



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الموضوع:

مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق
المحاسبي في الجزائر دراسة ميدانية - لخبراء محاسبين لولاية
برج بوعريريج -

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

الأستاذ المشرف:

شناي عبد الكريم.

إعداد الطالب:

بن عاشور سامي.

...../2015	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2014-2015

القسم: العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أهداء

أهدي ثمرة جهدي، إلى الحنان وبر الأمان، إلى العطاء والكلمة الطيبة،
إلى من غمرتني بحبها وحنانها، كانت رمزا للصبر والعطاء، إلى من
شجعتني لأمضي قدما في الحياة، إلى من بعطفها أنارت طريق حياتي،
وشاركتني فرحتي ومسحت دمعتي، إلى من تبعت لأرتاح وشقيت لأسعد، إلى قرّة عيني وسبب
وجودي " أمي الغالية " أطال الله في عمرها وأدعو لها بالشفاء العاجل.

إلى من كان رضاه سر توفيقى ودعاؤه سر نجاحي، إلى نبض حياتي " أبي العزيز ".
إلى من دعموني وساندوني، إلى أحن وأرق وأطيب نفوس، إلى أعظم عواطف في الوجود، إلى
من وقفوا بحياتي في السراء والضراء، إلى خير الأحباب إخوتي " عمار " - " صالح " - " مهدي "،
إلى من أحمل لهما الأشواق والقلب لهما يرتاح، إلى أخواتي وأزواجهم وأولادهم " آدم " - " أية " -
" رشا " - " أبرار " .

إلى من تقاسمت معهم براءة الصبا والطفولة، وحلو الحياة ومرها، إلى من عشت معهم أسعد
لحظات حياتي، إلى " رشدي "، " محمد (AyOx) "، " حمزة "، " صديق "، " رؤوف "، " ياسين "
" رابح "، " حمزة فرطاص " .

إلى أصدقائي وزملائي وأحبابي في (الإقامة)، إلى كل من يعرف أصدقاء الغرفة 28 جناح H.
إلى كل الأصدقاء من قريب ومن بعيد والطلب والطالبات السنة الثانية الماستر دفعة

.2015/2014

" إلى كل من نسيه قلبي وذكره قلبي " .

سامي

شكر وعرفان

الحمد لله و الصلاة و السلام على سيدنا محمد و على آله و صحبه و سلم أما بعد:

أشكر الله العلي القدير على عظيم نعمته و فضله و توفيقه في إتمام هذا البحث، كما أتقدم

بخالص الشكر و التقدير إلى أستاذي المشرف على هذا البحث شئني عبد الكريم، حيث لم يبخل بجهده وعلمه، في التوجيه لما فيه صالح البحث حتى نهايته على أكمل وجه، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الممتازة، فجزاه الله عني كل خير.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا و تفضلوا

بقراءة هذا البحث و وافقوا على مناقشته و إثرائه.

وكذلك أتقدم بالشكر الى الاستاذة الفاضلة بلغروم الزهرة الذي

ساعدتني في انجاز هذا العمل.

وكذلك الشكر لكل من مد لي يد العون في جميع مراحل البحث، من قريب أو من بعيد فجزا

الله الجميع خير الجزاء و وفقهم لما يحب و يرضى، كما أوجه شكري و احترامي لجميع

أساتذة و عمال و طلبة جامعة محمد خيضر بسكرة.

و أخيرا أسأل الله الصمد أن يجعل عملي هذا خالصا لوجهه الكريم و

أن يتقبله مني و يجعله في ميزان حسناتي.

ملخص:

من خلال هذه دراستنا والتي تناولت الجانب النظري لمعايير التدقيق الدولية والتدقيق المحاسبي في الجزائر بان معايير التدقيق تحسن عملية التدقيق المحاسبي دوليا كونها إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية. اما في ما يخص التدقيق الدولي الذي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية، وفي المقابل فهو يساعد على تخطي بعض العوائق التي قد تعترض المعاملات الدولية.

ومن واقع الميداني أنه من الصعب تجسيد معايير التدقيق المحلية، التي تتماشى مع معايير التدقيق الدولية على أرض الواقع، لأنه في الحقيقة النصوص المحلية تواجه عمليا الكثير من العوائق في تطبيقها.

Résumé:

De notre étude, qui a porté sur la vérification internationale théorique aux normes vérification comptable en Algérie que les critères soigneusement une amélioration de la vérification comptable internationale qu'elle offre un cadre homogène et applicable aux niveaux professionnels internationaux. En ce qui concerne la vérification internationale grâce à une mondialisation inévitable activités frontières géographiques est sur le plan économique et l'apparition des multinationales et son rôle dans les relations internationales, en revanche il contribue à surmonter certains obstacles qui pourraient entraver les transactions internationales

الْفَهْرِس

الفهرس

الصفحة	العنوان
	شكر و عرفان
	إهداء
	الفهرس
	فهرس الجداول و الأشكال
	فهرس الملاحق
	قائمة المصطلحات والمختصرات
أ - ب	مقدمة
	الفصل الاول: معايير التدقيق الدولية.
06	تمهيد.
07	المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية.
07	المطلب الاول: مفهوم معايير التدقيق والهيئات المصدرة للمعايير.
07	الفرع 1: مفهوم معايير التدقيق الدولية.
07	الفرع 2: الهيئات الواضعة لمعايير التدقيق الدولية.
08	المطلب الثاني: أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية.
08	الفرع 1: اهداف معايير التدقيق الدولية.
09	الفرع 2: اهمية معايير التدقيق الدولية.
09	المطلب الثالث: تقسيمات معايير التدقيق الدولية.
09	الفرع 1: معايير عامة.
10	الفرع 2: معايير العمل الميداني.
10	الفرع 3: معايير التقرير.
12	المبحث الثاني: معايير المبادئ والمسؤوليات ومعايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.
12	المطلب الأول: معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي.
12	الفرع الأول: ISA200 أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة
12	الفرع الثاني: ISA 210 شروط الارتباطات بمهمة التدقيق .
14	الفرع الثالث: ISA 220 الرقابة على جودة أعمال التدقيق.
14	الفرع الرابع: ISA 230 التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق).

الفهرس

15	المطلب الثاني: معايير المسؤوليات في التدقيق المحاسبي.
15	الفرع الأول: ISA 240 الغش و الخطأ.
16	الفرع الثاني: ISA 250 دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية.
17	الفرع الثالث: IAS 300 التخطيط.
18	الفرع الرابع: IAS 315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.
19	المطلب الثالث: معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.
20	الفرع الأول: IAS 500 أدلة الإثبات في التدقيق.
21	الفرع الثاني: IAS 510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة.
22	الفرع الثالث: IAS 530 عينة التدقيق والوسائل الاختيارية.
23	المبحث الثالث: معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.
23	المطلب الأول: معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين.
23	الفرع الأول: ISA 600 الاعتماد على أعمال مدقق آخر.
24	الفرع الثاني: ISA 610 الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
25	المطلب الثاني: معايير تقرير المدقق النهائي.
25	الفرع الأول: ISA 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية.
26	الفرع الثاني: ISA 710 المقارنات .
28	الفرع الثالث: ISA 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
28	الفرع الرابع: ISA 800 تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.
30	خلاصة.
	الفصل الثاني: عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر.
32	تمهيد
33	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.
33	المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي.
33	الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق.
34	الفرع الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي.
35	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي.
35	الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي.

36	الفرع الثاني: اهمية التدقيق المحاسبي.
36	المطلب الثالث: انواع التدقيق المحاسبي.
37	الفرع الأول: من حيث الإلزام.
37	الفرع الثاني: من حيث توقيت عملية التدقيق.
37	الفرع الثالث: من حيث نطاق عملية التدقيق.
37	الفرع الرابع: من حيث القائم بعملية التدقيق.
40	المبحث الثاني: معايير التدقيق في الجزائر.
40	المطلب الاول: مفهوم معايير التدقيق في الجزائر.
40	الفرع الاول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر.
40	الفرع الثاني: مفهوم معايير التدقيق في الجزائر.
41	المطلب الثاني: اهداف معايير التدقيق في الجزائر.
41	المطلب الثالث: عرض اهم معايير التدقيق في الجزائر.
41	الفرع الاول: معايير عامة.
46	الفرع 2: معايير العمل الميداني.
50	الفرع الثالث: الأحكام المتعلقة بمعايير التقرير.
53	المبحث الثالث: عملية اجراءات التدقيق في الجزائر.
53	المطلب الاول: قبول المهمة وتقييم الرقابة الداخلية.
53	الفرع الأول: قبول المهمة.
55	الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.
57	المطلب الثاني: فحص الحسابات.
60	المطلب الثالث: اعداد التقرير والنهائي للمهمة.
60	الفرع الاول: الاجتماع النهائي.
60	الفرع الثاني: تقرير المراجعة.
61	الفرع الثالث: أنواع التقارير.
61	الفرع الرابع: المتطلبات الخاصة بعناصر التقرير.
64	خلاصة.
	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الفهرس

66	تمهيد
66	المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.
66	المطلب الأول: مجتمع الدراسة.
66	المطلب الثاني: عينة الدراسة.
67	المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة.
67	الفرع الأول: حدود الدراسة.
67	الفرع الثاني: صعوبات الدراسة.
68	المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته.
68	المطلب الأول: إعداد الاستبيان.
68	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان.
69	المطلب الثالث: تفريغ البيانات.
69	الفرع الأول: معالجة نتائج الاستبيان.
69	الفرع الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة.
75	المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.
75	المطلب الأول: المعايير الدولية للتدقيق.
75	الفرع الأول: عرض خصائص عينة الدراسة.
76	الفرع الثاني: تحليل نتائج محور الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق.
77	المطلب الثاني: أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.
79	الفرع الأول: عرض خصائص عينة الدراسة.
79	الفرع الثاني: تحليل نتائج محور الثاني لأهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.
80	المطلب الثالث: تبني الجزائر للمعايير التدقيق الدولية.
80	الفرع الأول: عرض خصائص عينة الدراسة.
82	الفرع الثاني: تحليل نتائج محور الثالث لتبني الجزائر للمعايير التدقيق الدولية.
86	خلاصة.
88	خاتمة
91	قائمة المراجع
	الملاحق

المقدمة العامة

مقدمة عامة

تعتبر مهنة المحاسبة والتدقيق إحدى المهن التي تتمتع بدور اقتصادي واجتماعي مهم على مستوى الأفراد والشركات والقطاعات من حيث توجيه قرارات تخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية، ولها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة وتزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة ومن هنا نجد أن مهنة المحاسبة والتدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للشركات .

و لكي تتحكم المؤسسة في نشاطاتها من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك و من بين أهم هذه الوسائل التدقيق أو كما يعرف بمصطلح آخر المراجعة، حيث ظهر هذا الأخير بعد ظهور النظام المحاسبي و مع كبر حجم المؤسسات الاقتصادية و رؤوس أموالها ووجب الفصل بين الملكية و التسيير و معه يظهر تخوف أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة و بمرور الزمن أصبح من المستحيل أن نجد المساهمين ليشاركون في التسيير و ذلك لما تتطلبه هذه الوظائف من كفاءات متخصصة بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات و توسع أجهزتها الإدارية فظهر التدقيق الذي يقوم به شخص محايد و مستقل سواء كان داخلي أو خارجي يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة أموالهم المستثمرة .

فإذا كان هدف المدقق أثناء تدخله هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات عن مدى شرعية و صدق الحسابات الذي يعطي المعلومات المحاسبية قوة قانونية، فالمجالات المختلفة و المتعددة أفرزت تعدد و اختلاف في أنواع التدقيق ليصل إلى مجال الحسابات الختامية و عناصر الميزانية من أصول و خصوم التي تهدف إلى تحديد الانحرافات و أسبابها و العمل على رفع المستوى الإداري و الكفافية الاقتصادية .

بناء على النهج الاقتصادي الذي سلكته الجزائر حديثاً، كان عليها الانخراط في هذه التغيرات التي مست الجوانب الاقتصادية ومحاولة التكيف مع انعكاساتها، ورغم تبني الجزائر في الفترة الأخيرة معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد، إلا أنه فيما يخص مزولة مهنة التدقيق في الجزائر فإنها بقيت تشهد قصورا، و طغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي.

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي:

إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

للإجابة على هذه الإشكالية، تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ❖ ما هو هدف من إصدار معايير التدقيق الدولية ؟
- ❖ ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وكيف ينجح المدقق في تحقيق أهدافه؟
- ❖ هل الجزائر تطبق معايير التدقيق الدولية وتعمل بها؟

الفرضيات:

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر، بالإمكان الانطلاق

من الفرضيات التالية:

مقدمة عامة

- ❖ الهدف من اصدار معايير التدقيق الدولية مكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحويلات الاقتصادية العالمية.
- ❖ إتباع المدقق للمنهجية واضحة ومتسلسلة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد بشأنها، ويتوق نجاح عملية التدقيق المحاسبي في إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها من قبل المهنيين.
- ❖ تطبيق الجزائر معايير التدقيق الدولية وتعمل بها.

أهداف الدراسة :

- من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:
- ❖ تعميق المفاهيم فيما يخص كل من التدقيق ومعايير التدقيق الدولية والمحلية.
- ❖ التعرف على واقع الاهتمام بمعايير التدقيق الدولية في الاقتصاد الجزائري.
- ❖ التعرف على مدى اعتماد المدققين على معايير التدقيق الدولية اثناء ادائهم لمهامهم.

أسباب واهمية اختيار الموضوع الدراسة:

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- ❖ حساسية الموضوع ودوره في كشف الملاحظات والاطفاء الشائعة في المؤسسات.
- ❖ اكتساب الخبرة ولو بسيطة عند المقارنة بين الجانب النظري والممارسة الفعلية للمهنة.
- ❖ الرغبة الشخصية لأن التدقيق المحاسبي يعتبر كمرحلة نهائية في مجال الدراسات المحاسبية .
- ❖ كما تكمن أهمية هذه الدراسة الى حاجة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى التطبيق المشروع والفعال لوظيفة مراجعة لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة، من أجل تحقيق أهدافها المنشودة، والتكيف مع ما يحصل من تطورات.

منهج الدراسة:

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متنوعة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في وصف التدقيق المحاسبي في ظل المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، وتحليل نتائج الاستمارة التي تم توزيعها على أفراد العينة المختارة وإجراء مقابلات شخصية مع أفراد العينة كأدوات بحث، وقد تم تفرغ و تحليل الاستمارة من خلال استخدام برنامج (SPSS) للتحليل الإحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة و الضرورية لموضوع البحث.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية متعلق بمعايير التدقيق المحلية.
- عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم.
- صعوبة في الحصول على يد المساعدة من قبل المسؤولين في هذا الموضوع.

مقدمة عامة

هيكل الدراسة:

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة، ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب الدراسة، سوف نقوم بتقسيم خطة الدراسة الى: مقدمة، ثلاثة فصول من ثلاث مباحث لكل فصل، وخاتمة.

الفصل الأول عرض معايير التدقيق الدولية و تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية، فكان المبحث الأول عبارة عن ماهية معايير التدقيق الدولية، كما تعرضنا في المبحث الثاني معايير المبادئ والمسؤوليات ومعايير الإثبات في التدقيق المحاسبي، أما المبحث الثالث اعتمد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي، اما في ما الفصل الثاني عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، و تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية، فكان المبحث الأول عبارة عن ماهية التدقيق المحاسبي، كما تعرضنا في المبحث الثاني معايير التدقيق في الجزائر، أما المبحث الثالث عملية اجراءات التدقيق في الجزائر، اما الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية و تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية، فكان المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية، كما تعرضنا في المبحث الثاني إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته، أما المبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان.

الفصل الأول

عرض معايير التفتيش الدولية

تمهيد:

إن معايير التدقيق الدولية تصف عموما المبادئ والممارسات الأساسية الصادرة من قبل الاتحاد والتي من المتوقع أن يتم تبني جزء هام منها من طرف الجهات الحكومية، **IFAC** الدولي للمحاسبين المختصة في الجزائر.

ونظرا لأهمية مهنة التدقيق، وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على القوائم المالية، عن طريق إرساء قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة من طرف اللجنة الدولية لمهنة التدقيق وهي إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين، وكان من أهم أهدافها الرئيسية تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة في العالم. من خلال ما يلي:

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية.

المبحث الثاني: معايير المبادئ والمسؤوليات ومعايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية.

حتى يقدم المدقق الحسابات رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل لابد من معايير تحكم عملية التدقيق بعين الاعتبار، إن المعايير تقوم بتقليل الاختلافات في الممارسات المهنية وتهدف إلى رفع مستوى مهني.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية والهيئات الواضحة للمعايير التدقيق الدولية.

الفرع 1: مفهوم معايير التدقيق الدولية:

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والاجراءات الجوهرية والارشادات والايضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، ويمكن تعريفها على انها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المنفق عليه والتي يمكن اللجوء اليها عند قصور المحلية، وبالتالي فان المعايير التدقيق الدولية تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الاداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.¹

الفرع 2: الهيئات الواضحة لمعايير التدقيق الدولية.

أولاً: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

هو أكبر المنظمات المهنية، تم تأسيسه عام 1977 نتيجة اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة، وتهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ويعمل الاتحاد مع أعضائه البالغ عددهم 157 عضوا ومنظمة المنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة يمثل أعضاء ومنتسبي الاتحاد الدولي للمحاسبين واغلبهم هيئات محاسبة مهنية وطنية 2.5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجالسه المستقلة المختصة بوضع المعايير بتطوير معايير دولية في مجالات أخلاقيات وآداب المهنة والتدقيق والتأكيد والتعليم والمعايير المحاسبية للقطاع العام.

كما انه يصدر وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين الموظفين العاملين بالمكاتب الصغيرة والمتوسطة والمحاسبين العاملين في القطاعات التجارية والدول النامية، بالإضافة إلى ذلك يقوم IFAC بإصدار وضعيات تتعلق بالمصلحة العامة.

ثانياً: اللجنة الدولية لوضع معايير التدقيق الدولية:

لجنة معايير التدقيق هي لجنة دائمة منبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، مهمتها إصدار مشاريع التدقيق نيابة عن الاتحاد، تتكون من مرشحي المنظمات الأعضاء في الدول التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، ويعين أعضاء اللجنة عادة لفترة خمس سنوات ويشترط في العضو ان يكون عضوا في إحدى

¹ حسين احمد دحوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، ج 1-2 دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص66.

منظمات الاتحاد، وتوجد لجان فرعية منبثقة عن اللجنة الدائمة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء في اللجنة الدائمة كلما أمكن ذلك حتى تتاح الفرصة لأكثر عدد ممكن من الأعضاء.¹

وقد أصدرت اللجنة الدائمة تمهيدا أو مقدمة عن المعايير الدولية لتدقيق الحسابات ورد به ما يلي:

- ❖ هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة استنادا إلى قواعد منسقة.
- ❖ تدرك اللجنة أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية في كل بلد بدرجة مختلفة، تؤثر على الممارسات المهنية في عمليات التدقيق.
- ❖ تحاول اللجنة أخذ مظاهر الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير.
- ❖ تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية.
- ❖ يتسع مجال تطبيق هذه المعايير بحيث يشمل كل مراجعة أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات لأية وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الالتزام بهذه المعايير كلما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها مدقق الحسابات، ومع كل معيار يتحدد مدى الالتزام به.

❖ تعطي المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية، مع توضيح اسم المنظمة التي قامت بالترجمة للنص الانجليزي الصادر عن الاتحاد.

وقد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية تم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية التدقيق.

وأصبح لدينا بناءً على ذلك رقمان لكل معيار أحدهما طبقا لتاريخ الإصدار والثاني طبقا لموضوع المعيار واخذ التبويب الأول تبويبا يبدأ من رقم (01) واخذ التبويب الثاني تبويبا يبدأ من رقم (200) بعد تقسيم عملية التدقيق.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية.

لمعايير التدقيق الدولية أهمية وأهداف عدة سوف يتم التطرق لها:

الفرع 1: أهداف معايير التدقيق الدولية: وتتمثل في ما يلي:²

- ❖ تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة في العالم.
- ❖ إصدار معايير التدقيق الدولية و الخدمات ذات العلاقة.
- ❖ إصدار إرشادات على تطبيق المعايير التدقيق الدولية.
- ❖ تنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق و الخدمات ذات العلاقة من قبل المشرعين و أسواق الأوراق المالية.

¹ محمد السيد الناغي، معايير الدولية للمراجعة، جامعة المنصورة، جامعة المنصورة، مصر، 2008، ص 71-72.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب لخطيب، دراسة المتعلقة في تدقيق الحسابات، دار المعرفة، الأردن، ص186.

- ❖ جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي.
- ❖ وجود المعايير التدقيق الدولية جنبا الى جنب مع المعايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على اعتبارات الدولية اكثر من اعتمادهم ظروف البيئة الدولية.
- ❖ تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الامكان.

الفرع 2: اهمية معايير التدقيق الدولية:

ترجع أهمية المعايير التدقيق الدولية إلى الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة للمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل التدقيق وتبرز أهمية معايير التدقيق الدولية بظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة التقارير والقوائم المالية.¹

المطلب الثالث: تقسيمات معايير التدقيق الدولية.

تمثل معايير التدقيق المتعارف عليها الخطوط الإرشادية التي يتم استخدامها لأداء عملية تدقيق القوائم المالية، والتي تتكون من ثلاثة تقسيمات متتالية، كل منها يتطلب مجموعة مختلفة من معايير التدقيق.

الفرع 1: معايير عامة:

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة.²

وتشمل ثلاثة معايير: وهي³

❖ **التدريب والكفاءة:** وهو يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية، يجب أن تكون له كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملية.

❖ **الاستقلال:** لكي تصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها يجب ان تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك وهذا يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية.

❖ **العناية المهنية اللازمة:** وهو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام

¹ عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية، الأردن، 1994، ص ص 29-30.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الاردن، 2006، ص 39.

³ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، المرجعة الخارجية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 41.

بعمله، والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة وكذلك تتطلب ممن يعمل في مكتب تدقيق الحسابات الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

الفرع 2: معايير العمل الميداني:

وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق. وتشمل ثلاثة معايير وهي:¹

- ❖ **التخطيط والإشراف:** وهنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيمًا صحيحًا في مكتب المدقق وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، كلما زاد عدد الأفراد القائمين على عملية التدقيق كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات.
- ❖ **الضبط الداخلي:** وهنا يجب على المدقق دراسة النظام المطبق وتقييمه وذلك ليحدد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية تدقيق الحسابات.
- ❖ **أدلة وقرائن الإثبات:** وهنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات والمصادقات وغيرها، ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بوجه عام إلى فئتين داخلية وخارجية.

الفرع 3: معايير التقرير:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التقييم إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورًا أساسيًا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات، لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير من المفترض أن تحكم مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره، تعتمد هذه المعايير على فرض أن العرض الصادق والعاقل للقوائم المالية إنما يعني ضمناً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما يتجسد في مفهوم العرض الصادق والعاقل مفاهيم أخرى كالإفصاح المناسب والتزامات التدقيق، ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمنشأة فضلاً عن التزاماتها في لحظة زمنية معينة، والتغيرات في هذه الموارد وتلك الالتزامات خلال فترة زمنية، أما التزامات التدقيق فتعني أمانة وإخلاص في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية.²

وتشمل أربعة معايير وهي:³

- ❖ **المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:** يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً لإطار إعدادها وعرضها، وهو بصفة عامة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص ص 28-29.

² ويليام توماس، امرسون هنري، تر: أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1989، ص 62.

³ عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009، ص ص 50-51.

- ❖ **الاتساق:** يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى تلك الظروف التي لم يراعي فيها في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة.
- ❖ **الإفصاح:** يجب أن يفترض يدقق الحسابات كفاية الإفصاح المحاسبية وملائمة، ما لم يشر مدقق الحسابات في التقرير إلى غير ذلك.
- ❖ **وحدة الرأي:** يجب أن يبدي مدقق الحسابات رأيه على القوائم المالية كوحدة واحدة، وان يتضمن التقرير تأكيدا بعدم إمكانية إبداء مثل هذا الرأي وأسباب ذلك، وفي جميع الأحوال طالما ارتبط اسمه بالقوائم المالية فيجب أن يشير في التقرير إلى وصف للعمل الذي قام به، ومدى المسؤولية التي تحملها.

المبحث الثاني: معايير المبادئ والمسؤوليات ومعايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، وهذه الأخيرة هي عبارة عن أنماط يجب أن يقتدي بها المدقق أثناء أداء مهامه، ومن خلال هذا المبحث سوف تعرض لمعايير التدقيق الدولية والذي يتمون من ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الاول: معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي.

يمكن توضيح المعايير الدولية للتدقيق والتي تخص المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي فيما يلي:

الفرع الأول: ISA200 أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.

ينص هذا المعيار على أن الهدف من تدقيق البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية وحسب إطار معروف، وان التدقيق يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية. فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق، فتتمثل فيما يلي:

- الاستقلالية.
- الأمانة (النزاهة).
- الموضوعية.
- الكفاءة والعناية المهنية.
- السرية.
- السلوك المهني.
- المعايير التقنية (الفني).¹

بالرغم من أن رأي المدقق يشجع على صدق القوائم المالية، إلا أن القارئ لا يستطيع أن يفترض الرأي بمثابة تأكيد بشأن استمرارية المؤسسة وكذا قيمتها المستقبلية، كما انه لا يثبت كفاءة أو فعالية الإدارة في إدارة شؤون المؤسسة.

بالإضافة إلى مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالي..

كما ورد في نفس المعيار أن عملية التدقيق تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بان القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء ذات أهمية، ويستنتج المدقق ذلك من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يحصل عليها خلال أعمال التدقيق.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص34.

فيما يخص المسؤولية عن القوائم المالية، فمسؤولية المدقق هي تكوين وإبداء الرأي حولها، بينما مسؤولية إعدادها وعرضها تقع على عاتق إدارة المؤسسة، كما أن تدقيق القوائم المالية لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها هذه.

الفرع الثاني: ISA 210 شروط الارتباطات بمهمة التدقيق .

يجب على المدقق والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب وغيرها، وهذا ما يطلق عليه

بنود التعاقد أو التكاليف، ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالتدقيق أو بأي شكل آخر من أشكال العقد، ومن المفيد ولمصلحة كل من المدقق وكذلك العميل أن يرسل الأول كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدا بمهمة التدقيق لتجنب أي سوء فهم للمهمة.

يتم في بعض الدول وضع أهداف ونطاق أعمال التدقيق ومسؤوليات المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية، فحتى في هذه الحالة هو مطالب بكتاب التعاقد بغرض توضيحي.

تختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من عميل إلى آخر، إلا انه عموماً يتضمن ما يلي:

- الهدف من تدقيق القوائم المالية.
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.
- نطاق التدقيق، والذي يشمل الإشارة إلى:
 - ✓ القوانين والأنظمة.
 - ✓ البيانات المهنية الصادرة عن الجهات الرسمية والتي يتقيد المدقق بها.
- شكل أي تقارير أو أية اتصالات عن نتائج مهمة التدقيق.
- الحقيقة بشأن طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للتدقيق وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية، حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الأخطاء المادية في القوائم تبقى غير مكتشفة.
- حرية الوصول (الاطلاع) إلى السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشأن التدقيق، وقد أجاز المعيار للمدقق حرية إضافة أية بيانات أخرى يرى أهميتها على غرار:
 - ✓ الترتيبات المتعلقة بخطة التدقيق .
 - ✓ ذكر أسس احتساب الأتعاب.
 - ✓ ترتيبات مع المدقق السابق إن وجد في حالة التعيين لأول مرة، وغيرها والتي قد يرغب المدقق في تضمينها كتاب التكاليف.
- في حالة إعادة التكاليف بالتدقيق،" على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر ببنود التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد، وقد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة تدقيق ما لم تتوافر عوامل معينة من بينها:
 - أي مؤشر يدل على أن العميل أساء فهم هدف ونطاق التدقيق.

- أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد.
- تغييرات مستجدة حدثت مؤخرا في الإدارة العليا، مجلس الإدارة أو المالكين.
- تغييرات هامة أو جذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة.
- متطلبات قانونية¹.

الفرع الثالث: ISA 220 الرقابة على جودة أعمال التدقيق.

إن المدقق مطالب بتنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مؤسسة التدقيق والتدقيق الفردي. إن أهداف سياسات رقابة الجودة التي تتبناها مؤسسة التدقيق، تتضمن عادة ما يلي:

- المتطلبات المهنية.
- قرار القبول والمحافظة على الزبون.
- توزيع المهام.
- المهارات والكفاءة.
- الإشراف والتشاور.
- المراقبة².

الفرع الرابع: ISA 230 التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق).

تتمثل أوراق التدقيق في الأوراق المعدة من قبل المدقق أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الالكترونية أو أية وسائل أخرى.

تكمن أهمية أوراق العمل في كونها:

- تساعد في التخطيط وفي تنفيذ عملية التدقيق.
 - تساعد في الإشراف ومراجعة أعمال التدقيق.
 - تمثل أدلة التدقيق الناتجة عن أعمال التدقيق المنجزة والتي تدعم رأي المدقق.
- فيما يخص شكل ومضمون أوراق العمل، فقد وضع المعيار الدولي مجموعة من الضوابط أهمها:
- على المدقق أن يسجل على أوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية التدقيق، طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة، نتائج عمليات التدقيق، والاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

¹ محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص 84-85.

² بن عيسى رفيق، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدينة، 2010/2009، ص 124.

- يجب أن تكون أوراق العمل متكاملة أو مفصلة بالدرجة الكافية لتعطي صورة شاملة عن عملية التدقيق، ويتم تحديد مدى ودرجة التوثيق اللازمة على ضوء الحكم المهني، حيث ليس ضرورياً أو عملياً أن يدون المدقق في أوراق عمله كافة الملاحظات والاعتبارات والنتائج التي يتوصل إليها
- يجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المواضيع التي تستدعي الرأي المهني للمدقق في النتائج المتوصل إليها في هذا المجال، غير أن شكل ومضمون أوراق التدقيق يتأثران بأمر عديدة أهمها:

✓ طبيعة المهمة المكلف بها.

✓ شكل تقرير المدقق.

✓ طبيعة أعمال المؤسسة وتعقيدها.

✓ طبيعة النظام المحاسبي وحالته ونظام الرقابة الداخلية للعميل.

✓ الحاجة في حالات معينة للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال التي يقوم بها المساعدون.

✓ المنهجية والتقنية الخاصة المستعملة خلال عملية التدقيق

على المدقق أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل، وكذلك الإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية ووفق المتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بإبقاء السجلات.¹

المطلب الثاني: معايير المسؤوليات التدقيق المحاسبي.

مثمناً له حقوق خلال أدائه لمهام التدقيق، فإن للمدقق مسؤوليات عليه أخذها بعين الاعتبار تحددتها المعايير الدولية الثلاث التالية:

الفرع الأول: ISA 240 الغش و الخطأ.

عند قيام المدقق بعملية التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند قيامه بتقييم وإعداد التقرير لنتائج التدقيق، فإن عليه النظر إلى مخاطر احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ وتقدير هذه المخاطر، كما عليه الاستفسار من الإدارة عن أي احتيال أو خطأ تم اكتشافه وإبلاغها بالسرعة الممكنة، بالنتائج الحقيقية للحالات التالية:

- ❖ وجود شكوك لدى المدقق باحتمال وجود احتيال، حتى لو كان تأثيره على البيانات المالية غير جوهري.
- ❖ التأكد من وجود الاحتيال والخطأ الجسيم.²

يحدث الغش في الكثير من الحقول، وتتبدل أساليبه المتبعة باستمرار لدرجة أن هذا التطور أصبح يتماشى مع التقدم في شتى الميادين وحقول المعرفة، وقد زاد الاهتمام بموضوع الغش في السجلات المحاسبية والقوائم المالية بعد ازدياد عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات الذين لم يستطيعوا اكتشاف الغش في الشركات التي قاموا بتدقيقها، مما أدى إلى إفلاس عدد كبير من الشركات أو تكبدها لخسائر فادحة بسبب أعمال الغش أو الأخطاء غير المقصودة، ولما كان من المستحيل أن تعبر القوائم المالية عن حقيقة الوضع المالي لتلك الشركات في حال احتوائها على اختلاسات وأخطاء جوهرية فإن الضرورة تحتم وجود معيار يساعد المدقق على

¹ محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، ص

² بن عيسى رقيق، مرجع سبق ذكره، ص 125.

تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ولذلك جاء معيار التدقيق الدولي رقم 240 ليعالج مسؤولية المدقق عن كشف الغش والخطأ.

اهتم المعيار بالفرقة بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير، كتسجيل عمليات وهمية، تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات أو المستندات... الخ. بينما الخطأ يمثل الخطأ غير المتعمد، والنتائج عادة عن السهو أو الجهل بالأمر المحاسبية والرقابية، ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات، الاستخدام الخاطيء عن جهل للمعايير المحاسبية... الخ. تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ على عاتق الإدارة، والتي من واجباتها تطبيق واستخدام ولكنها لا تلغي هذا الاحتمال، وعلى الرغم من انه لا يتحمل مسؤولية منعها، إلا أن إجراءات التدقيق وبصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية، ومثل هذه الأنظمة تقلل من احتمال الغش والخطأ السنوية التي يقوم بها المدقق قد تكون مانعا للغش والخطأ.

وفي حالة أن عملية التدقيق لم تكشف دليل يثبت الغش، على المدقق أن يقبل بان الإقرارات المعطاة من الإدارة صادقة، وان يقبل أن السجلات والمستندات حقيقية.¹

الفرع الثاني: ISA 250 دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية.

بعد حصول المدقق على فهم عام، عليه الأخذ بعين الاعتبار القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية، والتأكد من مدى التزام الكيان بها والإبلاغ فوراً عن عدم الالتزام إلى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة وفي حالات معينة يتم تجا واجب السرية بموجب القانون إذ يتم الإبلاغ عن عدم الالتزام إلى الطرف الثالث (السلطات النظامية والتنفيذية).²

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، و تقييم نتائج التدقيق وإعداد التقرير عنها، يجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية، ومع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات، بصرف النظر عن أهميتها النسبية، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق .

تتباين القوانين واللوائح من بلد إلى بلد، ولذلك فإن المعايير الوطنية الخاصة بالمحاسبة والتدقيق من المحتمل أن تكون أكثر تحديداً بالقوانين والأنظمة من تعلقها بالتدقيق.

يطبق هذا المعيار على عمليات تدقيق القوائم المالية ولا ينطبق على الارتباطات الأخرى، والتي يرتبط خلالها المدقق بشكل منفصل باختبار مدى الالتزام بقوانين وأنظمة معينة وتقديم تقرير منفصل بذلك.

¹ محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 91.

² هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

تقع مسؤولية منع وتعقب المخالفات والتأكيد على الالتزام بالقوانين واللوائح على عاتق الإدارة، والتي تستعين في ذلك بجملة من السياسات والإجراءات، كإنشاء وتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية وإشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في مراقبة المتطلبات القانونية .

قد تتعرض عملية التدقيق لمخاطر لا يمكن تفاديها رغم الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، وهذا النوع من المخاطر ينشأ من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، وذلك نتيجة لجملة من العوامل مثل:

❖ وجود كثير من القوانين واللوائح المرتبطة بشكل رئيسي بالجوانب التشغيلية للمؤسسة، والتي عادة لا يكون لها اثر مادي على القوائم المالية، ولا يمكن ان تجلب انتباه النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.

❖ تتأثر فعالية إجراءات التدقيق بالقصور الذاتي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واستعمال العينات.

❖ الكثير من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق تعتبر بطبيعتها مقنعة وليست حاسمة.

❖ قد تتضمن المخالفة سلوك مصمم لإخفائها، على سبيل المثال التواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات، وتخطي الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية أو تشويه الحقائق المتعمد.

❖ إذا استنتج أن لعدم الالتزام أثرا ماليا على القوائم المالية، فينبغي عليه التعبير عن رأي متحفظ أو عكسي (سليبي).

❖ قد يستنتج المدقق أن الانسحاب من الارتباط قد يعتبر ضروريا عندما لا تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات التي يطلبها والتي تعتبر ضرورية، وقد يكون الانسحاب ناتج عن التورط الضمني للإدارات العليا، ويكون ذلك كما سبق وذكرنا عن طريق طلب استشارة قانونية.

الفرع الثالث: IAS 300 التخطيط.

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية التدقيق المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة، والتي قد تتطلب إجراءات إضافية.

إذ على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداهها، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي التوقيت المناسب، و يساعد التخطيط الملائم لعملية التدقيق المدقق على:

❖ التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة، وان المشاكل المحتملة قد شخصت، وان العمل يتم انجازه بسرعة

❖ توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.

❖ تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين والخبراء.

❖ الحصول على أدلة تدقيق كافية.

❖ التحكم في التكاليف.

❖ تجنب سوء التفاهم مع العميل".

كما يبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق، ومنها:

- ❖ المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة، كمعرفة الصفات المميزة لها والعوامل التي تؤثر على نشاطها وكذا مدى كفاءة الإدارة.
- ❖ الدراية بالنظام المحاسبي والسياسات المحاسبية والإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية للعمليات.
- ❖ تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية.
- ❖ تحديد أهداف ونطاق التدقيق لكل المجالات.
- ❖ وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات التدقيق المخططة وتوقيتها.¹

الفرع الرابع: IAS 315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.

سحب مجلس معايير التدقيق سنة 2004 المعيار رقم 400 واصدر المعيار رقم 315 وأعاد صياغته في نهاية سنة 2006.

يشير معيار التدقيق الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني:

العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي:

❖ موثوقية تقديم التقارير المالية.

❖ فاعلية وكفاءة العمليات.

❖ الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة".

كما أشار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم لبيئة الرقابة، والتي تشمل ما يلي:

❖ الرقابة ومهام الإدارة.

❖ مواقف وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما تعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة.

❖ أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها وهو أساس الرقابة الداخلية الفعالة -النظام والهيكل-.

وأشار المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة والتي تشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر التي تتم إدارتها.

الحصول على معرفة طبيعة عمل الكيان وذلك بفهم البيئة الاقتصادية والتشريعية السائدة؛ كما عليه القيام بتحديد وتحليل المخاطر².

لقد أدى إصدار معيار التدقيق الدولي 315 إلى تطوير واجبات المدقق بشأن الرقابة الداخلية، حيث أشار

المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة

¹ محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، ص

² بن عيسى رقيق، مرجع سبق ذكره، ص125.

بالتدقيق، ويستخدم المدقق فهم الرقابة الداخلية لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة واعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى مزيد من إجراءات التدقيق.¹

المطلب الثالث: معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.

الفرع الاول: IAS 500 أدلة الإثبات في التدقيق.

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة التدقيق، بينما تعني الملاءمة قياس نوعية أدلة التدقيق، وبالتالي تحديد مدى الاعتماد عليها في تأكيدات معينة.

يقصد بدليل إثبات التدقيق كم ونوع المعلومات المالية التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة من الإجراءات الجوهرية وفي بعض الحالات فإن الأدلة قد يتم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية فقط.

كما تتأثر درجة الاعتماد على أدلة الإثبات بمصادرها (داخلية أو خارجية)، وبطبيعتها (مرئية أو موثقة أو شفوية)، بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة، إلا أن العموميات التالية ستساعد على تقدير مدى موثوقية أدلة الإثبات:

- ❖ تكون أدلة التدقيق موثوقة أكثر عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة.
- ❖ أدلة التدقيق المنتجة داخليا موثوقة أكثر عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة المفروضة من قبل المؤسسة فعالة.
- ❖ تكون أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة (كملاحظة تطبيق عنصر الرقابة) موثوقة أكثر من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (كالاستفسار عن تطبيق عنصر الرقابة).
- ❖ تكون أدلة التدقيق موثوقة أكثر عندما تكون موجودة في شكل وثائقي، سواء كان ذلك ورقا أو في واسطة إلكترونية أو وسائط أخرى.
- ❖ أدلة التدقيق التي توفرها الوثائق الأصلية موثوقة أكثر من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ المصورة أو الفاكسات.

1. إجراءات الحصول على أدلة الإثبات: بين هذا المعيار الإجراءات المتبعة من قبل مدقق الحسابات للحصول على أدلة الإثبات وحصرها في الأساليب التالية:

2. الفحص: هو أن يقوم المدقق بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على أدلة إثبات كافية، وقد صنفت أدلة الإثبات وفقا لدرجة الموثوقية إلى:

¹ احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 1، دار صفاء، 2008، ص ص 115-119.

- ❖ الأدلة الصادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لديه.
 - ❖ أدلة إثبات صادرة من طرف ثالث وتحتفظ المؤسسة بها.
 - ❖ أدلة إثبات صادرة من المؤسسة ومحتفظ بها لديها.
3. الاستفسار والمصادقة: يعني ذلك أن يقوم المدقق بالبحث عن المعلومات من أشخاص ذوي علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات.
4. الإجراءات التحليلية: هي أن يحصل المدقق على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة.
5. الملاحظة: هي قيام المدقق بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
6. الاحتمال: أن يقوم المدقق بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق¹.
- الفرع الثاني: IAS 510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة.

لقد اهتم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية، وذلك عندما تدقق القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مدققة من قبل مدقق آخر، لذلك يجب على المدقق أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة، وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة التدقيق الأولى يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد أن:

- ❖ الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية.
 - ❖ الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها
 - ❖ أن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات، أو التغييرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.
- تعتمد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات عند تدقيق هذه الأرصدة على مجموعة من العوامل أهمها:
- ❖ السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة.
 - ❖ هل تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة، وان كانت كذلك فهل كان تقرير المدقق مقيدا طبيعة الحسابات ومخاطر المعلومات الخاطئة في القوائم المالية للفترة الحالية.
 - ❖ الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية بالنسبة إلى القوائم المالية للفترة الحالية.
- بناء على ما سبق، على المدقق أداء إجراءات التدقيق بمراعاة ما يلي:
- ❖ إدراك مدى التغيير في السياسات المحاسبية، ومدى مناسبتها في حالة وجود أية تغييرات، والإفصاح الكافي عنها.
 - ❖ دراسة مدى الكفاءة المهنية للمدقق السابق واستقلاله في حال الحصول على أدلة إثبات للأرصدة الافتتاحية بفحص أوراق عمله، مع الاهتمام بأية تحفظات أو رأي سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي من جانبه.²

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 195.

² محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 102.

❖ عند قيام مدقق سابق بعملية التدقيق للأرصدة في نهاية العام السابق، عندئذ يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق متعلقة بالأصول والالتزامات المتداولة كجزء من التدقيق للفترة الحالية.

❖ الحصول على أدلة تدقيق تتعلق بالأصول والالتزامات غير المتداولة.

في حالة عدم حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بعد قيامه بالإجراءات السابقة، فإن تقريره يجب أن يشمل:

❖ رأياً متحفظاً.

❖ الامتناع عن إبداء الرأي.

❖ في نطاق اختصاصه وفي الحالات التي تجيز بإبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي يتعلق بنتائج النشاط ورأي نظيف يتعلق بالمركز المالي (كعدم إشرافه على الجزء الفعلي كون تاريخه سابق لتاريخ تعيين المدقق ومصادقته على الميزانية).¹

الفرع الثالث: IAS 530 عينة التدقيق والوسائل الاختيارية.

يقصد بعينة التدقيق تطبيق إجراءات التدقيق على اقل من 100 % من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة، ويجب على المدقق أن يأخذ باعتباره أهداف التدقيق التي ينبغي تحقيقها وإجراءات التدقيق التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف.

كما من المهم للمدقق أن يتأكد بان المجتمع:

1. مناسب لأهداف إجراءات المعاينة:

والتي ستأخذ في الاعتبار اتجاه الاختبار، فمثلاً إذا كان هدف المدقق اختبار المغالاة في أرصدة الدائنين فيمكن تعريف المجتمع بأنه قائمة حسابات الدائنين، وعندما يكون هدفه اختبار التقليل من حسابات المدينين، فإن المجتمع لن يكون قائمة حسابات المدينين، وإنما سيكون دفعات المصروفات اللاحقة أو الفواتير غير المسددة أو كشوفات الموردين أو غيرها من المجتمعات التي تقلل من رصيد حسابات المدينين.

2. مكتمل:

إذا كان المدقق ينوي استعمال العينة للتوصل لاستنتاج على عمل النظام المحاسبي ونظام الرقابة خلال الفترة المالية المعنية، فلا بد أن يحتوي المجتمع على جميع البنود الملائمة خلال كامل الفترة

3. حجم وانتقاء العينة:

لدى تحديد حجم العينة، يجب أن يأخذ المدقق في اعتباره خطر المعاينة والخطأ المقبول والخطأ المتوقع.

يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي، ويفتضي ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الإحصائي لان تدخل في العينة.

مع أن هناك عدداً من طرق الاختبار، إلا أن الطرق الثلاث التالية هي الأكثر شيوعاً واستخداماً:

¹ محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، ص102.

- ✓ الاختيار العشوائي: الذي يضمن أن كل بنود المجتمع الإحصائي لها فرص متساوية للاختيار، كاستخدام الأرقام العشوائية في اختيار العين.
- ✓ الاختيار المنظم: الذي يقضي اختيار بنود باستخدام فاصلة ثابتة مع بداية عشوائية للفاصلة الأولى، وقد تبين الفاصلة على أساس عدد معين من البنود من 20 سند قيد مثلاً.
- ✓ الاختيار الاتفاقي أو الشخصي: شريطة سحب المدقق عينة تمثل جميع بنود المجتمع الإحصائي.

4. تنفيذ إجراءات التدقيق:

على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للاختبار على كل بند مختار، وإذا كان هناك بند ليس مناسباً لتطبيق الإجراءات يتم الإجراء عادة ببند بديل، وقد يكون المدقق أحياناً غير قادر على تطبيق إجراءات التدقيق المخططة على بند مختار بسبب مثلاً فقدان التوثيق المتعلق بذلك البند، وإذا لم يكن في الإمكان القيام بإجراء بديل في هذا البند يعتبر المدقق في العادة أن هناك خطأ في ذلك البند.

5. الأخطاء:

✓ طبيعة وسبب الأخطاء:

على المدقق أن ينظر في نتائج العينة، وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها، وفي تأثيرها الممكن على هدف الاختبار، وعلى الجوانب الأخرى في التدقيق.

عند تحليل الأخطاء المكتشفة، قد يلاحظ المدقق أن هناك معالم مشتركة بين الكثير من الأخطاء، مثل نوع العملية والمكان، وفي هذه الظروف قد يقرر المدقق تحديد كافة البنود الموجودة في المجتمع التي لها نفس تلك المعالم وتوسيع إجراءات التدقيق في تلك الطبقة، وفي حالات أخرى قد يكون المدقق قادراً على معرفة أن هناك خطأ ناتج عن عملية معزولة لا تتكرر إلا في مناسبات يمكن التعرف عليها بالتحديد، ولذلك فإنها لا تمثل أخطاء شبيهة في المجتمع خطأ شاذ ولكن يمكن اعتبار الخطأ خطأ شاذاً إذا كان المدقق على درجة عالية من اليقين بأن ذلك الخطأ لا يمثل المجتمع، ويحصل المدقق على ذلك اليقين بالقيام بعمل تدقيق إضافي.

✓ إسقاط الأخطاء:

على المدقق أن يسقط في الإجراءات الجوهرية أخطاء النقد التي يتم اكتشافها في العينة بالمجتمع، ويجب أن ينظر في اثر الخطأ المسقوط على الهدف المحدد للاختبار وعلى الجوانب الأخرى بالتدقيق، ويسقط المدقق إجمالي الخطأ للمجتمع لكي يتحصل على صورة أكبر على مدى الأخطاء ويقارنه بالخطأ المقبول، وفي الإجراءات الجوهرية فإن الخطأ المقبول هو المعلومات الخاطئة المقبولة ويكون المبلغ اقل من أو يعادل التقدير الأولي للمادية الذي وضعه المدقق والمستعمل بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها المنفرد.

✓ تقييم نتائج العمليات:

ينبغي على المدقق أن يقيم نتائج العينة للنظر فيما إذا كان التقييم الأولي لخواص المجتمع ذات العلاقة قد أكد توقعاته أو انه يحتاج إلى تنقيح، وفي حال أشار تقييم نتائج المعاينة إلى ضرورة تنقيح التقييم الأولي للخصائص ذات العلاقة بالمجتمع يمكن للمدقق أن:

ضرورة يعدل تخطيط إجراءات التدقيق، فمثلا في حالة اختبار الرقابة قد يوسع المدقق العينة أو يختبر رقابة بديلة أو يعدل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة.
ينظر في الآثار على التقرير.¹

المبحث الثالث: معايير اعتماد المدقق على اعمال الاخرين وتقريره النهائي.

قد يأخذ محتوى تقرير المدقق عدة اتجاهات بناء على ما يتوصل إليه في نهاية عملية التدقيق وحتى بناء على اطلاعه على القوائم المالية للسنوات السابقة، والتي قد يرى المدقق أن لها تأثيرا على القوائم المالية للفترة الحالية. و قد يدعم المدقق عمله بمجموعة من الجهات قد تزيد من التخصص أو اختصار بعض إجراءات التدقيق أو التي قد يلجا إليها بسبب جهله لبعض الأمور التي قد يحتاجها بصفة استثنائية في عملية تدقيق دون أخرى والتي لا تتدرج ضمن تكوينه كمدقق.

المطلب الأول: معايير اعتماد المدقق على اعمال الاخرين.

هناك بعض الأطراف التي قد يلجا إليها المدقق عند أداء وظيفته والتي تناولتها معايير التدقيق الدولية في ثلاثة معايير نذكر منها:

الفرع الأول: ISA 600 الاعتماد على أعمال مدقق آخر.

يجب على المدقق ان يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق أساسي، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي:

- ❖ الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها.
 - ❖ درجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء.
 - ❖ مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر.
 - ❖ القيام بالإجراءات الإضافية للتدقيق والمتعلقة بالأجزاء المدققة من قبل المدقق الآخر.²
- يجب على المدقق الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق آخر ان يراعي الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة الخاصة، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان عمل المدقق الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة، على أن يعلم المدقق الآخر بما يلي:
- ❖ متطلبات الاستقلال المتعلقة بكل من المؤسسة والجزء، وان يحصل منه على إقرار كتابي بالنقيد بمتطلبات الاستقلال.
 - ❖ الاستفادة المتوقعة من عمل المدقق الآخر وتقريره والقيام بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهما في مرحلة التخطيط الأولية للتدقيق، ويجب أن يبلغ المدقق الرئيس المدقق الآخر ببعض الأمور، مثل المجالات التي تتطلب اعتبارات خاصة، وإجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التي قد تتطلب إفصاحا، والبرنامج الزمني لإنهاء عملية التدقيق.

¹ محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، ص ص 107-108.

² احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 9، دار صفاء للنشر، عمان، 2009، ص ص 89-90.

❖ متطلبات المحاسبة والتدقيق والتقرير، والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها، فضلا عن ذلك يمكن للمدقق الرئيس أن يناقش إجراءات التدقيق المطبقة من قبل المدقق الأخر ومراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المدقق الأخر.

يجب أن يتعاون المدقق الأخر مع المدقق الأساسي على ان يقوم هذا الأخير بدراسة النتائج الهامة لعمل المدقق الأخر.

أما إذا لم يستطع المدقق الرئيسي الاستفادة من عمل المدقق الأخر، وكان غير قادر على انجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المدقق من قبل المدقق الأخر، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية التدقيق.

الفرع الثاني: ISA 610 الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهج فعال لإنجازه، فوجود تدقيق داخلي فعال يسمح عادة باختصار إجراءات التدقيق الخارجي لا إلغاؤها، ومع ذلك ففي بعض الحالات وبناء على دراسة أنشطة التدقيق الداخلي قد يقر المدقق الخارجي ان التدقيق الداخلي ليس له تأثير على إجراءات التدقيق.

في حال توفر دلائل تشير بان التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للقوائم المالية، على المدقق الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وانجاز تقييم أولي لها بناء على عوامل مهمة هي:

- ❖ مكانة المدقق الداخلي في التنظيم.
- ❖ مدى العمل المتاح للمدقق الداخلي، ووجهة نظر الإدارة حول توصيات التدقيق الداخلي ومدى دلالتها.
- ❖ الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي (سياسة التوظيف والتدريب).
- ❖ العناية المهنية المناسبة (وجود برنامج للتدقيق الداخلي، أوراق عمل، الإشراف الفعال، والتوثيق).

وتزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة، ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وان يتم إخباره باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي.¹ على المدقق الخارجي إعداد تقييم لمدى كفاية أعمال المدقق الداخلي لأغراضه، والذي قد يتضمن دراسة فيما إذا كان:

- ❖ قد تم انجاز العمل من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والتأهيل المهني كمدققين داخليين، وان عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.
- ❖ قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساسا معقولا للنتائج التي تم التوصل إليها.
- ❖ أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة، وان التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز.

¹ محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، 114-115.

❖ أن الاستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب¹.

المطلب الثاني: معايير تقرير المدقق النهائي.

باعتباره آخر مرحلة من عملية التدقيق، يصدر المدقق تقريره النهائي للأطراف الطالبة له، وله في ذلك أن يتقيد بجملة من المعايير الدولية للتدقيق وهي:

الفرع الأول: ISA 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية.

إن اختلاف الرأي أو تغييره من سنة لأخرى يلزم المدقق الحالي الإفصاح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأي في فقرة الرأي².

يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف³:

❖ عنوان التقرير (من الملائم استعمال مصطلح مدقق مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الآخرين).

❖ الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين مجلس الإدارة).

❖ الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

✓ تحديد القوائم المالية المدققة.

✓ بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق.

❖ فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق):

✓ الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة

✓ وصف العمل الذي قام المدقق بإنجازه وأنه تضمن " فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ

وافصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم

التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، تقييم طريقة عرض القوائم المالية

ككل."

❖ يجب أن تتضمن بيانا من المدقق بان عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إيدأوه فقرة الرأي:

✓ أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة

وفقا لإطار التقارير المالية، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية

ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

❖ يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم

تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ

توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية.

¹ احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 9، مرجع سبق ذكره، ص ص 78-79.

² بن عيسى رقيق، مرجع سبق ذكره، ص 135.

³ محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، 117.

❖ يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

❖ أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق.

❖ يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المدقق بان القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين.

يتضمن تقرير المدقق احد الآراء الثلاث التالية:

1. الرأي المتحفظ:

عندما يخلص المدقق إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق التدقيق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي.

2. عدم إبداء الرأي:

في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول القوائم المالية.

3. الرأي المعاكس:

يجب أن يتم إبداءه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق بان مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.

يجب على المدقق في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا عدا الرأي غير المتحفظ أن يتضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي، كما أن عليه ما لم يتعذر ذلك عمليا بيان الأثر الكمي على القوائم المالية.

الفرع الثاني: ISA 710 المقارنات .

على المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم تدقيقها.

أولا: مسؤوليات المدقق عن الأرقام المتناظرة والتقرير عنها:

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير¹ المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، و هي محددة اعتياديا بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقدير:

¹ احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 2، دار صفاء للنشر، عمان، 2009، ص ص 115، 119.

❖ ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو إفصاحات مناسبة.

❖ ما إذا كانت الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو افصاحات مناسبة.

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر أو غير مدققة، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت الأرقام المتناظرة تفي بالشروط السابقة ومعيار التدقيق الدولي 510 (التكليف بالتدقيق لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية)، وفي حال اطلاع المدقق على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في الأرقام المتناظرة وذلك من خلال قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة للظروف. يجب أن يحتوي تقرير المدقق على إشارة خاصة للأرقام المتناظرة فقط في الظروف التالية:

❖ في حال كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا، وان الأمر الذي أدى إلى التقييد لا يزال بدون حل.

❖ في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا وان الأمر الذي أدى إلى التقييد قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية، فان التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التقييد السابق ومع ذلك قد يضمنه المدقق فقرة توكيدية لأمر ما.

❖ في بعض الحالات الاستثنائية قد يطلع المدقق خلال انجاز تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية على معلومات خاطئة جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة والتي تم إصدار تقرير نظيف حولها، في مثل هذه الظروف على المدقق مراعاة المعيار 560 (الأحداث اللاحقة).

ثانيا: مسؤولية المدقق بشأن القوائم المالية المقارنة والتقرير عنها:¹

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملئمة بان القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات اطر التقارير المالية المناسبة، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقرير:

❖ ما إذا كانت السياسات المحاسبية للفتترات السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة.

❖ ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة.

❖ في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر / غير مدققة، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط السابقة وتتبع أيضا المعيار الدولي 510، وأما إذا ما اطلع المدقق الجديد على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في أرقام الفترة الماضية عند قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف، وتتمثل هذه الإجراءات في الآتي:

¹ احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 2، مرجع سبق ذكره، ص 119.

ثالثا: القوائم المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق آخر:

قد يقوم المدقق السابق بإعادة إصدار تقرير التدقيق حول الفترة السابقة بينما يقوم المدقق الجديد بتقديم تقريره حول الفترة الحالية فقط، وان تقرير المدقق الجديد يجب أن يبين بان الفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر وإشارته إلى نوع التقرير الصادر وتاريخ ذلك التقرير.

قد يلاحظ المدقق الحالي أن المدقق السابق قد قدم تقرير غير معدل حول أخطاء جوهرية، فعلى المدقق الحالي أن يناقش الأمر مع الإدارة، و بعد حصوله على تفويض منها يتصل بالم دقق السابق ويقترح إعادة عرض القوائم المالية للفترة السابقة، وفي حال لم يوافق الم دقق السابق على هذه الاقتراحات، يجب على المدقق الحالي الإشارة إلى ذلك في الفقرة التمهيديّة لتقريره.

رابعا: القوائم المالية للفترة السابقة غير مدققة:

على المدقق أن يبين ذلك في تقريره، و إذا رأى المدقق أن القوائم المالية للفترة السابقة كانت خاطئة بشكل جوهري عليه أن يطلب من الإدارة تعديلها أو القيام بتعديل تقريره بشكل مناسب إذا رفضت الإدارة القيام بذلك.

الفرع الثالث: ISA 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المدقق حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، ولا بد عند ذلك من اطلاع المدقق على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولا عن تدقيقها أيضا في بعض الحالات.

في جميع الأحوال على المدقق أخذ هذه المعلومات الأخرى بالاعتبار، نظرا لان مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

في حال وجود مثل هذه التناقضات بشكل جوهري، يجب أن يحدد التعديلات المطلوبة في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى، وإذا طلب المدقق تعديل القوائم المالية ورفضت الإدارة ذلك عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو سالبا.

أما إذا كان التعديل يجب أن ينصب على المعلومات الأخرى، ورفض العميل القيام بذلك، يجب على المدقق وضع فقرة تفسيرية في تقريره تصف هذا التناقض أو يتخذ إجراء آخر كعدم إصدار التقرير أو الانسحاب من الارتباط بالتنسيق مع المحامي الخاص بالمدقق.

الفرع الرابع: ISA 800 تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة بما في ذلك:

- ❖ القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما.
- ❖ حسابات معينة، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية.
- ❖ مدى الالتزام بالعقود المتفق عليها.

❖ القوائم المالية الملخصة.

لا بد أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوى التقرير، وذلك قبل القيام بالمهمة.

كذلك عند تخطيط المدقق لعمله، لا بد أن يكون واضحاً له الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن الذي يستخدمها، ويجب أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله، وأن يشير كذلك إلى أي قيود يراها على توزيعه.¹

¹ محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 120-122.

خلاصة:

من خلال العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية، سيكون من خلال تطبيق التدقيق المحاسبي الذي يتوافق إلى حد كبير مع المرجع الدولي من حيث الإطار المفاهيمي، عملية القياس والتقييم، إضافة إلى طريقة عرض محتوى القوائم المالية من طرف المؤسسة، يعتبر خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة، ومواكبة التطور الحاصل في دول العالم، وهو ما سيؤدي إلى تطوير الممارسات التدقيق المحاسبي داخل البلد، وتقديم معلومات محاسبية ومالية تتميز بالموثوقية والمصداقية والجودة العالية، وهو ما سيعود بثماره على الاقتصاد الوطني بصفة عامة.

إن المؤسسات الاقتصادية تواجه الكثير من التحديات التي ارتبطت بموضوع التحول إلى النظام الجديد، منها ما يرتبط بالقانون الجديد والإجراءات المرافقة لتطبيقه نتيجة التحول العميق الذي قد يمس بشكل مباشر الثقافة والممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ومنها ما يرتبط بالإمكانيات والوسائل المادية والبشرية التي يجب تسخيرها.

الفصل الثاني

عملية التدقيق

المحاسبى فى الجزائر

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة التدقيق، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

لدراسة أكثر تفصيل، وانطلاقاً مما سبق، سوف يتم تطرق هذا الفصل التطرق للإطار النظري

لمهنة التدقيق المحاسبي، وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي .

المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي في الجزائر .

المبحث الثالث: عملية اجراءات التدقيق المحاسبي في الجزائر.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

يتمتع تدقيق الحسابات بجانب نظري وفير يسمح بإمكانية العمل به في ظل التغيرات التي تطرأ على البيئة الاقتصادية و ذلك من خلال الاعتماد على الفروض و المعايير التي يقوم عليها و التي تقوم بتدعيم العمل الميداني بها و من ثم تحديد الأهداف المبتغاة منها في تحديد الوسائل و الموارد المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف. و لمعرفة الجانب النظري لتدقيق الحسابات لابد لنا من تتبع التطور التاريخي الذي مر به و أهم التعاريف التي قدمت من قبل المنظمات المهنية و المؤلفين ، كما الوقوف على أنواعه و تطور أهميته و أهدافه .

المطلب الاول: مفهوم التدقيق المحاسبي.

الفرع الاول: التطور التاريخي للتدقيق.

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك أن هذا الأخير جاء نتيجة إلى الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع نيابة عنهم، وحسب التاريخ أيضا فان التدقيق يرجع إلى حكومات مصر واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة¹.

أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، كما ساعد على تطوير المحاسبة والتدقيق المحاسبي، فقد نشأت حاجة ملاك المنشآت إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال وما صاحبه من فصل الملكية عن الإدارة مما استلزم وجود جهة محايدة ومستقلة تحقق في أعمال الإدارة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م، حيث تأسست كلية roxonati التي كانت تشترط ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص مدقق حسابات، تم أصبحت عضوية هذه الكلية في سنة 1669م شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق، وبعد ذلك اتجهت الدول الأخرى لتنظيم هذه المهنة، ف جاء قانون الشركات عام 1862م الذي ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، حيث دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام إذ ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءها، وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854م، فرنسا سنة 1881م والولايات المتحدة الأمريكية التي سنة 1896م، ففي الفترة ما بين 1930م و 1940م، أي بعد أزمة الكساد التي شهدتها العالم سنة 1929م، مما أدى إلى تضاعف وسائل التدقيق حيث أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي فرضت على كل منشأة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند مدققين مستقلين وذلك لهدف حماية مصالح المساهمين ومختلف الأطراف الأخرى، وفي عام 1939م ظهرت فضيحة kessou and robins نتيجة تقرير خاطئ لحسابات الشركة، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق المحاسبي الذي أصبح يعتمد كوسيلة للرقابة سواء من قبل

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003، ص7.

منشآت خاصة أو من قبل الدولة التي تسعى للحفاظ على إيراداتها من خلا اعتماد عدة أساليب للرقابة على مواردها، حيث يعتبر التدقيق المحاسبي أهم هذه الأساليب¹.

جدول رقم(1): التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق و الفحص	اهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1940-1960	المالي المركز عدالة تحديد واكتشاف الغش و الخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر : غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) ، دار المسيرة للنشر ،

الأردن، 2006، ص18.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي.

لقد حضي التدقيق بكثير من التعاريف وفي ما يلي سنحاول تقديم البعض منها :

تعريفه لغويا:

إن كلمة مراجعة أو تدقيق AUDITING مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE و معناها يستمع ، حيث كان المراجع يستمع في جلسة الإسماع العامة ، و التي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع و بعد الجلسة يقدم المراجعين تقريرهم².

تعريفه اصطلاحا:

التعريف الاول: عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه: " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك على الأطراف المعنية"³.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص ص18-19.

² هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 17 .

³ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

التعريف الثاني: « التدقيق فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنجزت تلك المعلومات».¹

"هو عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين".²

التعريف الثالث: «التدقيق يكون من جهة مستقلة عن المؤسسة، وذلك من اجل تقديم معلومات أكثر مصداقية لتسهيل مبدأ المساواة العامة، وتسهيل اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي تتحمل مسؤولية الإشراف و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة».³

ويمكن مما سبق يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة .

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي.

الفرع الاول: أهداف التدقيق المحاسبي.

أولا : الأهداف التقليدية:

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها و مدى التحقق و الفحص، و كذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

✓ قبل عام 1900 م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب و الاختلاس و الأخطاء، و لذلك كان التدقيق تفصيليا، و لا يوجد أي نظام الرقابة الداخلية.

✓ من 1905 حتى 1940 م كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي و صحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب و الأخطاء، و لذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.

✓ من 1940 حتى 1960 كان الهدف من التدقيق تحديد سلامة و صحة المركز المالي ، و تم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة و قوة نظام الرقابة الداخلية .⁴

✓ من 1960 و حتى الآن أضف أهداف عديدة للتدقيق منها:

❖ مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة تنفيذها .

❖ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة .

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص6.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص18.

³ عمر شريف، التدقيق وتحديات الفساد المالي في المؤسسة، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة بعنوان تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح جامعة بسكرة، يومي 7، 6 ماي 2012.

⁴ أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صنعاء للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 8 - 9.

❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محور الإشراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي.

تتمثل أهمية التدقيق في كونه وسيلة تخدم عدة أطراف، فكل مؤسسة ملزمة بنشر قوائمها المالية من ميزانية وجدول حساب النتيجة... وفي دورات محددة (مرة واحدة في السنة على الأقل) لذلك فالمسيرون والمساهمون والراغبون في إقامة علاقة مع المؤسسة يستطيعون اتخاذ القرارات، انطلاقاً من كشف الحسابات المنشورة من طرف المؤسسة، حيث تتجسد أهمية التدقيق في الرأي الذي يقدمه المدقق حول مصداقية وعدالة هذه المكشوفات والحسابات المدققة إضافة إلى أن عملية التدقيق تمكن من:

✓ تحديد النشاطات الكبرى التي تستوجب العناية.

✓ قياس درجة فعالية عمليات مراقبة التسيير في الميدان.

✓ تحديد جودة المعطيات المعدة داخل المؤسسة.¹

ويمكن تلخيص أهمية التدقيق بالنسبة لمختلف الأطراف فيما يلي:

- ❖ **ملاك المنشأة:** يعتمدون على رأي المدقق من أجل الاطمئنان على سلامة أموالهم المستثمرة.
- ❖ **إدارة المنشأة:** تقوم إدارة المنشأة بوضع الخطط ومراقبة الأداء بالاعتماد على البيانات المالية والمحاسبية لذلك تعتمد تقارير المدقق المستقل حول مصداقية هذه البيانات.
- ❖ **المستثمرون:** تكمن أهمية التدقيق بالنسبة لهم للتأكد من الواقع المالي للمنشأة وأنها تحقق أرباح فعلية لتحديد المنشآت الأكثر ربحية ليستثمرو فيها.
- ❖ **مؤسسات الإقراض:** تستعمل رأي المدقق للتأكد من قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه البنوك وأنها تحوز على الضمانات الكافية.
- ❖ **العمال:** باعتبار المنشأة مصدر رزقهم فهم يهتمون بمعرفة الوضعية الحقيقية لها.
- ❖ **الدولة:** تكمن أهمية التدقيق بالنسبة للدولة في معرفة الواقع المالي لمختلف المنشآت من أجل تحديد سياستها الاقتصادية العامة، أو التأكد من صحة التصريحات الجبائية.
- ❖ **هيئات الأوراق المالية:** تفرض البورصات على المنشآت التي تريد الانضمام إليها قوانين منها أن تكون بياناتها المالية مدققة من طرف مدقق مستقل.²

المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي.

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف والزواوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق. وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

1. من حيث الإلزام.

¹ مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة، 2005-2006، ص8.

² حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء 1، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص34.

2. من حيث توقيت عملية التدقيق.
3. من حيث نطاق عملية التدقيق.
4. من حيث القائم بعملية التدقيق.

الفرع الأول: من حيث الإلزام.

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين، تدقيق إلزامي، وتدقيق اختياري¹.

أولاً: التدقيق المحاسبي الإلزامي.

يحتم القانون القيام به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها ، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة .

و يشار إلى هذا النوع من التدقيق أحيانا بالتدقيق القانوني و لا يصح أن يكون هذا إلا تدقيقاً كاملاً.²

ثانياً: التدقيق المحاسبي الاختياري.

و هو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام على وجوب القيام به و تلك هي حالة بالنسبة للمشروعات الفردية و لشركات الأشخاص و قد يكون لذلك كاملاً أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المنشأة و كما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق و العميل.³

الفرع الثاني: من حيث توقيت عملية التدقيق.

أولاً: التدقيق المحاسبي المستمر:

تتم من خلاله عمليات الفحص و إجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفق لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو طريقة غير منتظمة و هذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- كبر حجم المؤسسة و كذا كبر و تعدد عملياتها.
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

ثانياً: التدقيق المحاسبي النهائي:

في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، هذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المدقق عمله على فحص وتدقيق الميزانية.⁴

¹ محمد سمير الصبان و محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص46.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 31.

³ رأفت سلامة واخرون ، علم تدقيق الحسابات ، دار الميسرة للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن، 2011، ص 37.

⁴ أبو رقية توفيق مصطفى والمصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن، 1999، ص 11.

الفرع الثالث: من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

أولاً: تدقيق كامل.

ويقصد به التطرق إلى كل العمليات وبدون استثناء، فيتم من خلاله، جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات للتأكد من أن كل العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، وأن جميع ما تحويه من حسابات أو بيانات خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، وكان هذا النوع هو السائد في بداية نشأة التدقيق نظراً لصغر حجم الشركات آنذاك، ولكن مع التطور الاقتصادي واتساع حجم الشركات ونشاطها أصبح من المستحيل التطرق في عملية التدقيق إلى كل البيانات والتسجيلات المحاسبية لأن ذلك يتطلب تكاليف باهظة ووقتا طويلا.

ثانياً: تدقيق جزئي.

حيث يتم التدقيق في هذا النوع على بعض العمليات المعينة، أو هو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه قيود على نطاق الفحص بأي صورة من الصور ولا يكون المدقق مسؤولاً عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في عمله، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات.¹

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمناً 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.²

الفرع الرابع: من حيث القائم بعملية التدقيق.

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

أولاً : تدقيق المحاسبي داخلي.

ويقوم بهذا النوع من التدقيق مدققين من داخل المؤسسة وذلك من أجل حماية أموالها و تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للشروع إذن فهو بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى.

ثانياً: تدقيق المحاسبي خارجي.

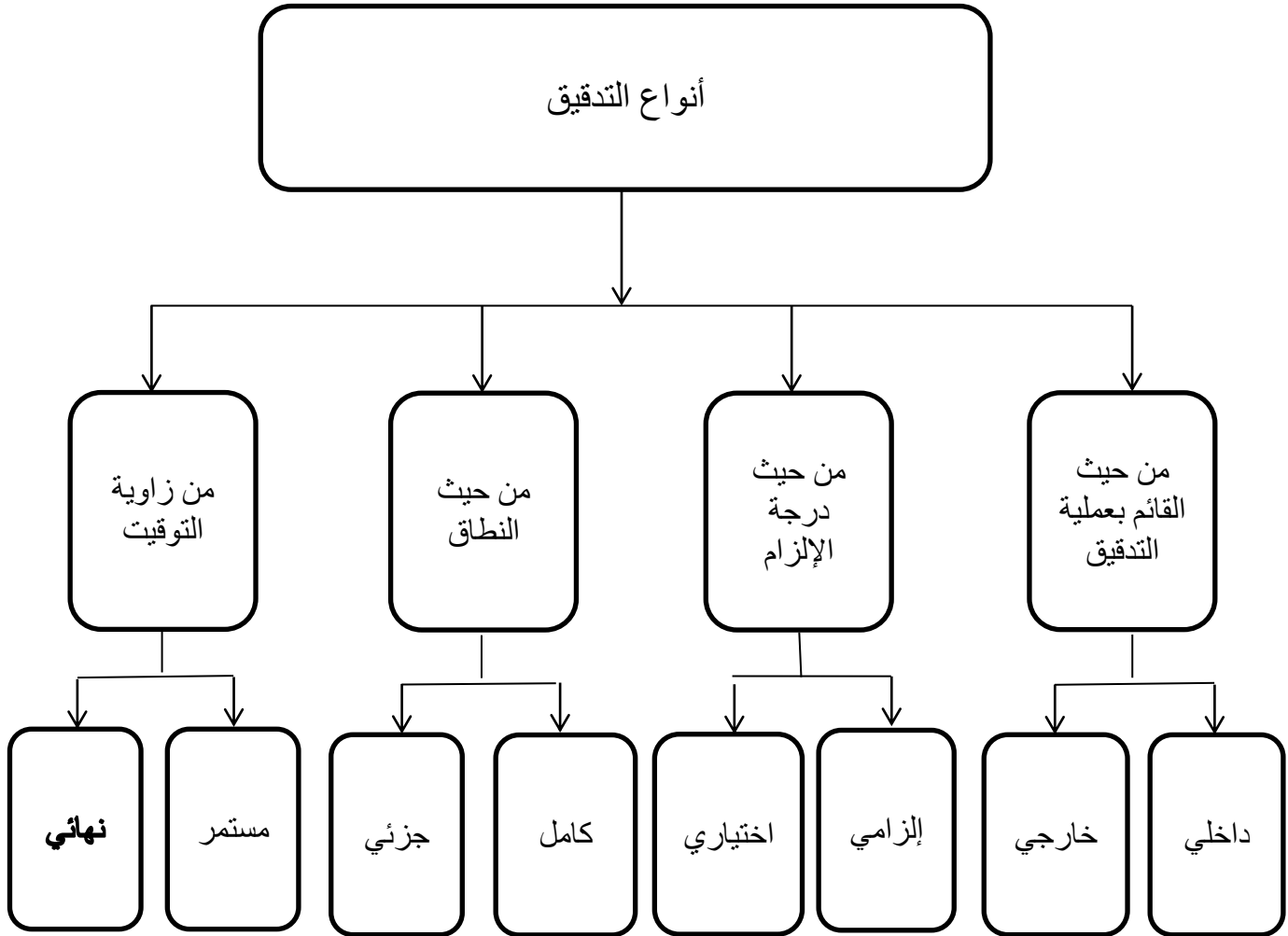
والهدف منه الوصول إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العمومية للحالة المالية للمؤسسة، وعدالة تصوير حسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المعنية، ويقوم بهذا العمل شخص خارج المؤسسة يكون محايد أو مستقل عن إدارة المؤسسة.³

¹ إسماعين جوامع، محاضرات في التدقيق، قسم 2 ماستر تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص14.

² خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص ص22-23.

³ رؤوف عبد المنعم حسين شادلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديث للطباعة والنشر، إسكندرية، 1999، ص 45

شكل رقم (1): أنواع التدقيق المحاسبي.



المصدر: من إعداد الطالب.

المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي في الجزائر.

سوف يتم التطرق إلى ما أصدرته المنظمة الوطنية من تعليمات، بما يخص مفهوم معايير التدقيق في الجزائر، كما سوف نتطرق إلى المعايير التدقيق التي نص عليها القانون الجزائري، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية الموجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق في الجزائر.

الفرع الأول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر.

ان مهنة التدقيق هي المهن الحديثة التي ظهرت في الجزائر، وعرفت تطورات كبيرة من خلال عدة تشريعات وقوانين لتنظيمها، والرقي بها من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى المحلي والدولي. بدأ تنظيمها في سنة 1969 من خلال الأمر رقم 107/69، حيث تطرق في المادة رقم 38 إلى الرقابة الواجبة فرضها على المؤسسات العمومية و الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة، حيث نصت هذه المادة على ما يلي: "يكلف وزير الدولة بالتخطيط لتعيين مدققي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولية أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم".

ثم جاء مرسوم 173/70 المؤرخ في 16/11/1970 الذي يحدد واجبات ومهنة محافظي الحسابات في المؤسسات المالية والمختلطة، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات ويعينون من بين المراقبين العاملين للمالية، المفتشين الماليين، الموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية.¹

الفرع الثاني: مفهوم معايير التدقيق في الجزائر.

التعريف الأول: «هي مستويات مهنية لضمان إلزام مدقق الحسابات، ووفائه بمسؤولياته المهنية، في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية، والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة».²

التعريف الثاني: «هي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات».³

ومن خلال هذه التعاريف يمكن تعريف معيار التدقيق الدولية: «مؤشر يتحلى به المدقق في عملية القياس والحكم أثناء أداءه مهامه ويتم وضعه بعد مرحلة طويلة من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعة الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير، ويصدر المعيار بموجب نص إلزامي من السلطة المختصة أو بشكل طوعي عند نشره من قبل المهنة ذات العلاقة».

¹ موساوي مصطفى وبالمسيلي خليفة، واقع التدقيق المحاسبي في ظل المعايير الدولية للتدقيق، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريش _ 2012\2013، ص 86.

² عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009، ص 49-51.

³ أنور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، دار جامعية، بيروت، لبنان، 1984، ص 12.

المطلب الثاني: أهداف المعايير التدقيق في الجزائر.

أهداف المعايير التدقيق في الجزائر.

- ❖ أن تكون مرشدا ومعينا يوضح أسلوب العمل وأهدافه.
- ❖ أن تمد الممتهين بمعايير التقسيم الذاتي للأداء بحيث تمكنه من أن تدقق نفسه بنفسه.
- ❖ أن تكون مرشدا معينا للقائمين بالتدريب والراغبين في دراسة المهنة.
- ❖ أن تكون مرشدا للقضاء في الحالات التي ينسب فيها التقصير إلى احد المدققين.
- ❖ أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره.

المطلب الثالث: عرض أهم معايير التدقيق في الجزائر.

لقد تناول المشرع الجزائري المعايير العامة للتدقيق وذلك من خلال عدة مواد تنظيمية وقانونية، لتحديد الشروط الواجب توفرها في الشخص الممارس للمهنة.

الفرع الاول: معايير عامة.

أولاً: معايير التأهيل العلمي والعملية في الجزائر.

نظرا للدور الكبير الذي يقدمه المدقق الخارجي من اجل خدمة المصالح المختلفة، وللرقي بمستوى ادائه الى المستوى المقبول محليا ودوليا، فقد حرص المشرع الجزائري على ضرورة تأهيله علميا ومهنيًا مع التطوير المستمر لمهارته وكفاءته، حيث تم التطرق الى هذا المعيار من خلال عدة مواد قانونية نوجزها كالتالي:
نصت المادة 64 من قانون 08/91 الصادر في سنة 1991 انه يمكن بصفة انتقالية خلال 3 سنوات ابتداء من تاريخ اصدار هذا القانون:

- ❖ ليسانس على الاقل في الاقتصاد فرع المالية او التسيير او التخطيط.
- ❖ شهادة المدرسة الوطنية للإدارة فرع الاحساب.
- ❖ شهادة الجامعية اخرى معادلة في نفس التخصص كشهادة الدراسات العليا في التجارة فرع المالية والمحاسبة.
- ❖ بالإضافة الى الشهادات السابقة تشترط خبرة مهنية قدرها 5 سنوات في المجال المالية والمحاسبية او التسيير.

كما نصت المادة 65 من القانون السابق انه يمكن التسجيل في المنظمة الوطنية الحاصلين على احدى الشهادات التالية:

- ❖ شهادة الدراسات العليا في المحاسبة
- ❖ شهادة الدراسات المحاسبية العليا
- ❖ شهادة اتقان تسيير المؤسسات يسلمها المعهد الوطني للإنتاجية والتنمية الصناعية بالإضافة الى خبرة مهنية قدرتها 10 سنوات.¹

¹ موساوي مصطفى وبالمسيلي خليفة، مرجع سبق ذكره، ص 98.

كما نصت المادة رقم 03 من المقرر المؤرخ في 1999/03/24 انه يمكن ان يسجل كمحافظ حسابات الاشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس الآتية:

- ❖ الحائزون على شهادات التعليم العالي او اي شهادة اجنبية اخرى معادلة لها.
- ❖ بالإضافة الى هذه الشهادات يجب ان تكون بحوزتهم احدى الشهادات المهنية الآتية:
 - ❖ شهادة تقني سامي في المحاسبة
 - ❖ شهادة عليا في الدراسات المحاسبية
 - ❖ بكالوريا تقني المحاسبة
 - ❖ شهادة التحكم في المحاسبة
- ❖ بالإضافة الى اثبات خبرة اما بتدريب مهني مدته سنتان (2) في مكتب خبير محاسب او محافظ حسابات، واما 10 سنوات من خبرة في الميدان المالي والمحاسبي وتدريب مهني مدته 6 اشهر.
- ❖ المحاسبون المعتمدون والمسجلون في جدول النقابة الوطنية عند نهاية تاريخ المدة الانتقالية المنصوص عليها في القانون 08/91 لسنة 1991، والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة لمدو 3 سنوات.
- ❖ اعوان المفتشية العامة للمالية الحاصلين على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية او مفتش عام للمالية على الاقل والمتمتعون بخبرة قدرها 10 سنوات من النشاط هذه الهيئة.
- ❖ كما نص القانون الجزائري على اجراء امتحان تأهلي من اجل ممارسة المهنة، حيث نص على انه على استاذ التدريب ان يمنح كل التسهيلات من اجل ما يلي¹:
- ❖ متابعة الدروس التحضيرية لامتحانات التي تقضي الى هذه المهمة.
- ❖ المشاركة في حصص الاعمال التطبيقية الأنشطة التكوينية المخصصة لهذا التحضير والامتحانات و الاجتماعات المعط لمراقبة التدريب.
- ❖ التقدم الى اختبارات الامتحانات.
- ❖ يجب على الخبراء المحاسبين ان يتلقوا وينظموا تدريبات مهنية للخبراء المحاسبين المتمرنين حسب كفيات تحددها السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية.
- ❖ من خلال ما تقدم ذكره نستنتج أن معيار العلمي والعملية مطبق في الجزائر، من خلال تركيز معظم القوانين على ضرورة كل نت الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات على شهادات وخبرات وكفاءات محددة، كما ركزت على ضرورة التدريب المهني واجراء اختبار تأهلي قبل مزاوله المهنة، اي ان هناك ترابط بين التأهيل العلمي والعملية اذ يتم ربط بتربص الخبرة او سنوات الخبرة.

لكن في نفس الوقت يحتاج المعيار الى بعض التعديلات ليكون في مستوى ما جاء به معايير الدولية للتدقيق، ذلك بضرورة احاطة ممارسي المهنة بكل التطورات الحاصلة على المستوى المحلي والدولي، وهذا

¹ المرسوم التنفيذي رقم 135/96، مؤرخ في 1996/04/15، يتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير الحاسبي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، الجريدة الرسمية عدد 24، المادة 23.

التدريب المهني المستمر و تنمية القدرات المهنية من اجل توحيد مستوى الاداء المهني، كما يجب اشتراط تأهيل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخبير نتيجة للدور الكبير الذي يقدمانه لممارسة المهنة.

ثانيا: معايير استقلالية وحياد المدقق الخارجي.

لقد اولى المشرع الجزائري اهتماما كبيرا بضرورة استقلال كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، وهذا من اجل اضافة الثقة على القوائم المالية وطمأنة مستخدميها الى امكانية الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم وتحقق اهدافهم، وقد نوقش هذا المعيار من خلال عدة نصوص قانونية نوجزها فيما يلي:

نصت المادة 3 من القانون 08/91 على انه يجب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ان يلتزموا بالأحكام القانونية المعمول بها والتي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية، وان مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة. قد ركز المشرع الجزائري على ضرورة معرفة مختلف الوسائل التي يتم استعمالها من اجل الضغط على المدقق، حيث تم تناول معيار استقلالية من خلال الناصر التالية:

1/ التعيين:

❖ تعيين الجمعية العامة او الجهاز المؤهل والمكلف بالمداوات محاذي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في الجدول المنظمة الوطنية، وتدوم وكالتهم 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات الا بعد 3 سنوات.¹

❖ في حالت الرفض التعيين من قبل الجمعية العامة يتم اللجوء الى تعيينهم او استبدالهم بموجب امر رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة، بناء على طلب كل من مجلس الادارة او مجلس المديرين حسب الحالة.²

2/ العزل:

❖ تطرق القانون الجزائري الى حالة عزل المدقق الخارجي في الحالة العادية وفقا لنص المادة 715 مكرر 07 من المرسوم التشريعي رقم 08/93:

❖ " يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة".

كما اعطى القانون الجزائري الحق للمساهمين الذين يمثلون على الاقل (2/1) من راس المال الشركة حق اللجوء الى العدالة عن طريق الجهات المختصة بطلب عزل المدقق وانهاء مهامه بناء على اسباب مبررة، كما انه في حالة حدوث خطأ أو مانع فانه يجوز بناء على طلب من مجلس المديرين أو مساهم أو أكثر يمثلون على أقل (10/1) من رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، انتهاء مهام المدقق قبل الانهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.³

¹ قانون رقم 08/91، المادة 32/31، المؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير الحاسبي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، الجريدة الرسمية عدد 24، الموافق لـ 2010/07/11.

² الامر 59/75 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي 08/93، المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية عدد 27، المادة 755 مكرر 4.

³ موساوي مصطفى وبالمسيلي خليفة، مرجع سبق ذكره، ص 101.

2/ الاعتبار:

لقد تطرق المشرع الجزائري الى ان مقابل أتعاب محافظ الحسابات يحدد الجهاز القانوني المؤهل بالاتفاق معه في بداية توكيله، وذلك وفقا للتعريف التي تقررها السلطات العمومية المختصة بمشاركة النقابة الوطنية في إطار التشريع الجاري العمل به، أما في حالة تعدد محافظي الحسابات تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الاجمالي على عددهم.

في حالة عدم تقاضي المدقق الخارجي لمقابل اتعابه المستحقة شرعا فقد أجاز القانون الجزائري له حجز الوثائق والدفاتر التي أعدها أثناء قيامه بمهمته، أو إيداعها في كتابة ضبط المحكمة التي يتبعها مقر إقامة الزبون، وذلك دون المساس بحق الاطلاع المنصوص عليه في القانون لصالح الادارة الجبائية.¹

ثالثا: معايير بذل العناية المهنية اللازمة.

نظرا للمسؤولية الكبيرة التي يتحملها المدقق الخارجي أثناء تأدية مهامه فقد ركز المشرع الجزائري على ضرورة بذل العناية اللازمة أصناء قيامه بعمله، حيث نصت المادة 11 من قانون 08/91 على ما يلي:

✓ تتأكد المنظمة الوطنية من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها، ضمن أخلاقيات المهنية والقوانين والتنظيمات المعمول بها.

✓ كما تقدر المنظمة الوطنية في حدود التشريع المعمول به صلاحية مهنية للإجازات والشهادات يقدمها كل مترشح يتطلب تسجيله في احد أصناف هذه المنظمة، ولهذا تنشر المنظمة الوطنية مقياس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة ويحدد كفاءات تطبيق هذه الفقرة عن طريق التنظيم، وهذه المقاييس ليس لها إلا صلاحية مهنة واحدة.

✓ نصت المادة 49 من نفس القانون على ان الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العينة بمهنتهم، ويلتزمون الوسائل دون النتائج.

من خلال ما سبق نجد ان المشرع الجزائري قد ركز على ضرورة بذل العناية المهنية من طرف مدقق الحسابات عند ممارسة مهامه، كما تعرض الى المسؤوليات التي يتعرض لها في حالة اهماله لمهامه، لكنه لم يتطرق الى ضرورة الزام الافراد الجدد والمساعدين بضرورة الالتزام بمسؤولياتهم المهنية وقواعد سلوك المهنة.

ثالثا: معايير قبول المهمة والشروع في العمل

يعالج هذا المعيار الاجراءات التي على المدقق القيام بها قبل قبول المهمة والشروع فيها.

1/ قبول المهمة:

- ان محافظ الحسابات وقبل اعطاء موافقته على المهمة المعروضة عليه لا بد من:- التأكد من عدم وقوعه في الحالات المتعارضة والمخالفة للقوانين والتنظيمات المنصوص عليها في القانون التجاري وقانون 08/91 المتعلقة بمهنة خبير محاسبي، محافظ الحسابات ومحاسب معتمد.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 135/96، مرجع سابق، المادة 34.

- الحصول على القائمة الحالية التي تتضمن اعضاء الادارة وعدد اعضاء مجلس المديرين ومجلس ادارة الشركات الخاضعة للمراقبة والشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية.
 - في حالة ما اذا قام المدقق بتعويض محافظ الحسابات المعزول عليه التأكد من عدم وجود تعسف من طرف ادارة المؤسسة بحقه.
 - في حالة ما اذا كان سيعوض مكان محافظ اخر عليه التأكد من طرف المؤسسة على اسباب ذهابه، اما في حالة ما اذا عوض مكان محافظ اخر رفض تجديد مهمته، عليه ان يقوم بالاستفسار منه عن سبب رفضه لتجديد مهامه.
 - على محافظ الحسابات التأكد من كفاءته مكتبه مت اجل اداء المهمة المسندة اليه بطريقة سليمة.
 - التأكد من انجازه لمهمته استقلالية خاصة اتجاه اعضاء ادارة المؤسسة.
- في حالة توفر كل الشروط فان محافظ الحسابات يقبل بالمهمة المعروضة عليه¹.
- 2/ بداية العمل:**

في هذه المرحلة على مدقق الحسابات اتباع الاجراءات التالية:

- التأكد من صحة تعيينه اما بواسطة الجمعية العامة التأسيسية حيث يمضي على القانون التأسيسي للشركة، اما اذا تم تعيينه بواسطة الجمعية العامة للمساهمين يمضي على محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة"، اذا لم تجتمع الجمعية فيعبر عن قبوله للمهمة كتابيا.
- عندما يتم تعيينه عليه أن يصرح كتابيا بعدم وجود أي ظروف لعدم الملائمة وتلك المتعارض عليها مع القوانين والتنظيمات.
- عليه أن يقوم خلال 15 يوم التي تلي تاريخ قبوله للمهمة بإعلام المنظمة الوطنية برسالة تتضمن قبول تعيينه.

من خلال عرضنا للمعايير العامة المعمول بها في الجزائر، نجد أنها كانت في مستوى ما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق، من خلال اشتراطها ضرورة التأهيل العلمي لمدقق الحسابات مدعما بالخبرة المهنية، بالإضافة إلى العمل من أجل الحفاظ على استقلاليتة وحياده من خلال التأكد من عدم وجود ضغوطات ممارسة من طرف إدارة المؤسسة عليه، والحرص على معرفة الأسباب التي كانت وراء عزله أو استقالته، كما حرصت على ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من طرف مدقق الحسابات أثناء تأدية مهمته، وتعرضه للمسؤولية نتيجة لإهماله، كما تطرقت إلى ضرورة التزامه بالسر المهني وعدم إفشاء أي معلومات على المؤسسة إلا في الحالات المنصوص عليها قانونا.

إلا أنها في نفس الوقت تحتاج إلى تعديلات وإضافات لتكون في المستوى المقبول دوليا، كالاهتمام أكثر بعمل المساعدين والمدقق الخبير، والعمل على وجود هيئات خاصة تحرص على حماية استقلالية مدقق الحسابات، كوجود لجان التدقيق في بعض الدول.

¹ Ordre national des experts comptables, **commissaires aux comptes et comptables agréés**, diligences professionnelles des commissaires aux comptes, 1994, pp 03-04.

الفرع 2: معايير العمل الميداني:

1/ التعرف وجمع المعلومات العامة حول المؤسسة.

تعد هذه المرحلة مهمة في عمل مدقق الحسابات، لعدم إمكانية فحصه لحسابات المؤسسة مباشرة دون فهمها والحكم عليها، بالإضافة إلى عدم إمكانية الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية إذا لم يجمع مؤشرات، أو كان يجهل الحقائق التقنية والتجارية والضريبية والاجتماعية حول المؤسسة التي يدقق حساباتها.

لذا فقد حددت المنظمة الوطنية من خلال التعلية رقم "5" على أنه يجب على مدقق الحسابات الحصول على معلومات حول طبيعة وقطاع النشاط، الهيكل التنظيمي للمؤسسة، الإجراءات المحاسبية، وجود نظام للرقابة الداخلية (الفصل بين الوظائف، الفحص المادي، نظام الاقرار والترخيص...)، حيث يتم تجميع هذه المعلومات وتنظيمها في الملف الدائم.

يتمثل هدف مدقق الحسابات خلال هذه المرحلة في الحصول على فهم كافي للإجراءات المتبعة داخل المؤسسة من أجل:

✓ التعرف على المجالات والأنظمة الجوهرية في مهمته.

✓ إعداد خطة مهمته أو البرنامج العام للعمل.

2/ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

بعد أن يقوم المدقق الخارجي بالتعرف على المؤسسة المعنية لابد من التعرف على مجموعة من الضمانات التي تساهم في التحكم فيها أي نظام رقابتها الداخلية، وعند تقييمه لهذا النظام فإنه يهتم بجانبين أساسيين هما:¹

❖ احترام الشكليات القانونية والنظامية:

✚ على المدقق الخارجي أن يتأكد من أن الشركة تمسك جميع الدفاتر والسجلات القانونية كدفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداوات الجمعية العامة وسجل مداوات مجلس الإدارة.

✚ كما عليه التأكيد من احترام قواعد عرض وتقييم الحسابات.

✚ التأكيد من احترام ما جاء به المخطط الوطني المحاسبي من مبادئ أساسية منها: ثبات الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، استمرار النشاط، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر.

❖ فحص وتقييم الرقابة الداخلية:

يقوم المدقق الخارجي في هذه المرحلة بتقييم قدرة نظام الرقابة الداخلية على إعداد قوائم مالية ذات درجة عالية من حيث موثوقيتها، كما يسمح له مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات.

إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتم من خلال العناصر التالية:

¹ Ordre national des EC.CC et CA , op.cit ,pp,52-54

❖ الهيكل التنظيمي:

والذي يسمح بتحديد المسؤوليات والفصل بين المهام، كما يعمل على الفصل بين الوظائف وتحديد مستويات التنفيذ كتابيا.

❖ نظام التوثيق:

حيث يجب أن يتضمن ما يلي:

- ✓ إجراءات مكتوبة ومحددة بدقة ووضوح كطرق تداول ومعالجة ترتيب المعلومات.
- ✓ أساليب تسجيلها، الرقابات التي تسمح بتجنب الانحراف الناتج عن الإهمال.
- ✓ وثائق تدعم المعلومات.

يجب الاحتفاظ بالإجراءات السابقة في دفتر شامل يسهل الاطلاع عليها.

❖ نظام الإثبات:

هذا النظام يمكن من ضمان أن:

- ✓ العمليات الصحيحة والملائمة هي التي يرخص بها وتنفذ وتسجل.
- ✓ تصحيح الأخطاء في أقرب الآجال.

❖ الوسائل المادية للحماية:

تعمل هذه الوسائل بصفة مباشرة أو غير مباشرة على حماية الأصول المادية والمعنوية، وكذا الوثائق والملفات وكل ما يوجد للمؤسسة.

❖ المستخدمون:

حيث أن المستخدمين المؤهلين والمكونين يلعبون دورا هاما في زيادة ثقة مدقق الحسابات في القوائم المالية التي يراقبها، وللتأكد من نوعية المستخدمين فإن مدقق الحسابات يقيم كل من إجراءات التوظيف والتكوين الأولى والدائم للعمال، وكذا سياسة الأجور بالإضافة إلى المراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

❖ نظام الإشراف والمراقبة:

إن عملية تقييم الرقابة الداخلية يجب أن تتبع الخطوات التالية:

- ✓ الإلمام بأنظمة الرقابة الداخلية.
- ✓ التأكد من مدى ملائمة هذه الأنظمة.
- ✓ إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف.
- ✓ التقييم النهائي للرقابة الداخلية وتأثيره على المهمة.

كما يجب على مدقق الحسابات توثيق فحصه لنظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال ملفات العمل والتقارير الكتابية المجه لمسيرى الشركة، حيث هذا التقرير فيه مختلف الاختلافات والانحرافات المكتشفة، كما قد يحتوي على توصيات ونصائح لتحسين الرقابة الداخلية.¹

¹ عمر شرقي، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تقنيات التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2003، 123-124.

ثالثا: ملفات العمل.

- إن طابع المهمة التي يقوم بها محافظ الحسابات لها طابع مستمر وهذا يتطلب منه ضرورة مسك ملفين ضروريين هما: ملف دائم، ملف سنوي، إن مسك هذين الملفين يسمحان لمحافظ الحسابات من:¹
- ❖ تنظيم مهمة الرقابة وضمان اجتماع كل العناصر الضرورية التي تمكنه من صناعة رأي مبرر حول الحسابات السنوية الخاضعة للفحص.
 - ❖ إيجاد بصفة دائمة مستودع المعلومات ذو صفة دائمة حول المؤسسة خلال كل فترة المهمة وخاصة عند تجديدها.
 - ❖ توفير أدلة الإثبات حول العمل المنجر في حالة الضرورة والوسائل المستعملة من أجل إعطاء رأيه حول عدالة ومصداقية القوائم السنوية.
 - ❖ التأكد من إتباع معايير الأداء المهني المقبولة على المستوى الجهوي والدولي.
 - ❖ التمكن من الإشراف على العمل المنجر من طرف مساعديه.

1. الملف الدائم:

- إن تنظيم هذا الملف ومحتواه يختلف حسب خصوصيات كل مؤسسة وكذا التنظيم الداخلي لمكتب مدقق الحسابات، ويمكن أن يتضمن العناصر التالية:
- ❖ عموميات حول المؤسسة و هيكلها التنظيمي وكل الوثائق الهامة.
 - ❖ معلومات حول نظام الرقابة الداخلية وكل الوثائق التي تسمح بتقييم موثوقية هذا النظام والمخاطر العامة.
 - ❖ معلومات مالية ومحاسبية بما في ذلك المخططات والأدلة المحاسبية، الهيكل التنظيمي للمصالح المحاسبية، حجم العمليات المنجزة وإجراءات تقييم وعرض الحسابات، السياسية والمالية، ووضعيات الخزينة والتمويل، النسب المالية.
 - ❖ معلومات قانونية وجبائية واجتماعية متضمنة القانون التأسيسي ووثائق أخرى ذات طابع قانوني، القرار المتضمن تعيين محافظ الحسابات والإجراءات القانونية المتبعة لتعيينه، بالإضافة لذلك قائمة المساهمين وعدد الأسهم المملوكة، محاضر الجمعيات العامة، وتقارير محافظي الحسابات السابقة والقيود الهامة وكل الوثائق القانونية الأخرى.
 - ❖ خصوصيات اقتصادية وتجارية حول قطاع النشاط، ووصف للدورات بالإضافة إلى معرفة موقع المؤسسة في السوق وزبائنها والسياسة التجارية.
 - ❖ معلومات حول المعلوماتية المتضمنة الهيكل التنظيمي لمصلحة الإعلام ألي، وكل الأنظمة المستعملة والبرامج والوثائق المطبوعة.

¹ Ordre national des EC.CC et CA , op.cit , p9

يمكن للملف الدائم أن ينظم في ملفات قرعية حتى يسهل عليه ترتيب المعلومات، وحتى يشكل هذا الملف معلومات مفيدة للمؤسسة لآبد من تحديثه بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث، حذف كل المعلومات غير المهمة وغير المستعملة، بالإضافة إلى أنه يمكن من إعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير.¹

2. الملف السنوي:

يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة التي تستعمل من أجل تنفيذ المهمة على طول السنة، ويتضمن ما يلي:

- ❖ التحكم الجيد في المهمة وضمان التنفيذ الجيد لبرامج مهمة بدون إغفال.
 - ❖ توثيق العمال المنجزة.
 - ❖ تبرير رأي المصدر من طرف محافظ الحسابات وتسهيل إعداد التقرير.
 - ❖ يعتبر عنصر إثبات عن كل الأعمال والمهام المطبقة من طرف محافظ الحسابات.
- كما يتضمن هذا الملف العناصر التالية:
- ❖ تنظيم وتخطيط المهمة كالبرنامج العام وقائمة المتدخلين وتواريخ إعداد التقرير.
 - ❖ تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يتضمن وصف للأنظمة، خرائط التدفق و استقصاءات الرقابة الداخلية، أوراق العمل، ملخص حول درجة الثقة المعطاة للنظم والإجراءات المعمول بها وأثارها على برنامج مراقبة الحسابات.
 - ❖ رقابة الحسابات السنوية متضمنة برنامج عمل يتماشى مع خصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأعمال المنجزة، الوثائق أو نسخ من الملفات، ملخص وتعليق حول الأعمال المنجزة والأخطاء المكتشفة، خاتمة عامة حول المصادقة.
 - ❖ تدقيقات خاصة او قانونية تشمل الاتفاقيات النظامية والشهادة على خمس أو عشرة مكافآت ممنوحة من خلال السنة، وكذا إظهار التلاعبات المحتملة إلى وكيل الجمهورية وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات السنوية.
 - ❖ وثائق عامة وتتمثل في الوسائل المتبادلة مع المؤسسة، ملاحظات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين وكل القرارات التي لها تأثير على حسابات السنة.
- كما يتضمن هذا الملف بالإضافة إلى ما سبق أجوبة طلبات الصداقة من المتعاملين ونسخ المحاضرات. إن المعلومات المحتويات في ملفات العمل سرية وهذا ما يستوجب على محافظ الحسابات أن يحفظها داخل وخارج المكتبة، وهذا حسب ما تفتضيه المادة 301 من قانون العقوبات، كما تنص المادة 12 من القانون التجاري أنه يجب أن يحفظ كل من الملف السنوي والملف الدائم وكل الوثائق حول المؤسسة لمدة لا تقل عن 10 سنوات حتى بعد انتهاء المهمة، وفي حالة تعدد محافظي الحسابات على كل واحد منهم أن يحتفظ بملف

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-45.

عمله، وفي حالة تجزئة العمل بين محافظي الحسابات يجب أن يحتوي ملف كل واحد منهم على نسخ لأوراق عمل زميله، إن مسؤولية كل واحد منهم تتوقف على التنفيذ الجيد للمهمة.

من خلال ما سبق نستنتج أنه لا توجد معايير خاصة بالعمل الميداني لمدقق الحسابات في الجزائر، فقد تم التطرق إليها من خلال التعليمات الصادرة من طرف المنظمة الوطنية والمتعلقة بخطوات مهمة مدقق الحسابات، وهذا على عكس المعايير الدولية التي تناولت معيارا خاصا لكل من معايير العمل الميداني، من أجل توحيد الإجراءات والممارسات بين المدققين على المستوى الدولي، وهذا ما يستوجب على ممارسي المهنة في الجزائر تطبيق ما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق في حالة وجود غموض أو صعوبات أثناء القيام بالعمل الميداني.¹

الفرع الثالث: الأحكام المتعلقة بمعايير التقرير.

يعتبر تقرير مدقق الحسابات بمثابة الدليل على القيام بعوله، ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به.

يتولى مدقق الحسابات مسؤولية إعداد تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية، وكلا التقريرين يحملان التاريخ والإمضاء ويوجهان غلى الجمعية العامة للمساهمين.

أولا: التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية

يتضمن هذا التقرير مالي:

التذكير بكيفية وتاريخ تعيين مدقق الحسابات.

التعرف على الشركة ودورة نشاطها.

الوثائق المالية التي خضعت للتدقيق، ويجب أن تمضى وترفق بالتقرير.

التذكير بالمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى التقيد بها في هذه المهمة.

عرض الأخطاء والانحرافات المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة.

المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتملة النشوب حول

المعلومات الإضافية التي طلبها المجلس.

كما على المدقق إعطاء رأيه حول الأوضاع التي تهدد الاستمرارية في النشاط، والمخالفات

المرتكبة من طرف أعضاء المجلس أو أي موظف في الشركة التي ينبغي التصريح بها لوكيل

الجمهورية.

إن تقرير مدقق الحسابات يمكن أن يأخذ الأشكال التالية:

❖ المصادقة دون تحفظ:

إن القوائم المالية التي تم تدقيقها تتصف بمستوى عالي من الشرعية والصدق، ويرفق هذا النوع من التقرير

بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 48-49.

❖ المصادقة بتحفظ:

أي أن المدقق أثناء فحصه للقوائم المالية يكشف وجود أخطاء و انحرافات، إلا أنها لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، ويجب أن يتضمن هذا النوع من التقرير الإشارة إلى كل تحفظ واقتراح الحلول التي تهدف إلى إلغاء تأثير هذه الانحرافات على حسابات الدورة ونتائجها.

❖ رفض المصادقية:

قد يمتنع المدقق من إبداء رأيه إذا اكتشف وجود أخطاء وانحرافات خطيرة تفقد القوائم المالية صدقها وشرعيتها، ومن أسباب رفضه المصادقية:

✓ وجود عراقيل حالت دون استطاعة المدقق القيام بمهامه.

✓ رفض مجلس لإدارة القيام بالتعديلات المقترحة من طرف مدقق الحسابات.

في حالة رفض المصادقية على مدقق الحسابات تقديم الأسباب والمعلومات حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقائق واتخاذ القرارات اللازمة.¹

❖ عدم القدرة على المصادقية:

قد يتعذر على مدقق الحسابات الإدلاء برأيه والمصادقية على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة، وذلك عندما تواجه عقبات أثناء تأدية مهمته كعدم تطبيق أحد معايير مهنة التدقيق، أو عدم تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالمهنة، فهذه الأسباب وغيرها لا تسمح له بتأدية مهمته ومنه لا يكون له الإثبات والأدلة الكافية للمصادقية، وبالتالي فإن مدقق الحسابات يكون غير قادر على الشهادة.

ثانيا: التقرير الخاص:

يتعلق هذا النوع من التقرير بالاتفاقيات البرمة خلال الدورة المسموح بها قانونا، حيث نصت المادة 672 من المرسوم التشريعي 08193 على أن يقدم مندوبو الحسابات تقريرا خاصا من الاتفاقيات إلى الجمعية العامة، ويتضمن هذا التقرير:

❖ قائمة الاتفاقيات المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين.

❖ قائمة المستفيدين منها، شروط إبرامها وكذلك الرأي حولها.

❖ على المدقق الخارجي قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى ولم يخبر عنها وفي حالة عثوره على اتفاقيات ممنوعة، عليه تبيان ذلك في تقريره العام، وحتى في غياب الاتفاقيات على مدقق الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيها.

يستطيع المدقق كتابة تقرير خاص عن قرارات استثنائية: كالتقرير حول زيادة رأس المال، تقرير حول توزيع تسبيقات على الأرباح، تقرير حول الشكل القانوني للشركة.

من خلال عرضنا لمعايير إعداد التقرير في الجزائر نستنتج أنها لم تتطرق إلى ضرورة التزام مدقق الحسابات بالمبادئ المحاسبية أثناء إبداء رأيه، وعلى ضرورة التأكيد من ثبات تطبيق هذه المبادئ المحاسبية أثناء إبداء

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 50-51.

رأيه، وعلى ضرورة التأكد من ثبات تطبيق هذه المبادئ من سنة لأخرى، لأخرى، حتى تكون البيانات المالية متماثلة وبالتالي تسهيل عملية المقارنة، كما أنها وأثناء عرضها لأنواع التقارير لم تتطرق إلى إمكانية إبداء مدقق الحسابات لرأي معارض أو سلبي.¹

¹ موساوي مصطفى وبالمسيلي خليفة، مرجع سبق ذكره، ص 111-112.

المبحث الثالث: عملية إجراءات التدقيق المحاسبي في الجزائر.

المطلب الأول: قبول المهمة وتقييم الرقابة الداخلية.

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفاعلي التعامل مع أشخاص تتقصم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

الفرع الأول: قبول المهمة.

أولاً: الخطوات التمهيديّة.

هناك عدد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق، والمتمثلة فيما يلي:¹

- التحقق من صحة تعيينه: والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.
- الاتصال بالمدقق السابق: وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.
- التأكد من نطاق عملية التدقيق.
- اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق: إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه، فقد يتعذر عليه تكرارها.
- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة: فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة، ويطلع على تقرير المدقق السابق، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة.²
- فحص التنظيم الإداري: حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة، ومدى الاختصاص لكل منهم، وصورة من توقيعاتهم، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.³

ثانياً: مخطط التدقيق.

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيديّة، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعدته لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق. وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

² محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 6.

³ Robert OBERT, Révision et certification des comptes, Dunod, Paris, 1995, p40.

➤ الأهداف الواجب تحقيقها.

➤ الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف.

➤ تحديد الوقت التقديري اللازم لالنتهاء من كل خطوة وإجراء.

➤ تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء.

➤ ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ.

➤ توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سرد الخطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها. والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعدته لتنفيذها. فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.

كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها¹.

ثالثا: الإشراف على مهمة التدقيق.

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم. بل هو مطالب بالاطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي²:

✓ توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق.

✓ حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.

✓ إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.

✓ ترتيب المهام حسب الأولويات.

✓ فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات.

✓ حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدین لتفادي العجز أو الزيادة.

✓ حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدین لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 139.

² زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الزاوية للنشر، الأردن، 2009، ص 7.

✓ طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

رابعاً: أوراق العمل.

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها، الالتزام بالسياسات، ونتيجة عملية التدقيق.

الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي. ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما:

➤ الملف الدائم.

➤ الملف الجاري (ملف الدورة الحالية).¹

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعددت واختلقت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.

فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين " نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة".²

في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه " نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:

❖ حماية الأصول.

❖ صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.

❖ التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة.

❖ تطابق القرارات مع سياسة الإدارة".³

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار استحالة تدقيقه لكل الحسابات، ويحدد نطاق هذه العينات وفقاً لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية . كما أنه يعتمد عليه كونه من

¹ زاهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص 80.

² Reda KHELASSI, **L'audit interne-audit opérationnel**, HOUMA, Alger, 2005, P71.

³ Alain MIKOL, **Les audits financiers- Comprendre les mécanismes du contrôle légal**, édition d'organisation, paris, 1999, P141.

غير الممكن للمدقق إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة.

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

- ❖ جمع الإجراءات.
- ❖ اختبارات التطابق.
- ❖ تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية.
- ❖ اختبارات الاستمرارية.
- ❖ تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي.

أولاً: جمع الإجراءات.

سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، يقوم المدقق بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل...)، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات من المعاملين بالمؤسسة.

ثانياً: اختبارات الفهم والتطابق.

تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات، فليتأكد المدقق من درجة الاعتماد، يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

ثالثاً: التقييم الأولي للرقابة الداخلية.

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية، يمكنه أن يعطي تقييماً أولياً لهذه النظام. فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته، في حين إن أدت عملية الفحص إلى الاستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش.

فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

- ❖ الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام.
- ❖ والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم استقصاء الرقابة الداخلية.

¹ J. E. Combes et M. C Labrousse Publi, **Audit Financier et Contrôle de Gestion**, Union éditions, 1997, P 17.

رابعا: اختبارات الاستمرارية.

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتواصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتواصل (إليها نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته. يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:

- ❖ وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا، ومفهوم من طرف الجميع.
- ❖ نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة؛ ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

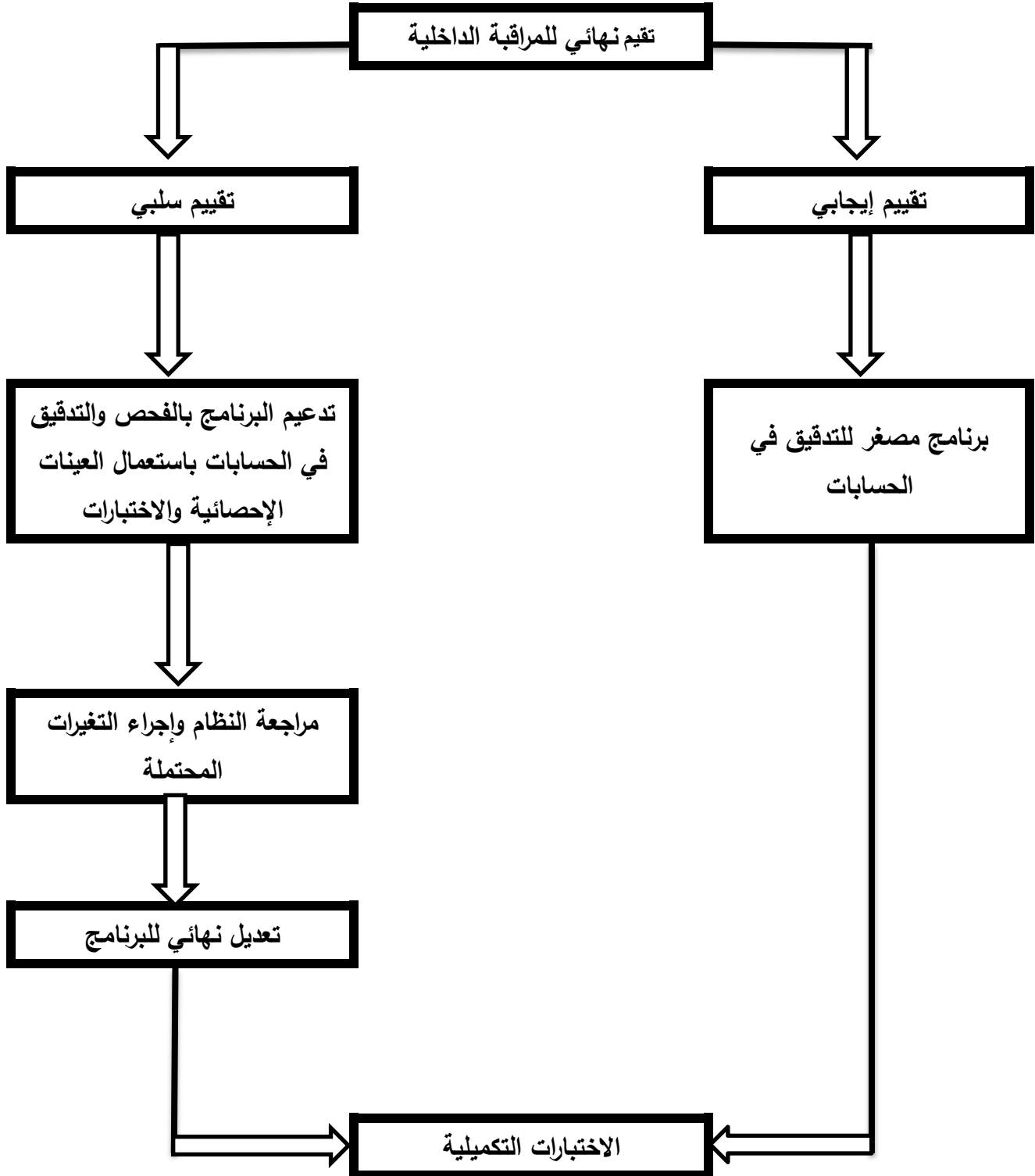
المطلب الثاني: فحص الحسابات.

إن المدقق المحترف في هذه المرحلة وعلى أساس النتائج المحصل عليها سيحدد العمليات والمواطن الحساسة للتدقيق مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقيق فقد تتسع أو تضيق، فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية أي استخراج عيوبه ومزاياه، يعاد النظر في برنامج التدخل وهذا بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام إذ يكتفى المدقق ببرنامج عمل أدنى ليتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال الغش باستعمال الوسائل الخمس لفحص الحسابات وهي:

- ❖ المشاهدة العينية.
- ❖ المصادقات المباشرة.
- ❖ مراجعة الدفاتر والوثائق.
- ❖ الفحص التحليلي.
- ❖ تصريحات المسيرين.

وفي حالة ضعف النظام يقوم حينئذ بإضافة أجزاء أخرى ويتوسيع برنامج تدخله، وإذا كانت سلبيات النظام كثيرة وخطيرة فهنا لا تسمح له بمواصلة المهمة ورفض المصادقة على الحسابات. وفيما يلي نقدم مخططا يصف هذه المرحلة:

شكل رقم(2): فحص الحسابات.



Source : G. Devard, J. Burner, «**Audit financier**», tome 1, France, Edition Dunod, 1991, p102.

من خلال الشكل نستنتج بأن هذه المرحلة تتم عموماً بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية فقد يؤدي بالمدقق إلى توسيع برنامج تدخله في حالة النظام الرديء وفي الحالة العكسية قد يقلل من مجال تدخله، وفي كلتا الحالتين سيقوم بالاختبارات التكميلية.

عملياً تمر مرحلة فحص الحسابات بثلاث خطوات رئيسية يمكن ذكرها بإيجاز:

1/ تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية:

بمجرد الانتهاء من تقييم نظام الرقابة الداخلية، يجد المدقق نفسه في إحدى الحالات الثلاث الآتية، والتي تعطيه في قرارات نفسه انطباعاً حول برنامج تدخله:

✓ **الحالة الأولى (نظام جيد):** أي نظام شبه خال من العيوب، مما يؤدي إلى الحد والتخفيف من برنامج تدخله لفحص الحسابات.

✓ **الحالة الثانية (نظام مقبول):** وهو نظام به عيوب وقد تصل إلى درجة الخطورة لكنها ليست خطيرة جداً، مما يدفع بالمدقق بتوسيع برنامج تدخله في عملية فحص الحسابات.

✓ **الحالة الثالثة (نظام سيئ جداً):** وتتسأ هذه الحالة إذا كان النظام يحتوي على عيوب لا تسمح له بمواصلة المهمة التي أسندت إليه، أي استحالة القيام بعملية الفحص.

2/ القيام باختبارات السريانية والتطابق:

إن المدقق قد استعمل من قبل خرائط التدفق في المراحل السابقة، ومن خلال فحصه للحسابات يقوم بتكملة معلوماته مستخدماً في ذلك أدوات المصادقة والرقابة المحاسبية، إذ يقوم بعدة مقارنات وبمراجعات قياسية . وفيما يتعلق باختبارات السريانية فتتم في الغالب عن طريق إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد أو نفي مختلف العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والمعاملات التي قامت بها المؤسسة أيضاً يستخدم المدقق الملاحظة الميدانية وكذا الرجوع إلى الوثائق الداخلية.

3/ إنهاء عملية المراجعة:

على المدقق قبل إصدار أي رأي أن يتأكد من مدى احترامه لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وبرنامج تدخله، كما عليه أن يفحص الأحداث ما بعد الميزانية وعادة تكون ثلاثة أشهر بعد قفل السنة المالية وأن يراعي الأهمية النسبية في ذلك، كما عليه أن يراجع ويدقق في شكل ومحتوى أوراق عمله والتي تمثل القاعدة لكتابة أي تقرير ومن ثم الإدلاء بالرأي.

من جهة أخرى سيختار المدقق ويفاضل ويمزج بين مختلف التقنيات والوسائل الملائمة لكل مهمة تدقيق وفحص، فعلى سبيل المثال قد يختار المدقق بين:

❖ استجواب الأفراد المعنيين.

❖ اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات الحية.

" فهذا البرنامج المفصل للأعمال يصبح دليل للتدقيق، فالمدقق يمكنه معرفة تقنية (كيف؟). إضافة لذلك قد يلجأ المدقق إلى بعض المساعدين والمتخصصين وذلك حسب درجة امتداد وصعوبة المهمة¹

المطلب الثالث: اعداد التقرير النهائي للمهمة.

إن إعداد تقويم نهائي للتدقيق والفحص الذي قام به المدقق طيلة فترة المهمة هو آخر مرحلة ويمكن اعتبارها المنتج النهائي ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم وتقدير المدقق لنظام المعلومات في المؤسسة.

ومنهجيا يمكن تقسيم المرحلة النهائية للتدقيق إلى جزأين متتاليين ومتكاملين كالتالي:²

الفرع لاول: الاجتماع النهائي.

ويضم كلا من المدقق والمسيرين ومختلف المسؤولين فتكمن أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المدقق أثناء أداء مهمته، وتسجل هذه الخلاصة التي تمت مناقشتها في لوائح.

وبناء على ذلك سيحاول المدقق عرض المشاكل والتوصيات استنادا على الأولويات ودرجة الأهمية مراعيًا بذلك الأهمية النسبية ومتجنبًا في نفس الوقت المشاكل الوهمية والتي تؤدي إلى سوء سمعة المدقق لعدم كفاءته في حصر جيد للأوضاع، وعليه يتطلب التحضير الجيد لنجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية سواء من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات.

الفرع الثاني: تقرير المراجعة.

التقرير هو المنتج النهائي والكتابي لعملية التدقيق إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق ومراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق عن وضعية المؤسسة، كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء، وبناء على هذا يتم توضيح ما يلي في التقرير:³

1- تقييم نظام الرقابة الداخلية.

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

3- اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات.

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص واختبارات ويقوم مراجع الحسابات بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في نهاية المراجعة.

الفرع الثالث: أنواع التقارير.

يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة، وذلك باستعمال أحد أنواع التقارير التالية:

¹ J. Renard, «Théorie et pratique de l'audit interne», France, Edition l'organisation, 1994, P:19.

² بن عيسى رقيق، مرجع سبق ذكره، ص48.

³ Hamimi Allel, «Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable», Alger, O.P.U.1993, p55.

1/ التقرير التنظيف:

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:¹

- ❖ أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما
- ❖ عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي
- ❖ صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي
- ❖ حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية

2/ التقرير التحفظي:

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأيه متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يفيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.²

3/ التقرير السالب:

يصدر المراجع هذا التقرير، إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، كأن يتم ويسجل جزءا كبيرا من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا من التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإرادية على أنها مصروفات رأسمالية.³

4/ تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:⁴

- ❖ وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة الأرصدة.

¹ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2003/ 2004 ص 28.

² حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة حاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008/2009، ص 18.

³ محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 55-57.

⁴ مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر، ص 51.

❖ وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضات.

❖ في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.

❖ عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك، وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدى المراجع رأيه فيها

الفرع الرابع: المتطلبات الخاصة بعناصر التقرير.

يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات، عن مراجعة القوائم المالية للمشروع، العناصر الرئيسية التالية:¹

1/ عنوان التقرير:

يجب أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير مراقب الحسابات" لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين، مثل مديري المنشأة أو مجلس الإدارة أو المراجعين الخارجيين الآخرين، الذين لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها مراقب الحسابات.

2/ الموجه إليهم التقرير:

يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات إلى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية المراجعة والقوانين واللوائح. ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس الإدارة المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية.

3/ الفقرة الافتتاحية:

وهي الفقرة الأولى في تقرير مراقب الحسابات. ويجب أن تتضمن إشارة واضحة لكل من القوائم المالية التي تمت مراجعتها، سنة المراجعة، مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، ومسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة هذه القوائم المالية وإبداء الرأي عليها.

4/ فقرة النطاق:

وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ. ويجب أن تتضمن ما يلي: وصفا لنطاق المراجعة، أداء مراقب الحسابات لإجراءات المراجعة، الهدف من التخطيط وتنفيذ المراجعة، وصف عملية المراجعة، وأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساسا مناسبيا لإبداء الرأي على القوائم المالية.

5/ فقرة الرأي:

¹ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، مصر، الاسكندرية، الجزء الأول، 2001، الدار الجامعية، ص ص: 169-172.

وهي الفقرة الثالثة والأخيرة، في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ. وتتضمن الإشارة إلى رأي مراقب الحسابات على القوائم المالية ككل.

6/ تاريخ التقرير:

من المفروض أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات بتاريخ يوم اكتمال عملية المراجعة، إلا أن مسؤولية مراقب الحسابات هي إصدار تقرير عن القوائم المالية التي أعدتها وتعرضها الإدارة. ولذلك يجب ألا يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع، أو اعتماد، الإدارة للقوائم المالية.

ودلالة تاريخ التقرير أنه يوضح للقارئ أن مراقب الحسابات قد أخذ في اعتباره تأثير الأحداث والمعاملات التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية، والتي نمت إلى عمله حتى ذلك التاريخ، حتى ولو كانت تالية لتاريخ نهاية السنة المالية.

7/ عنوان مدقق الحسابات:

يجب أن يحدد التقرير عنوانا معيناً لمراقب الحسابات، وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مراقب الحسابات، المسؤول عن عملية المراجعة.

8/ توقيع مدقق الحسابات:

يجب أن يوقع التقرير باسم مراقب الحسابات المعين لأداء التكليف بمراجعة القوائم المالية. ويجب أن يكون توقيعه مقروناً برقم سجل المحاسبين والمراجعين الخاص به.¹

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 169-172.

خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نرى ان التدقيق مفهوم أوسع وأشمل وأعقد من المراجعة، المحاسبية، المراقبة والفحص، ظهر بسبب انفصال الملكية عن التسيير من خلال نظرية الوكالة والتي انبثقت عن نظرية العقود، كما ازداد الاهتمام بالتدقيق خاصة بعد سلسلة من الهزات التي ضربت أكبر الشركات العالمية المقيدة في أشهر أسواق المال العالمية.

ولهذا تم إبراز عموميات التدقيق الواردة في هذا الفصل و هي بمثابة الدعائم لعملية التدقيق المحاسبي و مراجعة القوائم المالية و التي من شأنها أن تستجيب للمعايير المتعارف عليها و تحقيق للأهداف المرسومة من طرف المراجع من جهة و الأهداف العامة للتدقيق من جهة ثانية.

من خلال عرضنا لمعايير التدقيق التي نص عليها القانون الجزائري نستنتج أنها:

✓ تحتاج إلى تعديلات وإضافات لتكون في المستوى المقبول دولياً، كالاتمام أكثر بعمل المساعدين والمدقق الخبير، والعمل على وجود هيئات خاصة تحرص على حماية استقلالية مدقق الحسابات، كوجود لجان التدقيق في بعض الدول.

✓ لا توجد معايير خاصة بالعمل الميداني لمدقق الحسابات في الجزائر، فقد تم التطرق إليها من خلال التعليمات الصادرة من طرف المنظمة الوطنية والمتعلقة بخطوات مهمة مدقق الحسابات.

✓ لم تنطرق إلى ضرورة التزام مدقق الحسابات بالمبادئ المحاسبية أثناء إبداء رأيه.

الفصل الثالث

الله - خذوا من الدنيا ما استطعتم -

تمهيد:

لكون معايير التدقيق الدولية هي معايير نظرية بالنسبة للجزائر، و بغرض تدعيم الدراسة النظرية و إضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة و التدقيق في الجزائر، والتي تم تضمينها أربعة محاور أساسية تخص كلا من التدقيق الدولي، المعايير الدولية للتدقيق، ومحاولة إسقاطهما على الواقع الجزائري مع استيضاح الاختلافات إن وجدت واستطلاع مدى ضرورة و إمكانية لحاق الجزائر بالركب الدولي.

باعتبار أن معايير التدقيق هي عبارة عن إرشادات عملية، فان الفئة المعنية بهذه التغيرات هي فئة المهنيين (المدققين)، الأمر الذي استوجب اعتماد منهج المسح عن طريق استمارة الاستبيان بغية عدم إغفال آراء هذه الفئة، من خلال تخصيص جزء لا بأس به من الاستمارات الموزعة إلى خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر.

تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية، وتم بناؤه بالتسلسل ووفقا للمراحل التي مر بها الطالب، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية، مراحل بناء أداة الدراسة، ومن ثم معالجة وتحليل النتائج، فكان الشكل العام للفصل كالآتي:

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكاتب خبراء المحاسبين لولاية بوعريرج.

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة والمشاكل التي اعترضت السير الحسن لها.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة.

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي و العملي، فكان الحيازة لشهادة علمية في المحاسبة و التدقيق بالنسبة لخبراء، وربما الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين.

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين هو تبيان آراء كون الموضوع يتعلق بمعايير دولية غير المعايير الجزائرية، و بالتالي وجوب الفهم النظري لها قبيل الوصول إلى الاقتناع بها و تطبيقها.

المطلب الثاني: عينة الدراسة.

ولم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل، فحاول الطالب تماشي مع عدد الاستثمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس إلى مستوى معين رؤى مجتمع الدراسة، كما حاول الطالب التوفيق بين حجم عينة للمهنيين، و اعتمد في توصيل استثمارات الاستبيان الى عينة الدراسة التسليم المباشر، بوضعها على مستوى مكاتب.

قام الطالب بتوزيع 36 استمارة لتحصيل اكبر نسبة تمثيل ممكنة، تماشيا مع المشاكل التي واجهها أثناء مرحلة تحصيل الاستثمارات، و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (2): الاحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان.

النسبة %	التكرار	البيان
100%	36	الاستثمارات الموزعة
83.88%	32	الاستثمارات المسترجعة
5.55%	02	الاستثمارات المفقودة أو المهملة
11.11%	04	الاستثمارات الملغاة
83.34%	30	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالب.

الملاحظ من خلال الجدول رقم (2)، أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ 36 استمارة، و التي استخلص منها 30 استمارة صالحة للدراسة، أما باقي الاستثمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل و انتهاء فترة الدراسة، أو بسبب كونها فقدت، كما تم إلغاء 04 استثمارات بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية و العملية المحددة في الاستمارة.

المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة.

الفرع الأول: حدود الدراسة.

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ **الحدود المكانية:** الغرض من هذه الدراسة هو استبيان مدى ملاءمة التحاق الجزائريين بالواقع الدولي للتدقيق، فانحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية.
- ✓ **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 1 أبريل 2015 إلى 10 ماي من نفس السنة.
- ✓ **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة مهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة و التدقيق، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال.
- ✓ **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بكل من التدقيق الدولي و كذا معايير التدقيق الدولية، و دراسة مدى موافقتها مع الواقع الجزائري.

الفرع الثاني: صعوبات الدراسة.

- رغم أهمية الموضوع وتزامنه مع التطورات التي شهدتها الجزائر في الميدان، ورغم سعينا لتحصيل نتائج موضوعية لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها في الآتي:
- عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة خاصة من المهنيين، وهو ما نلاحظه من خلال الجدول رقم (2) كون الاستثمارات المسترجعة هي 30 من أصل 36 موزعة.
 - تزامن الدراسة مع فترة القيام بأعمال نهاية الدورة ما خلق بعض الصعوبات في الاتصال المباشر مع أفراد مجتمع الدراسة.
 - صعوبة الحصول على أفراد لهم إطلاع جيد عليه.
 - رغم تكتل المهنيين بنسبة معتبرة في ولاية برج بوعريريج (محافظي حسابات وخبراء محاسبة) إلا أن عدم تجاوبهم لنا.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته.

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان، بالإضافة إلى مكوناته، طريقة تبويب الأسئلة، طرق التفرغ والمعالجة المنتهجة، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستمارات من أفراد العينة.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان.

هناك جملة من النقاط التي حاول الطالب مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان أهمها:

- اعتمد الطالب في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة.
- توافق الترتيب و التدرج في الاستبيان مع الإطار النظري.
- إحداث بعض التعديلات على الاستبيان (إضافة، حذف، تغيير) بعد استشارة أساتذة في التخصص، وطرح استمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها.

الأساتذة المختصين الذين قاموا بالاطلاع على الاستمارة كالتالي:

- ❖ شناي عبد الكريم ماجيستر بجامعة محمد خيضر بسكرة.
- ❖ بوترة اسماعيل خبير محاسبي ومحافظ حسابات بولاية برج بوعريرج.
- ❖ بلفروم الزهرة ماجيستر بجامعة البشير الإبراهيمي برج بوعريرج.
- ❖ كاروس احمد أستاذ محاضر بجامعة البشير الإبراهيمي برج بوعريرج.
- ❖ أونيسي نور الدين خبير قضائي ومحافظ حسابات بولاية برج بوعريرج.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان.

تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين:

الجزء الأول: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة (العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية).

الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى ثلاثة محاور تشكل في مجملها 25 سؤالا.

- **المحور الأول:** ضم 7 أسئلة، حول المعايير التدقيق الدولية.
- **المحور الثاني:** ضم 6 أسئلة، وتناول أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.
- **المحور الثالث:** ضم 12 سؤالا، تهدف إلى معرفة تطبيق الجرائر لمعايير التدقيق الدولية، والشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار في حالة تحقق ذلك.

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت LIKERT SCALE ، بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان.

في حين استعملنا مقياس ليكارت الخماسي لتحديد آراء أفراد العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكاتب خبراء المحاسبين لولاية بوعريرج.

جدول رقم (3): مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	(4.2 - 5)	(3.4 - 4.2)	(2.6 - 3.4)	(1.81 - 2.6)	(1 - 1.81)

المطلب الثالث: تفرغ البيانات.

الفرع الأول: معالجة نتائج الاستبيان.

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، قام الطالب بتجميع البيانات المحصلة وتفرغها في كل من برنامج EXEL وبرنامج SPSS 16 - Statistical Package . ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم إعداد مجموعة جداول تم وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال، استخلاصها بالاعتماد على برنامج EXEL 2010 تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي الملاحظة والتحليل.

بالنسبة لمحاور الاستبيان الثالث، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS 16 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية... الخ، وهي الأساليب التي استخدمها الطالب وفق ما يلي:

التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان. **المتوسطات الحسابية:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الثلاثة والمتوسط الحسابي لكل محور.

الانحرافات المعيارية: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاثة والانحراف الإجمالي للمحور.

الفرع الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة.

1. العمر:

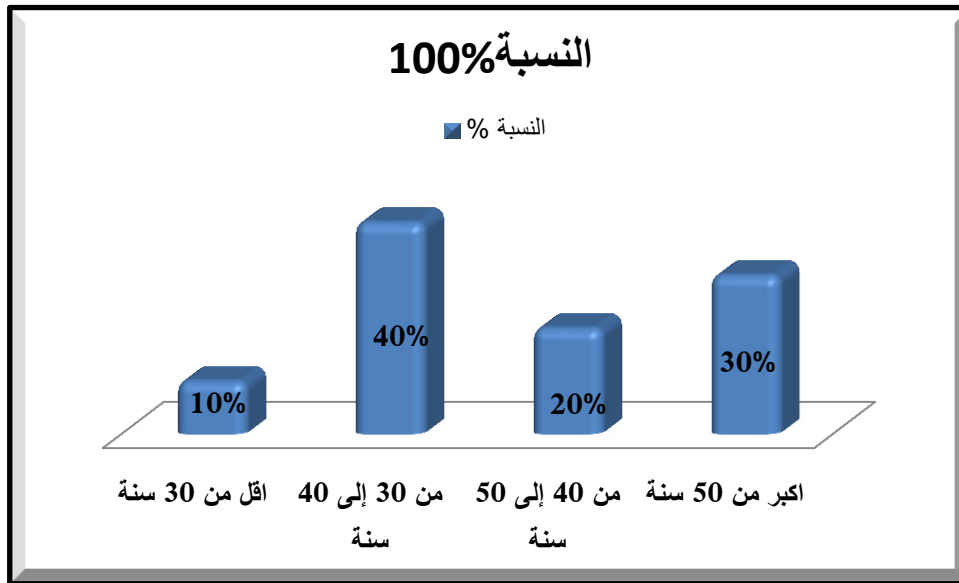
بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(4): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.

النسبة %	التكرار	العمر
10%	03	اقل من 30 سنة
40%	12	من 30 إلى 40 سنة
20%	06	من 40 إلى 50 سنة
30%	09	اكبر من 50 سنة
100%	30	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب مستخلص من الاستبيان.

شكل رقم(2): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.



يوضح لنا الجدول رقم (4) توزيع أفراد عين الدراسة على الفئات السنية، ويمكن استخلاص منه ما يلي: أعمار العينة اقل من 30 سنة كانت نسبتها 10%، اما اعمار العينة التي تتراوح بين 30 و 40 سنة كانت 40%، اما نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة كانت 20%، اما واكثر من 50 سنة فكانت نسبتها 30%. نلاحظ ان الفئة اكبر كانت اعمار تتراوح بين 30 و 40 سنة.

2. التخصص العلمي:

كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف افراد عينة الدراسة وفق التخصصات العلمية كما هو مبين في

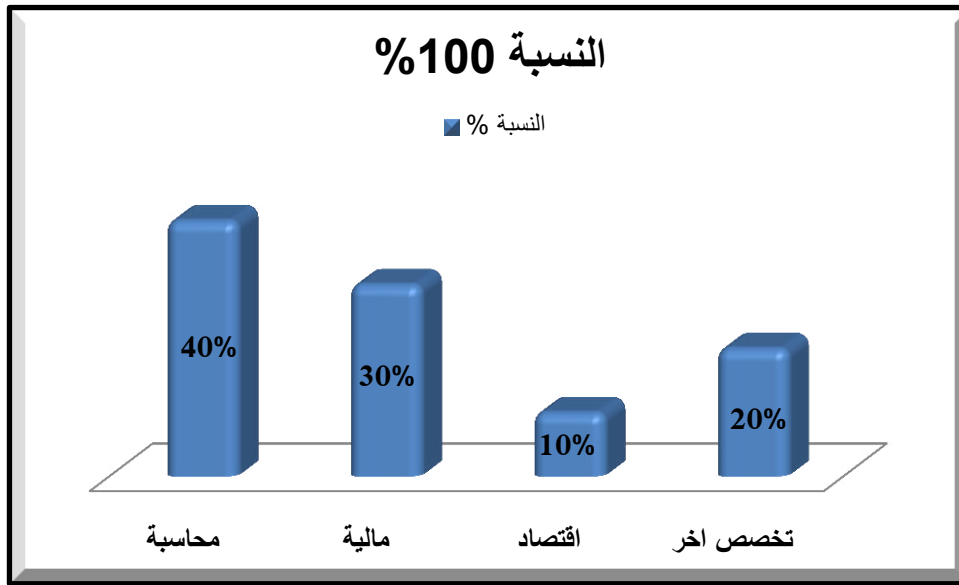
الجدول التالي:

جدول رقم(5): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
40%	12	محاسبة
30%	09	مالية
10%	03	اقتصاد
20%	06	تخصص اخر
100%	20	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب مستخلص من الاستبيان.

شكل رقم (3): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.



يوضح لنا الجدول رقم (5) الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة، فكانت نسبة التخصص العلمي في تخصص محاسبي اكبر نسبة 40%، بينما كانت نسبة تخصص مالي 30%، وكانت نسبة تخصص اخر 20% ، أما نسبة تخصص اقتصاد فكانت 10.

3. المؤهل العلمي:

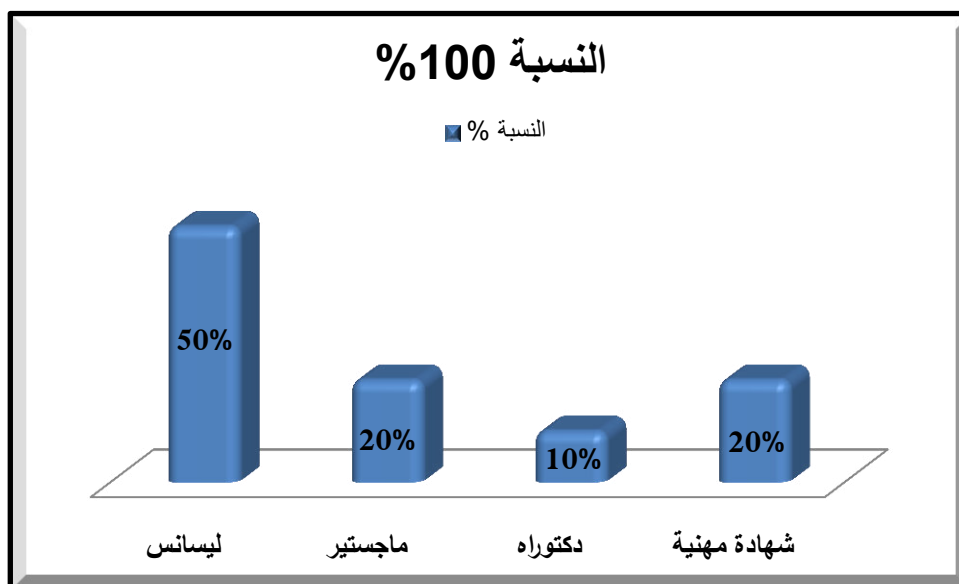
كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف افراد عينة الدراسة وفق المؤهلات العلمية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(6): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة%	التكرار	المؤهل العلمي
50%	15	ليسانس
20%	06	ماجستير
10%	03	دكتوراه
20%	06	شهادة مهنية
100%	30	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب مستخلص من الاستبيان.

شكل رقم (4): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



يوضح لنا الجدول رقم (6) الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 50%، بينما كانت نسبة المحضرين والحاصلين على شهادة الماجستير 20%، نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه 10%، أما نسبة الحاصلين على شهادات مهنية في التخصص فكانت 20% . نلاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة ليسانس.

4. الوظيفة الحالية:

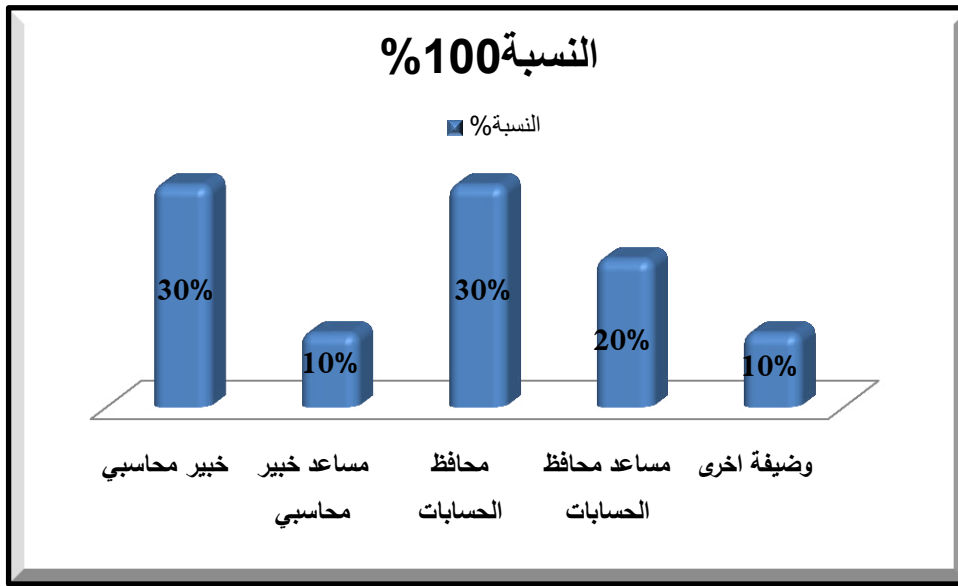
كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف افراد عينة الدراسة وفق الوظيفة الحالية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(7): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

النسبة%	التكرار	الوظيفة الحالية
30%	09	خبير محاسبي
10%	03	مساعد خبير محاسبي
30%	09	محافظ الحسابات
20%	06	مساعد محافظ الحسابات
10%	03	وظيفة اخرى
100%	30	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب مستخلص من الاستبيان.

شكل رقم (5): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.



يوضح لنا الجدول رقم (7) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة المشغولة، نلاحظ أن نسبة محافظ الحسابات وخبير محاسبي كانت اكبر من الوظائف الاخرى فكانت نسبتهما 30%، وبالنسبة لمساعد خبير محاسبي ووظيفة اخرى فكانتا 10%، اما نسبة مساعد خبير محاسبي فكانت 20%.

5. الخبرة المهنية:

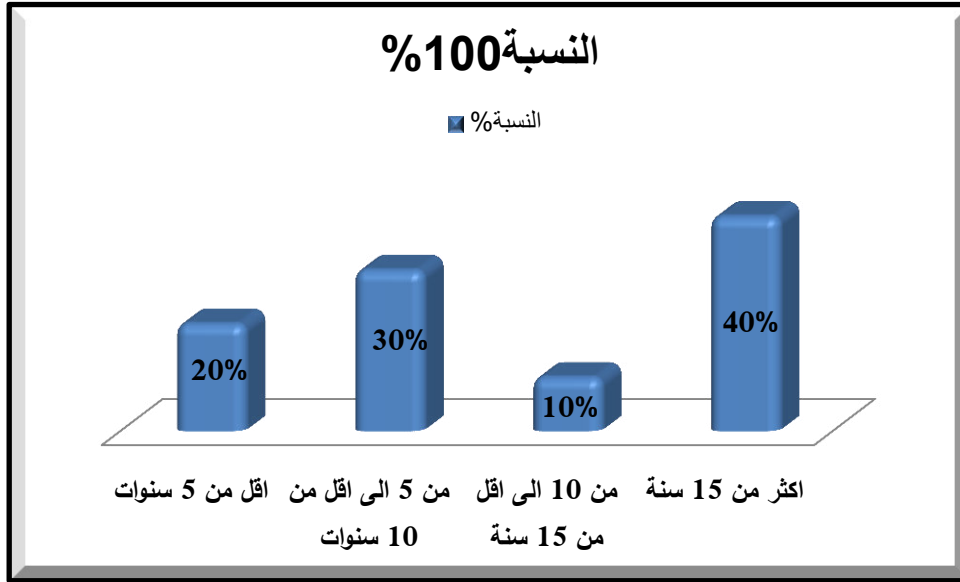
كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف افراد عينة الدراسة وفق الوظيفة الحالية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(8): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
20%	06	اقل من 5 سنوات
30%	09	من 5 الى اقل من 10 سنوات
10%	03	من 10 الى اقل من 15 سنة
40%	12	اكثر من 15 سنة
100%	30	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب مستخلص من الاستبيان.

شكل رقم(6): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهني.



يوضح لنا الجدول رقم (8) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوافرة لديهم، فنجد أن:

نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات يمثلون 20%، بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات كانت نسبتها 30% و ذوي الخبرة المهنية بين 10 و 15 سنة فكانت 10%، اما نسبة الأفراد من العينة ذوي خبرة تفوق 15 سنة هي 40%. نلاحظ ان اكبر نسبة كانت ذوي الخبرة المهنية اكثر من 15 سنة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكاتب خبراء المحاسبين لولاية بوعريرج.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية والمتمثلة في التكرارات، النسب SPSS المنتقاة من برنامج المئوية، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور.

المطلب الاول: المعايير الدولية للتدقيق.

الفرع الاول: عرض خصائص عينة الدراسة.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الاول على معايير التدقيق الدولية كما

هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (9): نتائج الاستبيان المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية.

العبارة	الاحصائية المؤشرات	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الاتجاه العام للعينة		
توحيد المعايير و تدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى.	3.93	1.048
معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول.	3.83	0.874
من اهداف الرئيسية لمعايير التدقيق الدولية هو تحسين جودة المعلومة المالية.	3.93	1.143
من اهداف الرئيسية لمعايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق.	4.20	0.610
من اهداف الرئيسية المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.	3.87	1.008
الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه.	3.20	1.064
إن سن معايير تدقيق دولية كافل لارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته.	3.23	1.251

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

جدول رقم (9): نتائج الاستبيان المتوسط الحسابي لمحور بمعايير التدقيق الدولية.

الاتجاه العام للعيينة	المؤشرات الاحصائية		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0.504	3.73	المتوسط الحسابي لمحور معايير التدقيق الدولية

من الجدول رقم (9) نلاحظ أن الاتجاه العام لعيينة الدراسة يتمركز حول الموافقة الإجمالية المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية، فكان المتوسط الحسابي 3.73 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلى درجة إجابة موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.615، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

الفرع الثاني: تحليل نتائج محور الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق.

توحيد المعايير و تدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى:

لم يوافق 10 % من أفراد عينة الدراسة على أن توحيد المعايير هو ما يرفع من مستويات الأداء في التدقيق، بل يتعدها ذلك إلى عوامل أخرى إضافية، ورأى 50 % في توحيد المعايير الحل الأمثل وكانت الجابة بموافق و 30 % كانت الاجابة بموافق بشدة، و6.7 % كانت الاجابة بمحايد، والباقي بغير موافق بشدة وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 3.93 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وانحراف معياري 1.048، وهي قيمة تعكس التوزع في الإجابات بين الاقتراحات.

معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول:

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 43.3 % أجابوا بموافق و 23.3 % أجابوا بموافق بشدة على أن معايير التدقيق الدولية تقرب ممارسات المدققين بين الدول، في حين أجاب 2 أفراد فقط وبنسبة 6.7 % بغير موافق، فكان الاتجاه العام لعيينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي محصورا في (3.4 - 4.2) وهي الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي وانحراف معياري 0.874، يرجع إلى لفئة تجانس وتوافق الأجوبة وتمركزها حول الإجابة الثانية دلالة على تأييد الطرح.

من اهداف الرئيسية لمعايير التدقيق الدولية هو تحسين جودة المعلومة المالية:

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 53.3 % من أفراد عينة الدراسة قد وافقوا على أن اهداف معايير التدقيق الدولية تعد من بين العوامل التي تساهم في تحسين جودة المعلومة المالية، في حين أجاب 36.7 % بموافق تماما، أما النسبة الباقية فكانت لإجابة محايد. ويظهر المتوسط الحسابي المقدر 3.93 أن الاتجاه العام لأجوبة كانت موافقة والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي عينة الدراسة.

من اهداف الرئيسية لمعايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق:

أظهرت نتائج الأجابة على هذه الفرضية المقترحة أن نسبة 53.3 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على أن تطبيق معايير التدقيق الدولية ينعكس بالإيجاب على مردودية المدقق، وأجاب 36.7% بموافق بشدة، وبالمقابل لم يجب أي فرد بغير موافق أو غير موافق بشدة، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة نظرا للمتوسط الحسابي 4.20 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة والفئة الخامسة، وانحراف معياري 0.610 يدل على تجانس الأجابة وتمركزها في الإجابتين الأولى والثانية، اللذان يؤكدان تأييد أفراد عينة الدراسة للطرح.

من اهداف الرئيسية المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن:

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 12 فردا من عينة الدراسة أي 40 % أجابوا بموافق و 30 % أجابوا بموافق بشدة، و 4 افراد أي 13.3 % بغير موافق، والباقي اجابوا بمحايد وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الذي يقدر ب3.87 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، نجده يدل على اتجاه عام للعينة بإجابة موافق، كما أن الانحراف المعياري 1.008 يدل على درجة تجانس كبيرة للإجابات التي تعكس آراء أفراد العينة واقتصارها على الإجابتين الأولى والثانية دلالة على تأييد أفراد العينة للطرح.

الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه:

امتنع ما نسبته 30 % من أفراد عينة الدراسة عن الإجابة حول الغاية من إصدار معايير التدقيق الدولية، وأجاب 16.7 % بموافق تماما، و 16.7 % بموافق على أن الغرض من إصدار معايير التدقيق الدولية هو تدويل مهنة التدقيق لا تحسينها، في حين كانت اكبر الاجابات 36.6 % بمحايد، وعادل المتوسط الحسابي 3.20 وهو يقع ضمن الفئة الثالثة و الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي عن الإجابة محايد، وكان الانحراف المعياري 1.064 ما يوضح عدم تجانس وتباعد في الإجابات وتوزعها بصفة متقاربة بين الاقتراحات الأربعة الأولى.

إن سن معايير تدقيق دولية كافل لارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته:

وافق 36.7 % من أفراد عينة الدراسة على أن إقرار معايير تدقيق تلقى القبول العام دوليا يجعل من التدقيق علما قائما بذاته، في حين أجاب 20 % بمحايد و 20 % بغير موافق، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 3.23 والذي يدخل في الفئة الرابعة من مقياس ليكارت، والانحراف المعياري 1.051.

خلاصة المحور الاول: معايير التدقيق الدولية.

وفي الاخير اجمع أفراد عينة الدراسة المطلعين على معايير التدقيق الدولية على الموافقة على العبارات التي تخص الايجابيات وكذا التسهيلات التي تقدمها تلك المعايير.

المطلب الثاني: أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

الفرع الاول: عرض خصائص عينة الدراسة.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي كما هو مبين في الجدول التالي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكاتب خبراء المحاسبين لولاية بوعريرج.

جدول رقم (10): نتائج الاستبيان المتعلقة بأهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

الاتجاه العام للعينة	الاحصائية المؤشرات		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0.776	4.13	إن توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجاعته.
موافق	1.006	3.77	إن اتساع نطاق التدقيق دوليا يساهم في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية في هذا المجال.
موافق	1.022	3.70	من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال الممارسة للتدقيق توافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسين.
محايد	1.099	3.37	المكاتب الدولية للتدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الأخرى.
محايد	0.973	2.87	ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة عن المكاتب الأخرى.
محايد	1.022	2.70	إن دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي ساهم في تخطي اختلاف النظم المطبقة في المجتمعات.

جدول رقم (11): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمتوسط الحسابي لمحور أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الاحصائية		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0.571	3.41	المتوسط الحسابي لمحور أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكاتب خبراء المحاسبين لولاية بوعريرج.

من الجدول رقم (11) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة الإجمالية المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية، فكان المتوسط الحسابي 3.41 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلى درجة إجابة موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.501، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

الفرع الثاني: تحليل نتائج محور الثاني لأهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجاعته:

وافقت عينة الدراسة بنسبة 50% على أن تخلص التدقيق من الحدود الجغرافية ووصوله إلى مستوى التوحيد الدولي يحقق له مستويات أداء أفضل، وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.13 والتي تعبر عن إجابة والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي بموافق، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.776 دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات وتمركزها حول الاقتراح الأول أي رضا غالبية أفراد العينة.

مساهمة التوحيد الدولي للتدقيق في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية:

والدولية في هذا المجال:

46.7% من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم موافق على أن التوحيد الدولي للتدقيق يقلل من حجم العوائق التي قد تعترض الأطراف سواء التي تسعى إلى تشكيل تكتلات اقتصادية أو حتى تلك المنظمة والهادفة إلى توسيع حجم المعاملات فيما بينها، وأجاب 23.3% بموافق تماما، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 70%، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده 3.77 بموافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 1.006.

ارتباط التوافق في مجال الممارسة للتدقيق بالتوافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسين:

كانت اجابة أفراد العينة بنسبة 40% بالموافق على مستوى الكفاءة التعليمية وكذا التكوينية في الأشخاص الممارسين لمهنة التدقيق بالموازاة مع محاولات تقليص فجوة التوقعات بين الدول، فكان الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة نحو الإجابة موافق بناء على المتوسط الحسابي 3.70، والانحراف المعياري - 1.022 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي.

المكاتب الدولية للتدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الأخرى:

كانت اجابة أفراد العينة بنسبة 30% بالمحايد، بما تقدمه المكاتب الدولية للتدقيق خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الأخرى، فكان الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 3.37، والانحراف المعياري 1.099 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي.

ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة عن المكاتب الأخرى:

كانت اجابة أفراد العينة بنسبة 30% بالمحايد، بما تقدمه المكاتب الدولية للتدقيق ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة مقارنة بالمكاتب الأخرى، فكان الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة بناء على

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكاتب خبراء المحاسبين لولاية بوعريرج.

المتوسط الحسابي 3.37، والانحراف المعياري 1.099 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي.

إن دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي ساهم في تخطي اختلاف النظم المطبقة في المجتمعات: نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الحياد في الاجابة حول الغرض من إصدار IFAC لدليل السلوك الأخلاقي، ويمكن استيضاح ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.70 من مقياس ليكارت الخماسي والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة التي تعبر عن الاجابة محايد، أما الانحراف المعياري 1.022. خلاصة المحور الثاني: أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

وفي الاخير نجد أن أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مانع من توحيد التدقيق على المستوى الدولي، كما وافقوا بالغالبية على وجود أهمية من ورائه.

المطلب الثالث: تطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.
الفرع الاول: عرض خصائص عينة الدراسة.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص تبني الجزائر للمعايير التدقيق الدولية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (12): نتائج الاستبيان المتعلقة بتبني الجزائر للمعايير التدقيق الدولية.

الاتجاه العام للعينة	الاحصائية المؤشرات		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0.828	3.93	إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية.
موافق	1.061	3.67	ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة الدولية للتدقيق وفق معايير التدقيق الدولية.
محايد	1.037	2.60	كون الجزائر غير منظمة للجنة معايير التدقيق الدولية يجعلها في منأى عن تطبيق معايير التدقيق الدولية.
محايد	1.177	2.83	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.
موافق	0.994	3.67	الفائدة من تطبيق معايير دولية للتدقيق قد تتحقق في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات في

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكاتب خبراء المحاسبين لولاية بوعريرج.

الجزائر.			
في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري.	3.63	1.326	موافق
تبنى الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين.	4.30	0.877	موافق بشدة
التزام المدقق بالمعايير الدولية للتدقيق يمثل مقياسا لبدله العناية المهنية اللازمة.	3.00	1.083	محايد
معيار التخطيط والاشراف الذي جاءت به معايير التدقيق الدولية مطبق في واقع التدقيق المهني في الجزائر.	2.23	0.9771	غير موافق
معايير جمع ادلة الاثبات التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية مطبق في واقع التدقيق المهني في الجزائر.	2.13	0.937	غير موافق
في حالة وجود غموض او تقصير في المعايير المحلية هل تلجا الى تطبيق معايير التدقيق الدولية.	2.87	1.074	محايد
تطبيق المعايير التدقيق الدولية يساعد على تطوير عملية التدقيق في الجزائر.	4.27	0.944	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

جدول رقم (13): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمتوسط الحسابي لمحور تبني الجزائر للمعايير التدقيق الدولية.

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الاحصائية		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
محايد	0.441	3.17	المتوسط الحسابي لمحور تطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من الجدول رقم (13) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة الإجمالية المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية، فكان المتوسط الحسابي 3.17 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكاتب خبراء المحاسبين لولاية بوعريرج.

والتي تشير إلى درجة إجابة موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.441، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الثالث.

الفرع الثاني: تحليل نتائج محور الثالث لتطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.

توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية:

أظهرت نتائج الدراسة أن 53.3% من أفراد عينة الدراسة موافقون، و 23.3% موافقون بشدة على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية في حال توجهت الجزائر لتبني معايير المحاسبة الدولية، في حين لم يرى ما نسبته 6.7% من أفراد عينة الدراسة أي ضرورة إلى ذلك من خلال إجاباتهم بغير موافق، ويعبر المتوسط الحسابي 3.93 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة مقياس ليكارت الخماسي عن الاتجاه العام لأفراد عين الدراسة بالإجابة موافق، بينما يظهر الانحراف المعياري 0.828 تشتت إجابات أفراد العينة المتبقية إذا استثنينا توجه الأغلبية نحو الاقتراح الرابعة وهو الرضا من غالبية أفراد العينة.

ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة الدولية للتدقيق وفق معايير التدقيق الدولية:

أظهرت نتائج الدراسة أن 40% من افراد العينة أجابوا بموافق، 20% بغير موافق، وفي ما يخص موافق بشدة فكانت الاجابة ب 23.3%، والباقي الجابة كانت نسبتها 16.7% ويعبر المتوسط الحسابي 3.67 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة مقياس ليكارت الخماسي عن الاتجاه العام لأفراد عين الدراسة بالإجابة محايد، بينما يظهر الانحراف المعياري 1.061.

كون الجزائر غير منظمة للجنة معايير التدقيق الدولية يجعلها في منأى عن تطبيق معايير التدقيق الدولية:

كانت اجابة أفراد العينة بنسبة 40% بمحايد كون الجزائر غير منظمة للجنة معايير التدقيق الدولية يجعلها في منأى عن تطبيق معايير التدقيق الدولية، فكان الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 2.60، والانحراف المعياري 1.037 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي.

معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر:

أكدت الدراسة على أن 33.3% من الاجابات كانت محايدة، في حين كانت النسبة 26.7% غير موافقين، و 13.3% غير موافقين بشدة، وكانت الاجابة بالإجماع 26.7% بموافق وموافق بشدة، ويعبر المتوسط الحسابي 2.83 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة مقياس ليكارت الخماسي عن الاتجاه العام لأفراد عين الدراسة بالإجابة محايد، بينما يظهر الانحراف المعياري 1.177.

الفائدة من تطبيق معايير دولية للتدقيق قد تتحقق في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات في الجزائر:

كانت اجابة أفراد العينة بنسبة 40% بالموافقة، بما تقدمه المكاتب الدولية للتدقيق خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الأخرى، فكان الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 3.67، والانحراف المعياري 0.994 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي. في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري:

أجمع 63.4 % من أفراد عينة الدراسة (36.7 % موافق، 26.7 % موافق بشدة) على ضرورة إدخال الجزائر لتعديلات على معايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية في حال قررت الجزائر تطبيقها، في حين كانت نسبة الغير موافقين 20% وغير موافق بشدة 6.7 % ومحايد كانت قدرة النسبة ب 10%، وبلغ المتوسط الحسابي 3.63 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الإجابة موافق، وكان الانحراف المعياري 1.326 بسبب تراوح إجابات أفراد عينة الدراسة بين الاقتراحين الأول والثاني والتي تصب في خانة الرضا عن الطرح.

تبنى الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين:

أكدت الدراسة على أن 50 % يوافقون بشدة على ضرورة تكوين المدققين في الجزائر كأول خطوة في حال رغبتها في تبني معايير التدقيق الدولية، ونسبة 36.7 % يوافقون، و6.7% محايدون وغير موافقون بالإجابة، ويقع المتوسط الحسابي 4.30 ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي، وكان الانحراف المعياري 1.083.

التزام المدقق بالمعايير الدولية للتدقيق يمثل مقياسا لبدله العناية المهنية اللازمة:

نسبة 46.7% من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم محايدة على أن التزام المدقق بالمعايير الدولية للتدقيق يمثل مقياسا لبدله العناية المهنية اللازمة، وأجاب بموافق وموافق بشدة ما يجعل نسبة الموافقين ككل 26.7%، أما نسبة الإجابة على غير موافق وغير موافق بشدة على التوالي 16.7%، 10% وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده 3.00 بموافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 1.083.

معيار التخطيط والاشراف الذي جاءت به معايير التدقيق الدولية مطبق في واقع التدقيق المهني في الجزائر:

أظهرت نتائج الدراسة أن 43.3 % من أفراد عينة الدراسة غير موافقون، و 23.3 % غير موافقون بشدة على معيار التخطيط والاشراف الذي جاءت به معايير التدقيق الدولية مطبق في واقع التدقيق المهني في الجزائر، في حين يرى ما نسبته 13.3 % من أفراد عينة الدراسة ضرورة إلى ذلك من خلال إجاباتهم موافق، ويعبر المتوسط الحسابي 2.23 والذي يقع ضمن الفئة الثانية مقياس ليكارت الخماسي عن الاتجاه العام لأفراد عين الدراسة بالإجابة غير موافق، بينما يظهر الانحراف المعياري 0.9771.

معايير جمع ادلة الاثبات التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية مطبق في واقع التدقيق المهني في

الجزائر:

نفس الشيء في ما يخص هذا السؤال:

أظهرت نتائج الدراسة أن 53.3 % من أفراد عينة الدراسة غير موافقون، و 23.3 % غير موافقون بشدة على معايير جمع ادلة الاثبات التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية مطبق في واقع التدقيق المهني في الجزائر، في حين يرى ما نسبته 13.3 % من أفراد عينة الدراسة ضرورة إلى ذلك من خلال إجاباتهم موافق، ويعبر المتوسط الحسابي 2.13 والذي يقع ضمن الفئة الثانية مقياس ليكارت الخماسي عن الاتجاه العام لأفراد عين الدراسة بالإجابة غير موافق، بينما يظهر الانحراف المعياري 0.937.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكاتب خبراء المحاسبين لولاية بوعريرج.

في حالة وجود غموض او تقصير في المعايير المحلية هل تلجا الى تطبيق معايير التدقيق الدولية: أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 11 فردا من عينة الدراسة أي 36.7 % أجابوا بمحايد و 26.7 % و 10%، أجابوا بغير موافق وغير موافق بشدة، على التوالي و 6 افراد أي 20 % موافق و 6.7 % موافق بشدة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الذي يقدر ب2.87 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، نجده يدل على اتجاه عام للعينة بإجابة محايد، كما أن الانحراف المعياري 1.074. تطبيق المعايير التدقيق الدولية يساعد على تطوير عملية التدقيق في الجزائر:

أكدت الدراسة على أن 56.7 % يوافقون بشدة على ضرورة تطبيق المعايير التدقيق الدولية يساعد على تطوير عملية التدقيق في الجزائر، ونسبة 16.7 % يوافقون، و 23.3% محايدون، و 3.3% غير موافقون بالإجابة، ويقع المتوسط الحسابي 4.27 ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي، وكان الانحراف المعياري 0.994.

خلاصة المحور الثالث: تطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.

و في الاخير يرى غالبية أفراد العينة أنه من غير الممكن للجزائر انتهاج وتطبيق معايير التدقيق الدولية في الظرف الحالي، وربما يرجعون ذلك إلى القصور في بعض الجوانب، والتي قد تجعل تبني هذه المعايير من عدم تبنيها سواء.

خلاصة:

نلاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع من من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم، وخلصت هذه الدراسة إلى: ارتأى أفراد عينة الدراسة في التوحيد الدولي للتدقيق السبيل لارتقاء خدمات التدقيق إلى مستويات أحسن، وما يدعم ذلك كون مكاتب التدقيق الدولية تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب المحلية، وتباين الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية بين مخرجات مكاتب التدقيق الدولية والمحلية. اتفق أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق المحاسبي في الجزائر يختلف عما هو معمول به دوليا ، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق ، ما قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون إغفال مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يتطلب الرفع منه الأخذ بالمتطلبات الدولية للتعليم والخبرة.

ان خلاصة ادت الدراسة إلى إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة على أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية، وكمكمل للاستفادة من التوجه لمعايير المحاسبة الدولية ينبغي على الجزائر انتهاز معايير التدقيق الدولية مع تكييفها مع الواقع الجزائري ، كونهم يرون فيها الحل الأمثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل على الرغم من أن الوقت الحالي لا يلائم تطبيق هذه المعايير ، بل يجب أن يسبق ذلك ببرنامج تكويني وتدريبى للمدققين.

العلمة العالمة
العلمة العالمة

خاتمة عامة

إن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف سيتأثر بالتغيرات الحاصلة في ميدان المحاسبة، حيث أن ما ساعد التدقيق في مواكبة التغيرات البيئية المحيطة به هو تميزه بخاصيتين أساسيتين هما: الاستمرارية والديناميكية، وهو ما يفسر توجه العديد من أقطار العالم نحو توحيد معايير التدقيق لتحقيق الأهداف المرجوة منه، واستبعاد قدر المستطاع من التناقضات القائمة في نطاق التدقيق بين دول العالم، ومن ثم يمكن الوثوق في التقارير المالية والاعتماد عليها من جانب فئات متعددة من أصحاب المصالح على المستوى الإقليمي والدولي.

مع تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي والذي يتوافق بشكل كبير مع المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية، نرى أنه آن الأوان لسن نصوص قانونية وتنظيمية لمهنة التدقيق حتى ولا نبالغ إن قلنا أنه من الصعب تجسيد معايير ISA، يتماشى هو الآخر مع معايير التدقيق الدولية التدقيق الدولية على أرض الواقع، لأنه في الحقيقة النصوص المحلية تواجه عمليا الكثير من العوائق في تطبيقها.

ومن خلال تناولنا لموضوع: « مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي الجزائري»، حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة التي كان فيها السؤال الرئيسي كما يلي:

إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر؟

ومن خلال فصول الدراسة الثلاثة، وانطلاقا من الفروض الأساسية يمكن عرض نتائج اختبار الفروض، النتائج النهائية لهذه الدراسة، التوصيات المقدمة، وأفاق البحث، كما يلي:

نتائج اختبار الفرضيات:

بعدما تناولنا الموضوع من خلال أطواره المختلفة، توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضيات المطروحة في المقدمة كما يلي:

بخصوص الفرضية الأولى والمتمثلة في: « الهدف من اصدار معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحويلات الاقتصادية العالمية»، فقد لخصت دراستنا للفصل الأول حول البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي إلى صحة الفرضية كونه وفي إطار محاولة التماسي مع المتغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال ظهرت ضرورة توحيد الممارسات الدولية للتدقيق الذي يتحقق بدوره عن طريق وضع معايير دولية تلقى القبول العام في التداول.

أما بالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في: « إتباع المدقق للمنهجية واضحة ومتسلسلة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد بشأنها، ويتوقف نجاح عملية التدقيق المحاسبي في إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها من قبل المهنيين»، ومن خلال نتائج المحور الثاني من الاستبيان والتي تثبت صحة الفرضية.

أنا فيما يخص الفرضية الثالثة والمتمثلة في: « هل الجزائر تطبق معايير التدقيق الدولية وتعمل بها»، ومن خلال نتائج المحور الثالث من الاستبيان والتي لم تثبت صحة الفرضية، مع تطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، نرى أنه آن الأوان لسن نصوص قانونية وتنظيمية لمهنة التدقيق، حتى ولا نبالغ إن قلنا أنه من الصعب

خاتمة عامة

تجسيد معايير، يتماشى هو الآخر مع معايير التدقيق الدولية على أرض الواقع، لأنه في الحقيقة النصوص المحلية تواجه عمليا الكثير من العوائق في تطبيقها، فان معايير التدقيق الدولية ليست سوى إرشادات يمكن للدول التي بها قصور على مستوى معايير التدقيق الاهتداء إليها، ونظرا لقصور مهنة التدقيق في الجزائر .

أهم النتائج:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب والأبعاد المتعلقة بالتدقيق المحاسبي وخصوصا الاتجاهات المعاصرة له، ثم قيامنا بمعايير التدقيق الدولية والنظم المسيرة للمهنة التدقيق في الجزائر، توصلنا إلى النتائج الآتية:

- ✓ المؤسسات الاقتصادية تواجه الكثير من التحديات التي ارتبطت بموضوع التحول إلى النظام الجديد، منها ما يرتبط بالقانون الجديد والإجراءات المرافقة لتطبيقه نتيجة التحول العميق الذي قد يمس بشكل مباشر الثقافة والممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ومنها ما يرتبط بالإمكانيات والوسائل المادية والبشرية التي يجب تسخيرها.
- ✓ إبراز عموميات التدقيق الواردة في هذا الفصل و هي بمثابة الدعائم لعملية التدقيق المحاسبي و مراجعة القوائم المالية و التي من شأنها أن تستجيب للمعايير المتعارف عليها و تحقيق للأهداف المرسومة من طرف المراجع من جهة و الأهداف العامة للتدقيق من جهة ثانية.
- ✓ معايير التدقيق التي نص عليها القانون الجزائري تحتاج إلى تعديلات وإضافات لتكون في المستوى المقبول دوليا، كالاهتمام أكثر بعمل المساعدين والمدقق الخبير، والعمل على وجود هيئات خاصة تحرص على حماية استقلالية مدقق الحسابات، كوجود لجان التدقيق في بعض الدول.
- ✓ لا توجد معايير خاصة بالعمل الميداني لمدقق الحسابات في الجزائر، فقد تم التطرق إليها من خلال التعليمات الصادرة من طرف المنظمة الوطنية والمتعلقة بخطوات مهمة مدقق الحسابات.
- ✓ ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن ممارستها وفق المعايير الدولية للتدقيق.

توصيات واقتراحات:

- ✓ معايير التدقيق غير مطبقة في النظام الاقتصادي والمالي في الجزائر وانما تحولت من حسابات الدليل الوطني المالي الى النظام المالي لا غير.
- ✓ لا يمكن تطبيق هذه المعايير مادام الاقتصاد الجزائري غير مبني على اسس علمية ومالية.
- ✓ عدم تكوين مسيري المؤسسات الاقتصادية هو الذي جعل من المنظمة الاقتصادية غير متماشية مع المعايير.
- ✓ من اجل تطبيق هذه المعايير في الجزائر يتوجب تحسين المنظمة الاقتصادية والجبائية وتهيئة الجو الملائم للاستثمار في ظل التغيرات الاقتصادية الدولية الجديدة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية.

1. أبو رقية توفيق مصطفى والمصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن، 1999.
2. احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر، عمان، 2005.
3. احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 1، دار صفاء، 2008.
4. احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 9، دار صفاء للنشر، عمان، 2009.
5. احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 2، دار صفاء للنشر، عمان، 2009.
6. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
7. أنور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، دار جامعية، بيروت، لبنان، 1984.
8. حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء 1، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
9. حسين احمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، ج 1-2 دار الثقافة للنشر والتوزيع.
10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
11. رأفت سلامة و اخرون، علم تدقيق الحسابات، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011.
12. رؤوف عبد المنعم حسين شادلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديث للطباعة والنشر، إسكندرية، 1999.
13. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009.
14. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، مصر، الاسكندرية، الجزء الأول، 2001، الدار الجامعية.
15. عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية، الأردن، 1994.
16. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
17. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الاردن، 2006.
18. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

قائمة المراجع

19. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003.
20. محمد السيد الناغي، معايير الدولية للمراجعة، جامعة المنصورة، مصر، 2008.
21. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 .
22. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، المرجعة الخارجية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
23. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
24. محمد فضل مسعد، خالد راغب لخطيب، دراسة المتعلقة في تدقيق الحسابات، دار المعرفة، الأردن.
25. مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر.
26. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006 .
27. ويليام توماس، امرسون هنري، تر: أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1989.

ثانيا: الكتب بالغة الفرنسية.

1. Alain MIKOL, Les audits financiers– Comprendre les mécanismes du contrôle légal, édition d'organisation, paris, 1999.
2. Hamimi Allel, «Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable», Alger, O.P.U.1993.
3. J. Renard, «Théorie et pratique de l'audit interne», France, Edition l'organisation, 1994.
4. Ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, diligences professionnelles des commissaires aux comptes, 1994.
5. Reda KHELASSI, L'audit interne–audit opérationnel, HOUMA, Alger, 2005.

قائمة المراجع

ثالثا: النصوص التشريعية والتنظيمية.

1. قانون رقم 08/91، المادة 32/31، المؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير الحاسبي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، الجريدة الرسمية عدد 24، الموافق لـ 2010/07/11.
2. الامر 59/75 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي 08/93، المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية عدد 27، المادة 755 مكرر 4.
3. المرسوم التنفيذي رقم 135/96، مؤرخ في 1996/04/15، يتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير الحاسبي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، الجريدة الرسمية عدد 24، المادة 23.

رابعا: الأطروحات والمذكرات.

1. بن عيسى رقيق، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، 2011/2010.
2. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة حاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009/2008.
3. عمر شرقي، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تقنيات التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2004/2003.
4. فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2004/2003.
5. مجروح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة، 2006/2005.
6. محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جزائر 3، 2011/2010.

خامسا: الملتقيات والمحاضرات.

1. إسماعين جوامع، محاضرات في التدقيق، قسم 2 ماستر تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص14.
2. عمر شريف، التدقيق وتحديات الفساد المالي في المؤسسة، ملتقى وطني حول حكومة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة بعنوان تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح جامعة بسكرة، يومي 6،7 ماي 2012.

الملاحق



جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: فحص محاسبي

استمارة استبيان



السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

في إطار تحضير مذكرة تخرج ماستر تحت عنوان مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر والتي نستوضح من خلالها مدى تكامل هذه الأخيرة ومساهمتها في توحيد التدقيق على نطاق دولي وكذا مصداقية النتائج التي تصدر عن مستخدميها مقارنة بباقي الإرشادات، مع استبياناه ملاءمة تطبيق هذه المعايير في الجزائر.

يسعدنا سادتي افاضل اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع كخبراء محاسبين او محافظي حسابات، فناة منا بموضوعيتكم وكونكم ستولون كلا الاهتمام لهذه الأسئلة. ومع شكرنا المسبق، نتعهد لكم أن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

الطالب: بن عاشور سامي.

معلومات عامة عن عينة الدراسة:

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب:

العمر: اقل من 30 سنة من 30 إلى اقل من 40 سنة

من 40 إلى اقل من 50 سنة أكثر من 50 سنة

التخصص العلمي: محاسبة مالية اقتصاد تخصص آخر

المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير دكتوراه شهادة مهنية

.....

الوظيفة الحالية: خبير محاسب مساعد خبير محاسب

محافظ حسابات مساعد محافظ حسابات

الخبرة المهنية: اقل من 5 سنوات من 5 إلى اقل من 10 سنوات

من 10 إلى اقل من 15 سنة أكثر من 15 سنة

المحور الاول: معايير التدقيق الدولية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توحيد المعايير و تدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى.					
2	معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول.					
3	من اهداف الرئيسية لمعايير التدقيق الدولية هو تحسين جودة المعلومة المالية					
4	من اهداف الرئيسية لمعايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق.					
5	من اهداف الرئيسية المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.					

					الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه.	6
					إن سن معايير تدقيق دولية كافل لارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته.	7

المحور الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة	الرقم
					إن توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجاعته.	1
					إن اتساع نطاق التدقيق دوليا يساهم في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية في هذا المجال.	2
					من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال الممارسة للتدقيق توافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسين.	3
					المكاتب الدولية للتدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الأخرى.	4
					ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة عن المكاتب الأخرى.	5
					إن دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي ساهم في تخطي اختلاف النظم المطبقة في المجتمعات.	6

المحور الثالث: تطبيق الجزائر لمعايير الدولية للتدقيق.

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية.					
2	ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة الدولية للتدقيق وفق معايير التدقيق الدولية.					
3	كون الجزائر غير منظمة للجنة معايير التدقيق الدولية يجعلها في منأى عن تطبيق معايير التدقيق الدولية					
4	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.					
5	الفائدة من تطبيق معايير دولية للتدقيق قد تتحقق في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات في الجزائر					
6	في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري.					
7	تبنى الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين.					
8	التزام المدقق بالمعايير الدولية للتدقيق يمثل مقياسا لبذله العناية المهنية اللازمة.					

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
9	معيار التخطيط والاشراف الذي جاءت به معايير التدقيق الدولية مطبق في واقع التدقيق المهني في الجزائر.					
10	معايير جمع ادلة الاثبات التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية مطبق في واقع التدقيق المهني في الجزائر.					
11	في حالة وجود غموض او تفصير في المعايير المحلية هل تلجا الى تطبيق معايير التدقيق الدولية.					
12	تطبيق المعايير التدقيق الدولية يساعد على تطوير عملية التدقيق في الجزائر.					

اقتراحات اخرى:

..... -1

.....

.....

..... -2

.....

.....

..... -3

.....

.....

..... -4

.....

.....