الجمهـورية الجزائرية الديمقراطية الشعبيـة
زارة التعليم العـالي و البحـث العلمـي
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –

المـــوضـــوع

معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية،
تخصص: فحص محاسبي

إعـداد الطـــالب:
- **غراب يوسف**

الأستاذ المشرف:
- **جودي محمد رمزي**

	……./Master- /2015
	……

المـوسم الجـامعي:2014-2015

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أثار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل، نحمده على نعمة العلم التي أنعم علينا، ونسألك اللهم خير ما علمتنا، ونسألك نفع غيرنا بصالح منتك علينا.

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل وفي تذليل ما وجهته من صعوبات.

كما أتقدم بالشكر أيضا إلى الأستاذ المشرف الكريم" جودي محمد رمزي" الذي لم يبخل علي بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لي في إتمام هذه المذكرة.

العنـــــــــــوان	الصفحة
مقدمة	أ-د
الفصـــــــل الأول: معايير المراجعة الدولية	
تمهيد	02
المبحث الأول : ماهية معايير التدقيق الدولية	03
1- مفهوم معايير التدقيق الدولية	03
2- كيفية صدور المعايير للتدقيق	03
2-1 لجنة التدقيق الدولية	04
2-2 كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية	04
3 أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها	10
3-1 أهمية معايير التدقيق الدولية	10
3-2 الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية	12
4 علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية	12
المبحث الثاني: معايير التدقيق	13
1- معايير التدقيق الدولية ISA	13
2- معايير التدقيق الصادرة عن مجمع المحاسبين الامريكيين	15
2- 1 المعايير العامة أو الشخصية	15
2-1-1 المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي(La Compétence)	15
2-1-2 المعيار الثاني: الاستقلالية(L'Independence)	15
2-1-3 المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والحفاظ على السر المهني (Le secret professionnel)	16
2-2 معايير الأداء المهني أو العمل الميداني	17
4- 2-3 معايير إعداد التقرير	18
المبحث الثالث: معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي	21
1-أدلة الإثبات في المراجعة Audit Evidence	21
1-1 اثناء القيام بالمراجعة	22
2-1 تقرير المراجعة فحص الحسابات	25
1-2-1 تقرير المراجعة	25

2 -1 التخطيط لعملية التدقيق	26
3 التقديرات المحاسبية و الاطراف ذات العلاقة	27
3-1 التغييرا ت في القرارات أثناء سير عملية التدقيق	27
3-2 التوجيه والإشراف والمتابعة	27
4- الاحداث اللاحقة و الاستمرارية و اقرارات الادارة	29
4-1 الإتصالات مع المكلفين بالرقابة والإدارة	29
4-2 الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية	30
4-3 إقرارات عملية التدقيق	31
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات	
تمهيد	37
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لمحافظ الحسابات	38
1_ التطور التاريخي للتدقيق	38
2_ ماهية محافظ الحسابات	40
2-1 تعريف محافظ الحسابات	40
2-2: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	40
2-3: تعيين محافظ الحسابات	41
2-4: موانع تعيين محافظ الحسابات	42
3- أهداف المراجعة (التدقيق)	43
3-1 الأهداف التقليدية	44
3-2 الأهداف الحديثة	44
3-3 الأهداف العملية	45
4- أنواع التدقيق	45
4-1 من حيث القائم بعملية التدقيق	46
4-1-1: التدقيق الإلزامي	46
4-1-2: التدقيق الإختياري	46
4-2: من حيث مدى الفحص(حجم الإختبارات)	46
4-2-1 تدقيق شاملتفصيلي	46

4-2-2: تدقيق إختياري	46
4-3 : من حيث توقيت عملية التدقيق	47
4-3-1: تدقيق مستمر	47
4-3-2 : تدقيق نهائي	47
4-4: من حيث نطاق عملية التدقيق	47
4-4-1: تدقيق كامل	47
4-4-2: تدقيق جزئي	47
4-5: من حيث القائم بعملية التدقيق	47
4-5-1: تدقيق داخلي	48
4-5-2: تدقيق خارجي	48
المبحث الثاني: ماهية عينات التدقيق و الخطر	50
1- ماهية عينات التدقيق	50
1-1-خطر إعداد البيانات المالية	51
1-1- خطر عدم اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية	51
2- : العوامل الواجب مراعاتها عند تصميم إجراءات عينات التدقيق	53
3- إجراءات انتقاء بنود الاختبار لجمع أدلة التدقيق	54
3-1 انتقاء كفاءة البنود	55
3-2 انتقاء بنود معينة	55
3-3 المعاينة في التدقيق	55
4-: إجراءات تصميم وتقييم عينات التدقيق	55
4-1 : أهداف الاختيار	55
4-2 : خصائص المجتمع	56
4-3 : الطبقيـــــة	56
4-4 انتقاء القيمة المرجحة	56
4-5: حجم العينـــة	56
4-6 انتقاء العينـــة	57
4-7- تقييم نتائج العينـــات	57
5- : إجراءات استخدام العينات غير الإحصائية	58

6 - إجراءات استخدام العينة الإحصائية	59
المبحث الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر	60
1- قبول المهمة وبداية العمل	60
2- ملفات العمل	61
2-1: الملف الدائم (Dossier permanent)	61
2-2: الملف السنوي (Dossier annuel d'audit)	62
3- التقارير	63
3-1 التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية	63
3-2: التقرير الخاص	64
4 - التصريح بالأعمال غير الشرعية	65
5- مسلك محافظ الحسابات	66
5-1 المرحلة الأولى	66
5-2 المرحلة الثانية	66
5-3 المرحلة الثالثة	66
6 - مسؤوليات محافظ الحسابات	67
6-1 : المسؤولية المدنية	67
6-2 : المسؤولية الجزائية	67
6-3 : المسؤولية التأديبية	67
خلاصة الفصل	68
الفصل الثالث: أثر معايير المراجعة على عمل محافظ الحسابات	
تمهيد	70
المبحث الأول : منهجية الدراسة و تحليل البيانات واختبار الفرضيات	71
منهجية الدراسة	71
تصميم الدراسة الميدانية	72
تحليل البيانات و اختبار الفرضيات	73
خاتمة الفصل	82
الخاتمة	83
قائمة المراجع	86

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي.	06

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	39
02	أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	49
03	معامل ألفا كرونباخ للعبارات	73
04	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	74
05	توزيع العينة حسب متغير السن	74
06	توزيع العينة حسب متغير المؤهلات العلمية	75
07	توزيع العينة حسب مجال الوظيفة الحالية	75
08	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	76
09	المتوسطات و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة للعبارات المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية	76
10	المتوسطات و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة للعبارات المتعلقة بمحافظ الحسابات	77
11	المتوسطات و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة للعبارات المتعلقة بتأثير معايير المراجعة الدولية على عمل محافظ الحسابات	78
12	الارتباط	79

المقدمة

شهد العالم على مر العصور جملة من التطورات على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات خاصة بظهور الثورة الصناعية وما رافقها من تشريعات خاصة بالشركات وذلك في منتصف القرن التاسع عشر حيث حدثت تغييرات جوهرية في طبيعة الملكية أدت إلى ظهور الشركات الكبرى و الإدارات ذات الخبرات المهنية الواسعة و بالتالي انفصال الملكية عن التسيير، وفي ظل التطورات المرافقة للثورة الصناعية وزيادة الاهتمام بعملية التدقيق بدأ انبثاق مهنة المحاسبة و التدقيق لتلبي احتياجات السوق ، بالتالي بدأت عملية تطوير التشريعات تتسارع ، حيث بدأ التصريح لأفراد من غير المساهمين بتولي عملية التدقيق، و مع مرور الوقت أصبح لزاما على أصحاب الأموال استخدام جملة من الوسائل والتقنيات التي تضمن لهم الحفاظ على أموالهم المستثمرة والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات و الإستغلال الأمثل لمواردهم وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق والمراجعة المحاسبية وهنا ظهرت الحاجة الماسة لمحافظ الحسابات ل يقوم بطمأنة صاحب الملكية عن مدى قيام الموكل بالمهام الموكولة إليه حسب الشروط المتفق عليها وليقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لإتمام عمله، فيبدأ أولا بالتعرف بمهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعدها إصدار التقرير النهائي .

نظرا للتغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد القواعد المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق و بما أن معايير التدقيق تختلف من دولة إلى أخرى ظهرت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق تحظى بالقبول العام وتراعي الاختلافات بين الدول **كانت** تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبة.

على هذا الأساس فإن الإشكالية التي نحاول الإجابة عليها من خلال هذا البحث يمكن طرحها على النحو التالي: **ما هو تأثير معايير التدقيق الدولية على عمل محافظ الحسابات**

و يندرج تحت هذه الإشكالية جملة من التساؤلات الفرعية:

- كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية
- فيما يتمثل دور محافظ الحسابات في المؤسسة
- هل تساهم معايير المراجعة الدولية في الحد من المشكلات المحاسبية الدولية

الفرضيات :

وعلى ضوء هذه التساؤلات نضع جملة من الفرضيات وهي كالتالي:

- ✓ تساعد معايير التدقيق الدولية على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة
- ✓ تعمل معايير التدقيق الدولية على تحسين عملية التدقيق
- ✓ تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية اعتمادا على محافظي الحسابات
- ✓ لا يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله

دوافع إختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار الموضوع الى:

- الاهتمام الشخصي بدراسة الموضوع في ظل التغيرات الاقتصادية،
- كون أن هذا الموضوع لم يأخذ حقه في الدراسة،
- محاولة ربط معايير التدقيق الدولية بعمل محافظ الحسابات
- كون الكثير من الدول من ذوي الواقع الإقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير التدقيق الدولية
- الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع

أهداف الدراسة :

تكمن أهداف الدراسة في تحقيق ما يلي:

- ✓ محاولة تحديد الاطار النظري لمهنة محافظ الحسابات بصفة عامة.
- ✓ إبراز الأهمية الباغة التي أصبحت تكتسيها معايير التدقيق الدولية
- ✓ توضيح أسباب إصدار معايير دولية للتدقيق

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في:

- دراسة معايير التدقيق بصفة عامة.
- التعرف على معايير التدقيق و أهميتها.
- ارتباط الدراسة بواقع الاقتصاد الوطني و المؤسسات الاقتصادية

الدراسات السابقة

توجد العديد من الدراسات التي اهتمت بممعايير المراجعة الدولية وعمل محافظ الحسابات نذكر من بينها:

1 -محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر ، و هي مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع : محاسبة وتدقيق كلية العلوم الإقتصادية ،جامعة الجزائر3 2010-2011

2 -نسرين حشيشي،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2011/2010 .

منهج الدراسة

لمعالجة جوانب البحث بطريقة جيدة تم استخدام كل من المنهجين الوصفي والتحليلي، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الفصل الأول والثاني بتعريف كل من معايير التدقيق الدولية و محافظ الحسابات أما المنهج التحليلي استخدم في الفصل الثالث في اظهار كيفية تأثير معايير المراجعة الدولية على عمل محافظ الحسابات وودورها في تحسين آدائه .

هيكل الدراسة

تحتوي هذه الدراسة إضافة إلى المقدمة والخاتمة على ثلاث فصول فصلين نظري و فصل تطبيقي مقسمة كما يلي:

- **<u>الفصل الأول:</u> معايير المراجعة الدولية** : بحيث خصص كمدخل لدراسة معايير التدقيق الدولية من حيث تعريفها وكيفية صدورها وأنواعها وكذا أهم المعايير المتعارف عليها، وأدلة الإثبات و التخطيط لعملية التدقيق .
- **<u>الفصل الثاني</u>: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات:** حيث تم دراسة التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات من حبث تعريفه و ذكر شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات و شروط تعيينه و كذا الموانع ، وأهداف التدقيق وأنواعه و ماهية عينات التدقيق و معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات.

- **<u>الفصل الثالث</u>: دراسة ميدانية :** فقد خصص لتحليل و شرح الأسئلة التي تم طرحها في شكل إستبيان حول علاقة معايير المراجعة الدولية بعمل محافظ الحسابات على مجموعة من محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و الأساتذة و المسيرين .

- صعوبات البحث

الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- ✓ قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع
- ✓ قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبة الجامعية خاصة فيما تعلق بمعاييرالتدقيق الدولية
- ✓ التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق الدولية بصفة متكررة
- ✓ عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة.

تمهيد:

كانت المراجعة تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع، وتتفاوت هذه الأحكام تفاوتا كبيرا من مراجع إلى أخر تبعا لنوعية تدريبه المهني ولقدراته المهنية. فسعت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة إلى التقليل من مدى هذا التفاوت وزيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يتعلق بعمليات المراجعة وأوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون قاعدة يعتمد عليها أعضاؤها عند قيامهم بأداء عملهم.

المبحث الأول : ماهية معايير التدقيق الدولية

1- مفهوم معايير التدقيق الدولية

يمكننا عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على معايير التدقيق في النقاط التالية:

معايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.[1]

و عرف احمد نور المعايير بأنها النمط أو النموذج الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات.[2]

و عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير المراجعة بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات.[3]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص مفهوم معايير المراجعة الدولية في التعريف التالي: هي القواعد الأساسية التي يتبعها المراجع في عملية القياس والحكم في أثناء أدائه لمهنته ويتم وضع هذه القواعد بعد مرحلة طويلة من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعة من المفاهيم الفرضيات التي تدعم وجود هذه القواعد والمعايير.

وتجدر الإشارة إلى أن **سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا** هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB.

2- كيفية صدور المعايير للتدقيق

نظرا للتغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد القواعد المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق ظهرت لحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق **كانت** تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبة.[4]

---

[1]. عيد عامر معيوف الشمري: أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007، ص 23.

[2]. نور احمد: مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، الدار الجامعية، بيروت، 1984، ص12.

3.محمود السيد الناغي: دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق، الطبعة الأولى، مصر، 2000، ص215

[4]. حاتم محمد الشيشيني: أساسيات المراجعة – مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص84.

2-1 لجنة التدقيق الدولية

يتم إعطاء صلاحيات ومسؤوليات محددة للجنة التدقيق الدولية وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق بالنيابة عن مجلس الاتحاد.

يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة 5 سنوات من طرف ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها.

ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا، كندا، جمهورية ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية.

يمكن أن تضم اللجان الفرعية للجنة التدقيق الدولية ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة.

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية والتي تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة ولا تحرم على أي دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها من جهة أخرى.[1]

قبل الخوض في معايير التدقيق الدولية لا بد من التعريف بين كل من التوحيد على مستوى المعايير والتناسق، فالفرق الأساسي بينهما يكمن في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة عالميا، بينما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلائم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد ادني.[2]

2-2 كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية [3]

عند صدور معايير التدقيق الدولية يجب مراعاة ما يلي:

بما ان معايير التدقيق تختلف من دولة إلى أخرى تسعى لجنة ممارسة التدقيق الدولية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبي إلى إصدار معايير تدقيق دولية تحظى بالقبول العام وتراعي الاختلافات بين الدول.

---

[1] .محمد سمير الصبان: عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص156.

[2] . عبد الرحمان إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007، ص23.

[3] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- مرجع سابق، ص 156، 158.

أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.

تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العلمية كمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق وتطوير الممارسة المهنية، وهذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية ولا تملك نفس سلطة هذه المعايير.

القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور مهينة، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة وتقديم التبريرات الكافية.

عند إصدار معيار دولي للتدقيق تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية:

تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها.

تقوم اللجنة النوعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.

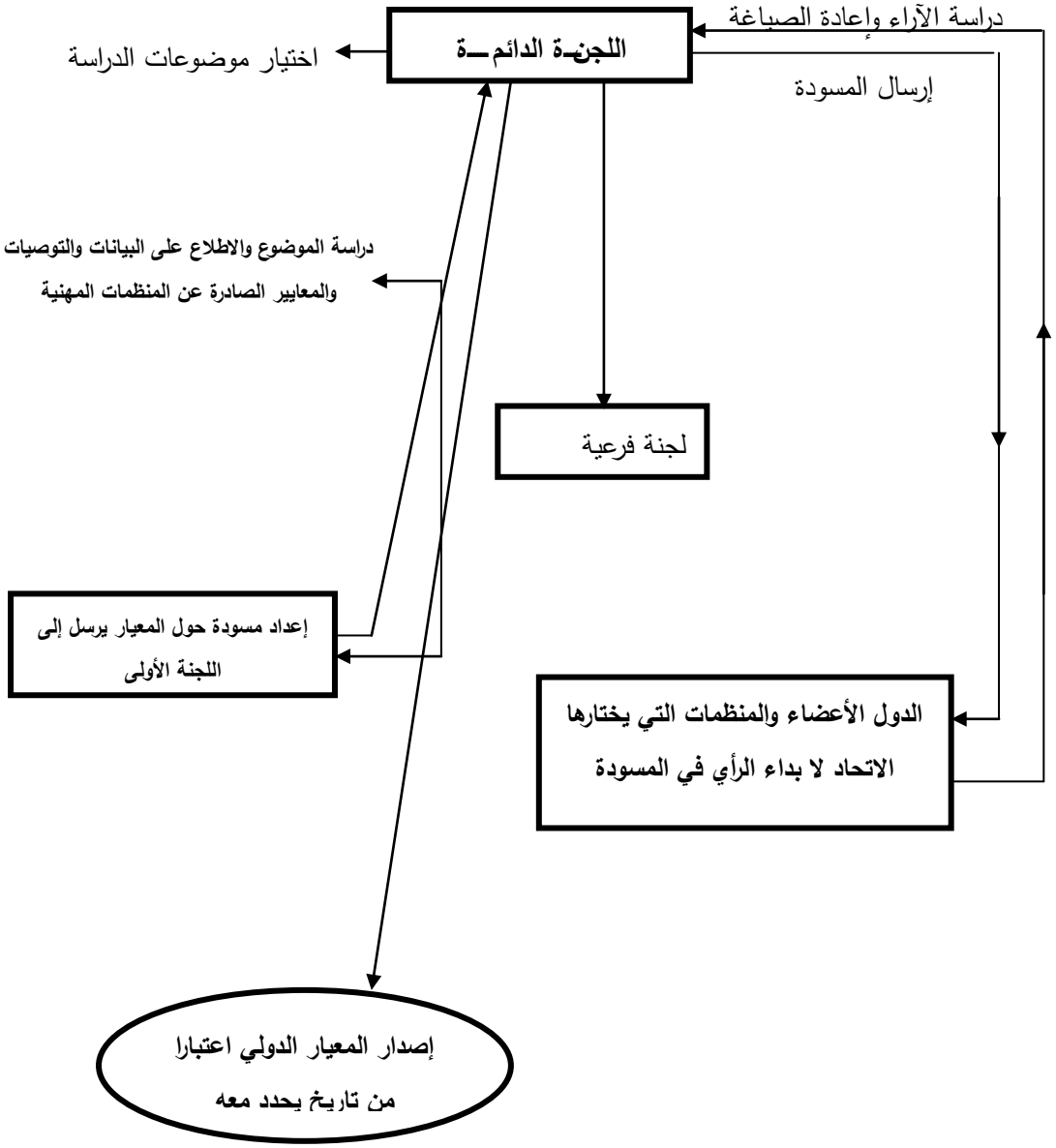
تقوم اللجنة النوعية الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح

يتم توزيع مسودة المعيار المقترح على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لتقديم الرأي والتعليق، ويكون هذا بعد أن تقر به ممارسة التدقيق الدولية.

تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بإختيار أحسن طريقة لصياغة المعيار.

بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية

شكل رقم 01 : الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي.



المصدر: محمد السيد الناغى، دراسات فى المعايير الدولية للمراجعة–تحليل إطار للتطبيق، مرجع سابق، ص 73.

شرح الشكل :

من خلال الشكل أعلاه نبين المراحل المختلفة التي يمر علها إصدار المعيار الدولي إذ تقوم الدول الأعضاء والمنظمات التي يختارها الإتحاد لإبداء الرأي في المسودة و يتم إرسال المسودة إلى اللجنة الأولى التي هي اللجنـة الدائم ـة لدراسة الآراء وإعادة الصياغة واختيار موضوعات الدراسة والإطلاع على البيانات والتوصيات والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية ثم إعداد مسودة حول المعيار يرسل إلى اللجنة الأولى و يتم إرسالها أيضا إلى لجنة فرعية حيث تقوم بدراسة الاتجاهات المتعلقة بالمعيار ثم الموافقة على إصدارها.

تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد، ويتم الإلتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها الأنظمة مع المعايير الدولية[1]

لقد صدر عن الاتحاد الدولي حتى بداية 1988م 27 معيارا، نسردها فيما يلي حسب نسبة صدورها:[2]

في عام 1980 م صدرت ثلاثة معايير هي:

- أهداف ومجالات تدقيق الحسابات،
- كتاب تكليف مدقق الحسابات،
- المبادئ الأساسية في التدقيق.

في عام 1981م صدرت أربعة معايير هي:

- التخطيط،
- الاعتماد على عمل مدقق آخر،
- دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به ،
- رقابة الجودة في أعمال التدقيق .

في عام 1982 م صدرت أربعة معايير هي:

- أدلة الاثبات في التدقيق ،
- التوثيق،

[1] محمود السيد الناغي، المراجعة ، اطار النظرية والممارسة ، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992، ص 136

[2] نفس المرجع، ص ص 139-140

- الإعتماد على عمل المدقق الداخلي،
- الغش والخطأ.

في عام 1983 م صدرت معياران هما:

- المراجعة التحليلية ،
- تقرير المدقق عن البيانات (صدر في اكتوبر وعدل في جانفي 1989) .

في عام 1984 م صدرت أربعة معايير أخرى هي:

- المعلومات الاخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها،
- التدقيق في بيئة المعالجة الالية للبيانات ،
- الجهات التابعة .

في عام 1985 م صدرت خمسة معايير أخرى هي:

- الإستفادة من عمل الخبير،
- العينة في عمليات التدقيق.
- أثر بيئة المعالجة للبيانات على دراسة وتقيم النظام المحاسبي،
- توقيت تقرير المدقق (الاحداث ما بعد تاريخ الميزانية)،
- الإقرارات الصادرة عن الإدارة .

في عام 1986 م صدر معياران هما:

- مبدأ الإستمرار،
- تقارير خاصة للمدقق.

في عام 1987 م صدرت ثلاثة معايير أخرى هي:

- الأهمية النسبية وخطر التدقيق ،
- تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة،
- فحص المعلومات المالية المتوقعة.

صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الإتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق.

أصبح لدينا بناءا على ذلك رقمان لكل معيار، أحدهما طبقا لتاريخ الإصدار، والثاني طبقا لموضوع المعيار، وأخذ التبويب الأول ترقيما يبد أ من الرقم 1، في حين أخذ التبويب الثاني ترقيما يبد أ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي:

- المسؤوليات: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 الى 299 وعدده 6 معايير،
- التخطيط: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 الى 399 وعددها 3 معايير،
- الرقابة الداخلية: خصص لهذه المجموعة من المعايير الارقام من 400 الى 430 وعددها معياران،
- الاثبات في التدقيق: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 الى 599 وعددها 12 معيار،
- استخدام عمل الآخرين: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 الى 699 وعددها 3 معايير،
- انتهاء عملية التدقيق: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 الى 799 وعددها معياران،
- مجالات متخصصة: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 الى 899 وعددها 4 معايير.

- الإصدار الأول للمعيار ليس نهائيا، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة او الحذف او التعديل كلما تطلب الأمر ذلك،
- لا توجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة، وان كانت مجموعة المعايير الصادرة في السنوات الثلاثة الاولى تمثل المدخل الاساسي في دراسة وممارسة التدقيق[1]،
- ضرورة توافر سلطة الالتزام بتطبيق هذه المعايير في الدول الاعضاء حتى يتسع نطاق تطبيقها والتعرف على الآثار الحقيقة لذلك.

[1] محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق ،مرجع سابق، ص ص 77-78

-يجب الإشارة إلى أن القاعدة العامة هي أن المعايير المحلية إن وجدت اقوى من المعايير الدولية يمكن وضع تعديلات على المعايير الدولية ، ولكن هيئة التدقيق التابعة للاتحاد تطلب من أعضائها عند وضع أو حذف او تعديل معيار جديد أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق المعيار الجديد مع المعايير الدولية، وهذا ما فعلته بريطانيا في سنة 1995 عندما عدلت اربعة عشر معيارا.[1]

كما تمتاز معايير التدقيق الدولية ببعض الخصائص من اهمها:[2]

التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، مما يشكل بعض القيود على تحرك المدققين وهذا ما يعتبر ميزة للتقليل من التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية عند إتمام عملية التدقيق ،

تعتبر هذه المعايير أكثر شمولا من غيرها وذلك لأنها صادر عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم،

تمثل هذه المعايير الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي

تعتبر قواعد اساسية عامة يجب اتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها .

3 أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها:

3-1 أهمية معايير التدقيق الدولية

-تحتوي معايير التدقيق الدولية على فوائد عديدة شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي التباس أو غموض من أذهانهم، ويجب اعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وتحسينها وتطويرها لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه النقص والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة اخرى[3]

يمكن أن نذكر أهمية معايير التدقيق الدولية في النقاط التالية:[4]

- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية ،
- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية ،

[1] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الاردن، 2006، ص 35

[2] عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص35

[3] حازم هاشم الالوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة طرابلس، الجزء 1، الطبعة الاولى، 2003، ص 99

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص ص 169-170

– معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة ،

– انتشار الشركات متعددة الجنسيات اوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق الحسابات .

حد: Moonitz سبعة عوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام:[1]

1 وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم الالتزام بها ،

2 وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودة في بلدان اخرى ثقة مبررة براي المدقق وعن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها ،

3 إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية،

4 إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية ،

5 إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق ر أس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية،

6 إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهل لأي دولة في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها ،

7 إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الادارة (التي تنتج التقارير المالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير) إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن

[1] امين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2005، ص ص 280–282

الأطراف الخارجية، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية..الخ، لذلك فإن معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية

3-2 الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية:[1]

ظهر الجدال حول موضوع اقامة معايير تدقيق دولية في عام 1971 وذلك قبل انشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن عملية وضع معايير هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستغطى و بشكل كافي الفوارق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الإقتصادية وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية

يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية .

4 علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية

يتجلى الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:[2]

ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ينص على أن الاستمرارية هي أحد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار:" ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية، والتي تنص على " في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة

ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ

---

[1] امين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال ، ص ص 218-219

[2] عبد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص ص 28-29

الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم او اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

المبحث الثاني: معايير التدقيق

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، ونحن بهذا الصدد يهمنا أن نفرق بين معايير التدقيق و إجراءاته، فالمعايير تتصل بطبيعة وأهداف المراجعة أمّا الإجراءات فتشمل الأنشطة الواجب القيام بها لتحقيق أهداف المراجعة المرجوة والتي تختلف من اختبار إلى آخر، ورغم اختلاف مفهوم كلّ من الإجراءات والمعايير إلاّ أنهما مرتبطان ارتباطا وثيقا.

وفيما يخص معايير التدقيق، فقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) قائمة بمعايير التدقيق، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات رئيسية[1].

تعتبر المعايير الشروط الإقصائية التي يجب أن يلتزم بها المدقق قبل مزاولته للمهنة وأثناء مزاولتها لها وبعد الانتهاء من عملية الفحص، وهي معايير يتفق عليها بين معظم بلدان العالم، ويرجع السبق في وضع هذه المعايير إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1954 ضمن كتب "معايير المراجعة المتعارف عليها"، وقد تضمن هذا الكتيب ثلاث مجموعات من المعايير.[2]

1 معايير التدقيق الدولية ISA [3]

أعلن المجلس الدولي لمعاير التدقيق والتأكيد في 1 أكتوبر 2007 انه سيصدر في 15 ديسمبر 2008 معايير التدقيق الدولية لتكون سارية المفعول لتدقيق البيانات المالية.

ومن الجدير بالذكر أن مجلس معايير التدقيق والتأكيد بدأ في عام 2004 مشروع لتحسين وتوضيح معايير التدقيق الدولية بشكل يتسم بالسلاسة.

أوضح المجلس أن الهدف من إعلان موعد استخدام معايير التدقيق الدولية هو لمساعدة المدققين لتبني وتطبيق المعايير في الوقت الملائم.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ،2009 ، ص ص 54-57

3- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص50 -51.

[3] -علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية ،دار وائل للنشر، الاردنّ، 2012، ص ص 55-60

عمل المجلس على توضيح معايير التدقيق الدولية وإصدارها بشكلها النهائي في نهاية عام 2008 المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) كهيئة مستقلة تنبثق عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين تهدف إلى خدمة القطاع العام من خلال وضع معايير دولية للتدقيق، رقابة الجودة، المراجعة، ومعايير التأكيد الأخرى[1].

كما أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هيكل متكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الدولية والذي يشمل الآتي:

أولا: (1-99) المعايير الدولية لرقابة الجودة المهنية

ثانيا: الإطار الدولي لعمليات التأكيد؛

ثالثا: (100-199) معايير التدقيق الدولية وتتضمن:

100-199أمور تمهيدية

200-299المبادئ العامة والمسؤوليات

300-499تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

500-599أدلة التدقيق

600-699

700-799نتائج وتقارير المدقق

800-899المجالات المتخصصة

رابعا: (1000-1999) بيانات ممارسة التدقيق الدولية

خامسا: (2000-2699) المعايير الدولية لعمليات المراجعة

سادسا: (2700-2999) بيانات ممارسة المراجعة العمليات الدولية

سابعا: (3000-3699) المعايير الدولية لعمليات التأكيد

ثامنا: (3700-3999) بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية.

تاسعا: (4000-4699) المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة.

عاشرا: (4700-4999) بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية.

[1]- https://sqarra.wordpress.com/2008/03/01/ifac1/

2 - **معايير التدقيق الصادرة عن مجمع المحاسبين الامريكيين**

وفيما يلي شرح لمعايير التدقيق الصادرة عن مجمع المحاسبين الامريكيين كم يلي:

2- 1 المعايير العامة أو الشخصية:

وهي تنقسم بدورها إلى ثلاث معايير كما يلي:

2-1-1 المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي(La Compétence)

إن ممارسة نشاط التدقيق تقتضي على المراجع اكتساب التأهيل العلمي والعملي الكافيين لاكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش القائم في المؤسسات، وبما يحمي أموال المساهمين من تعسف المسيرين، فالتأهيل العلمي يتم اكتسابه من خلال الدراسة في الجامعة، وهو غير كافي إذ يحتاج إلى التأهيل العملي الناجم عن الخبرة المكتسبة من خلال الممارسة الميدانية لهذا النشاط تحت توجيه مشرف أو خبير محاسبي.

ففي الجزائر مثلا صدرت قوانين تنظيمية تنظم المهنة من حيث شروط الممارسة أو من حيث ضمانات التنفيذ على أرض الواقع (الحقوق والواجبات)، وهذا من خلال القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المنظم لوظائف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [1]، حيث تؤكد النصوص التنظيمية على ضرورة اكتساب التأهيل العلمي من خلال حصول المترشح على دبلوم الليسانس في تخصصات المالية والمحاسبة أو ما يعادلها وكذا التأهيل العملي من التسجيل في أحد الجداول الثلاثة (جدول الخبراء المحاسبين، أو جدول محافظي الحسابات، أو جدول المحاسبين المعتمدين.

2-1-2 المعيار الثاني: الاستقلالية(L'Independence)

يفرض هذا المعيار على المدقق ضرورة توفر الحيادية والاستقلالية في شخصه، حيث أن توفر الاستقلالية يضمن خلوا رأي المدقق من أي انحياز أو ضغط يمارس عليه نتيجة لطبيعة نشاط ه المتضمن التعامل مع جميع الأطراف داخل المؤسسة، وعليه فإن الاستقلالية تأخذ شكلين :

-استقلالية مهنية :وتحكمها معايير ذاتية حيث لا يكون تابعا في إبداء رأيه، ويتحقق ذلك من خلال التأهيل العلمي والعملي الذي يحقق له الثقة في النفس أثناء تنفيذه لمهامه.

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سبق ذكره ، ص ص 58-59.

-استقلالية في التدقيق :وهي مرتبطة بإبداء الرأي حيث لا يكون منحازا في إبداء الرأي ، ويتحقق ذلك من خلال خلو علاقة المدقق م ع الأطراف المتعامل معها من أي علاقات اجتماعية أو إنسانية أو ذات منفعة بشكل مباشر أو غير مباشر تحول دون إبدائه لرأي فني محايد.

فنجد في الجزائر مثلا أن المشرع الجزائري كان صارما في إصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع، [1]

حيث أكد على ضرورة تأكد المدقق من استيفائه لجميع الشروط الكفيلة بضمان استقلاليته وحياديته في إبداء رأيه.

2-1-3 المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والحفاظ على السر المهني (Le secret professionnel)

3 -يبرز هذا المعيار إلزام المراجع بالاهتمام بنشاطه عند ممارسته للمهنة، حيث يعتبر مسؤولا أولا وأخيرا أمام العميل أو المؤسسة محل الفحص، وليس هناك ما يتذرع به من أخطاء قد يرتكبها مساعديه أثناء تنفيذهم لمهامهم، وعليه فإن مسؤوليته هاته تقتضي عليه الوقوف على ضمان شروط تنفيذه للمهمة من جانبه أو من جانب مساعديه، وكذا توفر معياري الكفاءة والاستقلالية من جانبه ومن جانب مساعديه، كما أن إعداد البرنامج المفصل يعد من مسؤوليته وكذا عملية توجيهه لمساعديه، والتنويه إلى ضرورة الحفاظ على السر المهني، وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المراجع الحكيم ومن بينها[2]:

1 -محاولة الحصول على أيّ نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكّنه من التنبؤ بالأخطار غير المنتظرة؛

2 -أن يأخذ بعن الاعتبار أية ظروف غير عادية قد تحدث أثناء تنفيذ عمليات الفحص؛

3 -الفحص المعمق لنظام الرقابة الداخلية الذي يسمح بتحديد مجالات الخطر القائمة في المؤسسة؛

4 -تحيين مكتسباته المهنية من حين إلى آخر وخاصّة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

5 -ضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال توفير الظروف المهنية والخاصة للمساعدين.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية (المادة 8). العدد 42

[2] محمد سمير الصبان وآخرون : الأصول العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص : 82

2-2 معايير الأداء المهني أو العمل الميداني

تعتبر المعايير الشخصية غير كافية للحكم على فعالية عمل المدقق، بل تحتاج إلى مجموعة معايير متعلقة بشروط ممارسة نشاط الفحص، وجمع أدلة الإثبات الفعلية، وهي تشتمل على ما يلي: [1]

1- تخطيط وتوجيه المهمة(La planification et la supervision de la mission ، حيث أنه على المدقق أن يضع مخطط واف لعملية المراجعة، والإشراف على أعمال مساعديه، وتوجيههم، وليس له الحق بتفويض سلطة كاملة لهم، فهو المسؤول مسؤولية كاملة أمام القانون.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية(évaluation du système du contrôle interne) : إن طبيعة نظام الرقابة الداخلية القائم في المؤسسة يحدد طبيعة الفحص المطلوب، حيث أن مخرجات تقييم النظام تحدد الثلاثية التالية : المدى والمدة والكيفية؛ حيث أن المدى يعبر عن مدى الفحص أو عدد الوظائف المعنية بالفحص ذات الخطر القائم، أما المدة فتتحدد بناء على مدى الفحص وعدد الأفراد المساعدين للمدقق، أما الكيفية فتحدد أنواع أدوات وتقنيات جمع الأدلة الضرورية لتنفيذ برنامج الفحص، وللوقوف على نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية يتم المرور بالثلاثية التالية:

-الإلمام بالنظام الموضوع :وذلك من خلال قوائم الاستقصاء وتقنية الملاحظة المادية والتقرير الوظيفي وغيرها من الأدوات اللازمة للإلمام بالنظام.

-التأكد من مدى تطبيق هذا النظام :فقد يكون النظام سليما نظريا لكن غير مطبق عمليا؛

-مقاربة النظام القائم مع النموذج الأمثل :وذلك من أجل تحديد الفروقات وتحسين النظام.

3- كفاية وملائمة أدلة الإثبات :يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه الفني، كما أن سمعة المدقق مرهونة بحجم الأدلة والقرائن التي يجمعها والتي تدعم رأيه في النهاية، ولا يتحصل عليها إلا من خلال استخدام أدوات وتقنيات تساعده في جمع الأدلة.

4-ملفات العمل :(les dossiers de travail) :حتى تتم عملية تنظيم جمع الأدلة يتم تشكيل ملفين الجاري والدائم، حيث يشتمل الملف الدائم على الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة والتي تتعلق بحياة المؤسسة، عملها ومراحل تطورها، هياكلها، ونظمها (التعرف على المؤسسة، محيطها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية والمالية الدائمة، الاتفاقيات المبرمة، ...إلخ)، أما

[1] محمد سمير الصبان و آخرون ، نفس المرجع، ص ص: 85-86.

الملف الجاري، فهو يتعلق بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة محل المراجعة المالية والمحاسبية منها إضافة إلى أدلة الإثبات التي يتم جمعها، بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملاحظاته وتساؤلاته واستفساراته في كل أوراق العمل تمهيدا لكتابة التقرير النهائي.[1]

2-3 معايير إعداد التقرير [2]

وتتضمن الأهداف التي يقف عليها تقرير المدقق الرامي إلى الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال، هذه المعايير هي ما يلي:

1- **قاعدة استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها** :حيث يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تمّ تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) من وجهة نظر المعيار السابع إلى المجموعات التالية :

-المجموعة الأولى: المبادئ العامة، ويمكن إجمال هذه المبادئ في: مبدأ الحيطة ومبدأ الثبات، ومبدأ الشمول، ومبدأ الأهمية النسبية، ومبدأ الإفصاح.

-المجموعة الثانية: المبادئ العملية المرتبطة بالربح، ويمكن إجمال هذه المبادئ في مبدأ تحقيق الإيراد، ومبدأ التكلفة في قياس النفقة، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

-المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي، ويمكن إجمال هذه المبادئ في: مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك.

2-**قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية** :حيث يجب أن يوضح التقرير مدى الثبات في اتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

3- **قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية** :يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلاّ فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة لعدم الإفصاح الكامل أخذا بعين الإعتبار المرجعيات التالية:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة؛

---

[1] صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصاد ية الجزائرية ، مجلة .الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص ص 53-54

[2] علي عبد القادر الذنيبات ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية،الطبعة الرابعة،الأردن ،2012 ،ص،ص، 54،55

– وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح مثلا، فقد يكون الضرر العائد للمؤسسة يفوق النفع العائد للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا هاما في الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة .

– أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل ولا تأخذ أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.

4– قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية :يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية ككل أو الامتناع عن إبداء الرأي وفي حالة الرفض يجب أن يشتمل التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك . وفي الجزائر مثلا، فإن المشرع الجزائري أكد على وظيفة إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في المادة 25 من القانون 10–01 المؤرخ في 20/06/29 10 المتعلق بالمهن الثلاث، حيث تشير إلى أن مهمة محافظ الحسابات يترتب عنها تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

وتأخذ عملية إبداء الرأي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة أحد الأشكال الأربعة التالية:

– التقرير النظيف :وهو يعبر عن الصورة الوافية للقوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويشير إلى وجود نظام رقابة داخلية سليم بكل مقوماته وإجراءاته، وإلى معالجة محاسبية سليمة .

– التقرير التحفظي :وهو امتداد معدل للتقرير النظيف، حيث يشمل على بعض التحفظات التي يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة للوضعية الحقيقة للمؤسسة، ويشترط في هذه التحفظات أن لا تؤثر إلى حد التضليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها .

– التقرير السالب :يصدر المراجع هذا التقرير بعد استيفائه لمراحل المراجعة، حيث يطعن في سلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، سواء من حيث نوعية المبادئ المحاسبية المعمول بها، أو من حيث عدم احترام هذه المبادئ المحاسبية، وعليه فهو يقف على خروج خطير عن استخدام المبادئ المحاسبية.

– تقرير بعدم إبداء الرأي :ويكون هذا النوع في حالة استحالة تطبيق إجراءات المراجعة، التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها الإدارة، أو بسبب ظروف خارج نطاق المؤسسة والمراجع كليهما.

ففي الجزائر مثلا، فإن التقرير المقدم للجمعية العامة للمساهمين يأخذ شكلين، تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات، وتقرير خاص بالنسبة للاتفاقات القانونية المبرمة وحالات أخرى يحددها التنظيم القائم،[1] هذين التقريرين يحملان التاريخ والإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين، كما أن على محافظ الحسابات إلقاء كلمة يفضل أن تكون مكتوبة على مجلس الإدارة في اجتماعه حول الحسابات السنوية، وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية: [2]

- معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته؛
- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية التي وقف عليها أثناء عمله؛
- العناصر التي احتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها؛
- ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية؛
- الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة؛
- العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه؛
- حوصلة لكل ما سبق وخاصة آثار ذلك على النتيجة.
- مضامين التقرير العام :ويتضمن ما يلي:
- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات؛
- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة؛
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة؛
- التذكير بالمعايير الأداء المهني وأهدافها ومدى احترامها في هذه المهمة؛
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة ومدى تأثيرها بالأرقام على النتيجة؛
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم؛

---

[1]. صديقي مسعود ، مرجع سابق ، ص،ص 55،56

[2]محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005، ص، ص 48، 51،52

- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يبدي فيها رأيه حول الحسابات السنوية بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.
- مضامين التقرير الخاص :وهو متعلق بالاتفاقات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، كما يمكن أن يتضمن التقرير الخاص إشارة لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأسمال، والتقرير حول توزيع تسبيقات حول الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة،...إلخ .

بالإضافة إلى التقرير الخاص يمكنه القيام بإعداد تقارير أخرى من نفس السياق كالتالي: [1]

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- 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 ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

المبحث الثالث: معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي

1-أدلة الإثبات في المراجعة Audit Evidence

إن وظيفة المراجع هي فحص القوائم المالية وإبداء رأيه الفني كخبير عن مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمشروع وعلى نتيجة أعماله ، فالمراجع خبير في شئون المحاسبة و المراجعة وعند تصديه لأي عملية مراجعة فهو في الواقع يعلم الغير بأنه خبير في شئون المهنة ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي خبير ويجب أن يكون تحقيقه للقوائم المالية مبنياً على أساس سليم وبالتالي يتضح أن المراجع يجب عليه أن يبذل مجهوداً كبيراً في الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية . فالقوائم المالية التي يفحصها المراجع والتي يبدي رايه فيها تتكون من العديد من البيانات والتأكيدات ويجب أن يكون المراجع لنفسه رأياً بالنسبة لكل بيان من هذه البيانات ، ومن أمثلة البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية مقدار النقدية ، وقابلية الديون المستحقة للمنشأة للتحصيل ، وتبويب

[1] وزارة المالية،المديرية العامة للمحاسبة ،المجلس الوطني للمحاسبة ، مجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل ،الجزائر ،2002 ،ص 28

الأصول والخصوم ، وإظهار جميع المطلوبات المحتملة الخ ، وفي الحقيقة إن كل قيد يسجل في الدفاتر هو بيان من نوع معين يتوقف على تحليل العملية ويؤثر في القوائم المالية وليس معنى ذلك أن المراجع مطالب بفحص كل عملية ولكنه يجب أن يقتنع بصفة عامة بأن هذه البيانات الفرعية معقولة قبل إبداء رأيه الفني في القوائم المالية كوحدة .

يجب على المراجع أن يكون لنفسه رأياً في كل بيان من البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية ويلي ذلك مرحلة إبداء رأيه في القوائم المالية كوحده وتحقيق كل بيان من البيانات التي تحتوي عليها القوائم يتطلب الخطوات التالية :

1 -تحديد البيان المطلوب فحصه،

2 -تقويم هذا البيان من حيث أهميته،

3 -جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عن هذا البيان،

4 -تقويم هذه الأدلة من حيث كفايتها أو عدم كفايتها ، وحجيتها أو عدم حجيتها وارتباطها أو عدم ارتباطها بالموضوع المطلوب فحصه،

5 -إصدار المراجع حكمه (أو تكوين رأيه) في صحة هذا البيان وعدالته.

1 1 اثناء القيام بالمراجعة

ويلعب برنامج المراجعة دوراً مهماً في تحديد البيانات المطلوب فحصها وفي جميع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عن هذه البيانات ، فالمراجع يحاول أن يجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات بالنسبة لكل بيان من البيانات التي تحتويها القوائم المالية بحيث يستطيع أن يبني رأيه على أساس معقول في مدى صحة هذه البيانات من عدمه ، وهذا الجزء من وظيفة المراجع هو من الأهمية بمكان مما حدا بمعهد المحاسبين الأمريكي إلى النص في أحد معايير المراجعة المتعارف عليها والتي يلتزم باتبعها جميع الأعضاء الذين ينتمون إليه على أهمية وضرورة الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات وقد عبر عن ذلك معهد المحاسبين الأمريكي في المعيار التالي من معايير المراجعة المتعارف عليها : " يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى تكون أساساً معقولاً لرأي المراجع في القوائم المالية محل الفحص " ، ويلاحظ أن كلمة " كافية " تشير إلى كمية الأدلة التي يحصل عليها المراجع ، أما كلمة " مقنعة " فتشير إلى نوع هذه الأدلة ودرجة الاعتماد عليها ويلاحظ أيضاً أن النص بجانب تأكيده لأهمية أدلة الإثبات يقترح بعض الطرق التي يمكن استعمالها في جمع هذه الأدلة .

إن أدلة الإثبات تعرف بأنها الحقائق التي تقدم إلى الإنسان في سبيل تمكينه من الفصل في موضوع متنازع عليه وبالنسبة للمراجع فكل بيان في القوائم المالية ولو أنه ليس محل نزاع إلا أنه يجب أن يخضع لتساؤل المراجع من حيث صحته أو عدم صحته ، وجميع الحقائق والمعلومات التي يحصل عليها المراجع والتي تساعده في الحكم على صحة أو عدم صحة البيانات الواردة في القوائم المالية تعتبر من أدلة الإثبات ، وعلى ذلك فالقوائم المالية يمكن إعتبارها كأنها مجموعة من البيانات التي يجب تحقيقها وأدلة الإثبات في المراجعة تشمل جميع الحقائق التي يستعملها المراجع في البرهان على صحة هذه البيانات أو عدم صحتها .

وفيما يلي سأتناول أنواع أدلة الإثبات المتاحة للمراجع :

1 -الوجود الفعلي للشيء الممثل في الحسابات وفحصه مادياً بواسطة المراجع .

2 – المستندات المؤيدة للعمليات :

3 -يتم تحضيرها خارج المشروع

4 – يتم تحضيرها داخل المشروع

5 -الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من الغير .

6 – الشهادات والبيانات التي يحصل عليها المراجع من إدارة المشروع :

- ✓ مكتوبة
- ✓ شفوية

7 -وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .

8 -العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية .

9 -العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع بنفسه .

10 – الارتباط بين البيانات محل الفحص .

ومن إلقاء نظره عامة على أنواع أدلة الإثبات السابقة تتضح النتائج التالية :

1 – لا تتميز أدلة الإثبات التي يسعى المراجع للحصول عليها لتأييد البيانات الواردة في القوائم المالية بالغرابة أو الغموض فمعظمها من النوع العادي المباشر .

2 –تختلف حجية هذه الأدلة في الإثبات وفي درجة الاعتماد عليها فعند فحص حسابات الأصول على سبيل المثال فإن الوجود الفعلي للأصل يعتبر أكثر حجية على وجود الأصل من مجرد

الإطلاع على مستند يثبت أن هذا الأصل يجب أن يكون موجوداً ، فرؤية الأصل نفسه ومعاينته أفضل في الإثبات من الاطلاع على مستند يدل على وجوب وجود هذا الأصل ، كذلك فإن الحصول على بيان من أحد موظفي المشروع قد لا يكون مقنعاً في حد ذاته ، وذلك لأن الموظف قد لا تكون له دراية بالموضوع أو قد تكون له مصلحة في إخفاء الحقيقة أو قد يكون مهملاً في إعطاء البيان المطلوب إلخ وعلى ذلك فإن المراجع يجب أن يكون دائماً يقظاً ومدركاً لهذه الاختلافات في حجية أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها وفي درجة الاعتماد عليها .

3 -صعوبة الحصول على بعض هذه الأدلة دون البعض الأخر فمثلاً لا يستطيع المراجع الحصول على بيانات من الغير بالسهولة نفسها التي يحصل بها على بيانات موظفي المشروع ومن السهولة بمكان حضور المراجع وإشرافه على عملية جرد البضاعة في مخازن الشركة الرئيسة في العاصمة ولكن حضوره لعملية جرد مخازن الشركة في أحد الفروع البعيدة مثلاً لا يتم بالسهولة نفسها ويلاحظ أن تكلفة الحصول على الدليل من حيث الوقت والمجهود تتبع صعوبة الحصول عليه ، فبعض الأدلة أكثر كلفة في الحصول عليها من البعض الأخر وفي هذا المجال يتعين على المراجع تقويم أهمية الدليل المرغوب الحصول عليها والموازنة بين أهمية هذا الدليل وتكلفة الحصول عليه ، فمن غير المعقول إنفاق مصروفات كبيرة للحصول على بعض الأدلة غير المهمة ، كذلك يجب ألا تقف التكالبف عقبة أمام المراجع في الحصول على الأدلة اللازمة لتأييد بعض البنود المهمة .

4 -يجب أن يكون معلوماً أن أدلة الإثبات المتاحة قد لا تكون تامة ومقنعة إقناعاً نهائياً لا يرقى إليه أي نوع من الشك فالمراجع عند إبداء رأيه في القوائم الماليه يتعرض إلى نوع من المخاطرة المحسوبة فهو يحاول الحصول على أفضل لأدلة المتاحة ويكون رأيه طبقاً لهذه الأدلة التي يحصل عليها وفي بعض الأحيان قد لا تكون هذه الأدلة قاطعة فقط ولكنها أيضاً قد تدفعه فعلاً الى استخلاص بعض النتائج الخاطئه وهذا هو السبب في أن المراجع لا يشهد أو يضمن صحة القوائم المالية ولكنه يبدي رأيه فيها فقط ، فكل ما يستطيع عمله هو أن يقوم بفحص البيانات الواردة في القوائم المالية بعناية وأن يحصل على ما يعتبر في رأيه المهني قسطاً معقولاً من أدلة الإثبات الكافية أو المتاحة لتأييد هذه البيانات ، ثم يدلي المراجع بعد ذلك برأيه الفني كخبير محايد في القوائم المالية ، وبالرغم من أن هذا الرأي هو رأي خبير فني محايد مبني على

أسس قويمة إلا أنه في النهاية مجرد رأي لا يرقى إلى درجة الشهادة ، فالمراجع لا يشهد بصحة القوائم المالية أو يضمن خلوها من الأخطاء أو التلاعب .

1-2 تقرير المراجعة فحص الحسابات

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولية يخطط المراجع مهمته و يحدد العمليات والمواطن الحساسة للتدقيق مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقيق.

من جهة أخرى يختار المراجع التقنيات والوسائل الملائمة لكل مهمة تدقيق وفحص، فعلى سبيل المثال قد يختار المراجع بين: [1]

- استجواب الأفراد المعنيين وإعداد مخططات التسيير.
- اللجوء إلى العيّنات الإحصائية والملاحظات الحية.

فهذا البرنامج المفصل للأعمال يصبح دليلا للمراجعة، فالمراجع يمكنه الآن معرفة تقنية (كيف؟)

. إضافة لذلك قد يلجأ المراجع إلى اختيار بعض المساعدين والمتخصصين وذلك حسب درجة امتداد وصعوبة المهمة.

1-2-1 تقرير المراجعة

التقرير هو الشكل النهائي والكتابي لعملية المراجعة إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق والمراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة .حتى لو كانت هذه الأخيرة تعطس تكاملا جيدا نسبيا بين نظام المراقبة الداخلية والأهداف المسطرة لها.

هذا ونشير إلى أن تقرير المراجع يخضع إلى معايير ومبادئ معمول بها لدى كلّ المراجعين، يذكر أنه سبق التطرق إليها في معايير المراجعة، وعلى العموم يقوم المراجع بحصر مواطن القوة والضعف للنظام كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة التي من خلالها تسجل التوصيات والاقتراحات الممكنة .

وهكذا بعد الاجتماع النهائي الذي تمّت فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير المراجعة وبعد أن يتحصل المراجع على أجوبة العميل بشكل رسمي يمكن له أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته كما يمكن أن يختلف إعداد التقرير حسب هدف المراجعة فيميز بين تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة وتقرير مفصل ومطوّل يشتمل على دورات وفصول وذلك حسب نوعية تدخلات المراجع.

[1]- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 ،ص 194

يشكل التقرير بصفة عامة وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات، كما يعتبر أداة عمل للمراجعين والمسيرين على حدّ سواء، وبناء على هذا يتمّ توضيح ما يلي في التقرير[1]:

تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الكشف عن الأوضاع السائدة مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها.

- اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات، أما عن الشكل فعموما يبنى على النحو التالي:

-صفحة أو مستند الإرسال.

-فهرس، مقدمة، خلاصة.

-نصّ التقرير حيث نجد فيه عرض النتائج والتوصيات وأجوبة العميل.

-الخاتمة، خطبة التحقيق والتدخلات والملاحق.

2 -1 التخطيط لعملية التدقيق :

يشمل التخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية شاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق وذلك من أجل تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول ويشمل التخطيط شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق العملية للإستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة وزيادة فاعلية وكفاءة عملية التدقيق[2] .

إن التخطيط الملائم لعمل التدقيق يساعد في التأكد من ان العناية اللازمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق، وان المشاكل المحتملة قد شخصّت، وحلها في الوقت المناسب وأن عملية التدقيق منظمة وتدار بالشكل المناسب من أجل أن يتم أداؤها بأسلوب فعال وكفئ. إن التخطيط المناسب يساعد كذلك في التكليف المناسب للعمل لأعضاء فريق العملية، ويسهل توجيه أعضاء فريق العملية والإشراف عليهم ومراجعة عملهم، كما يساعد على تنسيق العمل الذي يقوم به المدقق والخبراء للمكونات، وتختلف طبيعة ومدى أنشطة التخطيط حسب حجم وتعقيد المنشأة وخبرة المدقق السابقة في المنشأة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق.

---

[1] J. Renard, M théorie et pratique de l'audit interne, édition l'organisation, 1994

[2] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 42

إن التخطيط ليس مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هو عملية مستمرة ومتكررة، وكثيراً ما يبدأ بعد وقت قصير من إكمال عملية التدقيق السابقة ويستمر حتى إكمال عملية التدقيق الحالية، غير أنه عند التخطيط لعملية التدقيق على المدقق تحديد توقيت أنشطة تخطيط وإجراءات تدقيق معينة بحاجة لإكمالها قبل أداء مزيد من إجراءات التدقيق، فعلى سبيل المثال على المدقق التخطيط للمناقشة بين أعضاء فريق العملية والإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها على أنها إجراءات تقييم للمخاطر وللحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي المطبق على المنشأة وكيف تمتثل المنشأة لذلك الإطار ولتحديد إجراءات التقييم قبل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ولأداء مزيد من إجراءات التدقيق عند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي تستجيب لهذه المخاطر.

3 التقديرات المحاسبية و الاطراف ذات العلاقة

3-1 التغييرا ت في القرارات أثناء سير عملية التدقيق:

. يجب تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وتغييرهما حسبما هو ضروري أثناء سير عملية التدقيق.

. إن تخطيط عملية التدقيق هو عملية مستمرة متكررة طيلة عملية التدقيق، ونتيجة لإحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق فقط يحتاج المدقق أن يعدل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق الشاملة، وبذلك تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخططة ، وقد تصل معلومات إلى علم المدقق تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي كانت متوفرة عند وضعه لإجراءات التدقيق، فعلى سبيل المثال قد يحصل المدقق على أدلة تدقيق من خلال أداء إجراءات أساسية تتعارض مع أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بإختبار فاعلية عمل أنظمة الرقابة، وفي هذه الحالات على المدقق إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخططة بناء على التقييم المعدل للمخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات لبعض أو جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

3-2 التوجيه والإشراف والمتابعة:

. يجب على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى توجيه الإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم،

. تختلف طبيعة وتوقيت ومدى توجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم بناء على عدة عوامل، بما في ذلك حجم وتعقيد المنشأة ومجال التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية وقدرات وكفاءة الموظفين الذين يقومون بأداء عمل التدقيق. يحتوي معيار التدقيق الدولي (20) على إرشادات مفصلة بشأن توجيه والإشراف على عمل التدقيق ومراجعته،

. على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى توجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية بناء على المخاطرة المقيمة للأخطاء الجوهرية، وعندما تزيد هذه الأخيرة في مجال مخاطرالتدقيق فإن على المدقق عادة زيادة مدى واستمرارية توجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية وأداء مراجعة أكثر تفصيلاً لعملهم، وبالمثل على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى مراجعة عمل فريق العملية بناء على قدرات وكفاءة الأفراد الأعضاء في فريق العملية الذين يقومون بأداء عمل التدقيق،

. في عمليات تدقيق المنشآت الصغيرة يمكن أن يقوم بإجراء التدقيق بكامله شريك العملية (الذي قد يكون ممارساً وحيداً)، وفي هذه الحالات لا يتم إثارة أسئلة حول توجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم حيث أن شريك عملية التدقيق الذي قام شخصياً بإجراء جميع نواحي العمل يكون على علم بكافة المواضيع الجوهرية، وبرغم ذلك فإن شريك عملية التدقيق (أو الممارس الوحيد) بحاجة لأن يقتنع بأن التدقيق قد تم أداؤه حسب معايير التدقيق الدولية. إن تكوين رأي موضوعي حول ملاءمة الأحكام التي إتخذت أثناء سير عملية التدقيق يمكن أن يخلق مشاكل عملية عندما يكون نفس الفرد قد أجرى عملية التدقيق بكاملها، وعندما يشمل الأمر مواضيع معقدة أو غير عادية بشكل خاص وقام بأداء التدقيق ممارس وحيد فقد يكون من المرغوب فيه التخطيط للتشاور مع مدققين آخرين يتمتعون بخبرة مناسبة أو مع هيئة التدقيق المهنية،

التوثيق:. يجب على المدقق توثيق إستراتيجية التدقيق وخطة التدقيق الشاملة، بما في ذلك أية تغيرات جوهرية تتم أثناء عملية التدقيق،

. يجب أن يسجل توثيق المدقق لإستراتيجية التدقيق الشاملة للقرارات الرئيسية التي تعتبر ضرورية تخطيط التدقيق بشكل مناسب وإبلاغ الأمور الهامة لفريق العملية، فعلى سبيل المثال يمكن للمدقق تلخيص إستراتيجية التدقيق الشاملة على شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق والتوقيت والأداء الشامل لعملية التدقيق،

. إن توثيق المدقق لخطة التدقيق كافٍ لبيان طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخططة وإجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات هامة وأرصدة حسابات وإفصاحات استجابة للمخاطر المقيمة، ويمكن للمدقق استخدام برامج تدقيق موحدة أو قوائم فحص لإكتمال التدقيق، غير أنه عندما تستخدم البرامج الموحدة أو قوائم الفحص هذه فإن على المدقق تكييفها لتعكس الظروف المعينة للعملية،

. يشمل توثيق المدقق لأية تغيرات هامة في إستراتيجية التدقيق الشاملة المخططة في الأصل وفي خطة التدقيق المفصلة أسباب التغيرات الهامة وإستجابة المدقق للأحداث أو الظروف أو نتائج إجراءات التدقيق التي نجمت عن هذه التغيرات، فعلى سبيل المثال يمكن للمدقق أن يغير بشكل جوهري إستراتيجية التدقيق الشاملة المخططة وخطة التدقيق نتيجة لدمج منشآت أعمال هامة أو تحديد خطأ جوهري في البيانات المالية. إن تسجيل التغيرات الهامة في إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق والتغيرات الناجمة في الطبيعة والتوقيت والمدى المخطط لإجراءات التدقيق يوضح إستراتيجية وخطة التدقيق التي يتم تبنيها للتدقيق، ويبين الإستجابة المناسبة للتغيرات الهامة التي تحدث أثناء التدقيق،

. يعتمد شكل ومدى المستندات على أمور مثل حجم وتعقيد المنشأة والأهمية النسبية للمستندات الأخرى وظروف عملية التدقيق المحددة.

4- الاحداث اللاحقة و الاستمرارية و اقرارات الادارة

4-1 الإتصالات مع المكلفين بالرقابة والإدارة :

. يمكن للمدقق أن يناقش عناصر التخطيط مع المكلفين بالرقابة وإدارة المنشأة، ومن الممكن أن تكون هذه المناقشات جزءاً من الإتصالات الشاملة المطلوب إجراؤها مع المكلفين بالرقابة لتحسين فاعلية وكفاءة التدقيق. تشمل عادة المناقشات مع المكلفين بالرقابة إستراتيجية التدقيق الشاملة وتوقيت التدقيق، بما في ذلك أية تحديدات لذلك أو أأية متطلبات إضافية، وكثيراً ما تتم المناقشات مع الإدارة لتسهيل إجراء وإدارة عملية التدقيق (على سبيل المثال تنسيق بعض إجراءات التدقيق المخططة مع عمل موظفي المنشأة)، وبالرغم من أنه كثيراً ما تحدث هذه المناقشات فإن إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق تبقى مسؤولية المدقق، وعندما تتم مناقشات ضمن إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق فإن العناية تكون مطلوبة حتى لا يتم التنازل عن فاعلية التدقيق، فعلى سبيل المثال على المدقق الأخذ بعين الإعتبار

ما إذا كانت مناقشة طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق المفصلة مع الإدارة تقلل من فاعلية التدقيق بجعل إجراءات التدقيق متنبأ بها.

4-2 الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية :

. يجب على المدقق أداء الأنشطة التالية قبل البدء في التدقيق الأولي:

- ✓ أداء إجراءات فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة.
- ✓ الإتصال مع المدقق السابق، حيث كان هناك تغيير في المدققين، إمتثالاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة المناسبة.
- ✓ . إن غرض وهدف تخطيط التدقيق متماثلان، سواء كانت عملية التدقيق أولية أو متكررة، غير أنه بالنسبة لعملية التدقيق الأولية قد يحتاج المدقق أن يوسع الأنشطة المخططة لأن المدقق ليس لديه عادة الخبرة السابقة في المنشأة عند تخطيط العمليات المتكررة، وبالنسبة لعمليات التدقيق الأولية تشمل الأمور الإضافية التي يمكن للمدقق تحديدها عند تطوير إستراتيجية التدقيق وخطة التدقيق الشاملة ما يلي:

- الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المدقق السابق، على سبيل المثال مراجعة أوراق عمل المدقق السابق، ما لم يكن ذلك ممنوعاً بموجب القانون أو الأنظمة.
- أية مسائل رئيسية (بما في ذلك تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير التدقيق وإعداد التقارير) تمت مناقشتها مع الإدارة فيما يتعلق بالإختيار الأولي كمدققين، وإبلاغ هذه الأمور الى المكلفين بالرقابة، وكيفية تأثير هذه الأمور على إستراتيجية التدقيق وخطة التدقيق الشاملة.
- إجراءات التدقيق المخططة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية
- تعيين موظفين من المنشأة لهم مستويات مناسبة من القدرات والكفاءة للإستجابة للمخاطر الهامة المتوقعة.
- الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام رقابة الجودة لعمليات التدقيق الأولية (على سبيل المثال نظام رقابة الجودة للمنشأة قد يتطلب مشاركة شريك آخر أو فرد رئيسي لمراجعة

إستراتيجية التدقيق الشاملة قبل البدء في إجراءات تدقيق هامة أو مراجعة التقارير قبل إصدارها).

تاريخ النفاذ : إن معيار التدقيق الدولي هذا نافذ المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 15 ديسمبر 2004 أو بعد ذلك.

منظور القطاع العام :

1. ينطبق هذا المعيار في جميع النواحي الجوهرية على عمليات تدقيق منشآت القطاع العام.
2. يجب قراءة بعض المصطلحات المستخدمة في معيار التدقيق الدولي هذا مثل "شريك العملية" و "الشركة" على أنها تشير إلى مثيلاتها في القطاع العام.
3. يحتوي منظور القطاع العام لمعياري التدقيق هذين على مناقشة لتطبيقهما على عمليات تدقيق منشآت القطاع العام، وبذلك فهما مناسبان لتطبيق معيار التدقيق الدولي هذا في القطاع العام.

4-3 إقرارات عملية التدقيق:

تحديد نطاق عملية التدقيق:

يمكن للمدقق إعتبار الأمور التالية عند تحديد نطاق عملية التدقيق:

• إطار إعداد التقارير المالية الذي سيتم بموجبه إعداد المعلومات المالية التي سيتم تدقيقها، بما في ذلك الحاجة للمطابقة مع إطار آخر لإعداد التقارير المالية،

• متطلبات إعداد التقارير الخاصة بالقطاع مثل التقارير التي يفرضها منظموا القطاع،

• تغطية التدقيق المتوقعة، بما في ذلك عدد ومواقع الأقسام (المكونات) التي سيتم شمولها،

• طبيعة علاقات الرقابة بين شركة أم (أقسامها) مكوناتها التي تحدد كيف سيتم تجميع المجموعة،

• المدى الذي سيتم به تدقيق (القسم) المكونات من قبل مدققين آخرين،

• طبيعة قطاعات الأعمال التي سيتم تدقيقها، بما في ذلك الحاجة إلى معرفة متخصصة،

• عملة التقارير التي سيتم استخدامها، بما في ذلك الحاجة إلى ترجمة العملة للمعلومات المالية المدققة،

• الحاجة إلى تدقيق قانوني للبيانات المالية القائمة بذاتها بالإضافة إلى التدقيق لأغراض التجميع Consolidation Purposes.

• توفر عمل المدققين الداخليين وإعتماد المدقق المحتمل على هذا العمل،

• استخدام المنشأة لمنظمات الخدمة وكيف يمكن للمدقق الحصول على أدلة فيما يتعلق بتصميم أو عمل أنظمة الرقابة التي يتم تطبيقها،

•الإستخدام المتوقع لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، على سبيل المثال أدلة التدقيق المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر وإختبارات أنظمة الرقابة،

•أثر تقنية المعلومات على إجراءات التدقيق، بما في ذلك توفر البيانات والإستخدام المتوقع لأساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي،

•تنسيق التغطية والتوقيت المتوقعين لعمل التدقيق مع أية عمليات مراجعة للمعلومات المالية المرحلية وأثر المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عمليات التدقيق هذه على التدقيق،

•مناقشة الأمور التي قد تؤثر على التدقيق مع موظفي الشركة المسئولين عن أداء خدمات أخرى للمنشأة.

•توفر موظفي وبيانات العميل.

أهداف إعداد وتوقيت التدقيق والإتصالات المطلوبة :

يمكن للمدقق الأخذ بعين الإعتبار الأمور التالية عند تأكيد أهداف إعداد التقارير للمنشأة وتوقيت التدقيق وطبيعة الإتصالات المطلوبة:

•جدول الشركة الزمني لإعداد التقارير، مثل التقارير المالية المرحلية والنهائية،

•تنظيم الإجتماعات مع الإدارة والمكلفين بالرقابة لمناقشة طبيعة ومدى وتوقيت عمل التدقيق،

•المناقشة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة فيما يتعلق بنوع وتوقيت التقارير المتوقعة التي سيتم صدورها، والإتصالات الأخرى الكتابية والشفوية، بما في ذلك تقرير المدقق وكتب الإدارة والاتصالات مع المكلفين بالرقابة،

•المناقشة مع الإدارة فيما يتعلق بالاتصالات المتوقعة بشأن وضع عمل التدقيق طيلة العملية والنتائج المتوقعة لإجراءات التدقيق التي سيتم تقديهما،[1]

•الإتصال مع مدققي القسم (مكونات) الشركة فيما يتعلق بالأنواع والتوقيت المتوقع للتقارير التي سيتم صدورها والإتصالات الأخرى فيما يتعلق بتدقيق (القسم) المكونات،

[1] محمد السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة–تحليل إطار للتطبيق، مرجع سابق، ص 97.

•الطبيعة والتوقيت المتوقع للإتصالات بين أعضاء فريق العملية، بما في ذلك طبيعة وتوقيت إجتماعات الفريق وتوقيت مراجعة العمل الذي تم أداؤه،

•ما إذا كانت هناك أية اتصالات متوقعة مع أطراف أخرى، بما في ذلك أية مسؤوليات قانونية أو تعاقدية لإعداد التقارير ناجمة من التدقيق.

يمكن للمدقق اعتبار الأمور التالية عند تحديد توجيه التدقيق:

• فيما يتعلق بالأهمية النسبية:

- تحديد الأهمية النسبية لأغراض التخطيط،
- تحديد الأهمية النسبية للإتصالات لمدققي أقسام (مكونات) الشركة،
- إعادة النظر في الأهمية النسبية عندما يتم أداء إجراءات التدقيق أثناء سير التدقيق،
- تحديد الأقسام (المكونات) الهامة للشركة وأرصدة الحسابات.

• نواحي التدقيق حيث توجد مخاطرة أعلى للأخطاء الجوهرية،

• أثر المخاطرة المقيمة للأخطاء الجوهرية عند المستوى الكلي للبيانات المالية على التوجيه والإشراف والمراجعة،

• إختيار فريق العملية (بما في ذلك حيثما هو ضروري مراجعي رقابة الجودة للعملية) وإسناد عمل التدقيق لأعضاء الفريق، بما في ذلك تعيين أعضاء فريق يتمتعون بالخبرة المناسبة في النواحي التي قد يوجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية،

• وضع موازنة العملية، بما في ذلك إعتبار مقدار الوقت المناسب الذي سيخصص للنواحي التي قد توجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية،

• الأسلوب الذي يؤكد به المدقق لأعضاء فريق العملية على الحاجة إلى الإحتفاظ بعقل متسائل وممارسة التشكك المهني عند جمع وتقييم أدلة التدقيق،

• نتائج عمليات التدقيق السابقة التي تضمنت تقييم فاعلية عمل الرقابة الداخلية، بما في ذلك طبيعة نواحي الضعف المحددة والإجراءات المتخذة لمعالجتها،

• أدلة على إلتزام الإدارة بتصميم وعمل رقابة داخلية صحيحة، بما في ذلك أدلة على التوثيق المناسب لهذه الرقابة الداخلية،

• كمية المعاملات التي يمكن أن تحدد ما إذا كان من الأفضل بالنسبة للمدقق الإعتماد على الرقابة الداخلية،

• الأهمية التي تعطي للرقابة الداخلية في المنشأة للتشغيل الناجح للعمل،

• التطورات الهامة في العمل التي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغيرات في تقنية المعلومات وأساليب العمل والتغيرات في الإدارة الرئيسية والإمتلاك والدمج ونزع الملكية،

• التطورات الهامة في الصناعة مثل التغيرات في أنظمة الصناعة والمتطلبات الجديدة لإعداد التقارير،[1]

• التغيرات الهامة في إطار إعداد التقارير المالية، مثل التغيرات في معايير المحاسبة،

• التطورات الهامة الأخرى ذات العلاقة، مثل التغيرات في البيئة القانونية التي تؤثر على المنشأة .

[1] محمد السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة–تحليل إطار للتطبيق، مرجع سابق، ص 101.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية معايير التدقيق الدولية و التي تعتبر قرائن و قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه و تحتوي على الإجراءات الجوهرية و الإرشادات والإضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية ، كما تطرقنا إلى أهمية معايير التدقيق الدولية و الأهداف المراد تحقيقها من إنشاء هذه المعايير و المتمثلة في جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية و صالحة للمقارنة و التحليل المالي ، و معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات و بالتالي تسهيل عملية إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة ، و بالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الآداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم .

تمهيد:

يعتبر التدقيق علم مترامي الأطراف يهدف إلى إعطاء الصبغة القانونية للمعلومة محل الاستعمال، وهو بذلك وسيلة إثبات مدى صحة واعتمادية المعلومات محل التداول من حيث القانونية والسلامة والصورة الوافية لها، أي مدى تمثيلها للحقيقة القائمة على أرض الواقع أحسن تمثيل . ويعد هذا العلم محصلة للعديد من التجارب التي وقف عليها المدققون عبر العصور باعتبار أن هذا النشاط قديم قدم الزمان، ولعل الحضارة اليونانية والمصرية لخير دليل على الممارسات التي تمت تحت مسمى تدقيق للبيانات المالية التي يقدمها المحاسبون.

ولعل هذا النشاط بتطوره عبر الزمن لم يتوقف عند حد تدقيق البيانات المالية، بل تعدى ذلك ليفحص جميع الأنشطة داخل المؤسسة كشرط لاستيفاء عملية الحكم على قانونية وسلامة البيانات المالية والصورة الوافية لها، وبذلك ظهرت أنواع عديدة لهذا النشاط كتدقيق الإنتاج، المبيعات، المشتريات، الموارد البشرية، وغيرها من أنواع التدقيق التي تتم على الوظائف التشغيلية للمؤسسة، وكل هذه الأنواع جائت بعد ظهور النوع الأصلي ألا وهو التدقيق المالي والمحاسبي.

في هذا الفصل سوف يتم التطرق إلى المفاهيم الأساسية لعلم لمهنة مراجعة وكذا مختلف أنواع التدقيق ومختلف المبادئ الأساسية التي يجب أن يتحلى بها المدقق أثناء تنفيذه لنشاطه.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لمحافظ الحسابات

1_ التطور التاريخي للتدقيق

إن الحاجة إلى التدقيق تكاد تكون ملازمة لظهور الوكالة ،حيث أنه منذ القدم أينما كان هناك توكيل من طرف معين لشخ ص أو جهة أخرى فانه يكون هناك حاجة لوجود طرف ثالث يقوم بطمأنة صاحب الملكية عن مدى قيام الموكل بالمهام الموكولة إليه حسب الشروط المتفق عليها. وقد كان المصريون القدماء يستخدمون من يتولون فحص السجلات الخاصة بالضرائب المقبوضة ، وكذلك كان اليونانيون والرومان يقومون بفحص السجلات الخاصة بالمقبوضات و المدفوعات . وكذلك الأمر بالنسبة للإقطاعيين فقد كانو يعينون من يقوم بفحص الحسابات و التقارير المقدمة من طرف العاملين اللذين يخدمون في إقطاعيتهم .

أما بالنسبة لتدقيق الشركات فيعود إلى أوائل القرن التاسع عشر حيث كانت الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، مما استدعى ضرورة وجود من يقوم بطمأنة المالكين غير الفاعلين و حمايتهم من تصرفات المالكين الذين يتولون إدارة شؤون المنشأة، و الذين قد يقومون بتسيير أمور المنشأة لصالجهم. وبطهور الثورة الصناعية وما رافقها من تشريعات خاصة بالشركات وذلك في منتصف القرن التاسع عشر حيث حدثت تغييرات جوهرية في طبيعة الملكية خاصة في بريطانيا، حيث أن الثورة الصناعية أدت إلى ظهور الشركات الكبرى و الإدارات ذات الخبرات المهنية الواسعة و بالتالي إنفصال الملكية عن التسيير، وفي ظل التطورات المرافقة للثورة الصناعية وزيادة الاهتمام بعملية التدقيق بدأ إنبثاق مهنة المحاسبة و التدقيق لتلبي احتياجات السوق ، بالتالي بدأت عملية تطوير التشريعات تتسارع ، حيث بدأ التصريح لأفراد من غير المساهمين بتولي عملية التدقيق . وفي نهاية القرن التاسع عشر بدأ الإهتمام بالتدقيق ينتقل من بريطانيا إلى الولايات المتحدة و ذلك بسبب تزايد الإستثمار الإنجليزي في الشركات الأمريكية . وقد كان تركيز التدقيق في ذلك الوقت منصبا على اكتشاف الأخطاء في حسابات الميزانية و الغش الذي بدأ يظهرمع ظهور الإدارة المهنية في ظل غياب المالكين عن الرقابة المباشرة.

وفي العقد الثالث من القرن العشرين بدأ الإهتمام بحسابات النتيجة بالإضافة إلى الميزانية ، و قد كان من الأسباب الرئيسية لظهور هذا الإهتمام هو الفشل المؤسسي و الإنهيارات في أسواق الأسهم ، وخاصة انهيار سوق الأسهم في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1929.

وفي الأربعينيات من القرن العشرين حدثت تحولات هامة في مجال التدقيق و مسؤوليات المدققين في كل من الولايات المتحدة و بريطانيا منها :

- التحول من التدقيق الكامل التفصيلي للحسابات إلى التدقيق باستخدام العينات من أجل التحقق من مدى عدالة القوائم المالية .
- تركيز المدققين على أنظمة الرقابة الداخلية و ربط الاختبارات التي يقومون بها بنتيجة تقييمهم لهذه الأنظمة .
- تراجع التركيز على اكتشاف الغش كهدف أساسي لعملية التدقيق [1].

الجدول رقم 01: التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور الكنيسة، الحكومة	رجل الدين كاتب
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب
من 1850 إلى 1900	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك، المساهمين	شخص مهني في المراجعة و الحاسبة
من 1970 إلى 1990	الحكومة هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة والاستشارة
ابتداءاً من 1990	الحكومة هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2006، ص07

1 خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، الاردن، صص 17، 18.

2_ ماهية محافظ الحسابات

2-1 تعريف محافظ الحسابات :

لقد تعددت واختلفت تعاريف محافظ الحسابات من مرجع لأخر لذلك سنحاول إبراز البعض منها فيما يلي:

التعريف:الاول : هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها[1]

التعريف الثاني :يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه " :الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحسابتها[2]."

التعريف الثالث :يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي " :يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[3] ."

إن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات ويمكن استخلاص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صحة وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير."

2-2: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات[4] :

- أن يكون جزائري الجنسية،
- أن يكون متحصل على شهادة لممارسة المهنة أو شهادة معترفا بمعادلتها،
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
- أن لا يكون قد سبق و صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

[1] Société Nationale de la Comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH,1989,p1102

[2] عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة محمد خيضر بسكرة، 06، 07 ماي 2012،ص2

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جويلية 2012، العدد 42، ص07

[4] مرجع سابق ص 07

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفق الشروط المنصوص عليها،
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

2-3: تعيين محافظ الحسابات

تقوم الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس تقييم الشروط وحسب المادتين 26،27 من القانون 01/10 بتعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بدعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات .

و نص المرسوم التنفيذي رقم 32/11 تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي[1] :

- بعد اقفال آخر دورة لعهدة محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط تعيين محافظ أو محافظي الحسابات خلال أجل أقصاه شهر،
- يتحصل محافظ الحسابات المعين من طرف الهيئة على تصريح مكتوب يسمح له بالإطلاع على الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة و كل المعلومات الضرورية لقيامه بمهمته دون نقلها أو نسخها ،
- يجب على محافظ الحسابات و مساعدوه الإلتزام بالسر المهني حول وضعية المؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق ،
- تترتب عقوبات مالية منصوص عليها في دفتر الشروط على محافظ الحسابات عند عدم احترامه لالتزاماته المهنية.
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد 7، المواد من 3 إلى 15، ص ص 23،24

- ✓ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها،
- ✓ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الج ا زئر وفي الخارج،
- ✓ ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم،
- ✓ المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية،
- ✓ نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة،
- ✓ نموذج رسالة الترشح،

- لا تلزم المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد عند تجديد عهدة محافظ الحسابات ،
- تقوم المؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات بتشكيل لجنة تقييم العروض،
- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه،
- إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول لها.

2-4: موانع تعيين محافظ الحسابات

يمنع تعيين محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري في الحالات التالية [1]:

- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وضائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم،
- الأقرباء والأنساب لغاية الدرجة الرابعة ،
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم،

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي ، 2007، الجزائر ،ص189

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المداراء أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المداراء أو مجلس المراقبة .

3- أهداف المراجعة (التدقيق) :

إن ضرورة وجود التدقيق تنبع من ضرورة تلبية حاجات المجتمع، وبالتالي ف إنه يتوقع أن يكون التدقيق مواكبا للاحتياجات المتطورة للمجتمع. ولذلك نجد أن عملية التدقيق تتطلب التغيير و التطوير المستمر تبعا لما يحصل في البيئة من تطورات وقد أشار كل من

(Montgomery)، 1898 Dicksee ; 1912 إلى أن أهداف التدقيق الأساسية في بدايات ظهور التدقيق الإلزامي تمثلت في اكتشاف الغش و الأخطاء الفنية و الأخطاء في المبادئ .

وفي الفترة مابين 1920 و 1960 حاولت مهنة التدقيق مواجهة توقعات المجتمع غير المعقولة بتبني دور المثقف للمجتمع عن مايسمى بالمسؤوليات المعقولة ، حيث كان التركيز على إبراز مسؤولية الإدارة عن اكتشاف الغش و التلاعب ، وأن مسؤولية المدقق عن ذلك هي ثانوية ، وأن الهدف الأساس للتدقيق هو إضفاء المصداقية على البيانات المالية . ومن المعروف قديما وحديثا وحسب معايير التدقيق الدولية أن المدقق يعطي رأيا Opinion وليس شهادة Certificate ، وهناك فارق كبير بينهما ولهما ارتباط كبير بمسؤولية المدقق و أهداف التدقيق . فالشهادة تتطلب التأكد التام والمطلق بعد الإطلاع على البيانات القطعية، وصحة البيانات تعني خلوها من أي نوع من الانحرافات سواء كان ماديا أم غير مادي، وقد كان تقرير المدقق يسمى شهادة Audit Certaficate ، حيث كان المدقق يقول نشهد بأن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية و صحيحة ¨ We certify that the financial statements give a true and correct view ...¨ أما الرأي فهو أقل قطعية من الشهادة ، ويحتمل الصحة و الخطأ ، حيث أن الرأي يعتمد على الحكم المهني . ومن المعروف أنه حدثت تطورات مختلفة في أهداف التدقيق و مسؤوليات المدققين ورافقها تغيرات في تقرير مدقق الحسابات و محتوى هذا التقرير، فأصبح المدقق يعطي تقريرا مطولا يتكون من ثلاث فقرات وليس شهادة و يقول فيه " برأينا فان البيانات المالية تعطي صورة حقيقية و عادلة (تظهر بعدالة) ..." ، وقد تبنت معايير التدقيق الدولية (معيار رقم 700) تقرير مدقق الحسابات المطول و أشارت إلى ان المدقق يمكن أن يستخدم عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" أو "تظهر بعدالة " و هذه العبارات تتوافق مع الهدف الرئيس لعملية التدقيق . وكذلك فإن معيار التدقيق

الدولي رقم 700 والذي تم تعديله ليصبح ساري المفعول اعتبارا من تاريخ 01-01-2007 عدل تقرير المدقق ليشمل أربع أو خمس فقرات مع تبني نفس العبارات الخاصة بالرأي.[1]

يمكننا القول بأن التطور الحاصل في مهنة التدقيق أثر تأثيرا مهما في نوع الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها المدقق ، حيث نجد أن هناك أهدافا تقليدية وأهداف حديثة وأهدافا عملية، وفيما يلي نتعرض بشيء من التفصيل لهذه الأنواع الثلاثة: [2]

3-1 الأهداف التقليدية: وهي كالآتي:

- التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته و تقرير مدى الاعتماد عليها،
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات،
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غشّ،
- تقليل فرص الأخطاء والغشّ عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه،
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

3-2 الأهداف الحديثة: وهي كالآتي :

- مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة،
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها،
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط،
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع،
- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق.

[1] علي عبد القادر الذنيبات ، مرجع سبق ذكره ص 12، ص13

2**أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث ، الطبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن 2000، ص 09**

3-3 الأهداف العملية:

- الشمولية أو الكمال : يفرض هذا الهدف على المدقق أن يتأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية يولد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية، بمعنى أن كل ما هو موجود في أرض الواقع من تدفقات مادية ومالية ومعنوية له صورة في المحاسبة ولو في وثيقة أولية تضمن التسجيل المحاسبي فيما بعد،
- الوجود والتحقق: يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية والختامية موجود فعلاً وذلك من خلال استخدام تقنية الملاحظة المادية، وهو بذلك عكس لمبدأ الشمولية؛ حيث يتأكد المدقق من أن كل ما هو موجود في المحاسبة له صورة على أرض الواقع، واجتماع هذين الهدفين يحقق خاصية الرقابة المتعاكسة(le contrôle réciproque) ،
- الملكية والمديونة: : يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة؛ أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية ولا تعتبر كإلتزام خارج الميزانية والخصوم كذلك هي التزام عليها،
- العرض والإفصاح: يتأكد المدقق من خلال هذا الهدف من أن كل العمليات المحاسبية قد تم تجميعها وتبويبها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من فترة إلى أخرى، وهو ما يحقق هدف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية التي تسعى إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة،
- إبداء رأي فني محايد : من أهداف مدقق الحسابات إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إ ثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

4- أنواع التدقيق

إن نشاط التدقيق يختلف في جوانبه باختلاف الهدف الذي يرمي إلى تحقيقه المدقق والإطار القانوني الذي يمارس فيه هذا النشاط، وعليه فيتم التمييز بين أنواع التدقيق من خلال الزاوية المنظور من خلالها إلى عملية التدقيق وكذا زاوية القائم بها .

وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي[1]:

- ✓ من حيث الإلزام،
- ✓ من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات)،
- ✓ من حيث توقيت عملية التدقيق،
- ✓ من حيث نطاق عملية التدقيق،
- ✓ من حيث القائم بعملية التدقيق.

4-1 من حيث القائم بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامي ، وتدقيق إختياري.

4-1-1: التدقيق الإلزامي: يحتم القانون المؤسسة القيام به ، حيث يلزمها بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

4-1-2: التدقيق الإختياري: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، وتكو ن واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق

4-2: من حيث مدى الفحص(حجم الإختبارات)

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين:

4-2-1 تدقيق شامل (تفصيلي): و المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما بإستمرار، وبالتالي فإن إستخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

4-2-2: تدقيق إختياري: ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى ، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

[1] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر،كلية العلوم الإقتصادية ،جامعة الجزائر3 2010-2011 ص11

4-3 : من حيث توقيت عملية التدقيق.

يمكن تقسيم التدقيق وفق هذا المعيار إلى نوعين:

4-3-1: تدقيق مستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ...أو بطريقة غير منتظمة.

4-3-2 : تدقيق نهائي: يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

4-4: من حيث نطاق عملية التدقيق[1].

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

4-4-1: تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقريرالمدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون إستثناء ، وتكون للمدقق حرية إختيار المفردات التي يخضعها لإختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

4-4-2: تدقيق جزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل . ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.

4-5: من حيث القائم بعملية التدقيق.

[1] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر ،ص 14

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

4-5-1: تدقيق داخلي

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، تتمتع بالإستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة ومناسبة[1].

4-5-2: تدقيق خارجي.

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة مدقق من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى)[2]

ومن الشرح السابق لكلا النوعين (الداخلي و الخارجي) نورد أوجه الاختلاف بينهما من خلال الجدول التالي:

[1] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 ،ص15

[2] صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005 ، ص25

الجدول رقم 02: أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

البيان	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف أو الأهداف	1- إبداء الرأي حول مدى الكفاية الإدارية والإنتاجية للقائمين على الوظائف التشغيلية في المؤسسة. 2- ابداء الرأي حول مدى فعالية الخطط والبرامج المعتمدة من طرف مجلس الإدارة.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى قانونية وسلامة القوائم المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
علاقة القائم بعملية المراجعة بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة
نطاق العمل	تحدد الإدارة برنامج عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على مراجعة عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمراجع الخارجي والعرف السائد، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وكذا نوعية التدقيق (قانوني أو تعاقدي).
توقيت الأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية.	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية (تدقيق قانوني) 2- قد يكون التوقيت جزئي (تدقيق تعاقدي ينصب على وظيفة ما أو نشاط ما)
المستفيدون	إدارة المؤسسة	1- قراء التقارير المالية 2- أصحاب المصالح 3- إدارة المؤسسة
المسؤولية عن	مسؤول أمام مجلس الإدارة فقط	له ثلاث مسؤوليات:

التقرير		– مسؤولية مدنية؛ – مسؤولية جزائية؛ – مسؤولية انضباطية.

المصدر :أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مصدر سبق ذكره، ص:48

المبحث الثاني: ماهية عينات التدقيق و الخطر[1]

أشار بيان معيار التدقيق الأمريكي (39) بأنه يجب على المدقق أنيأخذ بعين الاعتبار الأدلة الأولية التي يجمعها من المجتمع المحاسبي عند تكوين حكمه الشخصي حول الأخطاء المتوقعة للتحكم في خطر التدقيق الناتج من استخدام أسلوب العينات في فحص المجتمعات المحاسبية وعلى الأخص المجتمعات الكبيرة التي يصعب تدقيقها تفصيليا. لذلك نهدف إلى تناول ماهية عينات التدقيق و الخطر، و العوامل الواجب مراعاتها عند تصميم إجراءات عينات التدقيق، وإجراءات انتقاء بنود الاختبار لجمع أدلة التدقيق،وإجراءات تصميم وتقييم عينات التدقيق، و إجراءات استخدام العينات غير الإحصائية،وإجراءات استخدام العينات الإحصائية .

1- ماهية عينات التدقيق:

تتم إجراءات التدقيق بصفة عامة بفحص كل عناصر المجتمع المحاسبي (100%) أي تدقيق كل المستندات و العمليات المحاسبية و الدفاتر و السجلات ...الخ.

وباستخدام التدقيق الاختباري الذي يعتمد على نظام العينات فقد يوجد لدينا نوعين منها و هي :

النوع الأول : العينات غير الإحصائية No statisticalSampling .

النوع الثاني : العينات الإحصائية StatisticalSampling

وكل من هذه الأنواع تعني اختيار اقل من 100% من المجتمع المحاسبي المراد فحصه والفارق بينهما يظهر في الأساليب المستخدمة في كل منها.

لذلك يعرف مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي عينات التدقيق بأنها تطبيق إجراءات التدقيق على اقل من 100% من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة ،ليتمكن المدقق من الحصول على دليل التدقيق و تقييمه لبعض من خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين نتيجة بشان المجتمع.

[1]أحمد حلمي جمعة ، التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص،ص،401،402

وعندما يقرر المدقق اختيار أسلوب العينات عند فحصه لمجموعة مستندات، فان عليه اختيار نوع العينات التي يستخدمها وعلى الرغم من أن قرار الاختيار يعتمد على تحليل التكلفة و العائد Analisiscost and benefit لكل نوع من العينات، ولكن و بلا شك فان أسلوب العينات يساعد المدقق في ما يلي :

_ تصميم و اختيار عينات ذات فعالية و كفائة عالية،

_ قياس نتيجة العينة،

و ماهو جدير بالذكر أن كلا النوعين يحتاج إلى الحكم الشخصي للمدقق عند التصميم و الاختيار ولكن في درجة مختلفة في كل منها.

و نظرأ لاستخدام أسلوب عينات التدقيق فقد ترتب عليه وجود العديد من المخاطر وترجع أهمية دراسة الخطر في التدقيق إلا انه يؤثر في النهاية على صحة البيانات المالية التي يقرر المدقق بصحتها أو عدم صحتها مع الأخذ في الاعتبار أن مدققوا الحسابات يختلفون في درجة قبولهم للخطر Risk

و لما كان المحاسبون يفرقون –دائما– بين وظيفة المحاسب الذي يقوم بإعداد البيانات المالية ووظيفة المدقق الذي يقوم بتدقيق عناصر هذه البيانات المالية ،لذا فإن يمكن القول بأنه يوجد مصدرين لخطر التدقيقAudit Risk :

1 1 -خطر إعداد البيانات المالية : [1]

و في هذه المرحلة لا يستطيع المدقق التحكم في هذا النوع من الخطر إلا إذا قرر التخلي عن القيام بعملية التدقيق ، و هناك ثلاث محددات لهذا النوع من الخطر هي:

- ✓ إدارة الوحدة الاقتصادية.
- ✓ ضعف نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ مركز السيولة للوحدة الاقتصادية .

1 2 -خطر عدم اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية :

و يستطيع المدقق التحكم في هذا النوع من الخطر، وهو يشمل على نوعين وهما :

- خطر استخدام نظام العينات (مخاطر المعاينة) :

[1] أحمد حلمي جمعة ، التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ص 402.

ان وجود هذا النوع من الخطر يعد مؤشرا على أن العينة التي تم اختيارها لا تمثل المجتمع الذي سحبت منه ، و في هذه الحالة يستطيع المدقق التحكم في هذا الخطر من خلال الآتي :

- ✓ زيادة حجم العينة ،
- ✓ تعديل معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المعياري أو مستوى الثقة .

و تحدث مخاطر المعاينة عند احتمال أن يكون استنتاج المدقق،المبني على أساس العينة ، مختلفا عن الاستنتاج الذي يتم التوصل إليه لو اخضع المجتمع بكامله إلى نفس إجراء التدقيق، و هناك نوعان من مخاطر المعاينة: [1]

- ✓ النوع الأول: مخاطر أن يستنتج المدقق ، في حالة اختيار الرقابة، أن خطر الرقابة اقل مما هو عليه فعلا، أو في حالة الاختيار الجوهري وهو أنه لا وجود لخطأ مادي في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطاء موجود فعلا،

و لذلك يؤثر هذا النوع من المخاطر على فعالية التدقيق و هو اقرب إلى أن يؤدي إلى رأي تدقيق غير مناسب،

- ✓ النوع الثاني: مخاطر أن يستنتج المدقق، في حالة اختيار الرقابة، أن خطر الرقابة أكثر مما هو عليه فعلا، أو في حالة الاختبار الجوهري وهو يوجد خطأ مادي في الوقت الذي يكون فيه غير موجودا.

و هذا النوع من الخطر يؤثر في كفاءة التدقيق لأنه يؤدي عادة إلى عمل إضافي لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.

- الخطر غير الناتج عن استخدام العينات (مخاطر عدم المعاينة):

هذا النوع من الخطر يوجد حتى إذا قام المدقق بفحص 100% من المجتمع المراد فحصه ، و ينتج عن عوامل تجعل المدقق يتوصل إلى استنتاجات خاطئة لأي سبب لاصلة له بحجم العينة، وقد يستعمل المدقق إجراءات غير ملائمة، أو قد يسيء تفسير الإثبات ولا يستطيع اكتشاف الخطأ، و عموما يرجع هذا النوع من الخطر إلى:

- ✓ تصميم المدقق لنظام إجراءات التدقيق حيث لا يتناسب مع الهدف من التدقيق،
- ✓ عدم اكتشاف المدقق لخطأ جوهري في المستندات التي تم اختيارها كعينة للمجتمع المراد فحصه،

[1] المرجع نفسه ، ص 403.

- ✓ عدم اكتشاف المدقق للخطأ المتعمد أو غير المتعمد لعنصر المخزون مثلا،
- ✓ إرسال مصادقات والردود عليها غير صادقة،
- ✓ التطبيق الخاطئ لأسلوب العينات الإحصائية.

2- : العوامل الواجب مراعاتها عند تصميم إجراءات عينات التدقيق[1] :

لقد اصدر IAASB المعيار الدولي للتدقيق (530) عينات التدقيق ، وأشار إلى أن الغرض من المعايير و تقديم ألإرشادات على كيفية استعمال إجراءات المعاينة في التدقيق وغيرها من وسائل انتقاء البنود للاختبار لجمع أدلة التدقيق، كما أكد المجلس على أنه يجب على المدقق عند تصميم إجراءات التدقيق، أن يحدد الوسائل الملائمة لانتقاء الأصناف للاختبار لجمع أدلةلإثبات لتحقيق أهداف اختبارات التدقيق مع مراعاة ما يلي:

- ✓ أدلة التدقيق: وفقا للمعيار الدوليللتدقيق(500) الموسوم: أدلة التدقيق، يتم الحصول عليها من مزيج ملائم من اختبارات الرقابة و الإجراءات الجوهرية. ونوع الاختبار مهم في فهم تطبيق إجراءات التدقيق عند جمع أدلة التدقيق،
- ✓ إجراءات تقييم المخاطر: وفق معيار التدقيق الدولي(315) الموسوم: فهم المنشاة و بيئتها وتقييم المخاطر الجوهرية، يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم للمخاطر للحصول على فهم للمنشاة وبيئتها، بما في ان ذلك رقابتها الداخلية، وعادة لا تضمن إجراءات تقييم المخاطر استخدام عينات التدقيق،
- ✓ اختبارات الرقابة: وفقا للمعيار الدولي للتدقيق(330) الموسوم: إجراءات المدقق استجابة للمخاطر المقيمة، تجرى اختبارات الرقابة عندما يشمل تقييم المدقق فعالية التشغيل للرقابة،
- ✓ الإجراءات الجوهرية (الأساسية): إن الإجراءات الجوهرية معنية بالمبالغ، وهي نوعين:
- ✓ اختبارات تفاصيل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات و الافصاحات و الإجراءات التحليلية الجوهرية .

و الغرض من الإجراءات الجوهرية الحصول على أدلة تدقيق لاكتشاف الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، وفي سياق الإجراءات الجوهرية تتعلق عينات التدقيق و الوسائل الأخرى لاختبار البنود

[1] أحمد حلمي جمعة ، التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ،ص،ص، 404،406

باختبارات التفاصيل فقط، وعند أداء اختبارات للتفاصيل يمكن استخدام عينات التدقيق و الوسائل الأخرى لاختيار البنود للاختبار وجمع أدلة التدقيق للتحقيق من إثبات واحد أو أكثر بشأن مبلغ البيان المالي .

مراعاة المخاطر عند الحصول على الإثبات: للحصول على الإثبات يجب على المدقق أن يستعمل الحكم المهني لتقييم مخاطر وإجراءات التدقيق ليضمن أن هذه المخاطر قد وضعت في الحد الأدنى المقبول، حيث أن مخاطر المعاينة و مخاطر عدم المعاينة، يمكنها أن تؤثر في عناصر مخاطر التدقيق.

إذ قد لا يجد المدقق أي أخطاء في العينة و يستخلص ان مخاطر الرقابة ضعيفة، في الوقت الذي يكون فيه معدل الخطأ في المجتمع عاليا و بشكل غير مقبول (مخاطر معاينة)، أو قد تكون الأخطاء في العينة التي لم يتمكن المدقق من اكتشافها(مخاطر عدم معاينة).

- ✓ إجراءات الحصول على أدلة التخطيط: تشمل أدلة التدقيق و التفتيش و الملاحظة و الاستفسار والمصادقات والحساب والإجراءات التحليلية، لذلك فان اختيار الإجراءات المناسبة هي مسالة تعتمد على الحكم المهني حسب الظروف، وتطبيق هذه الإجراءات مرتبط دائما بانتقاء البنود للاختيار من المجتمع.

3- إجراءات انتقاء بنود الاختبار لجمع أدلة التدقيق[1]:

يجب على المدقق عند تصميم إجراءات التدقيق أن يحدد الوسائل المناسبة لانتقاء بنود الاختبار، ووسائل الفحص المتوفرة للمدقق هي:

- ✓ انتقاء كفاءة البنود100%،
- ✓ انتقاء بنود معينة،
- ✓ المعاينة في التدقيق.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن انتقاء أي من الطرق للاستعمال يعتمد على الظروف، وتطبيق أي واحد أو مزيج مما ذكر أعلاه قد يكون ملائما في ظروف معينة و بعد تحديد أي وسيلة أو مزيج من الوسائل للاستعمال على ضوء المخاطر المتعلقة بالتقييم على أساس مخاطر البيان الكاذب الحالي المتعلق بالفحص والاختبار وكفاءة التدقيق، يحتاج المدقق إلى الاقتناع بان الطرق المستعملة فعالة لتوفير أدلة الإثبات الكافية و المناسبة لتلبية أهداف الاختبار لإجراءات التدقيق،

[1] أحمد حلمي جمعة ، التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ،ص،407

3-1 انتقاء كفاءة البنود : قد يرى المدقق انه من الأفضل أن يفحص بنود المجتمع بالكامل و الذي يكون رصيد حساب او صنف عمليات ، وفحص 100%مستبعد في حالات اختبارات الرقابة.

3-2 انتقاء بنود معينة: استنادا على عوامل فهم المدقق للمنشاة و المخاطر المقيمة للبيانات المادية الكاذبة يختار أصناف من المجتمع ليجري عليه الاختبار، وانتقاء بنود معينة معرض لمخاطر عدم المعاينة.

و في الوقت الذي يكون فيه هذا الفحص وسيلة كافية عادة لجمع أدلة التدقيق إلا انه لا يشكل معاينة تدقيق، و الإجراءات المطبقة لا يمكن تعميمها على المجتمع كله.

3-3 المعاينة في التدقيق: يمكن تطبيق المعاينة في التدقيق على رصيد حساب و بند عمليات باستعمال الطريقة ألإحصائية أو الغير إحصائية لما يراه أسلوبا كفئا للحصول على أدلة تدقيق مناسبة لظروف معينة.

عند تطبيق المعاينة الإحصائية يمكن تحديد حجم العينة باستعمال إما نظرية الاحتمال أو الحكم المهني، هذا علاوة على أن حجم العينة ليس معيارا للتمييز بين طريقتي المعاينة الإحصائية و الغير إحصائية، حيث إن حجم العينة هي محصلة عوامل عديدة، وإذا تشابهت الظروف فان الأثر على حجم العينة سيكون متشابها بغض النظر عما إذا كان قد تم انتقاء الطريقة الإحصائية أو غير الإحصائية.

4-: إجراءات تصميم وتقييم عينات التدقيق[1]:

عند تصميم عينة تدقيق يجب على المدقق ما يلي:

4-1 : أهداف الاختيار:

- ✓ يجب أن يراعي المدقق الأهداف المعينة التي يراد تحقيقها،
- ✓ إجراءات التدقيق التي هي الأفضل لتحقيق هذه الأهداف،
- ✓ طبيعة أدلة التدقيق المطلوبة وإمكانية ظروف اخطأ،
- ✓ النظر في ماهية الحالات التي تشكل خطأ،
- ✓ هم الخطأ ضروري للتكفل بجميع هذه الحالات.

لذلك يقوم المدقق، عند إجراء اختبار للرقابة وبصورة عامة بتقييم أولي لمعدل اخطأ الذي يتوقع ان يجده في المجتمع الذي سيختبره ومستوى مخاطر الرقابة.

[1] أحمد حلمي جمعة، التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ،ص،ص،413،418

4-2 : خصائص المجتمع: على المدقق أن يتأكد أن المجتمع:

- ✓ مناسب الأهداف إجراءات المعاينة التي ستأخذ في الاعتبار اتجاه الاختبار،
- ✓ الاكتمال وذلك بالحصول على أدلة تحقيق واكتمال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات في المنشاة عندما تستخدم هذه المعلومات في أداء إجراءات تدقيق لضمان أن المعلومات كاملة ودقيقة بشكل كافي.

4-3 : الطبقيـــــــــة:

قد تتحسن كفاءة التدقيق إذا قسم المجتمع إلى مجتمعات فرعية محددة، لها خاصيات معينة، و بالتالي يكون في الإمكان تصغير حجم المعاينة بدون زيادة تناسبية في مخاطر المعاينة، و لكن لابد من أن يكون التقسيم محدد بدقة بحيث لا تنتمي وحدة المعاينة لأكثر من طبقة واحدة وذلك لما يلي:

- ✓ عند أداء اختبار التفاصيل كثيرا ما يتم تقسيم فئة المعاملات أو رصيد الحساب حسب قيمته النقدية، وهذا من شانه ان يتيح توجيه جهد تدقيق اكبر إلى البنود ذات القيم الأكبر التي من الممكن أن تحتوي على اكبر إمكانية خطأ من ناحية المبالغة فيها، وبالمثل من الممكن تقسيم مجتمع حسب خاصية معينة تدل على مخاطر أعلى للخطأ،
- ✓ إن نتائج إجراءات التدقيق المطبقة على عينة من البنود ضمن طبقة stratumيمكن فقط توقعها للبنود التي تكمل هذه الطبقة، وللحصول على استنتاج بشان المجتمع بكامله فان على المدقق الأخذ بالاعتبار مخاطر الأخطاء الجوهرية فيما يتعلق بأية طبقات أخرى تكمل المجتمع بكامله.

4-4 انتقاء القيمة المرجحة:

عادة ما يكون كافيا في الاختبار الجوهري خاصة في اختبار المغالاة هي تحديد وحدة المعاينة كوحدات نقدية كل على إنفراد كالدينار مثلا التي تكون منها رصيد الحساب أو صنف العمليات، فبعد اختيار الوحدات النقدية المعينة من المجتمع .

4-5: حجم العينـــــة:

عند تحديد العينة يجب على المدقق أن يؤخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت مخاطر ألعينة قد انخفضتإلى ادني مستوى مقبول، حيث يتأثر حجم العينة بمستوى مخاطر المعاينة الذي يرغب المدقق في قبوله وكلما

كانت المخاطر التي يرغب في قبولها اقل كلما يجب أن يكون حجم العينة اكبر، وعموما يمكن تحديد حجم العينة بتطبيق القاعدة الإحصائيةأو بالحكم المهني في ظل الظروف الموجودة.

4-6 انتقاء العينـــــة:

يجب على المدقق أن يختار العينة على أساسأن هناك فرصة لكافة وحدات المعاينة ليقع عليها الاختيار، وتتطلب المعينة الإحصائيةأن يتم انتقاء بنود العينة عشوائيا حتى يكون لكل وحدة معاينة فرصة معلومة للانتقاء، وقد تكون وحدات المعاينة أصناف مادية (الفواتير) آو وحدات نقدية.

- ✓ طريقة الاختيار العشوائي للعينة: أي استعمال مولد أرقام عشوائية بالحاسوب أو جداول الأرقام العشوائية،
- ✓ طريقة الاختيار المنتظم للعينة: وفيها تقسم وحدات المعاينة في المجتمع طبقا لحجم العينة وذلك لتوفير فاصل معينة، ولتكن 50، وتكون 50 الأولى هي نقطة البداية وبذلك يقع يقع الاختيار على كل نقطة 50 بعد ذلك،
- ✓ طريقة الاختيار بالمصادفة للعينة: حيث يختار المدقق العينة بدون إتباع أسلوب مخطط كما يتفادى الانحياز المقصود أو إمكانية التنبؤ مثلا: تفادي صعوبة وجود البنود، أو اختيار أو تفادي أول أو أخر قيد في الصفحة، و بذلك يضمن أن فرصة الاختيار متوفرة لجميع البنود،
- ✓ طريقة اختيار مجموعة أو مجموعات من البنود من المجتمع: لا يعمل عادة فبأي معاينة التدقيق لان اغلب المجتمعات موضوعة بشكل يكون فيه البنود متتالية ذات خواص متشابهة مع بعضها البعض، ولكنها ذات خواص تختلف مع غيرها في مواقع أخرى من المجتمع، و بالرغم من أنها قد تكون في ظروف ما مناسبة كإجراء تدقيق لفحص مجموعة بنود إلا أنها نادرا ما تكون كأسلوب لاختيار عينة عندما ينوي المدقق الحصول على استنتاج صالح على المجتمع كله استنادا على العينة.

4-7- تقييم نتائج العينـــات:

على المدقق أن يقيم نتاج العينة للبت فيما إذا كان التقييم الأولي لخواص المجتمع ذات العلاقة قد اكد او انه يحتاج الى تنقيح، وفي حالة اختبارات الرقابة فان معدلا عاليا من الخطأ في العينة غير متوقع قد يؤدي إلى زيادة في مستوى مخاطر الرقابة ما لم يتم الحصول على مزيد من الإثبات يدعم التقييم الأولي.

طلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاءالمحتملة،وان يقوم بأي تعديلات ضرورية.

تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافيةفي حالة اختبارات أنظمة الرقابة يمكن للمدقق زيادة حجم العينة او اختبار رقابة بديلة أو تعديل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة.

ينظر فيالآثار على تقرير المدقق.

5- : إجراءات استخدام العينات غير الإحصائية[1]Non statistical Sampling:

يعتمد أسلوب العينات غير الإحصائية في التدقيق على الحكم الشخصي للمدقق وطبقا لمعلوماته عن المجتمع المراد فحصه، وبالتالي فإن هذا النوع من العينات لا يستخدم أي أسلوب رياضي أوإحصائي كما انه لا يمكن قياس خطأ المعاينة عند تطبيقه، ولذلك فإن مهمة العينات غير الإحصائية هي تحديد حجم العينة:

- تحديد هدف فحص العنصر المحاسبي .
- تحديد العوامل التي تؤثر في نطاق الفحص .
- تحديد نوع التدقيق تفصيلي، تحليلي أم الاثنين معا.
- تحديد ما إذا كان سيقوم بفحص كل المجتمع أو سيتبع أسلوب العينات غير الإحصائية عند القيام بفحصه.

وإذا قرر المدقق استخدام نظام العينات غير الإحصائية فعليه أن يحدد العناصر التالية:

- ✓ تحديد حجم العينة،
- ✓ اختيار عناصر العينة،
- ✓ فحص العينة المختارة بإجراءات التدقيق،
- ✓ تقييم نتيجة العينة.

وإذا اكتشف أن هناك أخطاء جوهرية أو أمور غير عادية عند فحصه العينة المختارة فإنه يفترض أن هذه الأخطاء موجودة في بقية عناصر العينة، مع مراعاة أن يأخذ المدقق في الحسبان عدة عوامل منها:

- ✓ إجراءات التدقيق الأخرى التي سوف تستخدم ،

[1] أحمد حلمي جمعة، التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ،ص،422 .

- ✓ الخطأ المتعلق بالأهمية النسبية،
- ✓ مدى تكرار الخطأ،
- ✓ تقسيم المجتمع المراد فحصه إلى مجموعات متجانسة.

الخطر المقدر– خطأ الأهمية النسبية: ويعني ذلك أنه كلما زاد حجم العينة كلما قل خطر استخدام العينات، أما إذا كان الخطأ المقدر مساويا لخطأ الأهمية النسبية يجب على المدقق أن يفحص بعض العناصر الأخرى بالإضافة إلى العينة المختارة حتى يمكنه الحصول على تأكيد يشير إلى أن الخطأ الحقيقي في الحسابات أو الأرصدة أقل من خطأ الأهمية النسبية.

ويعتمد المدقق في الولايات المتحدة الأمريكية عند تحديد حجم العينة غير الإحصائية على استخدام النموذج التالي:

- ✓ تقسيم درجة التأكد المرغوبة في التدقيق عند تحديد حجم العينة كما يلي:

- مستوى عال من التأكد : يعتمد قليلا أو لا يعتمد إطلاقا على نظام الرقابة الداخلية أو على أي إجراءات أخرى،
- مستوى معتدل من التأكد : يعتمد إلى حد ما على نظام الرقابة الداخلية وبعض الإجراءات الأخرى،
- مستوى منخفض من التأكد: يعتمد على نظام الرقابة الداخلية و بعض الإجراءات الأخرى.

6 – إجراءات استخدام العينة الإحصائية[1]:

يهدف الاختيار الإحصائي للعينة مساعدة المدقق في اختيار المفردات التي ستدخل في العينة، لذلك من الضروري أن يقوم المدقق بالقياس الإحصائي للعينة حيث انه يمكنه من خلال القياس تحديد حجم العينة وتقييم نتائجها، وتوجد عدة طرق للقياس الإحصائي أهمها

- ✓ أسلوب معاينة الصفقات: ويعني هذا الأسلوب قيام المدقق بمعرفة عدد مفردات العينة، وذلك من خلال حدود خطأ معياري معين ومستوى ثقة معين، لذلك يمكن للمدقق استخدام هذا ألأسلوب لتحديد معدل الحدوث المتوقع معدل خطأ المجتمع في العناصر التالية:

- فواتير البيع التي لم تسعر تسعيرا سليما.
- فواتير الشراء التي ليس لها مستندات مؤيدة .
- سحب شيكات بدون توقيع المختصين.

[1] أحمد حلمي جمعة، التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ،ص 429

و بالتالي فإن هذا ألأسلوب ينفذ على أساس الوحدة، ولذلك تكون النتيجة في شكل عدد من التوقعات او المستندات التي تم فحصها، ويعني ذلك ان النتيجة لن تكون في صورة قيمة نقدية.

المبحث الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

1- قبول المهمة وبداية العمل[1]

على محافظ الحسابات التأكد من:

-سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات

-كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية، إن وجدت

-إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه،

-إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه،

-إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه ، عليه الاتصال به ومعرفة الأسباب ،

-عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه،

- يعين من طرف الجمعية التأسيسية ويمضي، في هذه الحالة ، القانون التأسيسي للشركة ، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعيا مع عبارة' قبول المهمة' ويعلن عن قبوله كتابيا في حالة حضوره الجمعية ،

-ومهما يكن ، عليه التصريح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونا وتنظيميا،التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسئولي المؤسسة التي سيراقبها،

-يشعر مسئولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم،

-يرسل رسالة إلى مسئولي المؤسسة يبين فيها الكيفية التي ستنجز بها المهمة(مسئوليته ، المهمة المتدخلون ، معايير العمل ، فترات التدخل والمدة الزمنية القانونية لتقديم التقارير ، الأتعاب)،

-عليه الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده إنجاز مهمته،

-على الزميل السابق، تضامنا ، أن يسهل مهمة زميليه الجديد،

-في حالة تعدد محافظي الحسابات ، في المؤسسة المعين فيها ، على كلي واحد احترام هذه الشروط ، وكأنه موجود بمفرده،

[1]محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات، من النظرية إلى التطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية،ص29

–في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية، أو لأسباب أخرى، عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك في خلال 15 يوما،

–إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة.

2- ملفات العمل [1]

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي ، وبدونهما لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي المدعم بالأدلة ، حول الحسابات التي فحصها. وجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات ، ودليل على اتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

2-1: الملف الدائم (Dossier permanent):

إن محتوى هذا الملف وتنظيمه ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة وكذا تنظيم مكتب المراجع ، يمكن أن يتضمن النقاط التالية:

– عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة(بطاقة فنية لها ووحداتها ، التنظيم العام ، الوثائق العامة)،

– نظام المراقبة(كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام،استمارات المراقبة الداخلية..الخ)،

– معلومات محاسبية ومالية(مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية ، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية ، حجم العمليات بحسب طبيعتها ، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات ، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة ، السياسة المالية ، وضعية الخزينة والتمويل ،)

– معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية(القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة ، محاضر اجتماع مجالس الإدارة الجمعيات العامة ، تقارير محافظي الحسابات السابقين إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية،

[1] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات، من النظرية إلى التطبيق، ص30

-خصوصيات اقتصادية وتجارية(قطاع النشاط ، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية).

وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره ، حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير.

2-2: الملف السنوي Dossier annuel)،(d'audit :

يتضمن هذا الملف عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة، ومحتواه يتمثل في النقاط التالية:

- تنظيم وتخطيط المهمة(البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين(تاريخ ، فترة الزيارات ومكانها، تواريخ تقديم التقارير)،
- تقييم نظام الرقابة الداخلية(شرح الأنظمة، استمارات المراقبة الداخلية، تقييم إجراءات طرق المحاسبة، أوراق العمل(العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة)، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وآثارها على برنامج مراقبة الحسابات)،
- مراقبة الحسابات السنوية(برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة، الوثائق(أو نسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة)
- تدقيقات خاصة أو قانونية(فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، المصادقة على ال5 أو ال 10الأجور الأعلى الأولى ، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص الأحداث(العمليات) ما بعد الميزانية الختامية،
- وثائق عامة(الرسائل المتبادلة مع المؤسسة ،ملاحظات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين خاصة تلك التي لها آثرها على حسابات الدورة، أجوبة طلبات المصادقة الآتية من المتعاملين نسخ من المحاضر).

إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب المراجع، على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

3- التقارير:

تتمثل مهام محافظ الحسابات في المصادقة على الحسابات السنوية، تدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات و إعطاء الرأي حوله و الإعلان عن النقائص الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.[1]

وعلى المحافظ في نهاية هاته المهام كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات ، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية. و يحمل التقريران التاريخ والإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين. كما على المراجع إلقاء كلمة على مجلس الإدارة في اجتماعه حول الحسابات السنوية، ويفضل أن تكون مكتوبة وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية:

- .معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته،
- .نقاط الضعف نظام الرقابة الداخلية التي وقف عليها أثناء عمله،
- .العناصر التي احتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها،
- .ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية،
- .الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة ،
- .العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه،
- .حوصلة لكل ما سبق وخاصة آثار ذلك على النتيجة.

3-1 التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية:

يتضمن التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية ما يلي :

- .التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات،
- .التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة،
- .الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق،
- .التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة،
- .عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة ،
- .المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة،

[1] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات ، مرجع سابق، ص31

- .خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.

يجب على المراجع إعطاء رأيه حول قائمة الخمس أو العشر موظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة والمدفوعة خلال الدورة محل المراجعة، والأوضاع التي يمكن أن تهدد الاستمرار في النشاط، بالإضافة إلى المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في الشركة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية .

- ✓ تعني المصادقة بدون تحفظ (Certification sans réserve) أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات،
- ✓ وتعني المصادقة بتحفظ ((Certification avec réserve(s) أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها،
- ✓ أما رفض المصادقة (Refus de certification) فيعني أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها.وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة لوجود عراقيل حالت دون استطاعة المراقب القيام بمهمته أو رفض المسئولين القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع.

- في حالة رفض المصادقة من طرف المراجع يجب عليه تقديم البراهين و الأسباب بالتفصيل إن رفض المصادقة على الحسابات يكون لسببين اثنين هما عدم الموافقة (Désaccord) وعدم اليقين (Incertitude) .

3-2: التقرير الخاص

يتعلق التقرير الخاص بالإتفاقيات القانونية المبرمة خلال الدورة و التي صرح بها للمراجع و يتضمن ما يلي :

- قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين،
- قائمة المستفيدين منها ، شروط إبرامها، الرأي حولها،

قبل كتابة التقرير الخاص من طرف المراجع عليه التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يعلم بها، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية. وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة، عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات .

- على المراجع كذلك كتابة تقرير خاص لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حوله زيادة رأس المال ، وتقرير حول توزيع تسبيقات حول الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة ...الخ.

4 – التصرح بالأعمال غير الشرعية

العثور على أعمال غير شرعية أثناء قيام محافظ الحسابات بعملية المراجعة أمر وارد، وحماية لمصالح المساهمين ودفاعا على حقوق المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية ، على المراجع باعتباره مساعدا للعدالة أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن ،على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين[1]

. وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض حسب المادة 715 مكرر الفقرة 10 من المرسوم08 –93 لعقوبة السجن لمدة تتراوح ما بين سنة و5 سنوات ، وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 و500.000 دينار أو إحداهما.

يجب توفر العنصرين المادي و الإرادي في عمل الغش، أي قيام الفاعل بالعمل مع الإرادة والشعور بالصفة غير الشرعية للعمل المنجز، وقبل جزم محافظ الحسابات بوقوع عملية غش التأكد من:

- أن العمل معتبر وأنه ليس خطأ أو سهوا من طرف مرتكبه،
- آثار الفعل والهدف منه،
- التعرف على الأشخاص المسئولين عن ارتكابه.

يقوم محافظ الحسابات بتبليغ وكيل الجمهورية كتابيا بواسطة رسالة مؤرخة وممضاة من طرفه مقابل وصل يثبت وصولها .

[1] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات، مرجع سابق، ص 35

5- مسلك محافظ الحسابات

مراقبة شرعية وصدق الحسابات ، التأكد من احترام القوانين والقواعد التنظيمية من طرف المؤسسة موضوع المراقبة والتصريح بالرأي و تقديم ملاحظات للمساهمين و المسؤولين ، هي المهام الرئيسية لمحافظ الحسابات ، و لقيامه بها وجب عليه سلك هذا النهج المتكون من ثلاث مراحل :

5-1 المرحلة الأولى :

و تتضمن هذه المرحلة نقطتين أساسيتين هما:

- التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته،
- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة موضوع الدراسة تخص:
  - ✓ طبيعة النشاط،
  - ✓ هيكل الشركة أو المجمع،
  - ✓ تنظيمها الإداري والمحاسبي و سياستها،
  - ✓ وجود نظام الرقابة الداخلية الأساسية،
  - ✓ تدخل محترفين من خارج المؤسسة.

وهذا ما يمكنه ، بعد إنجاز هذه المرحلة ، من تحضير الملف الدائم وبرنامج عمله العام

5-2 المرحلة الثانية :

ويتم فيها فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و التأكد من أن هذا الأخير يسمح بإعداد قوائم مالية ذات درجة عالية من حيث الثقة و التأكد كذلك من احترام ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني من مبادئ أساسية منها استمرارية الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، استمرارية النشاط التكلفة التاريخية، عدم المقاصة بين الحسابات ، الحيطة والحذر...الخ

5-3 المرحلة الثالثة :

إنها مرحلة فحص الحسابات ، وهي مرحلة قد تتسع أو تضيق الأشغال فيها بحسب النتائج التي توصل إليها المراقب في المرحلتين السابقتين.

على المراقب في هذه المرحلة مراجعة عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج ، وذلك باستعمال تقنيات السبر (Techniques de sondage) وإتباع النهج الذي يراه مناسبا لذلك والذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة إثبات.

6 – مسؤوليات محافظ الحسابات

وهي ثلاثة أنواع من المسؤوليات نذكرها كما يلي[1] :

6-1 : المسؤولية المدنية :تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي :

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية،
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات،
- ربطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

6-2 : المسؤولية الجزائية : و تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات :

- تآمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قراؤات 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 عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة،
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

6-3 : المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الانذار،
- التوبيخ،
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر،
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها[2].

[1] نسرين حشيشي،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2011/2010 ص18

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 ، **مرجع سابق**، المادة 63 ، ص 10

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل نستنتج أن محافظ الحسابات يلعب دورا كبيرا في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات و ذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وإنتظامية الحسابات السنوية و مدى صدقها في التعبيير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة و يشترط في محافظ الحسابات أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل عليه القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطرف ذات المصالح بوضعية المؤسسة.

تمهيد

بعد تطرقنا في الجانب النظري للموضوع إلى معايير التدقيق الدولية ،الإطار النظري لمهنة محافظة الحسابات و الخطوات المتبعة من طرف محافظ الحسابات أثناء قيامه بعملية التدقيق سنحاول في هذا الفصل توضيح أثر معايير المراجعة الدولية على عمل محافظ الحسابات عن طريق طرح جملة من الأسئلة في شكل إستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و أساتذة جامعيين مختصين في مادة المحاسبة و بعض المسيرين في شركات مختلفة ثم تحليل إجابات هذ الإستبيان .

المبحث الأول : منهجية الدراسة و تحليل البيانات واختبار الفرضيات

سوف نتناول في هذا المبحث معرفة المنهج المستخدم في الدراسة وكذا أساليب جمع البيانات ثم نقوم بعملية التحليل الإحصائي للبيانات بالإعتماد على برنامج SPSS و أخيرا معالجة و تقييم الفرضيات إلى أبرز النتائج المستخلصة .

1 منهجية الدراسة :

1 -1 أهمية الدراسة الميدانية : تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال :

- ✓ كونها تقييما لمعايير المراجعة الدولية الصادرة من طرف لجنة ممارسات التدقيق الدولية .
- ✓ توضح منهجية للمهتمين في هذا المجال حول تأثير معايير المراجعة الدولية على عمل محافظ الحسابات .

1 -2 فرضيات الدراسة : تسعى الدراسة الحالية الى اختبار الفرضيات :

- **الفرضية الأولى:**

✓ H0: لا تساعد معايير التدقيق الدولية على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة

✓ **H1:** تساعد معايير التدقيق الدولية على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة

- **الفرضية الثانية:**

✓ H0: لا تعمل معايير التدقيق الدولية على تحسين عملية التدقيق

✓ **H1:** تعمل معايير التدقيق الدولية على تحسين عملية التدقيق

- **الفرضية الثالثة:**

✓ H0 : تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية دون الإعتماد على محافظي الحسابات

✓ **H1:** تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية اعتمادا على محافظي الحسابات

- **الفرضية الرابعة:**

✓ H0 : يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله

✓ **H1: لا** يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله

حدود الدراسة :

1 3 1 المجال المكاني : اقتصرت الدراسة على مجموعة من الأخصائيين في المحاسبة – مدينة بسكرة – .

المجال الزمني : لقد تمت الدراسة من 10 أفريل 2015 إلى 21 أفريل 2015 وهو الوقت الذي لزم لتوزيع الاستبيانات .

2- تصميم الدراسة الميدانية :

2-1 مجتمع و عينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين وأساتذة جامعيين في مادة المحاسبة و مسيريين في مؤسسات مختلفة بمدينة بسكرة ، ونظرا لقيود الوقت والتكلفة، وأخذا بعين الاعتبار ما تحتويه استمارة الاستبيان من أسئلة كثيرة تتطلب وقتا طويلا نسبيا للاجابة عليها، فقد تم استخدام أسلوب العينة التحكيمية (القصدية) وذلك بتوزيع 50 إستمارة إستبيان على مجتمع الدراسة حيث تم استرداد 39 منها ، و بعد مراجعة الاستبيانات المسترجعة تم استبعاد 6 استمارات لعدم إكتمالها أو لتناقض البيانات المدونة فيها من سؤال الى أخر ، وتم اعتماد 33 استمارة لغرض التحليل الاحصائي أي نسبة 66% من إجمالي الاستبيانات الموزعة .

2-2 أدوات جمع البيانات : تم خلال هذا البحث الإعتماد على الإستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية نظرا لانتشار استعماله في هذا النوع من البحوث ، و فيما يتعلق بتصميم استمارة الإستبيان فقد تم تقسيمها إلى قسمين تمثلا فيما يلي :

2-2-1 : البيانات الشخصية و الوضيفة لمجتمع الدراسة.

2-2-2 : محاور الإستبيان

و يتكون من :

2-2-2-1 : عبارات حول معايير المراجعة الدولية

2-2-2-2 : عبارات حول محافظ الحسابات

2 2 2 3 : عبارات حول تأثير معايير المراجعة الدولية على عمل محافظ الحسابات

2 3 الأساليب الاحصائية المستخدمة في البحث :

من أجل تحليل البيانات تم جمعها من خلال قوائم الاستبيان ، تمت الاستعانة ببرنامج SPSS بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية التي من شأنها الإجابة على فرضيات البحث و الإشكالية الرئيسية و هي التكرارات ، و النسب المئوية ، و المتوسط الحسابي ، والإنحراف المعياري ، إختبار الارتباط و الإختبار الخطي البسيط .

2-4: ثبات أداة الدراسة :

للتأكد من ثبات الاستمارة و مصداقيتها و ذلك لامكانية تطبيقها على دراسات أخرى تم حساب معامل " كرونباخ ألفا " (cronbach alpha) و يمكن عرضه في الجدول التالي :

الجدول رقم 3: معامل ألفا كرونباخ للعبارات

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
17	**0,625**

المصدر : من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSS19

من الجدول أعلاه نلاحظ بأن معامل " ألفا كرونباخ " قد بلغ 62.5 % و هي نسبة مقبولة بدرجة كبيرة و هذا يدل على أن العبارات متسقة داخليا و بالتالي يمكن الاعتماد على الاستبيان في الإجابة على الفرضيات المطروحة .

3- تحليل البيانات و اختبار الفرضيات :

هنا نقوم بالإحاطة بكل جوانب الدراسة الإحصائية ، بدءا من الخصائص الديمغرافية للعينة إلى تحليل الإجابات على المحاور الثلاثة ثم اختبار صحة فرضيات الدراسة من خلال نتائج التحليل .

3-1: عرض النتائج و تحليلها

1 وصف عينة الدراسة :

الجدول رقم 4 : توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	22	% 66.7
أنثى	11	% 33.3
المجموع	33	% 100

المصدر : من اعداد الطالب حسب إجابات الأخصائيين في المحاسبة

يمثل الجدول تصنيف أفراد العينة حسب الجنس حيث تمثل أكبر نسبة للذكور 66.7 % ، بينما الاناث بنسبة 33.3 %

الجدول رقم 5 : توزيع العينة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	5	% 15.2
من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	23	% 69.7
من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	4	% 12.1
50 سنة فأكثر	1	% 3.0
المجموع	33	% 100

المصدر : : من اعداد الطالب حسب إجابات الإستبيان

يمثل الجدول توزيع لأفراد العينة حسب الأعمار ، حيث تمثل أكبر نسبة للفئة الثانية (30-40) بنسبة 69.7 % و أقل نسبة للفئة الرابعة (50 سنة فأكثر) بنسبة 3.0 %.

الجدول رقم 6 : توزيع العينة حسب متغير المؤهلات العلمية

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
تقني سامي	**4**	**% 12.1**
ليسانس	**14**	**% 42.4**
ماجستير	**13**	**% 39.4**
دكتور	**2**	**% 6.1**
المجموع	**33**	**% 100**

المصدر : : من اعداد الطالب حسب إجابات الإستبيان

من الجدول السابق لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي ، نلاحظ أن أكبر نسبة أنسبت لمستوى ليسانس 42.4 %، بينما أقل نسبة لمستوى دكتور 6.1 %.

الجدول رقم 7 : توزيع العينة حسب مجال الوظيفة الحالية :

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ	12	% 36.4
مراجع	1	% 3.0
محافظ حسابات	1	% 3.0
مسير	8	% 24.2
محاسب معتمد	3	% 9.1
وظيفة أخرى	8	% 24.2
المجموع	**33**	**% 100**

المصدر : : من اعداد الطالب حسب إجابات الإستبيان

من الجدول السابق لتوزيع أفراد العينة حسب مجال الوظيفة الحالية ، نلاحظ أكبر نسبة كانت لوظيفة الأساتذة 36.4 %، بينما أقل نسبة لوظيفتي لمراجع و محافظ الحسابات بنسبة 3.0% لكليهما.

الجدول رقم 8 : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	7	% 21.2
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	17	% 51.5
أكثر من 10 سنوات	9	%27.2
المجموع	33	% 100

المصدر : : من اعداد الطالب حسب إجابات الإستبيان

يمثل الجدول تصنيف أفراد العينة حسب سنوات الخبرة حيث تمثل أكبر نسبة للفئة (5- 10) ، بينما أقل نسبة كانت لفئة أقل من 5 سنوات خبرة بنسبة 21.2 %

الجدول رقم 9: المتوسطات و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة للعبارات المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية :

المحور الأول : معايير المراجعة الدولية		درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
العبارة 1: معايير المراجعة الدولية من شأنها أن تحسن عملية التدقيق أكثر من قبل	التكرار	10	20	2	0	1	4.15	0.795
	النسبة المئوية	30.3	60.6	6.1	0	3.0		
العبارة 2 : تتضمن معايير المراجعة الدولية مجموعة من المعايير تساهم في تحسين المعلومات المحاسبية والمعلومات المالية.	التكرار	4	28	1	0	0	4.09	0.384
	النسبة المئوية	12.1	84.8	3.1	0	0		
العبارة 3 : ترى أن المعايير المحاسبية الدولية تتضمن معايير أفضل من تلك التي كانت تطبق من قبل.	التكرار	7	23	3	0	0	4.12	0.545
	النسبة	21.2	69.7	9.1	0	0		

	المئوية							
العبارة 4 : بإمكان المؤسسات في جميع دول العالم تطبيق معايير المراجعة الدولية .	التكرار	1	11	1	20	0	2.79	1.023
	النسبة المئوية	3.0	33.3	3.0	60.7			
العبارة 5 : معايير المراجعة الدولية تساهم في الحد من المشكلات المحاسبية الدولية.	التكرار	4	13	15	1	0	3.61	0.747
	النسبة المئوية	12.1	39.4	45.5	3.0	0+		

المصدر : من اعداد الطالب حسب المعالجة الاحصائية للإستبيان

الجدول رقم 10: المتوسطات و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة للعبارات المتعلقة بمحافظ الحسابات

المحور الثاني : محافظ الحسابات		**درجة الموافقة**					**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**
		موافق بشدة	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**		
العبارة 1 : تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية اعتماداعلى محافظي الحسابات.	التكرار	4	22	6	1	0	3.88	0.650
	النسبة المئوية	12.1	66.7	18.2	3.0	0		
العبارة 2 : محافظ الحسابات في الجزائر يتمتع باستقلالية تامة في أداء مهنته.	التكرار	2	15	3	12	1	3.15	1.093
	النسبة المئوية	6.1	45.5	9.1	39.4	3.0		
العبارة 3 : ترى أن تكوين محافظ الحسابات يسمح له بأداء عمل المراجعة على أحسن وجه.	التكرار	5	14	13	1	0	3.70	0.770
	النسبة المئوية	15.2	42.4	39.4	3.0	0		
العبارة 4 : محافظ الحسابات في الجزائر	التكرار	4	28	0	1	0	4.06	0.496

هو الشخص المخول بأداءعمل المصادقة على القوائم المالية.	النسبة المئوية	12.1	84.4	0	3.0	0		

المصدر : من اعداد الطالب حسب المعالجة الاحصائية للإستبيان

الجدول رقم 11: المتوسطات و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة للعبارات المتعلقة بتأثيرمعايير المراجعة الدولية على عمل محافظ الحسابات

المحورالثالث : تأثير معايير المراجعة الدولية على عمل محافظ الحسابات		درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
العبارة1: إن اعتماد محافظ الحسابات علىمعايير المراجعة الدولي ستسهل له عملية المراجعة.	التكرار	4	28	1	0	0	4.09	0.384
	النسبة المئوية	12.1	84.8	3.0	0	0		
العبارة2: يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله	التكرار	0	10	7	16	0	2.82	0.882
	النسبة المئوية	0	30.3	21.2	48.5	0		
العبارة 3: معايير المراجعة الدولية أثرت وبشكل إجابي في عمل محافظ الحسابات	التكرار	0	22	3	8	0	3.42	0.867
	النسبة المئوية	0	66.7	9.1	24.2	0		
العبارة4 : في رأيك تطبيق محافظ الحسابات لمعايير المراجعة الدولية حسن من عملية مراجعة الحسابات.	التكرار	2	16	18	3	0	3.58	0.663
	النسبة المئوية	6.1	48.5	42.4	3.0	0		
العبارة5 : يعمل مراجع الحسابات على إعداد تقريره وفق معايير المرجعة الدولية	التكرار	1	11	18	3	0	3.30	0.684
	النسبة المئوية	3.0	33.3	54.5	9.1	0		
العبارة 6: بعد تطبيق المؤسسات الجزائرية لمعايير	التكرار	0	10	3	20	0	2.70	0.918

المراجعة الدولية تخلى محافظ الحسابات نهائيا على معايير المراجعة الجزائرية.	النسبة المئوية	0	30.3	9.1	60.6	0		
العبارة 7: بعد تطبيق المؤسسات الجزائرية لمعايير المراجعة الدولية تخلى محافظ الحسابات نهائيا على معايير المراجعة الجزائرية.	التكرار	1	6	16	9	1	2.91	0.843
	النسبة المئوية	3.0	18.2	48.5	27.3	3.0		
العبارة 8: تهدف معايير المراجعة الدولية إلى توحيد عمل محافظي الحسابات على المستوى الدولي .	التكرار	7	26	0	0	0	4.21	0.415
	النسبة المئوية	21.2	78.8	0	0	0		

المصدر : من اعداد الطالب حسب المعالجة الاحصائية للإستبيان

جدول رقم 12 : الارتباط

	معايير المراجعة الدولية	**محافظ الحسابات**
معايير المراجعة الدولية : معامل الارتباط	**1**	**0,572**
مستوى الدلالة		**0,05**
عدد العبارات	**33**	**33**
محافظ الحسابات : معامل الارتباط	**0,572**	**1**
مستوى الدلالة	**0,05**	
عدد العبارات	**33**	**33**

المصدر : من إعداد الطالب حسب المعالجة الإحصائية للإستبيان

من الجدول أعلاه نلاحظ أنه عند مستوى معنوية 0.05 علاقة ارتباط موجب بين معايير المراجعة و محافظ الحسابات حيث بلغت نسبة الإرتباط : 57.2% وهي نسبة مقبولة نوعا ما

3-2 : اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى : تساعد معايير التدقيق الدولية على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة

بهدف اختبار صحة الفرضية الأولى ، لابد من اختبار الفرضيتين اللتان تنصان على :

- ✓ **فرضية العدم (H0)**: لا تساعد معايير التدقيق الدولية على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة .
- ✓ **فرضية الوجود (H1)**: تساعد معايير التدقيق الدولية على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة .

من خلال الجدول رقم (09) أعلاه المتعلق بعبارات معايير المراجعة الدولية نلاحظ أن معظم الاجابات كانت بالقبول، وهذا ما لمسناه من حساب مجموع المتوسطات الحسابية مع العلم أننا استخدمنا في دراستنا سلم "ليكارت الخماسي" ، وهذا يدل على رضا أخصائيي المحاسبة و التدقيق على معايير المراجعة الدولية ومنه نرفض فرضية العدم و نقبل فرضية الوجود

H1 : تساعد معايير التدقيق الدولية على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة .

الفرضية الثانية : تعمل معايير التدقيق الدولية على تحسين عملية التدقيق

بهدف اختبار صحة الفرضية الثانية ، لابد من اختبار الفرضيتين اللتان تنصان على :

فرضية العدم (H0): لا تعمل معايير التدقيق الدولية على تحسين عملية التدقيق

فرضية الوجود (H1): تعمل معايير التدقيق الدولية على تحسين عملية التدقيق

من خلال الجدول رقم (09) أعلاه المتعلق بعبارات معايير التدقيق الدولية نلاحظ أن معظم الاجابات كانت بالقبول، وهذا ما لمسناه من حساب مجموع المتوسطات الحسابية مع العلم أننا استخدمنا في دراستنا سلم "ليكارت الخماسي" ، وهذا يدل على رضا أخصائيي المحاسبة و التدقيق على أهداف معايير المراجعة الدولية ومنه نرفض فرضية العدم و نقبل فرضية الوجود

(H1): تعمل معايير التدقيق الدولية على تحسين عملية التدقيق

الفرضية الثالثة : تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية اعتمادا على محافظي الحسابات

بهدف اختبار صحة الفرضية الثالثة ، لابد من اختبار الفرضيتين اللتان تنصان على :

فرضية العدم (H0) : تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية دون الإعتماد على محافظي الحسابات

فرضية الوجود (H1): تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية إعتمادا على محافظي الحسابات

من خلال الجدول رقم (10) أعلاه المتعلق بعبارات محافظ الحسابات نلاحظ أن معظم الاجابات كانت بالقبول، وهذا ما لمسناه من حساب مجموع المتوسطات الحسابية مع العلم أننا استخدمنا في دراستنا سلم

"ليكارت الخماسي" ، وهذا يدل على موافقة أخصائيي المحاسبة و التدقيق على أن المؤسسات تعتمد في مراجعتها لقوائمها المالية على محافظي الحسابات ومنه نرفض فرضية العدم و نقبل فرضية الوجود **(H1)**: تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية إعتمادا على محافظي الحسابات .

الفرضية الرابعة : لا يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله .

بهدف إختبار صحة الفرضية الرابعة ، لابد من إختبار الفرضيتين اللتان تنصان على :

H0: يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله

H1: لا يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله

من خلال الجدول رقم (11) أعلاه المتعلق بعبارات تأثير معايير المراجعة الدوليةعلى عمل محافظ الحسابات نلاحظ أن معظم الاجابات كانت بعدم الموافقة ، وهذا ما لمسناه من حساب مجموع المتوسطات الحسابية مع العلم أننا استخدمنا في دراستنا سلم "ليكارت ا لخماسي" ، وهذا يدل على عدم موافقة أخصائيي المحاسبة و التدقيق على أن محافظ الحسابات في الجزائر يعتمد على معابير المراجعة في أداء عمله ومنه نرفض فرضية العدم و نقبل فرضية الوجود

H1: لا يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله

خاتمة الفصل

مما سبق تناوله في الدراسة الميدانية، ومن خلال النتائج المتوصل إليها بشكل عملي لتأثير معايير التدقيق الدولية على عمل محافظ الحسابات، وذلك من خلال إجابات مجتمع الدراسة على أسئلة الاستبيان الذي تمّ إعتماده، حيث اقتصرت الدراسة على 33 استبيان صالح للتحليل الاحصائي من أصل 50، وبعد تفريغ استمارات البحث إستخدام بعض الأساليب الإحصائية ، خلصت هذه الدراسة إلى:

1 - ارتأى أفراد عينة الدراسة أن معايير التدقيق الدولية تساعد وعلى تحسين عملية التدقيق أكثر من ذي قبل ، فهي تعمل على تقليل الإختلافات بين ممارسات التدقيق بين مختلف الدول

2 - ارتأى أفراد عينة الدراسة أن محافظ الحسابات في الجزائر يتمتع بالإستقلالية التامة في آداء مهنته فهو لا يتعرض لأية ضغوطات أو تدخلات في عمله وإنما ملزم باتباع شروط ممارسة مهنة التدقيق

3 - كما خلصت الدراسة إلى إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة على أن محافظ الحسابات في الجزائرلا يعتمد على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله، حيث أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية .

الخاتمـة

إن التطور المتواصل و السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي أكسبه مكانة هامة على الصعيد الدولي، نظرا للحاجة الماسة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ، فكان من الضروري توحيد معايير التدقيق الدولية كمتمم لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الإقتصادية العالمية ، وكذا رغبة في توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة ، فكانت هذه المعايير السبيل لعديد دول العالم للرقي بالمهنة محليا ومنحها تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية ، كما تظفي معايير التدقيق الدولية أكثر مصداقية على عمل محافظ الحسابات ويصبح يتمتع بالقبول العام كما تمنحه الفرصة لتحقيق أعلى مستويات الآداء .

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة و بطوريه النظري والتطبيقي ، توصلنا إلى نتائج خاصة بإختبار الفرضيات:

- ✓ بالنسبة للفرضية الأولى: " تساعد معايير التدقيق الدولية على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة " ، نؤكد صحة الفرضية حيث أن سن معايير تدقيق دولية هو السبيل الأمثل لتقليص الفوارق في ممارسات التدقيق بين مختلف الدول.
- ✓ بالنسبة للفرضية الثانية : " تعمل معايير التدقيق الدولية على تحسين عملية التدقيق"

نؤكد صحة الفرضية حيث أن من الأهداف الرئيسية لوضع معايير تدقيق دولية هو توحيد وسائل التدقيق في مختلف الدول وإعطاء الصبغة الدولية لعملييية التدقيق وتهدف إلى إرقاء دمات التدقيق إلى مستويات أحسن .

- ✓ بالنسبة للفرضية الثالثة: " تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية اعتمادا على محافظي الحسابات " نؤكد صحة الفرضية وذلك لأن قيام المؤسسة بمراجعة قوائمها المالية و سجلاتها عن طريق محافظي الحسابات يعطي أكثر مصداقية لهذه القوائم و يمنح المزيد من الثقة .
- ✓ بالنسبة للفرضية الرابعة : " لا يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله" نؤكد صحة الفرضية حيث أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة

وفق المعايير الدولية و الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي ولا تتوفر بعد على أرضية خصبة لتطبيق معايير التدقيق الدولية .

التوصيات و الإقتراحات :

بناءا على المعلومات التي تحصلنا عليها من خلال الدراسة والمتعلقة بأثر معايير المراجعة على عمل محافظ الحسابات تمكنا من وضع مجموعة من الإقتراحات والتوصيات التالية:

- ✓ أخذ الجزائر بعين الاعتبار ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية ،
- ✓ أن تتم صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر يكون منطلقها المعايير الدولية لاختصار الوقت والاستفادة من التحولات التي شهدتها أثناء مواكبتها للتطورات الاقتصادية الدولية،
- ✓ ضرورة إعتماد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير التدقيق الدولية أثناء آداء عمله،
- ✓ إلزام المدققين على الدخول في تربصات تكوينية و الخضوع لاختبارات الهدف منها التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤوليات التدقيق .

آفاق البحث:

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال معايير التدقيق الدولية أو مهنة محافظ الحسابات لذا نقترح المواضيع الآتية :

- ✓ حاجة محافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية ،
- ✓ انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو مواكبة التطور الإقتصادي.

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، عمان، 2012
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن 2000.
3. امين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر.
5. حاتم محمد الشيشيني: أساسيات المراجعة – مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
6. حازم هاشم الالوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة طرابلس، الجزء 1، الطبعة الاولى، 2003
7. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الاردن، صص 17، 18.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
9. صديقي مسعود براق محمد انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005
10. عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري،جامعة محمد خيضر بسكرة، 06، 07 ماي 2012
11. علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية،الطبعة الرابعة،الأردن، 2012

12. عيد عامر معيوف الشمري: أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007.

13. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005.

14. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005

15. محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات، من النظرية إلى التطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية

16. محمد سمير الصبان: عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

17. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- مرجع سابق، ص 156.

18. محمود السيد الناغي: دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق، الطبعة الأولى، مصر، 2000.

19. محمود السيد الناغي، المراجعة ، اطار النظرية والممارسة، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992.

20. نور احمد: مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، الدار الجامعية، بيروت، 1984.

21. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

22. وزارة المالية،المديرية العامة للمحاسبة،المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر ،2002

الجرائد الرسمية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية (المادة 8). العدد 42
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد 7، المواد من 3 إلى 15.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جويلية 2012، العدد 42.

المجلات:

1. صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000
2. عبد الرحمان إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007.
3. Société Nationale de la Comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH, 1989

الرسائل الجامعية:

1. نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010 .
2. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر،كلية العلوم الإقتصادية ،جامعة الجزائر3 2010-2011

الكتب باللغة الأجنبية:

1. J. Renard, M, théorie et pratique de l'audit interne, édition l'organisation, 1994

مواقع الالكترونية:

1. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال: https://sqarra.wordpress.com/2008/03/01/ifac1/

الملحق الأول: قائمة استبيان

جامعة محمد خيضر بسكرة قسم العلوم التجارية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية السنة الثانية ماسترفحص محاسبي

إستبانة البحث

الأخ الكريم،الأخت الكريمة،،،

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،،،

تحية طلابية عطرة وبعد،،،

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الإستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها إستكمالاً للحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية ـ تخصص فحص محاسبي ، بعنوان :" **معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات**".

تقبلوا مني فائق التقدير والاحترام

الطالب:غراب يوسف

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة:

1 ـ الجنس:

ذكر ☐

أنثى ☐

2 ـ العمر: أقل من ☐ 30 سنة

من ☐ 30 إلى أقل من 40 سنة

من ☐ 40 إلى أقل من 50 سنة

☐ 50 سنة فأكثر

3 ـ المؤهل العلمي: تقني سامي (TS) ليسانس ☐

☐ ماجستير ☐ دكتور

4 ـ مجال الوظيفة الحالية: ☐ أستاذ مراجع ☐

مسير مدير ☐ ☐

5 ـ سنوات الخبرة: أقل من ☐ 5 سنوات

من ☐ 5 سنوات إلى 10 سنوات

أكثر من ☐ 10 سنوات

القسم الثاني: محاور الاستبانة

المحور الأول: معايير المراجعة الدولية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايي	غير موافق	غير موافق بشدة
1	معايير المراجعة الدولية من شانها أن تحسنعملية التدقيق أكثر من ذي قبل .					
2	تتضمن معايير المراجعة الدولية مجموعة منالمعايير تساهم في تحسين المعلومات المحاسبية والمعلوماتالمالية.					
3	ترى أن المعايير المحاسبية الدولية تتضمنمعايير أفضل من تلك التي كانت تطبق من قبل.					
4	بإمكان المؤسسات في جميع دول العالمتطبيق معايير المراجعة الدولية .					
5	معايير المراجعة الدولية تساهم في الحد منالمشكلات المحاسبية الدولية.					

المحور الثاني: محافظ الحسابات

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعمل المؤسسة على مراجعة قوائمها المالية اعتماداعلى محافظي الحسابات.					
2	محافظ الحسابات في الجزائر يتمتع باستقلالية تامةفي أداء مهنته.					
3	ترى أن تكوين محافظ الحسابات يسمح له بأداء عمل المراجعة على أحسن وجه.					
4	محافظ الحسابات في الجزائر هو الشخص المخول بأداءعمل المصادقة على القوائم المالية.					

المحور الثالث: معايير المراجعة الدولية واثرها على عمل محافظ الحسابات

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إن اعتماد محافظ الحسابات على معايير المراجعة الدولي ستسهل له عملية المراجعة.					
2	يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله .					
3	معايير المراجعة الدولية أثرت وبشكل إجابي في عملمحافظ الحسابات					
4	في رأيك تطبيق محافظ الحسابات لمعاييرالمراجعة الدولية حسن من عملية مراجعة الحسابات.					
5	يعمل مراجع الحسابات على إعداد تقريره وفقمعايير المرجعة الدولية .					
6	بعد تطبيق المؤسسات الجزائرية لمعايير المراجعة الدولية تخلى محافظ الحسابات نهائيا على معايير المراجعة الجزائرية.					