وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د.يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الموضوع

مدى ملائمة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

- دراسة ميدانية في ولاية المدية -

مذكرة مقدمة استكمالا للحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة

إعداد الطلبة :

شعيب راشدي

رابح حميدي

إشراف :

د.يوسفي عاشور

لجنة المناقشة

د.بن عمور سمير.....رئيسا

د.يوسفي عاشور.....مشرفا ومقررا

د.بوعرار شمس الدين .....مناقشا

السنة الجامعية:2016/2015

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين

والصلاة والسلام على اشرف الانبياء والمرسلين

سيدنا محمّد وعلى اله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، وبعد..

فإني اشكر الله تعالى على فضله،

حيث اتاح لنا إنجاز هذا العمل بفضله، فله الحمد اولا واخرا.

ثم اشكر اولئك الاخيار الذين مدوا لنا يدَ المساعدة،

خلال هذه الفترة، وفي مقدمتهم الاستاذ المشرف على الرسالة الاستاذ الدكتور: **"يوسفي عاشور"** الذي لم يدّخر جهدا في **مساعدتنا.**

كما اشكر القائمين على جامعة المدية من اساتذة و إداريين وكل عمال مكتبة الجامعة.

إهداء

اهدي هذا العمل المتواضع إلى الاب الكريم و الام الغالية،

اطال الله في عمرهما

و كل افراد العائلة صغيرا و كبيرا، بعيدا كان ام قريب،

كما اهدي هذا العمل إلى كل الاصدقاء و الزملاء،

و لا انسى استاذنا المشرف الدكتور: "يوسفي عاشور"

الذي كان خير سند لنا في إتمام هذا العمل،

و كل من قدم لنا يد العون من الاساتذة الاخرين.



إهداء

إلى من جرع الكاس فارغا ليسقيني قطرة حب

إلى من كلت انامله ليقدم لنا لحظة سعادة

إلى من حصد الاشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى القلب الكبير **(والدي العزيز)**

إلى من ارضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع بالبياض**(والدتي الحبيبة)**

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي **(اخواتي الاربعة)**

إلى الروح التي سكنت روحي اخي الاكبر **(رشيد)**

الى الكتاكيت **سمس الدين ــ ادم ــ سامي رياض ــ نوح**

الان تفتح الاشرعة وترفع المرساة لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي هده الظلمة لا يضيء إلا فنديل الدكريات ذكريات الاخوة البعيدة إلى الدين احببتهم واحبوني اصدقائي طوال المسار الجامعي.

إلى من يتصفح المدكرة الان

رابح

مدى ملائمة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

-دراسة ميدانية-

تناولنا في هذه الرسالة دراسة ملائمة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، وقد اعتمدنا في دراستنا هذه على متغيرين اساسيين هما :

- مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر؛
- المعايير الدولية للتدقيق.

وعلى ضوء هذا العمل المتواضع ومن خلال دراستنا الميدانية المتمثلة في الاستبيان، فقد تم التوصل إلى انه **لا** توجد موائمة او ملائمة بين التدقيق المحاسبي المعمول به في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، ويمكن القول بشكل عام ان ما سبق هو النتيجة التي خرجنا بها من بحثنا هذا.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق المحاسبي، المعايير الدولية للتدقيق، التدقيق المحاسبي في الجزائر، المراجعة، المراجعة والتدقيق.

الفهرس

شكر

إهداء

الفهرس

قائمة الجداول.....V

قائمة الاشكال.....VI

المقدمة العامة.....ا-ج

الفصل الاول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.....01

تمهيد.....02

المبحث الاول: ماهية التدقيق المحاسبي.....03

المطلب الاول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.....03

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي واهميته..... 07

المطلب الثالث: مبادئ التدقيق المحاسبي.....10

المطلب الرابع: انواع التدقيق المحاسبي.....11

المطلب الخامس: علاقة التدقيق بالمحاسبة.....15

المبحث الثاني: عناصر نظرية التدقيق المحاسبي.....17

المطلب الاول: فروض التدقيق المحاسبي.....17

المطلب الثاني: مفاهيم التدقيق المحاسبي.....18

المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي.....19

المطلب الرابع: اهداف التدقيق المحاسبي.....22

المطلب الخامس: إجراءات التدقيق المحاسبي.....23

المبحث الثالث: المدقق وعملية التدقيق المحاسبي.....24

المطلب الاول: طرق التدقيق المحاسبي.....24

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق.....25

المطلب الثالث: خطوات تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي..... 26

خلاصة.....29

الفصل الثاني: عرض المعايير الدولية للتدقيق.....30

تمهيد.....31

المبحث الاول: مدخل لمعايير التدقيق الدولية.....32

المطلب الاول: **ماهية** المعايير الدولية **للتدقيق**.....32

المطلب الثاني: اهداف المعايير الدولية للتدقيق واهميتها.....33

المطلب الثالث: تقديم لجنة المعايير الدولية للتدقيق.....34

المبحث الثاني: معايير مسؤوليات ومبادئ وتخطيط التدقيق الدولي.....38

المطلب الاول: معايير المبادئ العامة للتدقيق الدولي.....38

المطلب الثاني: معايير مسؤوليات التدقيق الدولي.....40

المطلب الثالث: التخطيط والرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق الدولي.....43

المبحث الثالث: **معايير** الإثبات في التدقيق الدولي.....47

المطلب الاول: ادلة الإثبات.....47

المطلب الثاني: عينة التدقيق وتدقيق التقديرات المحاسبية 48

المطلب الثالث: **تعامل** المدقق مع الاحداث اللاحقة والاستمرارية.....50

المبحث الرابع: **معاير** اعتماد المدقق على اعمال الاخرين وتقريره النهائي.....52

المطلب الاول: الجهات المساعدة للمدقق.....52
المطلب الثاني: **تقرير** المدقق.....54
خلاصة.....56
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.....57
تمهيد.....58
المبحث الاول: المكونات المنهجية للدراسة الميدانية.....59
المطلب الاول: مجتمع الدراسة.....59
المطلب الثاني: عينة الدراسة.....59
المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة.....61
المبحث الثاني: إعداد الاستبيان و**تفريغ بياناته**.....62
المطلب الاول: مراحل إعداد الاستبيان.....62
المطلب الثاني: **هيكل** الاستبيان.....62
المطلب الثالث: تفريغ البيانات المتعلقة بالاستبيان.....64
المبحث الثالث: **تحليل نتائج** الاستبيان.....70
المطلب الاول: خصائص محور طبيعة التدقيق المحاسبي في الجزائر.....70
المطلب الثاني: خصائص محور معايير التدقيق الدولية.....73
المطلب الثالث: خصائص محور ملائمة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق.....78
خلاصة.....82
خاتمة عامة.....84
قائمة المراجع.....88
الملاحق

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
(1-1)	تطور التدقيق المحاسبي تاريخيا	05
(1-2)	الفرق بين المحاسبة و التدقيق	15
(1-3)	معايير التدقيق الدولية	36
(2-3)	عينة الدراسة	60
(3-3)	مقياس "ليكارت" الثلاثي	63
(4-3)	مقياس "ليكارت" الخماسي	63
(5-3)	توزيع افراد العينة حسب الجنس	65
(6-3)	توزيع افراد العينة حسب الفئة العمرية	66
(7-3)	توزيع افراد العينة حسب الكفاءة العلمية	67
(8-3)	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية	68
(9-3)	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	69
(10-3)	نتائج مجتمع الدراسة فيما يتعلق بطبيعة التدقيق المحاسبي في الجزائر	70
(11-3)	نتائج مجتمع الدراسة فيما يخص درجة العلم المعايير الدولية للتدقيق	73
(12-3)	نتائج مجتمع الدراسة فيما يخص المعايير الدولية للتدقيق	74
	نتائج مجتمع الدراسة فيما يخص ملائمة التدقيق لمعايير التدقيق	78

رقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	معايير التدقيق المتعارف عليها	20
(1-3)	عينة الدراسة الميدانية	60
(2-3)	التمثيل البياني لمتغير الجنس	65
(3-3)	التمثيل البياني لمتغير العمر	66
(4-3)	التمثيل البياني لمتغير الكفاءة العلمية	67
(5-3)	التمثيل البياني لمتغير المهنة	68
(6-3)	التمثيل البياني لمتغير الخبرة المهنية	69

المقدمة العامة

تتمثل مهنة التدقيق في الإجراء الإنتقادي لما قام به المحاسب إذ يبدا عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق، وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة لضمان تحقيق الهدف الرئيسي والمتمثل في إبداء الراي حول القوائم المالية.

وقد سعت المنظمات المهنية والدولية للتدقيق إلى تقليل فروقات التدقيق المحاسبي بين مختلف دول العالم، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهتدت إلى إصدار جملة من الإرشادات والاطر التي تعمل على توحيد الممارسات المهنية، في ظل التحولات العالمية الجديدة في الحياة الاقتصادية والتي صاحبها ظهور التكتلات الاقتصادية الدولية و لم تكن الجزائر بمعزل عن هذه التطورات، فعملت على مواكبة التغيرات المتسارعة في بيئة المحاسبة والتدقيق والمضي قدما نحو الاقتصاد العالمي فزاد الاهتمام بالتدقيق المحاسبي في الجزائر خاصة في بداية التسعينيات وبدا العمل على تنظيم المهنة كي تتماشى مع الظروف السائدة .

إلا ان التدقيق المحاسبي في الجزائر لم يصل إلى المستوى المطلوب، ويرجع السبب في ذلك حسب راي اصحاب الاختصاص إلى تاخر الجزائر في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، حيث لم تعمل على تنظيم المهنة وهذا ما ادى إلى عدم مواكبة المهنة للتغيرات الحاصلة في البيئة التدقيق الدولية.

وعلى ضوء ما سبق تتضح ملامح إشكاليتنا والمتمثلة فيما يلي:

ما مدى ملائمة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق؟

وقصد تحليل هذه الإشكالية بصورة معمقة قمنا بطرح الاسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك حاجة لتحقيق التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية؟
- هل يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر؟
- هل معايير التدقيق الدولية متلائمة مع بيئة التدقيق المحاسبي في الجزائر؟

فرضيات البحث:

من اجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية نصوغ الفرضيات التالية كإجابة اولية:

- التدقيق المحاسبي هو عملية منظمة ذو تاصيل نظري مر بعدة مراحل ساهمت في تطوره.
- المعايير الدولية للتدقيق هي إطار نظري منهجي تسعى للتقليل من فجوة التوقعات.
- المعايير الدولية للتدقيق متلائمة مع بيئة التدقيق الجزائرية.

اهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- تشخيص الواقع النظري والعملي للتدقيق المحاسبي.
- معرفة المشاكل والصعوبات التي تحول دون جعل التدقيق المحاسبي في الجزائر مواكب للتغيرات الحاصلة في بيئة التدقيق الدولية.
- التطرق إلى معايير التدقيق الدولية والتي تبقى غير معروفة لدى الكثيرين في الجزائر.
- مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر عند تدقيق الحسابات.

اسباب اختيار الموضوع:

يعود سبب اختيارنا لهذا الموضوع للاعتبارات التالية:

- كون الموضوع ضمن تخصص المحاسبة.
- حداثة الموضوع ونقص البحوث العلمية الخاصة به.

منهج و ادوات الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في دراسة الجانب النظري للتدقيق المحاسبي. والمنهج الوصفي التحليلي عند دراسة الإطار العام للمعايير الدولية للتدقيق.

وتم استعمال المنهج الوصفي التحليلي واستمارات الاستقصاء(الاستبيان) لتبيين مدى ملائمة التدقيق المحاسبي مع المعايير الدولية للتدقيق.

الدراسات السابقة:

- دراسة امال بن يخلف (المراجعة الخارجية في الجزائر)

رسالة ماجستير مقدمة بجامعة الجزائر سنة 2002.حيث توصلت الباحثة إلى وجود تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، كما ان وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تخفيض حجم اختباراته.

- دراسة سيد محمد(تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة)

رسالة ماجستير مقدمة بجامعة البليدة سنة 2010.توصل الباحث إلى ان تطور المراجعة الخارجية في الجزائر لم يكن بالشكل المناسب للتغيرات الاقتصادية، بالإضافة إلى ان مهنة المراجعة في الجزائر تحتاج إلى انسجام وتوافق مع المستوى الدولي.

- دراسة شريقي عمر(التنظيم المهني للمراجعة)

اطروحة دكتوراه مقدمة بجامعة سطيف 1 سنة 2013.تم التوصل خلال هذه الدراسة إلى ان التنظيم المهني الحالي لمهنة المراجعة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة.

صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت الذي حال دون الإلمام الكافي بكل جوانب الموضوع وتفصيلاته،
- تزامن بحثنا هذا مع صدور معايير تدقيق جزائرية، وهذا ما اثر على موضوع البحث خاصة وانه قد تم التطرق إلى الملائمة بين التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.

هيكل عام للدراسة:

لقد تطلب منا دراسة هذا الموضوع تقسيمه إلى ثلاث فصول، **ففي** الجانب النظري نتناول في الفصل الاول التطور التاريخي لعملية التدقيق وتعريفه واهميته واهدافه وكذلك مبادئ وفروض التدقيق. ونتناول في نهاية هذا الفصل معايير التدقيق المتعارف عليها بالإضافة إلى حقوق وواجبات المدقق.اما في الفصل الثاني فنتطرق إلى المعايير الدولية للتدقيق.ونختم دراستنا هذه بالفصل الثالث والمخصص للجانب التطبيقي والذي حاولنا من خلاله إسقاط الجانب النظري المدروس في الفصول السابقة على الدراسة الميدانية واستعملنا في هذه الاخيرة استمارة استبيان تم توزيعها على مجموعة من الاكاديميين والمهنيين.

الفصل الاول

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة اطرا ف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر او غير **مباشر معها، مما** اوجب **على** هذه الاخيرة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات التي تجري داخلها و كذا النشاطات التي تقوم بها.

ويمكن القول ان السبب الرئيسي لظهور التدقيق هو إنفصال الملكية عن التسيير، بسبب كبر حجم المؤسسات وتوسيع نطاق اعمالها، كما تم التطرق إليه سابقا.

ولكي تقوم بهذه المهمة على اكمل وجه، وجب ان تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد وعلى هذا الاساس نشا **التدقيق،** لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

وسنحاول في هذا الفصل التطرق إلى التدقيق المحاسبي عبر المباحث التالية:

المبحث الاول: **ماهية** التدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: نظرية التدقيق المحاسبي

المبحث الثالث: المدقق وعملية التدقيق

المبحث الاول: ماهية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق المحاسبي من المفاهيم التي عرفت تطورا تاريخيا مما ساعد في تطور مفهومه واهدافه .

المطلب الاول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني: الشخص الذي يتحدث بصوت عال. وتعود نشاة هذه المهنة إلى القدم، حيث إن الإمبراطوريات القديمة كانت تتاكد من صحة الحسابات المتعلقة بالمصروفات والإيرادات عن طريق الاستماع إلى المدقق الذي كان يتواجد في الساحات العامة انذاك، وكان الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها ومراجعتها مراجعة شاملة، وقد كان الغرض الرئيسي من التدقيق في هذه الفترة اكتشاف الغش والخطا ومحاسبة المسؤولين عن هذه الاخطاء.

ومع تطور الصناعة والتجارة وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وظهور ما يسمى بالثورة الصناعية في بريطانيا وتطور النظام الضريبي تم انفصال الملكية عن التسيير نتيجة ما سبق ونتيجة الزيادة المستمرة للفجوة الموجودة بين المالكين والإدارة .

وبقي الهدف الرئيسي للتدقيق في هذه المرحلة هو اكتشاف الغش والخطا، ولكن ما تميزت به هذه الفترة هو حصول تغييرين مهمين اولهما ولغاية 1850م هو الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي للتاكد من دقة البيانات المحاسبية ومنع واكتشاف الغش والخطا، اما التغيير الثاني فهو الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد. وقد نص على ذلك قانون الشركات الإنكليزي سنة 1862م الامر الذي ادى إلى تطوير مهنة التدقيق وظهور اشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهنة.[1]

ومن الجدير بالذكر ان التدقيق في الفترات التي سبقت القرن العشرين كان مفصلا وشاملا لكل العمليات، اما في بدايات القرن العشرين وبسبب تزايد حجم منشات الاعمال وتزايد نشاطاتها، فقد واجه المدققون اعتبارات متعلقة بالتكلفة والجهد والوقت

والتي اضطرتهم لإتباع نظام العينات في عملية التدقيق، حيث اصبح هذا الاخير يقوم على فحص واختبار بعض العمليات المنتقاة وليس كل العمليات، وقد استند المدققون في اختيارهم للعينات على نظام الرقابة الداخلية الذي ادركوا انه كلما كان قويا ومحكما كلما قل نطاق او حجم الفحص المطلوب من قبل المدقق والعكس بالعكس صحيح.

[1] هادي تميم، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الطبعة 3، عمان الاردن، 2006، ص17-19.

واختيار العينات في بادئ الامر كان يتم على اساس الاجتهاد والحكم الشخصي وكانت تسمى بالعينات الحكمية، ولكن مع التطورات السالفة الذكر تم الانتقال من العينات الحكمية إلى العينات الإحصائية التي تستخدم علم الإحصاء واساليبه[1]

وفي الفترة من 1900م و لغاية 1933م اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة واهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف باهمية التدقيق الخارجي، حيث تم الإعتراف بان نظام الرقابة الداخلية الفعال يعوض عن التدقيق التفصيلي، وقد كانت اهداف التدقيق في هذه الفترة هي اكتشاف الغش والخطا بالإضافة إلى تحديد المركز المالي وربحية المؤسسة، وقد اصبح من اولويات المدقق الخارجي عند قيامه بعملية التدقيق هو التاكد من جودة نظام الرقابة الداخلية خاصة بعد فترة 1933م، والحالة القضائية التي حصلت في الولايات المتحدة الامريكية سنة 1939، والتي تمخض عنها – اي الحالة – ان اصبح الغرض الرئيسي من التدقيق ليس اكتشاف الغش والخطا فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل اصبح الغرض هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي .

وقد تم التاكيد على هذا المبدا من قبل الجمعيات المهنية العالمية، إذ جاء في ادبيات ومنشورات هذه الجمعيات من ان الغرض الرئيسي لفحص البيانات المحاسبية من قبل محاسب قانوني مستقل ومحايد هو لاجل إعطاء راي حول عدالة البيانات المالية .

اما في الوطن العربي فإن كل ما يتعلق بالتدقيق كان مستمدا من مصدرين اساسيين، المصدر الاول هي تشريعات قانون الشركات البريطاني وذلك خلال القرن التاسع عشر، وهذه التشريعات كانت تثبت وتبين حقوق وواجبات مدقق الحسابات .

اما المصدر الثاني فهي الاسس المطبقة في فرنسا فيما يخص التدقيق والتي لم تكن متطورة كما هو الحال في بريطانيا، وقد كان المغرب العربي من الفئة التي تبنت هذه الاسس ويجب الإشارة إلى ان مهنة التدقيق انشات في امريكا من قبل البريطانيين سنة 1905م من قبل شخص اسكتلندي .[2]

والشكل التالي يوضح هذه التطورات:

[1] د.علي كامل الدوري، **التطور التاريخي للتدقيق منظور اقتصادي سياسي**، الحلقة 1، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد26، جويلية2014، ص21.
[2] د.هادي تميم، مرجع سابق ذكره، ص18-19.

الجدول رقم(1-1):تطور التدقيق المحاسبي تاريخيا

المدة	الامر **بالتدقيق**	المدقق	اهداف التدقيق
من2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك،إمبراطور،الكنيسة، الحكومة	رجل الدين،**كاتب.**	معاقبة السراق على اختلاس الاموال، حماية الاموال
من 1700إلى1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب.	**منع** الغش و**معاقبة فاعليه،** حماية الاصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة او قانوني.	بحنب الغش وتاكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	بحنب الغش والاخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	الشهادة على صدق و**سلامة** انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 الى1990	الحكومة، هيئات اخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام معايير المحاسبة ومعايير التدقيق
إبتداءا من 1990	الحكومة هيئات اخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و**نوعية** نظام الرقابة الداخلية في **ظل** احترام المعايير ضد الغش المالي

المصدر: مسعود صديقي واخرون، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005،ص،ص 7-8.

تطرقنا في الجدول السابق إلى اهم المراحل التي مر بها التدقيق عبر التاريخ، من خلال تناولنا للشخص الامر بالتدقيق والمرجع الذي يرجع إليه المدقق اثناء تادية عمله، كما تناولنا الهدف من التدقيق في حد ذاته على مستوى عدة فترات كما هو موضح في الجدول.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي في الجزائر

يمكن ان نقسم مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى اربع فترات كالتالي:

اولا :**مرحلة ما بعد** الاستقلال إلى غاية 1980م:

بقيت مهنة التدقيق في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969م، حيث تناول المشرع الجزائري مهنة التدقيق لاول مرة **من خ**لال قانون المالية لسنة 1970م، والذي ينص في مادته (39) على ان الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين محافظي حسابات في الشركات الوطنية والهيات العمومية التي لها طابع صناعي وبحاري من اجل ضمان سلامة ودقة حساباتها وتحليل وضعية اصولها وخصومها، **ولقد** جاء المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16م ليحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث تتمثل مهمتهم في المراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات العمومية والمختلطة، تميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة التدقيق سواء من حيث القائمين بها او من حيث المهام الموكلة لهم، ويرجع هذا الخلل إلى انعدام شرط الاستقلالية في ممارسة المهنة، وعدم تكيف هذه الاخيرة مع التطورات الدولية، وقد صدر في هذه المرحلة صدر الامر رقم 71-82 **سنة** 1971م ويتعلق بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب **لاغيا** بذلك قانون 1945/09/19م، وقد امتد العمل به إلى غاية 1991م، كما صدر الامر رقم 75-95 **سنة** 1975م متضمنا القانون التجاري ولاغيا بذلك قانون 1966/07/24م الفرنسي.

ثانيا : مرحلة إعادة تنظيم التدقيق القانوني (1980-1988)

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد انماط التسيير وغياب اطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، كان على المشرع الجزائري ان يسن اليات رقابية تحد من الاختلافات التي تفرزها اساليب التسيير المتبناة، في 1980/03/01 صدر القانون رقم 80-05 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، حيث الغى هذا القانون المادة (39) من قانون المالية لسنة 1970م، و**كذلك** المرسوم رقم 70-173، حيث نصت المادة الخامسة من القانون 80-05 على ان مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي **تص**ور العمليات المالية والمحاسبية اين تتم مراقبة صحتها وانتظامها ونزاهتها.

ثالثا : مرحلة إعادة تاهيل التدقيق القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية (1988-1991)

في سنة 1988م، صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية و**تعديل** القانون التجاري بواسطة قانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية[1]، حيث اصبحت

[1] **شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص علوم اقتصادية، **جامعة سطيف 01**، الجزائر،ص:114.

المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية وبتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري، وبذلك تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعترضها، وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة التي تمت ترجمتها قانونيا بإعادة تاهيل محافظة الحسابات، وتاسيس التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية.[1]

ومن خلال هذين القانونين تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسة الاقتصادية التي يمارسها محافظ الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

وتلى صدور قانون 88-01 المتعلق باستقلالية المؤسسات صدور قانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة مراعاة للتغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث اصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة، واصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون التجاري والمدني ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

رابعا : مرحلة الإصلاحات وتنظيم مهنة التدقيق (بعد 1991)

في هذه المرحلة صدر القانون رقم 91-08 سنة 1991 لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث انشئت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبذلك اوكلت مهمة تدقيق الهيات والمؤسسات التي لا تدخل في مجال اختصاص مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

كما صدر القانون رقم 95-20 الذي يعدل ويلغي بعض احكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، وقد اعتبر هذا القانون المعمول به لحد الان ان مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لاموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، حيث يدقق في شروط استعمال الهيات للموارد والوسائل المادية والاموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويقيم تسييرها وبتأكد من مطابقة العمليات المالية والمحاسبية لهذه الهيات للقوانين والتنظيمات [2]

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي واهميته

قمنا بتقسيم المطلب إلى فرعين المفهوم والتدقيق

[1] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص-ص:115-117.
[2] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره،ص-ص:117-118.

الفرع الاول : مفهوم التدقيق: عرفته جمعية المحاسبة الامريكية **كما يلي** :" التدقيق هو عملية نظامية منهجية لجمع وتقييم الادلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق "[1]

كما عرف التدقيق على انه" فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج براي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معينة ومعلومة ومدى تصويرها لنتائج اعماله من ربح او خسارة عن تلك الفترة "

وهذا تعريف اخر **للتدقيق** ينص على انه: " عملية تجميع وتقييم الادلة المتعلقة بالمعلومات لتحديد وإعداد تقرير يتضمن درجة المطابقة بين المعلومات والمعايير المعتمدة، والتدقيق يجب ان يتم تنفيذه من قبل جهة كفؤة مستقلة "[2]

من التعريفات السابقة يمكن استخراج الخصائص التالية :

اولا: الفحص المنهجي للبيانات والسجلات المتعلقة بالاحداث الاقتصادية للمؤسسة للتاكد من صحة مختلف العمليات المرتبطة بهذه الاحداث؛

ثانيا: تكون عملية التدقيق موكلة لمهني مستقل ذو كفاءة، والاستقلالية معناها ان لا يكون المدقق حكما ومحكوما عليه في نفس الوقت وان يمارس نشاطه دون تدخل من اي فئة او اي شخص، اما الكفاءة فتعني ان يكون المدقق ملما بكافة الجوانب التي لها **علاقة بعمله** (محاسبية .اقتصادية .**قانونية**...الخ)؛

ثالثا: التحقيق عن طريق **فحص** مدى مطابقة الواقع للإجراءات والقواعد المحددة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من اجل اكتشاف نقاط القوة والضعف؛

رابعا: تقرير المدقق والذي يقصد به تقديم المدقق لراي فني محايد بالاعتماد على عملتي الفحص والتحقيق وتقديم هذا التقرير إلى الاطراف المعنية.

و مما سبق يمكننا ان نستنتج تعريفا شاملا للتدقيق كما **يلي**:

" التدقيق هو عبارة عن عملية فحص للبيانات والسجلات لمختلف العمليات والاحداث الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة، يقوم بها شخص مستقل وكفؤ للتاكد من صحة المعلومة المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي لمؤسسة ما، ليقوم المدقق في النهاية بإعداد تقرير يبين فيه رايه الفني بشكل موضوعي ومحايد ومدعم بمجموعة من الادلة والقرائن" .

[1] أحمد محمد مخلوف، **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الاردنية**، مذكرة ماجستير تخصص نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2007،ص6.

[2] د.إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الاعمال**، الطبعة الاولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان الاردن، 2009، ص17.

الفرع الثاني: اهمية التدقيق

تكمن اهمية التدقيق في انه وسيلة تخدم عدة جهات داخلية وخارجية منها :

اولا: إدارة المؤسسة: يساعد التدقيق المؤسسة على تحقيق اهدافها المستقبلية تبعا للخطة الموضوعة، فمصادقة المدقق على القوائم المؤسسة سيمنحها درجة كبيرة من الثقة اتجاه مختلف المتعاملين، كما انه يقيم اداء اعضاء مجلس الإدارة؛

ثانيا: الملاك والمساهمين: إن انفصال الملكية عن التسيير كانت النقطة التي عندها ظهرت الحاجة إلى التدقيق، فكان لابد من طرف تالث يضمن التسيير الامثل لاموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات؛

ثالثا: الدائنين والموردين: يساعد تقرير المدقق هذه الفئة في معرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على سداد ديونها وكذا درجة السيولة في المؤسسة و**هذا** كله من اجل ضمان تحصيل حقوقهم؛

رابعا: الزبائن: تحتاج هذه الشريحة تقرير المدقق في معرفة استمرارية الوحدة باعتبار ان طبيعة العلاقة بين المؤسسة والزبائن تكون غالبا طويلة الاجل خاصة إذا كانت المؤسسة تعتبر كمورد رئيسي للبضاعة والمواد الاولية مثلا؛

خامسا: العاملين: وهذه الفئة يفيدها تقرير المدقق في معرفة مدى استقرار وربحية المؤسسة التي تضمن إلى حد ما مصلحة العاملين في هذه المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالمكافات ومنح التقاعد وتوفير فرص العمل؛

سادسا: البنوك ومؤسسات الإقراض الاخرى: كما نعلم فإن المؤسسات تلجا إلى الاقتراض، ومنح البنوك للقروض غالبا ما يعتمد على مجموعة من المؤشرات او النسب اهمها نسبة القابلية للسداد ولكي تضمن اي مؤسسة مالية استرجاع اموالها سيكون تقرير المدقق بالنسبة لها غاية في الاهمية لتبيان هذه النسب والمؤشرات وإعطائها شيئا من المصداقية بالإضافة إلى انه يساعد على بيان صدق القوائم المالية والتي تمثل المركز المالي للمؤسسة؛

سابعا: الهيئات الحكومية: يلعب التدقيق دورا مهما في مدى مصداقية البيانات التي تصدرها المشروعات والتي تعتمد عليها بعض اجهزة الدولة في العديد من الاغراض، مثل مراقبة النشاط الاقتصادي او رسم السياسات الاقتصادية للدولة او فرض الضريبة و**قد** بينت المعايير الصادرة عن لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2002 اهمية التدقيق في النقاط التالية:

ا- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة؛

ب- يساعد خبراء الضرائب على التطبيق العادل للضريبة؛

ج- مساعدة المؤسسات على استغلال مواردها بكفاءة و**فعالية**.[1]

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، 2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر(3)، ص9-11.

المطلب الثالث: مبادئ التدقيق المحاسبي

بجدر الإشارة إلى ان التطرق إلى مبادئ التدقيق المحاسبي يتطلب تحديد اركانه وهي :

اولا: ركن الفحص

ثانيا: ركن التقرير

وبناءا على ذلك فإن التدقيق المحاسبي يمكن تقسيمه إلى مجموعتين هما:

اولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص.

ا- مبدا تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدا المعرفة التامة بطبيعة احداث المؤسسة واثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة، وعلاقتها بالاطراف الاخرى من جهة والوقوف على احتياجات الاطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية المتاثرة من جهة اخرى؛

ب- مبدا الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدا ان يشمل مدى الفحص جميع اهداف المؤسسة الرئيسية منها والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الاهمية النسبية لهذه الاهداف وتلك التقارير؛

ج- مبدا الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدا إلى ضرورة الإقلال إلى اقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي، او التمييز اثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من ادلة الإثبات التي تؤيد راي المدقق وتدعمه؛

د- مبدا فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدا إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من اهمية في تكوين الراي الصحيح لدى المدقق عن احداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير .

ا- مبدا كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدا إلى مراعاة ان تكون تقارير مدقق الحسابات اداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة في هذه التقارير، وبشكل يحقق الاهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير؛

ب- مبدا الإفصاح: ويشير هذا المبدا إلى مراعاة ان يفصح المدقق عن كل ما من شانه توضيح مدى تنفيذ المؤسسة لاهدافها، ومدى تطبيقها للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف - إن وجدت - في انظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛

ج- مبدا الإنصاف: ويعني هذا المبدا مراعاة ان تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية او خارجية؛

د- مبدا السببية: ويشير هذا المبدا إلى مراعاة ان يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على اسباب حقيقية موضوعية.

هذا وقد اكد الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 وفي الفقرة (4) على ان المبادئ العامة للتدقيق التي يجب ان يلتزم بها المدقق هي: (الاستقلالية، الكرامة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، السلوك المهني، المعايير الفنية)والاخذ بعين الاعتبار ان المدقق يعمل تحت غطاء الحكم المهني[1]

المطلب الرابع: انواع التدقيق المحاسبي

اولا: التدقيق حسب الهدف:

ا- التدقيق المالي: ويتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص انظمة الرقابة الداخلية والسجلات والمستندات المحاسبية بقصد إعطاء راي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيق للمؤسسة؛

ب- التدقيق الإداري: بمعنى تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة عن طريق الحرص على إنفاق اموال المشروع بشكل اقتصادي، بحيث يتم الحصول على اكبر منفعة باقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التاكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة؛

ج- تدقيق الاهداف: ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الاهداف التي انشا من اجلها؛

د- التدقيق القانوني: وهو تاكد المدقق من ان المؤسسة تطبق النصوص القانونية والانظمة التي تصدرها الدولة؛

ه- التدقيق الاجتماعي: بمعنى ان الشركة يجب ان تحقق اهدافها العامة او الخاصة اتجاه المجتمع او البيئة التي تعمل فيها، فالشركة

مثلا تسعى إلى تحقيق الارباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الرفاهية الاجتماعية والصحية للبيئة التي تعمل فيها .[2]

ثانيا: من حيث القائم بعملية التدقيق: ويمكن تقسيمها إلى نوعين اساسين هما:

[1] د.أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2000، ص23-25.

[2] خالد راغب خطيب، **الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان الاردن،1998، ص21.

ا- التدقيق الخارجي: وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة او الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارتها، وبهدف المدقق إلى التاكد من سلامة وعدالة الحسابات السنوية وصحتها وهنا قد يكتشف مصادفة حالات الغش والخطا؛

ب- التدقيق الداخلي: ظهر التدقيق الداخلي بعد ظهور التدقيق الخارجي وكانت نشاة التدقيق الداخلي يعود سببها الحاجة إلى إحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، ومنه فإن التدقيق الداخلي هو اداة مستقلة تعمل من داخل المشروع لتقييم اداء الإدارة وخدمة لاهدافها في مجال الرقابة والتي تطبق عن طريق تدقيق العمليات المالية والمحاسبية والعمليات التشغيلية الاخرى وعلى هذا الاساس فإن التدقيق الداخلي يهدف إلى إمداد الإدارة بالمعلومات في النواحي التالية:

1- دقة انظمة الرقابة الداخلية؛

2- مدى كفاءة التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من اقسام المشروع؛

3- التاكد من ان النظام المحاسبي المطبق يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

وتجدر الإشارة إلى ان التدقيق الداخلي قد اقتصر في بادئ الامر على المراجعة الحسابية للمستندات وكانت عبارة عن مراجعة لاحقة لاكتشاف اخطاء التسجيل في الدفاتر لتصبح هذه المراجعة فيما بعد مراجعة سابقة لغرض التاكد من سلامة مختلف الإجراءات وقد اتضح فيما بعد انه يمكن استخدام التدقيق الداخلي لخدمة الإدارة العليا في كافة المجالات، ويصبح اداة فعالة للرقابة على جميع انشطة المؤسسة.

ثالثا: من حيث الالتزام: وينقسم إلى:

ا- التدقيق الإجباري: وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، كما يترتب على المؤسسة كذلك إن لم تقم بتعيين مدقق خارجي تحمل العقوبات المقررة نتيجة قيامها بهذه المخالفة وكل هذا في إطار احترام القوانين المنصوص عليها والمتعلقة بالتدقيق والمدققين؛

ب- التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إجبار او إلزام قانوني فمثلا في الشركات الفردية او شركات الاشخاص **قد يتم** الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي من اجل تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، وهذا ما يعود على المشروع بمجموعة من الفوائد نذكر منها:

1- اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الاعمال والمركز المالي والتي تعتبر كاساس لتحديد حقوق الشركاء وواجباتهم في حالة الانفصال او الانضمام؛

2- في حالة المنشات الفردية نلاحظ ان وجود مدقق خارجي يعطي ثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، تلك التي تقدم إلى الجهات خارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

رابعا: من حيث مجال او نطاق التدقيق: وتنقسم إلى:

ا- التدقيق الكامل: وهو التدقيق الذي يعطي إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه المدقق، بمعنى ان الإدارة او الجهة التي تعين المدقق لا تضع اي قيود على نطاق او مجال عمل المدقق، ويتعين على المدقق في نهاية الامر إبداء الراي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص وتكون مسؤولية المدقق مسؤولية شاملة عن عملية التدقيق ككل؛

ب- التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يتضمن وضع مجموعة من القيود على نطاق او مجال التدقيق بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر وتنحصر مسؤولية المدقق في هذه الحالة في مجال التدقيق المحدد له دون غيره، ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق او عقد كتابي بين المدقق والإدارة يبين حدود ونطاق عملية التدقيق والهدف المراد تحقيقه منها، ويتعين على المدقق ان يبرز في تقريره ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح بالنسبة لمستخدمي هذا التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات. [1]

سادسا: من حيث توقيت عملية التدقيق: وتنقسم إلى:

ا- التدقيق النهائي: ويتم هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الاسلوب في المؤسسات الصغيرة الحجم، ومن المزايا التي يحققها هذا النوع من التدقيق:

1- تخفيض احتمالات التلاعب لان جميع الحسابات يتم تسويتها وإقفالها؛

2- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لان المدقق ومساعديه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة؛

3- كون ان هذا النوع من التدقيق يتم خلال فترة زمنية معينة فهذا يقلل من احتمالات السهو والخطا من طرف القائمين بعملية التدقيق.

اما اوجه النقد فهي:

1- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق، خاصة وان الوقت عامل مهم بالنسبة للمدقق لكي يتمكن من إبداء رايه الفني حول عملية التدقيق؛

2- وجود فترة زمنية طويلة تسمح لبعض عمال المؤسسة بالقيام ببعض عمليات التلاعب والغش علما منهم انهم قادرون على تصحيح هذه الاخطاء قبل حلول ميعاد عملية التدقيق اي قبل حلول نهاية السنة المالية؛

3- اكتشاف الاخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج لهذه الاخطاء والتلاعبات، لان اكتشاف هذه الاخطاء ستكون بعد فترة طويلة من وقوعها؛

[1] د.محمد سمير الصبان واخرون، **الاسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، **مصر**، 2005/2004،ص-ص.41-46.

4- إن استخدام التدقيق النهائي قد يؤدي إلى إرهاق العاملين في مكاتب التدقيق وخاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية التي يتم تدقيق الحسابات فيها واحدة ومتقاربة.

ب- التدقيق المستمر: وفي هذه الحالة تتم عملية الفحص والتدقيق على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما ينم ذلك وفق برنامج زمني مسبق، مع ضرورة إجراء عملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية، ولهذا الاسلوب مجموعة من المزايا نذكر منها :

1- طول الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية التدقيق مما يساعد على توسيع نطاق الفحص وزيادة حجم العينة مما يساعد المدقق على اداء عمله؛

2- انتهاء المدقق من عملية التدقيق بعدة فترة قصيرة من تاريخ انتهاء السنة المالية مما يتيح للمدقق عرض القوائم المالية الختامية وملاحظاته عليها في وقت مبكر، ويرجع ذلك إلى التدقيق المستمر الذي يسمح للمدقق القيام بعمليات الفحص والتدقيق خلال السنة المالية ومن ثم الانتهاء المبكر من إبداء رايه حولها؛

3- عدو وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ وقوع الخطا وتاريخ اكتشافه مما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتفادي حدوثها في المستقبل؛[1]

4- تواجد المدقق ومساعديه في المؤسسة باستمرار او على فترات منتظمة خلال السنة يكون له اثر نفسي على سلوك العاملين من حيث تقليل نسبة ارتكاب الاخطاء والتلاعبات؛

5- تنظيم العمل في مكتب التدقيق دون ضغط او إرهاق موسمي وهذا ما يؤدي إلى رفع مستوى الاداء.

ويمكن القول ان هذه المزايا للتدقيق المستمر تعتبر كمعالجة لعيوب وانتقادات التدقيق النهائي، ولكن هذا لا يعني ان التدقيق المستمر ليس فيه عيوب هو الاخر بل هناك بعض العيوب نذكر منها:

1- إمكانية وجود فرصة للمتلاعبين ان يقوموا بتعديل بعض الارقام التي تم تدقيقها من قبل المدقق لتغطية بعض الاخطاء والاختلاسات، خاصة وان المدقق لن يقوم بفحصها مرة اخرى، ولكن احتمال حدوث مثل هذا الشيء ضعيف كون ان المدقق ومساعديه عادة ما يستخدمون عددا من الرموز للدلالة على ما تم تدقيقه وفحصه؛

2- عدم القيام باختبارات الفحص والتدقيق بصورة متصلة وهذا ما قد يترتب عليه السهو من طرف القائمين على عملية التدقيق، وقد يؤثر على مدى متابعة القائمين بعملية التدقيق كذلك لجميع الجوانب المتعلقة بعملية الفحص؛

3- تردد المدقق ومساعديه بصورة منتظمة ومتكررة على المؤسسة قد يؤدي إلى قيام صداقات وعلاقات شخصية بين القائمين بعملية التدقيق والخاضعين لها وهذا يؤثر على استقلالية وحياد المدقق عند إبداء رايه، وللتقليل من احتمال حدوث هذا لابد من تغيير المساعدين المحيطين بالمدقق خلال العام وتنبيههم إلى عدم إمكانية إقامة علاقات او صداقات مع احد افراد المؤسسة؛

[1] د.محمد سمير الصبان واخرون، مرجع سبق ذكره،ص-ص:46-50.

4- الحضور المتكرر للمدقق ومساعديه خلال السنة المالية قد يؤدي إلى ارتباك العمال داخل مختلف الإدارات، ويمكن تخفيض هذا العامل من خلال اختيار الاوقات المناسبة لزيارات المدقق و**مساعديه**[1].

المطلب الخامس: علاقة التدقيق بالمحاسبة

اولا: الفرق بين المحاسبة و التدقيق: يخلط العديد من مستخدمي القوائم المالية بين المحاسبة والتدقيق ويرجع السبب في ذلك إلى ان كل من المحاسبة والتدقيق تعتمد على المعلومات المحاسبية، فالمحاسبة تقوم بتسجيل وإعداد المعلومات المحاسبية والتدقيق ينطوي على فحص المعلومات المحاسبية[2]

وبما ان عمل المدقق يبدا من حيث ينتهي عمل المحاسب، باعتبار ان المدقق يبدا عمله بالقوائم المالية التي اعدها المحاسب والتي تعتبر المرحلة الاخيرة من مراحل عمل المحاسب، بينما يهتم المدقق بالتحقق من صحة ما تحتويه هذه القوائم من بيانات .

ومما سبق يتضح ان المحاسبة تختلف عن التدقيق من عدة نواحي يمكن إبرازها في الجدول التالي:

الجدول رقم(1-2): الفرق بين المحاسبة والتدقيق

معيار التفريق	المحاسبة	التدقيق
مجال العمل	تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تمت خلال الفترة وتلخيص وتفسير النتائج وإعداد القوائم المالية	يقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية وإبداء راي فني محايد
طبيعة العمل	عمل إنشائي: يبدا بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات في دفتر اليومية و**ينتهي** بإعداد القوائم المالية	عمل تحليلي انتقادي: يبدا بفحص القوائم المالية وينتهي بإعداد تقرير التدقيق
المدخلات والمخرجات	مدخلاتها: المستندات والبيانات الاولية المؤيدة للعمليات المخرجات: القوائم المالية	**مدخلاته**: القوائم المالية مخرجاته: تقرير المدقق
المبادئ والقواعد	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما	معايير التدقيق المقبولة عموما مع مراعاة مبادئ المحاسبة المقبولة عموما
المستندات والدفاتر	تعتمد على دفاتر وسجلات وتقارير مالية	يعتمد على اوراق عمل خاصة

[1] د.محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره،ص-ص:50-54.

[2] حاتم محمد الشيشيني، **اساسيات المراجعة مدخل معاصر**، الطبعة الاولى، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، **مصر**، 2007، ص20، ص21.

المسؤولية	الإدارة هي المسؤولة عند إعداد القوائم المالية وتصحيح الاخطاء او الغش	مسؤولية التدقيق: **هو مهنة** قانونية تحدده النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني ولا يعتبر المدقق مسؤولا عن كشف الاخطاء إلا ما يظهره الفحص العادي منها
الثقة/ الدقة	مخرجات المحاسبة درجة ثقتها منخفضة	درجة اكبر من الثقة والدقة بالنسبة للمستخدمين

المصدر:حسين احمد دحدوح واخرون، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الاول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة1،الاردن، 2009ص44-46.

ثانيا: الفرق بين المحاسب والمدقق:

وبما اننا تطرقنا للفرق بين المحاسبة والتدقيق فإنه لابد لنا من التطرق إلى الفرق بين المحاسب والمدقق كذلك، **فثمة** فارق هام بين المدقق والمحاسب، فالمحاسب موظف لدى المؤسسة خاضع بالتبعية لإدارتها، وتنحصر مهمته في تسجيل العمليات وتبويبها ومن تم عرضها في شكل قوائم مالية وفق إرادة القائمين على المؤسسة .

اما المدقق فلا تربطه بالمؤسسة رابطة التبعية، **بل هو** شخص فني مستقل وخبير مهني محايد، لا يخضع لسلطان اي سلطة إدارية في المؤسسة، وتنحصر مهمته في فحص ما حوته القوائم **المالية من** بيانات للتاكد من صحتها، وإبداء رايه في ما إذا كانت تلك القوائم المالية تظهر بصدق نتيجة اعمال المؤسسة في فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة مالية، وكذلك تبين مدى حقيقة عدالة المركز المالي في نهاية فترة التدقيق.[1]

[1] د.عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، الطبعة1، لبنان، 2004، ص23.

المبحث الثاني: عناصر نظرية التدقيق المحاسبي

تتكون اي نظرية من مجموعة من العناصر وهذا ما سنذكره في هذا المبحث .

المطلب الاول: فروض التدقيق المحاسبي

تعرف الفروض على انها معتقدات او متطلبات سابقة او اساسية تعتمد عليها الافكار والمقترحات والقواعد الاخرى، وتتمثل الفروض الاساسية التي تعتمد عليها نظرية التدقيق في الاتي:

اولا: ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المدقق ومعدي القوائم المالية؛

ثانيا: لأنه لا يوجد بالضرورة تعارض بين المدقق ومعدي القوائم المالية فإن المدقق يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية لديه؛

ثالثا: يتصرف المدقق كمدقق فقط؛

رابعا: يلتزم المدقق بالتزامات المهنة المحددة او القابلة للتحديد؛

خامسا: المزاعم او النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها؛

سادسا: نظام الرقابة الجيد يعني إمكانية اكبر للاعتماد على المعلومات المالية؛

سابعا: العرض العادل والصادق يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها او اي معايير متعارف عليها او مقررة [1].

وقد تم التطرق إلى فروض التدقيق بوجه اخر عملي اكثر مما سبق سواء في تعريفه للفرض او في عرضه لفرض التدقيق، حيث يعتبر الفرض بانه قاعدة تحظى بقبول عام، ويعبر عن التطبيق العملي، ويستخدم في حل نوع معين من المشاكل او ترشيد السلوك، وفيما يلي اهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات **وهي:**

اولا: فرض عدم التاكد: ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من ادلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التاكد، **وبرجع** عدم التاكد في المجال المحاسبي إلى الاسباب التالية:

ا- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية؛

ب- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية **عند** اتخاذ القرارات؛

ج- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

ثانيا: فرض استقلال المدقق: وذلك لان المدقق يمارس عمله **باستقلالية**، و**يعتمد** هذا الفرض على نوعين اساسين من المقومات هما :

[1] وليام توماس واخرون، ترجمة احمد حامد حجاج واخرون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، ص51ص51.

ا- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العملي والخلقي وخبرته العملية؛

ب- المقومات الموضوعية: وهي ما تضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من احكام وقواعد وضمانات.

ثالثا: فرض توفر نظام كاف للرقابة الداخلية: تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية، وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

ا- رقابة إدارية: و**هدفها تنفيذ** السياسات الإدارية وفقا للخطة ومن و**سائلها** (الموازنات، دراسة الوقت، التقارير، التدريب)؛

ب- رقابة محاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛

ج- ضبط داخلي: وهدفه حماية اصول المؤسسة من اي اختلاس او ضياع او سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل، تحديد المسؤوليات والاختصاصات).

ومما لا شك فيه ان نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة البداية لعلم التدقيق الحديث.[1]

رابعا: فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الاخطاء غير العادية او التلاعب:

يقوم المدقق بعملية التدقيق بافتراض ان القوائم والمعلومات المالية له خالية من الاخطاء او التلاعب، وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض .

خامسا: فرض الصدق في محتويات التقرير: ويتطلب ذلك من المدقق ان يتحقق من:

ا- **تطبيق** المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛

ب- ان المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة؛

ج- ان المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل الفحص؛

د- تطبيق المبادئ المحاسبية ثابت من طرف المؤسسة[2].

المطلب الثاني: مفاهيم التدقيق المحاسبي

يعرف المفهوم بانه :"فكرة ذهنية مترجمة او معبر عنها بلفظ"

وتتمثل مفاهيم التدقيق في التعميمات المستنتجة من الفروض، كما تمثل المفاهيم الاساس لتحديد المعايير والاهداف والإجراءات وكذلك تحديد المبادئ الاساسية للتدقيق.

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2005، ص20-22.

[2] غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة، الطبعة الاولى، 2006، الاردن، ص39ص40.

وبما ان هناك ارتباط قوي ومتكامل بين المحاسبة والتدقيق فإن المفاهيم المستخدمة في نظرية المحاسبة تعتبر لازمة ايضا في **نظرية** التدقيق، من امثلة هذه المفاهيم: الاصول والخصوم، حق الملكية، الدخل، المصروف، الفائض والتكلفة...الخ.

ولنظرية التدقيق العديد من المفاهيم الاساسية التي تضيفها لمفاهيم المحاسبة، ومن مفاهيم التدقيق على سبيل المثال ما يلي:

- التدقيق بصفة مستمرة والتدقيق النهائي؛
- الاستقلال؛
- العناية المهنية اللازمة؛
- ادلة الإثبات (القرائن)؛
- العرض الصادق والعادل؛
- حق الإطلاع؛
- الرقابة الداخلية؛
- تقرير المدقق؛
- الفحص التحليلي والاختباري...الخ.

ويعد ضبط مضامين المفاهيم على مستوى المهنة امرا اساسيا في مجال التدقيق، حيث يلاحظ تعدد المفاهيم للمضمون الواحد وتعدد الاسماء لنفس المفهوم، ومن امثلة ذلك إطلاق اسم المراجع، مراقب الحسابات، المدقق، المحاسب القانوني على نفس الشخص.[1]

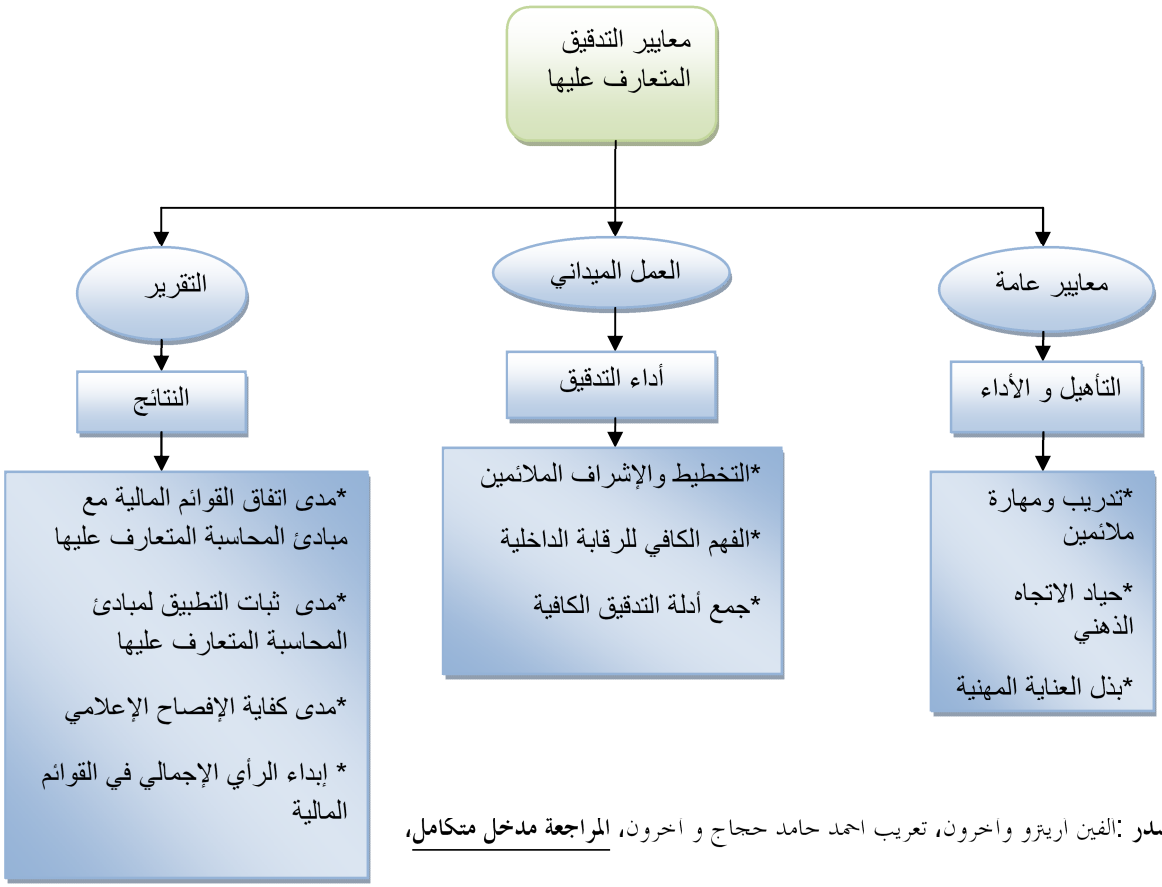
المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

تمثل معايير التدقيق "Auditing Standars" إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند التدقيق او الفحص لمختلف القوائم المالية لاحتوائها على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير وادلة التدقيق او المراجعة.

وتوجد إرشادات عامة تمثل عشرة معايير متعارف عليها (GAAS) قام المعهد الامريكي للمحاسبين بإصدارها عام 1947م مع إجراء تعديلات بسيطة عليها في تواريخ لاحقة، وهذه المعايير لا توفر الإرشادات الشاملة بالنسبة لممارسي المهنة، **ولكنها تمثل** إطارا عاما يمكن للمعهد من خلاله ان يقدم تفسيرات لممارسة التدقيق، والشكل التالي يوضح مختلف هذه المعايير.

[1] شريفي عمر، مرجع سبق ذكره، ص36.

الشكل رقم (1 -1): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر :الفين اريترو واخرون، تعريب احمد حامد حجاج و اخرون، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2005، ص42.

اولا : المعايير العامة:

ا- التدريب والمهارة الفنية الملائمين: تؤكد المعايير العامة على اهمية مهارة المدقق الشخصية، وضرورة ان يتوفر فيه قدر ملائم من الخبرة العملية في الميدان المهني، وقدرا ملائما من التعليم **المستمر**، وعموما يجب ان يكون المدقق على درجة **كافية من** التاهيل المهني من جهة والكفاءة العلمية من جهة اخرى؛

ب- الابجاه الذهني للحياد: اي يجب على المدقق ان يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات التدقيق، و**قد** اكد كل من ميثاق السلوك المهني ونشرات معايير التدقيق على ضرورة وجود هذا الحياد؛

ج- بذل العناية المهنية المعتادة: يتضمن المعيار العام الثالث ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق، ويعني ذلك ان المدقق مسؤول مهنيا عن اداء عمله على نحو جاد وحذر،[1] وكمثال يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل:

[1] الفين اريترو واخرون ترجمة احمد حجاج واخرون، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2005، ص43ص44.

اكتمال اوراق العمل، كفاية ادلة التدقيق، و**موضوعية** تقرير المدقق، كما يجب على المدقق ان يتجنب الإهمال كما لا يتوقع منه الوصول للحكم المثالي في كل الحالات، وباختصار شديد يجب على المدقق ان يبذل العناية المهنية المتوقعة عند القيام بالفحص وكذلك عند إعداد التقرير .[1]

ثانيا : العمل الميداني:

ا- التخطيط والإشراف الملائمين: يتناول المعيار الاول من معايير العمل الميداني التاكد من تخطيط هذا الاخير تخطيطا جيدا ومناسبا لاداء التدقيق بشكل ملائم وهذا ما يوفر الإشراف المناسب على عمل المساعدين إن وجدوا، و**لابد من** الإشراف في عملية التدقيق، حيث ان العديد من انشطة العمل الميداني يتم تنفيذها من قبل مساعدين خبرتهم العملية محدودة؛

ب- فهم نظام الرقابة للعميل او المؤسسة محل التدقيق: يجب دراسة و**تقييم نظام** الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى **يمكن تقرير** المدقق الاعتماد عليه، بمعنى انه يمكن لنظام الرقابة الداخلية، توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها ويؤدي وجودها إلى حماية الاصول و**سجلات** العميل او المؤسسة محل التدقيق، كما تؤدي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى تحديد نوعية الاختبارات اللازمة لتطبيق إجراءات التدقيق، وكلما زادت جودة نظام الرقابة الداخلية كلما قلت كمية الادلة التي على المدقق جمعها اثناء قيامه بعملية التدقيق والعكس بالعكس صحيح؛

ج- كفاية الادلة وجودتها: تتطلب القرارات التي يصدرها المدقق وجوب الحصول على ادلة وبراهين كافية ومقنعة يتم جمعها عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين اساس مناسب لإبداء الراي حول مدى صحة القوائم المالية [2].

ثالثا : معايير إعداد التقرير:

وتتعلق هذه المعايير بإجراءات إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق و**تتمثل فيما يلي:**

ا- معيار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ويعني ضرورة ان يبين تقرير المدقق الحسابات، ما إذا كانت القوائم المالية قد اعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

ب- معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ويعني ان يبين التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في الفترة الحالية قد طبقت بنفس طريقة الفترة السابقة؛

ج- معيار الإفصاح التام: و**يعني** ان الإفصاح عن البيانات الضرورية في القوائم المالية يعتبر كافيا بدرجة معقولة ما لم يرد في التقرير عكس ذلك؛

[1] ألفين آريترو وآخرون، مرجع سبق ذكره،ص44.

[2] د.إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، الطبعة4، 1996، ص33.

د- معيار إبداء الراي في القوائم المالية كوحدة واحدة، او امتناعه عن إبداء رايه في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، مع بيان الاسباب التي ادت إلى امتناعه عن إبداء الراي.

المطلب الرابع: اهداف التدقيق المحاسبي

لقد تطورت اهداف التدقيق تبعا للتطور الحاصل في بيئة الاعمال ويمكن تقسيم الاهداف إلى اهداف تقليدية واخرى حديثة او متطورة.

اولا: الاهداف التقليدية وهي:

ا – اهداف رئيسية وهي:

1 – التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛

2 – إبداء راي فني محايد يستند على ادلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب – اهداف فرعية او ثانوية وهي:

1- اكتشاف الغش والخطا على مستوى السجلات والدفاتر؛
2- وضع ضوابط وإجراءات للتقليل من ارتكاب الغش والاخطاء؛
3- اعتماد الإدارة على التدقيق في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية؛
4- توفير الثقة لمستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
5- مساعدة إدارة الضرائب على تحديد مبلغ الضريبة؛
6- تقديم مختلف التقارير للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

ثانيا: الاهداف الحديثة او المتطورة:

ا- متابعة تنفيذ الخطة ومراقبة مدى تحقيق الاهداف وتحديد الانحرافات واسبابها وطرق معالجتها؛
ب- تقييم نتائج الاعمال وفقا للاهداف المرسومة ؛
ج- تحقيق اكبر قدر من الرفاهية للمجتمع؛
ح- منع الإسراف في جميع نشاطات الوحدة عن طريق تحقيق اقصى كفاية إنتاجية.[1]

[1] خالد راغب خطيب، مرجع سبق ذكره، ص10، ص11.

المطلب الخامس: إجراءات التدقيق المحاسبي

تعكس إجراءات التدقيق السلوك الواجب ادائه من طرف المدقق لتحقيق نشاطه وتنفيذه يمكن تلخيص هذه الإجراءات في برنامج التدقيق الذي يعبر عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المدقق بتنفيذ مهمته، وهي غالبا تعبر عن برنامج التدقيق ابتداء من الإعداد والتخطيط وانتهاء بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية.

وتبقى إجراءات التدقيق هي الجزء الذي يترك لتقدير المدقق، حيث يضع الإجراءات التي يراها مناسبة وضرورية لاداء مهمته، وهي تختلف من مهمة لاخرى، بحيث ان لكل مهمة اهدافها وخصائصها، وتبعا كذلك لطبيعة المؤسسة محل التدقيق وطبيعة سجلاتها ودفاترها ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة فيها.

وقد فرقت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن مجمع المحاسبين الامريكيين (AICPA) بين معايير التدقيق وإجراءاته، حيث ان هذه الاخيرة تمثل الاعمال والتصرفات التي ينبغي ان يقوم بها المدقق اثناء تادية عمله، في حين تعبر المعايير عن المقاييس النوعية لمدى دقة اعمال وممارسات المدقق والكيفية التي تمت بها تلك الممارسات، بالإضافة إلى الاهداف الواجب تحقيقها من خلال استعمال تلك الإجراءات، كما ترتبط معايير التدقيق بصفات المدقق وكيفية ادائه لفحصه وإعداد تقريره.[1]

[1] **شريقي** عمر، مرجع سبق ذكره، ص22.

المبحث الثالث: المدقق وعملية التدقيق المحاسبي

لتنفيذ عملية التدقيق يجب التقيد بمجموعة من الطرق، بالإضافة إلى رسم خطة تدقيق مع مراعاة الحقوق والواجبات وهذا ما سنتطرق إليه خلال هذا المبحث.

المطلب الاول: طرق التدقيق المحاسبي

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية على سبيل المثال لا على سبيل الحصر:

اولا: الملاحظة: وتطبق للحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لاصول المشروع المختلفة؛

ثانيا: التفتيش: وتطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والاصول الاخرى المشابهة لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الاصول وللإيرادات والمصاريف العادية وما شابه ذلك من بنود؛

ثالثا: التثبت(التعزيز): وتطبق في التاكد من ارصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع اطراف خارج المشروع، وارصدة الاصول الموجودة في عهدة اشخاص من خارجه كالإرساليات وبضائع الامانة وغيرها؛

رابعا: المقارنة: وتطبق على ارصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة او مماثلة خاصة بفترات سابقة او لاحقة لبيان الاسباب الكامنة وراء اي تغيرات هامة؛

خامسا: التحليل: وتطبق على حسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني؛

سادسا: الاحتساب: وتطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة اخر المدة، وارصدة العملاء، والمدفوعات مقدما والمصروفات وغيرها؛

سابعا: الاستفسار وتطبق على سياسات المشروع المعني، والامور والقضايا التي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، **مثل** الالتزامات الفرضية والخطط المستقبلية والتوقعات المنظورة ذات الاثر المحتمل على المركز المالي **للمؤسسة**[1].

[1] د.خالد امين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الناحية العملية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2000، ص14ص15.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق

الفرع الاول: حقوق المدقق

لكي يتمكن المدقق من إنجاز عمله على اكمل وجه لابد له ان يتمتع ببعض السلطات تساعده على إنجاز عمله، هذه السلطات **تعد حقوقا للمدقق نذكر منها ما يلي:**

اولا: حق طلب اي مستندات او دفاتر او سجلات او الإطلاع عليها للحصول على بيان او معلومة معينة او تفسير نتيجة ما؛

ثانيا: حق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط المؤسسة؛

ثالثا: حق طلب اي تقارير او استفسار معين حول اي عملية من اي مسؤول في المؤسسة او اي مستوى إداري لتوضيح امر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضي له؛

رابعا: من حق المدقق فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف **عليها**؛

خامسا: فحص وتدقيق المجموعة المستندية من خلال التدقيق المستندي؛

سادسا: من حق المدقق ايضا جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك للتاكد مثلا من الاسهم والسندات المحفوظة والاوراق النقدية بمختلف فئاتها؛

سابعا: حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية او من ينوب عنه، وذلك لتقديم تقريره الخاص بعملية التدقيق وعرضه وحضور مناقشته والرد على اي استفسار قد يثيره الاعضاء حول بعض نقاط التقرير[1].

الفرع الثاني: واجبات المدقق

واجبات المدقق تتحدد بمدى الالتزام **ب**معايير التدقيق المتعارف عليها وبضرورة الإقرار عما إذا كانت القوائم المالية تمثل المركز المالي للمؤسسة تمثيلا عادلا، كذلك ضرورة إبداء رايه على القوائم المالية في شكل تقرير مكتوب علاوة على ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية للمساهمين، مع اهمية البيان بضرورة الالتزام بقواعد قوانين شرف المهنة وآداب سلوكها لانه في حالة ثبوت إخلال المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها او بقواعد قوانين اخلاقيات المهنة وآدابها فإنه سوف يتعرض للتالي: الإنذار، التوبيخ، الوقف عن ممارسة المهنة لمدة معينة، الشطب من سجلات الممارسين للمهنة .[2]

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية للنشر، جامعة بيروت، 2001،ص215ص216.

[2] نادر احمد الجيران، **اصول المراجعة** ، مكتبة الفلاح للنشر، الطبعة1، الكويت، 1989، ص105/104.

كما انه من واجباته ايضا:

- فحص حسابات المؤسسة والتاكد من ان القيود صحيحة والتحقق من ان الحسابات الختامية تمثل الواقع وان الميزانية العامة صحيحة؛
- التحقق من ان قيم الاصول والخصوم واساليب التقويم متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما[1].

المطلب الثالث: خطوات تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي

تمر عملية التدقيق بعدة مراحل هي :

1- الحصول على معرفة عامة؛
2- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
3- فحص الحسابات.

اولا : الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

وتعتمد على مجموعة من الخطوات هي :

ا- الاشغال الاولية: حيث يطلع المدقق من خلال هذه الاشغال على الوثائق الخارجية عن المؤسسة وهذا **ما يسمح له** التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة **بالمؤسسة، مما يمكنه** في النهاية من استخراج معايير المقارنة ما **بين** مختلف المؤسسات؛

ب- الاتصالات الاولى مع مؤسسة التدقيق: يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارات **معهم** ومع من سيشتغل **معه** اثناء ادائه للمهمة كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على اماكن المؤسسة ونشاطاتها ووحداتها، ومحاولة التعرف على مختلف الوثائق الداخلية؛

ج- انطلاق الاشغال: **حيث** يحصل المدقق على نظرة عامة وشاملة وكاملة حول المؤسسة بعد المرور بمختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالاستمرارية نسبيا في ملف هو الملف الدائم الذي يمكنه في نهاية هذه المرحلة **من** إعادة النظر في برنامج **عمله** المسطر.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية على انه كل السبل التي تضمن التحكم الجيد في المؤسسة، حيث تمر هذه المرحلة هي الاخرى بمجموعة من الخطوات **هي:**

[1] عبد الفتاح محمد صحن واخرون، **اصول المراجعة**، الدار الجامعية، **مصر**، 2000، ص78.

-جمع الإجراءات: يتعرف المدقق على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات، ومثال ذلك عملية البيع للزبائن إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك اي مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) او يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعلمة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن اسئلة تتطلب ان تكون الإجابة عليها تتضمن: **تسجيل طلبية** الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي لعملية القبض والتسجيل لها.

-اختبارات الفهم: يحاول المدقق اثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه ان يتاكد من انه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، اي يتاكد من انه فهم كل اجزائها واحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لمختلف العمليات ففي المثال المعطى (عملية البيع **للزبائن**)، ياخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الاماكن المعنية. إن هذا الاختبار ذو اهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تاكد المدقق من ان الإجراء موجود وانه مفهوم وانه احسن تلخيصه وليس الهدف منه التاكد من حسن تطبيقه.

-التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية: وذلك بالاعتماد على الخطوتين السابقتين حتى يتمكن المدقق من إعطاء تقييم اولي للمراقبة الداخلية عن طريق الاستخراج المبدئي لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب اخطاء وتزوير)، تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة اي استمارات تتضمن اسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم او بلا (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي) ليستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه؛

-اختبارات الاستمرارية: يتاكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من ان نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الاولي للنظام نقاط قوة حقا اي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

إن اختبارات الاستمرارية ذات اهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لانها تسمح للمدقق ان يكون على يقين بان الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره او العكس عن طرق النتائج التي توصل إليها عند التقييم الاولي لذلك النظام.[1]

[1] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة نشر، ص41-49.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة يبين فيها اثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول **عملية** المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل احد الجوانب الإيجابية لمهمته، وتلعب جودة نظام الرقابة الداخلية دورا مهما في تحديد مدى صعوبة او سهولة عملية فحص الحسابات والقوائم المالية.

ثالثا: فحص الحسابات والقوائم المالية

تنجز المرحلة الاخيرة من مراحل التدقيق هي الاخرى في عدة خطوات، فبعد التقييم النهائي للنظام بحذف اجزاء منه في حالة سلامة النظام او بإضافة اجزاء اخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف وتجدر الملاحظة إلى انه:

- في حالة جودة نظام الرقابة الداخلية يكون هذا دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كاف يكتفي المراقب في هذه الحالة ببرنامج عمل ادنى لكي يتاكد من:

عدم ارتكاب اخطاء او اعمال غش تم إدخالها في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها، كالتأكد من الارصدة عن طريق مقارنتها مع بعضها.

- اما في حالة ضعف نظام المراقبة الداخلية على المدقق توسيع برنامج عمله وذلك لما لنقاط الضعف من اثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات، وإذا تعرض عمل المدقق لسلبيات النظام الخطيرة جدا، والتي لا تسمح له بالمصادقة على الحسابات والقوائم المالية، **فيجب** عدم مواصلة العمل وعليه ان يقوم بـــ:

- **تدعيم** الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة جودة النظام؛
- إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة.

ومهما يكن على المدقق ان يتاكد دائما انه قام بمراقبة كافية لتحديد رايه، كما عليه تفادي المبالغة في التحريات والاكتفاء فقط بما له تاثير على الوثائق المالية.[1]

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص49.

خلاصة

من خلال **ما** تم التطرق إليه في الفصل الاول يمكن القول بان التدقيق المحاسبي مر على عدة مراحل ساهمت في تطور حتى وصل إلى **ما هو عليه**، وما وصل إليه اليوم كان نتيجة للتطور الاقتصادي وتوسع المؤسسات ووظائفها مما ادى إلى انفصال الملكية عن الإدارة .

كما تغير هدف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الغش والخطا إلى الحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقوا**عد** والإجراءات والمعايير، وقد قامت هذه المهنة **على** مجموعة من الفروض والمبادئ تحدد من خلالها كيفية تنفيذ عملية التدقيق .

الفصل الثاني

عرض معايير التدقيق

الدولية

تمهيد:

هناك العديد من الهيئات الدولية التي تسعى إلى نشر مصطلح موحد للتدقيق المحاسبي من خلال محاولة إيجاد توافق على المستوى الدولي باعتباره الهدف الذي انشات من اجله .

نذكر من هذه الهيئات التي ساهمت في إنشاء هذه المعايير بشكل كبير مثل لجنة معايير التدقيق الدولية المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، والتي قامت بإصدار مجموعة من المعايير المنظمة والمحددة لمهنة التدقيق لتتكيف هذه الاخيرة مع التطورات الحاصلة في مجال التدقيق على المستوى الدولي

وسنستعرض من خلال الفصل الثاني اغلب هذه المعايير من خلال اربعة **مباحث هي:**

- المبحث الاول: عرض عام لمعايير التدقيق الدولية
- المبحث الثاني: معايير المسؤوليات والمبادئ وتخطيط مبادئ التدقيق المحاسبي
- المبحث الثالث: معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي
- المبحث الرابع: معايير اعتماد المدقق على اعمال الاخرين وتقريره النهائي

المبحث الاول: مدخل إلى معايير التدقيق الدولية

تعتبر معايير التدقيق الدولية مجموعة من التوجيهات التي تساعد المدققين على اداء مهامهم، ومع تسارع التطور التكنولوجي وظهور العولمة تزداد الحاجة إلى هذه المعايير يوما بعد يوم.

المطلب الاول: ماهية المعايير الدولية للتدقيق

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف المعايير الدولية للتدقيق ونشاتها و**خصائصها**.

الفرع الاول : تعريف المعايير الدولية للتدقيق :

عرف المعيار على انه :"هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه او نمط يتاسس بالعرف عن طريق القبول العام او من خلال الهيئات العملية، المهنية، الحكومية، او السلطات التشريعية، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة اساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الاشخاص في نطاق وظروف عملهم".

اما المعايير الدولية للتدقيق فهي قرائن او قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي-اي القواعد- يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وعلى هذا الاساس فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل انماطا لما يجب ان يكون عليه الاداء المهني.

من جهة اخرى يمكن تعريف معايير التدقيق على انها :"مقاييس للاداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية او عن طريق الاتفاق العام بين اعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل بحيث تمثل مقياسا عاما للاداء"

تعريف اخر للمعايير :"هي نموذج اداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق و**تعتبر** بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه، ويتم صياغتها عن طريق المنظمات المهنية او التشريع او العرف المهني".[1]

الفرع الثاني : نشاة المعايير الدولية للتدقيق

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق، تم تاسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين بموجب اتفاقية بين **63 منظمة وهيئة** محاسبية تمثل 49 دولة وذلك سنة 1977/10/07م.

وقد انبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة المعايير الدولية للتدقيق او لجنة الادلة الدولية للتدقيق، والتي مهمتها إصدار معايير دولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث كان الهدف محاولة توحيد الممارسات المهنية حول العالم في مجال التدقيق والرفع من جودة هذه الممارسات، و**كان** عدد المعايير سنة 1988م سبعة وعشرون معيارا.

[1] بو سنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الارباح**، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص :دراسات مالية و محاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، سنة:2012، ص22.

وقد اخذ موضوع توحيد معايير التدقيق عبر العالم اهتماما متزايدا على المستويين المحلي والدولي من قبل مختلف الهيئات المهنية والممارسين لمهنة التدقيق حول العالم.

الفرع الثالث: خصائص المعايير الدولية للتدقيق

اولا: التركيز على تفصيلات العمل الميداني، الامر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين، وإن كان لذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية؛

ثانيا: استخدمت اللجنة مصطلح "إرشادات التدقيق الدولية" بدلا من "معايير التدقيق الدولية"، وذلك لترك المجال مفتوحا امام مختلف المنظمات المهنية في العالم للاسترشاد بهذه المعايير ومحاولة تكييف هذه الاخيرة مع ظروف التدقيق حسب كل بيئة؛

ثالثا: تعتبر هذه المعايير اكثر عمومية وشمولا من غيرها لانها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق وبلقى قبولا عاما على المستوى الدولي، كما انها تعتبر قواعد اساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.[1]

المطلب الثاني: اهداف المعايير الدولية للتدقيق واهميتها

ينقسم هذا المطلب إلى فرعين، تطرقنا في الفرع الاول إلى اهداف المعايير الدولية للتدقيق، وتطرقنا في الفرع الثاني إلى اهمية هذه المعايير

الفرع الاول: اهداف المعايير الدولية للتدقيق :

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند مراجعة القوائم المالية وعند مراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة، والهدف الاساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا.

للمعايير الدولية وظيفتين اساسيتين على الاقل، هما:

- اداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الفئات؛
- وسيلة لتقييم الاداء المهني للمدقق بعد قيامه بعملية التدقيق.

وعلى هذا الاساس تهدف المعايير الدولية للتدقيق إلى زيادة فعالية عمل المدقق باعتبار ان نطاق هذه المعايير واسع فهو يشمل كل الخدمات التي يقوم بها المدقق، وعلى راسها عمليات الفحص والتاكيد والخدمات ذات العلاقة.[2]

[1] سيد محمد، **تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة، مذكرة** ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2010، ص66.

[2] **سايح فايز، اهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في : علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015. ص90.

الفرع الثاني: اهمية معايير التدقيق الدولية

لمعايير التدقيق الدولية فوائد كثيرة، على شرط ان تكون هذه المعايير مقبولة ومتعارف عليها، وان تكون مبلغة لجميع اعضاء المهنة، كما يجب إعادة النظر فيها من حين لاخر للتطور والتحسين، ولغرض مسايرتها للمستجدات الحاصلة في بيئة التدقيق الدولية، وسنبين اسباب اهمية المعايير الدولية للتدقيق فيما يلي:

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية في الجزائر؛
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية؛
- إن التغيرات الحاصلة مثل العولمة، وتحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات فرضت الحاجة لتوحيد معايير التدقيق دوليا؛
- إن معايير التدقيق الدولية اكثر تجانسا بين الدول بمقارنتها مع غيرها من المعايير الوطنية لكثير من الدول.

لكن موضوع تدويل معايير التدقيق يواجه مجموعة من الانتقادات، فقد تم الجدال في عام 1971م بان عملية وضع معايير دولية حل بسيط لمشكلة معقدة، لان هذه المعايير لن تكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروقات الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية لمختلف الدول، وبعض الدول قد ترفضها من الناحية السياسية لانها تتعارض مع السيادة القومية.

ويرى بعض المراقبين ان هدف مكاتب المحاسبة الدولية من وضع معايير للتدقيق هو توسيع اسواقها فحسب، وقد قال بعض المعلقين ما يلي:

"لا يبدو ان تناسق المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق يمكن ان يتحقق ....ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها"[1].

المطلب الثالث: تقديم لجنة المعايير الدولية للتدقيق

إن لجنة المعايير الدولية للتدقيق هي الهيئة المهنية صاحبة الاختصاص في إصدار، تبويب، شرح، تعديل المعايير الدولية للتدقيق، اما الان فيقوم المجلس بذلك.

الفرع الاول : شرح للجنة المعايير الدولية للتدقيق

انبثقت هذه اللجنة من الإتحاد الدولي للمحاسبين الامريكيين، وقد اعطيت اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودة المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد .

[1] هيدوب ليلى ريمة واخرون، **التكامل بين مهنة التدقيق واليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والاداري في ظل معايير المراجعة الدولية**، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

يتم اختيار اعضاء هذه اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تم تعيينهم من منظمات الدول الاعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، وقد ضمت اللجنة الاولى 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 الدول غير الاعضاء حتى يتم الحصول على اكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة.

حاليا يقوم بإصدار وتعديل المعايير حاليا مجلس معايير التدقيق والتاكيد الدولية (IAASB) والذي يهتم إضافة إلى التدقيق بعملية الفحص والتاكيد والخدمات ذات العلاقة.[1]

الفرع الثاني: إصدار المعايير الدولية **للتدقيق**[2]

إن الهدف الاساسي من معايير التدقيق الدولية هو وجود مستويات مهنية للمدققين وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق **عالميا**، وهذه هي مراحل إصدار اي معيار :

- يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة و**معمقة**؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- إذا اقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين و**كذلك** المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الراي والتعليق على المسودة؛
- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات واراء هذه الاطراف ومن تم تقوم بتنقيح وصياغة المعيار؛
- يتم إصدار المعيار في صيغته النهائية.

[1] سيد محمد و بوعرار شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01**، دراسة ميدانية، ص8.
[2] سيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 68.

الفرع الثالث : تبويب المعايير الدولية للتدقيق

لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى ان وصلت إلى ما هي عليه حاليا، و**يمكن تبويب** المعايير الدولية للتدقيق كما يلي :

الجدول رقم(2-1):معايير التدقيق الدولية

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	اهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة	ISA 520	الإجراءات التحليلية
ISA 210	شروط الارتباط بمهمة التدقيق	ISA 530	عينة التدقيق والوسائل الاختبارية
ISA 220	الرقابة على جودة اعمال التدقيق	ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية
ISA 230	التوثيق (إعداد اوراق عملية التدقيق)	ISA 550	الاطراف ذات العلاقة
ISA 240	الغش والخطا	ISA 560	الاحداث اللاحقة
ISA 250	دراسة القوانين واللوائح عند اداء عملية التدقيق للقوائم المالية	ISA 570	الاستمرارية
ISA 260	توصيل امور التدقيق للاشخاص المسؤولين عن الحوكمة	ISA 580	إقرارات الإدارة
ISA 300	التخطيط	ISA 600	الإعتماد على عمل المدققين الاخرين
ISA 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها واخطارها	ISA 610	الإعتماد على عمل المدقق الداخلي
ISA 320	الاهمية النسبية	ISA 620	الإعتماد على اعمال الخبراء المتخصصين

ISA 330	إجراءات المدقق استجابة للاخطار المقيمة	ISA 700	تقرير المدقق عن القوائم المالية
ISA 402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات	ISA 710	المقارنات
ISA 500	ادلة الإثبات في التدقيق	ISA 720	المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية
ISA 510	الارصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة	ISA 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الاغراض الخاصة

المصدر: ا.زوهري جليلة، **اثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع ديسمبر 2015، ص-ص:62-63.

المبحث الثاني: معايير مسؤوليات ومبادئ وتخطيط التدقيق الدولي

ينقسم هذا المبحث إلى عدة مطالب، وقد تطرقنا في المطلب الاول إلى معايير المتعلقة بالمبادئ، ومن تم تناولنا في المطلب الثاني معايير المسؤوليات، اما المطلب الثالث فتطرقنا فيه إلى الرقابة الداخلية والتخطيط.

المطلب الاول: معايير مبادئ التدقيق الدولي

المعايير من 200 إلى 230 هي المعايير المخصصة للمبادئ العامة لتدقيق القوائم المالية وهي كالتالي:

الفرع الاول: المعيار رقم 200

الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية **تدقيق** القوائم المالية

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار يتمثل في وضع معايير القوائم المالية وهو يصف ايضا مسؤولية الإدارة عند إعداد وعرض القوائم المالية بالإضافة إلى تحديد إطار عام للتقرير المالي الذي يتعين استخدامه في إعداد القوائم المشار إليها في المعايير الدولية للتدقيق" ISA" باعتبارها إطار عام[1]

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على الهدف من عملية **تدقيق** القوائم المالية لكي يتمكن المدقق **من** إبداء رايه بالإضافة إلى المتطلبات الاخلاقية التي عليه الالتزام بها عند قيامه بعملية **تدقيق** القوائم المالية بالإضافة إلى التالي:

- كيفية اداء عملية **تدقيق** القوائم المالية طبقا للمعايير الدولية **للتدقيق**؛
- يحدد هذا المعيار نطاق **عملية تدقيق** القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية **للتدقيق**؛
- يطالب هذا المعيار المدقق الالتزام بالشك المهني عند اداء عملية التدقيق او المراجعة؛
- يطالب هذا المعيار المدقق ان يتاكد تاكدا معقولا عند ممارسته لعمله؛
- يراعي المدقق المخاطر التي تواجه المؤسسة محل التدقيق والمتعلقة بالاوراق المالية وإمكانية تحريفها ويكون تعامله مع هذه الاخطار وفق اهميتها النسبية؛
- يحدد هذا المعيار الاطراف التي لها المسؤولية عن القوائم المالية وطبيعة هذه المسؤولية استنادا إلى المعايير الدولية للتدقيق؛
- يحدد هذا المعيار مدى إمكانية قبول إطار التقرير المالي كما يبين كيفية التعبير عن الراي في القوائم المالية كما انه على المدقق ان يراعي التاريخ الفعال عند اداء عملية التدقيق؛
- يحدد هذا المعيار الاختلاف بين القطاع العام والقطاع الخاص فيما يخص عملية التدقيق.

[1] امين السيد محمد لطفي، **معايير المراجعة والتاكيد الدولية**، الدار الجامعية، **مصر**، 2008، ص134.

الفرع الثاني: المعيار رقم 210: شروط الارتباط **بعملية** التدقيق:

الغرض: يتمثل الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق في وضع معايير وتوفير إرشاد عن:

- الاتفاق على شروط الارتباط **بالعميل؛**
- استجابة المدقق لطلب معين من العميل لتغيير احد شروط الارتباط والتي تؤدي إلى انخفاض مستوى التاكد.

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على ما يلي :

- يجب ان يتفق المدقق مع العميل حول ما يتعلق بعملية التدقيق من خلال خطابات الارتباط **بعملية** التدقيق؛
- **على** المدقق في ظل التدقيقات المتكررة دراسة ما إذا كانت الظروف تتطلب ان يتم تعديل ظروف التعاقد**؛**
- يحدد هذا المعيار إجراءات قبول التغيير في الارتباط**،** مثال: **قد يطلب** المدقق قبل إنهاء عملية التدقيق ان يغير ارتباطه **من** عميل إلى اخر وهذا ما قد يوجد مستوى منخفض من التاكد.

الفرع الثالث: المعيار رقم 220: رقابة الجودة على تدقيقات المعلومات المالية التاريخية

الغرض: يتمثل الغرض من هذا المعيار في وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسؤوليات محددة لموظفي المؤسسة فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عمليات **تدقيق** المعلومات المالية التاريخية المتضمن تدقيقات القوائم المالية.

المحتوى: يحتوي المعيار على النقاط التالية:

- مجموعة تعريفات لعدد من المصطلحات المتعلقة بعملية التدقيق مثل: (شريك الارتباط، فحص رقابة جودة الارتباط، فريق الارتباط، المؤسسة محل التدقيق، الفحص، المتابعة، الشريك، المعايير المهنية، التاكد المعقول، اعضاء الفريق...الخ)**؛**
- مسؤوليات القيادة الخاصة بالجودة على عمليات التدقيق، حيث يتم تبيين مسؤولية شريك الارتباط في المؤسسة ومختلف المتطلبات المهنية والاخلاقية المطلوب توفرها فيه عند اداء عمله في المؤسسة**؛**
- كيفية قبول واستمرارية العلاقات مع العميل اي المؤسسة محل التدقيق وتحديد مختلف متطلبات ارتباطات التدقيق **مثل** النزاهة والكفاءة الفنية والالتزام باخلاقيات المهنة...الخ**؛**
- كيفية انتقاء او تخصيص اعضاء فرقة التدقيق بحيث يكون لديهم القدرات والكفاءات والوقت الملائم لاداء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**؛**
- كيفية اداء عملية الارتباط المتعلقة بالتدقيق التي تتم من خلال التوجيه والإشراف والالتزام بمعايير المهنة والمتطلبات القانونية والتنظيمية**؛**[1]

[1] نفس المرجع السابق،ص-ص:134-190.

- يبين هذا المعيار مختلف السياسات التي تضعها المؤسسة لمتابعة مختلف الإجراءات المتعلقة بالرقابة على جودة عملية التدقيق وتماشيا مع المعايير الدولية للتدقيق؛
- على المدقق او فرقة التدقيق تبيان مختلف التواريخ المتعلقة باداء عملية التدقيق.

الفرع الرابع: المعيار رقم 230: التوثيق

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار توفير إرشادات ومعايير بخصوص عملية التوثيق المستندي عند اداء عملية **تدقيق** القوائم المالية

المحتوى: يتكلم المعيار عن النقاط التالية :

- شكل ومحتوى اوراق العمل بحيث تتصف هذه الاوراق بانها كاملة ومفصلة بشكل كافي لتوفير فهم شامل لعملية التدقيق؛
- السرية والحيازة الامنة والاحتفاظ والملكية الخاصة لاوراق العمل، حيث يجب على المدقق القيام بالإجراءات الملائمة؛
- يكون المدقق مسؤولا ايضا عن وفق المعيار 230 المعدل: (طبيعة توثيق عملية التدقيق، شكل ومحتوى توثيق التدقيق، بجميع ملف التدقيق النهائي، التغيرات التي تطرا على عملية التوثيق نتيجة الظرف الاستثنائية)[1].

المطلب الثاني: معايير مسؤوليات التدقيق الدولي

تم تقسيم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع، تناولنا فيها الغش والخطا بالإضافة إلى انظمة تدقيق البيانات وتوصيل امور التدقيق للاشخاص المسؤولين عن الحوكمة

الفرع الاول: المعيار رقم 240: الغش والخطا

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق في مراعاة الاحتيال والخطا خلال عملية تدقيق البيانات المالية.

المحتوى:

- عند قيام المدقق بعملية التخطيط و**تنفيذ** إجراءات التدقيق و**كذلك عند قيامه بتقييم** وإعداد التقرير لنتائج التدقيق، فإن عليه النظر إلى مخاطر احتواء البيانات المالية على اخطاء **جوهرية ناتجة عن** الاحتيال والخطا؛
- كما يجب تبيين مسؤولية الإدارة من جهة ومسؤولية المدقق من جهة اخرى؛
- القصور الذاتي للتدقيق: إن التدقيق **عرضة لمخاطر لا يمكن تجنبها**، ذلك ان بعض الاخطاء الجوهرية في البيانات المالية لا **يمكن** اكتشافها بالرغم من ان تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق قد تم حسب المعايير الدولية للتدقيق؛

[1] نفس المرجع السابق، ص-ص:190-231.

- الإجراءات المتبعة عند ظهور دلائل على وجود الاحتيال او الخطا: في حالة تطبيق إجراءات التدقيق المصممة لتقدير المخاطر والإشارة إلى وجود احتيال او خطا محتمل فإن على المدقق ان ينظر في تاثيره المحتمل على البيانات المالية، وفي حالة اعتقاد المدقق بان الاحتيال او الخطا المشار إليه قد يكون له تاثير جوهري على البيانات المالية فإن عليه **تنفيذ** إجراءات إضافية مناسبة؛
- الإبلاغ عن الاحتيال والخطا: على المدقق إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة بالنتائج الحقيقية للحالات التالية: وجود شكوك لدى المدقق باحتمال وجود احتيال او ان الاحتيال او الخطا الجسيم موجود فعلا؛
- الانسحاب من مهمة التدقيق: قد يقرر المدقق بان الانسحاب من المؤسسة شيء ضروري عندما لا تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات التي طلبها المدقق والتي تعتبر ضرورية من اجل إتمام عملية التدقيق.

الفرع الثاني: المعيار رقم 250 : مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية

الغرض: الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية.

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على النقاط التالية:

- مسؤولية الإدارة للالتزام بالقوانين والانظمة: إن الإدارة مسؤولة عن التاكد من ان فعاليات المؤسسة تسير حسب القوانين والانظمة، كما ان مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام تقع على الإدارة ايضا؛
- نظرة المدقق حول الالتزام بالقوانين والانظمة: لا يعتبر المدقق ولا يمكن ان يعتبر مسؤولا عن منع عدم الالتزام، إلا ان إجراءات التدقيق السنوية قد تكون مع ذلك رادعة؛
- الإبلاغ عن عدم الالتزام إلى الإدارة: على المدقق وباسرع وقت ممكن الإبلاغ عن عدم الالتزام الذي علم به هو إلى لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا، والحصول على دليل بانه قد تم إبلاغهم به بالشكل المناسب؛
- الانسحاب من مهمة التدقيق: قد ينسحب المدقق عندما لا تنفذ المؤسسة الإجراءات المطلوبة منها في إطار عملية التدقيق[1].

3 مدونة صالح محمد القرا، الموقع(/sqarra.wordpress.com/isas2000)، تم الإطلاع يوم :2016/2/27.

الفرع الثالث: المعيار رقم 260: توصيل امور االتدقيق للاشخاص المسئولين عن الحوكمة

الغرض: يهدف هذا المعيار لوضع معايير وتوفير إرشادات عن توصيل المدقق امور التدقيق إلى هؤلاء المسئولين عن حوكمة المؤسسة، اي توفير إرشاد للمدقق عن الاتصالات مع اطراف خارج المؤسسة كالوكالات التنظيمية والإشرافية الخارجية.

المحتوى: يحتوي المعيار على النقاط التالية:

- يجب على المدقق ان يحدد الاشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة والذين يتم التوصيل إليهم امور التدقيق التي تفيدهم، **وتتباين** هياكل الحوكمة من بلد إلى اخر، وهو الامر الذي يؤدي إلى وجود صعوبة في تحديد الاشخاص الملائمين، ويعتمد المدقق على حكمه المهني في تحديد هؤلاء الاشخاص اخذا بعين الاعتبار هيكل حوكمة المؤسسة وظروف الارتباط واي تشريع ملائم والمسؤوليات القانونية لهؤلاء الاشخاص، وفي حالة عدم التوصل إلى تحديد الاشخاص الملائمين بشكل جيد فإن المدقق يجب ان يصل إلى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسئول عن الحوكمة، كالمؤسسات الفردية والمؤسسات الحكومية ... الخ؛
- امور التدقيق ذات الارتباط بالحوكمة التي يتعين توصيلها: **وهي:**

- النطاق الشامل لعملية التدقيق؛
- السياسات المحاسبية المستعملة والتغيرات فيها، واثرها على القوائم المالية؛
- المخاطر الجوهرية والمحتملة، واثرها على القوائم المالية؛
- تسويات التدقيق المسجلة او التي لم يتم تسجيلها؛
- عدم التاكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط؛
- الاختلافات الموجودة بين المدقق والإدارة، ومدى جوهرية هذه الاختلافات.

- توقيت واشكال الاتصال: يجب على المدقق ان يوصل امور التدقيق ذات الاهتمام بالحوكمة في توقيت مناسب ليستطيع الاشخاص المسئولون عن الحوكمة من تنفيذ التصرف الملائم؛
- مراعاة السرية والقوانين واللوائح: يجب على المدقق مراعاة السرية المهنية لدى توصيله لامور التدقيق للاشخاص المسئولين **عن** الحوكمة، وفي حالة اي تعقيدات على المدقق الاسترشاد براي مستشار قانوني، كما يجب على المدقق مراعاة القوانين واللوائح والانظمة المحلية والالتزام بمتطلباتها اثناء توصيله للامور الهامة التي تفيد الاشخاص المسئولين عن الحوكمة.[1]

[1] سيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص78.

المطلب الثالث: التخطيط والرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق الدولي

يحتوي المطلب الثالث على عدة فروع هي كالتالي:

الفرع الاول: المعيار رقم 300: التخطيط لعملية التدقيق

الغرض: غرض هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات لتخطيط عملية التدقيق، بالإضافة إلى ان التخطيط هو وضع إستراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق

المحتوى: يتكلم المعيار عن النقاط التالية:

- خطة التدقيق الشاملة: على المدقق وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدى المتوقع منها وكيفية تنفيذها، وذلك مع الاخذ بعين الاعتبار فهمه للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومخاطر الاهمية النسبية؛
- برنامج التدقيق: على المدقق وضع وتوثيق برنامج تدقيق يتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخططة بشكل مفصل لتنفيذ خطة تدقيق شاملة؛
- التغيرات على خطة التدقيق وبرنامج التدقيق: يجب إعادة النظر في خطة التدقيق، وبرنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك، وذلك نظرا للتغييرات في الشروط او النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق، كما يجب تسجيل اسباب هذه التغييرات.

الفرع الثاني: المعيار رقم 310: معرفة طبيعة عمل المؤسسة

الغرض: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول معنى المعرفة بطبيعة عمل المؤسسة وما هي اهميتها بالنسبة للمدقق ومدى صلتها بكافة جوانب عملية التدقيق وكيفية الحصول على هذه المعرفة واستخدامها، كما يبين انه على المدقق ان يكون لديه معرفة كافية بطبيعة عمل المؤسسة تمكنه من تحديد وفهم الحالات والمعاملات ذات الاهمية النسبية.

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على النقاط التالية:

- يجب على المدقق الحصول على معرفة اولية للقطاع الاقتصادي والمساهمين والإدارة وكيفية عمل المؤسسة قبل الموافقة على قبول مهمة التدقيق ؛[1]

[1] نفس المرجع السابق،ص-ص:79-80.

- المعرفة بطبيعة عمل المؤسسة **هو** إطار مرجعي يستند إليه **المدقق عند تبيين** رايه المهني، واستخدام هذه المعرفة بشكل فعال يعتمد على نظرة **المدقق** لتاثيراتها على القوائم المالية وفيما إذا كانت التاكيدات على القوائم المالية **متلائمة** مع هذه المعرفة.

الفرع الثالث: المعيار رقم 320: الاهمية النسبية في التدقيق

الغرض: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مفهوم الاهمية النسبية و**علاقتها بمخاطر عملية** التدقيق، **كما يبين بأنه** على **المدقق** الاخذ بعين الاعتبار الاهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر **التدقيق** ويعود تقدير الاهمية النسبية إلى **المدقق**.

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على النقاط التالية:

على **المدقق** اخذ الاهمية النسبية بعين لاعتبار عند:

- التخطيط لعملية التدقيق: يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات عملية التدقيق؛
- تقييم تاثير الاخطاء الجوهرية: دراسة الاهمية النسبية للاخطاء المكتشفة وتخفيض مخاطر **التدقيق** بتوسيع نطاق إجراءات **التدقيق**، وتبليغ الإدارة من اجل تعديل القوائم المالية، وفي حالة رفض الإدارة تعديل القوائم المالية **نتيجة** تخفيض الاهمية النسبية لتلك الاخطاء المعلن عنها، على المدقق ان يفكر في إجراء تعديلات في تقريره؛
- إن تقدير **المدقق** للاهمية النسبية يؤدي إلى تخفيض مخاطر **التدقيق** إلى مستوى مقبول، وبالتالي توجد علاقة عكسية بينهما

الفرع الرابع: **فيما يلي** معايير الرقابة **وهي**:

اولا: المعيار رقم 400: تقدير المخاطر والرقابة الداخلية

الغرض: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات للحصول على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وعلى مخاطر التدقيق

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على النقاط التالية:

- مخاطر **التدقيق: هي** المخاطر التي تؤدي إلى قيام **المدقق** بإبداء راي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية تحتوي على اخطاء جوهرية، وتتكون هذه المخاطر من:

- المخاطر الملازمة: وهي قابلية حدوث خطا هام مؤثر على رصيد حساب ما مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات **علاقة**؛

- مخاطر الرقابة: قابلية حدوث خطا هام مؤثر على رصيد حساب ما من دون ان تمنع او تكتشف وتصحح في الوقت المناسب من قبل انظمة المحاسبة والرقابة الداخلية؛[1]
- مخاطر عدم الاكتشاف: وهي ان إجراءات التدقيق لا تكتشف وجود خطا هام مؤثر على رصيد حساب ما.

ثانيا: المعيار رقم 401: التدقيق في بيئة انظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب

الغرض: يهدف هذا المعيار لوضع معايير وتوفير إرشادات لإجراءات التي يجب إتباعها عندما تنفذ عملية التدقيق في بيئة نظم المعلومات المحوسبة، حيث انه على المدقق الاخذ بعين الاعتبار كيفية تاثير بيئة نظم المعلومات المحوسبة على عملية التدقيق علما ان إجراءات التدقيق واهدافها لا تتغير في مثل هذه البيئة.

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على النقاط التالية:

- على المدقق ان تكون لديه المعرفة الكافية لبيئة نظام المعلومات المحوسبة لغرض تخطيط وإدارة والإشراف على العمل المؤدى، كما قد يحتاج المدقق إلى مهارات متخصصة في نظم المعلومات المحوسبة؛
- يقوم المدقق بالتخطيط لعمله في بيئة نظم المعلومات المحوسبة مع الاخذ بعين الاعتبار المعيار الدولي رقم 400 ليحصل على فهم لاهمية وتعقيد انشطة نظم المعلومات المحوسبة وان هذه المعلومات متيسرة لاستعمالها، وإذا كانت نظم المعلومات المحوسبة للمؤسسة هامة على المدقق ان يقيم مدى تاثيرها على تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة؛
- كما ان هدف التدقيق لا يتغير في حالة معالجة البيانات يدويا او بواسطة الحاسوب، إلا ان طرق التدقيق تتغير في ظل انظمة المعلومات المحوسبة، ويكون من الصعب او المستحيل على المدقق في الانظمة المحاسبية التي تستعمل الحاسوب ان يحصل على معلومات معينة لفحصها او للاستفسار عنها او للتاكد منها بدون مساعدة الحاسوب.

ثالثا: المعيار رقم 402: اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستخدم مؤسسات خدمية

الغرض: الغرض من هذا المعيار وضع معايير وتوفير إرشادات للمدقق الذي يقوم بعمله في مؤسسة تستخدم مؤسسة خدمية والتي لها تاثير على المعلومات المالية للمؤسسة الزبونة.

على المدقق دراسة كيفية تاثير المؤسسة الخدمية على النظام المحاسبي وعلى نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق بغرض التخطيط الفعال لعمله.

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على النقاط التالية:

[1] نفس المرجع السابق، ص-ص:81-82.

اعتبارات خاصة بمدقق المؤسسة الزبونة: على المدقق تحديد اهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على المؤسسة محل التدقيق وصلتها بعملية التدقيق، وذلك عن طريق مراعاة طبيعة الخدمات المقدمة وشروط العقد والعلاقة بين المؤسستين والمخاطر الملازمة لهذه العلاقة، إضافة إلى مراعاة وجود تقارير من المدققين الخارجين او الداخلين حول المؤسسة الخدمية؛[1]

- عندما تكون نشاطات المؤسسة الخدمية مهمة للمؤسسة وذات صلة بعملية التدقيق، على المدقق الحصول على معلومات كافية حول المؤسسة الخدمية او القيام بزيارة إليها او قراءة تقرير طرف ثالث حولها او قراءة تقرير مدقق المؤسسة الخدمية مع مراعاة كفاءته المهنية في حدود التكليف المحدد له؛
- تقرير مدقق المؤسسة الخدمية: عندما يقرر المدقق استعمال تقرير مدقق المؤسسة الخدمية عليه دراسة طبيعة ومحتوى ذلك التقرير ومدى العمل المؤدى من قبل مدقق المؤسسة الخدمية، ويقوم المدقق بدراسة طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات الرقابة التي قام بها مدقق المؤسسة الخدمية، وفيما إذا كانت توفر دليل إثبات كاف وملائم لتقدير المخاطر والرقابة الداخلية، وعندما يستعمل المدقق تقرير مدقق المؤسسة الخدمية يجب عدم الإشارة إلى ذلك في تقرير مدقق المؤسسة الزبونة[2].

[1] نفس المرجع السابق، ص-ص: 84-85.

[2] نفسه، ص85.

المبحث الثالث: معايير الإثبات في التدقيق الدولي

يحتوي هذا المبحث على ثلاث مطالب تناولنا فيها مختلف المعايير التي تتكلم عن ادلة الإثبات في التدقيق وهي كالتالي:

المطلب الاول: ادلة الإثبات.

يحتوي هذا المطلب على عدة فروع وهي كالتالي:

الفرع الاول: المعيار رقم :500 ادلة الإثبات.

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار هو تحديد معايير وتوفير إرشادات عن كم ونوعية ادلة الإثبات التي يتعين الحصول عليها عند تدقيق القوائم المالية وتحديد الإجراءات الخاصة للحصول على ادلة الإثبات في التدقيق.

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على النقاط التالية:

يجب على المدقق الحصول على ادلة إثبات كافية ومناسبة لكي يتمكن من التوصل إلى قناعات وخلاصات معقولة يبني عليها رايه المهني.

ويتم الحصول على ادلة التدقيق من خلال المزج الملائم بين اختبارات الرقابة الداخلية وإجراءات التحقق الاساسية.

الفرع الثاني: المعيار رقم: 510 فحص الارصدة الافتتاحية.

الغرض: عرض هذا المعيار يتمثل في وضع معايير وإرشادات تتعلق بالارصدة الافتتاحية في حالة كون القوائم المالية تراجع لاول مرة، او عندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق اخر.

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على النقاط التالية:

ينبغي على المدقق عند التكليف بالتدقيق لاول مرة ان يحصل على ادلة إثبات كافية وملائمة بان:

- الارصدة الافتتاحية لا تتضمن معلومات خاطئة و**جوهرية**؛
- الارصدة الختامية تم ترحيلها بشكل صحيح؛
- السياسات المحاسبية صحيحة، والتغيرات في السياسات المحاسبية قد اخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.[1]

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، **مصر**، 2000،ص-ص:276-294.

الفرع الثالث: المعيار رقم :520 الإجراءات التحليلية.

الغرض: غرض هذا المعيار هو تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عميلة التدقيق.

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على النقاط التالية:

- ينبغي على المدقق ان يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط والنظرة الشاملة لعملية التدقيق؛
- ويقصد بالإجراءات التحليلية تحليل النسب والمؤشرات العامة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الاخرى ذات العلاقة او التي تنحرف عن المبالغ المتوقع بها.[1]

المطلب الثاني: عينة التدقيق وتدقيق التقديرات المحاسبية

الفرع الاول: المعيار رقم 530: عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الاخرى .

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول كيفية استعمال إجراءات المعاينة في التدقيق وغيرها من وسائل انتقاء البنود للاختبار بغرض جمع ادلة الإثبات.

عند تصميم إجراءات التدقيق على المدقق ان يحدد الوسائل الملائمة انتقاء الاصناف للاختبار بغرض جمع ادلة الإثبات لتحقيق اهداف اختبارات التدقيق.

المحتوى: يتكلم المعيار عن النقاط التالية:

- **قد** يطبق المدقق المعاينة في عمله، ويمكن تطبيق المعاينة في التدقيق باستعمال طريقة المعاينة الإحصائية او غير الإحصائية حسب ما يراه المدقق **ملائما للحصول** على ادلة إثبات كافية و**ملائمة**؛
- عند تطبيق المعاينة الإحصائية يمكن تحديد حجم العينة باستعمال نظرية الاحتمال او الحنكة المهنية **للمدقق**، ولا يعتبر حجم العينة معيارا للتفرقة بين المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية؛
- يجب على المدقق ان ياخذ بعين الاعتبار عند تصميم عينة التدقيق، اهداف الاختبار وخصائص المجتمع التي ستؤخذ منها العينة وطبيعة ادلة الإثبات المطلوبة وإمكانية حصول الاخطاء.

[1] نفس المرجع السابق، ص-ص: 294-375.

الفرع الثاني: المعيار رقم 540:**تدقيق** التقديرات المحاسبية

الغرض: هذا المعيار لوضع معايير وتوفير إرشادات **للتدقيق** التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وليس المقصود بهذا المعيار تطبيقه لفحص المعلومات المالية المستقبلية.

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على النقاط **التالية**:

على المدقق الحصول على ادلة إثبات كافية و**ملائمة** تتعلق بالتقديرات المحاسبية، وان الإفصاح عنها تم بشكل مناسب، وذلك عن طريق استعمال عدة اساليب لتدقيق التقديرات المحاسبية منها:

1. تدقيق واختبار الطرق المستخدمة من قبل الإدارة: وذلك وفقا للخطوات التالية:

ا. تقييم البيانات ومراعاة الافتراضات التي استند إليها التقدير من حيث الدقة والملائمة، وذلك عن طريق استعمال ادلة إثبات داخلية وخارجية، وكذا التاكد من استمرار ملائمة المعادلة المستخدمة من قبل الإدارة في تهيئة التقديرات المحاسبية، ويقيم المدقق الفرضيات التي اعتمدت كاساس للتقدير بالبحث فيما إذا كانت:

- معقولة في ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة؛

- مطابقة للفرضيات المستعملة في التقديرات المحاسبية الاخرى؛

- مطابقة مع خطط الإدارة المناسبة.

وفي حالة كون عمليات التقدير معقدة وتستلزم تقنيات متخصصة فقد يكون من الضروري على المدقق ان يستفيد من عمل خبير في إطار المعيار الدولي رقم 620.

ب. اختبار الاحتسابات المستعملة من قبل الإدارة من حيث التعقيد والإجراءات والطرق المستعملة والاهمية النسبية للتقدير؛

جـ. مقارنة التقديرات السابقة مع النتائج الفعلية والتاكد من موثوقية التقدير وتسوية الفروقات والإفصاح عنها إن وجدت؛

د. دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات وانها موثقة وتم المصادقة عليها من طرف المستوى الإداري المناسب.

2-استخدام تقدير مستقل: قد يرى المدقق انه من المناسب الحصول على تقدير مستقل بغرض مقارنته مع التقدير المعد من طرف الإدارة[1]

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، **طبعة** 2010،ص-ص:441-490.

3-**تدقيق** الاحداث اللاحقة: قد توفر الاحداث اللاحقة لنهاية الدورة المالية وقبل الانتهاء من عملية التدقيق ادلة إثبات تتعلق بالتقدير المحاسبي الذي قامت به الإدارة، كما قد يقلل هذا الإجراء او يلغي الاسلوبين السابقين.

الفرع الثالث: المعيار رقم 550: الاطراف ذات العلاقة

الغرض: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و**توفير** إرشادات حول مسؤولية المدقق وإجراءات التدقيق المتعلقة بالاطراف ذات العلاقة والمعاملات مع تلك الاطراف.

المحتوى: يحتوي المعيار على النقاط التالية:

- وجود الاطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها: على المدقق **تدقيق** المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة التي يحددون فيها اسماء كافة الاطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم؛
- المعاملات مع الاطراف ذات العلاقة: على المدقق **تدقيق** المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة التي يحددون فيها معاملات الاطراف ذات العلاقة وان يكون يقظا للمعاملات المادية الاخرى للاطراف ذات العلاقة؛
- اختبار معاملات محددة مع اطراف ذات علاقة: **عند فحص** معاملات محددة مع اطراف ذات علاقة، على المدقق ان يحصل على ادلة إثبات كافية وملائمة تبين فيما إذا كانت هذه المعاملات قد سجلت وافصح عنها بشكل مناسب؛
- إقرارات الإدارة: على المدقق الحصول على إقرار خطي من الإدارة بخصوص: اكتمال المعلومات المقدمة والخاصة بالاطراف ذات العلاقة وملائمة الإفصاح عن الاطراف ذات العلاقة في البيانات المالية؛
- نتائج وتقارير التدقيق: في حالة عدم قدرة المدقق الحصول على ادلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالاطراف ذات العلاقة و**بال**معاملات الجارية مع هذه الاطراف، او استنتاجه بان الإفصاح عنها في البيانات المالية كان غير مناسب فإن على المدقق تعديل تقريره على نحو ملائم[1].

المطلب الثالث: تعامل المدقق مع الاحداث اللاحقة والاستمرارية

ينقسم هذا المطلب إلى عدة فروع هي كالتالي:

الفرع الاول: المعيار رقم 560: الاحداث اللاحقة

الغرض: الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحداث اللاحقة، وهي كل من الاحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق.

المحتوى: يحتوي المعيار على ما يلي:

[1] نفس المرجع السابق،ص-ص490-529.

- احداث تقع حتى تاريخ تقرير المدقق: على المدقق إنجاز الإجراءات المصممة للحصول على ادلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بان كافة الاحداث لغاية تاريخ تقرير المدقق، والتي تتطلب إجراء التسوية والإفصاح عنها في البيانات المالية، قد تم تشخيصها؛
- حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار البيانات المالية: في حالة اطلاع المدقق وبعد إصدار البيانات المالية على واقعة كانت موجودة في تاريخ تقرير المدقق، والتي كان قد تسبب قيام المدقق بتعديل تقريره لو كان هناك علم بها في ذلك التاريخ، وفي هذه الحالة فإن المدقق دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل البيانات المالية، تم قيامه بمناقشة الامر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذه الإجراء المناسب في تلك الظروف؛
- طرح الاوراق المالية على الجمهور: في الحالات المتضمنة طرح الاوراق المالية على الجمهور يجب على المدقق مراعاة اية متطلبات قانونية او ذات علاقة تطبق على المدقق في نطاق التشريعات التي تم طرح الاوراق المالية بموجبها.

الفرع الثاني: المعيار رقم 570: الاستمرارية

الغرض: الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق عند تدقيقه البيانات المالية المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كاساس لإعداد البيانات المالية.

المحتوى: يحتوي المعيار على ما يلي:

- ملائمة فرض الاستمرارية: على المدقق مراعاة كل انواع المخاطر كون ان فرض الاستمرارية لم يعد ملائما؛
- ادلة الإثبات: عندما يثار شك يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية يجب على المدقق ان يجمع ادلة إثبات كافية وملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المؤسسة على الاستمرار في العمل في المستقبل المنظور وبالشكل المقنع للمدقق؛
- نتائج وتقارير المدقق: بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية والحصول على كافة المعلومات المطلوبة ومراعاة تاثير اية خطط للإدارة والعوامل المخففة الاخرى، يقرر المدقق فيما إذا كان الشك المثار حول فرض الاستمرارية قد ازيل بالشكل المرضي، وفي كل الاحوال يبدي المدقق رايه حسب ما يراه مناسبا.

الفرع الرابع: المعيار رقم 580: إقرارات الإدارة

الغرض: الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول استخدام إقرارات الإدارة والإجراءات التي يجب تطبيقها عند تقييم وتوثيق إقرارات الإدارة، والإجراء المتخذ في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات المناسبة.[1]

المحتوى: يحتوي هذا المعيار على التالي:

[1] hp: //forum univbiskra.net/index.php?topic=5927. 0 تم الإطلاع عليه بتاريخ2016/02/29

- على المدقق ان يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية؛
- على المدقق الحصول على إقرارات خطية من الإدارة حول امور هامة للبيانات المالية؛
- يقوم المدقق عادة بحفظ ادلة لإقرارات الإدارة ضمن اوراق عمله، وذلك على شكل خلاصة للمناقشات الشفوية مع الإدارة او للإقرارات الخطية المقدمة من الإدارة، وهذا ما يسمى بالتوثيق؛
- في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المدقق انه ضروري، فإن ذلك سيشكل تحديدا لنطاق التدقيق، وعلى المدقق ان يبدي رايا متحفظا او ان يمتنع عن إبداء الراي[1]

المبحث الرابع: معايير الاعتماد بالنسبة للمدقق على اعمال الاخرين وتقريره النهائي

ينقسم هذا المبحث إلى عدة مطالب تناولنا فيها مطلبين، اما المطلب الاول فهي عن الجهات المساعدة للمدقق، والمطلب الثاني حول تقرير المدقق الذي هو اخر مرحلة في عملية التدقيق.

المطلب الاول: الجهات المساعدة للمدقق

ينقسم هذا المطلب إلى عدة فروع كالتالي:

الفرع الاول: المعيار رقم 600: الاستفادة من عمل مدقق اخر

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات في حالة قيام المدقق المسؤول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمؤسسة، بالاستفادة من عمل مدقق اخر حول المعلومات المالية للاجزاء المدرجة ضمن البيانات المالية للمؤسسة، إن هذا المعيار الدولي للتدقيق لا يعالج حالة تعيين مدققين او اكثر كمدققين مشتركين، ولا يعالج العلاقة بين المدقق والمدقق السابق، كذلك عند استنتاج المدقق الاساسي بان البيانات المالية لاحد الاجزاء ليست ذات اهمية فإن المعايير التي يتضمنها هذا المعيار الدولي للتدقيق لا تطبق ولكن في حالة ان البيانات المالية لعدة اجزاء غير مهمة بذاتها ولكن مهمة بمجموعها فإن الإجراءات المشار إليها في هذا المعيار تحتاج بان تاخذ بعين الاعتبار.[2]

المحتوى: يحتوي المعيار على النقاط التالية:

- الموافقة على القيام بمسؤولية المدقق الاساسي: يجب على المدقق ان ياخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق اساسي؛

[1] نفس المرجع السابق.
[2] سيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص98.

- إجراءات المدقق الاساسي: عند قيام المدقق بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق اخر يجب على المدقق الاساسي مراعاة الكفاءة المهنية للمدقق الاخر في سياق الهمة الخاصة به، كما يجب على المدقق الاساسي تنفيذ الإجراءات المتعلقة بالحصول على ادلة إثبات كافية وملائمة بان عمل المدقق الاخر ملائم لاغراض المدقق الاساسي في سياق المهمة المحددة؛
- التعاون بين المدققين: يجب ان يتعاون المدقق الاخر مع المدقق الاساسي وذلك لمعرفته بالسياق الذي سيستفيده المدقق الاساسي منه؛
- اعتبارات إعداد التقرير: عندما يستنتج المدقق الاساسي بانه لا يمكن الاستفادة من عمل المدقق الاخر، وان المدقق الاساسي لم يتمكن من إنجاز إجراءات إضافية كافية تتعلق بالمعلومات المالية لاحد المكونات التي تم تدقيقها بواسطة المدقق الاخر، فيجب عليه في هذه الحالة إبداء راي متحفظ او عدم إبداء الراي بسبب وجود قيود حول نطاق التدقيق؛
- توزيع المسؤولية: إن بعض التشريعات المحلية لبعض البلدان تسمح للمدقق الاساسي ان يعتمد على تقرير المدقق الاخر فقط المتعلق بتدقيق احد المكونات، وهذا ما يسمح بتوزيع مسؤولية التدقيق بين كلا المدققين.

الفرع الثاني: المعيار رقم 610: مراعاة عمل المدقق الداخلي

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات للمدققين الخارجيين لمراعاة عمل التدقيق الداخلي

المحتوى: يحتوي المعيار على النقاط التالية:

- نطاق واهداف التدقيق الداخلي: يتباين نطاق التدقيق الداخلي واهدافه بشكل كبير، لانه يعتمد على حجم وهيكل المؤسسة ومتطلبات إدارتها؛
- العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي: إن دور التدقيق الداخلي يحدد من طرف الإدارة وإن اهدافه تختلف عن اهداف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لتقديم تقرير بشكل مستقل حول البيانات المالية، والتدقيق الداخلي تتباين وظائفه حسب متطلبات الإدارة، اما الاهتمام الرئيسي للمدقق الخارجي فهو إذا ما كانت البيانات المالية خالية من الاخطاء الجوهرية؛
- الفهم والتقييم الاولي للتدقيق الداخلي: يجب ان يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهاج فعال لإنجازه؛
- توثيق الاتصال والتنسيق: عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل التدقيق الداخلي يحتاج المدقق الخارجي لدراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة؛

- **تقييم** واختبار عمل التدقيق الداخلي: عندما ينوي المدقق الخارجي الاستفادة من عمل معين للتدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه تقييم واختبار هذا العمل للتاكد من كفايته لاغراض المدقق الخارجي.[1]

الفرع الثالث: المعيار رقم 620: الاستفادة من عمل الخبير

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات للاستفادة من عمل الخبير كدليل إثبات.

المحتوى: يحتوي المعيار على ما يلي:

- **تحديد** الحاجة للاستفادة من عمل الخبير: قد يحتاج المدقق إلى ان يحصل على ادلة إثبات كافية و**ملائمة** بالتعاون مع المؤسسة بصورة مستقلة؛
- عندما يخطط المدقق الخارجي للإستفادة من عمل الخبير عليه التاكد **من** الكفاءة المهنية للخبير من جهة والتقدير الموضوعي للخبير من جهة اخرى؛
- نطاق عمل الخبير: على المدقق ان يحصل على ادلة إثبات كافية وملائمة تفيد بان نطاق عمل الخبير كاف لاغراض عملية التدقيق؛
- تقييم عمل الخبير: يجب على المدقق تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للبيانات المالية التي هي رهن التدقيق؛
- الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق: في حالة إصدار المدقق تقريرا غير معدل، فيجب على المدقق عدم الإشارة إلى عمل الخبير والعكس بالعكس صحيح[2].

المطلب الثاني: تقرير المدقق

ينقسم إلى اربعة فروع سنتناولها كما يلي:

الفرع الاول: المعيار رقم 700: تقرير المدقق حول البيانات المالية

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات ومعايير حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة عملية التدقيق

المحتوى: يحتوي المعيار على:[3]

- العناصر الاساسية في تقرير المدقق:

1- عنوان التقرير؛

2- الجهة التي يوجه إليها التقرير؛

[1] نفس المرجع السابق، ص99.

[2] نفسه، ص101.

[3] hp : //www. asca. sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011 -2-3.pdf تم الإطلاع عليه بتاريخ2016/03/01

3- الفقرة التمهيدية؛

4- فقرة نطاق عملية التدقيق.

- التقارير المعدلة: يعتبر تقرير المدقق معدلا في الحالات التالية:

1- الامور التي لا تؤثر على راي المدقق، **مثل توكيد لأمر ما**؛

2- الامور التي لا تِثر على راي المدقق، مثل: راي متحفظ، عدم إبداء راي، راي معاكس.

- هناك بعض الظروف التي تؤدي إلى إصدار راي اخر عدا الراي غير المتحفظ تكون هذه الحالات على شكل قيود على نطاق التدقيق، **مثل**: كان لا يستطيع المدقق القيام بالجرد الفعلي للبضاعة لقيود قد تفرضها المؤسسة[1].

الفرع الثاني: المعيار رقم 710: المقارنات

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمقارنات

المحتوى: يحتوي المعيار على:

- يجب على المدقق ان يحدد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للبيانات المالية التي تم تدقيقها؛
- الارقام المتناظرة: **من** مسؤوليات المدقق الحصول على ادلة إثبات كافية وملائمة بان الارقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة؛
- البيانات المالية المقارنة: يجب ان يحصل المدقق على ادلة إثبات كافية وملائمة بان البيانات المالية المقارنة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة؛
- تاريخ النفاذ: إن هذا المعيار الدولي للتدقيق نافذ المفعول للتقارير الصادرة او المعاد إصدارها في او بعد **1 يوليو 1997** ويسمح بتطبيقها قبل ذلك.

الفرع الثالث: المعيار رقم 720: المعلومات الاخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مراعاة المدقق للمعلومات الاخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة.

المحتوى: يحتوي على ما يلي:

- لكي يستطيع المدقق دراسة المعلومات الاخرى التي يتضمنها التقرير السنوي، فإن ذلك يتطلب الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لكي يقوم بمجموعة من الترتيبات بمساعدة المؤسسة؛

[1] نفس المرجع السابق.

- المدقق مسئول فقط عن المعلومات التي يصدرها في تقريره؛
- في حالة قراءة المدقق للمعلومات الاخرى، وتحديده لوجود تناقض هام فعليه ان يقرر فيما إذا كانت البيانات المالية المدققة او المعلومات الاخرى بحاجة إلى التعديل؛
- اخطاء جوهرية بالحقائق: عند قراءة المدقق للمعلومات الاخرى لغرض تحديد التناقضات الهامة فقد يطلع على خطا جوهري؛
- في حالة عدم إطلاع المدقق على كافة المعلومات الكافية لإعداد تقريره عليه قراءة المعلومات والبحث عنها في اقرب **فرصة ممكنة**[1].

الفرع الرابع: المعيار رقم 800: تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لاغراض خاصة

الغرض: إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمهمات تدقيق لاغراض خاصة

المحتوى: يحتوي المعيار على:

- اعتبارات عامة: إن طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنجز في مهمة التدقيق لغرض تتباين حسب الظروف وعلى المدقق قبل موافقته على إجراء مهمة التدقيق لغرض خاص ان يتاكد من ان هناك اتفاق مع العميل؛
- على المدقق إعداد تقارير حول البيانات المالية المعدة وفقا لاسس محاسبية شاملة بدلا من المعايير الدولية للمحاسبة او المعايير الوطنية؛
- قد يطلب من المدقق ان يبدي رايا في شكل تقارير حول اجزاء من البيانات المالية، مثل: الذمم المدينة او البضاعة؛
- كما قد يطلب من المدقق إعداد تقارير حول الالتزام بالاتفاقات التعاقدية او ملخص البيانات من خلال إبداء رايه فيه ايضا[2].

[1] بن عيسى رفيق، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية، قسم علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، 2011، جامعة الدكتور يحيى فارس، ص-ص 134-135.

[2] المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية، (http://www.hrdiscussion.com/hr16784.html)، تم الإطلاع عله يوم 2016/2/28.

خلاصة

من خلال ما عرضناه في الفصل السابق لمعايير التدقيق الدولية، يمكن ان نقوم بسرد بعض التعقيبات حول هذه المعايير، حيث يمكن القول ان كل المعايير تشتمل على مجموعة من المبادئ والمسؤوليات المبينة لممارسات مهنة التدقيق وكذا المعايير التي تخص الإثبات وتقرير المدقق.

وعموما فإن الاختلاف بين معايير التدقيق وغيرها من المعايير هو ان معايير التدقيق إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية واكثر موضوعية واكثر عمومية وشمول كونها تصدر عن هيئات دولية.

وهناك بعض الدواعي الحقيقية لاعتماد هاته المعايير على المستوى الدولي مثل التغيرات العالمية الحديثة كالعولمة وتحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات كلها تفرض ضرورة توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، والسؤال المطروح هنا: هو ما محل الجزائر من هذه الضرورة السالفة الذكر؟ وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد

كون التدقيق المحاسبي ومعايير التدقيق الدولية تكتسي الجانب النظري، **قمنا** بإعداد استبيان وهذا لإضفاء **جانب تطبيقي** على الموضوع، وقد قسم الاستبيان على ثلاث محاور تخص التدقيق المحاسبي، ومعايير التدقيق، والملائمة بين المتغيرين السابقين .

وقد قمنا باستهداف فئة الاكاديميين والمهنيين وهذا لإضفاء مصداقية لموضوع البحث، ومن اجل تنويع الاراء و**هو ما** سيثري موضوع هذه الرسالة.

تم تخصيص هذا الفصل للدراسة الميدانية، وفقا للتسلسل التالي:

المبحث الاول: المكونات المنهجية للدراسات الميدانية.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان و**تفريغ بياناته.**

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

المبحث الاول: المكونات المنهجية للدراسة الميدانية

تناولنا في هذا المبحث عدة مطالب، تطرقنا فيها لمختلف الادوات المنهجية التي ساعدتنا على تطبيق الدراسة الميدانية

المطلب الاول: مجتمع الدراسة

لقد اعتمدنا في اختيارنا لمجتمع الدراسة على نوعين من الفئات الفئة التي تملك تاهيل علمي والفئة التي تملك التاهيل العملي، اما التاهيل العلمي فنعني به مختلف الشهادات المتحصل عليها في ميدان التدقيق والمحاسبة وهذا في الجانب الاكاديمي، والخبرة العملية في الميدان بالنسبة للمهنيين واصحاب التاهيل العلمي .

وهاهي مختلف الفئات التي استعنا بها في دراستنا :

- الفئة الاولى: طلبة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق؛
- الفئة الثانية: طلبة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق؛
- الفئة الثالثة: اساتذة جامعيين في التخصص؛
- الفئة الرابعة: محافظي حسابات؛
- الفئة الخامسة: خبراء محاسبة.

وعندما ننظر إلى مجتمع الدراسة يظهر لنا جليا ذلك المزج بين الميدان العلمي والميدان العملي، كون معايير التدقيق موضوع يشمل الفئتين، بينما التدقيق المحاسبي كمهنة فالفئة التي تملك التاهيل العملي ستكون على دراية اكبر نظرا للخبرة المكتسبة في الميدان.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

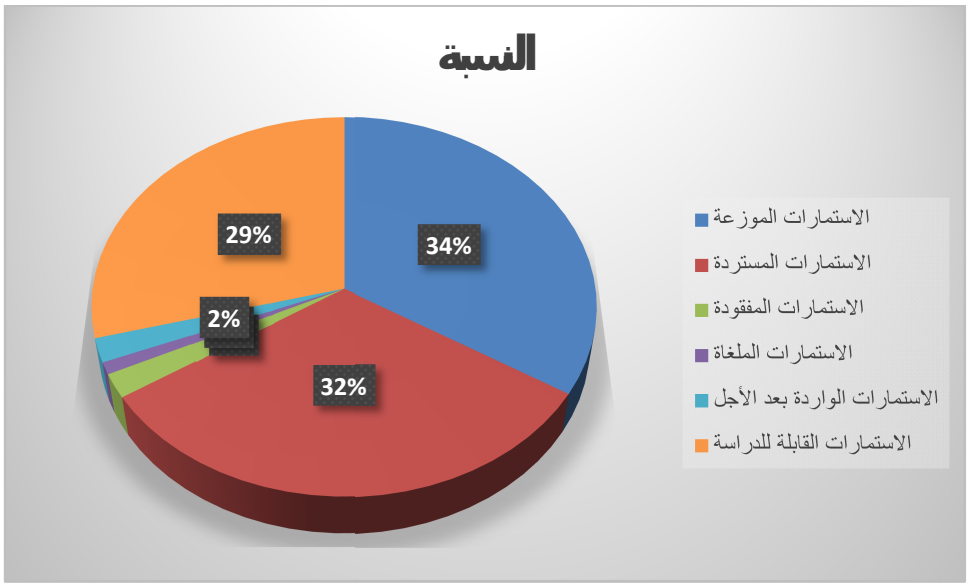
ارتاينا ان تكون عينة الدراسة تحوي على الحد الادنى المقبول الذي يكفي لإتمام هذا البحث حيث قمنا بتوزيع 36 استبيانا، ويعود ذلك لعدة عوامل منها ضيق الوقت خاصة وان المذكرة هي مذكرة ماستر، كما اننا استشرنا بعض الاساتذة في الاختصاص الذين بينوا لنا ان عدد العينة مناسب خاصة وان نظام "spss"الذي اعتمدنا عليه في 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	36	%100
الاستمارات المستردة	34	%94
الاستمارات المفقودة	02	%6
الاستمارات الملغاة	01	%3
الاستمارات الواردة بعد الاجل	02	%6
الاستمارات القابلة للدراسة	31	%86

المصدر: من إعداد الطلبة

الشكل رقم(3-1):عينة الدراسة الميدانية



المصدر: من إعداد الطلبة

نلاحظ ان عدد الاستبيانات التي اعتمدنا عليها فعلا في دراستنا هي 31 استبيانا، بينما الاستبيانات الموزعة هي 37 استبيانا، حيث هناك استبيانين لم يستردا اصلا من طرف المستلم للاستبيان، وتم استبعاد استبيان لاننا كنا بصدد تفريغ وتحليل الاستبيان، وتم إلغاء استبيان واحد لعدم توفر الشروط العلمية للشخص المستلم وحرصا منا على مصداقية المعلومات إلى حد ما قمنا باستبعاد هذا الاخير.

المطلب الثالث: حدود و صعوبات الدراسة

الفرع الاول: حدود الدراسة

اولا: الحدود الزمنية: امتدت هذه الدراسة من 20افريل إلى 15 ماي من سنة 2016؛

ثانيا: الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة جغرافيا فقط على ولاية المدية لقصر مدة الدراسة والتي لا يكفينا الوقت فيها لتوزيع الاستمارات في ولايات اخرى؛

ثالثا: الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة على اكاديميين ومهنيين اما الاكاديميون فهم طلبة ماجستير ودكتوراه وقد مثلوا النسبة الصغيرة من هذه الدراسة، اما المهنيون والذين هم اكبر فئة في الدراسة فقد كانوا عبارة عن خبراء محاسبيين ومحافظي حسابات واساتذة جامعيين ودكاترة تخصص محاسبة وتدقيق بالدرجة الاولى.

رابعا: الحدود الموضوعية : اهتمت هذه الدراسة بمتغيرين اساسيين، اما المتغير الاول فهو التدقيق المحاسبي في الجزائر، والمتغير الثاني وهو المعايير الدولية للتدقيق، ومن ثم درجة الملائمة.

الفرع الثاني: صعوبات الدراسة

لا ننكر اهمية الموضوع الذي تناولناه في بحثنا هذا، إلا انه هناك مجموعة من الصعوبات التي واجهتنا وهذا طبيعي فلا يكاد هناك بحث إلا وتواجهه مجموعة من الصعوبات وعلى العموم يمكن حصر هذه الاخيرة فيما يلي:

- ضيق الوقت الذي كان عائقا كبيرا وتحديا بالنسبة لنا خلال مختلف فترات إعداد هذه الاستبانة خاصة وان فترة إعداد رسالة الماستر هي اصلا ليست بالفترة الطويلة؛
- عدم تجاوب بعض الافراد مع الاستبيان المعد بدون وجود تبريرات واضحة، ما صعب علينا عملية استهداف عينة الدراسة المطلوبة كما يجب.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الكيفية التي تم بها إعداد هذا الاستبيان، وإلى هيكل الاستبيان بمختلف تقسيماته بالإضافة إلى الطريقة التي تمت بها تفريغ بيانات هذا الاخير

المطلب الاول: مراحل إعداد الاستبيان

انطلاقا من فرضيات البحث قمنا بإعداد مختلف محاور هذه الاستبانة، وحتى تكون هذه الدراسة الميدانية مقبولة شكلا ومضمونا قمنا بتطبيق الملاحظات التالية:

- اولا: طرح الاسئلة بشكل مبسط ومفهوم بحيث لا تقبل اكثر من إجابة، اي إتبعنا اسلوب الاسئلة المغلقة وهو الاسلوب المتبع في إعداد الاستبانة؛
- ثانيا: بعد الانتهاء من إعداد الاستبانة قمنا بعرضها للتحكيم على بعض الاساتذة الذين هم في الاختصاص؛
- ثالثا: التعديل في صياغة بعض الاسئلة التي كانت مبهمة وذلك بعد ملاحظات مختلف الاساتذة المحكمين؛
- رابعا: البدء في توزيع الاستبيان على مختلف افراد العينة من طلبة دكتوراه وماجستير واساتذة ودكاترة بالإضافة إلى المهنيين من خبراء محاسبة و محافظي حسابات، حيث اعتمدنا على طريقة واحدة في التوزيع وهي طريقة التسليم المباشر **باليد**، ومن ثم الاستلام من اجل البدء بتفريغ الاستبيان.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

تطرقنا في هذا المطلب إلى مضمون الاستبيان كما تطرقنا إلى درجة ثبات وصدق الاستبيان.

الفرع الاول: محتويات الاستبيان

تضمنت الاستبانة28 سؤالا مقسمة إلى قسمين، وذلك كالتالي:

- القسم الاول متعلق بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة بحيث احتوى هذا القسم على 5 اسئلة.
- اما القسم الثاني فتضمن ثلاثة محاور اساسية التي بنينا عليها هذه الدراسة، وسنعرض هذه المحاور كما يلي:
  - تضمن المحور الاول 5 اسئلة تناولنا فيها طبيعة التدقيق المحاسبي في الجزائر بغرض اختبار مدى صحة فرضيتنا الاولى في بحثنا هذا.
  - تضمن المحور الثاني 10 اسئلة تطرقنا فيها للمعايير الدولية للتدقيق ومختلف الاراء المتداولة في بيئة التدقيق الدولية حول الهدف من سن هذه المعايير، وحول ما إذا كانت هذه المعايير تحقق الاهداف التي انشات من اجلها ام لا، مختبرين في ذلك مدى صحة الفرضية الثانية من هذا البحث.

- تضمن المحور الثالث 8 اسئلة وقد حاولنا في هذا المحور قياس درجة الملائمة و الانسجام بين التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، او بعبارة اخرى مدى اعتماد التدقيق في الجزائر في جانبه النظري والتطبيقي على المعايير الدولية، وبهذا المحور سنختبر مدى صحة الفرضية الثالثة من هذا البحث.

اعتمدنا في هذه الدراسة الميدانية فيما يخص إعداد الاسئلة على مقياس ليكارت (likertscale) الثلاثي و الخماسي تماشيا مع اسئلة الاستبيان وحرصا منا على معرفة الاتجاه العام لاراء افراد العينة لكل سؤال من محاور الدراسة.

وقد استعملنا مقياس ليكارت الثلاثي لمعرفة درجة علم افراد العينة بالمعايير الدولية للتدقيق، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-2): مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	جيدة جدا	جيدة	مقبولة
الدرجة	1	2	3
المتوسط المرجح			

كما استخدمنا مقياس" ليكارت"الخماسي في مختلف اسئلة محاور الاستبيان الاخرى كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-3): مقياس "ليكارت" الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح					

الفرع الثاني:اختبار ثبات و صدق الاستبيان

لاختبار ثبات الاستبيان وصدقه، قمنا باستخدام المؤشر الإحصائي الفا كرومباك (alpha cronbach) حيث انه كلما كان هذا المعامل اقرب من الواحد دل ذلك على صدق اداة الدراسة، علما ان هذا المعامل الإحصائي محصور بين الصفر والواحد، وقد بلغ معامل الفا كرومباك في دراستنا هذه 0.612 وهو ما يدل على مستوى عال من ثبات اداة الدراسة كونها اكبر من 0.56، وهذا كله يطمئن إلى صدق اداة الدراسة، ويمكن إثبات ذلك عن طريق حساب جذر قيمة الفا كرومباك الذي بلغ 0.782، وبالتالي يمكن القول عن هذه الدراسة انها صادقة وموضوعية.

المطلب الثالث: تفريغ البيانات المتعلقة بالاستبيان

من اجل تفريغ البيانات المتعلقة بنتائج الاستبيان واستعمالها للتحليل فيما بعد، سنتطرق في هذا المطلب إلى الادوات المستعملة في تحليل نتائج الاستبيان، بالإضافة إلى دراسة الخصائص الشخصية لعينة الدراسة.

الفرع الاول: الادوات المستعملة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد حصولنا على الاستبيانات النهائية للدراسة و ذلك بعد استبعاد الملغاة منها والغير المحصلة، اعتمدنا في تمثيل البيانات على برنامج (EXCEL) وقد اعتمدنا عليه بشكل رئيسي من اجل تمثيل البيانات الموجودة في الجداول إلى رسومات بيانية، لتسهيل عملية التحليل فيما بعد، كما اعتمدنا ايضا على برنامج (SPSS) برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For Social Sciences)، حيث اعتمدنا على هذا البرنامج في تفريغ بيانات المستخرجة من استمارات الاستبيان من جهة، كما اعتمدنا عليه ايضا بدرجة كبيرة لتحليل تلك النتائج ومن اجل استخراج ما يلي:

- التكرارات والنسب المئوية لكل سؤال من اسئلة الاستبيان؛
- المتوسطات الحسابية لكل عبارة من عبارات الاستبيان، بالاستناد إلى النتائج المتحصل عليها من الاستبيان؛
- الانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان بالاعتماد على نتائج الاستبيان؛
- حساب الفا كرومباك وجذر الفا كرومباك لكل المحاور؛
- حساب المتوسط الدراسي لكل محور من محاور الدراسة؛
- حساب الانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة.

الفرع الثاني: الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

اولا: الجنس

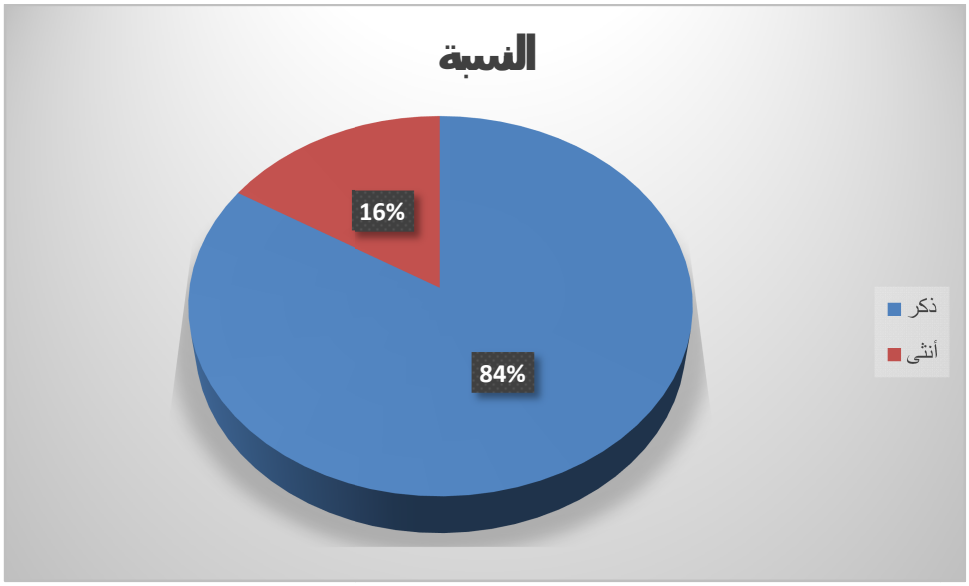
يبين الجدول و الشكل التاليين توزيع الجنس بين ذكر وانثى على افراد عينة الدراسة كما يلي:

الجدول رقم(3-4): توزيع افراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسب المئوية
ذكر	26	%84
انثى	05	%16
المجموع	31	%100

المصدر:مشتق من الاستبيان بالاعتماد على(SPSS)

الشكل رقم(3-2):التمثيل البياني لمتغير الجنس



مما سبق يتضح لنا توزيع مجتمع الدراسة بالنسبة لمتغير الجنس، ونتيجة هذا التوزيع تشير إلى ان ما نسبته 83.9% من مجتمع الدراسة هم ذكور بينما ما نسبته 16.1% فهم إناث، اي ما قدره 26 فردا من الذكور و5 افراد من الإناث.

ثانيا: العمر

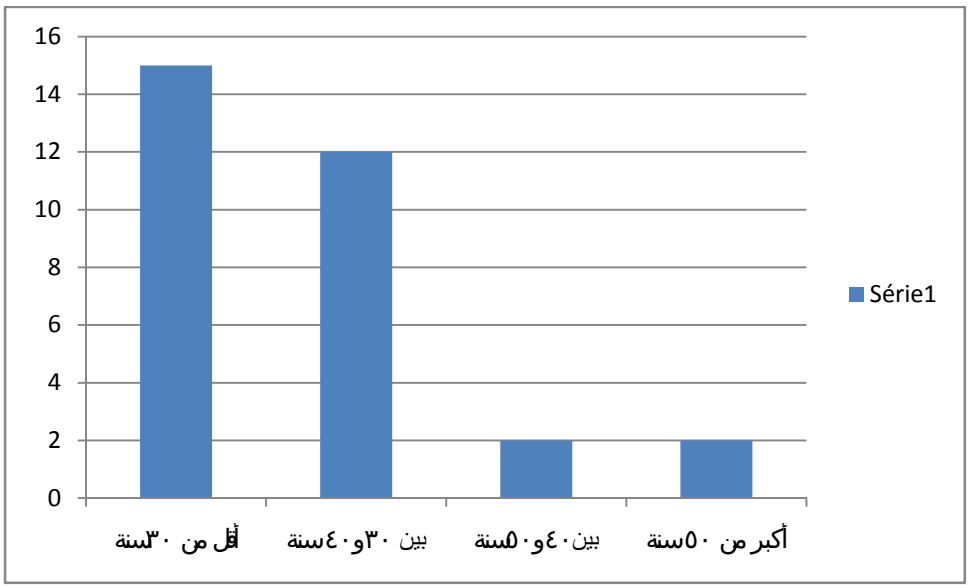
تم تقسيم افراد العينة إلى اربع فئات عمرية يبلغ مدى كل فترة عشرة سنوات، وتحصلنا على الشكل والجدول التالي:

الجدول رقم(3-5): توزيع افراد العينة حسب الفئة العمرية

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	15	%48
بين 30 و40 سنة	12	%39
بين 40 و50 سنة	02	%6.5
اكثر من 50 سنة	02	%6.5
المجموع	31	%100

المصدر: مشتق من الاستبيان بالاعتماد على (SPSS)

الشكل رقم(3-3):التمثيل البياني لمتغير العمر



يتضح لنا من الشكل السابق توزيع مجتمع الدراسة بالنسبة لمتغير العمر، ونلاحظ ان اكبر نسبة هي نسبة الذين هم اقل من 30 سنة و يعود ذلك إلى ان اغلب افراد العينة هم من فئة الشباب و تحديدا فئة الدكتوراه **حيث بلغت نسبتهم 48%** اي ما يعادل 15 فردا، ثم ياتي بعدها الافراد الذين عمرهم محصور بين 30 و40 **سنة بنسبة 39%**، ثم بعدها الفئة الثالثة والرابعة بنفس النسبة **6.5%**، ما يعادل فردين لكل فئة.

ثالثا: الكفاءة العلمية

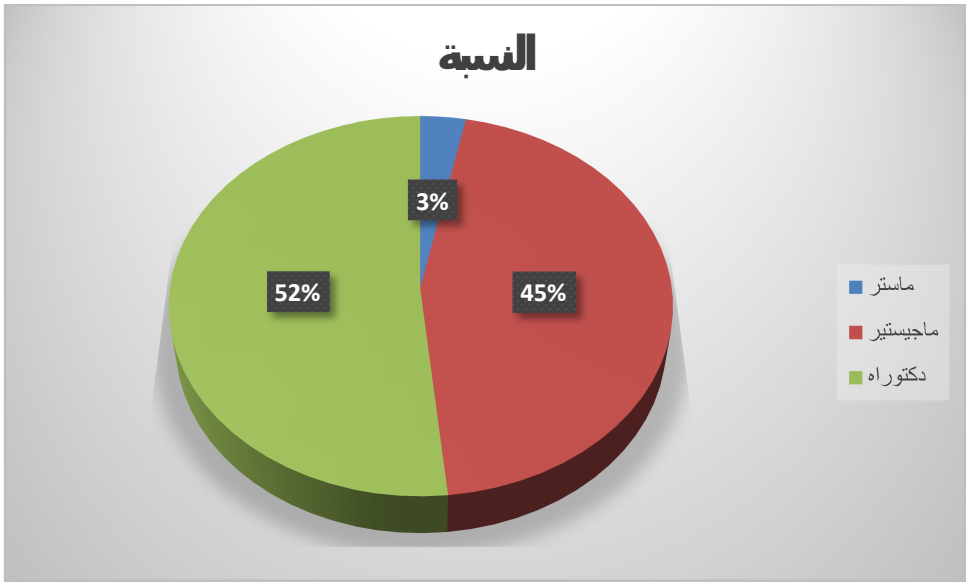
تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى ثلاث فئات تمثل في مجملها الكفاءة العلمية لكل فئة، و كان اختيارنا لهذه الفئات راجعا لطبيعة الدراسة، والجدول والشكل التاليين يوضحان لنا هذه الفئات:

الجدول رقم(3-6): توزيع افراد العينة حسب الكفاءة العلمية

الكفاءة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
ماستر	01	%3.2
ماجستير	14	%45.2
دكتوراه	16	%51.6
المجموع	31	%100

المصدر: مشتق من الاستبيان بالاعتماد على(SPSS)

الشكل رقم(3-4): التمثيل البياني لمتغير الكفاءة العلمية



يتضح لنا مما سبق نسب الكفاءة العلمية بالرجوع إلى افراد العينة، حيث نجد ان على نسبة تعود إلى درجة الدكتوراه **بنسبة** 52% ما يعادل 16 فردا، وتليها نسبة درجة الماجيستير بـــ 14 فردا اي ما نسبته 45%، اما نسبة درجة الماستر العلمية **فهي** 3% اي ما يعادل فردا واحدا فقط.

إذا قمنا بعملية الربط بين متغير العمر ومتغير الكفاءة العلمية، فسنلاحظ ان الغالبية العظمى من فئة الدكتوراه والماجستير وهم اقل من 30 **سنة**، وقد تعمدنا استهداف هذه الفئة من الشباب -مع العلم انهم تخصص محاسبة و تدقيق واغلبهم خريجي

النظام الكلاسيكي- كونهم اقرب إلى موضوع بحثنا هذا من الناحية الاكاديمية وارائهم ستساهم في إثراء موضوع البحث، ويعود ذلك في نظرنا إلى انهم درسوا مختلف المقاييس المتعلقة بالتدقيق ومعاييره الدولية، (كما نشير إلى ان كفاءتهم المهنية هي درجة استاذ **جامعي)**، ونلاحظ ايضا ان اقل نسبة فيما يخص الكفاءة العلمية هي درجة الماستر و يعود ذلك إلى حداثة نظام (LMD) وبالتالي قلة خريجي درجة الماستر الذين يملكون الكفاءة المهنية اللازمة كي يكونوا جزء من عينة الدراسة.

رابعا: المهنة او الوظيفة الحالية

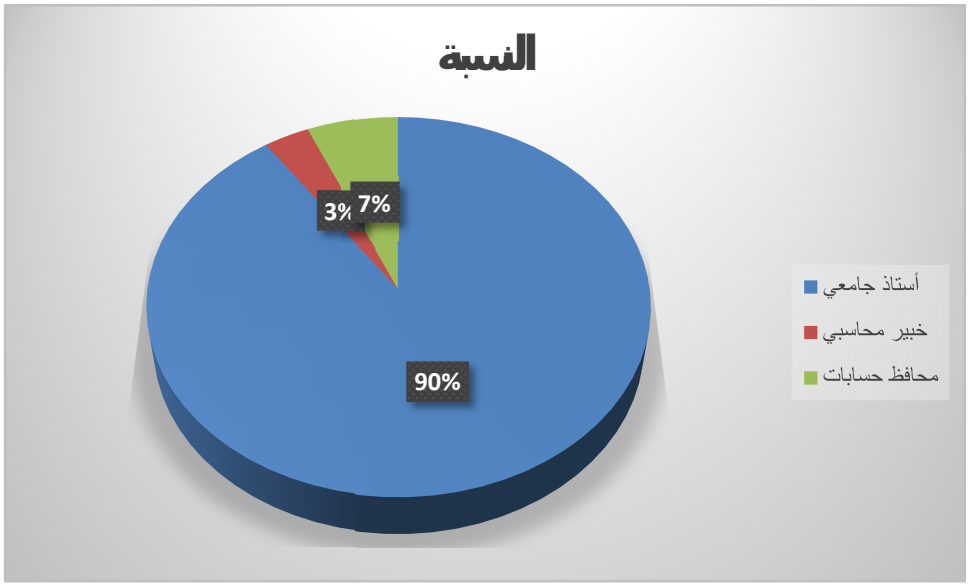
فيما يخص الوظيفة او المهنة الحالية **فقد قسمنا** افراد العينة إلى ثلاث فئات، وهذه الفئات تم اختيارها **تماشيا مع طبيعة** موضوع بحثنا هذا، والجدول والشكل التاليين يوضحان مختلف هذه الفئات:

الجدول رقم(3-7): توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة
استاذ جامعي	28	%90.3
خبير محاسبي	01	%3.2
محافظ حسابات	02	%6.5
المجموع	31	%100

المصدر: مشتق من الاستبيان بالاعتماد على (SPSS)

الشكل رقم(3-5): التمثيل البياني لمتغير المهنة



مما سبق يتضح لنا توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة او المهنة الحالية، حيث ان ما نسبته 90% من افراد العينة هم اساتذة جامعيون ما يقابله 28 فردا من مجتمع الدراسة وهي نسبة كبيرة جدا، **تليهم نسبة** محافظي الحسابات بـــ7 % اي فردين، ومن ثم فرد واحد من فئة الخبراء المحاسبيين اي ما نسبته 3%.

إن اكبر نسبة مما سبق هي نسبة الاساتذة الجامعيين ويعود ذلك إلى انهم الفئة الاكثر تجاوبا مع هذه الدراسة، اما الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات فهم قلة بسبب الحدود الزمانية والمكانية التي ذكرناها انفا في حدود الدراسة.

خامسا: الخبرة المهنية

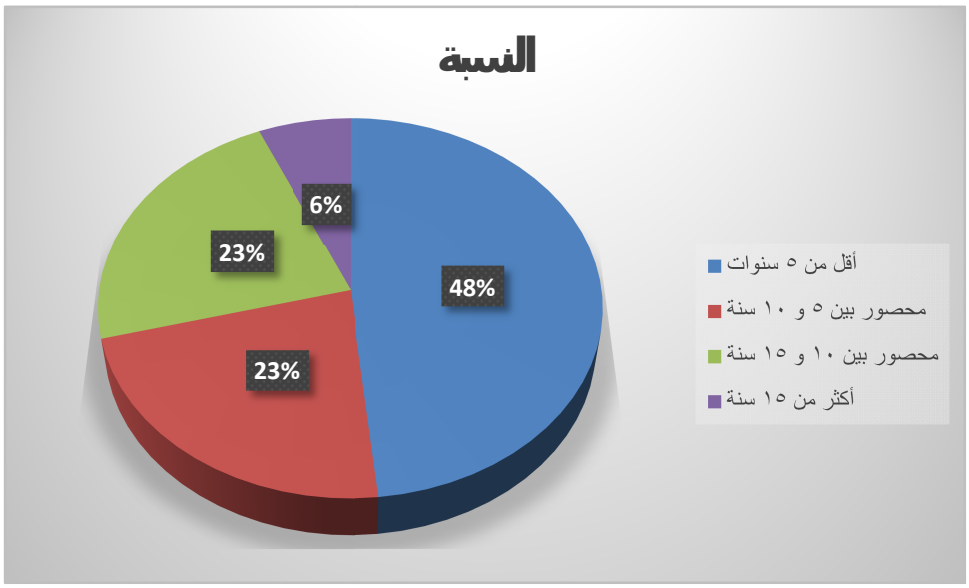
فيما يخص الخبرة المهنية تم تقسيم افراد العينة إلى اربع فئات، يبلغ مدى كل فئة 5 سنوات وهذا **تبعا لأ**فراد العينة، والجدول و الشكل التاليين يوضحان هذا التوزيع:

الجدول رقم(3-8): توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	15	%48.4
بين 5 و10 سنوات	07	%22.6
بين 10 و15 سنة	07	%22.6
اكثر من 15 سنة	02	%6.5
المجموع	31	%100

المصدر: مشتق من الاستبيان بالاعتماد على (SPSS)

الشكل رقم(3-6): التمثيل البياني لمتغير الخبرة المهنية



من خلال ما سبق نلاحظ ان اعلى نسبة فيما يخص متغير الخبرة المهنية هي نسبة الذين هم اقل من 5 سنوات اي ما يعادل 15 فردا بنسبة 48%، 23% محصور ما بين 5 سنوات و10 سنوات ما يعادله 7 افراد، نفس النسبة فيما يخص **الفئة** المحصورة ما بين 10 سنوات و15 **سنة**، 6% للفئة التي تتجاوز خبرتهم المهنية 15 سنة، وهذا توزيع عادي كون الغالبية العظمى من عينة الدراسة هم اقل من 30 **سنة**.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

قمنا في هذا المبحث بحساب التكرارات لمختلف الإجابات المتعلقة بمختلف اسئلة الاستبيان، وحساب النسب المئوية لتلك التكرارات، بالإضافة إلى حساب الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية، وتم كذلك تحديد الاتجاه العام للعينة من خلال مقياس "ليكارت" لكل سؤال ولكل محور .

المطلب الاول: خصائص محور طبيعة التدقيق المحاسبي في الجزائر

تطرقنا في المحور الاول إلى طبيعة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث قسمنا اسئلة المحور الاول إلى خمسة اسئلة قمنا بتحليل **نتائجها كما يلي:**

الجدول رقم(3-9): نتائج مجتمع الدراسة فيما يتعلق بطبيعة التدقيق المحاسبي في الجزائر

	التكرار **بنسبة**	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	(ت) %	موافق **تماما**	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام **للعينة**
1.التدقيق المحاسبي المطبق في الجزائر مستورد **ولا يناسب** بيئة التدقيق الجزائرية	(ت)	10	07	07	06	01	2.39	1.230	موافق **تماما**
	%	32.3	22.6	22.6	19.4	3.2			
2.التدقيق المحاسبي في الجزائر شكلي قانوني روتيني لا اكثر	(ت)	12	13	01	04	01	2.000	1.125	موافق
	%	38.7	41.9	3.2	12.9	3.2			

3.التدقيق المحاسبي في الجزائر يحقق الاهداف المرجوة منه	(ت)	03	06	10	12	00	3.000	1.000	غير موافق
	%	9.3	19.4	32.3	38.7	00			
4.اشتراط الجزائر التعليم والخبرة الدولية لتحسين مستوى اداء **مدققيها**	(ت)	05	09	13	03	01	2.55	0.995	محايد
	%	16.1	29.0	41.9	9.7	3.2			
5.لابد من إعادة النظر في مهنة التدقيق في الجزائر كي تصبح اكثر فعالية وكفاءة	(ت)	14	14	03	00	00	1.65	0.661	موافق **تماما**
	%	45.2	45.2	9.7	00	00			
المتوسط المرجح للمحور الاول							2.6161	1.0022	موافق **تماما**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان و spss

من خلال الجدول السابق نستنتج ما يلي:

بالنسبة للسؤال الاول: نلاحظ ان ما نسبته 32.3% **من** افراد العينة يوافقون بشدة على ان التدقيق المحاسبي في الجزائر مستورد ولا يناسب بيئة التدقيق الجزائرية، اما النسبة الثانية 22.6% من افراد العينة فكانت إجاباتهم بين الموافق والمحايد، في حين لم يوافق 19.4% على العبارة،واخيرا لم يوافق تماما ما نسبته 3.2% اي فرد واحد فقط وهي فئة قليلة جدا، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.39 هذا يعني ان اغلب الإجابات قد تمركزت حول فئة الموافق، وقد بلغ الانحراف المعياري 1.23 وهذا يعود إلى وجود بعض التباين في الإجابات فيما يخص الفئات الاربع الاولى.

بالنسبة للسؤال الثاني: 41.9% يوافقون على ان التدقيق المحاسبي في الجزائر شكلي روتيني لا اكثر، فيما توافق تماما38.7% من افراد العينة، تليها فئة الغير موافقين **بنسبة**12.9%، واخيرا فئة المحايدين والغير الموافقين **تماما بنسبة** 3.2% وهي ضئيلة جدا، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.00 وهو يعبر عن الفئة الثانية لمقياس "ليكارت"، مما يدل ان الاتجاه العام للعينة متمر**كز** حول الإجابة الثانية (موافق)، و**قد بلغ** الانحراف المعياري 1.125 وبالتالي هناك تباين في الإجابات ولكن بدرجة اقل من السؤال الاول، حيث انه رغم تمركز معظم الاجوبة في الفئة الاولى والثانية إلا انه هناك اربعة افراد في الفئة الرابعة "الغير موافق" وهذا هو سبب ظهور الانحراف بتلك القيمة.

بالنسبة للسؤال الثالث: 38.7% من افراد العينة لم توافق على عبارة ان التدقيق المحاسبي في الجزائر يحقق الاهداف المرجوة منه، اما نسبة 32.3% فكانت إجاباتهم محايد، فيما وافق 16.4% **من** افراد العينة على السؤال الثالث، واخيرا وافق تماما9.3% **على** العبارة، في حين نلاحظ عدم وجود إجابات في الفئة المدرجة في خانة (غير موافق إطلاقا)، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.00 وهو يعبر عن الفئة الثالثة لمقياس "ليكارت"، مما يدل ان الاتجاه العام للعينة كان حول فئة(محايد)، وبلغ الانحراف المعياري 1.0، وهذا يعني وجود بعض التباين في الإجابات رغم تمركز هذه الاخيرة بشكل واضح في الفئة الثالثة والرابعة.

بالنسبة للسؤال الرابع: امتنع 41.9% من افراد العينة على الإجابة، في حين وافق29.0% **على** ضرورة اشتراط الجزائر التعليم والخبرة الدولية لتحسين مستوى اداء مدققيها، واجاب 16.1% بموافق تماما، في حين لم يوافق و لم يوافق تماما على التوالي 9.7% و 3.2% من مجموع افراد العينة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.55وهو يعبر عن الفئة الثانية لمقياس "ليكارت"، **مما** يدل ان الاتجاه العام للعينة كان حول فئة(موافق)، وقد بلغ الانحراف المعياري 0.995، رغم ان معظم الإجابات متمركزة في الفئة الثالثة إلا توجد نسبة لا باس بها من الإجابات في الفئة الاولى والثانية والرابعة.

بالنسبة للسؤال الخامس: يرى اغلب افراد العينة انه لابد من إعادة النظر في مهنة التدقيق في الجزائر كي تصبح اكثر فعالية وكفاءة، وذلك من خلال الإجابة بموافق تماما وموافق بنسبة45.2 % في حين امتنع 9.7% عن الإجابة، كما انه لا توجد اي إجابات في الفئة الرابعة والخامسة اي خانة (غير موافق) و(غير موافق تماما)، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.65وهو يعبر عن الفئة الاولى لمقياس "ليكارت"، مما يدل ان الاتجاه العام للعينة كان حول فئة(موافق تماما)، وقد بلغ الانحراف المعياري 0.661 وهذا **يعني** عدم وجود تباين في الإجابات وهذا واضح حيث نلاحظ ان معظم الإجابات متمركزة في الفئة الاولى والثانية اي خانة موافق وموافق تماما.

خلاصة نتائج المحور الاول :طبيعة التدقيق المحاسبي في الجزائر

من خلال الجدول رقم، يمكننا الملاحظة ان الاتجاه العام للعينة متمركزة في فئة "موافق" باعتبار ان المتوسط الحسابي للمحور الاول ككل بلغ 2.6161 وهذا يصب في الفئة الثانية من مقياس "ليكارت"، كما بلغ الانحراف المعياري للمحور الاول **ككل** 1.0022، وهي قيمة تدل على وجود بعض التباين في الإجابات وذلك يرجع إلى ان موضوع التدقيق في الجزائر يوجد فيه اختلاف في الاراء، وهذا طبيعي باعتبار ان موضوع مثل هذا قابل للنقاش على عدة مستويات خاصة وان عينة الدراسة **هي مزيج** من الاكاديميين والمهنيين وهذا يعني تعدد في الاراء.

بالرجوع إلى الإجابات المحصلة من الاستبيان فيما يخص المحور الاول الذي لاحظنا فيه تجانس في اراء افراد العينة حول الطبيعة التي يكتسيها التدقيق المحاسبي في الجزائر، ويمكن إبراز هذا التجانس في النقاط التالية:

- هناك موافقة تامة على ان التدقيق المحاسبي في الجزائر ما هو إلا سلعة مستوردة و ليس على مقاس بيئة التدقيق الجزائرية، بل هو على مقاس الدول التي انشاته فقط؛

- وافق افراد العينة وبشكل كبير ان التدقيق المحاسبي في الجزائر يركز على الشكل القانوني الذي يمتاز بالروتينية والبديهية البعيدة عن المضمون الفعال الذي يزيد من اهمية التدقيق في الجزائر؛
- بما ان اغلب افراد العينة وافقوا على ان التدقيق في الجزائر شكلي ومستورد، فإنه من البديهي ان لا يوافق افراد العينة على ان التدقيق المحاسبي يحقق الاهداف المرجوة منه، وهذا ما يظهر لنا جليا في اراء السؤال الثالث؛
- نلاحظ ان اغلب افراد العينة امتنعوا عن إبداء رايهم فيما يخص اشتراط الجزائر التعليم والخبرة لتحسين مستوى اداء المدققين في بيئة التدقيق الجزائرية، ويعود ذلك في نظرنا إلى وجود بعض الخلط فيما يخص القوانين **المنظمة لمهنة** التدقيق؛
- وافق افراد العينة بشكل كبير على ان التدقيق المحاسبي المعتمد في الجزائر يحتاج إلى إعادة النظر فيه، خاصة مع كل الانتقادات التي يتعرض لها.

المطلب الثاني: خصائص محور معايير التدقيق الدولية

تطرقنا في المطلب الثاني إلى المعايير الدولية للتدقيق، حيث قسمنا المحور الثاني إلى عشرة اسئلة قمنا بتحليل نتائجها كما يلي:

الجدول رقم(3-10): نتائج مجتمع الدراسة فيما يخص درجة العلم المعايير الدولية للتدقيق

	التكرار **بالنسبة**	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية		
العبارة	(ت) %	جيدة جدا	جيدة	**مقبولة**	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام **للعينة**
درجة علمك بالمعايير الدولية **للتدقيق**	ت	06	11	14	2.26	0.773	جيدة
	%	19.4	35.5	45.2			

المصدر:من إعداد الطلبة بالاعتماد على spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان اعلى نسبة هي نسبة المطلعين بصفة مقبولة حيث بلغت 45.2% تليها بصفة جيدة **بنسبة** 35.4% واخيرا نسبة المطلعين بصفة جيدة جدا بنسبة 19.4%، وهذه نسب مشجعة بالنظر إلى نقص البحوث والدراسات الجامعية حول معايير التدقيق الدولية، من النسب السابقة نلاحظ ان النسبة الاكبر تعود للمطلعين بصفة مقبولة وهذا مؤشر عادي لا يؤثر على المحور او على الاسئلة الباقية كون ان نسبة المطلعين بصفة جيدة بلغت 35.5%، بلغ المتوسط الحسابي 2.26 و هذا يعني ان الاجوبة متمركزة في الفئة الثانية حسب مقياس "ليكارت" الثلاثي اي الخانة الثانية (جيدة)، اما الانحراف

المعياري فقد بلغ 0.773 وهذا يعود إلى عدم وجود تباين كبير في الإجابات حيث نلاحظ ان اغلبها متمركز في الفئة الثالثة والثانية.

الجدول رقم(3-11): نتائج مجتمع الدراسة فيما يخص المعايير الدولية للتدقيق

	التكرار بالنسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	(ت) %	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
2. إصدار المعايير الدولية للتدقيق يزيد من فعالية التدقيق دون التقيد بالعوامل الاخرى	(ت)	02	16	07	06	00	2.55	0.888	موافق
	%	6.5	51.6	22.6	19.7	00			
3.تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين مهنة التدقيق دون إنشاء بيئة دولية له	(ت)	03	14	07	07	00	2.03	0.958	موافق
	%	9.3	45.2	22.6	22.6	00			
4.هناك تكامل بين معايير المحاسبة الدوليةو معايير التدقيق الدولية	(ت)	9	14	06	02	00	2.03	0.875	موافق
	%	29.0	45.2	19.4	6.5	00			
5.معايير التدقيق الدولية تزيد من كفاءة عمل المدقق	(ت)	07	23	01	00	00	1.81	0.477	موافق
	%	22.6	74.2	3.2	00	00			

6.تسعى المعايير الدولية للتدقيق إلى التقليل من الاختلافات المتعلقة بممارسة المهنة على المستوى الدولي	(ت)	08	21	01	01	00	1.84	0.638	موافق
	%	25.8	67.7	3.2	3.2	00			
7.عدم التناسق بين مكاتب التدقيق والمؤسسات محل التدقيق يعتبر حائلا من التطبيق الانسب لمعايير التدقيق	(ت)	03	19	08	01	00	2.26	0.773	موافق
	%	9.7	61.3	25.8	3.2	00			
8.اهم مشكل من مشاكل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق انها لا تتناسب مع اقتصاديات الدول الصغرى	(ت)	12	06	07	04	02	2.29	1.296	موافق
	%	38.7	19.4	22.6	12.9	6.5			
9.معايير التدقيق الدولية لا ترقى لان تكون علما	(ت)	07	01	16	05	02	2.81	1.167	موافق تماما
	%	22.6	3.2	51.6	16.1	6.5			
10.قد تصل معايير التدقيق الدولية إلى درجة المثالية بحيث لا تحتاج للتعديل	(ت)	06	13	12	00	00	4.19	0.749	موافق
	%	19.4	41.9	38.7	00	00			
المتوسط المرجح للمحور الثاني							2.4613	0.8686	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على spss

بالاعتماد على الجدول السابق نستنتج ما يلي:

بالنسبة للسؤال الثاني: وافق 51.6% من افراد العينة على ان إصدار المعايير الدولية للتدقيق يزيد من فعالية التدقيق دون التقيد بالعوامل الاخرى، تليها الفئة المدرجة في خانة (محايد) **بنسبة** 22.6%، في حين لم يوافق ما نسبته 19.7% على عبارة السؤال الثاني، واخيرا وافق تماما 6.5% من افراد العينة على العبارة، والملاحظ انه لا توجد فئة (غير موافق تماما)، بالعودة إلى المتوسط الحسابي 2.55 هذا يدل على ان الاتجاه العام للعينة متمركز حول خانة (موافق)، **وقد بلغ** الانحراف المعياري بلغ 0.888 وهذا يعني وجود شيء من التجانس في إجابات افراد العينة.

بالنسبة للسؤال الثالث: وافق ما نسبته 45.2% على ان المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تحسين التدقيق المحاسبي، **يليها** (غير موافق) و(غير موافق تماما) **بنسبة** 22.6%، ومن تم ما نسبته 9.3% وافقوا تماما على العبارة الثالثة، ونلاحظ ان خانة غير موافق تماما بقيت فارغة، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.03 وهذا يعني حسب مقياس "ليكارت" ان الاتجاه العام للاجوبة متمركز في خانة (موافق)، **كما** بلغ الانحراف المعياري 0.958 وهذا يعني عدم وجود تباين كبير في الاجوبة.

بالنسبة للسؤال الرابع:وافق 45.2% على انه يوجد تكامل بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية، في **حين** اجاب29.0% بموافق تماما و19.4%ـــ محايد، في حين راى 6.5% انه لا يوجد تكامل، بينما خانة غير موافق و**بشكل** عام بلغ المتوسط الحسابي 2.03 والذي يقع ضمن الفئة الثانية لمقياس "ليكارت"، مما يدل على ان الاتجاه العام للعينة كان موافق، كما بلغ الانحراف المعياري 0.875 وهذا يعني عدم تواجد تباين كبير على مستوى الإجابات.

بالنسبة للسؤال الخامس:وافق ما نسبته 74% على ان المعايير الدولية للتدقيق تزيد من كفاءة المدقق، بينما ما نسبته 22.6%

موافقون تماما على العبارة الخامسة، تليهم نسبة 3.2% اي فرد واحد امتنعوا عن الإجابة، فيما بقيت خانة غير موافق وغير موافق تماما فارغة، بالنسبة للمتوسط المعياري فقد بلغ 1.81 اي ان الإجابات متمركزة في خانة (موافق) حسب مقياس "ليكارت"، اما الانحراف فقد بلغ 0.477 وهذا يدل انه لا يوجد تباين في اراء مجتمع العينة وكل الاراء تصب في جانب الإيجاب.

بالنسبة للسؤال السادس: وافق ما نسبته 67.7% على ان المعايير الدولية للتدقيق ترمي إلى التقليل من اختلافات الممارسة المهنية على المستوى الدولي، تليها **خانة** (موافق تماما) **بـ**25.8%، ثم تاتي بعدها خانة غير موافق ومحايد بنسبة 3.2% اي فردا واحد في كل خانة، خانة (غير موافق تماما) **فأرغة**، بلغ المتوسط الحسابي 1.84 وحسب مقياس "ليكارت" تقع في الفئة الثانية التي هي (موافق)، بلغ الانحراف المعياري 0.638 وهذا على عدم وجود تباين على مستوى إجابات مجتمع العينة.

بالنسبة للسؤال السابع: وافق ما نسبته 61.3% على ان عدم التناسق بين مكاتب التدقيق والمؤسسات محل التدقيق يؤدي إلى عدم تطبيق المعايير بالشكل الانسب، 25.8% امتنعوا عن الإجابة،9.7% وافقوا تماما على العبارة، ما نسبته 3.2% اي فرد

واحد لم يوافقوا، بينما بقيت خانة (غير موافق تماما) فارغة ، بلغ المتوسط الحسابي 2.26 وحسب مقياس "ليكارت" فهي تقع في خانة (موافق)، بلغ الانحراف المعياري 0.773 وهذا يدل على وجود تناسق على مستوى الإجابات.

بالنسبة للسؤال الثامن: كان 38.7% موافقين تماما، في حين ان 22.6% من افراد عينة الدراسة محايدين ، و اجاب 19.4% بموافق، في حين اجابت فئة قليلة 12.9% بغير موافق، و6.5% بغير موافق تماما، وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 2.29 والذي يقع ضمن الفئة الثانية لمقياس "ليكارت"، مما يدل على ان الاتجاه العام للعينة كان (موافق)، وبلغ الانحراف المعياري 1.296 وهذا يعني وجود تباين في اراء مجتمع العينة.

خلاصة نتائج المحور الثاني: المعايير الدولية للتدقيق

إن الملاحظ من الجدول رقم، ان المتوسط الحسابي هو 2.4613 ما يعني حسب مقياس "ليكارت" ان اجوبة المحور تتمركز في خانة موافق اي الإيجاب، وانحراف معياري بلغ 0.8686 هذا ما يدل على وجود تشتت ضعيف وتجانس نسبي في الاسئلة، ويعود سبب هذا التجانس النسبي في نظرنا إلى الطرح الإيجابي فيما يخص كيفية صياغة اسئلة الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني.

بالرجوع إلى الإجابات المحصلة من الاستبيان فيما يخص المحور الثاني الذي لاحظنا فيه تجانس في اراء افراد العينة كما اشرنا انفا، يمكن إبراز هذا التجانس في النقاط التالية:

- هناك موافقة بشكل كبير على إن إصدار المعايير الدولية للتدقيق يزيد من فعالية التدقيق دون الاخذ بعين الاعتبار مختلف العوامل السياسية والاجتماعية والاقتصادية، كما ان هذه المعايير تساهم في تحسين مهنة التدقيق حتى وإن لم يتم وجود توحيد على المستوى الدولي؛
- هناك موافقة بشكل كبير على ان المعايير الدولية للتدقيق سوف تحسن من اداء المدقق وبالتالي ستزيد من جودة التدقيق، كون ان جودة التدقيق تزيد بتقليص فجوة التوقعات، وتقليل الاختلافات لتصل إلى حدها الادنى على المستوى الدولي يساهم في تقليص هذه الفجوة، وهذا كله يعتبر من مساعي سن المعايير الدولية للتدقيق.
- يوافق فئة لا باس بها من افراد العينة على ان عدم تناسق جهود مكتب التدقيق والعميل سبب في عدم التطبيق الفعال والجيد للمعايير الدولية؛
- هناك موافقة تامة على انه من اهم المشاكل التطبيقية لمعايير التدقيق انها لا تتجانس مع اقتصاديات الدول النامية، كون هذه الاخيرة ليست بحجم الدول الضخمة اقتصاديا التي اصدرت هذه المعايير؛

المطلب الثالث: خصائص محور ملائمة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

تطرقنا في المطلب الثالث إلى ملائمة التدقيق لمعايير التدقيق، حيث قسمنا المحور الثالث إلى 8 اسئلة قمنا بتحليل نتائجها كما يلي:

الجدول رقم(3-12): نتائج مجتمع الدراسة فيما يخص ملائمة التدقيق لمعايير التدقيق

	التكرار بالنسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	(ت) %	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1.تقرير المدقق في الجزائر يأخذ بعين الاعتبار الضوابط التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية	(ت)	05	11	12	03	00	2.42	0.886	موافق
	%	16.1	35.5	38.7	9.7	00			
2.طرق معالجة القوائم المالية في الجزائر تقف حائلا امام محاولة تكييف التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	(ت)	03	05	08	14	01	3.16	1.068	محايد
	%	9.7	16.1	25.8	45.2	3.2			
3.الاختلافات بين وجهات نظر المنظمات المهنية للتدقيق تعد سببا في عدم اعتماد معايير دولية للتدقيق	(ت)	04	14	06	07	00	2.52	0.996	موافق
	%	12.9	45.2	19.4	22.6	00			
4.المعايير الدولية للتدقيق قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الحالية.	(ت)	02	05	09	15	00	3.19	0.646	محايد
	%	6.5	16.1	29.0	48.4	00			

5.اولوية التدقيق المحاسبي في الجزائر إرضاء العميل وليس الالتزام بالمعايير الدولية	(ت)	08	11	06	05	01	2.35	1.142	موافق
	%	25.8	35.5	19.4	16.1	3.2			
6.معايير التدقيق المطبقة في الجزائر مواكبة للتغيرات الحاصلة في البيئة الدولية	(ت)	08	06	09	08	00	2.55	1.150	موافق
	%	25.8	19.4	29.0	25.8	00			
7.تبني المعايير الدولية للمحاسبة دافع لتبني المعايير الدولية للتدقيق	(ت)	07	22	01	01	00	1.87	0.619	موافق
	%	22.6	71.0	3.2	3.2	00			
8.لابد من تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي للتدقيق وذلك بغرض الملائمة بين التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية **للتدقيق**	(ت)	15	15	01	00	00	1.55	0.568	موافق **تماما**
	%	48.4	48.4	3.2	00	00			
الوسط المرجح للمحور الثالث							2.4516	0.8843	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على spss

بالاعتماد على نتائج الجدول السابق **نستنتج ما يلي:**

بالنسبة للسؤال الاول: امتنع ما نسبته 38.7% عن الإجابة عن السؤال الاول، ووافق ما نسبته 35% على ان تقرير المدقق ياخذ بعين الاعتبار مختلف الضوابط التي نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق، تليها نسبة 16.2% في خانة (موافق تماما) ثم 9.7% في خانة (غير موافق)، فيما بقيت خانة الغير موافق تماما فارغة، بلغ المتوسط الحسابي 2.42 اي الفئة الثانية حسب مقياس "ليكارت" (موافق)، **بينما** بلغ الانحراف المعياري 0.886 وهذا لعدم وجود تشتت كبير على مستوى الإجابات.

بالنسبة للسؤال الثاني: ما نسبته 45.2% لم يوافقوا على ان الطرق التي تعالج بها القوائم المالية في الجزائر تعتبر احد مشاكل تكييف التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، يليها ما نسبته 25.8% محايدون فيما يخص رايهم بالسؤال الثاني، بينما 16.1% من افراد العينة اجابوا بموافق على عبارة السؤال الثاني، واجابت ما نسبته 9.7% بموافق تماما، تليها اخيرا **ما نسبته** 3.2% (غير موافق تماما) اي فرد واحد، بلغ المتوسط الحسابي 3.16 وهذا يعني حسب مقياس "ليكارت" ان معظم الإجابات كانت متمركزة في خانة (محايد)، وبلغ الانحراف المعياري 1.068 وهذا يدل على وجود بعض التشتت في الاراء.

بالنسبة للسؤال الثالث: وافق ما نسبته 45.2% **على** ان الاختلافات في وجهات النظر بين المنظمات المهنية للتدقيق تعد سببا في عدم اعتماد معايير دولية للتدقيق، تليها نسبة 22.6 % غير موافقة، بينما 19.4% امتنعوا عن الإجابة، واربعة افراد اي ما نسبته 12.9% وافقوا تماما، و بقيت خانة (غير موافق تماما) **فا**رغة، بلغ المتوسط الحسابي 2.52 وهو ما يعني حسب مقياس "ليكارت" تمركز الاجوبة في خانة (موافق)، وبلغ الانحراف المعياري 0.996 وهو ما يعني وجود تشتت او تباين في الإجابات **ولكنه قليل** جدا اي هناك بجانس اكثر إلى حد ما.

بالنسبة للسؤال الرابع: لم يوافق ما نسبته 48.4% على ان المعايير الدولية للتدقيق يمكن تطبيقها في الجزائر في ظل الظروف الحالية، 29% امتنعوا عن الإجابة، 16.1% كانت إجاباتهم بـــ(موافق)، فردين من العينة وافقوا تماما، بينما بقيت خانة (غير موافق تماما) فارغة، بلغ المتوسط الحسابي 3.19 وهذا حسب مقياس "ليكارت" يعني تمركز الاجوبة في خانة (محايد)، **بينما بلغ** الانحراف المعياري 0.646 وهذا يعني وجود بجانس كبير في اراء العينة حول هذا السؤال.

بالنسبة للسؤال الخامس: وافق ما نسبته 35.5% على ان اولوية التدقيق المحاسبي في الجزائر هو إرضاء المؤسسة محل التدقيق وليس الالتزام بالمعايير الدولية، اما ما نسبته 25.8% وافقوا تماما على العبارة، 19.4% امتنعوا عن الإجابة، 16.1% من افراد العينة لم يوافقوا على العبارة، فرد واحد من العينة لم يوافق تماما على العبارة، بلغ المتوسط الحسابي 2.35 وهو حسب مقياس "ليكارت" يعني ان الاجوبة متمركزة في خانة (**موا**فق)، اما الانحراف المعياري 1.142 وهذا يعني وجود تباين وتشتت في اراء افراد العينة اكثر منه وجود بجانس.

بالنسبة للسؤال السابع: وافق ما نسبته 71% على ان تبني المعايير المحاسبية الدولية يعتبر دافع رئيسي لتبني معايير التدقيق الدولية، 22.6% وافقوا تماما على العبارة، امتنع فرد واحد من العينة عن الإجابة، كما لم يوافق فرد واحد على العبارة، اي ما نسبته 3.2% في كل خانة، **وبقيت خانة** (غير موافق تماما) فارغة، بلغ المتوسط الحسابي 1.87 و هذا يعني حسب مقياس "ليكارت" ان اغلب الإجابات تمركزت في فئة (موافق)، **وبلغ** الانحراف المعياري 0.619 و هذا يدل على ان اراء افراد العينة متجانسة و**تميل** إلى اتجاه واحد.

بالنسبة للسؤال الثامن: بلغت نسبة الموافقين تماما والموافقين تماما على ضرورة تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي للتدقيق من اجل الملائمة بينهما، 48.4% في كلا الخانتين، بينما امتنع فرد عن الإجابة، في حين بقيت **خانة** (غير موافق تماما) **فأرغة**، بلغ المتوسط الحسابي 1.55 وهذا يعني تمركز الإجابات حسب مقياس "ليكارت" في الفئة الاولى اي في خانة (موافق تماما)، **بينما بلغ** الانحراف المعياري 0.568 وهذا يدل على التناسق والاتجاه الموحد لاراء افراد العينة.

خلاصة نتائج المحور الثالث: ملائمة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

إن الملاحظ من الجدول رقم، ان المتوسط الحسابي هو 2.4516 ما يعني حسب مقياس "ليكارت" ان اجوبة المحور **تتمر**كز في خانة موافق اي الإيجاب، وانحراف معياري بلغ 0.8843 هذا ما يدل على وجود تشتت ضعيف وتجانس نسبي كبير في الاسئلة، وهذه قيم تطمئن على وجود شيء من المصداقية والموضوعية في هذا المحور وغيره من المحاور، وعلى كل يمكننا الخروج بالنتائج العامة التالية حول هذا المحور:

- اشارت نتائج الدراسة ان الطرق التي تعالج بها القوائم المالية لا تقف عائقا وليست سببا في عدم تكيف التدقيق في الجزائر مع التطورات التي تفرزها البيئة الدولية للتدقيق، بينما الاختلاف بين وجهات نظر المنظمات المهنية هي سبب في عدم الاعتماد على معايير موحدة؛
- **لا تملك** للجزائر حاليا القدرة على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وربما يعود السبب إلى ان بيئة التدقيق الجزائرية لا تملك المقومات التي تؤهلها لتطبيق هذه المعايير؛
- التدقيق المحاسبي في الجزائر لا يهتم و ليس من اولوياته التطبيق الحازم للمعايير، وإنما مصلحته الاولى هي **تقديم** خدمات تنال رضا العميل فحسب؛
- كون الجزائر تبنت المعايير الدولية للمحاسبة فإنها حتما ستتبنى المعايير الدولية للتدقيق؛
- تم الموافقة بنسبة كبيرة تقريبا من كل افراد العينة، انه لابد على الجزائر ومن اجل التكيف الجيد مع الواقع الدولي للمهنة ان تقوم بإجراءات جدية لمواكبة التطورات المستمرة في مهنة التدقيق من خلال التطبيق الذكي لمعاييره على ارض الواقع.

خلاصة

من خلال هذا الفصل، والذي كان عبارة عن إجابات عينة الاكاديميين والمهنيين عن الاستبيان، بجد ان التدقيق المحاسبي يختلف عن ما هو معمول به دوليا في الجزائر، **حيث** يكتسي الطابع القانوني لا الطابع المهني، وهذا ما ادى إلى تاخر المهنة في الجزائر.

كما لاحظنا من خلال هذه الدراسة الميدانية على اتفاق اغلب افراد العينة الإحصائية على ضرورة تبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية، وهذا لتكييف المهنة مع الواقع الدولي وتقليل فروقات الممارسات الدولية.

وفي الاخير اجمعت العينة على عدم وجود ملائمة بين التدقيق المحاسبي مع المعايير الدولية للتدقيق، وهذا راجع إلى عدم إمكانية تطبيق المعايير في الظروف الراهنة.

الخاتمة العامة

إن التطور السريع الذي **شهدته** الحياة الاقتصادية وانتشار عوامل الاستثمار الحديثة، جعل من التدقيق المحاسبي وظيفة من الوظائف التي تكتسي اهمية بالغة على المستوى المحلي والدولي، فكان ولابد **من توحيد** الضوابط والممارسات المتعلقة بهذه المهنة

قصد تقليص فجوة التوقعات واستفادة الاطراف ذات العلاقة، فكان من الضروري التوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية وهذا لربح **عاملي** الوقت والجهد على الشركات الناشطة في العديد من مناطق العالم .

والجزائر من الدول الحديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي، والتي **تسعى** من خلالها إلى إعطاء تسهيلات اكثر للاستثمار الاجنبي خاصة في ظل الازمة المالية التي تعانيها جراء انهيار اسعار البترول، وهي **مطالبة** بتهيئة ارضية **خصبة تمنح** لها استفادة اكثر من الاستثمارات الاجنبية المباشرة وغير المباشرة، وقصد تحقيق ذلك **عليها** تبني المعايير الدولية **للتدقيق** والتي ستساهم في تغيير **طبيعة** ممارسة المهنة **بالجزائر**، وهو **ما سينعكس سلبا** او إيجابا **على** عدة جوانب، إلا ان احسن تاثير **هو** الاعتماد **على** التقارير المالية وتقارير المدقق **من جانب** فئات متعددة محليا ودوليا.

اختبار صحة الفرضيات:

من خلال **معالجتنا** للموضوع والذي اعتمد **على** الدارسة النظرية والميدانية بالاعتماد **على** الاستبانة، **توصلنا** اثناء اختبارنا للفروض إلى **ما يلي:**

الفرضية الاولى:"التدقيق المحاسبي هو عملية منظمة ذو تاصيل نظري مر بعدة مراحل ساهمت في تطوره"

من خلال الفصل الاول الذي تطرقنا فيه إلى الإطار العام للتدقيق المحاسبي يمكن الحكم على صدق الفرضية الاولى، باعتبار ان عملية التدقيق المحاسبي تمر بعدة مراحل متسلسلة، و**برجع** المدقق اثناء هذه العملية إلى تاصيله العلمي والعملي.

الفرضية الثانية: "المعايير الدولية للتدقيق هي إطار نظري منهجي تسعى للتقليل من فجوة التوقعات"

من خلال الفصل الثاني والعـرض **المفصل** لمعايير التدقيق الدولية **فيه** ومن خلال كذلك المحور الثاني من الاستبيان خلصنا إلى ان المعايير الدولية للتدقيق ترتكز على إطار نظري يهدف إلى تبيان طبيعة العلاقة التي تربط بين المدقق والاطراف ذات العلاقة ومحاولة تقليل الفجوة التي بينهما، بحيث يكمل كل منهما الاخر بالشكل اللازم، ومما سبق فإن الفرضية الثانية محققة.

بالنسبة للفرضية الثالثة: "المعايير الدولية للتدقيق متلائمة مع بيئة التدقيق الجزائرية

واعتمادا على نتائج المحور الثالث من الاستبيان والتي تبين ان الفرضية الثالثة محققة، فإن هذه المعايير صممت لتكون على مقاس الدول الكبرى، ويرجع ذلك إلى ارتكاز هذه الدول على عوامل اقتصادية وسياسية واجتماعية تؤهلها لتبني مثل هذه المعايير، وبيئة التدقيق الجزائرية في الوقت الحالي تحتاج إلى المزيد من العمل في مجال التدقيق والمحاسبة كي تصبح في ركب تلك الدول، و**بكفي حاليا تعد**يل هذه المعايير بما يخدم مصالح واهداف التدقيق المحاسبي في الجزائر.

نتائج الدراسة

من خلال دراستنا، التي تناولنا من خلالها الجانب النظري للتدقيق المحاسبي ومعاييره الدولية، مع إسقاط هذه الجوانب من خلال الجانب التطبيقي الذي تضمن استبيان موجه لفئة الاكاديميين والمهنيين، يمكن الخروج بالنتائج التالية:

- ✓ التدقيق المحاسبي زادت للحاجة الكبيرة له، و**كنتيجة** حتمية لظهور ما يعرف بالعولمة، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات؛
- ✓ يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق الحسابات والقوائم المالية بالرفع من مصداقية المعلومات المالية و**تحسين** مستوى اداء المدققين؛
- ✓ المعايير الدولية للتدقيق مجرد إرشادات وتوجيهات حول كيفية ممارسة مهنة التدقيق، اي انها فن او تقنية و**لا ترقى لأن** تكون علما؛
- ✓ معايير التدقيق الدولية تزيد من كفاءة عمل المدقق وتساعده في تادية عمله على اكمل وجه؛
- ✓ احد الاهداف الرئيسية للمعايير الدولية للتدقيق هو تحقيق التوافق الدولي، وذلك من خلال تقليل الاختلافات المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق لتصل إلى حدها الادنى؛
- ✓ الاختلاف الشا**سع بين** اقتصاديات الدول الكبرى ونظيرتها الصغرى، يستلزم وجوب اختلاف معايير التدقيق بينها واستحالة توحيدها؛
- ✓ وجود توافق او ملائمة بين التدقيق المحاسبي في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق ضرورة قصوى، لابد من الحرص على تطبيقها بشكل جدي.

توصيات الدراسة

امكنت لنا الدراسة الخروج بالتوصيات والاقتراحات التالية:

- ✓ **لا بد من** إنشاء **هيئة مهنية مستقلة** تتولى إعداد وترجمة المعايير الدولية للتدقيق؛
- ✓ ضرورة إشراك المهنيين في وضع التشريعات والقوانين التي **تضمن** إيجاد معايير محلية **للتدقيق، مسترشدين** في ذلك **على** المعايير الدولية **للتدقيق؛**
- ✓ إعادة النظر في الجانب التشريعي المنظم للمهنة، وتكييفها مع الواقع الدولي؛
- ✓ إقامة ملتقيات ودورات للتعريف بمعايير التدقيق الدولية؛
- ✓ لابد من محاولة إيجاد توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق من خلال تكييف هذه الاخيرة مع الواقع الجزائري؛

افاق البحث

بعد هذه الدراسة، **فإننا نستحسن** طرح المواضيع التالية القابلة للدراسة لعل من اهمها ما **يلي:**

- ✓ مدى تكامل معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائري؛
- ✓ دراسة **حالة** حول **كيفية تطبيق احد** المعايير الدولية **للتدقيق؛**
- ✓ اهمية وإيجابيات تبني معايير التدقيق الدولية؛
- ✓ قياس مدى استقلالية المدقق في بيئة التدقيق الجزائرية،
- ✓ دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق.

قائمة المراجع

الكتب بالعربية:

1. احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،** دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان الاردن، 2000.
2. احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث،** دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الاردن، 2005.
3. إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات،** دار النهضة العربية للنشر و التوزيع، الطبعة4، 1996.
4. الفين اريترو و اخرون تعريب احمد حامد حجاج واخرون، **المراجعة مدخل متكامل،** دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2005.
5. امين السيد محمد لطفي، **معايير المراجعة والتاكيد الدولية،** الدار الجامعية، **مصر،** 2008.
6. إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الاعمال،** الطبعة الاولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2009.
7. حاتم محمد الشيشيني، **اساسيات المراجعة مدخل معاصر،** الطبعة الاولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، **مصر،** 2007.
8. حسين احمد دحدوح واخرون، **مراجعة الحسابات المتقدمة،** الجزء الاول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الاردن، 2009.
9. خالد امين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات،** الناحية العملية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2000.
10. خالد راغب خطيب، **الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات،** دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 1998.
11. د.عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية،** دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، الطبعة1، لبنان، 2004
12. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة،** الجزء الثاني، الدار الجامعية، **مصر،** 2004.
13. عبد الفتاح محمد صحن واخرون، **اصول المراجعة،** الدار الجامعية، **مصر،** 2000.

14.غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية،** دار المسيرة، الطبعة الاولى، الاردن، 2006.

15. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة،** الدار الجامعية للنشر، جامعة بيروت، 2001.

16. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،** ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة نشر

17.محمد سمير الصبان و اخرون، **الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات،** الدار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر،2005.

18. نادر احمد الجيران، **اصول المراجعة،** مكتبة الفلاح للنشر، الطبعة1، الكويت، 1989.

19.هادي تميم، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية،** دار وائل للنشر، الطبعة 3، عمان الاردن، 2006.

20.وليام توماس واخرون، ترجمة احمد حامد حجاج واخرون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق،** دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.

الرسائل والاطروحات:

21.احمد محمد مخلوف، **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الاردنية،** مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007.

22.بن عيسى رفيق، **التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية،** قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2011.

23. بو سنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الارباح،** مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص :دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.

24.**سايج فايز، اهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي،** اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في : علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015.

25. سيد محمد و بوعرار شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01**، دراسة ميدانية.

26. سيد محمد، **تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة**، مذكرة ماجستير، **قسم** العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2010.

27. **شريقي عمر، التظيم المهني للمراجعة**، اطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1،2013.

28. محمد امين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، **2011**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر(3).

29. هيدوب ليلى ريمة و آخرون، **التكامل بين مهنة التدقيق واليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والاداري في ظل معايير المراجعة الدولية**، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، بدون سنة نشر.

المجلات والابحاث:

30. الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الاول، طبعة 2010.

31. زوهري جليلة، **اثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع ديسمبر 2015.

32. **علي** كامل الدوري، **التطور التاريخي للتدقيق منظور اقتصادي سياسي**، الحلقة **1**، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد26، **جويلية**2014.

مواقع الانترنت:

33. http://forum.univbiskra.net/index.php?topic=5927.0

34. http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-2-3.pdf

35. المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية، (http://www.hrdiscussion.com/hr16784.html)،تم الإطلاع عله يوم2016/2/28.

36. مدونة صالح محمد القرا، الموقع (sqarra.wordpress.com/isas2000/)، تم الإطلاع يوم :2016/2/27.

الملاحق

الملحق الاول

مخرجات نظام

spss

```
FREQUENCIES VARIABLES=SEX AGE CAP JOB EXPERIENS
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

```
[DataSet1] H:\SPSS RABEH.sav
```

Statistics

		HYHH	AGE	CAP	JOB	EXPERIENS
N	Valid	31	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0	0

Frequency Table

HYHH

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	M	26	83.9	83.9	83.9
	F	5	16.1	16.1	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

AGE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	<30	15	48.4	48.4	48.4
	<40	12	38.7	38.7	87.1
	<50	2	6.5	6.5	93.5
	>50	2	6.5	6.5	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

CAP

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	MASTER	1	3.2	3.2	3.2
	MAJISTER	14	45.2	45.2	48.4
	DOCTOR	16	51.6	51.6	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

JOB

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	PROF	28	90.3	90.3	90.3
	EXPER	1	3.2	3.2	93.5
	COMISER	2	6.5	6.5	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

EXPERIENS

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	<5	15	48.4	48.4	48.4
	<10	7	22.6	22.6	71.0
	<15	7	22.6	22.6	93.5
	>15	2	6.5	6.5	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Statistics

Q6M2

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		2.26
Std. Deviation		.773

Q6M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TP	6	19.4	19.4	19.4
	P	11	35.5	35.5	54.8
	N	14	45.2	45.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=Q1M1 Q2M1 Q3M1 Q4M1 Q5M1
  /STATISTICS=STDDEV MEAN

  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

```
[DataSet1] H:\SPSS RABEH.sav
```

Statistics

		Q1M1	Q2M1	Q3M1	Q4M1	Q5M1
N	Valid	31	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		2.39	2.00	3.00	2.55	1.65
Std. Deviation		1.230	1.125	1.000	.995	.661

Frequency Table

Q1M1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	10	32.3	32.3	32.3
	B	7	22.6	22.6	54.8
	C	7	22.6	22.6	77.4
	D	6	19.4	19.4	96.8
	E	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q2M1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	12	38.7	38.7	38.7
	B	13	41.9	41.9	80.6
	C	1	3.2	3.2	83.9
	D	4	12.9	12.9	96.8
	E	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q3M1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	3	9.7	9.7	9.7
	B	6	19.4	19.4	29.0
	C	10	32.3	32.3	61.3
	D	12	38.7	38.7	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q4M1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	5	16.1	16.1	16.1
	B	9	29.0	29.0	45.2
	C	13	41.9	41.9	87.1
	D	3	9.7	9.7	96.8
	E	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q5M1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	14	45.2	45.2	45.2
	B	14	45.2	45.2	90.3
	C	3	9.7	9.7	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=Q6M2 Q7M2 Q8M2 Q9M2 Q10M2 Q11M2 Q12M2 Q13M2 Q14M2 Q15M2
  /STATISTICS=STDDEV MEAN

  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

```
[DataSet1] H:\SPSS RABEH.sav
```

Statistics

		Q6M2	Q7M2	Q8M2	Q9M2	Q10M2	Q11M2	Q12M2	Q13M2	Q14M2	Q15M2
N	Valid	31	31	31	31	31	31	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2,26	2,55	2,58	2,03	1,81	1,84	2,26	2,29	2,81	4,19
Std. Deviation		,773	,888	,958	,875	,477	,638	,773	1,296	1,167	,749

Frequency Table

Q6M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TP	6	19.4	19.4	19.4
	P	11	35.5	35.5	54.8
	N	14	45.2	45.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q7M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	2	6.5	6.5	6.5
	B	16	51.6	51.6	58.1
	C	7	22.6	22.6	80.6
	D	6	19.4	19.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q8M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	3	9.7	9.7	9.7
	B	14	45.2	45.2	54.8
	C	7	22.6	22.6	77.4
	D	7	22.6	22.6	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q9M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	9	29.0	29.0	29.0
	B	14	45.2	45.2	74.2
	C	6	19.4	19.4	93.5
	D	2	6.5	6.5	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q10M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	7	22.6	22.6	22.6
	B	23	74.2	74.2	96.8
	C	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q11M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	8	25.8	25.8	25.8
	B	21	67.7	67.7	93.5
	C	1	3.2	3.2	96.8
	D	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q12M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	3	9.7	9.7	9.7
	B	19	61.3	61.3	71.0
	C	8	25.8	25.8	96.8
	E	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q13M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	12	38.7	38.7	38.7
	B	6	19.4	19.4	58.1
	C	7	22.6	22.6	80.6
	D	4	12.9	12.9	93.5
	E	2	6.5	6.5	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q14M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	7	22.6	22.6	22.6
	B	1	3.2	3.2	25.8
	C	16	51.6	51.6	77.4
	D	5	16.1	16.1	93.5
	E	2	6.5	6.5	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q15M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C	6	19.4	19.4	19.4
	D	13	41.9	41.9	61.3
	E	12	38.7	38.7	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=Q16M3 Q17M3 Q18M3 Q19M3 Q20M3 Q21M3 Q22M3 Q23M3
  /STATISTICS=STDDEV MEAN

  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

```
[DataSet1] H:\SPSS RABEH.sav
```

Statistics

		Q16M3	Q17M3	Q18M3	Q19M3	Q20M3	Q21M3	Q22M3	Q23M3
N	Valid	31	31	31	31	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.42	3.16	2.52	3.19	2.35	2.55	1.87	1.55
Std. Deviation		.886	1.068	.996	.946	1.142	1.150	.619	.568

Frequency Table

Q16M3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	5	16.1	16.1	16.1
	B	11	35.5	35.5	51.6
	C	12	38.7	38.7	90.3
	D	3	9.7	9.7	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q17M3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	3	9.7	9.7	9.7
	B	5	16.1	16.1	25.8
	C	8	25.8	25.8	51.6
	D	14	45.2	45.2	96.8
	E	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q18M3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	4	12.9	12.9	12.9
	B	14	45.2	45.2	58.1
	C	6	19.4	19.4	77.4
	D	7	22.6	22.6	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q19M3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	2	6.5	6.5	6.5
	B	5	16.1	16.1	22.6
	C	9	29.0	29.0	51.6
	D	15	48.4	48.4	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q20M3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	8	25.8	25.8	25.8
	B	11	35.5	35.5	61.3
	C	6	19.4	19.4	80.6
	D	5	16.1	16.1	96.8
	E	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q21M3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	8	25.8	25.8	25.8
	B	6	19.4	19.4	45.2
	C	9	29.0	29.0	74.2
	D	8	25.8	25.8	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q22M3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	7	22.6	22.6	22.6
	B	22	71.0	71.0	93.5
	C	1	3.2	3.2	96.8
	D	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Q23M3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	A	15	48.4	48.4	48.4
	B	15	48.4	48.4	96.8
	C	1	3.2	3.2	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Mean
M1	31	2.3161
M2	31	2.4613
M3	31	2.4516
Valid N (listwise)	31	

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q1M1 Q2M1 Q3M1 Q4M1 Q5M1 Q6M2 Q7M2 Q8M2 Q9M2 Q10M2 Q11M2 Q12M2 Q13M2
Q14M2 Q15M2 Q16M3 Q17M3 Q18M3 Q19M3 Q20M3 Q21M3 Q2
   2M3 Q23M3

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

```
[DataSet1] H:\SPSS RABEH.sav
```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	31	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	31	100,0

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	31	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	31	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,612	23

الملحق الثاني

الاستبيان

جامعة الدكتور يحي فارس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص محاسبة

"استمارة استبيان"

تماشيا مع تحضيرنا لرسالة الماستر والمعنونة بـــ:" مدى ملائمة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق "، التي نهدف من خلالها إلى تبيين درجة العلاقة او الملائمة بين كل من المتغيرين -المتغير الاول وهو معايير التدقيق الدولية والمتغير الثاني وهو التدقيق المحاسبي في الجزائر- ومحاولة منا لتوضيح هذه العلاقة بشيء من الدقة قمنا بإعداد هذه الإستبانة التي ترمي إلى تحديد درجة الملائمة بين التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق .

وعلى هذا الاساس إنه لشرف لنا سيدي سيدتي ان تكونوا جزءا من هذه العينة كون مشاركتكم كاكاديميين ومهنيين ستزيد من مصداقية هذا العمل وستزيد من قيمته العلمية املين ان تكون اسئلتنا في المستوى، متفائلين بان إجاباتكم ستكون على درجة من الموضوعية التي تكفي لإتمام هذا البحث.

وفي الاخير تقبلوا تشكراتنا، منوهين إلى ان مختلف المعلومات التي ستقدمونها في هذه الإستبانة ستحاط بالسرية ولن تستخدم إلا لاغراض البحث العلمي .

من إعداد الطلبة **: شعيب راشدي**

رابح حميدي

معلومات شخصية متعلقة بعينة الدراسة :

- **العمر** : اقل من 30 سنة ☐ محصور بين 30 و 40 سنة ☐

محصور بين 40 و 50 سنة ☐ اكثر من 50 سنة ☐

- **الكفاءة العلمية** : ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

- **المهنة او الوظيفة الحالية** : استاذ جامعي ☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐

- **الخبرة المهنية** : اقل من 5 سنوات ☐ محصور بين 5 و 10 سنوات ☐

محصور بين 10 و 15 سنة ☐ اكثر من 15 سنة ☐

المحور الاول :التدقيق المحاسبي في الجزائر

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1- التدقيق المحاسبي المطبق في الجزائر مستورد ولا يناسب بيئة التدقيق الجزائرية					
2-التدقيق المحاسبي في الجزائر شكلي، روتيني، قانوني لا اكثر					
3-التدقيق المحاسبي في الجزائر يحقق الاهداف المرجوة منه					
4- اشتراط الجزائر التعليم والخبرة الدولية لتحسين مستوى اداء مدققيها					
5-لابد من إعادة النظر في مهنة التدقيق في الجزائر كي تصبح اكثر فعالية وكفاءة					

المحور الثاني:معايير التدقيق الدولية

1- هل انت على علم بالمعايير الدولية للتدقيق ؟ نعم ☐ لا ☐

2- إذا كانت إجابتك بنعم، فما درجة علمك بها ؟ جيدة جدا ☐ جيدة ☐ **مقبولة** ☐

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
3- إصدار المعايير الدولية للتدقيق يزيد من فعالية التدقيق دون التقيد بالعوامل الاخرى					
4-تساهم المعايير الدولية في تحسين مهنة التدقيق دون إنشاء بيئة دولية له					
5- هناك تكامل بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية					
6-هل ترى ان معايير التدقيق الدولية تزيد من كفاءة عمل المدقق					
7-تسعى المعايير الدولية للتدقيق إلى التقليل من الاختلافات المتعلقة بممارسة المهنة على المستوى الدولي					
8-عدم التناسق بين مكاتب التدقيق والمؤسسات محل التدقيق يعتبر حائلا من التطبيق الانسب لمعايير التدقيق					
9-اهم مشكل من مشاكل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق انها لا تتناسب مع اقتصاديات الدول الصغرى					
10-معايير التدقيق الدولية لا ترقى لان تكون علما					

11-قد تصل معايير التدقيق الدولية إلى درجة المثالية بحيث لا تحتاج للتعديل					

المحور الثالث: ملائمة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

العبارة	موافق **تماما**	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1-تقرير المدقق في الجزائر ياخذ بعين الاعتبار الضوابط التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية					
2-طرق معالجة القوائم المالية في الجزائر تقف حائلا امام محاولة تكييف التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية					
3-الاختلافات بين وجهات نظر المنظمات المهنية للتدقيق تعد سببا في عدم اعتماد معايير دولية للتدقيق					
4-المعايير الدولية للتدقيق قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الحالية					
5-اولوية التدقيق المحاسبي في الجزائر إرضاء العميل وليس الالتزام بالمعايير الدولية					
6-معايير التدقيق المطبقة في الجزائر مواكبة للتغيرات الحاصلة في البيئة الدولية					
7-تبني المعايير الدولية للمحاسبة دافع لتبني المعايير الدولية للتدقيق					
8-لابد من تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي للتدقيق وذلك بغرض الملائمة بين التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق					