهنة تعاني من سوء التنظيم نظرا لاحتكار الدولة للمهنة؛ - استقلالية المؤسسات العمومية وخضوعها للقانون التجاري (شركات الأسهم، ذات مسؤولية محدودة)؛ - وجوب تدقيق الحسابات من الخبراء والمحافظين للرقابة.

صدور قانون 91-08 المؤرخ 1991/04/29	إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين.	**المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين**	- تنظيم المهن الثلاث عن طريق الهيئة الصادرة تنظيمها من خلال تحديد أخلاقيات المهنة، شروط الممارسة، الأتعاب؛ - زوال احتكار المهنة من طرف الدولة؛ - تقديم إطارا واضحا لمهنة التدقيق وتنظيمها؛ - بداية الانطلاق في ممارسة المهنة؛ - إن إنشاء المصف الوطني أعطى المهنة استقلالية وحيادية؛ - تطور ملحوظ للمهنة في هذه الفترة بفعل التنظيم الحسن لها وصدور بعض المراسيم التي ساهمت في جعلها أكثر مصداقية واستقلالية
المرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ 1992/01/13	إنشاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين.		
صدور قرار رقم SPM 0224 المؤرخ 1994/02/20	صدر لتطوير مهنة التدقيق الخارجي لمواكبة التطورات العالمية		
صدور والمرسوم التنفيذي رقم 96- 136 المؤرخ 1996/04/15.	تضمن قانون أخلاقيات المهنة		
المرسوم 97-458	المتمم للمرسوم التنفيذي 92-20 التي تم إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية		
القرار المؤرخ في 1998/03/28	كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات		
القرار المؤرخ 1999/03/24	الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهن		
المرسوم التنفيذي 01-421	المعدل والمتمم للمرسوم 92-20 يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية لممارسي المهنة ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله		
الفترة الممتدة بين 2010-2019			
صدور القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29	تم إنشاء هذا القانون لتنظيم المهنة وكذا إعادة هيكلة مجلس الوطني للمحاسبة وتقسيم المصف الوطني إلى ثلاث هيئات مستقلة تنضم كل مهنة على حدى	**وزارة المالية مجلس الوطني**	- نقص التنظيم في المهنة بسبب الإصلاحات القائمة في تلك الفترة؛

المراسيم التنفيذية من 11-24 إلى 11-32 المؤرخة في 2011/02/28.	تقديم تفسيرات للقانون 10-01 لتسهيل فهمه من المهنيين	**للمحاسبة**	- اضطراب كبير في ممارسة المهنة بالإضافة الى دخول الأجانب لممارستها والتعرف على خباياها؛ - إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على المهنة؛ - منح صلاحيات الاعتماد لوزارة المالية كونها المسؤول الأول والمخول الأساسي لتنظيم المهنة؛ - صدور القانون 10-01 لتنظيم أحسن للمهنة وتدويلها عالميا؛ - جعل المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية؛ - صدور أول مقرر لمعايير التدقيق المحلية الذي يضم أربع معايير محلية لتسهيل مهمة المهنيين وجعلها مرجع يستند عليه؛ - صدور 16 معيار تدقيق محلي لغاية ديسمبر 2019.
المرسوم 11-202 المؤرخ 26 ماي 2011	تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى أشكالها، آجالها		
المرسوم التنفيذي رقم-288 12المؤرخ في 21 جويلية 2012	يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات		
-قرار مؤرخ في 24 جوان2013 ؛	يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات صادر بالجريدة الرسمية رقم24 بتاريخ 30 أفريل2014		
قرار مؤرخ في 12 جوان2014	يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30أفريل2014 ؛		
المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري2016	معايير التدقيق الاربعة الاولى		
المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر2016	معايير التدقيق الاربعة الثانية		
المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	معايير التدقيق الاربعة الثالثة		
المقرر رقم 77 المؤرخ في 24سبتمبر 2018	معايير التدقيق الاربعة الرابعة		

المصدر: تم اعداد الجدول بناءً على المعلومات السابقة إضافة إلى الاعتماد على: حيرش أحمد، قاسمي السعيد، **"تقييم واقع مهنة وبيئة التدقيق في الجزائر، على ضوء دراسة استطلاعية لمكاتب التدقيق – محافظة الحسابات–بولايتي المسيلة وبرج بوعريريج"**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول واقع التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 11-12 أفريل 2018، ص ص: 149،150 (بتصرف)

المطلب الثالث: المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر قبل سنة 2010

بعد حصول الجزائر على الاستقلال عرفت مهنة التدقيق تطورات متسارعة لكن دون وجود منظمة تشرف على تنظيمها وتسييرها، لكن بعد مرور السنوات تم انشاء هيئات رسمية تكللت مهمتها في تنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق حيث كان ذلك سنة 1971 بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة وتبعه بعدها عدة منظمات التي سوف يتم سردها في هذا العنصر.

أولا: المجلس الأعلى للمحاسبة:

تم تأسيس هذا المجلس تحت الامر رقم 71-82 المؤرخ في 29-12-1971 حيث يغلب على المجلس الطابع المحاسبي، اذ خول له مهمة إحلال المخطط المحاسبي العام القديم PCGالذي اعتمد في الجزائر جراء الاحتلال بالمخطط المحاسبي الوطني PCN لمواكبة البيئة الاقتصادية المحلية آنذاك والقضاء على التبعية الفرنسية في شتى الميادين خاصة ميدان المحاسبة[1].

حيث جاء هذا المجلس لتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي كون أن محافظي الحسابات كانوا تابعين للمفتشية العامة للمالية IGF التي كانت تعد مديرية تابعة لوزارة المالية.

ثانيا: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

ان المنظمة الوطنية تعد من بين المنظمات التي تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر، التي كان لها الدور الهام في تنظيم المهن الثلاث(الخبير المحاسبي، محافظي الحسابات، المحاسب المعتمد)، حيث تم انشاء هذه المنظمة بموجب المادة 5 من القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991، اذ نصت هذه الأخيرة على أنه: " تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حيث تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع بين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون"[2]، حيث يدير المنظمة مجلس مقره في الجزائر العاصمة يسعى الى تشكيل المنظمة وتحديد صلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم[3].

كما لخص القانون التنفيذي في المواد 09، 10، 11 مهامها التي يمكن حصر أهمها في النقاط الموالية:[4]

- السهر على تنظيم مهنة المحاسبة وتحسين ممارستها؛
- الدفاع على كرامة الأعضاء؛
- تحديد النظام الداخلي للمنظمة المتعلق بشروط المهنة وخصوصيتها؛
- اعداد ونشر قائمة الخبراء ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين؛
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.

ثالثا: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97/ 458 المؤرخ في 1997/12/01 والذي يحدد تشكيلة المجلس وكذا اختصاصاته ومهامه،[5].

تتمثل أهم اختصاصاته في العناصر الموالية[6]:

- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية واتجاه الغير؛
- اعداد ومراجعة قوائم أعضاء المهنة؛

---

1 الأمر رقم 82/71، المؤرخ في1971/12/29 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 107، لسنة 1971 ص ص1852 ،1851

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخ في 1991/05/01،ص: 651.

3 القانون التنفيذي رقم 08/91، المؤرخ في 12 شوال 1411، الموافق ل 27/ 04/ 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

4 تمار خديجة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 180. (بتصرف)

5 المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01/ 12/ 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، سنة 1992، ص: 84.

6 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 83.

- حماية المصالح المادية والمعنوية لأعضاء النقابة؛
- الوقاية من النزاعات المهنية بين الأعضاء.

رابعا: المجلس الوطني للمحاسبة CNC

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25، فحسب المادة 02 يعد هذا المجلس: "جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يقوم بالتنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبالتالي من خصائصه الاطلاع على المسائل المتعلقة بمجال تخصصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية"[1]. حيث وكلت له بعض المهام التي يمكن حصرها في النقاط الموالية:[2]

- ابداء الراي والتوصيات حول كل المشاريع والنصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق التي تتعلق بالمحاسبة.

كما ساهم المجلس الوطني للمحاسبة في تطبيق النظام المحاسبي المالي وأمر بجعله حيز التنفيذ على كل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بداية من 2010 كونه المسؤول الأول على المحاسبة في الجزائر والمخول الرئيسي لتنظيم المهنة في البلاد، كما قام بالعمل مع الهيئات والمنظمات الدولية قصد تطبيق معايير التدقيق الدولية، لتوحيد لغة المحاسبة والتدقيق عالميا قصد تحقيق التوافق الدولي[3].

من خلال ما سبق يمكن القول أن المنظمات المهنية المشرفة علة مهنة التدقيق قبل سنة 2010 كان لها الفضل الكبير في تنظيم المهنة والسهر على تطويرها، على رأسهم المجلس الأعلى للمحاسبة كونه المخول الأساسي على تحسين جودة المحاسبة والتدقيق خاصة في ظل الازمات التي عرفتها وخروجها من التبعية الفرنسية، الذي تم إنشاؤه سنة 1971 للحد من الاعتماد على النظام المحاسبي العام واحلال مكانه النظام المحاسبي الوطني مع السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسبي كون محافظي الحسابات كانوا تابعين للمفتشية العامة التابعة لوزارة المالية. ولتحسين وتنظيم المهن الثلاث تم التفكير في انشاء منظمة وطنية تجمع المهن الثلاث وتسهر على السين الحسن لها اذ تم تأسيسها سنة 1991 ضمن القانون 08/91 المكلف بتنظيم المهنة آنذاك، حيث كان لها الدور الفعال في السهر على تنظيم مهنة المحاسبة أضافة عن ذلك الدفاع على كرامة الأعضاء، اذ لم ينتهي الامر هنا فقط حيث في سنة 1996 وضمن المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 تم تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة الذي يقوم بالتنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها الذي يديره وزير المالية قصد تنظيم المهنة.

لكن بعد سنة 2010 بعد الإصلاحات المحاسبية التي شهدتها الجزائر تم إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على المهنة لجعلها أكثر تنظيما، هذا ما سيتم التطرق اليه في المطلب الموالي.

المطلب الرابع: الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية المشرفة على المهنة في ظل الإصلاحات المحاسبية

في سنة 2010 قامت الجزائر بعدة إصلاحات على المنظومة الاقتصادية المحلية انطلاقا بالتبني الرسمي للنظام المحاسبي المالي وجعله حيز التنفيذ على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية انطلاقا من 2010/01/01، لم تقتصر الإصلاحات المحاسبة فقط المحاسبة

1 المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، لسنة 1996، ص: 18.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 18.

3 Amel Benyekhlef, " **LE SYSTEME COMPTABLE ALGERIEN ETUDE COOPERRATIVE AVEC LES PAYS DE L'EUROPE DE L'EST ET LES ORGANISMES DE NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE**", Revue de chercheur, N°08, 2010, P25

بل شملت حتى التدقيق واتضح ذلك بعد صدور القانون 01/10 المؤرخ في المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لجعلها أكثر تنظيما وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق.

أولا: نبذة عن الإصلاحات المحاسبية في الجزائر

ان في ظل الضغوطات الممارسة من طرف الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي على الجزائر لتحسين الوضع الاقتصادي للبلاد والالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، سعت الجزائر الى القيام بعدة إصلاحات مست المنظومة الاقتصادية عامة والمحاسبة بغية تقريب الممارسات المحاسبية المحلية مع الدولية كوسيلة لجلب الاستثمار الأجنبي من خلال توحيد لغة المحاسبة هذا للوقاية من مشاكل الاختلافات المحاسبية[1].

حيث يعد تبني النظام المحاسبي المالي SCFمن أهم الإصلاحات التي شهدتها الجزائر في السنوات الأخيرة اذ جاء كوسيلة لإحداث قفزة نوعية في مجال المحاسبة والاقتصاد الجزائري وجعله يواكب المستجدات العالمية خاصة في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRSعبر جل دول العالم، هذا ما شجع الجزائر الى التفكير والتخطيط لوضع نظام محاسبي قوي يتماشى مع التطورات التي عرفها الاقتصاد الوطني ابتداء من سنة 2001، لكن في نهاية سنة 2007 تم وضع النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الذي مازال سائر المفعول والعمل به الى غاية اليوم، الذي جاء لإخراج المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من عزلتها وجعلها أكثر تقربا ومواكبة الاقتصاد الدولي وكذا تسهيل وتشجيع الاستثمار الأجنبي في الجزائر[2].

الا أن تطبيقه لم يكن في نفس السنة حيث تقرر تطبيقه حسب القانون 07-11 في الأول من جانفي 2009، لكن تم تأجيل العمل به الى سنة أخرى بموجب الامر 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، بعدها تم الإعلان عن جعل هذا القانون حيز التنفيذ ابتداءً من 2010/01/01 على كل المؤسسات الاقتصادية الوطنية هذا بموجب التعليمة رقم 02 الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول سنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي واحلال النظام القديم وإلغاء كل الاحكام المخالفة لاسيما الامر رقم 75/ 37 المؤرخ في 29 أفريل 1975 الذي تضمن المخطط المحاسبي المالي[3].

ثانيا: الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية المشرفة على المهنة بعد الاصلاحات

أدت الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر على منظومتها الاقتصادية بداية بتبني النظام المالي المحاسبي الى احداث تغيرات جذرية على مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة، حيث تم إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة والمنظمة للمهنة وظهورها بصورة جديدة كوسيلة لتطوير المهنة وجعلها أكثر تنظيم، هذا من خلال نقل الصلاحيات المنظمة الوطنية للخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد الى وزارة المالية، بالإضافة الى تحديث المجلس الوطني للمحاسبة مع ظهور عدة بمراسيم تنفيذية في 27 جانفي 2011 قصد تدعيم هذا التغيير، فيما يلي أهم التغيرات التي شهدتها هذه المنظمات:

---

1 حميداتو صالح، بوقفة علاء، "**واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5 و6 ماي 2013، ص ص: 6،7.

2 براق محمد، قمان عمر، "**أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 30/29 نوفمبر 2010، ص: 2.

3 بوقفة علاء، حميداتو صالح، "**أثر النظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية (IFRS-IPSAS-IAS) في أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 25/24 نوفمبر 2014، ص: 550.

1- الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة :

قامت الجزائر مؤخرا الى اصدار القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث، وفي سنة 2011 سعت الجزائر الى اصدار عدة مراسيم تنفيذية لتوضح أكثر فأكثر هذا القانون، وفي إطار الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة فموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-01-2011 الذي ألغى بدوره المرسوم التنفيذي السابق 96-318 حيث صدر هذا المرسوم الجديد ليوضح الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة، بناءً على القانون الأخير 10-01 تم تحديد تشكيلته، تنظيمه، وتحديد قواعد سيره[1].

تبين المواد 10، 11، 12 من المرسوم التنفيذي 11-24 مهام المجلس الوطني للمحاسبة التي يمكن حصرها فيما يلي [2]:

مهام التقييس المحاسبي: يكمن مهامه في النقاط الموالية:

- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة العمل على تحقيق كل الدارسات؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛
- جمع المعلومات اللازمة في هذا المجال وتدريسها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير الملتقيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.

مهام الاعتماد: يمكن مهامه في العناصر الموالية:

- تتمثل في استقبال طلبات الاعتماد، التسجيل، تقييم الصلاحيات، واجازات كل المترشحين؛
- اعداد ونشر قائمة المهنيين بالجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية وتنظيم ومراقبة النوعية المهنية.

مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية: من مهامه نجد:

- يسعى المجلس الوطني للمحاسبة مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية؛
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين والقيام بالأبحاث المناسبة؛
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة برامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

قبل التعديلات الهيكلية للمنظمات المهنية المشرفة على المهنة كانت المهن الثلاث تابعة للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي أنشأت بموجب القانون 91-08. لكن بعد صدور القانون 10-01 الذي سعى بدوره الى إعادة تنظيم المهنة واحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت سلطة وزارة المالية والتي تتمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث تم تأسيسها لتنظيم المهنة وجعلها تواكب التطورات الاقتصادية الراهنة من جهة وكذلك لتقليل الضغط وتسهيل مهمة تسييرهم من المجلس الوطني للمحاسبة من جهة أخرى. انطلاقا من هذا سيتم التطرق الى كل هيئة أو منظمة على حدى:[3]

2-1 المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص: 4-7.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص ص: 5،6.

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص ص: 6،7.

تم انشاء المصف بغية تنظيم وتسيير مهنة الخبير المحاسبي فحسب ما جاء في المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27-01-2011 يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين من ممثل وزير المكلف بالمالية و تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في الجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، حيث يتم تعيين ثلاثة أعضاء من بين التسعة كأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبي بناءً على قرار الوزير المكلف بالمالية، كما تم تحديد عضوية أعضاء المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو الترشح بعد العهدة الثانية الى بعد انقضاء ثلاث سنوات[1]. كما تطرق نفس المرسوم الى عدة مهام هذا المجلس لعل أهمها يمكن حصرها في العناصر الموالية[2]:

- تمثيل المصف الوطني لدى المنظمات والهيئات والسلطات الدولية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية؛
- إدارة الأملاك المنقولة والغير المنقولة التابعة للمصف؛
- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية؛
- عرض الحسابات السنوية على الجمعية العامة؛
- تنظيم الملتقيات للتكوين والتي لها علاقة بمصالح المهنة؛
- اعداد النظام الداخلي للمصف.

2-2 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

في إطار تنظيم وتسيير مهنة محافظ الحسابات تم انشاء الغرفة الوطنية كلجنة تنظيم ومراقبة السير الحسن لمهام المحافظ، فقد حددت المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-01-2011 تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة، كما تم التطرق الى أهم المهام والتي يمكن حصرها في العناصر الموالية[3]:

- إدارة الأملاك المنقولة والغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية العالمية؛
- تنظيم ملتقيات تكوين ذات علاقة بالمهنة؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للغرفة الوطنية؛
- اعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3-2 المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

خصصت المنظمة الوطنية لتنظيم مهنة المحاسب المعتمد والسهر على حسن تسييرها، حيث تتشكل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حسب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-01-2011، كما حدد بعض المهام الموكلة اليها وهي[4]:

- تمثيل المنظمة لدى الهيئات الدولية والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛

---

1 المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، العدد 07، سنة 2011، المادة 3 و12، ص ص: 8،9.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص 8.

3 مقراني عبد الكريم، قمان عمر، " **أهمية الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص: 8.

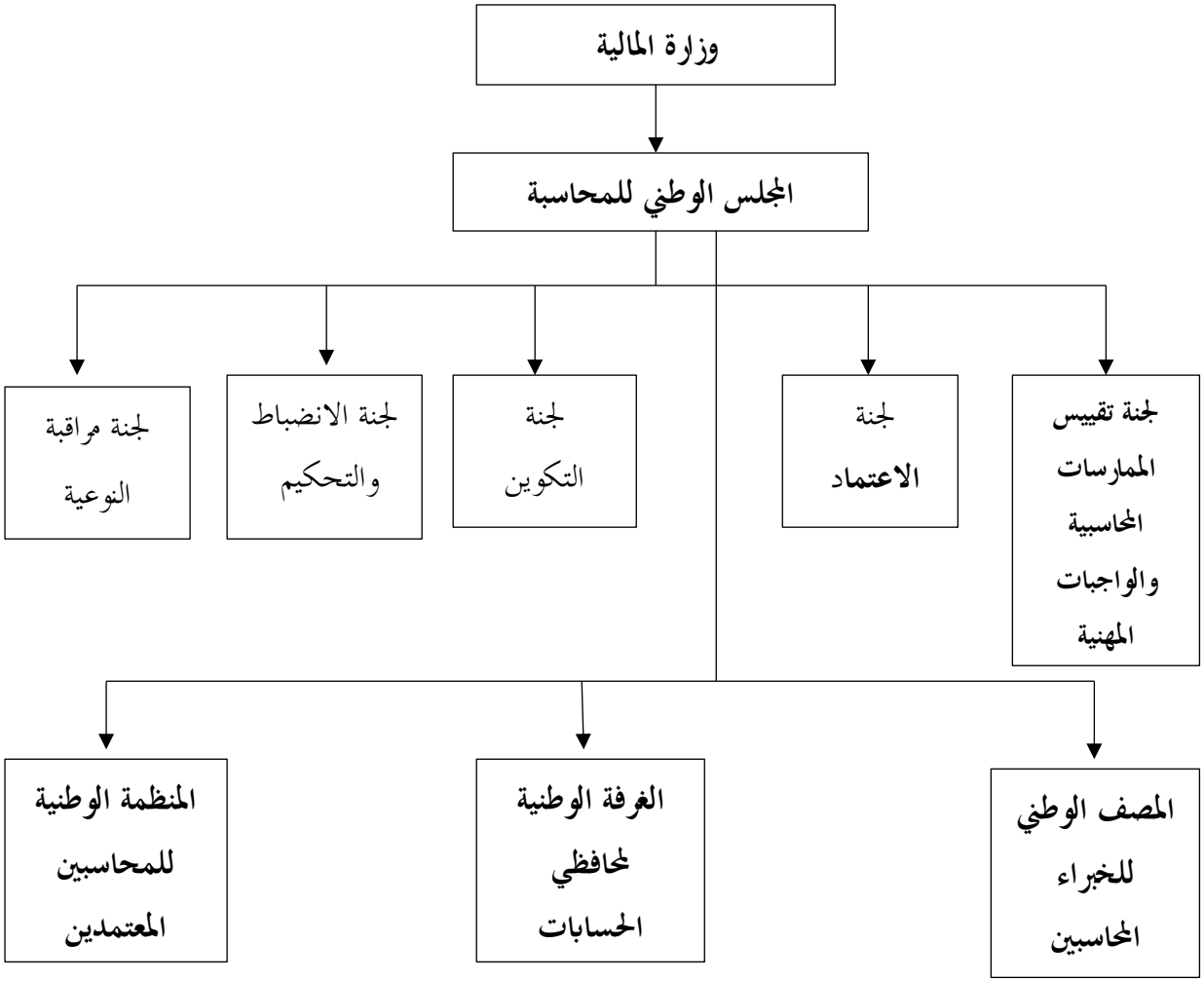
4 مقراني عبد الكريم، قمان عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص: 8.

- إدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للمنظمة للمحاسبين المعتمدين وتسييرها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمنظمة؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

انطلاقا مما تم التطرق اليه سلفا يمكن القول أن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا بهدف تطوير المنظومة الاقتصادية ومهنة المحاسبة خاصة عدة تغييرات أبرزها إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على المهنة خاصة من خلال نقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الى وزارة المالية التي أصبحت المشرف الأول على المهنة، الامر الذي نتج عنه عدم رضا المصف لهذه التغييرات الذي اعتبر هذا التغيير وسيلة لتدعيم عدم استقلالية هذه المنظمات، بالرغم من الانتقادات الكثيرة التي نتجت عن هذا التغيير نظرا للصعوبات التي تواجهها هذه المنظمات خاصة في مجال منح الاعتماد، اذ يمكن القول أن منح الاشراف لوزارة المالية عرقل الكثير من الأمور كعدم فتح المسابقة لاجتياز امتحان الخبرة المحاسبية من سنة 2011 وكذا تجميد منح الاعتماد لمحافظي الحسابات الذين قاموا بوضع ملفاتهم قرابة 7سنوات، هذا ما جعل المهنيين ينتقدون في اشراف وهيمنة الوزارة الوصية، وعدم رضاهم التام عن القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن الثلاث والامر بالرجوع الى القانون 91-08 فحسبهم يعد أكثر مصداقية وتنظيم من القانون الحالي الذي أدى بالمهنة الى الحظيظ.

وفي الأخير يمكن حصر هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق بعد الإصلاحات القائمة وصدور القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث في الشكل الموالي:

الشكل رقم (14): هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر



المصدر: بلبية محمد، "**مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01**"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية التجارية، وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر. يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص541.

من خلال الشكل السابق الذي يبين الهيكلة الجديدة للهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر بعد القانون الجديد المنظم للمهنة 10-01 الذي حل محل القانون السابق 91-08، اذ أبرز هدا الشكل الهيئة العليا (المجلس الأعلى للمحاسبة) المخول لها في تسيير المهنة في ظل الصلاحيات الجديدة وهذا بلجانه الخمسة ومجالسه الثلاث المبينة في الشكل، الذي أصبح بدوره تابع لوزارة المالية التي خولت له تنظيم المهنة وتسييرها والاشراف على المهنيين من خلال منحهم الاعتماد بعد انتهاء فترة تكوينهم.

المبحث الثاني: محافظ الحسابات في الجزائر وفق القانون 10-01

زاد الاهتمام في السنوات الأخيرة على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر نظرا للأهمية البالغة التي تحظى به المهنة خاصة في ظل التلاعبات واختلالات والغش التي تشهدها مختلف المؤسسات المحلية انجر عنها العديد من حالات الفساد، الامر الذي جعل المشرع الجزائري على التنظيم الجيد لمهنة محافظ الحسابات وإعادة هيكلية منظومتها لتطوير وتحسين أداء المهنيين. هذا ما تم صدوره في القانون 91-08 المتعلق بتنظيم المهنة، الذي الغي مؤخرا وحل محله القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن الثلاث.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط الالتحاق بالمهنة

سيتم في هذا المطلب التطرق الى مفهوم محافظ الحسابات بالإضافة الى التطرق لأهم الشروط التي يجب أن يتمتع بها قصد الشروع في ممارسة هذه المهنة.

أولا: مفهوم محافظ الحسابات:

لقد تعددت وتنوعت تعاريف محافظ الحسابات نظرا لدوره الفعال الذي يلعبه في تحقيق الشفافية والمصداقية، لعل أهم هذه التعاريف نذكر:

- عرفه القانون التجاري الجزائري في المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية لشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة الى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها"[1]؛
- كما عرفه القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن الثلاث في مادته رقم 22 على أنه: "الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2]؛
- كما عرف على أنه:" ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تخول له ممارسة المهنة، أو حائز على عضوية في مكتب أو مؤسسة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، ويتحمل كامل المسؤولية عن انجاز العمل المنوط اليه، والتوقيع على التقرير، وهو يملك حق الحق في تفويض اشخاص للقيام بمهام محددة من عملية تدقيق الحسابات"[3]

---

1 محمدي عبد الكريم، "**دور محافظ الحسابات في تفعيل اليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012، ص: 02.

2Mansouria Zaafrane, "**L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes (International Standards Auditing) cas des commissaires aux comptes Algériens**", Revue finance et marchés N°07, université Mostaganem, septembre 2017, P"102.

3 إيهاب نظمي، هاني العزب، "**تدقيق الحسابات الإطار النظري**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص32.

- كما عرف محافظ الحسابات على أنه: «شخص مستقل عن المؤسسة ويعمل لحسابه الخاص، ويتركز عمله في فحص الحسابات وتقييم أداء نشاط المؤسسة أو المشروع، ثم ابداء رأيه في القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة على شكل تقرير يرفعه لإدارة المؤسسة وللجهات العديدة خارج المؤسسة كمصلحة الضرائب، البنوك، الدائنون، المستثمرون.....الخ"[1]؛

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل لمحافظ الحسابات على أنه شخص مهني مستقل عن المؤسسة ومؤهل علميا وعمليا تتمثل مهمته الرئيسية في تدقيق حسابات المؤسسة واثبات صحة ومصداقية القوائم المالية، وابداء راي فني محايد مدعم بأدلة وبراهين حول مصداقية القوائم المالية مع الإشارة الى المركز المالي للمؤسسة ووضعيتها المالية الحقيقية وفي الأخير ارسال هذا التقرير الى الجهات المستفيدة سواء لإدارة المؤسسة، أو الأطراف الخارجية كالبنوك، إدارة الضرائب، المساهمون وغيرهم.

انطلاقا من التعاريف السابقة يمكن التطرق الى أهم قواعد عمل محافظ الحسابات والتي يتم حصرها في النقاط الرئيسية الموالية:

- **الاستقلالية والموضوعية:** حتى يتسنى لمحافظ الحسابات اصدار حكم حول مصداقية القوائم المالية وشرعية الحسابات أو ابداء رأي فني صادق حول الوضعية المالية للمؤسسة، فيجب على المهني المكلف بالتدقيق ألا يكون له علاقة قرابة مباشرة مع إدارة المؤسسة ولا علاقة مصالح أو ربح قد تؤثر على استقلاليته وموضوعيته، اذ يجب عليه أن يكون مخلصا لعمله وحياديا الى أبعد الحدود كونه قام بأداء اليمين. وعكس ذلك يمتنع المدقق من ممارسة المهمة الموكلة اليه في المؤسسات التي يجد فيها وجود مصالح فيها فقد تجعله يشوه نتائج مهمته وكذا تراجع سمعته واستقلاليته[2]؛

- **الكفاءة المهنية والأخلاق:** حتى يستطيع محافظ الحسابات ممارسة نشاطه أو المهمة الموكلة اليه يستوجب توفر عدة مؤهلات علمية كالشهادة المهنية في التخصص، بالإضافة الى العملية كالخبرة في الميدان بالإضافة الى عدة معارف ومعلومات مكتسبة عن طريق الخبرة والتجربة متحصل عليه مع مرور الوقت تجعله ذو كفاءة مهنية عالية. اذ يتم اكتساب هذه المعارف عن طريق[3]:

- معرفة معمقة في المحاسبة؛
- التمكن الكبير من التنظيم المحاسبي وتقنيات التدقيق؛
- جمع معلومات كافية عن قانون الاعمال حتى تبين لمحافظ الحسابات حدود مهنته ومسؤولياته التي يجب الالتزام بها عند ممارسة مهمته خاصة من الناحية القانونية والتشريعية ومدى تأثيره على صحة ومصداقية القوائم المالية؛
- جمع معارف في الاقتصاد العام؛
- دراسة شاملة حول المؤسسات وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات هذا بغية فهم المؤسسة من الجانب التنظيمي والمحيط.

أما فيما يخص الأخلاق فان الجهات المهنية للمهن الثلاث هي مكلفة بمراقبة مدى توفر المعايير اللازمة في المحافظ الذي يريد تسجيل نفسه في الجدول، لهذا فعليه يجب أن تثبت بان المحافظ المراد قيده لم يسبق أن حكم عليه بعقوبة ما، وللإشارة أن المجلس الوطني للمحاسبة كان هو المتكفل بذلك قبل انشاء المنظمة الوطنية للمهن الثلاث كونه هو المخول الرئيسي لتنظيم المهنة.

---

1 حسام إبراهيم حسن، " **تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص: 11.

2 بوقرورة أيوب، محمدي عبد العالي، "**مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، يومي 20و 21 نوفمبر 2013، ص: 5.

3 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 05.

- **العناية المهنية:** يجب على محافظ الحسابات بذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتدقيق حسابات الشركة واعداده للتقرير كالتخطيط والاشراف على مساعديه، وكذا التأكد من الأدلة والبراهين التي تم الحصول عليها، إضافة الى ذلك ابداء رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية بكل شفافية وحيادية مستندا بأوراق العمل التي تم جمعها.

ثانيا: شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

يمكن لأي شخص كان سواء كان طبيعي أو معنوي ممارسة مهنة محافظة الحسابات باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، لكن لا يكون ذلك الا يتوفر فيه مجموعة من الشروط والتي سوف نراها في هذا العنصر.

1-شروط التحاق الشخص الطبيعي بالمهنة:

حسب ما جاء في المادة 08 من القانون 10-01 يجب توفر عدة شروط على المهنيين حتى يتسنى لهم ممارسة مهنة محافظ الحسابات، اذ يمكن حصر هذه الشروط في العناصر الرئيسية التالية[1]:

- أن يتمتع المهني بالجنسية الجزائرية فلا يقبل على أي شخص دون هذه الجنسية ممارسة المهنة مهما كانت درجته العلمية؛
- وجوب توفر شهادة علمية لممارسة المهنة أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- وجوب تمتعه بكل حقوقه المدنية والسياسية؛
- ألا يكون قد سبق وصدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- وجوب حصوله على الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الوزارة الوصية حتى يستطيع التسجيل في الجدول؛
- وجوب تسجيله في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها؛
- تأدية اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: "**أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملي وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد**"؛
- تعين عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين الا بعد مضي ثلاث سنوات. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتابعتين، يتعين على محافظ الحسابات اعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي الحالة هذه لا يجري تحديد عهدة محافظ الحسابات.

بالإضافة عن ذلك يمنع تعيين محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري في الحالات التالية:[2]

- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداءً من تاريخ انتهاء وظائفهم؛
- الأقرباء والأنساب لغاية الدرجة الرابعة؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة، في أجل خمس سنوات ابتداءً من تاريخ انتهاء وظائفهم؛
- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المدراء أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المدراء أو مجلس المراقبة.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص:05- 10.

2الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2007، ص:189

2-شروط التحاق الشخص المعنوي بالمهنة

أقر المشرع الجزائري على إمكانية ممارسة هذه المهنة في إطار شركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، لكن يكون هذا بتوفر عدة شروط منصوص عليها في القانون الصادر المنظم للمهنة ويمكن حصر هذه الشروط في النقاط الموالية[1]:

- يجب أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية، وهذا بعد أن تحترم جميع إجراءات التسجيل المنوط بها في المادتين 6 و7 من القانون؛
- نشأة الشركة المدنية حسب الاشكال القانونية المنصوص عليها في مختلف القوانين الصادرة، لذلك تخضع لأحكام القانون المدني؛
- كما يمكن أن تتخذ الشركة بعض الاشكال الأخرى التي نصت عليها المادة 13 من القانون المنظم للمهنة، حيث قد تتخذ شكل شركة مدنية، أو شكل شركة تجارية هذا ما نصت عليه المادة 12 في فقرتها الثالثة من القانون 91-08، كما قد تتخذ شكل مؤسسة عمومية اقتصادية وهذا حسب ما أقرته نفس المادة من نفس القانون.
- كما يستوجب على المهنيين أو الشركاء أن يكون لهم موطنا في الجزائر.

انطلاقا من سبق يمكن القول إن توفر هذه الشروط سوف يسهل على المهنيين المؤهلين على ممارسة المهنة سواء كان شخص طبيعي أم معنوي وجب الامتثال للشروط الصادرة في القوانين المنظمة للمهنة، كما يمكن الإشارة أن الجمعية العامة العادية هي المخول الأساسي وصاحبة الشأن في تعيين محافظ الحسابات، وفي حالة عدم تعيينه أو تنحيته لسبب من الأسباب القانونية سوف يتم تعيينه عن طريق القضاء وهذا بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة.

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

ان المشرع الجزائري أعطى لمحافظ الحسابات مهام يقوم بأدائها وعدة مسؤوليات يستند عليها عند تأدية مهامه الموكلة اليه، اذ أمر بالالتزام بها واحترامها وفق ما نص عليه القانون، نظرا لأهمية هذا العناصر تم تخصيص هذا المطلب للتطرق الى مهام محافظ الحسابات وأهم المسؤوليات التي يستوجب الامتثال لها

أولا: مهام محافظ الحسابات:

تطرق القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث عن مهام محافظ الحسابات والذي ألزك على أداءها في أكمل وجه وهذا حسب ما نصت عليه المادتين 23 و25 من نفس القانون، وانطلاقا من هذا يمكن حصر أهم مهام محافظ الحسابات في النقاط الموالية[2]:

- يشهد على صحة وانتظام ومصداقية الحسابات السنوية ومدى مطابقتها لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يقوم بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ابداء الراي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير على شكل تقرير؛
- يقوم بإعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يتم الكشف عنه أو الاطلاع عليه؛

1 طيطوس فتحي، "**محافظ الحسابات في الجزائر**"، دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، 2013، ص: 41

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص:7.

- تقدير شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة والمسيرين للشركة المعنية بالمصالح المباشرة وغير المباشرة؛
- عندما تعد الشركات حسابات مدمجة يصادق عليها محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛

بالإضافة الى العامة العادية سابقة الذكر يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة نص عليها القانون في احدى مادته والتي يمكن حصرها في العناصر الموالية:

- في حالة مشروع الاندماج أو الانفصال، يقدم مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة هذا المشروع وملحقاته الى محافظي الحسابات لكل واحدة من الشركات المساهمة في العملية 45 يوم على الأقل من انعقاد جمعية الشركاء أو المساهمين المدعوين للنظر في هذا المشروع، حيث يقدم محافظ الحسابات تقريرا عن طرق الاندماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة، ويوضع هذا التقرير في المقر الرئيسي للشركة تحت تصرف الشركاء او المساهمين في ظرف 15 يوم السابقة لانعقاد الجمعية المدعوة للنظر في مشروع الاندماج او الانفصال[1]؛

كما يترتب على مهمة محافظ الحسابات اعداد[2]:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصادقة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات التنظيمية؛
- تقرير خاص حول تفاصيل التعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ما إذا لوحظ تهديد استمرار الاستغلال.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات:

يعد محافظ الحسابات الشخص الوحيد المكلف بالاطمئنان على أموال المستثمرين في القطاع الخاص مختلف القطاعات الأخرى، كونه الشخص المحايد في ابداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية وصحة حسابات الشركة في شكل تقارير مالية واثبات الوضعية المالية للمؤسسة فهو مسؤول عن كل ما يحتويه التقرير من معلومات الذي أعده، لهذا يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالالتزامات والإجراءات القانونية عند تأدية مهمته، لهذا اقر القانون عدة مسؤوليات تقع عاتق المهنيين لإجبارهم على أداء واجبهم على أكمل وجه.

قبل الخوض في أنواع المسؤوليات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات يمكن تعريف المسؤولية من الناحية القانونية على أنها: " الالتزام بتحمل الإجراءات التي يقرها القانون لمن يخالف أحكامه" وتتضمن هذه المسؤوليات ثلاث أشكال وهي مسؤولية مدنية، جنائية، تأديبية.

1 شريقي عمر، "**محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات**"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11و12 أكتوبر، 2010، ص:11.

2 رواني بوحفص، "**تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 10-01**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، يومي 20و 21 نوفمبر 2013، ص: 10.

اذ يمكن حصر هذه الاشكال في النقاط الموالية[1]:

1-المسؤولية المدنية:

يمكن تعريف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر بسبب مخالفة أحكام القانون وحسب نص المادة 61 من القانون 10-01 المنظم للمهنة حيث جاء في نص المادة:" يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه"[2].

حيث يتحملها محافظ الحسابات في حالة ارتكابه لأخطاء مقصودة أو غير مقصودة أثناء ممارسة مهامه، اذ لا يمكن انعقاد المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات الا بتوفر ثلاث أركان وهي:

- حصول الإهمال أو التقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصحاب الغير يصيب الغير نتيجة اهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين اهمال وتقصير محافظ الحسابات.

2-المسؤولية الجزائية:

تعد المسؤولية الجزائية جد حساسة إذا ما قام المدقق بأعمال تؤدي الى ضرر بالمجتمع كما جاء في نص المادة 62 من القانون 10-01 الذي جاء في نصها:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[3].

تكون المسؤولية الجزائية عند ارتكاب محافظ الحسابات لتصرفات تكون ضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي[4]:

- تامر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا يظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة؛
- تامر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات التي تخص ظاهرة معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛
- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة؛
- تغاضي محافظ الحسابات على الانحرافات التي وقع فيها المسؤولين في المؤسسة؛
- افشاء السر المهني وتسريب اسرار خاصة بالمؤسسة.

كما يتعرض محافظ الحسابات للمسؤولية الجزائية في حالة عدم احترام القوانين التي تنظم المهنة، لذلك يكون معرض للمتابعة الجزائية عن كل الجرائم المتعلقة ب:[5]

1للتوسع أكثر أنظر:

- طيطوس فتحي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 44، 45.
- لشلاش عائشة، "**جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات دراسة ميدانية**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2018/2017، ص: 157-159.

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص:10.

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص: 10.

4 تونسي نجاة، "**مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دراسة حالة الجزائر**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016/2015، ص:99.

5 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص:12

- ممارسة مهنة غير شرعية، يعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله، يقوم محافظ الحسابات أو يستمر في القيام بها، كما يعد ممارسا غير شرعيا من ينتحل صفة محافظ الحسابات.

كما صدر في نص المادة 73 من القانون 10-01 فالعقوبة متمثلة في غرامة مالية تتراوح بين 500000 دج و200000 دج وفي حالة العود يعاقب بالحبس من شهرين الى ستة أشهر وبمضاعفة الغرامة المالية أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويمكن تلخيص المسؤولية الجزائية في الجدول الموالي:

الجدول رقم(10) : المسؤولية الجزائية في حالة عدم احترام المدقق للقوانين المنظمة للمهنة

النص القانوني	المخالفة المرتكبة من محافظ الحسابات	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية
المادة 73 من القانون 10-01	- ممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسبي.	- **في حالة العود:** من ستة أشهر الى سنة كاملة	- من 500000 دج الى 2.000.000 دج - في حالة العود تتضاعف الغرامة
المادة 825 من القانون التجاري	- المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعومة للبث في حق الغاء الأفضلية في اكتتاب المساهمين	من ستة أشهر الى عامين	من 20.000دج الى 500.000 دج
المادة 829 من القانون التجاري	- الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية	من شهرين الى 6 أشهر	من 20.000دج الى 200.000 دج
المادة 830 من القانون التجاري	- تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم الكشف عن الوقائع الاجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية	من سنة الى 05 سنوات	من 20.000دج الى 500.000 دج.
المادة 301 من قانون العقوبات	- افشاء السر المهني.	من شهر الى 6 أشهر	من 500 دج الى 5000دج

المصدر: تمار خديجة، **"تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس، المملكة المغربية"**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة ام البواقي، ديسمبر 2017، ص:184.

3- المسؤولية التأديبية:

يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين الجهة الوحيدة التي يكون فيها محافظ الحسابات مسؤولا أمامها مسؤولية تأديبية وهذا ما تنص عليه المادة 63 من القانون 10-01 على أنه:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم عن مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني وأخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم"[1].

اذ تكمن العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في[2]:

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص:10.

2 تونسي نجاة، **مرجع سبق ذكره**، ص:97.

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر؛
- الشطب من الجدول.

انطلاقا مما سبق يمكن القول يجب على محافظ الحسابات الامتثال للالتزامات القانونية التي نص عليها القانون المنظم للمهنة وكذا للإجراءات القانونية عند تأدية مهامه، هذا لعدم الوقوع في الأخطاء التي قد تكلفه غاليا وتطبيق عليه احدى المسؤوليات سابقة الذكر التي قد به الى السجن أو الشطب من الجدول وهذا حسب الفعل القائم.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بعدة حقوق تختلف حسب طبيعة العمل التي يقدمه هذا الأخير، كما لديه بعض الواجبات مجبر على الالتزام بها عند تأدية مهامه، اذ أن أي تقصير في الالتزام بهذه الواجبات تترتب على عدة عواقب وتطبق عليه عقوبات عديدة كما رأيناها أنفا قد تصل الى الشطب من جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لهذا يجب على محافظ الحسابات الالتزام بكل التزاماته دون تقصير فيها.

أولا: حقوق محافظ الحسابات:

ان محافظ الحسابات يتمتع بعدة حقوق ولقد قدم المشرع الجزائري مجموعة من المواد ضمن القانون 10-01 الصادر سنة 2010 التي تبين هذه الحقوق والتي يمكن حصر هذه الحقوق في النقاط الموالية:

1-حق الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالمؤسسة المعنية بالتدقيق في أي وقت:

من بين حقوق محافظ الحسابات حق الاطلاع على السجلات والمستندات والوثائق والموازنات والمحاضر بصفة عامة كل الوثائق التابعة للمؤسسة أثناء تأدية مهامه دون عرقلته يكون ذلك في أي وقت ممكن، كما يمكن لمحافظ الحسابات طلب القائمين على بالإدارة والاعوان التابعين للمؤسسة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة أثناء تأدية مهمته[1]؛

كما أعطى المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات الحق في الاطلاع وفي عين المكان على كل المستندات اللازمة لأداء مهامه وهذا ما جاء في الفقرة الأولى من نص المادة 31 من القانون 10-01 الذي جاء فيها:" يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة"[2]

كما ألزم المشرع الجزائري أصحاب المؤسسات والإدارة على تسهيل مأمورية محافظ الحسابات للحصول على أي كشف محاسبي يطلبه في أجل قريب، هذا ما نصت عليه المادة 33 من القانون 10-01 المنظم للمهنة والتي جاء في نصها:" يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون"[3].

وقد تطرق المشرع الجزائري على معاقبة كل من يتسبب في عرقلة مهمة محافظ الحسابات وعدم تقديم الوثائق اللازمة والسجلات والكشوفات .....الخ، التي يطلبها من الإدارة وهذا حسب ما تطرقت اليه المادة 831 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 حسب ما جاء في نصها:" يعاقب بالسجن من سنة الى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 دج الى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة

1 إيهاب نظمي، هاني العزب، "**مرجع سبق ذكره**، ص:40.

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص:08.

3 **نفس المرجع أعلاه**، ص:08

الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة. قيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر وسجلات المحاضر"[1].

1- حق الاستعانة بالخبراء:

ان لمحافظ الحسابات الحق في الاستعانة بخبير مهني في ميدان اخر عند ممارسة مهامه، على حسابه ومسؤوليته الخاصة وهذا ما أقرته نص المادة 42 من قانون 91-08 "يمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني اخر"[2].

انطلاقا من نص المادة تبين أنه يستطيع محافظ الحسابات الاستعانة بخبير والحصول على شهاداته حول ما تتضمنه الكشوفات المالية، مع إمكانية التنويه في التقرير المعد حول درجة الاستعانة والمعلومات المتحصل عليها وادراجها في التقرير خاصة إذا كان هذا الأخير متحفظا، في حالة اعداد التقرير بدون تحفظ هنا لا يستوجب التطرق الى استعانته بشهادة الخبير.

2- حق طلب بيانات وايضاحات من الإدارة:

ان المهني يحتاج أثناء تأدية مهمته الى طلب بيانات ومعلومات وتوضيحات من الإدارة والجهة المعنية بالتسيير كالاستفسار على نظام الرقابة الداخلية مثلا كونها من بين العناصر الأساسية التي يعتمد عليها المدقق في مهمته بغية استخراج نقاط القوة والضعف قبل الشروع في تدقيق الحسابات، كما يقوم بطلب الحصول على توضيحات تخص بكل المعلومات المدرجة ضمن القوائم المالية. كما يمكنه القيام ببعض التفتيشات الضرورية أثناء تأدية مهمته وهذا ما استدرجه القانون 10-01 المنظم للمهنة في الفقرة الثانية من نص المادة 31 والتي جاء في نصها:" ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والاعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة"[3].

3- حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة:

يحق للمهني المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة الخاص وهذا حسب ما نصت عليه المادة 40 من القانون 91-08 التي جاء في نصها ما يلي: " يستدعى محافظ الحسابات الى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط الحسابات حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوما على الأكثر قبل انعقاده، كما يستدعى الى جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة قانون العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري"[4].

4- حق دعوة الجمعية العامة:

وكل المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر04 من المرسوم التشريعي 93 -08 المؤرخ 25 أفريل 1993 الحق في دعوة الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال وهذا عند اهمال رئيس مجلس الإدارة توجيه تلك الدعوة في الموعد المقرر لها ضمن القانون الأساسي للشركة أو في قانون الشركات، أو في حالة شعوره أن مجلس الإدارة يقوم بتصرفات غير لائقة التي قد تؤدي سلبا على الشركة وتهديد مكانتها في السوق، نظرا لأهمية ذلك أعطى المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات الحق في ذلك من خلال نص المادة المذكورة أنفا والتي جاء في نصها:" .... كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال..."[5].

---

1 المادة 831، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل للأمر 59/75، المتضمن القانون التجاري، استدراك الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 43 سنة 1993، ص: 167.

2 المادة 42 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، **مرجع سبق ذكره**، ص:655.

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص: 08.

4 –القانون التنفيذي رقم 08/91، المؤرخ في 12 شوال 1411، الموافق ل 27/ 04/ 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، **مرجع سبق ذكره**، ص:655,

5 المادة 715 مكرر 04، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل للأمر 59/75، المتضمن القانون التجاري، **مرجع سبق ذكره**، ص:124.

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات:

بعد التطرق في العنصر السابق حول الحقوق التي يتمتع بها محافظ الحسابات حسب ما أصدرته نصوص المواد الصادرة في القانون 10-01 المنظم للمهنة، هناك بعض الواجبات كذلك يستوجب عليه الالتزام والتقيد بها عند أداء مهمته حيث يمكن حصرها في العناصر الموالية:

1- عدم افشاء الاسرار المهنية:

يجب على محافظ الحسابات كتم السر المهني خاصة من ناحية المعلومات الهامة التي يتحصل عليها من الإدارة التي تتمثل في فحص الوثائق المهمة والاطلاع على السجلات الخاصة بالمؤسسة ونشاطها، حيث أن افشاء هذا المعلومات خاصة في ظل المنافسة قد يؤدي الى معرفة المنافسين لنقاط ضعف هذه الشركة، وكذا فقدان الثقة بين المهني وإدارة المؤسسة، لهذا أقر المشرع الجزائري في نص المادة 71 من القانون 10-01 الى ضرورة كتم السر المهني، حيث جاء في نصها: "يتعين على خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات"[1]. وهو ما أكدته كذلك المادة 18 من القانون 91-08 والمادة 06 من قانون 1996.

2-عدم التدخل في التسيير:

لقد بين المشرع الجزائري في معظم المواد التي صدرت ضمن القانون المنظم للمهنة الصادر 2010 حق الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات والسجلات وفحص القانون الأساسي للشركة وسجلاتها مع مراعاة عدم الافشاء عن المعلومات المتواجدة داخلها كما تم التطرق اليه انفا، بالإضافة الى دراسة مدى مطابقة المحاسبة مع القواعد المعمول بها كل هذا دون التدخل في تسيير المؤسسة كون هذا لا يعد من صلاحياته حسب ما جاء في الماد 58 من قانون 88-01 المؤرخ في 1988/12/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية الذي بين عدم أحقية محافظ الحسابات في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية، بالإضافة الى المادة 28 من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بالمهن الثلاث. إضافة عن ذلك ما جاء في نص المادة 28 من القانون 91-08: "تخص هذه المهام المكلف بفحص قيم ووثائق المؤسسة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير"[2].

3 التمتع بالاستقلالية والنزاهة:

أقر المشرع الجزائري على وجوب تحلي محافظ الحسابات بالنزاهة والاستقلالية عند تأدية مهامه، حيث وجب عليه أن يكون نزيها في اصدار قراراته وعدم التأثر بأي ضغوطات من داخل الشركة أو من خارجها، وكذا بالاستقلالية يعني أن يكون مستقلا استقلالية تامة عن المؤسسة المعنية بتدقيق الحسابات بهدف الوصول الى ابداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة، ولقد تم التطرق الى ذلك في المادة 03 من القانون 10-01 الذي جاء في نصها:" يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة"[3].

4 استقبال المتربصين:

الزم المشرع الجزائري محافظي الحسابات على استقبال المتربصين في مكاتبهم لغرض تقديم لهم المزيد من المؤهلات العملية والخبرة المهنية كونهم مع تقديم لهم أجرة مقابل العمل المقدم من طرفهم، وهذا ما أكده في نص المادة 78 من القانون 10-01:" يلزم

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص: 12.

2 المادة 28 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 654.

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص:04.

الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الممارسون لمهامهم باستقبال المتربصين وتنظيم المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع المصف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية". كما يلزم الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون بمنح أجرة للمتربصين الذين يتكفلون بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، ويترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم المذكورة في المادة 5 أعلاه[1].

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن لمحافظ الحسابات عدة حقوق يتمتع بها أثناء ممارسة مهامهم والتي أقرها القانون 10-01 المنظم للمهنة من خلال بعض المواد، كما لديه واجبات يجب الالتزام بها حتى يتسنى له القيام بدوره على أكمل وجه، وأي تجاوز عن ذلك يؤدي به الى عواقب وخيمة وعقوبات تأديبية تصدر من طرف لجنة الانضباط والتحكيم حسب ما تم ذكره في المادة 5.

المطلب الرابع: لمحة عن القانون 10-01

تم تخصيص هذا المطلب للتعرف أكثر على القانون 10-01 ومعرفة أهم الاختلافات المتواجدة بين القانون الحالي والقديم.

أولا: التعريف بالقانون 10-01:

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر في الآونة الأخيرة بغية مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية الراهنة، حيث بدأت بإصدار النظام المحاسبي المالي SCF سنة 2007 ضمن المرسوم 07-11 الذي حل محل المخطط المحاسبي الجزائريPCN ، اذ تم جعله ساري التنفيذ في 2010/01/01 واجبار المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تطبيقه.

لكن لم تقتصر الإصلاحات على المحاسبة فقط بل مست حتى مهنة التدقيق نظرا للدور الذي تكتسيه في المنظومة الاقتصادية المحلية اذ شهدت عدة تغييرات وهذا عن طريق بإعادة هيكلة المنظمات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر ونقل مختلف الصلاحيات الى وزارة المالية بعدما كانا تابعة للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، حيث كان ذلك عن طريق صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة الذي حل محل القانون 91-08.

من هذا نقول إن هذه المرحلة تميزت بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد. الذي تم صدوره في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ضمن العدد 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010، حيث كان الغاية من اصدار هذا القانون هو تحديد شروط وكيفيات ممارسة هذه المهن الثلاث، بالإضافة الى المساهمة في تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وكذا اصلاح المنظومة الاقتصادية للبلاد وخاصة وأنه جاء نتيجة الإصلاح التي باشرته الجزائر، بالإضافة الى هذا يمكن القول أنه أعاد الكثير من صلاحيات وزارة المالية التي فقدتها هذه الأخيرة من خلال القانون السابق 91-08 وأرجع لها المسؤولية لها في تنظيم وتسيير المهنة بعدما كان المجلس الوطني للمحاسبة CNC المخول الرئيسي في ذلك، حيث تضمن هذا القانون على 84 مادة تنظم المهن الثلاث مقسمة على 12 فصل. وهي[2]:

1**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، مرجع سبق ذكره، ص:**12

2 للتوسع أكثر أنظر:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص: 4-13؛
- بشوندة رفيق، لصنوبي حفيظة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 56،57؛ (بتصرف)
- عزه الازهر، "**النظام المحاسبي المالي ومنهجية المراجعة في ظل معايير المراجعة الخارجية**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية-(IPSAS-IFRS IAS)في أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24/25 نوفمبر 2014، ص ص: 525،526(بتصرف).

الفصل الأول: أحكام عامة

تضمن هذا الفصل 6 مواد حيث تم التطرق فيها الى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، وحث في المادة 2 على وجوب توفر هذه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون حتى يتمكن المهنيون ممارسة المهن الثلاث تحت اسمهم ومسؤوليتهم الخاصة، كما تم التطرق في المادة 3 على وجوب الالتزام بالأحكام عند مسك المحاسبة، كما بين أن مهام الاعتماد، التقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن الثلاثة من صلاحيات اللجان الخمس التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة؛

الفصل الثاني: أحكام مشتركة لمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

يضم هذا الفصل 7 مواد مرقمة من المادة 6 الى 13، اذ تطرقت هذه الأخيرة الى شروط وكيفيات الحصول على الاعتماد بالنسبة للخبير المحاسبي، بالإضافة الى الشروط اللازمة لممارسة المهن الثلاث، كما نص على أهم الشهادات التي تكون لديهم حتى يكون لديهم الحق في ممارسة المهنة؛

الفصل الثالث: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

يضم هذا الفصل 4 مواد مرقمة من 14 الى 17، اذ تناولت هذه المواد الهيئات الثلاث الجديدة التي أسست في إطار الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة والتي تمثلت في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. مع ابراز طريقة تسيير كل مجلس منهم إضافة الى تشكيلتهم، بالإضافة الى مهام كل واحد منهم؛

الفصل الرابع، الخامس، السادس: كيفية ممارسة المهنة (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد)؛

تتضمن هذه الفصول كيفية ممارسة المهن الثلاث، وهذا من خلال المواد المرقمة من 18 الى 45. ففي المواد 18-21 تم التطرق الى ابراز مفهوم الخبير المحاسبي، مهمته التي أبرزت المادة أن مهمة الخبير تعد ظرفية مؤقتة، كما تطرقت المادة 21 أتعاب الخبير، في حين تناولت المواد 22-40 كل المعلومات التي تخص محافظ الحسابات انطلاقا من مفهومه، المهام الموكلة اليه، العهدة القانونية التي حددها القانون لممارسة هذه المهنة، أما باقي المواد تناولت كيفية وشروط التعيين، الاستقالة، أتعابه، وكذا مدة الاحتفاظ بملفات زبائنه، كما تناولت المواد الأخرى 41-45 كل المعلومات التي تخص المحاسب المعتمد، ففي المادة 41 تم التطرق الى مفهوم المحاسب المعتمد أما في باقي المواد الأخرى نصت على مهام هذا الأخير وكذا وكيفية تحديد أتعابه؛

الفصل السابع: شركات الخبرة المحاسبية، ومحافظة الحسابات، والمحاسبة؛

تطرق هذا الفصل الى شروط وكيفيات تشكيل شركات أو مكاتب الخبرة المحاسبية، محافظة الحسابات، وشركات المحاسبة من خلال المواد 46-58 وهذا من خلال التطرق الى مفهومها، كيفية انشاءها وحصولها على الاعتماد؛

الفصل الثامن: مسؤوليات الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد؛

تطرق هذا الفصل من خلال مواده المرقمة من 59-63 الى كل المسؤوليات التأديبية، الجزائية، والمدنية، التي يتحملها ممارسي المهن الثلاث للالتزام بها؛

الفصل التاسع: حالات التنافي والموانع؛

تطرق هذا الفصل من خلال مواده 64-74 الى كل الأفعال والاعمال التي تمتنع على القيام بالمهن الثلاث حيث جاء في المادة 64 لتحقيق ممارسة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر منافيا مع هذا المهن حسب هذا القانون[1]:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات المهنية أو التجارية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

أما في المواد الأخرى الباقية تم التطرق فيها الى الحالات المسموح لهم حسب القانون في حالة الرغبة في ممارسة نشاط ضمن الأنشطة المحظورة لهم، إضافة الى كل ما يخص العقوبات التي تصدر في حالة ممارسة أنشطة غير شرعية من طرف المهنيين وهذا ما نصت عليه المادة 73؛

الفصل العاشر: أحكام مختلفة؛

تطرق هذا الفصل من خلال مواده المتمثلة في 75-79 الإجراءات المتبعة في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف ممارسة المهنة، بالإضافة الى أية حالة أخرى كإفلاس الشركة، أو حلها، كما نصت هذه المواد على وجوب اكتتاب عقد تأمين حتى يتسنى للمهنيين ضمان مسؤوليتهم المدنية أثناء ممارسة مهامهم؛

الفصل الحادي عشر: أحكام انتقالية؛

تضمن هذا الفصل سوى المادتين 80-81 واللتين تطرقتا عن المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين الذي تطرقت اليه المادة 80، أما في المادة 81 تم التطرق فيها الى مدة سريان أحكام القانون السابق 91-08 التي نصت أنه تبقى مواد القانون سارية المفعول الى غاية نشر النصوص التطبيقية لهذا القانون في اجل لا يتعدى 6 أشهر، يعني أنه كان 31 ديسمبر 2010 اخر يوم يتم الاستناد على أحكام القانون 91-08؛

الفصل الثاني عشر: أحكام نهائية؛

تضمن هذا الفصل المواد 82-83-84، اذ تم التطرق الى اعتماد كل مهني الاندماج للمجالس المستحدثة حسب الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة، وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما نصت هذه المواد على الغاء القانون 91-08 وعدم الامتثال لأحكامه حسب ما نصت عليه المادة 81.

انطلاقا من المعلومات السابقة يمكن تعريف القانون 10-01 على أنه: "مجموعة من البنود والإجراءات والنصوص التي تتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد المندرجة ضمن مواد يجب اتباعها والعمل وفق ومضمونها دون اجراء أية مخالفات على ذلك وفي حالات العكس يتم فرض عقوبات صارمة قد تصل الى الشطب"[2].

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة 11 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص: 11.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 13.

ثانيا: محاولة مقارنة القوانين المنظمة للمهنة مع معايير التدقيق الدولية:

بعدما تم التطرق الى القانون 10-01 والتعرف على أهم الفصول التي يتكون منها، سوف يتم في العنصر الى محاولة وضع مقارنة القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية واستخلاص أهم الاختلافات بينهما

1- دراسة أهم الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01

قبل التطرق الى دراسة مقارنة بين النصوص القانونية الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية، سوف سيتم التعرف أهم الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث الصادر في ظل الإصلاحات المحاسبية التي مست المنظومة الاقتصادية في الجزائر سنة 2010. يمكن تلخيص أهم الاختلافات في العناصر الموالية[1]:

1-1 من حيث تعريف المراجع القانوني (محافظ الحسابات):

- **القانون 91-08:** تم تعريف محافظ الحسابات على أنه"كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدينة في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية؛
- **القانون 10-01:** الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به؛

انطلاقا من التعريفين السابقين يمكن القول إن كلاهما قاما بتقديم نفس التعريف من ناحية المعنى والمهام المنوطة اليه، بالرغم من أن القانون القديم كان أكثر تفصيل من ناحية شرح المهام في التعريف في حين القانون الحالي لخصها في المصادقة على الحسابات، منه يستنتج كلاهما قدما نفس التعريف ناحية المحتوى والمهام؛

2-1 من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات:

- **القانون 91-08:** تطرق القانون السابق الى مهام محافظ الحسابات التي لخصها في العناصر الموالية[2]:
  - يشهد على صحة وانتظام ومصداقية الحسابات السنوية ومدى مطابقتها لنتائج عمليات السنة المنصرمة؛
  - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير السنوي؛
  - يعلم المسير بكل نقص يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرارية المؤسسة.
- **القانون 10-01:** تطرق القانون الحالي تقريبا الى نفس المهام مع اضافته لبعض المهام كإبداء الراي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير على شكل تقرير، وكذلك تقدير شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة والمسيرين للشركة المعنية بالمصالح المباشرة وغير المباشرة؛

انطلاقا مما سبق يمكن القول إنه لا يوجد اختلاف كبير من ناحية المهام فتقريبا هي نفسها، لكن القانون الحالي أعطى أهمية للرقابة الداخلية ووضعها من بين المهام التي يجب على محافظ الالتزام مراقبتها.

1سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، "**مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10-01 (دراسة ميدانية)**"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS، ومعايير التدقيق الدولية ISA"، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13و14 ديسمبر 2011، ص:6,

2 سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 6.

3-1 من حيث الهيئة التابعة:

تكمن أهم الاختلافات من حيث الهيئة التابعة في النقاط التالية[1]:

- **القانون 91-08:** في مادة من مواد القانون القديم وضح أن كل من الخبير المحاسبي، محافظي الحسابات، والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين؛
- **القانون 10-01:** جاءت في مادة من مواده أن الخبير المحاسبي تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظ الحسابات للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن في السابق كان الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية التي بدورها كانت تحت مسؤولية المجلس الوطني للمحاسبة، لكن في الوقت الراهن أصبحت كل مهنة تابعة لمجلس خاص بها كما تم التطرق اليه، وهذا يعود للإصلاحات المحاسبية التي مست المنظومة الاقتصادية في الجزائر سنة 2010 أدت الى إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على المهنة.

4-1 من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة:

- **القانون 91-08:** كان المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية؛
- **القانون 10-01:** أصبح المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية؛

يمكن القول على ما سبق ذكره أن الإصلاحات الجديدة التي مست مهنتي المحاسبة والتدقيق وإعادة الهيكلة خولت لوزارة المالية الاشراف على المجلس الوطني للمحاسبة.

5-1 من حيث الاهتمام بالجودة:

- **القانون 91-08:** لم يتطرق الى ذلك في مواده؛
- **القانون 10-01:** تم التطرق اليها في المادة 30 التي جاء في نصها: "يتعين على محافظ الحسابات ابلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوم"؛

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن القانون الحالي اهتم بالجودة والنوعية عكس القانون القديم الذي لم يشر الى ذلك، هذا ما يفسر صرامة هذا القانون، ودوره في تحسين المهنة من خلال الرقابة الصارمة على المهنيين هذا للحد من التلاعبات، الغش، والفساد.

1- 6 من حيث شروط التسجيل والتربصات:

- **القانون 91-08:** أصر القانون على وجوب توفر الشهادات والاجازات لممارسة المهنة، أما فيما يخص التسجيل والتربصات يكون في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين؛
- **القانون 10-01:** نفس المحتوى وجوب توفر شهادة جزائرية للمهنة أو شهادة معترف بها، أما فيما يخص التسجيل والتربصات يكون في المجلس الذي ينتمي له كل صنف؛

انطلاقا مما سبق ومن المقارنة السابقة يمكن الاستنتاج أنه تشابه كبير بين القانونين 91-08 و10-01، كون جل العناصر التي تتواجد في القانون الحالي تم التطرق اليها ولو ليس بالتفصيل كما تم ملاحظة ذلك في مفهوم ومهام محافظ الحسابات، فالاختلاف ظهر في عدم تطرق القانون القديم الى الجودة أي عدم تخصيص مواد تنص على ذلك عكس الحالي، إضافة الى الهيئات المشرفة على المهن الثلاث في القديم كانت هيئة واحدة تسعى الى مراقبة المهن الثلاث (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد) التي

1 سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 7.

بدورها كانت تحت سيطرة المجلس الوطني للمحاسبة كونه المخول الأول بتنظيم المهنة بقرار من رئاسة الجمهورية، لكن في الوقت الراهن تم تخصيص كل مهنة من المهن الثلاث تحت مسؤولية معينة، فالخبير المحاسبي يراقب من المصف الوطني، محافظ الحسابات من طرف الغرفة الوطنية، والمحاسب المعتمد من طرف المنظمة الوطنية، كلهم تحت سيطرة وزارة المالية، وهذا راجع الى إعادة الهيكلة التي مست القطاع في سنة 2010 نظرا للإصلاحات المحاسبية الأخيرة هذا لهدف تنظيم وتطوير المهنة. لكن المراسيم التنفيذية الصادرة سنة 2011 ساهمت في اظهار تفسيرات واصلاحات جديدة مقارنة بالقانون السابق.

انطلاقا من المعلومات السابقة وبعد دراسة محتوى النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر إضافة الى معايير التدقيق الدولية ISA، بناءً على ما تم التطرق اليه انفا يمكن حصر أهم التوافق والاختلافات بين القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر ومعايير التدقيق الدولية ISA في النقاط التالية[1]:

1- نقاط التوافق:

تتمثل اهم نقاط التوافق بين القوانين الجزائرية المنظمة للمهنة ومعايير التدقيق الدولية ISA فيما يلي:

- **تعيين المدقق**

لقد تم التطرق في المرسوم التنفيذي 11-32 حول كيفية تعيين المدقق قصد القيام بمهمة تدقيق الحسابات، على أن يتم التعيين عن طريق الموافقة على دفتر الشروط وهذا من خلال ابراز الحقوق والواجبات الخاصة به قصد الالتزام بها، وكذا خطاب التكليف. أما فيما يخص الجانب الاخر فقد قامت معايير التدقيق الدولية الى التطرق لذلك وهذا من خلال المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الموسوم بالأهداف العامة للمدقق المستقل وتنفيذ مهمة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، بالإضافة الى المعيار رقم 210 الذي جاء في محتواه حول شروط التكليف في مهمة التدقيق؛

- **تحديد مهام المدقق الرئيسي والثانوي**

تم التطرق الى محتوى هذا العنصر في المواد 30، 46،47،48،49 من القانون 10-01 المنظم للمهنة في الجزائر، وهذا ما يتوافق مع المعيار رقم 600 من معايير التدقيق الدولية الموسوم تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مدققي الفروع – اعتبارات خاصة-؛

- **رقابة الجودة**

في إطار تحسين وتنظيم التدقيق والتسيير الجيد تم انشاء لجنة مراقبة الجودة والنوعية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة والتي نصت عنها المادة 05 من القانون 10-01 التي ذكرت من بين اللجان المكونة للمجلس نجد 5 لجان من بينهم لجنة مراقبة النوعية، التي لم تكن في القانون السابق 91-08 والتي لم يتطرق اطلاقا على الجودة كما تم ملاحظته أنفا، من جهة أخرى تطرقت معايير التدقيق الدولية على الجودة وهذا ما توافق مع المعيار 220 رقابة جودة تدقيق القوائم المالية؛

- **التوثيق وحفظ الملفات**

لقد تم التطرق في المادة 40 من القانون 10-01 المنظم للمهنة الى ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات وهذا ابتداءا من تاريخ نهاية العهدة، وهذا ما يتوافق من جهة أخرى مع المعيار الدولي رقم 230 الخاص بالتوثيق؛

- **الاحداث اللاحقة (أحداث تقع بعد اقفال الحسابات)**

1 سردوك فاتح، "**دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر**"، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 09، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 30 ديسمبر 2015، ص ص:275،276.

تم التطرق إلى الاحداث اللاحقة من خلال معايير التدقيق الجزائرية وهذا في المعيار الجزائري رقم 560 الموسوم بالأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات – الأحداث اللاحقة–وهذا من خلال التطرق إلى مفهومها، كيفية التعامل مع تلك الأحداث، الأحداث التي يمكن إدراجها في القوائم المالية قبل إعداد التقرير. الخ، هذا ما توافق مع المعيار الدولي رقم 560 الذي يحتوي على نفس الإجراءات، كون المعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة من الدولية؛

- **الاعتماد على أعمال خبراء**

تم التطرق الى هذا العنصر من خلال المعيار الجزائري رقم 620 الذي جاء في محتواه الى الاستناد لأعمال الخبير متخصص في مجال غير المحاسبة والتدقيق، وهذا ما توافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 620؛

- **التقرير**

تم التطرق الى هذا العنصر في المادة 25 من القانون 10-01 التي جاء في محتواها أنواع التقارير التي يمكن اعدادها المدقق، كما أشارت على نوع من التقرير الخاص بالتقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة وهو ما توافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الموسوم باستمرارية المؤسسة، بالإضافة الى التقرير الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية الذي جاء كذلك في نص المادة 25 الذي يتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 265 الموسوم بالاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

2- نقاط الاختلاف

من خلال ما تم التطرق اليه أنفا بعد محاولة دراسة المقارنة بين القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر ومعايير التدقيق الدولية اتضح أنه هناك توافق كبير بينهما كون الجزائر استندت على هذه المعايير عند اعداد قوانينها المنظمة على المهنة لكن تم الاستناد على العناصر التي تتناسب مع البيئة الاقتصادية الجزائرية. انطلاقا مما سبق يمكن القول إنه بالرغم من التوافق الكبير بين القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر ومعايير التدقيق الدولية الا أنه هناك بعض الاختلافات التي يمكن حصرها في العناصر الموالية[1]:

- معايير التدقيق الدولية أكثر شمولية وتعمقا من القوانين الجزائرية المنظمة للمهنة كون هذه الأخيرة قامت بالاعتماد على ما يتناسب مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- عدم تطرق القوانين الجزائرية الى تقييم المخاطر عكس المعايير الدولية تطرقت اليه في المعيارين 315 و330 في حين القوانين الجزائرية المنظمة للمهنة لم تصدر أي معيار ينص على ذلك؛

ثالثا: أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في الجزائر

بعدما تم التطرق الى معايير التدقيق الدولية ISA في الفصل السابق، والتعرف على مكانة التدقيق في الجزائر خاصة في ظل القوانين والتشريعات الجديدة الصادرة مؤخرا في ظل الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها البلاد في مجال المحاسبة والتدقيق، تم تخصيص هذا العنصر لدراسة أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر، لذا يمكن حصر هذه الأهمية في النقاط الموالية[2]:

1-تطوير سمعة التدقيق وتحسين مستوى المهنة:

ان تطبيق وتبني معايير التدقيق الدول في الجزائر سوف يساهم في تقريب الممارسات المهنية وتوحيد لغة التدقيق هذا ما يزيد من تطوير مستوى المهنة بفضل الاحتكاك مع مختلف الدول العالمية المتقدمة وجعل الجزائر تتواكب التطورات الاقتصادية العالمية،

1 سردوك فاتح، **مرجع سبق ذكره**، ص ص:275،276.

2 بكيحل عبد القادر، "**أهمية تبني معايير التدقيق الدولية(ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية**"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 18، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2018، ص:127-130، (بتصرف).

وكذا تحسين عمل مكاتب التدقيق الجزائرية، بالإضافة الى ذلك ان تبني معايير التدقيق الدولية سوف يقدم مفاهيم جديدة كون هذه المعايير تطرق الى القيمة العادلة في المعيار 540، والاحداث اللاحقة في المعيار 560 كون هذه المفاهيم لم تكن موجودة سابقا.

كما أن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية عند اعداد معايير التدقيق الجزائرية سوف تؤدي الى تقليل الجهد والتكلفة على الجزائر وكذا ربح الوقت كون معايير التدقيق الدولية معترف بها دوليا يمكن الاعتماد عليها في اصدار معايير محلية يمكن اتخاذها كمرشد ومرجع قانوني يستند عليه المهنيون أثناء تأدية مهامهم؛

2-تدويل التدقيق عالميا وتعزيز سمعة شركات التدقيق:

إنَ تبني معايير التدقيق الدولية سوف يؤدي حتما الى تطوير سمعة شركات التدقيق نظرا للدور الكبير التي تلعبه في تطوير الممارسات المهنية للتدقيق وكذا تدويل المهنة دوليا، وتحسين أدائهم خاصة في ظل المنافسة الكبيرة التي تعرفها هذه الشركات نظرا لعددها الكبير ومحاولة منافسة الشركات الكبرى المختصة في هذا المجال خاصة متعددة الجنسيات منها، لذا يمكن القول أن تبني هذه المعايير سوف يزيد من سمعة هذه الشركات خاصة المحلية منها كونها تبنت معايير معترف عليها دوليا في تدقيق القوائم المالية هذا الامر الذي يساعد على جذب العملاء، وأن تطبيق هذه المعايير يساعد على الحد من حالات الفساد والغش، لذا يمكن القول أن هذه المعايير تعد بمثابة المكمل للمعايير المحلية وفضلا عن هذا فإنها تدفع إلى خلق روح المنافسة بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية وتشجيع التعاون بينهما؛

3- مساعدة الشركات متعددة الجنسيات على توحيد الممارسات المهنية:

تم التطرق أنفا الى مفهوم الشركات متعددة الجنسيات على أنها شركات ذات فروع موزعة عبر مختلف أرجاء العالم على أن الشركة الام توجد في الموطن الرئيسي، لهذا يستوجب على هذه الشركات تطبيق معايير التدقيق الدولية خاصة في ظل اعداد قوائم مالية مجمعة، لذا تطبيق هذه المعايير سوف يؤدي حتما الى توحيد الممارسات المهنية كون البيانات الموحدة تكون سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات، من جهة أخرى زرع الشفافية وتسهيل عملية مراقبة الشركة الام لفروعها؛

4-تحسين جودة المعلومة المالية:

ان تبني معايير التدقيق في مختلف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتواجدة في الوطن سوف يؤدي حتما الى إضفاء مصداقية وشفافية عالية للمعلومة المالية، هذا ما يجعلها قابلة للمقارنة والاعتماد على هذه المعلومات ذات جودة عالية كما تساعد المستثمرين إدارة الشركة الى اتخاذ القرار الأمثل، كما أن وجود هذه الخصائص في المعلومة المالية يعطي القوائم المالية المعدة مصداقية عالية؛

5-توحيد إجراءات اعداد تقارير محافظي الحسابات:

إنَ تبني معايير التدقيق الدولية سوف يساهم في توحيد الممارسات المهنية من جهة، ومن جهة أخرى توحيد اعداد تقرير محافظي الحسابات من حيث الشكل والمحتوى وكذلك عناصر التقرير الذي يساهم على تسهيل دراسته وقراءته من طرف محافظي الحسابات عبر أرجاء العالم، فمثلا الشركات متعددة الجنسيات التي لديها عدة فروع دوليا في حالة عدم التوحيد فان كل فرع يعد تقريره مختلف عن الفروع الأخرى فهذا الامر يصعب مأمورية الشركة الام من التحليل والقراءة، لذا توحيد التقارير يقلل من الأخطاء ويسهل من المقارنة والقراءة والتحليل[1]؛

6-الحد من حالات الفساد المالي وممارسات المحاسبة الابداعية:

بعد الفضائح المالية التي شهدها العالم في السنوات الماضية خاصة انهيار شركة انرون الامريكية العالمية المختصة في مجال الطاقة، بسبب سوء التسيير ونقص مصداقية المعلومة المالية التي أدت الى افلاس العديد من الشركات العالمية، الامر الذي أدى الى

1 بكيحل عبد القادر، **مرجع سبق ذكره**، ص:130.

التفكير في اصدار معايير تدقيق موحدة دوليا تساهم في الحد من هذه الممارسات وضمان مصداقية عالية للمعلومة المالية، فكان اصدار معايير تدقيق دولية ISAمن الاتحاد الدولي للمحاسبين أحسن وسيلة للحد من حالات الفساد والغش والمحاسبة الإبداعية[1].

المبحث الثالث: مجهودات الجزائر في تبني معايير تدقيق محلية تتوافق مع معايير التدقيق الدولية

في إطار تقليل الاختلافات والتفاوت بين ممارسات المهنيين والعمل على تطوير المنظومة الاقتصادية عامة، المحاسبة والتدقيق خاصة، سعت الجزائر الى القيام بالإصلاحات قصد جعل المهنة أكثر ملائمة مع الواقع الدولي وتدويلها عالميا خاصة في ظل الحركية الاقتصادية الدولية التي يشهده العالم، حيث كانت البداية عن طريق تبني النظام المالي المحاسبي في جانفي 2010، وتبعا للإصلاحات التي انتهجتها الجزائر لتنظيم مهنة التدقيق لتواكب الاقتصاديات العالمية المعاصرة قامت بإصدار القانون 10-01 المنظم للمهنة والتخلي عن القانون القديم 91-08.

وفي إطار زيادة تنظيم المهنة قامت الجزائر الى اصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة من المعايير التدقيق الدولية ISA الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA وهذا بهدف تحسين مهنة التدقيق محليا وجعلها موافقة للتطورات العالمية، وجعلها الإطار والمرشد التي يستند عليه المهنيون عند أداء مهمتهم وتحديد مسؤوليتهم. حيث بلغ عدد هذه المعايير الى 16 معيار محلي الى غاية ديسمبر 2019، فجاءت مقسمة الى 4 مقررات كل مقرر يحتوي على أربعة معايير، لا تأخذ الطابع الالزامي في الوقت الراهن كونها لم تصدر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية اذ تم نشرها في الجريدة الرسمية لوزارة المالية. فانطلاقا مما سبق سوف يتم التطرق الى هذه المعايير من خلال عرضها ومعرفة أهمية تطبيقها في الجزائر.

المطلب الأول: المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

كما تم التطرق اليه انفا جاء معايير التدقيق الجزائرية على شكل مقررات، كل مقرر يحتوي على أربعة معايير جزائرية، حيث تم اصدار أول مقرر في 04 فيفري 2016، يبين جميع أشكال مهام التدقيق القانونية والتعاقدية، لذا سيتم تخصيص هذا المطلب الى عرض هذه المعايير التي تخص المقرر 002.

أولا: المعيار الجزائري رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق":

جاء هذا المعيار ليعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق، حيث يقصد بالأحكام هي شروط مهمة التدقيق حيث يجب على المدقق والإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والاتعاب غيرها من الاحكام والتي يطلق عليها اسم بنود التعاقد أو بمعنى اخر بنود عقد مهمة التدقيق والتي تظهر في رسالة مهمة التدقيق. اذ يتم اعداد هذه الأخيرة عند الانتهاء من عملية التفاوض بين الطرفين وقبول المهمة من طرف محافظ الحسابات، حيث تختلف محتويات هذه الرسالة حسب نوع المهمة والمؤسسة الذي تمارس عليه، الا أنه عموما تتضمن العناصر التالي التي أقرها المقرر 002 تتمثل في: الهدف الأساسي من تدقيق القوائم المالية، مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية، مسؤولية المدقق، مختلف القوانين والأنظمة والتشريعات المطبقة عند اعداد القوائم المالية، تحديد شكل ومضمون التقارير المقرر تقديمها من طرف محافظ الحسابات، مخطط تنفيذ مهمة التدقيق مع تحديد قاعدة حسابات التعويضات وكيفية الدفع[2].

كما بين المعيار الجزائري رقم 210 الهدف الأساسي من مهمة التدقيق والتي تكمن في قبول ومتابعة المهمة المتفق عليها في ظروف التي سيجري التدقيق في ظل الظروف المتفق عليها بين الطرفين ومن أهمها الشروط المسبقة للتدقيق والتي تم تلخيصها في المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة وهدف قوائمه المالية، ضرورة وضع الإدارة لنظام رقابة داخلية فعال، وعدم وضع أي حدود أو قيود على الفحص والمراقبات الضرورية للقيام بالمهمة.

---

1 بكيحل عبد القادر، **مرجع سبق ذكره**، ص:130.

2 وزارة المالية، **المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210، 505، 560، 580)** المؤرخ في 04 فيفري 2016، متاح عبر الرابط -// www.cnc.dz/fichier http:regle/202.pdf. تاريخ الاطلاع 2019/10/06 على الساعة 13:30 ص ص:4،5.

كما نص المعيار على بعض الخصوصيات التي يمكن حصرها في العناصر التالية[1]:

- في حالة التدقيقات المشتركة حيث يمنح المهمة الى عدة مدققين فان هؤلاء اما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية؛
- في حالة رسالة المهمة المشتركة فان هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الاعمال بين المدققين وميزانية الاتعاب المخصصة لكل واحد منهم؛
- عندما يكون المدقق الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدمجة هو أيضا مدقق مؤسسة أخر أو عدة مؤسسات تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا طان ينبغي اعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة مؤسسات؛
- عندما المدقق باختيار اعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من المؤسسة الأم التأكيد خطيا أن جميع المؤسسات قد وافقت على محتوى الرسالة.

في الأخير يمكن القول إنَ المعيار الجزائري رقم 210 جاء لبين احكام مهمة التدقيق المتفق عليها وتم صدوره كأول معيار كونه يتضمن بنود التعاقد وكذا الشروط المسبقة، كون أن امتثال المؤسسة بهذه الشروط يجعل محافظ الحسابات يقبل هذه المهمة أم لا، كما تضمن هذا المعيار نموذج عن رسالة المهمة بالتفصيل وبمختلف اللغات.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505: "التأكيدات الخارجية":

جاء هذا المعيار ليبين للمدقق كيفية استعمال التأكيدات الخارجية قصد الحصول على أدلة اثبات ذات مصداقية عالية يعتمد عليها أثناء تأدية مهامه، حيث تم تعريف التأكيدات الخارجية على أنها: "دلائل مثبتة يتم الحصول عليها يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشر الى المدقق من طرف الغير سواءً كان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر"، وكون هذه التأكيدات بنوعيها المستعجل أو الضمني، اذ يمكن إعطاء تعريفا بسيطا لهذين النوعين حسب ما تم ذكره في المعيار:

عرف المعيار الجزائري رقم 505 التأكيد المستعجل أو ما يعرف بالتأكيد الإيجابي على أنه: "هو طلب يكون من خلاله الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أن يقدم معلومات مطلوبة"[2]؛

أما فيما يخص التأكيد الضمني أو السلبي تم تعريفها على أنه:" هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب"،

كما أشار المعيار الى أن التأكيدات الضمنية أقل اثباتا من التأكيدات المستعجلة ويستوجب على المدقق ألا يستعمل هذه التأكيدات الا في حالة اجتماع كل الشروط التي نص عليها المعيار والتي حصرها في بعض النقاط وهي[3]:

- إذا قدر المدقق أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف وتحصل على أدلة مثبتة كافية حول ملائمة فعالية الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتأكيد المعني؛
- إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية ومنسجمة؛
- إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية؛
- إذا كان المدقق يجهل الظروف او الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني.

من هذا يمكن القول إنَ التأكيدات الخارجية تساعد المدقق من الحد من حالات الغش، وكذلك التقليل من مخاطر التدقيق.

في حالة رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن يتحرى عن أسباب الرفض والسعي عن الحصول على عناصر مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب، مع تقييم آثار رفض الإدارة على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة بما فيها حالات الغش وعلى طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الأخرى.

1وزارة المالية، المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210، 505، 560، 580)، مرجع سبق ذكره، ص:05.

2 نفس المرجع أعلاه، ص:2-4.

3 وزارة المالية، المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210، 505، 560، 580)، مرجع سبق ذكره، ص:4.

كما بين المعيار أن الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني مثلا تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها لأنه قد يكون من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد أو قام بالتغييرات.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 " أحداث تقع بعد اقفال الحسابات – الاحداث اللاحقة–"

قد تتأثر القوائم المالية ببعض الاحداث التي تقع بعد تاريخ اقفال الحسابات ويتعلق الامر بالأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ اعدا التقرير، احداث تم العلم بها بعد تاريخ تقرير التدقيق الى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية، وهناك أحداث اعلم بها المدقق بعد نشر القوائم المالية.

حيث جاء هذا المعيار ليبين للمدقق التزامات المدقق تجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية، حيث يقصد بالأحداث اللاحقة حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 هي كل الاحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية أي تاريخ اقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق الى غاية اعتماد القوائم المالية من طرف الهيئة.

وفي إطار هذا المعيار فان المدقق يهدف للحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة لمعالجة الاحداث الواقعة بين تاريخ الاقفال وتاريخ تقريره، والتي تتطلب احداث تعديلات على القوائم المالية وإبراز كيفية معالجة هذه الاحداث التي علم بها بعد تاريخ إصداره للتقرير والتي كانت لتؤثر على رأيه وتغير محتوى التقرير ان تم العلم بها مسبقا[1].

كما تطرق الى هذه الاحداث ولخصها في الحالات الموالية:[2]

1- أحداث وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق:

في هذه الحالة حسب ما نص عليه المعيار الجزائري يجب موافقة الإدارة على اعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على القوائم المالية، والتي علمت بها بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير التدقيق، هنا وجب على المدقق تحديد الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شانها تحديد ما إذا كانت الاحداث الواقعة في الفترة سابقة الذكر التي تتطلب احداث تعديلات على القوائم المالية أو معلومات متضمنة فيها قد تم تحديدها؛

2- حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق الى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية:

في هذه الحالة لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات تدقيق على القوائم المالية بعد اصدار التقرير إلا في حالة ما كانت هذه الأحداث قد تؤثر على التقرير، وان هو علم بها قبل إصداره فعلى المدقق هنا مناقشة الإدارة حول هذا الأمر لتحديد كيفية التعامل مع التعديل في القوائم المالية؛

3- حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر القوائم المالية:

عند إشهار القوائم المالية هنا لا يلتزم المدقق بأي اجراء تدقيق عليها.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 " التصريحات الكتابية"

لقد عالج هذا المعيار ضرورة حصول المدقق على التصريحات الكتابية من الإدارة في إطار تدقيق القوائم المالية، حيث يكمن الهدف من الحصول على هذه التصريحات هو تأكيد أن الإدارة قامت بتأدية مهامها على أكمل وجه اتجاه القوائم المالية، وأن المعلومات التي تم تقديمها شاملة، بالإضافة الى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى إذا كان ذلك ضروريا أو مطلوب من معايير أخرى

1 وزارة المالية، المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210، 505، 560، 580)، **مرجع سبق ذكره**، ص:2-6

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص 7.

المطلب الثاني: المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

يعد هذا المقرر ثاني الإصدارات الخاص بمعايير التدقيق الجزائرية التي تم صدورها في11أكتوبر 2016 ونشرها في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، والذي يضم في محتواه أربع معايير والتي سوف يتم التطرق اليه في هذا المطلب.

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة"

يتم تطبيق هذا المعيار على كل أنواع العناصر المقنعة وأدلة الاثبات التي يعتمد عليها المدقق أثناء تأدية مهامه، قصد ابداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة، اذ يتم تعريفها على أنها تلك المعلومات التي يجمعها المدقق خلال أداء مهمته التي يستند عليها لتأسيس رأيه الفني المحايد حول عدالة وصدق القوائم المالية، والتي يتم جمعها عن طريق الملاحظة، العينات، الجرد، التفتيش، التأكيدات.... الخ[1].

حيث بين المعيار على أن هذه العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق لأنها تسهل مهمة التدقيق وتقلل من مخاطر التدقيق، إضافة عن ذلك تطرق على وجوب تميزها بالكفاية والملائمة حيث تتوقف هذه الأخيرة على مصداقية هذه العناصر ودلالتها، والتي تكون حسب مصدرها وطبيعة الظروف التي جمعت فيها، أما الكفاية اذ تعبر عن كم العناصر المجمعة حيث يعتمد كم العناصر التي تم جمعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك نوعية العناصر المجمعة، كما وضح المعيار على وجود ارتباط وثيق بينهما بين الكفاية والملاءمة للعناصر المقنعة، فان كم هذه العناصر مرتبط بمستوى الخطورة فكلما كانت الخطورة كبيرة، كلما كان كم العناصر المطلوب كبير وكذلك بنوعية هذه العناصر حيث أجود ما تكون عليه النوعية أقل ما يكون الكم.

ثانيا: المعيار الجزائري رقم 300: "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

درس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية حيث يخص التدقيقات المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة أو ما تعرف بمهمة التدقيق الأولية التي تتطلب إجراءات إضافية، حيث عرف المعيار الجزائري التخطيط على أنها عملية مستمرة ومتكررة عادة ما تبدأ بفترة وجيزة أو مرتبطة بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة الى غاية نهاية التدقيق الجاري.

كما أكد المعيار على وجوب إعداد استراتيجية عامة للتدقيق تتكيف مع المهمة وعرض برنامج عمل ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها، حيث يساعد التخطيط الجيد المدقق في هذا النحو[2]:

- الاهتمام المناسب بمجالات التدقيق؛
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق لجعلها أكثر فعالة وذات كفاءة عالية؛
- اختيار الأعضاء ذوي القدرة والكفاءة المناسبة للقيام بالمهمة، تسييرهم والاشراف عليهم والتنسيق بين الأعمال المنجزة من قبلهم؛
- يسهل عملية الحصول على أدلة تدقيق كافية والتعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- تنسيق الاعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء.

---

1 وزارة المالية، المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300، 500، 510، 700) المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، متاح عبر الرابط http// www.cnc.dz/fichier-regle/1211.pdf. تاريخ الاطلاع 2019/10/11 على الساعة 19:30 ص: 7-12.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 23-26.

كما وضح المعيار في احدى فقراته أن يأخذ بعين الاعتبار الكثير من المسائل خلال مهمته قبل تقييم المخاطر مثل الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر، بالإضافة الى دراسة عميقة للإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان واستشارة خبراء في ذلك.

ثالثا: معيار التدقيق الجزائري رقم 510:" مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية–"

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، حيث هذه الأخيرة تتسم فيها القوائم المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع التدقيق، أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق. إضافة الى ذلك تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في القوائم المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة، انطلاقا من هذا يمكن القول أنه يكمن هدف المدقق من خلال هذا المعيار هو جمع أدلة اثبات الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية، بالإضافة الى ضمان مدى ملائمة الطرق المحاسبية في الأرصدة الافتتاحية والتأكد من أنه تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية[1].

وفي حالة استحالة جمع العناصر المثبتة الكافية والملائة والمناسبة حول الأرصدة الافتتاحية وجب على المدقق تقديم رأي بتحفظ حول ذلك ويبين استحالة تقديم رأي حول القوائم المالية، وفي حالة توصل الى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالا لديه تأثير معتبر على القوائم المالية للفترة الجارية وأن هذا أثر هذا الاختلال لم يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة ولم يكن محل عرض وموضوع معلومة مناسبة في القوائم المالية وجب عليه تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 705 الموسوم بالتعديلات المحدثة للرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل.

كما بين المعيار أنه في حالة توصل المدقق أن الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الافتتاحية أو أثر التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بالشكل الملائم لم يكن موضوع عرض أو معلومة مناسبة في القوائم المالية فانه يتوجب عليه حسب المعيار 705 سابق الذكر تقديم رأي بتحفظ أو بالرفض.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية"

في نهاية مهمة المدقق يقوم بإعداد تقرير الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية للمؤسسة وإبراز مدى صحة الوضعية المالية للمؤسسة ومركزها المالي مدعما ذلك بعناصر مقنعة تثبت صحة معلوماته، لهذا تم صدور المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 الذي جاء لبيين للمدقق التزاماته اتجاه ذلك مع التطرق الى شكل ومضمون التقرير الذي يجب اعداده، حيث بين نفس المعيار على أن هدف المدقق يكمن في تكوين رأي حول الكشوفات المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة مع التعبير على هذا الرأي في الأخير وبوضوح في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي. بالإضافة الى ذلك بين المعيار أشكال التقرير التي قد تعدها المدقق والتي يمكن حصرها في النقاط التالية[2]:

- **رأي غير معدل:** التأكيد أن الكشوفات المالية تم اعدادها وفق المرجع المحاسبي المطبق والقوانين المعمول بها؛
- **رأي معدل:** التأكيد أن الكشوف المالية تم اعدادها في جميع جوانبها وفق المرجع المحاسبي المطبق.

1 **وزارة المالية، المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق** (300، 500، 510، 700) ص: 35،38.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 23-26.

وفي احدى فقراته تم التطرق على العناصر الأساسية التي يجب أن توجد في التقرير والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

- **عنوان** يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل؛
- **المرسل اليه؛**
- **فقرة تمهيدية توضح فيها:**
  - تعريف المؤسسة الذي تم تدقيقه؛
  - القوائم المالية المدققة؛
  - ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من المؤسسة المدقق وكذلك معلومات توضيحية أخرى؛
  - تاريخ الاقفال والفترات التي تغطيها كل من القوائم المالية التي تم تدقيقها.

إضافة الى كل العناصر السابقة يجب على المدقق تقديم عدة شروحات تخص عملية التدقيق والتي ترسل الى بعض الأطراف ويمكن ذكر أهم هذ الشروحات فيما يلي[1]:

- **شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين** المتعلقة بإعداد القوائم المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد القوائم المالية خالية من الاختلالات سواء كانت ناتجة عن غش أو على أخطاء؛
- **شرح لمسؤولية المدقق:** التي تتعلق بالتعبير عن الرأي حول القوائم المالية المدققة وأن هذا الأخير قد تم وفق معايير التدقيق الجزائرية، كما يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداة التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوفات المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة؛
- **شرح التدقيق**

يشير أن:

- التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد جمع عدد معتبر من أدلة الاثبات المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية؛
- اختيار الإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق؛
- **تاريخ التدقيق:** على المدقق يقوم بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه للعناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية؛
- **عنوان المدقق:** يجب أن يشير التقرير الى عنوان المدقق الذي يمارس فيه نشاطه.

المطلب الثالث: المقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017

بعدما قامت الجزائر الى اصدار مقررين لمعايير التدقيق الجزائرية، سعت الى اصدار المقرر الثالث المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية الذي جاء تحت رقم 23 والمؤرخ في 15 مارس 2017 يكمن هدفه الى وضع أربع معايير محلية حيز التنفيذ والتي سوف يتم حصرها في هذا المطلب.

1 وزارة المالية، المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300، 500، 510، 700)، ص: 49.

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: " الإجراءات التحليلية "

جاء هذا المعيار ليعالج استخدام المدقق للإجراءات التحليلية التي تعتبر الزامية كونها إجراءات جوهرية مثبتة عند استعراض الحسابات في نهاية التدقيق، ومن بين وسائل جمع العناصر المقنعة التي يعتمد عليها المدقق أثناء تأدية مهامه لتأسيس رأيه حول مصداقية القوائم المالية.

حيث تعرف الإجراءات التحليلية على أنها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية، بالتالي القيام بمقارنات مع معطيات سابقة وتقديرية للكيان باستخدام عدة طرق وتقنيات إحصائية لتحديد التغيرات الهامة والاتجاهات الغير متوقعة[1].

انطلاقا من التعريف السابق يتبين أن للإجراءات التحليلية أهمية بالغة في مهمة المدقق حيث تساعد المدقق على جمع أكبر عدد من العناصر المقنعة الضرورية والموثوقة وكذا أداء هذه الإجراءات عن قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعده على الاستنتاج ما اذا كانت القوائم المالية تتناسق مع معلوماته المكتسبة والمجمعة عن المؤسسة في أولى الخطوات قبل انطلاق مهمة التدقيق، بالإضافة الى استعمال الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لفهم الاعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة، بالإضافة الى مساعدة المدقق في اكتشاف الاختلالات التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية.

لذا يمكن القول إنَ الإجراءات التحليلية مهمة جدا في مهمة التدقيق يجب على المدقق الاستناد عليها لتسهيل مهامه والتقليل من الاختلالات والتلاعبات، ويجب تطبيقها عند الاقتراب من نهاية عملية التدقيق وذلك عندما يقوم المدقق بتأسيس رأيه حول مصداقية القوائم المالية، اذ يساعد هذا الاجراء في تعزيز الاستنتاجات المكونة وكذا توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان[2].

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570: " استمرارية الاستغلال "

ان الهدف الأساسي لتأسيس أي مؤسسة هو تحقيق الأرباح هذا لضمان الاستمرارية في النشاط التي تمارسه، حيث يقصد بالاستمرارية حسب المعيار الجزائري للتدقيق الخاص باستمرارية الاستغلال أن المؤسسة ستستمر في نشاطها مستقبلا، وبالتالي يتم إعداد القوائم المالية على أساس هذه الفرضية باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة النية في التصفية أو إيقاف النشاط، وعند التأكيد في استمرارية نشاط المؤسسة يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن المؤسسة سوف تكون لها القدرة على تحصيل أصولها ودفع ديونها أثناء ممارسة نشاطاتها.

انطلاقا مما سبق ونظرا للأهمية البالغة لاستمرارية المؤسسة جاء هذا المعيار ليعالج التزامات المدقق عند تدقيق القوائم المالية في ظل تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في اعداد القوائم المالية للمؤسسة.

كما بين المعيار الجزائري في احدى مادته على المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق في هذه المرحلة والتي تتمثل في الحصول على أكبر عدد ممكن من العناصر المقنعة الكافية والملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض القوائم المالية مع الاخذ بعين الاعتبار الأحداث المحتملة التي قد تقع ولا يستطيع المدقق أن يتنبأ بها ويمكن أن تؤدي إلى وقف الإستغلال كما نص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 200 فبالتالي إن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال.

---

1 وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610، 620) المؤرخ في 15 مارس 2017، متاح عبر الرابط http// www.cnc.dz/fichier-regle/1230.pdf. تاريخ الاطلاع 2019/10/11 على الساعة 20:30 ص: 6.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص ص: 6،7.

كما وضح المعيار الجزائري في فقرته الثامنة الى أهداف التي يسعى المدقق تحقيقها، اذ يهدف المدقق من خلال هذا المعيار الى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تتعلق بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة في اعداد القوائم المالية لفرضية استمرارية الاستغلال، بالإضافة الى استغلال النتائج حول وجود عدم اليقين في عدم استمرارية نشاط المؤسسة من خلال الاحداث أو الظروف الغير محتملة التي سوف تؤدي الى زرع الشك في قدرة المؤسسة على مواصلة النشاط وتحديد أثر ذلك على التقرير[1].

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610:" استخدام أعمال المدققين الداخليين"

كما هو معلوم ان التدقيق الخارجي والداخلي مهنتان متكاملتان أي أن المدقق الخارجي عند تأدية مهامه في أي مؤسسة عند الوقوع في مشكلة ما يمكنه الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين كونهم على دراية تامة بخبايا المؤسسة نظرا لتواجدهم داخل الهيكل التنظيمي لتلك المؤسسة، لكن مهما كانت درجة استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي فان هذه الأخيرة ليست مستقلة كليا عن المؤسسة كما هو الحال في التدقيق الخارجي الذي يعد ذات استقلالية عالية الذي يسعى بدوره الى التعبير عن الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية.

من هذا يمكن القول إنَ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 جاء لبين شروط وكيفية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي طبقا بأحكام المعيار رقم 315

كما وضح هذا المعيار الواجبات المطلوبة على المدقق اذ وجب عليه تحديد احتمالية ملاءمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الاخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي، بالإضافة الى إمكانية تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على أعماله وامتداد الإجراءات التي يقوم بها حسب ما ينص عليه المعيار، كما يجب أن يكون هناك تنسيق بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي واذا أراد المدقق الخارجي استخدام الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين وجب عليه تقييم هذه الاعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة من خلال مجموعة من الإجراءات[2].

رابعا: المعيار الجزائري رقم 620:" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"

يتمتع المدقق الخارجي بمؤهلات علمية وعملية في مجال المحاسبة والتدقيق تجعل يمارس مهامه، لكن عند تأدية هذه المهام قد يواجه مشاكل في مجالات أخرى نظرا لافتقاده الخبرة والمعلومات اللازمة في ذلك المجال، في هذه الحالة يلجأ المدقق للاستناد على خبير معين في ذلك، حيث يعرف الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة تحتوي على خبراء في ميدان غير المحاسبة والتدقيق بحيث يجب أن يتحمل المدقق كامل مسؤولياته في راي التدقيق الذي يعبر عنه ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه.

اذ جاء المعيار الجزائري الصادر ضمن المقرر الثالث في مارس 2017 ليعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة في حقل خبرة معينة غير المحاسبة والتدقيق، وهذا بهدف جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة التي يستند عليها لتأسيس رأيه الفني المحايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية.

كما بين المعيار الجزائري في مادته الخامسة أهداف المدقق والتي لخصها في العناصر الموالية[3]:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بخبير الذي سيعينه؛

1 وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610، 620)، **مرجع سبق ذكره**، ص: 9-13.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 16-18.

3 وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610، 620)، **مرجع سبق ذكره**، ص: 19

- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات المدقق.

كما وضح المعيار الجزائري الحالات التي يجب الاستناد على الخبير المعين من المدقق في العناصر التالية:

- الحصول على معرفة أكبر عن الكيان ومحيطه، بما فيه مراقبته مخاطر الاختلالات المعتبرة وتحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر؛
- تقدير تقييم الأصول والمخزونات الخاصة مثل الاعمال قيد الإنجاز أو الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات؛
- مع عناصر مقنعة كافية وملائمة؛
- الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة مثل:
  - تأويل أحكام العقود أو النصوص التشريعية أو التنظيمية؛
  - الحساب الاكتواري للديون المتعلقة بعقود التأمين أو مخططات امتيازات المستخدمين؛
  - تقييم الخصوم المتعلقة بالمحيط وتقييم تكلفة إعادة التأهيل.
  - تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة؛
  - حديد ووضع منهج عام للرد على مخاطر المقيمة على مستوى القوائم المالية؛
  - تعريف وأداء إجراءات التدقيق التكميلية.

في حالة تعيين الخبير يستوجب على المدقق تقييم ما إذا كان المدقق الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة والمهارات اللازمة والخبرة التي تجعله يقوم بهذه المهمة التي سيتكفل بها، حيث تصدر المعلومات المتعلقة بالمتعلقة بالكفاءة والمهارات والموضوعية للخبير المعين من طرف المدقق عن مصادر متنوعة مثل[1]:

- التجربة الشخصية السابقة لأعمال هذا الخبير؛
- المقابلات مع هذا الخبير؛
- المقابلات مع مدققين اخرين أو اشخاص اخرين متعودين على أعمال هذا الخبير؛
- معرفة مؤهلات هذا الخبير، انتمائه الى هيئة مهنية أو جمعية تنشط في مجاله، رخصته للممارسة، أو أي شكل اخر من الاعترافات الخارجية؛
- الإصدارات والكتب المؤلفة من طرف هذا الخبير؛
- سياسات وإجراءات مراقبة النوعية لمكتب المدقق إذا كان الخبير مستخدم لديه.

المطلب الرابع: المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

في سبتمبر 2018 قامت الجزائر عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار المقرر الرابع رقم 77 الذي يضم في محتواه أربع معايير تدقيق محلية الذي وصل عددها الى حد الساعة 16 معيار محلي لجعلها كمرجع ودليل ارشادي يعتمد عليه المدقق الجزائري أثناء ممارسة مهامه، في هذا المطلب سيتم التطرق الى هذه المعايير الأربع كما كان في المطالب السابقة.

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230: "وثائق التدقيق"

جاء هذا المعيار الجزائري ليعالج المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق القوائم المالية، حيث يقصد بوثائق التدقيق هي كل الوثائق أو ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتشكل

1 وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610، 620)، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

من إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة الدالة والمجمعة والنتائج التي توصل اليها، والتي قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف، حيث يمكن حفظ هذه الوثائق على الورق أو على دعامة الكترونية أو على دعامة أخرى والتي يمكن أن تشمل[1]:

- برامج التدقيق؛
- التحليلات؛
- مذكرات حول مشاكل خاصة؛
- ملخصات حول مسائل هامة؛
- رسائل للتأكيد والتوكيد؛
- استبيانات المراقبة؛
- المراسلات بما فيها البريد الالكتروني الخاصة بالمسائل الهامة.

حيث يمكن الهدف الأساسي من جمع هذه الوثائق في:

- دعم استنتاج المدقق بالنظر الى أهدافه العامة؛
- تأكيد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات للنصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛

كما تساعد هذه الوثائق عدة جهات في عدة مهام والتي يمكن حصرها في العناصر الموالية[2]:

- مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأداؤه؛
- مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه ومراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بمراجعة الاعمال؛
- تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم؛
- حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية؛
- السماح بتنفيذ مراجعات الرقابة النوعية للمهمة أو لمتطلبات تكون على الأقل في صرامته؛
- السماح بالقيام بتفتيشات خارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة.

ولتوضيح أكثر عن وثائق التدقيق تم وضع الواجبات المطلوبة والتي لخصها في العناصر التالية [3]:

1- اعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب

يجب على المدقق أن يقوم بإعداد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة الموكلة اليه؛

2-وثائق إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة المتحصل عليها

حيث تم التطرق في هذا العنصر الى شكل ومحتوى الوثائق، بالإضافة الى عدم احترام الواجبات المطلوبة

2-1 شكل ومحتوى وامتداد التوثيق

يجب على المدقق اعداد وثائق تمكن مدقق ذا خبرة والذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم :

- طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛

---

1 وزارة المالية، المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230، 501، 530، 540) المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، متاح عبر الرابط http// www.cnc.dz/fichier-regle/1275.pdf. تاريخ الاطلاع 2019/10/11 على الساعة 21:00، ص7.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص 05.

3 وزارة المالية، المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230، 501، 530، 540)، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 6،7.

- نتائج إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها؛
- المسائل المهمة المطروحة أثناء التدقيق والنتائج المستخلصة منها والاحكام المهنية المهمة التي توجب أخذها للوصول الى تلك النتائج؛

اذ يعتمد كل من شكل ومحتوى وامتداد وثائق التدقيق على عوامل [1]:

- حجم وتعقيد المؤسسة؛
- طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ؛
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المحددة؛
- أهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها؛
- طبيعة وعمق الانحرافات المحددة؛
- ضرورة التسجيل في الملف خلاصة الاعمال المنجزة أو العناصر المقنعة المتحصل عليها، والتي لا تتجلى بوضوح من خلال وثائق التدقيق؛
- الطرق المتبعة والأدوات المستعملة للتدقيق.

3-عدم احترام الواجبات المطلوبة :

في حالات خاصة عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن واجب خاص مطلوب وفقا لمعيار ما، عليه أن يدون في ملفاته الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة الموضوعة للوصول إلى الهدف المرجو من خلال هذا الواجب وأسباب عدم تطبيقه.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501:" العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة–"

تم صدور هذا المعيار ليعالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية. حيث يكمن هدف المدقق في الحصول على عناصر كافية وملائمة فيما يخص[2]:

- وجود المخزونات وحالتها؛
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛
- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

كما تطرق المعيار في أحد عناصره التوضيحية إلى الواجبات المطلوبة التي تخص عدة نقاط كالمخزونات، القضايا والمنازعات، التأكيدات الكتابية وغيرها التي يجب على المدقق الالتزام بها والتي لخصها في العناصر الموالية:

1- المخزونات:

يجب على المدقق عند ممارسة مهمته في ظل الاعتبارات الخاصة النظر الى المخزونات من خلال[3]:

إذا كانت المخزونات دالة بالنظر إلى القوائم المالية، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة حول وجودها وحالتها:

1-1 كتواجدها عند الجرد المادي إلا إذا تعذر ذلك، وهذا من أجل:

- تقييم التعليمات والإجراءات التي حددتها الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد المادي للمؤسسة؛
- معاينة تطبيق إجراءات التعداد التي أعدتها الإدارة؛
- تفحص المخزونات؛

1 **وزارة المالية، المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق** (230، 501، 530، 540)، **مرجع سبق ذكره**، ص: 10.

2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 12-14.

3 وزارة المالية، المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230، 501، 530، 540)، **مرجع سبق ذكره**، ص: 13.

- اختبار التعداد عن طريق السبر.

2-1 اخضاع الحسابات النهائية لمخزونات المؤسسة لإجراءات التدقيق لتحديد ما إذا كانت تعكس بشكل دقيق النتائج الحقيقية لتعداد المخزونات.

عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الإقفال، يجب على المدقق بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في الفقرة السابقة وضع إجراءات التدقيق بهدف الحصول على عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغييرات في المخزونات بين تاريخ التعداد وتاريخ الاقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

إذا تعذر على المدقق لظروف غير متوقعة حضور الجرد المادي للمخزونات، وجب عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ آخر، وأن ينفذ إجراءات تدقيق بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت بين تاريخين.

2- القضايا والمنازعات:

على المدقق تحديد ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق الذي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم المؤسسة، والتي قد تولد خطر اختلالات معتبرة تتضمن هذه الإجراءات[1]:

- طلب معلومات موجه للإدارة، وعند الاقتضاء الى اشخاص داخل المؤسسة، بما فيهم المستشار القانوني الداخلي؛
- مراجعة محاضر اجتماعات القائمين على الحكم في المؤسسة، وكذلك المراسلات بين المؤسسة ومستشاره القانوني الخارجي؛
- مراجعة المصاريف القضائية.

على المدقق التعبير عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار 705، في حال اجتمعت الشروط التالية:

- ترفض الإدارة السماح للمدقق من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة أو الاجتماع به، أو يرفض المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة بدوره الإجابة على رسالة طلب المعلومات بطريقة مرضية، او يمنع من الإجابة؛
- تعذر على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق البديلة.

3- التأكيدات الكتابية:

يجب على المدقق الطلب من الإدارة، وعند الاقتضاء من القائمين على الحكم في المؤسسة مده بالتصريحات الكتابية التي تؤكد أن جميع القضايا والمنازعات الحالية والمحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد القوائم المالية، قد تم إبلاغه عنها وتسجيلها وذكرها في القوائم المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530:" السبر في التدقيق"

جاء المعيار الجزائري للتدقيق الموسوم بالسبر في التدقيق لإتمام المعيار الجزائري رقم 500 الخاص بالعناصر المقنعة الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة الى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه. اذ يطبق هذا المعيار رقم 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق حيث يعالج طريقة استخدام السبر الاحصائي والغير احصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

حيث يساعد هذا المعيار المدقق الذي يسعى الى استخدام السبر في مهمته للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة.

1 **وزارة المالية، المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230، 501، 530، 540)، مرجع سبق ذكره**، ص:15.

وضع المعيار في احدى فقراته عدة مفاهيم توضح مفاهيم حول السبر ولخصها في العناصر التالية[1]:

- السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100 من عناصر مجتمع احصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الاحصائي الذي استخرجت منه؛
- يعد السبر احصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين:
  - الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة؛
  - استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة.

اذ يمكن القول إن كل طريقة في السبر لا تتوفر فيها هاتين الخاصيتين طريقة سبر غير احصائية

كما تطرق المعيار في أحد عناصره الى الواجبات المطلوبة التي يجب الالتزام بها والتي درست مفهوم وحجم العينة، طريقة وكيفية اختيار العينة، تحديد العناصر الواجب اختبارها.

1- اختيار طريقة أخذ العينة:

عند اختيار العينة يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان أهداف اجراء التدقيق وخصائص المجتمع الاحصائي الذي سيستخرج منه العينة وهذا بعد التأكد من أن المجتمع الاحصائي المعني كامل.

2- حجم العينة:

- يجب على المدقق تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العينات الى مستوى مقبول ومناسب؛
- في المنهج الاحصائي، يتم اختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات أخذ العينات فرصة محتملة لكي يتم اختيارها؛
- في المنهج الغير الاحصائي، يقع اختيار العناصر بهدف السبر ضمن حكم مهني.

وفي الأخير يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه. وفي حالة العكس إذا خلص المدقق أن السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع يمكن أن:

- يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها وحول إمكانية وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية؛
- يؤقلم طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول الى الضمانات المنشودة.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540: "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق القوائم المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة. اذ يكمن الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية من التنبؤ بنتيجة معاملة أو أكثر بالأحداث وبالظروف التي دفعت الى الحاجة لتقديرات محاسبية، أما بالنسبة للتقديرات المحاسبية الأخرى بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية، فان هدف التقييم مختلف اذ يتعلق الامر بالتعبير عن القيمة الحالية لمعاملة ما أو لبند في القوائم المالية استنادا الى ظروف لوحظت في تاريخ التقييم[2].

1 وزارة المالية، المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230، 501، 530، 540)، **مرجع سبق ذكره**، ص: 16-19.

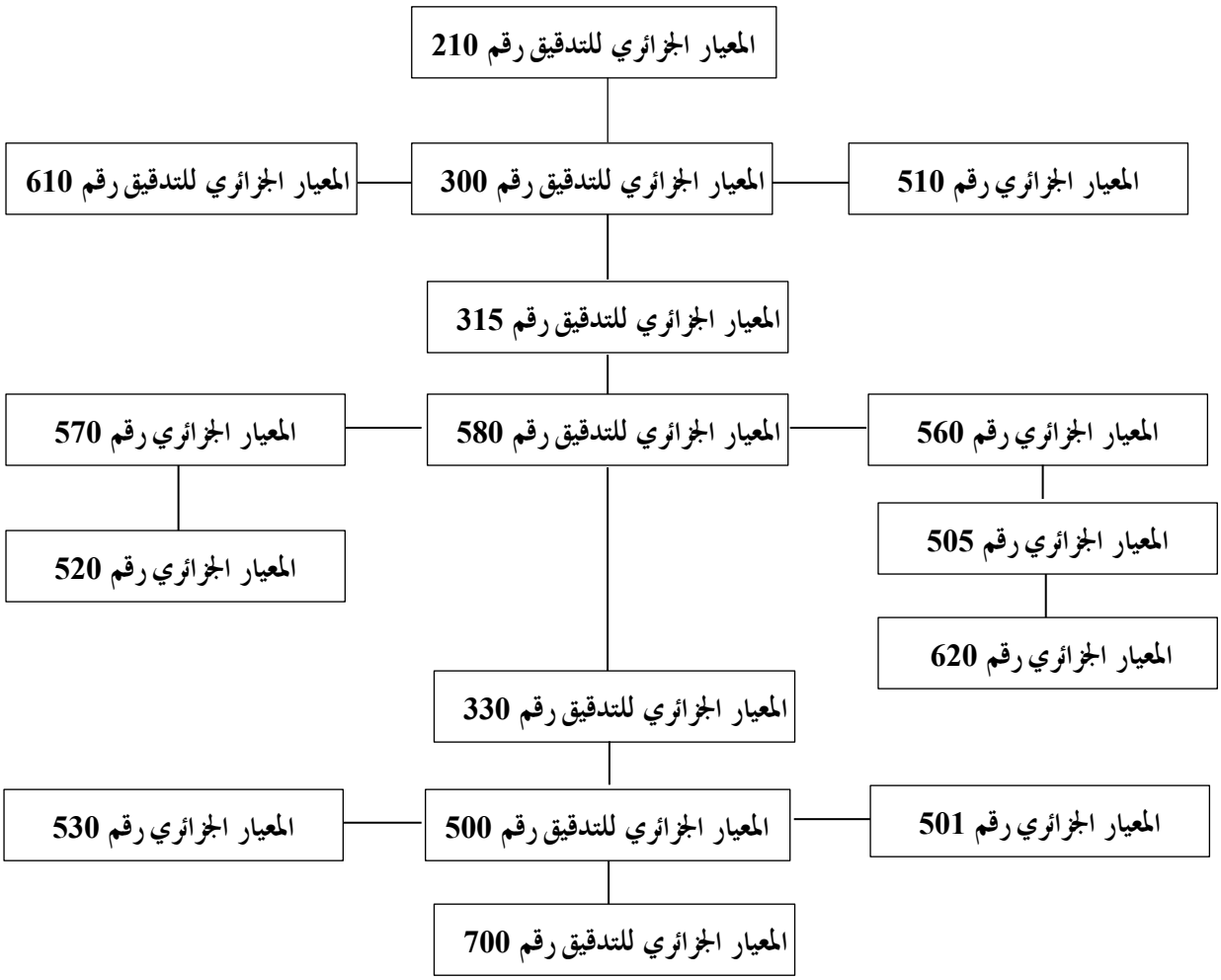
2 **نفس المرجع أعلاه**، ص: 20-27.

كما وضح المعيار الأهداف التي يسعى المدقق تحقيقها والتي لخصها في هدفين أساسيين:

- جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة؛ و
- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة. وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

بعد تم التطرق الى معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة التي تم صدورها على عدة دفعات أي على شكل أربع مقررات كل مقرر يحتوي على أربع معايير محلية التي يتم الاستناد عليها من طرف المدقق والرجوع اليها أثناء تأدية مهامه، انطلاقا مما سبق يمكن حصر أهم المعايير حسب المنهجية القانونية للتدقيق الخارجي وكيفية الاعتماد عليها انطلاقا من قبول المهمة والتعيين الى غاية اعداد التقرير النهائي.

الشكل رقم (15): طريقة استخدام المعايير الجزائرية للتدقيق من المدقق حسب المنهجية القانونية للتدقيق الخارجي



المصدر: تم اعداد الشكل بناءً على المعلومات السابقة واستنادا عن مقررات معايير التدقيق الجزائرية الصادرة مؤخرا والمنشورة في الجريدة الرسمية الصادرة عن وزارة المالية.

يبين الشكل الموالي طريقة استخدام المعايير الجزائرية للتدقيق وكيفية الاستناد عليها من طرف المدقق أثناء تأدية مهامه، وهذا حسب المنهجية القانونية المتبعة والمحددة أي انطلاقا من قبول المهمة الى غاية اعداد التقرير النهائي.

اذ عند قبول المهمة والاتفاق على الاحكام المسبقة لمهمة التدقيق يتم اعداد رسالة المهمة وتدوين كل ما تم الاتفاق عليه كما وضحه المعيار الجزائري رقم 210، بعدها يسعى المدقق الى وضع خطة العمل للانطلاق في المهمة حسب نص المعيار رقم 300 وهذا استنادا

بأعمال المدقق الداخليين لجمع المعلومات اللازمة عن المؤسسة من خلال هذه الاعمال كون المدقق الداخلي على دراية تامة بكل جوانب المؤسسة، حسب نص المعيار رقم 300، بعدها ينطلق بالمهمة الموكلة اليه اذ يقوم بتدقيق الأرصدة الافتتاحية للمؤسسة وهذا ما وضحه المعيار رقم 510، وبعد ذلك دراسة نسبة المخاطر التي قد تواجهه في المستقبل حسب المعيار رقم 315 (لم يصدر بعد هذا المعيار). بعدها يسعى المدقق الى جمع أكبر عدد من العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي يستند عليها أثناء مهمته سواءا كانت من مصادر داخلية أو خارجية من خلال التصريحات الكتابية، التأكيدات الخارجية، الاستفادة من خبير معين، الإجراءات التحليلية. للاعتماد عليها عند تأسيس رايه حسب ما هو موضح في الشكل السابق، حيث يتم وضع هذه العناصر المقنعة في الملفات الدائمة والجارية للمؤسسة للاعتماد عليها في مهمته. كما يقوم المدقق استخدام عدة طرق للحصول على العناصر المقنعة عند الحاجة ونقص المعلومات وهذا عن طريق التفتيش، الجرد، الملاحظة، التدقيق الحسابي.... الخ. استنادا على المراحل يقوم المدقق في الأخير اعداد تقريره وتأسيس رأيه حول مصداقية وعدالة القوائم المالية للمؤسسة كما نص عليه المعيار الجزائري رقم 700.

خلاصة

سعت الجزائر منذ الاستقلال الى يومنا هذا الى تطوير المنظومة الاقتصادية وهذا عن طريق سن مجموعة من القوانين والمراسيم التنفيذية هذا كوسيلة منها لتطوير الاقتصاد الوطني، حيث كانت الانطلاقة عن طريق صدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970. الذي نص على وجوب تكريس مهمة الرقابة على المؤسسات الوطنية والعمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري التي تملك فيها الدولة حصصا في رأسمالها إلى محافظ الحسابات، هذا بهدف ضمان تأمين مشروعية وصحة حساباتها وكذا تحليل وضع أصولها وخصومها، مراقبة المركز المالي للمؤسسة، وتلاها في سنة 1991 صدور قانون 91-08 الذي جاء لتنظيم مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في إذ جاء ليشخص مهنة التدقيق وتوضيح ممارساتها تقديم إطارا واضحا لمهنة التدقيق وتنظيمها.

في إطار اصلاح المنظومة الاقتصادية المحلية وجعلها تواكب التطورات الاقتصادية العالمية الراهنة قامت الجزائر بإصدار عدة قوانين ومراسيم بغية تحسين الوضع الاقتصادي، فكانت بدايتها بإزالة المخطط المحاسبي الوطني PCN وتعويضه بالنظام المحاسبي المالي SCF الذي تم جعله حيز التنفيذ بداية من 2010/01/01، لكن لم تقتصر الإصلاحات على المحاسبة فقط بل شملت مهنة التدقيق نظرا للدور الفعال التي تلعبه المهنة في حماية أموال المستثمرين، ودراسة المركز المالي للمؤسسة، وكان ذلك عن طريق صدور القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد بغية تنظيم مهنة التدقيق والارتقاء بها عالميا لمواكبة التطورات الاقتصادية العالمية وكذا منافسة المكاتب الكبرى المختصة في هذا الميدان، كما ساهم هذا القانون في إعادة هيكلة المنظمات المشرفة على المهنة في الجزائر ونقل الصلاحيات الى وزارة المالية بعدما كانت تابعة للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين كوسيلة لتقليل الضغط على المجلس الوطني للمحاسبة.

وفي إطار تسهيل مهمة المهنيين وتحسين مستواهم قامت الجزائر الى اصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة من المعايير التدقيق الدولية ISA سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، حيث كانت فكرتها سنة 2011 لكن بعد دراسة وتحليل دامت أكثر من 5 سنوات قامت بإصدار أول مقرر في 04 فيفري 2016 يضم 4 معايير محلية جميع أشكال مهام التدقيق القانونية والتعاقدية، تلتها 3 مقررات أخرى كل مقرر يحتوي على 4 أربع معايير ليصل عددها 16 معيار في انتظار المعايير المتبقية في السنوات المقبلة، حيث تعد كتمهيد لتطبيق معايير التدقيق الدولية، وتميزها بالدقة والاختصار اذ تم التطرق الى النقاط التي تتكيف مع البيئة الاقتصادية المحلية، بالإضافة الى كونه دليل ومرجع يستند عليه المهنيين أثناء تأدية مهامهم لاختصار الوقت والتكاليف دون الرجوع الى المعايير الدولية التي يصعب فهمها وترجمتها كونها باللغة الإنجليزية.

وانطلاقا مما سبق يمكن القول إنَ الهدف الأساسي من إعادة تنظيم مهنة التدقيق وتحديث الهيئات المشرفة على المهنة ونقل الصلاحيات الى الوزارة الوصية هو محاولة الدولة الجزائرية في تحسين مهنة المحاسبة والتدقيق وتدويلها عالميا لمواكبة التطورات الاقتصادية العالمية، لخلق المنافسة بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية والاعتماد على المحلية في ظل ارتفاع أتعاب مكاتب التدقيق الدولية بالإضافة الى تكييف البيئة الجزائرية لتبني معايير التدقيق الدولية. لهذا تسعى الجزائر الى تطبيق هذه المعايير الدولية لبلوغ المستوى الأعلى من التطور والازدهار، وفي الفصل الموالي سيتم التعرف على رأي المهنيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة والتدقيق على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية ومدى مساهمتها في تطوير المهنة في البلاد.

الفصل الرابع:

دراسة آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين حول إستجابة الواقع المهني للتدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية

تمهيد

تم التطرق في الفصول السابقة الى الجانب النظري للموضوع، من خلال عرض أهم متغيراته ومحاولة التعمق فيها نظريا بالإستناد على عدة مراجع، وبهدف تدعيم هذه الدراسة النظرية أكثر تم وضع الجانب التطبيقي للموضوع قصد إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا من جهة، ومن جهة أخرى محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار الفرضيات.

حيث تم تخصيص هذا الفصل للجانب التطبيقي والدراسة الميدانية المتمثلة في الإستبيان الذي تم خصص للأكاديميين والمهنيين المختصين في ميدان المحاسبة والتدقيق لمعرفة آراءهم ووجهات نظرهم حول مدى إستجابة الواقع المهني للتدقيق في الجزائر لمتطلبات معايير التدقيق الدولية، كونهم على دراية تامة بالجانب المهني للموضوع نظرا لخبرتهم العلمية والعملية في هذا الميدان واعتمادهم على هذه المعايير عند تأدية مهامهم. ومن أجل ذلك واختبار الفرضيات تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين:

المبحث الأول: مراحل إعداد الاستبيان؛

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج محاور الدراسة وإختبار الفرضيات.

المبحث الأول: مراحل اعداد الاستبيان

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى مختلف المراحل التي مر بها الإستبيان إنطلاقا من تصميمه، هيكله وصولا إلى الإعداد النهائي وتوزيعه على مختلف الفئات المتخصصة في ميدان المحاسبة والتدقيق من أكاديميين الذين لديهم المؤهلات العلمية والعملية في هذا الميدان إضافة الى المهنيين الذين تتوفر فيهم الخبرة في المراجعة الخارجية وهم على دراية واطلاع دائم لمعايير التدقيق الدولية والمحلية كونها المرجع الأساسي لهم ومن بين متغيرات الأساسية للبحث، لهذا تم المزج بين الأساتذة الجامعيين والمهنيين بغية الوصول إلى نتائج حقيقية وأكثر واقعية والإلمام والحصول على معلومات دقيقة.

من جهة أخرى سوف يتم التطرق إلى الإجراءات المنهجية الخاصة بالإستبيان من خلال عرض العناصر التي تم إختيارها لإعداد الدراسة التطبيقية، والمتمثلة في توضيح مجتمع الدراسة بالإضافة الى عينة الدراسة وكيفية إختيارها، حدود الدراسة التي تشمل كل من الحدود الزمنية والمكانية والبشرية.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

سيتم التطرق في هذا العنصر إلى دراسة الإطار المنهجي إنطلاقا من مجتمع الدراسة لمعرفة مكوناته والفئات التي تم إدراجها للإجابة على الإستبيان مع وجوب توفر المؤهل العلمي والعملي لهذا المجتمع حتى يتسنى للباحث الحصول على نتائج دقيقة، ثم عينة الدراسة التي تم توجيه لها الاستبيان التي تعد من مكونة من المجتمع الاحصائي المختار من المهنيين والأكاديميين، إضافة عن هذا يتم التطرق إلى حدود الدراسة وبعض الصعوبات التي عرقلت توزيع الاستبيان.

أولا: مجتمع الدراسة

قبل تحديد المجتمع تم وضع شرط المؤهل العلمي والعملي في اختياره، وهذا حيث يستوجب على الأكاديميين حصولهم على شهادة ماجيستير على الأقل في ميدان المحاسبة والتدقيق وعدم قبول الشهادات الأقل منها هذا للحصول على معلومات دقيقة وصدق عالي للإجابات، أما فيما يخص المهنيين تم وضع شرط الخبرة في الميدان والحصول على شهادة مهنية كالخبرة المحاسبية، محافظة الحسابات وغيرها، مع الخبرة في الميدان لإفادة الباحث أكثر خاصة في الجانب الميداني كون المهنيين على دراية تامة بمعايير التدقيق الدولية ISA التي تعد متغير من بين متغيرات الدراسة.

انطلاقا مما سبق يمكن القول إن مجتمع الدراسة تم حصره في فئتين هما:

- **الفئة الأولى:** وهي الأكاديميين والتي تتمثل في الأساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص المتحصلين على شهادات عليا في مجال المحاسبة والتدقيق المتحصلين، الذين هم على دراية بواقع التدقيق الخارجي في الجزائر وكذا مطلعين على المعايير الدولية للتدقيق والجزائرية أيضا؛
- **الفئة الثانية:** تشمل المهنيين الذين يمارسون مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر المتحصلين على شهادة مهنية في الميدان والمتمتعين بخبرة عالية في المحاسبة والتدقيق، إذ تشمل هذه الفئة الخبراء المحاسبيين المسجلين في جدول المصف الوطني، محافظي الحسابات المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وكذا المحاسبين المعتمدين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

كما هو ملاحظ أن مجتمع الدراسة لم يشمل فقط صنف واحد المهنيين فقط بل تم إدراج الأكاديميين كذلك في المجتمع وتحديد العينة وهذا بهدف المزج بين إجابات أفراد العينة ونظرة كلا الطرفين سواء الأساتذة الجامعيين الذين لديهم دراية كبيرة والمامهم العالي بالجانب النظري خاصة بعد اعدادهم لرسالاتهم والمقالات عبر كل أطوار التكوين الجامعي، أما المهنيين الذين يدركون الجانب الميداني بالنظر الى خبرتهم في هذا المجال كونهم ينتهجون هذه المعايير كمرجع لهم، كما هناك بعض الأكاديميين هم أساتذة جامعيين وفي نفس الوقت يمارسون مهنة التدقيق الخارجي سواء كانوا خبراء محاسبيين أو محافظي الحسابات، لهذا تم المزج بين الفئتين للحصول على معلومات دقيقة ومفيدة.

ثانيا: عينة الدراسة

عند الانطلاق في توزيع الاستبيان لم يقم الباحث في تحديد مسبق لعدد أفراد عينة الدراسة، فكان المراد من ذلك هو الحصول على عدد كبير من الإجابات، والعمل على استرجاع أكبر عدد من الاستمارات المرسلة للإجابة للوصول الى نسبة إجابة مقبولة من الأفراد وإعطاء نتائج دقيقة، كما سعى الباحث إلى المقاربة في الإرسال بين الأساتذة الجامعيين والمهنيين للمزج بين وجهات نظر مختلفة فلم يتم التركيز على جانب واحد بل تم الاعتماد على الإثنين، بالإضافة إلى صعوبة التواصل مع البعض لكثرة الانشغالات خاصة في هذه الفترة التي تتوافق مع نهاية السنة المالية والاستعداد للقيام بأعمال نهاية السنة من جهة، والعطلة الشتوية بالنسبة للأساتذة من جهة أخرى.

للحصول على عدد كبير من الأجوبة قام الباحث باتباع عدة وسائل لتوزيع أكبر عدد ممكن من الإستمارات، إذ تم الاعتماد على إرسال الاستمارات عبر البريد الالكتروني للمهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، المتحصل عليهم عبر الموقع الرسمي لوزارة المالية لكن اكثرهم لم يتم الرد والاجابة ربما لعدم اطلاعهم على البريد الالكتروني من جهة، ومن جهة أخرى تبين للباحث أن معظمها خاطئة أو تم تغييرها من طرف أصحابها.

كما اعتمد الباحث على التوزيع المباشر للمهنيين والأكاديميين عن طريق التنقل إليهم سواءً إلى مكاتب التدقيق أو الجامعات بالنسبة للأساتذة، كما تم كذلك الاستعانة ببعض الأكاديميين والمهنيين في توزيع الاستمارات، إضافة إلى نشر الاستمارات بصيغتها الالكترونية المعدة عبر GOOGLE DRIVE في مختلف المجموعات التي تضم المهنيين والأكاديميين المتخصصين في مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي. اذ أن الاستبيان في صيغته الالكترونية سهل على أفراد العينة الإجابة وذلك لاعتمادهم بكثرة على الانترنت ويسهل لهم الإجابة عبر نقر على نعم/لا، في وقت سريع وبسيط عكس الاستمارة الورقية فقد يتم فقدانه وصعوبة استرجاعها.

لقد تم توزيع 190 استمارة عبر افراد مجتمع الدراسة وهذا محاولة من الباحث جمع أكبر إجابات ممكنة وكذا تحصيل عدد معتبر من المعلومات، لكن بعد استرجاع الاستمارات والاجابة تم الغاء 25 استمارة لعدم حصولهم على المؤهل العلمي المطلوب، 05 استمارات تم الإجابة عليهم لكنهم خارج التخصص، 10 تم ضياعها من طرف المجيبين، 10 استمارات تم الإجابة عليها بعد الوقت المحدد. وفي نهاية المطاف تم الاعتماد على 140 استمارة صحيحة قابلة للتحليل والتي تمثل إجابات أفراد العينة في الدراسة التطبيقية. اذ يمكن توضيح ذلك في الجدول الموالي:

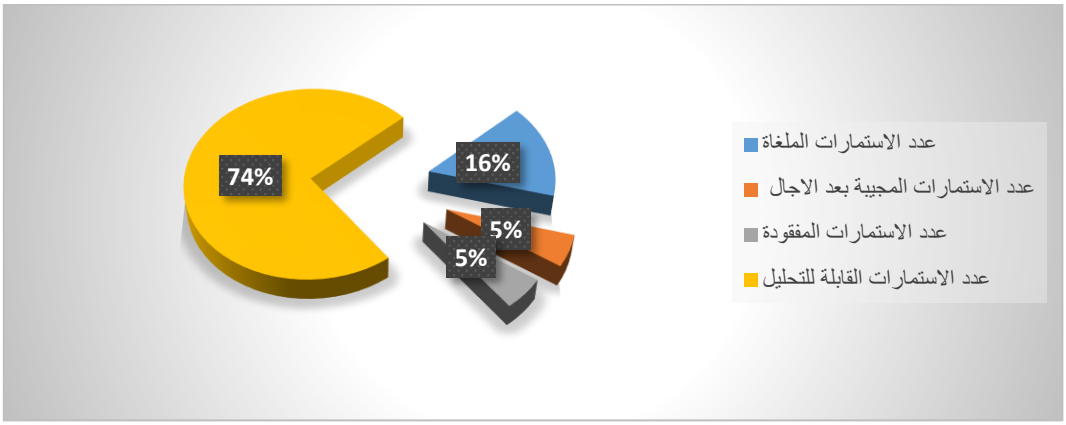
الجدول رقم (11): الإحصائيات المتعلقة بالإستمارات

البيان	العدد	النسبة %
عدد الإستمارات الموزعة على أفراد العينة	190	100
عدد الإستمارات الملغاة	30	15,79
الإستمارات المجيبة بعد الآجال	10	5,26
عدد الإستمارات المفقودة	10	5,26
عدد الإستمارات القابلة للتحليل	140	73,6

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على استمارات الاستبيان

من خلال الجدول السابق يمكن القول إن عدد الاستمارات المعدة والموزعة على أفراد العينة بلغت 190 إستمارة، فكانت 30 إستمارة ملغاة فمنها 25 تم الغائها لعدم إستفاء شرط المؤهل العلمي المطلوب، اما 05 الاستمارات الباقية تم إلغاءها كونهم خارج التخصص، كما وصل عدد الإستمارات الضائعة أو المفقودة إلى 10 استمارات، وكذا يوجد 10 إستمارات ألغيت بسبب تم الإجابة عليها بعد الوقت المحدد، لهذا عدد الإستمارات التي استوفت الشروط وتم استرجاعها للتحليل قدرت ب 140. يمكن تلخيص هذه الإحصائيات في الشكل الموالي:

الشكل رقم (16): تمثيل الإحصائيات المتعلقة بالإستمارات



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول السابق

يوضح الشكل أعلاه الإحصائيات المرتبطة بإستمارات الإستبيان، حيث قدرت نسبة الإستمارات الملغاة ب 15,79%، أما الإستمارات الملغاة قدرت ب 5,26%، نفس النسبة التي تخص الإستمارات التي تم الإجابة عليها بعد الآجال المحددة والتي تقدر ب 5,26%، في حين قدرت نسبة الإستمارات القابلة للتحليل هي 73,69% وهي نسبة معتبرة كونها تعدت 50%، أي ما يتم ملاحظته هو إجابة معظم أفراد العينة حول الاستبيان.

ثالثا: حدود الدراسة

عرفت هذه الدراسة عدة حدود منها والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

- **الحدود المكانية**: إن الدراسة عالجت واقع التدقيق الخارجي في الجزائر إذ اقتصرت على مزاولي المهنة والأكاديميين في الولايات الأقرب للعاصمة، إذ قام الباحث على توزيع الإستبيان على المناطق التالية: الجزائر العاصمة، بومرداس، البليدة؛
- **الحدود الزمانية**: ارتبطت نتائج الدراسة بالفترة التي امتدت فيه هذه الأخيرة في الفترة الزمنية بين 2019 إلى 2020؛
- **الحدود البشرية**: فيما يخص الجانب البشري فقد شملت الدراسة الأكاديميين المتحصلين على شهادة ماجيستير ودكتوراه وكذا بعض الأساتذة في صنف الأستاذية المتخصصين في المحاسبة والتدقيق وذوي الخبرة في هذا الميدان، ومن جهة أخرى نجد المهنيين الذين يمارسون مهنة التدقيق الخارجي أمثال الخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين الذين لديهم الخبرة والتجربة في الميدان هذا قصد الاستفادة من خبراتهم والمساعدة على تقديم قيمة مضافة للبحث والوصول إلى الهدف المنشود.
- **الحدود الموضوعية**: للتعمق في الموضوع والتوسع أكثر فيه بعد اكمال الجانب النظري، جاءت هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية وتحليل الفرضيات، إذ تم خصصت لدراسة بعض المحاور المتخصصة في معايير التدقيق الدولية، واقع التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل القوانين والتشريعات التي تبنتها الجزائر في الإصلاحات الأخيرة، معرفة معايير التدقيق الجزائرية والغرض من إصدارها.

المطلب الثاني: خطوات إعداد وتصميم الاستبيان

سيتم التطرق في هذا العنصر الى الخطوات الأساسية التي انتهجها الباحث أثناء تصميم الاستبيان، مع ذكر أهم النقاط التي اعتمد عليها الباحث في ذلك، والمراحل المنتهجة من طرف هذا الأخير في تصميم الاستبيان، انطلاقا من صياغة الأسئلة مع المشرف، إرساله لبعض الأساتذة المختصين في الميدان للتحكيم والمعاينة، تصحيح التعديلات والملاحظات وفي الأخير التصميم النهائي وبداية التوزيع والارسال.

أولا: إعداد الإستبيان

نظرا للدور الفعال الذي يكتسيه الإستبيان في الدراسة التطبيقية شهدت صياغته أهمية بالغة نظرا للدور الفعال التي تلعبه في الوصول إلى المعلومة والهدف المنشود، إذ لم يتم إعداد الأسئلة في بداية الأمر بصفة عشوائية بل كان بطريقة مدروسة ومخططة ومتقنة، إذ تم الإعتماد على عدة كتب، مقالات، أطروحات حديثة، كوسيلة لجمع المعلومات عن الإستبيان وكيفية إعداده حتى يتسنى لأفراد العينة الإجابة عليه بسهولة وبوضوح، وبعدها وانطلاقا من الجانب النظري وبعض الدراسات التطبيقية والتشاور مع المشرف على الاطروحة تم إعداد الأسئلة التي تشمل متغيرات الدراسة وتم تقسيمها إلى 4 محاور كل محور يحتوي تقريبا على 10 أسئلة باللغة العربية وكذا مترجمة للغة الأجنبية حتى يسهل فهمها وإزالة الغموض خاصة للمهنيين الذين يعتمدون كثيرا على اللغة الفرنسية في مهامهم، تساعد الباحث للإجابة على إشكالية البحث وفرضياته. كما تم مراعاة عدة نقاط عند صياغة الأسئلة حتى تكون مفهومة ومضبوطة جيدا وبطريقة مدروسة، إذ تم صياغتها بطريق سهلة وواضحة لتفادي سوء الفهم، ترتيب الأسئلة وجعلها متسلسلة ومربوطة ذات علاقة بالجانب النظري وكذا بالأهداف المرجوة من التطبيقي، طرح أكبر عدد ممكن من الأسئلة قصد التمكن من دراسة الموضوع جيدا وجمع أكبر عدد من المعلومات حتى تسهل للباحث الإجابة على الإشكالية[1].

بعد الانتهاء من التحديد النهائي للأسئلة تم عرضها على المشرف بغية اختبار طريقة الاعداد هل بطريقة علمية ومنهجية، وطريقة الضبط هل مضبوطة جيدا وبسيطة حتى يسنى لأفراد العينة الإجابة بسهولة، بالإضافة إلى تسلسل الأفكار وصياغة الأسئلة، مع توزيعها لبعض الأساتذة للإطلاع عليها لاستخلاص ملاحظاتهم بالنظر إلى خبرتهم في الميدان والبحث العلمي. بعد إرسال المشرف والأساتذة على ملاحظاتهم فيما يخص طريقة إعداد الأسئلة وصياغتها وحجمها، تم الأخذ بعين الاعتبار هذه الملاحظات فقام الباحث في إعادة صياغة الأسئلة نظرا لطول السؤال وتقليصه مع الإحتفاظ بالمعنى، إضافة إلى تقليص عدد الأسئلة وجعلها متقاربة بين المحاور، وبعدها تم الانتقال الى مرحلة التصميم النهائية للاستبيان كما هو مبين في الملحق رقم 01، وبعد الإصدار النهائي تم الانطلاق في توزيعه لأفراد العينة بانتهاج مختلف الطرق التي تم ذكرها سلفا.

ثانيا: هيكل الاستبيان

بعد إخضاع الاستبيان للتدقيق والتحكيم من قبل مختصين تم تقسيم الاستبيان الى جزئيين رئيسيين:

الجزء الأول: تم تخصيصه للمعلومات الشخصية والتي شملت النقاط التالية:

- **الجنس:** تم تخصيصه لمعرفة الفئة الغالبة على الإجابة الذكور أم الاناث؛
- **المؤهل العلمي:** هنا يخص الشهادة المتحصل عليها فمنهم من تحصل على شهادة مهنية في الميدان خاصة المهنيين منهم، البعض الآخر خاصة الأكاديميين استوجب عليهم الحصول على الأقل رتبة الماجيستير حتى يتسنى الإجابة على الاستبيان؛

1 وليد عبد الرحمن خالد الفرا، "**تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS**"، الندوة العلمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، ص: 20.

- **الوظيفة:** لمعرفة الوظائف الممارسة من أفراد العينة والفئة الغالبة، بالنسبة للمهنيين توجد خبير محاسبي، محافظ الحسابات، محاسب معتمد، أما بالنسبة للأكاديميين كونهم أساتذة جامعيين؛
- **طبيعة العمل:** تم ادراج هذا العنصر لمعرفة الفئة الغالبة المجيبة على الاستبيان سواءً كان أكاديميين أم مهنيين.

أما فيما يخص الجزء الثاني: يحتوي على 40 سؤال مقسم على 04 محاور كل محور يتناول موضوع معين:

- **المحور الأول:** يحتوي على 09 أسئلة التي تم اعدادها لمعرفة فوائد إصدار معايير التدقيق الدولية وتطبيقها على المستوى الدولي؛
- **المحور الثاني:** يضم على 11 سؤال الذي خصصت دور القانون 10-01 في تطوير وتنظيم التدقيق في الجزائر؛
- **المحور الثالث:** يضم 10 أسئلة المخصصة لدراسة أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية ودوها في تطوير مهنة التدقيق؛
- **المحور الرابع:** يضم 10 أسئلة التي تم تخصيصها لمعرفة هل الواقع الاقتصادي المحلي قادر على تبني معايير التدقيق الدولية.

تم القيام بدراسة تطبيقية تساعد على تحقيق الهدف المنشود تم اعداد الأسئلة بالاعتماد على أساس مقياس ليكارت الثلاثي، قصد التعرف على معرفة الإتجاه العام لأفراد العينة في كل محور من محاور الاستبيان وكذا كل سؤال منه، حيث يوضح الجدول الموالي:

الجدول رقم (12): التفسير الاحصائي لمقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	نعم	لا	محايد
الدرجة	1	2	3
المتوسط المرجح	(1 ،1.66)	(1,67،2,33)	(2.34 ،3)

المصدر: من إعداد الباحث

يوضح الجدول السابق مقياس ليكرت الثلاثي حيث يعبر عن الخيارات التي يجب على أفراد العينة الإجابة بها (نعم، لا، محايد)، حيث الأرقام التي توجد في الدرجة تعبر عن الأوزان الخاصة بكل خيار حيث يقدم للخيار "نعم" بالوزن 1، الخيار "لا" بالوزن 2، أما الخيار الأخير "محايد" بالوزن 3. حيث يعتمد يتم حساب المتوسط المرجح بناءً على الاوزان سابقة الذكر، والتي يتم حسابه كما يلي:

- أولا يتم التعرف على أكبر درجة وهي 3؛
- بعدها يتم حساب المدى: بقصد به طرح أكبر درجة وهي 3 مع أقل درجة وهي 1، فنجد المدى هو 2 أي 3-1=2؛
- الخطوة الموالية حساب طول المدى: اذ يحسب بالعلاقة التالية:

طول المدى= المدى/ عدد الدرجات

أي طول المدى= 3/2

ويساوي **طول المدى: 0,66**

انطلاقا مما سبق أي بعد حساب طول المدى يتم حساب المتوسط المرجح للمقياس الثلاثي بإضافة 0,66 الى الدرجة الأولى كما هو موضح في الجدول أعلاه.

المطلب الثالث: أدوات الدراسة

بعد توزيع الاستبيان على أفراد العينة واسترجاع الاستمارات المقبولة للتحليل التي وصلت كما تم ذكره أنفا الى 140 إجابة من بين 190 استمارة موزعة، قام الباحث بتفريغ كل المعطيات في برنامج"**IBM SPSS Statistics 22**"، وهذا كوسيلة لوضع قاعدة بيانات وجداول وكذا تبويب المعلومات الشخصية التي تخص عينة الدراسة لاستخراج التكرارات والنسب المئوية الخاصة بكل فئة قصد محاولة معرفة الفئة الغالبة على الإجابة الأكاديميين أم المهنيين، وغيرها من الاختبارات الأخرى التي تخص الوظيفة، والخبرة. كما اعتمد الباحث في دراسته على برنامج EXCEL 2013 هذا للمساعدة على ترجمة المعطيات المتحصل عليها كالتكرارات والنسب المئوية الى أشكال بيانية كالدوائر النسبية بغية المساعدة على التحليل الجيد لها.

بعد قيام الباحث الى تفريغ الاستبيان وإدخال جميع المعلومات المتحصل عليها من طرف أفراد العينة المختارة للإجابة تم القيام باختبار صدق الاستبيان، فللتأكد من صدق الأداة وقدرتها على تحقيق الهدف المنشود، تم استخدام معامل الثبات الخاص بذلك وهو ALPHA CRONBACH، فبعد اختبار درجة ثبات تم الحصول على النتيجة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (13): معامل الثبات لمحاور الاستبيان

Statistiques defiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,848	40

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

ان الجدول السابق يوضح أن معامل الثبات ALPHA CRONBACH المقدر 0,848 الخاص ب40 سؤال المعدة في الاستبيان، حيث من خلال هذه النسبة يتضح أنها أكبر 0,5 التي يشترط حتى يكون الاستبيان صادق وذات درجة ثبات عالية، بما أن النسبة هي 84.8% كونها تعدت 50%، مع العلم أن "معامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد، فاذا لم يكن هناك ثبات في البيانات تكون القيمة مساوية للصفر، وعكس ذلك إذا كان ذات ثبات تام تكون قيمة الثبات مساوية للواحد، وكلما كانت قيمة الثبات أقرب للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقترب من الصفر كان منخفضا"[1]، انطلاقا مما سبق يمكن القول أن محاور الاستبيان ذات ثبات مرتفع هذا ما يساعد على القيام بالتحاليل والاستمرار في الدراسة التطبيقية.

كما هناك عدة أدوات والأساليب الإحصائية سوف يتم الاعتماد عليها في الدراسة التطبيقية التي تستعمل في تحليل البيانات واختبار النتائج، وأهم هذه الأساليب نجد ما يلي:

أولا: أساليب إحصائية وصفية

يعرف الإحصاء الوصفي: على أنه "علم استنباط الحقائق من الأرقام بطريقة علمية، حيث يتم تنظيم وتلخيص المعلومات لتسهيل فهمها ودراستها[2]"، يمكن حصر أهم الأساليب الإحصائية الوصفية المستخدمة في الدراسة التطبيقية وهي:

- **المنوال**: يعد المنوال من مقاييس النزعة المركزية اذ يعرف على أنه القيمة الأكثر تكرارا أو الظاهرة الأكثر شيوعا[3] حيث يتم استخدامها لمعرفة الدرجة الأكثر تكرارا بالنسبة لكل سؤال ومعرفة الاتجاه العام لأفراد العينة؛
- **النسب المئوية**: يتم الإعتماد على النسبة وحتى الأشكال البيانية لدراسة خصائص البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة؛

1 وليد عبد الرحمن خالد الفرا، **مرجع سبق ذكره**، ص: 38.

2 بوقلقول الهادي، "**تحليل البيانات باستخدام SPSS، ندوة علمية تابعة لقسم علوم التسيير لطلبة الدكتوراه معروضة على شكل PPT**"، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013، ص: 24.

3 نبيل جمعة صالح النجار، "**القياس والتقويم منظور تطبيقي مع تطبيقات برمجة SPSS**"، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 170.

- **المتوسط الحسابي**: يعد المتوسط الحسابي كذلك من مقاييس النزعة المركزية، حيث يتم حسابه والاعتماد عليه قصد معرفة الإتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، لهذا سوف تحديد المتوسط الحسابي لكل عبارة وفي الأخير الخاص بجميع العبارات واستخلاص الإتجاه العام لإجابات العينة؛
- **الانحراف المعياري**: يعد الانحراف المعياري مقياس من مقاييس التشتت، وأكثرها استخداما من بين المقاييس الأخرى، اذ يتم حسابه لمعرفة درجة انحراف القيم عن متوسطها الحسابي؛

ثانيا: أساليب إحصائية استدلالية

يعرف الإحصاء الاستدلالي على أنه:" مجموعة من الطرق المستخدمة للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة إحصائية عشوائية، اذ يتعامل هذا الإحصاء مع التعميم والتنبؤ إلا أنه يتسم في بعض الحالات بعدم التأكد لذا نعالج القياس في هذه الأحوال تحت باب علن الاحتمالات"[1].

يمكن القول إنه يوجد نوعين من الإختبارات التي تنتمي ضمن الأساليب الإحصائية الاستدلالية والتي يتم حصرها[2]:

1. الإختبارات المعلمية

يتم القيام بالاختبارات المعلمية عند تحقق مجموعة من الشروط اللازمة كأن يكون المتغير المراد اختباره طبيعيا، وكذا كون المتغير تباين المتغير الذي يسعى الباحث اختبار عليه لكل فئة من الفئات متساوي، لعل أهم هذه الاختبارات التي تخص هذا الصنف نجد:

- **اختبار T**: يتم حساب اختبار T من أجل ابراز وتوضيح ان كان فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات؛
- **اختبار أحادي التباين ANOVA:** يتم استخدام هذا النوع من الاختبارات أي أسلوب تحليل التباين أحادي الاتجاه One Way Anova للتحقق مما إذا كان للمتغير المستقل (معايير التدقيق الدولية ISA) تأثيرا على المتغير التابع (مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر) عند العينات الفرعية في ان واحد؛
- **صدق وثبات الاستبيان:** إن صدق الاستبيان يعني تمثيله للمجتمع المدروس بشكل جيد، أي أن الإجابات التي نحصل عليها من أسئلة الاستبيان تعطينا المعلومات التي وضعت لأجلها الأسئلة، أما ثبات الاستبيان فيعني أننا إذا أعدنا توزيع الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس حجم العينة فان النتائج ستكون مقاربة للنتائج التي حصلنا عليها مع العينة الأولى، وكون النتائج بين العينتين متساوية باحتمال يساوي معامل الثبات.

اذ يتم حساب صدق وثبات الاستبيان بعدة طرق أحسنها على الاطلاق **Cronbach Alpha** وكذا معامل التجزئة النصفية **Split-half**، حيث تأخذ هذه العينة قيما محصورة بين الصفر والواحد، فكلما اقتربت للواحد زاد صدق الاستبيان ويعد أكثر تمثيل للمجتمع المدروس، والعكس ان قرب للصفر نقول إن الاستبيان لا يمثل المجتمع، ينصح بإعادة الأسئلة. اذ تم حساب Cronbach Alpha أنفا المقدر 84.8%، كما سوف يتم حساب هذا المعامل عند تحليل بيانات الاستبيان لمعرفة صدق وثبات كل محور على حدى.

وفي الأخير يمكن القول إنه لا يمكن القول لا يحق استخدام الاختبارات المعلمية إذا تحققت مجموعة من الشروط، لعل أهمها:

- أن يكون توزيع المجتمع طبيعي؛
- أن يحتوي مجتمع البحث على نفس الإختلافات الموجودة في العينة؛
- أن يكون نوع البيانات في مستوى مقياس الفترة على الأقل (Interval Level Scale).

---

1 بوقلقال الهادي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 48.

2 معن التنجي، غيث البحر،"**التحليل الاحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج IBM SPSS Statistics**"، مركز سبر للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، تركيا، 2014، ص ص: 12-14 متاح على الموقع الالكتروني للمركز www.sabr-sp.com تاريخ الاطلاع 2019/12/18.

2. الاختبار اللا معلمي

وفي العكس عندما لا تتوفر هذه الشروط ويكون توزيع مجتمع الدراسة توزيع حر وأن نوع البيانات في مستوى مقياس رتبي فقط (Ordinal Level Scale)، لا يمكن استخدام الاختبار المعلمي لهذا يجب استخدام هذا الاختبار، ومن بين الاختبارات اللامعلمية نجد:

- **اختبار مان ويتني Man-Whitiny**: يستخدم كبديل لاختبار T في حالة عينتين مستقلتين، وغالبا ما تكون البيانات في هذه الحالة في صورة رتبية؛
- **اختبار كروسكال واليز Wallis-Kruskal Test**: يستخدم لاختبار الفروق بين أكثر من مجموعتين، وهو بديل البارامتريا لتحليل التباين الأحادي وغالبا ما يستخدم هذا الاختبار في حالة عدم استيفاء الشروط اللازمة للقيام باختبار تحليل التباين الأحادي.

المطلب الرابع: عرض خصائص العينة المدروسة

يوضح هذا المطلب عملية عرض خصائص عينة والتي تخص الجزء الأول من الاستبيان الموضحة للبيانات الشخصية لأفراد العينة، والمتكونة من الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، طبيعة العمل.

أولا: الجنس

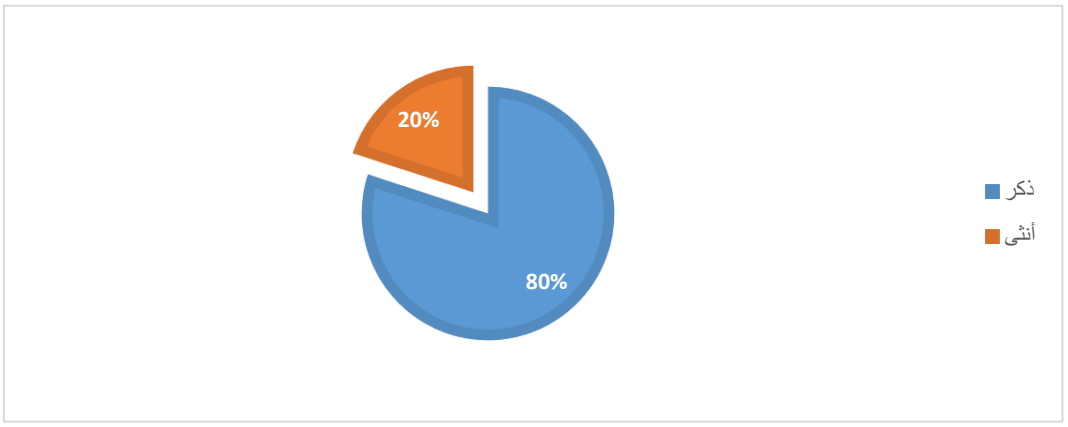
سيتم من خلال هذا العنصر التعرف على مشاركة أفراد العينة المدروسة حسب الجنس أي عدد الذكور المجيبين على الاستبيان من خلال معرفة تكرارهم والنسب المئوية، وكذا الاناث وفي الأخير التعرف على الفئة الغالبة على الإجابة من خلال النتائج المتحصل عليها من مخرجات البرنامج الاحصائي وتحويل تلك النتائج الى تمثيل بياني ليسهل تحليلها. وتظهر النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة%
ذكر	112	80
أنثى	28	20
المجموع	**140**	**100**

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (17): تمثيل توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم 14.

من خلال معطيات الجدول السابق اتضح أن أغلبية أفراد عينة الدراسة التي تمت الإجابة على الاستبيان ذكور الذي بلغ عددهم 112، أما البنات بلغ عددهم 28، لهذا فاقت إجابات الذكور على الاناث كما اتضح في الشكل السابق اذ بلغت نسبة الذكور 80% التي فاقت 4 مرات نسبة الاناث المقدرة ب 20%، حيث ذلك هو الرغبة الشديدة من الذكور في ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر بالرغم من صعوبتها وضغطها وكذا المسؤوليات التي تقع عاتق ممارسيها اذ يستطيع الذكور تحمل عناءها وصعوباتها عكس الاناث هذا ما جعل ممارسي المهنة ذكورا.

ثانيا: المؤهل العلمي

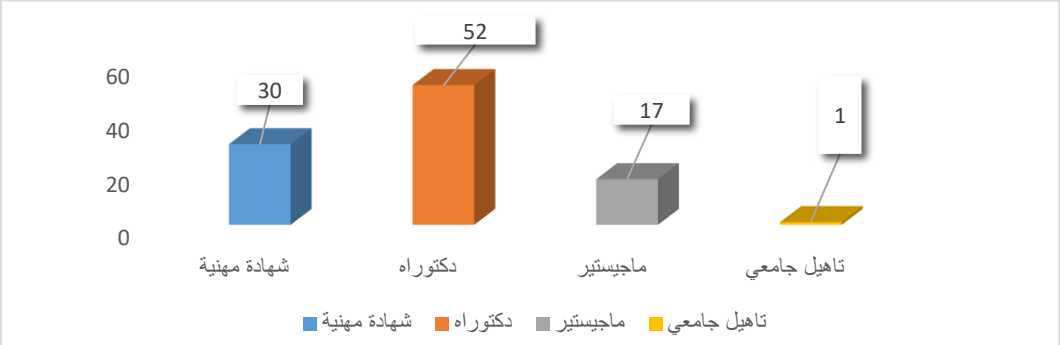
سيتم من خلال هذا العنصر التعرف على مشاركة أفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي لكل فرد، خاصة في ظل الاختلافات وتنوعات المؤهلات العلمية التي يكسبها أفراد العينة، اذ يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي وهو على النحو التالي:

الجدول رقم (15): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	تكرار	النسبة%
شهادة مهنية	42	30
دكتوراه	73	52,2
ماجيستير	23	16.4
تأهيل جامعي	02	1.4
المجموع	**140**	**100**

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (18): تمثيل توزيع أفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم 15

من خلال ما ذكر سبق يتبين أن الفئة الغالبة من افراد العينة حسب المؤهل العلمي تعود الى الدكاترة في مجال المحاسبة والتدقيق اذ وصل عددهم الى 73 دكتور من أصل 140 مجيب على الاستبيان بنسبة مقدرة ب 52.2% من اجمالي العينة المدروسة، تليها أصحاب الشهادات المهنية كأمثال الخبراء، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين الذين وصل عددهم 42 مهني، أي بنسبة قدرت ب 30%، في حين بلغ عدد أفراد العينة حاملي شهادة ماجيستير ب 23 فرد بنسبة قدرت 16,4%، وفي الأخير نجد اثنين أصحاب التأهيل الجامعي اللذان بلغت نسبتهما 1,4%.

ثالثا: الوظيفة

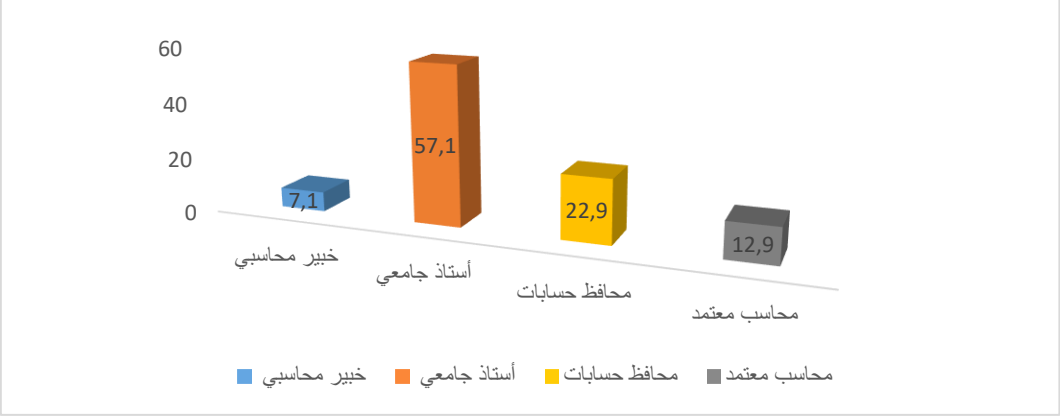
سيتم من خلال هذا العنصر التعرف على مشاركة أفراد العينة المدروسة حسب الوظيفة لكل فرد، خاصة في ظل تنوع الوظائف الممارسة من طرفهم، فيوجد المهنيين كالخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين، أما الأكاديميين يعدون أساتذة جامعيين، نظرا لتنوع المستوى الوظيفي تم تخصيص هذا العنصر لتوضيح توزيع العينة حسب الوظيفة كما يبرزه الجدول الموالي:

الجدول رقم (16): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
خبير محاسبي	10	7,1
أستاذ جامعي	80	57,1
محافظ حسابات	32	22,9
محاسب معتمد	18	12,9
المجموع	**140**	**100**

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (19): تمثيل توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الوظيفة



المصدر: من اعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم 16

من خلال الجدول والتمثيل البياني اللذان يوضحان توزيع الأفراد حسب الوظيفة الممارسة حيث اتضح أن الفئة الغالبة تكون للأساتذة الجامعيين الذين يملكون على أكبر نسبة التي قدرت ب 57,1% الذين بلغ عددهم 80 أستاذ كما هو مبين في الجدول السابق أي أكثر من النصف، في حين يعود محافظي الحسابات بعدها بنسبة 22,9 %من اجمالي العينة اذ قدر عددهم 32 محافظ حسابات، تليها نسبة 12,9 % من اجمالي العينة الى المحاسبين المعتمدين وأخيرا الخبراء المحاسبين أقل نسبة قدرت 7,1 % حيث بلغ عددهم 10 خبراء محاسبين الذين قاموا بالإجابة على الاستبيان، يمكن ارجاع هذا الى كثرة انشغالاتهم من جهة وكذا عدم الاطلاع على بريدهم الالكتروني كون الباحث انتهج طريقة الارسال بالنسبة للخبراء عبر الالكتروني وهذا بعد الحصول على الإيميلات الخاص بهم عبر جدول الاعتماد الخاص بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين لصعوبة تحديد معهم، عكس الفئات الأخرى من أساتذة، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين. كانت اغلب الإجابات فورية وسهلة سواء بتحديد موعد معهم، أو الاستعانة بزميل عند الارسال، أو باستخدام الطرق المنتهجة في التوزيع.

رابعا: الخبرة المهنية

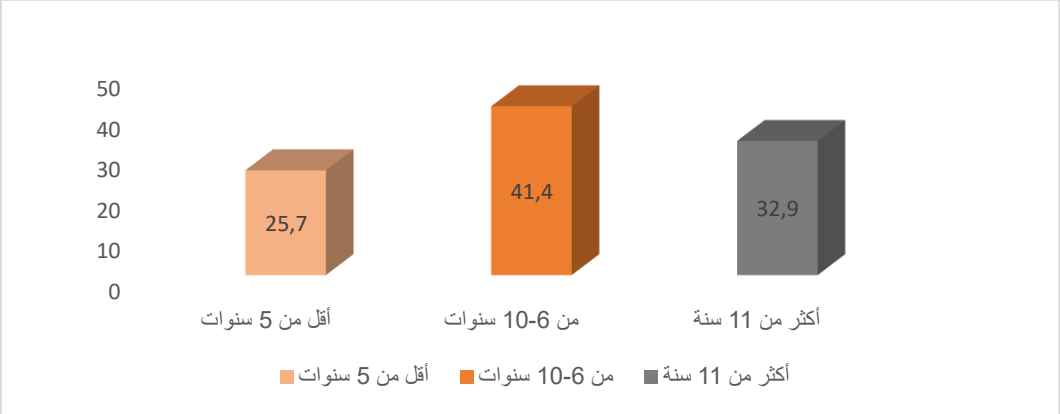
سيتم من خلال هذا العنصر التعرف على مشاركة أفراد العينة المدروسة حسب الخبرة، نظرا لوجود خبرات متعددة تم تقسيم الخبرة المهنية الى ثلاث فئات، اذ تكون الفئة الأولى أقل من 5سنوات، الفئة الثانية تتراوح بين 6-10 سنوات، أما الفئة الثالثة تكون أكثر من 11 سنة، لمعرفة الفئة الغالبة من خلال الخبرة المهنية تم وضع هذا الجزء، وبعد القيام بالإختبار الملائم عن طريق البرنامج الإحصائي تم نقل النتائج إلى الجدول الموالي:

الجدول رقم (17): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	36	25.7
بين 6 – 10 سنوات	58	41,4
أكثر من 11 سنة	46	32.9
المجموع	140	100

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (20): تمثيل توزيع أفراد العينة المدروسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم 17

اتضح من خلال الجدول السابق أن أغلبية أفراد العينة المدروسة لديهم الخبرة في ميدان المحاسبة والتدقيق حيث ينتمون الى الفئة الثانية التي تتراوح من 6 – 10 سنوات اذ بلغ عددهم 58 فرد من اجمالي العينة المقدرة ب 140، أي بنسبة قدرت ب 41.4%، في حين بلغ أصحاب الفئة الثالثة التي تزيد خبرتهم في أكثر من 11 سنة الى 46 فرد، بنسبة مقدرة ب 32.9%، أما أفراد العينة الذين تقل خبرتهم من 5 سنوات بلغ عددهم 36، أي بنسبة قدرت ب 25,7%، كما هو مبين في الشكل السابق، انطلاقا مما سبق يمكن القول أن أفراد العينة المدروسة ذات خبرة في ميدان المحاسبة والتدقيق هذا ما يفسر اطلاعهم على واقع التدقيق في الجزائر وهم على دراية بالإصلاحات التي مست المنظومة الاقتصادية في الآونة الأخيرة، وكذا معرفة واقع التدقيق الخارجي في الجزائر ما يساعد على الوصول الى الهدف المنشود.

خامسا: طبيعة العمل

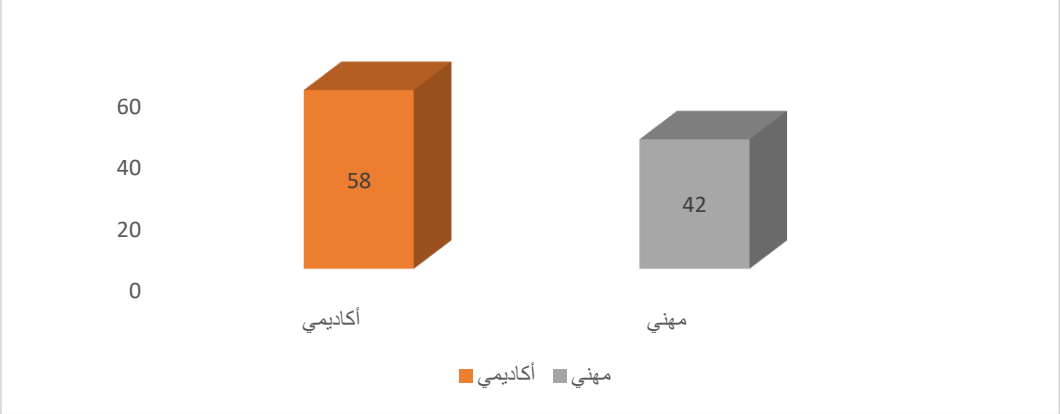
تم تخصيص عنصر طبيعة العمل لمعرفة الفئة الغالبة للمستوجبين على الاستبيان وانتماءهم للمهنيين أم الأكاديميين، بعد القيام بالاختبار اللازم عبر البرنامج الاحصائي تم الحصول على النتائج التالية والملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (18): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

طبيعة العمل	تكرار	النسبة
أكاديمي	81	57.9
مهني	59	42.1
المجموع	**140**	**100**

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (21): تمثيل توزيع أفراد العينة المدروسة حسب طبيعة العمل



المصدر: من اعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم 18

من خلال نتائج الجدول السابق يمكن القول إن الفئة الغالبة لأفراد العينة المدروسة التي قامت بالإجابة على الاستبيان تكون الى الأكاديميين الذين بلغ عددهم 81 فرد من أصل 140، أي بنسبة فاقت النصف التي بلغت 58%، أما المهنيين بلغ عددهم 59 مهني، أي بنسبة تقدر ب 42%، لهذا يمكن القول إن الأساتذة الجامعيين كانوا الأكثر حرصا على الإجابة ويعود ذلك ربما لكثرة انشغالات المهنيين خاصة في ظل الفترة التي تم توزيع الاستبيان التي تزامنت مع أعمال نهاية السنة بالنسبة للمهنيين. لكن رغم ذلك وصلت إجابات 59 من أصل 140 وهو عدد مقبول جدا.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات

ان هذه المرحلة تعتبر من أهم المراحل التي يستخدمها الباحث لمعرفة الاتجاه العام لأفراد العينة، بعد القيام باختبارات المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا معرفة تكرار إجابات الافراد حول كل سؤال يتم تحليل تلك النتائج استعانة بمخرجات البرنامج الاحصائي، وهذا لكل محور على حدى.

بالإضافة الى ذلك اختبار الفرضيات عن طريق بعض الاختبارات اللازمة كاختبار t ستودنت لعينة واحدة الذي يعد من الاختبارات المعلمية لاختبار فرضيات أي دراسة وهذا عندما يكون التوزيع توزيعا طبيعيا. انطلاقا مما سبق سوف سيتم في هذا المبحث تحليل النتائج المتحصل عليها بعدما تم ادخال كل المعلومات اللازمة المتحصل عليها من استمارات الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة وفي الأخير اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: فوائد إصدار معايير التدقيق الدولية وتطبيقها على المستوى الدولي

سيتم في هذا المطلب بعرض مختلف النتائج المتحصل عليها بعد القيام بالاختبارات اللازمة التي تخص عبارات المحور الأول الذي تطرق الى دراسة الفائدة من اصدار معايير التدقيق ودورها على المستوى الدولي وهذا استعانة بالبرنامج الاحصائي، إضافة الى تحليل الفرضية الأولى الخاصة بهذا المحور بعد القيام بالاختبار المناسب.

أولا: تحليل نتائج إجابات الافراد لعبارات المحور الأول

بعد حساب المؤشرات الإحصائية اللازمة والمتمثلة في المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، وهذا استنادا بالبرنامج الاحصائي تم تلخيص اجابات أفراد عينة الدراسة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (19): نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الاول

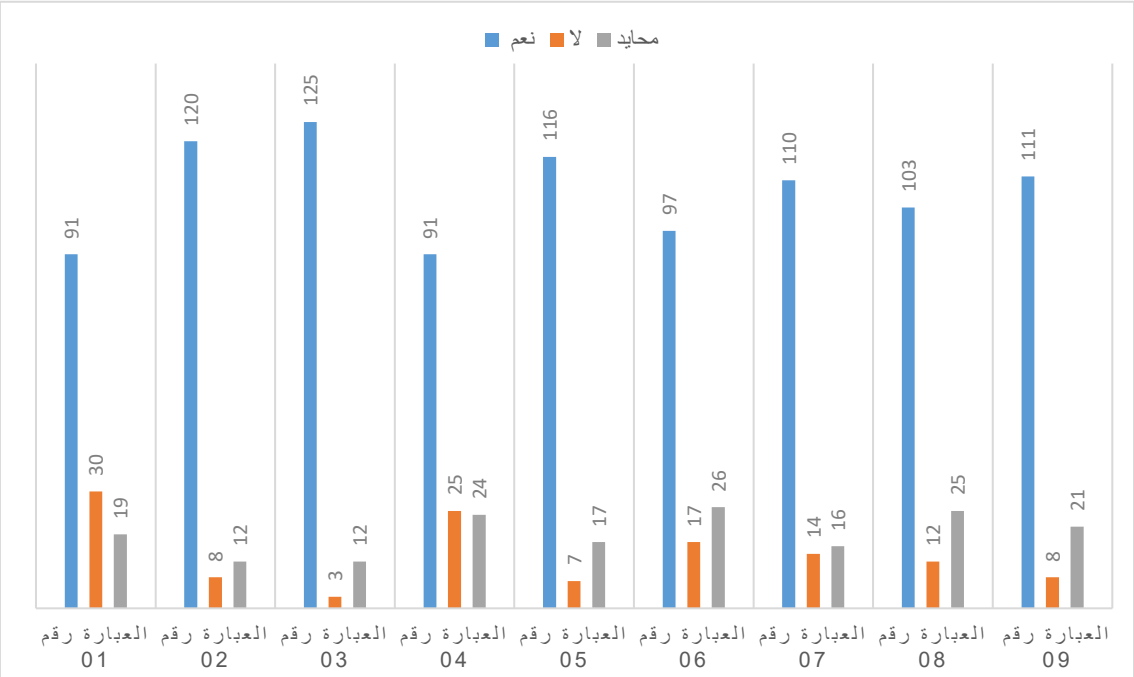
العبارة	التكرار النسبة	الدرجة			المؤشرات الإحصائية		
	ت %	نعم	لا	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
إن صدور معايير التدقيق الدولية من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين كافية إلى الارتقاء بمهنة التدقيق عالميا	ت %	91 65	30 21.4	19 13,6	1.49	0.725	نعم
إن صدور هذه المعايير وتطبيقها يساعد على تقليل الفروقات والاختلافات في اعداد القوائم المالية	ت %	120 85,7	8 5,7	12 8,6	1.23	0.592	نعم
تعتبر معايير التدقيق دليل مهني يستند عليه من المهنيين عند أداء مهام التدقيق ومرجع يعتمد عليه في مهامهم	ت %	125 89,3	3 2,1	12 8,6	1.19	0.574	نعم
تتمتع معايير التدقيق الدولية بقوة مهنية ملزمة كونها تحظى بالقبول العام كونها صادرة عن تجمع دولي يضم دول العالم	ت %	91 65	25 17.9	24 17,1	1,52	0.792	نعم
تساعد معايير التدقيق الدولية على زيادة استقلالية وحيادية ممارسي المهنة وتساعدهم على أداء مهامهم بشكل أفضل.	ت %	116 82,9	7 5,00	17 12,1	1.29	0.693	نعم
ان الالتزام بالمعايير يساعد القضاء على الانحرافات والتلاعبات ما يساهم في تحسين أداء الشركات، وتسهيل المقارنات المالية الدولية	ت %	97 69,3	17 12,1	26 18,6	1.49	0.791	نعم
تعتبر بمثابة مكمل للمعايير المحلية ووسيلة تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية	ت %	110 78,6	14 10	16 11,6	1.33	0.673	نعم

ان ظهور المعايير المحاسبية وكذا معايير التدقيق الدولية زاد من مصداقية القوائم المالية هذا يقلل من النصب وطمأنة المستثمرين حول أموالهم	ت %	103 73,6	12 8,6	25 17,9	1.44	0.780	نعم
إن تبني معايير التدقيق الدولية يتيح الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات إلى طرح أسهمها في البورصات والأسواق العالمية الدولية	ت %	111 79,3	8 5,7	21 15	1.36	0.730	نعم
المتوسط العام لأسئلة المحور الأول					**1.37**	**0.705**	نعم

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج المتاحة في الجدول والمتحصل عليها عن طريق البرنامج الاحصائي يتبين على اجماع افراد عينة الدراسة على أن اصدار معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين له عدة فوائد على المستوى الدولي، كون هذه المعايير دليل مهني يتم الاستناد عليها من طرف المهنيين أثناء تأدية مهامهم، واتضح ذلك من خلال إجابات الاقراد في العبارات المتاحة في الجدول اذ معظم الافراد كانت اجاباتهم بنعم. كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (22): تمثيل عبارات المحور الأول حسب إجابات أفراد العينة



المصدر: من اعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم 19

العبارة رقم 01 "إن صدور معايير التدقيق الدولية من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين كافية إلى الارتقاء بمهنة التدقيق عالميا ": من خلال الشكل السابق يبرز أن أغلبية إجابات أفراد العينة ب نعم بعدد إجمالي قدر ب 91 إجابة، هذا ما يوضح اطلاع أفراد العينة على محتوى معايير التدقيق الدولية لم تكن الإجابات عشوائية بل كانت مدروسة، كما يظهر المتوسط الحسابي ب 1.49 الذي يقع ضمن الفئة الأولى من المقياس الثلاثي (1، 1.66) هذا ما يوضح على الاتفاق العام على عدم الاختلاف بينهما ووجود درجة توافق عالية، وانحراف معياري يقدر ب 0.725 ما يعكس تجانس أراء الأفراد خاصة في ظل انتهاج المقياس الثلاثي؛

العبارة رقم 02 "إن صدور هذه المعايير وتطبيقها يساعد على تقليل الفروقات والاختلافات في اعداد القوائم المالية": اتضح مما سبق بإجماع أغلبية أفراد الدراسة أن صدور هذه المعايير وتطبيقها يساعد على تقليل الفروقات والاختلافات في اعداد القوائم المالية والذي يفسره إجابة الأفراد ب 120 إجابة ب"نعم"، كما يظهر المتوسط الحسابي 1.23 الذي يقع في الفئة الأولى من المقياس الثلاثي، حيث قدر الانحراف المعياري ب 0.592 حيث يعد مؤشر طبيعي جدا في ظل تمركز الإجابات حول الإجابة الأولى في مقياس ليكارت الثلاثي؛

العبارة رقم 03 "تعتبر معايير التدقيق دليل مهني يستند عليه من المهنيين عند أداء مهام التدقيق ومرجع يوضح مسؤولياتهم وطريقة عملهم": من خلال الجدول السابق يتبن أن مختلف إجابات الأفراد المعنية بالدراسة اتفقوا على أن تعتبر معايير التدقيق دليل مهني يستند عليه من المهنيين عند أداء مهام التدقيق ومرجع يوضح مسؤولياتهم وطريقة عملهم واتضح ذلك عن طريق اجاباتهم بنعم حيث بلغت 125 كما هو مبين في الشكل السابق، كما أبرز ذلك المتوسط الحسابي الذي بلغ 1.19 المنتمي للفئة الأولى من المقياس الثلاثي، كما قدر الانحراف المعياري ب 0.574؛

العبارة رقم 04 "تتمتع معايير التدقيق الدولية بقوة مهنية ملزمة كونها تحظى بالقبول العام كونها صادرة عن تجمع دولي يضم دول العالم": أجمع افراد الدراسة على أن معايير التدقيق الدولية تتمتع بقوة مهنية ملزمة كونها تحظى بالقبول العام كونها صادرة عن تجمع دولي يضم دول العالم، وهذا ما تم توضيحه من خلال إجابات الافراد بنعم والتي بلغ عددها 91 إجابة، بمتوسط حسابي منتمي للفئة الأولى المقدر ب 1.52، وبانحراف معياري مقدر ب 0.792 هذا ما يفسر عدم وجود اختلافات بين الإجابات؛

العبارة رقم 05 "تساعد معايير التدقيق الدولية على زيادة استقلالية وحيادية ممارسي المهنة وتساعدهم على أداء مهامهم بشكل أفضل": من خلال النتائج المتحصل عنها يتم الاستنتاج أن أفراد عينة الدراسة تم الاجماع على أن تساعد معايير التدقيق الدولية على زيادة استقلالية وحيادية ممارسي المهنة وتساعدهم على أداء مهامهم بشكل أفضل، تم الإجابة عن ذلك ب 116 إجابة كانت ب نعم، وأثبت ذلك المتوسط الحسابي 1.29 الذي ينتمي للفئة الأولى؛

العبارة رقم 06 "ان الالتزام بالمعايير يساعد القضاء على الانحرافات والتلاعبات ما يساهم في تحسين أداء الشركات، وتسهيل المقارنات المالية الدولية": بلغ عدد المؤيدين للعبارة 97 إجابة بنعم، كون أن افراد العينة يبرزون أن الالتزام بالمعايير يساعد القضاء على الانحرافات والتلاعبات ما يساهم في تحسين أداء الشركات، وقد تبين ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 1.49، وبانحراف معياري 0.791؛

العبارة رقم 07 "تعتبر بمثابة مكمل للمعايير المحلية ووسيلة تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية: من خلال الشكل السابق أجمع أفراد العينة كباقي العبارات السابقة على أن معايير التدقيق الدولية مكمل للمعايير المحلية ووسيلة تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية، وكان ذلك حسب عدد الإجابات بنعم التي بلغ عددها 110 أي بمتوسط حسابي مقدر ب 1,33 المنتمي كذلك للفئة الأولى، هذا ما يوضح أنها الفئة الغالبة على الإجابة، وانحراف معياري 0.673 ما يفسر على عدم وجود اختلاف في الإجابات؛

العبارة رقم 08" ان ظهور المعايير المحاسبية وكذا معايير التدقيق الدولية زاد من مصداقية القوائم المالية هذا يقلل من النصب وطمأنة المستثمرين حول أموالهم": اتضح من خلال نتائج هذه العبارة على وجود اجماع فيما يخص ان ظهور المعايير المحاسبية وكذا معايير التدقيق الدولية زاد من مصداقية القوائم المالية هذا يقلل من النصب وطمأنة المستثمرين حول أموالهم، كما بين ذلك المتوسط الحسابي 1,44 المنتمي ضمن الفئة الأولى من المقياس الثلاثي المحصور بين 1 و1.66، التي يفسر على وجود أغلبية الإجابات بنعم، مع انحراف معياري مقبول يبين عدم وجود اختلاف في الإجابات بين أفراد العينة.

العبارة رقم 09" إن تبني معايير التدقيق الدولية يتيح الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات إلى طرح أسهمها في البورصات والأسواق العالمية الدولية": من خلال النتائج المتحصل عليها تبين أنه وجود تأييد من طرف أفراد عينة الدراسة حول العبارة الأخيرة من المحور الأول فكانت أغلب الإجابات بنعم، أي تبني معايير التدقيق الدولية يتيح الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات إلى طرح أسهمها في البورصات والأسواق العالمية الدولية، اذ كان متوسطها الحسابي 1,36 المنتمي كذلك في الفئة الأولى من المقياس؛

وفي الأخير من خلال ما تم النتائج المتحصل عليها في الجدول وكذا المتوسط العام لعبارات المحور الأول يمكن القول أن افراد عينة الدراسة اتفقوا على أن لمعايير التدقيق الدولية تتمتع بفوائد وخصائص تساعد على تسهيل عمل المهنيين ويمكن اتخاذها كمرجع عند قصور المعايير المحلية واتضح ذلك من خلال إجابات العبارات التسع السابقة وكذا المتوسط العام المقدر ب 1.37 الذي يكون محصور بين 1 و1,66 التي تخصص الفئة الأولى لمقياس ليكارت الثلاثي هذا ما يفسر وجود اغلبية للدرجة نعم في إجابات أفراد العينة، وبانحراف معياري مقدر ب 0.705 الذي يبين على عدم وجود اختلافات في الإجابات.

ثانيا: اختبار الفرضية الأولى الخاصة بالمحور الأول

بعد القيام باختبارات المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا معرفة تكرار إجابات الافراد حول كل سؤال والمتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محاور الاستبيان كل واحد على حدى. وكذا القيام بتحليل النتائج المتحصل عليها بعد القيام بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وانحرافها المعياري واستخلاص الاتجاه العام للأفراد حسب تلك النتائج، انطلاقا من ذلك سوف يتم في هذا العنصر اختبار فرضية المحور الأول.

لمعرفة صحة أو عدم صحة الفرضية المعدة سيتم اختبارها عن طريق اختبار T ستودنت لعينة واحدة، بما أن عينة الدراسة تفوق 30، فحسب نظرية النهاية المركزية فان البيانات تتجه للتوزيع الطبيعي، لهذا سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H_0** : أو ما تعرف بفرضية العدم؛
- **الفرضية البديلة H_1** : تسمى بالبديلة اذ في حالة رفض فرضية العدم يتم قبول هذه الفرضية البديلة.

من أجل معرفة فوائد اصدار معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومدى تطبيقها على المستوى الدولي، سوف يتم القيام باختبار Tعلى أسئلة المحور الأول.

ولأجل ذلك تم وضع فرضيات الدراسة قصد اختبارها وهي:

- **الفرضية الصفرية H_0**: لا يوافق افراد عينة الدراسة على أن: معايير التدقيق الدولية الصادرة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين تساهم في إضفاء مصداقية عالية للقوائم المالية والحد من الانهيارات المالية الدولية؛
- **الفرضية البديلة H_1**: يوافق افراد عينة الدراسة على أن: معايير التدقيق الدولية الصادرة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين تساهم في إضفاء مصداقية عالية للقوائم المالية والحد من الانهيارات المالية الدولية.

وبعد القيام باختبار T ستودنت تم الحصول على النتائج التالية والملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (20): نتائج اختبار الفرضية الأولى باستخدام T ستودنت

العبارة	قيمة T	SIG
إن صدور معايير التدقيق الدولية من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين كافية إلى الارتقاء بمهنة التدقيق عالميا	24.262	**0.000**
إن صدور هذه المعايير وتطبيقها يساعد على تقليل الفروقات والاختلافات في اعداد القوائم المالية	24,562	**0.000**
تعتبر معايير التدقيق دليل مهني يستند عليه من المهنيين عند أداء مهام التدقيق ومرجع يوضح مسؤولياتهم وطريقة عملهم	24,590	**0.000**
تتمتع معايير التدقيق الدولية بقوة مهنية ملزمة كونها تحظى بالقبول العام كونها صادرة عن تجمع دولي يضم دول العالم	23,305	**0.000**
تساعد معايير التدقيق الدولية على زيادة استقلالية وحيادية ممارسي المهنة وتساعدهم على أداء مهامهم بشكل أفضل.	22,724	**0.000**
ان الالتزام بالمعايير يساعد القضاء على الانحرافات والتلاعبات ما يساهم في تحسين أداء الشركات، وتسهيل المقارنات المالية الدولية	22,328	**0.000**
تعتبر بمثابة مكمل للمعايير المحلية ووسيلة تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية	23,371	**0.000**
ان ظهور المعايير المحاسبية وكذا معايير التدقيق الدولية زاد من مصداقية القوائم المالية هذا يقلل من النصب وطمأنة المستثمرين حول أموالهم	21,891	**0.000**
إن تبني معايير التدقيق الدولية يتيح الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات إلى طرح أسهمها في البورصات والأسواق العالمية الدولية	21,987	**0.000**

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج المتحصل عليه بعد القيام بالاختبار اللازم قصد معرفة درجة موافقة افراد العينة الدراسة على أن صدور معايير التدقيق الدولية عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين وتبنيها عبر جل أرجاء العالم كوسيلة لإضفاء مصداقية عالية للقوائم المالية بغية الحد من الانهيارات الدولية، تم استخلاص أن مستوى الدلالة المساوية SIG=0,000 التي تعد أقل من مستوى المعنوية 0,005 كما هو مبين في الجدول السابق.

انطلاقا مما سبق وبما أن مستوى الدلالة المجدول 0.000 أصغر من المستوى الحرج 0.005 يتم قبول الفرضية البديلة حسب ما تنص عليه القاعدة المعلومة، فحسب ما جاء في محتواها التي تنص على موافقة أفراد العينة على أن صدور معايير التدقيق الدولية من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين تساهم في إضفاء مصداقية عالية للقوائم المالية كما أدت الى الحد من الانهيارات المالية الدولية.

المطلب الثاني: دور القانون 10-01 في تطوير وتنظيم التدقيق في الجزائر

سيتم في هذا المطلب بعرض مختلف النتائج المتحصل عليها بعد القيام بالاختبارات اللازمة من تكرارات، ومتوسط حسابي لمعرفة أي فئة من المقياس الثلاثي ليكرت تنتمي كل عبارة، وكذا الانحراف المعياري لمعرفة درجة الاختلاف بين إجابات الافراد التي تخص عبارات المحور الموالي الذي تطرقت الى دراسة دور القانون 10-01 في تطوير وتنظيم التدقيق في الجزائر وهذا استعانة بالبرنامج الاحصائي، إضافة الى ذلك اختبار صحة الفرضية التي تتناسب مع عبارات المحور الثاني.

أولا: تحليل نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الثاني

بعد القيام بحساب المؤشرات الإحصائية اللازمة من متوسط حسابي، انحراف معياري، بالاعتماد على البرنامج الاحصائي، تم الحصول على النتائج التالية والملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (21): نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الثاني

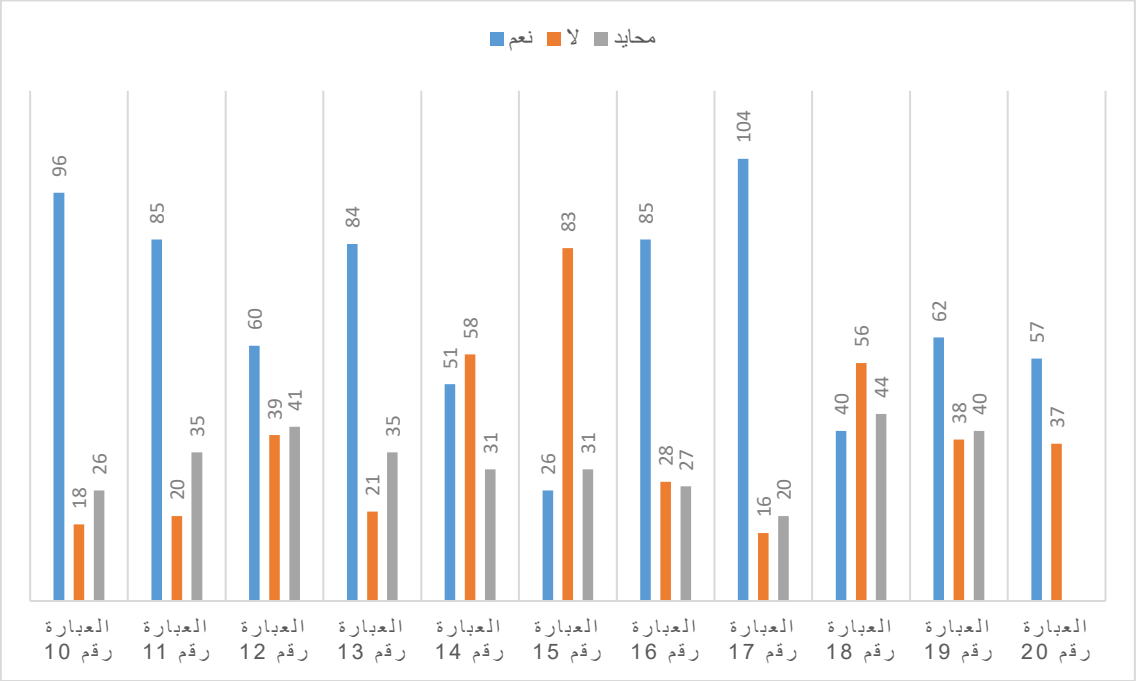
العبارة	التكرار النسبة	الدرجة			المؤشرات الإحصائية		
		نعم	لا	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
إن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر لا يرق إلى المستوى المطلوب وأن صدور القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 لم يساهم في تطوير التدقيق	ت %	96 68.6	18 12,9	26 18,6	1.50	0.791	نعم
إن الهيكلة الجديدة التي شهدتها المنظومة الاقتصادية في ظل الإصلاحات الأخيرة في الجزائر أثرت على مهنة التدقيق	ت %	85 60,7	20 14.3	35 25	1,64	0.857	نعم
إن التنظيم القديم المعتمد سابقا في تسيير المهنة أحسن من التنظيم الجديد المعتمد مؤخرا، كون هذا الأخير يحتوي على نقائص أثر على تطور المهنة	ت %	60 42.9	39 27,9	41 29.3	1.86	0.841	نعم
لم يساهم القانون 10-01 في الرفع من استقلالية مكاتب التدقيق المحلية وزيادة جودة أعمالهم لمنافسة المكاتب الدولية	ت %	84 60	21 15	35 25	1,65	0.857	نعم
أعطى القانون 10-01 لمهنة التدقيق بعدا دوليا كونه يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية ومع التغيرات الاقتصادية الدولية.	ت %	51 36.4	58 41.4	31 22.1	1.86	0.755	لا
إن القانون 10-01 وحده قادر على تنظيم المهنة بالرغم من الإصلاحات المحلية الاخيرة التي أدت الى صدور عدة قوانين لم تساهم في تطوير المهنة	ت %	26 18.6	83 59.3	31 22.1	2.04	0.637	لا
ان إشراف وزارة المالية على المنظمات المشرفة على المهنة وهيمنتها على التنظيم والتسيير أثر سلبا على جودة التدقيق والممارسات المهنية المحلية	ت %	85 60.7	28 20	27 19.3	1.59	0.796	نعم
يعود عدم تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى ضعف الهيئات المحلية المنظمة للمهنة في أداء مهامها، إذ يرجع ذلك إلى عدم استقلاليتها	ت %	104 74.3	16 11.4	20 14.3	1.40	0.728	نعم
إن طبيعة تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجديدة التي جاء بها القانون 10-01 سوف تؤدي إلى تراجع مستوى التدقيق في الجزائر	ت %	40 28.6	56 40	44 31.4	2.03	0.777	لا

ان الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 أثر سلبا على تطوير مهنة التدقيق، اذ ترك فراغ رهيب في التشريعات الصادرة المنظمة للمهنة	ت %	62 44.3	38 27.1	40 28.6	1.84	0.842	نعم
هل صدور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كهيئة متخصصة ساهمت في تطوير مهنة محافظة الحسابات والرفع من استقلاليتها وحياديتها	ت %	57 40.7	37 33.6	38 25.7	1.85	0.804	نعم
المتوسط العام لأسئلة المحور الثاني					**1.75**	**0.789**	**لا**

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج السابقة والمتحصل عليها عن طريق البرنامج الاحصائي المتاحة في الجدول أن القانون 10-01 لم يساهم في تنظيم وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر اتضح ذلك من خلال إجابات الاقراد في العبارات بالإضافة الى المتوسط العام المساوي ل 1.75 المنتمي الى الفئة الثانية من مقياس ليكرت والتي تكون درجتها "لا". يمكن تمثيل بيانات الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (23): تمثيل عبارات المحور الثاني حسب إجابات أفراد العينة



المصدر: من اعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم 20

العبارة رقم 10 "إن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر لا يرق إلى المستوى المطلوب وأن صدور القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 لم يساهم في تطوير التدقيق": من خلال الشكل السابق يبرز أن أغلبية إجابات أفراد العينة ب نعم بعدد إجمالي قدر ب 96 إجابة، هذا ما يوضح اتفاق المجيبين على أن مهنة التدقيق لم ترق الى المستوى المطلوب في الوقت الراهن بالرغم من القوانين والتشريعات التي أصدرتها الجزائر في ظل الإصلاحات الأخيرة، هذا ما يفسر على أن الإجابات لم تكن عشوائية بل كانت مدروسة، كما يظهر المتوسط الحسابي ب 1.50 الذي يقع ضمن الفئة الأولى من المقياس الثلاثي (1، 1.66) هذا ما يوضح على الاتفاق العام على عدم الاختلاف بينهما ووجود درجة توافق عالية، وانحراف معياري يقدر ب 0.791 ما يعكس تجانس أراء الأفراد خاصة في ظل انتهاج المقياس الثلاثي؛

العبارة رقم 11 "إن الهيكلة الجديدة التي شهدتها المنظومة الاقتصادية في ظل الإصلاحات الأخيرة في الجزائر أثرت على مهنة التدقيق": اتضح مما سبق بإجماع أغلبية أفراد الدراسة أن الهيكلة الجديدة التي شهدتها المنظومة الاقتصادية في ظل الإصلاحات الأخيرة في الجزائر أثرت على مهنة التدقيق، خاصة في ظل منح السلطة لوزارة المالية هذا ما أثر على استقلالية المجلس الوطني للمحاسبة، والذي يفسره إجابة الأفراد ب 85 إجابة ب"نعم"، كما يظهر المتوسط الحسابي 1.64 الذي يقع في الفئة الأولى من المقياس الثلاثي، حيث قدر الانحراف المعياري ب 0.852 حيث يعد مؤشر طبيعي جدا في ظل تمركز الإجابات حول الإجابة الأولى في مقياس ليكارت الثلاثي؛

العبارة رقم 12" إن التنظيم القديم المعتمد سابقا في تسيير المهنة أحسن من التنظيم الجديد المعتمد مؤخرا، كون هذا الأخير يحتوي على نقائص أثر على تطور المهنة": من خلال الجدول السابق يتبن أن مختلف إجابات الأفراد المعنية بالدراسة اتفقوا إن التنظيم القديم المعتمد سابقا في تسيير المهنة أحسن من التنظيم الجديد المعتمد مؤخرا، كون هذا الأخير يحتوي على نقائص أثر على تطور المهنة واتضح ذلك عن طريق اجاباتهم بنعم حيث بلغت 60 كما هو مبين في الشكل السابق؛

العبارة رقم 13 "لم يساهم القانون 10-01 في الرفع من استقلالية مكاتب التدقيق المحلية وزيادة جودة أعمالهم لمنافسة المكاتب الدولية": تبين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن القانون 10-01 لم يساهم في الرفع من استقلالية مكاتب التدقيق المحلية وزيادة جودة أعمالهم لمنافسة المكاتب الدولية، اذ اتضح ذلك من خلال تأييد معظم أفراد عينة لدراسة للعبارة حيث قام 84 فرد بالإجابة بنعم، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 1.65 المنتمي للفئة الأولى بانحراف معياري مقدر ب 0.857؛

العبارة رقم 14 "أعطى القانون 10-01 لمهنة التدقيق بعدا دوليا كونه يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية ومع التغيرات الاقتصادية الدولية": ان معظم إجابات افراد عينة الدراسة قاموا بالإجابة على أن القانون 10-01 لم يعط لمهنة التدقيق بعدا دوليا كونه يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية ومع التغيرات الاقتصادية الدولية كونه يحتوي على النقائص جعلته لا يواكب البيئة الدولية ومكيف الا محليا؛

العبارة رقم 15 "إن القانون 10-01 وحده قادر على تنظيم المهنة بالرغم من الإصلاحات المحلية الاخيرة التي أدت الى صدور عدة قوانين لم تساهم في تطوير المهنة": عرفت هذه العبارة على اجماع معظم أفراد الدراسة على أن القانون 10-01 وحده قادر على تنظيم المهنة بالرغم من الإصلاحات المحلية الاخيرة التي أدت الى صدور عدة قوانين لم تساهم في تطوير المهنة، لذا يستوجب على الهيئة المشرفة اصدار قوانين وتشريعات مكملة للقانون وهذا ما تم بالطبع من خلال المراسيم الصادرة 2011 بالإضافة الى معايير التدقيق الجزائرية NAA وهذا كوسيلة لتطوير المهنة والقضاء على م النقائص التي تعاني منها القانون 10-01؛

العبارة رقم 16 "ان إشراف وزارة المالية على المنظمات المشرفة على المهنة وهيمنتها على التنظيم والتسيير أثر سلبا على جودة التدقيق والممارسات المهنية المحلية": من خلال نتائج الجدول السابق اتضح أن جل أفراد عينة الدراسة على اتفاق تام على ان إشراف وزارة المالية على المنظمات المشرفة على المهنة وهيمنتها على التنظيم والتسيير أثر سلبا على جودة التدقيق والممارسات المهنية المحلية، واتضح ذلك من خلال عدم منح الاعتماد لمحافظي الحسابات الذين تم تجميدهم الى غاية سنة 2019 بالإضافة الى عدم فتح مسابقات لمحافظ الحسابات، اما فيما يخص الوسط الحسابي المتحصل عليه بعد الاختبار يبين ذلك كونه يساوي 1,59 الذي ينتمي للفئة الأولى ذات الدرجة نعم، مع انحراف معياري مقدر ب 0.796 الذي يفسر على وجود تجانس بين إجابات أفراد العينة؛

العبارة رقم 17 "يعود عدم تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى ضعف الهيئات المحلية المنظمة للمهنة في أداء مهامها، إذ يرجع ذلك إلى عدم استقلاليتها": أظهرت النتائج السابقة على اتفاق معظم أفراد عينة الدراسة على أن يعود عدم تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى ضعف الهيئات المحلية المنظمة للمهنة في أداء مهامها، إذ يرجع ذلك إلى عدم استقلاليتها خاصة في ظل اسناد مهمة الاشراف لوزارة المالية بعدما كان المجلس الوطني للمحاسبة المخول الأساسي والأول في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، لكن

بعد صدور القانون 10-01 في جوان 2010 الخاص بتنظيم المهن الثلاث أصبحت وزارة المالية المشرف الأول على مهنة التدقيق، ولقد ظهر ذلك من خلال إجابات الافراد المؤيدين للعبارة والذين بلغ عددهم 104 أي بنسبة 74.3 %، بمتوسط حسابي قدر 1,40 المنتمي الى الفئة الأولى التي توضح الفئة الغالبة ذات الدرجة نعم؛

العبارة رقم 18 "إن طبيعة تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجديدة التي جاء بها القانون 10-01 سوف تؤدي إلى تراجع مستوى التدقيق في الجزائر": من خلال النتائج المتحصل عليها حول العبارة الحالية والظاهرة في الجدول السابق تبين أن معظم أفراد عينة الدراسة كانوا معارضين حول أن طبيعة تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجديدة التي جاء بها القانون 10-01 سوف تؤدي إلى تراجع مستوى التدقيق في الجزائر، اذ أن معظم اجاباتهم كانت محصورة بلا التي بلغت 56 إجابة، بمتوسط حسابي مقدر ب 2,03 الذي ينتمي الى الفئة الثانية ذات الدرجة لا هذا ما يفسر أن الفئة الغالبة هي المجيبة ب لا؛

العبارة رقم 19 "ان الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 أثر سلبا على تطوير مهنة التدقيق، اذ ترك فراغ رهيب في التشريعات الصادرة المنظمة للمهنة": أوضحت نتائج العبارة أن ان الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 أثر سلبا على تطوير مهنة التدقيق، اذ ترك فراغ رهيب في التشريعات الصادرة المنظمة للمهنة، اذ كانت معظم الإجابات متفقة على هذا والتي اتضح ذلك من خلال عدد إجابات الافراد ب نعم التي وضحت أن الانتقال فعلا كان له تأثير سلبي على المهنة، حيث بلغ عددها 62 إجابة أي بنسبة بلغت 44.3 أي تقريبا نصف العينة كان لها نفس الرأي، هذا ما يفسر على أن هناك اتفاق كبير على هذا التأثير السلبي؛

العبارة رقم 20 "هل صدور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كهيئة متخصصة ساهمت في تطوير مهنة محافظة الحسابات والرفع من استقلاليتها وحياديتها": أجمع معظم أفراد العينة خاصة المهنيين منهم على أن هل صدور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كهيئة متخصصة ساهمت في تطوير مهنة محافظة الحسابات والرفع من استقلاليتها وحياديتها، كون لهم علاقة مباشرة مع هذه الهيئة بالأخص محافظي الحسابات كونها الهيئة المشرفة عليهم، لهذا استنادا على ما تم الحصول عليه من خلال الاختبارات وما تم ملاحظته يمكن القول أن صدور هذه الهيئة أعطت بعض الاستقلالية اذ ساهمت في سنة 2019 الى منح الاعتمادات التي كانت مجمدة لسنوات.

من خلال النتائج المتحصل عليها بعض القيام بالاختبارات اللازمة من تكرارات والمتوسط الحسابي بالإضافة الى الانحراف المعياري، أتضح أن معظم أفراد عينة الدراسة أجمعوا أن القانون 10-01 لم يساهم في تطوير وتنظيم المهنة ولم يكن أحسن من القانون القديد 91-08 اذ هذا الأخير كان أحسن تنظيم من الحالي نظرا من احتواءه لبعض النقائص، وأن الانتقال من القديم الى الجديد كان له تأثير سلبي نظرا لعدم تكييف البيئة المحلية جيدا لتطبيقه، وقد أوضح المتوسط الحسابي العام الذي بلغ 1.75 المنتمي للفئة الثانية ذات الدرجة "لا" على اتفاق معظم الافراد على أن القانون الحالي ليس في المستوى المطلوب لتنظيم المهنة في الوقت الراهن.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية الخاصة بالمحور الثاني

بعد القيام باختبارات المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا معرفة تكرار إجابات الافراد حول كل سؤال والمتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محاور الاستبيان كل واحد على حدى. وكذا القيام بتحليل النتائج المتحصل عليها بعد القيام بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وانحرافها المعياري واستخلاص الاتجاه العام للأفراد حسب تلك النتائج، انطلاقا من ذلك سوف يتم في هذا العنصر اختبار فرضية المحور الثاني. لمعرفة صحة أو عدم صحة الفرضية المعدة سيتم اختبارها عن طريق اختبار T ستودنت لعينة واحدة، كما تم فعله عند اختبار الفرضية الأولى.

من أجل معرفة مدى تأثير الاستغناء عن القانون القديم 91-08 المنظم للمهنة وتبني القانون الحالي 10-01 على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، سوف يتم القيام باختبار T على أسئلة المحور الثاني الذي له علاقة مباشرة بذلك.

ولأجل ذلك تم وضع فرضيات الدراسة الخاصة بالسؤال الثاني: هل الاستغناء على القانون القديم 91-08 المنظم للمهنة وتبني القانون الحالي 10-01 أثر على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؟

- **الفرضية الصفرية H_0**: لا يوافق افراد عينة الدراسة حول وجود أثر للقانون 10-01 على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛
- **الفرضية البديلة H_1**: يوافق افراد عينة الدراسة حول وجود أثر للقانون 10-01 على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

وبعد القيام باختبار T ستودنت تم الحصول على النتائج التالية والملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (22): نتائج اختبار الفرضية الثانية باستخدام T ستودنت

العبارة	قيمة T	SIG
إن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر لا يرق إلى المستوى المطلوب صدور القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق.	22,434	**0.000**
إن الهيكلة الجديدة التي شهدتها المنظومة الاقتصادية في ظل الإصلاحات الأخيرة في الجزائر أثرت على مهنة التدقيق	22,676	**0.000**
إن التنظيم القديم الذي كان يعتمد عليه في تسيير المهنة أحسن من التنظيم الجديد المعتمد في إطار الإصلاحات الأخيرة، كون هذا الأخير يحتوي على عدة نقائص أثرت على التنظيم الجيد للمهنة.	26,214	**0.000**
لم يساهم القانون 10-01 في الرفع من استقلالية مكاتب التدقيق المحلية وزيادة جودة أعمالهم لمنافسة المكاتب الدولية	22,807	**0.000**
أعطى القانون 10-01 لمهنة التدقيق بعدا دوليا كونه يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية ومع التغيرات الاقتصادية الدولية	29,121	**0.000**
إن القانون 10-01 وحده قادر على تنظيم مهنة التدقيق بالرغم من الإصلاحات المحلية التي عرفتها المنظومة الاقتصادية بصدور عدة قوانين لم تساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر	37,673	**0.000**
إن إشراف وزارة المالية على المنظمات المشرفة على المهنة وهيمنتها على التنظيم والتسيير أثر سلبا على جودة التدقيق والممارسات المهنية المحلية	23,584	**0.000**
يعود عدم تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى ضعف الهيئات المحلية المنظمة للمهنة في أداء مهامها، إذ يرجع ذلك إلى عدم استقلاليتها.	22,765	**0.000**
إن طبيعة تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجديدة التي جاء بها القانون 10-01 سوف تؤدي إلى تراجع مستوى التدقيق في الجزائر	30,897	**0.000**
إن الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 كان له الأثر السلبي على تطوير مهنة التدقيق، اذ ترك فراغ كبير في التشريعات الخاصة بتنظيم المهنة مما أثر سلبا على تحقيق أهداف المهنة وتطويرها.	25,897	**0,000**
هل صدور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كهيئة متخصصة ساهمت في تطوير مهنة محافظة الحسابات والرفع من استقلاليتها وحياديتها.	27,226	**0,000**

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج المتحصل عليه بعد القيام بالاختبار اللازم قصد معرفة درجة موافقة افراد العينة الدراسة حول وجود تأثير كبير بين الاستغناء عن القانون القديم 91-08 المنظم للمهنة وتبني القانون الحالي 10-01 على تطوير المهنة في الجزائر، تم استخلاص أن مستوى الدلالة المساوية SIG=0,000 كما هو مبين في الجدول السابق التي تعد أقل من مستوى المعنوية 0,005.

انطلاقا مما سبق وبما أن مستوى الدلالة المجدول 0.000 أصغر من المستوى الحرج 0.005 يتم قبول الفرضية البديلة حسب ما تنص عليه القاعدة المعلومة، حيث أثر القانون 10-01 على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الثالث: أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية كآلية لتطوير مهنة التدقيق

كما تم التطرق انفا في المطالب السابقة سيتم في هذا المطلب بعرض مختلف النتائج المتحصل عليها بعد القيام بالاختبارات اللازمة من تكرارات، ومتوسط حسابي لمعرفة أي فئة من المقياس الثلاثي ليكرت تنتمي كل عبارة، وكذا الانحراف المعياري لمعرفة درجة الاختلاف بين إجابات الافراد التي تخص عبارات المحور الموالي الذي تطرقت الى أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية كآلية لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر وهذا استعانة بالبرنامج الاحصائي، إضافة الى ذلك اختبار صحة الفرضية التي تتناسب مع عبارات المحور الثالث.

أولا: تحليل نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الثالث

بعد القيام بحساب المؤشرات الإحصائية اللازمة من متوسط حسابي، انحراف معياري، بالاعتماد على البرنامج الاحصائي، تم الحصول على النتائج التالية والملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (23): نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الثالث

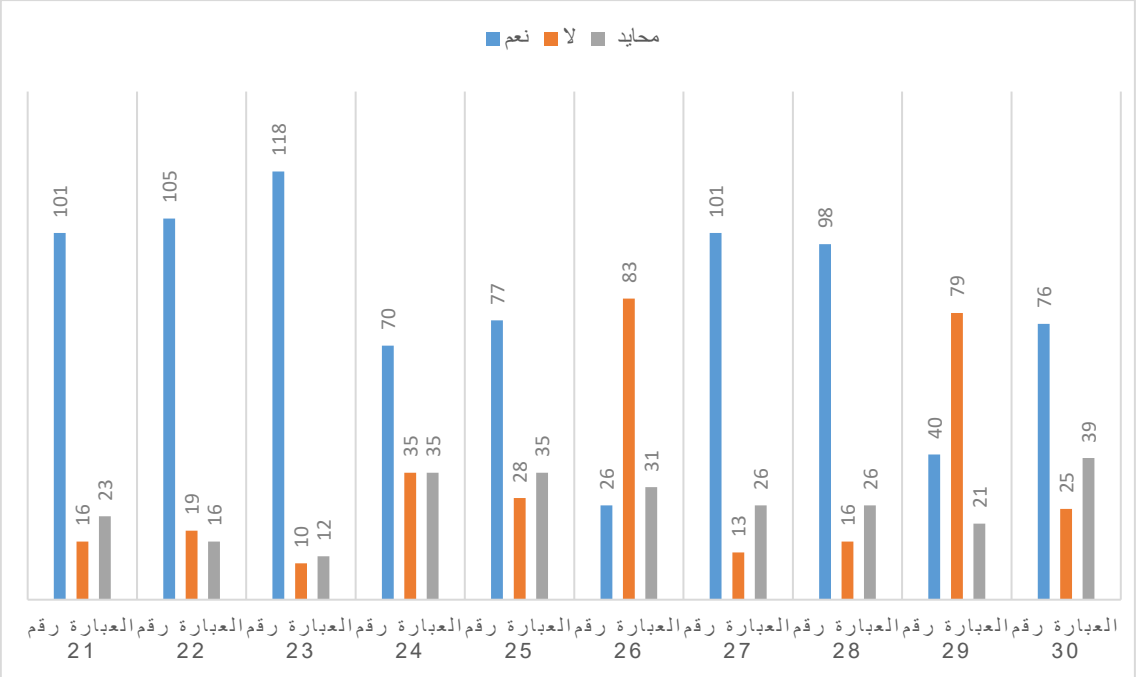
العبارة	التكرار النسبة	الدرجة			المؤشرات الإحصائية		
	ت %	نعم	لا	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
بعد اطلاعكم على مقررات معايير التدقيق الجزائرية، يمكن القول أنها ذات أهمية بالغة في تحسين الأداء المهني ووسيلة جيدة للارتقاء بالمهنة دوليا	ت %	101 72.1	16 11.4	23 16.5	1.44	0.761	نعم
ان المعايير المحلية تزيد من مصداقية القوائم المالية وإضفاء شفافية أكثر للمعلومة المالية	ت %	105 75.0	19 13.6	16 11,4	1.36	0.681	نعم
يجب إجبار مكاتب التدقيق الالتزام بها في عملهم كونها تساعد على رفع أدائها ومنافسة مكاتب التدقيق الدولية	ت %	118 84.3	10 7.1	12 08.6	1.24	0.598	نعم
إن معايير التدقيق الجزائرية تلقى القبول والإجماع من المهنيين نظرا لأهميتها وسهولة فهمها واستيعابها	ت %	70 50	35 25	35 25	1,75	0.832	نعم
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية على شكل مقررات في فترات متتابعة أثر بالسلب على تطبيقها والاعتماد عليها، حيث كان يجب صدورها دفعة واحدة	ت %	77 55	28 20	35 25	1.70	0.846	نعم
إن أصحاب المهنة لا يلتزمون بمعايير المحلية عند القيام بالمهمة لعدم الوثوق بها كونها صادرة من طرف هيئة محلية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة	ت %	26 18.6	83 59.3	31 22.1	1.94	0.803	لا
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية يعد حلا مناسبا لتحسين مستوى مهنة التدقيق وإعطاءها بعدا دوليا كونها مستخلصة من المعايير الدولية	ت %	101 72.1	13 09.3	26 18.6	1.46	0.790	نعم

يعتبر صدور معايير التدقيق الجزائرية قفزة حقيقية في تحسين مهنة التدقيق، كونها تعمل على الرفع من مستوى المهنة تمهيدا لتبني المعايير الدولية	ت %	98 70.0	16 11.4	26 18.6	1.49	0.791	نعم
ان صدور معايير التدقيق الجزائرية سوف يؤدي حتما إلى التخلي عن معايير التدقيق الدولية واتخاذها مرجع يستند عليه	ت %	40 28.6	79 56.4	21 15	1.86	0.648	لا
إن إصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة كليا من المعايير الدولية دون أي تغيير كان مدروسا بهدف تقليل تكاليف صدورها وكذا الإسراع في نشرها	ت %	76 54.2	25 17.9	39 27,9	1.74	0.870	نعم
المتوسط العام لأسئلة المحور الثالث					**1.59**	**0.763**	نعم

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج السابقة والمتحصل عليها عن طريق البرنامج الاحصائي المتاحة في الجدول ان اصدار معايير التدقيق الجزائرية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة سوف يساهم في تحسين وتنظيم مهنة التدقيق اذ اتضح ذلك من خلال إجابات الاقراد في العبارات بالإضافة الى المتوسط العام المقدر ب 1.59 المنتمي الى الفئة الاولى من مقياس ليكرت والتي تكون درجتها "نعم". انطلاقا مما سبق يمكن تمثيل بيانات الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (24): تمثيل عبارات المحور الثاني حسب إجابات أفراد العينة



المصدر: من اعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم 21

العبارة رقم 21 "بعد اطلاعكم على مقررات معايير التدقيق الجزائرية، يمكن القول أنها ذات أهمية بالغة في تحسين الأداء المهني ووسيلة جيدة للارتقاء بالمهنة دوليا": من خلال النتائج المتحصل عليها والموضحة في الجدول اتضح أن معظم أفراد عينة الدراسة على اطلاع معمق لمعايير التدقيق الجزائرية اذ أجمعوا أن هذه المعايير الصادرة مؤخرا من طرف المجلس الوطني للمحاسبة ذات أهمية بالغة في

تحسين الأداء المهني ووسيلة جيدة لتكييف البيئة الجزائرية قصد تبني معايير التدقيق الدولية والمساهمة في ارتقاء المهنة دوليا، حيث بلغ عدد إجابات الافراد بنعم 101 أي بنسبة 72.1% ، أي بالأغلبية الساحقة، هذا ما فسره المتوسط الحسابي المقدر ب 1.44 الذي ينتمي الى الفئة الأولى ذات الدرجة، وبانحراف معياري 0.761 هذا ما يفسر عدم وجود اختلافات بين إجابات الافراد؛

العبارة رقم 22 "ان المعايير المحلية تزيد من مصداقية القوائم المالية وإضفاء شفافية أكثر للمعلومة المالية": أوضحت النتائج السابقة على أن صدور معايير التدقيق الجزائرية تزيد من مصداقية القوائم المالية وإضفاء شفافية أكثر للمعلومة المالية، هذا ما أكده المجيبون من مهنيين وأكاديميين من خلال اجاباتهم، اذ بلغ عدد الإجابات بنعم 105، بمتوسط حسابي 1.36، هذا ما يفسر أن تبني هذه المعايير سيحسن من تحسين عمل المهنيين؛

العبارة رقم 23 "يجب إجبار مكاتب التدقيق الالتزام بها في عملهم كونها تساعد على رفع أدائها ومنافسة مكاتب التدقيق الدولية": أوضح أفراد عينة الدراسة من خلال اجاباتهم على اجبار مكاتب التدقيق في الجزائر على تبني معايير التدقيق الجزائرية والعمل بها كونها وسيلة تساهم في تحسين مهنة التدقيق في الجزائر، ووجوب اصدار قانون يلزم ذلك على المهنيين كون هذه المعايير في الوقت الراهن صادرة على شكل مقررات، لذا يستوجب على الوزارة الوصية اصدار ما تبقى من هذه المعايير وإصدار قانون يجبر المهنيين على تطبيقها بحذافيرها؛

العبارة رقم 24 "إن معايير التدقيق الجزائرية تلقى القبول والإجماع من المهنيين نظرا لأهميتها وسهولة فهمها واستيعابها": من خلال النتائج المتحصل عليها أجمع أفراد عينة الدراسة على أن معايير التدقيق الجزائرية ألقت الاجماع والقبول من طرف مستعمليها نظرا لسهولة فهمها واستيعابها، واتضح ذلك من نسبة الإجابة بنعم التي بلغت 50%، أي عددهم 70 واحد، هذا ما يفسر أن المجلس الوطني للمحاسب سهل على المهنيين فهم هذه المعايير وهذا من خلال إصدارها بصفة مختصرة ومفهومة كونها صادرة باللغة العربية والفرنسية هذا ليسهل استيعابها، عكس المعايير الدولية الصادرة باللغة الإنجليزية التي يصعب فهمها قبل ترجمتها وبصفة ملخصة كونها تطرقت الى ما يتناسب مع البيئة الجزائرية؛

العبارة رقم 25 "إن صدور معايير التدقيق الجزائرية على شكل مقررات في فترات متتابعة أثر بالسلب على تطبيقها والاعتماد عليها، حيث كان يجب صدورها دفعة واحدة": اتضح من خلال النتائج السابقة على اجماع افراد عينة الدراسة على أن صدور معايير التدقيق الجزائرية على شكل مقررات في فترات متتابعة أثر بالسلب على تطبيقها والاعتماد عليها، حيث كان يجب صدورها دفعة واحدة حتى يتسنى على المهنيين الاستناد عليها في مهمتهم، ففي هذه الحالة يصعب عليهم الاعتماد عليها نظرا لصدور البعض وعدم صدور البعض الاخر، هذا ما يجبرهم العودة للعمل بمعايير التدقيق الدولية، اذ تم تأييد هذه العبارة من طرف أفراد العينة؛

العبارة رقم 26 "إن أصحاب المهنة لا يلتزمون بمعايير المحلية عند القيام بالمهمة لعدم الوثوق بها كونها صادرة من طرف هيئة محلية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة": تم رفض مطلق لما جاء في هذه العبارة من طرف أفراد العينة الذين بينوا عكس ذلك، حيث بلغت الإجابات ب"لا" 83 مجيب، بمتوسط حسابي مقدر ب1.94 المنتمي للفئة الثانية من مقياس لكارت الثلاثي، هذا ما يفسر أن إن أصحاب المهنة يلتزمون بمعايير المحلية عند القيام بالمهمة بالرغم من كونها صادرة من طرف هيئة محلية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، هذا ما يبين أهميتها في عمل المهنيين؛

العبارة رقم 27 "إن صدور معايير التدقيق الجزائرية يعد حلا مناسبا لتحسين مستوى مهنة التدقيق وإعطاءها بعدا دوليا كونها مستخلصة من المعايير الدولية": أظهرت النتائج السابقة على تأييد العبارة من طرف أفراد عينة الدراسة اذ بلغ عدد المجيبين ب"نعم" 101 أي بنسبة بلغت 72.1%، بمتوسط حسابي مقدر ب 1.46 المنتمي للفئة الأولى من المقياس الثلاثي ليكرت، هذا ما يفسر أن إن صدور معايير التدقيق الجزائرية سوف يساعد في تحسين مستوى مهنة التدقيق وإعطاءها بعدا دوليا؛

العبارة رقم 28 "يعتبر صدور معايير التدقيق الجزائرية قفزة حقيقية في تحسين مهنة التدقيق، كونها تعمل على الرفع من مستوى المهنة تمهيدا لتبني المعايير الدولية": كما هو موضح في الجدول السابق تم تأييد العبارة الحالية من طرف أفراد الذين بلغت اجاباتهم ب "نعم" 98 إجابة، هذا ما يبرز أن صدور معايير التدقيق الجزائرية يعد قفزة حقيقية فتسعى الجزائر من خلالها الى تحسين مهنة التدقيق، كونها تعمل على الرفع من مستوى المهنة تمهيدا لتبني المعايير الدولية؛

العبارة رقم 29 "ان صدور معايير التدقيق الجزائرية سوف يؤدي حتما إلى التخلي عن معايير التدقيق الدولية واتخاذها مرجع يستند عليه": تم رفض ما جاء في العبارة الحالية التي جاء فيها أن صدور معايير التدقيق الجزائرية سوف يؤدي حتما بالتخلي عن معايير التدقيق الدولية، حسب ما جاء في الجدول السابق، اذ بلغ عدد الرافضين لذلك 79 فرد، بمتوسط حسابي مقدر ب 1.86 المنتمي للفئة الثانية من المقياس الثلاثي ليكرت، الموضح للفئة الغالبة في الإجابات تعود للدرجة "لا"، انطلاقا مما سبق يمكن القول أن الجزائر بالرغم من صدور هذه المعايير الحالية لكنها لن تتخلى عن المعايير الدولية، بالرغم من أن هذه الأخيرة أكثر تفصيل من المحلية اذ تعد مكمل للمعايير الجزائرية خاصة أن المعايير الصادرة عن المجلس الوطني تم استخلاصها من الدولية وجاء فيها الا ما يتناسب مع البيئة المحلية؛

العبارة رقم 30 "إن إصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة كليا من المعايير الدولية دون أي تغيير كان مدروسا بهدف تقليل تكاليف صدورها وكذا الإسراع في نشرها": من خلال النتائج السابقة يمكن القول أن معظم أفراد عينة الدراسة تم تأييد العبارة الأخيرة واتضح ذلك من خلال اجابتهم ب" نعم" التي وصلت 76 إجابة أكثر من النصف، أي تم الاتفاق على أن إن إصدار معايير تدقيق الجزائرية كانت مستوحاة كليا من المعايير الدولية وهذا ما اتضح من خلال الاطلاع على المعايير الدولية والمحلية دون أي تغيير كان مدروسا بهدف تقليل تكاليف صدورها وكذا الإسراع في نشرها قصد العمل بها في البيئة الجزائرية.

بعض القيام بالاختبارات اللازمة من تكرارات ومتوسط حسابي بالإضافة الى الانحراف المعياري الظاهرة في الجدول السابق، اتفق معظم أفراد عينة الدراسة أن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في الآونة الأخيرة تعد من بين الاليات التي تبنتها الجزائر قصد تنظيم وتطوير مهنة التدقيق الخارجي نظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها هذه المعايير من طرف المهنيين أثناء تأدية مهامهم، وقد أوضح المتوسط الحسابي العام الذي بلغ 1.59 تأييد أفراد عينة الدراسة نظرا لانتمائه ضمن الفئة الأولى من المقياس الثلاثي ليكرت ذات الدرجة "نعم"، أي أن جل الافراد اتفقوا على أن هذه المعايير المحلية تعد وسيلة تساعد مهنة التدقيق في الجزائر الى التطور وتحسن من أداء المهنيين لمنافسة المكاتب الدولية.

ثانيا: اختبار الفرضية الثالثة الخاصة بالمحور الثالث

بعد القيام باختبارات المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا معرفة تكرار إجابات الافراد حول كل سؤال والمتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محاور الاستبيان كل واحد على حدى. وكذا القيام بتحليل النتائج المتحصل عليها بعد القيام بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وانحرافها المعياري واستخلاص الاتجاه العام للأفراد حسب تلك النتائج، انطلاقا من ذلك سوف يتم في هذا العنصر اختبار الفرضية الثالثة ذات العلاقة بعبارات المحور الثالث. لمعرفة صحة أو عدم صحة الفرضية المعدة سيتم اختبارها عن طريق اختبار T ستودنت لعينة واحدة، كما تم فعله عند اختبار الفرضيتين السابقتين.

من أجل معرفة صحة الفرضية المطروحة سوف يتم القيام باختبار T على أسئلة المحور الثالث الذي له علاقة مباشرة بذلك.

ولأجل ذلك تم وضع فرضيات الدراسة الخاصة بالسؤال الثالث: هل يمكن القول ان اصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA كخطوة ضرورية ومفيدة للارتقاء بمهنة التدقيق في الجزائر؟

- **الفرضية الصفرية H_0**: لا يوافق أفراد عينة الدراسة على أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA يعد خطوة فعلية لاعتماد معايير التدقيق الدولية؛
- **الفرضية البديلة H_1**: يوافق أفراد عينة الدراسة ان الدراسة على أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA يعد خطوة فعلية لاعتماد معايير التدقيق الدولية.

وبعد القيام باختبار T ستودنت تم الحصول على النتائج التالية والملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (24): نتائج اختبار الفرضية الثالثة باستخدام T ستودنت

العبارة	قيمة T	SIG
بعد اطلاعكم على المقررات الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية، يمكن القول أنها ذات أهمية بالغة في تحسين الأداء المهني ووسيلة جيدة للارتقاء بالمهنة وتدويلها دوليا	24,428	**0.000**
إن المعايير المحلية تزيد من مصداقية القوائم المالية وإضفاء شفافية أكثر للمعلومة المالية	23,712	**0.000**
يجب إجبار مكاتب التدقيق الالتزام بها في عملهم كونها تساعد على رفع أدائها ومنافسة مكاتب التدقيق الدولية	24,583	**0.000**
إن معايير التدقيق الجزائرية تلقى القبول والإجماع من المهنيين نظرا لأهميتها وسهولة فهمها واستيعابها.	24,883	**0.000**
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية على شكل مقررات في فترات متتابعة أثر بالسلب على تطبيقها والاعتماد عليها، حيث كان يجب صدورها دفعة واحدة.	23,786	**0.000**
إن أصحاب المهنة لا يلتزمون بمعايير المحلية عند القيام بالمهمة لعدم الوثوق بها كونها صادرة من طرف هيئة محلية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة	28,642	**0.000**
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية يعد حلا مناسبا لتحسين مستوى مهنة التدقيق وإعطاءها بعدا دوليا كونها مستخلصة من المعايير الدولية	21,922	**0.000**
يعتبر صدور معايير التدقيق الجزائرية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة قفزة حقيقية في تحسين مهنة التدقيق في الجزائر، كونها تعمل على الرفع من مستوى المهنة تمهيدا لتبني المعايير الدولية.	22,224	**0.000**
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية سوف يؤدي حتما إلى التخلي عن معايير التدقيق الدولية واتخاذها مرجع يستند عليه	34,025	**0.000**
إن إصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة كليا من المعايير الدولية للتدقيق دون أي تغيير كان مدروسا بهدف تقليل تكاليف صدورها وكذا الإسراع في نشرها.	23,605	**0,000**

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج المتحصل عليه بعد القيام بالاختبار اللازم قصد معرفة درجة موافقة افراد العينة الدراسة حول اصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA كخطوة ضرورية ومفيدة للارتقاء بمهنة التدقيق في الجزائر، تم استخلاص أن مستوى الدلالة المساوية SIG=0,000 كما هو مبين في الجدول السابق التي تعد أقل من مستوى المعنوية 0,005.

انطلاقا مما سبق وبما أن مستوى الدلالة المجدول 0.000 أصغر من المستوى الحرج 0.005 يتم قبول الفرضية البديلة حسب ما تنص عليه القاعدة المعلومة، حيث يعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA خطوة فعلية لاعتماد معايير التدقيق الدولية، إذ يعتبرها أفراد عينة الدراسة وسيلة لإصلاح وتدويل مهنة المحاسبة والتدقيق تمهيدا لتبني معايير التدقيق الدولية.

المطلب الرابع: مدى الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في الواقع الاقتصادي المحلي

سيتم في هذا المطلب بعرض مختلف النتائج المتحصل عليها بعد القيام بالاختبارات اللازمة لمعرفة أي فئة من المقياس الثلاثي ليكرت تنتمي كل عبارة، وكذا الانحراف المعياري لمعرفة درجة الاختلاف بين إجابات الافراد التي تخص عبارات المحور الموالي تطرق الى مدى الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في الواقع الاقتصادي المحلي وهذا استعانة بالبرنامج الاحصائي، بالإضافة الى اختبار الفرضية الرابعة التي لها علاقة بعبارات المحور الرابع

أولا: تحليل نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الرابع

بعد القيام بحساب المؤشرات الإحصائية اللازمة من متوسط حسابي، انحراف معياري، بالاعتماد على البرنامج الاحصائي، تم الحصول على النتائج التالية والملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (25): نتائج إجابات أفراد العينة لعبارات المحور الرابع

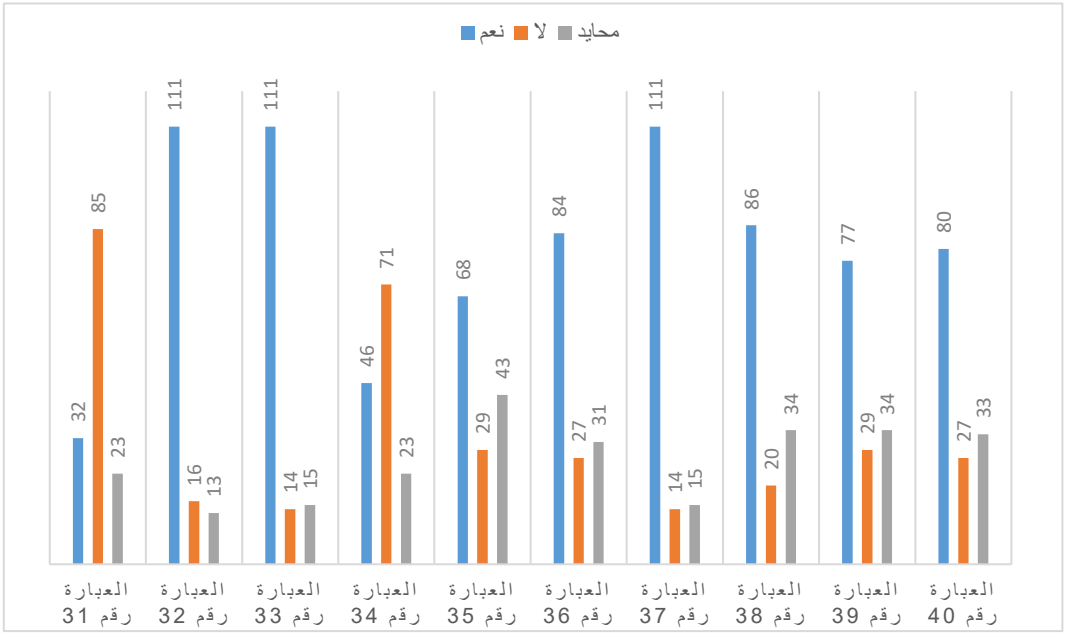
	التكرار النسبة	الدرجة			المؤشرات الإحصائية		
العبارة	ت %	نعم	لا	محايد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
إن البيئة الجزائرية مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية لذا يمكن تبني هذه المعايير في الوقت الراهن وحسب المستجدات الاقتصادية الراهنة	ت %	32 22.9	85 60.7	23 16.4	1.94	0.696	لا
يلزم على الجزائر تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر لتحقيق التوافق الدولي وتسهيل الانفتاح على العالم الخارجي	ت %	111 79.3	16 11.4	13 9.3	1.3	0.631	نعم
إن المعايير الدولية تعد حلا مناسبا ومرجعا مهنيا لتحسين واقع التدقيق في الجزائر	ت %	111 79.3	14 10	15 10.7	1.31	0.658	نعم
يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية بالرغم من أن القوانين والأنظمة الاقتصادية المحلية لا تتوافق مع المتطلبات الدولية	ت %	46 32.9	71 50.7	23 16.4	1.84	0.685	لا
يستند المهنيون على معايير التدقيق الدولية أكثر من المعايير الجزائرية نظرا لدرجة التفصيل التي تحظى به، وقلة الثقة في المعايير المحلية	ت %	68 48.6	29 20.7	43 30.7	1.82	0.875	نعم
إن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية محليا ساهمت في تطوير مهنة التدقيق وجعلها أكثر مصداقية واستقلالية عالية مقارنة بالماضي	ت %	84 60	27 17.9	31 22.1	1.62	0.826	نعم
إن الاعتماد على المعايير الدولية تسهل على المهنيين في اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس	ت %	111 79.3	14 10	15 10.7	1.31	0.658	نعم

لم تشهد المهنة تطورا مقارنة بالتطورات التي عرفها العالم كونها تعاني من قصور جعل المهنيين يواجهون صعوبات في أداء مهامهم وتراجع مستواهم	ت %	86 61.4	20 14.3	34 24.3	1.63	0851	نعم
إن ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كل الاختلاف عن الممارسات الدولية وفق المعايير الدولية	ت %	77 55	29 20.7	34 24.3	1.69	0.839	نعم
إن معايير التدقيق الدولية مطبقة إلى حد بعيد في الجزائر نظرا لتقيد مكاتب التدقيق بما تنص عليه هذه المعايير، فبالرغم من ذلك لم تتطور المهنة	ت %	80 57.1	27 19.3	33 23.6	1.66	0.836	نعم
المتوسط العام لأسئلة المحور الرابع					**1.61**	**0.687**	نعم

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج السابقة والمتحصل عليها عن طريق البرنامج الاحصائي المتاحة في الجدول الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في الجزائر سوف يساهم في تحسين وتنظيم مهنة التدقيق اذ اتضح ذلك من خلال إجابات الاقراد في العبارات بالإضافة الى المتوسط العام المقدر ب 1.59 المنتمي الى الفئة الاولى من مقياس ليكرت والتي تكون درجتها "نعم". انطلاقا مما سبق يمكن تمثيل بيانات الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (25): تمثيل عبارات المحور الرابع حسب إجابات أفراد العينة



المصدر: من اعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم 22

العبارة رقم 31: "إن البيئة الجزائرية مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية لذا يمكن تبني هذه المعايير في الوقت الراهن وحسب المستجدات الاقتصادية الراهنة": من خلال النتائج المتحصل عليها والموضحة في الجدول أجمع أفراد عينة الدراسة على أن البيئة الجزائرية غير مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية لذا لا يمكن تبني هذه المعايير في الوقت الراهن وحسب المستجدات الاقتصادية الراهنة، حيث بلغ عدد نفي العبارة الحالية ب"لا" 85 أي بنسبة 60.7 %، أي بالأغلبية الساحقة، هذا ما فسره المتوسط الحسابي المقدر ب 1.96 الذي ينتمي الى الفئة الثانية ذات الدرجة "لا"، وبانحراف معياري 0.696 هذا ما يفسر عدم وجود اختلافات بين إجابات الافراد؛

العبارة رقم 32 "يلزم على الجزائر تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر لتحقيق التوافق الدولي وتسهيل الانفتاح على العالم الخارجي": أوضحت النتائج السابقة على أن تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر يساعد تحقيق التوافق الدولي وتسهيل الانفتاح على العالم الخارجي، هذا ما أكده المجيبون من مهنيين وأكاديميين من خلال اجاباتهم، اذ بلغ عدد الإجابات بنعم 111، بمتوسط حسابي 1.3، هذا ما يفسر أن تبني هذه المعايير سيحسن من تحسين عمل المهنيين؛

العبارة رقم 33 "إن المعايير الدولية تعد حلا مناسبا ومرجعا مهنيا لتحسين واقع التدقيق في الجزائر": من خلال النتائج المتواجدة في الجدول السابق يمكن القول أن المعايير الدولية تعد حلا مناسبا ومرجعا مهنيا لتحسين واقع التدقيق في الجزائر، لهذا يجب على الجزائر العمل على تكييف البيئة الجزائرية لتبنيها قصد تطوير المهنة، واتضح ذلك من خلال إجابات الافراد الذين اتفقوا على ذلك وأيدوا العبارة بالإجماع، اذ تم الإجابة ب"نعم" 111 فرد، وبمتوسط حسابي مقدر ب 1.31 المنتمي للدرجة الأولى من المقياس الثلاثي؛

العبارة رقم 34 "يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية بالرغم من أن القوانين والأنظمة الاقتصادية المحلية لا تتوافق مع المتطلبات الدولية": تم رفض مطلق لما جاء في هذه العبارة من طرف أفراد العينة الذين بينوا عكس ذلك، حيث أجمع الافراد على أنه لا يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية خاصة أن القوانين والأنظمة الاقتصادية المحلية لا تتوافق مع المتطلبات الدولية، اذ بلغت الإجابات ب"لا" 71 مجيب، بمتوسط حسابي مقدر ب1.84 المنتمي للفئة الثانية من مقياس لكارت الثلاثي، هذا ما يفسر أن البيئة الجزائرية غير مكيفة لتبني هذه المعايير في الوقت الراهن؛

العبارة رقم 35 "يستند المهنيون على معايير التدقيق الدولية أكثر من المعايير الجزائرية نظرا لدرجة التفصيل التي تحظى به، وقلة الثقة في المعايير المحلية": من خلال النتائج السابقة تم الاستنتاج أن المهنيين يستندون على معايير التدقيق الدولية أكثر من المعايير الجزائرية نظرا لدرجة التفصيل التي تحظى بها هذه المعايير، اذ تم تأييد ما جاء في هذه العبارة بالعبارة "نعم" 68 إجابة؛

العبارة رقم 36 "إن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية محليا ساهمت في تطوير مهنة التدقيق وجعلها أكثر مصداقية واستقلالية عالية مقارنة بالماضي": قام أفراد على تأييد ما جاء في العبارة الحالية حيث أكدوا أن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية محليا ساهمت في تطوير مهنة التدقيق وجعلها أكثر مصداقية واستقلالية عالية مقارنة بالماضي، اذ بلغ عدد المجيبين ب"نعم" 84 فرد، بمتوسط حسابي منتمي للفئة الأولى ذات الدرجة نعم المقدر ب1.64 هذا ما يفسر أن تطبيق معايير التدقيق سوف يساهم في تحسين المهنة في الجزائر؛

العبارة رقم 37 "إن الاعتماد على المعايير الدولية تسهل على المهنيين في اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس": أما فيما يخص اكتشاف الغش والاختلاس أكد المجيبون على أن الاعتماد على المعايير الدولية تسهل على المهنيين في اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس، هذا ما أبرزته إجابات أفراد العينة المتواجدة الجدول السابق، اذ بلغ عدد المؤيدين لما جاء في العبارة ب 111 بمتوسط حسابي مقدر ب1.31 المنتمي للفئة الأولى ذات الدرجة "نعم"، هذا ما يفسر أن تبني معايير التدقيق الدولية يساعد على إضفاء رقابة على الحسابات مما يقلل من حالات الغش والاحتيال؛

العبارة رقم 38 "لم تشهد المهنة تطورا مقارنة بالتطورات التي عرفها العالم كونها تعاني من قصور جعل المهنيين يواجهون صعوبات في أداء مهامهم وتراجع مستواهم": من خلال النتائج المتحصل عليها والملخصة في الجدول السابق أجمع افراد العينة على أن المهنة لم تشهد تطورا مقارنة بالتطورات التي عرفها العالم كونها تعاني من قصور جعل المهنيين يواجهون صعوبات في أداء مهامهم وتراجع مستواهم، اذ اتضح ذلك من خلال عدد أفراد العينة الذين أجابوا ب"نعم" حيث بلغ عددهم 86 إجابة، اذ قدر المتوسط الحسابي 1,63 الذي ينتمي للفئة الأولى من مقياس ليكرت الثلاثي ذات الدرجة نعم، هذا ما يبين تأييد أفراد عينة الدراسة على أن قصور المهنيين في أداء مهامهم أثر تطور المهنة في الجزائر؛

العبارة رقم 39 "إن ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كل الاختلاف عن الممارسات الدولية وفق المعايير الدولية": كما هو موضح في الجدول السابق يمكن القول أن افراد عينة الدراسة أيدوا العبارة الحالية فيما يخص ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كل الاختلاف عن الممارسات الدولية وفق المعايير الدولية، اذ اتضح ذلك من خلال عدد اجاباتهم بنعم التي وصلت 77 إجابة بنسبة 55% أي أكثر من نصف عدد أفراد عينة الدراسة؛

العبارة رقم 40 "إن معايير التدقيق الدولية مطبقة إلى حد بعيد في الجزائر نظرا لتقيد مكاتب التدقيق بما تنص عليه هذه المعايير، فبالرغم من ذلك لم تتطور المهنة": فيما يخص العبارة الحالية أجمع أفراد عينة الدراسة على أن معايير التدقيق الدولية مطبقة إلى حد بعيد في الجزائر نظرا لتقيد مكاتب التدقيق بما تنص عليه هذه المعايير، هذا ما يوضح أن معظم مكاتب التدقيق في الجزائر تعتمد على معايير التدقيق الدولية وتتخذها كمرجع نظرا لدرجة تفصيلها وكذا الاعتماد عليها عند قصور المعايير المحلية فبالرغم من ذلك لم تتطور المهنة، واتضح ذلك من خلال عدد إجابات افراد عينة الدراسة ب80 إجابة بمتوسط حسابي مقدر ب 1.66 المنتمي للفئة الأولى من المقياس الثلاثي ذات الدرجة نعم، هذا يوضح اغلبية الإجابات كانت بهذه العبارة، والذي فسره الانحراف المعياري المقدر 0.836 الذي يبين عدم وجود اختلافات في الإجابة بين افراد العينة.

بعض القيام بالاختبارات اللازمة من تكرارات ومتوسط حسابي بالإضافة الى الانحراف المعياري الظاهرة في الجدول السابق، اتفق معظم أفراد عينة الدراسة أن البيئة الجزائرية غير مكيفة لتبني معايير التدقيق الدولية في الوقت الراهن بالرغم من الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر في الآونة الأخيرة، لذا يجب تكييف البيئة المحلية لتبني هذه المعايير نظرا للدور الفعال التي تلعبه في تطوير مهنة التدقيق وتسهيل الانفتاح على العالم الخارجي، وقد أوضح المتوسط الحسابي العام الذي بلغ 1.61 تأييد أفراد عينة الدراسة نظرا لانتمائه ضمن الفئة الأولى من المقياس الثلاثي ليكرت ذات الدرجة "نعم"، أي أن جل الافراد اتفقوا على أن الاعتماد على المعايير الدولية سيساهم في تحسين أداء المهنيين لمنافسة المكاتب الدولية.

ثانيا: اختبار الفرضية الرابعة الخاصة بالمحور الرابع

بعد القيام باختبارات المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا معرفة تكرار إجابات الافراد حول كل سؤال والمتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات محاور الاستبيان كل واحد على حدى. وكذا القيام بتحليل النتائج المتحصل عليها بعد القيام بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وانحرافها المعياري واستخلاص الاتجاه العام للأفراد حسب تلك النتائج، انطلاقا من ذلك سوف يتم في هذا العنصر اختبار الفرضية الرابعة ذات العلاقة بعبارات المحور الرابع. لمعرفة صحة أو عدم صحة الفرضية المعدة سيتم اختبارها عن طريق اختبار T ستودنت لعينة واحدة.

من أجل معرفة صحة الفرضية المطروحة سوف يتم القيام باختبار T على أسئلة المحور الرابع الذي له علاقة مباشرة بذلك.

ولأجل ذلك تم وضع فرضيات الدراسة الخاصة بالسؤال الرابع: هل يمكن القول ان البيئة المحاسبية الحالية غير مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية بالرغم من إعادة اصلاحها

- **الفرضية الصفرية H_0**: لا يوافق افراد عينة الدراسة ان البيئة المحاسبية الحالية في الجزائر غير مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية؛
- **الفرضية البديلة H_1**: يوافق افراد عينة الدراسة ان البيئة المحاسبية الحالية في الجزائر غير مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية.

وبعد القيام باختبار T ستودنت تم الحصول على النتائج التالية والملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (26): نتائج اختبار الفرضية الرابعة باستخدام T ستودنت

العبارة	قيمة T	SIG
إن البيئة الجزائرية مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية لذا يمكن تبني هذه المعايير في الوقت الراهن وحسب المستجدات الاقتصادية الراهنة	36,604	**0.000**
يلزم على الجزائر تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر لتحقيق التوافق الدولي وتسهيل الانفتاح على العالم الخارجي	24,365	**0.000**
إن المعايير الدولية تعد حلا مناسبا ومرجعا مهنيا لتحسين واقع التدقيق في الجزائر	23,636	**0.000**
يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية بالرغم من أن القوانين والتشريعات والأنظمة الاقتصادية المحلية لا تتوافق مع المتطلبات الدولية	31,709	**0.000**
يستند المهنيون على معايير التدقيق الدولية أكثر من معايير التدقيق الجزائرية نظرا لدرجة التفصيل التي تحظى به من جهة، وقلة الثقة في المعايير المحلية من جهة أخرى كون الأولى صادرة من أكبر هيئة دولية تشرف على المهنة والثانية صادرة من هيئة محلية.	24,617	**0.000**
إن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في مكاتب التدقيق المحلية ساهمت في تطوير مهنة التدقيق وجعلها أكثر مصداقية واستقلالية عالية مقارنة بالماضي.	23,214	**0.000**
إن الاعتماد على المعايير الدولية تسهل على المهنيين في اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس.	23,636	**0.000**
لم يشهد التدقيق في الجزائر تطورا مقارنة بالتطورات التي عرفها العالم في هذا الميدان كونها تعاني من قصور ومشاكل جعل المهنيين يواجهون صعوبات في أداء مهامهم الأمر الذي أدى إلى تراجع مستواهم وجعل المهنة تكون أقل مستوى من نظيرتها الدولية.	22,641	**0.000**
إن ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كل الاختلاف عن الممارسات الدولية وفق المعايير الدولية	23,880	**0.000**
إن معايير التدقيق الدولية مطبقة إلى حد بعيد في الجزائر نظرا لتقيد أغلب مكاتب التدقيق المحلية بما تنص عليه هذه المعايير، فبالرغم من ذلك لم ترق المهنة إلى المستوى الدولي المطلوب	23,546	**0,000**

المصدر: من اعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج المتحصل عليه بعد القيام بالاختبار اللازم قصد معرفة درجة موافقة افراد العينة الدراسة حول اصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA كخطوة فعلية انتهجتها الجزائر لتبني معايير التدقيق الدولية، تم استخلاص أن مستوى الدلالة المساوية SIG=0,000 كما هو مبين في الجدول السابق التي تعد أقل من مستوى المعنوية 0,005.

انطلاقا مما سبق وبما أن مستوى الدلالة المجدول 0.000 أصغر من المستوى الحرج 0.005 يتم قبول الفرضية البديلة حسب ما تنص عليه القاعدة المعلومة، فحسب ما جاء في محتواها التي تنص على موافقة أفراد العينة على ان البيئة المحاسبية الحالية في الجزائر غير مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية.

خلاصة

بعد إتمام اعداد الاستبيان المتكون من أربع محاور وتوزيعه على افراد العينة المكونة من أكاديميين ومهنيين متخصصين في ميدان المحاسبة والتدقيق للإجابة على مختلف العبارات والاسئلة المعدة من الباحث، بعد فترة من التوزيع واسترجاع هذه الاستمارات والانطلاق في ادخال المعلومات اللامة المتحصل عليها في البرنامج الاحصائي والانطلاق في معالجة ما تم إدخاله والقيام ببعض الاختبارات تم الحصول على عدة نتائج تم تلخيصها وتحليل محتواها.

انطلاقا من النتائج المتحصل عليها من خلال إجابات افراد عينة الدراسة التي تم تلخيصها في الجداول السابقة، والتي تم الاستعانة بها في هذا الفصل التطبيقي من جهة والاستناد عليها لاختبار الفرضيات للأسئلة الفرعية المطروحة. فمن خلال الدراسة التطبيقية التي تمت في هذا الفصل وبناءً على النتائج المتحصل عليها يمكن القول أن:

- يرى افراد عينة الدراسة ان معايير التدقيق الدولية تلعب دورا محوريا في دفع عجلة التنمية كونها تعد أساس للتوحيد المحاسبي خاصة في ظل العولمة؛
- بين أفراد عينة الدراسة على أن معايير التدقيق الدولية تعد إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛
- أجمع أفراد العينة أن معايير التدقيق الدولية دليل مهني يعتمد إليه في مهامه، فهي بمثابة خط دفاع أول ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير عند أداء مهام التدقيق؛
- أكد افراد عينة الدراسة من خلال اجاباتهم على الاستبيان الموزع عليهم ان وجود معايير التدقيق الدولية يساعد على تقليل الاختلافات في أدائهم المهني، كما تعمل على تذليل الفوارق بين قوانين وتطبيقات التدقيق بين البلدان المختلفة؛
- ان صدور القانون 10-01 الحالي المنظم للمهنة جاء في إطار اصلاح المنظومة الاقتصادية عامة ومهنة المحاسبة والتدقيق خاصة، هذا بهدف اصلاح وإعادة المهنة محليا لكن حسب ما تم استخلاصه أنه لم يساهم في تنظيم المهنة بل أثر على تطويرها؛
- من خلال النتائج المتحصل عليا أنفا والملخصة في الجداول السابقة تبين اجماع افراد عينة الدراسة على أن الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 أثر سلبا على تطوير مهنة التدقيق، اذ ترك فراغ رهيب في التشريعات الصادرة المنظمة للمهنة؛
- أكد أفراد عينة الدراسة على أن منح تنظيم المهنة للوزارة الوصية أثر على تطوير واستقلالية المهنة؛
- اتفق جل الافراد على أن انشاء مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أثر على ضمان استقرار وتطوير مهنة محافظة الحسابات في الجزائر واتضح ذلك من خلال اجاباتهم؛
- لمح افراد العينة على أن القانون 10-01 المؤرخ سنة 2010 قصد تحسين وإعادة تنظيم المهنة لم يعط لمهنة التدقيق بعدا دوليا كونه لا يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية ومع التغيرات الاقتصادية الدولية؛
- تطوير مهنة التدقيق في الجزائر في الآونة الأخيرة قامت المنظمات المشرفة على المهنة على راسهم المجلس الوطني للمحاسبة الى اصدار معايير تدقيق محلية سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA بعد التفكير والتحليل، حيث جاءت فكرتها سنة 2011 وتم اصدار اول مقرر الذي يحتوي على أربعة معايير الى أن وصل عددها 16 معيار جزائري الى غاية يومنا هذا؛
- كان الغرض من اصدار هذه المعايير المحلية الرفع من مستوى أداء المهنيين، التقليل من الأخطاء وتسهيل اكتشاف الفساد والتلاعبات، تحسين جودة مهنة التدقيق الخارجي؛
- تعد معايير التدقيق الجزائرية دليل يسترشد به المهنيين عند أداء مهمتهم ومرجع يتم الرجوع اليه لإزالة الغموض الذي قد يقع فيه المدققين في عملهم؛

- ان المقررات الصادرة لمعايير التدقيق الجزائرية تساعد المدققين عند أداء مهمتهم وتجنب الوقوع في الأخطاء؛
- إن صدور معايير التدقيق الجزائرية على شكل مقررات في فترات متتابعة أثر بالسلب على تطبيقها والاعتماد عليها، حيث كان يجب صدورها دفعة واحدة لسهولة فهمها والاستناد عليها واتخاذها كمرجع والابتعاد على العمل بالمعايير الدولية للتدقيق خاصة كونها صادرة باللغة الإنجليزية يصعب ترجمتها؛
- اتفق افراد عينة الدراسة على أن صدور معايير التدقيق الجزائرية يعد حلا مناسبا لتحسين مستوى مهنة التدقيق وإعطاءها بعدا دوليا كونها مستخلصة من المعايير الدولية؛
- اجمع أفراد المهنيين حسب الإجابات المتحصل عليها والتي تم تحليليها على أن صدور معايير التدقيق الجزائرية قفزة حقيقية في تحسين مهنة التدقيق، كونها تعمل على الرفع من مستوى المهنة تمهيدا لتبني المعايير الدولية؛
- حسب ما نصت عليه الإجابات المتحصل عليها بعد توزيع استمارات الاستبيان على العينة المحددة تبين أن المعايير الدولية تعد حلا مناسبا ومرجعا مهنيا لتحسين واقع التدقيق في الجزائر، لكن في الوقت الراهن خاصة في ظل عدم تكييف البيئة المحلية على تطبيق متطلبات هذه المعايير بالرغم من الإصلاحات والقوانين والتشريعات الصادرة في الآونة الاخرة الا ألا توجد إمكانية تطبيق المعايير الدولية حتى يتم إعادة تكييف البيئة لتطبيقها.

خاتمة

عامة

من خلال التطرق لموضوع البحث اتضح أن لمهنة التدقيق أهمية بالغة في العالم نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في حماية أموال المساهمين والمستثمرين قصد التقليل من المخاطر التي تمكن أن تتعرض لها، وكذلك إضفاء شفافية ومصداقية عالية للمعلومات المالية والمركز المالي للمؤسسة خاصة في ظل التلاعبات والأزمات العالمية التي عرفها العالم مؤخرا بسبب عدم مصداقية المعلومات المالية وضعف أنظمة التسيير. لكن في ظل ظهور العولمة والانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات عبر مختلف دول العالم الامر الذي انجر عنه ظهور عدة اختلافات وفروقات في اعداد القوائم المالية من دولة لأخرى هذا ما صعب من قراءتها وفهمها، الامر الذي دفع المنظمات المشرفة على المهنة دوليا في وضع معايير تدقيق دولية موحدة تحظى بالقبول العام من طرف دول العالم وتتخذ كمرجع يستند عليه في تأدية مهام المهنيين وضبط عملهم، كما تم استنتاجه أن تبني هذا المعايير يساعد كذلك على تسهيل قراءة وتحليل التقارير المالية عبر أرجاء دول العالم بالإضافة الى توحيد الممارسات المهنية بينهم قصد الحد من المشاكل التي تواجهها عند اعداد القوائم المالية.

كما تبين من خلال ما سبق أن الجزائر أيضا كغيرها من الدول سعت الى تطوير المهنة بغية الاندماج دوليا والاحتكاك مع الدول العالمية الرائدة في هذا الميدان، حيث قامت بإعادة اصلاح المنظومة الاقتصادية عامة والمحاسبية خاصة انطلاقا من اصدار عدة قوانين ومراسيم كالقانون 07-11 الخاص بالنظام المحاسبي المالي والقانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث، بالرغم من كل هذا لم تكتف السلطات الجزائرية بل قامت في سنة 2011 الى التفكير في اصدار معايير تدقيق محلية تساهم في تنظيم المهنة وجعلها الإطار والمرشد التي يستند عليه المهنيون عند أداء مهمتهم وتحديد مسؤوليتهم، بعد سنوات الدراسة والتحليل قامت بإصدار معايير تدقيق محلية سميت بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA مستنبطة عن المعايير الدولية ISA، التي جاءت كوسيلة منها لترقية الأداء المهني لأصحاب المهن الثلاث ومحاولة تطوير الواقع الاقتصادي المحلي بغية تبني معايير التدقيق الدولية ISA لمواكبة التطورات والتحديات العالمية خاصة في ظل العولمة وتوسع نشاط الاستثمار الأجنبي دوليا.

انطلاقا مما سبق يمكن القول أن الجزائر تسعى جاهدة في السنوات الأخيرة الى إعادة اصلاح الواقع الاقتصادي من خلال سن قوانين جديدة تعوض القديمة سواءً في المحاسبة أو التدقيق بهدف الرقي بهذا الميدان الذي لايزال بعيد عن الشفافية والمصداقية بالإضافة الى سعيها الى تطوير وتكييف الواقع المحلي مع مستجدات التطورات الاقتصادية الدولية بالإضافة الى تكييف البيئة الاقتصادية المحلية لتبني معايير التدقيق الدوليةISA، حيث أن تبني هذه الأخيرة حتما سيساهم في تطوير سمعة التدقيق وتحسين مستوى المهنة من خلال تقريب الممارسات المهنية وتوحيد لغة التدقيق هذا ما يزيد من تطوير مستوى المهنة بفضل الاحتكاك مع مختلف الدول العالمية المتقدمة وجعل الجزائر تتواكب التطورات الاقتصادية العالمية، تحسين جودة المعلومة المالية، والتقليل من حالات الفساد المالي.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

تم وضع أربع فرضيات منبثقة من الإشكالية المطروحة انطلاقا من نتائج الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان والجانب النظري تم التوصل الى ما يلي:

الفرضية الرئيسية: "تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين سيساعد على تطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وتحسين جودة الخدمات المقدمة".

بعدما تم التطرق الى الجوانب النظرية لمعايير التدقيق الدولية نت خلال التطرق الى المفهوم، الأهمية والاهداف، عرض المعايير وفق اخر اصدار، تبين الدور الكبير التي تلعبه هذه المعايير في تقريب الممارسات الدولية، أما تبنيها في الجزائر مستقبلا سيساهم حتما في تطوير مستوى المهنة بفضل الاحتكاك مع مختلف الدول العالمية المتقدمة وجعل الجزائر تتواكب التطورات الاقتصادية العالمية، وكذا تحسين عمل مكاتب التدقيق الجزائرية، إضفاء مصداقية وشفافية عالية للمعلومة المالية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتواجدة في الوطن، توحيد

اعداد تقرير محافظي الحسابات من حيث الشكل والمحتوى وكذلك عناصر التقرير الذي يساهم على تسهيل دراسته وقراءته من طرف محافظي الحسابات عبر أرجاء العالم، فتح المجال للشركات المتعددة الجنسيات للاستثمار في الجزائر هذا ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية.

الفرضية الأولى: "تساهم معايير التدقيق الدولية الصادرة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين في إضفاء مصداقية عالية للقوائم المالية والحد من الانهيارات المالية الدولية".

بعد الدراسة النظرية التي تم التطرق اليها انفا كما هو مبين في الفصل الثاني المخصص للتأصيل النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC تبين أن السبب الرئيسي لإصدار هذه المعايير هو غياب الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية المتواجدة في القوائم المالية هذا ما انجر عنه ظهور عدة أزمات مالية عالمية راحت ضحيتها اكبر الشركات مما استوجب على الهيئة العليا المشرفة على المهنة اصدار معايير تدقيق موحدة تساهم في إضفاء مصداقية عالية للقوائم المالية، لهذا يتم تأكيد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: "أثَر القانون 10-01 على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر"؛

قامت الجزائر في سنة 2010 الى الاستغناء على القانون 91-08 المنظم للمهنة وتعويضه بالقانون الحالي 10-01 الذي يخص المهن الثلاث وكذلك سعيا منها الى إعادة اصلاح مهنة التدقيق، لكن بعد التطرق الى الجوانب النظرية لكل قانون على حدى ومقارنتها مع بعض لاستخراج الاختلافات السائدة بينهما كما موضح في مطلب من مطالب الفصل الثالث، من خلاله تبين أن القانون الحالي تطرق الى مجمل العناصر التي كانت متواجدة في القانون السابق مع بعض الإضافات التي ظهرت في القانون الحالي والتي مست الجودة وكذلك الهيئة التابعة اذ تم وضع ثلاث هيئات تشرف على أصحاب المهن الثلاث حيث الخبير المحاسبي أصبح تحت رقابة المصف الوطني، محافظي الحسابات تحت اشراف الغرفة الوطنية، المحاسبين المعتمدين تحت رقابة المنظمة الوطنية وكلهم تحث اشراف المجلس الوطني للمحاسبة التابع حاليا لوزارة المالية، عكس السابق كلهم كانوا تابعين للمصف الوطني الذي بدورها كانت رقابة واشراف المجلس الوطني للمحاسبة التابع لرئاسة الجمهورية.

لكن ما لوحظ بالرغم من التقسيمات الجديدة لم يساهم في تحسين وتنظيم المهنة كما كان مخطط له بل العكس أدى الى احداث انقسامات وزاد عبء التسيير على المجلس الوطني للمحاسبة وأصبح أقل استقلالية عما كان عليه من قبل. هذا ما تبين في الجانب النظري وكذلك إجابات أفراد عينة الدراسة في هذا الامر، لهذا يمكن القول إن التنظيم القديم أحسن من التنظيم الجديد من ناحية تنظيم المهنة، كون أن المهنة كانت مستقلة أنداك عكس الوقت الحالي أصبحت تابعة لوزارة المالية. حيث أن إشرافها على المنظمات المشرفة على المهنة وسيطرتها أثر سلبا على جودة التدقيق. هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية

الفرضية الثالثة: "يعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA خطوة فعلية لاعتماد معايير التدقيق الدولية"؛

في إطار إعادة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر والرقي بها وتدويلها عالميا من جهة، لم تكتفي الهيئات المشرفة على المهنة الى اصدار القانون المنظم للمهن الثلاث فقط بل اتبعه صدور العديد من المعايير المحلية للتدقيق المستوحاة شبه كليا من المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين جاءت كوسيلة لتطوير الممارسات المهنية والسعي على الرفع من أداء مهام المهنيين لتمكينهم من ممارسة التدقيق دوليا والاحتكاك بالمكاتب الدولية لاكتساب الخبرة والتجربة وتطبيقها في الجزائر، كما يمكن القول أن صدور هذه المعايير جاءت لإعادة اصلاح المنظومة المحاسبية وتهيئتها قصد تبني المعايير الدولية للتدقيق كون التبني الجيد للمعايير المحلية سيسهل من تبني الدولية خاصة وأنها مستوحاة كليا منها، انطلاقا من النتائج المتحصل عليها من الدراسة التطبيقية تبين موافقة افراد عينة الدراسة على أن صدور المعايير المحلية يعد خطوة جد ضرورية بغية تطوير مهنة التدقيق كونها تعمل على الرفع من أداء المهنيين وإعطاء المهنة بعدا دوليا كونها مستخلصة من المعايير الدولية، هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

الفرضية الرابعة: "البيئة المحاسبية الحالية في الجزائر غير مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية".

بالرغم من الإصلاحات الأخيرة التي قامت بها المنظمات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر انطلاقا من تبني القانون 10-01 الخاص بتنظيم المهن الثلاث (الخبير، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد) وصولا الى المعايير الجزائرية للتدقيق سعيا منها الى إعادة تنظيم المهنة وتكييف الواقع المحلي بغية تبني المعايير الدولية للتدقيق، من خلال الدراسة التطبيقية واعتمادا على إجابات أفراد العينة تبين أن الجزائر غير قادرة على تبني معايير التدقيق الدولية في الوقت الراهن نظرا لعدم تكييف البيئة المحلية لذلك كون اخر المستجدات العالمية لا تتواكب مع الواقع المحلي هذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

نتائج البحث

بعدما تم دراسة الموضوع نظريا انطلاقا من التعريف بالتدقيق الخارجي ومعرفة مكانته في ظل التطورات الاقتصادية العالمية، التأصيل النظري لمعايير التدقيق الدولية ومعرفة أسباب صدورها وأهمية تبنيها دوليا، وصولا الى تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في ظل القوانين والتشريعات الجديدة بداية من تبني القانون 07-11 الخاص بالنظام المحاسبي المالي، القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث وصولا الى المعايير الجزائرية للتدقيقNAA ، اما الجانب التطبيقي تم توزيع استمارات استبيان على ممارسي المهنة من مهنيين وأكاديميين لاستقصاء رأيهم حول إمكانية تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية. انطلاقا مما سبق يمكن حصر أهم النتائج المتحصل عليها في النقاط التالية:

- إن ظهور الأزمات والفضائح المالية العالمية التي راحت ضحيتها العديد من الشركات اجبر المؤسسات الاقتصادية على القيام بالتدقيق نظرا لغياب الشفافية والموثوقية في المعلومات المالية كونها الوسيلة الأساسية للتحقق من مصداقية القوائم المالية وسلامة المركز المالي للمؤسسة؛
- إن التطور المتزايد للتدقيق وزيادة الطلب عليه في ظل انتشار العولمة تطورت معه أهدافه، فأصبح الهدف الأساسي لعملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية
- جاءت المنظمات الدولية المشرفة على المهنة على رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين لتعزيز المهنة دوليا وتشجيع التوافق الدولي كونه الهيئة العليا المخول له التحدث باسم المهنة عبر العالم
- تعد معايير التدقيق الدولية عبارة عن إرشادات وقواعد دولية تحظى بالقبول العام ودليل مهني يساعد على تعزيز التوافق الدولي والحد من الاختلافات والفروقات؛
- الالتزام بهذه المعايير الدولية سوف يساهم في تطوير مهنة التدقيق عبر العالم وتعد خطوة أساسية لتدويل المهنة دوليا هذا ما يساعد فتح المجال لمكاتب التدقيق المحلية الاحتكاك مع الدولية وخلق روح المنافسة؛
- إن إصدار معايير تدقيق موحدة بين الدول عبر العالم يساهم في الرفع من مستوى الأعمال وجودة التدقيق عكس المعايير المحلية الخاصة التي لا تصل إلى الجودة؛
- إن الاعتماد على معاير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية يساعد على الرفع من أداء المهنيين، وبذلك يزيد من جودة المعلومة المالية ويزيد من مصداقيتها؛
- إن الاستعمال الأمثل لمعايير التدقيق الدولية سيزيد من جودة تقرير المدققين الخارجيين؛
- إن القوانين والتشريعات الحالية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر غير كافية لتطوير المهنة وتدويلها عالميا
- إن الاستغناء عن القانون 91-08 المنظم لمهنة التدقيق سابقا وتعويضه بالقانون الحالي 10-01 المنظم للمهن الثلاث ومنح وزارة المالية الاشراف على المهنة أثر سلبا على تطوير المهنة مما أدى الى فقدان الثقة فيها الامر الذي نتج عنه ظهور عدة انتقادات حول عشوائية التسيير والطلب على الغاء القانون الحالي وارجاع القانون السابق؛

- إن التهميش الذي يعيشه ممارسي المهنة من طرف الوزارة الوصية سوف يعود بالسلب على مستقبل المهنة وجعل خلاف بين الوزارة مع المهنيين؛
- إن قيام الجزائر بإصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق جاءت كوسيلة لتحسين مستوى مهنة التدقيق وإعطاءها بعدا دوليا، بالإضافة الى انتهاجها كمرجع ودليل يعتمد عليه المهنيين أثناء أداء مهامهم؛
- معايير التدقيق الجزائرية ليست إجبارية، ومحافظ الحسابات لا يتعرض لأي عقوبة لعدم استخدامها، لأنها صادرت في مقررات موقعة من طرف وزير المالية، ولم ترتق بعد إلى قانون إجباري
- في ظل الظروف الراهنة الجزائر غير مجبرة على تطبيق معايير التدقيق الدولية لعدم وجود أي إلزام قانوني دولي يخص ذلك من جهة، وكذا عدم انضمامها إلى عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- إن تطبيق وتبني معايير التدقيق الدول في الجزائر سوف يساهم في تقريب الممارسات المهنية وتوحيد لغة التدقيق هذا ما يزيد من تطوير مستوى المهنة بفضل الاحتكاك مع مختلف الدول العالمية المتقدمة وجعل الجزائر تتواكب التطورات الاقتصادية العالمية، وكذا تحسين عمل مكاتب التدقيق الجزائري؛
- يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية لكن بشرط تكييفها مع الواقع المحلي.

التوصيات

بعدما تم التطرق الى هذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية، واستخلاص بعض النتائج كما تم تلخيصها أنفا، في هذا العنصر يمكننا الخروج بجملة من الاقتراحات والتوصيات والتي نرى بأنها ضرورية من أجل تحسين مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر ومسايرتها للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي ونذكرها في الآتي:

- يجب على الجزائر الاستفادة من التجارب الدولية خاصة الدول العربية التي تبنت المعايير الدولية للتدقيق بالأخص التي يتشابه اقتصادها مع الاقتصاد الجزائري؛
- ضرورة إقامة ملتقيات، ندوات وأيام دراسية من طرف الأكاديميين والمهنيين لتوضيح العوائق التي ألت الى عدم تطور المهنة وإيجاد الحلول اللازمة قصد تطويرها محليا وتدويلها دوليا قصد منافسة المكاتب الدولية؛
- وجوب اصدار باقي المعايير الجزائرية للتدقيق دفعة واحدة لربح الوقت وتكييف الواقع الاقتصادي المحلي لتبني معايير التدقيق الدولية مع صدورها في قانون لإجبار المهنيين العمل بها والاعتماد عليها أكثر لتطوير مهمتهم كونها الان صادرة على شكل مقررات وهي غير اجبارية التطبيق؛
- وجوب القيام بكل الإجراءات اللازمة للدخول في عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC كون العضوية به سوف تساهم على تحسين جودة الخدمات المقدمة، فالاعتماد على المعايير المحلية يؤدي بحل المشاكل المحلية فقط؛
- وجوب النظر في المنظمات المهنية وإعادة هيكلتها وإعادة منح الثقة لهيئة مستقلة في تسيير المهنة، كون استرجاع الوزارة الوصية أثر سلبا على تطوير المهنة واستقلاليتها؛
- ضرورة ربط وتوطيد العلاقات بين ممارسي المهنة مع الجامعات والمعاهد وفتح المجال للأكاديميين على ابراز كفاءتهم العلمية وخبرتهم المكتسبة للمساهمة في تطوير المهنة؛
- ان عدم إقامة مسابقة محافظي الحسابات لأكثر من 10 سنوات أثر سلبا على تطور المهنة، لهذا يجي على السلطات المحلية إعادة فتحها قصد تمكين أصحاب الشهادات العليا لإبراز قدراتهم وكفاءتهم لعلها كفيلة للارتقاء بالمهنة؛

- وجوب قيام ممارسي المهنة من التكوين المستمر من خلال المشاركة في مختلف الملتقيات الدولية والوطنية، المحاضرات، الندوات العلمية بصفة دائمة ودورية هذا لمواكبة اخر المستجدات والتطورات الاقتصادية العالمية الراهنة خاصة في ظل العولمة؛
- ضرورة سن قوانين جديدة تتماشى مع اخر المستجدات العالمية لمهنة التدقيق.

آفاق البحث

وتفتح الدراسة آفاق لدراسات أخرى يمكن أن تساهم في إثراء البحث العلمي وتساعد على تطوير مهنة التدقيق محليا وتدويلها عالميا أهمها:

- دور لجان التدقيق في تطوير المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية؛
- دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير الممارسات المهنة المحلية والالتحاق بالركب الدولي؛
- دور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة تقرير محافظي الحسابات في الجزائر؛
- دور معايير التدقيق الدولية في تطوير الأسواق المالية – دراسة حالة –؛

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1. إبراهيم حسن حسام، "**تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010.
2. أبو زيد محمد مبروك، "**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**"، دار ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
3. الإتحاد الدولي للمحاسبين، " **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء1، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن، إصدارات 2010
4. الإتحاد الدولي للمحاسبين، " **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء1، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن، إصدارات 2008.
5. الإتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** "، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن، إصدارات 2014.
6. أحمد قايد نورالدين، "**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**"، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2015.
7. ارينز ألفين ولوبك جيمس وآخرون، " **المراجعة مدخل متكامل**"، دار المريخ، الرياض، 2009.
8. الألوسي حازم هاشم، "**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**"، الطبعة الأولى، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2009.
9. أمين السيد أحمد لطفي، "**الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات**"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.
10. أمين السيد أحمد لطفي، "**المراجعة الدولية وعولمة رأس المال**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
11. أمين السيد أحمد لطفي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية، مصر، 2006.
12. بوتين محمد، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**" الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
13. بوتين محمد، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2004.
14. التميمي هادي، "**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. 2006.
15. التنجي معن، البحر غيث، "**التحليل الاحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج IBM SPSS Statistics**"، مركز سبر للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، تركيا، 2014.
16. جربوع يوسف محمد، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2020.
17. جمعة أحمد حلمي، " **المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
18. جمعة أحمد حلمي، "**المدخل إلى التدقيق الحديث**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن،2005
19. جمعة أحمد حلمي، "**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولي وقواعد أخلاقيات المهنة**"، سلسلة الكتب المهنية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
20. جمعة أحمد حلمي، "**تطور معايير المراجعة والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**"، الكتاب الثاني، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2009.
21. حجازي وجدي حامد، "**المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل**"، دار التعليم الجامعي، القاهرة، 2010.
22. الحدرب زهير، "**علم تدقيق الحسابات**"، دار البداية ناشرون موزعون، عمان، الأردن،2010.
23. الخطيب خالد، الرفاعي خليل، "**علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
24. دحدوح حسين أحمد وآخرون، "**أصول المراجعة**"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا، الجزء الأول، 2014.

25. الذنيبات علي عبد القادر، "**تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق**"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

26.رمضان أحمد حمدي وآخرون، "**مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**"، القاهرة، مصر،2017.

27.سرايا محمد السيد، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري–المعايير والقواعد–مشاكل التطبيق العملي**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2007.

28.سواد زاهرة توفيق، "**مراجعة الحسابات والتدقيق**"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

29.الشحنة رزق أبو زيد يوسف، "**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية الإطار النظري**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2015.

30.الشمري عيد حامد معيوف، "**معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**"، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1994.

31.صالجي محمد، "**التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**"، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، الأردن،2016.

32.الصباغ أحمد عبد المولى وآخرون، " **أساسيات المراجعة ومعاييرها**"، القاهرة، مصر، 2008.

33.الصبان محمد سمير، نصر علي عبد الوهاب، "**المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002

34.طالب علاء فرحان، "**حوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي**"، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2011.

35.طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، "**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.

36.العواد أسعد محمد علي وهاب، "**كتاب التدقيق المتقدم في إطار معايير التدقيق الدولية ISA**"، دار الكتاب، العراق، 2020.

37.القاضي حسين وحمدان مأمون، "**المحاسبة الدولية ومعاييرها**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.

38.كلبونة أحمد يوسف وآخرون، " **علم تدقيق الحسابات النظري**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

39.مسعد محمد فضل، الخطيب خالد راغب، "**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الأردن، 2009.

40.مسعد محمد فضل، الخطيب خالد راغب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار المعرفة، الأردن،2009.

41.النجار نبيل جمعة صالح، "**القياس والتقويم منظور تطبيقي مع تطبيقات برمجة SPSS**"، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

42.نصر صالح محمد، "**نظرية المراجعة**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2015،

43.نظمي إيهاب، العزب هاني، "**تدقيق الحسابات الإطار النظري**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

ثانيا: الاطروحات والرسائل الجامعية

أ– الاطروحات

44.بن عيسى عبد الرحمن، "**الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2017/2016.

45.بهلولي نور الهدى، **"أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2017/2016.

46.تونسي نجاة، **"مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دراسة حالة الجزائر"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016/2015.

47.حمادي نبيل، **"أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، في علوم التسيير، الجزائر، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،2012.

48.حواس صلاح، **" التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2008/2007.

49.ديلمي عمر، **"نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير التدقيق الدولية – حالة الجزائر–"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،2016-2017.

50.سايج فايز، **"أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة 2، 2015/2014.

51.سفاحلو رشيد، **"أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة ISA في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية IFRS"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017/2016.

52.شريقي عمر، **"التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012/2011.

53.لشلاش عائشة، **"جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات دراسة ميدانية"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2018/2017،

54.لقليطي الأخضر، **"معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2015/2014.

55.لونيسة محمد أمين، **"تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص علوم تجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017/2016.

ب– رسائل الماجيستير

56.بن الصديق محمد، **"واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة – دراسة استبيانية–"**، رسالة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، 2015/2014.

ثالثا: المجلات والدوريات:

57.إبراهيم الحميد عبد الرحمن، **مجلة أخبار المحاسبة**، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر، 2007

58.بشوندة رفيق، لصنوني حفيظة، "**المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري ومعايير الدولية للتدقيق ISA**"، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 4، العدد 1، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، جويلية 2016.

59.بكيحل عبد القادر، "**أهمية تبني معايير التدقيق الدولية(ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية**"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 18، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2018.

60.بن حواس كريمة، بنية عمر، "**دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA**"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الأربعون، فلسطين،2016.

61.بوعيشاوي يوسف، بوزياني عبد الرزاق، شرماط طاهر، "**المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة – حالة الجزائر–**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد06، جامعة المدية، سبتمبر2016.

62.تمار خديجة، "**تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمملكة المغربية**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2017.

63.زوهري جليلة، "**أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**"، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، ديسمبر 2015.

64. زوهري جليلة، صالح الياس، "**واقع مهنة التدقيق بين الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية**"، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، المجلد الأول، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، بدون سنة النشر.

65.سردوك فاتح، "**دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر**"، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 09، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 30 ديسمبر 2015.

66.سعيدي زهير، "**معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية**" العدد الثالث، مجلة أفاق الدراسات الاقتصادية، تبسة، الجزائر، 2017.

67.طويلب محمد، "**إشكالية التوافق المحاسبي الدولي**"، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 23، جامعة الجزائر 3، 2013.

68.طيطوس فتحي، "**محافظ الحسابات في الجزائر**"، دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، 2013.

69.عزه الأزهر، سارة ميسي، " **التوجهات لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية)**"، **مجلة** العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، العدد 18، جامعة الوادي، الجزائر،2017، ص 180.

70.قربة معمر، بن البار سعد، "**مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق الاحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية**"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 01، جامعة الاغواط، 2018.

71.ماهر موسى درغام، رأفت حسين مطير، "**إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين – دراسة ميدانية على قطاع غزة–**"، العدد الأول، المجلد 28، المجلة العربية للإدارة، العراق، 2008.

متاح عبر الرابط: https://fr.scribd.com/document/273256353 تاريخ الاطلاع 20 فيفري 2019 على الساعة 22.00

72.ناظم شعلان جبار، "**التدقيق المحاسبي والبيئة العراقية – متطلبات التوافق والتطبيق (دراسة مقارنة)**"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 2، المجلد 18، جامعة القادسية، العراق، 2016.

73.يحي محمد، " **الجديد في معايير المراجعة الدولية** "، الجزء الأول، مجلة المحاسب، العدد 46، مصر، أفريل 2014.

74.يزيد صالحي، عبد الله مايو، "**واقع التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)**"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، 2016.

رابعا: الملتقيات والأيام الدراسية

75.براق محمد، لقليطي الأخضر، ديلمي عمر، "أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 الاستفادة من عمل الآخرين في الممارسة العملية لمهنة التدقيق بالجزائر"، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، 11-12 أفريل2018

76.بلبية محمد، "**مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01**"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية التجارية، وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر. يومي 24-25 نوفمبر 2014؛

77.بن صالح عبد الله، **دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقي الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات- جامعة عمار ثليجي الأغواط-، الجزائر، يومي 20، 21 نوفمبر 2013

78.بودلة يوسف، بن عيسى عبد الرحمن، " **أفاق وتحديات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر**"، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، 11-12 أفريل2018.

79.بوقابة زينب، "**متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية**"، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، 11-12 أفريل2018.

80.بوقرورة أيوب، محمدي عبد العالي، "**مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، يومي 20و 21 نوفمبر 2013.

81.بوقفة علاء، حميداتو صالح، "**أثر النظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول دور معايير المعايير المحاسبية (IAS-IFRS-IPSAS) في أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 25/24 نوفمبر 2014.

82.بوقلقول الهادي، "**تحليل البيانات باستخدام SPSS، ندوة علمية تابعة لقسم علوم التسيير لطلبة الدكتوراه معروضة على شكل PPT**"، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013.

83.جميل أحمد، شدري معمر سعاد، رشام كهينة، "**تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وأثرها على جودة التدقيق**"، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، 11-12 أفريل2018.

84.حميداتو صالح، بوقفة علاء، "**واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5 و6 ماي 2013.

85.رواني بوحفص، "**تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 10-01**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، يومي 20و 21 نوفمبر 2013؛

86.سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، "**مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10-01 (دراسة ميدانية)**"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS، ومعايير التدقيق الدولية ISA"، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13و14 ديسمبر 2011

87.شريقي عمر، "**محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات**"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11و12 أكتوبر، 2010.

88.عزه الازهر، "**النظام المحاسبي المالي ومنهجية المراجعة في ظل معايير المراجعة الخارجية**"، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول دور معايير المعايير المحاسبية (IPSAS-IFRS-IAS) في أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 25/24 نوفمبر 2014

89.الفرا وليد عبد الرحمن خالد، "**تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS**"، الندوة العلمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية.

90.مادي محمد إبراهيم، عدة بركاهم، "**معايير التدقيق الدولية ومدى تطبيقها في الدول العربية–التجربة التونسية–**" ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني حول: المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس، المدية، 30 نوفمبر 2017.

91.مقراني عبد الكريم، قمان عمر، " **أهمية الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS والمعايير الدولية للتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

92.هيدوب ليلى ريمة، زعيم باهية "**التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية**"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة بالاشتراك مع مخبر متطلبات تأهيل وتنمية الاقتصاديات النامية في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 25-26 نوفمبر2013.

خامسا: النصوص القانونية والتنظيمية

أ- القوانين والأوامر

93.القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، صادر بالجريدة الرسمية رقم 42 بتاريخ 11 جويلية 2010

94.القانون التنفيذي رقم 08/91، المؤرخ في 12 شوال 1411، الموافق ل 27/ 04/ 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

95.الأمر رقم 82/71، المؤرخ في1971/12/29 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 107، لسنة 1971.

ب– المراسيم التنفيذية

96.المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01/ 12/ 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، سنة 1992؛

97.المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، لسنة 1996.

98.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 43، المؤرخ في 1980/03/31

99. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد28، المؤرخ في 1991/05/01

100. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخ في ماي 1991.

101. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011

102. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة 2012/02/02، العدد 07 الحاملة للمراسيم 11-24، 11-25، 11-26، 11-27، 11-28، 11-29، 11-30، 11-31.

103. المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، العدد 07، سنة 2011، المادة 3 و12

104. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2007

105. المادة 831، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل للأمر 59/75، المتضمن القانون التجاري، استدراك الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 43 سنة 1993.

ت– المقررات

106. وزارة المالية، المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210، 505، 560، 580) المؤرخ في 04 فيفري 2016، متاح عبر الرابط .http:// www.cnc.dz/fichier-regle/202.pdf تاريخ الاطلاع 2019/10/06 على الساعة 13:30

107. وزارة المالية، المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300، 500، 510، 700) المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، متاح عبر الرابط .http// www.cnc.dz/fichier-regle/1211.pdf تاريخ الاطلاع 2019/10/11 على الساعة 19:30

108. وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610، 620) المؤرخ في 15 مارس 2017، متاح عبر الرابط .http// www.cnc.dz/fichier-regle/1230.pdf تاريخ الاطلاع 2019/10/11 على الساعة 30: 20

109. وزارة المالية، المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230، 501، 530، 540) المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، متاح عبر الرابط .http// www.cnc.dz/fichier-regle/1275.pdf تاريخ الاطلاع 2019/10/11 على الساعة 21:00

سادسا: المراجع باللغة الأجنبية

110. Alvin A. Arens, Randal J.Elder, Mark S,Beaskley."Auditing and Assurance Service," Global 221edition, London, 2014, p24

111. Alain MIKOL, " les réponses au livre sur l'audit de la commission européenne", Revue française de comptabilité, N°442, France, AVRIL 2011.

112. Brenda Porter. Jon Simon, David Hatherly, "**Principals of External Auditing**", second edition, JOHN WILEY & SONS, LTD, USA, 2003.

113. **Compagne National des commissaires aux comptes CNCC**. France, 2007

114. IFAC, IAASB, ISA 200, **Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an audit in Accordance with International Standards Auditing**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, p72. Publication for web site: http://www.Ifac.org/system/files /downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa200.pdf le 30/03/2019 a 14.01

115. IFAC, IAASB, ISA 600, **Special considerations audit of group Financial Statements (Including the work of component Auditors).** International Federation of Accountants, New York, USA, 2014, p582-587. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a033-2010-iaasb-handbook-isa600.pdf le 15/04/2019 in 20.45

116. International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Service Pronouncements**, USA, edition 2016-2017.تم الترجمة عن طريق الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

117. Jean- Charles Bécourt. Henri Bouquin," Audit Opérationnel Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance", 3éme éédition, Paris, France,2008.

118. Jv MASSIER, F WILLIAM**, "Prrawitt, Auditing and Assurance service-a systemic approach** ", 4th edition, megraw- hill ine, USA,2006.

119. Robert OBERT, Marie- Pierre MAIRESSE, " **Comptabilité et audit Manuel et applications",** DUNOD édition, 2éme édition, Paris, France, 2009.

الملاحق

الملحق رقم (1): استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة امحمد بوقرة – بومرداس –

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

تخصص محاسبة ومالية

استمارة استبيـــــان

تحية طيبة واحترام، وبعد...

في إطار التحضير لأطروحة الدكتوراه الطور الثالث تحت عنوان: واقع التدقيق في الجزائر من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الدولية – دراسة حالة–، يسعدني سيدي وسيدتي المحترمين اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة والمساعدة على إثراء هذا الموضوع المهم خاصة بحكم تجربتكم وخبرتكم المحترمة في هذا الميدان وإبداء أراءكم كأكاديميين ومهنيين، قناعة مني ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة، علما أن هذا الاستبيان يعد جزءا ذو أهمية بالنسبة للبحث لذلك أرجو منكم قراءة كل فكرة بتمعن للوصول إلى نتائج تثري البحث العلمي بمعلوماتكم القيمة، وذلك بوضع علامة (X) في المكان التي ترونه مناسب، وأحيطكم علما أن هذه المعلومات ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي والأكاديمي فقط، وعلما بأن نتائج البحث سوف تكون تحت طلبكم في أي وقت إذا رغبتم في ذلك. وفي الأخير تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

الباحث: لعـــروم محمـــد أمين

طالب دكتوراه الطور الثالث بجامعة امحمد بوقرة بومرداس

البريد الالكتروني:

m.larroum@univ-boumerdes.dz
larroum.mirou@yahoo.fr

البيانات الشخصية

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐

2. **المؤهل العلمي:** شهادة مهنية ☐ دكتوراه ☐ ماجيستير ☐

3. **الوظـــيفة:** خبير محاسبي ☐ أستـــاذ جامعي ☐ محافظ حسابات ☐

4. **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ من 6 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 11 سنة ☐

5. **طبيعة العمل:** أكاديمي ☐ مهني ☐

الرقم	الفقرة	نعم	لا	محايد
	فوائد إصدار معايير التدقيق الدولية وتطبيقها على المستوى الدولي:			
01	إن صدور معايير التدقيق الدولية من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين كافية إلى الارتقاء بمهنة التدقيق عالميا خاصة أنها تحظى بالقبول العام كونها صادرة عن هيئة دولية.			
02	إن صدور هذه المعايير يساعد على توحيد نتائج أعمال فروع الشركات متعددة الجنسيات عبر العالم في قوائم موحدة وتسهيل المقارنات المالية الدولية			
03	تعتبر معايير التدقيق دليل مهني يستند عليه من المهنيين عند أداء مهام التدقيق ومرجع يوضح يستند عليه في مهامهم			
04	تتمتع معايير التدقيق الدولية بقوة مهنية ملزمة كونها تحظى بالقبول العام كونها صادرة عن تجمع دولي يضم دول العالم			
05	تساعد معايير التدقيق الدولية على زيادة استقلالية وحيادية ممارسي المهنة وتساعدهم على أداء مهامهم بشكل أفضل.			
06	إن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية يساعد القضاء على الانحرافات، التلاعبات كالغش والاختلاس. ما يساهم في تحسين أداء الشركات، بالإضافة إلى تسهيل المقارنات المالية الدولية مما يساعد على تدفق الاستثمارات الاجنبية.			
07	تعتبر بمثابة مكمل للمعايير المحلية ووسيلة تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.			
08	إن ظهور معايير المحاسبة الدولية وكذا التدقيق الدولية أدى إلى زيادة اطمئنان المستثمرين للنتائج التي تبرزها القوائم المالية نظرا لمصداقيتها العالية، وكذا حماية أموالهم من النصب والاحتيال			
09	إن تبني معايير التدقيق الدولية يتيح الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات إلى طرح أسهمها في البورصات والأسواق العالمية الدولية التي تطبق هذه المعايير قصد زيادة الثقة في القوائم المالية وإضفاء مصداقية عالية لتقاريرها المالية			
	دور القانون 10-01 في تطوير وتنظيم التدقيق في الجزائر			

10	إن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر لا يرق إلى المستوى المطلوب وأن صدور القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق.				
11	إن الهيكلة الجديدة التي شهدتها المنظومة الاقتصادية في ظل الإصلاحات الأخيرة في الجزائر أثرت على مهنة التدقيق				
12	إن التنظيم القديم الذي كان يعتمد عليه في تسيير المهنة أحسن من التنظيم الجديد المعتمد في إطار الإصلاحات الأخيرة، كون هذا الأخير يحتوي على عدة نقائص أثرت على التنظيم الجيد للمهنة.				
13	لم يساهم القانون 10-01 في الرفع من استقلالية مكاتب التدقيق المحلية وزيادة جودة أعمالهم لمنافسة المكاتب الدولية				
14	أعطى القانون 10-01 لمهنة التدقيق بعدا دوليا كونه يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية ومع التغيرات الاقتصادية الدولية				
15	إن القانون 10-01 وحده قادر على تنظيم مهنة التدقيق بالرغم من الإصلاحات المحلية التي عرفتها المنظومة الاقتصادية بصدور عدة قوانين لم تساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر				
16	إن إشراف وزارة المالية على المنظمات المشرفة على المهنة وهيمنتها على التنظيم والتسيير أثر سلبا على جودة التدقيق والممارسات المهنية المحلية				
17	يعود عدم تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى ضعف الهيئات المحلية المنظمة للمهنة في أداء مهامها، إذ يرجع ذلك إلى عدم استقلاليتها.				
18	إن طبيعة تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجديدة التي جاء بها القانون 10-01 سوف تؤدي إلى تراجع مستوى التدقيق في الجزائر				
19	إن الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 كان له الأثر السلبي على تطوير مهنة التدقيق، اذ ترك فراغ كبير في التشريعات الخاصة بتنظيم المهنة مما أثر سلبا على تحقيق أهداف المهنة وتطويرها.				
20	هل صدور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كهيئة متخصصة ساهمت في تطوير مهنة محافظة الحسابات والرفع من استقلاليتها وحياديتها.				
أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية كآلية لتطوير مهنة التدقيق					
21	بعد اطلاعكم على المقررات الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية، يمكن القول إنها ذات أهمية بالغة في تحسين الأداء المهني ووسيلة جيدة للارتقاء بالمهنة وتدويلها دوليا				
22	إن المعايير المحلية تزيد من مصداقية القوائم المالية وإضفاء شفافية أكثر للمعلومة المالية				
23	يجب إجبار مكاتب التدقيق الالتزام بها في عملهم كونها تساعد على رفع أدائها ومنافسة مكاتب التدقيق الدولية				
24	إن معايير التدقيق الجزائرية تلقى القبول والإجماع من المهنيين نظرا لأهميتها وسهولة فهمها واستيعابها.				

25	إن صدور معايير التدقيق الجزائرية على شكل مقررات في فترات متتابعة أثر بالسلب على تطبيقها والاعتماد عليها، حيث كان يجب صدورها دفعة واحدة.				
26	إن أصحاب المهنة لا يلتزمون بمعايير المحلية عند القيام بالمهمة لعدم الوثوق بها كونها صادرة من طرف هيئة محلية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة				
27	إن صدور معايير التدقيق الجزائرية يعد حلا مناسبا لتحسين مستوى مهنة التدقيق وإعطاءها بعدا دوليا كونها مستخلصة من المعايير الدولية				
28	يعتبر صدور معايير التدقيق الجزائرية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة قفزة حقيقية في تحسين مهنة التدقيق في الجزائر، كونها تعمل على الرفع من مستوى المهنة تمهيدا لتبني المعايير الدولية.				
29	إن صدور معايير التدقيق الجزائرية سوف يؤدي حتما إلى التخلي عن معايير التدقيق الدولية واتخاذها مرجع يستند عليه				
30	إن إصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة كليا من المعايير الدولية للتدقيق دون أي تغيير كان مدروسا بهدف تقليل تكاليف صدورها وكذا الإسراع في نشرها.				
مدى الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في الواقع الاقتصادي المحلي					
31	إن البيئة الجزائرية مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية لذا يمكن تبني هذه المعايير في الوقت الراهن وحسب المستجدات الاقتصادية الراهنة				
32	يلزم على الجزائر تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر لتحقيق التوافق الدولي وتسهيل الانفتاح على العالم الخارجي				
33	إن المعايير الدولية تعد حلا مناسبا ومرجعا مهنيا لتحسين واقع التدقيق في الجزائر				
34	يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية بالرغم من أن القوانين والتشريعات والأنظمة الاقتصادية المحلية لا تتوافق مع المتطلبات الدولية				
35	يستند المهنيون على معايير التدقيق الدولية أكثر من معايير التدقيق الجزائرية نظرا لدرجة التفصيل التي تحظى به من جهة، وقلة الثقة في المعايير المحلية من جهة أخرى كون الأولى صادرة من أكبر هيئة دولية تشرف على المهنة والثانية صادرة من هيئة محلية.				
36	إن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في مكاتب التدقيق المحلية ساهمت في تطوير مهنة التدقيق وجعلها أكثر مصداقية واستقلالية عالية مقارنة بالماضي.				
37	إن الاعتماد على المعايير الدولية تسهل على المهنيين في اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس.				
38	لم يشهد التدقيق في الجزائر تطورا مقارنة بالتطورات التي عرفها العالم في هذا الميدان كونها تعاني من قصور ومشاكل جعل المهنيين يواجهون صعوبات في أداء مهامهم الأمر الذي أدى إلى تراجع مستواهم وجعل المهنة تكون أقل مستوى من نظيرتها الدولية.				

39	إن ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كل الاختلاف عن الممارسات الدولية وفق المعايير الدولية			
40	إن معايير التدقيق الدولية مطبقة إلى حد بعيد في الجزائر نظرا لتقيد أغلب مكاتب التدقيق المحلية بما تنص عليه هذه المعايير، فبالرغم من ذلك لم ترق المهنة إلى المستوى الدولي المطلوب			

الملحق رقم (2): مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بمعامل الفا كرومباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,848	40

الملحق رقم (3): مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بالخصائص الديموغرافية للعينة المدروسة

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	112	80,0	80,0	85,7
	انثى	28	20,0	20,0	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

المؤهلات العلمية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شهادة مهنية	42	30,0	30,0	30,0
	دكتوراه	73	52,2	52,2	82,2
	ماجيستير	23	16,4	16,4	98,6
	تأهيل جامعي	02	1,4	1,4	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

الوظيفة الحالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	10	7,1	7,1	7,1
	استاد جامعي	80	57,1	57,1	64,2
	محافظ حسابات	32	22,9	22,9	87,1
	محاسب معتمد	18	12,9	12,9	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5سنة	36	25,7	25,7	25,7
	من 6-10	58	41,4	41,4	67,1
	أكثر من 11	46	32,9	32,9	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

طبيعة العمل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أكاديمي	81	57,9	57,9	57,9
	مهني	59	42,1	42,1	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

الملحق رقم (4): مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بالمحور الأول من الاستبيان

العبارات	Moyenne	Ecart type
إن صدور معايير التدقيق الدولية من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين كافية إلى الارتقاء بمهنة التدقيق عالميا	1,49	,725
إن صدور هذه المعايير وتطبيقها يساعد على تقليل الفروقات والاختلافات في اعداد القوائم المالية لكن بعد تطبيق المعايير المحاسبية	1,23	,592
تعتبر معايير التدقيق دليل مهني يستند عليه من المهنيين عند أداء مهام التدقيق ومرجع يوضح مسؤولياتهم وطريقة عملهم	1,19	,574
تتمتع معايير التدقيق الدولية بقوة مهنية ملزمة كونها تحظى بالقبول العام كونها صادرة عن تجمع دولي يضم دول العالم	1,52	,772
تساعد معايير التدقيق الدولية على زيادة استقلالية وحيادية ممارسي المهنة وتساعدهم على أداء مهامهم بشكل أفضل.	1,29	,673
إن الالتزام بالمعايير يساعد القضاء على الانحرافات والتلاعبات ما يساهم في تحسين أداء الشركات، وتسهيل المقارنات المالية الدولية	1,49	,791
تعتبر بمثابة مكمل للمعايير المحلية ووسيلة تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية	1,33	,673
إن ظهور المعايير المحاسبية وكذا معايير التدقيق الدولية زاد من مصداقية القوائم المالية هذا يقلل من النصب وطمأنة المستثمرين حول أموالهم	1,44	,780
إن تبني معايير التدقيق الدولية يتيح الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات إلى طرح أسهمها في البورصات والأسواق العالمية الدولية	1,36	,730

إن صدور معايير التدقيق الدولية من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين كافية إلى الارتقاء بمهنة التدقيق عالميا

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	91	65,0	65,0	65,0
	لا	30	21,4	21,4	86,4
	محايد	19	13,6	13,6	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن صدور هذه المعايير وتطبيقها يساعد على تقليل الفروقات والاختلافات في اعداد القوائم المالي لكن بعد تطبيق المعايير المحاسبية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	120	85,7	85,7	85,7
	لا	8	5,7	5,7	91,4
	محايد	12	8,6	8,6	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

تعتبر معايير التدقيق دليل مهني يستند عليه من المهنيين عند أداء مهام التدقيق ومرجع يوضح مسؤولياتهم وطريقة عملهم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	125	89,3	89,3	89,3
	لا	3	2,1	2,1	91,4
	محايد	12	8,6	8,6	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

تتمتع معايير التدقيق الدولية بقوة مهنية ملزمة كونها تحظى بالقبول العام كونها صادرة عن تجمع دولي يضم دول العالم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	91	65,0	65,0	65,0
	لا	25	17,9	17,9	82,9
	محايد	24	17,1	17,1	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

تساعد معايير التدقيق الدولية على زيادة استقلالية وحيادية ممارسي المهنة وتساعدهم على أداء مهامهم بشكل أفضل.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	116	82,9	82,9	82,9
	لا	7	5,0	5,0	87,9
	محايد	17	12,1	12,1	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

ان الالتزام بالمعايير يساعد القضاء على الانحرافات والتلاعبات ما يساهم في تحسين أداء الشركات، وتسهيل المقارنات المالية الدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	97	69,3	69,3	69,3
	لا	17	12,1	12,1	81,4
	محايد	26	18,6	18,6	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

تعتبر بمثابة مكمل للمعايير المحلية ووسيلة تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	110	78,6	78,6	78,6
	لا	14	10,0	10,0	88,6
	محايد	16	11,4	11,4	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

ان ظهور المعايير المحاسبية وكذا معايير التدقيق الدولية زاد من مصداقية القوائم المالية هذا يقلل من النصب وطمأنة المستثمرين حول أموالهم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	103	73,6	73,6	73,6
	لا	12	8,6	8,6	82,1
	محايد	25	17,9	17,9	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن تبني معايير التدقيق الدولية يتيح الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات إلى طرح أسهمها في البورصات والأسواق العالمية الدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	111	79,3	79,3	79,3
	لا	8	5,7	5,7	85,0
	محايد	21	15,0	15,0	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

الملحق رقم (5): مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بالمحور الثاني من الاستبيان

العبارات	Moyenne	Ecart type
إن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر لا يرق إلى المستوى المطلوب وأن صدور القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 لم يساهم في تطوير التدقيق	1,50	,791
إن الهيكلة الجديدة التي شهدتها المنظومة الاقتصادية في ظل الإصلاحات الأخيرة في الجزائر أثرت على مهنة التدقيق	1,64	,857
إن التنظيم القديم المعتمد سابقا في تسيير المهنة أحسن من التنظيم الجديد المعتمد مؤخرا، كون هذا الأخير يحتوي على نقائص أثر على تطور المهنة	1,86	,841
لم يساهم القانون 10-01 في الرفع من استقلالية مكاتب التدقيق المحلية وزيادة جودة أعمالهم لمنافسة المكاتب الدولية	1,65	,856
أعطى القانون 10-01 لمهنة التدقيق بعدا دوليا كونه يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية ومع التغيرات الاقتصادية الدولية	1,86	,755
إن القانون 10-01 وحده قادر على تنظيم المهنة بالرغم من الإصلاحات المحلية الاخيرة التي أدت الى صدور عدة قوانين لم تساهم في تطوير المهنة	2,04	,639
ان إشراف وزارة المالية على المنظمات المشرفة على المهنة وهيمنتها على التنظيم والتسيير أثر سلبا على جودة التدقيق والممارسات المهنية المحلية	1,59	,796
يعود عدم تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى ضعف الهيئات المحلية المنظمة للمهنة في أداء مهامها، إذ يرجع ذلك إلى عدم استقلاليتها	1,40	,728
إن طبيعة تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجديدة التي جاء بها القانون-10 01سوف تؤدي إلى تراجع مستوى التدقيق في الجزائر	2,03	,777
ان الانتقال من القانون 08-91 إلى القانون 10-01 أثر سلبا على تطوير مهنة التدقيق، اذ ترك فراغ رهيب في التشريعات الصادرة المنظمة للمهنة	1,84	,842
هل صدور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كهيئة متخصصة ساهمت في تطوير مهنة محافظة الحسابات والرفع من استقلاليتها وحياديتها	1,85	,804

إن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر لا يرق إلى المستوى المطلوب وأن صدور القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 لم يساهم في تطوير التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	96	68,6	68,6	68,6
	لا	18	12,9	12,9	81,4
	محايد	26	18,6	18,6	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن الهيكلة الجديدة التي شهدتها المنظومة الاقتصادية في ظل الإصلاحات الأخيرة في الجزائر أثرت على مهنة التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	85	60,7	60,7	60,7
	لا	20	14,3	14,3	75,0
	محايد	35	25,0	25,0	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن التنظيم القديم المعتمد سابقا في تسيير المهنة أحسن من التنظيم الجديد المعتمد مؤخرا، كون هذا الأخير يحتوي على نقائص أثر على تطور المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	60	42,9	42,9	42,9
	لا	39	27,9	27,9	70,7
	محايد	41	29,3	29,3	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

لم يساهم القانون 01-10 في الرفع من استقلالية مكاتب التدقيق المحلية وزيادة جودة أعمالهم لمنافسة المكاتب الدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	84	60,0	60,0	60,0
	لا	21	15,0	15,0	75,0
	محايد	35	25,0	25,0	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

أعطى القانون 10-01 لمهنة التدقيق بعدا دوليا كونه يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية ومع التغيرات الاقتصادية الدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	51	36,4	36,4	36,4
	لا	58	41,4	41,4	77,9
	محايد	31	22,1	22,1	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن القانون 10-01 وحده قادر على تنظيم المهنة بالرغم من الإصلاحات المحلية الاخيرة التي أدت الى صدور عدة قوانين لم تساهم في تطوير المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	26	18,6	18,6	18,6
	لا	83	59,3	59,3	77,9
	محايد	31	22,1	22,1	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

ان إشراف وزارة المالية على المنظمات المشرفة على المهنة وهيمنتها على التنظيم والتسيير أثر سلبا على جودة التدقيق والممارسات المهنية المحلية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	85	60,7	60,7	60,7
	لا	28	20,0	20,0	80,7
	محايد	27	19,3	19,3	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

يعود عدم تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى ضعف الهيئات المحلية المنظمة للمهنة في أداء مهامها، إذ يرجع ذلك إلى عدم استقلاليتها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	104	74,3	74,3	74,3
	لا	16	11,4	11,4	85,7
	محايد	20	14,3	14,3	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن طبيعة تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجديدة التي جاء بها القانون 10-01 سوف تؤدي إلى تراجع مستوى التدقيق في الجزائر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	40	28,6	28,6	28,6
	لا	56	40,0	40,0	68,6
	محايد	44	31,4	31,4	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 أثر سلبا على تطوير مهنة التدقيق، اذ ترك فراغ رهيب في التشريعات الصادرة المنظمة للمهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	62	44,3	44,3	44,3
	لا	38	27,1	27,1	71,4
	محايد	40	28,6	28,6	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

هل صدور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كهيئة متخصصة ساهمت في تطوير مهنة محافظة الحسابات والرفع من استقلاليتها وحياديتها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	57	40,7	40,7	40,7
	لا	47	33,6	33,6	74,3
	محايد	36	25,7	25,7	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

الملحق رقم (6): مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بالمحور الثالث من الاستبيان

العبارات	Moyenne	Ecart type
بعد اطلاعكم على مقررات معايير التدقيق الجزائرية، يمكن القول إنها ذات أهمية بالغة في تحسين الأداء المهني ووسيلة جيدة للارتقاء بالمهنة دوليا	1,44	,761
إن المعايير المحلية تزيد من مصداقية القوائم المالية وإضفاء شفافية أكثر للمعلومة المالية	1,36	,681
يجب إجبار مكاتب التدقيق الالتزام بها في عملهم كونها تساعد على رفع أدائها ومنافسة مكاتب التدقيق الدولية	1,24	,598
إن معايير التدقيق الجزائرية تلقى القبول والإجماع من المهنيين نظرا لأهميتها وسهولة فهمها واستيعابها	1,75	,832
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية على شكل مقررات في فترات متتابعة أثر بالسلب على تطبيقها والاعتماد عليها، حيث كان يجب صدورها دفعة واحدة	1,70	,846
إن أصحاب المهنة لا يلتزمون بمعايير المحلية عند القيام بالمهمة لعدم الوثوق بها كونها صادرة من طرف هيئة محلية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة	1,94	,803
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية يعد حلا مناسبا لتحسين مستوى مهنة التدقيق وإعطاءها بعدا دوليا كونها مستخلصة من المعايير الدولية	1,46	,790
يعتبر صدور معايير التدقيق الجزائرية قفزة حقيقية في تحسين مهنة التدقيق، كونها تعمل على الرفع من مستوى المهنة تمهيدا لتبني المعايير الدولية	1,49	,791
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية سوف يؤدي حتما إلى التخلي عن معايير التدقيق الدولية واتخاذها مرجع يستند عليه	1,86	,648
إن إصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة كليا من المعايير الدولية للتدقيق دون أي تغيير كان مدروسا بهدف تقليل تكاليف صدورها وكذا الإسراع في نشرها	1,74	,870

بعد اطلاعكم على مقررات معايير التدقيق الجزائرية، يمكن القول إنها ذات أهمية بالغة في تحسين الأداء المهني ووسيلة جيدة للارتقاء بالمهنة دوليا

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	101	72,1	72,1	72,1
	لا	16	11,4	11,4	83,6
	محايد	23	16,4	16,4	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن المعايير المحلية تزيد من مصداقية القوائم المالية وإضفاء شفافية أكثر للمعلومة المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	105	75,0	75,0	75,0
	لا	19	13,6	13,6	88,6
	محايد	16	11,4	11,4	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

يجب إجبار مكاتب التدقيق الالتزام بها في عملهم كونها تساعد على رفع أدائها ومنافسة مكاتب التدقيق الدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	118	84,3	84,3	84,3
	لا	10	7,1	7,1	91,4
	محايد	12	8,6	8,6	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن معايير التدقيق الجزائرية تلقى القبول والإجماع من المهنيين نظرا لأهميتها وسهولة فهمها واستيعابها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	70	50,0	50,0	50,0
	لا	35	25,0	25,0	75,0
	محايد	35	25,0	25,0	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن صدور معايير التدقيق الجزائرية على شكل مقررات في فترات متتابعة أثر بالسلب على تطبيقها والاعتماد عليها، حيث كان يجب صدورها دفعة واحدة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	77	55,0	55,0	55,0
	لا	28	20,0	20,0	75,0
	محايد	35	25,0	25,0	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن أصحاب المهنة لا يلتزمون بالمعايير المحلية عند القيام بالمهمة لعدم الوثوق بها كونها صادرة من طرف هيئة محلية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	26	18.6	18,6	18,6
	لا	83	59,3	59,3	77,9
	محايد	31	22,1	22,1	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن صدور معايير التدقيق الجزائرية يعد حلا مناسبا لتحسين مستوى مهنة التدقيق وإعطاءها بعدا دوليا كونها مستخلصة من المعايير الدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	101	72,1	72,1	72,1
	لا	13	9,3	9,3	81,4
	محايد	26	18,6	18,6	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

يعتبر صدور معايير التدقيق الجزائرية قفزة حقيقية في تحسين مهنة التدقيق، كونها تعمل على الرفع من مستوى المهنة تمهيدا لتبني المعايير الدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	98	70,0	70,0	70,0
	لا	16	11,4	11,4	81,4
	محايد	26	18,6	18,6	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن صدور معايير التدقيق الجزائرية سوف يؤدي حتما إلى التخلي عن معايير التدقيق الدولية واتخاذها مرجع يستند عليه

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	40	28,6	28,6	28,6
	لا	79	56,4	56,4	85,0
	محايد	21	15,0	15,0	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن إصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة كليا من المعايير الدولية للتدقيق دون أي تغيير كان مدروسا بهدف تقليل تكاليف صدورها وكذا الإسراع في نشرها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	76	54,3	54,3	54,3
	لا	25	17,9	17,9	72,1
	محايد	39	27,9	27,9	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

الملحق رقم (7): مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة بالمحور الرابع من الاستبيان

العبارات	Moyenne	Ecart type
إن البيئة الجزائرية مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية لذا يمكن تبني هذه المعايير في الوقت الراهن وحسب المستجدات الاقتصادية الراهنة	1,94	,626
يلزم على الجزائر تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر لتحقيق التوافق الدولي وتسهيل الانفتاح على العالم الخارجي	1,30	,631
إن المعايير الدولية تعد حلا مناسبا ومرجعا مهنيا لتحسين واقع التدقيق في الجزائر	1,31	,658
يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية بالرغم من أن القوانين والأنظمة الاقتصادية المحلية لا تتوافق مع المتطلبات الدولية	1,84	,685
يستند المهنيون على معايير التدقيق الدولية أكثر من المعايير الجزائرية نظرا لدرجة التفصيل التي تحظى به، وقلة الثقة في المعايير المحلية	1,82	,875
إن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية محليا ساهمت في تطوير مهنة التدقيق وجعلها أكثر مصداقية واستقلالية عالية مقارنة بالماضي	1,62	,826
إن الاعتماد على المعايير الدولية تسهل على المهنيين في اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس	1,31	,658
لم تشهد المهنة تطورا مقارنة بالتطورات التي عرفها العالم كونها تعاني من قصور جعل المهنيين يواجهون صعوبات في أداء مهامهم وتراجع مستواهم	1,63	,851
إن ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كل الاختلاف عن الممارسات الدولية وفق المعايير الدولية	1,69	,839
إن معايير التدقيق الدولية مطبقة إلى حد بعيد في الجزائر نظرا لتقيد مكاتب التدقيق بما تنص عليه هذه المعايير، فبالرغم من ذلك لم تتطور المهنة	1,66	,836

إن البيئة الجزائرية مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية لذا يمكن تبني هذه المعايير في الوقت الراهن وحسب المستجدات الاقتصادية الراهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	32	22,9	22,9	22,9
	لا	85	60,7	60,7	83,6
	محايد	23	16,4	16,4	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

يلزم على الجزائر تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر لتحقيق التوافق الدولي وتسهيل الانفتاح على العالم الخارجي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	111	79,3	79,3	79,3
	لا	16	11,4	11,4	90,7
	محايد	13	9,3	9,3	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن المعايير الدولية تعد حلا مناسبا ومرجعا مهنيا لتحسين واقع التدقيق في الجزائر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	111	79,3	79,3	79,3
	لا	14	10,0	10,0	89,3
	محايد	15	10,7	10,7	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية بالرغم من أن القوانين والأنظمة الاقتصادية المحلية لا تتوافق مع المتطلبات الدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	46	32,9	32,9	32,9

	لا	71	50,7	50,7	83,6
	محايد	23	16,4	16,4	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

يستند المهنيون على معايير التدقيق الدولية أكثر من المعايير الجزائرية نظرا لدرجة التفصيل التي تحظى به، وقلة الثقة في المعايير المحلية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	68	48,6	48,6	48,6
	لا	29	20,7	20,7	69,3
	محايد	43	30,7	30,7	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية محليا ساهمت في تطوير مهنة التدقيق وجعلها أكثر مصداقية واستقلالية عالية مقارنة بالماضي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	84	60,0	60,0	60,0
	لا	25	17,9	17,9	77,9
	محايد	31	22,1	22,1	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن الاعتماد على المعايير الدولية تسهل على المهنيين في اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	111	79,3	79,3	79,3
	لا	14	10,0	10,0	89,3
	محايد	15	10,7	10,7	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

لم تشهد المهنة تطورا مقارنة بالتطورات التي عرفها العالم كونها تعاني من قصور جعل المهنيين يواجهون صعوبات في أداء مهامهم وتراجع مستواهم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	86	61,4	61,4	61,4
	لا	20	14,3	14,3	75,7
	محايد	34	24,3	24,3	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كل الاختلاف عن الممارسات الدولية وفق المعايير الدولية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	77	55,0	55,0	55,0
	لا	29	20,7	20,7	75,7
	محايد	34	24,3	24,3	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

إن معايير التدقيق الدولية مطبقة إلى حد بعيد في الجزائر نظرا لتقيد مكاتب التدقيق بما تنص عليه هذه المعايير، فبالرغم من ذلك لم تتطور المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	80	57,1	57,1	57,1
	لا	27	19,3	19,3	76,4
	محايد	33	23,6	23,6	100,0
	Total	140	100,0	100,0	

الملحق رقم (8): مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة باختبار الفرضية الاولى

العبارات	T	Sig. (bilatéral)
إن صدور معايير التدقيق الدولية من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين كافية إلى الارتقاء بمهنة التدقيق عالميا	24,262	,000
إن صدور هذه المعايير وتطبيقها يساعد على تقليل الفروقات والاختلافات في اعداد القوائم المالية لكن بعد تطبيق المعايير المحاسبية	24,562	,000
تعتبر معايير التدقيق دليل مهني يعتمد إليه في مهامه، فهي بمثابة خط دفاع أول ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير عند أداء مهام التدقيق	24,590	,000
تتمتع معايير التدقيق الدولية بقوة مهنية ملزمة كونها تحظى بالقبول العام كونها صادرة عن تجمع دولي يضم دول العالم	23,305	,000
تساعد معايير التدقيق الدولية على زيادة استقلالية وحيادية ممارسي المهنة وتساعدهم على أداء مهامهم بشكل أفضل.	22,724	,000
إن الالتزام بالمعايير يساعد القضاء على الانحرافات والتلاعبات ما يساهم في تحسين أداء الشركات، وتسهيل المقارنات المالية الدولية	22,328	,000
تعتبر بمثابة مكمل للمعايير المحلية ووسيلة تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية	23,371	,000
إن ظهور المعايير المحاسبية وكذا معايير التدقيق الدولية زاد من مصداقية القوائم المالية هذا يقلل من النصب وطمأنة المستثمرين حول أموالهم	21,891	,000

إن تبني معايير التدقيق الدولية يتيح الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات إلى طرح أسهمها في البورصات والأسواق العالمية الدولية	21,987	,000

الملحق رقم (9): مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة باختبار الفرضية الثانية

العبارات	t	Sig. (bilatéral)
إن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر لا يرق إلى المستوى المطلوب وأن صدور القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 لم يساهم في تطوير التدقيق	22,434	,000
إن الهيكلة الجديدة التي شهدتها المنظومة الاقتصادية في ظل الإصلاحات الأخيرة في الجزائر أثرت على مهنة التدقيق	22,676	,000
إن التنظيم القديم المعتمد سابقا في تسيير المهنة أحسن من التنظيم الجديد المعتمد مؤخرا، كون هذا الأخير يحتوي على نقائص أثر على تطور المهنة	26,214	,000
لم يساهم القانون 10-01 في الرفع من استقلالية مكاتب التدقيق المحلية وزيادة جودة أعمالهم لمنافسة المكاتب الدولية	22,807	,000
أعطى القانون 10-01 لمهنة التدقيق بعدا دوليا كونه يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية ومع التغيرات الاقتصادية الدولية	29,121	,000
إن القانون 10-01 وحده قادر على تنظيم المهنة بالرغم من الإصلاحات المحلية الاخيرة التي أدت الى صدور عدة قوانين لم تساهم في تطوير المهنة	37,673	,000
إن إشراف وزارة المالية على المنظمات المشرفة على المهنة وهيمنتها على التنظيم والتسيير أثر سلبا على جودة التدقيق والممارسات المهنية المحلية	23,584	,000
يعود عدم تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى ضعف الهيئات المحلية المنظمة للمهنة في أداء مهامها، إذ يرجع ذلك إلى عدم استقلاليتها	22,765	,000
إن طبيعة تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجديدة التي جاء بها القانون 10-01سوف تؤدي إلى تراجع مستوى التدقيق في الجزائر	30,897	,000
إن الانتقال من القانون 91-08 إلى القانون 10-01 أثر سلبا على تطوير مهنة التدقيق، اذ ترك فراغ رهيب في التشريعات الصادرة المنظمة للمهنة	25,897	,000
هل صدور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كهيئة متخصصة ساهمت في تطوير مهنة محافظة الحسابات والرفع من استقلاليتها وحياديتها	27,226	,000

الملحق رقم (10): مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة باختبار الفرضية الثالثة

العبارات	t	Sig. (bilatéral)
بعد اطلاعكم على مقررات معايير التدقيق الجزائرية، يمكن القول إنها ذات أهمية بالغة في تحسين الأداء المهني ووسيلة جيدة للارتقاء بالمهنة دوليا	22,428	,000
إن المعايير المحلية تزيد من مصداقية القوائم المالية وإضفاء شفافية أكثر للمعلومة المالية	23,712	,000
يجب إجبار مكاتب التدقيق الالتزام بها في عملهم كونها تساعد على رفع أدائها ومنافسة مكاتب التدقيق الدولية	24,583	,000
إن معايير التدقيق الجزائرية تلقى القبول والإجماع من المهنيين نظرا لأهميتها وسهولة فهمها واستيعابها	24,883	,000
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية على شكل مقررات في فترات متتابعة أثر بالسلب على تطبيقها والاعتماد عليها، حيث كان يجب صدورها دفعة واحدة	23,786	,000
إن أصحاب المهنة لا يلتزمون بمعايير المحلية عند القيام بالمهمة لعدم الوثوق بها كونها صادرة من طرف هيئة محلية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة	28,642	,000
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية يعد حلا مناسبا لتحسين مستوى مهنة التدقيق وإعطاءها بعدا دوليا كونها مستخلصة من المعايير الدولية	21,922	,000
يعتبر صدور معايير التدقيق الجزائرية قفزة حقيقية في تحسين مهنة التدقيق، كونها تعمل على الرفع من مستوى المهنة تمهيدا لتبني المعايير الدولية	22,224	,000
إن صدور معايير التدقيق الجزائرية سوف يؤدي حتما إلى التخلي عن معايير التدقيق الدولية واتخاذها مرجع يستند عليه	34,025	,000
إن إصدار معايير تدقيق محلية مستوحاة كليا من المعايير الدولية للتدقيق دون أي تغيير كان مدروسا بهدف تقليل تكاليف صدورها وكذا الإسراع في نشرها	23,605	,000

الملحق رقم (11): مخرجات النظام الإحصائي (SPSS) المتعلقة باختبار الفرضية الرابعة

العبارات	T	Sig. (bilatéral)
إن البيئة الجزائرية مكيفة لتطبيق معايير التدقيق الدولية لذا يمكن تبني هذه المعايير في الوقت الراهن وحسب المستجدات الاقتصادية الراهنة	36,604	,000
يلزم على الجزائر تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر لتحقيق التوافق الدولي وتسهيل الانفتاح على العالم الخارجي	24,365	,000
إن المعايير الدولية تعد حلا مناسبا ومرجعا مهنيا لتحسين واقع التدقيق في الجزائر	23,636	,000
يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية بالرغم من أن القوانين والأنظمة الاقتصادية المحلية لا تتوافق مع المتطلبات الدولية	31,709	,000
يستند المهنيون على معايير التدقيق الدولية أكثر من المعايير الجزائرية نظرا لدرجة التفصيل التي تحظى به، وقلة الثقة في المعايير المحلية	24,617	,000
إن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية محليا ساهمت في تطوير مهنة التدقيق وجعلها أكثر مصداقية واستقلالية عالية مقارنة بالماضي	23,214	,000
إن الاعتماد على المعايير الدولية تسهل على المهنيين في اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس	23,636	,000
لم تشهد المهنة تطورا مقارنة بالتطورات التي عرفها العالم كونها تعاني من قصور جعل المهنيين يواجهون صعوبات في أداء مهامهم وتراجع مستواهم	22,641	,000
إن ممارسة التدقيق في الجزائر يختلف كل الاختلاف عن الممارسات الدولية وفق المعايير الدولية	23,880	,000
إن معايير التدقيق الدولية مطبقة إلى حد بعيد في الجزائر نظرا لتقيد مكاتب التدقيق بما تنص عليه هذه المعايير، فبالرغم من ذلك لم تتطور المهنة	23,546	,000

بحمد الله