الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة لونيسي علي-البليدة 02

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية(NAA)

– دراسة ميدانية–

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:

شبلاوي إبراهيم

إشراف الأستاذ الدكتور:

عمورة جمال

السنة الجامعية: 2020/2019

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة لونيسي علي- البليدة 02

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية(NAA)

– دراسة ميدانية –

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب: شبلاوي إبراهيم

أمام اللجنة المشكلة من:

درحمون هلال	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسا
عمورة جمال	أستاذ	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
قراش محمد	أستاذ محاضر"أ"	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
مفتاحي محمد	أستاذ محاضر"أ"	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
حبيش علي	أستاذ محاضر"أ"	جامعة البويرة	عضوا مناقشا
يحياوي سمير	أستاذ محاضر"أ"	جامعة البويرة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:2020/2019

الإهداء

الحمد لله فالق الأنوار وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد

من دواعي الفخر والاعتزاز أن أهدي ثمرة جهد هذا العمل:

إلى الوالدين العزيزين حفظهما الله ورعاهما

إلى أفراد أسرتي وسندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

إلى كل الأقارب والأصدقاء رفقاء الدراسة من دون استثناء

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل المعرفة أساتذتي الكرام

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها بقلبه وكيانه وظهرت على جوارحه وأركانه

إلى كل من صلى على خير البرية وإتبع سنته المطهرة الزكية بإخلاص وحسن نية محمد صلى الله عليه وسلم

إلى كل من ترك أثرا طيبا في حياتي

إلى كل الذين يحبوني وأحبهم في الله واحتفظ بذكراهم في قلبي

إلى كل من يقدر العلم ويسعى في طلبه

إلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

شكر وتقدير

في البداية نشكر الله عز وجل ونحمده على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل...وأتوجه بعميق شكري وامتناني وتقديري للأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور عمورة جمال الذي تعلمت على يديه الكثير وقد منحني الثقة ودفعني بإرشاداته وتوجهاته السديدة، مما كان لها الأثر الكبير في استكمال هذه الأطروحة، إذ عهدت فيه سعة الصدر والتشجيع المنقطع النظير، وله أدين الكثير في عملي هذا مما يعجز الإنسان عن الوفاء به ويحار اللسان عن وصفه.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى لجنة التحكيم على ما أبدوه لي من جهد ووقت وتوجيهات سديدة أثناء تحكيمهم لاستبيان الدراسة.

كما أتوجه إلى كل من أمدنا بيد العون من قريب أو من بعيد لإنجاز هذا العمل، دون أن أنسى أساتذتنا الكرام أقول لهم كنتم لنا مدرسة تعلمنا منها فنونها التي أروت ظمأ عقولنا، كنتم مصدر عوننا وعزنا فجزاكم الله خيرا.

إلى كل هؤلاء تحية شكر وامتنان.

الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى تناول الواقع الحالي للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر وآفاقه المستقبلية وذلك تحت غطاء كل من المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية، ويكون ذلك من خلال التطرق الى كل الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها كل من المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات، تم القيام بدراسة ميدانية لواقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر لعينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي، حيث أنه تم إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة تعالج موضوع الدراسة وتحليل النتائج عن طريق استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS، حيث وزعت ثلاثة مئة وخمسة وثمانون (385) استبيانا على عينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي في الجزائر، وتم استرجاع مئتان وواحد (201) منها مئة وخمسة وثمانون (185) قابلة للاستعمال.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن هناك تحسن في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر وذلك بصدور القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، غير أن بالرغم من جملة الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية إلا أن بيئة التدقيق الوطنية سيكون لها آفاق مستقبلية تحسن من جودة الخدمات المهنية للمدققين نتيجة القيام بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، كما أن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن جاءت متوافقة وشبه متطابقة مع المعايير الدولية للتدقيق.

وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة العمل على إجراء دراسات وبحوث أكاديمية على مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن وذلك بمشاركة كل من الاكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي من أجل تسهيل عملية تطبيق هذه المعايير بكفاءة وفعالية، كما أنه يجب على الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الحرص على مراقبة تطبيق مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن من قبل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات .

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، معايير التدقيق الدولية ، معايير التدقيق الجزائرية

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
إهداء.....	4
شكر وتقدير.....	5
ملخص باللغة العربية.....	6
فهرس المحتويات	7
قائمة الجداول.....	12
قائمة الأشكال.....	15
قائمة الملاحق.....	18
قائمة المختصرات.....	19
مقدمة.....	20
الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق الخارجي.....	37
تمهيد.....	38
المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي.....	39
المطلب الأول: مفهوم و فروض التدقيق الخارجي و أهميته.....	39
المطلب الثاني: أنواع و أهداف التدقيق الخارجي و اختلافه عن المحاسبة	43
المطلب الثالث: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما	50
المبحث الثاني: حقوق وواجبات و مسؤوليات المدقق الخارجي و تقاريره.....	53
المطلب الأول: حقوق وواجبات المدقق الخارجي.....	54
المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الخارجي.....	58
المطلب الثالث: تقارير المدقق الخارجي.....	66
المبحث الثالث: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي وخدماته وعلاقته بالتدقيق الداخلي.	75

المطلب الأول: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي.....	76
المطلب الثاني: الخدمات المهنية التي يقدمها المدقق الخارجي.....	83
المطلب الثالث: العلاقة بين وظيفتي التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.....	89
المبحث الرابع: الأهمية النسبية في التدقيق و مخاطر تدقيق القوائم المالية.....	94
المطلب الأول: الاطار العام للأهمية النسبية في التدقيق.....	95
المطلب الثاني: طبيعة مخاطر تدقيق القوائم المالية.....	101
المطلب الثالث: تأثير مخاطر التدقيق و الأهمية النسبية على عملية التدقيق..	108
خلاصة الفصل الأول.....	116
الفصل الثاني: البيئة الدولية للتدقيق الخارجي.....	117
تمهيد.....	118
المبحث الأول: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية.....	119
المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية.....	119
المطلب الثاني: الهيئات المسئولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية.....	122
المطلب الثالث: مكاتب التدقيق الدولية الكبرى.....	133
المبحث الثاني: الدليل الأخلاقي و السلوك المهني لمهنة التدقيق الخارجي ومتطلبات الخبرة و التعليم للمدققين.....	138
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول آداب وسلوكيات المهنة.....	139
المطلب الثاني: دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.	142
المطلب الثالث: متطلبات التعليم و الخبرة للاتحاد الدولي للمحاسبين.....	149
المبحث الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية.....	154
المطلب الأول: عرض معايير الأهداف و المبادئ العامة و المسؤوليات التي تحكم مراجعة القوائم المالية.....	154
المطلب الثاني: عرض معايير التخطيط،تقييم المخاطر، الاستجابة في تقدير الأخطاء و أدلة الاثبات	160

المطلب الثالث: عرض معايير استعمال عمل الآخرين، نتائج التدقيق و تقاريره والمجالات المتخصصة.....	173
المبحث الرابع: دور جودة التدقيق و معايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات	182
المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي.....	182
المطلب الثاني: مفهوم و مكونات فجوة التوقعات وأسبابها.....	187
المطلب الثالث: مساهمة جودة و معايير التدقيق في التضييق من فجوة التوقعات.....	194
خلاصة الفصل الثاني.....	201
الفصل الثالث: واقع بيئة التدقيق الجزائرية.....	202
تمهيد.....	203
المبحث الأول: واقع التدقيق الخارجي في الجزائر.....	204
المطلب الأول: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر.....	204
المطلب الثاني: الهيئات التي تشرف على التدقيق الخارجي في الجزائر.....	209
المطلب الثالث: المقارنة بين الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي بموجب كل من القانون 91-08 و القانون 10-01.....	219
المبحث الثاني: الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.....	221
المطلب الأول: الخصائص العامة المتعلقة بمدقق الحسابات في الجزائر.....	221
المطلب الثاني: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر.....	232
المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.....	241
المبحث الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائرية	246
المطلب الأول: المبادئ العامة التي تحكم مهمة التدقيق و التخطيط لها.....	246
المطلب الثاني: أدلة مهمة التدقيق الخارجي.....	253
المطلب الثالث: معايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين.....	265
المبحث الرابع: دراسة مقارنة لمعايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية	270
المطلب الأول: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية(210، 300،230) مع	

المعايير الدولية.....	271
المطلب الثاني: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية(من 500 الى 580) مع المعايير الدولية.....	275
المطلب الثالث: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية(من 600 الى 700) مع المعايير الدولية للتدقيق.....	285
خلاصة الفصل الثالث.....	288
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لواقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر لعينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي....	289
تمهيد.....	290
المبحث الأول: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية.....	292
المطلب الأول: طريقة وإجراءات الدراسة الاستبيانية.....	292
المطلب الثاني: منهجية وهدف الدراسة.....	296
المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان.....	300
المبحث الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان وعرض خصائص عينة الدراسة...	301
المطلب الأول: صدق تحكم الاستبانة.....	231 302
المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبانة.....	302
المطلب الثالث: عرض خصائص عينة الدراسة.....	303
المبحث الثالث: التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الدراسة.....	310
المطلب الأول: تحليل مدى ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي.....	310
المطلب الثاني: تحليل مدى آفاق البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق.....	321
المطلب الثالث: تحليل مدى مسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق.....	326

المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج.....	332
المطلب الأول: حساب معملات الارتباط بين محاور الدراسة واختبار الفرضية الرئيسية للدراسة.....	332
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.....	335
المطلب الثالث: مناقشة نتائج الاستبيان	338
خلاصة الفصل الثالث.....	345
خاتمة.....	346
قائمة المراجع.....	355
الملاحق.....	371
ملخص باللغة الإنجليزية.....	

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	جدول مقارنة بين أنواع المراجعة.....	45
2-1	جدول تطور أهداف مهنة التدقيق و نوع الفحص و مدى أهمية الرقابة الداخلية.....	48
3-1	جدول معايير التفرقة بين المحاسبة و التدقيق.....	48
4-1	ملخص مسئوليات مدقق الحسابات.....	65
5-1	أهمية تقارير التدقيق الخارجي.....	68
6-1	أوجه التشابه و الاختلاف بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	90
7-1	معيار تحديد درجة الأهمية النسبية.....	100
8-1	أهمية حكم المدقق الخارجي على خطر التدقيق.....	102
1-2	اصدارات مجلس معايير التدقيق و التأكد الدولي.....	132
2-2	المنهجيات الحديثة لمكاتب التدقيق الكبرى.....	134
3-2	أهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق.....	156
4-2	المعايير الدولية للتدقيق ذات الأثر المباشر على فجوة التوقعات.....	197
1-3	الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01.....	219
2-3	مقاييس التمدرس الخاص بالمدققين الخارجيين بالجزائر.....	245
3-3	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210.....	246
4-3	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230.....	251
5-3	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300.....	252
6-3	ملخص لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة لأدلة الاثبات.....	262
7-3	ملخص لمعايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين.....	269
8-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 مع المعيار الدولي للتدقيق....	271
9-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 مع المعيار الدولي للتدقيق....	272

10-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 مع المعيار الدولي للتدقيق....	274
11-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 مع المعيار الدولي للتدقيق....	275
12-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 مع المعيار الدولي للتدقيق....	276
13-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 مع المعيار الدولي للتدقيق....	277
14-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 مع المعيار الدولي للتدقيق....	278
15-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 مع المعيار الدولي للتدقيق....	279
16-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 مع المعيار الدولي للتدقيق....	280
17-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 مع المعيار الدولي للتدقيق....	281
18-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 مع المعيار الدولي للتدقيق....	282
19-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 مع المعيار الدولي للتدقيق....	283
20-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 مع المعيار الدولي للتدقيق....	284
21-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 مع المعيار الدولي للتدقيق....	285
22-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 مع المعيار الدولي للتدقيق....	286
23-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 مع المعيار الدولي للتدقيق....	287
1-4	إحصائيات خاصة بتوزيع استمارة الاستبيان.....	295
2-4	مقياس ليكارت الثلاثي.....	297
3-4	نتائج اختبار ثبات الاستبيان.....	302
4-4	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.....	304
5-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.....	305
6-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.....	306
7-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.....	307
8-4	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية.....	308
9-4	نتائج آراء أفراد العينة حول الفوائد المرجوة من إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر.....	311
10-4	نتائج آراء أفراد العينة حول تكوين المدققين الخارجيين.....	314
11-4	نتائج آراء أفراد العينة حول جودة تقارير التدقيق الخارجي.....	316

12-4	نتائج آراء أفراد العينة حول تنظيم الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر.....	319
13-4	نتائج آراء أفراد العينة حول أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية.....	322
14-4	نتائج آراء أفراد العينة حول تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.....	324
15-4	نتائج آراء أفراد العينة حول توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية من حيث الهيئات المصدرة للمعايير و طريقة اصدارها.....	327
16-4	نتائج آراء أفراد العينة حول توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية من حيث معايير التدقيق الصادرة.....	330
17-4	معاملات الارتباط بين المحاور.....	333
18-4	الجدول المزدوج لتوزيع إجابات أفراد العينة حسب الخبرة وطبيعة العمل...	334
19-4	جدول كاي مربع للاستقلالية.....	335
20-4	نتائج اختبار T لضرورة إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر....	336
21-4	نتائج اختبار T لآفاق البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق.....	337
22-4	نتائج اختبار T لمسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق.....	338

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشـــكل	الصفحة
1-1	معايير المراجعة المقبولة عموما.....	53
2-1	أركان انعقاد المسئولية المدنية.....	61
3-1	أهم الجرائم التي تحمل المدقق الخارجي المسئولية الجنائية.....	63
4-1	معايير إصدار أنواع رأي تقارير المدقق الخارجي.....	75
5-1	محتوى خطاب التعاقد.....	79
6-1	المراحل المتكاملة لأداء عملية مراجعة القوائم المالية.....	82
7-1	التصديق و علاقته بتدقيق القوائم المالية.....	85
8-1	الخدمات المهنية للمدقق الخارجي.....	89
9-1	مجالات التعاون بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي.....	94
10-1	خطوات تطبيق الأهمية النسبية في التدقيق.....	99
11-1	مخاطر عملية التدقيق في اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.....	107
12-1	الإطار المتكامل لكيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ برنامج التدقيق.....	113
13-1	المؤشرات التحذيرية بوجود خطر التدقيق.....	115
1-2	إجراءات إصدار المعايير الدولية للتدقيق.....	128
2-2	الهيكل التنظيمي لمكاتب التدقيق.....	138
3-2	أنواع قواعد السلوك المهني.....	141

4-2	جودة التدقيق نظريا و تطبيقيا.....	183
5-2	مكونات فجوة التوقعات في التدقيق.....	190
6-2	تقسيم فجوة التوقعات الى العوامل المؤثرة فيها.....	194
1-3	تنظيم و سير مهام المجلس الوطني للمحاسبة.....	213
2-3	اللجان المتساوية الأعضاء.....	217
3-3	مسلك المدقق العام.....	240
4-3	مراحل انتقاء المتربصين لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.....	243
5-3	نموذج رسالة المهمة لمحافظ الحسابات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.....	250
6-3	تاريخ الأحداث اللاحقة.....	258
7-3	نموذج تقرير المدقق النظيف وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.....	269
1-4	رسم بياني يمثل توزيع الاستمارات.....	295
2-4	رسم بياني يمثل توزيع أفراد العينة حسب الجنس.....	304
3-4	رسم بياني يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.....	305
4-4	رسم بياني يمثل توزيع أفراد العينة حسب العمر.....	306
5-4	رسم بياني يمثل توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي.....	307
6-4	رسم بياني يمثل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....	309
7-4	رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الأول للمحور الأول.....	313
8-4	رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الثاني للمحور الأول.....	315
9-4	رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الثالث للمحور الأول.....	318

4-10	رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الرابع للمحور الأول.....	321
4-11	رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الأول للمحور الثاني.....	323
4-12	رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الثاني للمحور الثاني.....	326
4-13	رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الأول للمحور الثالث.....	329
4-14	رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الأول للمحور الثالث.....	332
4-15	رسم بياني خاص بالعلاقة بين الخبرة وطبيعة العمل.....	335

قائمة الملاحق

الرقم	الملحق	الصفحة
01	نموذج الاستبيان باللغة العربية.....	372
02	نموذج الاستبيان باللغة الفرنسية.....	377
03	مخرجات المعالجة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS	382

قائمة المختصرات

الاختصار	المصطلح باللغة اللاتينية	المصطلح باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	**جمعية المحاسبة الأمريكية**
ISA	International Standards on Auditing.	المعايير الدولية للتدقيق
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants.	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
GAAP	Generally accepted accounting principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
OECD	Organization for Economic co-operation and development	منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي
COSO	Committee of Sponsoring Organisations.	لجنة حماية المنظمات
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي
IES	international education standard	المعايير الدولية للتعليم
SCF	Systeme Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities Exchange Commission	هيئة تداول الأوراق المالية
NAA	Normes Algériennes d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IFRS	international financial reporting standards	المعايير الدولية للإبلاغ المالي

مقدمة

تمهيد

فرض المشهد المالي والمحاسبي العالمي على معظم دول العالم القيام بعدة إصلاحات جذرية لمناهج المحاسبة والتدقيق، وذلك نظرا للتحولات السياسية والاقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة، بالإضافة الى التطورات والمستجدات العالمية خاصة بعد ظهور مفاهيم اقتصادية عالمية جديدة مثل العولمة، الشركات متعددة الجنسيات وتدويل رؤوس الأموال، حيث أن هذه المفاهيم والتحولات الاقتصادية العالمية كان لها انعكاس على مهنتي المحاسبة والتدقيق باعتبار أن هذين المهنتين تعتمد بشكل رئيسي على ثقة ونزاهة الجمهور في تقديم خدماتها لعدة أطراف مختلفة، بالرغم من أن هناك العديد من أوجه التضارب في المصالح بين هذه الأطراف، حيث أن حساسية هذين المهنتين جعلها تعد من بين أهم الركائز والأسس التي يبنى عليها الاقتصاد من جهة، وتوسع الدور المنوط بها على المستوى المحلي لينتقل الى إعادة تنظيم العلاقات وتقريب الاعمال بين الدول، عبر اصدار معايير دولية للحد من الاختلافات في الممارسات الخاصة بكل مهنة، وفي ضوء هذه المستجدات حاولت الهيئات الدولية المهتمة وعلى رأسها الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إيجاد معايير وأطر مرجعية تحكم عملية المحاسبة والتدقيق في مختلف دول العالم للوصول الى توافق محاسبي دولي وتحسين وحدة وجودة ممارسة التدقيق في العالم، مما أدى ذلك إصدار المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق، فقد تبنى معظم دول العالم هذه المعايير الدولية للرفع من كفاءة الاقتصاد المحلي وتسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد العالمي .

وفي ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية العديدة والمتلاحقة فرضت على السلطات الجزائرية القيام بعدة اصلاحات من اجل الخروج من عزلتها والاندماج في الاقتصاد العالمي ، فبعدما قامت بتبني نظام محاسبي مستمد بدرجة كبيرة من المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS–IFRS) وهو النظام المحاسبي المالي لسنة 2007،وجدت نفسها مضطرة للقيام بإصلاح منظومة التدقيق، حيث أنه تم البدئ بهذه الاصلاحات بإصدار القانون 10–01 المؤرخ في 11جويلية 2010 وكذلك هو الاخر مستوحى من المعايير الدولية للمراجعة (ISA) والمتعلق بمهنة خبير محاسب، محافظ حسابات ومحاسب معتمد وإلغاء القانون رقم91–08 و ذلك نظرا لعدم مسايرته للتطورات الدولية العالمي في مجال التدقيق،وعلى الرغم من الامتيازات التي أتى بها القانون رقم 10–01 فيما يخص الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي، غير أن الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر أدركت حاجة البيئة الوطنية للتدقيق لمعايير تدقيق وطنية، من أجل الارتقاء بالمهنة من جهة و مسايرة معايير المراجعة الدولية من جهة أخرى، فقامت بإصدار ستة عشر (16) معيار جزائريا للتدقيق لحد الآن ومعايير جزائرية للتدقيق أخرى سيتم إصدارها لاحقا،حيث انه من الطبيعي في ظل هذه التطورات يزداد الاهتمام العلمي الاكاديمي والمهني بتنظيم هذه المهنة وتطويرها ووضع الاسس المهنية والعلمية لأدائها بفعالية من أجل تحسين الواقع المهني بصفة عامة والتفكير في الأفاق المستقبلية لهذه المهنة بصفة خاصة .

انطلاقا مما سبق، فان ذلك يفرض علينا دراسة واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر، وهذا من خلال معالجة موضوع " **واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية** ".

1-الإشكالية الرئيسية:

ما مدى مساهمة الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر ؟

2- الأسئلة الفرعية:

- هل واقع الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر كان بحاجة الى الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية وذلك بإصدار القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ؟
- ما هو انعكاس إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على بيئة التدقيق الخارجي في الجزائر؟
- ما مدى تطابق وتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق ؟

3- فرضيات الدراسة:

- تعتبر الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي التي قامت بها السلطات الجزائرية ضرورة ملحة.
- يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في فتح آفاق مستقبلية تعود بالإيجاب على البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي.
- هناك توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

4-أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى تحليل الواقع المهني لمهنة التدقيق في الجزائر ، بالإضافة الى دراسة الأفاق المستقبلية فيما يخص ميدان التدقيق الخارجي وخاصة ما يتعلق بكل من معايير التدقيق الوطنية والدولية، من بين الاهداف الرئيسية التي تسعى الدراسة الى تحقيقها :

- الوقوف على الواقع الحالي للتدقيق الخارجي في الجزائر و الاطلاع على اهم الإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01؛
- الوقوف على مختلف الأفاق المستقبلية فيما يتعلق بميدان التدقيق الخارجي في الجزائر و خاصة ما يتعلق منها بمعايير التدقيق الوطنية؛
- الاطلاع على اراء المهنيين و الأكاديميين في مدى فعالية معايير التدقيق الوطنية التي قامت الجزائر بإصدارها و مدى مواكبة هذه المعايير للمعايير الدولية للتدقيق .

5- أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الاعتبارات الآتية:

-يتزامن هذا الموضوع مع حداثة الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي وذلك من خلال التعديل القانوني ومختلف المراسيم التنفيذية والمقرارات؛

- محاولة التعرف على تأثير جملة الاصلاحات التي قامت بها الجزائر على واقع الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي التدقيق الخارجي في الجزائر؛

– تشهد البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي مرحلة مهمة تتمثل في عملية إصدار معايير جزائرية للتدقيق فقد قامت الحكومة الجزائرية بإصدار مجموعة من المعايير ومعايير أخرى سيتم إصدارها لاحقا.

6- أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الدراسة في العديد من النقاط و المتمثلة فيما يلي:

–تنبع أهمية هذا البحث من خلال تتبع التطورات و الاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الخارجي سواء في مجال المعايير المهنية أو الممارسات و الأساليب الحديثة المتبعة و محاولة تطبيق هذا التطور في الجزائر؛

–تحديد جوانب النقص في ممارسات التدقيق الخارجي في المؤسسات المهنية الجزائرية، وحصر مختلف الصعوبات التي تعرقل التطبيق الكامل والصحيح لمعايير التدقيق الوطنية و الدولية ، ومن ثم تقديم إقتراحات لتفعيل دورها أكثر وزيادة مساهمتها في رفع جودة الخدمات المهنية للتدقيق؛

– تزامن دراسة هذا الموضوع مع بعض المجهودات التي تبدل في الجزائر و المتمثلة في اصدار معايير التدقيق الوطنية؛

–تبيان الدور الأساسي التي تمتاز به معايير التدقيق الوطنية في تطوير الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، و الذي يعد مطلبا أساسيا في ظل التحولات التي تعرفها بيئة التدقيق الدولية.

7–منهج الدراسة :

ستعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، كأسلوبين مناسبين لعرض محتوى البحث من خلال الاطلاع على أهم الاصلاحات الدولية و المحلية في مجال التدقيق الخارجي ، بالإضافة الى ما ورد في في الكتب والمراجع العربية والأجنبية والبحوث العلمية و

الملتقيات والدوريات الصادرة في مجال البحث، وكذا مناقشة مختلف الآراء العلمية المتعلقة بموضوع البحث.

8-حدود الدراسة :

من أجل التحكم في هذه الدراسة ، فقد تم تحديدها كما يلي :

-الحدود الزمنية:

سيتم التطرق الى كل التطورات و المستجدات التي شملتها منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر بما فيها الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية ، بالإضافة الى أحدث التعديلات الخاصة بمعايير التدقيق الدولية الى غاية 2019.

-الحدود المكانية:

بما أن هذه الدراسة تهتم بواقع و أفاق التدقيق الخارجي في الجزائر، وبالتالي ستشمل المدققين الخارجيين في عدة ولايات من الجزائر.

-الحدود الموضوعية :

تتمثل الحدود الموضوعية في:

- سيتم التطرق في هذه الدراسة الى التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية ، دون التطرق الى الأنواع الأخرى من التدقيق ،كالتدقيق الداخلي.

- سيتم التطرق الى معايير التدقيق الخارجي الدولية دون التطرق الى معايير التدقيق الداخلي الدولية.

9- صعوبات الدراسة:

تتمثل صعوبة الدراسة فيما يلي:

- صعوبة توزيع الاستبيانات على عدد أكبر من مكاتب التدقيق الخارجي بسب تباعدها؛

-التجاوب السلبي لبعض أفراد عينة الدراسة،بالإضافة الى أن هناك بعض التماطل في الاجابة على الاستمارة.

10- الدراسات السابقة:

تتمثل أهم الدراسات السابقة فيما يلي:

- الدراسة التي قام بها عمر شريقي،التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، ،جامعة سطيف 01،،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2012/2011

تناولت هذه الدراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان عربية(وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للتدقيق المتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنية، الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير التدقيق ودستور آداب وسلوك المهنة.

حيث أنه توصلت هذه الدراسة إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، كما أنه تمثلت أهم توصيات هذه الدراسة فيما يلي :

– ضرورة وضع دستور جديد لآداب وسلوك المهنة في الجزائر في مستوى تطلعات المهنيين؛

– ضرورة اعتماد الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في نسختها الكاملة؛

– التركيز على التكوين المستمر للمزاولين لمهنة المراجعة من خلال وضع الضوابط اللازمة التي تكفل التزام المهنيين بحضور الدورات التكوينية التي تنظمها الهيئة المنظمة للمهنة؛

– ضرورة قيام الهيئة المنظمة بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بالمهنة وبالدور الهام الذي تلعبه في حماية الاقتصاد الوطني وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك كسب احترام المجتمع للمهنة ولأعضائها وإعطائها المكانة اللائقة بها.

- **الدراسة التي قام بها سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي –دراسة حالة الجزائر–، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البليدة 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير،2014–2015.**

تبرز أهمية الدراسة في توضيح أن تبني معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية سيمكن من تحقيق نتائج ايجابية في التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي ، وعلى قبول تقارير المراجعة على المستوى الدولي ، بالإضافة الى أن المنافع المتوقعة من

تبني المعايير الدولية للمراجعة ستكون أكبر من تكاليف تطبيقها، ومن أهم النتائج المتوصل لها من خلال هذه الدراسة كما يلي:

– يعتبر التقارب مع المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أمرا صعبا، نظرا لواقع المؤسسات الجزائرية والتي لابد أن تكون في خدمة المستثمر الدولي في البورصة الجزائرية من حيث استفادته من هذه المعايير في تقليل الاختلافات المحاسبية بين الدول؛

– منذ سنة 2011، تتجه الجزائر نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق، فحسب المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، فان المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بمتابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

– يفتقر نظام التدقيق المالي في الجزائر الى إطار تصوري مقارنة مع المرجع الدولي، اذ لا بد من تبني إطار تصوري للتدقيق المالي قبل التطرق لتبني المعايير الدولية للتدقيق، لما يتميز به الإطار التصوري من مفاهيم ومصطلحات تشرح بيئة التدقيق المحلي؛

– يسمح العمل بالمعايير الدولية للتدقيق عامة والمعيار الدولي لرقابة الجودة الى الرفع من مستوى أداء المدققين وبالتالي اضفاء أحسن مصداقية على تقاريرهم مما سينعكس ايجابا على اتخاذ أحسن القرارات.

ومن أهم التوصيات والاقتراحات لهذه الدراسة ما يلي:

– ان حرص مكاتب التدقيق على تحقيق مستويات عالية من جودة التدقيق، سيساهم في اضفاء المصداقية على القوائم المالية للمؤسسات، ويؤدي الى تخفيض احتمالات فشل عملية التدقيق وتعرض المدققين للتقاضي بدعوى الاهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية التدقيق؛

– من المهم الاستفادة من التجارب الدولية في تبني المعايير الدولية للتدقيق اختصارا للوقت وتجنب الأخطاء الممكن حدوثها من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، وموافقة الجهات الحكومية للمعنيين بتطبيقها مع تحديثها كلما كان ذلك مناسبا؛

– ضرورة تبني المعايير الدولية المتخصصة الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وعن المجالس الأخرى التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، في مجال تدقيق الحسابات، أو على الأقل اعتمادها من طرف المدققين بشكل اختياري بما أنها لا تتعارض مع النظام المحلي، بل تعتبر مكملة له، وتتيح العديد من الامتيازات في مجال رقابة الجودة وعمليات التأكيد؛

– في حالة الطرح النهائي للمعايير الجزائرية للتدقيق، والمتضمن تكييف المعايير الدولية للتدقيق بالبيئة الجزائرية، لا بد من تحديثها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الذي كيفها مع البيئة الجزائرية، على العكس في حالة تبني المعايير الدولية للتدقيق بالكامل، فان مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية هو المسؤول عن التحديث.

– **الدراسة التي قام شدري معمر سعاد ، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية– حالة تقرير المراجع حول سونلغاز– ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم التسيير ، تخصص مالية المؤسسة ،جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2014–2015.**

تهدف هذه الدراسة الى تقييم فعالية تقارير التدقيق في تعزيز موثوقية المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، كما أنه بناء على ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

– التزام المدقق بمعايير التدقيق وحده لا يكفي للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية، فلا بد من تدعيم ذلك بالمعايير الدولية للتدقيق؛

– التدقيق الحديث لم يعد يقتصر على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تقوم بها المؤسسة، وإنما هي عملية مصاحبة بصفة طوعية لعملية التدقيق؛

– تقوم معايير التدقيق الدولية على تحديد مجموعة من القواعد والمعايير التي تساهم فيلا إعداد تقارير تدقيق ذات جودة عالية، خاصة وأن تقارير التدقيق تمثل المنتج النهائي لعملية التدقيق الذي يعمل على توصيل نتائج أعمال المؤسسة إلى مختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة.

و من أهم ما أوصت به هذه الدراسة بما يلي:

– إلزام المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية لضمان السير الحسن لنشاطها؛

– ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها والدولية لضمان التزامه بالنزاهة والموضوعية من خلال قيامه بعملية التدقيق وعدم تحيزه إلى أية جهة كانت سواء المسيرين داخل المؤسسة أو المستخدمين الخارجيين لتقريره النهائي؛

– ضرورة تدعيم استقلال المدقق وحمايته من جميع الضغوطات التي يمكن أن تفرضها عليه إدارة المؤسسة، وذلك من خلال توفير له المناخ المناسب للقيام بعمله بكل كفاءة وموضوعية؛

– تطوير المبادئ المحاسبية وتفعيل أكثر للتدقيق من أجل التصدي للأزمة المالية العالمية الحالية وعدم حصول أزمات مالية عالمية مماثلة لها.

- **الدراسة التي قام بها ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية–حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم التسيير،جامعة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير،2017/2016.**

تناولت هذه الدراسة عرض الإطار المفاهيمي والتطبيقي للمراجعة المالية وكذلك معايير التدقيق الدولية وأهميتها في تحسين أداء المهنة في الجزائر، وبالإضافة إلى ذلك تم عرض الإطار القانوني والتنظيمي للمراجعة المالية في الجزائر، وأهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة كما يلي :

– تطبيق معايير التدقيق الدولية يمكن المؤسسات والشركات في الجزائر من الولوج والاندماج في البيئة المالية والاقتصادية العالمية؛

– تعتبر معايير التدقيق الدولية مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة المالية وتطويرها في الجزائر؛

– تحتاج مهنة المراجعة المالية في الجزائر إلى تفعيل أكثر لدور وإشراك للفئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم المهنة؛

– لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في أي دولة يجب معرفة المستوى الذي وصلت إليه المهنة، وبالتالي التعرف على المشاكل والنقائص التي تواجه القائمين على أدائها والتي تنعكس آثارها على أداء المدقق بصفة خاصة والمهنة بصفة عامة.

وقد أوصت هذه الدراسة بمجموعة مهمة من الاقتراحات كما يلي:

- بضرورة العمل على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر والعمل على إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية على هذه المعايير لتطبيقها أو تعديلها وتكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر؛

- ضرورة اهتمام الهيئات والمنظمات المهنية بالجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة بمدخل معايير التدقيق الدولية، وما تتضمنه من إجراءات وإرشادات، لتوفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة التدقيق بالجزائر؛

- ووضع الضوابط والتعليمات اللازمة للارتقاء بالمهنة ومستوى الأداء المهني للمدققين والكفاءة المهنية المطلوبة.

11-القيمة المضافة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة نجد أن البعض منها ركزت على التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية، وكذلك هناك من تطرق الى إمكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق، بينما ركزت بعض الدراسات على العلاقة المتكاملة بين كل من الاصلاح المحاسبي من جهة والإصلاحات في مجال التدقيق الخارجي من جهة أخرى، وذلك نظرا للعلاقة القوية والتأثير المتبادل بين المجالين، وما يميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة الذكر هو أنها تناولت الواقع الحالي والمستقبلي للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، كما تم التطرق إلى كل المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق، وخاصة مع تزامن هذه الدراسة مع البدء في اصدار معايير التدقيق الوطنية.

12-هيكل الدراسة :

انطلاقا من الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة كما يلي:

الفصل الأول بعنوان "الإطار النظري للتدقيق الخارجي"، احتوى هذا الفصل على أربعة مباحث، بحيث خصصنا المبحث الأول لدراسة ماهية التدقيق الخارجي بصفة عامة، من خلال توضيح أهم المفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي، وتبيان أنواع وأهداف التدقيق الخارجي واختلافه عن المحاسبة، كما قمنا بتوضيح أهم معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، أما في المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى حقوق وواجبات ومسؤوليات(نطاق) المدقق الخارجي و تقاريره، أما المبحث الثالث فقد خصص لمعالجة منهجية التدقيق الخارجي وخدماته وعلاقته بالتدقيق الداخلي وختمنا هذا الفصل بمبحث رابع استعرضنا خلاله الاطار العام للأهمية النسبية في التدقيق، طبيعة مخاطر تدقيق القوائم المالية وتأثير مخاطر التدقيق والأهمية النسبية على عملية التدقيق.

أما الفصل الثاني الذي جاء بعنوان "البيئة الدولية للتدقيق الخارجي"، عالج الطالب في هذا الفصل الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية في المبحث الأول، حيث تناولنا ماهية معايير التدقيق الدولية، الهيئات المسئولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ومكاتب التدقيق الدولية الكبرى، أما المبحث الثاني فقد تعرضنا الدليل الأخلاقي والسلوك المهني لمهنة التدقيق ومتطلبات الخبرة و التعليم للمدققين، وذلك بالتطرق إلى مفاهيم عامة حول أخلاقيات وسلوكيات المهنة، دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومتطلبات التعليم والخبرة للإتحاد الدولي،أما المبحث الثالث فقد تطرقنا فيه إلى عرض معايير التدقيق الدولية من خلال عرض معايير الأهداف والمبادئ العامة والمسؤوليات التي تحكم مراجعة القوائم المالية، عرض معايير التخطيط، تقييم

المخاطر، الاستجابة في تقدير الأخطاء وأدلة الاثبات وفي ختام المبحث تناولنا عرض معايير استعمال عمل الآخرين ،نتائج التدقيق وتقاريره والمجالات المتخصصة، أما المبحث الأخير فقد عالجنا فيه جودة التدقيق ودور معايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات، وذلك بالتطرق إلى ماهية جودة التدقيق، مفهوم ومكونات فجوة التوقعات وأسبابها ومساهمة جودة ومعايير التدقيق في التضييق من فجوة التوقعات.

أما الفصل الثالث والذي جاء بعنوان " الواقع الحالي والمستقبلي لبيئة التدقيق الجزائرية"، ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث أساسية وهي واقع التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال تبيان التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر وكذا التطرق إلى الهيئات التي تشرف على التدقيق الخارجي في الجزائر والمقارنة بين الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي بموجب كل من القانون 91-08 والقانون 10-01 وهذا في المبحث الأول، ثم تطرقنا في المبحث الثاني إلى الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وذلك بالتعرف على الخصائص العامة المتعلقة بمدقق الحسابات في الجزائر، معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر و شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وكيفية اختيار وتكوين المتربصين، أما المبحث الثالث فقد تناولنا فيه عرض لمختلف معايير التدقيق الجزائرية وذلك من خلال عرض المعايير المتعلقة بالمبادئ العامة التي تحكم مهمة التدقيق والتخطيط لها، معايير أدلة مهمة التدقيق الخارجي و معايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين، وختاما لهذا الفصل قمنا في المبحث الأخير بدراسة مقارنة لمعايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الجزائرية.

وقد تناولنا في الفصل الرابع والأخير" دراسة ميدانية لواقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر لعينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي "، فقد تناولنا في

المبحث الأول الاطار المنهجي للدراسة الميدانية من خلال التطرق إلى طريقة وإجراءات الدراسة الاستبيانية، منهجية وهدف الدراسة، بالإضافة إلى حدود وصعوبات الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان، أما المبحث الثاني فقد خصص لمعالجة اختبار صدق وثبات الاستبيان وعرض خصائص عينة الدراسة. أما المبحث الثالث والرابع فخصصناه لدراسة كل من التحليل الإحصائي الوصفي لمحاور البحث و اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج المتوصل إليها.

لنختم بحثنا بعرض أهم نتائج البحث النظري والتطبيقي، مع تقديم مجموعة من اقتراحات وتوصيات نعتقد أنها تساهم في تحسين وتطوير الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في بيئة التدقيق الجزائرية، مع اقتراح آفاق البحث المستقبلية التي يمكن أن تدفع الباحثين إلى مواصلة إجراء مزيد من البحوث العلمية فيما يخص ميدان التدقيق الخارجي.

الفصل الأول:
الإطار النظري للتدقيق الخارجي

الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيـــــد: يعتبر التدقيق الخارجي من المهن التي شهدت عدة تغيرات على المستوى المحلي والدولي، ونظرا لكبر حجم المؤسسات وتوسعها، أصبحت الحاجة ملحة لتكوين وتأسيس اطار مفاهيمي يحكم مهنة التدقيق وينظمها، وعلى الرغم من وجود بعض الاختلافات بين النظم الاقتصادية لدول العالم إلا أن ذلك لم يمنع من اصدار مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي من مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية من أجل ضبط الاطار النظري لمهنة التدقيق الخارجي وجعله أكثر مرونة، وللوقوف على كل هذه الجوانب ارتأينا أن نتناول في هذا الفصل الاطار النظري للتدقيق الخارجي، وذلك بتقسيمه إلى أربعة مباحث، بحيث تناولنا في المبحث الأول ماهية التدقيق الخارجي من خلال التطرق إلى تعريف التدقيق الخارجي، فروضه وأهميته، وكذلك أنواع وأهداف التدقيق الخارجي واختلافه عن المحاسبة مع التطرق إلى معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، ثم خصصنا المبحث الثاني والثالث لمعالجة حقوق وواجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي وتقاريره، بالإضافة إلى منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي وخدماته وعلاقته بالتدقيق الداخلي، ثم انتقلنا في المبحث الأخير إلى تناول الأهمية النسبية في التدقيق ومخاطر تدقيق القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

يتضمن التدقيق بصفة عامة عدة أنواع ، حيث أنه يمكن تقسيمه من حيث الشخص القائم بعملية التدقيق، توقيت عملية التدقيق أو مجال التدقيق وإجباريته، بالإضافة الى حجم عمليات التدقيق و هدفها، وباعتبار أن التدقيق الخارجي يعتبر من أهم أنواع التدقيق،حيث أنه سنتناول في هذا المبحث كل من مفهوم وفروض التدقيق الخارجي وأهميته في المطلب الأول، أما المطلب الثاني والثالث فقد خصصناه إلى كل من أنواع وأهداف التدقيق الخارجي و اختلافه عن المحاسبة، بالإضافة إلى معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما

المطلب الأول: مفهوم و فروض التدقيق الخارجي و أهميته

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

يمكن تعريف التدقيق الخارجي من الجانب اللغوي والجانب الاصطلاحي كما يلي :

أولا: تعريفه لغويا : كلمة التدقيق بمعناها اللفظي–audit– مشتقة من الكلمة اللاتينية –– audire و معناها يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق[1] .

ثانيا : تعريفه اصطلاحا: هناك عدة تعاريف فيما يخص التدقيق الخارجي ، سنحاول التطرق الى أهم هذه التعاريف كما يلي :

– عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق الخارجي بأنه " عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن

[1]– أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع–عمان 2015، ص24

أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام ".[1]

– أما تعريف خالد أمين عبد أالله لتدقيق الحسابات بأنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات و المستندات 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"[2].

– عرف كل من محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي التدقيق على أنه" عملية فحص لمجموعة من المعلومات، تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية ، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة ايصال هذا الرأي الى الأطراف المعنية ، لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم"[3].

–كما أنه يعتبر التدقيق الخارجي أو تدقيق الحسابات خدمة مهنية يؤديها مدقق الحسابات، وكيلا عن أصحاب المصلحة في المنشأة ، خاصة المساهمون بهدف التحقق من صدق و عدالة القوائم المالية للمنشأة وإبداء رأي فني محايد في هذا الشأن، وقياس صدق عدالة القوائم المالية للمنشأة وإيضاحاتها المتممة لها، بمدى التزام المنشأة في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بمعايير

---

[1] عبد الفتاح محمد صحن، رجب السيد راشد و محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية – الإبراهيمية الإسكندرية 2000/99، ص 7

[2] –خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع– عمان 2007، ص13

[3] – محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية–المذاهب الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** ،الدار الجامعية الإبراهيمية – الإسكندرية 2002، ص10

المحاسبة الدولية و الوطنية، وكذا القوانين و اللوائح ذات الصلة،ويقوم المدقق بهذه الخدمة باعتباره مؤهل و مدرب و مستقل ومحايد[1].

– أما تعريف kh Spencer Pickett للمدقق الخارجي بأنه "يقوم بفحص البيانات المحاسبية ، وإعطاء الرأي للمالكين حول دقة و موثوقية هذه البيانات" [2]، كما يمكن تعريف تدقيق الحسابات على أنه مجموعة من المبادئ والقواعد المهنية التي تحكم إجراءات فحص السجلات والدفاتر المحاسبية، للتحقق من صحة القوائم المالية الختامية، ومن أن هذه القوائم تمثل بصورة صادقة الوضع المالي الحقيق للمؤسسة صاحبة القوائم [3]

– ومن خلال التعاريف السابقة يمكن اعطاء تعريف شامل للتدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة يقوم بها شخص مؤهل علميا ومهنيا بغرض فحص البيانات المحاسبية والتحقق من مدى توافقها مع المعايير الموضوعة مسبقا، والخروج برأي فني محايد للمستخدمين ذوي الاهتمام حول دقة و موثوقية هذه البيانات.

الفرع الثاني: فروض التدقيق الخارجي

نظرا للتطورات التي شهدها التدقيق عبر العصور، تطلب ايجاد فروض للتدقيق وذلك نسبة للأهمية التي تمتاز بها ويمكن حصر هذه الفروض فيما يلي :[4]

–عدم وجود تعارض محتمل بين مصالح كل من المدقق وادارة المنشأة ؛

---

[1]–عبد الوهاب نصر و شحاتة السيد شحاتة، **مبادئ المحاسبة المالية و فقا لمعايير المحاسبة الدولية**، دار التعليم الجامعي الاسكندرية 2017،ص 16

[2] - k h Spencer Pickett, **the essential handbook of internal auditing** , john Wiley and sons ltd .England 2005 p 4

[3]–بن ربيع حنيفة،**الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**،الجزء الأول، دار هومة الجزائر 2010، ص14–15

[4]– وليم توماس و ارسون هتكي،تعربين أحمد حامد حجاج وكمال دين سعد، "**المراجعة بين نظرية وتطبيق** " ،كتاب الأول ،دار المريخ للنشر الرياض– المملكة العربية السعودية 2006،ص ص 43–44،بتصرف

-على الرغم من عدم وجود تعارض في المصالح فانه يجب على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهنية لديه ؛

-يتصرف المدقق كمدقق فقط ؛

-المزاعم والنتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها؛

-كفئ نظام الرقابة يمكن من الاعتماد على المعلومات المالية ؛

-ما لم يكن هناك العكس فان ما يحدث في الماضي سيحدث في المستقبل ؛

-العرض العادل والصادق، يدل مبدئيا على الالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة.

الفرع الثالث: أهمية التدقيق الخارجي

تظهر أهمية تدقيق الحسابات في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مدقق الحسابات الخارجي المستقل، وتتمثل هذه الجهات فيما يلي1 :

الفرع الأول : ادارة المشروع

تعتمد ادارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل مدقق الحسابات المحايد و المستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، ويزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب و تجديد مدة أعضاء مجلس الادارة لفترة أخرى و كذلك زيادة مكافآتهم.

الفرع الثاني: المستثمرون

أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة

---

[1]- يوسف محمود جربوع،"**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**"،الطبعة الأولى،مؤسسة الورق للنشر والتوزيع عمان- الأردن 2008،ص ص 8-9

الشركة، نتيجة انفصال الملكية عن ادارة الشركة جعل الحاجة ماسة الى تعيين مدقق الحسابات قانوني مستقل و محايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.

الفرع الثالث: البنوك

تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الاقتراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات، وذلك لضمان قدرة المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

الفرع الرابع: الجهات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة الاعتماد على هذه البيانات دون موثوقية واعتماد من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا و ابداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها.

المطلب الثاني: أنواع و أهداف التدقيق الخارجي و اختلافه عن المحاسبة

باعتبار أن التدقيق الخارجي أحد أهم أنواع التدقيق، فإنه بدوره له عدة أنواع وأهداف، كما أنه يوجد هناك اختلاف بين التدقيق والمحاسبة.

الفرع الأول: أنواع التدقيق الخارجي

يمكن حصر أهم أنواع التدقيق الخارجي فيما يلي :

أولا: التدقيق الالزامي

يقصد به تدقيق الحسابات القانونية المفروض بموجب القانون الصادر من الدولة، ويتم هذا التدقيق سنويا من طرف مدققي الحسابات المرخص لهم حسب كل دولة،حيث يخضع المدقق لشروط وضوابط محكمة ويلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة وإعداد تقرير فني محايد يوضح فيه مدى دلالة وصدق و عدالة القوائم المالية عن الفترة المالية محل تدقيق الحسابات[1].

ثانيا: التدقيق الاختياري

هي التي تتم دون الزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المنشأة الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة الفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما نلاحظ أن وجود المدقق الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم للجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب[2] .

ثالثا: التدقيق القضائي(الخبرة القضائية)

حيث أنه يتعين على المحكمة الاستعانة بمهنيين ذو كفاءة واحتراف ويتمتعون بالاستقلالية، من أجل الاستفادة من خدماتهم في كل ما يتعلق بالنزاعات القضائية، كما أنه في القانون الجزائري يشترط للقيام بهذه المهمة التسجيل في القائمة الخاصة بالمهنيين لدى مجلس القضاء.

و للتوضيح أكثر يمكن الاستعانة بالجدول التالي :

---

[1]–محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع عمان– الاردن 2009،ص31،بتصرف

[2]–محمد الفاتح محمود بشير المغربي،**المراجعة و التدقيق الشرعي**،الطبعة الأولى،دار لجان للنشر و التوزيع عمان–الاردن 2016،ص ص 19–20

الجدول رقم (1-1): مقارنة بين أنواع المراجعة

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
1-طبيعة المهمة	مؤسساتية،ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرة العامة أو مجلس.إ	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات و الصورة الفوتوغرافية الصادقة- تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية ومحاسبة - تقديم المؤشرات بالانتقام
4- التدخل	مهمته دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمته محددة حسب الاستقامة	مهمته ضريبة يحددها القاضي
5- الاستقالة	تامة اتجاه مجلس إ و المساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
6- عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في سير	ينبغي احترامه
7- إرسال التقارير إلى	مجلس إ.الجمعية العامة (عمادته و غ غ)	المديرة العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية خبراء محاسبة -محافظي حسابات	التسجيل مبدئي في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس قضاء
9- إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غ ش	نعم	لا	غ.م
10- الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا

11- المسؤولية	مدنية ، جنائية ،تأديبية	مدنية ، جنائية ،تأديبية	مدنية ، جنائية ،تأديبية
12- التسريح	مهمة تأسيسية،عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13- الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير ،يحدد من طرف قاضي
14- طريقة العمل المتبعة	تعميم الإجراءات-تقييم المراقبة الداخلة-مراقبة الحسابات،مراقبة قانونية	تعميم الإجراءات-تقييم المراقبة الداخلة-مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر : محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية بن عكنون- الجزائر2005،ص 28.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

بالنظر الى التطور التاريخي للتدقيق، نجد أنه في كل مرحلة تتغير الأهداف وذلك نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية حسب كل مرحلة وبذلك سنحاول اعطاء أهم الأهداف الأساسية الخاصة بكل مرحلة كما يلي :

أولا : مرحلة اكتشاف التلاعب و الاختلاس بالاضافة الى المخالفات و الأخطاء

نظرا لمحدودية الدور المنوط بالتدقيق الخارجي في هذه المرحلة، فيمكن حصر أهم أهداف التدقيق الخارجي في النقاط الأساسية التالية [1]:

- اكتشاف الغش ؛
- اكتشاف الأخطاء الفنية ؛
- اكتشاف الأخطاء في المبادئ.

[1] -Laurence r.Dicksee.M.**Auditing-practical manual for auditors**,Ninth edition, Geeco printers and publishers.34moorgate street.E.C 1912.p 01.

ثانيا : التركيز على ابداء الرأي

بدأت المنشآت مع بداية العشرينيات الاعتماد بشكل واضح على رأس المال من جمهور المستثمرين والذي أخذ بصفة عامة شكل الأسهم المباعة الى طرف ثالث لا يمارس وظيفة ادارية ، و ازاء هذا التطور في بيئة الأعمال بدأ هدف التدقيق يتطور من مجرد اكتشاف الأخطاء والمخالفات الى ابداء الرأي وتحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وقد استبدلت نتيجة لذلك عبارة صحيح وحقيقي و التي كانت تستخدم في بداية العهد بالتدقيق عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية بعبارة عرضت بشكل عادل وصادق بعد أن أدركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما بشكل مطلق[1].

ثالثا : مرحلة تحقيق الرفاهية و الكفاية الاجتماعية و الاقتصادية للمجتمع

نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع ومنه فان أهم أهداف التدقيق في هذه المرحلة تتمثل فيما يلي[2] :

-مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها ؛

-تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة الى الأهداف المرسومة ؛

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق محو الاسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

و للتوضيح أكثر يمكن الاستعانة بالجدول الاتي :

---

[1]- جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة و حكومة الشركات** ، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي ، العين ، الإمارات العربية المتحدة 2014 ص 69

[2]-خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات**،مرجع سبق ذكره،ص ص14-15،بتصرف

الجدول رقم (1-2) : تطور أهداف مهنة التدقيق و نوع الفحص و مدى أهمية الرقابة الداخلية

الفترة	1933-1905	1940-1934	1960-1941 و ما بعدها
أهداف التدقيق	1-اكتشاف الغش و الاخطاء 2-تحديد مدى سلامة المركز المالي	1-اكتشاف الغش و الاخطاء 2-مدى صحة وسلامة المركز المالي	تحديد عدالة عرض القوائم المالية
مدى الفحص	تدقيق تفصيلي مع تدقيق اختباري	تدقيق اختباري	تدقيق اختباري
أهمية الرقابة الداخلية	اعتراف قليل وسطحي	بداية في لاهتمام	اهتمام قوي

المصدر: جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة و حكومة الشركات** ، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة 2014 ص 70

الفرع الثالث:الفرق بين المحاسبة و التدقيق

باعتبار أن مخرجات المحاسبة هي عبارة عن مدخلات التدقيق، مما يفرض على المدقق أن يكون ملما بكل الجوانب المحاسبية، كما أنه هناك عدة معايير للتفرقة بين المحاسبة والتدقيق يمكن حصرها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم(1-3) :معايير التفرقة بين المحاسبة و التدقيق

معيار التفريق	المحاسبة	التدقيق
مجال العمل	تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تمت خلال الفترة وتلخيص و تفسير النتائج و إعداد القوائم المالية	تقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية وإبداء رأي فني حول عدالة القوائم المالية
طبيعة العمل	عمل إنشائي-يبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات في دفتر اليومية و ينتهي بإعداد القوائم المالية	عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات و ينتهي بإعداد تقرير التدقيق

المدخلات و المخرجات	المحاسبة مدخلاتها المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات ومخرجاتها القوائم المالية	مدخلات التدقيق القوائم المالية المعدة من المحاسبة ومخرجاتها تقرير التدقيق
الاستقلال	أحد أنشطة الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها وتنفذ تعليماتها فهي غير مستقلة	وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية و لا ترتبط مع الوحدة الاقتصادية برابطة التبعية ولا تخضع لسلطة الإدارة
المبادئ والقواعد	تتم عملية إعداد وتسجيل البيانات المحاسبية استنادا الى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما	تتم استنادا الى معايير التدقيق المقبولة عموما مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما
من حيث الثقة والدقة	مخرجات المحاسبة تعد غير مقبولة ودرجة دقتها منخفضة ما لم يتم تدقيقها من قبل مدقق مستقل	مخرجات تعطي للقوائم المالية درجة أكبر من الثقة والدقة للمستخدمين
المستندات والدفاتر	تعتمد على مجموعة مستندية ودفاتر و سجلات و تقارير مالية	تعتمد على أوراق عمل خاصة بها يطلق عليها أوراق التدقيق
الوظائف:وظيفتا المحاسبة و التدقيق القياس و الاتصال و الاختلاف يكمن في طبيعة كل منهما	-فوظيفة القياس المحاسبي تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وتنتهي بالقوائم المالية -الاتصال المحاسبي يهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها	-القياس هنا يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي - الاتصال هنا يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأي فني بعدالة القوائم المالية
المسؤولية	تعد فيها الادارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية وتصحيح الأخطاء أو الغش في صحة عمل الإدارة ومسؤوليتها	مسؤولية التدقيق هي مهنة قانونية تحددها النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني ولا يعد المدقق مسؤولا عن كشف الأخطاء إلا ما يظهره فحص العادي منها

المصدر : حسين يوسف قاضي ، حسين أحمد دحدوح و عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة** ، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق 2013-2014، ص 23

فمن خلال الجدول يمكن القول أنه يعتبر التدقيق أحد العلوم المنبثقة عن علم المحاسبة،ولكنه مستقل عنها، ويعتبر درجة متقدمة عن علم المحاسبة،حيث أنه يعنى بقياس مدى الثقة في البيانات و المعلومات التي تقدمها المحاسبة لمستخدمي هذه المعلومات والبيانات[1]

المطلب الثالث: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما

تجدر الاشارة الى أنه توجد تفرقة واضحة بين إجراءات التدقيق ومعايير التدقيق، ففي مجال التدقيق يشير مصطلح إجراءات التدقيق إلى الطرق والأساليب التي يستخدمها المدقق للقيام بعملية الفحص وتختلف هذه الاجراءات من فحص إلى آخر طبقا لظروف كل حالة على حده، أما معايير التدقيق فهي مقاييس لجودة آداء المدقق للإجراءات وللأهداف التي يجب تحقيقها باستخدام الإجراءات التي يتبناها المدقق في الفحص،فالمعايير هي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المدقق[2]، وبذلك فإن أداء عملية التدقيق تتطلب مجموعة من القواعد و المعايير و الارشادات حتى تكون أكثر دقة وذات جودة عالية وتلبي الهدف الذي تسعى لتحقيقه و بهذا تم اصدار ثلاث مجموعات رئيسية لمعايير التدقيق المتعارف عليها من طرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين و تتمثل هذه المجموعات فيما يلي :

---

[1]–زهير عيسى،**تدقيق الحسابات –الإجراءات العلمية**،الطبعة الأولى،دار البداية ناشرون و موزعون عمان – الأردن 2015،ص 16

[2]–محمد الفيومي و عوض لبيب،**أصول المراجعة**،المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية 1998،ص 34

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية

جاء وصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها هي أساس معايير العمل الميداني ومعايير التقرير و وصفت بالشخصية لأنها تتعلق بصفة خاصة بمدقق الحسابات الخارجي ويمكن حصر هذه المعايير في النقاط التالية [1]:

-التأهيل العلمي و العملي لأداء وظيفة التدقيق ؛

-الاستقلال و الحياد في أي عمل يقوم به المدقق ؛

-بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

يقوم المدقق بإعداد سجل يشتمل على اجراءات التدقيق والأدلة التي تم فحصها، والنتائج التي تم التوصل إليها وموازين التدقيق و نسخ من محاضر جلسات مجلس الإدارة وتوصيف لنظام الرقابة الداخلية وتحليل لمختلف الحسابات ومذكرات تسوية البنوك والكشوف التفصيلية لبعض بنود القوائم المالية، وجميع المعلومات الهامة المتصلة بعملية التدقيق ، وهذه السجلات في مجموعها تسمى أوراق المراجعة، ولما كانت عملية التدقيق تستغرق وقتا وجهدا كبيرين سواء بالنسبة للمدقق أو مساعدوه ،. فانه قد يتهاون مساعدوه في بعض الاجراءات العملية و بذلك يعد مخالف لمستويات ومعايير الاداء المهني [2].

ومما سبق يمكن حصر معايير العمل الميداني في البنود التالية [3]:

1-أحمد قايد نور الدين،**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار لجان للنشر و التوزيع عمان 2015،ص22،بتصرف

2-منصور حامد محمود، محمود أبو العلا الطحان و محمد هشام الحموي، **أساسيات المراجعة**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح 1998، ص 46

[3]- طواهر محمد التهامي و صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية .بن عكنون – الجزائر2003 ، ص38

– يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب أن يتم الاشراف على أعمال المساعدين ان وجد وبطريقة مناسبة وفعالة ؛

– يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه و تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق اجراءات التدقيق؛

– يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية و الاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.

الفرع الثالث : معايير اعداد التقرير

باعتبار تقرير المدقق ما يقره بالنسبة لما دققه أو ما يشهد به عن مدى دقة وصدق الاعمال المالية في المشروع، حيث يكون مهما للجهات الخارجية عن المشروع والتي تتعامل معه، و تطمئن الى مدى قوة المركز المالي ومهما للجهات الداخلية لاتخاذ القرارات الادارية السليمة[1] .

مما سبق ونظرا للأهمية التي يمتاز بها تقرير المدقق الخارجي يجب أن يحتوي على مجموعة من المعايير و تتمثل فيما يلي [2]:

– توضيح ما اذا كانت القوائم المالية الختامية قد تم تصويرها طبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛

– بيان مدى ثبات المشروع على تطبيق المبادئ المحاسبية ؛

– بيان مدى افصاح القوائم المالية بشكل كافي عن جميع البيانات الجوهرية ؛

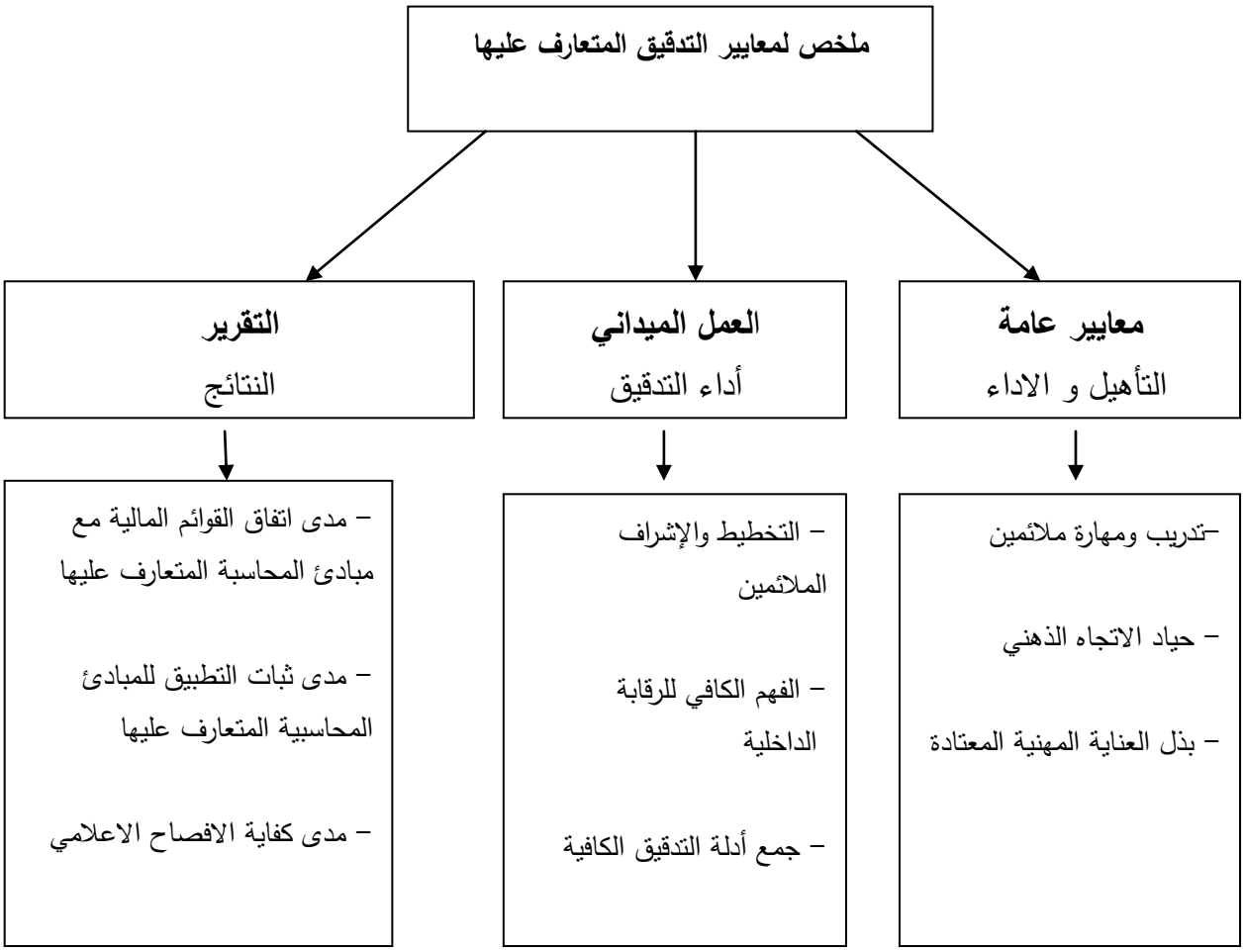
---

[1]–أبو الفتوح علي فضاله، **المراجعة العامة** ، الطبعة الثانية ، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع القاهرة 1996،ص 25

[2]– عبد الفتاح محمد الصحن،سمير كامل و محمود ناجي درويش، **المراجعة الخارجية(موضوعات متخصصة)**، دار الجامعة الجديدة للنشر الاسكندرية 2001،ص 377

– ضرورة الافصاح عن رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة.

و للتوضيح أكثر يمكن تبيان هذه المعايير من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم(1–1): معايير المراجعة المقبولة عموما

المصدر: ألفين أرنز وجيمس لوك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي و أحمد حجاج، الجزء الأول، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر 2009،ص 42

المبحث الثاني:حقوق وواجبات و مسؤوليات المدقق الخارجي وتقاريره

على الرغم من الحقوق التي يمتلكها المدقق الخارجي إلا أن اخلال المدقق بواجباته يجعله مسئولا عن النتائج أو الأطراف الناجمة عن ذلك ما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمسألة المدقق أمام القضاء و مطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر بالإضافة الى تضرر

سمعة المدقق الأدبية و المهنية وما قد يتعرض له من مسؤوليات جنائية[1]،حيث أنه من خلال هذا المبحث سنتطرق الى كل من حقوق و واجبات المدقق الخارجي ومسؤولياته في المطلب الأول و الثاني وفي المطلب الأخير سنتناول تقارير المدقق الخارجي .

المطلب الأول : حقوق وواجبات المدقق الخارجي

يتمتع المدقق الخارجي بمجموعة من الحقوق، ويجب عليه القيام بمجموعة من الواجبات، وبذلك يمكن حصر أهم حقوق وواجبات المدقق الخارجي فيما يلي :

الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي

يتمتع المدقق الحسابات الخارجي المستقل بالحقوق الآتية[2] :

أولا: حق الإطلاع وطلب البيانات والإيضاحات

منح للمدقق الخارجي حق الاطلاع على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة، وجاء منح هذا الحق شاملا وطليقا من كل قيد وذلك باستطاعته القيام بذلك في أي وقت يجده مناسبا، وإن كان العرف قد جرى على اتفاق مسبق مع إدارة الشركة على موعد حضوره للقيام بالتدقيق، ويتمثل الشمول في حقه الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات والمستندات(السجلات المالية،سجلات التكاليف والسجلات الإدارية والإحصائية وغيرها).

أما حق طلب البيانات والإيضاحات يعتبر مكملا لحق الاطلاع، حيث يمارس المدقق استقلاله كاملا في تحديد ما يراه ضروريا من بيانات وأدلة لتحقيق أغراض التدقيق وله الحق كاملا في طلبه والاستفسار عما يشاء.

---

[1]– حسين يوسف قاضي ، حسين أحمد دحدوح و عصام نعمة قريط، مرجع سبق ذكره، ص 196

[2]– منصور حامد محمود، محمود أبو العلا الطحان و محمد هشام الحموي، مرجع سبق ذكره، ص 68-69: بتصرف

ثانيا: حق تحقيق أصول وخصوم الشركة

للمدقق الخارجي الحق في جرد النقدية بالخزائن،البضاعة بالمخازن والأوراق المالية في أي وقت، وكذلك له الحق في طلب الشهادات التي تؤيد وجود الأصول الأخرى وأي التزامات على المنشأة محل التدقيق.

ثالثا:حق الحصول على صورة من الاخطارات للمساهمين

ضرورة قيام مجلس الإدارة بإعطاء المدقق صورة من الاخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة

رابعا: حق دعوة الجمعية العامة للانعقاد وحضور اجتماعاتها

للمدقق الخارجي الحق باعتباره وكيلا للمساهمين أن يدعو الجمعية العامة للانعقاد وذلك عند الضرورة القصوى وعليه في هذه الحالة أن يعد جدول الأعمال ويتولى نشره بنفسه، كما يحق له أن يحضر اجتماعات الجمعية العامة ويتأكد من صحة إجراءات الدعة للاجتماع ويمكن له الادلاء برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمدقق للشركة

خامسا: حق مناقشة قرار عزله

يتمتع المدقق بحق مناقشة اقتراح عزله وتولي الرد على الاقتراح ومعرفة أسبابه والمدافعة عن موقفه أمام المساهمين.

سادسا: حق حبس المستندات والأوراق حتى يحصل على أتعابه

أعطى المشرع للمدقق إذا لم يكن قد حصل على أتعابه أن يستخرج لنفسه وعلى نفقة موكله صورا من المستندات والأوراق الأصلية والمحررات التي تصلح سندا له في المطالبة بالأتعاب، وأن

يحبس لديه المستندات والأوراق الأصلية والمحررات المشار إليها حتى يدفع له موكله موكله كامل أتعابه

الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي

تتمثل أهم واجبات المدقق الخارجي فيما يلي[1]:

أولا: يجب أن يقوم المدقق بالفحص و التدقيق الفعلي للقوائم المالية للشركة و التحقق من صحتها و سلامتها، وكذلك التحقق والتأكد من القيم المسجلة بالدفاتر المحاسبية بشتى الطرق التي يراها مناسبة مثل استخدام بعض أدوات و أساليب التدقيق الفني

ثانيا: يجب على المدقق التأكد من مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة، كما يجب عليه أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي :

- معالجة و تصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها ؛
- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك ؛
- حسن سير العمل في أقسام وإدارات الشركة.

ثالثا: التأكد من أن الشركة تلتزم بالقوانين واللوائح والأنظمة المختلفة بالإضافة الى الالتزام بنصوص بنود العقود المبرمة

رابعا: التأكد من الالتزام بتطبيق القواعد والمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، ومن هذه القواعد ما هو متفق عليه، ومنها ما يلي[2] :

---

[1]– محمد السيد سرايا ، **أصول المراجعة و التدقيق الشامل – الاطار النظري–المعايير و القواعد– مشاكل التطبيق العملي**، المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية 2007،ص ص 62– 64، بتصرف

[2]– عبد الفتاح محمد صحن، رجب السيد راشد و محمود ناجي درويش، مرجع سبق ذكره، ص79–80

- تسجيل الأصول الثابة بثمن التكلفة ؛
- استهلاك الأصول الثابتة التي تستلزم طبيعتها ذلك بالقرار المناسب ؛
- الطريقة العامة لتقويم المخزون السلعي هي إما بسعر التكلفة أو بسعر السوق أو التكلفة أيهما قل، ويجوز اتباع طرق أخرى في ظروف خاصة شريطة أن يبقى أساس التقويم ثابتا من فترة لأخرى ؛
- تحديد قيمة الحسابات المدينة مع مراعاة تكوين المخصصات الملائمة اللازمة؛
- اجراءات التسويات اللازمة تكون حسابات الايرادات والمصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية(موضوع التدقيق) ؛
- اعتبار المشروع مستمرا عند تحديد الربح وتقويم الأصول والخصوم، ماعدا في الحالات الخاصة التي تستدعي غير ذلك كالتصفية ؛
- إعداد الميزانيات والحسابات على أساس ثبات قيمة النقد، وعدم أخذ أي ربح لم يتحقق في الحسبان، مع تكوين المخصصات الكافية لكل خسارة منتظرة.

خامسا: يجب على المدقق الخارجي فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية، كما يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره،إضافة الى ذلك على مدقق الحسابات عند حضور إجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو إجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم

تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن[1] :

- ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة ؛
- ما إذا كان مدقق الحسابات قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله ؛
- ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنتظمة ؛
- ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها ؛
- ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لأحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة ؛
- ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح أو خسائر والميزانية العامة تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة.

المطلب الثاني : مسؤوليات المدقق الخارجي

باعتبار أن المدقق مسؤول بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج ، فيكون مسؤولا مسؤولية مدنية، جنائية و تأديبية و التي سنتطرق اليها كما يلي :

---

[1]– سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع –عمان الاردن 2010،،ص 109

الفرع الأول : المسؤولية المدنية

المسؤولية المدنية ناتجة عن مسؤولية الإدارة تجاه الشركة لوجود العلاقة القانونية، بالإضافة إلى المسئولية تجاه المالكين والثقة التي أعطيت لهم عند تعيينهم، كما وأن المسؤولية المدنية هو عدم الوفاء بهذه الثقة[1]،وباعتبار أن المدقق الخارجي مسؤولا تجاه الشركة وتجاه الغير فإن مسؤوليته المدنية تتحدد كما يلي :

أولا:مسؤولية المدقق تجاه العميل

تمثل علاقة المدقق مع العميل أقرب العلاقات، ولهذا حملت المحاكم في الولايات المتحدة الأمريكية مسئولية الفشل في بذل العناية العادية في أداء عمله(الإهمال العادي أو البسيط)، وقد استندت أغلبية المحاكم إلى العقد المبرم بين الطرفين في تحديد المقصود ب"العناية العادية"، وعلى ذلك فإن المدقق يعتبر مسؤولا أمام العميل في حالة الإخلال بالعقد المبرم بينهما، كما هو الحال عندما يصدر المدقق تقريرا غير متحفظا(نظيفا) رغم عدم قيامه بعملية التدقيق، أو قيامه بها دون الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها في حالة النص على تلك المعايير في العقد المبرم بينهما،كما أن المدقق يكون مسؤولا أمام العميل في حالة إفشاء أسرار عميله[2]

ثانيا:مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الطرف الثالث

يعتبر مدقق الحسابات الخارجي المستقل مسؤولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم(المسئولية التقصيرية)، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون للمحاكمة نتيجة عدم

---

[1]–هادي التميمي ، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**، الطبعة الثالثة،دار وائل للنشر و التوزيع عمان –الاردن 2006، ص 76

[2]–السيد أحمد السقا ونصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد–مدخل متكامل**،كلية التجارة،جامعة طنطا سبتمبر 2006،ص 211

اكتشاف التلاعب أو الاختلاس في عملية التدقيق كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المدقق في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكولة إليه[1]، كما أنه كلما بعدت العلاقة بين المدقق والمدعي كلما قل نطاق بذل العناية المهنية، وبالتالي قلت مسئولية المدقق استنادا إلى القانون المدني قد تصل مسئولية المدقق تجاه الطرف الثالث(المستفيدين من القوائم المالية وغير المنصوص عليهم في العقد) إلى مستوى مسئولية المدقق تجاه العميل في بعض الأحيان، كما قد تقل مسئوليته تجاه الطرف الثالث بكثير عن مستوى مسئولته تجاه العميل في أحيان أخرى، حيث أن مسئولية المدقق تتعاظم إذا عرف مقدما المستفيد من القوائم المالية (تقديمها إلى بنك محدد للحصول على قرض)، وتقل تلك المسئولية في حالة عدم معرفته مقدما مستخدمي القوائم المالية(مثل المستثمرين في المنشأة بعد إصدار تقرير المدقق مثلا)، ويمكن إيجاز العلاقة بين المدقق الخارجي والطرف الثالث كما يلي[2] :

- مسئولية المدقق تجاه المستفيدين من البيانات المصدقة من قبل المدقق والمعروفة لديه مسبقا(المستفيد الرئيسي) ؛
- مسئولية المدقق تجاه المستفيدين من البيانات المصدقة من قبل المدقق و غير المعروفة لديه مسبقا(المستفيد غير الرئيسي).

وبالتالي فإنه لكي تنعقد المسئولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية ضد مدقق الحسابات يجب توفر مجموعة من الأركان والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

---

[1]– يوسف محمود جربوع،مرجع سبق ذكره، ص236

[2]– السيد أحمد السقا ونصر محمد جعيصة،مرجع سبق ذكره، ص 212



الشكل رقم(1-2) : أركان انعقاد المسئولية المدنية

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلومات يوسف محمود جربوع ،ص237

الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية

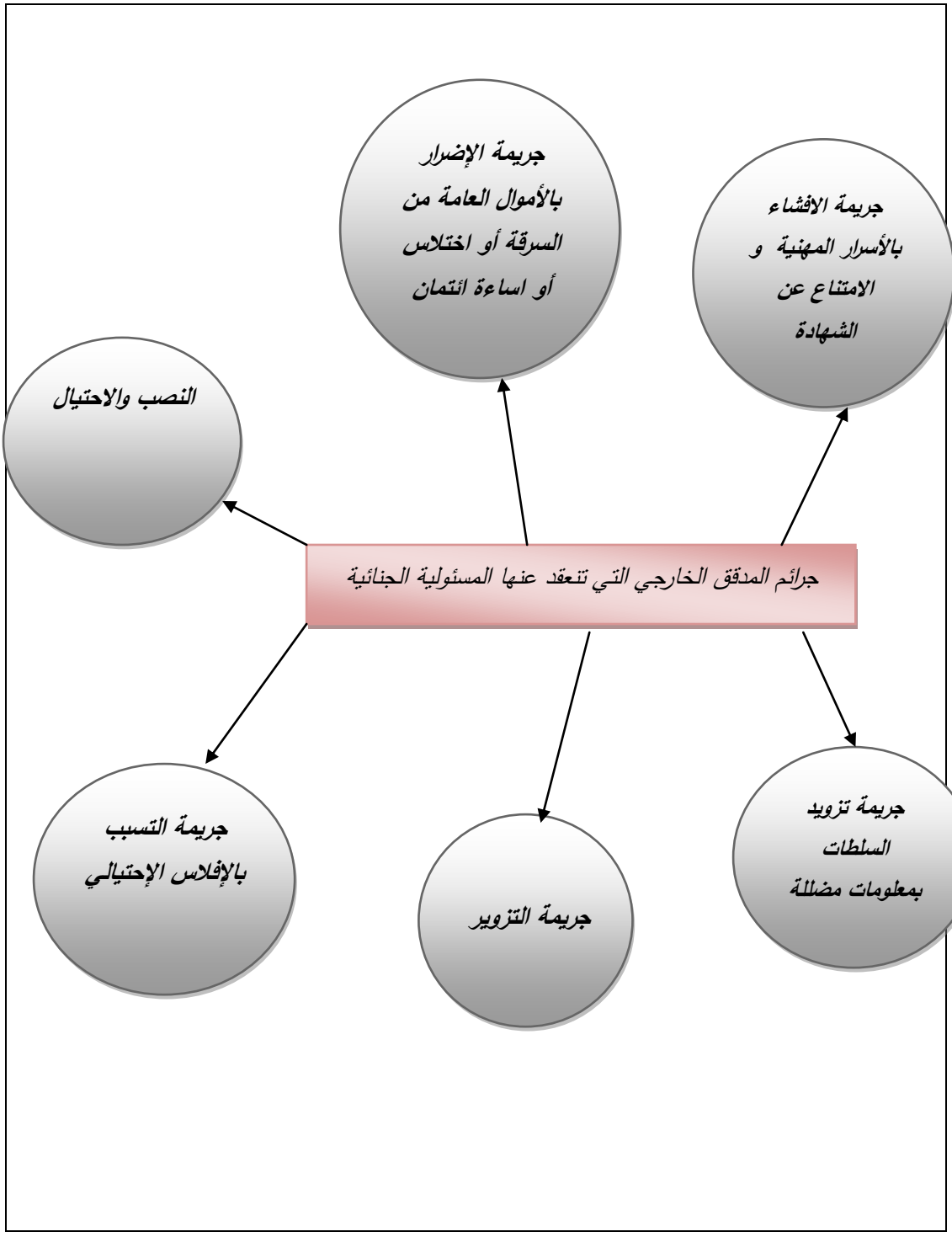
وهي التي تتمثل في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمده ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسئولية الجنائية للمدقق ما يلي[1]:

- تآمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة ؛

[1]- محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره، ص 67

- تآمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين ؛
- إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسئولين في الشركة وعدم تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة؛
- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته(عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين؛
- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المدقق شخصيا؛

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المدقق للمساءلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبل المدقق أو عن إهمال جسيم، كما أنه يمكن حصر أهم الجرائم التي يمكن أن يقوم بها المدقق والتي تنعقد عنها المسئولية الجنائية من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم(1-3): أهم الجرائم التي تحمل المدقق الخارجي المسئولية الجنائية

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلومات حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح و عصام نعمة قريط،**أصول المراجعة**، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق 2013-2014، ص208-210

الفرع الثالث :المسؤولية التأديبية والاجتماعية

تتمثل كل من المسئولية التأديبية والاجتماعية فيما يلي :

أولا: المسؤولية الاجتماعية

تعتبر المسئولية الأدبية(الاجتماعية) لمدقق الحسابات عن التزاماته وواجباته نحو المجتمع الذي يمارس فيه مهنة التدقيق،حيث أن الدور الذي أناطه المجتمع لمدقق الحسابات جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال بحسب المعايير الأخلاقية التي يتبناها المجتمع في مرحلة من المراحل،ولذلك نجد المجتمع ينظر إلى المدقق أو منظمته المهنية التي ينتمي إليها بمزيد من الاحترام والتقدير ولا شك في أن هذا الاحترام والتقدير التي يتمتع بها المدقق سوف تنهار إذا مارس المدقق عملا لا ينسجم مع المعايير الأخلاقية التي يحترمها المجتمع في مجال عمله، وبالتالي يمكن أن يتعرض إلى فقدان هذا المركز الأدبي(الاجتماعي) الذي يتمتع به المدقق بالإضافة إلى ما قد ينتابه من عذاب ذاتي لضميره وشعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول رجال الحراسة الاجتماعية إلى أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب، ولكي يفي المدقق بمسئوليته الاجتماعية نحو هذا المجتمع فعليه [1]:

- مساعدة المجتمع في رقابة إدارة المشروع من خلال أدائه لمهامه بكفاءة مهنية ؛
- توسيع مجالات التدقيق بحيث تشمل تدقيق الآثار المالية لتصرفات المشروع الاجتماعية؛
- أن يدرك دائما أن عامة المجتمع يمثلون طرفا ثالثا حتى ولو كان المشروع مشروعا خاصا؛
- عدم إلحاق أدنى الضرر بالمستثمرين من أفراد المجتمع وأن يحرص على الرفع من جودة تقريره.

[1]– حسين يوسف قاضي ، حسين أحمد دحدوح و عصام نعمة قريط، مرجع سبق ذكره، ص200–201

ثانيا: المسئولية المهنية

اذا أخل المدقق باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها فقد يتلقى المعني بالأمر إنذار، لوم فالتوقيت المؤقت من مزاولة المهنة الى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة[1]،وبالتالي يمكن القول أنه تعبر المسئولية المهنية لمدقق الحسابات عن التزاماته وواجباته تجاه المهنة بشكل عام وتجاه عمليه وتجاه زملائه في المهنة، حيث إن القبول الاجتماعي لدور مدققي الحسابات، وضخامة المسئولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام حرصا على كرامة المهنة[2] .

ويمكن توضيح هذه المسئوليات بشكل مختصر من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم(1-4) :ملخص مسئوليات مدقق الحسابات

نوع المسئولية	الأطراف المعنية	أسباب المسئولية
القانون المدني(العلاقة العقدية)	العميل	الإهمال البسيط
القانون المدني	الطرف الثالث	الإهمال الجسيم والغش المتعمد
القانون التشريعي	الطرف الثالث	الإهمال العادي والغش المتعمد
القانون التشريعي(الجنائي)	المجتمع ككل	الغش المتعمد
المنظمات المهنية	المجتمع ككل	الإخلال بالواجبات المهنية

المصدر:من إعداد الطالب بناءا على معلومات السيد أحمد السقا ونصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد-مدخل متكامل**،كلية التجارة،جامعة طنطا سبتمبر 2006،ص 221، بتصرف

[1]- محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، ص 58

[2]- حسين يوسف قاضي ، حسين أحمد دحدوح و عصام نعمة قريط، مرجع سبق ذكره، ص201

المطلب الثالث: تقارير المدقق الخارجي

تعتبر تقارير التدقيق الخارجي ثمرة عمل المدقق التي يمكن الاستناد عليها في اتخاذ مختلف القرارات، كما أنه كلما كانت التقارير ذات جودة عالية، سينعكس بدوره بالإيجاب على كل الأطراف التي تستفيد من خدمات المدقق الخارجي،حيث أنه في هذا المطلب سنتطرق إلى أهم النقاط المهمة المتعلقة بتقارير التدقيق الخارجي كما يلي:

الفرع الأول:مفهوم تقارير التدقيق الخارجي

يمكن ايجاز بعض المفاهيم المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي كما يلي :

– تعريف "**محمد سمير الصبان** " و "**عبد الوهاب نصر علي** " لتقرير المدقق الخارجي على أنه : " يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمشروع، أي هو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات على القوائم المالية، كما يعتبر كذلك تقرير المدقق الخارجي كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مدقق الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية[1] "

– تعريف" **أبو الفتوح على فضاله** " لتقرير المراجع الخارجي على انه : " يتمثل تقرير المدقق فيما يقره بالنسبة لما قام بتدقيقه أو ما يشهد به من مدى دقة و صدق الأعمال المالية في المشروع، وبذلك لا يوجد فرق بين تقرير المدقق وشهادة المدقق ما دمنا بصدد تقرير التدقيق على الحسابات والقوائم المالية الختامية دون التعرض لأنواع أخرى من التقارير التي يطلب من المدقق إعدادها، ويعتبر تقرير التدقيق مهما للجهات الخارجية والداخلية للمشروع[2] **"**

---

[1]– محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي،مرجع سبق ذكره، ص381

[2]– أبو الفتوح علي فضاله، مرجع سبق ذكره ،ص 25

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن اعتبار تقرير المدقق الخارجي على أنه آخر وأهم مرحلة يقوم بها المدقق،وذلك نظرا لتلخيص وإيجاز كل النتائج المتوصل إليها سواء كانت إيجابية أو سلبية من خلال تقرير،هذا الأخير الذي يمكن أن يستفيد منه في اتخاذ قراراتهم كل من الأطراف الداخلية أو الخارجية عن المؤسسة، أي من له علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة محل التدقيق.

الفرع الثاني: أهمية تقارير التدقيق الخارجي

طالما أن مدقق الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية، فإن هذا التقرير له أهمية خاصة، وذلك نظرا للأسباب التالية[1] :

- أن التقرير دليل أو مؤشر على إنجاز مدقق الحسابات للتكليف بتدقيق القوائم المالية للمشروع؛
- أن التقرير سيوجه في المقام الأول للمساهمين الذين كلفوه بأداء الخدمة المهنية، ولذلك فهو أداة لإشباع طلبهم على هذه الخدمة؛
- أن التقرير وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في المشروع، ويهمه أن يستفيد من ردود أفعالهم نحوه كآلية من آليات التغذية العكسية؛
- أن نجاحه في إعداد وعرض التقرير،مستوفيا لمعايير التقرير،أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة–من مراحل التدقيق–بجودة عالية، وسيؤثر ذلك بالإيجاب على الجودة الكلية لعملية التدقيق.

[1]– محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص382

- على الرغم من أن تقرير التدقيق الخارجي يتضمن فقط مجرد بضعة كلمات إلا أنه يتطلب عناية عظيمة كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية تدقيق مهنية دقيقة وطويلة.[1]

ولتوضيح أهمية تقرير المدقق الخارجي بالنسبة إلى كل من المتعاملين في سوق المال، إدارة المشروع والمنظمات المهنية نستعين بالجدول التالي:

الجدول رقم (1-5):أهمية تقارير التدقيق الخارجي

أهمية تقرير مدقق الحسابات		
المتعاملين في سوق المال	***إدارة المشروع***	***المنظمات المهنية***
-برأيه على القوائم المالية للمشروع، يحقق لهم قيمة مضافة من المعلومات التي توصلها لهم القوائم المالية للمشروع -رأي مدقق الحسابات على القوائم المالية يؤثر على مدى إمكانية اعتمادهم ووثوقهم في المعلومات التي توصلها لهم هذه القوائم المالية -أن هناك العديد من قراراتهم،إن لم يكن كل هذه القرارات، يتأثر ليس فقط برأي مدقق الحسابات على القوائم المالية، بل أيضا بنوع الرأي نفسه -أن تقرير مدقق الحسابات بما يحمله من رأي فني له على القوائم المالية ، مستند أساسي في محددات العديد من قرارات هؤلاء المستخدمين -أن تقرير مدقق الحسابات به ما يطمئنهم إلى مدى التزام إدارة المشروع بالتشريعات واللوائح السارية،خاصة	-أن تقرير المدقق الخارجي دليل على وفائها بمسئوليتها عند إعداد القوائم المالية للمشروع -أن رأي مدقق الحسابات مؤشر على مدى التزامها بالمبادئ والمعايير المحاسبية العامة،في إعداد ونشر القوائم المالية للمشروع -أن تقرير مدقق الحسابات وسيلة لإضفاء الصدق على القوائم المالية للمشروع -أن رأي مدقق الحسابات ،خاصة الرأي النظيف،دليل على أنها لم ترتكب تحريفا متعمدا في القوائم المالية -أن رأي مدقق الحسابات يطمئن أصحاب المصلحة في المشروع،خاصة الملاك، أنها تلتزم بالتشريعات واللوائح الملزمة، ولم تقم بأي تصرفات غير قانونية	-الاطمئنان ومتابعة مدى التزام مدققي الحسابات المنتمي أليها بمعايير إعداد وعرض التقرير -لكي تضمن باستمرار تحقيق التقرير لأهدافه، فيما يتعلق بتوصيل رأي مدقق الحسابات لأصحاب المصلحة في المشروع، خاصة المساهمين -لكي تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه -لكي تتابع مدى حرص أعضائها على جودة التدقيق ككل -لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية، في مجال إعداد وتوصيل مدقق الحسابات للتقرير

[1]- أمين السيد أحمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ،الدار الجامعية الاسكندرية 2007،ص640

الاقتصادية والبيئية منها،ولذلك تأثير مباشر على قراراتهم السابقة	-أن هناك علاقة بين رأي مدقق الحسابات والثواب والعقاب، المادي والمعنوي، لها من الجمعية العامة للمساهمين	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلومات محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي،"**المراجعة الخارجية-المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** "،الدار الجامعية الإبراهيمية - الإسكندرية 2002، ص382-384

الفرع الثالث:أنواع تقارير التدقيق الخارجي

يمكن تصنيف تقارير التدقيق الخارجي من عدة زوايا مختلفة، ولكن أهم هذه التصنيفات يمكن حصرها كما يلي :

أولا:التقارير من حيث درجة الالزام في إعدادها

تتمثل انواع التقارير من حيث درجة الالزام في إعدادها فيما يلي :

1-التقارير الخاصة

تعد التقارير الخاصة عادة في حالة المنشآت التي تقوم بمسك حساباتها وإعداد قوائمها المالية على الأساس النقدي، أو على أساس آخر يختلف جوهرياً عن الأساس البيعي أو أساس الاستحقاق الذي يستخدم بصفة عامة في المشروعات التجارية والصناعية، كما تعد أيضاً في حالة المنشآت التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، والتي تستخدم إجراءات محاسبية تختلف عن الإجراءات التي تستخدمها المنشآت التجارية والصناعية، ومثال ذلك المستشفيات والمدارس والجمعيات الخيرية، كما أن التقارير الخاصة قد تكون متعلقة ببعض النواحي الخاصة بالمنشأة، وتكون في صورة خطاب، مثال ذلك التقرير الخاص بفحص حسابات بعض الأصول

الطويلة الأجل أو التقرير الخاص بفحص عقود المشاركة في الربح أو غير ذلك من الموضوعات[1].

2-التقارير العامة

يقصد بالتقارير العامة أو كما يطلق عليه التقرير السنوي،ذلك التقرير الذي يلتزم مدقق الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العامة للمساهمين التي تنعقد سنويا لاعتماد حساباتها السنوية، وهي بمثابة الحصيلة السنوية للعناية التي بذلها في فحص دفاتر المؤسسة وتدقيق حساباتها، فعلى مدقق الحسابات، أن يرفع سنويا تقريرا عاما إلى الجمعية العامة للمساهمين، يتضمن محصلة ما بذله من عملية فحص دفاتر المؤسسة وتدقيق حساباتها وقوائمها المالية، ويثبت فيه ما توصل إليه من نتائج ووفقا لما جرى عليه العرف في الممارسة المهنية، ووفقا لما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 700"الخاص بتقرير المدقق حول القوائم المالية" [2].

ثانيا: التقارير من حيث محتويات التقرير من معلومات

تتمثل هذه التقارير فيما يلي :

1-التقرير القصير

هو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا كالولايات المتحدة وكندا وبريطانيا واستراليا وهولندا، ويتكون من جزئين أو فقرتين هما [3]:

---

[1]- جميلة الجوزي ومفيد عبد اللاوي، "**الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية** "،مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية " العدد الخامس،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة الوادي 2012،ص 226.

[2]- حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**" ،مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة" ،جامعة الحاج لخضر باتنة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2008/ 2009 ص 77

[3]- خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره، ص94

فقرة النطاق ويبين فيها مدى عملية التدقيق وشمولها وأغراضها، وفقرة الرأي وفيها يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني في القوائم المالية ككل، ويستخدم لأغراض التدقيق الخارجي لتوصيل المعلومات للطرف الثالث، ويعطى مثل هذا التقرير إذا لم تكن هناك أي ملاحضات، أو لم تكن كثيرة تستدعي الشرح أو الايضاح

2-التقرير المطول

يشمل التقرير المطول لمراجع الحسابات على رأيه أو شهادته على القوائم المالية الخاصة بالفترة الخاضعة للفحص، وغير ذلك من البيانات المالية، ومثال ذلك القوائم المالية التي تشمل على المقارنات والتحليل والجداول التفصيلية التي تدعم القوائم المالية الرئيسية والتعليقات التوضيحية على المركز المالي ونتائج إجراءات المراجعة المستخدمة وغير ذلك من الأمور، وتختلف التقارير المطولة كثيراً من ناحية الشكل والمحتويات، إلا أنه يوجد دائماً لغة مشتركة بين المحاسبين عند عرض مدى الفحص وعند إبداء الرأي وعادة ما يقوم المراجع بكتابة تقرير مختصر يتضمن شهادته على القوائم المالية، ويشير فيه إلى وجود بيانات وتحليلات أخرى إضافية مدرجة في التقرير المطول على القوائم المالية، ومن الضروري أن يوضح هذا التقرير المسؤولية التي يتحملها مراجع الحسابات عن البيانات التحليلية المعروضة في هذا التقرير[1].

ثالثا: التقارير من حيث إبداء الرأي

تتمثل أنواع التقارير من حيث إبداء الرأي إلى الأنواع التالية :

1-التقرير النظيف

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المدقق الايجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لتسجيل أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا

[1]- جميلة الجوزي ومفيد عبد اللاوي، مرجع سبق ذكره ،ص226

طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، إن هذا التقرير يدل على تبني المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يمتنع المدقق على إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية[1] :

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا ؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى ؛
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية ؛
- غياب معايير التدقيق المتعارف عليها كعدم استقلالية المدقق بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب.

2-التقرير التحفظي

هو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات، ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثارها على القوائم المالية المدققة، ويمكن أن تقسم التحفظات التي يصدرها المدقق الخارجي إلى الأنواع التالية [2]:

- حالة وجود قيود تؤدي إلى تحديد نطاق عمل المدقق مثل تحديد مسسئولية المدقق كاعتماد حسابات الفروع رغم أنه لم يقم بزيارة هذه الفروع شخصيا، أو استلامه ردود المصادقات المرسلة للزبائن ؛

---

[1]- طواهر محمد التهامي و صديقي مسعود،مرجع سبق ذكره، ص55

[2]- مغني نادية، **دور المراجعة الخارجية في اتخاذ القرار** ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجيستر في علوم التسيير،تخصص إدارة الأعمال ،جامعة الجزائر، كلية علوم اقتصادية و علوم تسيير،2008/2007.ص 84

- وجود اختلاف بين المدقق وإدارة المؤسسة بخصوص القوائم المالية، أو مخالفة المؤسسة للمبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها ؛
- عدم التيقن من أمور تؤثر على القوائم المالية، ويعتمد التيقن منها على ظروف المستقبل، كأن تقع ظروف طارئة أو أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية بالمؤسسة ويصعب تحديد الأثر المالي لهذه الأحداث حتى تاريخ الانتهاء من إعداد القوائم المالية بسبب ظروف عدم التأكد من أن الإفصاح عن هذه الأحداث يمكن أن يؤثر على مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار السليم ؛
- التحفظات التي تشير إلى مخالفة المؤسسة لقانون الشركات أو النظام الداخلي لها، مما يؤثر على مركزها المالي ونتيجة نشاطها ؛
- أن يقوم المدقق ببناء رأيه جزئيا على رأي مدقق آخر، مثل وجود فروع داخلية أو خارجية للمؤسسة ذات استقلال مالي وتمت تدقيق أعمالها من قبل مدقق آخر.

3-التقرير السالب

يتم إصدار الرأي العكسي عندما يكون أثر الاختلاف ماديا ومقنعا للقوائم المالية للدرجة التي معها يقوم المدقق بالاستنتاج بأن التحفظ في تقريره لا يعتبر كافيا للإفصاح عن التضليل أو الطبيعة غير الكاملة للقوائم المالية[1]، يوضح الرأي المعارض أو العكسي أن المدقق تتوفر لديه القناعة الإيجابية المهنية بوجود مخالفات أو تقصير جوهري في عرض القوائم المالية والتقارير المالية وفقا للقواعد والمبادئ المتعارف عليها سواءا من حيث[2] :

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص654

[2]- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 62- 64، بتصرف

- **الشكل :** خاصة فيما يتعلق بعرض عناصر الأصول والموجودات وعناصر الالتزامات وحقوق الملكية من رأس المال وإحتياطات وأرباح مختلفة وعناصر الايرادات والمصروفات.
- **المضمون:** خاصة فيما يتعلق بمرحلة القياس المحاسبي لعناصر المصروفات والإيرادات أو مرحلة التوزيع مما يترتب عليه أن الحسابات الختامية وخاصة حساب الدخل لا يعبر عن النتيجة الحقيقية لعمليات الشركة خلال فترة معينة، وأن الميزانية العامة لا توضح حقيقة المركز المالي في تاريخ محدد.

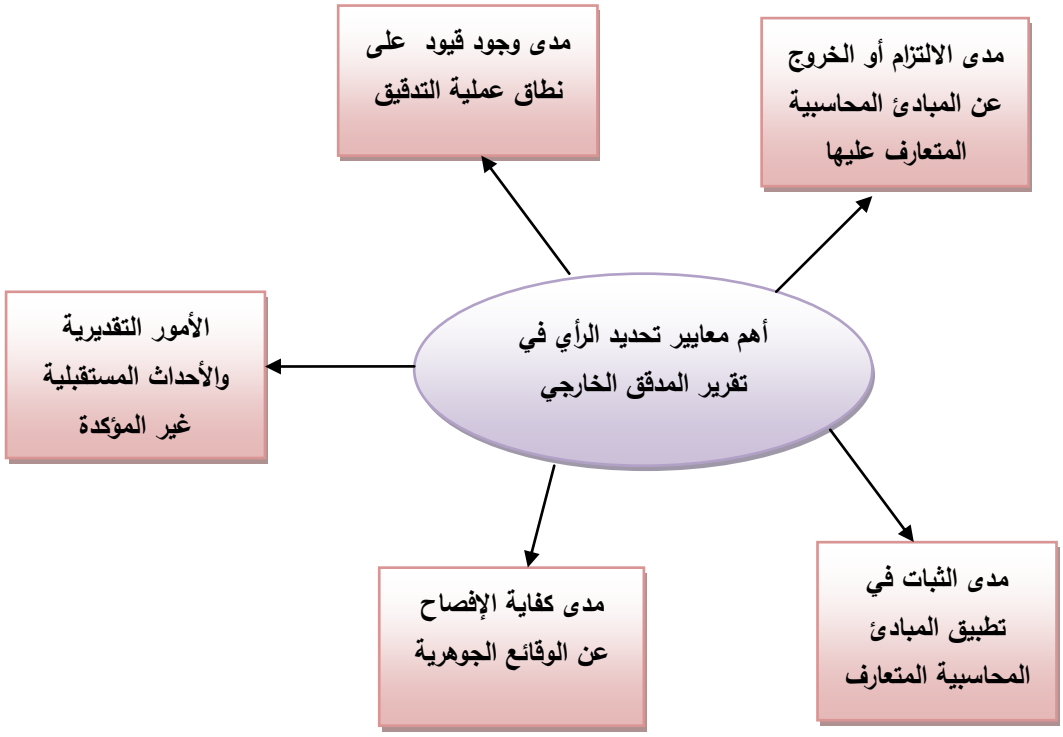
4-تقرير عدم إبداء الرأي

يعني هذا الرأي تنصل المدقق وامتناعه عن إبداء الرأي في القوائم المالية للشركة لعدم تمكنه من تكوين رأي محايد عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، فالمدقق لا يستطيع أن يزن الأمور ويقرر أن القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن نتائج الأعمال والتدفق النقدي والمركز المالي للشركة أو يقرر أنها لا تعبر عن ذلك، وبذلك فهو يتمنع عن إبداء الرأي فيها بالإيجاب أو السلب[1].

ولتوضيح معايير إصدار هذه الأنواع من الآراء نستعين بالشكل التالي :

---

[1]- أحمد عبد المولى الصباغ، كمال السيد أحمد العشماوى وعادل عبد الرحمان أحمد، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، كلية التجارة- جامعة القاهرة 2006،ص 490



الشكل رقم (1-4): معايير إصدار أنواع رأي تقارير المدقق الخارجي

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات أحمد عبد المولى الصباغ،كمال السيد أحمد العشماوى وعادل عبد الرحمان أحمد، مرجع سبق ذكره ،ص 490

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي و خدماته و علاقته بالتدقيق الداخلي

هناك مجموعة من الخطوات و المراحل المتسلسلة التي يجب أن تتم من خلالها عملية التدقيق الخارجي،وذلك نظرا لمختلف الخدمات المهمة التي يمكن القيام بها من طرف المدقق الخارجي،حيث أنه سنتناول في المطلي الأول و الثاني منهجية تنفيذ عملية التدقيق الخارجي و مختلف الخدمات المتعلقة به، أما المطلب الثالث فقد خصص لدراسة العلاقة بين وظيفتي التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي

الطلب الأول: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي

يجب أن تمر تنفيذ عملية التدقيق الخارجي بمجموعة من المراحل المترابطة و المتكاملة و يمكن صياغة هذه المراحل فيما يلي:

الفرع الأول: مرحلة ما قبل تخطيط عملية التدقيق

قبل أن يقرر المدقق ان كان سيقبل مهمة التدقيق أم لا يجب أن يمر بمجموعة من الخطوات كما يلي:

أولا: تقييم العملاء المرتقبين

يتعين أن يتصل العميل بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب مراجعتها حتى يكون لدى المدقق الوقت الكافي لتقرير ما اذا كان يجب أن يقبل المهمة أم لا ، وقبل أن يتم قبول العميل المرتقب يتعين أن يقوم المدقق بتقييم ما يلي[1] :

1-تقييم العلاقة بين المدقق و العميل المرتقب

عند تقييم العلاقة بين المدقق و العميل المرتقب يتعين على المدقق أن يقوم بما يلي :

- تحديد ما إذا كانت هناك أي علاقة بين مكتب المدقق و العميل المرتقب من شأنها مخالفة و انتهاك دليل آداب السلوك المهني؛
- تقييم أي مخاطر قد تزيد من مخاطر التدقيق أو مخاطر الأعمال مثل وجود خلافات و نزاعات بين الأطراف المرتبطة بالشركة المساهمة محل التدقيق قد تجعل المدقق ينسحب فورا من عملية التعاقد؛
- تقييم الخبرة المهنية و إمكانية الحصول على الأفراد المؤهلين لأداء مهمة التدقيق.

---

[1]-جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سبق ذكره ،ص ص 85-86

2-تقييم امكانية التدقيق

يجب أن يحدد المدقق ما إذا كانت منشأة العميل المرتقب قابلة للتدقيق و ذلك من خلال ما يلي:

- دراسة إمكانية تجميع أدلة إثبات صالحة و كافية لإبداء رأيه عن القوائم المالية ؛
- الحكم على كفاية السجلات المحاسبية للعملاء المرتقبين، حيث يجب أن تتضمن هذه السجلات تفاصيل كافية تمكن المدقق من تحديد و تبويب العمليات المالية بشكل دقيق ؛
- دراسة حدود نظام الرقابة الداخلية للمنشآت الضخمة،حيث إن تلك المنشآت لديه احجم كبير من العمليات في ظل نظام رقابة داخلية غير كاف لا يعتبر ذو جدوى من الناحية الاقتصادية

3-تقييم نزاهة الادارة

تتطلب معايير الرقابة على جودة الأداء أن يقوم المدقق بتقييم نزاهة الإدارة قبل قبول العميل،حيث إن نقص استقامة الإدارة قد يجعل مخاطر التدقيق مرتفعة للغاية للدرجة التي لا يمكن معها أداء عملية التدقيق بسبب تكلفتها بالمقارنة إلى فعاليتها ،لذلك يقوم المدقق بما يلي :

- البحث بشكل متزايد عن قواعد بيانات فورية للحصول على معلومات عن العملاء و المتعاملين الرئيسيين؛
- تقييم دوافع الإدارة للطلب على عملية التدقيق،حيث قد ترغب الإدارة في أداء عملية التدقيق بهدف الحصول على قرض جديد، و تساعد هذه المعلومات في تحديد المخاطر الشاملة لعملية التدقيق بالإضافة الى مخاطر الأعمال ؛
- الاتصال بالمدقق السابق حيث تعتبر مصدرا هاما للمعلومات المتعلقة بنزاهة وأمانة الإدارة؛

- الاتصال بالغير من طرف ثالث مثل البنوك و المديرون الرئيسيون والعملاء الرئيسيون ومحامي العميل والمستشارين القانونيين لفحص أمانة وسمعة العميل المتوقع .

ثانيا : اعداد خطاب التعاقد

يمثل اتفاق رسمي مكتوب بين العميل والمدقق وذلك بعد أن يقرر المدقق المتعاقد على أداء عملية التدقيق، وبالرغم من إمكانية وجود بعض الاختلافات من حيث محتوى وشكل خطاب التعاقد لكل عميل، لكنه بشكل عام يتضمن خطاب التعاقد أو رسالة قبول المهمة الاشارة الى مجموعة من البنود المهمة والتي يمكن حصرها من خلال الشكل التالي :

- هدف تدقيق البيانات المالية
- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية كما هي مبينة في معيار التدقيق الدولي(200)
- إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة لإعداد البيانات المالية
- نطاق التدقيق،في ذلك الإشارة للتشريعات أو الأنظمة أو إصدارات الهيئات المهنية المطبقة التي يجب على المدقق الالتزام بها
- شكل أية تقارير أو تبليغات أخرى لنتائج العملية
- حقيقة أنه بسبب طبيعة الاختبار و التحديدات الأخرى الذاتية للتدقيق مع التحديدات الذاتية للرقابة الداخلية، هناك مخاطر لا يمكن تجنبها وهي أن بعض الأخطاء الجوهرية قد تبقى غير مكتشفة
- وصول غير مقيد لأية سجلات و مستندات و معلومات أخرى مطلوبة فيما يتعلق بالتدقيق
- مسؤولية الادارة عن إنشاء رقابة داخلية فعالة و المحافظة عليها
- وقد يرغب المدقق أن يذكر في الخطاب ما يلي :
  - الترتيبات فيما يتعلق بتأدية و تخطيط عملية التدقيق
  - التوقع باستلام تأكيد كتابي من الإدارة بشأن الإقرارات التي أجريت فيما يتعلق بعملية التدقيق
  - طلب إلى العميل أن يؤكد على شروط العملية بإقرار استلام كتاب التعيين
  - بيان لأية كتب أو تقارير أخرى يتوقع أن يصدرها المدقق إلى العميل
  - الأساس الذي تحسب عليه الأتعاب و أية ترتيبات خاصة بالفواتير
- وعندما يكون ذلك مناسبا يمكن أيضا إضافة النقاط التالية:
  - الترتيبات الخاصة بمشاركة مدققين و خبراء آخرين في بعض نواحي التدقيق
  - ترتيبات خاصة بمشاركة مدققين داخليين و موظفين آخرين للعميل
  - الترتيبات التي سيتم عملها مع المدقق السابق،إن وجد،في حالة تدقيق أولي
  - أي قيد على مسؤولية المدقق عندما توجد مثل هذه الإمكانية
  - إشارة إلى أية اتفاقيات أخرى بين المدقق و العميل

الشكل رقم(1-5) : محتوى خطاب التعاقد

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 264-265

الفرع الثاني: مرحلة التخطيط للتدقيق

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل،وذلك بالنظر الى الغرض من ذلك والمتمثل في معرفة لماذا، كيف، متى وبواسطة من سينفذ التدقيق[1]،حيث أنه بعد قبول المهمة وإرسال كتاب الارتباط ، على المدقق الحصول على معلومات تؤهله لتدقيق عمل جديد أو تحديث معلوماته اذا كان عميلا مستمرا، فبالنسبة للعميل الجديد فان المدقق يحتاج الى معلومات أكثر تفصيلا ، وذلك من خلال زيارته الى مكاتب العميل والحصول على أهم المعلومات المتعلقة بالنظام الداخلي والقانون الأساسي للشركة و النظام المحاسبي المستعمل و نظام الرقابة الداخلية ...الخ

وبالإضافة الى ذلك على المدقق القيام بالتالي [2]:

- الحصول على فهم نشاط العميل؛
- اجراء بعض العمليات التحليلية ؛
- بعد زيارة الشركة تحت التدقيق و دراسة أعمال هذه الشركة و القيام بإجراءات التحاليل الأولى و دراسة و تقييم الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بتصميم برنامج التدقيق المبدئي و تكوين أوراق العمل بما فيها الملف الدائم و الجاري.

الفرع الثالث: مرحلة تنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير

ان عملية التدقيق لا يتم الانتهاء منها حتى يتم التوقيع على تقرير التدقيق، وقد لا يتم الانتهاء منها بعد اذا تم اكتشاف حقائق بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التقرير، وحتى يتم تنفيذ عملية التدقيق يجب القيام بما يلي :

- فحص و تقييم أدلة الاثبات ؛

---

[1]–بول.ج.ستينبارت و مارشال رومني،تعريب قاسم ابراهيم الحسني،**نظم المعلومات المحاسبي**،الكتاب الأول،دار المريخ للنشر المملكة العربية السعودية –الرياض 2009،ص452

[2]– هادي التميمي ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 51–53

– اختبار الالتزام باللوائح ؛

– الحصول على تأكيدات معينة من العميل والكشف عن أي مشكلة محتملة؛

–أداء اجراءات تهدف الى تحديد الأحداث اللاحقة لأن اكتشاف الحقائق والأحداث اللاحقة قد يكون جوهريا في تصحيح رأي المدقق، حيث أن اكتشاف حقائق بعد اصدار القوائم المالية تعتبر بوجه عام مسألة مصيرية.[1]

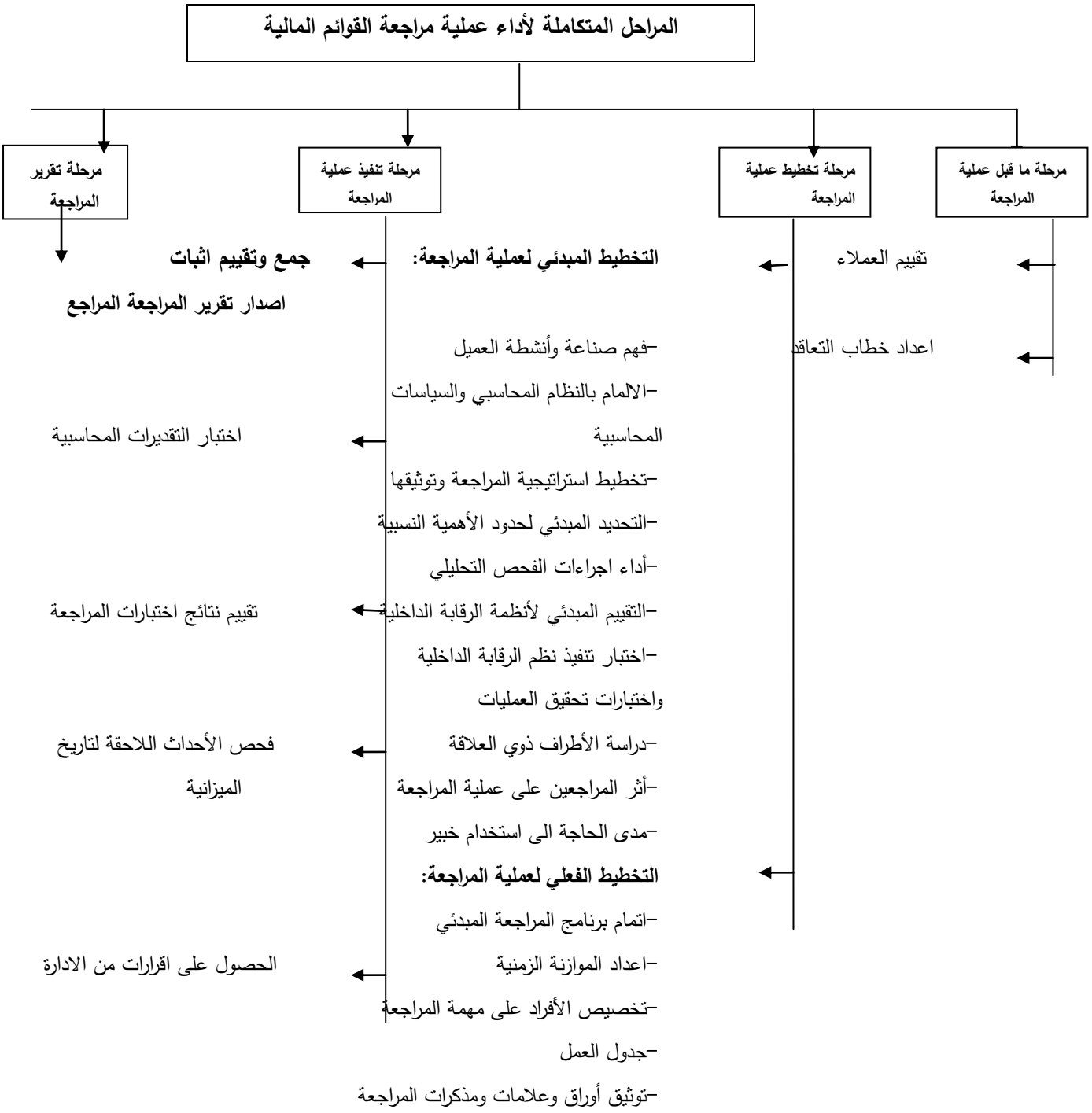
ويجب الاشارة الى أن طبيعة نشاط العميل أو المنشأة محل التدقيق وان كانت تؤثر في قبول التكليف وتخطيط وأداء اجراءات التدقيق إلا أنها يجب ألا تؤثر على تقرير مراقب الحسابات سواء من الناحية الشكلية أو الفنية ، والسبب ببساطة أن نوع الرأي ومن ثم محتوى التقرير أمر تحكمه معايير التقرير و الحكم المهني لمراقب الحسابات وما انتهى اليه مراقب الحسابات بشأن جمع وتقييم أدلة الاثبات[2].

وللتوضيح أكثر يمكن الاستعانة بالشكل التالي :

---

[1]– أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سبق ذكره ،ص 572

[2]– عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، **مراجعة حسابات البنوك التجارية و الشركات العامة في مجال الأوراق المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة و التأكيد المهني** ، الدار الجامعية الابراهيمية–الاسكندرية 2007–2008،ص 17



الشكل رقم (1–6):المراحل المتكاملة لأداء عملية مراجعة القوائم المالية

المصدر :جيهان عبد المعز الجمال ، مرجع سبق ذكره، ص 127

المطلب الثاني: الخدمات المهنية التي يقدمها المدقق الخارجي

هناك مجموعة من الخدمات يمكن القيام بها من طرف المدقق الخارجي بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية التاريخية يمكن حصرها كما يلي:

الفرع الأول: الخدمات التصديقية

تعني الخدمات التصديقية أن يقوم المدقق بعمل استنتاج كتابي بشأن مدى امكانية اعتماد طرف ثالث على مزاعم،أو تأكيدات مكتوبة،هي مسؤولية الطرف الثاني،كأن الخدمات التصديقية خدمات ثلاثية الأطراف،مراقب الحسابات و معد أو عارض المزاعم المكتوبة وأخيرا الطرف المستقل لهذه المزاعم ومن أهم الخدمات التصديقية ما يلي[1]:

أولا:تدقيق القوائم المالية

يعتبر تدقيق القوائم المالية أقدم الخدمات التصديقية و أوسعها انتشارا،وتسمى الآن بالخدمة المهنية التقليدية باعتبارها الخدمة المهنية الأم،التي انطلقت منها الخدمات التصديقية المتقدمة، وفي ظل تدقيق القوائم المالية يقوم مدقق الحسابات بعمل مستوى مرتفع من التأكيد،بشأن مدى صدق مزاعم الادارة الموجهة للطرف الثالث،مستخدمي القوائم المالية، ومع ذلك تقدم تدقيق القوائم المالية مستوى مرتفعا،وليس مطلقا،من التأكيد بشأن مزاعم الادارة، و يأخذ هذا التأكيد صورة ايجابية في تقرير مدقق الحسابات، لأن مدقق الحسابات يؤكد على صدق مزاعم العميل كما تعكسها القوائم المالية ، ومن ثم رضاؤه بشأن مستوى التأكيد المقدم، بناءا على ما قام به من إجراءات واختبارات، ونتائج هذه الاجراءات و الاختبارات.

---

[1]–عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال،الراجعة الحديثة لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة وفقا لمبد الأهمية و خطر المراجعة و دورات العمليات**، الجزء الأول،بدون ناشر 2001، ص 29–30

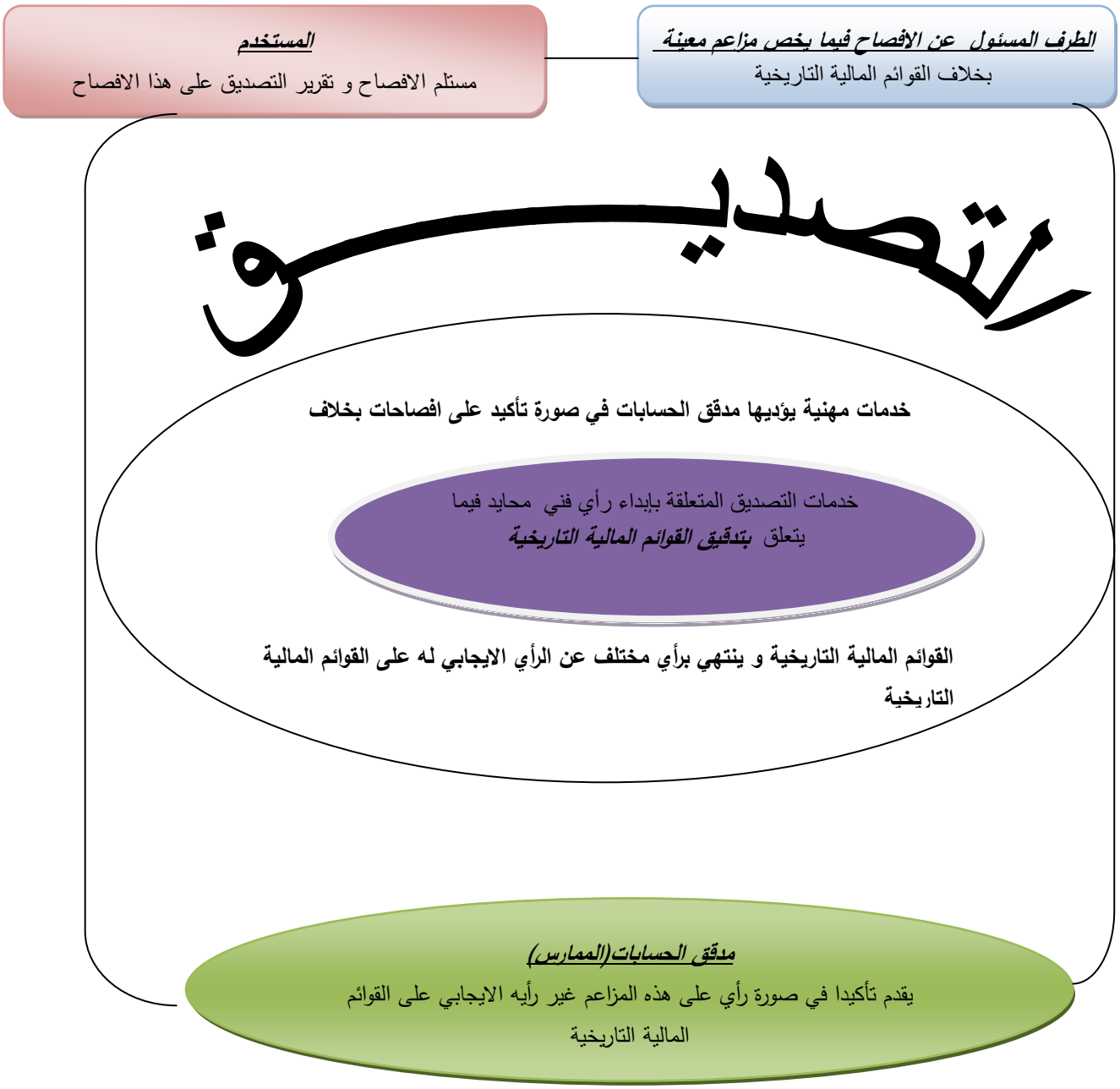
ثانيا:فحص القوائم المالية

يستهدف تكليف مدقق الحسابات بفحص القوائم المالية،أو المعلومات المالية،أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة لعمل تعديلات جوهرية عليها،لكي تتمشى مع الإطار المحدد لإعداد التقارير المالية ،أي أن الفحص خدمة ثلاثية الأطراف تستهدف تقديم تأكيد سلبي حيث يؤدي مدقق الحسابات إجراءات محدودة،تشتمل على إجرائي الاستفسار والإجراءات التحليلية،لكي يؤكد سلبيا بشأن مزاعم الإدارة،كما تعكسها القوائم المالية للشركة، ويعد تقرير مكتوبا إلى الطرف الثالث، بهذا التأكيد السلبي، ومن الواضح أن الفحص يقدم مستوى تأكيد أقل من تدقيق القوائم المالية، و يستقيم ذلك مع الهدف من التكليف،ومدى ونوع و طبيعة الإجراءات المستخدمة في عمل الفحص، وهي الاستفسار الاجراءات التحليلية فقط.

ثالثا:تجميع القوائم المالية

يعتبر التكليف بخدمة التجميع خدمة مهنية تصديقية،يستخدم فيها مدقق الحسابات خبرته المحاسبية،وليس خبرة التدقيق،في تجميع و تصنيف و تلخيص المعلومات المالية،كما أنه لا تمكن إجراءات خدمة التجميع،وليس مستهدفا منها أصلا ،مدقق الحسابات من تقديم أي مستوى من التأكيد، بشأن المعلومات المالية،بالرغم من أن مستخدمي هذه المعلومات، التي شارك فيها مدقق الحسابات –كمحاسب–في تجميعها يحصلون على بعض المنافع من جهد المحاسب إلا أن تقريره عن هذه الخدمة لا يقدم أي تأكيد ، وإنما يقدم فقط تحديدا وتوصيفا لهذه المعلومات .

ولتوضيح الخدمات التصديقية أكثر يمكن الاستعانة بالشكل التالي:



الشكل رقم(1-7) :التصديق و علاقته بتدقيق القوائم المالية

المصدر: من اعداد الطالب بناءا على معلومات عبد الوهاب نصر علي،**خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**-الجزء الثاني،الدار الجامعية مصر 2002،ص455-456

الفرع الثاني: الخدمات غير التصديقية

تعتبر هذه الخدمات ثنائية الأطراف وليست ثلاثية كما هو عليه الحال في خدمات التصديق،حيث أنه قي هذه الحالة تكون العلاقة بين المدقق وعميله المباشر، وتتمثل أهم الخدمات غير التصديقية فيما يلي[1]:

أولا:إعداد الحسابات و مسك الدفاتر

وهي عملية إنشائية أساسية تسهم في خلق القيمة الأساسية للمعلومات، وتمثل امتدادا من عهد مضى،حيث كان بعض المحاسبين يقدمون خدماتهم المحاسبية لرجال الأعمال العاملين في التجارة و الصناعة أو الخدمات الاخرى على اختلافها،فاذا لم تكن تلك الأعمال كافية لتعيين محاسب كموظف في المشروع،كان المشروع يلجأ الى إحدى منشآت التدقيق لمساعدته في إعداد حساباته،سواءا أكان ذلك يتم في المنشأة أو في المشروع الراغب في إعداد حساباته،فإما أن تنقل المستندات الى منشأة المحاسبة أو ينتقل أحد العاملين في المنشأة إلى محلات العميل ليطلع على المستندات ويقوم بتسجيلها ثم تلخيصها وإعداد القوائم المالية بناءا عليها،ولما كانت مثل هذه المعلومات غير خاضعة للتدقيق بحكم القانون فإن تأدية هذه الخدمة من قبل المحاسب القانوني أو منشأة المحاسبة أو التدقيق لا يمثل تجاوزا لأدبيات السلوك المهني أو معايير التدقيق،وهذا يقتضي من المنشأة أن تبين أن طبيعة العمل الذي قامت به هو محاسبة وليس تدقيق،حرصا على استخدام القوائم المالية للعميل واستغلال اسم المنشأة وكأنها قامت بتدقيق القوائم المالية، وهذا يؤدي الى تحميلها مسؤولية عمل لم تقم به،أما في حالة قيام المحاسب القانوني بأعمال تدقيق الحسابات فلا يجوز أن يقوم هو نفسه بإعداد الحسابات، أي لا يجوز أن يدقق عملا هو نفسه قام بأنجازه وإلا

---

[1]–حسين يوسف القاضي و حسين أحمد الدحدوح،**مراجعة الحسابات المتقدمة–الإطار النظري و الإجراءات العملية**،الجزء الأول،الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان الأردن 2009،ص 36–38،بتصرف

يتعرض استقلاله إلى التهديد، أي أن الذي يقوم بخدمة إعداد الحسابات غير الذي يقدم خدمة التأكيد على عدالة القوائم المالية التي تمثل هذه الحسابات

ثانيا:الخدمات الضريبية

يقوم بعض المدققين بتقديم البيانات الضريبية لبعض مكلفي ضريبة دخل الأرباح في العديد من دول العالم، ولا تمثل هذه الخدمة خدمة تأكيد بل هي إعداد للبيان الضريبي حسب البيانات و المستندات التي يقدمها المكلف ،حيث أن المدقق لا يقوم بإجراءات تدقيق ميدانية أو إطلاع على الحسابات بما يضمن إعداد القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية،بل إن كافة إجراءاته تكاد تكون مكتبية.

ثالثا:الاستشارات الادارية

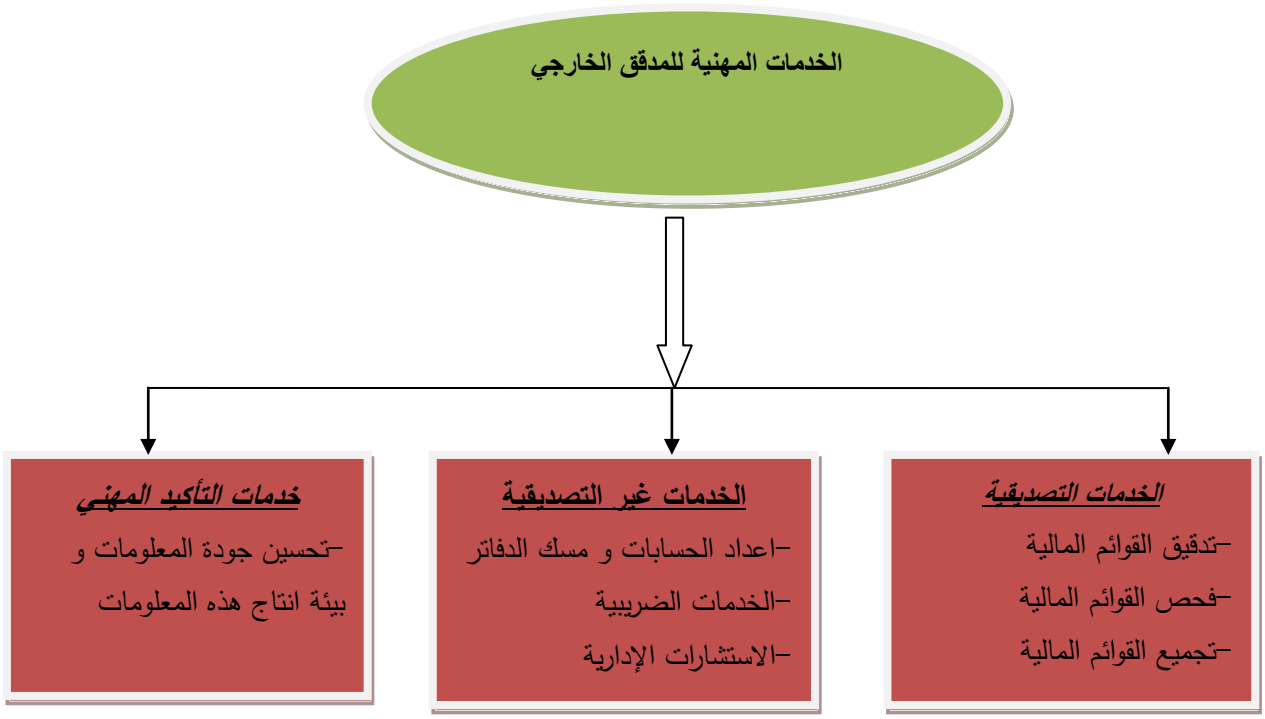
تلجأ المؤسسة الى مكتب التدقيق لحل الكثير من المشكلات التي تقابلها،كشراء حواسيب،تصميم برنامج أو دراسات جدوى لمشروعات أو خطوط إنتاجية جديدة،أو دراسات الأسواق أو توقيف المشروع كليا أو جزئيا..الخ إن ضخامة الإيرادات التي تأتي من الاستشارات الإدارية دفعت بعض منشآت التدقيق لافتتاح قسم مستقل للاستشارات الإدارية يتخصص في هذه الاستشارات ولا يعمل بخدمات التأكيد وخاصة التدقيق، مما يضمن استقلال المدققين الذين يقومون بالتدقيق، ومع ذلك فإن الاستشارات الإدارية قد تؤدي إلى تحسين المعلومات المالية،مع أنها تتبع من توصيات غير ملزمة تقدم للإدارة مما يجعلها تتفق مع خدمات التأكيد،و لعل هذا ما دفع قانون سلفان أوكسلي الذي صدر في الولايات المتحدة عام 2002 إلى منع الجمع بين التدقيق و الخدمات الاستشارية.

الفرع الثالث: خدمات التأكيد المهني

التأكيد المهني خدمة مهنية تستهدف تحسين جودة المعلومات وبيئة انتاج هذه المعلومات ، وذلك لخدمة طالب الخدمة متخذ القرار،وهي أحدث خدمة مهنية انضمت لتشكيلة خدمات مدقق الحسابات، وكان المستهدف لها–حتى الآن–أن تكون خدمة ثنائية الأطراف ، أحد الطرفين مدقق الحسابات المسؤول عن تحسين جودة المعلومات والطرف الثاني متخذ القرار، والمستهدف الآن أن تتطور هذه الخدمة لتصبح ثلاثية الأطراف للتغلب على عيوب خدمات التصديق،و أهمها أن خدمات التصديق تتناول مجالا قاصرا على المعلومات المالية،و التي يتم توصيلها فقط من خلال القوائم المالية، وذلك للتأكيد بشأن إمكانية الاعتماد، أما خدمة التأكيد فسوف تغطي ،عندئذ،البيانات غير المالية أيضا و التي يتم توصيلها بوسائل أخرى بجانب القوائم المالية،مستهدفة تحسين جودة المعلومات،خاصة بأن تستوفي هذه المعلومات بالإضافة الى ذلك،الدقة و التوقيت والملائمة، و من أهم مجالات خدمة التأكيد المهني هذه ، التأكيد بشأن آمان وسرية التجارة الالكترونية وإعداد وبناء مقاييس أداء الاستثمار[1]

ولتوضيح مختلف هذه الأنواع يمكن الاستعانة بالشكل التالي:

[1]– عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره ، ص32–33



الشكل رقم(1–8) :الخدمات المهنية للمدقق الخارجي

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معلومات عبد الوهاب نصر علي

المطلب الثالث: العلاقة بين وظيفتي التدقيق الخارجي والتدقيق لداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي يمكن أن يعتمد عليها المدقق الخارجي أثناء تأدية مهامه،كما أنه هناك بعض التشابه والاختلاف بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، حيث أنه في هذا المطلب سنوضح كل من أوجه التشابه والاختلاف بين وظيفتي التدقيق الخارجي و الداخلي وأهمية هذه العلاقة.

الفرع الأول:أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

يمكن حصر أهم أوجه التشابه والاختلاف بين وظيفتي التدقيق الداخلي ووظيفة التدقيق الخارجي من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم(1-6) :أوجه التشابه و الاختلاف بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

من حيث	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
الهدف	-وجود نظام فعال للضبط الداخلي و إجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب -وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة -انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية -خدمة الإدارة -خدمة المدقق الخارجي	وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده -وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة -إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية المراجعة و التدقيق -تبادل الخدمات مع المدقق الداخلي
التعيين	-يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في الشركة عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل التدقيق الداخلي	-يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المدققين الخارجيين و تقوم الجمعية العامة للمساهمين بإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك.
المسؤولية و التقرير	-يكون المدقق الداخلي مسئولا أمام الإدارة العليا في الشركة بحكم أه موظف في الشركة -يقدم تقريره للإدارة العليا عن مهمته التي أنجزها	-يكون المدقق الخارجي مسئولا أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة،و يسأل أمام الملاك في باقي الشركات -يقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو للملاك في باقي الشركات
الاستقلال	المدقق الداخلي مستقل جزئيا لأنه من ناحية مستقل عن باقي ادارات وأقسام المشروع و من ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا	-المدقق الخارجي يتمتع باستقلال كامل أي أنه محايد و ليس له أي علاقة بالإدارة ولا بأقسام وإدارات المشروع
نطاق العمل	تحدد إدارة الشركة المسئولة عن تعيين المدقق الداخلي نطاق عمله و حدود هذا العمل و عادة يتضمن تدقيق و مراجعة جميع العمليات التي تمت من خلال الفترة بصورة منتظمة	-يحدد المدقق الخارجي نطاق عمله من خلال عنصرين الأول المسئولية المهنية الملقاة على عاتقه والثاني بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المنشأة -يضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق
طريقة و أسلوب العمل	بحكم كونه موظفا في الشركة يحدد المدقق الداخلي عمله بطريقة مكملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية و	-يتبع المدقق الخارجي طريقة و أسلوب التدقيق الملائمة لظروفه بالاتفاق مع إدارة الشركة مع الأخذ في الاعتبار ما يلي :

	الدورة المحاسبية أولا بأول مع التركيز على العمليات ذات الأهمية -يتبع أسلوب التدقيق المستمر مستنديا و حسابيا وفنيا للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أولا بأول -يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات أو الأخطاء	▪ الوقت المتاح للمدقق ▪ عدد المساعدين بالنسبة له ▪ شكل و حجم و طبيعة برنامج التدقيق الذي قام بوضعه ▪ حجم معاملات الشركة ▪ نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة ▪ يغلب على عمله الطابع العلاجي لأن معظم المدققين يختار عدد معين يقوم بتدقيقها و عادة في نهاية السنة المالية و يوصي بعلاج أى مشاكل قد يتم اكتشافها أثناء التدقيق

المصدر: محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 143-145

الفرع الثاني:أهمية العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و الخارجي

وظيفة التدقيق الداخلي لها أثر كبير وجد مهم على عملية التدقيق الخارجي في مجموعة من النقاط، والتي تتمثل فيما يلي[1]:

أولا:الإلمام بطبيعة وظيفة التدقيق الداخلي

يجب على المدقق الخارجي أن يتفهم طبيعة وظيفة المدقق الداخلي نظرا لارتباطها بدراسة وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية،فالعمل الذي يقوم به المدقق الداخلي قد يكون أحد العوامل التي تؤثر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات التي سيقوم بها المدقق الخارجي.

[1]- منصور حامد محمود، محمود أبو العلا الطحان و محمد هشام الحموي، مرجع سبق ذكره ،ص 135-136

ثانيا:دراسة كفاية و موضوعية المدققين الداخليين

يتعين على المدقق الخارجي أن يستفسر عن مؤهلاتهم وعن المستوى التنظيمي الذي يرفعون إليه تقاريرهم والمستوى الذي يسائلهم عن أدائهم،كما يتعين على المدقق الخارجي أن يقوم بدراسة التوصيات التي ترد بتقاريرهم وذلك للحكم على موضوعيتهم وعدم تحيزهم.

ثالثا:تقييم أعمال المدققين الداخليين

على المدقق الخارجي أن يفحص بطريق الاختبار أية أدلة مستندية عن أعمال المدققين الداخليين،كما يجب أن يأخذ في اعتباره بعض العوامل مثل ما إذا كان نطاق عملهم يعتبر ملائما،وإذا كانت برامج التدقيق الخاصة بهم كافية، ما إذا كانت أوراق التدقيق الخاصة بهم توثق بطريقة كافية للعمل الذي قاموا به، وما إذا كانت النتائج التي توصل إليها ملائمة لظروف الحال،كما يجب على المدقق الخارجي أن يقوم باختبارات لبعض أعمال المدققين الداخليين و يمكن تنفيذ هذه الاختبارات بإحدى الصورتين كما يلي :

- فحص بعض العمليات أو الأرصدة التي قام بفحصها المدققين الداخليون ؛
- فحص عمليات مشابهة لما قاموا بفحصه ثم مقارنة النتائج لتقييم عمل المدققين الداخليين.

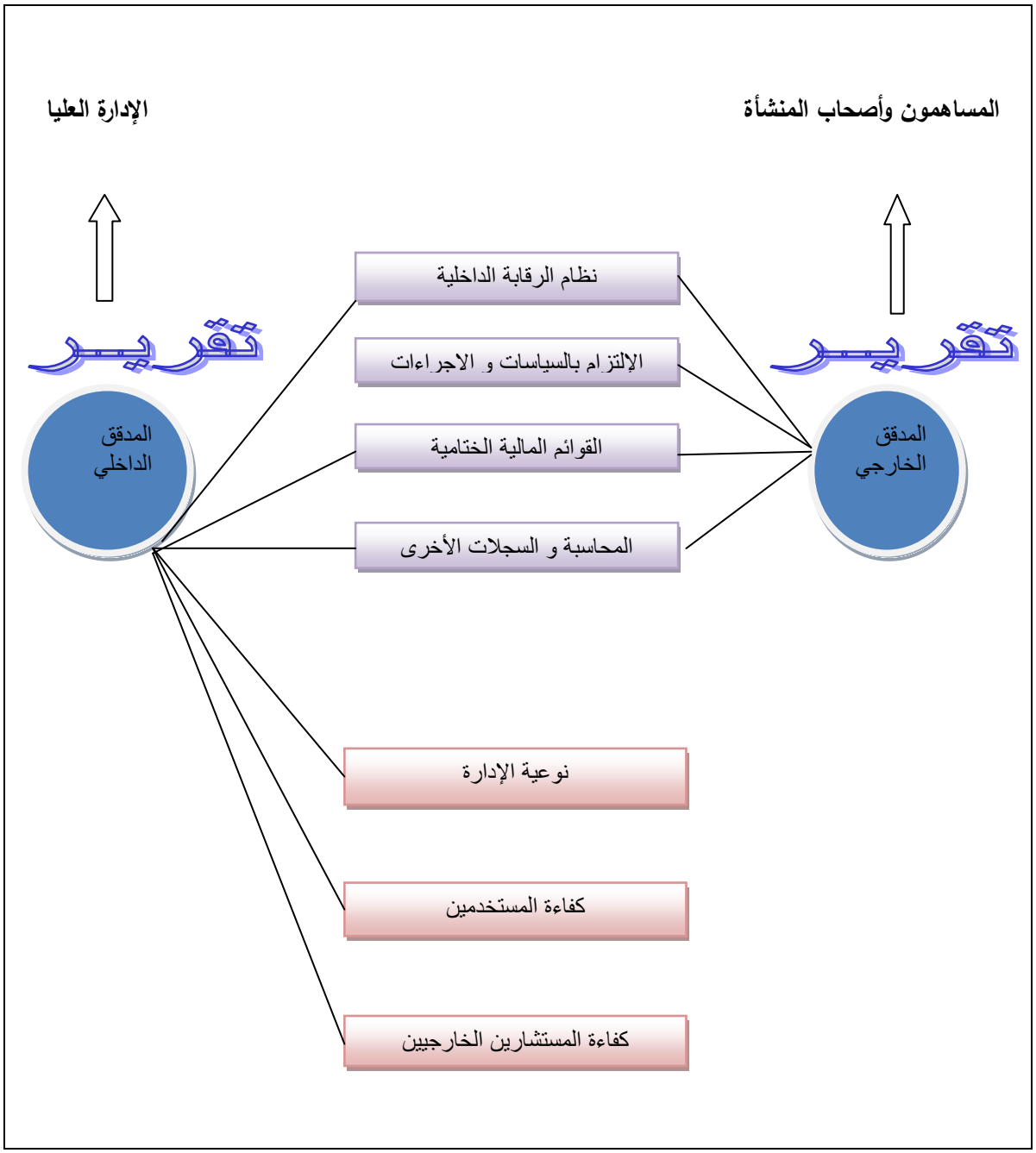
رابعا:التنسيق مع المدقيين الداخليين

إذا كان من المتوقع أن يكون لعمل المدقق الداخلي أهمية في دراسة وتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، فإنه يجب على المدقق الخارجي أن يخطر المدققين الداخليين بالتقارير وأوراق العمل التي سيحتاج إليها،كما يجب عليه استشارتهم بشأن أعمالهم التي لم يتموها.

خامسا:المساعدات المباشرة التي يقدمها المدققون الداخليون للمدقق الخارجي

قد يساعد المدقق الداخلي في أداء اختبارات تحقيق العمليات،أو في اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية،وعندما يستخدم المدقق الخارجي المدققين الداخليين في هذا المجال لا بد أن يراعى كفايتهم و موضوعيتيهم كما يجب أن يشرف على أعمالهم وأن يختبرها للتأكد من موضوعيتها.

وللتوضيح أكثر يظهر لنا الشكل التالي مجالات التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي:



الشكل رقم(1-9):مجالات التعاون بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي

المصدر: جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سبق ذكره ، ص453

المبحث الرابع: الأهمية النسبية في التدقيق و مخاطر تدقيق القوائم المالية

يمتاز كل من مفهومي الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بأهمية كبيرة في عملية تدقيق القوائم المالية، حيث أنه يأثر هذين الأخيرين على كافة مراحل عملية تدقيق القوائم المالية، وبذلك

سنتطرق في هذا المبحث الى كل من الإطار العام للأهمية النسبية في التدقيق و طبيعة مخاطر تدقيق القوائم المالية في المطلب الأول والثاني، أما المطلب الثالث عالجنا فيه تأثير كل من هذين الأخيرين على عملية التدقيق.

المطلب الأول:الاطار العام للأهمية النسبية في التدقيق

يعبر هذا المفهوم مهم في مجال المحاسبة والتدقيق وذلك نظرا لما يتميز به من فوائد جد مهمة و تتمثل الأسس العامة للأهمية النسبية فيما يلي:

الفرع الأول:تعريف الأهمية النسبية

"الأهمية النسبية هي حجم الحذف أو تحريف المعلومات المحاسبية والذي في ظل الظروف المحيطة قد يؤدي إلى تأثر أو تغيير حكم الشخص المعتدل بهذا الحذف أو التحريف الذي يعتمد على هذه المعلومات"[1]

يتبين أن الأهمية النسبية تتغير وفقا لتغير مستخدمي البيانات المالية المعتمدين في قراراتهم على المعلومات المالية الواردة فيها والغاية أو الهدف من اعتمادهم هذه البيانات والقرارات التي يمكن أن يأخذوها على ضوء هذه البيانات، إذ أن البيانات المالية هي مصدر أساسي من مصادر المعلومات التي يحتاجها مستخدمو البيانات المالية وعلى الخصوص المستثمرون والدائنين[2]، كما أنه يرجع اهتمام كل من المحاسبين والمدققين بالأهمية النسبية،إلى أن بعض المعلومات المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية أو في الإيضاحات قد لا تكون صحيحة وعلى الرغم من ذلك ينبغي ألا نخلص بأن القوائم المالية ككل غير صحيحة،فبعض البيانات الظاهرة بالقوائم المالية لا تعتبر

---

[1]– محمد حسين العلي، **معايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع –عمان 2015 ،ص 22

[2]–داود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية–تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية**،الطبعة الأولى،الجزء الثاني،مكتبة صادر ناشرون لبنان 2002،ص77–78

صحيحة بشكل كامل نظرا لتضمنها بعض الأخطار، أو لأنه قد تم إعدادها بناءا على تقديرات، وجدير بالذكر أن هذه الطبيعة غير الدقيقة للمحاسبة في بعض جوانبها ينبغي ألا تعتبر مبررا لعدم العناية بالدقة، أو عدم الاهتمام الكافي بالأحكام المهنية في مجال التقديرات المحاسبية، كما أنه بعض المبالغ غير الدقيقة

يسمح بها في القوائم المالية لمبرر أو أكثر من المبررات التالية[1] :

- إن عدم الدقة غير الجوهرية لا تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية حيث أنها لا تعتبر ذات أهمية ؛
- إن الوقت المستنفذ لاكتشاف هذه الأخطاء البسيطة، قد يؤخر إصدار القوائم المالية

وعلى الرغم من أن بعض البيانات المحاسبية قد لا تكون صحيحة بشكل تام فإن المحاسبين و المراجعين يهدفون دائما إلى الاطمئنان إلى أن القوائم المالية صحيحة في جوهرها ولا تتضمن أي أخطاء جوهرية.

الفرع الثاني:خطوات تطبيق الأهمية النسبية

تتمثل خطوات تطبيق الأهمية النسبية فيما يلي[2] :

أولا:تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية(التعيين)

يجب أن يقرر المدقق في بدايات عملية التدقيق المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية،ولا حاجة إلى أن يتم التعبير عن هذا الحكم في صورة كمية و لكن غالبا ما يتم ذلك، ويطلق على هذه القيمة الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لأنها تعبر عن حكما مهنيا ويمكن أن تتغير هذه القيمة خلال تنفيذ التدقيق إذا تغيرت الظروف ، كما

---

[1]- محمد حسين العلي،مرجع سبق ذكره،،ص 22-23

[2]- ألفين أرنز وجيمس لوك، مرجع ذكره ،ص 324-330

يعبر الحكم الأولي عن الأهمية النسبية عن القيمة القصوى التي يعتقد المدقق أن القوائم المالية يمكن أن تحتوي على تحريف يساويها ولا تتأثر به قرارات المستخدمين المناسبين، ويرجع السبب وراء تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية إلى مساعدة المدقق في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة، كما سيقوم المدقق على نحو متكرر بتغيير الحكم الأولي عن الأهمية النسبية خلال تنفيذ التدقيق، وعندما يحدث ذلك يطلق على الحكم الجديد الحكم المعدل عن الأهمية النسبية.

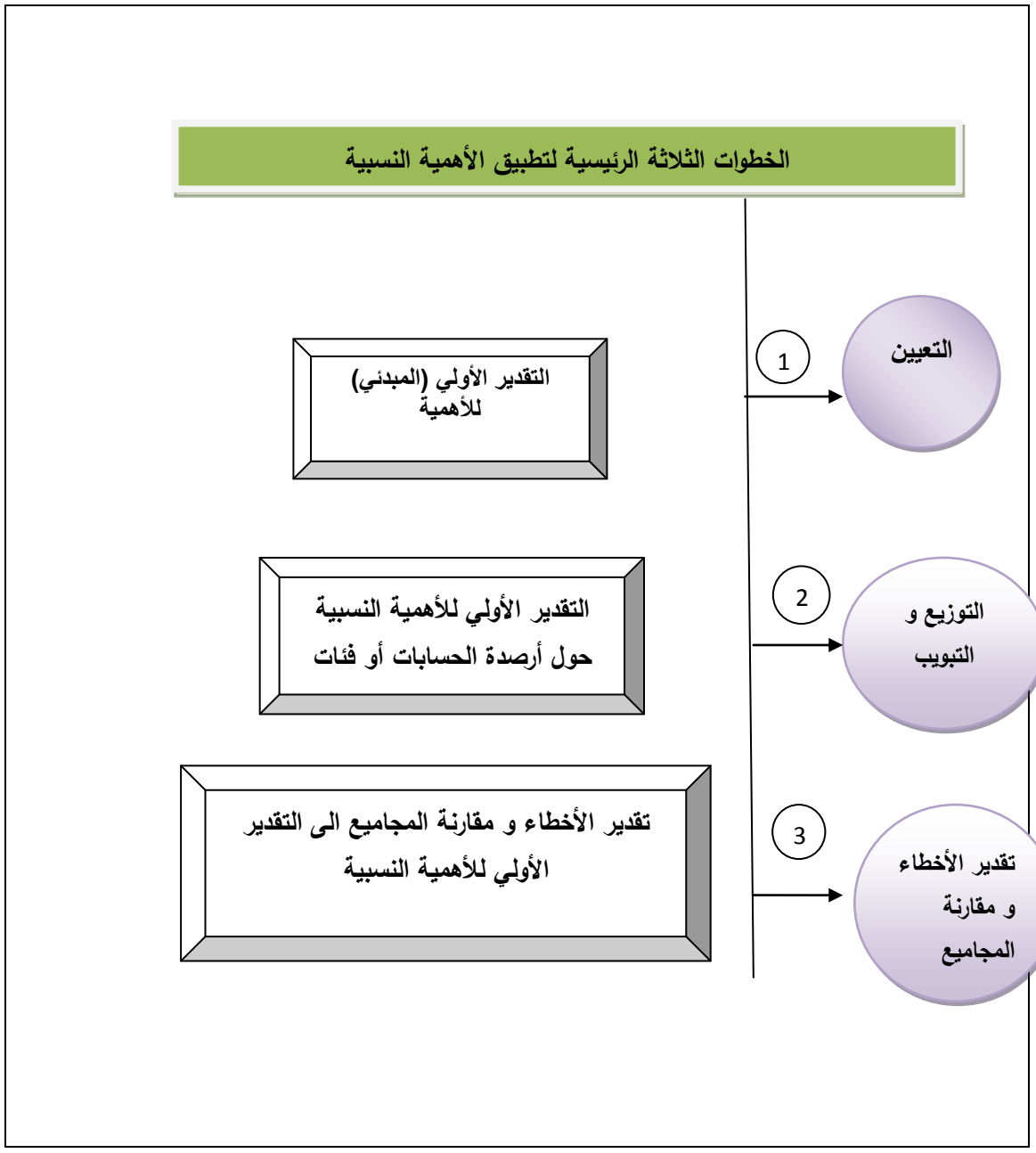
ثانيا: تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية(التوزيع و التبويب)

يعد توزيع الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية أمرا ضروريا،حيث أن تجميع الأدلة يتم على مستوى المجموعات الفرعية وليس على مستوى القوائم المالية كوحدة، فإذا كان لدى المدقق حكما أوليا عن الأهمية النسبية لكل مجموعة فرعية، سيساعد ذلك في تحديد أنواع الأدلة الملائمة التي سيتم جمعها، كما يقوم معظم المدققين بتخصيص الأهمية النسبية على الأرصدة في الميزانية بدلا من حسابات قائمة الدخل، حيث أنه يكون لمعظم التحريفات في قائمة الدخل تأثيرا متساويا على الميزانية بسبب قاعدة التسجيل الخاصة بالقيد المزدوج، لذلك يمكن للمدقق أن يخصص الأهمية النسبية على الحسابات في قائمة الدخل أو الميزانية، وعندما يخصص المدقق الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على أرصدة الحسابات،يطلق على الجزء المخصص من الأهمية النسبية على رصيد حساب معين بالتحريف المقبول،كما يوجد ثلاث مصاعب رئيسية تتعلق بتخصيص الأهمية النسبية على حسابات الميزانية :

- توقع المدقق لاحتواء أرصدة معينة على تحريفات أكثر من غيرها من الأرصدة؛
- يجب أن يؤخذ في الاعتبار الزيادة في الأرصدة والتخفيض فيها؛
- تكلفة التدقيق النسبية التي تؤثر في التخصيص .

ثالثا:تقدير الأخطاء و مقارنة المجاميع

عندما يؤدي المدقق إجراءات التدقيق في كل مجموعة فرعية،يتم الاحتفاظ بقائمة يسجل بها كافة التحريفات التي تم اكتشافها، حيث أنه إذا افترضنا أن المدقق وجد تحريفات تخص 6 عملاء في عينة تحتوي 200 عميل عند اختبار تكاليف المخزون، يتم استخدام هذه التحريفات لتقدير إجمالي التحريفات بالمخزون، ويطلق على هذا الاجمالي بالتقدير أو التصور،لأنه يعبر فقط عن العينة و ليس المجتمع، ويتم بعد ذلك دمج قيم التحريفات المقدرة في قائمة واحدة ومقارنة التحريف الكلي بالأهمية النسبية، ولتوضيح هذه الخطوات أكثر تظهر جليا من خلال الشكل الموالي :



الشكل رقم(1-10) : خطوات تطبيق الأهمية النسبية في التدقيق

المصدر: داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره ، ص 81

الفرع الثالث:معيار تحديد درجة الأهمية النسبية

تتحدد الأهمية النسبية بمجموعة من المعايير، ويمكن حصر هذه المعايير من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-7): معيار تحديد درجة الأهمية النسبية

أسس الحكم على مدى الأهمية النسبية	شرح الأساس
الحجم المطلق	مبلغ العملية أو البند قد يكون هاما بغض النظر عن أي اعتبارات أخرى، وفي الواقع فإن المدققين لا يستخدمون الحجم المطلق كمعيار منفرد،فقد يكون مبلغ 50000 ون مناسبا في حالة معينة و قد يكون هذا المبلغ جد كبير أو جد صغير في حالات أخرى، وهناك من يعتبر أحد المبالغ هام جوهريا بغض النظر عن الاعتبارات الأخرى.
الحجم النسبي	في حالة نسبة المبلغ غير الصحيح المحتمل إلى رقم معين باعتباره الأساس المناسب لتحديد الأهمية النسبية،فإن قاعدة نسبتي 5%-10% تستخدم في هذه الحالة(تقضي قواعد الخبرة بأن أي مبلغ أقل من 5% يمكن اعتباره غير هام نسبيا،بينما كل مبلغ أكبر من 10% يعتبر هام نسبيا).
طبيعة البند أو المشكلة	تعتبر الطبيعة الوصفية للبند أو العملية أحد المرشدات الهامة لتحديد الأهمية النسبية،فسداد بعض المبالغ بشكل غير قانوني ،يجعل هذه المبالغ ذات أهمية نسبية بسبب طبيعتها، بالإضافة إلى مقدارها المطلق أو النسبي، فضلا عن ذلك فإن التحريف في بند معين من بين العديد من البنود قد يعتبر ضئيلا بالنسبة إجمالي النشاط، ولكنه يعد جوهريا عند تحليل قطاع معين، وبصفة عامة فإن الأخطاء المحتملة في الأصول الأكثر سيولة (النقدية،حسابات العملاء و المخزون) تعتبر أكثر أهمية نسبية من الأخطاء المحتملة في الحسابات الأخرى
الظروف المحيطة	يؤثر الشكل القانوني للمنشآت الخاضعة للتدقيق على تحديد الأهمية النسبية للتحريفات التي قد توجد في القوائم المالية لهذه المنشآت كشركات المساهمة أو المنشآت التي تعتمد على قوائمها المالية فئات خارجية هامة كالبنوك مثلا، فضلا عن ذلك فإذا كان لدى إدارة المنشأة السلطة في أن توجه المعالجات المحاسبية طبقا لما يترأى لها،ففي هذه الحالة، يجب على المدقق أن يستخدم معيارا متشددا للأهمية النسبية، كذلك فإن الظروف العامة الاقتصادية و السياسية التي قد يترتب عليها حالة عدم

	استقرار، تتطلب استخدام معيار للأهمية النسبية أكثر تشددا.
عدم التأكد	تؤثر درجة الأكد على تحديد الأهمية النسبية، فكلما ارتبط البند بظروف عدم تأكد مرتفعة، كلما كان معيار الأهمية النسبية الذي يجب إستخدامه متشددا، ويظهر هذا جليا بصفة خاصة بالنسبة لبنود الإيرادات المرتبطة بالأحداث المستقبلية.
التأثيرات المتجمعة	يقصد بالتأثيرات المتجمعة أن التحريفات إذا تم النظر إليها بشكل مستقل قد تعتبر غير ذات أهمية نسبية، بينما في مجملها قد تؤدي إلى تأثير لا يمكن التغاضي عنه، ومن ثم يمكن في هذه الحالة اعتبار أن التحريف ذو أهمية نسبية من خلال تأثيره المتجمع الناتج عن تجميعه مع غيره من التحريف، فالأخطاء المتفرقة المتعددة ذات المبالغ البسيطة في بنود المصروفات ، قد لا تعتبر ذات أهمية نسبية إذا نظرنا للتحريف في كل بند على حدة،بينما التأثير المتجمع لهذه التحريفات على صافي الربح سوف يكون له تأثيرا جوهريا.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلوما مراد حسين العلي ، مرجع سبق ذكره ، ص24-26

المطلب الثاني: طبيعة مخاطر تدقيق القوائم المالية

سنتناول في هذا المطلب مختلف الجوانب و الأسس المتعلقة بمخاطر تدقيق القوائم المالية كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم خطر التدقيق

يعني الخطر في التدقيق أن على المدقق قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ التدقيق، حيث يعلم المدقق أن هناك عدم تأكد بخصوص[1] :

- صلاحية الأدلة؛
- فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل ؛
- ما إذا كانت القوائم المالية التي تم تدقيقها تتسم بالعدالة.

ويعلم المدقق الجيد أن الخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم، ويصعب قياس معظم الأخطار التي يواجهها المدققون ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للإستجابة لها على نحو ملائم.

[1]- ألفين أرنز وجيمس لوك، مرجع سبق ذكره، ،ص 332

عندما ينتهي المدقق الخارجي من تدقيق القوائم المالية للشركة فإنه يعد تقرير عن تدقيقه يقدمه للمساهمين أو مجلس إدارة الشركة، ويتضمن هذا التقرير رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية التي أعدتها إدارة الشركة فيما يخص حقيقة نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي، كما أن ابداء المدقق لرأيه في القوائم المالية ككل فإنه يتحمل خطر أن يكون هذا الرأي غير صحيح ومخالف للواقع، فقد يقرر أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن نتائج نشاط المنشأة ومركزها المالي في حين أنها في الحقيقة لا تعبر عن ذلك، وفي الأخير يمكن القول أن خطر التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي هو خطر إبداء رأي خاطئ في القوائم المالية لا يقف وحقيقة ما جاء بتلك القوائم[1]، ويجب الإشارة الى أنه معظم المدققين الخارجيين يحرصون كل الحرص لتجنب الوقوع في مثل هذه المخاطر، كما اهتمت معايير التدقيق الدولية بالتطرق الى أهم الجوانب المتعلقة بمخاطر التدقيق.

الفرع الثاني:أهمية حكم المدقق الخارجي على خطر التدقيق

يمكن ايجاز أهمية كفاءة مدقق الحسابات في إصدار حكمه المهني على خطر التدقيق من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (1-8): أهمية حكم المدقق الخارجي على خطر التدقيق

العنصر المتعلق بالخطر	أهمية حكم المدقق الخارجي فيه
أوجه القصور الملازمة للتدقيق	مدقق الحسابات عرضة دائما لخطر من الصعب التغلب عليه ومؤدى هذا الخطر الملازم لتدقيق الحسابات أن مدقق الحسابات لا يستطيع اكتشاف بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، حتى ولو قام بتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق في ظل التزام كامل بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وبسبب هذه الطبيعة الخاصة بالتدقيق يصبح حكم مدقق الحسابات على خطر التدقيق غاية في الأهمية لكثير من الأسباب من أهمها ما يلي: - أن الخطر الناتج من عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية بسبب الغش سيكون دائما أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الأخطاء، والسبب ببساطة أن الغش يتضمن

[1]-كمال عبد السلام على و خالد المعتصم،**أصول علم المراجعة**،دون ذكر دار النشر 2003،ص149

	تصرفات متعمدة لإخفائه مثل التواطئ و التزوير ...الخ – حالة البحث وجمع أدلة إثبات صدق القوائم المالية، وما لم يتوافر له دليل على العكس، فعليه أن يقبل القوائم المالية المقدمة له على أنها صادقة – أن هناك ظروفا وأحداثا يمكن أن تؤثر سلبا أيضا في أوجه القصور هذه الملازمة لتدقيق الحسابات، ومن هذه الظروف سمعة الإدارة و ضغوط الإدارة عليه وكثرة وتنوع وعدم نمطية عمليات المشروع، وتتطلب هذه الظروف والأحداث مزيدا من الشك المهني من مدقق الحسابات، ودقة منه في إصدار حكمه على خطر التدقيق
عدم التأكد المصاحب للتدقيق	عندما يقوم مدقق الحسابات بتخطيط أعمال التدقيق فإنه يضع في ذهنه ضرورة أن يتحمل، أو يقبل، مستوى ما من الخطر أو عدم التأكد،عند قيامه بتنفيذ هذه الأعمال، ومن صور عدم التأكد التي يدركها جيدا : – عدم التأكد بشأن مدى ملائمة الأدلة – عدم التأكد بشأن مدى فعالية تصميم وتشغيل العميل لهيكل الرقابة الداخلية – عدم التأكد بشأن حجم وعشوائية العينة – عدم التأكد بشأن مدى عدالة القوائم المالية،كما يراها بعد استكمال أعمال التدقيق
دعم جودة التدقيق	بما أن مدقق الحسابات مطالب مهنيا بتحقيق والحفاظ على مستوى مرضي من جودة التدقيق، فإنه يهتم بمدخل الخطر كأداة أو كإطار للرقابة المتميزة على كفاءة وفعالية عملية التدقيق ويساهم مدخل خطر التدقيق في دعم جودة التدقيق من عدة نواحي أهمها ما يلي: – أن خطر التدقيق مفهوم منظم لمجهودات مدقق الحسابات لأغراض تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق بكفاءة – أن خطر التدقيق مرتبط ارتباطا وثيقا بمفهوم الأهمية النسبية – أن خطر التدقيق يقدم وسيلة ملائمة لتقييم مدقق الحسابات لمدى كفاية أدلة الاثبات التي جمعها، والخاصة بمزاعم الإدارة ،كما تفصح عنها القوائم المالية – أن خطر التدقيق يساعد مدقق الحسابات في تخطيط مدى وطبيعة وتوقيت الإجراءات اللازمة لجمع الأدلة،بدلا من المدخل الإجرائي الذي كان يجعل الأدلة منتجا لإجراءات غير مخططة،والذي كان يؤثر بالسلب في كفاءة و فعالية مدقق الحسابات – أن خطر التدقيق يدفع مدقق الحسابات إلى توقع التحريف الجوهري في الحساب،ثم تخطيط إجراءات التدقيق لجمع الدليل الكافي

	والملائم،الذي يساعد على تخفيض خطر حدوث التحريف الجوهري
نسبية منتج تدقيق الحسابات	بما أن مدقق الحسابات يدرك نسبية رأيه الفني المحايد على القوائم المالية، وأنه رأي غير مطلق،فإنه يدرك أيضا وبوضوح مدى أهمية خطر التدقيق عندما يستخدم في تقريره عن تدقيق الحسابات تعبير " تأكيد معقول" في فقرة النطاق، ويستقيم هذا التعبير و يتسق مع التعبير " في كل الأمور الجوهرية أو " في كل جوانبها الهامة" في فقرة الرأي في تقرير مدقق الحسابات عن تدقيق القوائم المالية و من أجل ذلك يجب أن يأخذ مدقق الحسابات خطر التدقيق قي الحسبان، ويصدر عليه الحكم المهني الملائم، خاصة في مرحلة التخطيط أعمال التدقيق، وحتى يتوافر الاتساق في تخطيط أعمال التدقيق مع لغة و محتوى تقريره

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلومات عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 233-235

الفرع الثالث: مكونات خطر تدقيق القوائم المالية

على المدقق الحصول على فهم عام بخصوص النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية،لأجل التخطيط بصورة فعالة، وتصميم إجراءات تدقيق مناسبة لتخفيض مخاطر التدقيق للمستوى المقبول، وتتكون مخاطر التدقيق من العناصر التالية [1]:

أولا: المخاطر الموروثة(الملازمة)

تعود إلى احتمالية أن إقرارا من إقرارات الإدارة فيه أخطاء أو حذف، بمفرده أو عند جمعه والتي تمثل انحرافات مادية مع الافتراض بعدم وجود رقابة داخلية، أما المخاطر الموروثة فربما يكون سببها الإدارة المنحرفة وغير النزيهة، ويمتاز الخطر المتلازم بما يلي[2] :

[1]- هادي التميمي ،مرجع سبق ذكره، ،ص 55

[2]- عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص237

- أن الخطر المتلازم يعتبر مقياسا لتقدير مدقق الحسابات لاحتمال وجود تحريفات جوهرية في رصيد حساب ما، أو مجموعة من العمليات سواءا كانت تحريفات بسبب الأخطاء أو الغش ؛
- أن مدقق الحسابات يفترض عدم وجود سياسات وإجراءات فعالة لهيكل الرقابة الداخلية،على أساس أن هيكل الرقابة الداخلية له خطر مستقل في نموذج خطر التدقيق السابق ؛
- طالما أن مدقق الحسابات يتجاهل وجود إجراءات وسياسات للرقابة الداخلية على الحساب المعين،فإذا انتهى إلى وجود احتمال مرتفع لتحريف هذا الحساب فسوف يقدر الخطر المتلازم مرتفعا ؛
- أن قابلية الحساب للتحريف لا تعني دائما أن هذا التحريف جوهري،ففي بعض الحالات يصبح هذا التحريف جوهريا إذا وجدت تحريفات أخرى مرتبطة بهذا التحريف ؛
- أنه من المنطقي ألا تكون كل الحسابات لها نفس القابلية لتوليد التحريف الجوهري.

ثانيا: مخاطر الرقابة

يمثل خطر الرقابة مقياسا لتقدير المدقق باحتمال حدوث تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم منعه أو إكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل، وينظر إلى

خطر الرقابة على أنه[1] :

- تقدير ما إذا كانت الرقابة الداخلية لدى العميل فعالة في منع أو كشف التحريفات؛

[1]– ألفين أرنز وجيمس لوك، مرجع سبق ذكره ،ص335

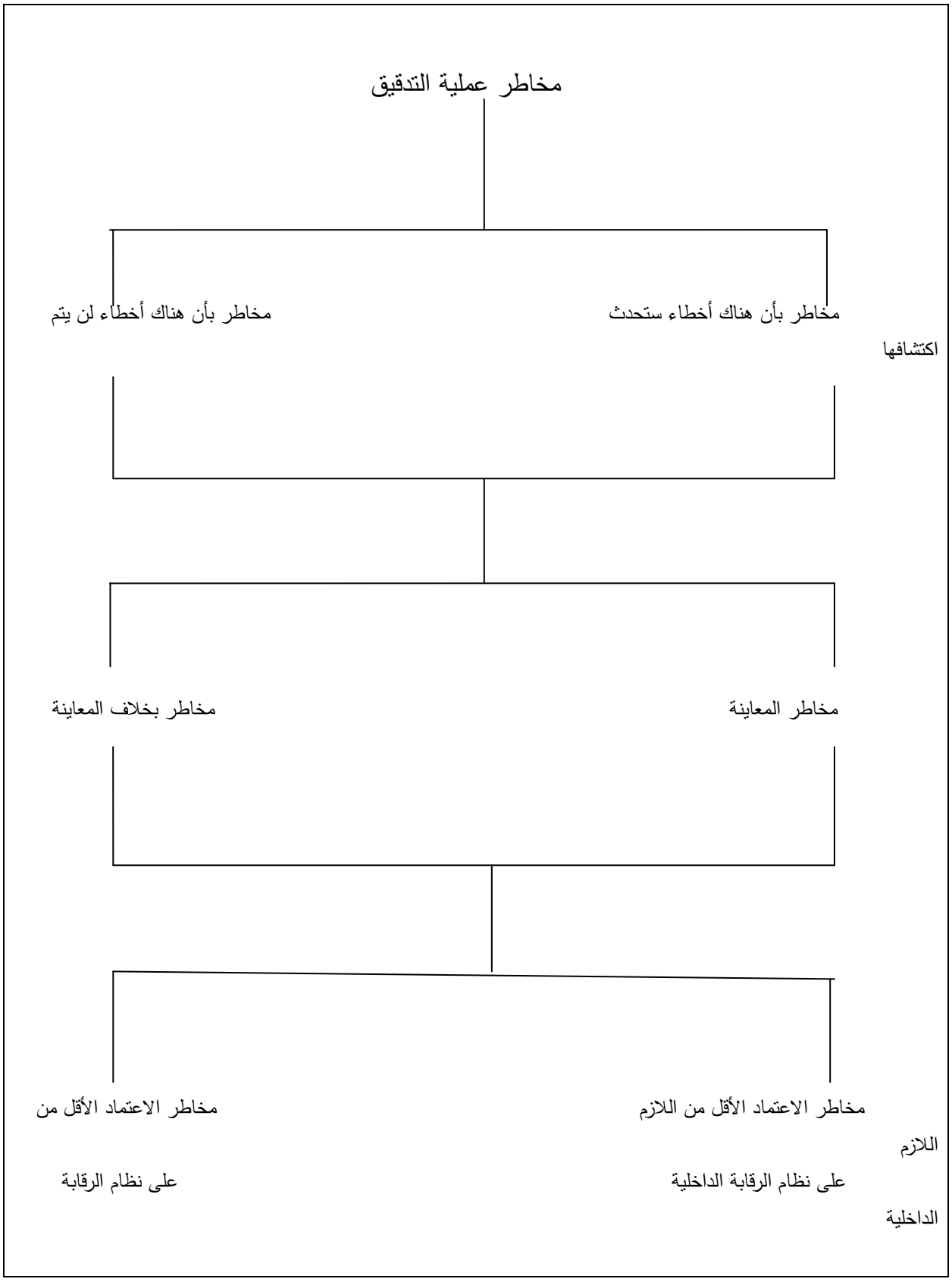
- رغبة المدقق في أن يكون هذا التقدير أقل من الحد الأقصى(100%) كجزء من خطة التدقيق

ويتميز هذا النوع من الخطر بما يلي[1] :

- أن خطر الرقابة مرتبط بمدى فعالية إجراءات وسياسات هيكل الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية ؛
- أنه من الثابت أن الإدارة مسئولة عن تصميم وتشغيل سياسات وإجراءات للرقابة الداخلية تستطيع منع واكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية في الوقت المناسب ؛
- أننا لا نتوقع إطلاقا أن يكون خطر الرقابة الداخلية مساويا للصفر، والسبب كما أشرنا عند عرضنا لمعيار العمل الميداني أن هناك أوجه قصور متلازمة دائما في هيكل الرقابة الداخلية؛
- أن خطر الرقابة مقياسا لتقدير مدقق الحسابات لاحتمال فشل إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية في منع واكتشاف التحريفات، التي تتجاوز قيمتها قيمة التحريف المقبول.

و للتوضيح أكثر يمكن الاستعانة بالشكل التالي :

[1]- عبد الوهاب نصر علي،مرجع سبق ذكره، ص243-244



الشكل رقم(1-11) :مخاطر عملية التدقيق في اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**، دون ناشر،2001 ص157

ثالثا: مخاطر الاكتشاف

يعرف خطر الاكتشاف بأنه الخطر الناتج من فشل الاجراءات الأساسية لمدقق الحسابات في اكتشاف التحريف في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات،والذي يمكن أن يكون جوهريا في حد ذاته، أو إذا وجدت معه تحريفات في أرصدة حسابات أو عمليات أخرى ، ومما سبق يمكن ملاحظة ما يلي[1] :

- أن مستوى خطر الاكتشاف يرتبط مباشرة بالإجراءات الأساسية التي يقوم بها مدقق الحسابات،وهي الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل ؛
- أن خطر الاكتشاف بهذا المعنى يتكون من خطري الفحص التحليلي واختبارات التفاصيل،أي الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف التحريف الجوهري في رصيد حساب ما،أو مجموعة من العمليات، والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها ؛
- أن خطر الاكتشاف لا يمكن أن يساوي صفرا،حتى ولو اختبر مدقق الحسابات 100% من رصيد الحساب أو مجموعة العمليات و السبب على الأقل وببساطة أن معظم أدلة التدقيق أدلة مقنعة وليست قاطعة ؛
- أنه من المنطقي أن تكون هناك علاقة ما بين خطر الاكتشاف وأدلة الإثبات من ناحية، والخطر المتلازم، وخطر الرقابة من ناحية أخرى.

المطلب الثالث: تأثير مخاطر التدقيق و الأهمية النسبية على عملية التدقيق

يعتبر مفهومي مخاطر تدقيق القوائم المالية والأهمية النسبية في التدقيق من أهم المداخل الحديثة لتدقيق الحسابات،ولهم دور جد مهم في عملية التدقيق، حيث أنه يعد كل من المفهومين

---

[1]– عبد الوهاب نصر علي،مرجع سبق ذكره، ص246

وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياسا لعدم التأكد، والأهمية النسبية تمثل مقياسا للمقدار أو الحجم[1] .

الفرع الأول: العلاقة بين الأهمية النسبية و خطر التدقيق

يعد كل من الأهمية النسبية والخطر في التدقيق مفهومين مترابطان ولا يمكن الاهتمام بأحدهما دون الآخر، ويؤخذ كلا المفهومين في الاعتبار، حيث أنه هذه العلاقة تهم مدقق الحسابات بشكل خاص في مرحلة تخطيط أعمال التدقيق، ومن أهم ملامح هذه العلاقة ما يلي[2] :

أولا: طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط

ينبغي على المدقق عند تخطيط التدقيق أن يأخذ بالحسبان العوامل و الظروف التي تؤدي إلى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري، وعندما يحدد مستوى الأهمية النسبية على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعة العمليات، يستطيع الإجابة على التساؤل كما يلي :

- إنه سوف يحدد ما هي المفردات التي سيتم اختبارها؛
- إنه سوف يحدد ما إذا كان سيستخدم الإجراءات التحليلية ؛
- إنه سوف يحدد ما إذا كان سيعتمد على المعاينة الإحصائية أو لا؛
- إنه سوف يتمكن ، بعد اتخاذ قرارات حول البنود السابقة، من إنتقاء إجراءات التدقيق التي يتوقع أن تخفض خطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول .

ثانيا: اتجاه العلاقة

إن العلاقة بين الأهمية النسبية والخطر علاقة عكسية، وهذا معناه أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية انخفض مستوى خطر التدقيق المقبول، ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي :

---

[1]-- ألفين أرنز وجيمس لوك، مرجع سبق ذكره، ص349

[2] – حسين يوسف قاضي ، حسين أحمد دحدوح و عصام نعمة قريط،مرجع سبق ذكره، ص 279-281

إن المدقق قدر مستوى الأهمية النسبية لحساب الزبائن منخفضا وليكن 0.01 بدلا من 1.5% من رصيده البالغ (100000)و.ن فزاد خطر التدقيق ليصبح 0.08 بدلا من 0.03 علما بأن الخطر الملازم 0.32 وخطر الرقابة 0.4 فما هو موقف المدقق في هذه الحالة

1-يقوم باحتساب خطر الاكتشاف قبل تخفيض مستوى الأهمية النسبية وبعده:

- خطر الاكتشاف قبل التخفيض:(0.03/0.32*0.4)=0.234
- خطر الاكتشاف بعد التخفيض:(0.08/0.32*0.4)=0.625

2-يسعى إلى تخفيض مستوى خطر التدقيق عن طريق تخفيض مستوى خطر الرقابة المقدر، ولكن لكي يقوم بذلك ينبغي عليه زيادة حجم الاختبارات المتعلقة بالرقابة، ونفترض أن المدقق تمكن من ذلك وخفض خطر الرقابة ليصبح 0.2 بدلا من 0.4 عندئذ سينخفض مستوى خطر التدقيق ليصبح 0.04 بدلا من 0.08

- مستوى خطر التدقيق =0.32*0.2*0.625=0.04

3-أو يمكن للمدقق أن يخفض خطر الاكتشاف عن طريق تعديل طبيعة الإجراءات الأساسية المخططة ومدها وتوقيتها، وافترض أن المدقق قد نجح بذلك وأصبح خطر الاكتشاف يساوي 0.125 بدلا من 0.625 هنا سينخفض خطر التدقيق إلى 0.16 لأن :

- خطر التدقيق=0.32*0.4*0.125=0.016

4-نفترض أن المدقق قد تمكن من تخفيض خطر الرقابة ليصبح 0.1 بدلا من 0.4 وكذلك خطر الاكتشاف ليصبح 0.075 بدلا من 0.625 وهنا سينخفض خطر التدقيق إلى 0.0024 لأن:

- خطر التدقيق :0.32*0.10*0.075=0.0024

ثالثا:الدلالة المهنية للعلاقة

إن العلاقة العكسية بين مستوى الأهمية النسبية وخطر التدقيق دلالات مهمة بالنسبة إلى المدقق، أهمها:أن مستوى الأهمية النسبية المنخفض يعني مزيدا من احتمال فشل المدقق في اكتشاف التحريفات الجوهرية في حساب الزبائن، وهذا معناه أنه سيتحمل مزيدا من الخطر، وعلاوة على ذلك إن تخفيض مستوى الأهمية النسبية ، مع ثبات خطر التدقيق، سيؤدي إلى زيادة أدلة الإثبات المخططة، والسبب في ذلك أن العلاقة بين خطر الاكتشاف والأدلة علاقة عكسية، وفي الأخير يمكن القول إن علاقة الأهمية النسبية بخطر التدقيق المقبول لا يمكن فهمها بدون النظر لأدلة الإثبات.

الفرع الثاني: تأثير الأهمية النسبية على عملية التدقيق

يحقق استخدام الأهمية النسبية في مجال التدقيق العديد من الفوائد، حيث أنه يمكن من تقريب وجهات النظر بين المدققين في معالجة العناصر والمشاكل المختلفة، تقليل الوقت المستغرق في عملية التدقيق مع التوصل إلى نتيجة أفضل وتسهيل حساب تكاليف الأعمال الإضافية التي يطلبها العملاء من المدققين،ومنه فإن المدقق الخارجي يستعين بالأهمية النسبية في مراحل عملية التدقيق التالية[1] :

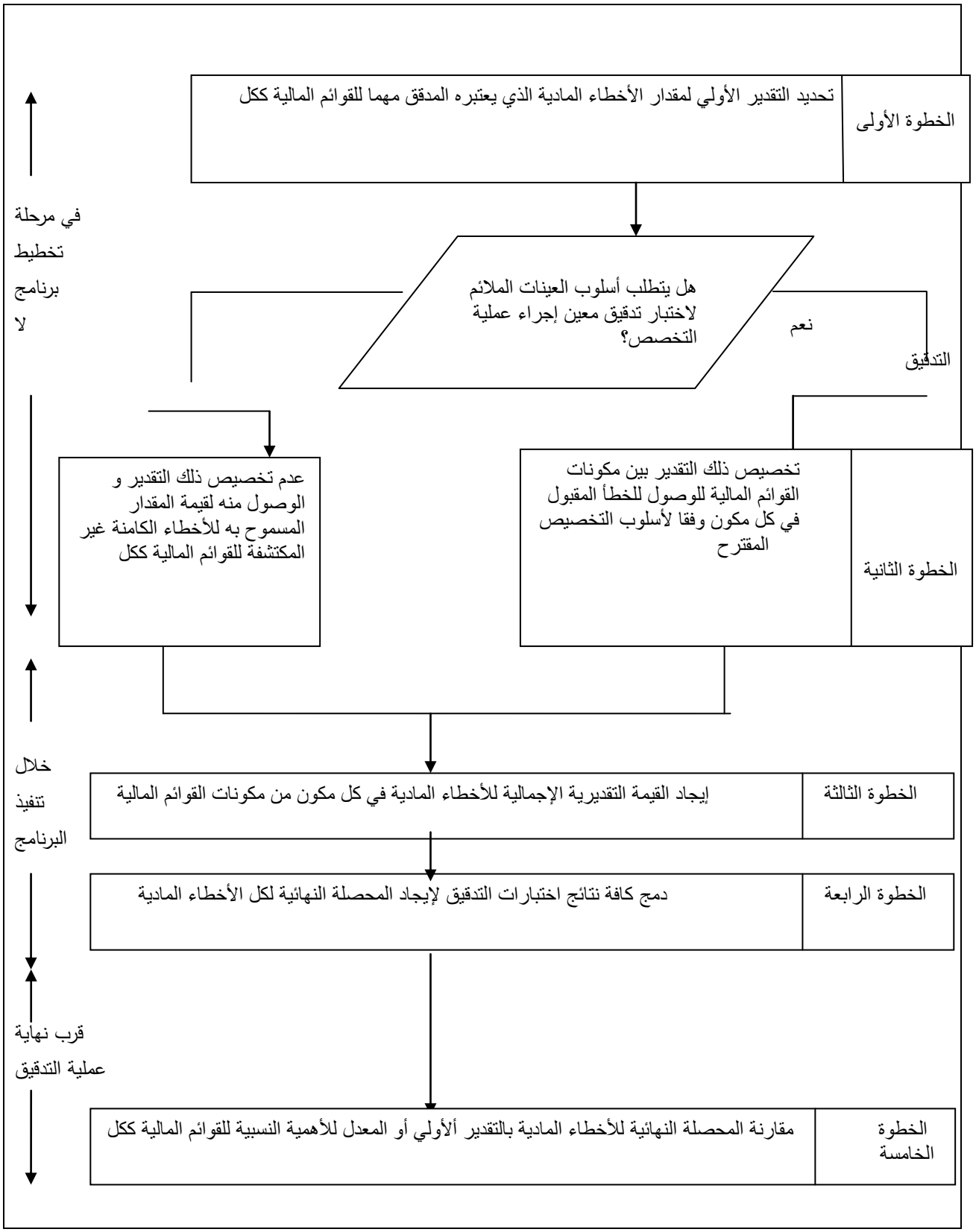
- عند التخطيط لعملية التدقيق حيث يقوم المدقق بتحديد مقدار الأخطاء الممكن تحملها للمنظمة ككل وبالنسبة لكل بند من البنود حسب أهميته النسبية للمنظمة؛
- عند تقييم الرقابة الداخلية حيث يقوم المدقق بتحديد الحد الأعلى للانحرافات الممكن قبولها، فإذا زادت الانحرافات عن هذا الحد يقوم المدقق بتعديل درجة اعتماده على هيكل الرقابة الداخلية و بالتالي تعديل برنامج التدقيق؛

---

[1]– جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سبق ذكره، ص 241–242

- عند القيام بالتدقيق الاختباري للعمليات والحسابات حيث تتحد مجالات ونطاق التدقيق الاختياري على أساس الأهمية النسبية للبند الموضوع، كما تتحدد أيضا ماهية الأخطاء والمخالفات الممكن قبولها، فإذا ظهرت الأخطاء بصورة كبيرة يتم تعديل خطة التدقيق ؛
- عند تقييم أدلة التدقيق ونتائجها حيث يقوم المدقق الخارجي بتقييم أدلة التدقيق قبل الاعتماد عليها في ابداء رأيه عن القوائم المالية ويحتل تقدير الأهمية النسبية مكانة كبيرة في هذه المرحلة ؛
- عند تحديد نوعية الرأي حيث يقوم المدقق بتقييم الأخطاء والمخالفات وتحديد نوعية الرأي على أساس مدى جسامة هذه الأخطاء والمخالفات.

وللتوضيح أكثر نستعين بالشكل التالي:



الشكل رقم(1-12) : الإطار المتكامل لكيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ برنامج التدقيق

المصدر: جيهان عبد المعز السلام، نفس المرجع،ص250

الفرع الثالث: تأثير مخاطر التدقيق على عملية التدقيق

تشوب عملية التدقيق مجموعة من المخاطر مما يستدعي التركيز عليها، ونظرا للتأثير المهم الذي يمكن أن تحدثه هذه المخاطر على عملية التدقيق،جعل المدقق الخارجي يستعمل عدة وسائل من أجل أن يساهم في تحليل مخاطر التدقيق، وتتمثل هذه الوسائل فيما يلي[1] :

– الاستفسار من المنشأة محل التدقيق عن مراكز الخطر، ويعتبر هذا الأسلوب من الوسائل المستخدمة لكي يتمكن مدقق الحسابات من تحليل الخطر عن طريق تحديد مراكز أو مناطق الخطر داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة، وتؤدي الإجابة على هذه الاستفسارات إلى لفت نظر مدقق الحسابات إلى أكثر مناطق الخطر احتمالا، وتعتبر هذه المناطق هي مناطق التعقيد التي تواجه مدقق الحسابات في مجال تخطيط برنامج التدقيق، لذلك فإن إجابة المنشأة تؤدي إلى تصميم برنامج التدقيق الذي يأخذ في الاعتبار مناطق الخطر المحتملة ؛

–الاعتماد على موظفي المنشأة في مساعدة مدقق الحسابات لكي يركز على المجالات التي يكون الخطر فيها متزايدا عند القيام بعملية الفحص؛

–مدى نزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق في التعامل مع مدقق الحسابات، حيث أنه إذا شك في موضوعية الإدارة في مرحلة التخطيط الأولى فإنه قد يقرر رفض مهمة التدقيق ككل، أو التوسع في إجراءاتها، بما يكفل له الحصول على دليل كاف بعدم وجود تحريفات متعمدة من الإدارة، كما أنه يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي تعتبر مؤشرات تحذيرية، والتي

---

[1]–أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد وشحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**،الدار الجامعية الاسكندرية–مصر 2007،ص95–96

تشير الى وجود خطر تدقيق جوهري، ويمكن توضيح هذه المؤشرات الجوهرية من خلال الشكل الموالي :



الشكل رقم(1-13): المؤشرات التحذيرية بوجود خطر التدقيق

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلومات أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد وشحاتة السيد شحاتة، **مرجع سبق ذكره**،ص96-98

خلاصة

ساهمت التطورات الاقتصادية الراهنة في تحولات هامة مست مهنة التدقيق بصفة عامة، والتدقيق الخارجي بصفة خاصة، وقد أدت هذه التطورات والتحولات إلى زيادة الاهتمام بعملية التدقيق وذلك نظرا للدور المنوط بها، فلم تعد قاصرة على تتبع الغش والأخطاء بل اتسع دورها ليشمل جوهر ومضمون القوائم المالية وجل المجالات المحاسبية والمالية ، ونظرا للأهمية الكبيرة التي تمتاز بها مهنة التدقيق أصبحت ذو اهتمام عالمي ومحلي، وخير دليل على ذلك بما خصص لها هيئات مهنية محلية ودولية ومختلف الدراسات في شتى الميادين تتكفل بإصدار مختلف المعايير وتحديد أهم الإجراءات اللازمة للقيام بالمهنة وذلك من أجل تطويرها وجعلها تمتاز بالمرونة الكافية لمسايرة الواقع الاقتصادي، ومن أجل جعل مهنة التدقيق ذات جودة عالية وتمتاز بالمرونة الكافية أسس لها معايير دولية تحكمها وتضبط الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي على المستوى المحلي والدولي وهذا ما سنتناوله في الفصل الثاني

الفصل الثاني:
البيئة الدولية للتدقيق الخارجي

الفصل الثاني: البيئة الدولية للتدقيق الخارجي

تمهيـــــد : ساهمت الأوضاع الاقتصادية الراهنة في التأثير على بيئة المحاسبة والتدقيق الحالية، وذلك من خلال توسع النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات وظهور الشركات متعددة الجنسيات، كما أنه نتيجة لزيادة الاختلاف الموجود في الممارسات المهنية في ميدان التدقيق والمحاسبة على مستوى العالم أدى إلى التفكير في ضرورة إزالة هذا الاختلاف أو تخفيضه إلى أدنى مستوياته وذلك من خلال سعي الهيئات والمنظمات الدولية إلى التوافق الدولي في مجال التدقيق والمحاسبة وهو ما تبلور في اصدار المعايير الدولية للمحاسبية والتدقيق، حيث أنه يعتبر الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومختلف اللجان التابعة له من أهم هذه الهيئات الدولية المختصة في مجال التدقيق والمحاسبة.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لما ذكر سابقا، تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، تناولنا في المبحث الأول الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية وذلك بالتطرق إلى ماهية معايير التدقيق الدولية، الهيئات المسئولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ومكاتب التدقيق الدولية الكبرى، أما المبحث الثاني فقد تعرضنا إلى الدليل الأخلاقي والسلوك المهني لمهنة التدقيق الخارجي ومتطلبات الخبرة والتعليم للمدققين، في حين تناولنا في المبحث الثالث عرض لمعايير التدقيق الدولية وفي الأخير تناولنا دور جودة التدقيق ومعايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات مبررين من خلاله ماهية جودة التدقيق، مفهوم و مكونات فجوة التوقعات وأسبابها، بالإضافة إلى مساهمة جودة ومعايير التدقيق في التضييق من فجوة التوقعات.

المبحث الأول: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية

في عالم متغير مليء بالتطورات العلمية والتكنولوجية تحاول أمواج الفساد السيطرة عليه للمزيد من الأرباح، وعلى الرغم من قوتها على أنها غير قادرة على تخطي حاجز الأخلاق، وفي إطار تطور مبادئ التحكم المؤسسي (الحاكمية–الحوكمة) الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عامي 1999–2004، تشهد معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAAS) الصادرة بواسطة المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) العديد من التغيرات والتطورات المتلاحقة من تأسيسه عام 1977[1] ،كما أنه ساهمت العولمة وتحرير التجارة والخدمات في البدأ بالتفكير في إيجاد قواعد وأصول ذات قبول واتفاق دولي لممارسة مهنة التدقيق الخارجي، مما أدى بذلك الى إصدار مجموعة من معايير التدقيق الدولة لتنير درب المدققين الخارجيين وترشدهم لتأدية مهامهم بجودة عالية ،بالإضافة الى جعل هذه المعايير ذات تطبيق عالمي، وبذلك سنتطرق الى كل من ماهية هذه المعايير، الاتحاد الدولي للمحاسبين وأهم مكاتب التدقيق العالمية.

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية

باعتبار أن معايير التدقيق الدولية يتم تطبيقها على مستوى العالم فإنها تمتاز بمجموعة من الخصائص والمميزات سنتطرق لها فيما يلي:

الفرع الأول: مفهوم المعايير الدولية للتدقيق

هي بمثابة مقاييس للأداء، يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية، أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة، لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل، بحيث تمثل مقياسا موحدا للأداء كما تعرف بأنها نموذج للأداء يتم وضعه نتيجة للعرف أو الاتفاق العام أو بواسطة المنظمات العلمية

---

[1]–أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة**، عمان، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع 2009، ص5.

للمهنة أو عن طريق التشريع أو التنظيمات الادارية نتيجة للملاحظات الطويلة والتجربة والبحث والاختبار أو التخطيط، وتعتبر قواعد أساسية للعمل بالنسبة للمجموعات التي تخضع لهذا التنظيم وهي بمثابة النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي، باعتبارها المقاييس التي تقيس مدى ارتقاء أداء مدقق الحسابات خارجي إلى مستوى الأداء المهني المتعارف عليه، كما أن لمعايير مهنة تدقيق الحسابات وظيفتين أساسيتين[1] :

-أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات تدقيق الحسابات لمختلف الجهات؛

-تعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي بعد القيام بعملية تدقيق الحسابات

كما يمكن اعتبار المعايير على أنها الأنماط التي يجب أن يحتذى بها المدقق أثناء أداءه لمهمته، و التي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها[2].

وبالتالي يمكن اعتبار معايير التدقيق الدولية بمثابة الطرق والمقاييس التي تساعد على القيام بمهمة التدقيق بجودة عالية، مع السماح و تسهيل عملية المراقبة والمتابعة لكل مرحلة من مراحلة المهمة و الوصول الى الأهداف المرجوة.

الفرع الثاني: خصائص المعايير الدولية للتدقيق

هناك مجموعة من الخصائص تتعلق بالمعايير الدولية للتدقيق يمكن حصرها فيما يلي :

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين، وإن كان لذلك ميزة تتمثل في التقليل من التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية؛

---

[1]-رأفت سلامة محمود و زملائه، **علم تدقيق الحسابات العملي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع – عمان 2011، ص ص 168-169

[2]- وليم توماس و ارسون هتكي، مرجع سبق ذكره ، ص 44.

– استخدمت اللجنة لفظ " إرشادات المراجعة الدولية " بدلا من" المعايير الدولية للمراجعة"، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام مختلف المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة؛

– تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق، ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها [1]؛

الفرع الثالث:أهمية معايير التدقيق الدولية

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير لتكون أداة لعمل المدقق، بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في إنجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، وقد كان لهذه المعايير أهمية بالغة لمهنة التدقيق تتمثل فيما يلي[2] :

–تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛

–تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها؛

---

[1]– سيد محمد، **تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة –دراسة آراء بعض المهنيين و الأكاديميين**، مذكرة ماجيستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علو التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة 2010، ص 66.

[2]–رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات–مدخل معاصر و فقا لمعايير التدقيق الدولية(الإطار النظري)**،الطبعة الأولى، دار وائل للنشر –عمان 2015،ص ص 103–104

–تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية؛

–تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور و مسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

المطلب الثاني: الهيئات المسئولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية

منذ أوائل الستينات و لأسباب كثيرة طرحت تساؤلات حول مهنة التدقيق في النشاط الاقتصادي و دورها في المجتمعات حيث طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار بليغة في المهنة وممارسيها، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور المدقق في المجتمع ونشطت الجمعيات والمعاهد والمنظمات المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية، وشكلت لجان خاصة من ذوي العلم والخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسا للأحكام المهنية المتفرقة، فقد قام علماء وخبراء في المهنة بدراسات مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية في محاولة للاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمرا سهلا وبقي التوفيق صعبا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة إلى أن خرجت الى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق وهي إحدى اللجان التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين[1]، وبالتالي سنتناول كل من الاتحاد الدولي للمحاسبين و اللجنة التابعة له المختصة بإصدار المعايير الدولية للتدقيق.

---

[1]– الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة**، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن 2010

الفرع الأول:الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

أولا: نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين

هناك العديد من المنظمات المهنية المحاسبية قد أسهمت بشكل كبير في تطوير الفكر والتطبيق المحاسبي، ويأتي على رأس هذه المنظمات معهد المحاسبين في إنجلترا أو ويلز الذي أسس عام 1880 والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي أسس 1887 و جمعية المحاسبة الأمريكية التي أسست 1916، ويعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين في الوقت الحالي أهم وأول منظمة عالمية تعني بشؤون مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي، كما سبق وجود الاتحاد الدولي للمحاسبين العديد من التنظيمات الدولية التي لعبت دورا أساسيا في وجوده، بداية من عام 1904 عندما عقد أول مؤتمر دولي للحسابات بهدف عام هو تبادل الأفكار والنقاشات بين المحاسبين من دول مختلفة، ثم جاء المؤتمر الدولي العاشر المنعقد في سيدني 1972 والذي كانت جهوده مثمرة اتجاه توحيد المعايير على المستوى العالمي، ففي هذا المؤتمر تم تشكيل اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة بهدف إجراء الدراسات الخاصة بأدبيات المهنة المحاسبية و التعليم و التدريب وكذا بناء منظمات محاسبية إقليميه وفي عام 1977 تم إلغاء اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة ليحل محلها الاتحاد الدولي للمحاسبين[1]،ويعتبر هذا الأخير مؤسسة قطاع خاص أنشأ عام 1977 في مؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني، ومقر الاتحاد الدولي للمحاسبين في نيويورك و يضم حاليا في عضويته مجامع مهنية تنتمي الى 80 دولة مختلفة ،كما يهدف الاتحاد الدولي للمحاسبين الى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي من خلال إصدار معايير دولية في التدقيق، المحاسبة الادارية وإرشادات أخلاقية وتشجيع التعليم

---

[1]–بحيدة أحمد، **مستقبل مهنتي المحاسبة و المراجعة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة–حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة انيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود و مالية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علو التسيير، جامعة الجزائر 03 لسنة 2018/2017،ص45.

والتطوير المحاسبي[1] ، ويضم الاتحاد الدولي للمحاسبين 109 عضوا وزميلا في 124 دولة حول العالم، إذ يمثل ما يقارب 2.5 مليون محاسب في القطاع العام و الصناعة والتجارة والتعليم، ومن أجل وضع معايير عالية الجودة للمصلحة العامة بطريقة شفافة وفعالة وكفؤة تم تأسيس مجموعة من المجالس تقوم بهذا الدور، كما يشار الى هذه المجالس مجتمعة بلجان نشاط الصالح العام، وتخضع هذه المجالس للمراقبة والإشراف من قبل مجلس الإشراف على الصالح العام وتتكون هذه المجالس مما يلي :

-مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي International Auditing And Assurance (IAASB) Standards Board

-مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي(International Accounting Education (IAESB Standards Board

-مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين(International Ethics Standards (IESBA Board

-مجلس معايير المحاسبة الدولية في (International Public Sector Accounting Standards) IPSASB القطاع العام

وتقوم هذه المجالس بإصدار البيانات التالية:

-قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين

-إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة

-المعايير الدولية لرقابة الجودة

---

[1]- جمعة حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** ،عمان ،المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين 2014،ص 4.

-معايير التعليم الدولية

-معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام[1]

ثانيا: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق

يتمثل دور الاتحاد في ترقية وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال النقاط التالية:

-يعتبر الاتحاد هو المتحدث باسم المهنة عالميا ويعبر عن سلسلة واسعة من المواضيع، حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك، وكذلك عن المواضيع التنظيمية المتعلقة بالتدقيق وإعداد التقارير المالية

- رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين هي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في كل أنحاء العالم ضمن معايير متوافقة قادرة على توفير خدمات ذات جودة عالية وثابتة للمصلحة العامة

-يظهر إسهام الاتحاد في تطوير المهنة من خلال إصداره لمعايير المراجعة ومعايير خدمات التأكيد، ومعايير رقابة الجودة وإضافة الى معايير التعليم المحاسبي الدولي ومعايير تتعلق بالأخلاق وما يمكن قوله عموما أن الاتحاد الدولي للمحاسبين قام بدور ريادي لقيادة تطوير مهنة المحاسبة من أجل تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي عبر الاقتصاديات، من خلال إصدار المعايير والإرشادات بواسطة مجالسه ولجانه المختلفة وترويج الجودة ودعم التوافق والتطبيق والتمثيل والاتصالات على نطاق عالمي، وذلك بهدف التأثير المباشر بدرجة عالية على المنظمات المهنية و التنظيمات الإقليمية والمنشآت وواضعي المعايير وبدرجة أقل على المنظمين والأفراد وبتأثير غير مباشر على المجتمع العالمي[2] .

---

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص3-4

[2]- بحيدة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص47

الفرع الثاني: لجنة ممارسات المراجعة الدولية (International Auditing (IAPC Practices Committee

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، على أن تسعى لتحقيق القبول التطوعي لتلك المعايير أو من قبل(IAPC) البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد وقد تتضمن اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية أعضاء من غير الممثلين في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية منذ سنة 1994 أعضاء من 13 دولة وهي:استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، الهند، السويد، انجلترا و الولايات المتحدة الأمريكية[1] .

أولا: إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير التدقيق الدولية:

حددت مقدمة معايير التدقيق الدولية إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير التدقيق الدولية كما يلي[2] :

-يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيليا عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصا لذلك، وتخول لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لنلك اللجنة المسؤولية الأولية عن إعداد مسودة المعيار

-تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة كل من الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار والمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء، وكذلك أية مقترحات تقدمها أي من المنظمات الدولية أو الإقليمية

---

[1]-صالحي محمد، **التدقيق الداخلي و دوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، الطبعة الأولى، عمان، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح) 2016، ص29.

[2]-سهام محمد السويدي، **دراسة تحليلية لمستقبل معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر-دراسة ميدانية**، الجزائر، الطبعة الأولى، الدار الجامعية 2011/2010، ص ص 22-23

المهتمة أو غيرها، ثم تقوم بإعداد مسودة المعيار وعرضها على لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لإقرارها؛

-بعد اعتماد مسودة المعيار بمعرفة اللجنة، يتم توزيعها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين و على المنظمات الدولية وغيرها من الجهات والشخصيات المهتمة بمعايير المراجعة الدولية، ويتم إعطاء مهلة كافية لاستلام ملاحظات تلك الجهات؛

-يتم دراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة بمعرفة لجنة تطبيقات المراجعة الدولية، حيث يتم تعديل مسودة المعيار إذا اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة بمعرفة اللجنة يتم إصدار المعيار و يصبح ساري المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار؛

-يشترط لاعتماد مسودة المعيار أو المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، بشرط ألا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

و بالتالي هناك بعض الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إصدار هذه المعايير كما يلي:

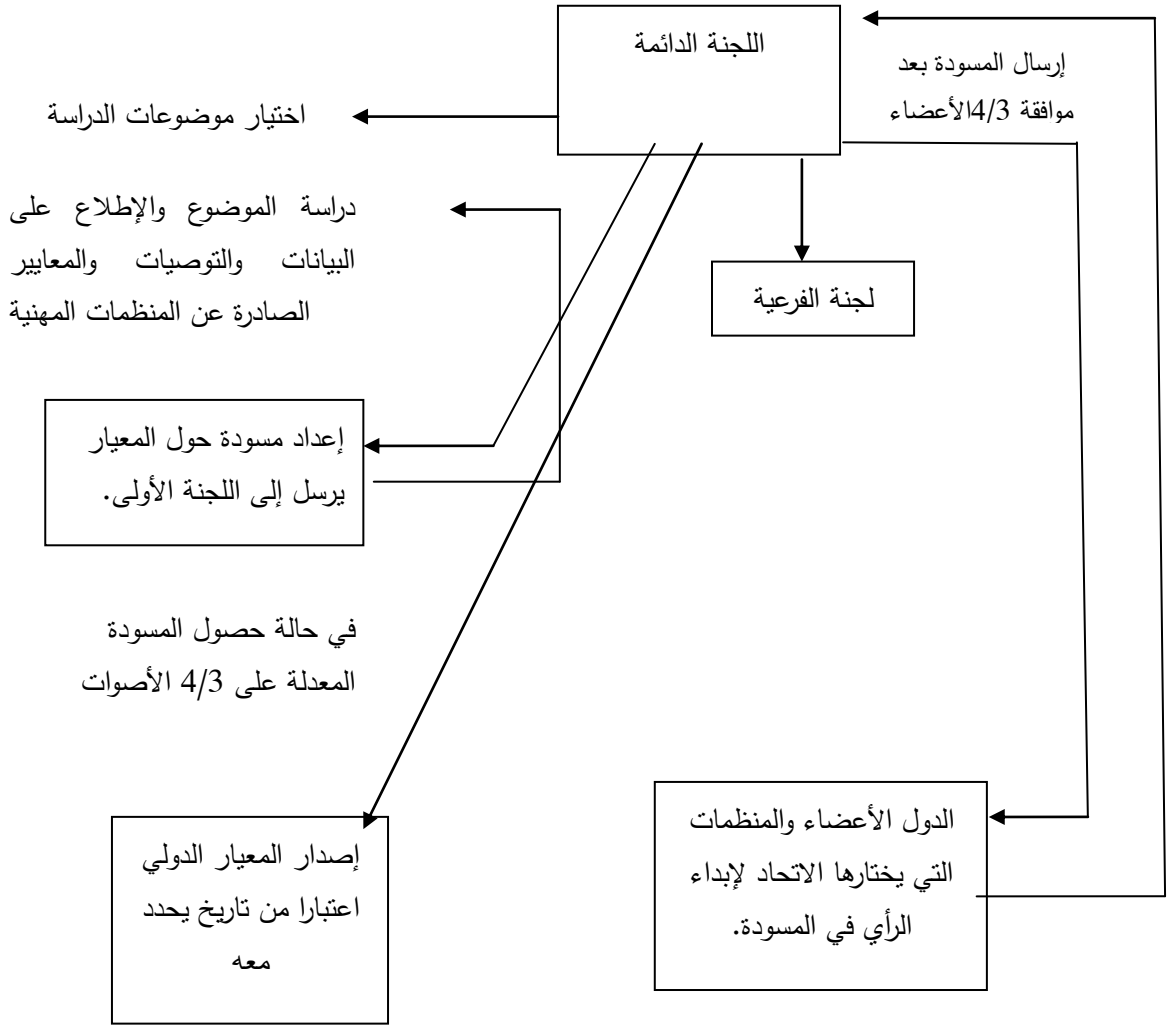
-أنه يجب مراعاة الاختلافات بين معايير المراجعة الوطنية من دولة لأخرى عند إصدار معايير المراجعة الدولية وأن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة المراجعة الدولية؛

-أن معايير المراجعة الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية، وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإجراءات الخاصة بها؛

-يمكن لمراقب الحسابات أن يقرر الخروج على معايير المراجعة الدولية في حالات معينة، طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة و أهداف المراجعة.

ومما سبق يمكن القول أن معايير المراجعة الدولية لا تعتبر معايير ملزمة حيث ليس لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين أية سلطة في فرض تلك المعايير

ولتوضيح هذه الإجراءات يمكن الاستعانة بالشكل التالي :



شكل رقم(2-1): إجراءات إصدار المعايير الدولية للتدقيق

المصدر: محمود السيد الناغي، "**دراسات في المعايير الدولية للمراجعة –تحليل واطار للتطبيق**–"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة،2000 ،ص 73

ثانيا: كيفية إصدار معايير التدقيق الدولية و هيكلتها

تصدر معايير المراجعة الدولية عن طريق لجنة تطبيقات المراجعة الدولية، وتشكل هذه اللجنة بمعرفة مجلس اتحاد المحاسبين الدولي حيث يختار المجلس الدول الممثلة في اللجنة بناءا على مدى أهمية إسهام كل دولة في أعمال اللجنة، بحيث تكون اللجنة ممثلة للمناطق الجغرافية المختلفة على المستوى العالمي ثم تقوم المنظمات المهنية المشاركة في الاتحاد من كل دولة باختيار ممثل

دولتها في اللجنة، بالإضافة الى اثنين من المستشارين الفنيين الذين يحق لهم حضور اجتماعات اللجنة، ولضمان الحصول على وجهات نظر متعددة ومشاركة غالبية الأعضاء باللجنة، ويدعم أعمال اللجنة مجموعة استشارية تضم في عضويتها منظمات عالمية رائدة كالبنك الدولي ولجنة معايير المحاسبة الدولية و لجنة بازل للإشراف على البنوك و غيرها[1] ،كما عقدت اللجنة أول اجتماع لها في مدينة نيويورك عام 1978، وفي 1979 أصدرت هذه اللجنة أول أدلة التدقيق الدولية الذي تناول هدف ونطاق تدقيق البيانات المالية والذي عدل في 1980،وفي عام 1987 أصدرت اللجنة 26 دليل من أدلة التدقيق الدولية، وفي عام 1989 أصدرت اللجنة دليل التدقيق الدولي رقم 27 الذي تناول فحص المعلومات المستقبلية، أما في عام 1991 أعادت اللجنة تصنيف التدقيق فضلا عن تغيير اسمها الى معايير التدقيق الدولية، وفي 1994 تم تسميتها معايير التدقيق الدولية والبيانات الدولية لمهنة التدقيق، وتجدر الاشارة الى أنه قبل 1994 كانت المعايير تصدر حسب تسلسلها ولكن بهذا التاريخ تم تبويب المعايير الى أبواب رئيسية أعطيت لها رموز لكل باب من هذه الأبواب، ومع بداية 2001 تم تغيير اسم اللجنة إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي. [2]

ويتمثل هدف المجلس في تحسين معايير المراجعة والتأكيد بالإضافة الى توحيد الممارسات عبر العالم ومن ثم يمكن تقوية ثقة الجمهور في مهنة المراجعة المالية وخدمة مصلحة الجمهور عن طريق :

---

[1]– سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 20–21

[2]– بحيدة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص43

–وضع معايير وإرشادات مراجعة ترتبط بعمليات مراجعة القوائم المالية ذات جودة مرتفعة بحيث تكون مقبولة للمستثمرين والمراجعين ومنظمي سوق الأوراق المالية والمؤسسات المالية بالإضافة الى أصحاب المصالح الرئيسيين عبر دول العالم ؛

–وضع معايير وإرشادات ذات جودة مرتفعة للأنواع الأخرى من خدمات التأكد سواء عن أمور مالية أو غير مالية؛

–وضع معايير وإرشادات عن الخدمات الأخرى ذات الصلة؛

–وضع معايير للرقابة على الجودة التي تغطي نطاق الخدمات التي يتم تناولها عن طريق المجلس؛

–نشر وثائق أخرى عن مسائل تتعلق بالمراجعة و التأكد ومن ثم يتم زيادة تفهم الجمهور لأدوار و مسؤوليات المراجعين المهنيين ومقدمي خدمات التأكد[1].

وقد أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد مجموعات عديدة من المعايير التي يتعين تطبيقها على خدمات المراجعة والتأكد الدولية، تتضمن تلك المعايير كل من المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية معا مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات، وقد أصدر المجلس ما يلي:

–المعايير الدولية للتدقيق(**ISAs**) و التي يتعين تطبيقها عن طريق المدققين عند التقرير عن المعلومات المالية التاريخية

–معايير دولية عن خدمات التأكد(IAASEs) وهي معايير يتعين تطبيقها عن طريق المحاسبين المزاولين لخدمات التأكد مع معلومات بخلاف المعلومات المالية التاريخية؛

---

[1]–أمين السيد أحمد لطفي ،**المحاسبة و المراجعة الدولية**، الاسكندرية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية 2010،ص420

–معايير دولية عن رقابة الجودة (ISQCs) ويتم تطبيقها على كافة الخدمات التي تخضع الى المجلس؛

–معايير دولية عن الخدمات ذات الصلة(ISRSs) ؛

–معايير دولية عن مهام الفحص(ISREs) والتي يتم تطبيقها على فحص المعلومات المالية التاريخية[1].

و تتمثل هيكلة معايير التدقيق الدولية من خلال الجدول التالي :

[1]– سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 21–22

الجدول رقم (2-1):اصدارات مجلس معايير التدقيق و التأكد الدولي

رقم المعيار	موضوع المعيار
299-200	**المجموعة الأولى :المبادئ العامة و المسؤوليات**
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل والقّيام بالتدقيق طبقا لمعايير التدقيق
210	الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
230	توثيق أعمال التدقيق
240	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية
250	مراعات الأنظمة و اللوائح عند تدقيق القوائم المالية
260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة و الادارة
399-300	**التخطيط و تقييم المخاطر**
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
315	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري و و تقديرها من خلال فهم المنشأة و بيئتها
320	الأهمية النسبية عند تخطيط و تنفيذ التدقيق
330	استجابات المدقق للمخاطر القدرة
402	اعتبارات المدقق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية
450	تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال التدقيق
599-500	**أدلة التدقيق**
500	أدلة التدقيق
501	أدلة التدقيق-اعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية
510	إرتباطات التدقيق لأول مرة-الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	العينات في التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة و الإفصاحات ذات العلاقة
550	الأطراف ذات العلاقة

560	الأحداث اللاحقة
570	الإستمرارية
580	الإفادات المكتوبة
600-799	**تقارير التدقيق و نتائجها و الاستفادة من عمل الأخرين**
600	اعتبارات خاصة-عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة
610	استخدام عمل المدققين الداخليين
620	استخدام عمل خبير المدقق
700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية
701	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
706	فقرات لفت انتباهه وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق المستقل
710	المعلومات المقارنة-الأرقام المقابلة و القوائم المالية المقارنة
720	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى
800-899	**المجالات المتخصصة**
800	اعتبارات خاصة-عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقا لأطر ذات غرض خاص
805	اعتبارات خاصة-عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية
810	ارتباطات لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة

Sourse :International Federation of Accountants(IFAC),handbook of international quality control,auditin,review,other assurance ,and related services pronouncements , edition 2018, volume 1,p 77-1009

المطلب الثالث: مكاتب التدقيق الدولية الكبرى

شهدت مكاتب التدقيق العالمية الكبرى عدة تطورات، حيث أنه سنة 1980 م كانت هناك ثمانية مكاتب دولية، ولكن أصبح هناك ستة مكاتب سنة 1988 م وذلك بسبب اندماج شركتي (Deloitte Haskins) و(Sells merged) مع شركة (Touche Ross)، ثم تقلصت هذه المكاتب الى خمسة مكاتب عالمية لسنة 1998 م، ونتيجة إفلاس وتصفية شركة (Arthur Andersen) أصبح

عدد المكاتب العالمية للتدقيق هو أربعة مكاتب (Big Four) منذ سنة 2002،و بالتالي أدى هذا التركيز والاندماج الى انخفاض المنافسة[1]، ويمكن حصر المنهجيات المتبعة وأعضاء فريق العمل المهنيين في كل مكتب من هذه المكاتب كما يلي :

الفرع الأول : المنهجيات الحديثة المتبعة من طرف مكاتب التدقيق الدولية الكبرى

حيث أنه كل مكتب من مكاتب التدقيق الدولية له طريقته في تأدية الخدمات، ولكن على الرغم من ذلك فإنه هناك أوجه من التقارب فيما يخص هدف كل مكتب من هذه المكاتب، وبذلك يمكن حصر المنهجيات الحديثة كل مكتب من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (2-2):المنهجيات الحديثة لمكاتب التدقيق الكبرى

البيان	KPMG	Deloitte& Touche	Anderson Arthur	Ernest &Young
النشأة	تأسس عام 1891م، ومقره لندن	أسس عام 1845م في لندن، مؤخرا قام بالاندماج مع مكتب تنش ليأخذ المكتب الاسم الجديد، وهي مؤسسة سويسرية مقرها الرئيسي الولايات المتحدة الأمريكية	أسس في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1913م، وقد انهار عام 2002	أسس Youngفي شيكاغو عام 1894م بواسطة محاسب اسكتلندي، اندمج مؤخر مع مكتب Ernest ليكونا معا مكتب مقره Ernest &Young لندن.
المنهجية الجديدة المستحدثة	استحدث ما يسمى بقياس النشاط التجاري و هذا بهدف جعل عمليات المؤسسة محل التدقيق أكثر كفاءة وفعالية وقدرة على التكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية	النهج الجديد لهذا المكتب يكمن في إعادة هندسة الأعمال التجارية، وتتمثل هذه الأخيرة في إحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم	المساهمة في خلق فرص جديدة لتقديم أفكار للمؤسسة محل التدقيق والتي من شأنها تؤدي إلى تحسين الأداء المستقبلي لها.	استحدث ما يسمى بالتدقيق المبتكر Audit Innovation والذي يتمثل في مجموعة العمليات المستمرة لتحديث إجراءات تدقيق الحسابات التقليدي

[1]-خليدة عابي، تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد الرابع 2011،ص228

		المستخدمة في أعمال المؤسسة محل التدقيق بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المؤسسة.		
الكيفية التي من خلالها يتم تحقيق المنهجية الجديدة المستحدثة	-تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات، والذي يتم من خلال تدقيق جميع أعمال المؤسسة محل التدقيق وإستراتيجيتها؛ -مقارنة أداء المؤسسة محل التدقيق مع أداء منافسيها ؛ -التركيز على مخاطر الأعمال والأنشطة التي تمارسها المؤسسة؛ -يقوم بقياس الأعمال التجارية من خلال خمسة مراحل هي: القيام بإجراء تحليل إستراتيجي وتقييم المخاطر بشكل عام، القيام بتحليل النشاط التجاري، عملية تقييم المخاطر، قياس النشاط التجاري، التطوير المستمر	يستخدم هذا المكتب أنظمة للحاسوب تشمل على مجموعة متطورة من البرامج الإلكترونية منها: نظام التدقيق2/ (audit system /2) أسلوب دعم التدقيق الذكي Smart Audit Support (SAS) تحديد المخاطر المرتبطة بالمؤسسة وإجراءات التدقيق	التركيز على مخاطر الأعمال وعمليات الأنشطة التجارية للمؤسسة محل التدقيق	تصميم وتبني أسلوب يقدم أفكار أكثر وحلول ونتائج تساعد في تحقيق مميزات مالية وعملية وتنافسية للمؤسسة محل التدقيق؛ -تقييم المخاطر المحتملة التي قد تواجهها المؤسسة محل التدقيق؛ -التأكد من مدى انسجام أنشطة هذه المؤسسة ونظمها المحاسبية والرقابية مع إستراتيجيتها وأهدافها الموضوعة
أهداف التدقيق في ظل هذه المنهجيات	-اعتبار التدقيق أداة لتحسين أداء المؤسسة وهذا من خلال نتائجه التي تعكس احتياجات الإدارة، بمعنى أن المدقق أصبح يشارك إدارة المؤسسة في إحداث تطور بأداء المؤسسة محل التدقيق وهذا من خلال المشاركة في تقييم أدائها وعملها، وإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات والأفكار والاقتراحات تساعدها على اتخاذ القرارات الهامة، بالإضافة الى إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية التي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق			

المصدر: بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة"المعمل الجزائري الجديد للمصبرات"NCA-Rouiba"**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،2011/2010، ص ص 141-142

الفرع الثاني: أعضاء فريق العمل المهنيين لمكاتب المراجعة الدولية

تتخذ مكاتب المحاسبة والمراجعة متعددة الجنسية شكل تنظيمي يتمثل في شركات التضامن أو شركات المساهمة المهنية أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وتختلف الأشكال القانونية في العالم بين الدول وكذلك بين مؤسسات المراجعة، حيث يقوم الشركاء بتعيين أعضاء فريق عمل لمساعدم في أداء عملهم، حيث يتضمن الشكل الهرمي التنظيمي في مكاتب المراجعة الدولية كل من الشركاء، المديرين، والمراجعين الأوائل المشرفين، المراجعين المسؤولين والمحاسبين التنفيذيين أو المساعدين تحت التمرين، حيث أنه يتمثل دور كل طرف فيما يلي [1]:

أولا:المساعدون تحت التمرين

تتمثل الوظيفة الأولى عندما يبدأ أي فرد في الدخول لمهنة المحاسبة العامة في المحاسبة التنفيذية والتي يطلق عليها كذلك المحاسب تحت التمرين أو المحاسب المساعد، ويؤدون في الغالب مهام المراجعة الأكثر تفصيلية وروتينية.

ثانيا: المحاسبون الأوائل أو المشرفون

المحاسبون الأوائل عادة تكون لهم عامين أو أكثر من الخبرة في مجال المراجعة، ويتحملون مسؤولية العمل الميداني لعملية المراجعة، حيث يقومون بعملية تخطيط عملية المراجعة وعن أداء تكليف المراجعة عند موقع أعمال الزبون، وقد يقوم بالتخطيط والإشراف على عملية المراجعة الأكثر تعقيدا الشريك أو المدير، كما يقوم المراجع الأول بالإشراف على عمل أعضاء فريق المراجعة وفحص أوراق العمل والموازنات الزمنية والمساعدة في إعداد مسودة تقرير المراجعة، ويتابع المراجع الأول بشكل مستمر ساعات عمل أعضاء فريق المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية

---

[1]–ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية–دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علو التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف2017/2016،ص ص 147–148

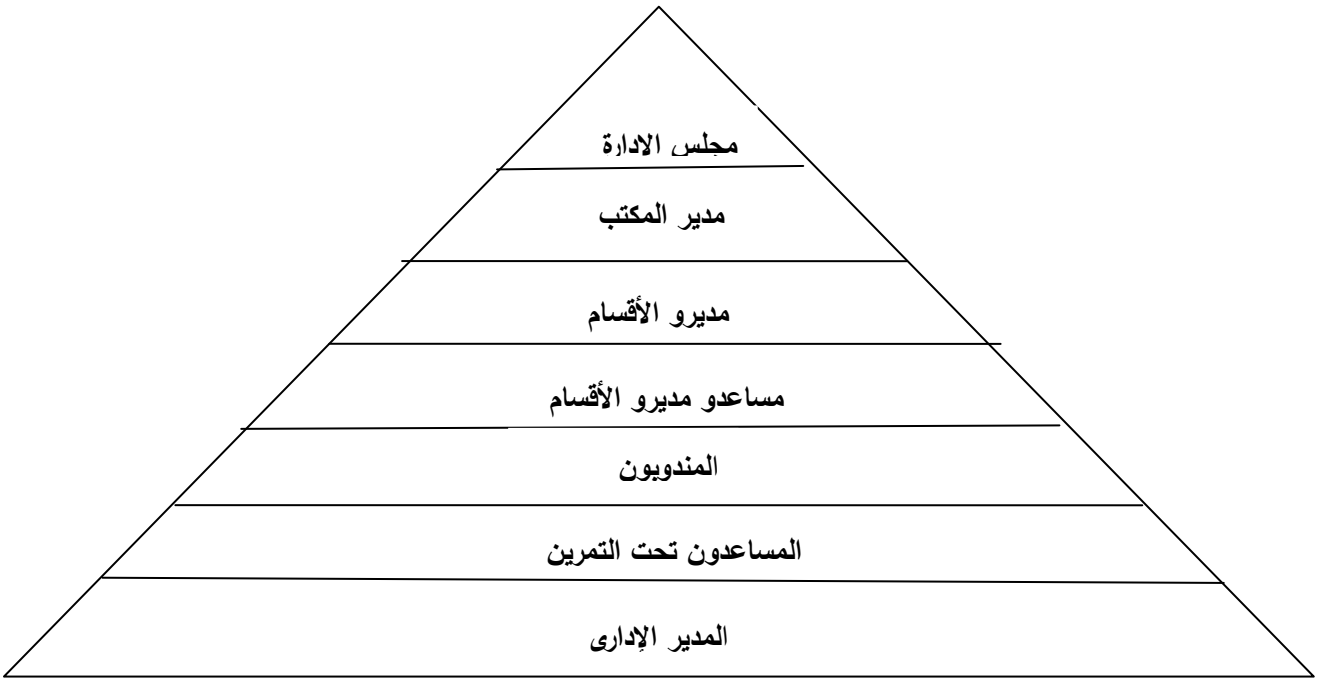
للعمل الميداني في كل مرحلة من عمليات الفحص، ويتم فحص كل ذلك و الموافقة عليه من طرف المدير أو الشريك.

ثالثا: المديرون

حتى يصبح المراجع مديرا يتعين عليه الحصول على خمس سنوات على الأقل من الخبرة في ميدان المراجعة، بالإضافة إلى الحصول على معرفة واسعة وحديثة لمعايير المحاسبة والمراجعة والقوانين الحكومية والضريبية، حيث يشرف المدير على عملية المراجعة التي يقوم بها المراجعون الأوائل من خلال مساعدتهم في تخطيط برنامج المراجعة وفحص أوراق العمل دوريا بالإضافة إلى تزويدهم بالإرشادات الأخرى اللازمة، ويعتبر المدير مسئولا عن تحديد إجراءات المراجعة الضرورية وتطبيقها والاحتفاظ بمعايير موحدة للعمل الميداني.

رابعا:الشركاء

يمثل الشركاء أصحاب أو ملاك مؤسسة المراجعة، ولهم ارتباط كبير بأعمال تخطيط المراجعة وتقييم نتائجها وتحديد الرأي في المراجعة، ويفوض الشركاء الكثير من الأعمال إلى المديرين والمراجعين الأوائل ذوي الخبرة كلما كان ذلك ممكنا ويقوم الشركاء أيضا بالاحتفاظ بالعقود مع الزبائن وحسم أي جدال يمكن أن يحدث مع حضور اجتماعات الجمعية العامة للشركة موضوع المراجعة والإجابة على كل الاستفسارات المتعلقة بالقوائم المالية المرتبطة بتقرير المراجعة، كما يقوم الشركاء بتعيين أعضاء العمل الجدد وفحص أوراق عمل المراجعة، والإشراف على فريق عمل المراجعة وتوقيع تقارير المراجعة، وقد يتخصص الشركاء في مجالات متخصصة في صناعات خاصة، وبصفة عامة الشريك هو الشخص الذي يجب أن يتخذ القرارات النهائية المرتبطة بأحكام المراجعة وغيرها من الخدمات المهنية للمكتب، ويمكن تبيان الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم(2-2): الهيكل التنظيمي لمكاتب التدقيق

المصدر: أحمد الطميزي، **تدقيق الحسابات**، بيروت ،لبنان، دار التقدم العلمي 2009،ص117

المبحث الثاني :الدليل الأخلاقي و السلوك المهني لمهنة التدقيق الخارجي ومتطلبات الخبرة و التعليم للمدققين

إن أي تجمع مهني يقوم بتقديم خدماته إلى المجتمع،لا بد أن يحوز على ثقة من يخدمهم إذا أراد النجاح والتطور، كما يجب أن يؤكد أعضاء أي مجتمع مهني بأنهم أهل للثقة من قبل المجتمع، وذلك من خلال سلوكياتهم ونوعية الخدمات التي يقومون بها، ونظرا لأن التجمع المهني يتألف من عدد كبير من الأعضاء المهنيين والذين تتفاوت قدراتهم العلمية ومؤهلاتهم العلمية، فإن ثقة المجتمع بهم و بخدماتهم تكون غير متينة إذا ما غابت المعايير والأسس المتمثلة في آداب وسلوك المهنة، أو كما يطلق عليها أخلاق المهنة والتي تحدد الواجبات والمسؤوليات المهنية والتي يجب أن يلتزم بها أعضاؤها، والتدقيق كمهنة لا تستثنى من ذلك، فمعظم مجمعات المدققين في كثير من الدول تضع دستورا لها يبين سلوك وآداب المهنة والذي يشار له أحيانا بقانون شرف

المهنة[1]،كما أنه يجب الحصول على مستوى معين من التعليم و الخبرة المهنية من أجل ممارسة مهنة التدقيق الخارجي ، وبالتالي سنتطرق في هذا المبحث الى كل من مفاهيم عامة حول سلوكيات المهنة و دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في كل من المطلب الأول و الثاني، أما المطلب الثالث خصص لمتطلبات التعليم و الخبرة الخاصة بالاتحاد الدولي للمحاسبين.

المطلب الاول : مفاهيم عامة حول آداب وسلوكيات المهنة

تتمثل مختلف المفاهيم المتعلقة بأخلاقيات وسلوكيات المهنة فيما يلي :

الفرع الأول: تعريف آداب و سلوك المهنة

تعتبر كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر و الواجبات الأخلاقية، وتنطوي الآداب و السلوك ضمنيا على اختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ، ويعتبر محور الأخلاقيات الركيزة في وضع قواعد ومقاييس أو معايير الصواب، و بالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة، كما يحدد القانون المدني أبعاد الخطأ والصواب في المجتمعات، وفي نطاق هذه الأبعاد يضع الأفراد دليل أخلاق مكتوب أو غير مكتوب يلزم أعضاء مجموعة معينة من بإتباع معايير تتفوق على تلك التي ينص عليها القانون المدني، وتتناول هذه الأدلة سلوك التعامل مع الآخرين و سبل كبح رغباتنا الأنانية، وتمثل هذه التصرفات حجر الأساس لمفهوم الآداب و السلوك، ولذلك تمثل هذه الأخيرة قيود تفرضها المهنة على نفسها وتلزم أعضائها بإتباعها، كما قد يضع كل عضو من أعضاء المهنة لنفسه معايير خلقية وسلوكيات تتفوق على المعايير التي وضعتها المهنة

[1]–زاهر عاصف سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع–عمان 2009، ص 161

لأعضائها،إلا أن هذه الأخيرة تكون بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك والتصرفات التي يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة[1].

الفرع الثاني: أنواع قواعد السلوك المهني

تتعدد أنواع قواعد السلوك المهني تبعا للزاوية التي ينظر منها الى هذه القواعد، وتتمثل هذه الأنواع فيما يلي [2]:

أولا: من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها: ويمكن أن نجد نوعين متباينين هما:

1-قواعد قانونية: والمقصود بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، و تلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات

2-قواعد تنظيميه: والمقصود بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات و معاهد و جمعيات لحث أعضائها على التمسك بآداب وقواعد سلوك المهنة، ومثال ذلك القواعد الصادرة عن جمعية مدققي الحسابات الأردنيين .

ثانيا :من حيث شكل صدورها و وسيلة إثباتها: ويوجد هنا نوعين متميزين هما كما يلي :

1-قواعد مكتوبة: وهي تلك المثبتة كتابة سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أم السلطة التنفيذية في البلد أم كانت نشرات من منظمات مهنية.

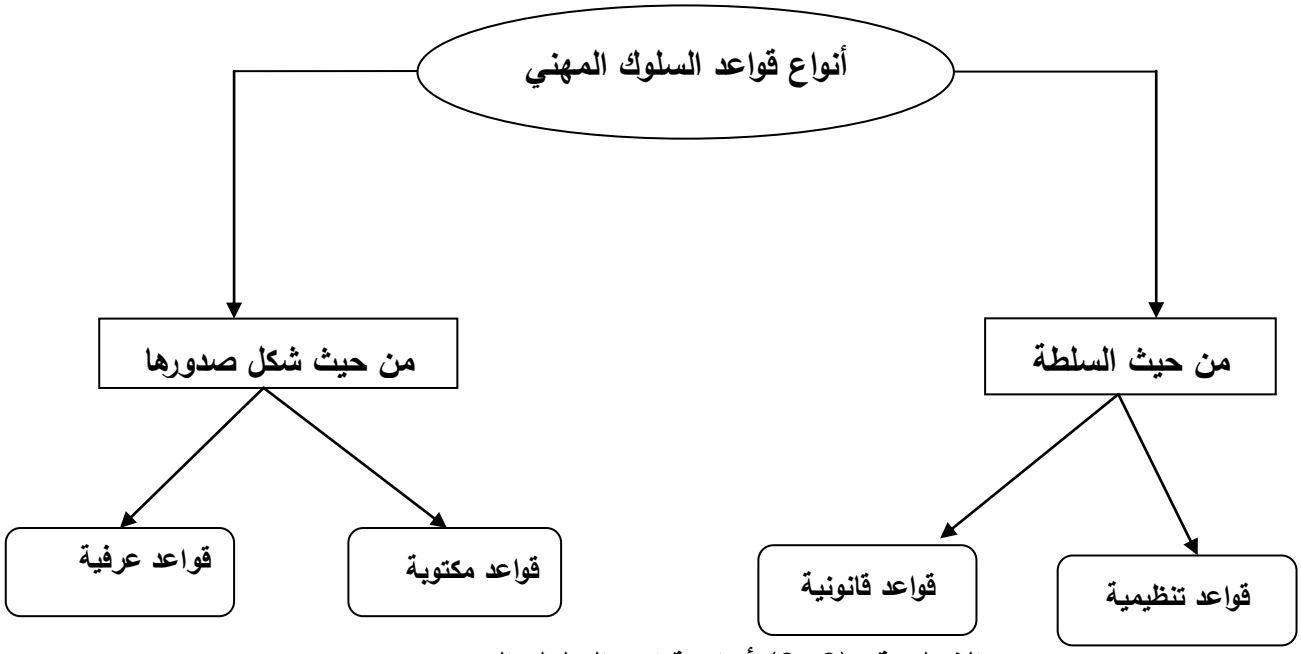
2-قواعد عرفية: والمقصود بها تلك القواعد و المبادئ التي يتعارف عليها المدققون والمحاسبون و يلتزمون بإتباعها والتمسك بها وإحترامها، ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي

---

[1]- وليم توماس و ارسون هتكي، مرجع سبق ذكره ،ص 164

[2]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص74

يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون ما حاجة الى إصدارها في وثيقة كتابية، ويمكن توضيح مختلف هذه الأنواع من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (2-3):أنواع قواعد السلوك المهني

المصدر:من إعداد الطالب بناءا على معطيات خالد أمين عبد الله

الفرع الثالث: أهداف قواعد السلوك المهني

تتمثل أهداف قواعد السلوك المهني فيما يلي[1] :

– رفع جودة مهنة تدقيق الحسابات والمحافظة على كرامتها، وتدعيم التقدم الذي أحرزته هذه المهنة بين غيرها من المهن الأخرى.

– تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين، و رعاية مصالحهم المادية والمعنوية والأدبية.

– تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملي للمدقق وحياده في عمله، والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة.

[1]–محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع – عمان 2009، ص 111

– بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المدققين، من العملاء وغيرهم من الطوائف والفئات المتعددة، وذلك من خلال قيام المدققين بالالتزام بمعايير المهنة الفنية والمحافظة عليها في مستوى رفيع.

المطلب الثاني:دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلا للسلوك الأخلاقي في عام 1990 و عدل عدة مرات، و بالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات، ما يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمرا لا مفر منه وقد انطلق الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية وقوة نظام الإعلام المعاصر وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ويهدف الى تعزيز الوجود للمهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي ولعل المرونة التي اتسم بها هذا الدليل جعل مسألة التباين أقل أهمية [1]،وبذلك قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير الأخلاق الدولي(IESB) International Ethics Standard Board لوضع وإصدار معايير أخلاقية عالية الجودة فيما يخص مهنة المحاسبة والتدقيق لاستخدامها في مختلف أرجاء الوطن، ويتمثل هذا الدليل فيما يلي :

[1]– حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح و عصام نعمة قريط، مرجع سبق ذكره، ص 85

الفرع الأول: محتوى دليل و قواعد السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين طالباً من المحاسبين مراعاتها عند أداء مهامهم ما لم يمنع القانون أو التشريعات المحلية الامتثال لجزء من هذه القواعد، وقد قسمت هذه القواعد إلى ثلاثة أجزاء [1]:

– جزء يوضح المبادئ الأساسية لقواعد السلوك الأخلاقي لكافة المحاسبين المهنيين في مختلف قطاعات العمل، والتهديدات التي قد تواجههم وكيفية التعامل معها

– جزء آخر يقدم تفصيلات واعتبارات إضافية خاصة بالمحاسب المهني في القطاع العام (الذي يقدم خدمات التأكيد كالتدقيق ويشار إليه بالمدقق)

– الجزء الأخير يقدم تفصيلات واعتبارات إضافية خاصة بالمحاسب المهني في قطاع الأعمال (الذي يقدم خدمات المحاسبة بمختلف فروعها كموظف لدى المنشأة و يشار إليه بالمحاسب)

الفرع الثاني: المتطلبات الأخلاقية و قواعد السلوك المهني للمدققين الخارجيين

تتمثل المتطلبات الأخلاقية الخاصة بالمدققين الخارجيين فيما يلي :

أولا: الأمانة

على المدققين أن يلتزمو بما يلي [2]:

–يؤدوا أعمالهم بنزاهة و حرص وشعور بالمسؤولية

---

[1]–جمال الطرايرة، **منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين–عمان 2013،ص5

[2]–تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المنهاج للنشر و التوزيع – عمان 2017،ص24.

-أن يلتزموا بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم وفقا للقوانين المعمول بها وأصول المهنة.

-ألا يتعمدوا أن يكونوا طرفا في أي نشاط غير مشروع أو يقوموا بأي أفعال أو تصرفات تسيئ إلى المهنة

-أن يراعوا ويسهموا في تحقيق الأهداف المشروعة والسليمة للمؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها

ثانيا: الموضوعية والاستقلالية

المهني مسؤول عن حماية استقلاليته في الظاهر والباطن فلا يضع نفسه في مواقف قد تؤثر على حياده أو قد تدفعه إلى التحيز أو البعد عن العدل أو الوقوع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية حكمه المهني، وعليه ألا يقدم أي معلومات على غير حقيقته[1] ،كما أنه يعتبر من الضروري تمتع المدقق بالاستقلال عند إبداء الرأي عن القوائم المالية للمشروع، فعلى سبيل المثال فإن الأمور التالية تضعف من هذا الاستقلال خلال فترة محل الفحص أو خلال فترة إعداد التقرير يكون للمدقق مصالح مادية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة داخل المشروع أو يكون له استثمارات في أسهم و غيرها[2].

---

[1]-كداتسة عائشة، **أثر تطبيق معايير المحاسبة المالية الإسلامية على قائمة المركز المالي للمؤسسات المصرفية-دراسة حالة بنك البركة الجزائري**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة البليدة-02-2017/2016،ص112

2-أحمد علي أحمد فقير، **محاضرة في المراجعة** ،السودان، جامعة واد النيل التعليم المفتوح و الانتساب 2012،كلية التجارة و إدارة الأعمال،ص43

وبالتالي يمكن القول أنه تعتبر استقلالية المدقق الحجر الأساس لبناء شخصية المدقق، حيث نجد أن معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها تؤكد بأن المدقق يجب أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره في كل ما يتعلق بعملية التدقيق[1]

ثالثا: الكفاءة المهنية و العناية اللازمة

يجب أن يؤدي المحاسب الخدمات المهنية (كمحاسب أو كمدقق) بشكل مستمر بكل اجتهاد وعناية وكفاءة بشكل يضمن حصول صاحب العمل أو العميل على خدمات مهنية عالية الجودة، وهذا يتطلب تطبيق المعرفة والمهارة المهنية بشكل صحيح. وتقسم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين كما يلي[2] :

-**الحصول على الكفاءة المهنية :** حيث أن بلوغ الكفاءة المهنية يتطلب مستوى عالي من الثقافة وتعليم أكاديمي ومهني متخصص في الموضوعات المتعلقة بالمهنة، ثم الخبرة العملية.

-**المحافظة على الكفاءة المهنية** :تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية المتابعة المستمرة للتطورات المهنية في مهنة المحاسبة والتدقيق والحقول ذات العلاقة، بما في ذلك الإصدارات المحلية والدولية. ويتضمن ذلك مسؤولية المحاسب المهني أن يتبنى برنامجاً خاصاً مصمماً لضمان متابعة التطورات المهنية وإيصالها بشكل منظم للمحاسبين الذين يعملون تحت سلطته.

1- زاهر عاصف سواد، مرجع سبق ذكره ، ص 162

2- جمال الطرايرة، مرجع سبق ذكره ،ص6

رابعا: السرية

ينبغي على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء واجباته المهنية، و يجب أن لا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات من دون تفويض صحيح و محدد أو يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها[1].

خامسا: لسلوك المهني

يجب على المدقق أن يتصف بالصفات الجيدة التي تنادي بها المنظمات المهنية، ويتجنب كل التصرفات التي قد تسيئ الى سمعته وشرف المهنة.

الفرع الثالث :تهديدات المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي و الاجراءات الوقائية

تتمثل كل من المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي و الاجراءات الوقائية فيما يلي:

أولا: تهديدات المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

لقد أكد المجلس على أنه يمكن أن تؤدي الظروف التي يعمل المحاسبون المهنيون في ظلها إلى نشوء تهديدات محددة للالتزام بالمبادئ الأساسية وكذلك القواعد، ولذا يجب على المحاسب المهني تحديد تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية وتقييمها ومواجهتها، وتتضمن التهديدات بشكل عام ما يلي:[2]

---

[1]– حسين يوسف قاضي ، حسين أحمد دحدوح وعصام نعمة ،مرجع سبق ذكره، ص 87

[2]– أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ،ص 79

1-تهديدات المصلحة الشخصية: التي يمكن أن تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين

2-تهديدات المراجعة الذاتية: التي يمكن أن تحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة التقييم من قبل المحاسب المهني المسئول عن ذلك الحكم.

3-تهديدات التأييد: التي يمكن أن تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تقويض الموضوعية اللاحقة.

4-تهديدات التآلف: التي يمكن أن تحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفا تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.

5-تهديدات المضايقة: التي يمكن أن تحدث عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

ثانيا:الاجراءات الوقائية

يجب على المدقق تحديد إمكانية وجود أي من التهديدات السابقة قبل وخلال تنفيذ عملية التدقيق والعمل على تجنبها أو تقليصها لمستوى مقبول بحيث لا تؤثر على حكمه المهني، أو أن يقوم برفض المهمة أو إلغاءها إذا لم يتمكن من ذلك، وتقسم الإجراءات الوقائية للتعامل مع هذه التهديدات إلى ما يلي[1] :

1-الإجراءات الوقائية التي تتضمنها المتطلبات المهنية أو التشريعية أو الأنظمة :

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة اللازمة لمزاولة مهنة التدقيق

-متطلبات التطوير المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة

[1]- جمال الطرايرة، مرجع سبق ذكره ،ص10-11

-أنظمة الحوكمة

-المعايير المهنية لأداء المهمة

- آليات المراقبة والتأديب التي تتضمنها المهنة والأنظمة

- مراجعة طرف ثالث للإجراءات والنتائج التي يصل إليها المدقق

2-الإجراءات الوقائية في بيئة العمل: وتقسم إلى:

أ- الإجراءات الوقائية في بيئة وأنظمة عميل التدقيق و التي قد تتضمن بيئة العميل أحياناً إجراءات وقائية مساعدة للمدقق في تقليص التهديدات إلى مستوى مقبول، مثل:

-وجود موظفين أكفاء وبخبرات عالية؛

- ٍ متانة أنظمة وإجراءات العمل الداخلية التي تضمن جودة الأداء وفقاً لمعايير الأداء لدى القطاع وسلامة عملية اتخاذ القرارات غير أنه لا يمكن للمدقق الاعتماد على هذه الإجراءات الوقائية فقط في تقليص التهديدات.

ب- الإجراءات الوقائية على مستوى بيئة العمل في شركة التدقيق، وتتضمن:

-مدى تركيز إدارة شركة التدقيق على الالتزام بالمبادئ الأساسية؛

- سياسات وإجراءات تطبيق ومراقبة جودة تنفيذ المهام وعمليات التدقيق؛

-وضع سياسات توضح كيفية تحديد التهديدات للمبادئ الأساسية ودرجتها والإجراءات الوقائية لتقليصها إلى حد مقبول أو رفض المهمة؛

- وجود سياسات وإجراءات داخلية تتطلب الالتزام بالمبادئ الأساسية؛

- وجود سياسات وإجراءات تمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين شركة التدقيق أو أعضاء فريق التدقيق والعملاء؛

- سياسات وإجراءات لمراقبة وإدارة الإيرادات لتجنب الاعتماد على إيرادات من عميل واحد .

–وجود فرق عمل للخدمات غير التدقيق مستقلة عن فرق عمل التدقيق للعملاء؛

–سياسات وإجراءات منع الآخرين من موظفي شركة التدقيق من التدخل أو التأثير غير المقبول على نتائج التدقيق؛

– ضمان إيصال سياسات وإجراءات الشركة لكافة الموظفين في الوقت المناسب؛

– وجود سياسات وإجراءات لتشجيع الموظفين على إيصال أية تهديدات لإدارة شركة التدقيق؛

–تحديد شخص مسؤول عن متابعة ومراقبة التزام كافة الموظفين بنظام الجودة وسياسات العمل في شركة التدقيق؛

-وجود نظام عقوبات لضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات.

ج–**الإجراءات الوقائية في شركة التدقيق على مستوى عملية التدقيق**، وتتضمن:

– قيام مدقق ليس عضواً في فريق التدقيق بمراجعة العمل المنجز من فريق التدقيق؛

– استشارة أطراف خارجية خبيرة مستقلة كالهيئات المهنية أو شركات تدقيق أخرى؛

–مناقشة المسائل الأخلاقية وطبيعة الخدمات المقدمة والأتعاب المتوقعة مع المكلفون بالحوكمة لدى العميل؛

– إشراك شركة تدقيق أخرى في إنجاز أو إعادة إنجاز جزء من عملية التدقيق؛

– التناوب والتدوير في أعضاء فريق التدقيق.

المطلب الثالث: متطلبات التعليم و الخبرة للإتحاد الدولي للمحاسبين

كباقي المهن، تختلف أعداد المدققين عبر دول العالم من دولة لأخرى ، كما أن الحاجة إلى المدققين تختلف هي الأخرى ، فقد يتزايد الطلب عليهم في البلدان التي بها معدلات نمو اقتصادي بشكل متسارع ، وهو ما قد لا يقابله نفس الزيادة من الخريجين وكذا المدققين المتربصين، ما قد يطرح إمكانية انتقال المدققين من البلدان التي بها فائض نسبيا إلى البلاد التي تحتاج مدققين، فقد

تسمح بعض البلدان للمدققين الأجانب بممارسة أعمال التدقيق على أراضيها وفقا لعدة أسباب، كان تدخل ضمن اتفاقيات ثنائية، أو بحكم تماثل العادات والتقاليد والأغراض، أو قد يعود ذلك لمبدأ المعاملة بالمثل...الخ ، وكل هذه أمور ايجابية لتوسيع نطاق التدقيق الدولي،وفي كل الحالات فان المدقق الطالب للترخيص يخضع لتقييم يشمل بعض الجوانب التي تؤهله للقيام بهذه المهمة، ما يزيد من حجم الثقة في النتائج الصادرة عنه، إلا أن الإشكال في بعض الحالات يتمثل في فرض بعض الدول لشروط تعجيزية أكثر من كونها تحسينية ، فعلى الرغم من أنها تضمن لهذه الدول خدمات ذات جودة عالية [1]، إلا أنها مبالغ فيها وتحد من مستوى الانفتاح إلى حد كبير، و بذلك يمكن تبيان مساهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يلي :

الفرع الأول: مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية(IAESB)

تتمثل مهمة مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية في خدمة المصلحة العامة عبر تطوير معايير تعليم دولية للمحاسبين المهنيين، وتحديد نقاط الأسس الدولية للتعليم المحاسبي، من خلال وضع وتنفيذ المعايير الدولية للتعليم (**IESs**) والتي تزيد كفاءة مهنة المحاسبة على المستوى الدولي وتعزيز ثقة الجمهور، والمطلوب من الهيئات المحاسبية عند تطوير برامج للتعليم، أن تأخذ بكل عناية هذه المعايير في الاعتبار وتقوم الهيئة بفحص المناهج الدراسية التي تقدمها مؤسسات التعليم العالي كأحد شروط الدخول في عضويتها، وتهيئة منهاجها الدراسي لكي يلائم البيئة المحلية مع بقائه متسقا مع معايير التعليم الدولية، كما أنه يمكن القول ان معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين تمثل الأساس في الدخول الى عالم الممارسة المهنية، فهي تؤكد على مستوى مناسب من التعليم لتوفير الأساس الضروري لاكتساب معرفة مهارات وقيم وأخلاقيات مطلوبة، سواء كان ذلك

---

[1]–محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2011/2010،ص66

من خلال البيئات الأكاديمية أو الدورات التدريبية، وهي تؤكد على أن منهاج التعليم المحاسبي يجب أن يحتوي على مهارات فكرية وفنية وشخصية وعلاقات شخصية و تنظيمية، حتى يتمكن محاسب المستقبل من حل المشكلات التي ستواجهه واتخاذ القرارات الصائبة، وهي تشجع كذلك على التعليم العام الواسع لأنه يمثل جزءا من التعليم المحاسبي المهني الذي يتحقق من خلال فهم الثقافات المختلفة والمعرفة بسلوك البشر و إدراك الأفكار والقضايا والقوى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المتغيرة في العالم[1].

الفرع الثاني: المكونات الرئيسية للتأهيل المهني

فقد أوحى الاتحاد الدولي بان عملية التقييم يجب أن يتم تأسيسها على المكونات الرئيسية للتأهيل

المهني، والتي تقع داخل المجالات الثلاثة التالية[2] :

أولا: التعليم

إن المعرفة النظرية التي يجب أن يتم تضمينها في هيكل معرفة الأشخاص الذين يسعون نحو ذلك الاعتراف يجب أن تتضمن على الأقل الموضوعات التالية :

-التحليل والتقييم للقوائم المالية ؛

-التدقيق ؛

-الحسابات الموحدة ؛

-محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ؛

---

[1]- سايح فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي-دراسة حالة الجزائر-**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم تسيير، تخصص علوم تسير ،جامعة البليدة 2،كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير2015/2014، ص69

[2]- محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره،ص66-68

-المحاسبة العامة ؛

-نظم الرقابة الداخلية ؛

-المتطلبات القانونية والمهنية المرتبطة بممارسة الوظائف ذات العلاقة ؛

-المعايير المرتبطة بالقوائم المالية

بالإضافة إلى ذلك، فان هيكل المعرفة يجب أن يغطي على الأقل المجالات التالية للوظائف المرتبطة ب:

-المبادئ الأساسية للإدارة المالية للمشروعات ؛

-اقتصاديات المشروع والاقتصاد العام والاقتصاديات المالية ؛

-القوانين المدنية والتجارية ؛

-تكنولوجيا ونظم المعلومات ؛

-قوانين التعثر المالي والإجراءات المتماثلة ؛

-الرياضيات والإحصاء ؛

-متطلبات الخدمات والإرشادات المالية ؛

-الآداب والسلوكيات والأخلاقيات المهنية ؛

-الأمن الاجتماعي وقوانين التوظيف والعمل ؛

-قوانين الضرائب

إن المدققين الساعين نحو الاعتراف سوف يقبلون أن قد يكون مطلوب منهم أن يحصلوا على دورات إضافية وان يكتسبوا خبرة محلية أو أن يخضعوا لبعض التقييم الإضافي مجال الموضوع الرئيسي.

ثانيا: الامتحانات

يجب الاعتراف بوجود امتحان يجيز اختبار توافر الكفاية المهنية، ذلك الامتحان يجب أن يعتمد على تقييم ليس فقط المستوى الضروري للمعرفة النظرية، وإنما أيضا القدرة على تطبيق تلك المعرفة في ظل المجال التطبيقي العملي بشكل كفء وإن مضمون وصرامة ونطاق وطول مدة الامتحانات المهنية التي يتم إدارتها عن طريق التنظيمات المهنية والسلطات الأخرى لوضع الامتحانات أيضا تتباين، حيث أن بعضا منها يتأسس على دراسة حالة ، في حين أن البعض تقوم باستخدام مكثف للاختبارات الموضوعية ، والبعض الآخر منها تعتمد على تمارين عملية ، والبعض الآخر منها يعتمد على مزيد من المنطق الاستطرادي.

ثالثا: الخبرة

من المهم لأي مهني ألا يكون لديه معرفة نظرية فحسب بل أيضا أن يكون قادرا على تطبيق تلك المعرفة بكفاية في عالم الأعمال الفعلي ، ويقترح قبل أن يتم الاعتراف لإغراض أداء الوظيفة المحددة أن يقوم أي فرد بإتمام ثلاثة سنوات كحد أدنى تحت إشراف مقبول وملائم كخبرة عملية بشكل رئيسي في مجال الوظيفة المرتبطة وفي بيئة مهنية مناسبة، وإن التنظيمات العضو أو السلطات الأخرى التي تدرس الاعتراف بالمؤهلات الأخرى يجب أن تقوم بتقييم متطلبات الخبرة ذات الصلة وتحديد كيفية التعامل مع أي اختلافات ناشئة، وعادة ما ترتبط تلك الاختلافات بالأمور التالية:

-طبيعة ومدى الخبرة المطلوبة ؛

-الفترة الخاصة باكتساب الخبرة ؛

-الإجراءات المطلوبة للتصديق على الخبرة المكتسبة.

قد يسعى البلد المضيف أيضا نحو فرض فترة خبرة عملية في البلد المضيف ذاته لتوضيح الكفاية

الفنية بقوانين البلد المضيف وتطبيقاته وتشريعاته ، في تلك المواقف يجب أن يكون ذلك المتطلب لذلك الغرض فقط ، ويجب أن لا تكون تلك الخبرة طويلة بشكل غير معقول.

المبحث الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية

باعتبار أن معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASs) يتم إصدارها من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين فإنها تشهد عدة تعديلات وتغييرات في هذه المعايير نتيجة للتغيرات التي تحدث في بيئة التدقيق الدولية، حيث أنه من خلال هذا المبحث سنقوم بعرض المعايير الدولية للتدقيق وفق آخر تحديث قام به مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، وبذلك فقد تناولنا إصدارات المعايير الدولية للتدقيق في ثلاث مجموعات، تطرقنا في المطلب الأول إلى عرض معايير الأهداف و المبادئ العامة والمسؤوليات التي تحكم مراجعة القوائم المالية، أما المطلب الثاني والثالث عالجنا فيه عرض معايير التخطيط، تقييم المخاطر، الاستجابة في تقدير الأخطاء و أدلة الإثبات، بالإضافة إلى عرض معايير استعمال عمل الآخرين ، نتائج التدقيق و تقاريره والمجالات المتخصصة.

المطلب الأول :عرض معايير الأهداف و المبادئ العامة و المسؤوليات التي تحكم مراجعة القوائم المالية

جاءت المعايير الدولية للتدقيق بمجموعة مهمة من المعايير المتعلقة بالمبادئ والأهداف العامة و المسؤوليات التي تحكم تدقيق القوائم المالية والمتمثلة فيما يلي :

الفرع الأول: عرض المعايير الدولية للتدقيق(210،200 و220)

يمكن تلخيص هذه المعايير الدولية للتدقيق كما يلي :

أولا: معيار التدقيق الدولي 200 :الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق

اهتم هذا المعيار بوجه الخصوص بالأهداف والمسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند قيامه بتدقيق القوائم المالية، كما ساهم هذا المعيار بشرح و توضيح كل من نطاق واختصاص وهيكل معايير التدقيق، ولمح المعيار الى أنه على الرغم من الاستفادة من الأمور المهمة التي جاءت بها المعايير غير أنه لا يغني عن الالتزام بجميع الأنظمة أو اللوائح أو الالتزامات المهنية ذات العلاقة ومن مسؤولياته التأكد من الالتزام بها، ومن أهم ما تناوله هذا المعيار كل التعريفات و المفاهيم المتعلقة بتدقيق القوائم المالية ،المتطلبات الأخلاقية وكل ما يتعلق باستقلالية المدقق عند قيامه بأداء مهامه.[1]

ثانيا: معيار التدقيق الدولي 210 الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق

ساهم هذا المعيار في توفير ارشادات للاتفاق بين المدقق و العميل على شروط الارتباط بعملية التدقيق وكيفية استجابة المدقق للطلب الذي قد يقدمه العميل لتغيير شروط الارتباط لى شروط يتوافر فيها مستوى أقل من التأكيدات، حيث أنه تكمن أهمية هذا الاتفاق في تجنب أي خلاف محتمل بين المدقق و العميل، ومن الضروري تدوين هذه الشروط في خطاب الارتباط أو عقد[2]، كما عالج هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاتفاق على شروط ارتباط التدقيق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وذلك بوضع شروط معينة ومسبقة للتدقيق والتي تقع مسؤولية تحقيقها على عاتق الإدارة، حيث أن المدقق لا يمكن أن يقبل أو يستمر في مهمته دون الاتفاق على الأساس

---

[1] -scopa, **handbook of international quality control,auditing,review,other assurance,and relatedservices pronouncements**,edition Arabic 2016-2017,p 95

[2] –طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة –شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية والعربية، مسوولیات وأخلاقيات المراجع**، الجزء الأول، الدار الجامعية –الاسكندرية 2004،ص ،بتصرف 237

الذي يجب ينفذ به، ومن أم بنوده هو توفر الشروط المسبقة للتدقيق والتأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق و الإدارة[1].

ثالثا: معيار التدقيق الدولي 220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية

يعتبر معيار رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية من أهم المعايير، وذلك لاهتمامه بمسؤوليات المدقق المتعلقة بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق القوائم المالية، حيث أنه احتوى على مجموعة من الأهداف وإجراءات الرقابة على جودة أعمال التدقيق وبذلك يمكن توضيح أهم هذه الأهداف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3):أهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق

العنصر/السياسة	الهدف
المتطلبات المهنية	يجب على موظفي مؤسسة التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية و السرية و السلوك المهني
المهارات و الكفاءة	على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية و الكفاءة المهنية المطلوبة، للقيام بانجاز مهامهم بعناية
توزيع المهام	يجب أن تعهد أعمال التدقيق الى أفراد يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات
التفويض	ينبغي أن يكون هناك توجيه واشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز، يفي بمعايير الجودة المناسبة
التشاور	يجب التشاور داخل و خارج المؤسسة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة
القبول و المحافظة على العملاء	يجب على المؤسسة اجراء تقويم للعملاء المحتملين، ومتابعة علاقتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على المؤسسة ،عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم و الأمانة التي تتمتع بها ادارة العميل
المراقبة	يجب على المؤسسة أن تراقب باستمرار ملائمة و فعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة

المصدر: حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة-الاطار النظري و الاجراءات العملية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع -عمان 2009،ص 71-73، بتصرف

1- international standard on auditing (UK) 210(revised june 2016),**agreening the terms of audit engagements**, The Financial Reporting Council Limited 2016 England,p 2.

الفرع الثاني: المعايير الدولية للتدقيق (240،230 و250)

يمكن حصر هذه المعايير فيما يلي:

أولا: معيار التدقيق الدولي 230 توثيق أعمال التدقيق

عالج هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في إعداد وثائق التدقيق لعملية تدقيق البيانات المالية ،كما أنه يتم تبني هذه الوثائق حسب الضرورة التي تقتضيها الظروف عند تطبيقها على عمليات تدقيق المعلومات المالية ،كما أنه يمكن تلخيص أهم أهداف المدقق في إعداد وثائق التدقيق فيما يلي :

- سجل كاف و مناسب لأساس تقرير المدقق
- أدلة على تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية و التنظيمية المعمول بها[1]

ثانيا: معيار التدقيق الدولي 240 مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش، عند مراجعة القوائم المالية مع اعطاء أهمية بالغة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، ويمكن حصر أهم أهداف المدقق فيما يلي :

-التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب غش وتقديرها.

-الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المخاطر المقدرة لوجود تحريف جوهري

---

[1]-الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سبق ذكره ،ص ص 143- 144

بسبب غش، من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة.

-الاستجابة – بشكل مناسب – لحالات الغش المكتشفة، أو الغش المشتبه بوجوده خلال المراجعة[1]

ثالثا: معيار التدقيق الدولي 250 مراعاة الأنظمة و اللوائح عند تدقيق القوائم المالية

عالج هذا المعيار مسؤولية المدقق بشأن مراعاة الأنظمة واللوائح عند تدقيق القوائم المالية، ولا يخص هذا المعيار أعمال المدقق الأخرى المتعلقة بارتباطات التأكيدات الأخرى، كما أنه من أبرز النقاط التي جاء بها هذا المعيار تتمثل فيما يلي :

1- يتمثل دور و مسؤولية الإدارة في التأكد من أن فعاليات المنشأة تسير وفق القوانين والأنظمة.

2- تخلو مسؤولية المدقق من منع عدم الالتزام بشرط قيامه بتدقيق رادع و يجب عليه القيام بما يلي [2]:

- الإبلاغ العاجل بعدم الالتزام الذي علم به الى لجنة التدقيق ومجلس الادارة و الادارة العليا،أو الحصول على دليل بأنه تم ابلاغهم بالشكل والوقت المناسب.
- في حالة اعتقاد المدقق بأن عدم الالتزام كان بشكل مقصود وجوهري، فعليه ابلاغ نتائج عمله بدون تأخير

---

[1] - **scopa**,handbook of international quality control,auditin,review,other assurance,and related services pronouncements, **Op.cit**,p 213

[2] -أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية**، الكتاب الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع –عمان 2008،ص 91-92،بتصرف

- في حالة شك المدقق بأن بعض أعضاء الإدارة العليا متورطين في عدم الالتزام، فعليه ابلاغ الأمر الى المستوى الأعلى للسلطة، وفي حالة شك المدقق أن تقريره قد لا يأخذ به ففي هذه الحالة يمكنه الاستعانة باستشارة قانونية
- هناك بعض الاستثناءات يتم فيها تجاوز واجب السرية وذلك فيما يخص التشريع أو القانون أو المحاكم
- يمكن أن يكون انسحاب المدقق ضروري من مهمة التدقيق عندما لا تقوم المنشأة باتخاذ الاجراءات المطلوبة من المدقق، كما يمكن للمدقق الاستعانة باستشارة قانونية قبل اتخاذه قرار الانسحاب.

الفرع الثالث: المعايير الدولية للتدقيق (260 و265)

تتمثل البنود المهمة المتعلقة بهذه المعايير فيما يلي:

أولا: معيار التدقيق الدولي 260 الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

الأشخاص المكلفين بالرقابة على المنشأة عادة ما يكونون مسؤولين عن ضمان تحقيق المنشأة لأهدافها وعن تقديم التقارير المالية الى الجهات المهتمة ،ويقوم المدقق باستخدام الحكم الشخصي في تحديد الأشخاص المناسبين للاتصال معهم بشأن أمور التدقيق المهمة، أخذا بالاعتبار بعض الأمور كالهيكل التنظيمي للمنشأة والمسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص ويمكن حصر أهم أمور التدقيق بالنسبة للرقابة فيما يلي :

-أسلوب و نطاق التدقيق الهام

-أي تغيير في سياسات المنشأة المحاسبية

-تعديلات التدقيق

-الخلافات مع الإدارة حول البيانات المالية

-التعديلات المتوقعة في تقرير التدقيق

-اتصالات المدقق تشمل فقط تلك الأمور التي علم بها عن طريق التدقيق

-إن المدقق ليس بالضرورة أن يحدد كافة الأمور المراد مراجعتها مع المكلفين بالرقابة[1]

ثانيا: معيار التدقيق الدولي 265 ابلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة و الادارة

اهتم هذا المعيار بتقديم إرشادات فيما يخص مسؤولية المدقق عن الإبلاغ المناسب عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المدقق عند تدقيق القوائم المالية الى المكلفين بالحوكمة والإدارة، كما أنه يجب على المدقق أن يحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق من أجل التمكن من التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقدير هذه المخاطر مع الأخذ بعين الاعتبار أوجه القصور، والغرض من ذلك هو تصميم اجراءات التدقيق المناسبة. [2]

المطلب الثاني:عرض معايير التخطيط، تقييم المخاطر، الاستجابة في تقدير الأخطاء وأدلة الاثبات

تتعلق هذه المعايير بأهم المراحل في عملية التدقيق وتتمثل هذه المراحل في مرحلة التخطيط وجمع أدلة الإثبات، ويمكن حصر المعايير المتعلقة بهذه المراحل فيما يلي :

الفرع الأول: عرض معايير التدقيق الدولية (من 300 إلى 402)

يمكن ايجاز هذه المعايير فيما يلي :

---

[1]-ايهاب نظمي وهاني العرب، **تدقيق الحسابات -الإطار النظري**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر 2012، ص 186

[2] -International Auditing and Assurance Standards Board,**handbook of international quality control,auditin review,other assurance and related services pronouncements** ,voulume 1,International Federation of Accountants edition 2014,p 242

أولا: معيار التدقيق الدولي 300:التخطيط لتدقيق القوائم المالية

التخطيط لتدقيق البيانات المالية ليس مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هو عملية مستمرة و متكررة، و تختلف طبيعة ومدى أنشطة التخطيط حسب حجم و تعقيد المنشأة وخبرة المدقق السابقة في المنشأة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق، كما أن الغرض من هذا المعيار هو توفير ارشادات بشأن الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية في سياق عمليات التدقيق المتكررة، الى جانب ذلك تم ادخال الأمور التي على المدقق أخذها بعين الاعتبار في عمليات التدقيق الأولية، مع التأكيد على أنه يجب على المدقق تخطيط عمل التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة[1].

ثانيا: معيار التدقيق الدولي 315 التعرف على مخاطر التحريف الجوهري و تقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها

يشير معيار التدقيق الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشان 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

[1]– أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 261–271

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 بشان الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك ، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة والتي تشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر التي تتم إدارته ،كما أدى إصدار معيار التدقيق الدولي 315 إلى تطوير واجبات المدقق بشان الرقابة الداخلية، حيث أشار المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة 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]

ثالثا: معيار التدقيق الدولي 320 الأهمية النسبية عند تخطيط و تنفيذ التدقيق

قامت المعايير بوضع وتوفير ارشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقته بمخاطر التدقيق، حيث أنه بمفهوم الأهمية النسبية تكون المعلومات ذات أهمية نسبية اذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة، وبالتالي فان الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة و ليس مجرد صفة نوعية يلزم توافرها في المعلومات لكي تكون مفيدة، وتكمن الأهمية النسبية في التدقيق فيما يلي :

– موضوع الأهمية النسبية يتعلق بتمكين المدقق بإبداء رأيه حول القوائم المالية

1–محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص ص 96 ،97

- عند تصميم خطة التدقيق فان المدقق يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية
- تشمل الأهمية النسبية القوائم المالية ككل، العلاقة بأرصدة حسابات الشخصية ومجموعة من المعاملات أو الافصاح
- قد تتأثر الأهمية النسبية باعتبارات مثل المتطلبات القانونية والنظامية والاعتبارات المتعلقة بأرصدة كشف الحساب المالي الشخصي وبالعلاقات[1]

رابعا: معيار التدقيق الدولي 330 استجابة المدقق للمخاطر المقدرة

عالج هذا المعيار مسؤوليات المدقق المرتبطة بتصميم و تطبيق الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المكتشفة من طرف المدقق عن تدقيقه للقوائم المالية، والهدف من ذلك هو الحصول على ما يكفي من أدلة الاثبات المناسبة التي يمكن الاعتماد عليها في تقريره النهائي[2]

خامسا: معيار التدقيق الدولي 402 اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية

يهدف هذا المعيار لوضع معايير وتوفير ارشادات للمدقق الذي يقوم بعمله في مؤسسة تستخدم مؤسسة خدمية والتي لها تأثير على المعلومات المالية للمؤسسة الزبونة، وعلى المدقق دراسة كيفية تأثير المؤسسة الخدمية على النظام المحاسبي المالي وعلى نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق بغرض التخطيط الفعال لعمله، كما أن هناك مجموعة من الاعتبارات الخاصة بمدقق المؤسسة الزبونة تتمثل في تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على المؤسسة محل التدقيق وصلتها بعملية التدقيق، وذلك بمراعاة طبيعة الخدمات المقدمة، شروط العقد والعلاقة بين

---

[1]– طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة –شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية والعربية، مسوولیات وأخلاقيات المراجع، الجزء الثاني،الدار الجامعية –الاسكندرية 2010،ص 197–198

[2]- international standard on auditing (UK) 210(revised june 2016) ,**Op.cit** ,p 2.

المؤسستين والمخاطر الملازمة لهذه العلاقة مع مراعاة وجود تقارير من المدققين الخارجيين أو الداخليين حول المؤسسة الخدمية ،ولكن عندما تكون نشاطات المؤسسة الخدمية مهمة للمؤسسة وذات صلة بعملية التدقيق، على المدقق الحصول على معلومات كافية حول المؤسسة الخدمية أو القيام بزيارة إليها أو قراءة تقرير طرف ثالث حولها أو قراءة تقرير مدقق المؤسسة الخدمية مع مراعاة كفاءته المهنية في حدود التكليف المحدد له[1].

الفرع الثاني:المعايير الدولية للتدقيق (من 450 إلى 520)

يمكن حصر أهم النقاط الخاصة بهذه المعايير فيما يلي :

أولا: معيار التدقيق الدولي 450 تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال التدقيق

خصص هذا المعيار لدراسة مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتقويم التحريفات المتعرف عليها خلال عملية التدقيق و أثر التحريفات غير المصححة إن وجدت على القوائم المالية، وأهم أهداف المدقق هي تقويم أثر كل من التحريفات المتعرف عليها خلال التدقيق وحالة وجدود التحريفات غير المصححة على القوائم المالية[2].

ثانيا : معيار التدقيق الدولي 500 أدلة التدقيق

تناول هذا المعيار كل ما يتعلق بأدلة التدقيق الكافية والمناسبة، ومسؤولية المدقق الخارجي في تصميم وتنفيذ اجراءات التدقيق للحصول عليها واستخلاص مختلف الاستنتاجات المعقولة الذي يعتمد عليها في تأسيس رأيه .

تتأثر درجة الاعتماد على أدلة الإثبات بمصدرها الداخلي أو الخارجي وبطبيعتها(ملاحظة أو مستندات أو شفهية) وتفيد النواحي التالية في تقييم مدى امكانية الوثوق في دليل الإثبات :

-الدليل الخارجي يكون محل ثقة أكبر من الدليل الداخلي

---

[1]-سيد محمد، مرجع سبق ذكره ، ص 85

[2] - international standard on auditing (UK) 210(revised june 2016), **Op.cit**, p 2.

–الدليل الداخلي يكون محل ثقة أكبر عندما تكون الرقابة الداخلية المتعلقة به مرضية

–الدليل الذي يحصل عليه المراجع بنفسه يكون محل ثقة أكبر من ذلك الذي يحصل عليه عن طريق المنشأة

–الدليل المستندي أو التأكيدات المكتوبة يكون محل ثقة أكبر من الإقرارات المقدمة من الإدارة.

–الإقرارات المقدمة من الإدارة تعتبر أحد صور أدلة الإثبات التي يسعى المدقق للحصول عليها لتمكينه من ابداء الرأي على القوائم المالية، ويهدف هذا المعيار الى توضيح كيفية استخدام وتقييم وتوثيق هذه الإجراءات و اجراءات المدقق تجاه هذه الإقرارات و كذلك الظروف التي تستلزم الحصول عليها كتاب[1].

ثالثا : معيار التدقيق الدولي 501 أدلة التدقيق –اعتبارات محددة لبنود مختارة

تناول هذا المعيار اعتبارات محددة من قبل المدقق عند الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، طبقا لمعايير التدقيق 330 و 500 ومعايير أخرى ذات صلة، فيما يتعلق بجوانب معينة للمخزون، الدعاوي القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفا فيها، والمعلومات القطاعية عند تدقيق القوائم المالية، ويكون هدف المدقق من ذلك هو الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق ب :

– وجود المخزون وحالته

– اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها.

– عرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها طبقاً لإطار التقرير المالى المعمول به[2].

---

[1]–محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة والمراجعة**، منشأة المعارف –الإسكندرية 2003 ، ص237

[2]- **scopa**,handbook of international quality control,auditin,review,other assurance,and relatedservices pronouncements, **Op.cit** ,p 555

رابعا: معيار التدقيق الدولي 505: المصادقات الخارجية

اهتم هذا المعيار بإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة التدقيق، والهدف من ذلك هو الحصول على أدلة التدقيق التي تمتاز بالملائمة والموثوقية، كما أن أدلة التدقيق التي هي على شكل إجابات مكتوبة على طلبات المصادقة التي يستلمها المدقق المباشر من أطراف أخرى و التي ليس لها علاقة بالمنشأة التي يتم تدقيقها عند النظر إليها فرديا أو جماعيا مع أدلة التدقيق من الإجراءات الأخرى قد تساعد في تقليل مخاطر التدقيق للتأكيدات ذاعت العلاقة الى مستوى منخفض مقبول، لذلك عند تقرير إلى أي مدى سيتم استخدام المصادقات الخارجية فإنه يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار البيئة التي يتم تدقيقها[1] .

خامسا: معيار التدقيق الدولي 510: ارتباطات التدقيق لأول مرة-الأرصدة الافتتاحية

تتمثل الأرصدة الافتتاحية في الحسابات الموجودة في بداية الفترة، وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على أساس الأرصدة الختامية للفترة السابقة، وعند التكليف بمراجعة جديدة، فان المراجع لم يسبق له أن حصل على أدلة اثبات تؤيد هذه الأرصدة الافتتاحية، لذلك فان على المراجع أن يحصل على أدلة اثبات كافية وملائمة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن معلومات خاطئة تؤثر بشكل جوهري على البيانات للفترة الحالية، وأن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم تدويرها بشكل صحيح الى الفترة الحالية، وبأن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل متماثل، وفي حالة قيام مراجع آخر بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فان المراجع الحالي قد يستطيع الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة للأرصدة الافتتاحية، وذلك بفحص أوراق عمل المراجع السابق، وفي مثل هذه الحالات على المراجع أن يراعي أيضا كفاءة واستقلالية المراجع السابق[2].

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ،ص ص 330

[2]- سايح فايز، مرجع سبق ذكره، ص109

سادسا : معيار التدقيق الدولي 520 :الإجراءات التحليلية

يقصد بمفهوم الاجراءات التحليلية بمفهوم المعيار تقييم للمعلومات المالية من خلال تحليل معقولية العلاقات فيما بين كل من البيانات المالية وغير المالية، تشمل الاجراءات التحليلية أيضا بحث التقلبات أو العلاقات التي تم تحديدها والتي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تختلف الى حد كبير عن القيم المتوقعة.

كما أن استخدام اجراءات المراجعة التحليلية من قبل المدقق و مكتب التدقيق يساعد في تحقيق الأغراض التالية :

-الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية

-مساعدة المدقق في تخطيط طبيعة، توقيت ومدى اجراءات التدقيق الأخرى المستخدمة في عملية التدقيق

-كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذات تأثير و فعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للقوائم المالية

-وضع والقيام بالمراجعة التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق كنظرة شاملة للقوائم المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق. [1]

الفرع الثالث: المعايير الدولية للتدقيق(من 530 إلى 580)

تتمثل هذه المعايير فيما يلي :

أولا: معيار التدقيق الدولي 530: العينات في التدقيق

[1]- سهام كردودي و علي بن قدور، **المراجعة التحليلية باستخدام الشبكات العصبية ألاصطناعية** ،الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر و التوزيع الأردن-عمان 2017، ص ص 17-19

عند تثبيت إجراءات التدقيق، فإنه على المدقق تحديد الوسائل المناسبة لاختبار الأصناف المراد جمع أدلة الإثبات عنها لتحقيق أهداف اختبارات التدقيق، ان معاينة المدقق لاختبارات الرقابة تكون كافية عادة عندما يكون هناك إثبات يدل على القيام بهذه الرقابة، كما أنه يجب مراعاة المخاطر عند الحصول على الإثباتات وتتمثل هذه المخاطر فيما يلي :

- **مخاطر المعاينة :** وهي المخاطر الناتجة عن احتمال أن يكون استنتاج المدقق القائم على العينة خاطئا فيما لو تم دراسة جميع البنود المتعلقة بالبند موضوع الدراسة

- **مخاطر التدقيق:** هي المخاطر الناتجة عن إعطاء المدقق لرأيه بصورة غير ملائمة و ذلك في حال كون البيانات المالية معطاء له بصورة غير صحيحة ماديا[1].

ثانيا: معيار التدقيق الدولي 540:مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة

يتناول هذا المعيار مسئوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة و الإفصاحات ذات العلاقة في عملية تدقيق البيانات المالية، كما يشمل هذا المعيار على متطلبات وإرشادات حول أخطاء التقديرات المحاسبية المختلفة والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة، وفيما يلي نستعرض أهم ما تضمنه هذا المعيار كما يلي:

-لا يمكن قياس بعض بنود البيانات المالية بدقة ، بل يمكن تقديرها فقط، وتختلف طبيعة و موثوقية المعلومات المتوفرة للإدارة من اجل دعم إعداد تقدير محاسبي على نطاق واسع، مما يؤثر على درجة الشكوك حول التقدير، وتؤثر درجة شكوك التقدير بدورها على مخاطر الخطأ

[1]- ايهاب نظمي وهاني العرب، مرجع سبق ذكره ،ص ص 212-213

الجوهري في التقديرات المحاسبية، بما في ذلك قابلية تعرضها لتحيز مقصود أو غير مقصود من قبل الإدارة

– قد يتباين الهدف من قياس التقديرات المحاسبية بالاعتماد على إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به والبند المالي الذي يتم الإبلاغ عنه ، حيث يهدف القياس لبعض التقديرات المحاسبية الى التنبؤ بنتيجة معاملة أو حدث أو حالة واحدة أو أكثر تؤدي إلى الحاجة إلى إعداد التقدير المحاسبي، أما فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الأخرى بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، فان هدف القياس مختلف، ويتم التعبير عنه فيما يتعلق بقيمة معاملة حالية وبند في البيان المالي بالاستناد إلى الظروف السائدة في تاريخ القياس ، مثل سعر السوق المقدر لنوع معين من الأصول أو الالتزامات . فعلى سبيل المثال ، قد يقتضي إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به قياس القيمة العادلة بالاستناد إلى معاملة حالية افتراضية بين أطراف مطلعين وراغبين في معاملة على أساس تجاري بدلا من تسوية معاملة في تاريخ سابق أو لاحق

– يتلخص هدف المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية، سواء تم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها معقولة أم لا، وكذلك ما إذا كانت الافصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة أم لا، في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به[1] .

[1]–فيصل البعداني ، **معايير التدقيق الدولية 540–550**، مجلة دورية مهنية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، العدد التاسع مارس 2010،ص 15

ثالثا: معيار التدقيق الدولي 550: الأطراف ذات العلاقة

تناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعلاقات و معاملات الأطراف ذات العلاقة في عملية تدقيق البيانات المالية، كما يتسع نطاق هذا المعيار ليشمل كل من المعايير التدقيق الدولية 310 و330 والمعيار 240 وهذا ما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، كما أنه يمكن حصر أهم أهداف المدقق في النقاط التالية :

-التعمق في الحصول على فهم حول مختلف العلاقات و معاملات الأطراف ذات العلاقة (تمييز عوامل مخاطرة الاحتيال ومدى تأثر البيانات المالية بهذه العلاقات و المعاملات)

-الاهتمام بالحصول على أدلة تدقيق كافية و مناسبة حول تحديد علاقات و معاملات الأطراف ذات العلاقة و محاسبتها و الإفصاح عنها بالشكل المناسب[1] .

رابعا: معيار التدقيق الدولي 560: الأحداث اللاحقة

هذا المعيار يوفر إرشادات بشأن مسؤوليات المدقق فيما يتعلق باكتشاف حقائق بعد صدور القوائم المالية وذلك كما يلي :

- حالة الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المدقق يجب على المدقق أن ينجز إجراءات مصممة للحصول على أدلة كافية و ملائمة تؤكد أنه قد تم تحديد كل الأحداث التي وقعت حتى تاريخ التقرير والتي تتطلب إجراء تسوية أو إفصاحا في القوائم المالية

-وفي حالة الحقائق المكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية لا يتحمل المدقق أية مسؤولية لإنجاز أية إجراءات أو القيام بأي تفسيرات بخصوص القوائم المالية بعد تاريخ تقرير المدقق، وخلال الفترة من تاريخ التقرير وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية تحمل الإدارة مسؤولية

---

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سبق ذكره ،ص ص 505- 507، بتصرف

المدقق بالحقائق ذات التأثير الهام على القوائم المالية وعليه عندئذ أن يتحقق من حاجة القوائم المالية للتعديل أن يناقش الأمر مع الإدارة وأن يتخذ الإجراءات التي تقتضيها ظروف الحال

-أما في حالة الحقائق المكتشفة بعد صدور القوائم المالية لا يتحمل المدقق أي مسؤولية بعد صدور القوائم المالية ،أما إذا علم المدقق بحقائق كانت موجودة في تاريخ تقريره و كانت ستؤدي إلى تعديل التقرير لو علم بها قبل إصداره يجب عليه اتخاذ الإجراءات التي تقتضيها ظروف الحال[1].

خامسا: معيار التدقيق الدولي 570: الاستمرارية

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق عند مراجعة القوائم المالية ذات العلاقة بالاستمرارية والانعكاسات على تقريره و تنحصر أهم أهداف المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيما يتعلق بمدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية وإستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري ذي علاقة بأحداث أو ظروف، قد تلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة[2].

وقد وضع معيار التدقيق الدولي (570) بعض المؤشرات التي تشير الى ضعف أو عدم امكانية تواصل الوحدة الاقتصادية كمؤسسة مستمرة حيث قسم المعيار هذه المؤشرات الى مؤشرات (مالية، تشغيلية، اخرى) كما يلي :

1- مؤشرات مالية: وتتمثل بما يلي:

- زيادة المطلوبات المتداولة على الأصول المتداولة.
- قرب استحقاق قروض ذات أجل محدود دون وجود إمكانية متوقعة للسداد، أو التجديد أي

---

[1]- حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص 72

[2] - **scopa**, handbook of international quality control,auditin,review,other assurance,and related services pronouncements , **Op.cit**,p p 813,817

مشاكل في الاقتراض.

- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
- خسائر تشغيلية متكررة.
- تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها.
- صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقدا
- عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد أو استثمار آخر ضروري.

2- مؤشرات تشغيلية : وتتمثل فيما يلي:

- خسارة مديرين مهمين دون إيجاد من يحل محلهم.
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو مورد رئيسي.
- صعوبات لها علقة بالقوى العاملة، أو نقص في المستلزمات الهامة.

3- مؤشرات أخرى : وتتمثل:

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى
- تغيير في السياسات والقوانين الحكومية[1]

سادسا : معيار التدقيق الدولي 580: الإفادات المكتوبة

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق بشأن الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة عند مراجعة القوائم المالية، ويجب على المدقق الحصول على إقرارات مناسبة تتناول ما يلي :

---

[1]-جليلة عيدان حليل و حسين صالح كريم، **دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الستمرارية** -بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية التحادي، مجلة المحاسب العراق المجلد 23، العدد 45 سبتمبر 2016، ص ص 140 ،141

-يجب على المدقق أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل و يتماشى مع الاطار المناسب للتقارير المالية، ويستطيع المدقق الحصول على دليل اعتراف الإدارة بهذه المسؤولية و بالموافقة عليه امن محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة،أو بالحصول على إقرار تحريري من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من البيانات المالية

-يجب على المدقق أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للبيانات المالية في حالة توقع عدم وجود أدلة تدقيق أخرى كافية و مناسبة

-يجب على المدقق الحصول على إقرار كتابي من الإدارة بأنها تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع و اكتشاف الخطأ

-يجب على المدقق في حالة تناقض إقرارات الادارة مع أدلة الإثبات الأخرى أن يتقصى أسباب ذلك

-يجب على المدقق في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المدقق أنه ضروري،أن يبدي الرأي لأن ذلك يشكل تحديدا لنطاق التدقيق

-يجب على المدقق أن يقوم بتوثيق إقرارات الإدارة من خلال حفظ أدلة لإقرارات الإدارة ضمن أوراق عمله .[1]

المطلب الثالث :عرض معايير استعمال عمل الآخرين ،نتائج التدقيق و تقاريره والمجالات المتخصصة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى معالجة المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بنتائج التدقيق وتقاريره والمجالات المتخصصة، وتتلخص هذه المعايير فيما يلي:

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص ص 326

الفرع الأول: المعايير الدولية للتدقيق(من 600 إلى 700)

تتمثل هذه المعايير فيما يلي :

أولا: معيار التدقيق الدولي 600: اعتبارات خاصة –عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة

يهدف هذا المعيار لوضع معايير وتوفير إرشادات في حالة استفادة المدقق المسؤول عن تدقيق القوائم المالية للمؤسسة من عمل مدقق آخر حول المعلومات المالية للأجزاء المدرجة ضمن القوائم المالية للمؤسسة ومن أهم المفاهيم التي أتى بها المعيار هي :

-**المراجع الأساسي :** هو المسؤول عن تقديم التقرير عن القوائم المالية للمؤسسة المعنية

-**المراجع الآخر** :هو المدقق التي تتحدد مسؤوليته في تقديم تقرير حول المعلومات المالية لأحد الأجزاء والتي ستظهر ضمن القوائم المالية التي سيراجعها المدقق الأساسي[1]

ثانيا: معيار التدقيق الدولي 610:استخدام عمل المدققين الداخليين

وضع معايير وتوفير ارشادات للمدقق الخارجي عند استخدام عمل التدقيق الداخلي، ولا يتعامل هذا المعيار مع الحالات التي يقوم فيها أفراد قسم التدقيق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في تنفيذ اجراءات التدقيق الخارجي، حيث تتطلب الإرشادات الموجودة في هذا المعيار أن تطبق فقط في أنشطة التدقيق الداخلية التي تكون ملائمة لعملية تدقيق القوائم المالية التي يقوم بها المدقق الخارجي، حيث ينبغي على المدقق الخارجي أن يأخذ في اعتباره أنشطة التدقيق الداخلية وانعكاساتها على اجراءات التدقيق التي يقوم بها، ويعتني التدقيق الداخلي بتقييم الأنشطة المقررة داخل المنشأة كوسيلة لتحقيق أهداف المنشأة ، ويدخل ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة مدى

---

[1]– سيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 98

ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها ،وما يمكن ملاحظته هو أن المدقق الخارجي يتحمل مسؤولية ابداء الرأي و تحديد طبيعة وتوقيت و مدى اجراءات التدقيق الخارجية منفردا، ولذلك فانه يقرر بنفسه أعمال التدقيق الداخلية التي تكون مفيدة بالنسبة الى عمله[1].

ثالثا: معيار التدقيق الدولي 620: استخدام عمل خبير المدقق

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعمل فرد أو مؤسسة تعمل في حقل خبرة معين غير المحاسبة أو التدقيق ،وذلك عندما يستخدم ذلك العمل لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ،كما أن المدقق يسعى الى تحديد مدى احتياجه لعمل مدقق خبير ومدى توافق هذا العمل مع أهدافه ولا يتناول هذا المعيار ما يلي :

– الحالات التي يشمل فيها فريق العملية عضوا أو يستشير فردا أو مؤسسة، يتمتع بخبرة في مجال متخصص من مجالات المحاسبة والتدقيق، وإنما يتم تناولها في معيار التدقيق الدولي 220

– استخدام المدقق لعمل فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في حقل غير المحاسبة أو التدقيق، حيث تستخدم المنشأة ذلك العمل ليساعدها في إعداد البيانات المالية.[2]

رابعا: معيار التدقيق الدولي 700: تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

لقد تم التطرق في المعايير الدولية للتدقيق بتقرير المدقق باعتباره أهم مرحلة يقوم بها المدقق، ويمكن تلخيص أهم النقاط التي تطرق لها هذا المعيار فيما يلي :

حيث أشار هذا المعيار الى أنه يجب أن يحتوي تقرير المدقق على ابداء واضح لرأي المدقق حول البيانات المالية، وأن حكم المدقق فيما يتعلق بالبيانات المالية أنها تعطي رأيا صحيحا وعادلا وانها معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية يتم في سياق اعداد التقارير المالية المطبق، و بدون

---

[1]– طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة –شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية والعربية، مسووليات وأخلاقيات المراجع**، الجزء الثالث، الدار الجامعية –الاسكندرية 2004،ص 76

[2]– الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 634، بتصرف

اطار مقبول لإعداد التقارير المالية لا يوجد لدى المدقق المقاييس المناسبة لتقييم البيانات المالية للمنشأة، كما يشير المعيار كذلك الى أنه يجب على المدقق تقييم الاستنتاجات التي أخذت من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي حول البيانات المالية، كما يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار قبول اطار اعداد التقارير المالية عند قبول العملية، وفي حالة مواجهة المدقق لحالات تؤدي الى استنتاج المدقق أنه في حالة الامتثال لمتطلب معين يؤدي الى بيانات مالية مضللة فانه على المدقق النظر الى الحاجة الى تعديل تقريره،[1] كما أنه يمكن حصر وتجميع المتطلبات المهنية لأعداد تقرير المدقق الخارجي في ثلاث مجموعات وهي المتطلبات الخاصة بعناصر التقرير، متطلبات خاصة بمحتوى التقرير، والمتطلبات الإلزامية[2].

الفرع الثاني: المعايير الدولية للتدقيق(من 701 إلى 710)

تتمثل هذه المعايير فيما يلي :

أولا: معيار التدقيق الدولي 701: الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للتدقيق في تقرير المدقق المستقل

تطرق هذا المعيار الى مسؤوليات المدقق فيما يخص الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للتدقيق في تقريره، أي الاهتمام بكل من حكم المدقق لكل الأمور التي يتم الإبلاغ عنها في تقريره ،بالإضافة الى شكل و محتوى ذلك الإبلاغ ، وتنحصر أهم أهداف المدقق في تحديد كل الأمور المهمة و الرئيسية للتدقيق و الإبلاغ عنها في تقرير المدقق وذلك بوصفها بعد تكوين رأيه في القوائم المالية[3].

---

[1]–أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص15–20، بتصرف

[2]–سمير كمال عيسو محمود مراد مصطفى، **دراسات في المراجعة الخارجية**، دار الجامعة الجديدة–الاسكندرية 2002،ص263

[3] - international standard on auditind (UK) 210(revised june 2016), **Op.cit** ,pp 2-3.

ثانيا: معيار التدقيق الدولي 705: التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق بشأن إصدار تقرير مناسب للظروف، عندما يستنتج – عند تكوين رأي طبقاً لمعيار المراجعة (700) أن تعديل رأيه في القوائم المالية يعد ضرورياً. ويتناول هذا المعيار أيضاً كيف يتأثر شكل تقرير المراجع ومحتواه، عندما يُبدي المراجع رأياً معدلاً .وفي جميع الحالات، فإن متطلبات عملية التقرير الواردة في معيار المراجعة (700) تنطبق، ولن يتم تكرارها في هذا المعيار ما لم يتم معالجتها أو تعديلها صراحةً بموجب متطلبات هذا المعيار، كما أن هدف المدقق هو أن يُبدي بوضوح رأياً معدلاً مناسباً في القوائم المالية، ويكون ذلك ضرورياً عندما يستنتج المدقق ، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، أن القوائم المالية ككل لا تخلو من تحريف جوهري أو يكون المدقق غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من تحريف جوهري.[1]

ثالثا: معيار التدقيق الدولي 706: فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق المستقل

لقد أكد مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي على إن الاتساق في شكل ومحتوى كل نوع من التقارير المعدلة سيزيد من فهم المستخدم لهذه التقارير، لذلك فقد أشار المعيار الدولي رقم 706 الى أنه في حالات معينة يمكن تعديل تقرير المدقق بإضافة فقرة تأكيد الموضوع لإبراز موضوع يؤثر على البيانات المالية الواردة ضمن إيضاح حول البيانات المالية التي تناقش الموضوع على نحو أوسع نطاقا، وإضافة فقرة تأكيد الموضوع هذه لا تؤثر على رأي المدقق ،ويفضل إدخال الفقرة

[1] - **scopa**, handbook of international quality control,auditin,review,other assurance,and related services pronouncements , **Op.ci** ,p 1134-1136

بعد الفقرة التي تحتوي على رأي المدقق، ولكن قبل الجزء الخاص بأية مسؤوليات أخرى لأعداد التقارير،إن وجدت، وتشير فقرة تأكيد الموضوع عادة إلى حقيقة أن رأي المدقق ليس متحفظا بهذا الخصوص، وبالتالي يجب أن يعدل المدقق تقرير التدقيق بإضافة فقرة لإبراز موضوع هام يتعلق بمشكلة خاصة بالمنشأة المستمرة، أو تعديل تقرير التدقيق بإضافة فقرة إذا كان هناك شك كبير يعتمد حله على أحداث مستقبلية قد تؤثر على البيانات المالية[1]

رابعا: معيار التدقيق الدولي 710 المعلومات المقارنة–الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

يهدف هذا المعيار لوضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمقارنات و على المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم تدقيقها، كما أنه يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات التقارير المالية المناسب، وعليه التأكد من أن السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية ، وأن الأرقام المعروضة في القوائم المالية المقارنة تتفق مع المبالغ و الافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، وعلى المدقق إصدار تقريره بالشكل الذي يحدد على وجه التخصيص هذه المقارنات وإذا كان رأيه حول القوائم المالية للفترة السابقة مختلف عن الرأي الذي تم إبدائه سابقا على المدقق أن يفصح عن الأسباب الجوهرية لذلك في فترة توكيدية ، كما أن الاختلاف بين الأرقام المقابلة و القوائم المالية المقارنة يتمثل فيما يلي[2] :

---

[1]– أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره، ،ص476

[2]– سيد محمد، مرجع سبق ذكره ، ص 105–106

- **الأرقام المقابلة** :المبالغ والافصاحات الأخرى للفترة السابقة والمندرجة ضمن القوائم المالية للفترة الحالية و تشكل جزء منها وهي معدة لتقرأ حسب علاقتها بأرقام الفترة الحالية

- **القوائم المالية المقارنة** :المبالغ والافصاحات الأخرى للفترة السابقة والمندرجة لأغراض المقارنة مع القوائم المالية للفترة الحالية و لكنها لا تشكل جزء منها.

الفرع الثالث: المعايير الدولية للتدقيق(من 720 إلى 810)

يمكن حصر هذه المعايير فيما يلي :

أولا : معيار التدقيق الدولي 720: مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

تناول هذا المعيار المتعلق بالمعلومات الأخرى الموجودة في مستندات تحتوي على بيانات مالية تمت تدقيقها في بعض فقراته ما ينبغي على المدقق عمله إذا ما تبين له بعد قراءته للمعلومات الأخرى التي تصدر مرفقة بتقريره مثل: تقرير مجلس الإدارة أو الملخصات المالية، أن هناك اختلافا جوهريا بين هذه المعلومات والقوائم المالية التي تم تدقيقها، يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كانت هذه البيانات أو المعلومات الأخرى بحاجة الى تعديل و عليه أن يبلغ العميل بذلك، وعندما يصبح التعديل ضروريا في تلك المعلومات المالية ورفض العميل مثل هذا التعديل يجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا معارضا وذلك يتوقف على طبيعة الظروف.[1]

ثانيا: معيار التدقيق الدولي 800: اعتبارات خاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقا لأطر ذات غرض خاص

يهدف هذا المعيار الى وضع المعايير وتوفير الإرشادات اللازمة فيما يتعلق بمهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة والتي تتضمن :

---

[1]- حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص 70

-تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة الدولية

-تدقيق حسابات معينة أو عناصر معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية

-أعمال التدقيق المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية

-تدقيق القوائم المالية المختصرة

-لا يسري هذا المعيار على المهام المتعلقة بالفحص المحدود للقوائم المالية أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات متفق عليها أو بمهمة إعداد معلومات مالية

-يتعين على المدقق دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي حصل عليها خلال عملية التدقيق(ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه، ويجب أن يتضمن التقرير رأيا واضحا ومكتوبا للمدقق [1].

ثالثا: معيار التدقيق الدولي 805: اعتبارات خاصة-عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

يتطرق هذا المعيار للاعتبارات الخاصة لدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة -كل المعايير الواردة في المجموعة (100-700)على مراجعة قائمة مالية مفردة أو مكون أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، ويمكن اعداد القائمة المالية المفردة أو المكون أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية وفقا لإطار اعداد التقارير المالية، ولا ينطبق هذا المعيار على تقرير مراجع العنصر الصادر نتيجة عمل أجري على المعلومات المالية لعنصر بناء على طلب من فريق تابع للمجموعة لأهداف مراجعة مجموعة من القوائم المالية، ويتلخص هدف المراجع لدى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في مراجعة قائمة مالية مفردة أو مكون أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، في تناول الاعتبارات الخاصة ذات العلاقة، والمتمثلة في قبول العملية والتخطيط لها وتكوين

[1]- طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره ،ص 437

رأي وإعداد تقارير حول القائمة المالية المفردة أو حول المكون أو الحساب أو البند المحدد في القائمة المالية [1].

رابعا: معيار التدقيق الدولي 810: ارتباطات لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة

يهدف هذا المعيار الى إرساء معايير وتوفير إرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة باختبار وإبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية متضمنة أفضل التقديرات والافتراضات النظرية، ولا يطبق هذا المعيار على اختبار المعلومات المالية المستقبلية الواردة في شكل عام أو في شكل وصفي بالرغم من أن العديد من الاجراءات الواردة بهذا المعيار قد تكون صالحة لهذا النوع من الاختبار، كما أنه عند قيام المدقق بإجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بما يلي[2] :

– أن الافتراضات التي بنى عليها أفضل تقديرات الإدارة والتي تم استخدامها في الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة

– أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها بشكل ملائم على أساس تلك الافتراضات

– أن يكون قد تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكون قد تم الافصاح الكافي عن كل الافتراضات الهامة بما في ذلك الإشارة الصريحة عما إذا كانت هذه الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم أنها افتراضات نظرية.

---

[1]– سايح فايز، مرجع سبق ذكره، ص ص126–127

[2]– طارق عبد العال حماد،المرجع السابق ،ص 463

المبحث الرابع: دور جودة التدقيق و معايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات

تعتبر كل من جودة التدقيق وفجوة التوقعات من بين أهم المتغيرات المهمة في بيئة التدقيق الدولية والمحلية، و ذلك لأنه كل منه هذه المتغيرات له علاقة وطيدة بالمستخدمين لخدمات المدقق الخارجي، وبذلك سنتناول كل من جودة التدقيق و فجوة التوقعات في المطلب الأول والثاني، ودور كل من جودة التدقيق و معايير التدقيق في تضييق هذه الفجوة.

المطلب الأول :ماهية جودة التدقيق الخارجي

تهتم معظم الحكومات والهيئات المهنية المنظمة لمهن التدقيق و المحاسبة بجودة التدقيق، وذلك من خلال محاولة الرفع من جودة التدقيق الخارجي لما له من انعكاسات على مخرجات التدقيق الخارجي، ومنه فإن جودة التدقيق الخارجي تتمثل فيما يلي :

الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

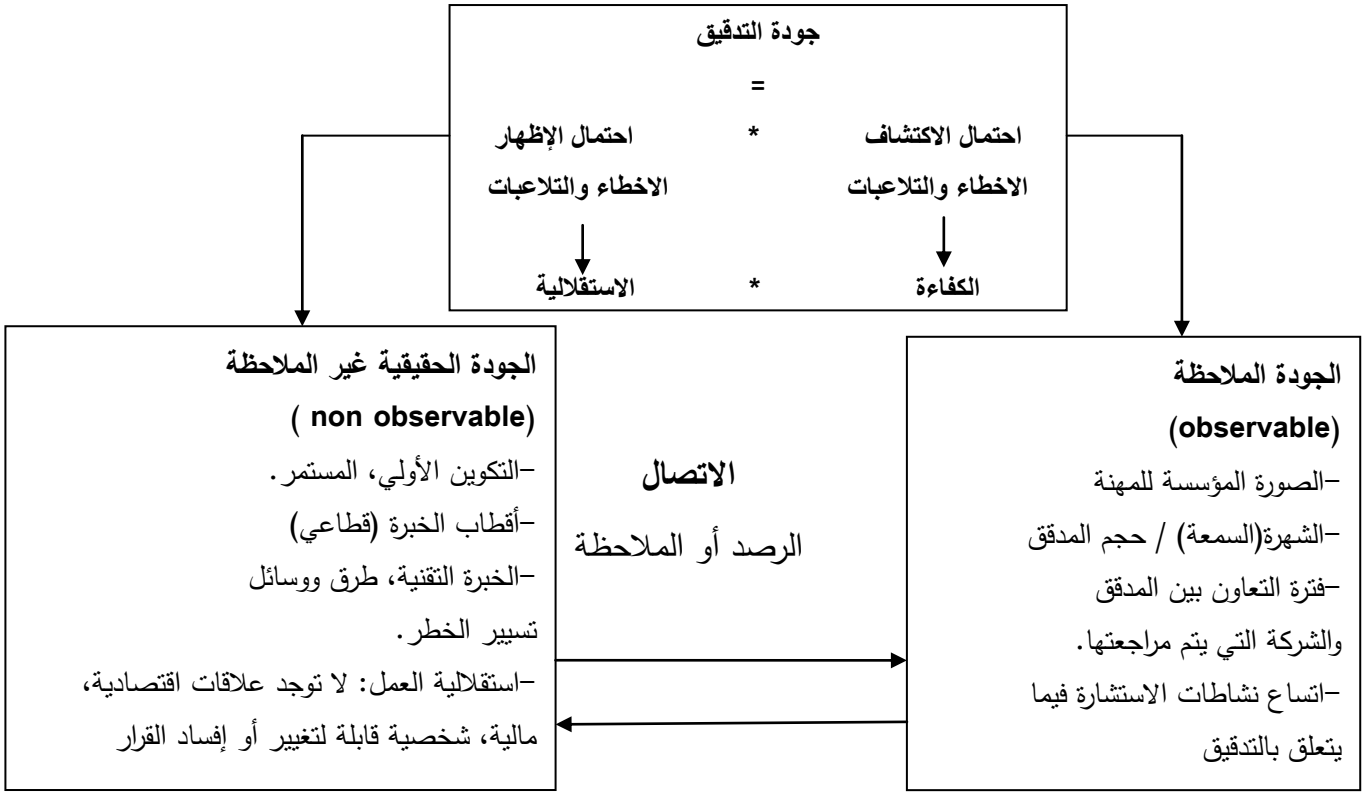
ليس هناك اتفاق موحد يتعلق بمفهوم جودة التدقيق، فمن الناحية الفنية تعرف الجودة على أنها تدرس الناتج لعملية التدقيق وكيف يقوم المدقق بإيجاد الأخطاء في القوائم المالية أو باكتشاف الغش أو تحديد مشاكل الاستمرارية بشكل أفضل،أما الجودة الوظيفية أو المهنية للمدقق فتعرف على أنها الدرجة التي يمكن معها الوفاء بتنفيذ عملية التدقيق وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك،أي أن هذا الجانب من جودة التدقيق لا يمثل النتيجة فقط بل طريقة الوصول إليها[1].

هناك بعض الاختلافات في الدراسات التي تناولت مفهوم جودة التدقيق ،فمنهم من اعتبر أن جودة التدقيق تعنى خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية وذلك بالتركيز على إحدى نتائج الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني ،ودراسات أخرى اعتبرت جودة التدقيق على أنها تمثل تخفيض الخطر الكلي للتدقيق، حيث أنه ينقص الدقة هذا التعريف وذلك

[1]– حسين يوسف قاضي ، حسين أحمد دحدوح و عصام نعمة قريط، مرجع سبق ذكره ، ص 465

لأن مفهوم خطر التدقيق يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء مدقق الحسابات، وبذلك فإن أفضل تعريف لجودة التدقيق هو ذلك التعريف الذي ينظر للجودة على أنها تمثل التزام مدقق الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني[1] .

و من التعاريف السابق يمكن اعتبار جود التدقيق على أنها الوصول الى درجة إرضاء مستخدمي القوائم المالية وتلبية احتياجاتهم وذلك نتيجة تمسكه بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني و للتوضيح أكثر يمكن الاستعانة بالشكل التالي:



الشكل رقم(2-4): جودة التدقيق نظريا وتطبيقيا

المصدر: دادي عدون ناصر و فداق أمينة، **دور مجلس الإدارة كهيكل حوكمة في جودة التدقيق الخارجي على مستوى عينة من المؤسسات الجزائرية**، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي 2011،ص 182

[1]-أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سبق ذكره ،ص ص 10-11

الفرع الثاني:أهمية جودة تدقيق الحسابات

تكمن أهمية جودة المراجعة والتدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي[1] :

أولا:مراجع الحسابات: يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله

ثانيا:إدارة الشركة : تعتبر إدارة الشركة المسئولة عن إعداد القوائم المالية ، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

ثالثا:البنوك : تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لاشك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

رابعا:الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم، ولاشك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.

---

[1]–محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**، الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، المنظمون قسم المحاسبة–كلية إدارة الأعمال–جامعة الملك سعود الرياض18–19 مايو 2010،ص ص 14–15.

خامسا:الهيئات والأجهزة الحكومية : تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة ،فرض الضرائب وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

سادسا:الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعي كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوي عالٍ من الجودة من أجل تطو ير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها

سابعا: بالإضافة إلى ما سبق، فإن اتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:

– إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.

– تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال اتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.

– يعتبر اتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.

– إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة المراجعة.

– إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة

الفرع الثالث:أهداف جودة التدقيق الخارجي

تتمثل أهداف جودة التدقيق الخارجي بالآتي[1]:

–وجود نظام محاسبي فعال للرقابة على عمليات المشروع.

–خدمة معدي ومستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية التي تسعى إلى الزام مكاتب المراجعة الخارجية بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة، من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها.

–التقليل من الأخطاء والتلاعب وتوفير نظام محاسبي فعال لإنتاج المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

–تكوين موضوعية في اداء الاعمال والحفاظ على الاستقلالية في العلاقات مع العملاء.

–توفير الارشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع الخارجي من اجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة.

–أداء عملية المراجعة الخارجية بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تم اكتشافها في القوائم المالية.

–كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

–تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات، وتحسين كفاءة وفاعلية اداء المهام، وتقليل

---

[1]–بشير صالح محمد الخير،**دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية–دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية**، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا 2017،ص68

الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل.

-زيادة معنويات اعضاء مكتب المراجعة ورفع روحهم المعنوية.

- إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

المطلب الثاني: مفهوم و مكونات فجوة التوقعات وأسبابها

هناك عدة أسباب تساهم في فجوة التوقعات، كما أن هذه الفجوة تتكون من مجموعة من العناصر، ولذلك سنتناول فجوة التوقعات من النواحي التالية:

الفرع الأول: مفهوم فجوة التوقعات

يمكن تعريف فجوة التوقعات كما يلي :

- تعبر فجوة التوقعات عن الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون و بين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم، وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وآداء المراجعين و التوقعات المجتمعية لمهام المراجعين[1] .

- تعرف فجوة التوقعات في المحاسبة والمراجعة بأنها مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات، حيث تتمثل في درجة الاختلاف بين أصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراقب الحسابات وبين ما يقدمه لهم الآن [2].

---

[1]- السيد أحمد السقا و مدثر طه أبو الخير، **مشاكل معاصرة في المراجعة**، جامعة دمشق 2002،ص ص 329-330

[2]- حسين عتيدو شحاتة السيد، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة** "، الدار الجامعية الإسكندرية 2006-200،ص07

ومنه يمكن تعريف فجوة التوقعات على أنها سوء الفهم ما بين المدققين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم، وذلك نظرا لعدم التقدير الجيد من طرف المستخدمين للخدمات التي يمكن أن يقدمها المدققين لهم أو سوء تقدير المدققين للمنافع التي يمكن أن يستفيد منها الأطراف الأخرى من خدماتهم.

الفرع الثاني: مكونات فجوة التوقعات

يمكن ايجاز مكونات فجوة التوقعات في النقاط التالية[1] :

أولا:الفجوة المعقولة

تنشأ بسبب أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دورا أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية وهذا تطبيقا لمعايير المراجعة على سبيل المثال: يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن عملية المراجعة ستكشف عن كافة حالات الغش، إلا أن الناحية العملية تشير على أن عملية المراجعة ستكشف عن حالات قليلة من الغش، فقد أوضحت دراسة بروتر أن هناك اعتقاد بأن المراجع يفحص كل عملية مالية وكل رصيد حساب، بينما في الواقع العملي يقوم المراجع بفحص عينات من العمليات والأرصدة، فليس من المعقول أن يقوم المراجع بفحص كل العمليات المالية أو أرصدة الحسابات، لا سيام عند مراجعة المؤسسات الكبير ذات العمليات الضخمة والمعقدة.

---

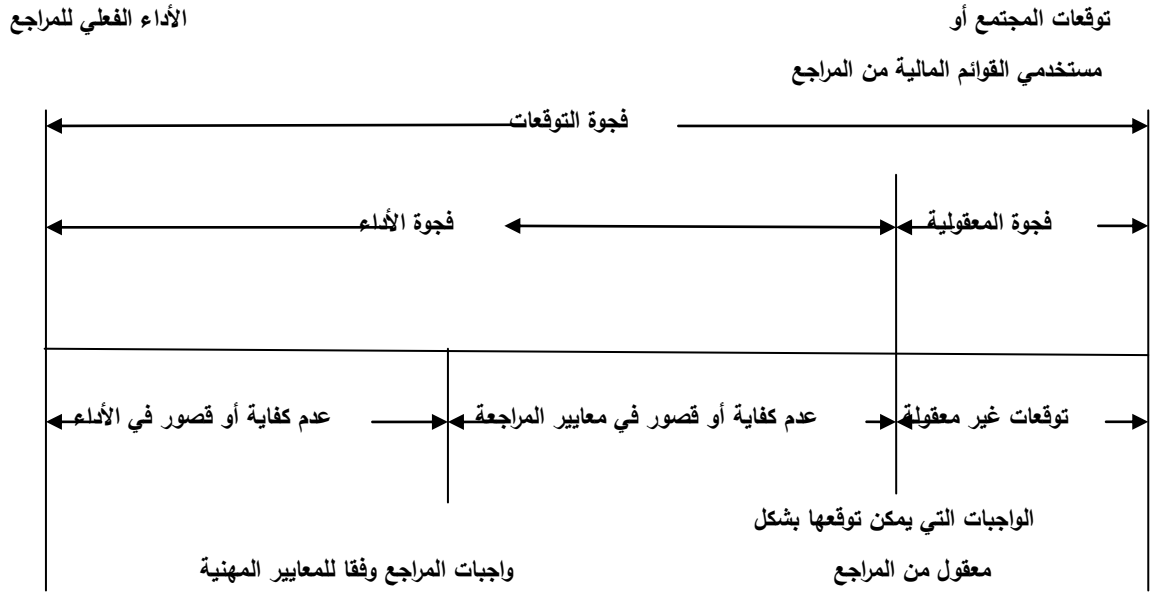
[1]– مقدم عبيرات ورشيدة خالدي، **حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**، ملتقى دولي حول "آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة"،جامعة قاصدي مر باح ورقلة، كلية علوم اقتصادية والتجارة و علوم تسيير25–26 نوفمبر 2013،ص ص 170–171

ثانيا:فجوة الأداء

تمثل فجوة الأداء الفجوة بين ما يمكن توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية وبين ما يتصوره هؤلاء المراجعين من أدائهم الفعلي، وتنقسم تلك الفجوة بدورها إلى قسمين فرعيين هما:

1-قصور في أداء المراجعين (فجوة الأداء المعيب): تعرف بالفرق بين ما ترى المهنة أنه يمكن للمراجعين القيام به بدرجة معقولة وبين ما يقومون به فعلا مثل: إذا ما أصدرت مهنة المراجعة معيارا ينص على أن المراجعين يجب أن يلاحظوا إجراءات جرد المخزون للمؤسسة محل المراجعة، إلا أن المراجع قد يفشل في أن يقوم بذلك، ومن ثم فإن أدائه يقال عليه أنه معيب بسبب أنه لم يقم بالتصرف بالمنهجية التي تتماشى مع معايير المراجعة المهنية.

2-قصور المعايير والقواعد المنظمة للمهنة (فجوة المعايير الناقصة): تعرف بالفرق بين ما يتوقعه مستخدمي المعلومة المالية أنه يمكن للمراجعين القيام به بدرجة معقولة وبين ما ترى المهنة ذاتها أنه يمكن لأعضائها (الراجعين) القيام به بدرجة مؤهلة، وبعبارة أخرى هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين وبين واجباتهم طبقا لمعايير المراجعة، ولذلك فقد يتوقع المستخدم بشكل معقول أن يقوم المراجعين بإعداد تقرير المسير عن مواقف اختلاس أصول المؤسسة بواسطة مديرها، وعن طريق الموظفين الرئيسيين بالمؤسسة، فإذا لم يتطلب القانون و المهنة لذلك ستكون هناك فجوة معايير ناقصة، ويمكن توضيح هذه المكونات من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم(2-5): مكونات فجوة التوقعات في التدقيق

المصدر:جورج دانيال غالى، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية 2001،ص8

الفرع الثالث: أسباب فجوة التوقعات

تتمثل أهم الأسباب التي تساهم في وجود فجوة التوقعات ما يلي:

أولا: الشك في استقلال و حياد المراجع الخارجي

يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المراجع ، فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع ،فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المراجعين فان أرائهم لا تكون لها قيمة ،وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين ،ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المراجعين ،فانه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلاليتهم، كما أنه تقديم المراجعين لخدمات أخرى غير المراجعة لعملائهم من الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، مثل خدمات الاستشارات الإدارية، والاستشارات الضريبية، واختيار أو ترشيح المديرين والعاملين، وإمساك الدفاتر والسجلات، وتشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية،

والخدمات المتعلقة باندماج الشركات وغيرها يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن، فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمير كي لي ميتكالف "Lee Metacalf" ترى أن تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء المراجعة تعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلال نظرياً لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت، كما يرى البعض الأخر أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين أن يحافظوا دائما على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة، ومن خلال وجهات النظر السابقة المتعارضة يتبين بوضوح أن استقلال المراجعين ما زال محل جدل ومناقشة مما يهدد دور المراجع في المجتمع، ويؤدي إلى وجود فجوة التوقعات[1].

ثانيا: الرأي النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط

ساد الاعتقاد عند جل فئة المستخدمين لرأي المدقق على أن التقرير الحامل للرأي النظيف يوحي بإمكانية استمرار المؤسسة في نشاطها ، وإذا حدثت الحالة العكسية فسرت على أنها فشل التدقيق ، لهذا جاءت المعايير المختلفة للتدقيق وخاصة في بعض الدول إلى الإجابة عن هذا الأشكال المبرز لفجوة التوقعات من خلال اعتماد معايير تجبر المدقق على التقرير عن كل الشكوك الجوهرية المرتبطة بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة زمنية معقولة عادة لا تزيد عن السنة من تاريخ نهاية القوائم المالية الختامية محل الفحص، كما أنها أشارت إلى أن المدقق ليس مسؤولا عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية، بشرط أن تكون توقعات المستخدمين واحتياجاتهم معقولة من خلال توقع الإفصاح من قبل المدقق عن مدى تعرض المؤسسة للمخاطر

---

[1]– يوسف محمود جربوع ، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية)المجلد الثاني عشر،العدد الثاني ،الجامعة الإسلامية .غزة.فلسطين ،كلية التجارة يونيو،(جوان)2004،ص 374-376

وعدم التأكد من الاستمرارية في نشاطها، بحيث لا يجوز لهؤلاء المستخدمين من أن يتوقعوا أن هذا المدقق مجبر ومطالب قانونا بالتنبؤ بإمكانيات المؤسسة في الاستمرار [1].

ثالثا: المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية

يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المراجع مسئول عن إعداد القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق، ولا يتفق ذلك مع ما تضمنته معايير التدقيق، حيث أن مسئولية إعداد تلك القوائم تقع على عاتق إدارة المنشأة وليس المدقق، كما أن هدف تدقيق القوائم المالية المعدة طبقا للمبادئ المقبولة قبولا عاما هو تمكين المدقق من إبداء رأيه عما إذا كانت تلك القوائم تعطي فكرة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويتضح من خلال ذلك أنه يوجد تباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية، وواجبات المدقق وفقا للمعايير المهنية، فيما يتعلق بالمسئولية عن إعداد القوائم المالية، كما أن توقعات مستخدمي القوائم المالية تعتبر غير معقولة[2]

رابعا: مسؤولية المراجع عن اكتشاف أعمال الغش والتزوير

تعد مسؤولية المراجع المستقل عن رصد واكتشاف الغش أثناء التدقيق واحدة من المجالات الرئيسية التي تسهم في فجوة التوقعات ويعتقد كثير من المستثمرين و مستخدمي القوائم المالية أن رأي المراجع غير المقيد يعني أن المراجع اكتشف جميع الأخطاء المادية أو الغش الذي ربما يكون قد حدث أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة، ومع ذلك فالبيانات الخاصة بمعايير التدقيق تختلف مع وجهة النظر هذه وتحمل المراجع مسؤولية ممارسة الحذر والحيطة فقط أثناء إجراء الفحص وقيام الإدارة بإبطال ضوابط الرقابة المحاسبية الداخلية وغير ذلك من أشكال الغش يمكن أن

---

[1]– بن عيسى رفيق، "**التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية و معايير التقارير المالية الدولية ، دراسة مقارنة (حالة الجزائر)**"،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، علوم التسيير 2010/2009،ص 153

[2]– جورج دانيال غالى، مرجع سبق ذكره، ص15

يحدث وأن يتم إخفاؤه ببراعة لدرجة تفشل معها ممارسة الحذر والحيطة الواجبة أثناء التدقيق في رصد واكتشاف البيانات الكاذبة في القوائم المالية الناتجة عن اللجوء لهذه الأسباب[1].

خامسا: نقص الكفاءة المهنية وانخفاض جودة الأداء المهني

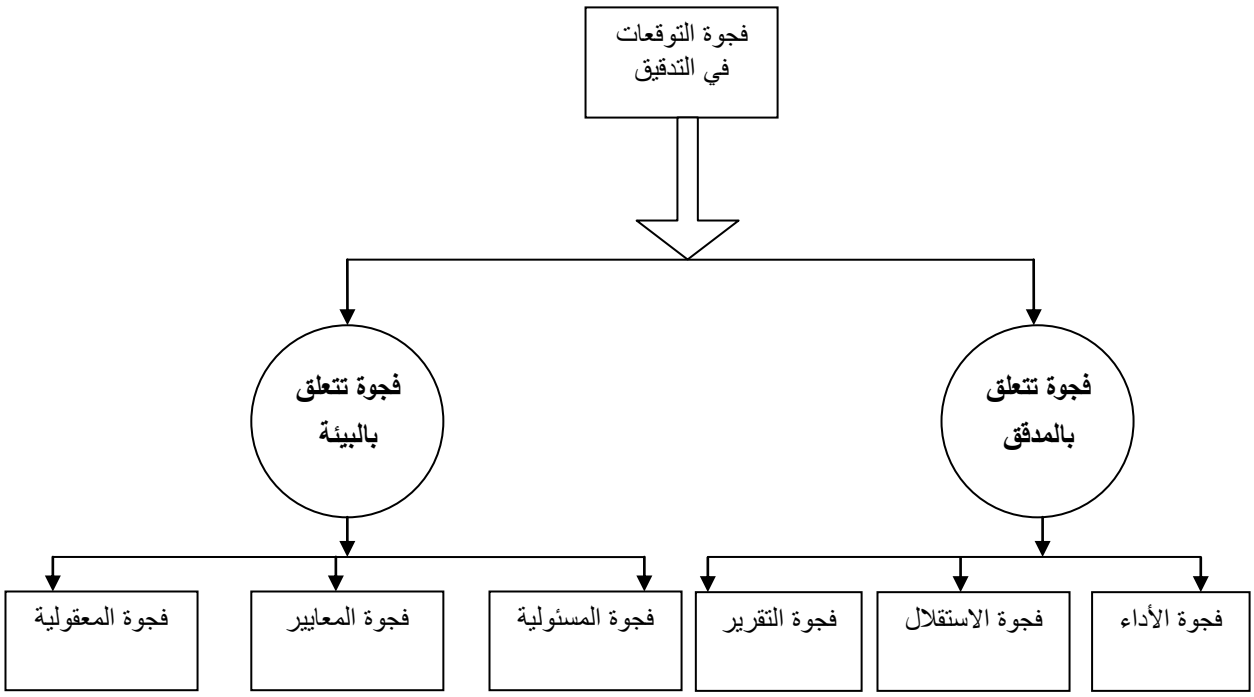
لقد كشف عمل بورتر (porter) في نيوزيلاند عن عدم الاعتناء بواجبات المراجعين من جانب المراجعين أنفسهم غير أن الجزء المقبول من هذه الواجبات ظهر للمستجيبين بأن أدائها كان ضعيفا وقد تضمن تقرير المراجعة لتلك الواجبات عن الشكوك في الوجود المستمر لشركة العميل والتشويه المتعمد والمدروس في المعلومات المالية وبالرغم من ذلك فان الكفاية الفنية يجب تحديدها بوضوح حيث تتضمن نقص العناية ونقص المعرفة وكذلك نقص الخبرة ،من هذا المفهوم يتبين أنه من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال كدعامتين أساسيتين للمراجعة والسببين الرئيسيين في وجودها على اعتبار بأن الكفاءة المهنية مفترضة في المراجعين دائما وليست محل شك من الوجهة المفترضة فإن هناك العديد من الانتقادات الموجهة إلى المراجعين بأنهم يعملون في مجالات لا يتوافر فيها التأهيل العلمي أو التدريب الكافي للقيام بها، كما أنه يعتبر انخفاض جودة الأداء المهني إلى زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل المراجعين مما يدل على زيادة فجوة التوقعات في المراجعة كما يوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة الأداء في المراجعة مثل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة الشيء الذي يؤدي إلى الاحتفاظ بالعميل بشتى الطرق حتى ولو

---

[1]– سندس ماجد رضا ،" **آليات حوكمة الشركات و دورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات و مستخدمي القوائم المالية (دراسة تحليلية لأراء عينة من مراقبي الحسابات و مدراء بعض دوائر)**، "مجلة الغربي للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثامن عشر، جامعة الكوفة –العراق ،كلية الإدارة والاقتصاد2011،ص 14.

خالف المعايير وهو مخفض لمستوى الأداء في المراجعة إذا تتولد فجوة ناتجة عن عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات[1].

و لتوضيح العوامل و الأسباب التي تؤدي الى وجود فجوة التوقعات نستعين بالشكل التالي:



الشكل رقم(2-6) :تقسيم فجوة التوقعات الى العوامل المؤثرة فيها

المصدر: محمود شعبان حسين أحمد، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات وسبل تضييقها – دراسة تحليلية لآراء: مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل – في قطاع غزة فلسطين**، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة – فلسطين 2007،ص30.

المطلب الثالث: مساهمة جودة و معايير التدقيق في التضييق من فجوة التوقعات

هناك علاقة طردية بين كل من جودة التدقيق ومعايير التدقيق الدولية، حيث أنه كلما زادت جودة المعايير زادت معها جودة الخدمات التي يقدمها المدقق، وهناك علاقة عكسية بين كل من

[1]– أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات (حالة الجزائر)**"،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير2014/2013،ص72،ص73

معايير التدقيق الدولية وجودة الخدمات من جهة و فجوة التوقعات من جهة أخرى، حيث أنه كلما زادة جودة المعايير والخدمات التي يقدمها المدقق، سينعكس بدوره على فجوة التوقعات وذلك بتضييقها الى أقصى قدر ممكن، ويتبن لنا ذلك جليا من خلال ما يلي:

الفرع الأول: جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين حول جودة خدمات التدقيق

واجهت مهنة التدقيق ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة ،بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق[1]،وبذلك فإن فجوة الجودة هي أحد مكونات فجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها " الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة "، وأكد على أن السبب الرئيس لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات المراجعة أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات [2]، مما جعل معظم الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق تسعى لمعاجلة هذه

---

[1]– سهام أكرم عمر الطويل، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة–دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة**، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة 2012،ص 25

[2]–عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية–دراسة نظرية ميدانية**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة و المراجعة، جامعة أسيوط 2008،ص6

الفجوة، وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال أنشطته الأساسية و المتمثلة فيما يلي [1]:

-تطوير ودعم المعايير المهنية الدولية و قواعد السلوك المهني

-تشجيع التقارب في المعايير المهنية بشكل فعال و خاصة فيما يتعلق بالتدقيق و خدمات التأكيد و الأخلاقيات و التعليم المستمر و معايير الابلاغ المالي

-متابعة التحسن المستمر في جودة التدقيق و الإدارة المالية.

-تشجيع القيم العالية لمهنة المحاسبة و التدقيق لضمان تحقيق استمرارية جذب أصحاب الكفاءة العالية

-تشجيع الالتزام بشروط العضوية

-المساعد في تطوير الاقتصاديات النامية بالتعاون مع المجمعات المهنية في البلدان المختلفة

-زيادة الثقة في جودة و مصداقية البيانات المالية

وفيما يتعلق بخصوص الجودة قام الاتحاد الدولي في شهر أيلول 1981 بإصدار الدليل الدولي رقم 7(ضبط جودة عملية التدقيق) وقد حدد وقتئذ هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة التدقيق وهي الصفات الشخصية، المهارة والكفاءة، توزيع المهام، التوجيه والاشراف، قبول و استمرار العملاء والتفتيش والهدف من هذا الدليل هو تقديم الإرشادات بالإجراءات والسياسات التي تتبناها شركة التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بجودة التدقيق بصورة عامة، وتابع الاتحاد جهوده بالرقابة على جودة التدقيق وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم 7 ليحمل رقم220 في سنة 1994،وعقب الانهيارات المالية التي حدثت في عام 2008،حدث تحول ايجابي كبير في مسيرة

---

[1]-محمد سالم أبو يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 -دراسة تطبيقية**، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة 2011، ص32

الاتحاد، وتمثل هذا التحول الأبرز والأكبر في مسيرة الاتحاد الدولي للمحاسبين في تغيير اسم اصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة لتحمل اسم جديد هو إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة و ذلك في عام 2009[1].

الفرع الثاني: انعكاسات المعايير الدولية للتدقيق على فجوة التوقعات

هناك مجموعة من معايير التدقيق الدولية تساهم في تضييق فجوة التوقعات بطريقة مباشرة، ويمكن حصر هذه المعايير من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(2-4) :المعايير الدولية للتدقيق ذات الأثر المباشر على فجوة التوقعات

رقم المعيار	اسم المعيار	فقرات المعيار المؤثرة على فجوة التوقعات
200	**الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية**	-نطاق تدقيق البيانات المالية - الشك المهني - التأكيد المعقول - مخاطرة التدقيق والأهمية النسبية -المسؤولية عن البيانات المالية - إبداء رأي حول البيانات المالية
240	**الغش والخطأ**	- التمييز بين الغش والخطأ - مسؤولية المكلفين بالرقابة والإدارة - مسؤوليات مراقب الحسابات في إكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الأحتيال - الشك المهني - كل ما يتعلق بمخاطر الغش أو الأحتيال
250	**مراعاة القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية**	- مسؤولية الإدارة للألتزام بالقوانين والأنظمة - نظرة مراقب الحسابات حول الألتزام بالقوانين والأنظمة - الإبلاغ عن عدم الألتزام

[1]- محمد سالم أبو يوسف، مرجع سبق ذكره ،ص33

400	**تقدير المخاطر والرقابة الداخلية**	– مخاطر التدقيق المتأتية من المسؤولية المهنية والقانونية التي تقع على عاتق مراقب الحسابات – تقدير مخاطر التدقيق
500	**اثباتات التدقيق**	–كفاية و مناسبة و ملائمة أدلة الاثبات
570	**استمرارية المنشأة**	– مسؤولية مراقب الحسابات في تحديد مدى استمرارية المنشأة
580	**إقرارات الإدارة**	– إلزام مراقب الحسابات بأن يحصل على دليل بأعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية.
700	**تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية**	– شكل التقرير وفحواه وإبداء رأي المدقق النهائي فيه

المصدر:من إعداد الطالب بناءا على معطيات عمر علي كامل الدوري، **دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات**، مجلة المنصور العراق،العدد 14،المؤتمر العلمي العاشر 24–25 تشرين الأول 2009،ص 132–134

الفرع الثالث: العوامل المساهمة في الرفع من جودة الخدمات و تضييق فجوة التوقعات

هناك مجموعة من العوامل المهمة تساعد على الرفع من جودة التدقيق الخارجي وتأثر بدورها على تضييق فجوة التوقعات، وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

–من الضروري تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم غير المعقولة، وذلك عن طريق تطوير كل من تقارير الإدارة و تقارير التدقيق؛

–يجب على المنظمات المهنية العمل على تدعيم استقلال المدققين وخاصة اتخاذ ألإجراءات الضرورية لمحاولة تفادي التأثيرات المترتبة على أداء خدمات غير التدقيق على استقلال المدققين؛

–تضييق نطاق البدائل المحاسبية التي تستطيع الإدارة الاختيار من بينها عند إعداد القوائم المالية، حيث أنه يترتب على ذلك تدعيم لموقف المدقق في مواجهة الإدارة بخصوص اختيارها من بين البدائل المحاسبية؛

-يجب على المنظمات المهنية توسيع مسئوليات المدقق المتعلقة باكتشاف الأخطاء والغش و باكتشاف التصرفات غير القانونية، بالإضافة الى توفير ارشادات تتضمن شرح ذلك في الواقع العمل؛

-ضرورة أن تقوم المنظمات المهنية بإجراء فحص لقضايا الغش والتصرفات غير القانونية السابقة و الاستفادة منها في سن إجراءات ومعايير لتفادي تكرار تلك الحالات[1] ؛

- على المنظمات المهنية إعداد مؤتمرات وبرامج تعليمية للجمهور وبرامج تدريبية للمراجعين، وتوضيح أهمية دور لجان المراجعة في الشركات في تدعيم استقلال المراجع، والعمل على تطوير المعايير وتحديد دور مسئوليات مراجع الحسابات، وإعادة النظر في المراجعة من أجل تحقيق المنفعة الملاءمة والمصداقية للمعلومات[2] ؛

- يعتبر كلا من التأهيل العلمي، والخبرة العملية لمدقق الحسابات، وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها من المؤشرات الهامة لجودة تدقيق الحسابات، إلا أن جانب التأهيل العلمي بحاجة دائمة إلى عملية تطوير دائم من قبل الجامعات والمتخصصين بغرض مواكبة التطورات العلمية الحديثة وخاصة في الأمور المهنية كمعايير التدقيق والمحاسبة الدولية، وقواعد وآداب سلوكيات المهنة، ومن أجل تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي، والناحية العملية، حيث تبين وجود نقص حاد من حملة الشهادات العليا كالماجستير والدكتوراه، كما أن سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجاباً على جودة تدقيق الحسابات، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب تجعله أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوى كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب

---

[1]- محمد حسين العلي، مرجع سبق ذكره ،ص 292-293

[2]-إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، **قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر-دراسة ميدانية**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة بنها 2011،ص 10.

التدقيق الأخرى ، بالإضافة الى أن تبني مكاتب التدقيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق يؤدى إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل المكاتب، ويؤدى إلى رفع مهنة التدقيق والنهوض بها، مع تقليل رفع قضايا وشكاوي ضد هذه المكاتب[1] .

[1]– مصباح محمد يوسف البر وموسي محمد احمد، **مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الاداء المهني–دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم2014** –،العدد 17، مجلة العلوم الاقتصادية 2016،ص173–174.

خلاصة

من خلال هذا الفصل، الذي تم من خلاله استعراض البيئة الدولية للتدقيق الخارجي، نجد أن الاتحاد الدولي للمحاسبين وكل المجالس واللجان التابعة له ساهمت في إصدار المعايير الدولية للتدقيق، هذه الأخيرة التي بدورها أثرت على الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي على مستوى العالم من خلال تقليل الاختلاف والتفاوت بين الممارسات المهنية للتدقيق بين مختلف الدول، ومما زاد المعايير الدولية للتدقيق جودة هو ما تمتاز به من مرونة وتحيين دائم تحت إشراف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، حيث أنه يقوم بتعديل بعض المعايير وإضافة معايير أخرى جديدة وذلك بالاستناد الى ما تفرضه الظروف والممارسات المهنية للتدقيق الخارجي، ومنه يمكن القول أن الجزائر كغيرها من الدول التي تأثرت بالبيئة الدولية للتدقيق الخارجي، حيث أنه بعض الدول قامت بالتبني الكامل لمعايير التدقيق الدولية والبعض الآخر قام بإصدار معايير محلية مستوحاة من المعايير الدولية وهو الخيار الذي انتهجته الجزائر.

الفصل الثالث:
واقع بيئة التدقيق الجزائرية

الفصل الثالث: واقع بيئة التدقيق الجزائرية

تمهيد

تعد الجزائر كغيرها من الدول في محاولتها مواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة في ميدان التدقيق الخارجي، حيث قامت الحكومة الجزائرية بعدة اصلاحات تخص تنظيم الممارسات المهنية الخاصة بالتدقيق الخارجي، حيث أصدرت كم هائل من القوانين والمراسيم التنفيذية حتى وصلت الى مرحلة اصدارها لمعاييرها المحلية للتدقيق الخارجي، حيث أنه من خلال هذا الفصل سنقوم بالتطرق الى تطور التدقيق الخارجي في الجزائر في المبحث الأول، أما المبحث الثاني والثالث فقد خصصناه الى تناول أهم الهيئات التي تشرف على التدقيق في الجزائر بالإضافة الى عرض أهم معايير التدقيق الجزائرية ،وفي المبحث الرابع والأخير فقمنا بإبراز أهم الاختلافات الموجودة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية .

المبحث الأول: واقع التدقيق الخارجي في الجزائر

مرت الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر بعدة مراحل مهمة، وذلك تبعا للأوضاع الاقتصادية السائدة في كل فترة ،كما أنه من أهم فترات المهمة التي شهدتها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هي مرحلة قيام السلطات الجزائرية بإصدار القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 ثم قامت بإحداث تعديلات وإصلاحات مهمة في تنظيم مهنة التدقيق وذلك بإصدار القانون رقم القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وتابعت هذه الاصلاحات بإصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أنه سنتطرق في المطلب الأول والثاني الى كل من تطور التدقيق الخارجي في الجزائر، و أهم الهيئات التي تشرف عليه، أما المطلب الثالث فقد خصص لدراسة مقارنة بين الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي وفق كل من القانون رقم 08/91 والقانون 01/10.

المطلب الأول : تطور التدقيق الخارجي في الجزائر

لقد شهد التدقيق الخارجي في الجزائر عدة تغييرات بالموازاة مع التحولات التي شهدها المحيط الاقتصادي، وبهذا فان مهنة التدقيق في الجزائر مرت بعدة مرت بعدة مراحل، حيث سنقوم بالتطرق الى أهم هذه المراحل كما يلي :

الفرع الأول: مرحلة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر قبل سنة 1991

باعتبار أن الجزائر كانت من بين الدول المستعمرة، فقد كان القانون الفرنسي هو الذي ينظم مهنة التدقيق في الجزائر قبل الاستقلال، ونظرا للفراغ الكبير على مستوى التأطير والكفاءات والمشاكل الكثيرة فيما يخص التنظيم والتسيير التي حدثت بعد الاستقلال، ظلت مهنة المحاسبة

والمراجعة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي[1]،كما أنه بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة ،1969حيث أشار الأمر رقم 107/69المؤرخ في 1969/12/31المتعلق بقانون المالية لسنة 1970في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه" يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من راس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم"، كما تناول المرسوم رقم 173/70المؤرخ في 1973/11/16تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفية لموظفي الدولة التاليين :

- المراقبين العامين للمالية؛
- مراقبو المالية ؛
- مفتشو المالية.

حيث أنه أوكلت للمراجعين المهام التالية:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛

---

[1]– جمال عمورة،"**ضرورة إصلاح مهمة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية** ،ملتقى دولي"حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IFRS.IAS والمعايير الدولية للمراجعة (ISA):التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية علوم اقتصادية وعلوم تسيير،13 و14 ديسمبر 2011،ص5،بتصرف

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحياتها.

ولكنه مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80المؤرخ في 30/10/ 1980المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها"[1]،كما أنه تميزت هذه الحقبة بإتباع نظام الاقتصاد المخطط الذي يتميز بسيطرة الدولة على الحياة الاقتصادية، حيث كانت كل الشؤون الاقتصادية تتميز بالطابع العمومي ،فخلال تلك الفترة كانت المؤسسات العمومية الاقتصادية تخضع لرقابة مجلس المحاسبة، حيث تنص المادة 36 من القانون 05/80 الخاص بهذه الهيئة على ضرورة أن تتولى هذه الهيئة توجيه أشغال الرقابة الداخلية و الخارجية للهيئات و المصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ و استغلال نتائج أعمالهم [2]، وبذلك يمكن القول أن النظام السائد في هذه الفترة هو الاقتصاد المخطط أو ما يدعى بالاقتصاد الاشتراكي الذي يمتاز بالطابع العمومي ويخضع

---

[1] – الأزهر عزه، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 05،جامعة الوادي 2012،ص20–21

[2]–صالحي بوعلام، **دور و أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات و إدارة المخاطر و انعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة و قيمتها**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر –03– 2018/2017،ص 256

لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط الاستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التابعة لها.[1]

الفرع الثاني :مرحلة اصدار القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 :

جاء هذا القانون من أجل تنظيم المهن المتعلقة بالخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يعتبر هذا القانون بمثابة البوابة الرئيسية التي تم بواسطتها معالجة أهم القضايا المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق التعاقدي والإجباري ومن أهم النقاط الأساسية التي تطرق اليها هذا القانون:

- شروط ممارسة المهن الثلاث، بالإضافة الى استقلالية ونزاهة المهنيين وواجب أداء اليمين(المادة 01،02،03 و 04 من نفس القانون)؛

- انشاء منظمة وطنية تجمع المهن الثلاث وتتمتع بالشخصية المدنية وتدار من طرف مجلس(المادة 05)؛

- متطلبات و كيفيات التقدم لممارسة المهن الثلاث(06،07 و 08)؛

- واجب المنظمة الوطنية المنشأة ودورها، والسماح للأعضاء المنتمين للمنظمة بإمكانية انشاء شركة مدنية لممارسة المهنة أو شركة عمومية اقتصادية و التطرق الى كل ما يتعلق بها (من المادة 09 الى المادة 15)؛

- حالات التنافي مع ممارسة المهنة، وإلزامية السر المهني في حدود ما يسمح به القانون(16،17و 18)؛

---

[1]-يزيد صالحي وعبد الله مايو، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية-دراسة ميدانية-**،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 09 لسنة 2016،ص ص 62 63

– التطرق الى مختلف المهام التي يقوم بها كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين(من المادة 19 الى المادة 29)؛

– شروط التعيين وحالات التنافي الخاصة بمهنة محافظ الحسابات، الحقوقه والواجبات القانونية الخاصة بمحافظ الحسابات(من المادة 30 الى المادة 48)؛

–تناول القانون المسؤوليات المتعلقة بالمهن الثلاث(من المادة 49 الى المادة 54)؛

– وفي الأخير عالج القانون مختلف الأحكام المتعلقة بالمدققين المسجلين لدى المحكمة وأتعاب محافظي الحسابات، بالإضافة الى بعض الأحكام الانتقالية المتعلقة بكيفيات وشروط تكوين المدققين.

وبالتالي يمكن القول أن اصدار هذا القانون يعتبر من أهم الخطوات المهمة في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث ساهم في ابراز أهم المعالم المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق[1].

الفرع الثالث :مرحلة أثناء وبعد اصدار القانون رقم 10–01 المؤرخ في 2010/06/29

جاء إصدار هذا القانون بعد مرور عقد من الزمن تقريبا على إصدار القانون 91–08 المتعلق بمهنة الخبير محاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث شهد هذا الأخير مجموعة من النقائص والثغرات خاصة بعد الإصلاح المحاسبي التي قامت به السلطات الجزائرية، حيث وجدت الحكومة نفسها مضطرة للقيام بإصلاح منظومة التدقيق بالجزائر وبذلك تم إصدار القانون رقم 10–01،ومن أهم التعديلات التي أتى بها هذا القانون الجديد تتمثل فيما يلي:

---

[1]–شبلاوي ابراهيم، **انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة تقرير المدقق الخارجي –دراسة ميدانية**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 17 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 02 ديسمبر 2017،ص 248

-انشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، وتأسيس مجموعة من اللجان المختلفة التابعة لهذا المجلس(المادة 04 والمادة 05 من نفس القانون)؛

-اضافة أحد الشروط المهمة لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث يجب الحيازة على شهادة الخبرة المحاسبية أو شهادة محافظ الحسابات لممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات، وتمنح هذه الشهادات من طرف معهد التعليم المختص التابع لوزارة المالية، أما ممارسة مهنة محاسب المعتمد تتطلب الحصول على شهادة محاسب من طرف التكوين المهني(المادة 08 من نفس القانون)؛

-تم فصل المهن الثلاث وذلك بإنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث أن كل هيئة من هذه الهيئات تتمتع بالشخصية المعنوية(المادة 14 من نفس القانون)؛

-هناك بعض التعديلات شملت المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات، وكيفية تعيينه(المادة 25 و26 من نفس القانون)؛

-التطرق الى شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة وكل ما يتعلق بها من شروط تكوينها و ممارسة نشاطها...الخ(من المادة 46 الى المادة 58 من نفس القانون)؛

وفي الأخير يمكن القول أن الاصلاحات المستحدثة في منظومة التدقيق التي أتى بها القانون رقم 10-01 يعتبر تمهيدا لإصدار معايير التدقيق الجزائرية[1].

المطلب الثاني: الهيئات التي تشرف على التدقيق الخارجي في الجزائر

للتدقيق عدة جوانب أساسية أهمها الجانب القانوني والمالي، فإذا كان الجانب القانوني ينحصر في الجوانب التشريعية والقانونية لممارسة مهنة التدقيق، فإن الجانب المالي يرتكز أساسا على

[1]- شبلاوي ابراهيم، مرجع سبق ذكره ،ص 249

طريقة العمل التي يقوم بها المدقق خلال أدائه لمهامه[1]،وقد تناول القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجانب القانوني الخاص بهيكلة الهيئات التي تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر كما يلي :

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، ويحتوي المجلس على اللجان المتساوية الأعضاء[2]، كما أنه يضم ثلاث تنظيمات مهنية(المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)، حيث يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3]،

حث أنه تتمثل كل من تشكيلة و مهام المجلس و اللجان التابعة له فيما يلي :

أولا: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يتكون المجلس الوطني للمحاسبة من مجموعة من الأعضاء من مختلف الوزارات وتم وضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتضح ذلك جليا من خلال المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 والمؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

---

[1]- جميلة الجوزي ومفيد عبد اللاوي، مرجع سبق ذكره ،ص 209

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42،الصادر في 11 جوان 2010،المادة 04 والمادة 05 من القانون 10-01 المنظم لمهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد

[3]- المادة 14 من نفس القانون.

وتنظيمه وقواعد سيره، حيث أنه تم وضع هذا المجلس تحت رئاسة الوزير المكلف بالمالية أو ممثله و يتشكل مما يلي[1] :

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة ؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني ؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة ؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية ؛
- المدير العام للضرائب ؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية ؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة التنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

[1]– المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24 المؤرخ في 27 / 01/ 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخة في 02 /2011/02، ص 4.

- ثلاث أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية .
- **ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة**

يتدخل المجلس الوطني للمحاسبة في كل الأمور التي تتعلق بالجانب المالي والمحاسبي وذلك نظرا للصلاحيات التي وضعتها السلطات الجزائرية تحت سلطته و مسؤوليته، حيث أنه يمكن حصر أهم المهام التي يقوم بها المجلس من خلال الجدول التالي:



الشكل رقم (3–1): تنظيم وسير مهام المجلس الوطني للمحاسبة

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المواد 10 و 11 و 12 من المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24 المؤرخ في 27 / 2011/01

ثالثا: لجان المجلس الوطني للمحاسبة

يتكون المجلس الوطني للمحاسبة من مجموعة من اللجان متساوية الأعضاء، حيث أنه كل لجنة من هذه اللجان تقوم بمجموعة مهمة من المهام و التي تتمثل فيما يلي[1] :

1-لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و العناية المهنية

تقوم هذه اللجنة بالمهام التالية :

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية ؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أومعنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسب ؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية ؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات ؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة و إبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها ؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة ؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها ،بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

2-لجنة الاعتماد

تتولى هذه اللجنة المهام التالية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24 المؤرخ في 27 / 01/ 2011،مرجع سبق ذكره، ص 6-7

- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد ؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

3-لجنة التكوين

تتمثل مهام لجنة التكوين فيما يلي[1] :

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات ؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات ؛
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال معايير المحاسبية الدولية ؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسب؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

---

[1]-المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24 المؤرخ في 27 / 01/ 2011، مرجع سبق ذكره، ص 6

4-لجنة الانضباط و التحكيم

تتولى هذه اللجنة ما يلي[1] :

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة ؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية ؛
- المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين

5-لجنة مراقبة النوعية

من أهم مهام هذه اللجنة ما يلي[2] :

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات ؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية ؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة ؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب ؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات ؛

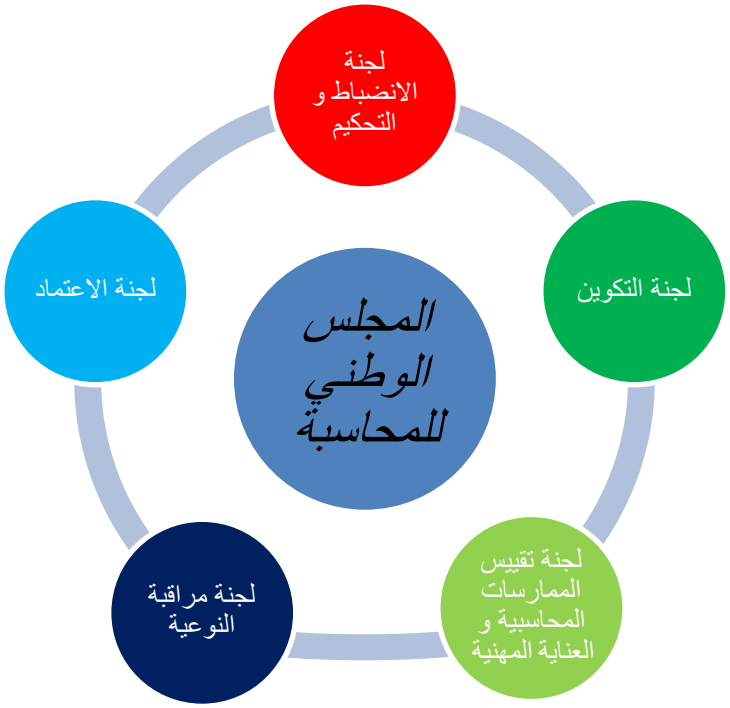
---

[1]- المادة 21 ،المرجع السابق

[2]-المادة 22 ،المرجع السابق

- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية ؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين.

و للتوضيح أكثر يمكن اختصار هذه اللجان من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم(3-2) :اللجان المتساوية الأعضاء

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على المعلومات المذكورة في المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24

الفرع الثاني :المصف الوطني للخبراء المحاسبين

يضم المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصف، ومن أهم صلاحيات المجلس ما يلي[1] :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛

[1]–المرسوم التنفيذي رقم 11–25 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، المادة 03 والمادة 04.

- إقفال الحسابات الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير وكذا تمثيله لدى المنظمات الدولية المماثلة ؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف .

الفرع الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتكون المجلس من (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ومن أهم الصلاحيات التي يقوم بها المجلس ما يلي[1] :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الاشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

[1]– المرسوم التنفيذي رقم 11–26 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، المادة 03 والمادة 04.

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثالث: المقارنة بين الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي بموجب كل من القانون 91-08 و القانون 10-01

حدثث هناك بعض التغييرات بصدور القانون رقم 10-01 ،حيث مست هذه التغييرات كل من الهيئات التي تشرف على التدقيق بالإضافة الى كل من طريقة عمل وتكوين كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وللتوضيح أكثر يمكن تبيان أهم الاختلافات الموجودة بين القانون رقم 10-01 والقانون رقم 91-08 فيما يلي :

الجدول رقم(3-1): الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01

معيار التفرقة	القانون 91-08	القانون 10-01
من حيث التعريف الخاص بالمدقق القانوني	- هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها و تحليلها لدى المؤسسات و الشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية	- هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ،مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به
من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات	- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير - يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة	- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس

		المديرين أو المسير – يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها
		– يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استغلال المؤسسة
من حيث شروط التسجيل	– توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا – التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	– أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها – التسجيل في الجدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
من حيث الهيئة التابعة لها	– كل من خبير محاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء محاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	– الخبير المحاسب تابع للمصنف الوطني للخبراء منافس و محافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	– يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية	– يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية
من حيث الاهتمام بالجودة	– لم ترد بخصوصه مواد	– يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في اجل أقصاه خمسة عشر يوما(15)
من حيث التربصات	– تجرى تربصات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ،حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة	– تجرى تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وتجرى تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و تجرى تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة

المصدر : بوعرار أحمد شمس الدين و سيد محمد ،**مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01(دراسة ميدانية)**،" ملتقى دولي"حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IFRS.IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA):التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية علوم اقتصادية وعلوم تسيير،13 و14 ديسمبر 2011،ص6

المبحث الثاني: الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

باعتبار أن مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر يقوم بها محافظ الحسابات، فقد اهتمت الحكومة الجزائرية بوضع اطار قانوني ينظم هذه المهنة، حيث أنه سنتطرق في المطلب الأول والثاني الى الاطار العام الذي ينظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ومعايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات، أما المطلب الثالث فقد خصص لشروط ممارسة المهنة وطريقة تكوين المدققين الخارجيين في الجزائر.

المطلب الأول: الخصائص العامة المتعلقة بمدقق الحسابات في الجزائر

تتمثل الخصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات في الجزائر فيما يلي :

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

هناك تعاريف مختلفة نوعا ما في كل من القانون المنظم لمهنة التدقيق الخارجي و القانون التجاري الجزائري، حيث أنه يتمثل كل مفهوم فيما يلي :

أولا: من وجهة نظر القانون التجاري الجزائري

- يعرف محافظ الحسابات بنص المادة 715 من القانون التجاري الجزائري على أنه : " هو ذلك الشخص الذي يعين من بين المهنيين المسجلين بجدول المهنيين المسموح لهم مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، حيث يقوم بالتحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين، وفي الوثائق المرسلة الى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها، ويستثنى المدقق من التدخل في التسيير[1] ".

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 715 من القانون التجاري ، الجزائر2007 ،ص 188

ثانيا: من وجهة نظر القانون رق 01/10 المتعلق بمهنة خبير محاسب و محافظ الحسابات و محاسب المعتمد

-يعرف محافظ الحسابات على أنه:" هو ذلك الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ،كما أنه يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات في شكل شركة أو تجمع(شركات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات)،و يشترط الجنسية الجزائرية في جميع الشركاء[1]" .

ومنه يمكن تعريف محافظ الحسابات على أنه هو الشخص المكلف بالمصادقة على شرعية وصدق الحسابات السنوية للشركات باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، ويمكن تأدية هذا الدور فرديا أو في شكل شركة.

الفرع الثاني: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات و مهامه

يتمثل كل من تعيين محافظ الحسابات وموانع تعينه ومهامه فيما يلي:

أولا: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات وحالات التنافي

1-تعيين محافظ الحسابات

تناولت كل من المادة 600 و609 من القانون التجاري الجزائري تعيين محافظ الحسابات حيث أوجبت تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي المتعلق بشركات المساهمة [2]،كما أنه طبقا

---

[1]- المادة 12،22و46 من القانون 10-01 مؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن خبير المحاسب، محافظ حسابات و محاسب معتمد، صادر بالجريدة الرسمية رقم 42،بتاريخ11 جويلية 2010،ص 13

[2]- المادة 715 من القانون التجاري، مرجع سبق ذكره ،ص ص 153،156

لنص المادة 26 من القانون رقم 01/10 فإنه: " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا ،وعلى أساس دفتر الشروط ،محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"،و بموجب نص المادة 28 من نفس القانون فإنه يمكن أن يتم تعيين شركة محافظ حسابات بصفة محافظ حسابات ويشترط أن تعين هذه الأخيرة محافظ للحسابات يتصرف باسمها[1].

كما أنه طبقا لنص المادة 3 و4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق تعيين محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الادارة أو الهيئة المكلفة بذلك إعداد دفتر الشروط في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات من انتهاء عهدة محافظ الحسابات بغية تعيين محافظ الحسابات جديد من طرف الجمعية العامة، ويجب أن يتضمن دفتر الشروط ما يلي[2] :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم ، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات ؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛

---

[1]- المادة 26و28 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 7-8

[2]-المادة3 و 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق تعيين محافظي الحسابات، العدد 7، ص23

– نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛

– نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛

– المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

كما أنه في حالة تجديد العهدة لمحافظ الحسابات فإن المؤسسة غير ملزمة بإعادة دفتر شروط جديد إلا في حالات استثنائية، وحسب نص المادة 15 من نفس المرسوم التنفيذي فإنه يمكن تعيين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس المحكمة في حالة فشل المشاورات وعدم تمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ حسابات[1].

كما انه تنص المادة 27 من القانون رقم 01/10 على أن عهدة محافظ الحسابات تحدد ب 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، أي أنه بعد عهدتين متتاليتين يجب أن تمر 3 سنوات من أجل السماح بتدقيق حسابات نفس المؤسسة، أما في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين متتاليتين ،فإنه يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك[2].

كما أنه وبموجب نص المادة 37 من نفس القانون يتم تحديد أتعاب محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة في بداية مهمته مع عدم احتساب الأتعاب على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة، ولا يمكن لمحافظ الحسابات تلقي امتياز أو أجرة مهما يكن شكله، باستثناء الاتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته [3].

---

[1]– المادة11 و15 من المرسوم التنفيذي رقم 11–32 ، مرجع سبق ذكره ،ص24

[2]–المادة 27 من القانون رقم 01/10، مرجع سبق ذكره، ص7

[3]– المادة 37 من القانون رقم 01/10، مرجع سبق ذكره، ص8

2-موانع تعيين محافظ الحسابات و حالات التنافي

أ-موانع تعيين محافظ الحسابات

هناك مجموعة من الموانع يجب أن يلتزم بها محافظ الحسابات و تتمثل فيما يلي[1] :

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

- قبول ولو بصفة مؤقتة ، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث 3 سنوات من انتهاء عهدته؛

- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويـ ين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو

امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة

- يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة

-في حالة استقدام المؤسسة لمحافظين للحسابات، يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة أو نفس شركة محافظة الحسابات؛

---

[1]- المواد من 65-70 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره ،ص 11

–يمنع محافظ الحسابات من قيامه بصفة مباشرة أو غير مباشرة بطلب من الزبائن وظيفة أو مهمة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، أو قيامه بالبحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور؛

ب–حالات التنافي مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات

نظرا لحساسية مهنة محافظ الحسابات، فإنه يتنافى مع ممارسة هذه المهنة مجموعة من الأعمال و التي تتمثل فيما يلي[1] :

– كل نشاط تجاري ،لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية ؛

– كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني ؛

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛

– الجمع بين ممارسة مهنة محافظ الحسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

– كل عهدة برلمانية؛

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

– لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلي؛

[1]–المادة 64 من القانون 10–01، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 11

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

تتمثل المهام الأساسية لمحافظ الحسابات طبقا لنص المادة 23 من القانون رقم 01/10 فيما يلي[1]:

-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص ؛

-يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

-يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛

-يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة، كما أنه يجب على محافظ الحسابات أن لا يتدخل في تسيير الشركة بأي شكل من الأشكال؛

[1]-المادة 23 و 24 من القانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره ،ص 7

-يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

الفرع الثالث: حقوق و واجبات محافظ الحسابات و مسؤولياته

يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق والواجبات ويتحمل في المقابل جملة من المسؤوليات والتي يمكن حصرها فيما يلي :

أولا: حقوق و واجبات محافظ الحسابات

تتمثل حقوق و واجبات محافظ الحسابات فيما يلي:

1-حقوق محافظ الحسابات

توجد مجموعة من الحقوق سخرها القانون لمحافظ الحسابات، و تتمثل هذه الحقوق في :

أ-حرية الإطلاع و الاستفسار الزماني و المكاني على بيانات و معلومات الشركة محل التدقيق

يمتلك محافظ الحسابات الحرية التامة في إطلاعه على أية وثيقة بحوزة المؤسسة، ويمكن طلب أي تفسيرات يراها محافظ الحسابات مهمة في تأدية مهامه، وهذا ما جاءت به المادة 31 من القانون 01/10 كما يلي[1] : "يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة

[1]-المادة 31 من القانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره،،ص 8

والأعوان والتابعين للشركة أوالهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها "

ب-إمكانية الحصول من مقر الشركة على معلومات حول الشركات الأخرى المرتبطة بها

يمتلك محافظ الحسابات الحرية في الاطلاع على المعلومات الأخرى حول الشركات التي لها علاقة مع الشركة محل التدقيق، وذلك بنص المادة 32 من القانون 01/10 كما يلي[1] :" يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها"

ج-الحصول على كشف محاسبي كل 6 أشهر على الأقل من طرف المكلفون بالإدارة

يكون ذلك حسب ما جاء بنص المادة 33 من نفس القانون كما يلي [2]:" يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة 6أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون"

د-إبلاغ هيئات التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهمته(المادة 34 من نفس القانون)

هـ-حق حضور و التدخل في الجمعية العامة في حدود أداء مهامه و له الحق في أن تحدد أتعابه من طرف الجمعية العامة في مهمته(المواد 36 و 37 من نفس القانون)

2-واجبات محافظ الحسابات

هناك مجموعة من الواجبات يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات وهي كما يلي :

---

[1]-المادة 32 من من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره ، ص 8

[2]-المادة 33 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 8

أ- **كتم السر المهني :** يتعين على محافظي الحسابات وكذلك محافظي الحسابات المتربصين كتم السر المهني(المادة 71 من نفس القانون)،غير أنه هناك حالات استثنائية جاءت بها المادة 72 من القانون 01/10 كما يلي [1]:" لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائي؛
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة ؛
- بناء على إرادة موكليهم ؛
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

ب-عدم التدخل في تسيير الشركة محل التدقيق

تناولت المادة 23 من القانون 01/10 مهام محافظ الحسابات، غير أنه لمحت الى أمر مهم يتعلق بواجبات محافظ الحسابات كما يلي[2] :" تخص مهام محافظ الحسابات فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير"

ج-الاشراف الشخصي و الالتزام بالعناية المهنية الكافية:

تعتبر مهمة محافظ الحسابات شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر، بل يجب عليه أن ينفذ مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى :

- تكليف مساعديه للقيام بمهمة معينة
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهمة معينة

---

[1]-المادة 72 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص12

[2]-المادة 23 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 7

أما فيما يتعلق بالعناية المهنية فهي ليست قائمة على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الاثبات و من بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج فيما يلي :

- اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة؛
- التحليل و التدقيق في نظام الرقابة الداخلية؛
- الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسابية و الجرد المادي ...الخ ؛
- الفطنة في التقييم[1].

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

وتتمثل في ما يلي[2] :

-يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

-يعد محافظ الحسابات مسؤول تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عنه مخالفة.

-لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات وأنه لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة. بعد إطلاعه عليها وفي حالة معاينة المخالفة يثبت أنه أطلاع وكيل

---

[1]- حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص 48-49

[2]-الأزهر عزه، مرجع سبق ذكره، ص34

الجمهورية وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

-يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية حتى بعد استقلالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني وأخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه.

و تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتخذها وفق ترتيب تصاعدي حسب خطورتها:

-الإنذار؛

-التوبيخ ؛

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6أشهر؛

- الشطب من الجدول.

ويقدم طعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية.

المطلب الثاني: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تتمثل معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في مجموعة من المراحل المهمة كما يلي :

الفرع الأول: قبول و بداية المهمة و ملفات العمل

تعتبر مرحلة قبول المهمة وبداية العمل من أهم المراحل المهمة في منهجية التدقيق لمحافظ الحسابات، بالإضافة الى جمع ملفات العمل، حيث أنه تتمثل كل مرحلة من هذه المراحل فيما يلي:

أولا: قبول المهمة و بدايتها

على محافظ الحسابات، بادئ ذي بدء، التأكد من [1]:

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

- كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة،

[1]-محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره ،ص42-44

وكذا قائمة شركاء الحصص العينية، إن وجدت؛

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

– إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه؛

– إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه ، علي الاتصال به ومعرفة الأسباب ؛

– عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛

– التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسئولي المؤسسة التي سيراقبها؛

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

– ومهما يكن، عليه التصريح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونا وتنظيميا ؛

-يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة ، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين برسالة مسجلة عن تعيينه ؛

– يشعر مسئولي المؤسسة من بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم ؛

– يرسل رسالة إلى مسئولي المؤسسة يبين فيها الكيفية التي ستنجز بها المهمة (مسئوليته، المهمة، المتدخلون، معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقارير والأتعاب)؛

– عليه الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده إنجاز مهمته؛

–على الزميل السابق، تضامنا، أن يسهل مهمة زميليه الجديد ؛

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

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

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

ثانيا: ملفات العمل

نظرا لمهمة محافظ الحسابات التي تمتاز بالطابع الدائم يفرض عليه مسك ملفين ضروريين وهما الملف الدائم والملف السنوي، حيث أن مسك هذين الملفين يسمح للمدقق بما يلي [1]:

- تخطيط عملية التدقيق والتأكد من اجتماع جميع العناصر الضرورية لصياغة رأي مبرر حول الحسابات السنوية؛
- خلق وبصفة دائمة خزان للمعلومات ذو طابع دائم حول المؤسسة خلال كل فترة التدقيق و خاصة عند تجديد الوكالة؛
- توفير الدليل عن الأعمال المنجزة والإجراءات والوسائل المستخدمة ؛
- جعل مهمته مطابقة للمعايير المهنية المقبولة على المستوى الجوهري و كذا على المستوى الدولي؛
- التأكد من العمل المنجز طرف مساعديه.

1-الملف الدائم:

ينشأ هذا الملف لمؤسسة عند أول مهمة تدقيق لها، أما في السنوات القادمة فإنه يتم تحديث بعض عناصر فقط، و يحتوي هذا الملف عموما على ما يلي :

---

[1]-لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر-دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة 2009/2008،ص106-108

- عموميات وبيانات تاريخية عن الشركة ووحداتها كعقد التأسيس والهيكل التنظيمي؛
- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية الموجودة بالشركة؛
- معلومات محاسبية ومالية كالمخططات والدلائل المحاسبية المستعملة بالشركة والحسابات السنوية للسنوات الثلاث الأخيرة وكذا طرق وإجراءات تقديم وتقييم الحسابات بالإضافة إلى السياسة المالية ووضعية الخزينة وطرق التمويل المستعملة ؛
- معلومات قانونية وجبائية واجتماعية عن الشركة (قرار تعيينه و قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي يمتلكها كل مساهم، النظام الجبائي والاجتماعي للشركة، محاضر مداولات الجمعيات العامة، العقود المهمة وتقارير المدققين السابقين، خصوصيات اقتصادية وتجارية كقطاع النشاط ووضعية الشركة في السوق وزبائنها والسياسة التجارية للشركة ومعلومات تخص مصلحة الاعلام الآلي).

كما نشير إلى أنه يمكن أن يظم الملف الدائم ملفات فرعية تسهل عملية ترتيب الوثائق و الإطلاع عليها، ولكي يكون هذا الملف يشكل مجموعة مفيدة من المعلومات فإنه يجب تحديثه كل ما دعت الضرورة لذلك، كتعديل بعض العناصر وإلغاء المعلومات التي أصبحت غير مفيدة و إضافة عناصر أخرى.

2-الملف السنوي:

يسمى كذلك الملف الجاري، ويستعمل هذا الملف لدورة مالية واحدة على عكس الملف الدائم، حيث أن المدقق كل سنة مالية يفتح لها ملف سنوي خاص بها، ويحتوي على مجمع الأعمال المنجزة والإجراءات المستخدمة لتنفيذ مهمة التدقيق على طول السنة، كما يعتبر الملف ضروري بالنسبة للمدقق من أجل التحكم الجيد في المهمة والتأكد من تنفيذ برنامج التدقيق بدون إغفال وتوثيق الأعمال المنجزة ،كما يعتبر تبريرا للرأي الذي يصدره المدقق،

ويعمل على تسهيل إعداد التقرير النهائي، ويعتبر كذلك عنصر إثبات عن كل الأعمال والإجراءات التي قام بها المدقق ومساعديه، ويضم الملف السنوي بالإضافة إلى القوائم المالية محل التدقيق ما يلي :

- كل ما يتعلق بتنظيم وتخطيط المهمة، كالبرنامج العام للتدقيق وقائمة المتدخلين وتاريخ الزيارات أو التدخلات وكذا تاريخ تقديم التقرير النهائي ؛
- كل ما يتعلق بتقييم الرقابة الداخلية كأنظمة وخرائط التفق والاستجوابات التي قام بها ونقاط القوة والضعف، ونجد هذا في ورقة تسمى بورقة التقييم، وأوراق العمل المتضمنة عمليات السبر المجرات ؛
- برنامج مراقبة الحسابات السنوية وملخص عن كل الأعمال المنجزة والانحرافات المكتشفة و النتيجة النهائية من أجل إبداء الرأي؛
- التدقيقات الخاصة أو القانونية، و تشمل فحص الاتفاقيات النظامية والشهادة على أعلى خمس أو عشر مكافآت الممنوحة خلال السنة، وكذا إظهار الأفعال غير المشروعة إلى وكيل الجمهورية، و فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات السنوية؛
- التوثيق العام لمختلف المراسلات المتبادلة مع الشركة ومذكرات عن اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العامة وكل ما يخص القرارات التي لها تأثير على الحسابات السنوية، وكذلك الإقرارات المحصل عليها من الغير ونسخ من جميع محاضر مداولات الجمعية العامة ؛
- ويشار إلى أن ملفات العمل هذه لها طابع سري، والمدقق ملزم باحترام السر المهني إلا في حدود ما يسمح به القانون المعمول به، ويجب على المدقق الاحتفاظ بهذه الملفات لمدة 10 سنوات حتى بعد انتهاء وكالته، أما في حالة تعدد المدققين فإن كل واحد منهم ملزم

بمسك هذين الملفين، حيث تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة تجاه التنفيذ الجيد للمهمة، وإذا تم تقسيم الأعمال بينهم فإن ملفات كل واحد منهم يجب أن تحتوي على نسخ طبق الأصل من أوراق عمل زميله .

الفرع الثاني: التقارير و التصريح بالأعمال غير الشرعية

تعتبر كل من جودة التقارير التي ينجزها محافظ الحاسبات والتصريح بكل الأعمال غير الشرعية التي يصادفها محافظ الحسابات من أهم الأمور الدالة على جودة وفعالية الأداء الذي يقوم به المدقق الخارجي، حيث أنه تتمثل كل من التقارير والتصريح بالأعمال غير الشرعية فيما يلي:

أولا: تقارير التي يعدها محافظ الحسابات

تطرقت المادة 23 من القانون رقم 01/10 الى التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات أن يقوم بها وتتمثل هذه التقارير فيما يلي[1]:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات ؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

[1]–المادة 25 من القانون 10–01، مرجع سبق ذكره، ص 7

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

كما أنه من أجل شرح وتوضيح هذه التقارير المهمة قامت السلطات الجزائرية بإصدا المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها وتم تدعيم هذا المرسوم التنفيذي بالقرار مؤرخ 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

ثانيا: التصريح بالأعمال غير الشرعية

قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة وحماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية ، على المراجع ، باعتباره 'مساعدا للعدالة أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض (حسب المادة 715مكرر الفقرة 10من المرسوم 08-93) لعقوبة السجن لمدة تتراوح ما بين سنة و 5سنوات ، وغرامة مالية تتراوح بين 20.000و 500.000دينار أو إحداهما.

إن عمل الغش يجب أن يتوفر فيه عنصران عنصر مادي وعنصر إرادي أي قيام الفاعل بالعمل مع الإرادة والشعور بالصفة غير الشرعية للعمل المنجز.

و لكي يدرس المراجع القضية عليه يتأكد من:

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

و يبلغ وكيل الجمهورية كتابيا بواسطة في رسالة مؤرخة وممضاة من طرفه مقابل وصل يثبت

وصولها وقبضها.

الفرع الثالث: إجراءات تدقيق وفحص الحسابات

هناك مجموعة من المراحل يجب القيام بها من طرف محافظ الحسابات فيما يتعلق بإجراءات التدقيق وفحص الحسابات، حيث أنه يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي كما يلي :

للمراجعة عدة جوانب أساسية أهمها الجانبين القانوني والمالي، فإذا كان الجانب القانوني ينحصر في الجوانب التشريعية والقانونية لممارسة مهنة المراجعة وكذا مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن إبداء رأيه، فإن الجانب المالي يرتكز أساسا على طريقة العمل التي يقوم بها المراجع خلال أدائه لمهامه، ولا يخفى على أحد الأهمية البالغة لعملية مراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية مهما كان نشاطها، والتي تتمثل في خلق اعتقاد رشيد وثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الرئيسية، ومنه الهدف الأساسي هو الإدلاء بحكم انتظام وصدق الحسابات بحيث تعطي الصورة الوفية للحالة المالية للمؤسسة، إذن فالمراجعة تعتبر أداة فعالة تخدم المؤسسة أو الشركة بشكل خاص ثم الاقتصاد الوطني بشكل عام، وذلك عن طريق الكشف عن حالات الغش والتزوير والتلاعب –إن وجدت– وتصحيح الأخطاء المرتكبة، ولا تتأتي عملية البحث والتحري إلا بدراسة كل جوانب المشروع، وتتمثل أساسا في عدة مراحل وإجراءات يجب عليه القيام بها أثناء مزاولته لنشاطه، وتتمثل هذه المراحل في [1]:

– المعرفة العامة للمؤسسة؛

– تقييم الرقابة الداخلية ؛

– إعداد التقرير النهائي

و لتوضيح هذه المراحل يمكن الاستعانة بالشكل التالي :

---

[1]–جميلة ا لجوزي و مفيد عبد اللاوي، مرجع سبق ذكره ،ص209

مسلك المدقق العام

الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

1- أشغال أولية: التعرف على الوثائق الخارجية

2- اتصالات أولى مع المؤسسة: التعرف على الوثائق الداخلية، حوار، زيارات ميدانية...تحديد المقاييس، إعادة نظر في برنامج التدخل.

فحص وتقييم الإجراءات:

3- جمع الإجراءات: استعمال خرائط التتابع، كتابة ملخصات إجراءات، ملخص إجراءات الأدلة الكبيرة الحجم

4- اختبارت التطابق (الفهم): تتبع بعض العمليات للتأكد من وجود ومن حقيقة النظام

5- تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط القوة للنظام نقاط ضعف (التصور)

6- اختبارات الاستمرارية: اختبارات للتأكد من أن نقاط مطبقة

7- تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط قوة النظام، ضعف التطبيق وضعف التصور:

ضعف النظام ككل وجود حلول عدم وجود حلول

فحص الحسابات:

8- تحديد آثار تقييم نظام المراقبة الداخلية: تخفيف البرنامج، تدعيم البرنامج (اختبارات إضافية) رفض المصادقة

9- اختبارات السريانية والتطابق: حسب الحالة وبصفة مكملة أحيانا

- اختبارات التطابق (إعادة نظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)
- اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية
- اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية
- اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية

10- إنهاء عملية المراجعة – التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة

- فحص الأحداث ما بعد الميزانية
- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية
- إعادة نظر في أوراق العمل – إصدار الرأى

الشكل رقم(3-3): مسلك المدقق العام

المصدر:محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره، ص 83

المطلب الثالث :شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يوجد بعض التغييرات في شروط وطريقة تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وهدف السلطات الجزائرية من هذا التغيير هو سعيها للرفع من جودة التكوين لينعكس بدوره على جودة الأداء المهني لكل من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات، حيث أنه تتمثل شروط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات وطريقة تكوين الخبراء المحاسبين فيما يلي :

الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

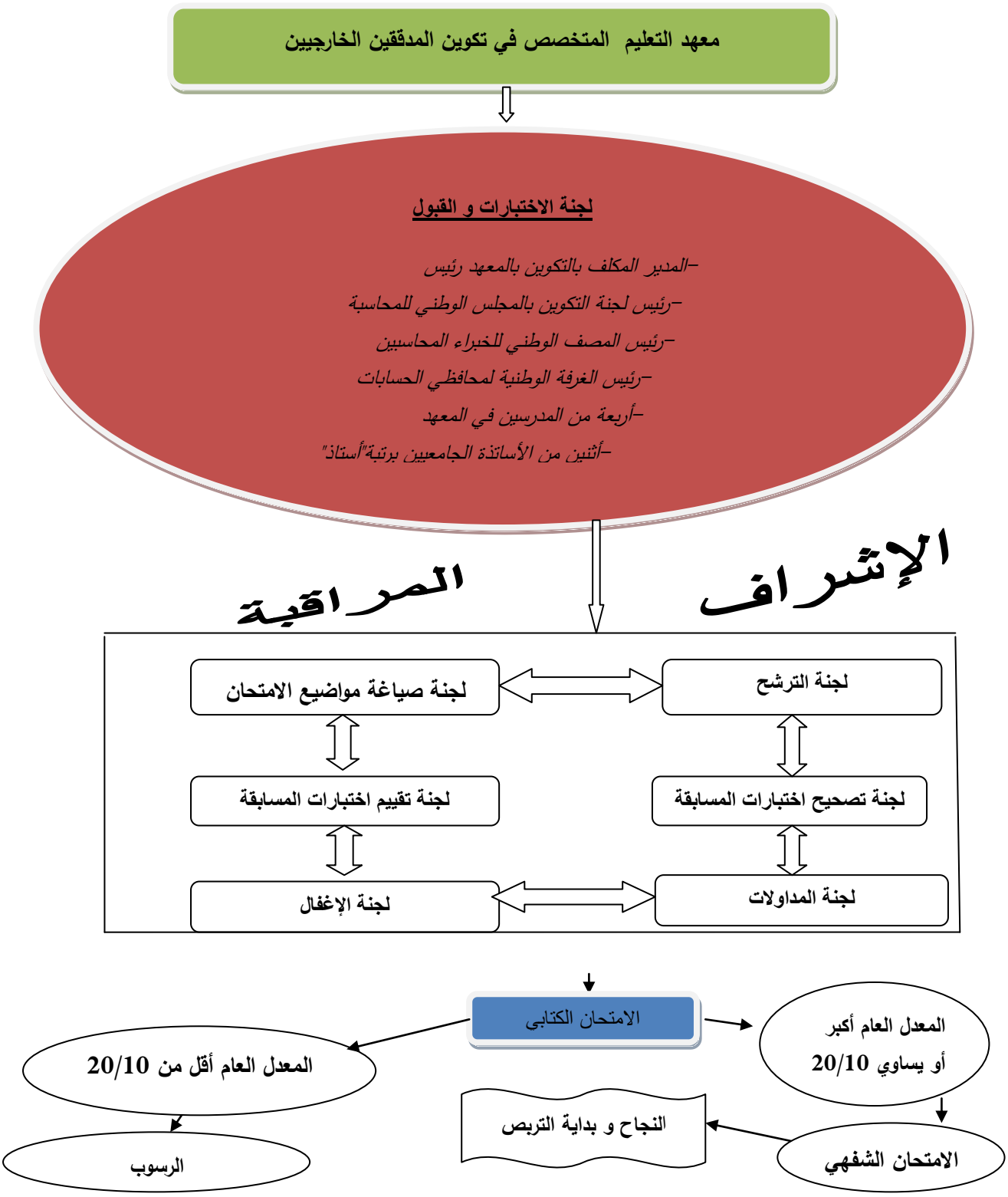
للتمكن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط وتتمثل هذه الشروط فيما يلي [1]:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات يشترط حيازة شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة محافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من االوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبـ ين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ؛
- تأدية اليمين.

[1]–المادة 8 من القانون 10–01، مرجع سبق ذكره، ص 5

الفرع الثاني: المراحل المستحدثة في عملية انتقاء المتربصين لممارسة مهنة التدقيق الخارجي

تم التغيير في عملية انتقاء المترشحين لمهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات، حيث أنه أصبحت عملية الاختيار تمتاز بنوع من التنظيم والجودة في الاختيار، ويظهر لنا ذلك جليا من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (3-4):مراحل انتقاء المتربصين لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المصدر: من إعداد الطالب بناءا عل القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7مارس سنة **2017 المحدد** لعدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب

وللتوضيح أكثر فإن الاختبارات الكتابية تتمحور في المواد الآتية:

-مالية و محاسبة؛

-تدقيق ؛

-قانون و جباية؛

-اقتصاد عام؛

-تكنولوجيا الإعلام و الإحصاء؛

-لغات.

حيث أنه يتم قبول المترشحين الذين تحصلوا على معدل عام أكبر أو يساوي عشرة من عشرين(20/10)،والمترشحين المقبولين في الامتحان الكتابي يتم استدعائهم لاجتياز الامتحان الشفهي، وتتمحور المواضيع فيما يخص الامتحان الشفهي بمحاور متعلقة بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات، وذلك عن طريق مقابلة شفهية.

الفرع الثالث: طريقة تكوين المدققين الخارجيين في الجزائر.

يتمثل برنامج التكوين الخاص بالخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-2) : مقاييس التمدرس الخاص بالمدققين الخارجيين بالجزائر

عنوان المقاييس في السنة الأولى	عنوان المقاييس في السنة الثانية	عنوان المقاييس في السنة الثالثة
-الرياضيات التطبيقية في التسيير -المحاسبة التحليلية -القانون التجاري العام وقانون الشركات -قانون الأعمال -القانون المدني : التزامات وعقود قانون العمل والقانون الاجتماعي -الخبرة القضائية، التحكيم -تدقيق 1 :مبادئ ومعايير -الاتصال واللغات "التجارية1"	-تدقيق 2 :تقنيات ومنهجية -تدقيق الحسابات الفردية وحسابات مجموعات الشركات -تدقيق 3 :تدقيق حسابات البنوك والكيانات الخاصة الأخرى (تأمينات إلخ..) -الاتصال واللغات "التجارية2 " تقنيات كمية : إحصاء وانتقاء العيّنات -التشريع المالي والقانون الجبائي -القانون الجزائي العام والتشريع الجزائي المطبق على الأعمال -تسيير المخاطر والتأمينات -تسييرا لميزانية -المحاسبة : التجارب الدولية -القانون الدولي للأعمال والتحكيم -صعوبات الشركات: الوقاية والتقويم -الأخلاقيات والممارسة المهنية	- الاقتصاد العام ،تنظيم وتسيير المؤسسة -الاتصال واللغات "التجارية3 " -التسيير والاستراتيجية المالية للمؤسسة - مراقبة التسيير ،الإدارة وتقييم النجاعة - تشخيص وتقييم المؤسسة -تسيير المشاريع -حوكمة المؤسسة والذكاء الاقتصادي -الاقتصاد والمالية الدوليان: - الاقتصاد الدولي - المالية الدولية - تقييم ،إدارة ووضع أنظمة المعلومات - المنازعات الجبائية وشبه الجبائية - الإعلام الآلي وتطبيق التسيير المدمج (ERP) معالجة المعطيات والمعلومات

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 مارس سنة 2017 المحدد لكيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات

يظهر لنا من خلال الجدول أن سنوات التدريس النظري 3 سنوات متتالية بحجم ساعي 2390 ساعة خلال هذه السنوات فيما يخص كل من دروس المحاضرات والأعمال الموجهة معا، أما السنة الرابعة فهي عبارة عن تربص ميداني لمدة أربعة أسابيع لدى شركة أو مكتب الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، مصالح المحاسبية والمالية لكيان اقتصادي عمومي أو

خاص ينشط في القطاع الاقتصادي، حيث أن المتربص ملزم بإنجاز تقرير فيما يتعلق بالمعارف المكتسبة من خلال هذا التربص الميداني.

المبحث الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائرية

لقد قامت الحكومة الجزائرية في الآونة الأخيرة بإصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية من أجل التحكم الجيد في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي وضبطه وتكييفه مع الممارسات الدولية، وسنتطرق الى هذه المعايير بإيجاز الى أخر معيار تم اصداره ، حيث أنه سنقوم بتقسيم هذا المبحث الى ثلاث مطالب، سنتناول في المطلب الأول و الثاني المبادئ العامة التي تحكم مهمة التدقيق و التخطيط لها وأدلة التدقيق، أما المطلب الثالث عالجنا فيه معايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين.

المطلب الأول: المبادئ العامة التي تحكم مهمة التدقيق و التخطيط لها

تتمثل المعايير المتعلقة بالمبادئ العامة لمهمة التدقيق والتخطيط لها فيما يلي:

الفرع الأول : المعيار رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

يعتبر المعيار 210 من أهم معايير التدقيق الوطنية المستحدثة، ويمكن حصر مجال تطبيق هذا المعيار وأهداف المدقق وشروطه المسبقة للتدقيق من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-3) : ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210		
مجال التطبيق	**أهداف المدقق**	**الشروط المسبقة للتدقيق**
-واجبات محافظ الحسابات والمدقق المتعاقد للاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق مع الطرف الأخر؛ -يشمل المعيار مهام التدقيق الكلي أو الجزئي للكشوف المالية التاريخية ؛ -تناول المعيار المهام الملحقة، التدقيق	-الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة -تفاهم مشترك بين المدقق و الإدارة أو القائمين على الحوكمة على أحكام مهمة التدقيق -حصول المدقق على تأكيد موافقته من المؤسسة محل التدقيق على الأحكام و	-المرجع المحاسبي مقبول -اعتراف الإدارة و إدراكها و تحملها مسؤولية الإعداد و العرض الصادق للكشوف المالية -تعتبر الادارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال

المتكرر وتدقيق الكيانات الصغيرة؛ –اقتراح نماذج لرسالة المهمة في الملحق	الشروط المعروضة في رسالة المهمة، مع تدوين كل كل اختلاف محتمل في ملف عمله	–لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة –حالة توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة ،فإنه يتوجب على المدقق مناقشة ذلك مع الإدارة أو مسؤولي الحوكمة ،وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا اذا كان القانون يرفض ذلك.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 الصادر من طرف وزارة المالية وفق المقرر رقم 02 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

كما أن المعيار الجزائري للتدقيق 210 تناول بالإضافة الى ذلك مجموعة من العناصر المهمة والتي تمثلت فيما يلي [1]:

أولا: محتوى رسالة المهمة

تحتوي رسالة المهمة مجموعة من البنود المهمة والتي تتمثل فيما يلي :

1–الأحكام الأساسية لرسالة المهمة

يجب أن تدون هذه الأحكام في رسالة المهمة وتتمثل فيما يلي:

–هدف و نطاق التدقيق

–مسؤوليات كل من الإدارة والمدقق

–تبيان المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد القوائم المالية

–الإشارة الى كل التقارير التي يحضرها المدقق من حيث الشكل والموضوع

[1]– وزارة المالية ، المقرر رقم 02 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210.

-قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع

-مخطط وتنفيذ التدقيق

-الحدود الملازمة للتدقيق والمراقبة الداخلية(وجود بعض المخاطر لا يمكن تفاديها مع التخطيط و التنفيذ الجيد من المدقق)

-مسؤولية الإدارة فيما يخص تقديم التصريحات الكتابية و التأكيدات المتعلقة بالكشوف المالية

-ضرورة تقديم الكشوف المالية والمعلومات المهمة في الوقت المناسب للمدقق

-ضرورة إعلام المدقق من طرف الإدارة عن كل فعل تعلم به ويؤثر على الكشوف المالية في الفترة ما بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية

-هناك بعض النقاط الاضافية قد تحتويها رسالة المهمة في بعض الحالات مثل: مشاركة مدققين آخرين وخبراء، مدققين داخليين ومستخدمي الكيان...الخ

2-التدقيقات المتكررة

في هذه الحالة و قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة من قبل المدقق، يجب أن تتم المصادقة من الطرفين (المدقق و الادارة)على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى، ويحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير المؤسسة بمحتوى رسالة المهمة أو تعديله إذا تطلب الأمر ذلك خاصة في مثل هذه الحالات:

- وجود تأشيرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق ؛

-مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لمهامه ؛

-حدوث بعض التغييرات في هيكل الادارة ؛

-ملاحظة تطور في طبيعة أهمية نشاطات الكيان؛

-فرض واجبات إضافية على المدقق.

و بالتالي يمكن دمج هذه التغييرات في رسالة مهمة جديدة أو إضافتها في رسالة مهمة تكميلية

ثانيا: تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية

هناك مجموعة من البنود يجب أن يلتزم بها المدقق في حالة تعديل أحكام مهمة التدقيق كما يلي:

-عدم القبول بتعديل أحكام مهمة التدقيق بدون سبب مقنع ومعقول؛

-إذا طولب من المدقق بتعديل مهمة التدقيق قبل انتهاء عملية التدقيق، الى مهمة تقود الى مستوى أقل تأمين، فيجب عليه تحديد معقولية ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة ؛

-حالة موافقة المدقق على تعديل أحكام المهمة، يجب على المدقق والإدارة وضع أحكام جديدة و تضمينها في رسالة المهمة، مع التوضيح من المدقق فيما يخص مرجع التقرير في حالة حدوث بعض التغييرات بين المهمة الأصلية والمهمة الجديدة؛

-حالة عدم قبول التعديل من المدقق وعدم الترخيص له بمتابعة مهامه فيجب عليه ما يلي :

- الاستقالة من المهمة في حالة سماح القانون بذلك؛
- تحديد بوجود أي نوع من الالزام سواء كان تعاقدي أو شكل آخر الى الأطراف المعنية ؛

ثالثا: حالات خاصة

هناك بعض الحالات الأخرى التي يمكن أن تحدث في مهمة التدقيق كما يلي:

-التدقيق المشترك من عدة مدققين يسمح بإعداد رسالة مهمة مشتركة أو فردية؛

-يجب أن تحتوي رسالة المهمة المشتركة كل من توزيع الأعمال والأتعاب على حدا؛

-إمكانية إعداد رسالة مهمة مشتركة في حالة تدقيق مجمع، بشرط حصول المدقق على تأكيد خطيا من الكيان الأم يتعلق بموافقة جميع الفروع التابعة للمجمع.

و للتوضيح أكثر يمكن الاستعانة بالشكل التالي :

رقم الاعتماد: **رقم التسجيل في الجدول:** **العنوان:** **الهاتف و الفاكس :** **المكان و الزمان:**
موجه الى إدارة الكيان في إطار عهدة محافظ الحسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي للسنوات ن،ن+1،ن+2
هدف و نطاق تدقيق الكشوف المالية
مسؤوليات محافظ الحسابات
مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان
مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة
رسالة التأكيد
الأتعاب
تقبلوا مني، سيدي/سيدتي،خالص عبارات التقدير و الاحترام محافظ الحسابات الكيان التاريخ: سيدة/سيد: الوظيفة:

الشكل رقم(3-5) :نموذج رسالة المهمة لمحافظ الحسابات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210

الفرع الثاني: المعيار رقم 230 وثائق التدقيق

يمكن حصر كل من مجال تطبيق هذا المعيار، وفائدته وأهدافه في من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-4) :ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230		
مجال التطبيق	**أهداف المدقق**	**فائدة التوثيق**
-يعالج هذا المعيار المسئولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، مع أنه لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى	-تشكيل ملف كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره -تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة -تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية -تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة	-دعم استنتاج المدقق بالنظر لى أهدافه المحددة في المعيار 200 -تأكيد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة -مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه -مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه ومراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بتدقيق الأعمال وفقا للمعيار رقم 220 -تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم -حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية -السماح بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة والتفتيشات -السماح بالقيام بتفتيشات خارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 الصادر من طرف وزارة المالية وفق مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

كما تطرق المعيار الجزائري للتدقيق 230 إلى إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب، حيث أنه يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة وذلك بما يتعلق بكل من وثائق إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة المتحصل عليها، تشكيل ملف التدقيق النهائي وحماية وحفظ وملكية ملفات العمل.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يتمثل مجال تطبيق هذا المعيار وتخطيط التدقيق وهدف ورزنامة التخطيط من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم(3-5): ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300

المعيار الجزائري للتدقيق300"تخطيط تدقيق الكشوف المالية"		
مجال التطبيق	**هدف و رزنامة التخطيط**	**تخطيط مهمة التدقيق**
-التزامات المدقق فيما يخص تدقيق الكشوف المالية -التدقيقات المتكررة و المسائل الإضافية في إطار مهمة التدقيق الأولية	-وضع استراتيجية عامة مكيفة حسب مهمة التدقيق و عرض برنامج عمل ملائم و يمتاز بنوع من المرونة لمساعدة المدقق فيما يلي: -الاستفادة من مبدأ الأهمية النسبية فيما يخص أداء المدقق و تعامله مع المشاكل المحتملة -التحكم و التنظيم الجيد للمدققين المسئولين عن المهمة و كل أعضاء الفريق من حيث التنسيق و الاشراف و توزيع المهام و تسهيل عملية الاتصال مع الكيان فيما يتعلق بمهة التدقيق	-المنهج العام للأعمال -إجراءات التدقيق -طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء التدقيق و مراجعة أعمالهم -طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة -تنسيق الأعمال في حالة استعمال عمل الآخرين أو في حالة المجمعات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الصادر من طرف وزارة المالية وفق مقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

كما أن المعيار رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية عالج عدة نقاط مهمة كما يلي :

أولا: الهدف الذي يرمي إليه المدقق و تنظيم المهمة

من أجل إنجاز مهمة التدقيق بفعالية يجب أن يكون التخطيط ملائم ومناسب،ولا يكون التخطيط ملائم ومناسب إلا بإعداد إستراتيجية تدقيق و برنامج عمل وفقا لحجم الكيان والأعمال المطلوبة.

ثانيا: إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة

لتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط يجب أن تكون المساهمة جماعية(المسئولين و كل أعضاء الفريق) في إعداد استراتيجية التدقيق و برنامج العمل.

ثالثا: جوانب خاصة تتعلق بالكيانات الصغيرة

يتم إعداد مذكرة موجزة في هذه الحالة لتوثيق إستراتيجية التدقيق وكل ما يتعلق بنطاق الأعمال، الرزنامة وسيرورة التدقيق، وعند مواجهة بعض الصعوبات أثناء تأدية مهمة التدقيق فمن المستحسن استشارة مدققين آخرين ذوي خبرة وكفاءة أو الهيأة المهنية التابع لها المدقق.

رابعا: التوثيق

يجب إدراج في وثائق التدقيق ما يلي :

-الاستراتيجية العامة للتدقيق ؛

-برنامج العمل ؛

-التغيرات المهمة وأسبابها المتعلقة بالإستراتيجية العامة وبرنامج العمل.

المطلب الثاني: أدلة مهمة التدقيق الخارجي

سنقوم بحصر المعايير المتعلقة بأدلة الاثبات فيما يلي :

الفرع الأول: العناصر المقنعة و مهام التدقيق الأولية

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 500"العناصر المقنعة"

توجد مجموعة مهمة من العناصر تناولها هذا المعيار فيما يلي[1] :

[1]- وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500

1-تعريف العناصر المقنعة

هي المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه وتتضمن:

-المعلومات المتضمن في المحاسبة

-المعلومات المجمعة من وثائق أخرى كالمحاضر والتقارير و دليل المراقبة الداخلية وغيرها

2-كفاية وملائمة العناصر المقنعة:

يعتمد كم العناصر التي يتم جمعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك نوعية العناصر المجمعة، حيث تتوقف الملائمة على نوعية العناصر المجمعة (المصداقية و الدلالة)،و بالتالي فإنه هنالك ارتباط وثيق بين الكفاية والملائمة للعناصر المقنعة، حيث أن كم العناصر المقنعة الضرورية مرتبط بمستوى مخاطر الاختلالات، وبالتالي فإنه هناك علاقة طردية بين كل من المخاطر الكبيرة و كم ونوع العناصر المقنعة المطلوبة

3-دلالة و مصداقية العناصر المقنعة:

تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق و على التأكيد المتعلق به و يمكن أن تتأثر دلالة المعلومة باتجاه الاختبار الذي سيقام، كما أنه تتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة و مصداقية المعلومات التي قامت عليها، كما أنه تتعلق مصداقية المعلومات المطلوب استعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها و طبيعتها و بالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 501"العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة"

تتمثل أهم المحاور التي تناولها هذا العيار فيما يلي[1]:

[1]– وزارة المالية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501

1-الاعتبارات الخاصة المتعلقة بالمحزونات

أهم البنود المذكورة في المحزونات تتمثل فيما يلي:

- تطرق المعيار الى العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول المخزونات من حيث جودها ؛ وحالتها عند الجرد المادي إلا إذا تعذر ذلك ؛
- حالة الجرد المادي للمحزونات في تاريخ غير تاريخ الاقفال ؛
- حالة تعذر على المدقق حضور عملية الجرد المادي لظروف خاصة؛
- المحزونات ذات دلالة بالنظر الى الكشوف المالية وتكون الخاضعة لرقابة ومراجعة الغير.

2-القضايا والمنازعات

يجب على المدقق تحديد ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان، والتي قد تولد خطر الاختلافات المعتبرة

3-التأكيدات الكتابية والمعلومات القطاعية

تطرق المعيار الى ضرورة طلب المدقق من الإدارة أو عند الاقتضاء من القائمين على الحكم في المؤسسة مده بالتصريحات الكتابية المتعلقة بجميع القضايا والمنازعات الحالية والمحتملة

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 510"مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية"

أهم ما تناول هذا المعيار ما يلي[1] :

1-الأرصدة الافتتاحية

يجب على المدقق القيام بما يلي :

[1]- وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510

-فحص كل من الكشوف المالية و تقارير المدقق السابقة بهدف الحصول على معلومات دقيقة و ذات دلالة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية ؛

-جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية ؛

-مراجعة ملفات العمل و أسس نتائج المدقق السابق ؛

-تقييم إجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية و تحديد إمكانية الاعتماد عليها في جمع عناصر مقنعة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية أو وضع إجراءات تدقيق خاصة ؛

-في حالة توفر عناصر مقنعة بأن الأرصدة الافتتاحية تتضمن اختلالات قد تأثر على الكشوف المالية للسنة الجارية ،يجب على المدقق وضع إجراءات تدقيق تكميلية ؛

الفرع الثاني: التأكيدات الخارجية و الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 505"التأكيدات الخارجية"

عالج هذا المعيار مجموعة من العناصر المهمة فيما يتعلق بالتأكيدات الخارجية كما يلي[1] :

1-تعريف التأكيد الخارجي

دليل إثبات يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير(شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر) و يتكون من نوعين:

-**طلب تأكيد المستعجل(تأكيد ايجابي):**طلب الرد مباشرة على المدقق سواء تأكيد أو نفي أو إضافة بعض المعلومات

-**طلب التأكيد الضمني(تأكيد سلبي):**طلب الرد المباشر في حالة نفي المعلومات الواردة في طلب

[1]- وزارة المالية ، المقرر رقم 02 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505.

2-إجراءات التأكيد الخارجية

هناك مجموعة من الاجراءات يجب اتباعها كما يلي :

-**الرقابة على طلبات التأكيد**(تحديد المعلومات موضوع الطلب بدقة، اختيار الأشخاص المناسبين للرد على الطلب و مباشرة اجراءات الارسال و متابعتها و التلميح فيها بالرد على المدقق مباشرة)

-**التركيز على مجموعة من العناصر عند تصور طلب التأكيد**(الإثباتات المباشرة، أخطار الانحرافات المعتبرة، شكل و تقديم الطلب، الاستفادة من التجارب المشابهة السابقة، وسائل التواصل...الخ)

3-رفض الادارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد

في حالة وقوع المدقق في مثل هذه الحالات فعليه القيام بما يلي :

-البحث عن أسباب هذا الرفض و مدى منطقيته ؛

-تقييم انعكاسات هذا الرفض على مهمة التدقيق ؛

-استخدام طرق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية ؛

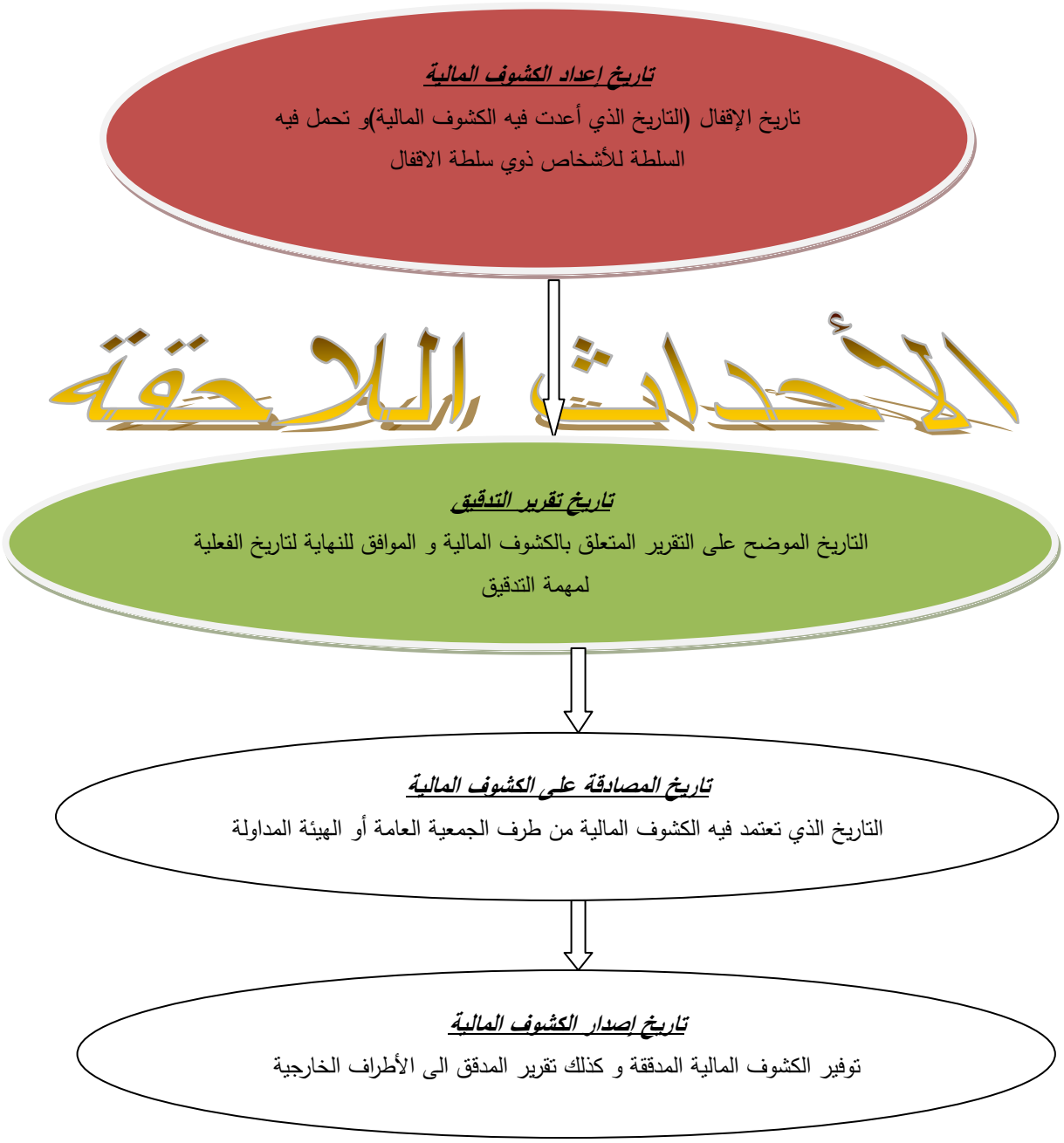
-و في حالة عدم معقولية هذا الرفض مع عدم تمكن المدقق من الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية باستخدام الطرق البديلة فعليه القيام بإبلاغ الأشخاص القائمين على الحوكمة مع فحص آثار هذه الوضعية على مهمته.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق "560"الأحداث التي تقع بعد اقفال الحسابات

تناول هذا المعيار مجموعة من المعلومات المهمة تتعلق بالأحداث اللاحقة يمكن حصرها من خلال الشكل التالي[1] :

---

[1]- وزارة المالية، المقرر رقم 02 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560.



الشكل رقم(3-6): تاريخ الأحداث اللاحقة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560.

الفرع الثالث: الاجراءات التحليلية، التصريحات الكتابية واستمرارية الاستغلال

تتمثل هذه المعايير فيما يلي :

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 520" الاجراءات التحليلية"

تناول هذا المعيار ما يلي[1] :

1- الإجراءات التحليلية المادية

قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو معا، كما يجب على المدقق تقدير ملائمة الإجراءات التحليلية و يمكن استخدام النسب والمعدلات...الخ لأداء إجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن

2- الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة

يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة تامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان

3- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فانه يقدَر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها، ب:

-طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها؛

-وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف

---

[1]- وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 530"السبر في التدقيق"

تناول هذا المعيا مجموعة من المفاهيم المهمة المتعلقة بكل من السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100 من عناصر مجتمع إحصائي، خطر أخذ العينات والخصائص الواجب توفرها لإعتبار السبر إحصائي، كذلك تطرق المعيار الى مفهوم وحجم العينة وتحديد العناصر الواجب اختيارها، وكذلك تطرق إلى اجراءات التدقيق الواجب وضعها وطبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات بالإضافة الى استقراء الاختلالات وتقييم نتائج السبر[1].

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 540"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"

عالج هذا المعيار طبيعة التقديرات المحاسبية، إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة، تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة والردود على المخاطر التي قيمت للاختلالات الجوهرية، بالإضافة الى المراقبة المادية والتكميلية للرد على المخاطر الهامة والمعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ومؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة، وفي الأخير تطرق المعيار الى كل من التصريحات الكتابية والوثائق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية[2].

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق 580"التصريحات الكتابية"

أهم ما تطرق إليه هذا المعيار الى ما يلي[3] :

---

[1]– وزارة المالية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530

[2]– وزارة المالية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540

[3]– وزارة المالية، المقرر رقم 02 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580.

أ-التصريحات الكتابية كعنصر مقنع

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في اطار تدقيق الكشوف المالية، و بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

خامسا: المعيار الجزائري للتدقيق 570" استمرارية الاستغلال"

العناصر المهمة التي تطرق إليها هذا المعيار تتمثل فيما يلي[1] :

1-مسؤولية المدقق فيما يتعلق باستمرارية الاستغلال:

يجب على المدقق :

- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية؛

- استنتاج وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

وبالتالي فإنه عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله

وللتوضيح أكثر يمكن حصر كل معايير التدقيق المتعلقة بأدلة الاثبات من خلال الجدول التالي:

[1]- وزارة المالية ، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570

الجدول رقم (3-6) : ملخص لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة لأدلة الاثبات

رقم المعيار	اسم المعيار	مجال تطبيق المعيار	أهداف المدقق
500	**العناصر المقنعة**	-يوضح مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية -يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر كافية ومناسبة تؤدي الى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه -يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق	-يهدف المدقق الى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه
501	**العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة**	-يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية وملائمة ومناسبة وفقا للمعايير 330و500 وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية	-وجود المخزونات وحالته -اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان -تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي الدولي المطبق
505	**التأكيدات الخارجية**	-اجراءات التأكيد الخارجية المستعملة بهدف الحصول على أدلة الاثبات	-تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الاجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية
510	**مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية**	-يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية(العناصر الموجودة في بداية الفترة و التي على أساسها يجب تقديم المعلومات)في إطار مهام التدقيق الأولية(حالة أن الكشوف المالية لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق)	يجب على المدقق في إطار هذه المهمة جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان: - دقة الأرصدة التي يتم نقلها الى الاسنة الجارية -دقة و ملائمة الطرق المحاسبية والتسجيل المحاسبي لأثر التغييرات الحاصلة في هذه الطرق

530	**السبر في التدقيق**	-يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق ويعالج طريقة استخدام السبر الاحصائي وغير الاحصائي لتحديد واختبار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر -يتمم المعيار 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وانجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جميع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه	-الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة
540	**تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها**	-واجبات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الادارة ، كما أن هذا المعيار يطور الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315 و330 ومعايير أخرى التقديرات المحاسبية	جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن : - التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق
560	**أحداث تقع بعد اقفال الحسابات**	-الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في اطار تدقيق الكشوف المالية	-الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق -المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك

			التاريخ
580	**التصريحات الكتابية**	-التصريحات الكتابية المشروطة من طرف المدقق	-الحصول عل هذه التصريحات من الادارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومة المقدمة للمدقق -تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى -الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الادارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق
520	**الاجراءات التحليلية**	-التطرق الى ماهية الاجراءات التحليلية و محتواها -تبيان الزامية هذه الاجراءات باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ووسيلة لتقييم المخاطر	-يجب تلى المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية وتليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أتمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية
570	**استمرارية الاستغلال**	-التزامات المدقق نحو فرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية المتعلقة بالإدارة.	-جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛ -استخلاص النتائج حول وجود «عدم يقين» معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها و تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق

المصدر : من اعداد الطالب بناءا على مقررات وزارة المالية

المطلب الثالث: معايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين

تتمثل المعايير المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي ومعايير الاستفادة من عمل الآخرين فيما يلي :

الفرع الأول: معايير الاستفادة من عمل الآخرين

تتمثل هذه المعايير فيما يلي :

أولا : المعيا الجزائري للتدقيق رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين

عالج هذا المعيار نقاط مهمة فيما يتعلق باستخدام أمال المدققين الداخليين، حيث أنه ينبغي على المدقق الخارجي تحديد ما يلي[1] :

– احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي؛

–في حال تأكد ذلك، الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق الخارجي ؛

كما أنه هناك مجموعة من العناصر تعتبر كمعايير تقييم لمدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق الخارجي وتتمثل فيما يلي:

–موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة ؛

–احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية) ؛

–الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين وخبرة، طريقة توظيفهم وإذا ما كانوا أعضاء في هيئات

---

[1]– وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

مهنية معترف به) ؛

–عما اذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي للكيان تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة أو الى اطار سامي لديه السلطة فالملائمة وإمكانية المدققين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيريها؛

–اذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة ؛

–اذا كانت ادارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي ؛

–وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي؛

–إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي وإلى أي مدى؛

–احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني .

وبالتالي اذا استغل المدقق الخارجي الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، و كذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

ثانيا: المعيا الجزائري للتدقيق رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

تناول هذا المعيار الاستعانة بخبير (شخص طبيعي أو معنوي) خارج مجال المحاسبة والتدقيق مع

تحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه، كما أن نتائج خلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة، وتكمن أهمية الاستعانة بخبير فيما يلي[1] :

[1]– وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620

–الحصول على معرفة أفضل للكيان ومحيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة وتحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر ؛

– تقدير تقييم بعض الأصول والمخزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الانجاز أو الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات؛

–جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة أخرى؛

–الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة ؛

–تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة؛

–تحديد ووضع منهج عام للرد على المخاطر المقَيمة على مستوى الكشوف المالية؛

–تعريف وأداء إجراءات التدقيق التكميلية

كما عالج هذا المعيار مجموعة من البنود المهمة فيما يتعلق بما يلي:

–طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق ؛

–كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق؛

–اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق؛

–الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق؛

–تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق؛

–الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق.

الفرع الثاني: معايير تقرير المدقق الخارجي

صدور معيار جزائري واحد للتدقيق الخارجي في انتظار صدور المعايير الأخرى للتدقيق ويتمثل هذا المعيار فيما يلي:

أولا: المعيا الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية :

عالج هذا المعيار رأي و تقرير المدقق الخارجي، وفرض على المدقق من خلال الواجبات التي أداها فيما يتعلق بمهمة التدقيق ما يلي[1] :

-يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛

-يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة ،أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة ؛

وفي حالة استخلاص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل، كما فرض المعيار على أن يكون التقرير كتابي ويتضمن مجموعة من البنود المهمة يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

[1]- وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700

المدقق المستقل:..... **المرسل إليه المناسب:.....** لقد قمنا بتدقيق الكشوف المالية المرفقة للشركة"س"بما في ذلك الكشوف التالية بالفترة .....:الميزانية،حساب النتائج،بيان التغييرات في الأموال الخاصة،كشف سيولة الخزينة و الملحق
مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية
مسؤولية المدقق
الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح و المطابقة
تقرير حول التزامات قانونية و تنظيمية أخرى
هوية و توقيع المدقق **تاريخ التقرير** **عنوان المدقق**

الشكل رقم(3-7) :نموذج تقرير المدقق النظيف وفق المعايير الجزائرية للتدقيق

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على ملحق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700

ولتوضيح محتوى معايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين، يمكن تلخيصهم من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-7): ملخص لمعايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين

رقم المعيار	اسم المعيار	مجال التطبيق	أهداف المدقق
610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	– يعالج شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار 315 أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته – لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.	–تحديد امكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛ –في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق

620	استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلّب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير	–تحديد الحالات أين ي قدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛ –تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق
700		–التزامات المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية –شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى الى صياغة رأي غير معدل	–تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة –التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 610،620 و700

المبحث الرابع: دراسة مقارنة لمعايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية

باعتبار أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة ومستنبطة من المعايير الدولية للتدقيق الخارجي، فإنه هنالك شبه تطابق لكل من المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي، وبالرغم من التشابه والتطابق في معظم البنود المنصوص عليها في المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية إلا أنه هناك بعض الاختلافات، وبذلك فإنه سنتطرق في هذا المبحث الى مقارنة المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية، حيث أنه تناولنا في المطلب الأول والثاني دراسة مقارنة بين كل من المعايير المتعلقة بالمبادئ العامة التي تحكم مهمة التدقيق، التخطيط لها وأدلة إثبات مهمة التدقيق الخارجي، أما المطلب الثالث فقد خصصناه إلى دراسة مقارنة معايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين .

المطلب الأول: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية(210، 230 و300) مع المعايير الدولية

قامت السلطات الجزائرية بإصدار معيارين للتدقيق الخارجي المتعلقة بالمبادئ العامة التي تحكم مهمة التدقيق الخارجي وتتمثل في المعيار رقم 210(اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق) و230 (وثائق التدقيق)، كما تم إصدار معيار واحد متعلق بالتخطيط والمتمثل في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300(تخطيط تدقيق الكشوف المالية).

الفرع الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري 210 مع المعيار الدولي للتدقيق

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-8): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 210" الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق "	**المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 210" اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"**	
	التوافق	**الاختلاف**
نطاق المعيار الدولي	تطرق المعيار الجزائري للتدقيق في مجال تطبيقه الى واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة	هناك اختلاف طفيف في اسم المعيار، كما أضاف المعيار الجزائري للتدقيق بعض البنود التي لم يذكرها المعيار الدولي للتدقيق في نطاق المعيار وتتمثل هذه البنود فيما يلي: -المهام المتعلقة بالتدقيق -رسائل المهمة المقترحة -المدقق(قانوني ومتعاقد)
هدف المدقق	تطرق المعيار الجزائري الى نفس البنود التي تطرق إليها المعيار الدولي.	أضاف المعيار الجزائري ضرورة حصول المدقق من المؤسسة محل التدقيق على تأكيدات بخصوص الموافقة على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة

باقي عناصر المعيار	تناول المعيار الجزائري للتدقيق معظم البنود التي تطرق لها المعيار الدولي للتدقيق فيما يخص كل من: –الشروط المسبقة للتدقيق –التدقيقات المتكررة –التعديل في شروط ارتباط التدقيق وبعض الحالات الخاصة الأخرى –محتوى رسالة المهمة مع نموذج في الملحق لتكييفه مع طبيعة المهمة	لم يتناول المعيار الجزائري للتدقيق التعريف ببعض المصطلحات، بالإضافة الى عدم تطرقه الى الحالات الخاصة المتعلقة بإطار التقرير المالي المعمول به في إعداد القوائم المالية المدعوم بنظام أو لائحة .

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210

الفرع الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري 230 مع المعيار الدولي للتدقيق

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3–9): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 230" توثيق أعمال التدقيق "	**المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 230" وثائق التدقيق "**	
	التوافق	**الاختلاف**
نطاق المعيار الدولي	يعالج المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، كما أنه يبقى هذا المعيار ساري المفعول على الرغم من وجود واجبات التوثيق الخاصة المذكور في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، بالإضافة الى أنه يمكن أن تكون هناك واجبات توثيق إضافية أخرى بنص تشريعي أو قانوني.	لا يوجد هناك أي اختلاف

طبيعة وأغراض توثيق أعمال التدقيق	تناول المعيار الجزائري للتدقيق كل البنود المتعلقة بطبيعة وأغراض توثيق أعمال التدقيق	أضاف المعيار الجزائري للتدقيق بالتعريف ببعض المصطلحات المتعلقة بالتوثيق، كما أن المعيار الدولي للتدقيق عالج التعريف بالمصطلحات في عنصر خاص بالتعريفات وتناول فيه إضافة الى التعريفات التي تناولها المعيار الجزائري التعريف بالمدقق الخبير.
هدف المدقق	تناول المعيار الجزائري كل البنود المذكورة في المعيار الدولي للتدقيق	أضاف المعيار الجزائري بعض البنود فيما يخص هدف المدقق والمتمثلة قيم يلي: -يهدف المدقق الى تحضير الوثائق التي تسمح له بالحفاظ على أثر النقاط المهمة التي تساعده في مهام التدقيق المستقبلية -تسهل القيام بتدقيق مراقبة النوعية
باقي عناصر المعيار	عالج المعيار الجزائري معظم البنود التي تطرق إليها المعيار الدولي فيما يخص: -التدرج في إعداد وثائق التدقيق وفي الوقت المناسب -توثيق إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها -تشكيل ملف التدقيق النهائي -الأحداث المهمة التي تظهر بعد تاريخ تقرير المدقق -حماية ملفات العمل وملكيتها.	لم يتم التطرق في المعيار الجزائري للتدقيق الى عنصر جد مهم وهو فيما يخص توثيق الأمور المهمة والأحكام المهنية المهمة المرتبطة بها.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 230

الفرع الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري 300 مع المعيار الدولي للتدقيق

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-10): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 210" التخطيط لتدقيق القوائم المالية "	**المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 300**" تخطيط تدقيق الكشوف المالية	
	التوافق	**الاختلاف**
نطاق المعيار الدولي	تطرق المعيار الجزائري للتدقيق لكل من مسؤوليات المدقق عند تخطيط تدقيق الكشوف المالية، التدقيقات المتكررة والاعتبارات والمسائل الاضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في اطار مهمة التدقيق الأولية.	لا يوجد أي اختلاف
هدف المدقق وتوقيت التخطيط	تناول المعيار الجزائري للتدقيق كل البنود المهمة المتعلقة بمدى أهمية التخطيط لتدقيق الكشوف المالية وكيف يمكن للمدقق الاستفادة من هذا التخطيط وهدف المدقق من ذلك.	أضاف المعيار الجزائري بعض العناصر فيما يخص هدف المدقق ورزنامة التخطيط وتتمثل هذه العناصر فيما يلي : -ماهية التخطيط -بعض الاعتبارات الخاصة المتعلقة بعملية التخطيط قبل تحديد وتقييم المدقق لمخاطر الاختلالات المعتبرة. كما أن هذه البنود ذكرت في فقرات أخرى متعلقة بالتطبيق والمواد التفسيرية الأخرى في المعيار الدولي
باقي عناصر المعيار	تناول المعيار الجزائري معظم العناصر التي تطرق لها المعيار الدولي والمتمثلة فيما يلي: -اشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة -الأنشطة المبدئية للتدقيق -أنشطة التخطيط -اعتبارات خاصة بالكيانات الصغيرة -التوثيق -اعتبارات اضافية متعلقة بمهمة التدقيق الأولية.	لم يشرح المعيار الجزائري لعنصر جد مهم وهو التغييرات في قرارات التخطيط خلال مسار التدقيق واكتفى بذكر تحيين وتغيير استراتيجية التدقيق في حالة الضرورة، كما أنه تطرق الى عنصر التوثيق بإيجاز دون التطرق الى كيفية التوثيق بصفة عامة، بالإضافة الى التوثيق الخاص بالكيانات الصغيرة.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 300

المطلب الثاني: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية(من 500 الى 580) مع المعايير الدولية

تتمثل المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بأدلة الاثبات فيما يلي:

الفرع الأول: مقارنة معيار التدقيق الجزائري (500،501،505 و510) مع المعيار الدولي للتدقيق

أولا: المعيار االجزائري للتدقيق (500):العناصر المقنعة

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-11): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 500" أدلة التدقيق "	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 500" العناصر المقنعة "	
	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	تناول المعيار الجزائري العناصر المقنعة أو أدلة التدقيق وهذا في اطار تدقيق الكشوف المالية، كما اهتم كذلك بواجبات المدقق المتعلقة بتصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق التي تسمح بالحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل الى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأي المدقق	لا يوجد أي اختلاف
هدف المدقق	يتمثل هدف المدقق في تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.	لا يوجد هناك اختلاف في أهداف المدقق المذكور في المعيار الدولي للتدقيق
باقي عناصر المعيار	عالج المعيار الجزائري للتدقيق معظم البنود التي تطرق لها المعيار الدولي والمتمثلة فيما يلي : -مفهوم العناصر المقنعة -كفاية وملائمة العناصر المقنعة -دلالة ومصداقية العناصر المقنعة	لم يتطرق المعيار الجزائري للتدقيق فيما يخص التعريفات المتعلقة بالعناصر المقنعة الى خبير الإدارة التي يمكن الاستفادة من خدامته من قبل المنشأة محل التدقيق

	–المعلومات التي يمكن استخدامها كعناصر مقنعة –التأكيدات المستخدمة في جمع العناصر المقنعة –اجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 500

ثانيا:المعيار الجزائري للتدقيق (501):العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3–12): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 501" أدلة التدقيق –اعتبارات محددة لبنود مختارة "	**المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 500" العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة "**	
	التوافق	**الاختلاف**
نطاق المعيار الدولي	اهتم هذا المعيار بجوانب محددة تتمثل في المحزونات، القضايا والنزاعات الخاصة بالمنشأة والمعلومات القطاعية في اطار تدقيق الكشوف المالية، وقد عالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى وهذا فيما يخص هذه الجوانب المحددة	لا يوجد أي اختلاف
هدف المدقق	يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص: –وجود المحزونات وحالتها –القضايا والنزاعات التي تلزم المنشأة –الافصاح عن المعلومات الواجبة خاصة المتعلقة بالقطاع ن وذلك وفقا للمعيار المحاسبي المطبق	لا يوجد أي اختلاف
باقي عناصر المعيار	تناول المعيار الجزائري للتدقيق كل البنود التي تطرق لها المعيار الدولي للتدقيق والمتمثلة فيما يلي: –العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة	تطابق المعيار في جميع البنود المذكور في المعيار الدولي

	بالمحزونات –القضايا والمنازعات –التأكيدات الكتابية –المعلومات القطاعية	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 501

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (505): التأكيدات الخارجية

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3–13) :مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 505" المصادقات الخارجية "	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 505" التأكيدات الخارجية"	
	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	عالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة	أضاف المعيار الدولي استثناء فيما يتعلق بالاستفسارات الخاصة بالدعاوي القضائية والمطالبات التي تم تناولها في المعيار الدولي للتدقيق رقم 501
هدف المدقق	هدف المدقق من اجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الاجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية	لا يوجد أي اختلاف
باقي عناصر المعيار	تطرق المعيار الجزائري الى أهم البنود التي تطرق لها المعيار الدولي والمتمثلة فيما يلي: –أنواع، اجراءات و نتائج اجراءات التأكيدات الخارجية	لم يتطرق المعيار الجزائري للتدقيق الى مدى تأثير أنواع المصادقات الخارجية على أدلة الاثبات

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 505

رابعا: المعيار االجزائري للتدقيق (510): مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-14): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 510" ارتباطات التدقيق لأول مرة-الأرصدة الافتتاحية"	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 510" مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية"	
	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	عالج ها المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الأولية(الكشوف المالية التي لم تكن موضوع تدقيق أو التي تم تدقيقها من طرف مدقق سابق)	لا يوجد أي اختلاف
هدف المدقق	يتمثل هدف المدقق من مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان موثوقية ومصداقية ما يلي : -الأرصدة الافتتاحية -الطرق المحاسبية التي انعكست على الأرصدة الافتتاحية -التسجيل المحاسبي لأثر التغيير في الطرق المحاسبية والإفصاح عن ذلك	لا يوجد أي اختلاف
باقي عناصر المعيار	تطرق المعيار الجزائري الى أهم البنود التي تطرق اليها المعيار الدولي للتدقيق و المتمثلة فيما يلي: -اجراءات التدقيق المتعلقة بكل من الأرصدة الافتتاحية، استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية وتقرير المدقق السابق، بالإضافة النتائج وتقرير المدقق والوحدات المتعلقة بالقطاع العمومي	لم يقم المعيار الجزائري بتقديم شرح وتعريفات لبعض المصطلحات المهمة والتي تطرق لها المعيار الدولي بإيجاز، كما لم يقدم المعيار في متناول المدققين أمثلة توضيحية في الملاحق الخاصة بهذا المعيار

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 510

الفرع الثاني: مقارنة معيار التدقيق الجزائري (520، 530 و540) مع المعيار الدولي للتدقيق

أولا:المعيار الجزائري للتدقيق (520):الإجراءات التحليلية

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-15): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 520" الإجراءات التحليلية "	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 520" الإجراءات التحليلية "	
	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	عالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها وإلزامية أداء المدقق لهذه الإجراءات، وتناول كذلك علاقة الإجراءات التحليلية بمحتوى ما عالجه المعيار 315،كما تطرق الى مفهوم الاجراءات التحليلية ومحتوى هذه الإجراءات.	لقد تم اضافة مفهوم ومحتوى الاجراءات التحليلية في نطاق المعيار ولم تذكر في بند منفصل كما عالجه المعيار الدولي للتدقيق.
هدف المدقق	يتمثل هدف المدقق من خلال وضع الإجراءات التحليلية هو جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة، كما يجب على المدقق تصور وأداء إجراءات التدقيق في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية	لا يوجد أي اختلاف
باقي عناصر المعيار	تناول المعيار الجزائري للتدقيق كل البنود التي تناولها المعيار الدولي والمتمثلة فيما يلي: -الإجراءات التحليلية المادية -الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة -تحليل نتائج الاجراءات التحليلية	نظرا لوجود علاقة وتأثير جد مهم بين الإجراءات التحليلية والمعيار الدولي للتدقيق رقم 330 استجابات المدقق للمخاطر المقدرة، حيث أنه المعيار الدولي أعطى أهمية جد مهمة لهذه العلاقة والتأثير،لكن المعيار الجزائري تطرق بشكل مختصر لهذه البنود المهمة.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 520

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق (530):السبر في التدقيق

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-16): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 530" العينات في التدقيق "	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 530" السبر في التدقيق "	
	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	يطبق هذا المعيار في حالة استعانة المدقق باستخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، حيث عالج المعيار طريقة استخدام السبر الاحصائي وغير الاحصائي واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، وتطرق المعيار الى العلاقة المتكاملة بين هذا المعيار و المعيار الجزائري للتدقيق 500	لا يوجد اختلاف
هدف المدقق	يتمثل هدف المدقق من خلال السبر في التدقيق الى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة	لا يوجد اختلاف
باقي عناصر المعيار	عالج المعيار الجزائري معظم البنود التي تطرق لها المعيار الدولي والمتمثلة فيما يلي : -المفاهيم المتعلقة بالسبر -مفهوم وحجم العينة وتحديد العناصر الواجب اختبارها -طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات -استقراء الاختلالات -تقييم نتائج السبر	نظرا للأهمية التي يمتاز بها هذا المعيار فقد احتوى على مجموعة من المفاهيم الجد مهمة لإنارة درب المدقق، وعلى الرغم من أن المعيار الجزائري قدم بعض المفاهيم ألا أنه أغفل بعض المفاهيم المهمة مثل اختبار أدوات الرقابة وخطر بخلاف خطر العينة، كما لم يقدم المعيار الجزائري أمثلة توضيحية في متناول المدقق في الملاحق

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 530

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (540):تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-17): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 540" تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة "	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به "	
	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	يعالج ها المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، كما تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.	لا يوجد اختلاف
هدف المدقق	يتمثل هدف المدقق في جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من : -معقولية التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة -دلالة المعلومات المتعلقة بها المقدمة في الملحق	لا يوجد اختلاف
باقي عناصر المعيار	تناول هذا المعيار معظم البنود المذكورة في المعيار الدولي و المتمثلة فيما يلي : -طبيعة التقديرات المحاسبية -اجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة -تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة والردود على هذه المخاطر، التصريحات الكتابية والتوثيق.	لم يتناول المعيار الجزائري للتدقيق مفاهيم لشرح بعض العناصر المهمة المتداولة في المعيار مثل تحيز الادارة، نتيجة التقدير المحاسبي و عدم تأكد التقدير.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 540

الفرع الثالث: مقارنة معيار التدقيق الجزائري (560، 570 و580) مع المعيار الدولي للتدقيق

أولا: المعيار االجزائري للتدقيق (560):الأحداث اللاحقة

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-18) : مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 560" الأحداث اللاحقة "	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 560" الأحداث اللاحقة "	
	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	تناول هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية	لا يوجد اختلاف
هدف المدقق	يتمثل هدف المدقق في إطار هذا المعيار فيما يلي : -الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق -المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ	لا يوجد اختلاف
باقي عناصر المعيار	تناول هذا المعيار مجموعة مهمة من العناصر المتمثلة فيما يلي : -مجموعة من المفاهيم الخاصة بالأحداث اللاحقة وتواريخها -الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق -الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق الى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية -حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشفوف المالية.	لم يشير المعيار الجزائري للتدقيق الى المعيار 700 مثلما أشار اليه المعيار الدولي في تناوله بند الأحداث اللاحقة، كما أن المعيار الجزائري لم يبين واجبات المدقق في حالة الحقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشفوف المالية.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 560

ثانيا: المعيار االجزائري للتدقيق (570):العناصر المقنعة

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-19): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 570" الأحداث اللاحقة "	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 570" الأحداث اللاحقة "	
	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	التزامات المدقق نحو فرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية المتعلقة بالإدارة.	لا يوجد اختلاف
هدف المدقق	تتمثل أهداف هذا المدقق في إطار هذا المعيار الى ما يلي : -جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛ -استخلاص النتائج حول وجود «عدم يقين» معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها و تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق	لا يوجد اختلاف
باقي عناصر المعيار	عالج المعيار الجزائري معظم البنود التي تطرق اليها المعيار الدولي والمتمثلة فيما يلي: - إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة - تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة - الاستنتاجات و تقرير التدقيق - تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود «عدم يقين» معتبر - تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال - التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية	على الرغم من تطرق المعيار الجزائري الى معظم البنود التي تطرق اليها المعيار الدولي غير أن هناك بعض الاختلاف في استناد المعيار الدولي للتدقيق في بعض بنوده على المعايير المحاسبية الدولية، كما أنه هناك غياب الملاحق التوضيحية في المعايير الجزائرية للتدقيق.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 570

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (580):التصريحات الكتابية

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-20): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 580" التصريحات الكتابية "	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 580" التصريحات الكتابية "	
	التوافق	**الاختلاف**
نطاق المعيار الدولي	عالج هذا المعيار الزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في اطار تدقيق الكشوف المالية، بالإضافة الى الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المتعلقة بالتصريحات الكتابية ولا تقيد تطبيق هذا المعيار.	لم يوضح المعيار الجزائري للتدقيق قائمة المعايير الجزائرية الأخرى التي لها علاقة بالتصريحات الكتابية.
هدف المدقق	تتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار فيما يلي: -الحصول عل هذه التصريحات من الادارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومة المقدمة للمدقق -تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى -الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الادارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق	لا يوجد اختلاف
باقي عناصر المعيار	تطرق المعيار الجزائري للتدقيق الى جميع العناصر التي تطرق لها المعيار الدولي للتدقيق بما في ذلك تقديم نموذج توضيحي للتصريحات الكتابية في ملحق المعيار.	لا يوجد اختلاف

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 580

المطلب الثالث: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية(من 600 الى 700) مع المعايير الدولية

تتمثل المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة باستخدام عمل الآخرين وتقرير المدقق فيما يلي:

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق (610):استعمال أعمال المدققين الداخليين

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-21): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 610" استعمال أعمال المدققين الداخليين "	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 610" استعمال أعمال المدققين الداخليين "	
	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت ،315أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، كما أنه لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق	لا يوجد أي اختلاف
هدف المدقق	تتمثل أهداف المدقق في حالة وجود وظيفة للتدقيق الداخلي بالمنشأة محل التدقيق فيما يلي : -تحديد امكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛ -في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق	لا يوجد أي اختلاف

باقي عناصر المعيار	تطرق المعيار الجزائري للتدقيق الى جميع العناصر التي تطرق لها المعيار الدولي للتدقيق	لا يوجد أي اختلاف

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق (620):استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-22): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 620" استخدام عمل خبير مدقق "	**المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "**	
	التوافق	**الاختلاف**
نطاق المعيار الدولي	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلّب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير،كما أنه تستثنى بعض الحالات المذكورة في المعيار الجزائري رقم 220و المعيار رقم 500،	لا يوجد أي اختلاف
هدف المدقق	تنحصر أهداف المدقق فيما يلي: -تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛ -تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق	لا يوجد أي اختلاف
باقي عناصر المعيار	تطرق المعيار الجزائري للتدقيق الى معظم البنود التي تطرق اليها المعيار الدولي للتدقيق.	لم يتطرق المعيار الجزائري للتدقيق الى شرح بعض المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بهذا المعيار، كما أنه لم يقدم نماذج توضيحية في ملحق المعيار.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 620

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق (700):تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية

يتبين أوجه التشابه والاختلاف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-23): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 مع المعيار الدولي للتدقيق

المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم 700" تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية "	المعيار الجزائري للتدقيق الخارجي رقم 700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية "	
	التوافق	الاختلاف
نطاق المعيار الدولي	يعالج هذا المعيار العناصر التالية: -التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية -شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى الى صياغة رأي غير معدل	لقد أشار المعيار الجزائري الى أن هذا المعيار يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق عندما يكون قد صاغ رأي غير معدل، غير أن المعيار الدولي أشار الى شكل ومحتوى تقرير المدقق بصفة عامة دون الاشارة الى نوع الرأي، كما أن المعيار الجزائري لم يشير الى نوع القوائم المالية المعنية بتطبيق هذا المعيار.
هدف المدقق	تتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار فيما يلي : -تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة -التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.	لا يوجد أي اختلاف
باقي عناصر المعيار	تناول المعيار الجزائري للتدقيق معظم البنود التي تطرق لها المعيار الدولي للتدقيق ولكن بشكل مختصر، مع اضافة نموذج توضيحي في ملحق المعيار.	في عنصر تأسيس رأي حول الكشوف المالية لم يتطرق المعيار الجزائري الى العلاقة بين هذا المعيار مع المعايير الأخرى للتدقيق، وكذلك التقويمات المهمة الواجبة على المدقق القيام بها.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعلومات الواردة في المعيار الدولي والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700

خلاصة

يمكن القول أن الحكومة الجزائرية تسعى الى الرفع من جودة مهنة التدقيق الخارجي ، وذلك من خلال جملة الإصلاحات التي قامت بها، حيث أن هذه الاصلاحات مست جميع الجوانب المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، قامت بإعادة هيكلة التنظيمات المهنية التي تشرف على التدقيق وإعادة النظر في تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بالإضافة الى قيامها بإصدار معايير التدقيق الجزائرية حيث أنه تطرقنا الى أهم المعايير الصادرة الى حد الآن وسنقوم بالتطرق الى باقي المعايير في حالة صدورها.

الفصل الرابع:
الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لواقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر لعينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي

تمهيد: التغيرات والتحولات التي شهدتها بيئة التدقيق الدولية في ميدان التدقيق والمحاسبة، جعل الهيئات المهنية المشرفة على الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر تسعى بدورها الى تكييف بيئة التدقيق الجزائرية مع هذه المستجدات العالمية، من خلال تبني النظام المحاسبي المالي والمستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، وكذا صدور كل من القانون 10-01 والمنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمعايير الجزائرية للتدقيق، واستكمالا للدراسة النظرية في الفصول السابقة ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، حيث أنه قمنا في هذا الفصل بدراسة ميدانية قائمة على منهج المسح من خلال قائمة استبيان حاولنا من خلالها الوقوف على آراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال التدقيق الخارجي، على أمل الوصول إلى نتائج نستطيع تعميمها على كامل مكاتب الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، محاولين بذلك دراسة واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال الإصلاحات التي قامت بها الجزائر وذلك بإصدار القانون 10-01 وقيام السلطات الجزائرية بإصدار معاييرها الوطنية للتدقيق، بالإضافة الى مدى توافق ومسايرة البيئة الجزائرية للتدقيق للبيئة الدولية للتدقيق الخارجي، ومن هذا المنطلق وللإلمام أكثر بالدراسة التطبيقية قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: تناولنا في هذا المبحث الاطار المنهجي للدراسة الميدانية، ومن أجل دراسة أعمق وأكثر تفصيلا، وتعميم النتائج قمنا بالدراسة الاستبيانية لعينة من عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث قمنا بسرد الطريقة والإجراءات في هذا المبحث من خلال تبيان الكيفية التي تم بها إعداد هذا الاستبيان، وتوزيعه ومن ثم منهجية وهدف الدراسة وفي الأخير تم التطرق إلى حدود وصعوبات الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان .

المبحث الثاني: تكملة للمبحث الأول قمنا في المبحث الثاني باختبار صدق وثبات الاستبيان وعرض خصائص عينة الدراسة، حيث أنه قبل الصياغة النهائية للاستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المختارة، قمنا بإجراء اختبار صدق الاستبيان وثباته، بالإضافة إلى عرض خصائص عينة الدراسة المتمثلة في كل من: الجنس، التخصص العلمي، العمر، المسمى الوظيفي والخبرة المهنية.

المبحث الثالث: تطرقنا في هذا المبحث إلى التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الدراسة، حيث أنه عالجنا الخصائص المتعلقة بمحور ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي، كما تناولنا أيضا الخصائص المتعلقة بمحور آفاق البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق والخصائص المتعلقة بمحور مسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق.

المبحث الرابع: من خلال هذا المبحث الأخير وتكملة للدراسة الاستبيانية قمنا باختبار فرضيات الدراسة، بالإضافة الى تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها الخاصة بكل محور من محاور من هذه الدراسة الميدانية.

المبحث الأول:الاطار المنهجي للدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المبحث الإطار العام لتنظيم هذه الدراسة الميدانية والتي أجريت على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي، لذلك تطرقنا في المطلب الأول إلى طريقة وإجراءات الدراسة الاستبيانية الإطار المنهجي للدراسة، أما المطلب الثاني فقد تناولنا فيه منهجية وهدف الدراسة ، أما المطلب الثالث فقد خصص لحدود وصعوبات الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان .

المطلب الأول: طريقة وإجراءات الدراسة الاستبيانية

بعد الاطلاع على أدبيات البحث والدراسات السابقة، قمنا بتصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقبل الوصول إلى تحليل وتفسير نتائج الدراسة لابد من تحديد الإطار العام للمنهجية العلمية المعتمدة في هذه الدراسة الميدانية، وهذا توافقا مع طبيعة موضوع الدراسة، حيث عالج هذا المطلب تصميم قائمة الاستبيان ونموذج الدراسة ، مجتمع وعينة الدراسة، وكذا توزيع الاستبيان.

الفرع الأول: تصميم قائمة الاستبيان ونموذج الدراسة

أولا: تصميم قائمة الاستبيان

باعتبار أن استمارة الاستبيان تعد من أهم أدوات البحث التي بدورها تقوم بتسهيل جمع البيانات والمعلومات من ميدان الدراسة، حيث اعتمدنا في بناء محاور هذه الاستمارة وأسئلتها على الجانب النظري الذي تناولناه في الفصول السابقة من هذه الدراسة ،وكذا دراسات سابقة ،بالإضافة إلى الملتقيات التي تضمنت هذا الموضوع، لذا فقد شمل هذا الاستبيان في شكله الأولي على عدة أسئلة

كانت محل تعديل بعد عرضه على مجموعة من المحكمين بدأ بالمشرف بالإضافة إلى مجموعة من الأساتذة متخصصين في المنهجية والإحصاء والمراجعة والمحاسبة، قصد التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب(دقة الأسئلة)، وابتعادها عن الغموض، تغطية الأسئلة لجميع عناصر الدراسة، عدم حملها للتناقضات، وبعد الأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين، بالإضافة إلى ما تم استنتاجه من نقائص،فقد خضعت هذه الاستمارة لعملية اختبار أولي، حيث وزعت عينة أولية، وذلك للوقوف على الانشغالات والمعوقات التي تواجهها العينة أثناء الإجابة عن الأسئلة المحتواة فيها، حيث كان بإمكاننا تدارك النقائص وتصحيحها قبل البدء بالتوزيع النهائي لهذه الاستمارة، حيث قمنا ب:

-إعادة صياغة بعض الأسئلة؛

-حذف بعض الأسئلة غير الفعالة في تحقيق أهداف الدراسة؛

-إضافة أسئلة أخرى معززة للدراسة؛

- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها في ضوء الإشكالية محل الدراسة.

إلى أن تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي لتكون في شكل استمارة الاستبيان (أنظر الملحق رقم 13)، وترجمتها للغة الفرنسية (أنظر الملحق رقم 14).

ثانيا: هيكل الاستبيان

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة، فقد احتوت هذه الاستمارة على مجموعة من الأسئلة المقسمة كما يلي:

– الجزء الأول: اشتمل على بعض الأسئلة العامة لعينة الدراسة والتي تتمثل في العمر، المؤهل العلمي والمهني، وعدد سنوات الخبرة ؛

– الجزء الثاني: ضرورة إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر؛

– الجزء الثالث: آفاق البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق؛

– الجزء الرابع: مسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة

استهدف الاستبيان فئتين لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، فئة المهنيين المتمثلة في محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين، وفئة الأكاديميين متمثلة في أساتذة جامعيين من مختلف الولايات، وذلك للمقاربة بين آراء الفئتين كون الموضوع يتعلق بمعايير التدقيق الوطنية والدولية والتي تمس جانبين هما جانب نظري أكاديمي وممارسة مهنية مما يستدعي الفهم النظري لها قبل البدء بتطبيقها على أرض الواقع،ومنه يمكن حصر مجتمع الدراسة من خلال الفئات التالية:

- الفئة الأولى: أساتذة جامعيين.
- الفئة الثانية: محافظي حسابات
- الفئة الثالثة: خبراء محاسبين

الفرع الثالث:عينة الدراسة

نظرا لعدم دقة مجتمع الدراسة لم يكن هناك تحديد مسبق لعينة الدراسة،كما أنه عدم وجود تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع هذه الدراسة لعدم اهتمامهم بالأمور البحثية من جهة أو بسبب المماطلة أو ضيق الوقت والانشغال الدائم من جهة أخرى،وكذا صعوبة التقرب من كل أفراد المجتمع، وبذلك فقد حاولنا قدر المستطاع التماشي مع عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة

بغرض تحقيق هدف هذه الدراسة، وقد تم استعمال عدة طرق في توصيل استمارة الاستبيان الى العينة المستهدفة(التوصيل المباشر، البريد الالكتروني....الخ).

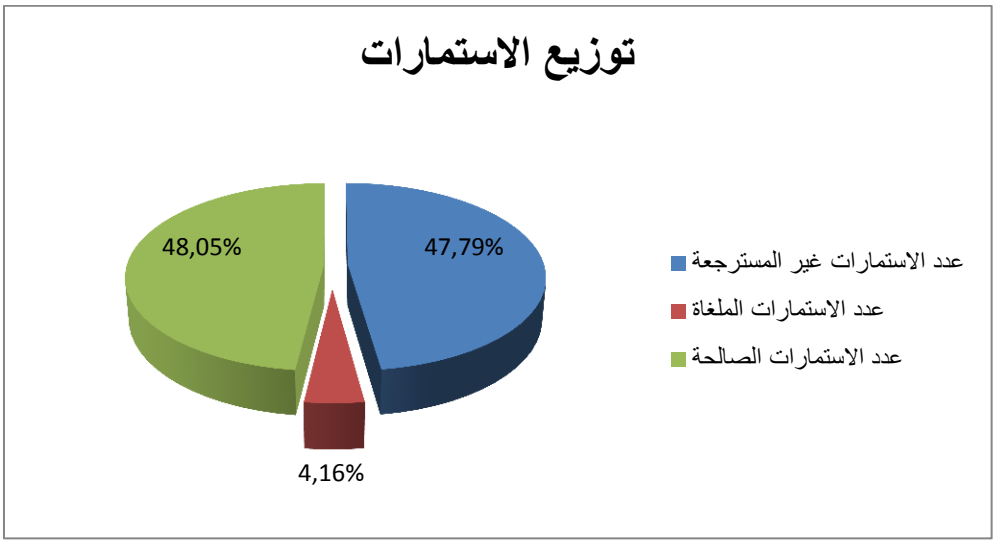
حيث تم توزيع 385 استمارة استبيان شملت عدة ولايات من الوطن، وقد تم استرجاع 201 استمارة، أما عدد الاستمارات التي أجريت عليها الدراسة فكانت 185 استمارة، ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4-1): إحصائيات خاصة بتوزيع استمارة الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	385	% 100
عدد استمارات غير مسترجعة	184	% 47.792
عدد استمارات ملغاة	16	%4.156
عدد استمارات الصالحة	185	%48.052

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج توزيع استمارة الاستبيان.

ويمكن الاستعانة بالشكل التالي ليوضح نتائج الجدول أعلاه



الشكل رقم(4-1): رسم بياني يمثل توزيع الاستمارات

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج توزيع استمارة الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الاستمارات الموزعة بلغت 385 استمارة أي بنسبة 100%، حيث أنه لم يتم استرجاع ما نسبته 47.79% من الاستمارات الموزعة أي ما يمثل 184 استمارة، كما أنه تم الغاء ما نسبت4.16% وذلك نظرا لعدة أسباب مثل تناقض الاجابة أو عدم إعطاء أهمية للإجابة، أما نسبة الاستمارات الصالحة للدراسة فقد بلغت نسبة 48.05% أي عدد الاستمارات هو 185 استمارة.

المطلب الثاني: منهجية وهدف الدراسة

سنقوم من خلال هذا المطلب بالتطرق إلى منهجية الدراسة، من خلال معالجة أداة الدراسة، إضافة إلى تحديد فرضيات الدراسة وأهدافها.

الفرع الأول: أداة الدراسة

كما تطرقنا سابقا، وتبعا للجدول السابق تم بناء وتحرير استمارة الاستبيان مكونة من ثمانية وأربعون سؤلا(48)، توزعت على قسمين (2) رئيسين، الأول يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة تضمنت خمسة أسئلة (05)، أما القسم الثاني فيضم ثلاثة محاور تتعلق بموضوع الدراسة يشملان ثلاثة وأربعون سؤلا(43)، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الثلاثي (LIKERT) الذي يحتمل ثلاثة أجوبة، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على الطالب ترميز و تنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-2): مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3
المتوسط المرجح	]1-1.66[	]1.66-2.33[	]2.33-3]

المصدر: من إعداد الطالب.

ولقد توزعت الأسئلة على قسمين رئيسين كما يلي:

أولا: القسم الأول

يضم أسئلة عامة شخصية متضمنة للبيانات النوعية عن أفراد العينة، وعددها أربعة (05) أسئلة.

ثانيا:القسم الثاني

يضم الأسئلة الممتدة من السؤال رقم (01) إلى السؤال رقم 43 في ثلاثة محاور، الأول خاص ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر، الثاني عالج آفاق البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق والمحور الثالث خصص لدراسة مسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق، ولقد تم تقسيم أسئلة القسم الثاني إلى أبعاد جزئية كما يلي:

1- **المحور الأول:** يناقش ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر، ويتكون من 20 فقرة موزعة على 04 أبعاد جزئية كما يلي:

- **البعد الأول:** الفوائد المرجوة من إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- **البعد الثاني:** تكوين المدققين الخارجيين؛
- **البعد الثالث:** تقارير التدقيق الخارجي؛

البعد الرابع: الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر وقد ضم هذا المحور الأسئلة من (01-20).

2- **المحور الثاني:** يناقش آفاق البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق و يتكون من13 فقرة موزعة على بعدين(2 أبعاد) كما يلي:

- **البعد الأول:** أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية؛
- **البعد الثاني:**تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، موضوعة في شكل أسئلة من 21 الى 33.

3-المحور الثالث: يعالج مسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق، ويتكون من 10 فقرات موزعة على بعدين(2 أبعاد) كما يلي :

- **البعد الأول:** من حيث الهيئات المصدرة للمعايير وطريقة إصدارها؛
- **البعد الثاني:**من حيث معايير التدقيق الصادرة، موضوعة في شكل أسئلة من 34 الى43.

كما اعتمدنا كذلك أسلوب المقابلة الشخصية لتدعيم أداة الدراسة الأساسية ألا وهي استمارة الاستبيان وهذا لمحاولة الوصول إلى نتائج ذات جودة ومصداقية.

الفرع الثاني: فرضيات الدراسة

وفقا لمحاور الاستبيان الرئيسية والجزئية المكونة لها، تم بناء فرضيات الدراسة الميدانية كما يلي:

1- الفرضية الرئيسية: " تساهم الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها معايير التدقيق الدولية والجزائرية في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي ".

و للإجابة على الفرضية الرئيسية تم تقسيمها إلى ثلاثة فرضيات فرعية كما يلي :

2- الفرضية الفرعية الأولى:

- H_0:ضرورة قيام السلطات الجزائرية بالإصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي.

- H_1: عدم ضرورة ضرورة قيام السلطات الجزائرية بالإصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي.

3- الفرضية الفرعية الثانية:

- H_0: للبيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي آفاق مستقبلية بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق.

- H_1: ليس للبيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي آفاق مستقبلية بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق.

4- الفرضية الفرعية الثالثة:

- H_0: تساير وتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق المعايير الدولية للتدقيق الخارجي.

- H_1: لا تساير و لا توافق المعايير الجزائرية للتدقيق المعايير الدولية للتدقيق الخارجي.

الفرع الثالث: هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة، والمتمثلة في اختبار مدى مساهمة الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها معايير التدقيق الدولية والجزائرية في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي، وهذا من اجل إسقاط للجانب النظري على الوضع الميداني، وللوقوف على واقع البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي في ظل الاصلاحات التي قامت بها الحكومة الجزائرية، وما هي الآفاق المستقبلية للممارسات للتدقيق الخارجي في ظل المعايير الجزائرية والدولية للتدقيق الخارجي.

المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان

سنقوم من خلال هذا المطلب بالتطرق إلى حدود الدراسة، صعوبات هذه الدراسة، إضافة إلى الأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان .

الفرع الأول: حدود الدراسة

يمكن حصر حدود الدراسة الميدانية فيما يلي:

1- الحدود الزمنية: تحد الفترة الزمنية لدراسة الميدانية ابتداء من أكتوبر 2018م إلى نهاية مارس2019م، وهي المدة التي أجريت فيها توزيع واستلام وتحليل الاستمارات؛

2- الحدود المكانية: فحوى هذه الدراسة تكمن في الواقع الحالي والأفق المستقبلي لبيئة التدقيق الخارجي في الجزائر تحت غطاء كل من الاصلاحات التي قامت بها الجزائر بما فيها المعايير الوطنية والدولية للتدقيق الخارجي؛

3-الحدود البشرية: اعتمدت هذه الدراسة على آراء وإجابات الأكاديميين (أساتذة جامعيين مختصين في مجال التدقيق الخارجي) ومهنيين (محافظي حسابات وخبراء محاسبين).

الفرع الثاني: صعوبات الدراسة

من أهم السلبيات التي تم مواجهتها خلال هذه الدراسة هو كثافة الأعمال لدى أفراد العينة مما ساهم في عدم وجود وقت كافي للإجابة على الأسئلة بواسطة الطريقة المباشرة عن طريق المقابلة باستثناء بعض المهنيين والأكاديميين، وكذلك هناك تجاوب سلبي عند التعامل مع الاستمارة من

طرف بعض المستجوبين،بالإضافة الى حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم إطلاع جيد عليه .

الفرع الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان

تم إدخال البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الإستبيانية في الكومبيوتر، وتم معالجتها ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **(SPSS)** وباستخدام الأساليب التالية:

– التكرار والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة والتفرقة بين فئات العينة بناءا على المعلومات الشخصية المدونة في الاستبيان؛

–معامل ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبيان؛

–الوسط الحسابي باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، والانحراف المعياري لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي واختبار T للعينة الواحدة لتحليل عبارات الاستبيان؛

– اختبار T TEST ONE SAMPLE لاختبار الفرضيات؛

–اختبار كاي مربع لدراسة الاستقلالية.

المبحث الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان وعرض خصائص عينة الدراسة

سنتناول في هذا المبحث خصائص عينة الدراسة وصدق وثبات الاستبانة لهذه الدراسة الميدانية، وبهذا فقد تطرقنا في المطلب الأول إلى صدق تحكم الاستبانة، أما المطلب الثاني فقد تناولنا فيه اختبار ثبات الاستبانة، أما المطلب الثالث فقد خصص لعرض خصائص عينة الدراسة

المطلب الأول: صدق تحكم الاستبانة

قبل الوصول الى صياغة الاستبيان للمرحلة النهائية وتوزيعه على عينة الدراسة المختارة، قام الطالب بإجراء اختبار صدق الاستبيان، للتأكد من صياغة الأسئلة بأسلوب واضح، بعيدا عن كل غموض، والتعرف على مدى تناسق الاستبيان وشموليته، وسلامة تصميمه، وقد تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في ميدان المحاسبة والتدقيق، وقد قام هؤلاء المحكمون بمراجعة الاستبيان، وإبداء ملاحظاتهم وتوصياتهم، التي أخذها الباحث بعين الاعتبار عند إعداد الاستبيان في شكله النهائي.

المطلب الثاني:اختبار ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة أنها تعطي نفس النتائج في حالة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط على عينة الدراسة، وقد تم التحقق من خلال معامل (آلفا كرونباخ Alpha Cronbach) من خلال استعمال برنامج SPSS20 لقياس الثبات (الاتساق) الداخلي، حيث قمنا بقياس مستوى الثبات على مستوى كل محور ومن ثم قمنا بقياس مستوى الثبات والاتساق الكلي للاستبيان فتحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-3): نتائج اختبار ثبات الاستبيان (معامل آلفا كرونباخ Alpha Cronbach)

محاور الدراسة		عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول : ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر	الفوائد المرجوة من إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر	05	0.657
	تكوين المدققين الخارجيين	05	0.848
	تقارير التدقيق الخارجي	05	0.765
	الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر	05	0.706
مجموع الثبات الكلي للمحور الأول			0.867
المحور الثاني: آفاق البيئة	أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية	05	0.799

الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	08	0.854
مجموع الثبات الكلي للمحور الثاني			0.865
المحور الثالث: مسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق	من حيث الهيئات المصدرة للمعايير وطريقة إصدارها	05	0.830
	من حيث معايير التدقيق الصادرة	05	0.788
مجموع الثبات الكلي للمحور الثالث		10	0.812
مستوى الثبات الكلي للاستبيان	المجموع الكلي	**43**	**0.929**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن معامل "آلفا كرونباخ" الكلي **(0.929)** وهي أكبر من النسبة المقبولة والمقدرة بـ(0,60) وهذا دليل على مدى ثبات الاتساق الكلي للاستبيان، مما يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة، وتعميم النتائج على كل المجتمع محل الدراسة.

المطلب الثالث: عرض خصائص عينة الدراسة

بعدما قمنا بتصميم الاستبيان واختباره ثم توزيعه، نقوم في هذا المطلب بمعالجته بعد استلامه وذلك بتقديم خصائص العينة، لقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة كما يلي :

الفرع الأول: الجنس والتخصص العلمي

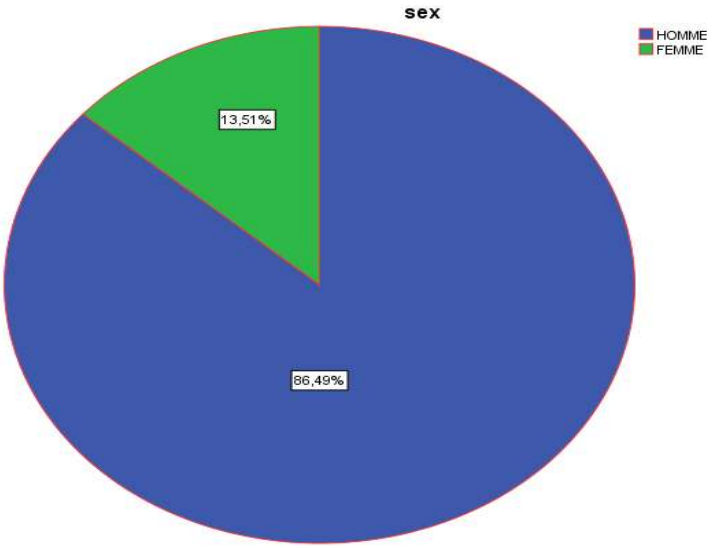
أولا:الجنس: من خلال بيانات الاستبيان حول خاصية الجنس لأفراد العينة، تم الحصول على النتائج الآتية:

جدول رقم (4-4): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	160	%86.5
أنثى	25	%13.5
المجموع	**185**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ويمكن توضيح نوع الجنس لأفراد عينة الدراسة بيانيا كما يلي:



الشكل رقم(4-2): رسم بياني يمثل توزيع أفراد العينة حسب الجنس

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجاتspss

من خلال العرض الجدولي والتمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الجنس، فإن معدل عدد الذكور أكبر من معدل عدد الإناث حيث يتوزع أفراد العينة بين 86.5% ذكور و 13.5%بالنسبة للإناث وهذا ما يفسر أن نسبة قليلة من الإناث مهتمين بمجال التدقيق الخارجي خاصة الجانب المهني.

ثانيا: التخصص العلمي

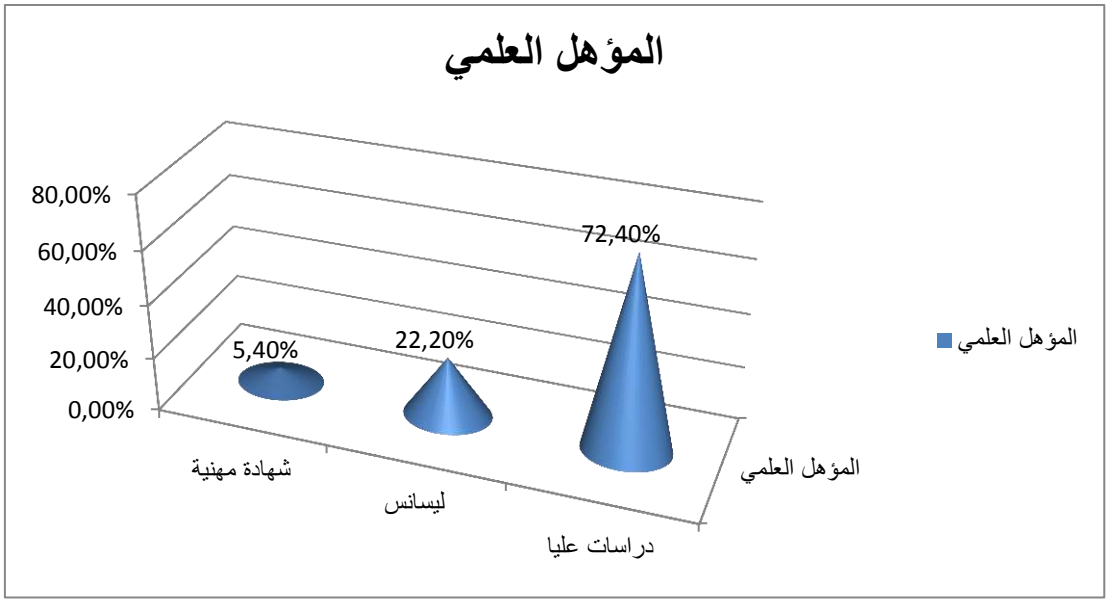
من خلال بيانات إجابات أفراد العينة حول متغير التخصص العلمي، تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم (4-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية	10	%5.4
ليسانس	41	%22.2
دراسات عليا	134	%72.4
المجموع	**69**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ويتضح ذلك من خلال العرض البياني لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي كما يلي :



الشكل رقم(4-3): رسم بياني يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (4-3) من عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة أن أغلبيتهم حاصلين على دراسات عليا بنسبة(72.4%) تليها شهادة ليسانس بنسبة 22.2% ، في المقابل يشكل أفراد العينة الحاصلين على شهادة مهنية بنسة 5.4%.

وبتالي يمكن القول أن أغلب أفراد العينة لهم مستوى عالي من التحصيل العلمي سواء لممارسة التدقيق مهنيا أو دراسة إطاره المفاهيمي .

الفرع الثاني: العمر

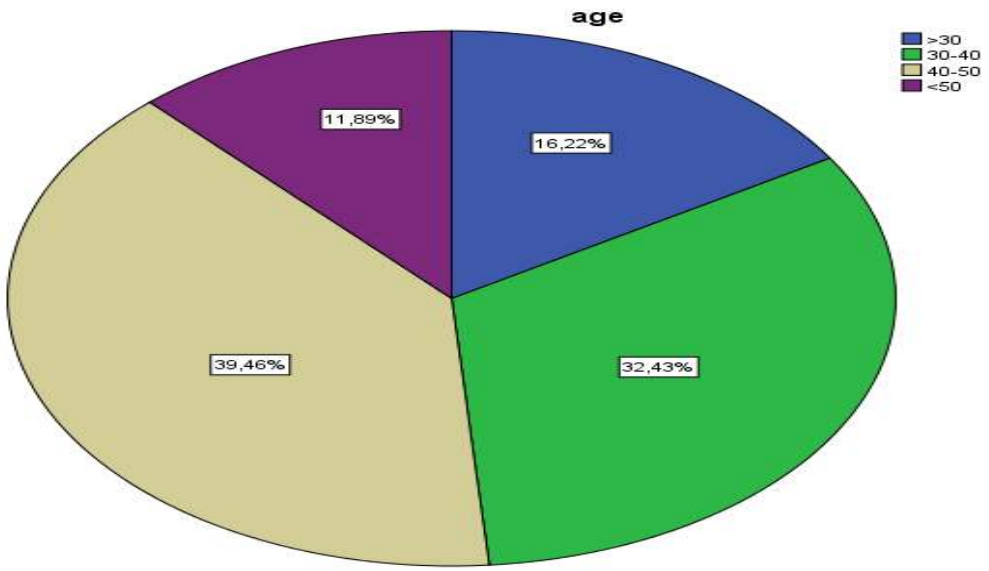
يبين الجدول رقم (4-6) المعدل العمري لأفراد عينة الدراسة موزعة كما يلي:

الجدول رقم (4-6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

المؤهل العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30سنوات	30	% 16.2
من 30 الى 40سنوات	60	% 32.4
من 40 الى 50 سنة	73	% 39.5
أكبر من 50 سنة	22	%11.9
المجموع	185	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

وللتوضيح أكثر يمكن الاستعانة بالشكل البياني التالي :



الشكل رقم(4-4): رسم بياني يمثل توزيع أفراد العينة حسب العمر

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجاتSPSS

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أو العرض البياني أن أكبر نسبة من أفراد العينة محصورة في الفئة العمرية ما بين أربعون وخمسون سنة وذلك بنسبة نسبة 39.5%، أما الفئة العمرية ما بين

ثلاثون وأربعون سنة احتلت الرتبة الثانية بنسبة 32.4%، أما باقي النسبة توزعت بين كل من الفئة العمرية الأقل من ثلاثون سنة والأكبر من خمسون سنة.

الفرع الثالث: المسمى الوظيفي و الخبرة المهنية

أولا: المسمى الوظيفي

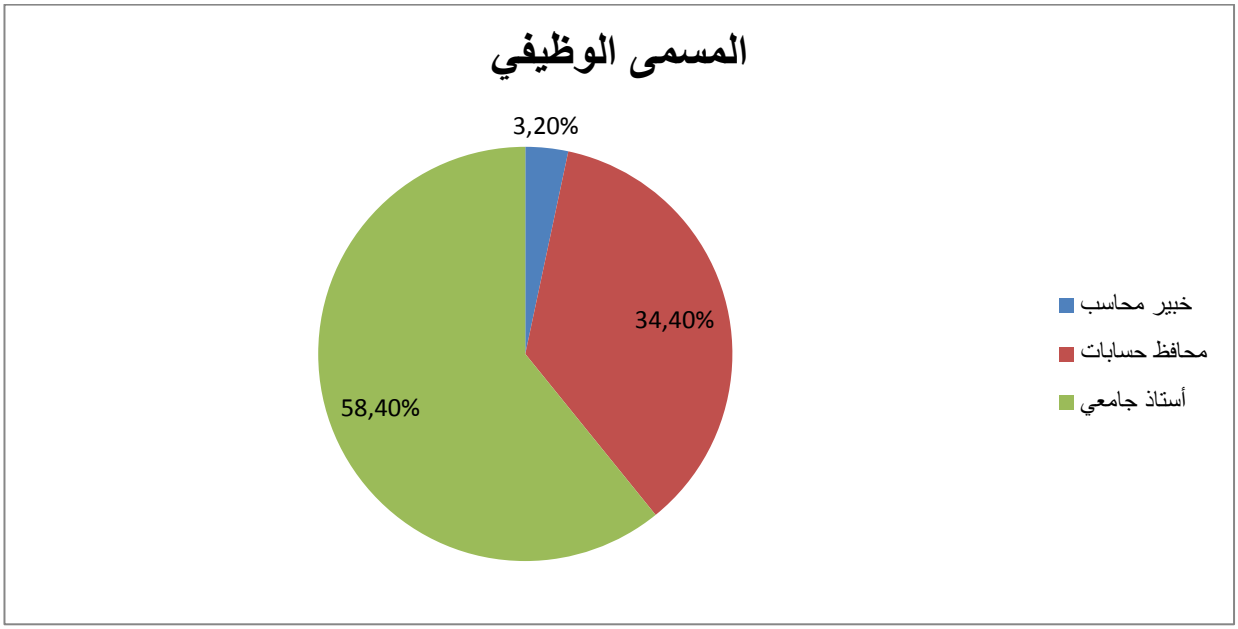
يبين الجدول رقم (4-7) المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة والموزعة كالأتي:

الجدول رقم(4-7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسب	6	%3.2
محافظ الحسابات	71	%38.4
أستاذ جامعي	108	%58.4
المجموع	185	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ويتضح ذلك جليا من خلال التمثيل البياني التالي:



الشكل رقم(4-5) رسم بياني يمثل توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجاتSPSS

يتضح من الجدول رقم (4-7) أن عينة الدراسة مشكلة من مهنيين وأكاديميين في ميدان التدقيق الخارجي، حيث أنه تمثل نسبة الأكاديميين 58.4% من عينة الدراسة بممارسة وظيفة أستاذ جامعي، على الرغم من أن نسبة قليلة من هؤلاء الأساتذة من يجمعون بين التدريس الجامعي والممارسة المهنية للتدقيق، كما أن نسبة 34.4% تمثل الممارسين لمهنة محافظ حسابات، أما النسبة الباقية فهي تمثل مهنة خبير محاسب وهي تمثل أقل نسبة ب 3.2%.

ثانيا: الخبرة المهنية

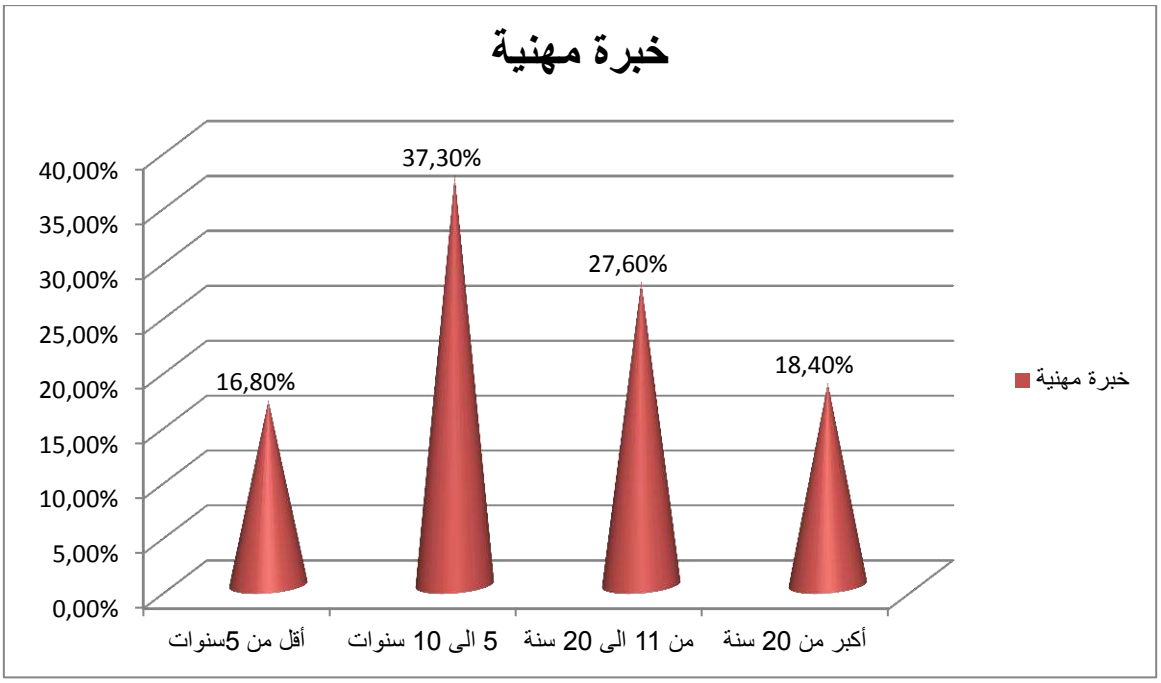
يبين الجدول رقم (4-8) سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

جدول رقم (4-8): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

المؤهل العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5سنوات	31	% 16.8
من 5 الى 10سنوات	69	% 37.3
من 11 الى 20 سنة	51	% 27.6
أكبر من 20 سنة	34	%18.4
المجموع	185	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

وللتوضيح أكثر يمكن الاستعانة بالشكل البياني التالي :



الشكل رقم(4-6): رسم بياني يمثل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال هذا الجدول نلاحظ أنه أكثر من 37.3% لديهم خبرات من 5 إلى 10 سنوات، وأكثر من 27.6% لديهم خبرات من 11-20 سنة وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على توفر معيار الخبرة المهنية والأكاديمية في ميدان التدقيق الخارجي،في حين تتراوح الخبرة مابين 18.4% بالنسبة لأكبر من عشرون (20) سنة ، في حين نجد نسبة ضئيلة بالنسبة للخبرة الأقل من خمس(5) سنوات وذلك في حدود 16.8%.

المبحث الثالث : التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الدراسة

سنتناول في هذا المبحث التحليل الاحصائي للخصائص المتعلقة بكل محور من محاور الدراسة الميدانية، حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى الخصائص المتعلقة بمحور ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي، أما المطلب الثاني فقد تناولنا فيه الخصائص المتعلقة بمحور آفاق البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق، أما المطلب الثالث فقد عالجنا فيه الخصائص المتعلقة بمحور مسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الأول: تحليل مدى ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي

لقد تم تقسيم المحور الأول إلى أربعة أبعاد كما يلي:

الفرع الأول: تحليل فقرات بعد الفوائد المرجوة من إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر

تم اختبار مدى الفوائد المرجوة من إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر باستخدام مقياس ليكارت الثلاثي، ولقد خصصنا لهذا العنصر خمسة(05) أسئلة، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

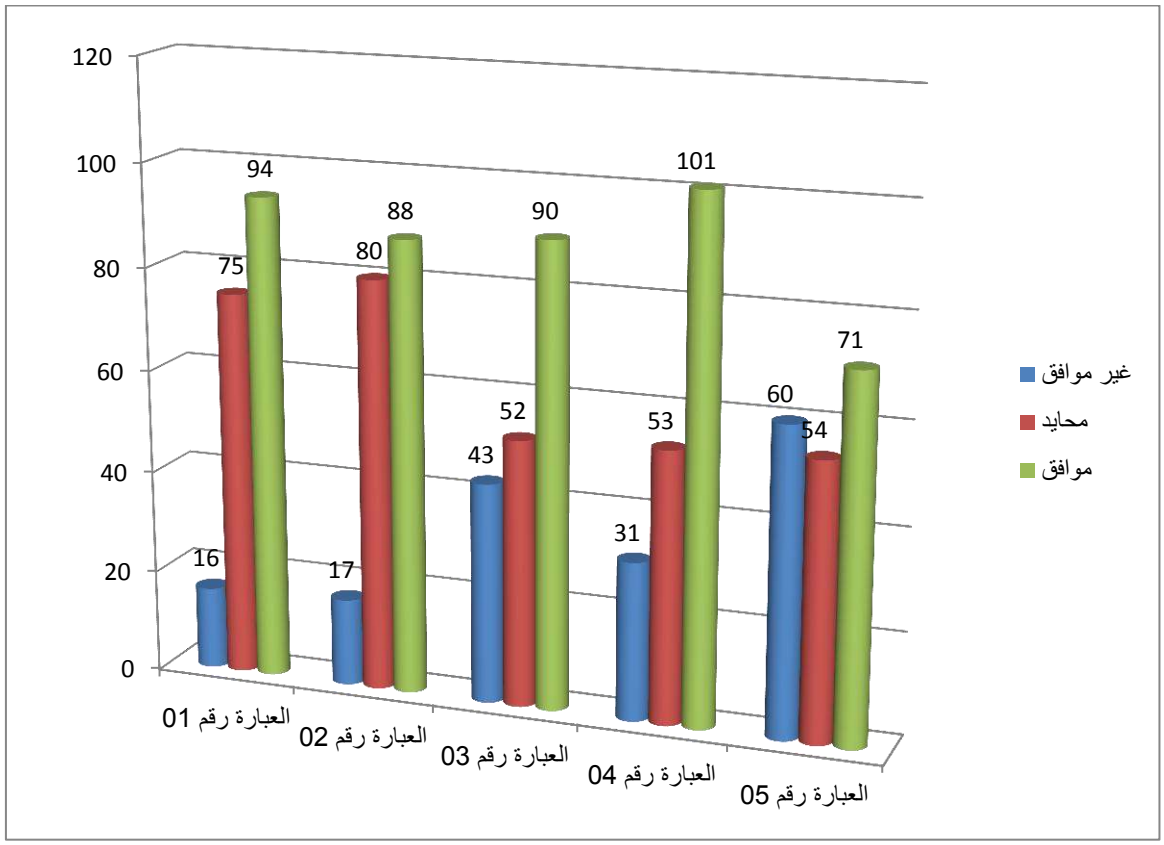
الجدول رقم(4-9): نتائج آراء أفراد العينة حول الفوائد المرجوة من إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر

العبارة	بدائل الإجابة			المؤشرات الإحصائية		
	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1- كانت البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بحاجة إلى إصلاحات	16	75	94	2.42	0.647	02
2- ضعف التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر وفق القانون رقم 08/91 وعدم مواكبته للتطورات الدولية من أهم أسباب إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر	17	80	88	2.38	0.650	04
3- عند القيام بهذه الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي تم استشارة مجموعة من المختصين الأكاديميين والمهنيين في مجال التدقيق والمحاسبة	43	52	90	2.25	0.811	03
4- أصبحت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر منظمة بشكل جيد بعد صدور القانون رقم01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات	31	53	101	2.38	0.657	01
5- أصبحت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تتماشى والممارسات الدولية للتدقيق بعد صدور القانون رقم01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات	60	54	71	2.06	0.842	05
الاتجاه العام				**2.299**	**0.484**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول رقم **(4-9)** المتعلق ببعد **الفوائد المرجوة من إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر** فقد تبين أن المتوسط الحسابي العام لهذا البعد **2.299** بانحراف معياري قدره **0.484** والذي ينتمي إلى الفئة **[1.66-2.33[** حسب مقياس ليكارت الثلاثي، حيث احتلت العبارة " **أصبحت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر منظمة بشكل**

جيد بعد صدور القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.38 وانحراف معياري قدره 0.657 بدرجة موافق، أما العبارة الثانية " **كانت البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بحاجة إلى إصلاحات** "، فقد احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.42 وانحراف معياري 0.647 مما يدل على موافقة أغلبية أفراد عينة الدراسة، كما أن العبارة الثالثة المتمثلة في" **عند القيام بهذه الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي تم استشارة مجموعة من المختصين الأكاديميين والمهنيين في مجال التدقيق والمحاسبة**" ، فقد احتلت الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.25 وانحراف معياري قدره 0.811 بدرجة موافق، ويرى الباحث أنه على الرغم من أغلبية أفراد العينة وافقوا على هذه العبارة إلا أنه هناك تقريبا أكبر من نصف أفراد العينة جاءت أرائهم بين عدم الموافقة والحياد على هذا البند، أما العبارة الرابع المتمثلة " **ضعف التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر وفق القانون رقم 08/91 وعدم مواكبته للتطورات الدولية من أهم أسباب إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر** "،فقد احتلت الرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.38 وانحراف معياري قدره 0.650 بدرجة موافق، في حين بلغت العبارة التالية " **أصبحت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تتماشى والممارسات الدولية للتدقيق بعد صدور القانون رقم01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات** " الرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.06 وانحراف معياري قدره 0.842 بدرجة محايد،ويرى الطالب من خلال هذه العبارة الأخيرة أنه على الرغم من اتفاق أغلبية أفراد العينة على ضرورة هذه الاصلاحات وأهميتها لبيئة التدقيق الجزائرية إلا أنها مازلت لم تواكب بعد الممارسات الدولية للتدقيق الخارجي،ويمكن ايضاح ذلك بيانيا كما يلي :



الشكل رقم(4-7): رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الأول للمحور الأول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفرع الثاني: تحليل فقرات بعد تكوين المدققين الخارجيين وتقاريرهم

يتمثل تحليل فقرات الأبعاد المتعلقة بكل من تكوين المدققين الخارجيين وتقاريرهم فيما يلي :

أولا: تحليل فقرات بعد تكوين المدققين الخارجيين

يبين الجدول رقم (4-10) التكرارات (ت) والنسب المئوية (%) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تكوين المدققين الخارجيين.

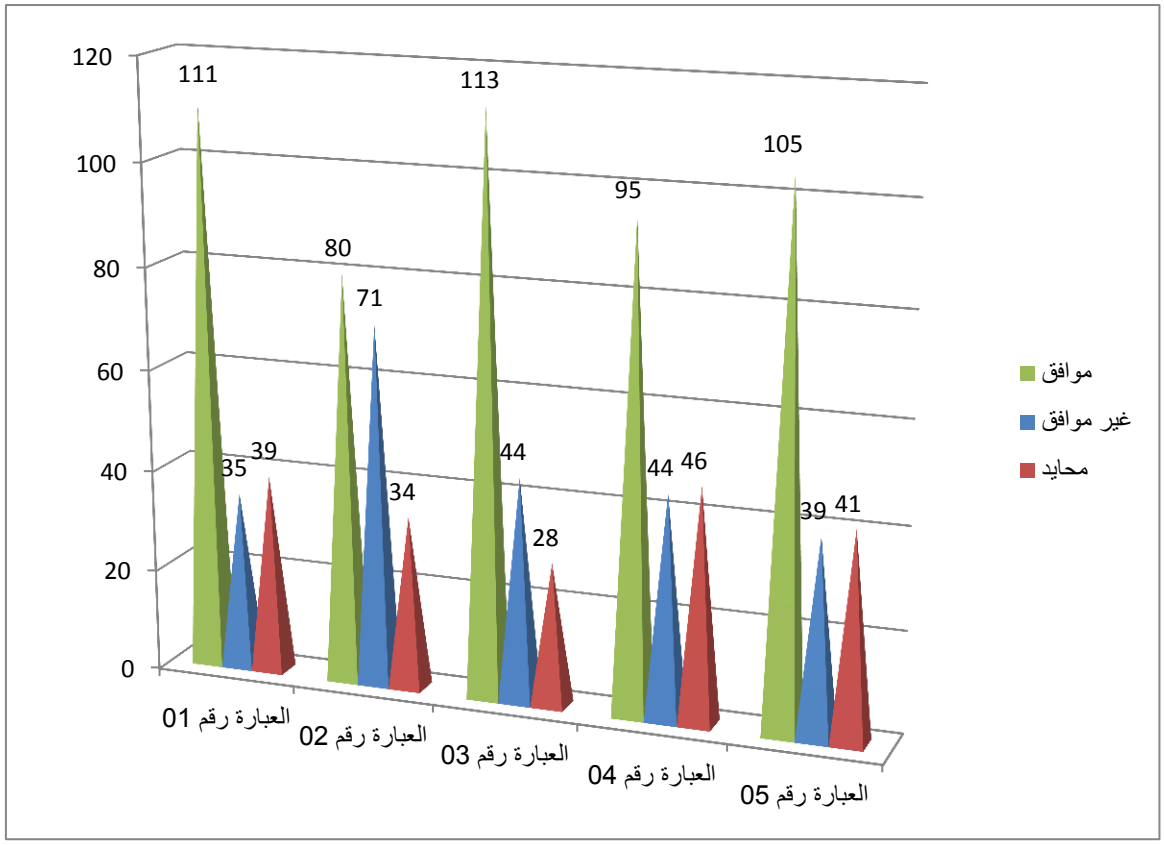
الجدول رقم (4-10): نتائج آراء أفراد العينة حول تكوين المدققين الخارجيين

العبارة	بدائل الاجابة			المؤشرات الإحصائية		
	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
6- عدم توفر التأطير الكافي للمدققين الخارجيين في ظل الظروف التي كانت تستند الى أحكام القانون 08/91 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات	35	39	111	2.41	0.790	01
7- نقص جودة التأطير للمدققين الخارجيين في ظل الظروف التي كانت تستند الى أحكام القانون 08/91 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات	71	34	80	2.05	0.905	05
8- الطريقة المستحدثة لتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ستكون أكثر فعالية بصدور القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات	44	28	113	2.37	0.845	02
9- الطريقة الجديدة فيما يخص منح الشهادات الخاصة بالمدققين الخارجيين في الجزائر سيساهم أكثر في فتح المجال أمام الطلبة المتفوقين للولوج الى المهنة	44	46	95	2.28	0.824	04
10- ستنعكس طريقة التكوين الجديدة على جودة أداء المدقق الخارجي الجزائري	39	41	105	2.36	0.809	03
الاتجاه العام				2.293	0.659	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير الأرقام في الجدول رقم(4-10) أنه هناك شبه إجماع لإجابات أفراد العينة بدرجة موافق حول معظم العبارات المتعلقة بالبعد الثاني،حيث أنه احتلت العبارة رقم 01 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 2.41 وانحراف معياري قدره 0.790 بدرجة موافقة بنسبة عالية، تلتها **العبارة رقم 03** بمتوسط حسابي قدره 2.37 وانحراف معياري 0.845 بدرجة موافقة، وقد حصلت العبارة رقم **(05) والعبارة رقم (04)** على المرتبة الثالثة والرابعة على التوالي بمتوسط حسابي

قدره(2.36- 2.28) وانحراف معياري (0.809-0.824) بالترتيب، وهو مؤشر على **موافقة** أفراد عينة الدراسة على محتوى العبارة الخامسة ومحايد على العبارة الرابعة، في حين حصلت **العبارة رقم (02)** على المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.05 وانحراف معياري قدره 0.905 بدرجة محايد، وما يكن استخلاصه من هذه العبارة الأخيرة هو موافقة أغلبية أفراد العينة على عدم توفر التأطير ولكن حياد معظم أفراد العينة على النقص في جودة التأطير، وهذا دلالة على أن التأطير شبه منعدم، وفي حالة توفره يمكن التطرق الى جودته وكيفية الرفع من هذه الجود في تكوين المدققين الخارجيين، ويتضح ذلك جليا من خلال العرض البياني التالي :



الشكل رقم(4-8): رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الثاني للمحور الأول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ثانيا: تحليل فقرات بعد تقارير التدقيق الخارجي

يبين الجدول رقم **(4-11)** التكرارات (ت) والنسب المئوية **(%)** والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى جودة تقارير التدقيق الخارجي.

الجدول رقم (4-11): نتائج آراء أفراد العينة حول جودة تقارير التدقيق الخارجي

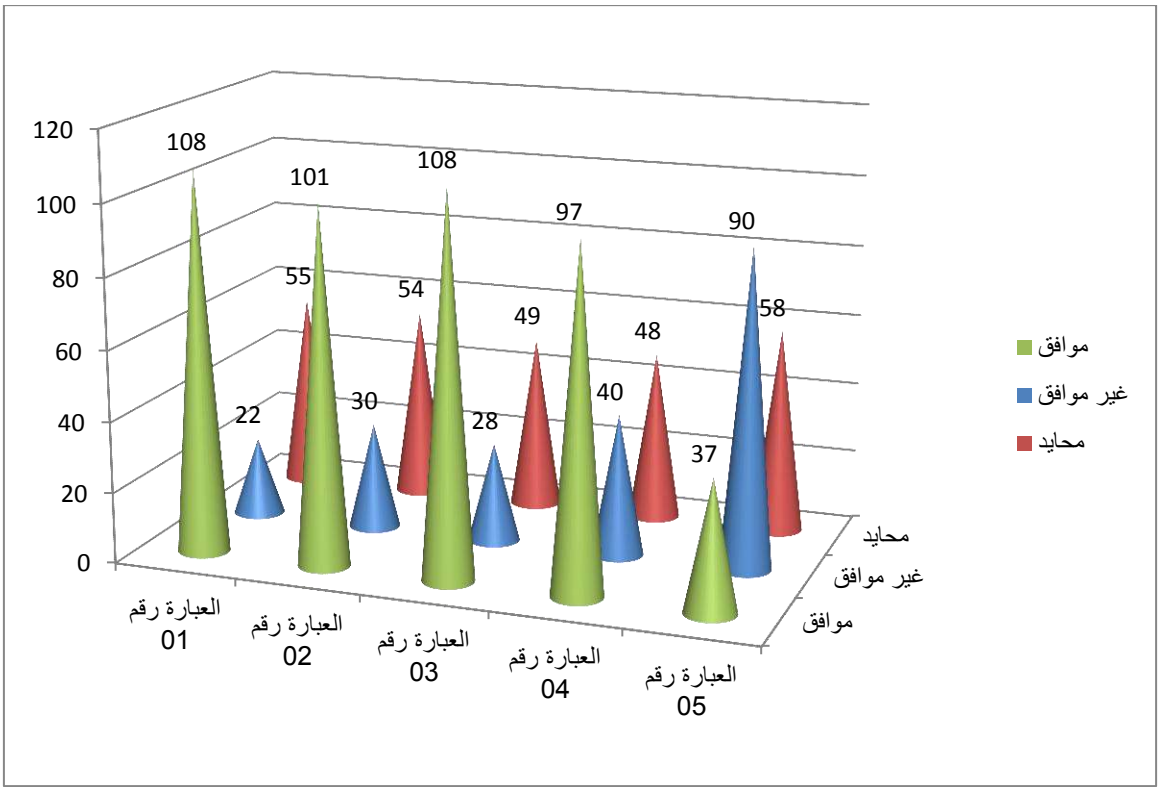
	بدائل الإجابة			المؤشرات الإحصائية		
العبارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
11- معايير إعداد تقارير التدقيق الخارجي الصادرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 لها أثار ايجابية وجد مهمة على مهنة التدقيق الخارجي	22	55	108	2.46	0.699	01
12- التغيير في محتوى وشكل تقارير التدقيق الخارجي بموجب القانون 01/10 والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة زاد من فعالية وجودة هذه التقارير	30	54	101	2.38	0.751	03
13- ساهمت التعديلات الجديدة في تقرير المدقق الخارجي من تقليص فجوة التوقعات بين المدقق والأطراف الأخرى المستفيدة من خدماته	28	49	108	2.43	0.742	02
14- أصبح هناك انسجام وتوافق تقارير التدقيق الخارجي على المستوى الوطني بعد القيام بهذه الاصلاحات في منظومة التدقيق	40	48	97	2.31	0.806	04
15- طريقة التكوين الجديدة سيكون لها انعكاس ايجابيى في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي	37	58	90	2.29	0.780	05
الاتجاه العام				**2.375**	**0.543**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يشير الجدول رقم **(4-11)** إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية **بدرجة موافق** نحو جميع العبارات المتعلقة ببعد **جودة تقارير التدقيق الخارجي**، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 2.375 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة (2,32-3) من فئات ليكارت الثلاثي وعليه نستنتج درجة موافقة

أفراد عينة الدراسة على مساهمة الاصلاحات في الرفع من جودة تقارير المدقق الخارجي،حيث جاءت النتائج مرتبة كما يلي:

-حصلت العبارة رقم (11) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.46 وانحراف معياري 0.699 بدرجة **موافق**، وجاءت **العبارة رقم 13** في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.43 وانحراف معياري 0.742 مما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على أنه ساهمت التعديلات الجديدة في تقرير المدقق الخارجي من تقليص فجوة التوقعات بين المدقق والأطراف الأخرى المستفيدة من خدماته، واحتلت العبارة رقم 12 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.38 وانحراف معياري 0.751 بدرجة تميل لموافق بزيادة فعالية وجودة تقارير التدقيق الخارجي نتيجة للتغيير في محتواه وشكله بموجب القانون 01/10 والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة، كما احتلت العبارة رقم 14 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.31 وانحراف معياري 0.806 بدرجة تميل لمحايد فيما يتعلق بانسجام وتوافق تقارير التدقيق الخارجي على المستوى الوطني بعد القيام بهذه الاصلاحات في منظومة التدقيق، واحتلت العبارة رقم 15 المرتبة الأخير بمتوسط حسابي 2.31 وانحراف معياري 0.806، ويرى الطالب على اتفاق أغلبية أفراد العينة على التحسن من جودة تقارير المدقق الخارجي بعد القيام بهذه الاصلاحات، ولكن حياد بعظم فيما يتعلق بانسجام وتوافق هذه التقرير على المستوى الوطني يدل على عدم التطبيق الفعلي لبعض المهنيين لما جاء الاصلاح في منظومة التدقيق الخارجي،ويمكن ايضاح ذلك بيانيا كما يلي :



الشكل رقم(4-9): رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الثالث للمحور الأول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفرع الثالث: تحليل فقرات بعد تنظيم الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر

يبين الجدول رقم **(4-12)** التكرارات (ت) والنسب المئوية (%) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تنظيم الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر.

الجدول رقم (4-12): نتائج آراء أفراد العينة حول تنظيم الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر

العبارة	الإجابات			المؤشرات الإحصائية		
	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
16- عدم تمكن الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر من التحكم الجيد في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي قبل القيام بالإصلاحات المستحدثة	36	45	104	2.37	0.791	03
17- فصل الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر أثر بالإيجاب على بيئة التدقيق الجزائرية	17	78	90	2.39	0.652	01
18- توزيع الصلاحيات وفصل مهام كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات جعل الخدمات المهنية التي يقدمها المدققين أكثرا تنظيما.	31	53	101	2.38	0.757	02
19- اللجان المستحدثة لدى المجلس الوطني للمحاسبة لعبت دور مهم في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي	54	63	68	2.08	0.811	05
20- ساهمت الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر في جعل الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق في الجزائر أكثر تفتحا على البيئة الدولية للتدقيق الخارجي	37	76	72	2.19	0.711	04
الاتجاه العام				**2.281**	**0.510**	

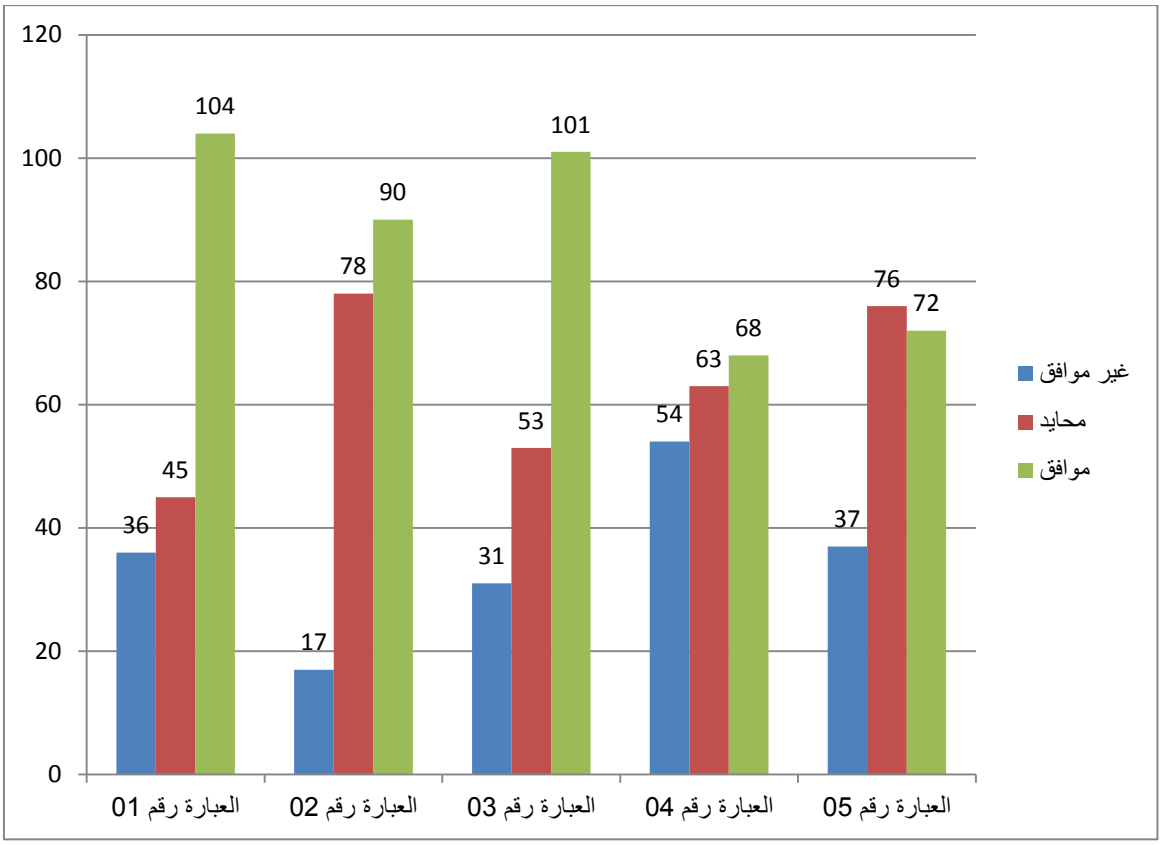
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول أعلاه المتعلقة بتحليل نتائج بعد تنظيم الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر، يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور تتراوح مابين(2.08-2,39)،حيث جاءت النتائج مرتبة كما يلي:

- احتلت العبارة رقم 17 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.39 وانحراف معياري 0.652 بدرجة موافق، تلتها العبارة رقم 18 بمتوسط حسابي 2.38 وانحراف معياري 0.757 بدرجة الموافقة على

توزيع الصلاحيات وفصل مهام كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات جعل الخدمات المهنية التي يقدمها المدققين أكثرا تنظيما، في حين جاءت في المرتبة الثالثة العبارة رقم 16 بمتوسط حسابي قدره 2.37 وانحراف معياري 0.791 مما يدل على عدم موافقة أفراد عينة الدراسة بالأغلبية على عدم تمكن الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر من التحكم الجيد في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي قبل القيام بالإصلاحات المستحدثة، وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة رقم 20 بمتوسط حسابي 2.19 وانحراف معياري 0.711 مما يدل على حياد أفراد العينة على مساهمة الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر في جعل الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق في الجزائر أكثر تفتحا على البيئة الدولية للتدقيق الخارجي،واحتلت العبارة رقم 19 المرتبة الأخير بمتوسط حسابي 2.08 وانحراف معياري 0.811 بدرجة محايد.

وللتوضيح أكثر يمكن الاستعانة بالشكل البياني التالي:



الشكل رقم(4-10) رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الرابع للمحور الأول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

المطلب الثاني: تحليل مدى آفاق البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق

لقد تم تقسيم المحور الأول إلى بعدين (02) كما يلي:

الفرع الأول: تحليل عبارات بعد أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية

يبين الجدول رقم (4-13) التكرارات (ت) والنسب المئوية (%) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

الجدول رقم (4-13): نتائج آراء أفراد العينة حول أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية

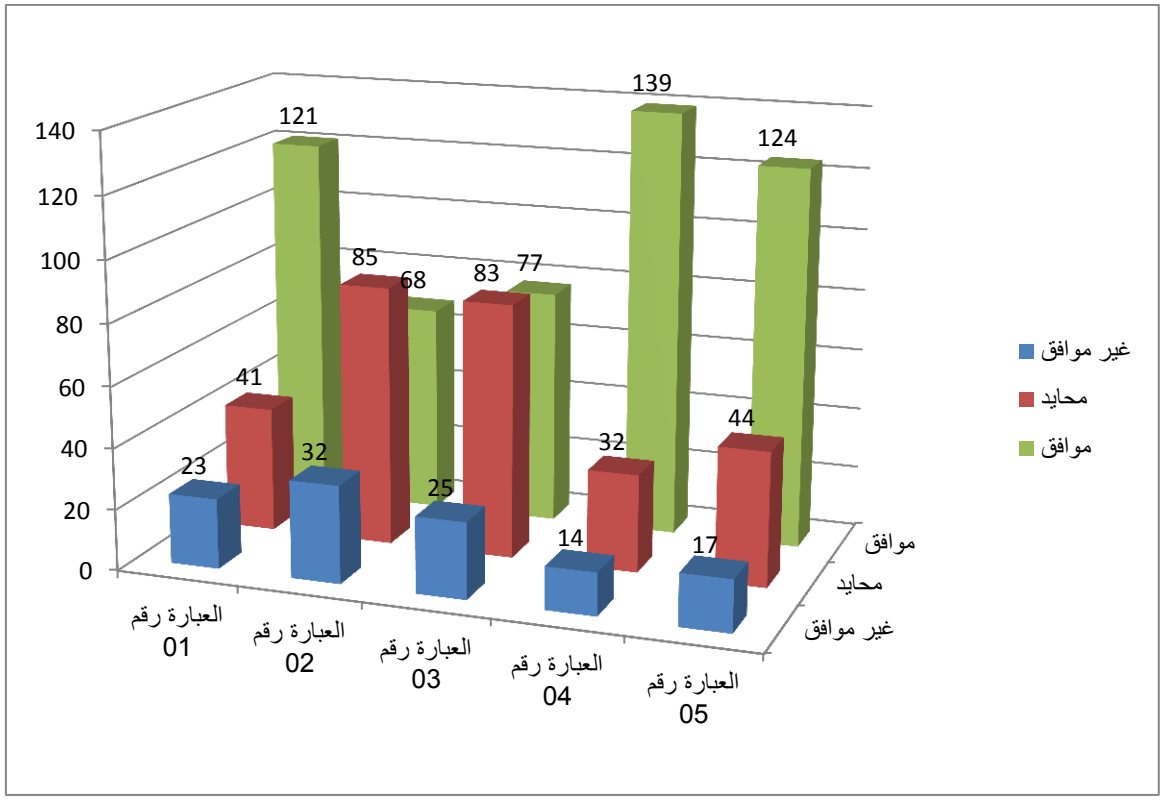
العبارة	الإجابات			المؤشرات الإحصائية		
	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
21- هناك اختلاف كبير بين واقع الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر مقارنة بالممارسات المهنية المضبوطة بمعايير التدقيق الخارجي على المستوى الدولي	23	41	121	2.53	0.707	03
22- على الرغم من كل القوانين والمراسيم التنفيذية والمقررات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي إلا انها لا تحقق المرونة والتحكم الجيد في ممارسات مهنة التدقيق بما تحققه المعايير الجزائرية للتدقيق	32	85	68	2.19	0.711	05
23- البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بحاجة إلى تحسين الأداء المهني للمدققين الخارجيين بهدف الرفع من جودة ممارسات المهنة.	25	83	77	2.28	0.689	04
24- تسعى السلطات الجزائرية من خلال إصدار معاييرها الوطنية للتدقيق الخارجي إلى زيادة فعالية ونجاعة التدقيق الخارجي.	14	32	139	2.68	0.610	01
25- تسعى السلطات الجزائرية من خلال إصدار معاييرها الوطنية للتدقيق الخارجي إلى تحسين أداء المدقق الخارجي	17	44	124	2.58	0.656	02
الاتجاه العام				**2.451**	**0.5029**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم(4-13) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية وبنسبة عالية نحو معظم العبارات المتعلقة ببعد أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي **2.45** بانحراف معياري **0.502**والذي يقع بين الفئة (2,32-3) حسب مقياس ليكارت الثلاثي المستخدم،وهذا ما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على هذا البعد. وقد جاءت النتائج مرتبة كما يلي:

– احتلت **العبارة** رقم **24** المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.68 وانحراف معياري **0.610** بدرجة **موافق** ، تلتها **العبارة رقم 25** بمتوسط حسابي **2.58** وانحراف معياري **0.656** وهو مؤشر على **موافقة** أفراد عينة الدراسة على سعي السلطات الجزائرية من خلال إصدار معاييرها الوطنية للتدقيق الخارجي إلى تحسين أداء المدقق الخارجي، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة رقم (21) بمتوسط حسابي 2.53 وانحراف معياري0.707 مما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة.

–وقد جاءت في المرتبة الرابعة العبارة رقم **23** بمتوسط حسابي 2.28 وانحراف معياري 0.689 مما يدل على حياد أفراد عينة الدراسة على مضمون هذه العبارة، كما جاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم 22 بمتوسط حسابي 2.19 وانحراف معياري 0.711 بدرجة محايد على هذه العبارة، وللتوضيح أكثر يمكن تمثيل ذلك بيانيا كما يلي:



الشكل رقم(4–11) رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الأول للمحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الفرع الثاني: تحليل عبارات بعد تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

يبين الجدول رقم (4-14) التكرارات (ت) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

الجدول رقم (4-14): نتائج آراء أفراد العينة حول تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

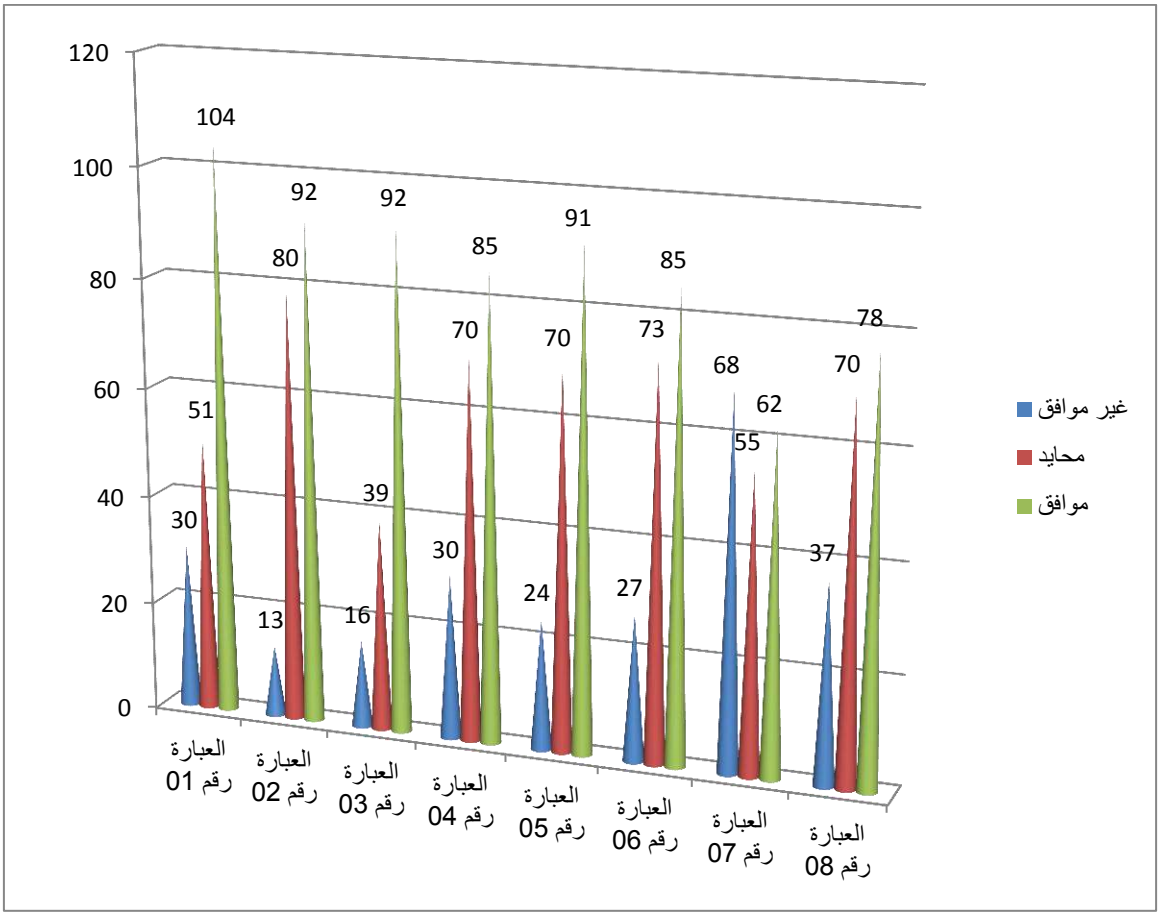
العبارة	الإجابات			المؤشرات الإحصائية		
	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
26- يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع من جودة الممارسات المهنية الي يؤديها المدقق الخارجي	30	51	104	2.4	0.753	03
27- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق في مجملها ملائمة للواقع المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر من أجل تخفيض التباين والإختلاف بين الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي على المستوى المحلي والدولي .	13	80	92	2.43	0.622	02
28- إن إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بجملة من القوانين والمراسيم التنفيذية المهمة وإتباعها بإصدار معايير التدقيق الجزائرية سيساهم في تحسين وتطوير مهنة التدقيق.	16	39	92	2.62	0.642	01
29- عملية الاصلاح المحاسبي التي قامت بها السلطات الجزائرية وفرت بيئة تدقيق ملائمة من أجل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بجودة وفعالية عالية.	30	70	85	2.3	0.732	06
30- تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يؤدي بدفع الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر بتكثيف نشاطها المحلي والدولي لجعل بيئة التدقيق الجزائرية مسايرة للبيئة الدولية للتدقيق	24	70	91	2.36	0.702	04
31- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تقريب وجهات النظر وتخفيض فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين والأطراف المستفيدة من خدماته	27	73	85	2.31	0.714	05
32- تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في زيادة رضى المستخدم عن الخدمات المهنية المقدمة من المدققين الخارجيين .	68	55	62	1.97	0.840	08
33- تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في جعل مكاتب التدقيق الجزائرية أكثر تنظيما وقدرة على المنافسة مع المكاتب الدولية للتدقيق.	37	70	78	2.22	0.759	07
الاتجاه العام				**2.325**	**0.508**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بناء على معطيات الجدول رقم (4-14) نلاحظ أن هناك شبه إجماع، من قبل عينة الدراسة على الإجابة **بموافق** على جميع العبارات المتعلقة **تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق** حيث كان المتوسط الحسابي يتراوح ما بين (2,22-2.62)، وقد جاءت النتائج مرتبة كما يلي :

- جاءت العبارة رقم 28 في الرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.62 وانحراف معياري 0.642 مما يدل على موافقة معظم أفراد العينة على أن إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بجملة من القوانين والمراسيم التنفيذية المهمة وإتباعها بإصدار معايير التدقيق الجزائرية سيساهم في تحسين وتطوير مهنة التدقيق، وقد جاءت العبارة رقم 27 في الرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.42 وانحراف معياري 0.622 أي موافقة أغلب أفراد العينة على ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق للواقع المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر لتخفيض التباين والاختلاف بين الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي على المستوى المحلي والدولي، واحتلت العبارة رقم 26 الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.4 وانحراف معياري 0.753، بحيث أن معظم أفراد العينة وافقوا على امكانية مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع من جودة الممارسات المهنية الي يؤديها المدقق الخارجي، وجاءت العبارة رقم 30 في الرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.36 وانحراف معياري 0.702، أي وافقوا أفراد العينة بالأغلبية على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يؤدي بدفع الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر بتكثيف نشاطها المحلي والدولي لجعل بيئة التدقيق الجزائرية مسايرة للبيئة الدولية للتدقيق،واحتلت العبارة رقم 31 الرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.31 وانحراف معياري 0.714، وذلك بموافقة أفراد العينة بنسبة أكبر على مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تقريب وجهات النظر وتخفيض فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين والأطراف المستفيدة من خدماته، وقد جاءت باقي العبارات(32،33،29) على التوالي في الرتبة السادسة،السابعة والثامنة،

كما أنه العبارة رقم 32 لم يوافوا معظم أفراد العينة على هذه العبارة، ولتوضيح ذلك نستعين بالعرض البياني التالي :



الشكل رقم(4-12) رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الثاني للمحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

المطلب الثالث: تحليل مدى مسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق

لقد تم تقسيم هذا المحور إلى بعدين (02) كما يلي:

الفرع الأول: تحليل فقرات بعد من حيث الهيئات المصدرة للمعايير وطريقة اصدارها

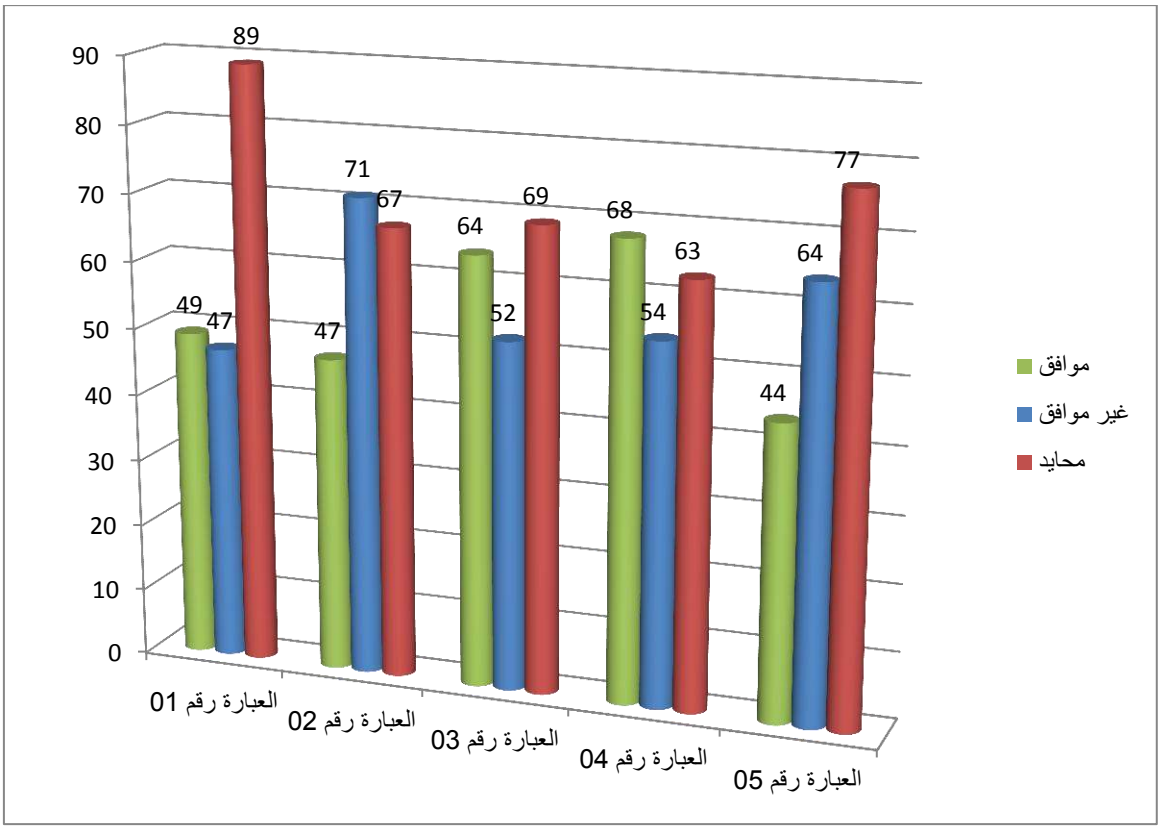
تم اختبار مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية من حيث الهيئات المصدرة للمعايير وطريقة اصدارها باستخدام مقياس ليكارت الثلاثي، ولقد خصصنا لهذا العنصر خمسة(05) أسئلة، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(4-15): نتائج آراء أفراد العينة حول توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية من حيث الهيئات المصدرة للمعايير و طريقة اصدارها

العبارة	بدائل الإجابة			المؤشرات الإحصائية		
	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
34- لقد تم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بالتشاور مع مجموعة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق والمحاسبة	47	89	49	2.01	0.722	03
35- تتبع الحكومة الجزائرية نفس الاجراءات المتبعة في إصدار المعايير الدولية للتدقيق قبل اصدار معاييرها الوطنية وبعد اصدارها	71	67	47	1.87	0.790	05
36 هناك تسلسل في المهام الخاصة بعملية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي بالنسبة للهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر واللجان التابعة لها	52	69	64	2.06	0.791	02
37- لقد تم وضع هيئة مهنية أو لجنة خاصة بالقيام بدورات تدريبية وتكوينية مسبقة للمدققين الخارجيين فيما يخص عملية شرح وتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	54	63	68	2.08	0.811	01
38- لقد تم وضع هيئة أو لجنة خاصة بالمتابعة المستمرة للتطورات الحاصلة في المعايير الدولية للتدقيق الخارجي من أجل تحيين المعايير الجزائرية للتدقيق وجعلها أكثر تناسق وتوافق مع البيئة الدولية للتدقيق الخارجي	64	77	44	1.89	0.758	04
الاتجاه العام				**1.9827**	**0.598**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول رقم **(4-15)** المتعلق ببعد **الهيئات المصدرة للمعايير و طريقة اصدارها** فقد تبين أن المتوسط الحسابي العام لهذا البعد **1,98** بانحراف معياري قدره **0.598** والذي ينتمي إلى الفئة **[1.66-2.33]** حسب مقياس ليكارت الثلاثي، مما يدل على حياد أفراد عينة الدراسة على هذا البعد، حيث احتلت العبارة " **تتبع الحكومة الجزائرية نفس الاجراءات المتبعة في إصدار المعايير الدولية للتدقيق قبل اصدار معاييرها الوطنية وبعد اصدارها** " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 1.87 وانحراف معياري قدره 0.790 بدرجة محايد، أما العبارة الثانية " **لقد تم وضع هيئة أو لجنة خاصة بالمتابعة المستمرة للتطورات الحاصلة في المعايير الدولية للتدقيق الخارجي من أجل تحيين المعايير الجزائرية للتدقيق وجعلها أكثر تناسق وتوافق مع البيئة الدولية للتدقيق الخارجي** ". فقد احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 1.89 وانحراف معياري 0.758 مما يدل على حياد معظم أفراد عينة الدراسة، وجاءت العبارة رقم 34 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.01 وانحراف معياري 0.722 أي حياد أغلب أفراد العينة على عبارة" إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بالتشاور مع مجموعة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق والمحاسبة"،أما العبارة رقم 36 احتلت الرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.06 وانحراف معياري 0.791 ويرى الباحث أن عدم وجود وثيقة رسمية تحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية في أغلب المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وفي الأخير العبارة رقم 37 بمتوسط حسابي 2.08 وانحراف معياري 0.811 ، ويمكن ايضاح ذلك بيانيا كما يلي :



الشكل رقم(4-13) رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الأول للمحور الثالث

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الفرع الثاني: تحليل فقرات بعد من حيث معايير التدقيق الصادرة

يبين الجدول رقم (4-16) التكرارات (ت) والنسب المئوية (%) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية من حيث تكوين المدققين الخارجيين.

الجدول رقم (4-16): نتائج آراء أفراد العينة حول توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية من حيث معايير التدقيق الصادرة.

العبارة	بدائل الاجابة			المؤشرات الإحصائية		
	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
39- لم يتم إصدار جميع المعايير الجزائرية للتدقيق دفعة واحدة بالموازاة مع المعايير الدولية للتدقيق	21	9	155	2.72	0.655	02
40- الإصدار التدريجي للمعايير الجزائرية للتدقيق يدل على سعي السلطات الجزائرية الى إصدار معاييرها الوطنية مع مراعاة بيئتها المحلية للتدقيق الخارجي	20	19	146	2.68	0.660	03
41- قامت الحكومة الجزائرية بالاستنباط من المعايير الدولية للتدقيق ما يناسب بيئة التدقيق الجزائرية عند إصدار معاييرها الوطنية	35	26	124	2.48	0.795	05
42- هناك توافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن والمعايير الدولية للتدقيق.	14	14	157	2.77	0.573	01
43- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في جعل بيئة التدقيق الوطنية أكثرا انفتاحا وتكيفا ومسايرة لبيئة التدقيق الدولية	17	59	109	2.5	0.660	04
الاتجاه العام				2.631	0.494	

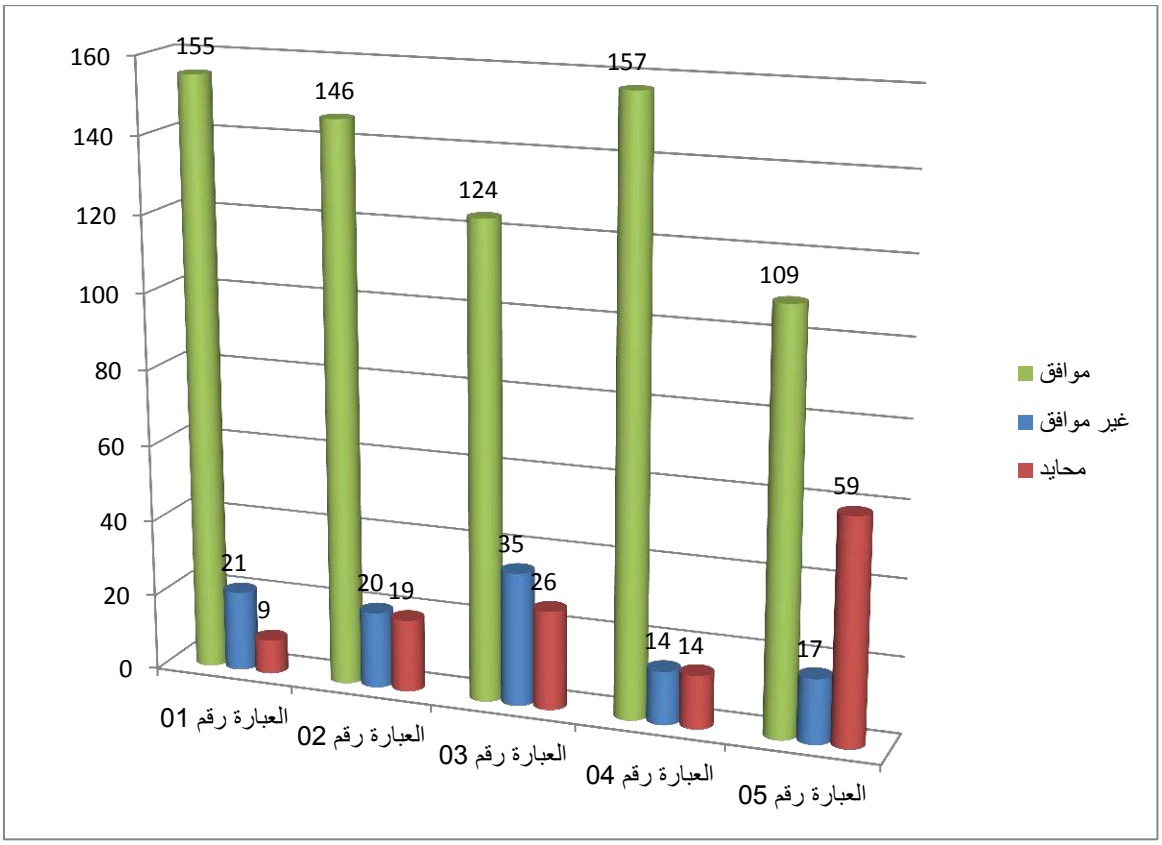
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير الأرقام في الجدول رقم(4-16) أنه هناك شبه إجماع لإجابات أفراد العينة حول **توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية من حيث معايير التدقيق الصادرة** على الإجابة **موافق** في جميع أسئلة البعد الثاني، حيث بلغ المتوسط العام 2.63 والذي يقع في الفئة (2,32-3)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة **موافق**، والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة على هذا

البعد، كما بلغ الانحراف المعياري 0.494،كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل البعد الثاني من المحور الثالث حسب توجه إجابات الأغلبية من عينة الدراسة كما يلي :

– لقد احتلت **العبارة رقم 42** المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره **2.77** وانحراف معياري قدره 0.573 بدرجة موافقة بنسبة عالية،وهذ ما يدل على موافقة الأغلبية من عينة الدراسة على توافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن والمعايير الدولية للتدقيق، تلتها **العبارة رقم 39** بمتوسط حسابي قدره **2.72** وانحراف معياري 0.655 بدرجة **موافقة؛**

– وقد حصلت العبارة رقم **40** على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.68 وانحراف معياري 0.660، وذلك بموافقة أغلبية أفراد عينة الدراسة على أن الإصدار التدريجي للمعايير الجزائرية للتدقيق يدل على سعي السلطات الجزائرية الى إصدار معاييرها الوطنية مع مراعاة بيئتها المحلية للتدقيق الخارجي، في حين حصلت **العبارة رقم 43** الرابعة بمتوسط حسابي قدره 2.5 وانحراف معياري 0.660، وذلك باتفاق أغلبية العينة المدروسة على إمكانية مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في جعل بيئة التدقيق الوطنية أكثرا انفتاحا وتكيفا ومسايرة لبيئة التدقيق الدولية، وفي الأخير بلغت العبارة رقم 41 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره 2.48 وانحراف معياري 0.795، وهذا دلالة على موافقة أغلب عينة الدراسة على قيام الحكومة الجزائرية بالاستنباط من المعايير الدولية للتدقيق ما يناسب بيئة التدقيق الجزائرية عند إصدار معاييرها الوطنية، ويمكن ايضاح ما سبق من خلال العرض البياني التالي :



الشكل رقم(4-14) رسم بياني يمثل أراء أفراد العينة الخاص بالبعد الأول للمحور الثالث

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج

سنتطرق في هذا المبحث الى اختبار فرضيات الدراسة، بالإضافة الى تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، حيث أنه سنتناول في المطلب الأول معاملات الارتباط بين محاور الدراسة واختبار الفرضية الرئيسية لهذه الدراسة، أما المطلب الثاني والثالث فقد خصصناه لكل من اختبار الفرضيات الفرعية ومناقشة نتائج الدراسة

المطلب الأول: حساب معملات الارتباط بين محاور الدراسة واختبار الفرضية الرئيسية للدراسة

تتمثل معاملات الارتباط بين محاور الدراسة واختبار فرضيتها الرئيسية كما يلي:

الفرع الأول: حساب معملات الارتباط بين محاور الدراسة ودراسة العلاقة بين الخبرة وطبيعة العمل

من أجل دراسة إمكانية وجود العلاقة بين المحاور ومعرفة أي المحورين الأكثر ارتباطا، يتم حساب معاملات الارتباط كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم(4-17):معاملات الارتباط بين المحاور

	الارتباطات(معمل بيرسن)		
	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	1	0.650	0.665
المحور الثاني	0.650	1	0.551
المحور الثالث	0.665	0.551	1
حجم العينة	185	185	185

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات SPSS

قبل التطرق الى العلاقة بين محاور الدراسة يجب توضيح أن معامل بيرسن يعبر عن معمل ارتباط بين كمية ودرجة العلاقة،وقد تكون هذه الدرجة في اتجاه إيجابي أو سلبي، وهو من أحدث الطرق المستخدمة في البحوث العلمية،ويعتبر من أفضل الطرق التي تستعمل حاليا بكثرة في الأبحاث العلمية لقياس الترابط بين متغيرين[1]، كما أنه يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن العلاقة طردية بين كل محاور الدرسة،ولكن الاختلاف يكمن في درجة قوة هذه العلاقة بين المحاور، ويمكن ايضاح هذه العلاقة بين محاور الدراسة كما يلي :

- هناك ارتباط موجب بين المحور الأول والمحور الثاني، حيث أن المتغيرات المدروسة تسير في اتجاه واحد،كما أن العلاقة الارتباطية بين المحاور تعتبر أكبر من متوسط وذلك ببلوغ نسبة 65%

[1]-رجاء وحيد دويدري، البحث العلمي-أساسياته النظرية وممارسته العملية،الطبعة الثانية،دار الفكر المعاصر بيروت-لبنان 2002،ص 266

-توجد كذلك علاقة ارتباط موجب بين المحور الأول والمحور الثالث،حيث أنه درجة العلاقة بينهم أكبر من متوسط بنسبة 66.5% واقترابها من نسبة الارتباط القوي .

-أما فيما يخص المحور الثاني والثالث، فهناك علاقة ارتباط موجبة بين المحورين لكن بارتباط أقل من علاقة المحور الأول والثاني، وكذلك المحور الأول والثالث، حيث بلغت نسبة الارتباط في حدود 55.1% وهي نسبة متوسطة.

الفرع الثاني:دراسة العلاقة بين الخبرة وطبيعة العمل باستخدام كاي مربع للاستقلالية

للقيام بإجراء اختبار كاي مربع يتم وضع فرضيتين كما يلي :

- **H_0 الفرضية العدمية:** " لا توجد علاقة في الإجابات بين الخبرة وطبيعة"
- **H_1 الفرضية البديلة:**" توجد علاقة في الإجابات بين الخبرة وطبيعة العمل"

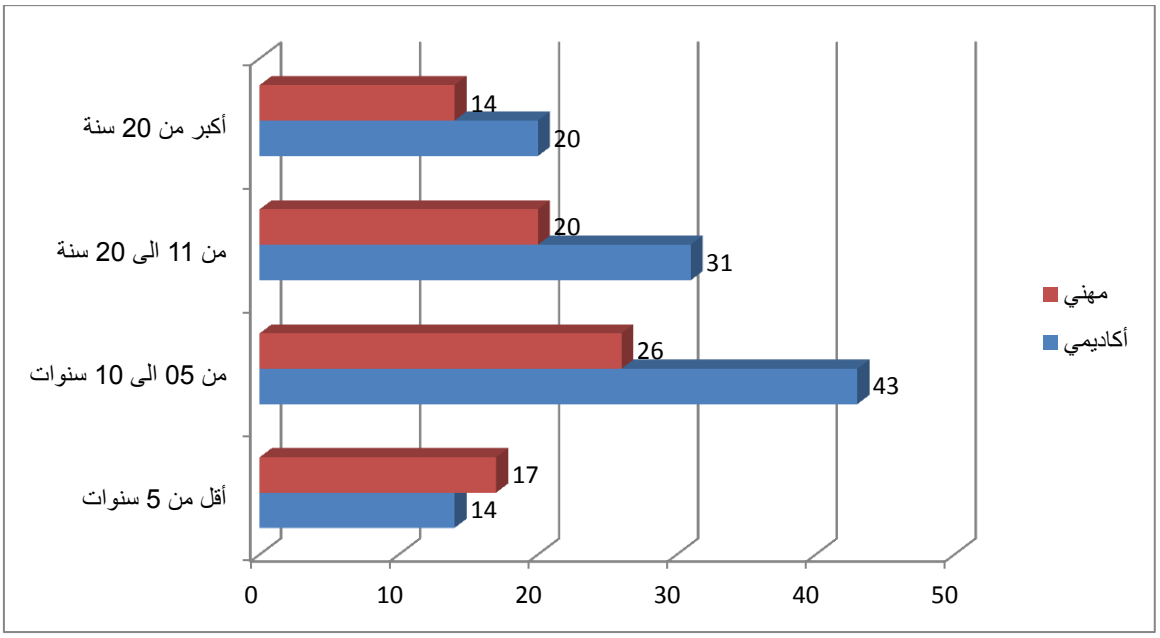
والجدول الموالي يعرض قراءة مزدوجة بين الخبرة في مجال التدقيق الخارجي وطبيعة العمل لإجابات أفراد العينة.

الجدول رقم (4-18):الجدول المزدوج لتوزيع إجابات أفراد العينة حسب الخبرة وطبيعة العمل

		طبيعة العمل		المجموع
		أكاديمي	مهني	
الخبرة	أقل من 5 سنوات	14	17	31
	من 05 الى 10 سنوات	43	26	69
	من 11 الى 20 سنة	31	20	51
	أكبر من 20 سنة	20	14	34
	المـــجمـــوع	108	77	185

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات SPSS

ولتوضيح ذلك أكثر يمكن الاستعانة بالشكل البياني التالي:



الشكل رقم(4-15): رسم بياني خاص بالعلاقة بين الخبرة وطبيعة العمل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

ولمعرفة العلاقة بين الخبرة المهنية وطبيعة العمل من خلال الفرضيات السابقة نقوم بالاستعانة بالجدول التالي:

الجدول رقم(4-19) : جدول كاي مربع للاستقلالية

قيمة كاي مربع	مستوى الدلالة	حجم العينة
3.932	0.686	185

المصدر: بيانات الاستمارة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم(4-19) يعطي قيمة كاي مربع تساوي 3.932 واحتمال المعنوية يساوي 0.686 وهي قيمة أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرض العدم القاضي بعدم وجود علاقة فيما يخص الإجابات بين الخبرة في مجال المراجعة وطبيعة العمل ونرفض الفرض البديل.

المطلب الثاني:اختبار فرضيات الدراسة

تتمثل عناصر اختبار فرضيات الدراسة فيما يلي :

الفرع الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

للتأكد من الفرضية الرئيسية الأولى سيتم الاعتماد على نتائج المحور الأول حيث تعتبر:

- H_0 **الفرضية الصفرية:** "تعتبر الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي ليست ضرورية لبيئة التدقيق الوطنية".

- H_1 **الفرضية البديلة:** " تعتبر الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي ضرورية لبيئة التدقيق الوطنية".

ولاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample t test)، بحيث يتم قبول الفرضية البديلة إذا كان مستوى الدلالة أقل من (0,05) ، ويتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية إذا كان مستوى الدلالة أكبر من (0,05).

و قد كانت نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الأولى في الجدول رقم (4-20) كما يلي:

الجدول رقم (4-20): نتائج اختبارT لضرورة إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر

البعد	عدد الفقرات	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية n-1	مستوى الدلالة α
الفوائد المرجوة من إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر	05	8.413	184	0.000
تكوين المدققين الخارجيين	05	6.046	184	0.000
جودة تقارير التدقيق الخارجي	05	9.390	184	0.000
تنظيم الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر	05	7.490	184	0.000
المجموع الكلي للمحور الأول	**20**	**10.296**	**184**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بناءا على معطيات الجدول رقم (4-20) فقد كانت قيمة t المحسوبة (10.296) ومستوى الدلالة أكبر من (α<0,05) ، مما يعني رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 القائلة: " تعتبر الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي ضرورية لبيئة التدقيق الوطنية".

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

H_0- الفرضية العدمية: " ليس لبيئة التدقيق الخارجي في الجزائر آفاق مستقبلية بصدور معايير التدقيق الجزائرية".

H_1 - الفرضية البديلة:" لبيئة التدقيق الخارجي في الجزائر آفاق مستقبلية بصدور معايير التدقيق الجزائرية".

والجدول رقم (4-21) يبين نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية عند مستوى دلالة (0,05):

الجدول رقم (4-21) : نتائج اختبارT لآفاق البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق

البعد	عدد الفقرات	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية (ن-1)	مستوى الدلالة α
أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية	05	.45189	184	0.000
تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	08	.32568	184	0.000
المجموع الكلي للمحور الثاني	**13**	**.38878**	**184**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بناءا على معطيات الجدول رقم (4-21) فقد كانت قيمة T المحسوبة **0.38878** ومستوى الدلالة (α<0,05) ، مما يعني رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 القائلة:" لبيئة التدقيق الخارجي في الجزائر آفاق مستقبلية بصدور معايير التدقيق الجزائرية".

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

H_0- الفرضية العدمية: "المعايير الجزائرية للتدقيق لا تساير ولا توافق المعايير الدولية للتدقيق الخارجي ".

H_1 - الفرضية البديلة:" المعايير الجزائرية للتدقيق تساير وتوافق المعايير الدولية للتدقيق الخارجي ".

والجدول رقم (4-22) يبين نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة عند مستوى دلالة (0,05):

الجدول رقم (4-22) :نتائج اختبار T لمسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق

البعد	عدد الفقرات	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية (ن-1)	مستوى الدلالة α
من حيث الهيئات المصدرة للمعايير و طريقة اصدارها	05	-.01730	184	.695
من حيث معايير التدقيق الصادرة	05	.63135	184	.000
المجموع الكلي للمحور الثالث	**10**	**.30703**	**184**	**.000**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بناءا على معطيات الجدول رقم (4-22) فقد كانت قيمة **T** المحسوبة **0.30703** ومستوى الدلالة ($0,05>\alpha$)، مما يعني رفض الفرضية العدمية **H_0** وقبول الفرضية البديلة **H_1** القائلة :" المعايير الجزائرية للتدقيق تساير وتوافق المعايير الدولية للتدقيق الخارجي ".

المطلب الثالث: مناقشة نتائج الاستبيان

سعت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع التدقيق الخارجي في الجزائر وآفاقه المستقبلية بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية، فمن خلال نتائج الاستبيان توصلنا إلى ما يلي:

الفرع الأول: مناقشة نتائج المحور الأول

تتمثل أهم النتائج المتوصل اليها من خلال المحور الأول فيما يلي :

- كانت البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بالجزائر بحاجة الى إعادة هيكلة منظومة التدقيق بصفة عامة والاستغناء وتغيير القانون رقم 08/91 المتعلق بمهن خبير الحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد ؛
- يعتبر ضعف التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر وفق القانون رقم 08/91 وعدم مواكبته للتطورات الدولية من أهم أسباب إصلاح منظومة التدقيق الخارجي ؛
- يعتبر كذلك عدم توفر التأطير الكافي للمدققين الخارجيين والنقص في جودته في ظل الظروف التي كانت تستند الى أحكام القانون 08/91 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات من الأسباب الرئيسية للقيام بهذه الاصلاحات ؛
- على الرغم من استشارة عينة من المختصين الأكاديميين والمهنيين في مجال التدقيق والمحاسبة عند القيام بهذه الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي،إلا أنه هذه العينة تبقى صغيرة جدا للقيام بمثل هذه الاصلاحات الشاملة لمنظومة التدقيق ؛
- بعد صدور القانون رقم01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، أصبحت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر أكثر تنظيما وفي تحسن تدريجي؛
- الطريقة المستحدثة لتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات التي جاء بها القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ستكون أكثر فعالية؛
- تعتبر الطريقة الجديدة فيما يخص منح الشهادات الخاصة بالمدققين الخارجيين في الجزائر أكثر فعالية في فتح المجال أمام الطلبة المتفوقين للولوج الى المهنة ؛

- سيكون هناك تأثير ايجابي لطريقة التكوين الجديدة على جودة أداء المدقق الخارجي الجزائري؛
- تعتبر معايير إعداد تقارير التدقيق الخارجي الصادرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 من أهم التعديلات الايجابية التي أثرت بالإيجاب على جودة تقارير التدقيق الخارجي؛
- التعديلات في محتوى وشكل تقارير التدقيق الخارجي بموجب القانون 01/10 والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة زاد من فعالية وجودة هذه التقارير؛
- ساهمت التعديلات الجديدة في تقرير المدقق الخارجي بانعكاسها على فجوة التوقعات وذلك بتقليص هذه الفجوة بين المدقق والأطراف الأخرى المستفيدة من خدماته ؛
- أصبحت تقارير التدقيق الخارجي أكثر توافقا وانسجاما على المستوى الوطني بعد القيام بهذه الاصلاحات في منظومة التدقيق ؛
- التغيير في طريقة التكوين والرفع من جودته يعتبر من أهم الأساسية التي تساهم في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي؛
- ساهمت الاصلاحات المستحدثة في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر من جعل الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر أكثر تحكما في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي ؛
- فصل الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر أثر بالإيجاب على بيئة التدقيق الجزائرية؛
- توزيع الصلاحيات وفصل مهام كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات جعل الخدمات المهنية التي يقدمها المدققين أكثرا تنظيما؛

- اللجان المستحدثة لدى المجلس الوطني للمحاسبة لها دور جد مهم في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي؛
- تعتبر الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر البوابة التي يمكن من خلالها جعل الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق في الجزائر أكثر تفتحا على البيئة الدولية للتدقيق الخارجي.

الفرع الثاني:مناقشة نتائج المحور الثاني

تتمثل أهم النتائج المتوصل اليها من خلال المحور الثاني فيما يلي :

- تختلف بشكل كبير الممارسات المهنية المضبوطة بمعايير التدقيق الخارجي على المستوى الدولي والممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر؛
- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في جعل الممارسات المهنية للتدقيق أكثر مرونة وتحكما مقارنة بالقوانين والمراسيم التنفيذية والمقررات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي؛
- البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بحاجة إلى تحسين من جودة الخدمات المهنية للمدققين الخارجيين؛
- تسعى السلطات الجزائرية من خلال إصدار معاييرها الوطنية للتدقيق الخارجي إلى زيادة فعالية ونجاعة التدقيق الخارجي؛
- السعي المتواصل من قبل السلطات الجزائرية لإصدار معاييرها الوطنية للتدقيق الخارجي من أجل تحسين أداء المدقق الخارجي؛

- القيام بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق مباشرة بعد القيام بإصلاح منظومة التدقيق له أثر إيجابي وجد مهم على مهنة التدقيق؛
- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق في مجملها ملائمة للواقع المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر ؛
- يمكن أن تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تخفيض نسبة التباين والاختلاف بين الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي على المستوى المحلي والدولي ؛
- أصبحت بيئة التدقيق أكثر ملائمة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بعد قيام السلطات الجزائرية بعملية الاصلاح المحاسبي؛
- يعتبر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من أهم الأمور التي يمكن أن تساهم في الرفع من جودة الممارسات المهنية الي يؤديها المدقق الخارجي؛
- يعتبر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من بين أحد الخطوات المهمة التي تؤدي بالهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر بتكثيف نشاطها المحلي والدولي لمسايرة البيئة الدولية للتدقيق ؛
- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق من أحسن الطرق مساهمة في تقريب وجهات النظر وتخفيض فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين والأطراف المستفيدة من خدماته؛
- يعتبر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من بين الخطوات المهمة في جعل مكاتب التدقيق الجزائرية أكثر تنظيما وقدرة على المنافسة مع المكاتب الدولية للتدقيق.

الفرع الثالث: مناقشة نتائج المحور الثالث

تتمثل أهم النتائج المتوصل اليها من خلال المحور الثالث فيما يلي :

- يعتبر إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بالتشاور مع مجموعة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق والمحاسبة من بين أحد السبل المهمة في انجاح تطبيق هذه المعايير التي تم اصدارها؛
- يعتبر إصدار المعايير المحلية للتدقيق بإتباع نفس الإجراءات المتبعة في إصدار المعايير الدولية للتدقيق أحد الأسباب التي تجعل هذه المعايير المصدرة أكثر ملائمة وتوافقا مع بيئة التدقيق المحلية ؛
- يعتبر التسلسل في المهام الخاصة بعملية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي بالنسبة للهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر واللجان التابعة لها أحد الأمور الأساسية لإصدار هذه المعايير بجودة عالية؛
- لتسهيل عملية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يجب على الهيئات المهنية واللجان التابعة لها القيام بدورات تدريبية وتكوينية مسبقة للمدققين الخارجيين فيما يخص عملية شرح وتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ؛
- لم تقم السلطات الجزائرية بإصدار جميع المعايير الجزائرية للتدقيق دفعة واحدة بالموازاة مع المعايير الدولية للتدقيق؛
- الإصدار التدريجي للمعايير الجزائرية للتدقيق يدل على سعي السلطات الجزائرية الى إصدار معاييرها الوطنية مع مراعاة بيئتها المحلية للتدقيق الخارجي ؛

- لقد قامت الحكومة الجزائرية بالاستنباط من المعايير الدولية للتدقيق ما يناسب بيئة التدقيق الجزائرية عند القيام بعملية إصدار معاييرها المحلية؛
- هناك توافق كبير وشبه تطابق بين المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن والمعايير الدولية للتدقيق؛
- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق من بين أهم الوسائل التي يمكن أن تساهم في جعل بيئة التدقيق الوطنية أكثرا انفتاحا وتكيفا ومسايرة لبيئة التدقيق الدولية.

خلاصة

من خلال النتائج المتحصل عليها بواسطة هذه الدراسة الميدانية، تبين أن الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية جاءت نتيجة ضرورة حتمية نتيجة لتدهور الممارسات المهنية السائدة في ظل القانون رقم 08/91 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد من جهة، والسعي لمواكبة التطورات الدولية الحاصلة في ميدان التدقيق الخارجي على المستوى الدولي، كما أنه استكمالا لجملة الاصلاحات التي قامت بها الجزائر المنبثقة في اصدار القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة، حيث قامت بإصدار معاييرها الوطنية للتدقيق لفتح آفاق مستقبلية جديدة أمام البيئة الجزائرية للتدقيق، كما أن المعايير الجزائرية للتدقيق توافق وتساير المعايير الدولية للتدقيق، حيث أنه هناك شبه تطابق بينهم.

ومن النتائج المتعلقة بالدراسة الميدانية ما يلي:

- إلغاء القانون رقم 08/91 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد وإصدار القانون رقم 01/10 من أهم الخطوات المهمة التي قامت بها السلطات الجزائري، وخاصة بعد قيامها بجملة الاصلاحات التي مست الجانب المحاسبي ؛
- إعادة هيكلة بيئة التدقيق الجزائرية بجملة الاصلاحات التي قامت بها مع القيام بإصدار معايير التدقيق الجزائرية جعل هناك آفاق مستقبلية شريطة عدم ترك هذه التغييرات مجرد حبر على ورق، ومحاولة تطبيقها ؛
- جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق متوافقة و شبه متطابقة مع المعايير الدولية للتدقيق بالنسبة لكل المعايير الصادرة لحد الآن.

خـــاتمـــــة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لحيثيات واقع التدقيق الخارجي في الجزائر وآفاقه المستقبلية في ضوء المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أنه من خلال الدراسة النظرية ومحاولة إسقاطها على الجانب التطبيقي، تبين لنا مدى أهمية الاصلاحات التي قامت بها الحكومة الجزائرية وذلك من خلال إصدارها للقانون رقم 01/10 المتعلق بمهن الخبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، ويتجلى ذلك من خلال الانعكاسات الايجابية لهذه الاصلاحات على بيئة التدقيق الخارجي في الجزائر، بالإضافة الى الآفاق المستقبلية للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي بفضل إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق من جهة ومسايرة وتوافق هذه المعايير الوطنية مع المعايير الدولية للتدقيق من جهة أخرى .

في هذا الإطار سعينا من خلال هذه الدراسة المعنونة بـ" واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق"، معالجة الإشكالية التي تتناول مساهمة الاصلاحات المستحدثة المتمثلة في مختلف القوانين والمراسيم التنفيذية والمقررات الصادرة من قبل السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي، بما فيها معايير التدقيق الجزائرية والدولية في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، على الرغم من أنه تم إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق ومعايير أخرى سيتم إصدارها لاحقا.

من خلال الفصول الأربعة لهذه الدراسة، وانطلاقا من الفروض الأساسية يمكن عرض نتائج اختبار الفروض، ونتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة، وآفاق البحث كما يلي :

1-نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال معالجتنا للموضوع والذي اعتمد على الدراسة النظرية وإسقاطها على الجانب التطبيقي من خلال اختبارنا للفروض توصلنا إلى ما يلي :

- فيما يتعلق بالفرضية الأولى التي جاء مضمونها وفقا لما يلي: "ضرورة وحتمية الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر "، فقد توصلنا من خلال الدراسة النظرية والميدانية التأكيد على صحة مضمون هذه الفرضية، حيث اتضح أن الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية المتمثلة في إصدار القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومختلف المراسيم التنفيذية المستحدثة والمقررات، وإلغاء القانون رقم 08/91، حيث شملت هذه الاصلاحات جملة من التعديلات والتغييرات في البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي، حيث أنه تم الفصل بين الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر لتصبح مهن الخبير محاسب تابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات تابعين للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالإضافة الى تأسيس مجموعة من اللجان المهمة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة(لجنة التكوين، لجنة الاعتماد، لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة مراقبة النوعية، لجنة الانضباط والتحكيم)، كما أنه تم التغيير في طريقة تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وذلك بإنشاء معهد للتعليم المتخصص والاستغناء عن الطريقة القديمة التي أثبتت فشلها في تكوين المدققين الخارجيين، ونظرا للأهمية التي تمتاز بها تقارير التدقيق الخارجي فقد تم إصدار مجموعة من معايير إعداد التقرير الصادرة سنة 2013.

– فيما يتعلق بالفرضية الثانية: والمتضمنة " الآفاق المستقبلية للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي"، فقد تم قبول صحة هذه الفرضية من خلال دراستنا النظرية والميدانية، حيث اتضح أنه هناك اختلاف كبير بين الممارسات المهنية المضبوطة بمعايير التدقيق سواءا دولية أو محلية، والممارسات المهنية غير مضبوطة بمعايير تحكمها، وهذا ما أدى بالسلطات الجزائرية بإصدار معاييرها الوطنية للتدقيق، كما أنه تم إصدار هذه المعايير تدريجيا.

– أما فيما يخص الفرضية الثالثة التي مفادها " المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي توافق وتساير المعايير الدولية للتدقيق"، فمن خلال دراستنا النظرية والميدانية فقد تم تأكيد صحة مضمون هذه الفرضية، حيث أنه من خلال القيام بمقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي الصادرة لحد الآن مع المعايير الدولية للتدقيق تبين لنا أنه هناك توافق كبير بين المعايير الجزائرية والمعايير الدولية، غير أنه هناك اختلاف من حيث طريقة اصدار هذه المعايير، فالمعايير الدولية للتدقيق تم إصدارها من خلال المرور بعدة مراحل جد مهمة مع إشراك مجموعة مهمة من الأكاديميين والمهنيين في عملية إصدار هذه المعايير.

2-عرض نتائج الدراسة :

من خلال دراستنا ، والتي تناولت الإطار النظري للتدقيق الخارجي والبعد الدولي له، بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية ومحتواها، مع إسقاط لهذه الجوانب على حالة الجزائر، وذلك من خلال الفصل التطبيقي الذي تضمن استمارة استبيان وجهت للأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصص، وبناءا على دراسة ومناقشة حيثيات ومحاور إشكالية البحث، توصلنا إلى النتائج التالية :

-تدهور الظروف المهنية في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر التي كانت سائدة بموجب القانون 08/91 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ، وعدم مواكبتها للتطورات الدولية الحاصلة في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي تعتبر من الأسباب الرئيسية لقيام السلطات الجزائرية بإصلاح منظومتها؛

-الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في المجال المحاسبي ساهم بدرجة كبيرة في القيام بالإصلاحات في البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي؛

-عدم التحكم الجيد في تأطير المدققين الخارجيين والنقص في جودته وفق القانون رقم 08/91 كذلك يعتبر من أهم الأسباب الرئيسية للقيام بهذه الاصلاحات؛

-الطريقة المستحدثة في تكوين المدققين الخارجيين التي جاء بها القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ستفتح الآفاق أمام الطلبة المتفوقين للولوج إلى المهنة، وبالتالي سيكون له انعكاس إيجابي على جودة الخدمات التي يؤديها المدقق الخارجي؛

-ساهمت الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر بجعل مهن الخبير المحاسب ومحافظ أكثر تنظيما ، وذلك من خلال الفصل بين الهيئات المهنية المشرفة عليها؛

-هناك تحسن في تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك نتيجة لجملة الاصلاحات التي قامت بها الجزائر بصفة عامة، والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة بصفة خاصة والمتمثلة فيما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 و المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها؛

- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 و المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

-القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم تقارير محفظ الحسابات؛

- على الرغم من جملة الاصلاحات التي قامت بها الحكومة الجزائرية إلا أن البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي كانت بحاجة الى المعايير الجزائرية للتدقيق لجعل الخدمات المهنية للمدققين الخارجيين أكثر تنظيما ومرونة؛

-عدم وضوح الإجراءات المتبعة في عملية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أنه لم يتم تبيان المراحل التي تم اتباعها في إصدار هذه المعايير، بالإضافة الى عدم تبيان كل من الأكاديميين والمهنيين المساهمين في عملية إصدار هذه المعايير؛

-سيكون هناك تأثير ايجابي للمعايير الجزائرية للتدقيق على كل من الممارسات المهنية التي يقدمها المدققين الخارجيين وتقاريرهم ؛

-ستسمح المعايير الجزائرية للتدقيق بجعل الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر تخضع لمعايير متكاملة تغطي جميع جوانب ومراحل عملية التدقيق؛

-هناك توافق وشبه تطابق مع المعايير الدولية للتدقيق كل المعايير الجزائرية الصادرة لحد الآن من قبل الحكومة الجزائرية؛

-عدم الإلمام الجيد بالمعايير الجزائرية للتدقيق من قبل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وذلك نظرا لنقص الدورات التدريبية والتكوينية من جهة وعدم وجود احتكاك بين المهنيين والأكاديميين من جهة أخرى؛

-تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يسهل على المكاتب الجزائرية للتدقيق الخارجي الاندماج في البيئة المالية والاقتصادية الدولية من خلال الاعتماد في ممارسة خدماتهم المهنية على مرجعية تستند إلى معايير جزائرية للتدقيق مستوحاة بدرجة كبيرة من المعايير الدولية للتدقيق؛

-تحتاج البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي الى الاشتراك والتناسق بين أفكار وخبرات كل من فئة الأكاديميين وفئة المهنيين، وذلك من أجل تذليل كل الصعوبات التي يمكن مواجهتها سواء من الناحية الأكاديمية أو من الناحية المهنية؛

-يسمح العمل بمعايير التدقيق الجزائرية عند تدقيق القوائم المالية بالانعكاس على جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها، مما يكون له أثر جد مهم وايجابي في اتخاذ أحسن القرارات بالنسبة للمستخدمين لتقرير التدقيق الخارجي؛

-الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق عند تدقيق القوائم المالية يسمح بزيادة ثقة الأطراف المستعملة لتقارير التدقيق الخارجي.

3-الاقتراحات :

تضمن البحث جانبا تطبيقيا تمثل في الواقع الحالي والمستقبلي للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر ومدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع معايير التدقيق الدولية ، وفي ضوء نتائج الدراسة الميدانية، نورد بعض التوصيات، على النحو التالي :

-ضرورة العمل على إجراء دراسات وبحوث أكاديمية على مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن وذلك بمشاركة كل من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي، والعمل على تطبيق هذه المعايير؛

–ضرورة حرص الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة على مراقبة تطبيق مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن من قبل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والاهتمام بتقديم مختلف التوجيهات والإجراءات التي تعمل على تسهيل تطبيق هذه المعايير الصادرة لحد الآن والاستعداد للمعايير التي سيتم اصدارها لاحقا؛

–يجب على البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي في الجزائر العمل على الإشراك والتنسيق بين أفكار وخبرات كل من فئة الأكاديميين وفئة المهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي، وذلك من أجل تذليل كل الصعوبات التي يمكن مواجهتها سواء من الناحية الأكاديمية أو من الناحية المهنية؛

–العمل على إشراك فئة كبيرة من الأكاديميين والمهنيين أثناء القيام بمختلف الاصلاحات أو التعديلات في كل من منظومة التدقيق أو المحاسبة، وتبيان كل المراحل والخطوات التي سيتم انتهاجها للقيام بمختلف هذه الاصلاحات حتى تكون فعالة ويمكن توجيهها وجعلها أكثر ملائمة للواقع الجزائري من الناحية الأكاديمية أو المهنية؛

–ضرورة تنظيم دورات تدريبية للمدققين الخارجيين في الجزائر على المستوى المحلي والدولي، لشرح مختلف المفاهيم والمبادئ التي جاءت بها المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن والتي سيتم إصدارها لاحقا؛ والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة للمعايير الجزائرية للتدقيق؛

–لمواكبة التطورات والمستجدات الحاصلة في بيئة التدقيق المحلية والدولية، وخصوصا تلك التطورات التي تعرفها الخدمات المهنية للتدقيق الخارجي والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي، نوصي بضرورة تطوير مناهج التعليم العالي في ميدان التدقيق والمحاسبية؛

4-آفاق البحث :

يمكن في نهاية البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديرة للدراسة وهي :

-انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة أداء المدققين الخارجيين.

-أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة تقارير المدققين الخارجيين .

-الواقع والآفاق لمكاتب التدقيق الجزائرية في ظل المستجدات العالمية المعاصرة في البيئة الدولية للتدقيق الخارجي.

-دراسة مقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق مع مختلف معايير التدقيق لبعض الدول العربية مثل الأردن ومصر .

قـــائمة المراجـــع

قائمـــــــة المراجـــع

I. قائمة المراجع باللغة العربية

أولا- الكتب:

1- أبو الفتوح علي فضاله، **المراجعة العامة**، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، مصر 1996.

2- الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الأول،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن 2010.

3-أحمد الطميزي، **تدقيق الحسابات**، دار التقدم العلمي، لبنان، 2009.

4- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة** الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع،الأردن، 2015.

5- أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الأول،الطبعة الأولى،دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2008.

6- أحمد حلمي جمعة،**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، الطبعة الأولى،دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

7- أحمد عبد المولى الصباغ، كمال السيد أحمد العشماوى وعادل عبد الرحمان أحمد، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2006.

8- أحمد علي أحمد فقير، **محاضرة في المراجعة**، جامعة واد النيل التعليم المفتوح والانتساب،كلية التجارة وإدارة الأعمال، السودان، 2012.

9- أحمد قايد نور الدين،**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار لجان للنشر و التوزيع، الأردن، 2015.

10- أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد وشحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2007.

11- ألفين أرنز وجيمس لوك، **المراجعة مدخل متكامل**، الجزء الأول، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.

12- أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر 2007.

13- أمين السيد أحمد لطفي ،**المحاسبة والمراجعة الدولية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2010.

14- إيهاب نظمي وهاني العرب،**تدقيق الحسابات -الإطار النظري-**،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر،الأردن، 2012.

15- بن ربيع حنيفة،**الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS** ،الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010 .

16- بول.ج.ستينبارت ومارشال رومني، **نظم المعلومات المحاسبي**، الكتاب الأول، تعريب قاسم ابراهيم الحسني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.

17- تامر مزيد رفاعه،**أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**،دار المنهاج للنشر والتوزيع ، الأردن، 2017.

18- جمال الطرايرة ، **منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد**،المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013.

19- جمعة حميدات ،**خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014.

20- جورج دانيال غالى، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**،الدار الجامعية 2001.

21- جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة و حكومة الشركات**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014.

22- حسين عتيدو شحاتة السيد، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة** ، الدار الجامعية، مصر، 2006.

23- حسين يوسف القاضي و حسين أحمد الدحدوح،**مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري و الإجراءات العملية**،الجزء الأول،الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان، الأردن، 2009.

24- حسين يوسف قاضي ، حسين أحمد دحدوح وعصام نعمة قريط،**أصول المراجعة** ، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق،سوريا، 2013-2014.

25- خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر و التوزيع،الأردن، 2007.

26- داود يوسف صبح،**تدقيق البيانات المالية-تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية** الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة صادر ناشرون، لبنان، 2002.

27- رأفت سلامة محمود وزملائه،**علم تدقيق الحسابات العملي**،الطبعة الأولى ،دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الأردن 2011.

28- رجاء وحيد دويدري،**البحث العلمي-أساسياته النظرية وممارسته العملية**،الطبعة الثانية،دار الفكر المعاصر بيروت،لبنان، 2002.

29- رزق أبو زيد الشحنة،**تدقيق الحسابات-مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية(الإطار النظري)**،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر ، الأردن، 2015.

30- زاهر عاصف سواد،**مراجعة الحسابات و التدقيق**،الطبعة الأولى،دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.

31- زهير عيسى،**تدقيق الحسابات -الإجراءات العلمية**،الطبعة الأولى،دار البداية ناشرون و موزعون ، الأردن، 2015.

32- سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الاردن، 2010.

33- سمير كمال عيسو محمود مراد مصطفى،دراسات في المراجعة الخارجية،دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.

34- سهام كردودي وعلي بن قدور،**المراجعة التحليلية باستخدام الشبكات العصبية ألاصطناعية**، الطبعة الأولى،دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.

35- سهام محمد السويدي،**دراسة تحليلية لمستقبل معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر-دراسة ميدانية**، الطبعة الأولى،الدار الجامعية، الجزائر، 2011/2010.

36- السيد أحمد السقا ومدثر طه أبو الخير،**مشاكل معاصرة في المراجعة**،جامعة دمشق، سوريا، 2002.

37- السيد أحمد السقا ونصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد-مدخل متكامل**،كلية التجارة،جامعة طنطا، مصر، سبتمبر 2006.

38- صالحي محمد،**التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**،الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، الأردن، 2016.

39- طارق عبد العال حماد،**موسوعة معايير المراجعة -شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية والعربية،مسووليات وأخلاقيات المراجع**،الجزء الأول،الدار الجامعية ، مصر، 2004.

40- طارق عبد العال حماد،**موسوعة معايير المراجعة -شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية والعربية،مسووليات وأخلاقيات المراجع**،الجزء الثاني،الدار الجامعية ، مصر، 2010.

41- طارق عبد العال حماد،**موسوعة معايير المراجعة -شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية والعربية،مسووليات وأخلاقيات المراجع**،الجزء الثالث،الدار الجامعية ، مصر، 2004.

42- طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية ، الجزائر،2003.

43- عبد الفتاح محمد الصحن،سمير كامل ومحمود ناجي درويش، **المراجعة الخارجية(موضوعات متخصصة)**، دار الجامعة الجديدة للنشر،مصر، 2001.

44- عبد الفتاح محمد صحن، رجب السيد راشد و محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة** ، الدار الجامعية، مصر، 2000/99.

45- عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، **مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العامة في مجال الأوراق المالية وفقا للمعايير الدولية للمراجعة و التأكيد المهني** ، الدار الجامعية ، مصر، 2007-2008.

46- عبد الوهاب نصر علي،خدمات مراقب الحسابات لسوق المال،**الراجعة الحديثة لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة وفقا لمبد الأهمية و خطر المراجعة و دورات العمليات**، الجزء الأول،بدون ناشر، 2001.

47- عبد الوهاب نصر و شحاتة السيد شحاتة،**مبادئ المحاسبة المالية و فقا لمعايير المحاسبة الدولية**،دار التعليم الجامعي، مصر، 2017.

48- كمال عبد السلام على وخالد المعتصم،**أصول علم المراجعة**،دون ذكر دار النشر، 2003.

49- محمد السيد سرايا ، **أصول المراجعة و التدقيق الشامل – الاطار النظري-المعايير و القواعد- مشاكل التطبيق العملي**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

50- محمد الفاتح محمود بشير المغربي،**المراجعة والتدقيق الشرعي**،الطبعة الأولى،دار لجان للنشر والتوزيع ،الالردن، 2016.

51- محمد الفيومي وعوض لبيب،**أصول المراجعة**،المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.

52- محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.

53- محمد حسين العلي،**معايير التدقيق الدولية** ،الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع ،الأردن، 2015.

54- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي،**المراجعة الخارجية-المذاهب الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** ،الدار الجامعية الإبراهيمية، مصر، 2002

55- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع ، الاردن، 2009.

56- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**،الطبعة الأولى،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،الأردن، 2009.

57- محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة –تحليل واطار للتطبيق**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2000 .

58- محمود محمد عبد السلام البيومي،**المحاسبة والمراجعة**،منشأة المعارف،مصر، 2003.

59- منصور حامد محمود،محمود أبو العلا الطحان ومحمد هشام الحموي، **أساسيات المراجعة**،مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح،مصر، 1998.

60- هادي التميمي ، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**، الطبعة الثالثة،دار وائل للنشر و التوزيع ،الاردن، 2006.

61- وليم توماس و ارسون هتكي، **المراجعة بين نظرية وتطبيق** ، كتاب الأول ، تعربين أحمد حامد حجاج وكمال دين سعد ، دار المريخ للنشر الرياض، المملكة العربية السعودية، 1986

62- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ،الطبعة الأولى،مؤسسة الورق للنشر والتوزيع ، الأردن، 2008.

ثانيا- الأطروحات والرسائل الجامعية :

63- أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات (حالة الجزائر)** ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،"تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،2014/2013.

64- إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، **قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر-دراسة ميدانية**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة بنها 2011.

65- بحيدة أحمد،**مستقبل مهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة-حالة الجزائر**،أطروحة مقدمة انيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية،تخصص نقود و مالية،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علو التسيير،جامعة الجزائر 03، الجزائر،2018/2017.

66- بشير صالح محمد الخير، **دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية**،رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، سودان، 2017.

67- بن عيسى رفيق، "**التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية** ،دراسة مقارنة (حالة الجزائر)"،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التسيير،تخصص مالية ومحاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية،العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2010/2009.

68- بوقابة زينب،**التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة"المعمل الجزائري الجديد للمصبرات-NCA-Rouiba-**،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 03،الجزائر، 2011/2010.

69- ديلمي عمر،**نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية-دراسة**

حالة الجزائر،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علو التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، الجزائر،2017/2016.

70- حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**" ،مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،،جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008/ 2009 .

71- سايح فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي-دراسة حالة الجزائر**،أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم تسيير،تخصص علوم تسير ،كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015/2014.

72- سهام أكرم عمر الطويل، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة"،قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل،كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012.

73- عبد السلام سليمان قاسم الاهدل،**العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية-دراسة نظرية ميدانية**،بحث مقدم لنيل درجة الماجستير،كلية التجارة،قسم المحاسبة و المراجعة،جامعة أسيوط، مصر، 2008.

74- سيد محمد،**تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة -دراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين**،مذكرة ماجيستير تخصص محاسبة وتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علو التسيير ،جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2010.

75- صالحي بوعلام،**دور و أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات و إدارة المخاطر و انعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة و قيمتها**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير،جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2018/2017.

76- كداتسة عائشة،**أثر تطبيق معايير المحاسبة المالية الإسلامية على قائمة المركز المالي للمؤسسات المصرفية-دراسة حالة بنك البركة الجزائري**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق،قسم العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير،جامعة البليدة 02، الجزائر، 2017/2016.

77- لقليطي الأخضر،**مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر-دراسة حالة من خلال الاستبيان**،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2008.

78- محمد أمين مازون،**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة و تدقيق،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر، الجزائر، 2011/2010.

79- محمد سالم أبو يوسف،**تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 – دراسة تطبيقية**، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل،كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين،2011.

80- محمود شعبان حسين أحمد،**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات وسبل تضييقها -دراسة تحليلية لآراء: مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل - في قطاع غزة فلسطين**، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة ، فلسطين، 2007.

81- مغني نادية ،"**دور المراجعة الخارجية في اتخاذ القرار**"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجيستر في علوم التسيير،تخصص إدارة الأعمال ،كلية علوم اقتصادية و علوم تسيير،جامعة الجزائر ،الجزائر،2008/2007.

ثالثا: الملتقيات، المجلات- الندوات والأيام الدراسية:

82- الأزهر عزه،**واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية،العدد 05،جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

83- بوعرار أحمد شمس الدين وسيد محمد ،**مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01(دراسة ميدانية)**، ملتقى دولي"حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IFRS.IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA):التحدي ،كلية علوم اقتصادية وعلوم تسيير ،جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر،13 و14 ديسمبر 2011.

84- جليلة عيدان حليل وحسين صالح كريم، **دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الستمرارية -بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية التحادي**،مجلة المحاسب العراق، المجلد 23، العدد ، العراق،45 سبتمبر 2016.

85- جميلة الجوزي ومفيد عبد اللاوي، "**الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية** "،مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية " العدد الخامس،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

86- خليدة عابي ،**تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات**،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية،العدد الرابع، الجزائر، 2011.

87- دادي عدون ناصر و فداق أمينة،**دور مجلس الإدارة كهيكل حوكمة في جودة التدقيق الخارجي على مستوى عينة من المؤسسات الجزائرية**،مجلة الاصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي، الجزائر، 2011.

88- سندس ماجد رضا ،" **آليات حوكمة الشركات و دورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات و مستخدمي القوائم المالية (دراسة تحليلية لأراء عينة من مراقبي الحسابات و مدراء بعض دوائر)**، مجلة الغربي للعلوم الاقتصادية والإدارية،العدد الثامن عشر ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة ،العراق،2011.

89- شبلاوي ابراهيم،**انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة تقرير المدقق الخارجي – دراسة ميدانية**،مجلة الأبحاث الاقتصادية،العدد 17 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 02 ، الجزائر،ديسمبر 2017.

90- عمر علي كامل الدوري، **دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات**، مجلة المنصور العراق،العدد 14،المؤتمر العلمي العاشر، العراق، 24-25 تشرين الأول 2009.

91- فيصل البعداني، **معايير التدقيق الدولية 540-550**،مجلة دورية مهنية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين،العدد التاسع، اليمن، مارس 2010.

92-محمد علي جبران،**العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**،الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة،المنظمون قسم المحاسبة-كلية إدارة الأعمال-جامعة الملك سعود الرياض، المملكة العربية السعودية،18-19 مايو 2010.

93- مصباح محمد يوسف البر وموسي محمد احمد، **مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الاداء المهني-دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم**2014 ،العدد 17، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان، 2016 .

94- جمال عمورة،"**ضرورة إصلاح مهمة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية** ،ملتقى دولي"حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IFRS.IAS والمعايير الدولية للمراجعة (ISA):التحدي، ،كلية علوم اقتصادية وعلوم تسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 13 و14 ديسمبر 2011.

95- مقدم عبيرات ورشيدة خالدي ،**حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**"،ملتقى دولي حول،آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة ، كلية علوم اقتصادية والتجارة و علوم تسيير ،جامعة قاصدي مر باح ورقلة، الجزائر،25-26 نوفمبر 2013.

96- يزيد صالحي وعبد الله مايو،**واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية-دراسة ميدانية-**،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، الجزائر، العدد 09 لسنة 2016.

97- يوسف محمود جربوع، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة** ،مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية)،المجلد الثاني عشر،العدد الثاني ،الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة ، فلسطين ، يونيو،(جوان)2004.

رابعا: القوانين والتشريعات

98- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 42،الصادر في 11 جوان 2010،المادة 04 والمادة 05 من القانون 10-01 المنظم لمهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد

99- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24 المؤرخ في 27 / 01/ 2011، المؤرخة في 02 /2011/02،العدد 07 .

100- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره،المادة 03 والمادة 04

101- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره،المادة 03 والمادة 04.

102- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،المادة 715 من القانون التجاري ، الجزائر2007

103- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 مؤرخ في 2010/06/29، المتعلق بمهن خبير المحاسب، محافظ حسابات و محاسب معتمد،صادر بالجريدة الرسمية رقم 42،بتاريخ11 جويلية 2010، المادة 12،22و46

104- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/2 المتعلق تعيين محافظي الحسابات،العدد 7، المادة 3 و 4

105- وزارة المالية ، المقرر رقم 02 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

106- وزارة المالية ،المقرر رقم 150 المؤرخ بتاريخ 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

107- وزارة المالية ، المقرر رقم رقم 23 المؤرخ بتاريخ 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق .

II - قائمة المراجع بلغات أجنبية

أولا- الكتب باللغة الأجنبية

108- International Auditing and Assurance Standards Board,**handbook ofinternational quality control,auditin review,other assurance and related services pronouncements** ,voulume 1,International Federation of Accountants edition, 2014.

109- International Federation of Accountants(IFAC),**handbook of international quality control,auditin,review,other assurance,and related services pronouncements** , volume 1 ,edition, 2018.

110- international standard on auditing (UK) 210(revised june 2016),**agreening the terms of audit engagements**, The Financial Reporting Council Limited 2016 England.

111- k h Spencer Pickett, **the essential handbook of internal auditing** , john Wiley and sons ltd .England , 2005 .

112- Laurence r.Dicksee.M.**Auditing-practical manual for auditors**,Ninth edition ,Geeco printers and publishers.34moorgate street.E.C, 1912.

113- scopa,**handbook of international quality control,auditing,review,other assurance,and relatedservices pronouncements**,edition Arabic, 2016-2017 .

الملاحق

الملحق رقم (01): نموذج الاستبيان باللغة العربية

جامعة البليدة – 02–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان بعنوان:" **واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية(ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)**"

دراسة ميدانية

استبيان موجه الى المهنيين و الأكاديميين القائمين على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

بعد التحية والسلام؛

في إطار إعداد مشروع بحث استكمالا لنيل شهادة دكتوراه ل م د الطور الثالث في علوم التسيير، بعنوان " **واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)**"، و ذلك بهدف التعرف على واقع و آفاق الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر في ظل المعايير الدولية والوطنية للتدقيق الخارجي، وبذلك أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان مع مراعاة الدقة في ذلك.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة أرجو أنكم ستولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، مع العلم أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي.

تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

الطالب: شبلاوي إبراهيم

الهاتف: 0774189096

البريد الالكتروني: chablaoui.b@gmail.com

أولا : المعلومات الشخصية:

الرجاء وضع(x) في المربع المناسب للإجابة

1-الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2-العمر:

اقل من 30 سنة ☐ من 40 الى 50 سنة ☐

من 30 الى 40 سنة ☐ اكبر من 50 سنة ☐

3-المؤهل العلمي:

شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ دراسات عليا ☐ أخرى

حدد.....

4- المسمى الوظيفي:

خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

أستاذ جامعي ☐ أخرى ☐

حدد.....

5- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 20 سنة ☐

أكثر من 20 سنة ☐

ثانيا: المحور الأول

ضرورة إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر

الرقم	الفقرة يرجى وضع الإشارة (×) في الخانة المناسبة	غير موافق	محايد	موافق
	الفوائد المرجوة من إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر			
01	كانت البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بحاجة إلى إصلاحات			
02	ضعف التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر وفق القانون رقم 08/91 وعدم مواكبته للتطورات الدولية من أهم أسباب إصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر			
03	عند القيام بهذه الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي تم استشارة مجموعة من المختصين الأكاديميين والمهنيين في مجال التدقيق والمحاسبة			
04	أصبحت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر منظمة بشكل جيد بعد صدور القانون رقم01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات			
05	أصبحت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تتماشى والممارسات الدولية للتدقيق بعد صدور القانون رقم01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات			
	تكوين المدققين الخارجيين			
06	عدم توفر التأطير الكافي للمدققين الخارجيين في ظل الظروف التي كانت تستند الى أحكام القانون 08/91 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات			
07	نقص جودة التأطير للمدققين الخارجيين في ظل الظروف التي كانت تستند الى أحكام القانون 08/91 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات			
08	الطريقة المستحدثة لتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ستكون أكثر فعالية بصدور القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات			
09	الطريقة الجديدة فيما يخص منح الشهادات الخاصة بالمدققين الخارجيين في الجزائر سيساهم أكثر في فتح المجال أمام الطلبة المتفوقين للولوج الى المهنة			
10	ستنعكس طريقة التكوين الجديدة على جودة أداء المدقق الخارجي الجزائري			
	جودة تقارير التدقيق الخارجي			
11	معايير إعداد تقارير التدقيق الخارجي الصادرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 لها أثار ايجابية وجد مهمة على مهنة التدقيق الخارجي			
12	التغيير في محتوى وشكل تقارير التدقيق الخارجي بموجب القانون 01/10 والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة زاد من فعالية وجودة هذه التقارير			
13	ساهمت التعديلات الجديدة في تقرير المدقق الخارجي من تقليص فجوة التوقعات بين المدقق والأطراف الأخرى المستفيدة من خدماته			
14	أصبح هناك انسجام وتوافق تقارير التدقيق الخارجي على المستوى الوطني بعد القيام بهذه الاصلاحات في منظومة التدقيق			
15	طريقة التكوين الجديدة سيكون لها انعكاس ايجابي في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي			
	تنظيم الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر			
16	عدم تمكن الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر من التحكم الجيد في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي قبل القيام بالإصلاحات المستحدثة			
17	فصل الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر أثر بالإيجاب على بيئة التدقيق الجزائرية			
18	توزيع الصلاحيات وفصل مهام كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات جعل الخدمات المهنية التي يقدمها المدققين أكثرا تنظيما			

19	اللجان المستحدثة لدى المجلس الوطني للمحاسبة لعبت دور مهم في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي				
20	ساهمت الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر في جعل الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق في الجزائر أكثر تفتحا على البيئة الدولية للتدقيق الخارجي				

ثالثا– المحور الثاني:

آفاق البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بصدور المعايير الجزائرية للتدقيق

الرقم	الفقرة يرجى وضع الإشارة (X) في الخانة المناسبة	غير موافق	محايد	موافق
	أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية			
01	هناك اختلاف كبير بين واقع الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر مقارنة بالممارسات المهنية المضبوطة بمعايير التدقيق الخارجي على المستوى الدولي			
02	على الرغم من كل القوانين والمراسيم التنفيذية والمقررات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي إلا انها لا تحقق المرونة والتحكم الجيد في ممارسات مهنة التدقيق بما تحققه المعايير الجزائرية للتدقيق			
03	البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي بحاجة إلى تحسين من جودة الخدمات المهنية للمدققين الخارجيين.			
04	تسعى السلطات الجزائرية من خلال إصدار معاييرها الوطنية للتدقيق الخارجي إلى زيادة فعالية ونجاعة التدقيق الخارجي			
05	تسعى السلطات الجزائرية من خلال إصدار معاييرها الوطنية للتدقيق الخارجي إلى تحسين أداء المدقق الخارجي			
	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق			
06	إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بعد القيام بإصلاح منظومة التدقيق له أثر إيجابي على مهنة التدقيق .			
07	تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق في مجملها ملائمة للواقع المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر .			
08	ستساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تخفيض نسبة التباين والاختلاف بين الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي على المستوى المحلي والدولي .			
09	عملية الاصلاح المحاسبي التي قامت بها السلطات الجزائرية وفرت بيئة تدقيق ملائمة من أجل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بجودة وفعالية عالية.			
10	يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع من جودة الممارسات المهنية الي يؤديها المدقق الخارجي			
11	يؤدي تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بالهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر بتكثيف نشاطها المحلي والدولي لمسايرة البيئة الدولية للتدقيق			
12	تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تقريب وجهات النظر وتخفيض فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين والأطراف المستفيدة من خدماته			
13	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في جعل مكاتب التدقيق الجزائرية أكثر تنظيما وقدرة على المنافسة مع المكاتب الدولية للتدقيق.			

رابعا: المحور الثالث

مسايرة وتوافق معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق

الرقم	الفقرة يرجى وضع الإشارة (×) في الخانة المناسبة	غير موافق	محايد	موافق
	من حيث الهيئات المصدرة للمعايير و طريقة اصدارها			
01	لقد تم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بالتشاور مع مجموعة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق والمحاسبة			
02	تتبع الحكومة الجزائرية نفس الاجراءات المتبعة في إصدار المعايير الدولية للتدقيق قبل وبعد إصدار معاييرها الوطنية.			
03	هناك تسلسل في المهام الخاصة بعملية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي بالنسبة للهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر واللجان التابعة لها			
04	لقد تم وضع هيئة مهنية أو لجنة خاصة بالقيام بدورات تدريبية وتكوينية مسبقة للمدققين الخارجيين فيما يخص عملية شرح وتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق			
05	لقد تم وضع هيئة أو لجنة خاصة بالمتابعة المستمرة للتطورات الحاصلة في المعايير الدولية للتدقيق الخارجي لجعل المعايير الجزائرية للتدقيق أكثر تناسقا وتوافقا مع البيئة الدولية للتدقيق الخارجي			
	من حيث معايير التدقيق الصادرة			
06	لم يتم إصدار جميع المعايير الجزائرية للتدقيق دفعة واحدة بالموازاة مع المعايير الدولية للتدقيق			
07	الإصدار التدريجي للمعايير الجزائرية للتدقيق يدل على سعي السلطات الجزائرية الى إصدار معاييرها الوطنية مع مراعاة بيئتها المحلية للتدقيق الخارجي.			
08	قامت الحكومة الجزائرية بالاستنباط من المعايير الدولية للتدقيق ما يناسب بيئة التدقيق الجزائرية عند إصدار معاييرها الوطنية			
09	هناك توافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن والمعايير الدولية للتدقيق.			
10	تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في جعل بيئة التدقيق الوطنية أكثرا انفتاحا وتكيفا ومسايرة لبيئة التدقيق الدولية			

ملحق رقم (02): نموذج الاستبيان باللغة الفرنسية

Université Ali Lounici Blida -2-
Faculté de sciences économiques et commerciales et sciences de gestion
Département : Sciences de gestion
Option : Comptabilité et audit.

Questionnaire portant sur :
« La réalité et les perspectives de l'audit externe en Algérie dans le cadre des Normes Internationales d'Audit (ISA) et des normes d'audit algériennes (NAA) - Étude de terrain "»

Madame, Monsieur ;

Permettez-nous de solliciter votre avis professionnel pour renseigner ce questionnaire d'enquête dans le cadre d'une étude intitulée : « **La réalité et les perspectives de l'audit externe en Algérie dans le cadre des Normes Internationales d'Audit (ISA) et des normes d'audit algériennes (NAA) ».**

Nous vous prions de répondre aux questions qui y sont contenues dans le but de l'adopter entant que source d'informations pour la préparation d'une recherche scientifique dans le cadre d'obtention du diplôme de doctorat spécialité : comptabilité et audit.

Par conséquent, nous vous prions de bien vouloir lire attentivement les termes et répondre avec précision et objectivité dans le but de connaitre votre opinion et d'atteindre des résultats a connotation scientifiques.

A noter que ces données seront traitées d'une manière confidentielle et ne seront utilisées qu'a des fins de recherche scientifique.

Nous vous remercions pour votre coopération. Veillez accepter ,madame-monsieur,notre considération et nos respects.

Doctorant : Chablaoui brahim Tél : 0774189096

Email : chablaoui.b@gmail.Com

Prière de mettre une croix dans la case qui convient :

A- Informations personnelles:

1-sexe : Homme ☐ femme ☐

2-Age:

Moins de 30 ans ☐ De 40 à 50 ans ☐

De 30 à 40 ans ☐ Plus de 50 ans ☐

3 - Grade scientifique:

Diplôme professionnel ☐ Licence ☐ Etudes supérieures ☐

Autre précise ……..…….

4- fonction :

Expert comptable ☐ commissaire aux compte ☐

Professeur à l'Université ☐ Autre précise ……..…….

5- expérience professionnelle :

Moins de 5 ans ☐ de 5 ans à 10 ans ☐

de 11 a 20 ans ☐ plus de 20 ans ☐

Chapitre 1 **:**

La nécessité de réformer le système d'audit externe en Algérie.

Veuillez cocher la case appropriée	Pas D'accord	Neutre	D'accord
Les avantages de la réforme du système d'audit externe en Algérie			
1- L'environnement algérien d'audit externe devait être réformé			
2- La faiblesse de l'organisation professionnelle de l'audit externe en Algérie conformément à la loi n ° 91/08 et son incapacité à suivre le rythme des développements internationaux constituent l'une des principales raisons de la réforme du système d'audit externe en Algérie.			
3- Un groupe de spécialistes universitaires et professionnels du domaine de l'audit et de la comptabilité ont été consultés pour mener à bien ces réformes importantes du système d'audit externe.			
4- Les pratiques professionnelles de l'audit externe ont beaucoup changé après ces réformes.			
5- La profession d'audit externe en Algérie est devenue bien organisée et conforme aux pratiques internationales en matière d'audit depuis la promulgation de la loi n ° 10/01 sur la profession des experts comptables et commissaires aux comptes.			
formation d'auditeur externe			
6- L'insuffisance de la supervision et la qualité insuffisante dans des conditions fondées sur les dispositions de la loi n ° 91/08 relative à la profession de expert comptable et commissaire aux compte.			
7- Absence de qualité de la surveillance des auditeurs externes dans des circonstances fondées sur les dispositions de la loi n ° 91/08 relative à la profession de comptable et comptable.			
8- La nouvelle méthode de formation des experts comptables et des commissaires aux comptes sera plus efficace avec la promulgation de la loi n ° 10/01 sur la profession des experts comptables et commissaires aux comptes.			
9- La nouvelle méthode d'octroi de certificats pour les auditeurs externes en Algérie contribuera également à ouvrir la voie à l'entrée dans la profession d'étudiants exceptionnels.			
10- Le nouveaux méthode de formation et d'attribution sera reflétée dans la qualité des performances du Commissaire aux comptes algérien			
les rapports d'audit externe			
11-Les normes pour la préparation des rapports d'audit externe publiés par le décret exécutif n ° 11-202 du 26 mai 2011 ont des implications positives et ont été jugées importantes pour la profession de l'audit externe.			
12-La modification du contenu et de la présentation des rapports d'audit externe en vertu de la loi 10/01 et des décrets et décisions de l'exécutif a accru l'efficacité et la qualité de ces rapports.			
13-Les nouvelles modifications apportées au rapport d'audit externe ont contribué à réduire l'écart attendu entre les auditeur externe et les autres parties bénéficiant de ses services.			
14-Suite à ces réformes du système d'audit, les rapports d'audit externe ont été harmonisés au niveau national.			
15-La nouvelle méthode de formation aura un effet positif sur la qualité du rapport de l'auditeur externe.			
Organismes professionnels supervisant l'audit externe en Algérie			
16-L'incapacité des organismes professionnels de supervision de l'audit externe en Algérie n'ont pas été en mesure d'exercer un contrôle efficace sur les pratiques professionnelles de l'audit externe avant d'entreprendre			

les nouvelles réformes.			
17-La séparation des organismes professionnels chargés de la supervision de l'audit externe en Algérie a eu une incidence positive sur l'environnement de l'audit algérien			
18-La répartition des pouvoirs et la séparation des fonctions de l'Institut national des comptables et de la Chambre nationale des auditeurs afin de mieux organiser les services professionnels fournis par les auditeurs			
19-Les comités créés par le Conseil national de la comptabilité ont joué un rôle important dans les pratiques professionnelles d'audit externe			
20-Les réformes du système d'audit externe algérien ont rendu les organismes algériens professionnels de l'audit plus ouverts à l'environnement international d'audit externe			

***Chapitre 2* :**

Perspectives environnementales algériennes en matière d'audit externe par la publication des normes algériennes en matière d'audit

Veuillez cocher la case appropriée	**Pas D'accord**	**Neutre**	**D'accord**
Raisons de la publication des normes d'audit algériennes			
1- Il y a une différence significative entre la pratique de l'audit externe en Algérie par rapport aux pratiques professionnelles établies par les normes internationales d'audit			
2-.Malgré toutes les lois, décrets et décisions exécutifs régissant la profession de l'audit externe, ils ne permettent pas une flexibilité et un bon contrôle des pratiques de la profession, conformément aux normes d'audit algériennes.			
3- L'environnement algérien de l'audit externe doit améliorer la qualité des services professionnels des auditeurs externes.			
4- En publiant ses normes d'audit nationales, les autorités algériennes cherchent à accroître l'efficacité et l'efficience de l'audit externe			
5- En publiant ses normes d'audit nationales, les autorités algériennes cherchent à améliorer la performance de l'auditeur externe			
Application des normes algériennes en matière d'audit			
6- La publication des normes algériennes en matière d'audit après la réforme du système d'audit a un impact positif sur la profession d'audit			
7- Les normes algériennes en matière d'audit sont généralement adaptées à la réalité professionnelle de l'audit externe en Algérie			
8- Les normes d'audit algériennes contribueront à réduire les disparités entre les pratiques professionnelles de l'audit externe aux niveaux local et international			
9- Le processus de réforme comptable mené par les autorités algériennes a fourni un environnement d'audit approprié pour l'application des normes algériennes de qualité et d'audit de haute qualité.			
10-L'application des normes d'audit algériennes contribue à l'amélioration de la qualité des pratiques professionnelles à mettre en œuvre par l'auditeur externe			
11-L'application des normes d'audit algériennes amènera les organismes professionnels chargés de la supervision de l'audit externe en Algérie à intensifier ses activités nationales et internationales afin de suivre le rythme de l'environnement international d'audit			
12-Les normes d'audit algériennes contribuent à rapprocher les points de vue et à réduire l'écart entre les attentes des auditeurs externes et les bénéficiaires de leurs services.			
13-L'application des normes d'audit algériennes contribue à rendre les bureaux d'audit algériens plus structurés et compétitifs par rapport aux bureaux d'audit internationaux.			

Chapitre 3 **:**

Cohérence et consensus les normes d'audit algériennes des normes d'audit internationales

Veuillez cocher la case appropriée	Pas D'accord	Neutre	D'accord
En ce qui concerne les organismes émetteurs et le mode de leur émission			
1- Les normes d'audit algériennes ont été publiées en consultation avec un groupe d'universitaires et de professionnels des domaines de l'audit et de la comptabilité.			
2-.Le gouvernement algérien suit les mêmes procédures que les normes internationales d'audit avant et après la publication de ses normes nationales.			
3- Il existe une série de tâches dans le processus de publication de normes algériennes en matière d'audit externe pour les organismes d'audit externe de l'Algérie et ses comités.			
4- Un organisme professionnel ou un comité spécial a été créé pour organiser des cours de formation et de pré-formation à l'intention des auditeurs externes afin d'expliquer et d'appliquer les normes d'audit algériennes.			
5- Un comité spécial a été mis en place pour suivre l'évolution des normes internationales d'audit externe afin de rendre les normes d'audit algériennes plus cohérentes avec l'environnement international en matière d'audit externe.			
En termes des normes d'audit émises			
6- Toutes les normes algériennes n'ont pas été publiées pour audit parallèlement aux normes internationales d'audit.			
7- La publication graduelle des normes d'audit algériennes indique que les autorités algériennes cherchent à publier leurs normes nationales, en tenant compte de leur environnement national.			
8- Le gouvernement algérien a élaboré des normes d'audit internationales adaptées à l'environnement d'audit algérien lors de la publication de ses normes nationales.			
9- Il existe un consensus entre les normes d'audit algériennes publiées jusqu'à présent et les normes d'audit internationales.			
10-Les normes d'audit algériennes contribuent à rendre l'environnement d'audit national plus ouvert, adaptable et cohérent avec l'environnement d'audit international			

الملحق رقم (03):مخرجات المعالجة الإحصائية باستخدام SPSS

التكرارات والنسب المئوية

sex

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	HOMME	160	86.5	86.5	86.5
	FEMME	25	13.5	13.5	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

age

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	>30	30	16.2	16.2	16.2
	30-40	60	32.4	32.4	48.6
	40-50	73	39.5	39.5	88.1
	<50	22	11.9	11.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

niveau

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	SETAFIQUE	10	5.4	5.4	5.4
	LICENCE	41	22.2	22.2	27.6
	SRPERIEURE	134	72.4	72.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

travail

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	EXPERE	6	3.2	3.2	3.2
	COMISSAR	71	38.4	38.4	41.6
	PREFOSSEUR	108	58.4	58.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

experience

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	>5	31	16.8	16.8	16.8
	5–10	69	37.3	37.3	54.1
	11–20	51	27.6	27.6	81.6
	<20	34	18.4	18.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	16	8.6	8.6	8.6
	2	75	40.5	40.5	49.2
	3	94	50.8	50.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1	17	9.2	9.2	9.2
	2	80	43.2	43.2	52.4
	3	88	47.6	47.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	1	43	23.2	23.2	23.2
	2	52	28.1	28.1	51.4
	3	90	48.6	48.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	16.8	16.8	16.8
	2	53	28.6	28.6	45.4
	3	101	54.6	54.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	60	32.4	32.4	32.4
	2	54	29.2	29.2	61.6
	3	71	38.4	38.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	35	18.9	18.9	18.9
	2	39	21.1	21.1	40.0
	3	111	60.0	60.0	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	71	38.4	38.4	38.4
	2	34	18.4	18.4	56.8
	3	80	43.2	43.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	44	23.8	23.8	23.8
	2	28	15.1	15.1	38.9
	3	113	61.1	61.1	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	44	23.8	23.8	23.8
	2	46	24.9	24.9	48.6
	3	95	51.4	51.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	39	21.1	21.1	21.1
	2	41	22.2	22.2	43.2

	3	105	56.8	56.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	11.9	11.9	11.9
	2	55	29.7	29.7	41.6
	3	108	58.4	58.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	30	16.2	16.2	16.2
	2	54	29.2	29.2	45.4
	3	101	54.6	54.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	28	15.1	15.1	15.1
	2	49	26.5	26.5	41.6
	3	108	58.4	58.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	40	21.6	21.6	21.6
	2	48	25.9	25.9	47.6
	3	97	52.4	52.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	37	20.0	20.0	20.0
	2	58	31.4	31.4	51.4
	3	90	48.6	48.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	36	19.5	19.5	19.5
	2	45	24.3	24.3	43.8
	3	104	56.2	56.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	9.2	9.2	9.2
	2	78	42.2	42.2	51.4
	3	90	48.6	48.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	16.8	16.8	16.8
	2	53	28.6	28.6	45.4
	3	101	54.6	54.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	54	29.2	29.2	29.2
	2	63	34.1	34.1	63.2
	3	68	36.8	36.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe1_20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	37	20.0	20.0	20.0
	2	76	41.1	41.1	61.1
	3	72	38.9	38.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	23	12.4	12.4	12.4

	2	41	22.2	22.2	34.6
	3	121	65.4	65.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	32	17.3	17.3	17.3
	2	85	45.9	45.9	63.2
	3	68	36.8	36.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	25	13.5	13.5	13.5
	2	83	44.9	44.9	58.4
	3	77	41.6	41.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	14	7.6	7.6	7.6
	2	32	17.3	17.3	24.9
	3	139	75.1	75.1	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	9.2	9.2	9.2
	2	44	23.8	23.8	33.0
	3	124	67.0	67.0	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	30	16.2	16.2	16.2
	2	51	27.6	27.6	43.8
	3	104	56.2	56.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	13	7.0	7.0	7.0
	2	80	43.2	43.2	50.3
	3	92	49.7	49.7	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	16	8.6	8.6	8.6
	2	39	21.1	21.1	29.7
	3	130	70.3	70.3	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	30	16.2	16.2	16.2
	2	70	37.8	37.8	54.1
	3	85	45.9	45.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	24	13.0	13.0	13.0
	2	70	37.8	37.8	50.8
	3	91	49.2	49.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	27	14.6	14.6	14.6
	2	73	39.5	39.5	54.1
	3	85	45.9	45.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	68	36.8	36.8	36.8
	2	55	29.7	29.7	66.5
	3	62	33.5	33.5	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe2_13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	37	20.0	20.0	20.0
	2	70	37.8	37.8	57.8
	3	78	42.2	42.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe3_1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	47	25.4	25.4	25.4
	2	89	48.1	48.1	73.5
	3	49	26.5	26.5	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe3_2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	71	38.4	38.4	38.4
	2	67	36.2	36.2	74.6
	3	47	25.4	25.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe3_3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	52	28.1	28.1	28.1
	2	69	37.3	37.3	65.4
	3	64	34.6	34.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe3_4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	54	29.2	29.2	29.2

	2	63	34.1	34.1	63.2
	3	68	36.8	36.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe3_5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	64	34.6	34.6	34.6
	2	77	41.6	41.6	76.2
	3	44	23.8	23.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe3_6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	11.4	11.4	11.4
	2	9	4.9	4.9	16.2
	3	155	83.8	83.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe3_7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	10.8	10.8	10.8
	2	19	10.3	10.3	21.1
	3	146	78.9	78.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe3_8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	35	18.9	18.9	18.9
	2	26	14.1	14.1	33.0
	3	124	67.0	67.0	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe3_9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	14	7.6	7.6	7.6
	2	14	7.6	7.6	15.1
	3	157	84.9	84.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Axe3_10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	17	9.2	9.2	9.2
	2	59	31.9	31.9	41.1
	3	109	58.9	58.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

معامل الفا كرونباخ

Cronbach's Alpha	N of Items
.929	43

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Dim1_Axe1	8.413	184	.000	.29946	.2292	.3697
Dim2_Axe1	6.046	184	.000	.29297	.1974	.3886
Dim3_Axe1	9.390	184	.000	.37514	.2963	.4540
Dim4_Axe1	7.490	184	.000	.28108	.2070	.3551
Axe1_GLOBAL	10.296	184	.000	.31216	.2523	.3720
Dim1_Axe2	12.221	184	.000	.45189	.3789	.5248
Dim2_Axe2	8.707	184	.000	.32568	.2519	.3995
Axe2_GLOBAL	12.267	184	.000	.38878	.3263	.4513
Dim1_Axe3	-.393	184	.695	-.01730	-.1041	.0695
Dim2_Axe3	17.353	184	.000	.63135	.5596	.7031
Axe3_GLOBAL	9.436	184	.000	.30703	.2428	.3712

Correlations

		Axe1_GLOBAL	Axe2_GLOBAL	Axe3_GLOBAL
Axe1_GLOBAL	Pearson Correlation	1	.650**	.665**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	185	185	185
Axe2_GLOBAL	Pearson Correlation	.650**	1	.551**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	185	185	185
Axe3_GLOBAL	Pearson Correlation	.665**	.551**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	185	185	185

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	3,932[a]	6	,686
Rapport de vraisemblance	3,903	6	,690
Association linéaire par linéaire	,760	1	,383
Nombre d'observations valides	185		

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Dim1_Axe1	185	2.2995	.48415	.03560
Dim2_Axe1	185	2.2930	.65905	.04845
Dim3_Axe1	185	2.3751	.54337	.03995
Dim4_Axe1	185	2.2811	.51045	.03753
Axe1_GLOBAL	185	2.3122	.41238	.03032
Dim1_Axe2	185	2.4519	.50294	.03698
Dim2_Axe2	185	2.3257	.50877	.03741
Axe2_GLOBAL	185	2.3888	.43107	.03169
Dim1_Axe3	185	1.9827	.59830	.04399
Dim2_Axe3	185	2.6314	.49485	.03638
Axe3_GLOBAL	185	2.3070	.44258	.03254

الملخص باللغة الإنجليزية

Abstract

This study aims to discuss the current reality of the professional practices of external auditing in Algeria and its future prospects, under the cover of International Standards of Auditing and Algerian Auditing Standards. However, this should be done by addressing all the reforms carried out by the Algerian authorities in the external audit system, including both the international standards and the Algerian standards for auditing , in order to achieve the objectives of the study and to test the hypotheses, a field study was conducted on the reality and prospects of external auditing in Algeria for a sample of academics and professionals in the field of external auditing. A questionnaire was prepared containing a set of questions dealing with the study and analysis of results by using the SPSS, three hundred and eighty-five (385) questionnaires were distributed to a sample of academics and professionals in the field of external auditing in Algeria, one hundred and eighty-five (185)) are usable .

The study concluded that there was an improvement in the professional practices of external auditing in Algeria by the issuance of Law 10/01 on the profession of accountant. However, despite the reforms carried out by the Algerian authorities, the national audit environment will have future prospects Improved the quality of professional services to auditors as a result of the issuance of Algerian standards of auditing. The Algerian auditing standards issued so far have been harmonized and are in line with international standards of auditing.

This study recommended the necessity of conducting academic studies and researches on the various Algerian auditing standards issued so far with the participation of academics and professionals in the field of external auditing in order to facilitate the efficient and effective application of these standards. Besides, The professional bodies supervising the external audit profession in Algeria, represented by the National Accounting Council, is keen to monitor the application of the various Algerian standards of auditing.

Keywords: External Audit, International Auditing Standards, Algerian Auditing Standards