جامعة يحي فارس بالمدية

كليةالعلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم مالية ومحاسبة

مذكرة بعنوان:

أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:

موايزية محمد

عرافة جمال

إشراف الأستاذ:

يوسف السعيدي أحمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الأصلية	ملاحظات
1.		جامعة المدية	رئيسا.
2. يوسف السعيدي أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	مقررا.
3.		جامعة المدية	عضوا ممتحنا.

السنة الجامعية: 2020/2019



﴿ ...وَمَا تَوْفِيقِي إِلاَّ بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴾

صدق الله العظيم

((الآية (88) من سورة هود))

شكر وتقدير

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات والصلاة والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان الى يوم الدين

بادئ اشكر رب العباد العلي القدير شكرا جزيلا طيبا مباركا فيه الذي انارنا بالعلم وزيننا بالحلم، وانار طريقنا ويسر ووفق وأعان لإتمام هذه الدراسة وتقديمها على الشكل الذي هي عليه اليوم، فله الحمد والشكر وهو الرحمان المستعان.

وعرفانا بالمساعدات التي قدمت حتى يخرج هذا العمل الى النور نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان للأستاذ **يوسف السعيدي أحمد** الذي قبل تواضعا وكرامة الاشراف على هذا العمل، فله أخلص تحية وأعظم تقدير على كل ما قدمه لنا من توجيهات وارشادات وعلى كل ما خصنا به من جهد ووقت طوال اشرافه على هذه الدراسة، كما نتقدم بالامتنان والعرفان للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم مناقشة هذه الرسالة ليسهموا في إنجازها واخراجها الى النور.

ولا يفوتنا توجيه الشكر والتقدير لكافة الأساتذة الكرام أعضاء هيئة التدريس لكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة يحيى فارس بالمدية ونخص بالذكر الأستاذ شبوطي عبد النور، الأستاذ عمر عبد الصمد والأستاذ بوشنافة، وكل الإداريين والعاملين في الجامعة على حسن المعاملة.

اهداء

بسم الله والحمد لله والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم

اهدي هذا العمل المتواضع

الى من قرن الله عز وجل اسمه باسمها من فوق سبع طباق وأوصى ببرها من سابع سماء، ووضع اعز ما نطلب تحت قدميها، الى العطاء الذي يفيض بلا حدود، الى رمز يمثل الكفاءة والخلود، الى من علمتني ابجدية الحروف، الى من علمتني الصمود مهما تبدلت الظروف، الى اعز وأغلى ما في الكون.

"**امي الحبيبة**"

الى نور عيني الذي نور درب حياتي والذي منحني محبة العلم والدين والناس، الى من بذل النفس والنفيس من اجل اسعادي الى من اعتبره قدوتي في الحياة وزادي.

"**ابي الحبيب**"

الى من حبهم يسري في عروقي ويلهج بذكرهم قلبي الى من عاشوا مع الحياة حلوها ومرها

"**اخي واخوتي**" الأعزاء، الى أصغر نفس في العائلة الكتكوتة **ولاء نور الايمان**.

الى من تحمل وقاسمني جهد هذا العمل واعبائه

"**عرافة جمال**"

الى اهل الوفاء أصدقائي الأحباء والاعز على قلبي، وكل من وقف بجانبي

الى جميع طلبة قسم المحاسبة وبالأخص طلبة الثانية ماستر محاسبة دفعة 2020/2019.

موايزية محمد

اهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك. ولا تطيب الاخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك، ووقوفا عند قول النبي عليه الصلاة والسلام:" من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

إلى من تألمت قبل ألمنا وفرحت قبل فرحا، إلى من أيقظت ليلها لراحتنا وسهرت على سعادتنا وكانت بمثابة المشعل الذي يترقب خطواتنا وحلمت دوما أن نكون في أعلى المراتب؛ إليك ننحني إرضاء ونقول شكرا لك

" أمي العزيزة "

إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى الذي تمنيت أن يراني في مثل هذا اليوم إليك سلامي وشكري أسأل الله أن يرحمك ويسكنك فسيح جناته؛

" أبي الغالي "

إلى من هم أغلى من عمري وروحي، إلى من يقاسمونني جدران بيتي،

إخوتي واخواتي. مراد، إشراق، مريم؛

إلى الذي شاركني في هذا العمل الصديق العزيز

"موايزية محمد"

إلى جميع أصدقائي الذين تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء؛

إلى جميع طلبة قسم المحاسبة وبالأخص طلبة الثانية ماستر محاسبة 2020/2019.

عرافة جمال

المستخلص

المستخلص

تهدف هذه الدراسة الى ابراز أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، انطلاقا من الإحاطة بعموميات حول معايير التدقيق بصفة عامة ومعايير التدقيق الدولية بصفة خاصة، ثم الوقوف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال التعرف على مهنة التدقيق وتطورها التاريخي عبر الزمن وإبراز اهم الهيئات الحالية المشرفة التي تحكم ممارسة المهنة، وبالاعتماد على النتائج المتوسل اليها تم تصميم استبيان وتويعه على عينة المكونة من 45 فرد متمثلين في اكاديميين ومهنيين، وذلك بغرض معرفة آرائهم حول اثر العمل بمعايير التدقيق الدولية، وحول الأهمية التي تحظى بها المعايير الدولية للتدقيق، وذلك بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية و مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

توصلت هذه الدراسة الى ان العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر الى المستوى المقبول وان ممارسة التدقيق المحاسبي بالجزائر يختلف عن ممارسة التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق المحاسبي، معايير التدقيق الدولية، التدقيق المحاسبي في الجزائر.

Abstract

This study aims to highlight the impact of working with international auditing standards on the development of the accounting auditing profession in Algeria, starting from briefing about general auditing standards in general and international auditing standards in particular, then examining the organization of the auditing profession in Algeria by identifying the auditing profession and its historical development through the time, and highlighting the most important current supervisory bodies that govern the practice of the profession .Based on the results, a questionnaire was designed and distributed to a sample of 45 individuals represented in academics and professionals, in order to know their views on the impact of working with international auditing standards, and about the

importance of international auditing standards by relying on international auditing standards and the profession of accounting auditing in Algeria.

This study concluded that the implementation of international auditing standards raises the practice of the accounting audit profession in Algeria to the acceptable level and that the practice of accounting auditing in Algeria differs from the practice of accounting auditing in accordance with international standards.

Key words : auditing, international auditing standards, auditing in Algeria.

فهرس المحتويات

شكر وتقدير II

اهداء..... III

المستخلص..... V

فهرس المحتويات..... VII

فهرس الجداول والاشكال..... XII

فهرس الملاحق..... XIV

مقدمة..... أ

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية **1**

تمهيد..... 2

المبحث الأول: ماهية التدقيق 3

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق..... 3

المطلب الثاني: مفهوم واهمية التدقيق..... 4

المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق المتعارف عليها..... 7

المبحث الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية..... 11

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية..... 11

المطلب الثاني: اصدار معايير التدقيق الدولية 13

المطلب الثالث: اهمية وعوائد معايير التدقيق الدولية 20

المبحث الثالث: إصدارات معايير التدقيق الدولية..... 22

المطلب الأول: معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي..... 22

المطلب الثاني: معايير الاثبات في التدقيق المحاسبي 28

المطلب الثالث: معايير اعتماد المدقق على اعمال الاخرين وتقريره النهائي..... 35

خلاصة الفصل:..... 40

الفصل الثاني: تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر..... 43

تمهيد..... 42

المبحث الأول: تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر. 43

المطلب الأول: أسباب نشأة مهنة التدقيق المحاسبي..... 43

المطلب الثاني: مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر. 44

المطلب الثالث: خصائص مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر:..... 46

المطلب الرابع: تبني معايير التدقيق المحاسبي في الجزائر..... 47

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر. 49

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر. 49

المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة التدقيق المتعلقة بشخص المدقق..... 55

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق المتعلقة بالعمل الميداني..... 57

المطلب الرابع: شروط ممارسة مهنة التدقيق المتعلقة بإعداد التقارير. 59

المبحث الثالث: ممارسة مهنة التدقيق باستخدام معايير التدقيق الجزائرية. 63

المطلب الأول: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية. 63

المطلب الثاني: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية..... 67

المطلب الثالث: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية..... 69

المطلب الرابع: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية..... 72

خلاصة الفصل:..... 75

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية..... 78

تمهيد..... 79

المبحث الأول: المكونات المنهجية للدراسة..... 80

المطلب الأول: مجتمع الدراسة 80

المطلب الثاني: عينة الدراسة..... 80

المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة..... 81

المبحث الثاني: اعداد الاستبيان وتفريغ بياناته..... 82

المطلب الأول: مراحل اعداد الاستبيان..... 82

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان..... 82

المطلب الثالث: تفريغ البيانات المتعلقة بالاستبيان..... 83

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة..... 91

المطلب الأول: وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة..... 91

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة..... 96

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية للمحور الثاني والفرضيات التابعة لها.....100

خلاصة الفصل.....111

خاتمة.....112

قائمة المراجع..... **113**

الملاحق.....**Erreur ! Signet non défini**

فهرس الجداول والاشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
(1-1)	معايير التدقيق الدولية اصدار 2014	18-20
(1-3)	عينة الدراسة	81
(2-3)	مقياس ليكارت الخماسي	83
(3-3)	اختبار سيمينوف كالمجروف لتوزيع الطبيعي	85
(4-3)	معاملات الارتباط سيبرمان بين درجات عبارات المحور الأول مع درجة كلية للمحور	86
(5-3)	معاملات الارتباط بين درجات عبارات محور الثاني مع درجة الكلية للمحور الثاني	87
(6-3)	معاملات الارتباط بين كل متغير والدرجة الكلية	89
(7-3)	معامل الفاكرومباخ ثبات المحاور	90
(8-3)	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	91
(9-3)	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	93
(10-3)	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	95
(11-3)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة	96
(12-3)	اختبار الفرضية الفرعية 1	100
(13-3)	احتبار الفرضية الفرعية 2	102

(3-14)	اختبار الفرضية الفرعية 3	104
(3-15)	اختبار الفرضية الفرعية 4	105
(3-16)	اختبار الفرضية الفرعة 5	107
(3-17)	اختبار الفرضية الرئيسية	109

قائمة الاشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
(1-1)	الخطوات المتبعة من اللجنة عند اصدار معيار دولي جديد	**16**
(1-3)	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	92
(2-3)	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	94
(3-3)	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة	95

فهرس الملاحق

قائمة الملاحق

رقم	العنوان	الصفحة
الملحق الأول	مخرجات نظام spss	118
الملحق الثاني	استمارة الاستبيان	124

مقدمة

مقدمة:

ان التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مشتركة بشكل مباشر او غير مباشر مع المؤسسة مما اوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب ان تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في ايصال مختلف التقارير لمن يهمهم الامر وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

حيث كان لظهور الثورة الصناعية اثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها، حيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها ، بحيث جعلته لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة راس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه اصبح من الضروري وجود طرف ثالث اخر محايد كوساطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من اجل تصحيح الأخطاء وكشف التلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق التدقيق المحاسبي الذي استعمل في جميع التعاملات الاقتصادية التي تعدت الحدود الجغرافية بشكل واسع بين بلدان العالم، ولاكن بظهور التدقيق المحاسبي صاحبه بظهور مشاكل في الأساليب التدقيق في كل بلد من بلدان العالم التي تمثلت في عدم ثقة اصحاب المؤسسات في الأساليب التي يعتمدها التدقيق وفي كفاءة وخبرة القائمين به من جهة ومن جهة احرى وجود فوارق من ناحية التطبيق، ونتيجة كل هذا ظهرت هيئات على المستوى العالمي سعت من اجل تقليص الفروق الموجودة في ممارسات هذه المهنة، من بين هذه الهيئات نجد الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي انبثقت عنه لجنة التدقيق الدولية التي باشرت بإصدار جملة من الإجراءات وقواعد مهنية تحكم هذه المخنة لتوحيدها عبر دول العالم والتي تمثلت في معايير التدقيق الدولية.

وباعتبار ان الجزائر ليست بمنأى عن هذه التطورات الدولية وبناءا على النهج الاقتصادي الذي اتخذته كان لابد عليها من الانخراط في هذه التغيرات والتطورات الاقتصادية ومحاولة التكيف معها، نتيجة لتبنيها معايير محاسبية دولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد وسعيها أيضا للانضمام للمنظمة

العالمية للتجارة لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة والتدقيق أكثر ملائمة الا انها مازالت تشهد قصورا فيما يخص مزاولة مهنة التدقيق المحاسبي.

1. إشكالية الدراسة:

بناءا على ما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في:

" **كيف يمكن أن يؤثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر؟**"

2. الأسئلة الفرعية:

يتفرع من هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية الاتية:

- ما هي أهمية معايير التدقيق الدولية؟
- هل تساهم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر إلى تحقيق ممارسة جيدة لعملية التدقيق؟
- هل تساهم معايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر؟

3. فرضيات الدراسة:

من خلال التساؤلات الفرعية السابقة نفترض ما يلي:

- تسعى معايير التدقيق الدولية إلى تحسين جودة مهنة التدقيق وتوحيدها على المستوى الدولي؛
- تضمن مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر ممارسة جيدة لعملية التدقيق المحاسبي؛
- تعمل معايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر؛

4. اهداف الموضوع

- التطرق الى معايير التدقيق الدولية والتي تبقى غير معروفة لدى الكثيرين؛
- تحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية؛
- معرفة الأثر من وراء تبني معايير التدقيق الدولية عن طريق معرفة اراء بعض المختصين؛
- محاولة ابراز الفائدة من سن معايير تدقيق دولية.

5. أسباب اختيار الموضوع

هناك عدة أسباب من وراء اختيارنا للموضوع أهمها:

- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق المحاسبي؛
- الأهمية التي تحضا بها مهنة التدقيق المحاسبي في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي يشهدها العالم؛
- محاولة اختيار موضوع يتناسب مع التخصص؛

- حداثة الموضوع ونقص البحوث الخاصة به.

6. منهجية الدراسة

قصد الإحاطة بجوانب الموضوع والإجابة على إشكالية البحث سوف نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي بهدف وصف وتحليل مختلف جوانب الموضوع والوصول الى النتائج المراد من البحث تحقيقها، حيث اعتمدنا على أسلوب الوصفي التحليلي في الفصلين الأول والثاني، وفيما يخص الفصل الثالث تم الاعتماد على أسلوب التحليل تماشيا مع طبيعة المعالجة في هذا الفصل من خلال اعداد قائمة استقصاء توجه الى ممارسي مهنة التدقيق والمختصين في هذا المجال لاستطلاع آرائهم بالاعتماد على برنامج spss.

7. الدراسات السابقة

- محمد امين ما زون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول مدى إمكانية معايير التدقيق الدولية من تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء ضمان وثقة لمستخدمي القوائم المالية ومدى إمكانية انتهاجها في الجزائر، وبغرض الوصول الى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة تم التعرض الى كل من الإطار النظري للتدقيق، البيئة الدولية للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية، اما الجزء التطبيقي فاستعملت الدراسة الاستبيان كأداة لمحاولة الوصول الى مدى إمكانية انتهاج معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

- محمد امين لونيسة، تطور مهنة التدقيق الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة دكتوراه علوم تجارية، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.

هدف الباحث الى دراسة أسس وقواعد تدقيق المعلومات المالية وسبل التحسين من جودتها وكذا مدي تأثير مهنة المدقق على جودة المعلومات المالية.

- مسيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق معايير الدولية للتدقيق Isa، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في مهام التدقيق القانوني في الجزائر، حيث قام بالتطرق الى اهم المحطات التاريخية التي مرت بها المهنة على الصعيدي الدولي والوطني، والإطار المفاهيمي لتكنولوجيا المعلومات والتدقيق خاصة

مهام المراجعة القانونية ومحافظ الحسابات في الجزائر مركزين على اهم التطورات الجديدة في هذا الاطار، مع التطرق الى الهيئات المشرفة عن المهنة على المستويين العالمي والمحلي، وتناول المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

8. صعوبات الدراسة

- ضيق الوقت الذي حال دون الالمام الكافي بكل الجوانب؛
- عدم التجاوب المحسوس من قبل ممارسي المهنة بسبب انشغالاتهم؛
- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع؛
- الحالة الصحية التي تمر بها البلاد مما أدى الى غلق الجامعات ومراكز البحث.

9. الهيكل العام للدراسة

لقد تطلب منا دراسة هذا الموضوع تقسيمه الى ثلاث فصول، ففي الجانب النظري في الفصل الأول تناولنا الاطار العام لمعايير التدقيق الدولية، حيث تطرقنا فيه الى التطور التاريخي للتدقيق وكذلك مفهومه واهميته، وتناولنا أيضا عرض لمعايير التدقيق المتعارف عليها بالإضافة الى التطرق الى معايير التدقيق الدولية وكيفية إصدارها، وفي نهاية الفصل قمنا بالعرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية، اما في الفصل الثاني فتطرقنا الى تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، واختتمنا دراستنا بالفصل الثالث المخصص للجانب التطبيقي، والذي حاولنا من خلاله الربط بين الفصلين السابقين على الدراسة الميدانية، والتي استعملنا في هذه الأخيرة استمارة استبيان تم توزيعها على مجموعة من الاكاديميين والمهنيين.

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية

تمهيد

لقد كان توجه الاقتصاد الدولي نحو العولمة، وتعاظم التبادل التجاري وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة، بالإضافة الى تعزيز نفوذ الأمم المتحدة واهتمامها بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية وازدياد نشاط الشركات المتعددة الجنسية واكتساح ثورة المعلومات وما أدت اليه من انتشار الحواسيب والانترنت وما يحتاج اليه كل ذلك من تدفق للمعلومات الاقتصادية التي تمثل مادة التجارة الدولية، كل ذلك زاد من الحاجة الى معايير موحدة للمراجعة والتدقيق اكثر الحاحا، والواقع ان محاولات وضع معايير على المستوى الدولي بدأت مع بداية القرن 20 حيث عقد المؤتمر المحاسبي اول مرة عام 1904 في الولايات المتحدة الامريكية وتوالت عقد المؤتمرات منذ ذلك الحين حيث اولت العديد من الدول اهتماما لمعايير التدقيق في السنوات الأخيرة ويرجع هذا الاهتمام الى الحاجة الملحة لتلبية حاجيات مستعملي القوائم المالية في مقدمتهم المستثمرون الذين يهمهم الحصول على المعلومة المالية التي تتصف بالدقة والموضوعية وهذا ما يطالب به كافة المستخدمين اذ ان المنظمات المهنية الدولية عملت على تدوين معايير أداء لممارسة مهنة التدقيق بمعنى وضع معايير دولية قابلة للتدقيق في معظم انحاء العالم.

ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل تناول اهم الجوانب المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية من خلال التطرق إلى ثلاث مباحث، حيث سنتناول ما يلي:

- **ماهية التدقيق؛**
- **مدخل لمعايير التدقيق الدولية؛**
- **إصدارات معايير التدقيق الدولية.**

المبحث الأول: ماهية التدقيق

ان التدقيق وظيفة مهمة وحساسة في المؤسسة وهذه الوظيفة لم تكن وليدة العصر الحديث بل ظهرت منذ القدم وحتى نتعرف على التدقيق يجب ان نتطرق الى التطور التاريخي لها، حيث قسمنا هذا المبحث الى ثلاثة مطالب، يتضمن الأول لمحة تاريخية عن التدقيق، والثاني يتضمن مفهوم التدقيق وأهميته، اما المطلب الأخير فيتطرق الى معايير التدقيق المتعارف عليها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على ان حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وكذا نجد كلمة مراجعة، تدقيق،"Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية"Audire" ومعناها يستمع.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات قطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشئات مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نطاق القيد المزدوج كما ورد سنة 1494، في موسوعة "لوقا باشيليو" تحت عنوان:

" somma de arthritique géomètre proportion et proportion action"

فقد أدت سهولة استعمال النظام الى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي يساعد على تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات الى التأكد من دقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وادارتها مما دعا المساهمين الى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم باجر للقيام بمراقبة اعمال الإدارة.

ولقد ظهرت اول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية الى جانب نجاح في الامتحان الخاص ليصيح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه كلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق.

ثم اتجهت الدول الأخرى الى تنظيم هذه المهنة، فجاء قانون الشركات، عام 1862م، وينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهمة المراجعة خطوات هامة الى الامام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه، وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854م، فرنسا سنة 1881م، والولايات المتحدة الامريكية سنة 1896م، ففي الفترة ما بين 1930م_ 1940م، أي بعد الازمة الاقتصادية العالمية 1929م، تضاعفت وسائل التدقيق، فقد اقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي الزمت كل مؤسسة عضو في البورصة ان تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى.

في عام 1939م، ظهرت فضيحة"M.C. Kasson and robins" نتيجة توزيع مزور وخاطئ للميزانية، مما أدى الى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق، بالتالي ساهمت الازمات والفضائح المالية للدول واخذها بأسلوب فرض ضرائب على الدخل، قد اظهر نوعا جديدا من الرقابة الا وخي الرقابة الضريبية ومن ادواتها التدقيق الضريبي.

وعلى إثر ذلك، توسع مفهوم التدقيق كما تحددت المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات والمؤسسات[1].

المطلب الثاني: مفهوم واهمية التدقيق

سوف نتطرق في هذا المطلب الى مفهوم التدقيق حسب رأي لبعض الاقتصاديين تتناول التدقيق من زوايا مختلفة والى الأهمية التي يوليها التدقيق حسب كل عنصر.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق

لقد تم نشر تعريف التدقيق سنة 1977م من طرف الاتحاد الاربي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة:" ان هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لأخر السنة تعطي

[1] احمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص:(9،8).

صورة صادقة وحقيقية عن اعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة.

وجاء تعريف اخر عن المراجعة على لسان جمعية المحاسبة الامريكية: هي عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر على الاحداث الاقتصادية وتقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك الى الأطراف المعنية[1].

أما تعريف خالد عبد الله: هي عملية منتظمة وموضوعية للحصول على ادلة اثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع واحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وايصال النتائج الى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق[2].

وعرف" Garamond " و "Bonn Ault" التدقيق على انه: اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة".

من خلال ما سبق يمكن استخلاص تعريف للتدقيق بقولنا هو عبارة عن نظام مدخلاته المعلومات الداخلية (تأتي من داخل الكيان)، ومعلومات الخارجية (يتحصل عليها المدقق من الغير)، هاته المعلومات تخضع للمعالجة يقوم بها شخص معين محاسد ومستقل عن الكيان بهدف الخروج برأي محايد يعرر عنه بتقرير مكتوب يعتبر كمخرجات لهذا النظام.

بالتالي فان عملية التدقيق تشمل الفحص، التحقيق والتقرير؛

1. **الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي يتم تسجيلها وتحليلها وتبويبها وفحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع؛
2. **التحقيق:** ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة؛

---

[1] احمد قايد نور الدين، **مرجع سابق**، ص: 9.

[2] خالد امين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للطبعة والنشر والتوزيع، الأردن،2012، ص: 25.

3. **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق واثباتهما في تقرير يقدم الى من يهمه الامر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق[1].

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

ان اهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية او خارجية، اذ تعتمد الى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

1. **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق اهداف مسطرة مسبقا، وبالتالي فان مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة وبزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.
2. **الملاك والمساهمين:** ان ظهور المساهمة ذات الامداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما ان تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.
3. **الدائنين والموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء والالتزام، وكذا درجة السيولة عند المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة[2].
4. **الزبائن:** اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الاجل، وإذا كإنو معتمدين عليها كمورد رئيسي واساسي للبضاعة او المواد الأولية.
5. **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** بغرض توسيع نشاطاتها او لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات الى القروض من المؤسسات المالية، غير ان هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر

---

[1] احمد قايد نور الدين، **مرجع سابق**، ص: 10.

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص: 12.

ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك الى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

6. **العاملين:** هم المجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية ارباب عملهم، كما انهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافاتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل[1].

وقد ازدادت أهمية التدقيق في المؤسسات بصورة ملحوظة نتيجة لأسباب عديدة منها زيادة حجم المشروعات والتعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، وزيادة عدد الشركات متعددة الجنسيات وانتشار فروعها، كل هذه العوامل أدت الى ظهور عدد من المشاكل التشغيلية مثل الحاجة الى التأكد من تطابق العمليات التشغيلية مع الخطط الموضوعة ومدى كفاية البرامج التشغيلية لتحقيق اهداف المؤسسة[2].

المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق المتعارف عليها

تتميز مهنة التدقيق كغيرها من المهن الحرة بوجود معايير متعارف عليها تلقى قبولا بين أعضاء المهنة تصدرها هيئات دولية ومحلية لتكون مرشدا عاما لممارسي المهنة.

الفرع الأول: نشأة معايير التدقيق المتعارف عليها

من اهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة انها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل، محايد، ومسؤول مهنيا، والسبيل الى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها.

هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف والتخطيط والتنفيذ واعداد التقارير بكفاءة.

حيث كان اول ظهور لها في الولايات المتحدة الامريكية في أوائل الخمسينيات، حيش شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين القانونيين (AUCPA)، لجنة تسمى "لجنة إجراءات المراجعة" وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير، حيث كان له الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وان جاءت موجزة، حيث تم الاجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 وإقرار بتسعة معايير، وفي

[1] عبد الصمد نجم الجعفري، اياد رشيد القريشي، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، ص: 14.

[2] احمد قايد نور الدين، **مرجع سابق**، ص: 11.

نوفمبر 1949 تم الإقرار بالمعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير اعداد التقرير، وصدرت في كتيب للمعهد سنة1954م[1]

حيث تم تقسيم هذه المعايير الي ثلاث مجموعات، وجاءت كالتالي: معايير عامة او شخصية متعلقة بالمدقق، معايير متعلقة بالعمل الميداني، وفي الأخير معايير متعلقة بإعداد التقرير النهائي، والتي سوف نتطرق اليها بالتفصيل.

الفرع الثاني: عرض معايير التدقيق المتعارف عليها

قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معاير التدقيق الى ثلاثة اقسام كما يلي:

1. **المجموعة الأولى:** وتسمى المعايير العامة او الشخصية، وذلك لأنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات، وهي ثلاثة معايير:

أ-التأهيل العلمي والعملي: بالرغم من ان أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة، الا انه لا يستطيع مقابلة احتياجات المراجعة بدون التعليم والخبرة في هذا المجال والتي تمكنه من ابداء رأي تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة في اتخاذ قرارات معينة.

وينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع:

- التأهيل العلمي؛
- التأهيل العملي (الخبرة والكفاءة).

ب-الاستقلال: غالبا ما يشار الى الاستقلال انه حجر زاوية في المراجعة، فبدون الاستقلال فان قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لا شيء، ان المراجعين لا يجب ان يكونوا مستقلين فقط في اتجاههم الذهني عند أداء عملية المراجعة، حيث يتعين ان يكون استقلالهم عن العميل مدركا عن طريق المستخدمين، ويتطلب الاستقلال الموضوعية والتحرر من التحيز، فعند جمع ادلة الاثبات وتقييم عدالة القوائم المالية يجب الا يتحيز المراجع سواء تجاه مصلحة العميل او الطرف الاخر[2].

[1] مسيف خالد، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016، ص: 43.

[2] امين السيد احمد لطفي، **إرشادات المراجعة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص: 5.

ج- العناية المهنية: تتطلب العناية المهنية من المدقق ان يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وان لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل، فأنه يقع على مسؤوليته البحث عن استشارة مناسبة، كما تتطلب التخطيط والاشراف الكامل لأي نشاط او مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها، وان يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة، لأنه إذا تم اعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير متكامل فان هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بجمعها، وتقتضي العناية المهنية ان يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الاعمال والمجتمع، ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدقة واهتمام، وان تكون الخدمة كاملة[1].

2. **المجموعة الثانية:** تسمى بمعايير العمل الميداني، تطبق عند أداء مهمة المراجعة، وهي ثلاثة معايير[2]:

أ-التخطيط والاشراف: يجب على المدقق ان يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق يتم ترجمتها في برنامج تدقيق يمكن تنفيذه عمليا، ويجب ان يوضح البرنامج ما يلي:

- توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على لاختبارات المطلوبة؛
- تخصيص العمالة (المساعدين والمشرفين) بمكاتب التدقيق على اعمال التدقيق المختلفة؛
- الاشراف المناسب على المساعدين والمسرفين على عملية التدقيق.

ب-دراسة وتقييم نظام الرقابة: يتطلب هذا المعيار قيام المدقق بالدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تطبيقه داخل المنشأة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذه طبقا لما هو مخطط له بهدف تحديد نواحي القصور به وتقدير مخاطر وجود الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الخطأ او الاحتيال، مما يساعد في تحديد حجم الاختبارات الأساسية للعمليات، وتحديد طبيعة وتوقيت اجراء التدقيق.

ج-الحصول على ادلة اثبات كافية: يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المدقق الخارجي على ادلة اثبات كافية وملائمة، بحيث تساعده في ابداء راي في القوائم المالية لمنشاة العميل، كما تدعم ثقة في عدالة هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل الى الأدلة والقرائن الجديرة بالثقة من

---

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1988، ص: 39.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط1، دار وائل للنشر، جامعة الزيتونة الأردنية، 2015، ص: 126.

خلال عدة وسائل كما في حالة حصول المدقق على ادلة من داخل المنشاة مثل: دفاتر الحسابات والمستندات القيد وغيرها او ادلة من خارج المنشاة مثل: المصادقات والاستفسارات الخارجية وغيرها.

3. **المجموعة الثالثة:** وتسمى بمعايير اعداد التقرير، حيث تتضمن الرأي الصريح للمدقق والمحايد حول شرعية وصدق الحسابات، حيث انها تنقسم الى أربعة معايير[1]:

أ-مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب ان يشير المدقق في تقريره الى ان القوائم المالية للعميل تم اعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموما، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية.

ب-مدى ثبات المنشاة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها: يجب ان يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها والتي استخدمت في اعداد القوائم المالية قيد التدقيق لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي هالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة الى ذلك في تقريره.

ويعني ذلك ثبات المنشاة في اتباع المبادئ والسياسات المحاسبية خلال فترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة مقارنة بين القوائم المالية لنفس المنشاة عبر السنوات او بينها وبين المنشآت أخرى مماثلة تتبع نفس المبادئ المحاسبية ولعدم اظهار قوائم مالية مظللة في حالة عدم ثبات في تطبيق هذه المبادئ.

ج-مدى كفاية ومناسبة الإفصاح: يجب ان تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيرا كافيا ومناسبا عما تحويه من معلومات، وبخلاف ذلك يجب ان يشير المدقق في تقريره الى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح.

ولذلك يجب ان يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رايه فيها، وإذا رأى المدقق ان هناك قصور في كم او نوع او محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير في تقريره النهائي الى ذلك.

د-ابداء الراي في القوائم المالية كوحدة واحدة او الامتناع عن الرأي مع ذكر الاسباب: يجب على المدقق ان يقوم بإبداء راسه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الراي

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص ص:(127-129).

ويكون رايه فيها معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة او الرفض الكلي للقوائم المالية.

المبحث الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة، نشأت معايير التدقيق الدولية التي تمثل أنماط لما يجب ان يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم، من اجل توحيد ممارسة المهنة التي تختلف من بلد الى اخر.

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية

تعددت التعاريف حول مفهوم معايير التدقيق الدولية سوف نتطرق من خلال هذا المطلب الى تعريف معايير التدقيق الدولية ثم الى نشأتها في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية

ان وجود معايير التدقيق في أي مجتمع يعني القيام بأعمال التدقيق في شكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، واعداد تقرير التدقيق بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث، وتعتبر معايير التدقيق مقاييس لا غنى عنها كونها تقيس مستوى الأداء لذا نجدها اخذت ابعادا عميقة كونها تشكل الاطار الفلسفي لتحديد المسارات المهنية من خلال احتوائها على الارشادات التي يتم تطبيقها من قبل مزاولي المهنة وتحدد خطوات رئيسية لعملية التدقيق لأجل الحصول على قدر كاف من الأدلة والاثباتات والبراهين التي تمكنه من الحكم على القوائم ويوضح من خلاله مدى عدالة ومصداقية البيانات.

عرف المعيار على انه: "هدف مرغوب ومطلوب او نمط يتأسس بالعرف عن طريق القبول العام او من خلال الهيئات العلمية، المهنية، الحكومية، او السلطات التشريعية، ويهدف وضع المعيار الى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف عملهم".

واما معايير التدقيق الدولية هي مجموعة من المعايير المحاسبية الخاصة بالتدقيق، والتي يتم اعتمادها اعتمادا دوليا بمعنى ان أي عملية محاسبية سواء تم اجراؤها داخل منشأة صغيرة او كبيرة وذات فروع دولية يجب ان تخضع لمجموعة من المعايير المحاسبية، والمرتبطة بوظيفة التدقيق كوسيلة من وسائل الرقابة، والمتابعة لسير عمل المؤسسة.

وتعرف أيضا انها عبارة عن أنماط التي يجب ان يحتذي بها المراجع اثناء اداءه لمهمته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها[1].

وتعرف أيضا بانها المبادئ الأساسية للمراجعة ذات القبول الدولية والمنفذة من قبل المراجعين في جميع انحاء العالم.

وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بانها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في المراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات[2].

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف لمعايير التدقيق (بأنها مجموعة من القواعد والضوابط والإرشادات التي تعدها الجهات المهنية بشكل موضوعي لإرشاد مراقبي الحسابات حول كيفية أداء مهام العملية التدقيقية ويستوجب عليهم تطبيقها والالتزام بها والرجوع والاحتكام بها وذلك لضمان المستوى المطلوب فضلاً عن الارتقاء بالمهنة من ل رفع كفاءة الأداء المهني من خلال تحقيق الأهداف المرجوة من العملية التدقيقية) .

الفرع الثاني: نشأة معايير التدقيق الدولية

نظرا لتطور الذي حصل في العالم نتيجة لظهور أسواق الرأس مالية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات أدى ذلك الى تزايد الاتمام بمعايير التدقيق الدولية حيث تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 07 أكتوبر 1997، بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة، وانبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة معايير الدولية للمراجعة التي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة ISA نيابة عن الاتحاد وقد بدأت في اصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة انحاء العالم، حيث وصلت المعايير الى 27 معيار سنة 2012، كما حظيت الدعوة بإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة التدقيق والمستفيدين من خدماتها على المستويين

[1] وليم توماس، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، بدون بلد نشر، ،2006، ص: 56.

[2] محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتدقيق**، ط1، مصر، 2000، ص: 215.

المحلي والدولي وذلك لما لها من أهمية ودور في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب اكثر الي الموضوعية[1].

المطلب الثاني: اصدار معايير التدقيق الدولية

ان لجنة المعايير الدولية للتدقيق هي الهيئة المهنية صاحبة الاختصاص في اصدار، تبويب، شرح، تعديل معايير التدقيق، اما الان فيقوم المجلس بذلك.

الفرع الأول: لجنة التدقيق الدولية

انبثقت هذه اللجنة من الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين، وقد أعطت اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة وهي اصدار مسودة المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد.

يتم اختيار أعضاء هذه اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تم تعيينهم من منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، وقد ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا، كندا، فرنسا، المانيا، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية ايرلندا والولايات المتحدة الامريكية، ولابد ان تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين من دول غير أعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة.

حاليا يقوم بإصدار وتعديل المعايير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) والذي يهتم بإضافة الى التدقيق بعملية الفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة[2].

الفرع الثاني: كيفية اصدار معايير التدقيق الدولية

تعتبر المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي ممثلا في لجنة ممارسات التدقيق الدولية اطارا متجانسا قابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية التي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها، ولا تمنع أي دولة اصدار المعايير الخاصة بها.

---

[1] زوينة ريال، سهيلة مداني واخرون، **معايير التدقيق الدولية والواقع المهني للتدقيق في الجزائر**، الملتقى العلمي الوطني، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، يومي، 11و12 افريل، 2018، ص:175.

[2] سيد محمد، بوعرار احمد شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي13 و14 ديسمبر، 2011، ص: 07.

فمعايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه عند قصور المعايير المحلية، ويراعي عند صدور معايير التدقيق الدولية:

- مراعاة اختلافات بين الدول في محاولة للوصول الى معايير دولية يراد ان يحظى بقبول دولي عام.
- مطبقة على تدقيق القوائم المالية ولا تمنع توأمة المعايير إذا لزم الامر في:
  - فحص القوائم المالية الربع سنوية؛
  - اختبار القوائم المالية التقديرية؛
  - تجميع القوائم المالية؛
- تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الارشادات الخاصة بها؛
- إمكانية خروج مدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة على معايير التدقيق الدولية؛
- تطبيق المعايير على كافة عمليات تدقيق الحسابات،
- اصدار مجموعة من النشرات لتوفير المساعدة العملية للمدقق في تطوير ممارسته المهنية؛

تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي خطوات اصدار معيار دولي كالتالي:

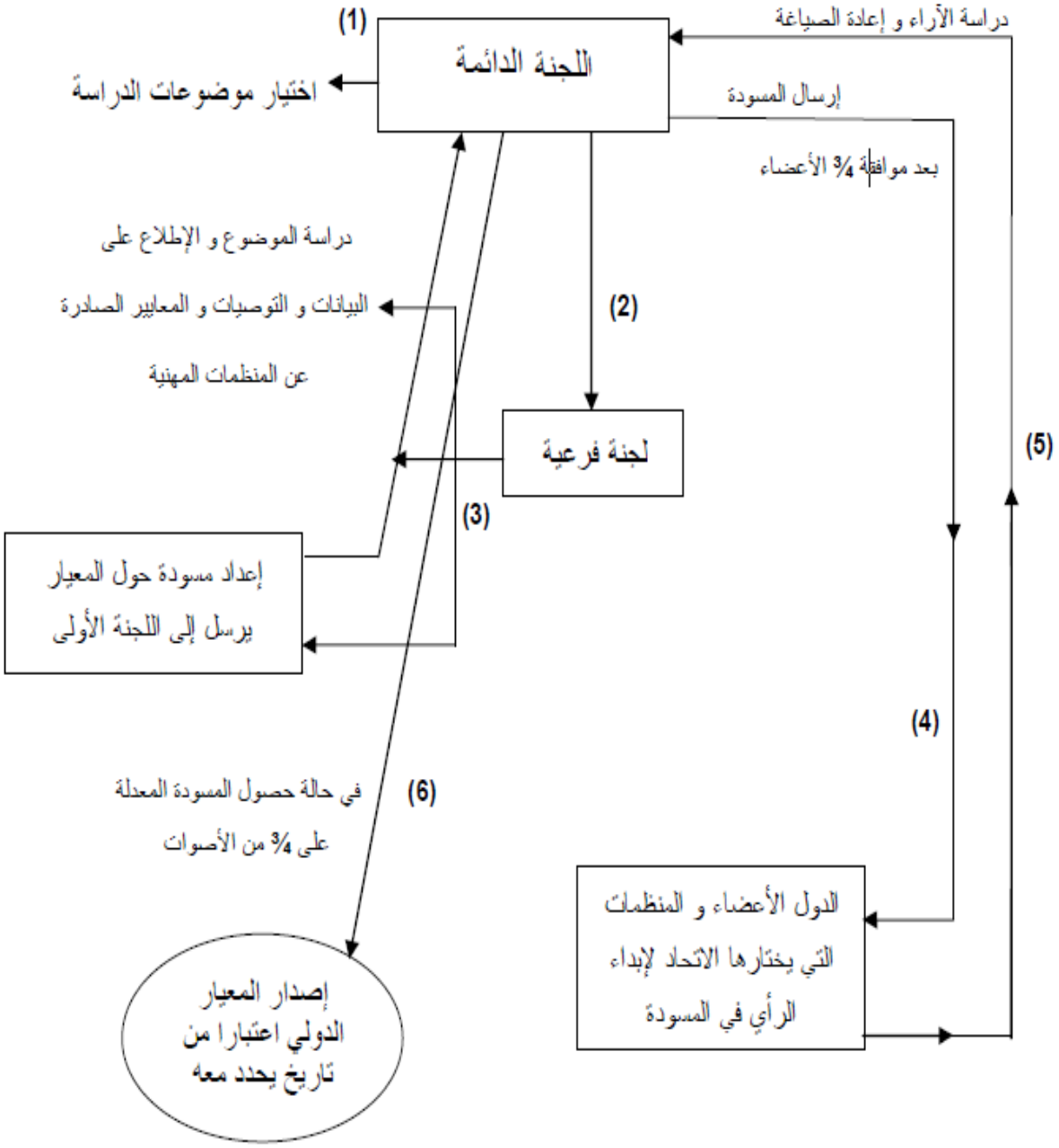
- تكوين لجنة فرعية لاختيار موضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة معمقة؛
- تقوم اللجنة المكونة بإجراء دراسات معمقة تعطي وقت مناسب لدراسة كل مسودة أولية من قبل الأشخاص او المنظمات التي تم ارسالها إليهم للتعقيب،
- اعداد مسودة حول المعيار المقترح،
- توثيق الدراسة المرفقة للمعيار المقترح؛
- توزيع اللجنة الفرعية للمقترح على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمات الدولية الأعضاء لإبداء الراي واضافة تعليقات؛
- يتم حصول النصاب بحضور (10) أعضاء وتضل المصادقة على المسودات الأولية والمعايير والشروح مرهونة، بالحصول على موافقة ثلاثة ارباع الأعضاء الحاضرين في الاجتماع وبما يقل عن (10) موافقات، حيث لكل عضو من الأعضاء اللجنة صوت واحد.
- تتسلم اللجنة الفرعية التعليقات والآراء لتنقيح صياغة المعيار؛
- اصدار المعيار في صورته النهائية والنص المعتمد للمسودة الأولية المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية، حيث تشجع الهيئة أعضاء الاتحاد للإعداد ترجمة هذه الوثائق بلغة دولهم، على حسابهم الخاص، مع الإشارة الى اسم الهيئة المحاسبية التي قامت بإعداد هذه الوثائق؛

- لغرض مساعدة الدول الأعضاء التي اختارت تبني معايير الدولية للتدقيق كمعايير وطنية لها، فقد قامت اللجنة بصياغة نص قد يستخدم للإشارة الى صلاحياتها وإمكان تطبيقها في الدولة المعنية.

تجدر الإشارة الى ان المعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد لا تعنى بأولوية تطبيق عند تعارض المعايير مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد[1].

[1] محمد امين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية**، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومالية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017، ص: 84.

شكل رقم(1-1): **الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند اصدار معيار دولي**



المصدر: محمود السيد الناغى، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتدقيق، مرجع سابق**، ص: 73.

من خلال الشكل أعلاه نبين المراحل المختلفة التي يمر عليها اصدار المعيار الدولي اذ تقوم الدول الأعضاء والمنظمات التي يختارها الاتحاد لأبداء الرأي في مسودة ويتم ارسال المسودة الى اللجنة الأولى التي هي اللجنة الدائمة لدراسة الآراء وإعادة صياغة واختيار الموضوعات الدراسة والاطلاع على البيانات والتوصيات والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية ثم اعداد مسودة حول المعيار يرسل الى اللجنة الأولى ويتم ارسالها أيضا الى اللجنة الفرعية حيث تقوم بدراسة الاتجاهات المتعلقة بالمعيار ثم الموافقة على إصدارها.

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

الفرع الثالث: تبويب معايير التدقيق الدولية

حاولت لجنة معايير التدقيق الدولية للتدقيق تطوير هذه القواعد، حيث أصدرت هذه الأخيرة مجموعة من معايير التدقيق الدولية في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية المراجعة، وسنذكر فيما يلي تبويب تلك المعايير كما يلي[2]:

- المجموعة الاولى: المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)
- المجموعة الثانية: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء (300-499)
- المجموعة الثالثة: ادلة الاثبات(500-599)
- المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الاخرين(600-699)
- المجموعة الخامسة: نتائج المراجعة وتقاريرها(700-799)
- المجموعة السادسة: المجالات المتخصصة(800-899)

حيث سنستعرض مجموعة المعايير الدولية بالتفصيل في الجدول الموالي:

[1] محمود السيد الناغي، **المراجعة، إطار النظرية والممارسة**، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر والتوزيع، مصر، 1992، ص: 136.

[2] حسين احمد دحدوح، حسين يوف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، جزء1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص ص: (65-67).

جدول رقم(1-1): معايير التدقيق الدولية اصدار 2014

رقم المعيار	المعيار	التحديث
200	الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.	إعادة صياغة وتعديل
210	الاتفاق على شروط التعين.	إعادة صياغة
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية.	إعادة صياغة
230	وثائق التدقيق.	إعادة صياغة
240	مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية.	إعادة صياغة
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.	إعادة صياغة
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.	إعادة صياغة وتعديل
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالرقابة والإدارة.	جديد كان جزءا من معيار 260
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية.	إعادة صياغة
315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها.	إعادة صياغة
320	الأهمية النسبية في التخطيط وأداء عملية التدقيق.	إعادة صياغة وتعديل
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة.	إعادة صياغة
402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية.	إعادة صياغة
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.	جديد كان جزءا من

		معيار 300
500	ادلة التدقيق.	إعادة صياغة
501	ادلة التدقيق–اعتبارات محددة لبنود مختارة.	إعادة صياغة وتعديل
505	المصادقات الخارجية.	إعادة صياغة وتعديل
510	عمليات التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية.	إعادة صياغة
520	الإجراءات التحليلية.	إعادة صياغة
530	عينات التدقيق.	إعادة صياغة
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والا فصاحات ذات العلاقة.	إعادة صياغة وتعديل
550	الأطراف ذات العلاقة.	إعادة صياغة
560	الاحداث اللاحقة.	إعادة صياغة
570	استمرارية المؤسسة.	إعادة صياغة
580	الاقرارات الخطية.	إعادة صياغة
600	الاعتبارات الخاصة–عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر.	إعادة صياغة وتعديل
610	استخدام عمل المدقق الداخلي.	إعادة صياغة
620	استخدام عمل المدقق الخبير.	إعادة صياغة وتعديل
700	تكوين راي واعداد تقرير حول القوائم المالية.	إعادة صياغة
705	تعديلات على الراي الوارد في تقرير المدقق المستقل.	إعادة صياغة وتعديل
706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.	جديد كان جزءا من معيار 705

710	المعلومات المقارنة–مقارنة الأرقام والقوائم المالية المقارنة.	إعادة الصياغة
720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة.	إعادة الصياغة
800	اعتبارات خاصة–عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة.	إعادة صياغة وتعديل
805	اعتبارات خاصة–عمليات تدقيق قائمة مالية منفردة او عنصر منفرد من القوائم المالية.	جديد كان جزءا من معيار 800
810	عمليات اعداد التقرير حول القوائم المالية الملخصة.	جديد كان جزءا من معيار 800

المرجع: بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016، ص:45.

المطلب الثالث: اهمية وعوائد معايير التدقيق الدولية

تحتوي معايير التدقيق الدولية على فوائد عديدة بالإضافة الى العوائد المتعلقة بتطبيق هذه المعايير على مهنة التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: أهمية معايير التدقيق الدولية

تتمثل أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في النقاط التالية:[1]

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- ان معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
- ان وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس مال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية؛

[1] امين ما زون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011، ص: 77.

- ان التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي أساس في هذا التوحيد؛
- ان انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها؛
- ان معايير التدقيق الدولية تساهم بإضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية.

الفرع الثاني: عوائد معايير التدقيق الدولية

حدد مونتيز سبعة عوائد تعود لأسباب نشر المعايير[1]:

- وجود معايير معلوم ضرورة تطبيقها تعطي ثقة لمستخدمي تقارير التدقيق؛
- تأكيد فرضية الاستفادة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- توفير حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية؛
- المساعدة على اجراء مقارنات مالية دولية؛
- يساعد على تدفق راس المال اللازم للاستثمارات لاسيما مناطق التطور والتنمية؛
- مساعدة الدول النامية في تحقيق بيئة استثمارية شفافة؛
- التدقيق الفعال ذو مصداقية ضروري في حالات فصل الإدارة عن الملاك بسبب اختلاف الثقافات والنظم الاقتصادية والسياسات بالنسبة لشركات متعددة الجنسيات.

[1] محمد امين لونيسة، **مرجع سابق**، ص: 86.

المبحث الثالث: إصدارات معايير التدقيق الدولية

تسهر العديد من المنظمات الدولية الى توحيد مفهوم التدقيق الدولي بغض النظر عن فروضه ومبادئه، وكذا الى توحيد المعايير الخاصة به فحظت هذه الأخيرة باهتمام كبير على مستوى لجنة اصدار معايير التدقيق التي قامت بإصدار العديد من المعايير المقسمة على مستويات مختلفة، سنتطرق في هذا المبحث الى عرض لمختلف المعايير المقسمة الى معايير المبادئ والمسؤوليات تخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي، معايير الاثبات في التدقيق المحاسبي، وأخيرا معايير اعتماد المدقق على اعمال الاخرين وتقريره النهائي.

المطلب الأول: معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي

تضمنت معايير التدقيق الدولية معايير تخص المبادئ ممثلة في معايير من 200 الى 230، ومعايير تخص المسؤوليات من 240 الى 265، ومعايير متعلقة بالتخطيط والرقابة الداخلية من 300 الى .450

الفرع الأول: معايير مبادئ العامة للتدقيق المحاسبي

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

1. المعيار رقم 200 الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق وفقا لمعايير التدقيق: ان الهدف من المعيار توفير إرشادات تساعد المدقق في كيفية تحقيق الأهداف العامة لتدقيق البيانات المالية وتنفيذها من خلال التأكيد على ما يلي[1]:

- توافر المتطلبات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني للمدقق؛
- الامتثال لجميع معايير التدقيق الدولية؛
- توافر التشكك المهني في المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق؛
- الحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية في مجملها خالية من الأخطاء الجوهرية، لإبداء الراي فيما إذا كانت البيانات المالية من جميع الجوانب الجوهرية قد اعدت وفقا لمعايير التقارير المالية المطبقة، وتقديم المدقق تقريره النهائي وفقا لذلك.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 107.

وقد جاء المعيار بالمبادئ الأخلاقية التي تحكم مسؤوليات المهنية للمدقق فيما يلي[1]:

- الاستقلالية؛
- الأمانة؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة والعناية المهنية؛
- السرية؛
- السلوك المهني؛
- المعايير التقنية.

كما جاء نطاق واختصاص المعيار على انه الأساس لأبداء الرأي على البيانات المالية حيث يتطلب من المدقق المستقل ان يحصل على تأكيدات معقولة بشأن ما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من أي تحريف جوهري سواء بسبب الاحتيال او خطأ، والتأكيدات المعقولة هو اعلى مستوى ممكن من التأكيد ويتم الوصول اليه عندما يحصل المدقق على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة لتخفيض خطر التدقيق الى مستوى منخفض بشكل مقبول.

2. المعيار رقم 210 الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق: ان الهدف من المعيار توفير إرشادات بشأن:

- الاتفاق على شروط التكليف مع العميل،
- إجابة المدقق على طلب العميل لتغيير شروط التكليف يتوفر فيها مستوى اقل من التأكيدات؛
- تثبيت شروط التكليف المتفق عليها في كتاب التكليف،
- مساعدة المدقق في اعداد كتب التكليف المتعلقة بتدقيق البيانات المالية[2].

يجب على المدقق ان يتفق على شروط ارتباط التدقيق مع الإدارة، او المكلفين بالحوكمة وتسجيل شروط ارتباط التدقيق المتفق عليها في خطاب الارتباط، او في اتفاق مكتوب باي شكل اخر ويجب ان يتضمن:

- هدف ونطاق تدقيق البيانات المالية؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛

---

[1] داوود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية**، ط2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص: 28.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 107.

- تحديد إطار التقرير المالي المعمول به في اعداد البيانات المالية؛
- الإشارة الى شكل ومحتوى المتوقعين لأي تقارير قد يصدرها المدقق، وبيان انه قد توجد ظروف يمكن ان تغير من شكل ومحتوى التقرير المتوقع[1].

3. المعيار رقم 220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية: ان الهدف من المعيار هو وضع مسؤوليات محددة للمدقق فيما تتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق البيانات المالية، كما يتناول أيضا مسؤوليات فاحص رقابة جودة الارتباط.

حيث يلزم هذا المعيار مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات لنظم رقابة الجودة على مستوى الارتباط ككل، كتأكيد معقول بالتزامه بالمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها[2].

4. المعيار رقم 230 توثيق اعمال التدقيق: ان الهدف من المعيار هو وضع معايير وارشادات حول مسؤولية المدقق، المتعلقة بتوثيقه لتدقيق البيانات المالية ويحتوي الملحق الخاص بهذا المعيار على قائمة بمعايير التدقيق، التي تتضمن متطلبات وارشادات خاصة بتوثيق اعمال التدقيق.

حيث ان توثيق اعمال التدقيق يقدم دليلا على أساس الذي استخدمه المدقق في التوثل الى استنتاج انه قد حقق الأهداف العامة للتدقيق والتخطيط وتنفيذ مراحل التدقيق، قد تم بما يتفق مع متطلبات معايير التدقيق، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها كما انه يخدم عدد من الأغراض الأخرى بما في ذلك:

- مساعدة فريق الارتباط في تخطيط وتنفيذ التدقيق؛
- مساعدة أعضاء فريق الارتباط والمسؤولين عن الاشراف في توجيه فريق العمل والاشراف على الاعمال التدقيق، وأداء مسؤولياتهم الخاصة بالفحص، طبقا لمتطلبات معيار التدقيق؛
- التمكن من تحديد مسؤولية فريق الارتباط عن أعمالهم[3].

الفرع الثاني: معايير المسؤوليات:

مثلما له حقوق خلال أدائه لمهام التدقيق، فان للمدقق مسؤوليات عليه اخذها بعين الاعتبار تحددها المعايير الدولية الاتية:

---

[1] امين السيد احمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 10.

[2] احمد حلمي جمعة، **المدخل الى التدقيق الحديث**، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

[3] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،ج1، ط1 **مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،2005، ص: 155.

1. المعيار رقم 240 مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية: ان الهدف من المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالاحتيال، عند تدقيق البيانات المالية ويتوسع تحديدا في كيفية تطبيق معيار التدقيق 315 ومعيار التدقيق 330، فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.

حيث قد تنشأ الأخطاء في البيانات المالية اما بسبب الاحتيال، او الخطأ، والعامل الذي يفرق بين الاحتيال والخطأ هو ما إذا كان الاجراء الأساس الناتج عنه الأخطاء في البيانات المالية متعمدا، او غير معتمد يعتبر خطر عدم اكتشاف اية أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال اعلى من تلك المخاطر الناتجة عن الخطأ، اذ ان الاحتيال ينطوي على التواطؤ والتزوير، او حذف معتمد او تجاوز الرقابة[1].

2. المعيار رقم 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية: ان الهدف من المعيار هو وضع معايير وارشادات حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.

حيث يأخذ المدقق في حساباته عند اجراء تدقيق البيانات المالية، الإطار القانوني والتنظيمي المعمول به ومتطلبات القوانين والأنظمة التي لها تأثير مباشر او غير مباشر على تحديد المبالغ الجوهرية، والا فصاحات في البيانات المالية[2].

3. المعيار رقم 260 الاتصال بالمكلفين بالحوكمة: ان الهدف من المعيار تحديد مسؤولية المدقق بشأن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند تدقيق البيانات المالية.

حيث ان الاتصال المتبادل الفعال بين المدقق والمكلفين بالحوكمة مهم ويساعد الطرفين في فهم الأمور المرتبطة بالتدقيق الجارية، وفي تطوير علاقة عمل بناءة ويتم تطوير هذه العلاقة مع الحفاظ على الاستقلالية وموضوعية التدقيق، ويساعد المدقق في الحصول على المعلومات ذات صلة بالتدقيق مع المكلفين بالحوكمة، كما انه يساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم عن الاشراف على عملية التقرير المالي، وبالتالي تخفيض مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية[3].

4. **المعيار رقم 265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة:** ان الهدف من المعيار هو ان على المدقق الإبلاغ المكلفين بالحكومة والإدارة بالشكل المناسب عن

---

[1] محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتدقيق، مرجع سابق**، ص: 147-146.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص: 163.

[3] رافت حسين مطير، **اليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حكومة الشركات**، مج13، العدد الأول، مجلة الجامعة الإسلامية، عمان، 2005، ص: 02.

نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق اثناء التدقيق، والتي في الراي المهني للمدقق انها ذات أهمية كافية لتستحق عنايتهم[1].

الفرع الثالث: التخطيط والرقابة الداخلية

بالنسبة للتخطيط والرقابة الداخلية فتتوفر معايير التدقيق على المعايير الاتية:

1. المعيار رقم 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية: الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية، فعلى المدقق تخطيط عملية التدقيق حتى يتم إنجازها بطريقة فعالة، فقد اثبتت الدراسات ان ساعة واحدة نمضيها في التخطيط توفر لنا على الأقل أربع ساعات عمل، ويشمل التخطيط طبيعة، توقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، فعلى المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم إنجازها بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها[2].

2. المعيار رقم 315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها واخطارها: ان الهدف من المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق، بشأن التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية، وتقديرها في البيانات المالية من خلال فهم المنشاة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشاة.

حيث يهدف المدقق الى التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها سواء كان بسبب الاحتيال او الخطأ عند مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد، من خلال فهم المنشاة وبيئتها ومن ثم توفير أساس لتصميم وتنفيذ استجابات للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية[3].حيث سحب المجلس المعيار رقم 400 سنة 2004 أصدر 315 وأعاد صياغته سنة 2006.

3. المعيار رقم 320 الأهمية النسبية: عرفت الأهمية النسبية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار اعداد وعرض القوائم المالية بما يلي:

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها او عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند او

---

[1] مسيف خالد، **مرجع سابق**، ص: 119.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص: 120.

[3] احمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة**، الكتاب الأول، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 115.

الخطأ المقدر في ظروف خاصة او تقديمه بصورة خاطئة، وبالتالي فان الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة.

على المدقق ان يأخذ بعين الاعتبار عندما:

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق؛
- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية.

عند تصميم خطة التدقيق يقوم المدقق بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية، وذلك لاكتشاف كمية الأخطاء الجوهرية، ومع ذلك فان دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب ان يؤخذ بعين الاعتبار، ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبيا، فانه عند تراكمها يمكن ان يكون لها تأثير جوهري على القائم المالية[1].

4. المعيار رقم 330 إجراءات المدقق استجابة للأخطاء المقيمة: ان الهدف من المعيار توفير إرشادات تساعد المدقق في إجراءات تدقيق ملائمة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عند تدقيق البيانات لمواجهة مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها من خلال تصميم وتنفيذ الحلول المناسبة لمواجهة تلك المخاطر[2].

5. المعيار رقم 402 التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات: ان الهدف من المعيار هو توفير إرشادات تساعد المدقق في القيام ببعض اعتبارات التدقيق عند قيام المنشاة باستخدام خدمات من منشئات أخرى بهدف[3]:

- الحصول على فهم لطبيعة واهمية تلك الخدمة المقدمة من قبل مزود الخدمة وتأثيرها على الرقابة الداخلية للمستخدم المتعلقة بعملية التدقيق بحيث تكون كافية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق استجابة لتلك المخاطر.

6. المعيار رقم 450 تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق : قيام المدقق بإجراءات تقييم المخاطر يسمح له بتحديد الأخطاء لكن يجب على المدقق الحصول على استنتاج حول ما إذا كانت هذه الأخطاء الجوهرية، أي ذات أهمية سواء كانت منفردة او مجمعة، حيث يلزم هذا المعيار:

---

[1] مسيف خالد، **مرجع سابق**، ص: 128.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 110.

[3] **نفس المرجع السابق**، ص: 111.

- تجميع البيانات الخاطئة الجوهرية عن تلك البيانات الخاطئة غير مهمة؛
- دراسة البيانات الخاطئة الجوهرية خلال تقدم عملية التدقيق؛
- الإبلاغ عن البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المناسب الى مستوى الإدارة المناسب[1].

المطلب الثاني: معايير الاثبات في التدقيق المحاسبي

تنقسم معايير الاثبات في التدقيق المحاسبي الى معايير وهي كالتالي:

الفرع الأول: ادلة الاثبات والارصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة والإجراءات التحليلية:

بالنسبة لأدلة الاثبات والارصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة والإجراءات التحليلية فهي تحتوي على مجموعة من المعايير وهي كالاتي:

1. المعيار 500 ادلة الاثبات في التدقيق: ان الهدف من المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق، للخصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة ليكون قادرا على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي المدقق.

يجب على المدقق ان يصمم وينفذ إجراءات تدقيق مناسبة للظروف بغرض الحصول على ما يكفي من ادلة تدقيق مناسبة[2].

حيث تتمثل وسائل الحصول على ادلة الاثبات في العناصر التالية[3]:

- **الفحص الفعلي:** محصور على بعض أنواع الأصول التي لها كيان مادي ملموس مثل المخزون بهدف التحقق من كمية ووصف الاثل؛
- **المصادقات:** هو اتصال او رد كتابي او شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق؛

---

[1] بهلولي نور الهدى، **مرجع سابق**، ص: 74.

[2] حماد طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة**، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية،2004، ص: 276.

[3] عسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2006، ص: 195.

- **التوثيق:** وهو دعم القيم والمعاملات والعمليات المالية المسجلة من خلال قيام المدقق بفحص مستندي ودفتري ومعاينة المستندات الداخلية او الخارجية؛
- **الملاحظة:** متابعة تنفيذ بعض المهام وتستخدم لتقييم أنشطة معينة مثل التزام حضور الموظفين بالدوام؛
- **الاستفسار:** الحصول على معلومات كتابية او شفوية كالرد على الأسئلة معينة ويجب ان تدعم بمؤيدات؛
- **اعادة التشغيل:** إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية والمعاملات التي قام بها العميل خلال فترة التدقيق لتأكد من دقة المحاسبية او من الإجراءات او الأساليب الرقابية؛
- **الإجراءات التحليلية:** استخدام المقارنات والنسب والعلاقات لتحديد مدى منطقة الأرصدة.

2. المعيار رقم 501 ادلة التدقيق اعتبارات محددة لبنود مختارة: يهدف هذا المعيار الى توفير إرشادات تساعد المدقق في الحصول على ادلة اثبات ملائمة ومناسبة عند اجراء عملية التدقيق (وفقا لاعتبارات محددة في بنود مختارة)، وفيما يتعلق ببعض البنود:

- وجود وحالة المخزون؛
- الاستفسار عن الدعاوي القضائية والمتطلبات المتعلقة بالمنشاة واكتمال معلوماتها؛
- العرض والافصاح عن المعلومات الجزئية وفقا لإطار المحدد للتقارير المالية.

3. المعيار رقم 505 المصادقات الخارجية: يهدف هذا المعيار الى توفير إرشادات تساعد المدقق في استخدام المصادقات الخارجة للحصول على ادلة اثبات مناسبة وموثوقة من خلال تصميم وتنفيذ إجراءات ملائمة[1].

4. المعيار رقم 510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة: يهدف عذا المعيار الى تحديد مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالأرصدة الافتتاحية في ارتباط التدقيق لأول مرة.

يكون هدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية عند القيام بالارتباط لأول مرة، هو الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت:

- الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهريا على البيانات المالية للفترة الحالية
- السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الافتتاحية قد طبقت بثبات في البيانات المالية للفترة الحالية او ان التغيرات التي طرأت عليها تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وتم عرضها والافصاح عنها.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 112.

كما تعتمد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق اللازمة للحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية على الأمور التالية[1]:

- السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشاة؛
- طبيعة ارصدة الحسابات وفئات المعاملات والا فصاحات؛
- مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية للفترة الحالية؛
- أهمية الأرصدة الافتتاحية بالنسبة للبيانات المالية للفترة الحالية؛
- ما إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة قد رجعت.

5. المعيار رقم 520 الإجراءات التحليلية: يهدف هذا المعيار الى تحديد مسؤوليات المدقق في الحصول على ادلة تدقيق ملائمة وموثوق بها، عند استخدام إجراءات التحليلية الأساس وتصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية التدقيق تساعد المدقق في تكوين استنتاج عام عما إذا كانت البيانات المالية تتسق مع فهم المدقق للمنشأة.

حيث تتضمن الإجراءات التحليلية الاخذ في الحسبان مقارنة المعلومات المالية للمنشأة على سبيل المثال[2]:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة؛
- النتائج المرتقبة للمنشأة كالموازنات او التنبؤات او توقعات المدقق؛
- معلومات الصناعة المماثلة، مثل مقارنة معدل المبيعات الى مبالغ تحت التحصيل مع متوسطات الصناعة؛
- العلاقات بين العناصر المعلومات المالية التي يتوقع ان تلتزم بنمط يمكن التنبؤ به اعتمادا على خبرة المنشاة.

---

[1] احمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة**، الكتاب العاشر، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان،2009، ص: 299.

[2] منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص: 190.

الفرع الثاني: عينة التدقيق وتدقيق التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة

بالنسبة للفرع الثاني من معايير ادلة الاثبات او التدقيق فهي تحتوي على مجموعة من المعايير كالتالي:

1. المعيار رقم 530 عينة التدقيق والوسائل الاختيارية: يقصد بعينة التدقيق تطبيق إجراءات التدقيق على اقل من 100% من البنود في حدود رصيد حساب او صنف عمليات بغرض الحصول على ادلة اثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الاحصائي الذي سحبت منه العينة، ويجب على المدقق ان يأخذ باعتباره اهداف التدقيق التي ينبغي تحقيقها وإجراءات التدقيق التي يتحمل ان تحقق تلك الأهداف.

كما أنه من المهم ان يتأكد المدقق بان المجتمع الاحصائي يجب أن يكون:

أ-مناسب لأهداف إجراءات المعاينة: والتي ستأخذ في الاعتبار اتجاه الاختبار، فمثلا إذا كان هدف المدقق اختبار المغلاة في ارصدة الدائنين فيمكن تعريف المجتمع بانه قائمة حسابات الدائنين، وعندما يكون هدفه اختبار التقليل من حسابات المدينين، فان المجتمع لن يكون قائمة حسابات المدينين، وانما سيكون دفعات المصروفات اللاحقة او الفواتير غير مسددة او كشوفات موردين او غيرها من المجتمعات التي تقلل من رصيد حسابات المدينين.

ب-مكتمل: إذا كان المدقق ينوي استعمال العينة للتوصل لاستنتاج على عمل نظام المحاسبي ونظام الرقابة خلال الفترة المالية المعينة، فلا بد ان يحتوي المجتمع على جميع البنود الملائمة خلال كامل الفترة.

ج-حجم وانتقاء العينة: لدى تحديد حجم العينة، يجب ان يأخذ المدقق في اعتباره خطر المعاينة والخطأ المقبول والخطأ المتوقع.

يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الاحصائي، ويقتضي ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الاحصائي لان تدخل في العينة[1].

2. المعيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية: يهدف هذا المعيار الى تحديد المسؤوليات المدقق في الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية بما في ذلك

[1] فرج بهاء الدين، **مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية للتدقيق المحاسبي بالجزائر**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015، ص: 74.

التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية سواء المثبتة او المفصح عليها تعد معقولة، الافصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية تعد كافية في سياق إطار تقرير المالي المعمول به[1].

ومن امثلة هذه التقديرات المحاسبية نجد[2]:

- مخصصات لتخفيض المخزون والذمم المدينة الى قيمتها التقديرية القابلة للتحقيق؛
- مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة في عمرها الإنتاجي المقدر؛
- الإيرادات المستحقة؛
- الضرائب المؤجلة؛
- أعباء مواجهة الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية؛
- خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد الإنجاز؛
- احتياطات مخصصة لمواجهة مطالب تحت الكفالة.

3. المعيار رقم 550 الأطراف ذات العلاقة: يهدف هذا المعيار الى تحديد مسؤوليات المدقق المرتبطة بالعلاقات والمعاملات مع طرف ذي علاقة عند تدقيق البيانات المالية، يهدف المدقق للحصول على فهم للعلاقات والمعاملات مع الطرف ذي العلاقة بحيث يكفي لتمكينه من الالمام بعوامل خطر الاحتيال او وجدت والناتجة عن العلاقات والمعاملات مع الطرف ذي العلاقة، والتي تعد ذات صلة وتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش[3].

الفرع الثالث: الاحداث اللاحقة والاستمرارية واقرارات الإدارة

يحتوي هذا الفرع من معايير ادلة الاثبات على المعايير التالية:

---

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، توزيع منشأة المعارف، الإسكندرية، 2003، ص: 259.

[2] فرج بهاء الدين، **مرجع سابق**، ص: 75.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير دولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنية**، الجزء الأول، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2008، ص: 516.

1. المعيار رقم 560 الاحداث اللاحقة: ان مصطلح الاحداث اللاحقة كما جاء في هذا المعيار يستعمل للإشارة الى كل الاحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره، وعلى المدقق مراعاة تأثير هذه الاحداث على القوائم المالية وعلى التقرير.

تنقسم الاحداث اللاحقة الي[1]:

أ-احداث تقع لغاية تاريخ تقرير المدقق: على المدقق انجاز إجراءات المصممة للحصول على ادلة كافية وملائمة بان كافة الاحداث حتى تاريخ تقريره التي قد تتطلب تعديل القوائم المالية او الإفصاح عنها فيها تم تحديدها.

ب-حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل اصدار القوائم المالية: لا يتحمل المدقق اية مسؤولية لأداء إجراءات او عمل أي استفسار يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، اما خلال الفترة من تاريخ تقريره الى تاريخ اصدار القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة، وفي حالة حدث ذلك أي معرفته من الإدارة بوجود احداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية فعليه اتخاذ اجراء المناسب في ظل تلك الظروف والذي قد يتبع بتقرير تدقيق جديد.

د-حقائق مكتشفة بعد صدور القوائم المالية: لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار يتعلق بهذه القوائم المالية، الا في حالة اكتشافه ان هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير والتي كان من المحتمل ان تتسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه مناقشة الامر مع الإدارة واتخاذ الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف، على ان يشير في تقريره الجديد الى هذه التعديلات.

2. المعيار رقم 570 الاستمرارية: على المدقق مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلا، وعليه الاخذ بعين الاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية تواصل منشاة كمؤسسة مستمرة ومن بين هذه المؤشرات ما يلي[2]:

أ-مؤشرات مالية: تتمثل المؤشرات المالية في النقاط التالية:

- الموقف المالي يتثمل بصافي الخصوم او بصافي الخصوم المتداولة؛

---

[1] فرج بهاء الدين، **مرجع سابق**، ص: 76.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص: 76.

- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي؛
- خسائر تشغيلية ضخمة؛
- تأخر توزيعات الأرباح على المساهمين او توقفها؛
- الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.

ب-مؤشرات تشغيلية: تتمثل المؤشرات التشغيلية في النقاط التالية:

- فقدان اداريين قياديين بدون تعويضهم؛
- فقدان سوق رئيسي او امتياز او ترخيص او اعتماد مالي؛
- مشاكل عمالية او نقص في التجهيزات؛
- التغير التكنولوجي.

ج-مؤشرات أخرى:

- عدم تطبيق متطلبات رئيسيو او قانونية؛
- دعاوي قضائية معلقة ضد المؤسسة؛
- تغييرات في قوانين او السياسة الحكومية.

3. المعيار رقم 580 اقرارات الإدارة: على المدقق ان يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤولياتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وإنها قد قامت بالمصادقة عليها، ويستطيع المدقق الحصول على دليل إقرار الإدارة بهذه المسؤولية وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة او الهيئات المشابهة او بالحصول على إقرار خطي من الإدارة او باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية[1].

[1] فرج بهاء الدين، **مرجع سابق**، ص: 76.

المطلب الثالث: معايير اعتماد المدقق على اعمال الاخرين وتقريره النهائي

قد يأخذ محتوى تقرير المدقق عدة اتجاهات بناء على ما يتوصل اليه في نهاية عملية التدقيق وحتى بناء على اطلاعه على القوائم المالية للسنوات السابقة، والتي قد يرى المدقق ان لها تأثيرا على القوائم المالية للفترة الحالية، وقد يدعم المدقق عمله بمجموعة من الجهات قد تزيد من التخصص او اختصار بعض إجراءات التدقيق او التي قد يلجأ اليها بسبب جهله لبعض الأمور التي قد يحتاجها بصفة استثنائية في عملية التدقيق دون الأخرى والتي لا تندرج ضمن تكوينه كمدقق.

تضمنت معايير التدقيق الدولية اعتماد المدقق على اعمال الاخرين في المعايير 600، 610، 620، كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المدقق والإجراءات التي قد تتبع تلك الأنواع من التقارير في المعايير: 700، 710، 720، 800.

الفرع الأول: الجهات المساعدة للمدقق

هناك بعض الأطراف التي قد يلجأ اليها المدقق عند أداء وظيفته والتي تناولها معايير التدقيق الدولية في ثلاثة معايير هي[1]:

1. المعيار رقم 600 الاستفادة من عمل مدقق اخر: ان الغرض من هذا المغيار هو توفير إرشادات في حالة قيام المدقق المسؤول عن تقديم التقرير حول البيانات المالية للمنشاة بالاستفادة من عمل مدقق اخر حول المعلومات المالية للجزاء المدرجة ضمن البيانات المالية للمنشاة.

عند استفادة المدقق الأساسي من عمل مدقق اخر، على المدقق الأساسي ان يحدد كيفية تأثير عمل مدقق اخر على عملية التدقيق.

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

- الأهمية النسبية لجزء البيانات المالية والتي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها؛
- درجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص طبيعة اعمال الأجزاء؛
- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية للأجزاء التي تم تدقيقها من قبل مدقق اخر؛

[1] مسيف خالد، **مرجع سابق**، ص ص : (158-160).

- القيام بالإجراءات الإضافية المشار اليها في هذا المعيار الدولي للتدقيق والمتعلقة بالأجزاء المدققة من قبل مدقق اخر، والتي ينتج عنها مساهمة هامة من قبل المدقق الأساسي بالمشاركة المهمة في مثل هذا التدقيق.

2. المعيار رقم 610 الاعتماد على اعمال المدقق الداخلي: ان الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات للمدققين الخارجيين لمراعاة عمل التدقيق الداخلي، ان هذا المعيار لا يتهامل مع حالات قيام موظفين من التدقيق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق الخارجية، يجب على المدقق الخارجي مراعاة فعاليات التدقيق الداخلي وتأثيرها ان وجدت علة إجراءات التدقيق الخارجية.

3. المعيار رقم 620 الاعتماد على اعمال الخبراء المتخصصين: ان الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات للاستفادة من عمل الخبير كدليل اثبات، عند الاستفادة من العمل المنجز بواسطة الخبير، يجب على المدقق ان يحصل على ادلة اثبات كافية وملائمة بان مثل هذا العمل كاف لأغراض عملية التدقيق[1]، ومن امثلة ذلك ما يلي:

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني؛
- تحديد الكميات او الحالة المادية للأصول؛
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية او طرق متخصصة؛
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم إنجازه في المقاولات تحت الإنجاز؛
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير اتفاقيات والقوانين والأنظمة[2].

الفرع الثاني: تقرير المدقق

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

1. المعيار رقم 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية: ان الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق الذي قام به مدقق مستقل لبيانات منشاة ما.

---

[1] مسيف خالد، **مرجع سابق**، ص: 164.

[2] محمد امين المازون، **مرجع سابق**، ص: 116.

يتضمن هذا التقرير العناصر الأساسية الاتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف:

- عنوان التقرير (يجب ان يحتوي تقرير المدقق على عنوان مناسب له)؛
- الجهة التي يوجه اليها التقرير؛
- الفقرة الافتتاحية او التمهيدية؛
- فقرة النطاق (شره طبيعة عملية التدقيق)؛
- فقرة الرأي؛
- يجب على المدقق ان يؤرخ التقرير بتاريخ اكمال عملية التدقيق، بالنظر لكون مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة.

يجب ان يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق[1].

2. المعيار رقم 710 البيانات المالية المقارنة: يتضمن المعيار ما يلي: يجب على مدقق الحسابات الحصول على ادلة الاثبات الكافية لتحديد ما اذا كانت المعلومات المقارنة المقدمة في القوائم المالية قد قدمت من جميع النواحي الجوهرية وفق الاطار المرجعي المتعلق بالمعلومات المقارنة[2].

3. المعيار رقم 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية: ان الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات حول مراعاة المدقق للمعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة، والتي لا توجد التزام للمدقق بتقديم تقرير حولها، ان هذا المعيار الدولي للتدقيق يطبق في حالة وجود تقرير سنوي، كذلك يطبق على الوثائق أخرى مثل تلك المستعملة عند عرض الأوراق المالية، يجب على المدقق قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أي تناقضات جوهرية في البيانات المالية، يكون التناقض الجوهري في حالة تعارض المعلومات الأخرى مع المعلومات التي تحتويها البيانات المالية المدققة وقد يثير التعارض الجوهري الشك حول نتائج التدقيق المستخلصة من ادلة الاثبات التي تم الحصول عليها سابقا، وكذلك حول أساس راي المدقق حول البيانات المالية[3].

---

[1] محمد امين المازون، **مرجع سابق**، ص: 117.

[2] رضا جاوحدو ايمان خلايفية، **واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بين التشريعات المحلية ومعايير التدقيق الدولية**، الملتقى العلمي الوطني، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، يومي، 11و 12، 2018، ص: 187.

[3] مسيف خالد، **مرجع سابق**، ص: 183.

4. المعيار رقم 800 تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة: يهدف هذا المعيار الى وضع القواعد والارشادات بخصوص الارتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة بما في ذلك:

- القوائم المالية المعدة وفقا لأسس محاسبية متكاملة غير المعايير المحاسبية الدولية او معايير الوطنية او مبادئ المقبولة عموما؛
- حسابات معينة، عناصر حسابات او بنود القوائم المالية؛
- الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية؛
- موجز المالية الملخصة.

لابد ان يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوى التقرير، وذلك قبل القيام بالمهمة.

كذلك عند تخطيط المدقق لعمله، لابد ان يكون واضحا له هدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن الذي يستخدمها، ويجب ان يشير في تقريره الى الغرض الذي تم اعداد التقرير من اجله، وان يشير كذلك الى أي قيود يراها على توزيعه[1].

5. المعيار رقم 805 الاعتبارات الخاصة–عملية تدقيق قائمة مالية منفردة

يتلخص هدف المدقق، لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق بيان مالي مفرد او مكون او حساب او بند محدد في بيان مالي، في متناول الاعتبارات الخاصة ذات العلاقة بما يلي:

- قبول العملية؛
- التخطيط لتلك العملية؛
- تكوين راي واعداد تقرير.

ويقصد بمكون البيان المالي او مكون تعني حساب او بند في بيا مالي، اما بيان مالي مفرد او مكون محدد في بيان مالي يشتمل على الملاحظات ذات صلة التي تتألف في العدة من ملخص لسياسات محاسبية ومعلومات تفسيرية أخرى ذات علاقة بالبيان المالي او المكون.

6. المعيار رقم 810 تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

[1] محمد امين المازون، **مرجع سابق**، ص ص:(120–121).

ان الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق توفير الارشادات حول مهام تدقيق المعلومات المالية المستقبلية وتقديم تقرير حولها والمتضمنة إجراءات اختبار التدقيق لافتراضات التقدير الأفضل، والافتراضات الضنية.

يجب على المدقق ان يحصل عند قبوله لمهمة تدقيق المعلومات المالية المستقبلية على ادلة اثبات كافية وملائمة[1].

[1] مسيف خالد، **مرجع سابق**، ص ص:(185-186).

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى الإطار العام للتدقيق الدولي، وذلك من خلال التطرق الى التطور التاريخي للتدقيق، والذي كان بسبب التطور في المجال الاقتصادي والتغيرات التي مست المؤسسات، بسبب انفصال الإدارة والملاك، حيث لم يصبح الهدف من التدقيق اكتشاف الخطأ والغش، بل إيصال رأي فني محايد ذو صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

كما تطرقنا أيضا الى ماهية معايير التدقيق، والتي تعتبر قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه، والتي تحتوي على إرشادات وايضاحات متعلقة بمراجعة القوائم المالية، كما تطرقنا أيضا الى أهمية معايير التدقيق الدولية والاهداف المراد تحقيقها من انشائها، وفي الأخير تطرقنا الى العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية قد اشتملت على جملة من المبادئ والمسؤوليات لممارسة مهنة التدقيق وكذا معايير تخص الاثبات واعتماد عمل مدققين اخرين والتقرير في التدقيق، غير ان الاختلاف كان في كونها اطار متجانس وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، واكثر عمومية وشمولا كونها صادرة عن هيئة دولية تضم معظم الدول العالم ومن الجانب الضمني، الملاحظة انها ترتكز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني بغرض تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية.

الفصل الثاني:

تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

تمهيد:

تسعى الجزائر جاهدة للاندماج في الاقتصاد العالمي والانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وهو ما أجبرها للقيام بالعديد من الإصلاحات على النظام المحاسبي وتطويره، حيث قامت بإصلاح منظومة التدقيق من خلال إصدارها للقانون رقم 10-01 المؤرخ في 11 جويلية 2010 بحيث يعتبر نقطة تغير هامة في إعادة هيكلة الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي من جهة، وكذا في تغيير بعض الأحكام التي يخضع لها ممارس المهنة، إذ أن هذا الأخير يخضع لمجموعة من الشروط العامة وأخرى شخصية لمزاولة المهنة، وعليه أن يتبع مسار محدد في تنفيذ المهمة المكلف بها، وفي الأخير هو ملزم بتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول مصداقية حسابات المؤسسة محل التدقيق.

ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل تناول اهم الجوانب المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر خلال التطرق إلى ثلاث مباحث، حيث سنتناول ما يلي:

- **تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.**
- **تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.**
- **ممارسة مهنة التدقيق باستخدام معايير التدقيق الجزائرية.**

المبحث الأول: تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

تكتسي مهنة التدقيق المحاسبي في العصر الحالي اهتماما بالغا سواء على الصعيد الأكاديمي أو المهني، إذ تحتل مركزا هاما في وسط الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وهذا المركز لم يأتي من عدم ولم يكن في السابق، بل نما وتطور نتيجة الحاجة إلى رأي مستقل عن مدى صحة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية.

المطلب الأول: أسباب نشأة مهنة التدقيق المحاسبي.

بتتبع امتداد مهنة التدقيق المحاسبي عبر التاريخ يظهر تنوع الأطراف التي هي في حاجة لخدمات التدقيق كأحد الأسباب التي أوجدت وطورت هذه المهنة، فقد تمثلت تلك الأطراف في البداية في الملاك والمساهمين وهم أصحاب المال، حيث برزت حاجتهم الملحة لبسط الرقابة على القائمين بعملية تسيير الأموال من تحصيل، دفع ، واحتفاظ ، لكن بزيادة نشاط المؤسسات الاقتصادية تعددت تلك الأطراف وزادت حاجتهم لتأكد من صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة، ويمكن توضيح حاجة تلك الأطراف وعلاقتها بنشأة مهنة التدقيق المحاسبي في الظروف الأربعة التالية:[1]

الفرع الأول: تعارض المصالح:

إن وجود تعارض في المصالح بين معدي القوائم المالية ومستخدمها جعل هذا الأخير يتصور وجود احتمال للتحيز في عرض المعلومات سواء كان هذا التحيز مقصود أو غير مقصود، فبرزت الحاجة إلى طرف محايد مستقل يبدي رأيه حول مدى صدق وموضوعية المعلومات التي تعرض في القوائم المالية.

الفرع الثاني: النتائج:

إن النتائج الجوهرية الناتجة عن قرارات مبنية على أساس المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية، جعل من مستخدم هذه الأخيرة يهتم بمصداقيتها، فأي تحيز أو تضليل أو عدم الملائمة أو عدم الاكتمال في تلك المعلومات فإنه سوف يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، وهذا ما جعل المستخدم يحتاج إلى شخص يتمتع بحرية إبداء رأي حول مصداقية تلك المعلومات.

---

[1] كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **المراجعة الخارجية للقوائم المالية، الإطار النظري " معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة** "، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص ص: 15،16.

الفرع الثالث: التعقيد:

إن تعقيد العمليات والأحداث جعل من المعلومات التي تعرض في القوائم المالية هي الأخرى تتميز بالتعقيد، ومن ثم فإن مستخدم تلك القوائم يواجه صعوبة في فهم المعلومات وتحليلها والتأكد من خلوها من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة، والذي جعل المستخدم يحتاج إلى خبرة طرف يقوم بعملية الفحص والتي تؤدي إلى زيادة جودة المعلومات.

الفرع الرابع: الانعزال:

إن الفصل بين مستخدم القوائم المالية وبين العمليات والأحداث ينشُأ انعزال يمنع المستخدم التوصل إلى خلاصة عن جودة المعلومات التي حصل عليها، وذلك الانعزال يمكن أن ينشأ نتيجة الفصل المادي أو الموانع القانونية والمؤسساتية، أو بسبب قيود على الزمن والتكلفة وفي كل الأحوال فإنه لا يمكنه القيام بالتدقيق الحسابات بنفسه ، وفي هذه الظروف يوجد حلين إما أن يتقبل جودة المعلومات بناء على ثقة في معد القوائم المالية وهذا غير وارد نظرا لتصور تعارض المصالح بين الطرفين، أو أنه يقوم بالاعتماد على طرف ثالث لمساعدته في تحديد جودة المعلومة، وبالتالي زاد الطلب والإلحاح على طرف محايد ليؤكد مدى إمكانية الثقة في المعلومات المعرضة في القوائم المالية.

من الظروف السالفة الذكر يلاحظ أن ظهور الحاجة إلى طرف محايد يقوم بتدقيق المعلومات تعود من جهة إلى عجز مستخدم القوائم المالية في التوصل إلى تأكيد حول صدقها بمفرده سواء لقلة أو لانعدام خبرته في تدقيق الحسابات أو لانعزاله عن إعدادها، ومن جهة أخرى تنبع حاجة مستخدم القوائم المالية إلى مدقق الحسابات من حاجته إلى معلومات صحيحة ودقيقة يبني عليها قراراته والتي لا يثق بمصداقيتها لتعارض مصالحه مع مصالح الطرف الذي قام بإعداد القوائم المالية، فوجود طرف محايد له خبرة في تدقيق الحسابات يضمن صحة ومصداقية المعلومات لمستخدمها ومدى إمكانية اعتماده عليها في اتخاذ القرارات الصحيحة.

المطلب الثاني: مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

إن الحاجة لمهنة التدقيق المحاسبي لم تقتصر على بعض الدول فقط بل كانت محل اهتمام معظمها، والجزائر حالها حال باقي الدول شهدت مهنة التدقيق المحاسبيبها عدة تطورات نظرا للتحولات الاقتصادية التي يشهدها البلد، وكان للإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري أثرا واضحا

على تطور مهنة التدقيق المحاسبي نظرا للعلاقة التكاملية التي تربط بين المحاسبة والتدقيق، وبذلك يمكن اقتصار مهنة التدقيق المحاسبي في مراحل يمكن ذكرها فيما يلي:[1]

الفرع الأول: التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969-1980:

بدأ تاريخ التدقيق في الجزائر في سنة 1969 وتحديدا بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة المؤسسة المؤسسات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، وصدر بعدها المرسوم 70-173المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية ، وبعدها صدر الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي حيث تعرض إلى تحديد اختصاصات كل منهما.

الفرع الثاني: التدقيق في الجزائر في الفترة مابين 1980-1988:

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول تبين عدم نجاعة الاستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي على مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80/05 المؤرخ في 1980/03/10 المقرر إنشاء مجلس المحاسبة.

[1] بوفليح نبيل، جريو صارة، **واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، الملتقى العلمي الوطني حول المحاسبة، التدقيق واستثمار المؤسسات بين التنظيم القانوني الجزائري وواقع الممارسة، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر، يوم 30 نوفمبر 2017، ص ص: 2، 3.

الفرع الثالث: التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1988-2010:

إن تطور التدقيق الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليه في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88/01، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنه من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات، وهو ما نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، إضافة إلى صدور القانون 96/136 الصادر في 1996/04/15 والمتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفرع الرابع: التدقيق في الجزائر في الفترة 2010 إلى يومنا هذا:

خلال هذه الفترة صدرت عدة نصوص تشريعية قانونية تضمنت ضبط مهنة محافظ الحسابات متعلقة بشروط وكيفيات ممارسة المهنة ومنها القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 الذي يلغي القانون 91-08 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بإضافة إلى صدور عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، بإضافة إلى صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تصب معظمها في إطار تنظيم مهنة التدقيق، وكذا صدور مجموعة من القرارات التي جاءت بما يعرف بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثالث: خصائص مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر:

تتميز مهنة التدقيق في الجزائر بعدة خصائص شأنها في ذلك شأن عدة دول على المستوى العالمي، وان اختلفت في بعض النقاط غير الجوهرية التي تحدد على أساس المناخ الاقتصادي السائد داخل كل دولة والذي يختلف تقريبا من دولة لأخرى، لذلك نعدد خصائص مهنة التدقيق على الصعيد المحلي، فنقول الآتي:[1]

- تضمن كل شروط المهنية المحددة لشخص المهني.

[1] محمد أمين لونيسة، **مرجع سابق**، ص:72.

- حرية القبول من الرفض وخالية من الالتزامات الشخصية.
- لها قاعدة وهيكل ينظم سير المهنة.
- عدم التبعية لجهة معينة، لها حماية قانونية.
- مسئولة عن أعملها، لها نصيب من القانون الجزائي والمدني والعقوبات عند الإخلال.
- معتمدة من طرف أعلى سلطة مالية في الدولة (وزارة المالية(.
- يمارسها أشخاص مهنيون تتوفر فيهم شروط الممارسة، مؤطر حيث يخضع المهني قبل الاعتماد لتأطير نظري وتطبيقي.
- عملية بحيث تعتمد على تقنيات ومعايير ميدانية تقنية.
- مرحلية حيث تحدد بمدة زمنية.
- تعتبر إلزامية حيث تعتبر ملزمة للمهنيين بالمصداقية والشفافية والنصوص القانونية الصادرة في شأنها.
- تعتبر قانونية حيث تحتوي على قانون خاص بها يحكمها.
- تتميز بالحيادية حيث تضطلع بالشق المهني دون الاعتبارات الأخرى.

المطلب الرابع: تبني معايير التدقيق المحاسبي في الجزائر.

تبنت الجزائر 16 معيار ابتداءا من فيفري 2016 إلى سبتمبر 2018 حيث شملت 4 إصدارات تضم مجموعة من المعايير المرتبطة بكل ما يتعلق بالتدقيق المحاسبي والمستمدة من المعايير الدولية للتدقيق والمكيفة حسب بيئة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث تتميز هذه المعايير الدولية بما يلي:[1]

- تمثل معايير التدقيق الجزائرية إضافة جديدة لمهنة التدقيق.

[1] محمد الأمين حاج عاشور، بن سالم بوسماحة، **معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة، عين تيموشنت، الجزائر، 2017-2018، ص:23.

- معايير التدقيق الجزائرية مقتبسة من معايير التدقيق الدولية ولا تتناقض معها.
- معايير التدقيق الدولية تعتبر الأفضل من حيث الشمولية والإطار التصوري حيث لم تتبنى الجزائر المعيار رقم 200 الذي هو بمثابة أهم معيار في معايير التدقيق الدولية.
- لم تتبنى الجزائر المعيار الدولي رقم 220 الخاص برقابة جودة تدقيق القوائم المالية.
- المعايير الدولية أكثر شمولية وأكثر تفسير وتوضيح.
- تستند معايير التدقيق الدولية إلى دليل منهجي يوضح كيفية تطبيق هذه المعايير وهذا الدليل أعده الاتحاد الدولي للمحاسبين ويلتزم به المهنيين.
- معايير التدقيق الجزائرية تفتقر إلى دليل منهجي يوضح كيفية تطبيق هذه المعايير.
- عملية تبني معايير التدقيق الدولية جاءت مفاجئة ولم تكن هناك دورات تدريبية للمهنيين والمنظمات الجزائرية حيث لا يوجد أي تنسيق بين المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمات المهنية.
- تبني معايير التدقيق الدولية لم تكن وفق برنامج ومراحل مسطرة أي خطة واضحة في تحويل إلى معايير التدقيق الدولية.
- معايير التدقيق الدولية تشرف عليها هيئات مهنية مستقلة غير حكومية بينما معايير التدقيق الجزائرية يشرف عليها مجلس المحاسبة، هيئة إدارية تحت سلطة وزارة المالية.
- في معايير التدقيق الجزائرية تم استعمال مصطلح جديد وهو مصطلح الكشوفات المالية بدلا من المصطلحات التي جاء بها النظام المحاسبي الجزائري لسنة 2010 وهي القوائم المالية.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

سنتطرق من خلال هذا المبحث الى الهيئات التي تشرف على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وأيضا الى شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

لم يقتصر تأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر على تبني النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الجزائرية والعمل وفق إطاره العام، وإنما تعداه إلى التأثير على الهيئات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات، بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغيرات في هيكل المنظمات المهنية والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة:

نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المجلس الوطني للمحاسبة والمهام المسندة إليه وتشكيلته واللجان التي يضمها.

1. مفهوم المجلس الوطني للمحاسبة: هو عبارة عن جهاز مهني أو هيئة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية وقد تم إنشاؤه بموجب المادة 04 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمنشور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد42 الصادر بتاريخ 11 جويلية 2010، ثم تلت بعد ذلك مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلته وقواعد سيره، ووضعه تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية، الذي يتولى رئاسته أو يعين ممثلا عنه.[1]

[1] بوحته علي، زعيتر خير الدين، **مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية**، مذكرة ماستر تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة، 2018-2019، ص:34.

2. مهام المجلس الوطني للمحاسبة: يستشف من استقراء المادة 04 من القانون 10-01 السالف الذكر أن المهام المسندة إلى المجلس الوطني للمحاسبة تتمثل فيما يلي:[1]

- مهام الاعتماد.
- مهام التقييس المحاسبي.
- مهام التنظيم والمتابعة للمهن المحاسبية.
- مهام الإشراف والتسيير للتنظيمات المهنية.

3. تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة: أشارت كل من المادة 04 من القانون 10-01 والمادتين02 و03 من المرسوم التنفيذي 11-24 المتضمن تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد سيره على أنه يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من:[2]

- ممثل عن الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل عن الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل عن الوزير المكلف بالتربية الوطنيةّ.
- ممثل عن الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل عن الوزير المكلف بالتعليم العاليّ.
- ممثل عن الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل عن 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 مراقبة عمليات البورصة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد، 42، المادة 04، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص:04.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبي وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد، 07، المادة02، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، ص:04.

- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة أعضاء منتخبون من المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة أعضاء منتخبون من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبون من المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يعينهم الوزير المكلف بالمالية لكفاءتهم في مجال المحاسبة.

4. اللجان المكونة للمجلس: عند استقرائنا للمادة 05 من القانون10-01 والمادة 17 من المرسوم التنفيذي11-24 يتبين لنا أن المجلس الوطني للمحاسبة يضم اللجان المتساوية الأعضاء الاتية:[1]

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط.
- لجنة الرقابة والنوعية.

الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

سنتحدث في هذا المطلب على الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الأعضاء المكونة لها وأهم الصلاحيات الإدارية والمهنية وكذا المهام التي يكلف بها أعضائها.

1. مفهوم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: هي "عبارة عن تنظيم أو جهاز مهني يتميز بالشخصية المعنوية، أنشأت بموجب المادة 14من القانون 10-01 السالف الذكر، تضم أشخاص طبيعيين ومعنويين مؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، تسير من طرف مجلس وطني ينتخب من طرف نظرائهم المهنيين، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين ممثلا عن هذا التنظيم لهذا الغرض، مقرها الجزائر العاصمة ويمكن نقله إلى أي إقليم داخل التراب الوطني بقرار من وزير المالية".[2]

[1] بوحتة علي، زعيتر خير الدين، **مرجع سابق**، ص:36.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، **مرجع سابق**، ص:06.

2. تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تتشكل الغرفة من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:[1]

- يتم انتخاب أعضائها عن طريق الاقتراع السري.
- الأعضاء الستة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالت تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.
- يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين هيئة لدى هذا المجلس.

3. صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تتمتع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بصلاحيات إدارية ومهنية نذكر منها:[2]

- يكلف المجلس محافظي الحسابات بإدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسيير.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهايتها وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية 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 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

4. مهام أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:[3]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، **مرجع سابق**، ص:11.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11-24، **مرجع سابق**، ص:13.

[3] **نفس المرجع السابق**، ص:12.

- 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 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 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الفرع الثالث: المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

أنشئ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 10-01 لاسيما المادة (14) منه، ويتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، ويقوم بتسيير هذا المصف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية، يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر، ويمكن نقله إلى أي مكان أخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.[1]

1. مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين: طبقا لأحكام المادة (15) من القانون 10-01، فإن المصف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مهني يكلف بعدة مهام نذكر منها فيما يلي:[2]

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11-24، **مرجع سابق**، ص:08.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، **مرجع سابق**، ص:08.

- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد النظام الداخلي للمصف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها.

2. المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: يعتبر المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين هو الهيئة التي تقوم بإدارة المصف الوطني للخبراء المحاسبين المنشأ في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون 10-01، ويحدد مقره بالعاصمة، وقد حددت النصوص التطبيقية للقانون 10-01 تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته.

3. تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: وفقا الأحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وقواعد سيره وصلاحياته، فإن المجلس يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين.[1]

4. صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: يكلف المجلس على الخصوص بما يلي:[2]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11-24، **مرجع سابق**، ص:08.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص:08.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعة 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 لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

وبالإضافة إلى هذه المهام، فإن المجلس الوطني للخبراء المحاسبين يساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص القانونية المتعلقة بالمهنة، كما يمثل مصالح مهنة الخبير المحاسب إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة التدقيق المتعلقة بشخص المدقق.

هناك أربعة أحكام رئيسية متعلقة بالشخص الممتهن للتدقيق حيث تتعلق هاته الأحكام " بما يلي:[1]

الفرع الأول: المستوى العلمي:

يجب على الشخص الذي يريد مزاولة مهنة التدقيق أن يكون محصلا للمستوى العلمي المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي11-72 بحسب نص المادة الثانية منه: يجب على المرشحين للتكوين الحصول على شهادة خبير محاسب ومحافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد أخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية أن يكونوا حائزين على شهادة جامعية أو أجنبية معترفة بمعادلتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين.

[1] محمد أمين لونيسة، **مرجع سابق**، ص ص:81-82.

الفرع الثاني: المستوى العملي:

إن عامل الخبرة المهنية شرط أساسي في مزاولة مهنة التدقيق، إذ يشترط على الراغب في ممارسة المهنة أن يجتاز اختبار مسابقة القبول في المعهد المتخصص لأجل مزاولة محور دراسي (تربص مهني أكاديمي) محدد بسنتين، يتم بعدها توجيه المتربص إلى المكاتب المهنية المتخصصة بغية مباشرة تربص مهني ميداني لمدة سنتين إضافيتين، يحصل على إثرهما المتربص على شهادة نهاية التربص التي تمكنه من ولوج محور مهني ثاني قائم على تحصيل الخبرة المهنية للنجاح في الحصول على شهادة محافظ الحسابات، أو اجتياز امتحان الخبير المحاسبي.

يعتمد الأمر في هذه النقطة على أربع سنوات خبرة مجزئة على قسمين:

- سنتان تكوين أكاديمي.
- سنتان تربص ميداني.

مع برامج الرسالة والملتقيات لإعادة تحبين المعارف كلما الحاجة بعد الانتهاء من التربص

الفرع الثالث: الاستقلالية والحياد:

يحظى مفهوم الاستقلالية في الوقت الراهن بعدة مفاهيم مشددة ومركزة تترابط في خضمها عند نقطة تحقيق نزاهة العلمية التدقيقية لضمان استقلالية الرأي حول عدالة القوائم المالية

إن غياب هدا العنصر له انعكاسات وخيمة ثبتت سلبيتها في عدة محطات، لدا ركزت الجزائر على تشريح المفهوم البسيط والشامل للاستقلالية من خلال الوقوف على أربعة نقاط أساسية هي:

- انعدام المصلحة المادية للمدقق في فترة تأدية مهامه، لتصل إلى انعدام إي رابط بين المدقق ومحل التدقيق قبل التكليف بهمة التدقيق، بما يمتد في دالك لتحديد الأتعاب وجهة الدفع؛
- الاستقلالية الذاتي للمدقق خلال مزاولة مهمته فلا يتلقى أوامر ولا توجيهات من أي جهة كانت بل يركز عمله بحسب ما يلي عليه ضميره المهني مكرسا لعامل الحيادية في العمل؛
- استقلالية المدقق في تخطيط عمله بما يستوجب الوقوف على نقاط الشفافية ومواطن التزوير باعتماد خطط عمل محكمة تخضع لظروفه الخاصة دون طرحها على المناقشة؛

- تحري الاستقلالية في الفحص والتحري لكشف الغش والتلاعبات بما يتطلب الأمر من شك مهني دون الخروج عن إطار النزاهة والحياد في تحرير وإعداد التقارير.

الفرع الرابع: العناية المهنية:

تكمن أهمية التدقيق بالإضافة للأهميات الأخرى في العناية المهنية كأحد الروابط الأساسية,

لإضفاء طابع المصداقية في التقارير الصادرة عن المدقق ودلك بحسب النصوص القانونية المنظمة للمهنية، على غرار المهن الحرة الأخرى التي تنص عليها المادة 301 من قانون العقوبات في حثها على التحري بالسر المهني.

ضف إلى دلك ضرورة اعتماد المدقق على خطط عمل جيدة تضمن الوصول بقناعته إلى صحة القوائم المالية من خلال التركيز الجيد على النقاط البارزة والمخفية في نطاق معالجته للمعلومات المحصلة بتوظيفه الأساليب والإجراءات المتعارف عليها انطلاقا من تحبين معلوماته العملية و العلمية بناء على خبرته المكتسبة في المجال، ضف إلى ما جاء في الفقرة الأولى و الثانية من المادة 12 من القانون 10-01 125 "يسند لكل خبير ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شركة أو تجمع", يأتي هذا لإبراز اطر مزاولة المهنة من جهة واطر العناية المهنية من تكليف وحصر للمسؤوليات الخاصة من جهة أخرى، في حالة وقوع اختلال مهنية تؤدي بصاحبها إلى تحمل عواقب ذالك، ليتبع المشروع في الفترة الموالية من نفس النص ب"يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم", إذا يتعدى أمر العناية المهنية في الفقرة إلى العناية حتى بالمكاتب الهيكلة لاحتواء ملفات المتعاملين وضمان حفظ الأرشيف وغيره من مقاييس مسطرة لرفع نسق العمل.

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق المتعلقة بالعمل الميداني.

في غالبية الأوقات يرتكز العمل الميداني لمهنة التدقيق على أربعة عناصر التخطيط والإشراف والتقييم والإقناع، كلها أحكام تأكد كفاءة العمل المنجز ، وفق ما نص عليه في مضمون المادة 35 من القانون 10-01 " مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشرط الذي تعهد بشأنه "، يحرص المشرع الجزائري من خلال المادة أعلاه على الالتزام بمعايير التدقيق لأجل ضبط سيرورة العمل من "تخطيط وتنظيم".

كما يتعدى لأبعد من ذلك في تكريسه للواجبات المهنية بوضعه لشرط تعهد المحافظ على دفتر الشروط الذي يبين كيفية ومنهجية العمل المتبعة التي تتغير من محافظ لأخر كل بحسب خبرته، وهاته الأخيرة تتمثل فيما يلي: [1]

الفرع الأول: التخطيط:

إن المرجع الأساسي لإنجاز الأعمال بالدقة والطريقة المناسبة يتطلب وضع خطة مدروسة قبل الشروع في العمل، فعلى المدقق أن يضع خطة عمل واضحة المعالم والاسس لإنجاز عمله والمتمثل في "الوقت، الطريقة، التعداد، المراحل، الأهداف " ما يسهل مهمة التدقيق.

الفرع الثاني: الإشراف:

يضع المدقق تحت أمره عدة مدققين مساعدين لإتمام عمله وتنفيذ خطته، حيث يعمد من خلال إشرافه عليهم إلى وضع مراحل محددة لكل مساعد، بتسيير مرحلة وفق أخرى في مجموعة بنود أو أهداف مصغرة عند نهاية كل مرحلة يعمل كل عون على تحقيقها من خلال إتمام مرحلته وفق الشروط المحددة أو الموضوعة مسبقا مع المشرف، تكمن أهمية الإشراف في الوقوف على الانحرافات والإسراع في تصويبها بما يسمح لتسريع سيرورة العمل وفق المخطط.

الفرع الثالث: التقييم:

نظام الرقابة الداخلية لكل مؤسسة هو الفاصل والفيصل في تحديد نوعية التدقيق وحجم العينات والتوقيت اللازم لإنجاز المهمة، حيث يعتمد المدقق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى على رأس الخطة الموضوعة لإنجاز المهمة، ذلك لما للرقابة الداخلية من دور في ضبط سيرورة المعلومات والتزام العمال بوظائفهم وحسن تنظيم وسهولة الاتصال بين مختلف وحدات المؤسسة.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، **مرجع سابق**، ص: 08.

الفرع الرابع: الإقناع:

على المدقق أن يعمل على مرّ أدائه لمهمته في جعل عديد الأدلة والقرائن الكافية التي تساعده في إثبات موقفه لإبداء رأيه بكل شفافية ومصداقية وأريحية حو النتائج المتوصل لها في نهاية العمل ما يمكنه من إعداد تقرير أتم إعداد.

المطلب الرابع: شروط ممارسة مهنة التدقيق المتعلقة بإعداد التقارير.

على ضوء ما جاء في قرار الوزير المكلف بالمالية فإن للتقارير معايير محددة يجب أن يراعيها المدقق (محافظ الحسابات)، فأن يتقيد بما جاء في نصوصها عند إعداد تقريره، منها:[1]

- يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقارير العام.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته ويرسل للجمعية العامة العادية.
- يجب أن ينتهي التقرير بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- يجب على المحافظ في تعبيره عن رأيه أن يعبر على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إلية طبقا لمعايير المهنة، كما أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.
- يؤسس المحافظ رأيه من خلال فحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر ذلك لأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.

[1] محمد امين لونيسة، **مرجع سابق**، ص:90.

- يجب ان يحدد المحافظ في التقرير إذا ما كانت الحسابات السنوية أعد وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11المتضمن للنظام المحاسبي المالي.

- ينطلق المحافظ للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية لكل من الميزانية وحساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال وكذا الملحق.

- يبين المحافظ القوائم المالية المدققة من خلال تأشيره والتوقيع عليها بالأحرف الأولى.

- لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية حتى وأن تضمنت حسابات المالية لسنوات سابقة كما هو منصوص عليه في القانون07-11.

- يجب أن يتضمن التقرير حول الحسابات الفردية:

  - اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.
  - عنوان للتقرير يشير بأن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأن يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، جزأين:

الفرع الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي، فيه:

1-المقدمة: يجب أن تتضمن العناصر التالية:

- التذكير بطريقة وتاريخ التعيين:
- التعريف بالكيان المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
- الإشارة إلى القوائم المالية قد تم وقفها من طرف مؤهل في الكيان.
- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.

- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وحساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

2-الرأي حول القوائم المالية:

- الإشارة إلى طبيعة وأهداف مهمة المراقبة مع توضيح استخدام معايير المهنة كقاعدة للتعبير عن رأيه حول الحسابات.
- يعبر عن رأيه بحسب الحالة:

✓ القبول (من خلال المصادقة على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان في نهاية الدورة).

✓ التحفظ (من خلال المصادقة بتحفظ أن القوائم المالية منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، غير أنه يجب على محافظ الحسابات أن يعبر عن فقرة تسبق فقرة إبداء رأي التحفظات المعبر عنها مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية).

✓ الرفض (من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة للقوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا لقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، حيث يعبر في فترة تسبق فقرة إبداء رأي التحفظات التي دفعته إلى رفض المصادقة مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

3-فقرة الملاحظات: تكون في فقرة منفصلة تلي فقرة التعبير عن الرأي لهدف لفت انتباه القارئ لنقطة أو عدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة في الملحق ومتعلقة بأحداث مستقبلية لها أثر على الحسابات السنوية فيلزم المحافظ بإبداء الملاحظات الضرورية.

ثانيا: المراجعات والمعلومات الخاصة، فيه:

- الفقرات الثلاثة المنفصلة حول (الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية، المعلومات التي يوجب القانون محافظ الحسابات الإشارة إليها).

- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإبداء الرأي فيها في أجل لا يتعدى خمسة وأربعون(45) يوما، من تاريخ استلام الحسابات المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، حيث يتطابق تاريخ تسليم التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

- إذا تعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات يجب التوقيع من طرف ممثل الشركة أو ممثل محافظي الحسابات أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة.

- يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك في حال تعدد محافظي الحسابات الممارسين للمهمة في حالة الاختلاف في الرأي يدلي كل محافظ حسابات برأيه في التقرير المشترك.

المبحث الثالث: ممارسة مهنة التدقيق باستخدام معايير التدقيق الجزائرية.

إن الهدف من إصدار معايير التدقيق الجزائرية هو وجود مستويات مهنية للمدققين وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة إلى غاية يومنا هذا.

المطلب الأول: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية.

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حيث يشمل ما يلي:[1]

1. الأهداف:

- قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.

بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند اقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة.

- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة.
- يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

2. الشروط المسبقة للتدقيق: يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لاسيما:

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية.

---

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة، ص:05.

- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.
- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال.
- إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رايه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الامر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية.

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة حيث يركز هذا المعيار على ما يلي:[1]

1. الهدف: هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

2. واجبات المدقق وفق هذا المعيار: تشمل واجبات المدقق فيما يلي:

- الحفاظ على الرقابة على الطلبات التأكيد عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي.
- متابعة إجراءات إرسال الطلبات إلى المرسل.
- إذا استخلص عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات صلة ومصداقية يجب ان يقوم بإعلام الإدارة وفحص اثار ذلك على التدقيق ورأيه.
- إذا تلقى ردا شفهيا فانه يقوم بالطلب من المرسل ان يرد خطيا مباشرة والا عليه البحث عن عناصر مقنعة لتدعيم المعلومات الواردة في رد شفهي.
- البحث عن وجود فوارق لتأكيد ما إذا كانت تشير إلى الانحرافات أولا.

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **مرجع سابق**، ص:13.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق560: الأحداث اللاحقة.

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية حيث يشمل المعيار ما يلي:[1]

1. مفهوم المعيار: هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

لقد عرفها غسان المطارنة أنها:[2]

الاحداث التي تقع بعد تاريخ اقفال الحسابات الختامية واعداد القوائم المالية واعتمادها من قبل الجمعية العمومية للمساهمين. وقد عرفها أبو زيد الشحنة على أنها:[3]

كل الاحداث التي تقع بين القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق وكذا الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ هذا التقرير.

2. أهداف المدقق في إطار هذا المعيار:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) 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 والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق580: التصريحات الكتابية.

هو عبارة عن المعلومات او الاقرارات او العناصر الضرورية للمدقق في إطار الكشوف المالية، وقد تعتبر هذه العناصر مقنعة كافية وملائمة كما قد تعتبر غير مقنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

---

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **مرجع سابق**، ص19.

[2] غسان المطارنة، **مرجع سابق**، ص:132.

[3] أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص:90.

حيث يعالج هذا المعيار ما يلي:[1]

1. الأهداف:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أ ن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات 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 الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

2. التصريحات الكتابية كعنصر مقنع:

- التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.
- 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، إضافة إلى أ ن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى والتي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **مرجع سابق**، ص:25.

المطلب الثاني: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية.

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بأخذ بعض الأساسيات لها.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة.

هي كل المعلومات التي يجمعها بغية الوصول الى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رايه المهني حيث يمكن توضيح ما يلي:

1. مجال التطبيق: يوضح هذا المعيار (العناصر المقنعة) في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل الى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رايه

2. الهدف: يهدف المدقق الى تصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق والتي من شانها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

هو عبارة عن وضع استراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل الى غاية انتهاء التدقيق الجاري حيث يشمل ما يلي:[1]

1. مجال التطبيق: يدرس المعيار م.ج.ت 300:

- التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.
- يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.
- تعالج على حدي المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر2016 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة، ص: 24.

2. هدف ورزنامة التخطيط: يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيف للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لتدقيق الكشوف المالية.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 510 " مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية ":

يركز هذا المعيار على دراسة ما يلي:[1]

1. مجال تطبيقه:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.
- تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل:
  - الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة.
  - مهمة التدقيق الأولية.

2. **هدف المعيار:** يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن:

- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على اي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 150، **مرجع سابق**، ص:36.

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية ":

يركز هذا المعيار على دراسة ما يلي:[1]

1. مجال تطبيقه: يعالج المعيار ما يلي:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية.
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

2. الأهداف: تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية القائمة على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

المطلب الثالث: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية.

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والذي يهدف الى وضع حيز أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بأخذ بعض الأساسيات لها.

الفرع الأول: المعيار الجزائري لل تدقيق520" لإجراءات التحليلية "

الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، حيث يركز هذا المعيار على دراسة ما يلي:[2]

1. **مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار:

---

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 150، **مرجع سابق**، ص:49.

[2] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة، ص:06.

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهره.

- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

2. الهدف من المعيار: يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال ":

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، حيث يركز هذا المعيار على ما يلي[1]:

1. الأهداف: تتمثل أهداف المدقق هي ما يلي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في اعداد 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.

- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

2. فرضية استمرارية الاستغلال:

- حسب فرضية الاستمرارية، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

- يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 23، **مرجع سابق**، ص:10.

- عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

- استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

- يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال، وهذا دون أن تقتصر عليها فقط، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم، أو كذلك في حالات الخوصصة.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين:

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت315 ، أ ن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته. حيث يركز هذا المعيار على ما يلي:[1]

1. الأهداف: إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.

- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

2. العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

- يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.

- بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.

---

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 23، **مرجع سابق**، ص:17.

- مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية، فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق ":

يركز هذا المعيار على معالجة ما يلي:[1]

1. مجال التطبيق: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

2. **الأهداف:** تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه.
- تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي ع ينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

المطلب الرابع: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية.

حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 والذي يهدف الى وضع حيز أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بأخذ بعض الأساسيات لها.

الفرع الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق 230 – وثائق التدقيق:

يركز هذا المعيار على دراسة ما يلي:[2]

1. مجال التطبيق: يعالج المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

---

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 23، **مرجع سابق**، ص:23.

[2] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24سبتمر 2018، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة، ص:05.

ولا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، من جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

2. هدف المعيار: تتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار في تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.
- تأكد انه 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 تطبيقا لهذا المعيار أو النصوص القانونية والتنظيمية.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 501 " العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة ":

يركز هذا المعيار في معالجة ما يلي:[1]

1. مجال التطبيق: يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية وهذا فيما يخص جوانب محددة تخص المخزونان والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

2. هدف المعيار: يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

- وجود المخزونان وحالتها.
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.
- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 77، **مرجع سابق**، ص:12.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق ":

يركز هذا المعيار على دراسة ما يلي:[1]

1. مجال التطبيق: يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لانجاز إجراءات التدقيق.

كما يعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

2. **هدف المعيار:** يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها":

يركز هذا المعيار على ما يلي:[2]

1. مجال التطبيق: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة 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 الإدارة.

2. هدف المعيار: الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق مما يلي:

- التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة.
- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة.

---

[1] وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 77، **مرجع سابق**، ص:17.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص:23.

خلاصة الفصل:

نستخلص من هذا الفصل أن التطور المستمر للظروف المحيطة بمهنة التدقيق المحاسبي والأهداف التي ترمي إليها جعلها تشهد تطورا مستمرا عبر التاريخ ، ومن أهم الظروف التي جعلت مهنة التدقيق المحاسبي تشهد التغيير في الجزائر هي الظروف الاقتصادية والإصلاحات المحاسبية ، ورغم أنه يبدو التأخر في تطور هذه المهنة بالجزائر مقارنة بالتطور الذي تشهده على الصعيد الدولي إلا أن لتغير النظام لاقتصادي انعكاس لتطور هدف ممارسة هذه المهنة ، ولتعديل تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة أثر واضح على تنظيمها ، فبعد ما كانت مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تهدف إلى مراقبة تسيير المؤسسات فقد أصبحت تهدف إلى المصادقة على حساب الشركات وانتظامها لأحكام التشريع المعمول بها .

ورغم التغيير الذي شهدته الهيئات المشرفة على تنظيم هذه المهنة إلا أنها مازالت تعاني من التبعية للسلطة العمومية ، فرغم أن الإصلاحات الأخيرة التي شهدتها المهنة من خلال تشكيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصف الوطني للخبراء المحاسبين ، إلا أن هذه الهيئات تخضع لسلطة المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية ، ولعل هذا الأمر هو الذي جعل من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تخضع لإطار مرجعي على شكل قوانين وتشريعات ، حيث أن هذه الأخيرة تسمح بمزاولة مهنة التدقيق المحاسبي على شكلين ، ممارسة المهنة بشكل إجباري تحت اسم " مهنة محافظ الحسابات " أو بشكل اختاري تحت اسم " مهنة خبير محاسبي " ، وأهم ما يبرز من هذا الفصل هو أنه رغم كثرة التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي وتنوعها إلا أنها لا ترقى لمستوى المعايير ولا تمس كل الجوانب التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية .

ومن خلال عرضنا لمعايير التدقيق الجزائرية فهي تحتاج الى التعديلات واضافات لتكون في المستوى المقبول، بالإضافة الى تفعيل التواصل بين المهنيين والهيئات المنظمة وتكييف المعايير مع الواقع الدولي لخلق توافق بينهما وبين معايير التدقيق الدولية.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد

كون معايير التدقيق الدولية ومهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تكتسي الجانب النظري، قمنا بإعداد استبيان وهذا لإضفاء الجانب التطبيقي على الموضوع، وقد قسم الاستبيان الى محورين أساسيين تخص التدقيق المحاسبي الدولي واهميته، واخر يخص الأثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

وقد قمنا باستهداف فئة الأكاديميين والمهنيين وهذا لإضفاء المصداقية لبحثنا هذا، من اجل تنويع الآراء من اجل اثراء موضوع الرسالة.

تم تخصيص هذا الفصل للدراسة الميدانية، وفقا للتسلسل التالي:

المبحث الأول: المكونات المنهجية للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: اعداد الاستبيان وتفريغه.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: المكونات المنهجية للدراسة

تناولنا في هذا المبحث المنهج العلمي المناسب لدراستنا، وفقا لطبيعة موضوع بحثنا، حيث قسمنا هذا المبحث الى عدة مطالب تطرقنا فيها لمختلف الأدوات المنهجية التي ساعدتنا على تطبيق الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة

عند القيام باختبار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والعملي، كشرط أساسي لتوزيع الاستمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان قدرة افراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد، وفيما يلي عرض للفئات التي تشكل مجتمع الدراسة:

- **الفئة الأولى:** أساتذة جامعيين؛
- **الفئة الثانية:** خبراء محاسبين؛
- **الفئة الثالثة:** محافظي الحسابات؛
- **الفئة الرابعة:** وظيفة أخرى.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

ارتأينا ان تكون عينة الدراسة تحوي على الحد الأدنى المقبول الذي يكفي لإتمام هذا البحث حيث قمنا بتوزيع 45 استبيان، ويعود ذلك لعدة عوامل منها ضيق الوقت وخاصة اننا نمر بمرحلة صعبة في البلاد والعالم عامة وان مذكرة ماستر، كما اننا استشرنا بعض الأساتذة في الاختصاص الذين بينو لنا ان عدد العينة المناسب خاصة وان نظام"SPSS" الذي اعتمدنا عليه في تفريغ مختلف البيانات المتعلقة بالبحث ومن اجل الحصول على نتائج منطقية يحتاج ان تكون العينة عددها 30 فما فوق، وذلك كي لا نتحصل على نتائج غير صحيحة في نهاية البحث بواسطة هذا النظام.

الجدول رقم(3-1): عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	45	%100
الاستمارات المستردة	45	%100
الاستمارات القابلة للدراسة	45	%100

المصدر: من اعداد الطالبان

المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة

الفرع الأول: حدود الدراسة

- **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة من 05 جوان الى 15 جوان من سنة 2020؛
- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة جغرافيا على ولاية المدية لقصر المدة وقلة الإمكانيات التي لا يكفينا الوقت فيها لتوزيع الاستمارات في الولايات الأخرى؛
- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة على مهنيين فقد كانوا عبارة عن أساتذة جامعيين ودكاترة ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بمتغيرين أساسيين، المتغير الأول فهو معايير التدقيق الدولية واهميتها، اما المتغير الثاني وهو أثر تبني معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الفرع الثاني: صعوبات الدراسة

لا ننكر أهمية الموضوع الذي تناولناه في بحثنا هذا، الا ان هناك مجموعة من الصعوبات التي واجهتنا وهذا طبيعي فلا يكاد هناك بحث الا وتواجهه مجموعة من الصعوبات وعلى العموم يمكن حصر هذه الأخيرة فيما يلي:

- ضيق الوقت الذي كان عائقا كبيرا وتحديا بالنسبة لنا خلال مختلف فترات اعداد هذه الاستبانة

- الحالة التي تمر بها البلاد التي أدت الى اغلاق جميع مكاتب ومراكز التي يمكن ان تساعدنا في هذه الدراسة؛
- عدم اتقاني لبرنامج SPSS؛
- عدم تجاوب بعض الافراد مع الاستبيان المعد بدون وجود تبريرات واضحة، ما صعب علينا عملية استهداف عينة الدراسة المطلوبة كما يجب.

المبحث الثاني: اعداد الاستبيان وتفريغ بياناته

سوف نتطرق في هذا المبحث الى الكيفية التي تم بها اعداد هذا الاستبيان بمختلف تقسيماته بالإضافة الى الطريقة التي تمت بها تفريغ بيانات هذا الأخير.

المطلب الأول: مراحل اعداد الاستبيان

أولا: طرح الأسئلة بشكل مبسط ومفهوم بحيث لا تقبل أكثر من إجابة، أي اتبعنا أسلوب الأسئلة المغلقة وهو الأسلوب المتبع في اعداد استبانة؛
ثانيا: بعد الانتهاء من اعداد الاستبانة قمنا بعرضها للتحكيم على الأستاذ المشرف،
ثالثا: التعديل في صياغة بعض الأسئلة التي كانت مبهمة وذلك بعد ملاحظات الأستاذ المشرف؛
رابعا: البدء في توزيع الاستبيان على مختلف افراد العينة من أساتذة ودكاترة بالإضافة الى المهنيين حيث اعتمدنا على طريقتين في التوزيع الأولى وهي طريقة التسليم المباشر باليد او عن طريق البريد الالكتروني، ومن ثم استلام الاستبيان من اجل البدء بتفريغ الاستبيان.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

الفرع الأول: محتويات الاستبيان

تضمنت الاستبانة 22 سؤال مقسمة الى قسمين، وذلك كالتالي:

- القسم الأول متعلق بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة بحثت احتوى هذا القسم على 3 أسئلة
- القسم الثاني تضمن محورين أساسيين التي بنينا عليها هذه الدراسة، وسنعرض هذه المحاور كما يلي:
- **المحور الأول:** تحت عنوان المعايير التدقيق الدولية واهميتها حيث تضمن 9 عبارات؛

- **المحور الثاني:** تحت عنوان أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

اعتمدنا في هذه الدراسة الميدانية فيما يخص اعداد الأسئلة على مقياس ليكارت الخماسي(LIKERTSCALE) تماشيا مع أسئلة الاستبيان وحرصا من على معرفة الاتجاه العام لاراء افراد العينة لكل سؤال من محاور الدراسة.

الجدول رقم(3-2): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	(4.2-5)	(3.4-4.2)	(2.6-3.4)	(1.8-2.6)	(1-1.8)

المطلب الثالث: تفريغ البيانات المتعلقة بالاستبيان

سنتطرق في هذا المطلب الى الأدوات المستعملة في تحليل نتائج الاستبيان بالإضافة الى دراسة الخصائص الشخصية لعينة الدراسة.

الفرع الأول: الأدوات المستعملة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد الانتهاء من تفريغ البيانات المتضمنة في هذه الاستبيانات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصارا (SPSS_ V_{25})، نقوم بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات عن طريق مجموعة من الاختبارات الإحصائية وهذا تماشيا مع نوع المتغيرات وفرضيات الدراسة وفيما يلي توضيح للاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها:

- اختبار كولمجروف-سمرنوف Kolmogorov-Smirnov test (K-S) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
- معامل ألفا كرو نباخ Cronbach Alpha لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛

- معامل الارتباط سيبرمان Spearman Correlation Coefficientلحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي؛
- التكرارات والنسب المئوية لوصف بيانات العيّنة من حيث خصائصها؛
- المتوسطات الحسابية والاختبار التائي (T) من أجل معرفة الأهمية النسبية للمتغيرات والعبارات التي تقيسها؛
- الانحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت قيم استجابات الموظفين عن المتوسط الحسابي.

الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة

عند جمع البيانات العملية باستخدام الاستبيانات فإنه يجب التحقق من بعض المسائل المتعلقة بجمع البيانات. ومن أهم هذه المسائل هي: فحص التوزيع الطبيعي للبيانات، الثبات، صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وفما يلي توضيح لهذه المسائل.

1. التحقق من التوزيع الطبيعي: للتأكد من ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، قام الطالبين باستخدام اختبار كولمجروف–سميرنوف (Kolmogorov–Smirnov test (K–S) وهو اختبار ضروري في حالة استخدام الاختبارات المعلمية والتي تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، وحتى تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الاختبار فلابد أن تكون مستوى الدلالة لمحاور الدراسة أكبر من (0.05) .والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (3-3): اختبار كلمجروف-سميرنوف (*K-S*) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

المحور	قيمة الاختبار *K-S*	درجة الحرية *df*	مستوى الدلالة *P*
المحور الأول	0.096	45	0.200
المحور الثاني	0.087	45	0.200

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات. Spss

نلاحظ من نتائج الجدول رقم (3-3) أن قيمة اختبار كلمجروف-سميرنوف لعناصر المتغير المستقل (1) والمتغير التابع (2) كانت غير دالة إحصائيا (P>0.05) مما يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا ما يعطي مؤشرا لإمكانية استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية لهذه الدراسة.

2. اختبارات الصدق: يؤكد العديد من العلماء والمختصين إلى أن صدق الاختبار يعتمد على صدق عباراته، إذ يزداد أو يقل على أساسها، وعليه فإن العناية بصدق الفقرات تعد بمترلة المعالجة على المستوى القاعدي مع المشكلة العامة، وقد تم في هذه الدراسة قياس صدق العبارات بعدة طرق، منها الصدق: الصدق الظاهري، صدق الاتساق الداخلي والصدق التمييزي. وفيما يلي تفصيل ذلك:

-**صدق المحتوى:** وذلك من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية العلوم التجارية والاقتصادية والتسيير كما تم ذكره سابقًا، حيث تم تحكيمها من قبلهم، وقد أخذ الطالبين بمعظم ملاحظاتهم، بالإضافة إلى عرض الاستبانة على عينة استطلاعية بلغ عددها (05) موظفين وذلك للتعرف على مدى فهمهم للعبارات ودرجة وضوحها، حيث أشارت النتائج إلى وضوح العبارات وقدرة الموظفين على فهم العبارات، إلى أن وصلت الاستبانة إلى شكلها الحالي.

- **صدق الاتساق الداخلي:** تعد قوة الارتباط بين العبارات المعدة لقياس خاصية ما مؤشراً إحصائياً لصدق الاتساق الداخلي. تشير "**أنستازي**" أن الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار يحسب عن طريق معامل الارتباط بين درجات العبارات ودرجات المحك الخارجي، وعندما لا يتوفر محك خارجي فإن الدرجة الكلية للاختبار تعد أفضل محك داخلي يمكن الاعتماد عليه. ومن أجل تحقيق ذلك تم حساب معامل الارتباط سيبرمان (Spearman) بين درجات كل عبارة مع الدرجة الكلية للاختبار.

- **الاتساق الداخلي للمحور الأول:** نوضح ذلك من خلال عرض الجدول التالي:

الجدول رقم: (3-4): معاملات الارتباط سيبرمان بين درجات عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
A1	تساعد المعايير الدولية للتدقيق المدقق على أداء مهمته بشكل أفضل	0.755***	<0.001
A2	تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ القرارات السليمة	0.632***	<0.001
A3	يتماشى مضمون المعايير الدولية للتدقيق مع التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي	030.5***	<0.001
A4	تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل التفاوتات بين ممارسي التدقيق المحاسبي الدولي	0.704***	<0.001
A5	تعمل المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بالتدقيق ليلقى القبول العام دوليا	0.741***	<0.001
A6	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يساهم في تكريس الشفافية والمصداقية	6430.***	<0.001

A7	تسمح المعايير الدولية للتدقيق بتوفير خدمات ذات جودة عالية من طرف مكاتب التدقيق	0.811^{***}	<0.001
A8	تسمح المعايير الدولية للتدقيق من زيادة فعالية التدقيق دون التقيد بالعوامل الأخرى	0.659^{***}	<0.001
A9	تساعد معايير التدقيق الدولية في تحسين مهنة التدقيق دون انشاء بنية دولية	0.562^{***}	<0.001
مستوي الدلالة الإحصائية	***:P<0.001		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (3-4) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت مرتفعة ودالة إحصائيا، حيث تراوحت من ($SP = 0.503$، $P < 0.001$) للعبارة (A3) إلى ($SP = 0.811$، $P < 0.001$) للعبارة (A7) مما يعني وجود علاقة طردية بين كل عبارة مع المحور الذي تنتمي إليه، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- **الاتساق الداخلي للمحور الثاني**

الجدول رقم: (3-5): معاملات الارتباط سيبرمان بين درجات عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

مجموعات المحور الثاني	رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط SP	مستوى الدلالة P
المبادئ والمسؤوليات	B1	الرفع من الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات	0.365^{**}	0.003
	B2	مساعدة مدقق الحسابات تحمل مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف	0.743^{***}	<0.001
خطر المؤسسة	B3	يسمح لمدقق الحسابات من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها	0.766^{***}	<0.001

	B4	يضمن لمدقق الحسابات التخطيط السليم لعملية التدقيق	0.401**	0.001
أدلة الإثبات	B5	يمكن لمدقق الحسابات من تقييم مدى ملائمة ادلة التدقيق المتحصل عليها	0.739***	<0.001
	B6	يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة الاحداث اللاحقة لتاريخ اصدار تقريره	0.766***	<0.001
الاستفادة من عمل الآخرين	B7	تحدد اعتبارات لازمة للتمكن من الاستفادة من عمل مدققي حسابات آخرين	60.65***	<0.001
	B8	تحدد كيفية التأكد من كيفية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي	0.304*	0.011
نتائج وتقارير المدقق	B9	يساعد مدقق الحسابات على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية	0.613***	<0.001
	B10	يحدد لمدققي الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق قائمة مالية منفردة	0.387**	0.002
مستوى الدلالة الإحصائية		***: P<0.001 ** : P<0.01		*: P<0.05

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين النتائج الواردة في الجدول رقم (3-5) أن جميع المعاملات الارتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من (0.304) = SP،(0.011)=P للعبارة (B8) التي تمثل مجموعة الاستفادة من عمل الأخرين إلى (0.766 = SP،(0.001> P للعبارة (B3) التي تمثل مجموعة تقييم خطر المؤسسة وبيئتها مما يعني وجود علاقة طردية بين كل عبارة مع المحور الذي تنتمي إليه، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

3. الصدق البنائي: يعتبر الصدق البنائي أحد أهم أنواع صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط درجة كل متغير مع درجة متغيرات الدراسة الأخرى والدرجة الكلية لعبارات الاستبانة.

الجدول رقم: (3-6): معاملات الارتباط سيبرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان.

المتغير	المحور الأول	المحور الثاني	الدرجة الكلية للاستبيان
المحور الأول	1	-	-
المحور الثاني	0.834^{***}	1	-
الدرجة الكلية للاستبيان	0.721^{***}	0.634^{***}	1

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات. Spss

نلاحظ من الجدول رقم (3-6) الذي يبين معاملات ارتباط محاور الأول مع المحور الثاني، ثم مع الدرجة الكلية للاستبيان (جميع عبارات الاستبيان)، أن جميع معاملات الارتباط الظاهرة في الجدول محصورة بين القيمتين (SP=0.834 ;SP=0.634) وهي دالة إحصائيا (P<0.001)، وهذا يعكس الصدق البنائي لأداة الدراسة.

4. ثبات الاستبيان: يعد ثبات الفقرات شرطا أساسيا من شروط أدوات البحث، ويقصد به أن تعطي فقرات الاختبار نفس النتائج أو قريبة منها إذا ما أعيد تطبيقها على الأفراد أنفسهم في الظروف نفسها.

وقد تم حساب معامل ثبات الاختبار بطريقة التباين ألفا كرو نباخ (Cronbach Alpha)، حيث تتمتع هذه الطريقة بأهمية خاصة في حساب ثبات الاختبارات الموضوعية وهي تمثل التجانس في أداء الأفراد

في قياس خاصية محددة، وتتراوح قيمة معامل الثبات بين (0) و(1) وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على ثبات عالٍ للمحور أو المقياس، وكلما اقترب من الصفر دل على عدم وجود ثبات.

يوضح الجدول التالي نتائج معاملات الثبات بطريقة ألفا كرو نباخ (Cronbach Alpha) لمحاور الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان.

الجدول رقم (3-7): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المحاور والدرجة الكلية للاستبيان

المتغير	معامل ألفا كرونباخ α
المحور الأول	0.761
المحور الثاني	0.720
الدرجة الكلية للاستبيان	0.839

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات. Spss

نلاحظ من الجدول الرقم (3-7) أن قيم معامل الثبات ألفا كرو نباخ كانت قيم مرتفعة، حيث جاءت قيمة معامل ألفا كرو نباخ للمحور الأول (α= 0.761)، كما بلغت قيمة معامل الثبات للمحور الثاني (α= 0.720)، أما على مستوى الدرجة الكلية للاستبيان فقد بلغ معامل الثبات (α= 0.839)، وهذا يؤكد أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة وتقيس ما وضعت لقياسه، وبالتالي فهي تفي بأغراض الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss)، حيث نقوم أولا بوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وبعد هذا يتم إجراء تحليل وصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة، وبعد ذلك نقوم باختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: وصف الخصائص –الديمغرافية لعينة الدراسة

اشتملت الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة كما جاء في الاستبيان المرفق في الملاحق على المتغيرات الديمغرافية (المؤهل الدراسي، الوضعية الوظيفية، الخبرة المهنية)، حيث سيتم اعتماد التكرارات، النسب المئوية والرسومات البيانية في التعبير عن خصائص أفراد العينة وتحليلها.

الفرع الأول: متغير المؤهل العلمي

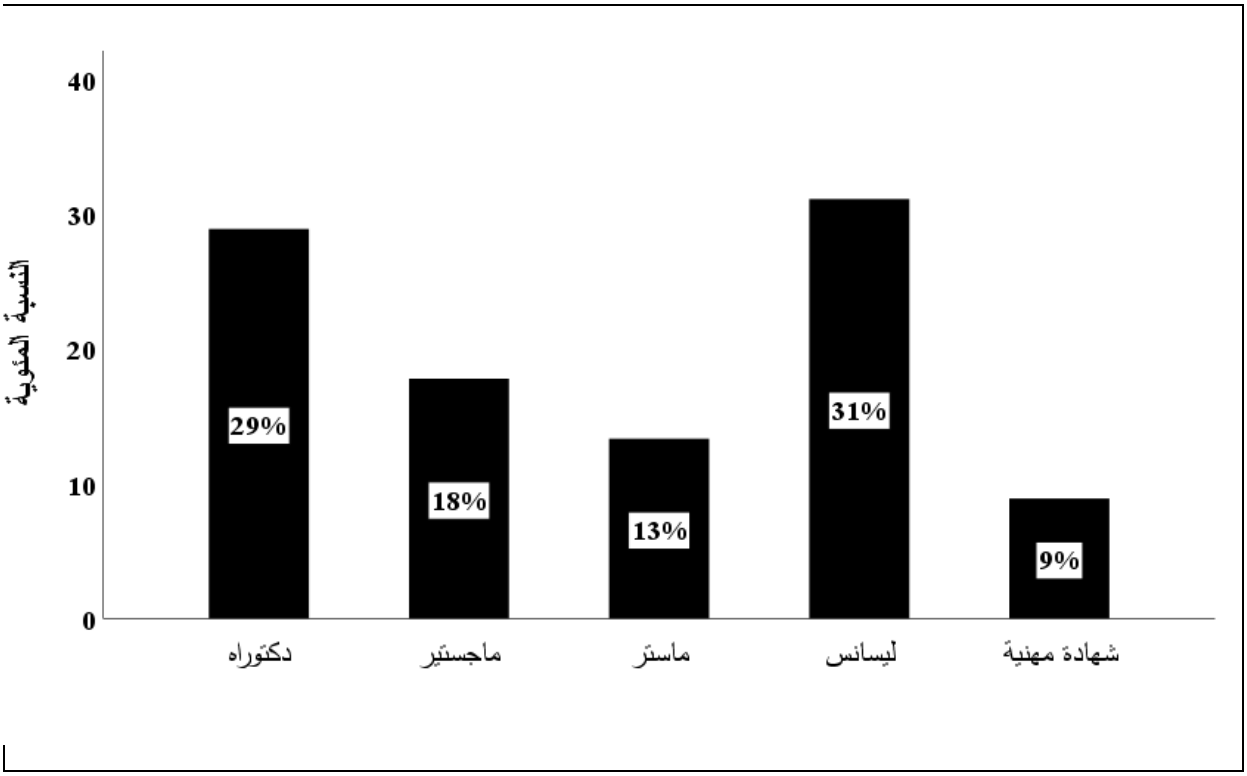
تم تقسيم مجتمع الدراسة الى ثلاث خمسة فئات تمثل في مجملها الكفاءة العلمية لكل فئة، وكان اختيارنا لهذه الفئات راجعا لطبيعة الدراسة، والجدول والشكل التاليين يوضحان لنا هذه الفئات:

الجدول رقم (3–8): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	الفئات	التكرارات *f*	النسبة المئوية *%*
المؤهل العلمي	دكتوراه	13	29
	ماجستير	08	18
	ماستر	06	13
	ليسانس	14	31
	شهادة مهنية	04	09
	المجموع	45	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (3-1): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الموظفين الذين هم يمتلكون شهادة ليسانس يمثلون المؤهل التعليمي الغالب في عينة الدراسة إذ بلغ عددهم (14) موظف وبنسبة مئوية بلغت (31%)، يليهم الموظفين الحاملين لشهادة الدكتوراه بمجموع (13) موظف وبنسبة بلغت (29%)، ثم الموظفين الحاملين لشهادة ماجستير بمجموع (08) موظفين وبنسبة (18%)، فالموظفين الذي يمتلكون شهادة ماجيستر حيث بلغ عددهم (06) موظفين وبنسبة (13%)، أما الموظفين الحاملين للشهادة المهنية فقد بلغ عددهم (4) موظفين وبتالي فإن الموظفين من هذه الفئة يمثلون أدنى نسبة من عينة الدراسة ب (03%). وبناءً على ما سبق نستنتج أن غالبية عينة الدراسة تتكون الموظفين الحاملين لشهادات الجامعية.

الفرع الثاني: متغير الوظيفة الحالية

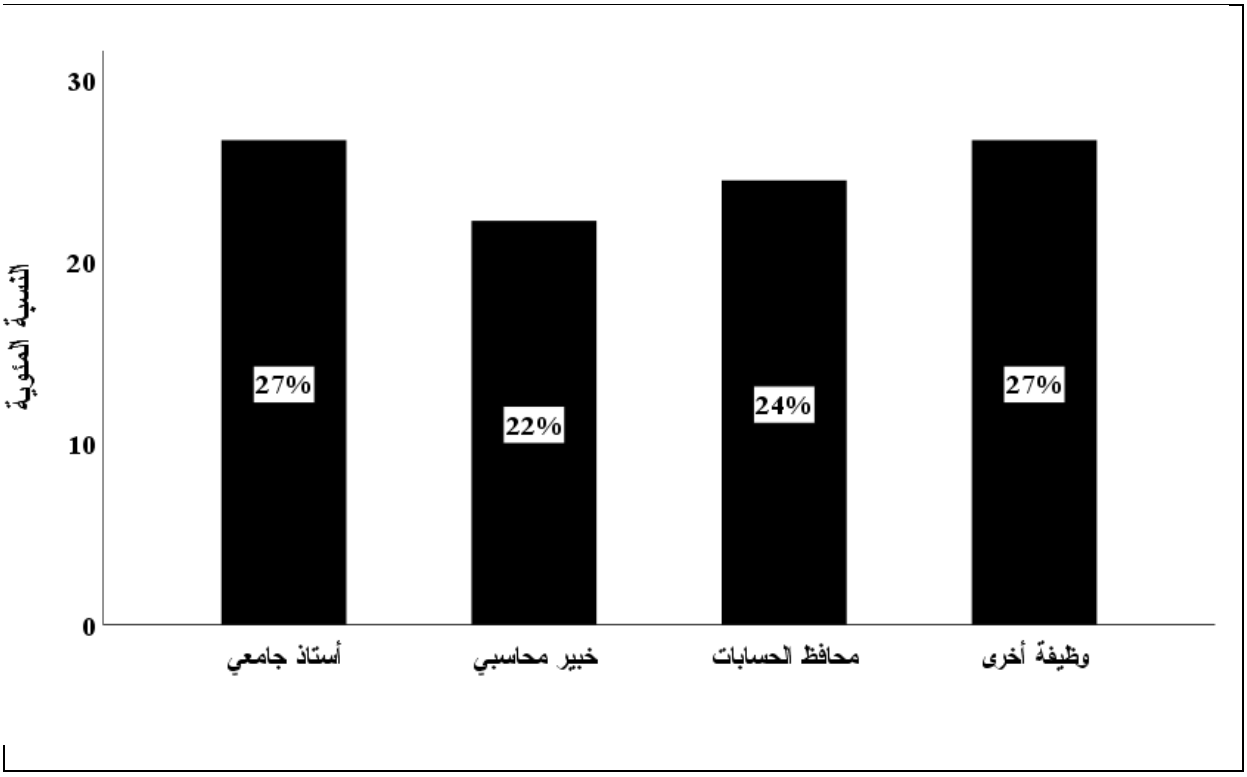
فيما يخص الوظيفة او المهنة الحالية فقد قسمنا افراد العينة الى أربعة فئات، وهذه الفئات تم اختيارها تماشيا مع طبيعة موضوع بحثنا هذا والجدول والشكل التاليين يوضحان مختلف هذه الفئات:

الجدول رقم (3-9): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية

المتغير	الفئات	التكرارات *f*	النسبة المئوية %
الوظيفة الحالية	أستاذ جامعي	12	27
	خبير محاسبي	10	22
	محافظ حسابات	11	24
	وظيفة أخرى	12	27
	المجموع	45	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (3-2): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS.

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن غالبية الموظفين في عينة الدراسة من حيث الوضعية الوظيفية هم من فئة الأساتذة الجامعيين وفئة وظائف أخرى، حيث بلغ عددهم (12) موظف لكل فئة وبنسبة مقدارها (27%)، يليهم الموظفين من فئة محافظ الحسابات بمجموع (11) موظف وبنسبة مقدارها (24%)، وأخيرا الموظفين من فئة خبير محاسبي بمجموع (10) موظفين وبنسبة مقدارها (22%). ومن خلال هذه النتائج يمكن القول إن هنالك تمثيل جيد لعينة الدراسة وهذا نظرا لتقارب النسب المئوية للفئات التي تمثل متغير الوظيفة الحالية.

الفرع الثالث: سنوات الخبرة

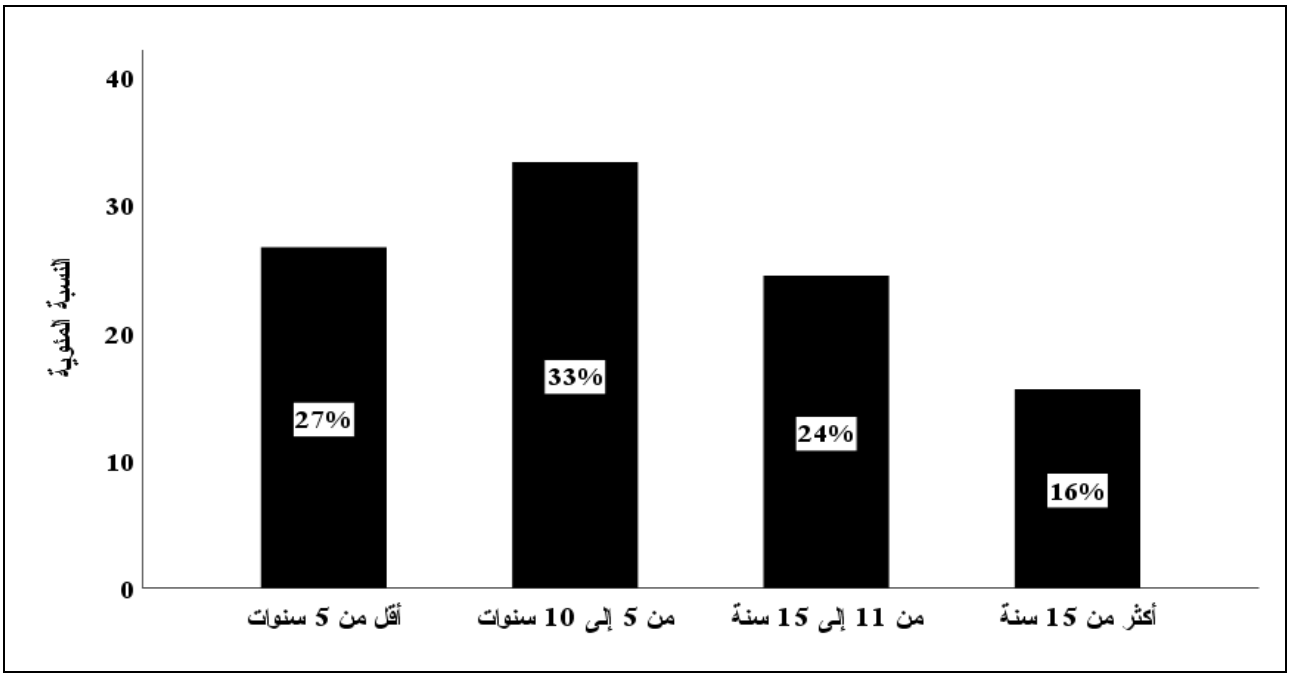
فيما يخص الخبرة المهنية تم تقسيم افراد العينة الى أربعة فئات، يبلغ مدى كل فئة 5 سنوات وهذا تبعا لأفراد العينة والجدول والشكل التاليين يوضحان هذا التوزيع:

الجدول رقم (3-10): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير سنوات الخبرة

المتغير	الفئات	التكرار f	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	12	27
	من 5 إلى 10 سنوات	15	33
	من 11 سنة إلى 15 سنة	11	24
	أكثر من 15 سنة	07	16
	المجموع	**45**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (3-3): توزيع أفراد العيّنة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS.

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ معظم الموظفين في عينة الدراسة لديهم خبرة مهنية [من 05 إلى 10 سنوات]، حيث بلغ عددهم (15) موظف وبنسبة مقدارها (33%)، يليهم الموظفين الذين لديهم خبرة مهنية [أقل من 05 سنوات] بمجموع (12) موظف وبنسبة (27%)، ثم الموظفين الذين لديهم خبرة مهنية [من 11 إلى 15 سنة] والذين بلغ عددهم (11) موظف وبنسبة مقدارها (24%)، في حين لم يشكل الموظفين الذين لديهم خبرة [أكثر من 15 سنة] سوى ما مجموعه (07) موظفين وبنسبة مقدارها (16%) من حجم العينة. وتشير هذه النتائج إلى أن هنالك شبه استقرار وظيفي لدى الموظفين الذين يمثلون عينة الدراسة.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة

تم استخدام اختبار (***t***) للعينة الواحدة (One Simple t Test) لتحليل عبارات الاستبيان، حيث تكون العبارة إيجابية بمعنى الموظفون من عينة الدراسة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (***t***) المحسوبة أكبر من (***t***) الجدولية أو مستوى دلالة دالة إحصائيا ($P<0.05$)، وتكون العبارة سلبية بمعنى موظفي العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (***t***) المحسوبة أصغر من (***t***) الجدولية أو مستوى دلالة دالة إحصائيا ($P<0.05$)، كما تكون العبارة محايدة إذا كان مستوى الدلالة غير دالة إحصائيا ($P<0.05$).

الفرع الأول: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات محور أهمية معايير التدقيق الدولية.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات محور أهمية معايير التدقيق الدولية يتم الاعتماد على اختبار (One simple *t* Test) والموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور أهمية معايير التدقيق الدولية

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الانحراف المعياري *SD*	t اختبار		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
A1.تساعد المعايير الدولية للتدقيق المدقق على أداء مهمته بشكل أفضل	4.266	0.863	9.841^{***}	<0.001	مقبولة
A2.تساعد المعايير الدولية للتدقيق	3.822	0.911	6.049^{***}	<0.001	مقبولة

مستخدمي تقرير المدقق على إخاذ القرارات السليمة					
A3.يتماشى مضمون المعايير الدولية للتدقيق مع التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي	3.266	1.095	1.633	0.110	مرفوضة
A4.تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل التفاوتات بين ممارسي التدقيق المحاسبي الدولي	2.866	0.894	-1	0.323	مرفوضة
A5.تعمل المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بالتدقيق ليلقى القبول العام دوليا	3.666	0.929	4.812***	<0.001	مقبولة
A6.تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يساهم في تكريس الشفافية والمصداقية	3.711	0.757	6.298***	<0.001	مقبولة
A7.تسمح المعايير الدولية للتدقيق بتوفير خدمات ذات جودة عالية من طرف مكاتب التدقيق	3.444	0.893	3.338**	0.002	مقبولة
A8.تسمح المعايير الدولية للتدقيق من زيادة فعالية التدقيق دون التقيد بالعوامل الأخرى	2.888	0.611	-1.219	0.229	مرفوضة
A9.تساعد معايير التدقيق الدولية في تحسين مهنة التدقيق دون انشاء بنية دولية	2.488	0.786	-4.357***	<0.001	مقبولة
المحور الأول: أهمية معايير التدقيق الدولية	3.380	0.523	4.872***	<0.001	مقبولة
مستوى الدلالة	** : P<0.01		*** : P<0.001		
) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (44) هي: 2.015 *t*قيمة (					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول رقم (3-11)، الذي يبين أراء موظفي عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول من الاستبيان مرتبة تنازليا حسب قيمة إخبار (t) لكل عبارة كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (A1) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (t= 9.841، P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص "**تساعد المعايير الدولية للتدقيق المدقق على أداء مهمته بشكل أفضل**".
- جاءت العبارة رقم (A6) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (t= 6.298، P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يساهم في تكريس الشفافية والمصداقية** ".
- جاءت العبارة رقم (A2) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (t= 6.049، P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص " **تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ القرارات السليمة** ".
- جاءت العبارة رقم (A5) في الترتيب الرابع، حيث كانت قيمة (t= 4.812، P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **تعمل المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء** ".
- جاءت العبارة رقم (A9) في الترتيب الخامس، حيث كانت قيمة (t= -4.357، P<0.001) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة السلبية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **تساعد معايير التدقيق الدولية في تحسين مهنة التدقيق دون انشاء بنية دولية** ".
- جاءت العبارة رقم (A7) في الترتيب السادس، حيث كانت قيمة (t= 3.338، P =0.002) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة

إيجابية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **تساعد معايير التدقيق الدولية في تحسين مهنة التدقيق دون انشاء بنية دولية** ".

- جاءت العبارة رقم (A3) في الترتيب السابع، حيث كانت قيمة (1.633 =t، 0.110= P) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) وغير دالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة حيادية، وبالتالي يبدي الموظفين فيما يتعلق بالعبارة التي تنص على ما يلي:" **يتماشى مضمون المعايير الدولية للتدقيق مع التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي** ".
- جاءت العبارة رقم (A8) في الترتيب الثامن، حيث كانت قيمة (1.219- =t، 0.229= P) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) وغير دالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة حيادية، وبالتالي يبدي الموظفين فيما يتعلق بالعبارة التي تنص على ما يلي:" **تسمح المعايير الدولية للتدقيق من زيادة فعالية التدقيق دون التقيد بالعوامل الأخرى** ".
- جاءت العبارة رقم (A4) في الترتيب التاسع، حيث كانت قيمة (t= -1, P =0.323) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) وغير دالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة حيادية، وبالتالي يبدي الموظفين فيما يتعلق بالعبارة التي تنص على ما يلي:" **تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل التفاوتات بين ممارسي التدقيق المحاسبي الدولي**".

خلاصة نتائج المحور الأول (أهمية معايير التدقيق الدولية)

من خلال التحليل السابق نلاحظ ان النسب متمركزة في موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور(3.380) ما يوافق القيمة () من مقياس ليكارت الخماسي بموافق بالإضافة حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (4.872 =t، P<0.001) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول إن هذا المحور محقق، والاجابات نستنتج ان هناك اتفاق لأفراد العينة على أهمية معايير التدقيق الدولية ودورها الفعال في تحسين جودة التدقيق المحاسبي وتقليل التفاوت في ممارسته والارتقاء به الى الأفضل، من خلال إيجاد معايير دولية كفيلة بان تلقى القبول العام دوليا، ومن وجهة نظرنا تعود الأهمية البالغة لمعايير التدقيق الدولية كونها ترسم سياسات تعطي الثقة والمصداقية للمجتمعات في مهنة التدقيق المحاسبي.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية للمحور الثاني والفرضيات التابعة لها.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات محور أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يتم الاعتماد على إختبار (One simple *t* Test) والموضحة في الجدول التالي:

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تتجسد الفرضية الأولى في الجزء الأول من المحور الثاني والذي تشمل عبارتين تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، والجدول الموالي يبين ذلك حيث ان:

- **الفرضية الصفرية H0** : العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
- **الفرضية البديلة H1:** العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الجدول رقم (3-12): اختبار الفرضية الفرعية الأولى

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الانحراف المعياري *SD*	t اختبار		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
B1.الرفع من الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات	3.488	0.757	4.330***	<0.001	مقبولة
B2.مساعدة مدقق الحسابات تحمل مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف	3.244	0.679	2.413***	<0.001	مقبولة

المبادئ والمسؤوليات	3.366	0.616	3.993^{***}	<0.001	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والنتائج في الجدول رقم (3-12)، الذي يبين أراء موظفي عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني من الاستبيان:

- جاءت العبارة رقم (B1) في الترتيب السابع، حيث كانت قيمة (t= 4.333، P <0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **الرفع من الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات** ".
- جاءت العبارة رقم (B2) في الترتيب الثامن، حيث كانت قيمة (t= 2.413، P <0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي افراد العينة يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **مساعدة مدقق الحسابات تحمل مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف** ".

يلاحظ من خلال الجدول السابق ان الإجابات تتجه نحو الموافقة لان قيمة المتوسط الحسابي للفرضية يساوي 3.366 مع انحراف معياري ضعيف بقيمة 0.616، كما يلاحظ أن قيمة اختبار (t= 3.993،P<0.001) و هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذه العبارة جاءت إيجابية من وجهة نظر افراد العينة ، وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي ان العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تتجسد الفرضية الفرعية الثانية في الجزء الثاني من المحور الثاني الذي يعبر عن اثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر في تحديد وتقييم المخاطر وكذا استجابة للأخطاء الجوهرية، والجدول الموالي يبين ذلك حيث ان:

الفرضية الصفرية H0: العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

الفرضية البديلة H1: العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

الجدول رقم (3-13): اختبار الفرضية الفرعية الثانية

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الانحراف المعياري *SD*	t اختبار		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
B3.يسمح لمدقق الحسابات من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها	3.911	0.668	9.147***	<0.001	مرفوضة
B4.يضمن لمدقق الحسابات التخطيط السليم لعملية التدقيق	4.222	0.598	13.692***	<0.001	مرفوضة
تقييم خطر المؤسسة وبيئتها	4.066	0.483	14.789***	<0.001	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

- جاءت العبارة رقم (B4) في الترتيب الأول، حيث كانت قيمة (*t*= 13.692، *P*<0.001) أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي: "**يضمن لمدقق الحسابات التخطيط السليم لعملية التدقيق** ".

- جاءت العبارة رقم (B3) في الترتيب الثاني، حيث كانت قيمة (9.147 =t، P<0.001) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي: " **يسمح لمدقق الحسابات من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها** ".

يلاحظ من خلال الجدول السابق ان الإجابات تتجه نحو الموافقة لان قيمة المتوسط الحسابي للفرضية الجزئية يساوي 4.066 مع انحراف معياري ضعيف 0.483، كما يلاحظ أن قيمة اختبار (t= 14.789، P<0.001) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) وغير دالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول إن هذه العبارة جاءت إيجابية من وجهة نظر افراد العينة ، وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفريةH0 ونقبل الفرضية البديلةH1، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي ان العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

يعبر الجزء الثالث من المحور الثالث عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر في الحصول على ادلة تدقيق كافية وملائمة، ويجسد هذا الجزء الفرضية الثالثة والجدول الموالي حيث ان:

الفرضية الصفرية H0: العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر الحصول على ادلة تدقيق كافية وملائمة.

الفرضية البديلة H1: العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر الحصول على ادلة تدقيق كافية وملائمة.

الجدول رقم (3-14): اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الانحراف المعياري *SD*	t اختبار		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
B5.يمكن لمدقق الحسابات من تقييم مدى ملائمة ادلة التدقيق المتحصل عليها	3.155	0.638	1.636	0.109	مقبولة
B6.يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة الاحداث اللاحقة لتاريخ اصدار تقريره	3.066	0.780	0.573	0.570	مقبولة
أدلة الإثبات	3.111	0.562	1.324	0.192	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

- جاءت العبارة رقم (B5) في الترتيب التاسع، حيث كانت قيمة (P =0.109، t= 1.636) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) وغير دالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة حيادية، وبالتالي يبدي الموظفين حيادا فيما يتعلق بالعبارة التي تنص على ما يلي:" **يمكن لمدقق الحسابات من تقييم مدى ملائمة ادلة التدقيق المتحصل عليها** ".
- جاءت العبارة رقم (B6) في الترتيب التاسع، حيث كانت قيمة (P =0.570، t = 0.573) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) وغير دالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة حيادية، وبالتالي يبدي الموظفين حيادا فيما يتعلق بالعبارة التي تنص على ما يلي:" **يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة الاحداث اللاحقة لتاريخ اصدار تقريره**".

يلاحظ من خلال الجدول السابق ان الإجابات تتجه نحو عبارة موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي للفرضية 3.111 وبلغ الانحراف المعياري 0.562، كما بلغت قيمة اختبار (1.324 =t،0.192=P) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) وغير دالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول إن هذه المجموعة جاءت من وجهة نظر افراد العينة، وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية H0، ونقبل الفرضية البديلة H1، وهذا ما يدل على وجود فروف ذات دلالة إحصائية تشير ان العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر الحصول على ادلة تدقيق كافية وملائمة، من خلال ما توفرها له من مصادر وإجراءات تسمح له بالحصول على تلك الأدلة، خاصة منها الإجراءات الإضافية التي تكون في بعض الظروف كوجود شك في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

تتجسد الفرضية الفرعية الرابعة في الجزء الرابع من المحور الثاني، تعبر عن اثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر في مساعدة مدقق الحسابات الاستفادة من عمل مدققين اخرين، والجدول الموالي بين ذلك حيث ان:

الفرضية الصفرية H0: العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين اخرين.

الفرضية البديلة H1: العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين اخرين.

الجدول رقم (3-15): اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الانحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
B7.تحدد اعتبارات لازمة للتمكن من الاستفادة من عمل مدققي حسابات آخرين	2.400	0.617	-6.514***	<0.001	مقبولة

B8.تحدد كيفية التأكد من كيفية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي	2.266	0.539	-9.121***	<0.001	مرفوضة
الاستفادة من عمل الآخرين	2.333	0.398	-11.212***	<0.001	
قيمة (t) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (44) هي: 2.015					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

- جاءت العبارة رقم (B8) في الترتيب الثالث، حيث كانت قيمة (P<0.001،t= -9.121) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة سلبية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة التي تنص " **تحدد كيفية التأكد من كيفية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي** ".
- جاءت العبارة رقم (B7) في الترتيب الرابع، حيث كانت قيمة (P<0.001،t= -6.514) أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة سلبية، وبالتالي فالموظفين لا يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **تحدد اعتبارات لازمة للتمكن من الاستفادة من عمل مدققي حسابات آخرين** ".

يلاحظ من خلال الجدول السابق ان إجابات افراد العينة تتجه نحو عدم الموافقة لان قيمة المتوسط الحسابي للفرضية يساوي 2.333 مع انحراف معياري ضعيف جدا، كما تشير النتائج أن قيمة اختبار (P<0.001،t= -11.212) وهي أصغر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول إن هذه العبارة جاءت سلبية من وجهة نظر افراد العينة، وهذا ما يجعلنا نقبل الفرضية ال صفريةH0 ونرفض الفرضية البديلة H1، وخذا ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير الى ان العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين اخرين، كعمل مدقق حسابات اخر او عمل مدقق داخلي او عمل مدقق خبير اخر.

الفرع الخامس: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

يجسد الجزء الخامس من المحور الثاني الفرضية الفرعية الخامسة والتي تعبر عن اثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق، والجدول الموالي يبين ذلك حيث ان:

الفرضية الصفرية H0: العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم.

الفرضية البديلة H1: العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم.

الجدول رقم (3-16): اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الانحراف المعياري *SD*	t اختبار		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
الاستفادة من عمل الآخرين	2.333	0.398	-11.212***	<0.001	
B9.يساعد مدقق الحسابات على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية	3.533	0.786	4.550***	<0.001	مقبولة
B10.يحدد لمدققي الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق قائمة مالية منفردة	3.711	0.869	5.488***	<0.001	مقبولة
نتائج وتقارير المدقق	3.622	0.658	6.339***	<0.001	مقبولة
قيمة (*t*) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (44) هي: 2.015					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

- جاءت العبارة رقم (B10) في الترتيب الخامس، حيث كانت قيمة (*t*= 5.488، *P*<0.001) أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة

إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **يحدد لمدققي الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق قائمة مالية منفردة**".

- جاءت العبارة رقم (B9) في الترتيب السادس، حيث كانت قيمة (4.550 =t، 0.001> P) أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05) مما يعني أن العبارة إيجابية، وبالتالي فالموظفين يوافقون على العبارة التي تنص على ما يلي:" **يساعد مدقق الحسابات على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية** ".

من خلال الجدول السابق نرى ان إجابات افراد العينة تتجه نحو الموافقة لان قيمة المتوسط الحسابي للفرضية يساوي 3.622 مع انحراف معياري ضعيف 0.658، كما يلاحظ أن قيمة اختبار (t= 6.339، P<0.001) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول إن هذه العبارة جاءت إيجابية من وجهة نظر عينة الدراسة، وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير ان العمل بمعايير التدقيق الدولية تسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم، اذ ان العمل بها يساعده على تكوين راي ملائم حول القوائم المالية ويوفر له المحددات التي يعدل رايه بناءا عنها.

الفرع السادس اختبار الفرضية الرئيسية

يلخص الجدول الموالي اختبار الفروض الفرعية المكونة للفرضية الرئيسية للمحور الثاني حيث ان:

الفرضية الصفرية H0: العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يؤثر على مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الفرضية البديلة H1: العمل بمعايير التدقيق الدولية يؤثر على مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الجدول رقم (3-17): اختبار الفرضية الرئيسية

العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الانحراف المعياري *SD*	t اختبار		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من المبادئ والمسؤوليات العمة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي.	3.366	0.616	3.993***	<0.001	مقبولة
العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر الجوهرية	4.066	0.483	14.789**	<0.001	مقبولة
العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر بالحصول على أدلة الإثبات.	3.111	0.562	1.324	0.192	مقبولة
العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين اخرين.	2.333	0.398	-11.212**	<0.001	
العمل بمعايير التدقيق الدولية يساعد مدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم.	3.622	0.658	6.339***	<0.001	مقبولة
الفرضية الرئيسية: العمل بمعايير التدقيق الدولية يؤثر على مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.	3.300	0.282	7.135***	<0.001	مقبولة

مستوى الدلالة	*** : P<0.001
قيمة (t) الجدولية عند مستوى الدلالة (0.05) ودرجة حرية (44) هي: 2.015	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلخص الجدول السابق اختبار الفروض الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية، واثبات صحة الفروض الفرعية يجعل من الفرضية الرئيسية صحيحة، وهذا ما تأكد عليه كلا من:

قيمة المتوسط الحسابي 3.300 ما يوافق قيمة(3.4-4.2) من مقياس ليكارت الخماسي وبانحراف معياري ضعيف0.282، بالموافق بالإضافة حيث تشير أن قيمة اختبار (7.135 =t، P<0.001) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.015) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول إن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1، التي تنص على أن افراد في عينة الدراسة يعتبرون أن " **هناك أثر للعمل بمعايير التدقيق الدولية على مستوى تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**."

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل، والذي كان عبارة عن إجابات عينة الأكاديميين والمهنيين عن الاستبيان، نجد ان لمعايير التدقيق أهمية حيث اتفق افراد العينة بصفة عامة على أهمية معايير التدقيق والدور الفعال الذي تلعبه في تحسين جودة التدقيق المحاسبي وتقليص الفروق في ممارسات التدقيق المحاسبي.

ومن خلال المحور الثاني (أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر) تبين لنا ان افراد العينة المدروسة متفقون على وجود تأثير العمل بالمعايير الدولية على ممارسة المهنة، حيث تم التوصل بان العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شانه ان يعزز من تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق، وان يساعد المدقق على تقييم المخاطر والاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، وان يساعد المدقق على جمع ادلة تدقيق كافية وملائمة والاستفادة من عمل مدققين اخرين ، وكذا يسمح للمدقق من تكوين راي سليم وتقديم تقريره النهائي .

خاتمة

من خلال عرضنا للبحث حاولنا من خلاله ابراز الأثر الذي يتركه العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر انطلاقا من الإحاطة بالتدقيق بصفة عامة ومعايير التدقيق الدولية بصفة خاصة وشرح اهم ما جاءت به هاته المعايير الدولية ثم التطرق الى تنظيم هذه المهنة على المستوى الوطني من خلال تناول التطور التاريخي لخا بالجزائر و ابراز الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر وعرض المعايير الوطنية التي تحكمها المتمثلة في 16 معيار، وبالاعتماد على النتائج المتواصل اليها قمنا بتصميم استبيان وتوزيعه على عينة من الاكاديميين والمهنيين من اجل تحديد موقف عينة الدراية حول أهمية المعايير الدولية وكذا تحديد اثر تبني هذه الأخيرة على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

ويمكن عرض اهم نتائج البحث في النقاط التالية:

- اختبار فرضيات البحث؛
- اهم النتائج المتوصل اليها؛
- توصيات واقتراحات البحث.

1. اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: من خلال الفصل الأول والمحور الأول لدراسة الميدانية، أثبتنا صحة الفرضية الأولى في ان أهمية المعايير الدولية للتدقيق تكمن في وضع اطر وسياسات موحدة لممارسة مهنة التدقيق حيث تحكم عمل المدقق وتحسن جودة التدقيق المحاسبي، بالإضافة إلى العمل على توحيد عملية التدقيق على المستوى الدولي.

الفرضية الثانية: من خلال ما جاء في الفصل الثاني المتضمن تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر وصلنا الى مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر ليست كافية لضمان ممارسات جيدة لعملية التدقيق في المؤسسات من خلال التشريعات الحالية والمنظمة لمهنة التدقيق، وبالتالي نفي الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: من خلال المحور الثاني من الدراسة التطبيقية تبين لنا من خلال إجابة افراد العينة ان العمل بمعايير التدقيق الدولية له تأثير على تطور ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من خلال تعزيز المبادئ والمسؤوليات، وتقييم المخاطر بالإضافة إلى توفير أدلة كافية وملائمة تساعد المدقق في تقديم تقرير كاف وملائم للحكم على شرعية وصدق الحسابات، وبالتالي إثبات صحة الفرضية الثالثة.

2. نتائج الدراسة

- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق الحسابات والقوائم المالية بالرفع من مصداقية المعلومات المالية وتحسين مستوى أداء المهنيين؛
- يمكن العمل بمعايير التدقيق الدولية ان يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي الى المستوى المطلوب؛
- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية؛
- على الرغم من كون معايير التدقيق الدولية صدرت عن أكبر هيئة دولية الا انها قد لا تلائم مع البيئة الجزائرية، وبالتالي في حال انتهاج الجزائر لمعايير دولية من الأفضل تكييفها مع البيئة الجزائرية.

3. اقتراحات الدراسة

- إلزام المدقق تحت التربص المرور عبر امتحان نهائي الهدف منه التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤولية التدقيق؛
- صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر تكون منطلقها معايير دولية لاختصار الوقت والاستفادة من التحولات التي شهدتها اثناء مواكبتها للتطورات الاقتصادية؛
- جعل الحصول على شهادة جامعية تخصص تدقيق محاسبي من بين الشروط لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي؛
- الرفع من فترة التربص الى أكثر من سنتين مع جعلها غنية بالملتقيات والندوات؛
- الانضمام الى الاتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين؛
- جعل الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير تابعة للسلطة العمومية أي خارج نطاق وزارة المالية.

4. آفاق الدراسة

بعد هذه الدراسة يستحسن طرح المواضيع التالية القابلة للدراسة:

- أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي؛
- حاجة التدقيق المحاسبي بالجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل وجود معايير محاسبة دولية؛
- دراسة معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

قائمة المراجع

I. الكتب

1. احمد حلمي جمعة، **المدخل الى التدقيق الحديث**، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
2. احمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة**، الكتاب العاشر، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.د
3. احمد حلمي جمعة، **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة**، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
4. احمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
5. امين السيد احمد لطفي، **إرشادات المراجعة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
6. امين السيد احمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
7. حسين احمد دحدوح، حسين يوسق القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العلمية**، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
8. حسين احمد دحدوح، حسين يوف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.
9. حماد طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة**، ج2، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004.
10. خالد امين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
11. خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الأردن، 1998.
12. داوود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية**، ط2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002.
13. رزق لبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، **مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط1، دار وائل للنشر، جامعة الزيتونة الأردنية، 2015.

14. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، ط1، دار مسيرة للنشر، عمان، 2006.
15. كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **المراجعة الخارجية للقوائم المالية، الإطار النظري " معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة "**، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008.
16. محمد السيد الناغي، **المراجعة، إطار النظرية والممارسة**، ط2، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر والتوزيع، مصر، 1992.
17. محمد السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار التدقيق**، ط1، مصر، 2000.
18. محمد الفيومي، عرض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1988.
19. محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، توزيع منشاة المعارف، الإسكندرية، 2003.
20. منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات علمية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
21. ويليام توماس، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، بدون بلد النشر، 2006.

II. المذكرات والاطروحات

1. مسيف خالد، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق**، أطروحة دكتورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016.
2. محمد امين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية**، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومالية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.
3. بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016.
4. امين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011.

5. فرج بهاء الدين، **مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية للتدقيق المحاسبي بالجزائر**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2015؛
6. محمد الأمين حاج عاشور، بن سالم بوسماحة، **معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية**، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة، عين تيموشنت، الجزائر، 2017-2018؛
7. بوحته علي، زعيتر خير الدين، **مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية**، مذكرة ماستر تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة، 2018-2019،

III. المجلات

1. رأفت حسين مطير، **اليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**، مج13، العدد الأول، مجلة الجامعة الإسلامية، عمان، 2005.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير دولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة**، الجزء الأول، ترجمة، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008.

IV. المداخلات والملتقيات

1. رضا جاوحدو، ايمان خلايفية، **واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بين التشريعات المحلية ومعايير التدقيق الدولية**، الملتقى العلمي الوطني، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2018.
2. محمد بوعرار سيد، شمس الدين احمد، مداخلة: **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق في ظل القانون01-10**، ملتقى الدولي حول: نظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي13 و14 ديسمبر، 2011.
3. زوينة ريال، سهيلة مداني واخرون، **معايير التدقيق الدولية والواقع المهني للتدقيق في الجزائر**، ملتقى العلمي الوطني، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، يومي11و12 افريل، 2018.
4. عبد صمد نجم الجعفري، اياد رشيد القريشي، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.

5. بوفليح نبيل، جريو صارة، **واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، الملتقى العلمي الوطني حول المحاسبة، التدقيق واستثمار المؤسسات بين التنظيم القانوني الجزائري وواقع الممارسة، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر، يوم 30 نوفمبر 2017،

V. القوانين ومراسيم التنظيمية

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد، 42، المادة 04، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010،
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبي وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد، 07، المادة02، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011،
3. وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة،
4. وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر2016 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة،
5. وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة؛
6. وزارة المالية الجزائرية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24سبتمر 2018، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة.

الملاحق

الملحق الأول: مخرجات نظام SPSS

1-اختبار التوزيع الطبيعي:

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور الأول	,096	45	,200*	,963	45	,164
المحور الثاني	,087	45	,200*	,960	45	,117
*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.						
a. Correction de signification de Lilliefors						

2-ثبات الاستبيان

- المحور الأول

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,761	09

- المحور الثاني

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,720	10

الدرجة الكلية للاستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,839	19

3-التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الديمغرافية

Table de fréquences

توزيع الموظفين حسب متغير المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دكتوراه	13	28,9	28,9	28,9
	ماجستير	8	17,8	17,8	46,7
	ماستر	6	13,3	13,3	60,0
	ليسانس	14	31,1	31,1	91,1
	شهادة مهنية	4	8,9	8,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

توزيع الموظفين حسب متغير الوظيفة الحالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي	12	26,7	26,7	26,7
	خبير محاسبي	10	22,2	22,2	48,9
	محافظ الحسابات	11	24,4	24,4	73,3
	وظيفة أخرى	12	26,7	26,7	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

توزيع الموظفين حسب متغير سنوات الخبرة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	12	26,7	26,7	26,7
	من 5 إلى 10 سنوات	15	33,3	33,3	60,0
	من 11 إلى 15 سنة	11	24,4	24,4	84,4
	أكثر من 15 سنة	7	15,6	15,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

4-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
A1	45	4,2667	,86340	,12871
A2	45	3,8222	,91176	,13592
A3	45	3,2667	1,09545	,16330
A4	45	2,8667	,89443	,13333
A5	45	3,6667	,92932	,13853
A6	45	3,7111	,75745	,11291
A7	45	3,4444	,89330	,13316
A8	45	2,8889	,61134	,09113
A9	45	2,4889	,78689	,11730
المحور_الأول	45	3,3802	,52357	,07805

5-اختبار (t) لعينة واحدة لعبارات المحور الأول

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
A1	9,841	44	,000	1,26667	1,0073	1,5261
A2	6,049	44	,000	,82222	,5483	1,0961
A3	1,633	44	,110	,26667	-,0624	,5958
A4	-1,000	44	,323	-,13333	-,4020	,1354
A5	4,812	44	,000	,66667	,3875	,9459
A6	6,298	44	,000	,71111	,4835	,9387
A7	3,338	44	,002	,44444	,1761	,7128
A8	-1,219	44	,229	-,11111	-,2948	,0726
A9	-4,357	44	,000	-,51111	-,7475	-,2747
المحور_الأول	4,872	44	,000	,38025	,2229	,5375

6-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
B1	45	3,4889	,75745	,11291
B2	45	3,2444	,67942	,10128
المبادئ_والمسؤوليات	45	3,3667	,61607	,09184
B3	45	3,9111	,66818	,09961
B4	45	4,2222	,59882	,08927

تقييم_خطر_المؤسسة_وبيئتها	45	4,0667	,48383	,07213
B5	45	3,1556	,63802	,09511
B6	45	3,0667	,78044	,11634
أدلة_الإثبات	45	3,1111	,56296	,08392
B7	45	2,4000	,61791	,09211
B8	45	2,2667	,53936	,08040
الإستفادة_من_عمل_الأخرين	45	2,3333	,39886	,05946
B9	45	3,5333	,78625	,11721
B10	45	3,7111	,86923	,12958
نتائج_وتقارير_المدقق	45	3,6222	,65847	,09816
المحور_الثاني	45	3,3000	,28204	,04204

7-اختبار (t) لعينة واحدة لعبارات المحور الثاني

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
B1	4,330	44	,000	,48889	,2613	,7165
B2	2,413	44	,020	,24444	,0403	,4486
المبادئ_والمسؤوليات	3,993	44	,000	,36667	,1816	,5518
B3	9,147	44	,000	,91111	,7104	1,1119
B4	13,692	44	,000	1,22222	1,0423	1,4021
تقييم_خطر_المؤسسة_وبيئتها	14,789	44	,000	1,06667	,9213	1,2120
B5	1,636	44	,109	,15556	-,0361	,3472
B6	,573	44	,570	,06667	-,1678	,3011

أدلة_الإثبات	1,324	44	,192	,11111	−,0580	,2802
B7	−6,514	44	,000	−,60000	−,7856	−,4144
B8	−9,121	44	,000	−,73333	−,8954	−,5713
الاستفادة من عمل الأخرين	−11,212	44	,000	−,66667	−,7865	−,5468
B9	4,550	44	,000	,53333	,2971	,7695
B10	5,488	44	,000	,71111	,4500	,9723
نتائج_وتقارير_المدقق	6,339	44	,000	,62222	,4244	,8200

الملحق الثاني

الاستبيان

جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

في إطار تحضير مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة، والمعنونة بـ " **أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر**"

يشرفنا أن نضع بين أيديكم كمهنيين وأساتذة جامعيين هذا الاستبيان من أجل المساهمة في انجاز وانجاح هذه الدراسة الميدانية الهادفة الى معرفة مدى أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

كما نعلمكم بان هذا الاستبيان موجه خصيصا لأغراض بحثية بحتة، ولا يشار فيه إلى أية معلومات شخصية، وأنه محاط بالسرية التامة.

نشكركم على تعاونكم ومجهوداتكم المبذولة من أجل انجاح هذا العمل.

من اعداد الطالبين:
عرافة جمال
موايزية محمد

أولا: معلومات عامة عن عينة الدراسة

1. **المؤهل العلمي:** دكتوراه:( )، ماجيستر:( )، ماستر:( )، ليسانس:( )، شهادة مهنية:( ).
2. **الوظيفة الحالية:** أستاذ جامعي:( )، خبير محاسبي: ( ) محافظ حسابات: ( )، وظيفة أخرى:( ).
3. **سنوات الخبرة:** اقل من 5 سنوات:( )، من 5 الى 10 سنة:( ) من 10 الى 15 سنة:( )، أكثر من 15 سنة:( ).

ثانيا: أهمية معايير التدقيق الدولية

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. تساعد المعايير الدولية للتدقيق المدقق على أداء مهمته بشكل أفضل.					
2. تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات سليمة.					
3. يتماشى مضمون المعايير الدولية للتدقيق مع التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي.					
4. تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تقليل التفاوتات بين ممارسي التدقيق المحاسبي الدولي.					
4. تعمل المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بالتدقيق ليلقى القبول العام دوليا.					
5. تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تساهم في					

تكريس الشفافية والمصداقية					
6. تسمح المعايير الدولية للتدقيق بتوفير خدمات ذات جودة عالية من طرف مكاتب التدقيق.					
7. تسمح المعايير الدولية للتدقيق من زيادة فعالية التدقيق دون التقيد بالعوامل الأخرى.					
8. تساعد معايير التدقيق الدولية في تحسين مهنة التدقيق دون انشاء بنية دولية.					

المحور الثاني: أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

أولا: المبادئ والمسؤوليات

تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر يساهم في:	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1. الرفع من الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات.					
2. مساعدة مدقق الحسابات تحمل مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف.					

ثانيا: تقييم خطر المؤسسة وبيئتها

تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر يساهم في :	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1. يسمح لمدقق الحسابات من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها.					
2. يضمن لمدقق الحسابات التخطيط السليم لعملية التدقيق.					

ثالثا: ادلة الاثبات

تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر يساهم في:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يمكن لمدقق الحسابات من تقييم مدى ملائمة ادلة التدقيق المتحصل عليها.					
2. يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة الاحداث اللاحقة لتاريخ اصدار تقريره.					

رابعا: الاستفادة من عمل الاخرين

تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر يساهم في:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. تحدد اعتبارات لازمة للتمكن من الاستفادة من عمل مدققي حسابات اخرين.					
2. تحدد كيفية التأكد من كيفية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي.					

خامسا: نتائج وتقارير المدقق

تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر يساهم في :	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يساعد مدقق الحسابات على تكوين راي ملائم حول القوائم المالية.					
2. يحدد لمدققي الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق قائمة مالية منفردة.					