



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحات عباس - سطيف 1 -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية
تخصص محاسبة ومالية وتدقيق

أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-

إشراف الدكتور:
روابحي عبد الناصر

إعداد الطالبة:
بهلولي نور الهدى

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة سطيف -1-	أستاذ التعليم العالي	أ.د. قطاف ليلي
مشرفاً ومقرراً	جامعة سطيف -1-	أستاذ محاضر -أ-	د. روابحي عبد الناصر
مناقشاً	جامعة مسيلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. سعيدي يحيى
مناقشاً	جامعة باتنة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. عقاري مصطفى
مناقشاً	جامعة سطيف -1-	أستاذ محاضر -أ-	د. العايب عبد الرحمان
مناقشاً	جامعة برج بوعرييج	أستاذ محاضر -أ-	د. بن فرج زوبينة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى:

للوالدي الذي علمني الطيبة والحنان، علمني الكرم والإحسان، علمني معنى الحياة وحرمة نفسه ليعطيني؛

للوالدي التي علمتني الصبر والتحدي، علمتني القوة والنجاح، علمتني التواضع وحرمت نفسها لتعطيني؛

أقول لهما أنتما من وهبني الأمل وزرع بداخلي شغف الاطلاع وحب العلم.

للزوجي الذي لم يبخل علي بشيء، يسقيني إذا ضمت، ينصحني إذا أخطأت، يمسك بيدي إذا تعثرت،

يشجعني إذا فشلت، يمسح على رأسي إذا أصبت ويفتخر بي إذا نجحت؛

أقول له أنت من أضاء الطريق أمامي وجعلني أصمد أمام الصعاب.

للأخواتي اللاتي ساندني في التغلب على الظروف ولم تتخل عني يوماً، وطالما خففن عني وحملن معي همومي؛

للإبتنائي بنجلاء واسراء اللتان تحملتا معي عناء إكمال المشوار الدراسي؛

أقول لهن أنتن سر بسمتي وكم أتمنى أن أراكن متألقات ناجحات في هذه الحياة.

للأساتذتي الذين ساهموا في تربيتي وتعليمي وقدموا لي الاهتمام والمساعدة.

لكل أفراد أسرتي وأسرة زوجي والذين ينتظرون إكمال هذا العمل؛

أقول لهم أنني أكن لكم كل الاحترام والتقدير.

شكر وتقدير

أحمد الله تعالى وأشكره على توفيقه في إنجاز هذا العمل، وأتقدم بالشكر الجزيل بأسمى عبارات التقدير والامتنان إلى كل ما ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل، وأخص بالذكر:

للدكتور رواجي عبد الناصر الذي تفضل بقبوله الإشراف على هذه الأطروحة وعلى جميع التوجيهات القيمة طيلة فترة إنجاز هذا العمل؛

للأعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل، وتحمل تعب قراءته وتقييمه؛

لعمال مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير لجامعة سطيف 1 على حسن تعاملهم وتقديمهم يد المساعدة بشكل دائم؛

للأساتذة الذين تحملوا عناء تحكيم الاستبيان؛

للزملاء والأقرباء الذين ساعدوني في توزيع الاستبيان عبر مختلف ولايات الوطن.

المقدمة

العامّة

إن ظهور مهنة التدقيق مرتبط بظهور الحاجة إلى طرف مستقل عن الإدارة يتمتع بالكفاءة المهنية لمراقبة أداءها وضمان حقوق أصحاب رؤوس الأموال وحماية الممتلكات، وفي سياق ممارسة هذه المهنة يجب على المدقق احترام وإتباع منهجية وتنفيذ إجراءات منظمة، من خلال جمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي، قصد إبداء رأيه عن مدى صحة ومصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكن خطوات العمل التي يختارها ويتبعها المدقق أصبحت مشكلة جوهرية في الاختلاف بين ممارسي المهنة، فظهرت الحاجة إلى مبادئ رئيسية تحكم هذه الممارسة في شكل معايير خاصة تنظم وتوحد عمل مهنة التدقيق، ليس على الصعيد المحلي فقط بل على الصعيد الدولي.

ومن هنا سعت الهيئات الدولية إلى تقليل التفاوت في الأداء بين ممارسي مهنة التدقيق في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان، وفي مقدمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ممثلاً بلجنة التدقيق الدولية واللجان الأخرى المنبثقة عنه، والذي عمل على تطوير ورفع كفاءة المستوى الفني والثقافي لممارسي مهنة التدقيق، وكذا الاهتمام بتوحيد ممارسات هذه المهنة في كافة أنحاء العالم من خلال إصدار معايير التدقيق الدولية (ISA)، وترجع الأهمية التي أوليت لهذه المعايير إلى الحاجة الملحة و المستمرة من قبل ممارسي المهنة لمعايير الأداء التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني، وكذا لكونها تمثل أنماطاً لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة، وهو الأمر الذي جعل مكاتب التدقيق العالمية تلتزم العمل بهذه المعايير، وخاصة لكونها تخضع للتعديل المستمر بهدف السعي وراء مواكبة التغيرات والتطورات الاقتصادية.

والجزائر باعتبار تميز اقتصادها بالانفتاح على العالم الخارجي، فقد أصبح من الضروري أن تتمكن ممارسة مهنة التدقيق بها الاستجابة لمتطلبات الواقع الاقتصادي الراهن، خاصة بعد فتح فروع للشركات الأجنبية بالجزائر، حيث تحتاج هذه الشركات إلى إجراء قراءة موحدة لقوائمها المالية ولنتائج مراجعتها من طرف المدققين المحاسبين الجزائريين، وإن أصبح الأمر سهلاً بالنسبة لتوحيد القوائم المالية بشروع الجزائر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، فإن الأمر ليس بعد بالنسبة للتدقيق المحاسبي، فممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تعاني من غياب إطار مرجعي موحد محلي أو دولي يسهل ممارسة هذه المهنة، إذ تحكم هذه ممارسة بعض التشريعات والتي لا ترقى إلى مستوى المعايير، لذا يتعين التفكير في إنشاء معايير حول ما يلزم ممارسة هذه المهنة سواء بتبني معايير التدقيق الدولية أو بالاستناد عليها، وذلك بغرض الرفع من مستوى أداء مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

• إشكالية الدراسة:

إن المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) هما مرجعين متكاملين، لكن في الجزائر يبدو الوضع متناقضا، فإذا تم التقارب نحو معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من خلال القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، فإن القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي ألغى القانون 91-08 كذلك جاء سعيا للتقارب نحو معايير التدقيق الدولية (ISA).

فانطلاقا من عدم تمكن الجزائر من الانضمام إلى الهيئة الدولية المشرفة على تطوير مهنة التدقيق (IFAC)، ودخول مكاتب التدقيق الدولية لسوق التدقيق من خلال إنشاء فروع لها بالبلد، وكذا شروع الجزائر في اعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، فلعل خطوة التقارب نحو معايير التدقيق الدولية (ISA) باتت واقعا حتميا، ولعل إدراج معايير التدقيق الدولية (ISA) ضمن التشريعات المحلية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر أصبح أمرا ضروريا، وذلك لتطوير مهنة التدقيق والرفع من أداء مستوى المدقق بالجزائر، وعليه فالسؤال الرئيسي الذي تتمحور حوله إشكالية هذه الدراسة يصاغ كالتالي:

ما مدى تأثير تبني معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؟

ويتفرع من هذا السؤال مجموعة من التساؤلات، أهمها ما يلي:

- ما هي أهمية معايير التدقيق بصفة عامة وأهمية معايير التدقيق الدولية بصفة خاصة؟
- كيف يتم تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية؟
- ما مدى حاجة الجزائر إلى معايير تبني معايير التدقيق الدولية؟
- ما مدى انسجام التشريعات الحالية التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر مع ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية؟
- ما مدى إطلاع المدقق بالجزائر على معايير التدقيق الدولية؟
- كيف يمكن أن يؤثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي؟

● فروض الدراسة:

على ضوء إشكالية البحث والأسئلة الفرعية المنبثقة منها، يتم الانطلاق من الفرضية العامة التالية:

«التوجه نحو تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر».

ومن هذه الفرضية تنبثق الفروض الفرعية التالية:

✓ التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة؛

✓ المدقق بالجزائر لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة؛

✓ العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي.

● دوافع اختيار الموضوع:

تعود مبررات اختيار الموضوع إلى جملة من الدوافع على رأسها محاولة تسليط الضوء على نقطة تعاني منها ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، والمتمثلة في عدم استجابتها إلى الواقع الاقتصادي والمحاسبي الراهن، وإبراز حاجة توجه التدقيق المحاسبي نحو معايير التدقيق الدولية، ومحاولة تحديد أثر تبني هذه المعايير في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، خاصة بعد الاطلاع على مهام لجنة داخل المجلس الوطني للمحاسبة والتي كلفت بوضع معايير جديدة بالاستناد إلى المعايير الدولية، بغرض مواجهة صعوبة تطبيق النظام المحاسبي المالي، أما جملة الدوافع الذاتية لاختيار هذا الموضوع فهي مرتبطة بتخصص الباحثة في المحاسبة والمالية والتدقيق، والذي مكن الباحثة من إدراك الفجوة بين تنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق، والتوقع بضرورة إصلاح هذه الأخيرة في ضوء الاتجاه الدولي، وكذا يعد توفر الرغبة في الاطلاع على ما يعرفه التدقيق المحاسبي من تطورات سواء على المستوى الدولي أو على المستوى المحلي من بين أهم الأسباب الذاتية التي دفعت لاختيار هذا الموضوع.

● أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة من جهة في أهمية معايير التدقيق الدولية إذ هي معايير مناسبة ومقبولة على المستوى الدولي، ويعاد النظر فيها باستمرار بغرض مسايرة الظروف المستجدة ومعالجة القصور والثغرات التي قد تظهر خلال تطبيقها، وتحتل هذه المعايير مكانة هامة في ممارسة المهنة لكونها أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة مع غيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة، وكذا لزيادة الحاجة نحو توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي خاصة بعد التغيرات الاقتصادية الراهنة كتحرير التجارة الدولية، تكنولوجيا المعلومات وكذا انتشار الشركات متعددة الجنسيات.

ومن جهة أخرى فإن أهمية هذا الموضوع تكمن في اهتمامه بممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث أن هذه المهنة تسعى نحو مواكبة المحيط الاقتصادي بالجزائر، وكذا تقوم بإصلاح تنظيم المهنة بما يتلاءم مع الواقع المحاسبي بعد توجه الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية.

ولكن في الواقع تتجلى أهمية هذه الدراسة في إبراز ضرورة إصلاح ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، وتحديد الأثر الذي يمكن أن يطرأ على تطوير هذه المهنة بتبني معايير التدقيق الدولية، وذلك بغرض تكييف ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الاقتصادي الذي يتميز بالانفتاح الدولي، وكذا تنسيق هذه الممارسة مع الممارسة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية.

● أهداف الدراسة

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير تنظيم التدقيق المحاسبي بالجزائر، وكذا الوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية؛
- الإحاطة بتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية؛
- التعرف على الإصلاحات التي يشهدها تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بعد صدور القانون 10-01؛
- تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر؛
- تحديد مدى انسجام التشريعات الحالية المحلية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؛
- تحديد مدى لجوء المدققين بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية؛
- قياس أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر بتبني معايير التدقيق الدولية.

● منهج الدراسة:

تستعمل الباحثة في هذا الدراسة عدة مناهج، لكن تركز على المنهج الاستقصائي بهدف التحقق من كفاية التشريعات الحالية المحلية فضاء ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، والتحقق من مدى لجوء مدققي الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية، وكذا التحقق من أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر كفيل بتطوير هذه المهنة، ولتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة تستعين الباحثة بشكل واسع بالمنهج الوصفي التحليلي لأهم ما ورد عن المعايير التدقيق الدولية في الكتب، البحوث العلمية، الملتقيات، المقالات والدوريات الصادرة من الهيئات الرسمية، وأبرز ما جاءت به التشريعات الصادرة لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، كما تعتمد الباحثة على المنهج التاريخي

في تتبع تطور التدقيق المحاسبي على الصعيد الدولي وعلى الصعيد المحلي، أما في الجانب التطبيقي من هذه الدراسة فالباحثة تستعين بمنهج المسح بالعينة من خلال استعمال أداة الاستبيان باعتبارها الأداة الملائمة للإجابة على الإشكالية المطروحة. وكذا تستعين الباحثة بالمنهج المقارن في تحديد مدى انسجام التشريعات المحلية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

● الدراسات السابقة:

يوجد العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، منها دراسات محلية تناولت تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، ومنها دراسات أجنبية تناولت معايير التدقيق الدولية، وبالاطلاع على العديد من هذه الدراسات تم انتقاء أحدثها لتحديد أهدافها ومناقشة نتائجها مع نتائج دراستنا في الجزء التطبيقي، وتتمثل هذه الدراسات في:

- **Hechmi Abdelwahed, *Les normes ISA : Conception et Application dans l'audit des états financiers*, 2ème conférence annuelle du CLEA : "Les Normes ISA au cœur du débat», IAE Lyon, France, 5 juin 2014.**

تدور إشكالية هذه الدراسة في إبراز المنهج الذي تتبعه معايير التدقيق الدولية والذي يجعلها تأخذ إقبالا واسعا نحو تطبيقها، حيث تناولت هذه الدراسة هيكلية الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، لمحة عن معايير التدقيق الدولية، نظرة عامة حول منهج التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

- **شريقي عمر: *التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)*, أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012، غير منشورة.**

تتمثل إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمغرب، وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على أسلوب المقارنة بين التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة للبلدان الثلاث الجزائر، تونس والمغرب، حيث تناولت هذه المقارنة عناصر التنظيم المهني للمراجعة لهذه البلدان والمتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنية، الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير التدقيق، دستور آداب وسلوك المهنة، وذلك بهدف تقديم مقترحات لمعالجة القصور الذي يشوب عناصر تنظيم المهنة بالجزائر من خلال الاستفادة من خبرة تونس والمغرب في التغلب على تلك القصور.

- بن قارة إيمان: مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (دراسة ميدانية)، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04، 05 ديسمبر 2012.
- تتمحور إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية (ISA)، وللإجابة على هذه الإشكالية تناولت الدراسة في جانبها النظري باختصار مضمون معايير التدقيق الدولية وكذا الإصلاحات التي شهدتها تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، ومن ثم تحديد مدى توافق النصوص والتشريعات التي تنظم المهنة مع معايير التدقيق الدولية من خلال استعمال أداة الاستبيان في الجانب التطبيقي.
- محمد أمين مازوت: التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، غير منشورة.
- تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول مدى إمكانية معايير التدقيق الدولية من تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء ضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ومدى إمكانية انتهاجها في الجزائر، وبغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة تم التعرض إلى كل من الإطار النظري للتدقيق، البيئة الدولية للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية، أما الجزء التطبيقي فاستعملت الدراسة الاستبيان كأداة لمحاولة الوصول إلى مدى إمكانية انتهاج معايير التدقيق الدولية في الجزائر.
- زواق كمال: المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، غير منشورة.
- تتمثل إشكالية هذه الدراسة في تحديد أثر استحداث نظام محاسبي مالي في الجزائر على ممارسة مهنة المراجعة الخارجية، وللوصول إلى إجابة على الإشكالية المطروحة تناولت الدراسة في الجانب النظري المراجعة الخارجية والمعايير الدولية، النظام المحاسبي المالي وظروف استحداثه، وفي الجانب التطبيقي استعانتم بأداة الاستبيان لتحديد مدى قبول النظام المحاسبي المالي وما تماشي ممارسة مهنة المراجعة معه.
- بن عيسى رقيق: التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية (دراسة حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، 2010، غير منشورة.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في تحديد واقع ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بعد التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير الدولية، وقد اهتمت هذه الدراسة بالتدقيق المحاسبي بصفة عامة ومعايير التدقيق بصفة خاصة، كما اهتمت بنظام المحاسبي بالجزائر ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية، كما أنها حاولت إبراز الشغور بين مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر والنظام المحاسبي المالي.

- **حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، غير منشورة.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول تحديد مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة مستقبلا، فتناولت هذه الدراسة في جزئها النظري تطور المراجعة الخارجية في الجزائر، تقارير المراجعة الخارجية، الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها في الجزائر، أما الجزء التطبيقي فقد عالجته هذه الدراسة بالاستبيان للوصول إلى مدى حتمية تبني المعايير المحاسبية الدولية ومدى تأثير تطبيقها على تقارير المراجعة الخارجية.

- **لقيطي الأخضر: مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، غير منشورة. تكمن إشكالية هذه الدراسة في تحديد الإجراءات المتبعة في مراجعة الحسابات وتشخيص واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، حيث تناولت هذه الدراسة التأصيل العلمي للمراجعة، خطوات وإجراءات القيام بمهنة المراجعة، تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، ثم الوقوف أمام واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر باستعمال أداة الاستبيان.

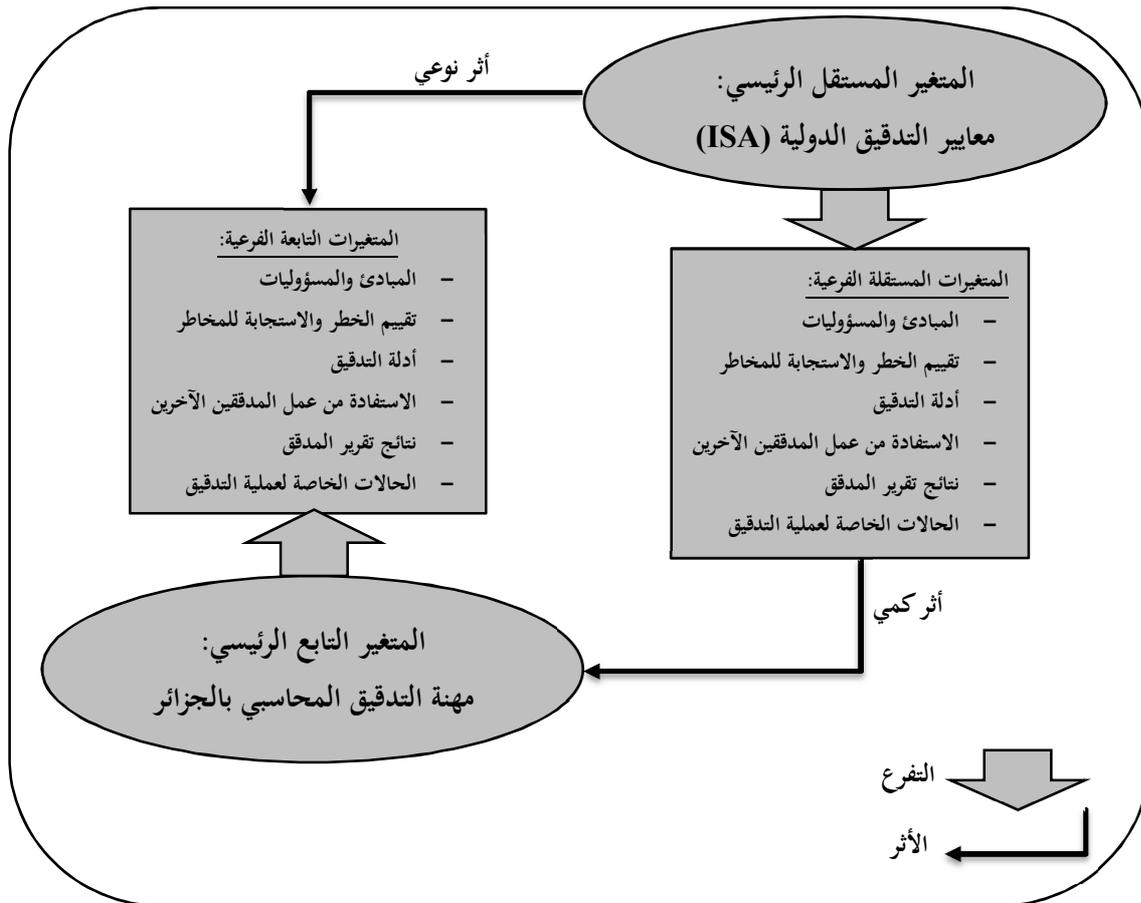
- **حواس صلاح: التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، غير منشورة. تتمثل إشكالية هذه الدراسة في تحديد أثر تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على مهنة التدقيق، فتعرضت هذه الدراسة لنظم المعلومات المحاسبية، معايير المحاسبة الدولية، أهمية استخدام معايير الإبلاغ المالي ومراحل تطورها، التدقيق في ظل معايير الإبلاغ المالي والقيمة العادلة، كما ركزت هذه الدراسة على القوائم المالية والتي تعتبر محل اهتمام مهنة التدقيق، ومقارنة إعدادها وعرضها وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) باعتباره مستمد من المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية مع إعدادها وعرضها حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

- **صديقي مسعود:** نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، غير منشورة. تدور إشكالية هذه الدراسة في وضع إطار مرجعي متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، فتناولت هذه الدراسة التأصيل العلمي للمراجعة، مخاطر المراجعة، فجوة التوقعات والضبط الإجرائي لها، كما تم في هذه الدراسة عرض للتجارب الدولية للمراجعة المالية، أما في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان بهدف تشخيص واقع المراجعة المالية في الجزائر ومحاولة تصور إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر.

• نموذج الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر وذلك باتباع النموذج الموضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم 1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال الشكل السابق يتضح أن نموذج الدراسة يسعى للإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيق أهداف الموضوع، حيث أن هذه الدراسة تركز على تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي

بالجزائر، حيث تسعى لتحديد كمية ونوع ذلك الأثر على ستة عناصر تنظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي حسب التوجه الدولي لمعايير التدقيق الدولية، فتحدد قيمة أثر المتغير المستقل "معايير التدقيق الدولية" على المتغير التابع "مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر" يتم تفكيك "معايير التدقيق الدولية" من (200-899) إلى ست متغيرات فرعية حسب التصنيف الدولي لها، والمتمثلة في ستة مجموعات؛ الأولى (200-299) "المبادئ والمسؤوليات"، (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للمخاطر"، (500-599) "أدلة التدقيق"، (600-699) "الاستفادة من عمل المدققين الآخرين"، (700-799) "نتائج تقرير المدقق" و(800-899) "الحالات الخاصة لعملية التدقيق"، ولتحديد الأثر النوعي للمتغير المستقل "معايير التدقيق الدولية" على المتغير التابع "مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر" تم تفكيك هذا الأخير إلى ستة متغيرات فرعية كذلك باتباع التوجه الدولي للمعايير، حيث تم تقسيم التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى ستة مجموعات:

أولاً: المبادئ والمسؤوليات؛

ثانياً: تقييم الخطر والاستجابة للمخاطر؛

ثالثاً: أدلة التدقيق؛

رابعاً: الاستفادة من عمل الآخرين؛

خامساً: نتائج تقرير المدقق؛

سادساً: الحالات الخاصة لعملية التدقيق.

● محتوى الدراسة:

بهدف تجسيد نموذج الدراسة يقسم البحث إلى جزأين؛ الجزء الأول يجزأ بدوره إلى ثلاث فصول تتناول الجانب النظري لمتغيرات الدراسة، حيث أن الفصل الأول يتناول الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية بداية من ماهية معايير التدقيق وعموميات حول معايير التدقيق المتعارف عليها باعتبارها نقطة انطلاق لمعايير التدقيق الدولية، ثم يتطرق الفصل الأول إلى أسباب الطلب على معايير التدقيق الدولية، الاهتمامات الدولية بتطويرها، علاقتها بالمعايير المحاسبية الدولية، نشأتها، أهميتها، مفهومها، خصائصها، أهدافها، عوائدها، إصدارها، أساليب تبنيها ونطاق استخدامها. أما الفصل الثاني يتناول تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية بالتطرق لأهم ما تتطلبه معظم هذه المعايير، وذلك من خلال تناول المجموعات الستة لها المجموعة الأولى (200-299) المبادئ والمسؤوليات"، المجموعة الثانية (300-499) تقييم الخطر"، المجموعة الثالثة (500-599) أدلة التدقيق"، المجموعة الرابعة (600-699) الاستفادة من عمل الآخرين"، المجموعة الخامسة (700-799) نتائج وتقرير المدقق" والمجموعة السادسة (800-899) المجالات

المتخصصة"، في حين أن الفصل الثالث يتناول تطور مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لكن يركز على تنظيم هذه المهنة بعد صدور القانون 10-01، حيث يتطرق للهيئات الحالية المشرفة على تنظيم المهنة، ويتناول شروط وإجراءات ممارسة المهنة، أدلة التدقيق وملفات العمل وأخيرا تقرير المدقق.

والجزء الثاني لهذه الدراسة كذلك ينقسم إلى ثلاث فصول تتناول الدراسة الاستقصائية الموجهة لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بهدف تحديد الأثر بين متغيرات الدراسة، من خلال تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لضمان ممارسة جيدة للمهنة، وواقع لجوء المدقق بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة، وكذا تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، حيث أن الفصل الرابع يتناول مكونات الدراسة من خلال تحديد مجتمع الدراسة، تحديد حجم العينة، طريقة اختيارها وتوزيعها، تحديد حدود الدراسة ومتغيراتها الرئيسة والفرعية، كما أن هذا الفصل يتناول الإطار المنهجي للاستبيان من خلال تحديد مراحل إعدادة وتصميمه، كيفية بناءه وهيكلته، كيفية تفرغته ومعالجته، ومن ثم يتطرق هذا الفصل إلى وصف الخصائص الديمغرافية لخصائص العينة، إثبات صدق وثبات الاستبيان وقوة علاقة الارتباط بين مكوناته، وأخيرا تحليل إجابات وحدات عينة الدراسة لمختلف محاور الاستبيان، أما الفصل الخامس يتناول اختبار الفروض الفرعية والجزئية للدراسة، وكذا الفرضية الرئيسية ويحدد الفروق في اختبار الفروض بين مختلف فئات وحدات عينة الدراسة وفقا لمتغيرات المراقبة، حيث تتمثل هذه الأخيرة في الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط، كما أن هذا الفصل يقترح نموذج انحدار خطي متعدد يتنبأ بالأثر تبني معايير التدقيق الدولية على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، كما أن الفصل السادس يتناول مناقشة نتائج الدراسة من خلال اسقاط ما جاءت به التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر على ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية، وتدعيم ذلك بتحليل ومناقشة نتائج الاستبيان، ومن ثم مناقشة نتائج الدراسة ككل على ضوء الأهداف المسطرة ونتائج الدراسات السابقة.

وأخيرا تلخيص النتائج النظرية والتطبيقية لهذه الدراسة في الخاتمة، وتحديد المساهمة التي أضافتها هذه الدراسة مع وضع الاقتراحات اللازمة لتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وكذا وضع الآفاق المتعلقة بموضوع الدراسة والتي يمكن أن تكون نقطة انطلاق دراسات أخرى.

الجزء

النظري

مقدمة الجزء النظري:

يهدف نشوء معايير تدقيق دولية (ISA) إلى توحيد ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على الصعيد الدولي، إذ أن هذه المعايير تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بما تتطلبه المتغيرات الدولية، والجزائر كغيرها من الدول تخضع لتلك المتغيرات والتي تؤثر على نظامها الاقتصادي والمحاسبي، كما أن معايير التدقيق الدولية (ISA) ترفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بما يتلاءم مع التغيرات التي تحيط بالمهنة، لذا فإنها تشهد إقبال من طرف العديد من الدول نحو تطبيقها أو التوجه نحوها، لكن الجزائر لم تطبق بعد هذه المعايير وتكتفي بتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي من خلال إصدار نصوص قانونية، والجزء النظري لهذه الدراسة يتناول معايير التدقيق الدولية (ISA) بصفة عامة، وتنظيمها لمهنة التدقيق المحاسبي بصفة خاصة، كما يتناول هذا الجزء تنظيم المهنة حسب التشريعات الحالية المحلية وذلك من خلال الفصول التالية:

✓ الفصل الأول: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية؛

✓ الفصل الثاني: تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛

✓ الفصل الثالث: تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الفصل

الأول

تمهيد:

تتأثر ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالاجتهادات والتقديرات الشخصية للمدققين، ولما اعتبر العديد من الباحثين كثرة تلك الاجتهادات والتقديرات نقطة ضعف في ممارسة هاته المهنة، جاء التفكير في وضع معايير موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، لكن سرعان ما برزت أهمية تلك الفكرة وسعت العديد من الدول والهيئات العلمية والمهنية لوضع وتطوير تلك المعايير.

إذا تم البحث في التسلسل الزمني لظهور معايير التدقيق فيمكن القول إن معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) هي أول مبادرة لصنع معايير تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية، والتي اتسع انتشار استعمالها سواء من طرف مدققي الحسابات أو من طرف الدول، حيث اتخذت هذه المعايير أساساً للعديد من الدول في انشاء معايير محلية لها.

لكن بتفتح العالم وتطور الاقتصاد العالمي أصبح وجود اختلاف في ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بين الدول عائق أمام مستخدمي التقارير المالية، مما دعا لإنشاء معايير دولية ليس فقط بالنسبة للتدقيق المحاسبي لكن ممارسة مهنة المحاسبة هي الأخرى طالبت بمعايير يمكن تطبيقها في مختلف الدول، لذا فقد سار توحيد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق في نفس الاتجاه وبنفس النسق، مما جعل الارتباط والتكامل بينهما واضحاً.

لم يكن إنشاء معايير تدقيق دولية (ISA) بالأمر السهل لكن وضعها وتطويرها المستمر جعل لها أهمية كبيرة على الصعيد الدولي، ودفع العديد من الدول التفكير في استخدامها، ولتفصيل أكثر في معايير التدقيق بشكل عام ومعايير التدقيق الدولية (ISA) بشكل خاص سيتم التطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

- ✓ ماهية معايير التدقيق؛
- ✓ عموميات حول معايير التدقيق المتعارف عليها؛
- ✓ أسباب الطلب على معايير التدقيق الدولية؛
- ✓ الاهتمامات بالمعايير الدولية؛
- ✓ ماهية معايير التدقيق الدولية؛
- ✓ إصدار، تبني واستخدام معايير التدقيق الدولية.

I. ماهية معايير التدقيق

يعتبر وجود المعايير من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة، ومهنة التدقيق المحاسبي من المهن العريقة من خلال الدور الذي تلعبه في خدمة مستخدمي القوائم المالية، لذا تعتمد هذه المهنة على مجموعة من المعايير والتي تساعد مدقق الحسابات على أداء عمله والرفع من جودته، إذ تمكنه من تقليل تقديره الشخصي عند أداء مهمته وتكوين رأيه حول مصداقية القوائم المالية، لذا فقد تظهر أهمية معايير التدقيق في تحقيق الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق المحاسبي، والذي يتمثل في إضفاء الثقة على القوائم المالية.

I. 1. مفهوم معايير التدقيق

قبل التطرق إلى مفهوم معيار التدقيق فمن الجدير التعرف على مفهومي "المعيار" و"التدقيق" كلا على حدا، فمصطلح "المعيار" أصبح يستعمل في العديد من المجالات، ويعتبر من المقومات الأساسية للممارسة أي عمل مهني من خلال القواعد والإرشادات التي يقدمها، وكذلك مصطلح "التدقيق" صار كثير الاستعمال والتداول في الآونة الأخيرة رغم أن أصل هذه الكلمة يعود إلى العصور القديمة.

I. 1. 1. مفهوم المعيار

لغة: كلمة المعيار من عاير أو العيار والعيار هو "ما سويت به المكاييل، وهو صحيح تام وكاف"¹، وهو "مقياس يقاس به غيره للحكم والتقييم"² أي هو كل ما يمكن استخدامه في القياس، و"المعيار وفقا لما ورد في قاموس أكسفورد فإنه النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات"³، كما أن المعيار وفقا لما ورد في قاموس المعاني يعني " نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء"⁴، أما في معجم الغني فالمعيار هو "مقياس أساسي أو نموذج أو أداة تستخدم لقياس ما"⁵، و"يقال عاير بين المكاييل، أي امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعاير المكاييل امتحنه لمعرفة صحته"⁶.

اصطلاحا: يُعرف المعيار من الناحية المهنية على أنه "نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية المختصة أو نشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس مجال المهنة، أي أنه نموذج متوقع لما ينبغي أن تكون عليه الممارسة

1- ابن منظور، لسان العرب، في معنى كلمة المعيار، متوفر على موقع الباحث العربي: على الرابط التالي:

<http://www.baheth.net/all.jsp?term=عاير>، 12/01/2013.

2- معجم اللغة العربية المعاصرة، في الموقع:

<http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/المعيار>، 14/01/2013.

3- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2006، ص: 37.

4- قاموس المعاني، معنى كلمة المعيار، متوفر على الرابط التالي:

<http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/معيار>، 12/01/2013.

5 - المعجم الغني، معنى كلمة معيار، متوفر على الرابط التالي:

<http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/المعيار>، 14/01/2013.

6- سامي محمد وقاد ولؤي مجمد وديان، تدقيق الحسابات (01)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2010، ص: 135.

الفعالية"¹، كما يُعرف أيضا بأنه "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف وعن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم"².

من التعاريف السابقة يمكن القول أن المعيار لغة هو المقياس المرجعي الذي يستخدم للتقييم، واصطلاحا هو نموذج يلزم تحقيقه وأخذه بعين الاعتبار عند أداء فعل محدد، ويمكن القول أن التعريف الأخير للمعيار هو تعريف شامل إذ عرف المعيار على أنه كل ما يُسترشد به أو يُرغب في تحقيقه عند أداء عمل معين، وقد يوضع عن طريق العرف أو القبول العام أو من خلال الهيئات والسلطات بكل أنواعها.

I. 1. 2. مفهوم التدقيق

لغة: إن كلمة التدقيق (Audit) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) وتعني الاستماع³، فالرومانيين كانوا يقومون بتعيين مراقبين لفحص العمليات الحسابية في جلسات استماع عامة، يتم في تلك الجلسات قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم مدققو الحسابات تقاريرهم، لكن الملاحظ آنذاك أن عمليات التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية ولم تتحسن إلا بعد تنظيم الحسابات على أساس طريقة قيد المزدوج التي اكتشفها العالم الإيطالي لوكا باشيلو⁴.

أما كلمة التدقيق في اللغة العربية من دقق، ودقق في شيء يعني "استقصى عليه"⁵، والتدقيق وفقا لما جاء في معجم معاني الجامع يعني "مراجعة الشيء ليكون خاليا من الخطأ"⁶، أما حسب معجم الغني فالتدقيق هو "الضبط والإحكام"⁷.

اصطلاحا: يشار إلى مصطلح التدقيق من الناحية المهنية بأنه "فحص للسجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة يجريه طرف خارجي محترف من أجل تحديد ما إذا كانت المؤسسة تعد سجلاتها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما"⁸، كما يعرف بأنه "عملية فحص تتم للمصادقة على صحة وانتظام الحسابات، والتي تمارس من طرف شخص فني ومحايد

1- عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية - دراسة تحليلية مقارنة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 1994، ص: 15.

2- المرجع السابق، ص: 15، 16.

3- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 12.

4- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث - الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص: 24.

5 ابن منظور، لسان العرب، في معنى كلمة دقق، متوفر على موقع الباحث العربي: على الرابط التالي:

<http://www.baheth.net/all.jsp?term=دقق>, 25/02/2013.

6- معجم المعاني الجامع، معنى كلمة التدقيق، متوفر على الرابط التالي:

<http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/التدقيق>, 25/02/2013.

7- المعجم الغني، معنى كلمة معيار، متوفر على الرابط التالي:

<http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/التدقيق>, 14/01/2013.

8 - Michel Ibrahim & fadi A farhat, Dictionary of business and finance (English- Arabic), Dar Al-Kotob, Lebanon, 2007, p:39.

عن المؤسسة¹، ويعرف بأنه "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية"²، أو بأنه "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك العمليات"³، ومن التعاريف السابقة يمكن وصف التدقيق بأنه هو عملية فحص للمعلومات من طرف شخص له الخبرة والكفاءة المهنية لإجراء هذه العملية كما أنه يجب أن يكون مستقل عن الجهة التي قامت بإعداد تلك المعلومات بغرض تقديم رأيه عن مدى اتباع المؤسسة في إعداد تلك المعلومات للمبادئ المحاسبية ومدى تمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة وإصدار حكم عن قوة أو ضعف النظم التي تتبعها هذه المؤسسة.

إجرائياً: من أهم التعاريف الإجرائية للتدقيق هي الصادرة عن الهيئات التي تخصصت في هذا المجال كالتعريف الصادر عن الجمعية المحاسبية الأمريكية* (AAA) إذ عرفت التدقيق على أنه "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقطرة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"⁴، وكذا التعريف الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي⁺ (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين* (IFAC) فقد عرف التدقيق بأنه عملية يبدى فيها الممارس استنتاجاً مضمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس الموضوعية مع الأخذ بعين الاعتبار هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول⁵، يتضح من التعريف الأول أن التدقيق هو مجموعة من الخطوات التي يتبعها مدقق الحسابات في جمع إثباتات خالية من التحيز ترتبط بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة، بهدف التحقق من مدى سلامة المعلومات وتطابقها مع المعايير لإيصال النتائج إلى مستخدمي تلك المعلومات، أما التعريف الثاني فقد أكد هو الآخر أن التدقيق هو عملية يقوم بها الشخص للتأكد من المعلومات التي تقدمها المؤسسة قد وضعت وفقاً للمقاييس المطلوبة بهدف رفع درجة الثقة لدى مستعملي هذه المعلومات والتقليل من مخاطر عدم التأكيد، ومن الملاحظ أن هذان التعريفان يتفقان على أن التدقيق هو عملية تخضع لخطة عمل منظمة تسمح بالتأكد من مدى تطابق المعلومات التي تقدمها المؤسسة مع الأنشطة والأحداث التي ترتبط بها من جهة ومدى تطابق تلك المعلومات مع المعايير الموضوعية من جهة أخرى، لذا لا يمكن القيام بعملية التدقيق إلا بعد التعرف على معايير التدقيق التي تحكم ممارسة هذه المهنة. لذا يتفق العديد من الكتاب والباحثين على أن مدقق

¹ - A Hamid, L'Audit comptable & financier, Berti Edition, 1^{er} Ed, 2001/2002, P : 8.

² - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 25.

³ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 12.

* American Accounting Association.

⁴ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ط1، 2007، ص: 29.

⁺ International Auditing and Assurance Standards Board.

[♦] International Federation of Accountants.

⁵ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 25.

الحسابات "يقدم رأياً فنياً مستقلاً بناءً على منهجية محددة وعناية معقولة من خلال استخدام مجموعة المعايير المستعملة"¹.

I. 1. 3. مفهوم معيار التدقيق

من تعاريف السابقة لـ "المعيار" و"التدقيق" يمكن القول بأن "معيار التدقيق" هو كل ما يسترشد به لأداء مهنة تتطلب الخبرة والكفاءة وتهدف إلى التحقق من مدى سلامة المعلومات التي تقدمها المؤسسة، ولكن يوجد العديد من التعاريف التي تناولت معايير التدقيق.

فمحمد التهامي طواهر ومسعود صديقي يعرفان معايير التدقيق على أنها "مقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها"².

أما أليغن أرينز وجيمس لوبك يعرفان معايير التدقيق على أنها "إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق"³.

في حين أن هادي التميمي يرى بأن معايير التدقيق هي "قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق"⁴.

أما سامي محمد وقاد ولؤي محمد وديان يعرفان معايير التدقيق بأنها "نموذج أو مثال يوضح القواعد العامة لأداء عملية التدقيق موضوع بواسطة المنظمات المهنية كأساس لما يجب إتباعه وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، وهي تمثل عما يجب على المدقق إتباعه"⁵.

وكذلك أمين السيد أحمد لطفي يعتبر معايير التدقيق على أنها تمثل "أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجيين الحياديين الالتزام بها عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، وبعبارة أخرى هي المقاييس التي في ضوئها يتم تقييم العمل الذي قام به المدققون وهي تعبر عنما هو واجب تحقيقه والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك، وتتميز تلك المعايير بأنها تمثل مقاييس للحكم على أداء المدقق، كما أنها متعارف عليها بين أعضاء المهنة، كما أنها تعبر عن أداء المدقق العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة"⁶.

1- Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, *comptabilité et audit (manuel et applications)*, 2^eed, Dunod, Paris, 2009, p : 402.

2- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، *المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)*، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص:37.

3- أليغن أرينز وجيمس لوبك، *المراجعة: مدخل متكامل*، تر: محمد محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص:40.

4- هادي التميمي، *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية*، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص:30.

5 - سامي محمد وقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص:136.

6- أمين السيد أحمد لطفي، *مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة*، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص:43.

وعيد حامد معيوف الشمري يرى بأن معيار التدقيق هو عبارة عن "نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق وتعتبر بمثابة مقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه صياغتها عن طريق الهيئات المهنية أو التشريع أو العرف المهني"¹.

من التعاريف السابقة يمكن القول أنه مهما كانت الجهة المصدرة لمعايير التدقيق ومهما كانت طبيعتها نموذج أو إرشادات أو مقاييس أو قوانين أو أنظمة، فأما تختلف عن "طرق التدقيق" إذ أن هذه الأخيرة تعني الأساليب التي تُجمع بها الأدلة والقرائن وهي جزء فقط من عملية التدقيق، أما "معايير التدقيق" فيمكن النظر إليها وتفسيرها من وجهتي نظر مختلفتين كما يلي:²

- على أنها تمثل المستوى الأدنى من الأداء المطلوب لقياس جودة التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات؛
- على أنها تمثل فقط توجيهات مرشدة تؤدي إلى تخفيض الأحكام الشخصية لمدقق الحسابات إلى الحد الأدنى أو التخلص منها.

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن "معايير التدقيق" تعد سلاح ذو حدين، إذ تعتبر مجموعة من التوجيهات التي يجب على مدقق الحسابات أن يتبعها في أداء مهمته المهنية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن من خلالها الحكم على أداء مدقق الحسابات، فمعايير التدقيق توفر الأسس التي تحدد أداء مدقق الحسابات من خلال وضع الأهداف والأساليب التي تحقق تلك الأهداف.

I. 2. وظائف معايير التدقيق

يعتمد مدقق الحسابات في أداء مهمته على تقديره الشخصي، إذ عليه أن يصدر حكمه على مدى صحة وسلامة المعلومات التي توجد بالقوائم المالية بناء على تقديره الذاتي، وإن كان ذلك يمنحه الكثير من المرونة والحرية فإنه يعرضه للمسؤولية الكاملة، وقد يؤدي التوسع في تقديره الشخصي إلى عدد كبير من الصعوبات، أهمها:³

- صعوبة مقارنة الأداء، لوجود أكثر من بديل محتمل للتصرف في الحالات المتماثلة، تبعاً لاختلاف التقدير الشخصي؛
- صعوبة الحكم على مدى كفاية الأداء قضائياً ومهنياً؛
- احتمال تحميل مدقق الحسابات بمسؤوليات إضافية؛
- صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة لخضوعها لقدر كبير من التقدير الشخصي واختلاف وجهات النظر.

لكن وجود معايير التدقيق من شأنه أن يهذب من التقدير الشخصي للمدقق دون إلغائه، إذ تمثل تلك المعايير التوجيهات التي يتم على ضوئها تنفيذ عملية تدقيق من جهة والحكم على أداء مدقق الحسابات من جهة أخرى،

1- عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص: 16.

2- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 59. (بتصرف)

3- سامي محمد وقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص: 137.

- لذا فمعايير التدقيق تؤدي مجموعة من الوظائف الأساسية التي تحقق بدورها مجموعة من المزايا والفوائد للمدقق بشكل خاص وللجهات المتعددة بشكل عام، ويمكن تلخيص هذه الوظائف فيما يلي:¹
- تُعتبر نموذجاً يقتدي به مدقق الحسابات عند أداء واجباته المهنية وممارسته العملية؛
 - تُعد أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها؛
 - تُعتبر وسيلة لتقويم الأداء المهني؛
 - تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توافرها فيمن يقوم بالتدقيق؛
 - تزيد الثقة في عملية التدقيق؛
 - تُساعد في جعل مهنة التدقيق المحاسبي ذات كيان مستقل والتي بدونه تصبح مزاوله المهنة وظيفة آلية؛
 - تُحدد المواصفات الفنية لإعداد تقرير التدقيق وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير؛
 - توفر للمدقق أساساً موضوعياً للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية؛
 - تعطي للهيئات التشريعية والمحاكم تصوراً واضحاً عن درجة الأداء المهني المتوقع من مدقق الحسابات، وتساعد هذه الجهات على تفهم المحتوى الفني لتقريره؛
 - تصبح مهنة التدقيق المحاسبي في غير المكان الملائم لها عند غياب المعايير منها، مما يتيح الفرصة أمام الحكومات إلى سن التشريعات التي تحول المهنة إلى وظيفة حكومية؛
 - تُعتبر المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى التزام مدقق الحسابات بمبادئ التدقيق والأهداف العامة؛
 - تُساعد في تعليم المهنة للمبتدئين، حيث تستخدم كأساس لإعداد الأجيال القادمة من المدققين وتوضح الإطار العام لمسؤولياتهم المهنية؛
 - تُوفر لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأي مدقق الحسابات، حيث أنها تتسم بالموضوعية والقبول العام، وتوضح لهم الكيفية التي قام بها مدقق الحسابات بفحص القوائم المالية والمسؤولية التي يتحملها ودرجة الاعتماد على ما ورد بتلك القوائم من بيانات ومعلومات.

I. 3. أهمية معايير التدقيق

تسعى مهنة التدقيق المحاسبي إلى رفع درجة ثقة مستخدمي المعلومات التي تنشرها المؤسسة في قوائمها المالية، لذا فقد تبدو أهمية معايير التدقيق في حاجة ممارسة هذه المهنة لضوابط تسمح بالحكم على صحة تلك القوائم، لذا فهناك من يرى أن المعايير تعتبر هامة في كونها "تحمل الأساس الذي على ضوئه تم تكوين رأي مدقق الحسابات، وبدون وجود ذلك الأساس فإن تقرير مدقق الحسابات قد يتعرض لسوء التفسير"².

1- إبراهيم أحمد الصعدي، معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة، مقال منشور في مجلة دراسات الخرج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، المجلد 13، العدد 52، 1987، ص: 167، متوفر على الرابط التالي: <http://pubcouncil.kuniv.edu.kw/jgaps/homear.aspx?id=8&Root=yes&authid=710#> , 17/09/2014.

2- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 35.

لكن هناك من يرى أن أهمية هذه المعايير تظهر في الأثر الذي يمكن أن يترتب على غيابها إذ أن "في غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق المحاسبي في غير مكانها الملائم، مما قد يجعل الحكومات تقوم بسن تشريعات وقوانين تحول هذه المهنة من مهنة خاصة إلى وظيفة حكومية"¹، وبالتالي فإن غياب معايير تدقيق تحكم ممارسة المهنة من شأنه أن يفقدها ميزة الاستقلالية ويجعلها المهنة تعاني من التبعية إلى الضغوطات السياسية، مما قد يؤدي إلى تغيير توجيه هدف التدقيق لتلبية لرغبات الحكومة والسلطات وإبعاد أهل المهنة على المساهمة في تحسين وتطوير هذه المهنة.

في حين هناك من يرى أن أهمية معايير التدقيق تكمن في الدور الذي تلعبه هذه المعايير، إذ أنها "تعتبر من ناحية أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الجهات، ومن ناحية أخرى تعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق بعد القيام بعملية التدقيق"²، أي أن معايير التدقيق مهمة عند أداء مدقق الحسابات مهمته إذ توفر له الإطار المرجعي الذي يستند عليه في تنفيذ عملية التدقيق، وكذا تعتبر ذات أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية بعد انتهاء مدقق الحسابات من مهمته وتقديمه رأيه حول صحة تلك القوائم، إذ توضح لهم الكيفية التي تم بها عملية التدقيق وكذا المسؤولية التي يتحملها مدقق الحسابات، ومن ثم تحديد درجة الثقة في الاعتماد على القوائم المالية محل التدقيق.

وكذلك يوجد العديد من يرى أن أهمية معايير التدقيق تتجسد في وجودها حيث أنها تضمن "الحفاظ على قياس موحد لعمل مدقق الحسابات المستقل والمحايد لأن المعايير توفر لمهنة التدقيق المحاسبي الثقة والكرامة من قبل الجمهور وبالتالي الثقة بالقوائم المالية، وهذه المعايير تعتبر الحد الأدنى من مستويات الواجب القيام بها من قبل المدققين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم"³، أي أن معايير التدقيق من شأنها أن ترفع من جودة التدقيق وأن توفر الحماية للمدقق من جهة، والثقة لدى مستخدمي تقريره من جهة أخرى، وذلك من خلال توفرها على الإطار المرجعي الذي يعد على أساسه مدقق الحسابات عمله، ولا شك أن غياب تلك المعايير قد يؤدي إلى إعاقة عمل مدقق الحسابات وكذا إلى فقدان ثقة المستخدمين في تقريره.

ومما سبق يمكن أن نستخلص أن أهمية معايير التدقيق تتمثل من جهة في مجمل الوظائف والأدوار التي تقوم بها، حيث أنها تمكن من قياس عمل مدقق الحسابات كما أنها تعد مرجع يعتمد عليه هذا الأخير في مزاولته للمهنة، ومن جهة أخرى فإن أهمية معايير التدقيق تبرز في الآثار التي تترتب على غيابها، إذ أن عدم وجود معايير تدقيق تحكم ممارسة المهنة من شأنه أن يعيق عمل مدقق الحسابات ويجعل مهنة التدقيق غير مستقلة وحيادية، لذا سعت الهيئات في مختلف الدول في وضع معايير تسهل ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي.

1 - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص:37.

2 - خالد راغب خطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية، عمان، ط1، 2009، ص:40.

3- هادي التميمي، مرجع سابق، ص:30.

II. عموميّات حول معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)

تهدف معايير التدقيق إلى وضع وتحديد الكيفية التي تتم بها ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، فهي تُعتبر الإطار المرجعي الذي يستند إليه مدقق الحسابات في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وكذا في الحكم على صحة القوائم المالية محل التدقيق، وإشارة مدقق الحسابات على أنه اعتمد معايير معينة يحد من مسؤوليته اتجاه مهنته واتجاه مستخدمي القوائم المالية، وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أعرق الدول التي اهتمت بتأسيس معايير التدقيق، وتعد تجربتها في وضع معايير تدقيق متعارف عليها* (GAAS) تجربة مميزة ونقطة انطلاق ناجحة نحو وضع معايير يستند إليها مدقق الحسابات.

II. 1. نشأة معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)

من عام 1929م حتى 1933م أصاب النظام الرأسمالي أزمة كساد عامة سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى، ولقد انطلقت هذه الأزمة من سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وانتشرت بسرعة في القارة الأوربية لتصبح أزمة كساد عالمية، وقد كان للأزمة آثار مباشرة على السوق المالي، إذ أدى إلى إفلاس العديد من الشركات المتوسطة والصغيرة ووقوف الكثير من الشركات الكبرى على هاوية الإفلاس، مما دفع إدارة تلك الشركات محاولة درء إفلاسها وتقديم قوائم مالية لا تعكس الحقيقة، وهكذا تضاربت مصالح المقرضين والمساهمين وهو الأمر الذي أدى إلى دفع المسائلة للإدارة والمحاسب ومدقق الحسابات.

تعالّت النداءات مطالبة الدولة الأمريكية بالتدخل لتنظيم عمل المحاسب ومدقق الحسابات وإصدار المبادئ التي ستحمي المجتمع الاستثماري من التلاعب والتحايل، فبرز عمل الهيئات المحاسبية العلمية والمهنية التي كانت موجودة من قبل وإنشاء منظمات جديدة تسعى لتنظيم المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية.

ونتيجة تلك الضغوطات بدأت الهيئات في وضع وإصدار المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، وعلى رأسها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين^δ (AICPA)، حيث تأسس هذا المعهد في سنة 1887، ويعتبر بمثابة "منظمة للعمل التطوعي للمحاسبين، تقوم بوضع المتطلبات المهنية وإجراء البحوث ونشر المطبوعات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق والخدمات الاستشارية للإدارة والضرائب"¹، وكان له دورا هاما في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق المبادئ المتعارف عليها، وقد امتد نفوذه إلى خارج الولايات المتحدة فكان له أثر في تطور المحاسبة والتدقيق، خاصة بوضع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما⁺ (GAAP) ومعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، حيث أن هذه الأخيرة لم تبقى تستخدم في الولايات المتحدة الأمريكية بل أصبحت تستخدم من قبل أغلبية المدققين في كثير من أقطار العالم.

* Generally Accepted Auditing Standards.

^δ American Institute of Certified Public Accountants.

¹ - أليفن أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص: 50.

⁺ Generally Accepted Accounting Principles.

يتمثل الدور الأساسي للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في تطوير معايير المحاسبة والتدقيق من أجل خدمة أعضائه في مجال مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق؛ وقد أنشأ المعهد ثلاثة كيانات متعاقبة تضع معايير التدقيق، هي:¹

- لجنة إجراءات التدقيق من عام 1939-1972؛
- لجنة تنفيذية عن معايير التدقيق عام 1972-1978؛
- مجلس معايير التدقيق من عام 1978 حتى الآن.

في 1947 أصدرت لجنة إجراءات التدقيق كتيب بعنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة التدقيق مغزاها ومجالها"، كان هذا الكتاب يتضمن اقتراحات بعض المعايير لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي والتي اعتمدها المعهد الأمريكي لمحاسبين القانونيين (AICPA) في 1948، لكن هذا الكتيب حل محله كتيب آخر في 1954 بعنوان "معايير الأداء المتعارف عليها لمهنة التدقيق مغزاها ومجالها"، ثم أصدر المعهد كتيب آخر بعنوان "مجموعة معايير التدقيق وإجراءاتها" في 1973.²

كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول من أنشأ المعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، التي تخضع للتعديل المستمر إلا أن الجوهر فيها مازال كما هو، ويعتبر مجلس معايير التدقيق* (ASB) هو المسؤول عن وضع معايير التدقيق والإجراءات التي يتبعها المعهد، إذ كُلف المجلس عند إنشائه بما يلي:³

- نشر المعايير والإجراءات التي يجب أن يتبعها أعضاء المعهد؛
- توفير تفسيرات وإرشادات أو مساعدات أخرى للمدققين في التقيد بتلك المعايير.

II. 2. عملية وضع معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)

يعتبر إنشاء معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) في الولايات المتحدة الأمريكية إنجازاً نحو تطور ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي ليس على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية بل على الصعيد الدولي، لأن هذه المعايير تعتبر الأساس الذي اعتمد عليه الكثير من الدول سواء في مزاومتها ممارسة المهنة أو في وضع معايير خاصة بها، وتحتل معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) مكانة هامة في ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على الصعيد الدولي، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى الاهتمام والدقة في عملية وضع هذه المعايير، فقد اتبع مجلس معايير التدقيق (ASB) عملية معينة في وضع وتطوير معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، ويمكن تلخيص هذه العملية في الخطوات التالية:⁴

1 - أمين السيد أحمد لطفي، *مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة*، مرجع سابق، ص: 45.

2 - سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص: 138.

* Auditing Standards Board.

3 - أمين السيد أحمد لطفي، *مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة*، مرجع سابق، ص: 45.

4- المرجع السابق، ص: 46، 47. (بتصرف)

- **التحديد:** في هذه الخطوة يتم تحديد مدى الحاجة لإصدار إرشاد معين في مجال محدد، ومن أهم المصادر التي يعتمد عليها في تحديد تلك الحاجة الدعاوى القضائية، التنظيمات القانونية وتعليقات المزاويلن للمهنة؛
- **البحوث:** تتم هذه الخطوة بمزج جهود أعضاء المجلس وفريق عمل المزاويلن للمهنة، إذ يتم وضع شكل للإرشاد المطلوب من خلال تحليل المشاكل وتجميع البيانات، فحص الأدبيات والدراسات الحالية وتطوير المدخل البديلة؛
- **الدراسة:** تناقش في هذه الخطوة النشرة المقترحة عن طريق المجلس لتقييم البدائل المقترحة سابقا، ويتم تعديل المسودات المبدئية عدة مرات نتيجة انتقادات ومقترحات الاجتماعات والجلسات العلنية التي ينظمها المجلس؛
- **النشرة المبدئية:** في هذه الخطوة يتم اتفاق حول نشرة مبدئية كمسودة عن طريق موافقة 10 أعضاء من بين 15 عضوا، ثم يتم توزيع حوالي 7000 نسخة تقريبا من هذه المسودة على مكاتب المحاسبة القانونية مع أعضاء المجلس والمنظمين والجهات المهتمة، بالإضافة إلى أي فرد يرغب في المشاركة، ويتم السماح بتقديم تعليقات مكتوبة خلال 90 يوم على الأقل من تاريخ إرسالها؛
- **إصدار المعيار:** بعد استلام كافة التعليقات يقوم المجلس بفحصها وتقييم كافة الأمور التي تم طرحها ولم تكن في دراستها سابقا، ثم يجب الموافقة على النشرة 10 أعضاء من المجلس، بعد ذلك يتم إصدار النشرة في سلسلة مرقمة لإيضاحات معايير التدقيق؛
- **التنفيذ والتطبيق:** بعد إصدار النشرة التي عادة ما تتضمن كيفية تنفيذها، يتم تطبيق تلك النشرة من طرف مكاتب التدقيق، قد يطرح تطبيق هذه النشرة في العمل الميداني مشاكل أخرى جديدة تؤدي لإصدار تفسيرات، وقد يتعدى الأمر إلى الحاجة لإصدار نشرات جديدة أخرى.

وتعتبر كل من معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) ونشرات معايير التدقيق على أنها إصدارات رسمية، أي على كل عضو في المهنة إتباع وتطبيق التوصيات الواردة بهما، ويتم الإشارة إلى كل نشرة من نشرات معايير التدقيق وفقا لـ SAS و AU، حيث أن رقم SAS يعبر عن ترتيب المعيار مع باقي المعايير الأخرى، أما AU فيعبر عن ترتيب النشرة في التنظيم الخاص بالمعهد الأمريكي للحاسبين القانونيين (AICPA) المصرح لهم لكل نشرات معايير التدقيق.

II. 3. عرض معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)

تعتمد مزاولة مهنة التدقيق الحاسبي على مجموعة من المعايير ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول من عمل جاهدا على وضع تلك المعايير، صدرت تحت اسم "معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)"، وقد قسمت إلى ثلاث مجموعات رئيسية يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): قائمة معايير التدقيق المتعارف عليه (GAAS)

معايير التدقيق العشر

➤ معايير عامة

- يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين؛
- يجب أن يتوافر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الحياد في الاتجاه الذهني؛
- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق وإعداد التقرير؛

➤ معايير العمل الميداني

- يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم؛
- يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الاختبارات التي يجب القيام به؛
- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية محل التدقيق؛

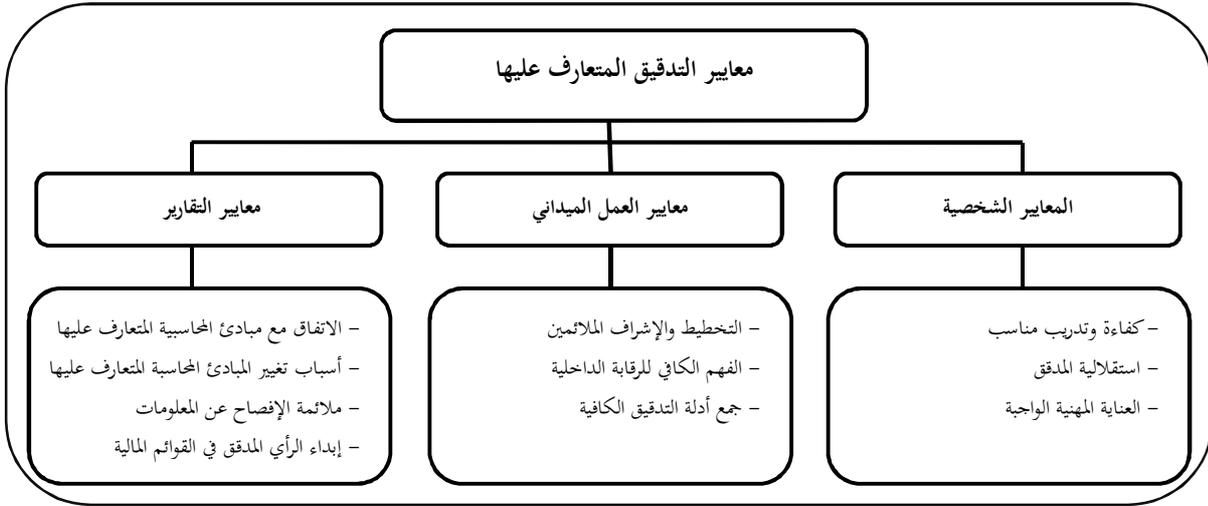
➤ معايير التقارير

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها؛
- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق بعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيًا؛
- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق على رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، وعندما يقتزن اسم المدقق بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته.

المصدر: أليفن أرينز وجيمس لوبك، *المراجعة: مدخل متكامل*، تر: محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص: 41.

من الشكل السابق يتضح أن معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) هي 10 إرشادات عامة تمثل إطاراً عاماً لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، منها ما يتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن يمارس مهنة التدقيق المحاسبي وهي ما يطلق عليها بالمعايير العامة أو الشخصية، ومنها ما يهتم بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق وتسمى معايير العمل الميداني، وأخيراً منها ما يتضمن كيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق وهي ما يعرف بمعايير التقارير، وفيما يلي شكل يلخص هذه المعايير:

الشكل رقم (1-2): ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص:43.

يُظهر الشكل السابق أول صنف من المعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) وهو المعايير الشخصية أو العامة وتوصف بأنها "عامة" لأنها تتمثل في المطالب الأساسية للقيام بعملية التدقيق مقارنة مع باقي المعايير، وتعرف كذلك بأنها "شخصية" لأنها تهتم بالموصفات التي يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات، ومن الشكل السابق يمكن حصر هذه المواصفات في النقاط التالية:¹

- **التدريب والمهارة:** ينص المعيار الأول من المعايير المتعارف عليها على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية من خلال حصوله على منهجا علميا موسعا ودراسة مهنية شاملة في المحاسبة والعلوم ذات العلاقة بها، وكذا ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي على المهنة قبل البدء في مزاومتها، بالإضافة إلى وجوب الاطلاع المستمر على المجالات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تخص المحاسبة، وكذا الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها الهيئات المهنية التي تهتم بالمحاسبة والعلوم التي ترتبط بها كالإحصاء والاقتصاد؛
- **الحياد (الاستقلالية):** من أهم ما يجب أن يتصف به مدقق الحسابات هو الاستقلالية أو الحياد، لذا فالمعيار الثاني أكد على ضرورة تحلي مدقق الحسابات بالاستقلالية الخارجية عن المؤسسة محل التدقيق، ولا يقصد بذلك هو الاستقلالية الظاهري فقط وإنما يقصد به الاستقلالية الواقعية، أي يجب على مدقق الحسابات أن يكون عمله وحتى تفكيره مستقلا وحياديا حتى يرفع الثقة على القوائم التي يبدي فيها رأيه؛
- **العناية المهنية:** وفقا للمعيار الثالث لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) فإنه على مدقق الحسابات إعطاء العناية الكافية في تنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير النهائي، وذلك نظرا إلى أن العديد من الجهات تعتمد على

1- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، 2007، ص:56، 57 (بتصرف).

رأي مدقق الحسابات في اتخاذ قراراتهم، ويبدل مدقق الحسابات العناية المهنية من خلال التدقيق الانتقادي لكل مستوى من المستويات العمل، وكذا العناية في إعداد أوراق العمل والحصول على أدلة الإثبات والقرائن.

تعتبر المعايير العامة من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، وأي خلل بها سيؤثر على باقي المعايير، فإذا كان مدقق الحسابات مثلاً غير مؤهل علمياً أو غير مستقل أو أنه لم يبذل أي عناية مهنية لازمة، فربما أنه لن يكون في حاجة لباقي المعايير.

إن الصنف الثاني من معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) يعرف "بمعايير العمل الميداني" أو "معايير الأداء المهني"، كونها ترتبط بتنفيذ عملية التدقيق، وكما هو موضح في الشكل السابق يمكن تناول خطوات تنفيذ تلك العملية في النقاط التالية:

- **التخطيط والإشراف:** بناء على المعيار الرابع من معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) والذي يعتبر أول معيار في معايير العمل الميداني؛ فإنه يتعين على مدقق الحسابات وضع خطة أو يعرف بـ "برنامج التدقيق"، حيث أن هذه الخطة يجب أن تتصف بالملائمة من حيث توزيع الوقت المتاح على مختلف الاختبارات المطلوبة، وتنظيم العمالة المتوفرة في المكتب، مع ضرورة الإشراف المناسب على تنفيذ هذا البرنامج وهذا لضمان سير الحسن لتنفيذ مهمة التدقيق، مع مراعاة أنت يتصف ذلك البرنامج بالمرونة، بحكم أن الهدف الأساسي لهذه العملية هو التدقيق، وليس استكمال البرنامج فقط¹.

- **الفهم الكافي للرقابة الداخلية:** يجب على مدقق الحسابات وفقاً للمعايير الثاني من معايير العمل الميداني أن يقوم بدراسة النظام المطبق داخل المؤسسة محل التدقيق أو ما يعرف بنظام الرقابة الداخلية، وتقييم هذا النظام يتطلب معرفة الإجراءات والأساليب الموضوعية والتأكد من تطبيقها الفعلي داخل المؤسسة، إن تقييم نظام الرقابة الداخلية من شأنه أن يحدد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية التدقيق، لأنه بعد دراسة نظام الرقابة الداخلية فإنه قد يقتضي الأمر إعادة النظر في برنامج التدقيق و تعديله، وقد يؤدي ذلك إلى توسيع نطاق الاختبارات أو التركيز على مراحل معينة أو تغيير مواعيد إجراءات التدقيق².

- **جمع أدلة التدقيق الكافية:** يحتاج مدقق الحسابات في تنفيذ مهمة التدقيق إلى جمع الأدلة والإثباتات التي تمثل الأساس الذي يبني مدقق الحسابات رأيه عليها، لذا فقد أكد المعيار الأخير من معايير العمل الميداني على ضرورة الحصول على أدلة وقرائن جديدة بالثقة عن طريق المعاينة، الملاحظة، التحريات، المصادقات وغيرها، ويجب على مدقق الحسابات تقييم تلك الأدلة على أساس خبرته وتقديره المهني، كما يجب على مدقق الحسابات الاعتماد على الأدلة الداخلية والخارجية، فالأدلة الداخلية هي التي تتواجد داخل المؤسسة محل التدقيق كالدفاتر والسجلات وغيرها، أما الأدلة الخارجية فتشمل المصدقات من العملاء والموردين، رسائل المحامين، قوائم أسعار البضائع

1 - محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، *المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 76.

2 - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 58.

وغيرها، المهم أن تكون هذه الأدلة ملائمة أي مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع التدقيق، وأن تكون كافية وهذا عائد إلى تقدير مدقق الحسابات¹.

تبرز أهمية معايير العمل الميداني في اهتمامها بالخطوات العريضة التي من شأنها أن تحقق أهداف عملية التدقيق، إذ جعلت أول خطوة في تنفيذ عملية التدقيق هي وضع برنامج لتنفيذ عملية التدقيق بالتركيز على عنصر الوقت والذي يعتبر المحدد الرئيسي لعملية التدقيق والذي يحتم على مدقق الحسابات فهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق لكي يتمكن من تحديد نقاط القوة والضعف فيه، و الذي من شأنه أن يساعده على ضبط برنامج التدقيق من حيث توسيع أو تضيق إجراءات التدقيق أو الاعتماد على عمل المدققين الداخليين، وفي الأخير من الضروري أن يجمع مدقق الحسابات أدلة ملائمة وكافية تكون مقنعة لإبداء رأي فني ومحايد حول صحة القوائم المالية.

بعدما يقوم مدقق الحسابات بتنفيذ برنامج التدقيق فيجب أن يكون جاهزاً لوضع تقرير يتضمن رأيه بكل استقلالية وحياد عن المؤسسة محل التدقيق، وآخر صنف لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) اهتم بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق، وفيما يلي ما يجب أن يتضمنه ذلك التقرير وفقاً للشكل السابق:²

- **الاتفاق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** على مدقق الحسابات أن يكون على دراية كافية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، لأنه يجب على مدقق الحسابات حسب المعيار الأول من معايير إعداد التقرير أن يبدي رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق قد أعدت طبقاً لتلك المبادئ، وإذا لم يتمكن مدقق الحسابات الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء الرأي فيجب أن يذكر في تقريره تحفظاً بهذا الخصوص، ولا يقصد هذا المعيار بالمبادئ تلك القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها فقط، وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضاً، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) هي المبادئ المحاسبية التي نبعث من الخبرة العلمية الطويلة في ميدان المحاسبة، ولا يوجد حتى الآن اتفاق حولها، ولكن من وجهة هذه المعايير فإنه يمكن تبويب هذه المبادئ في ثلاث مجموعات كما يلي:

- مبادئ عامة: أهمها مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الاستمرار، مبدأ الفترة المحاسبية ومبدأ وحدة القياس؛
- مبادئ قوائم الربح: أهمها مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات ومبدأ فصل الأرباح والخسائر غير العادية عن تلك التي تمثل النشاط العادي للمؤسسة؛
- مبادئ قائمة المركز المالي: وهي:
- يجب أن تظهر الميزانية العناصر التالية: طبيعة وقيم الأصول، طبيعة وقيم الالتزامات وطبيعة وقيم رأس المال؛

¹ - المرجع السابق، ص: 58، 59.

² - محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص: 85، 88 (بتصرف).

- يجب أن يتم تبويب الأصول تبويبا سليما حسب خصائصها وبالتالي فإن الأصول طويلة الأجل تكون في مجموعة منفصلة عن مجموعة الأصول قصيرة الأجل، كما تبوب الخصوم طبقا لطبيعتها وخصائصها، فحقوق الملكية في مجموعة منفصلة عن حقوق الدائنين أصحاب القروض طويلة الأجل وتخصص مجموعة ثالثة لحقوق أصحاب القروض قصيرة الأجل التي تتضمن المطالبات المالية قصيرة الأجل؛
 - يجب أن تظهر الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بقيمتها التاريخية الكاملة، على أن تظهر مخصصات الاستهلاك في بند مستقل؛
 - يجب أن ترتبط مخصصات تقييم الأصول المتداولة بقيمة هذه الأصول.
- أسباب تغيير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: لم تكن معايير إعداد التقرير بضرورة التأكد من إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، بل أكدت كذلك على وجوب التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية مقارنة بالفترة السابقة، والمعيار الثاني من معايير إعداد التقرير يهتم بقابلية المقارنة بين الفترات المختلفة من خلال تأكيده على وجوب إبداء مدقق الحسابات رأيه حول ثبات أو تغيير تطبيق المؤسسة لنفس المبادئ المحاسبية في إعداد قوائمها المالية، وتحديد طبيعة تلك التغيرات إن وجدت وتأثيرها على القوائم المالية، ويتطلب هذا المعيار توافر قوائم مالية منتظمة ودقيقة عن السنوات السابقة حتى يتمكن مدقق الحسابات من تكوين رأي عن ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية.
- **ملائمة الإفصاح مع المعلومات:** حسب المعيار الثالث من معايير إعداد لتقرير فإنه على مدقق الحسابات أن يبدي في تقريره رأيه عن مدى ملائمة الإفصاح الذي تقدمه المؤسسة محل التدقيق في قوائمها المالية، وبالتالي فإن مدقق الحسابات لا يعطي أي إيضاحات إلا إذا عجزت القوائم المالية عن ذلك، ولا يعني ذلك أنه على المؤسسة شرح كل المعلومات، بل يجب عليها أن تركز على المعلومات الضرورية لجعل القوائم المالية غير مضللة، ومدقق الحسابات كذلك يجب أن يركز في تقريره عن المعلومات الإضافية الجوهرية التي لا تظهر في القوائم المالية، لأن إخفاء هذه المعلومات قد يعتبر فشلا في مهمة التدقيق.
- **التعبير عن رأي مدقق الحسابات في القوائم المالية:** يقتضي المعيار الأخير من معايير إعداد التقرير أن يتضمن التقرير النهائي للمدقق فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة المؤسسة ومركزها المالي كوحدة واحدة وليس بالنسبة للمعلومات الواردة تفصيلا، ولا يعني ذلك الموافقة التامة حول تلك القوائم أو الرفض النهائي، ولكن يمكن أن يذكر تحفظات عن الأمور التي لم يقتنع بها، ويمكن ان يأخذ الرأي الذي يبديه مدقق الحسابات أحد الأشكال الأربعة التالية:
- رأي نظيف (لا يتضمن تحفظات)؛
 - رأي مقيد (يتضمن بعض التحفظات)؛
 - رأي سلبي (عدم إعطاء رأي فيما يتعلق بالقوائم المالية أي التنازل عن إعطاء رأي)؛

- رأي معارض (يتضمن أن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي ونتائج العمليات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)).
- والتحفظات التي يمكن أن يتضمنها تقرير مدقق الحسابات هي:
- تحفظات بشأن نطاق العمل الذي قام به مدقق الحسابات، وذلك لتحديد مسؤوليته وليس لعدم الموافقة على الحسابات؛
- تحفظات تتضمن نقدا للقوائم المالية كمخالفتها لبعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)؛
- تحفظات تشير إلى مخالفة المؤسسة محل التدقيق لقانون الشركات أو القرارات الوزارية الخاضعة لها.
- ويجب على مدقق الحسابات مراعاة ما يلي في وضع التحفظات:
- توخي الدقة والوضوح في كتابة التحفظات لتسهيل قراءة وفهم رأي مدقق الحسابات من قبل القارئ العادي؛
- مراعاة مبدأ الأهمية النسبية فلا يذكر أي تحفظ إلا إذا كان له أثر كبير نسبيا على القوائم المالية؛
- التقليل من التحفظات واستعمال الملاحظات والإيضاحات على القوائم المالية بدلا من التحفظات قدر الإمكان.

لم تنحصر معايير التقرير في تقديم مدقق الحسابات رأيه الفني المستقل عن القوائم المالية، بل اهتمت هذه المعايير بما يجب أن يضمنه تقرير مدقق الحسابات من إبداء رأيه حول مدى إتباع المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، ومدى الثبات في تطبيق نفس المبادئ خلال مختلف الدورات، وكذا إبداء رأيه حول مدى ملائمة الإفصاح الذي تقدمه المؤسسة في قوائمها المالية، ثم في الأخير فإنه يجب على مدقق الحسابات أن يتضمن تقريره رأيه ككل في صحة القوائم المالية.

تلك هي معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) في معظم الدول بشكل عام، وفي الولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص، ويمكن القول أنها كانت نقطة انطلاق هامة في التسلسل الزمني لتطور معايير التدقيق، لكن على الرغم من أن هذه المعايير تعد الدليل المرشد لممارسة المهنة، إلا أنها لا توفر إلا قدرا بسيطا من التوجيه والإرشاد، لذلك هناك من يرى أن هذه المعايير يجب أن "ينظر إليها على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى المثالية للأداء"¹، فيجب على مدقق الحسابات أن يعتبر هذه المعايير إرشادات فقط تساعده على ممارسته للمهنة وليست عبارة عن قوانين يطبقها بحذافيرها وجميع تفاصيلها، ويجب عليه أن يستعمل الحكم المهني الذي يتسم به لاتخاذ القرارات والإجراءات المناسبة، كما يمكن له أن يستعمل مصادر أخرى تكميلية أكثر تحديدا من المعايير كالمشورات الفنية والدوريات، وفي المقابل على مدقق الحسابات عدم تجاهل هذه المعايير أو الانحراف عنها بحجة أنها غير كافية أو أنها غير محددة بشكل كاف لأن ذلك سوف يعرضه للمساءلة ويطلبه بتقديم أسباب مقنعة جعلته ينحرف عن معيار ما عند موقف معين.

¹ - أليفن أرينز وجيمس لويك، مرجع سابق، ص:43.

III. أسباب الطلب على معايير التدقيق الدولية

تعتبر (GAAS) نقطة انطلاق لمعظم الدول في إنشاء معايير محلية تلبي احتياجاتها، لكن نتيجة للخصائص الجغرافية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية والتي تختلف من دولة إلى أخرى أصبحت معايير التدقيق هي الأخرى تختلف كذلك من دولة لأخرى، فتزايدت أهمية معايير التدقيق الدولية* (ISA) بزيادة الحاجة والطلب عليها، ويمكن القول أن نشوء الشركات متعددة الجنسيات وتطور أسواق رأس المال الدولية وظهور مكاتب التدقيق الدولية هي أهم أسباب وراء الطلب على معايير التدقيق الدولية، وفي الحقيقة إن هذه الأسباب غير منفصلة وتعد متكاملة فيما بينها، فالشركات متعددة الجنسية تطرح أمورها ليس على المستوى المحلي فقط بل في أسواق رأس المال، حيث أن هذه الأخيرة أصبحت في السنوات الأخيرة دولية بشكل متزايد، والذي من شأنه أدى إلى ظهور مكاتب تدقيق دولية تسعى إلى توفير جودة عالية من التدقيق لمختلف عملائها في مختلف الدول، وفيما يلي دراسة موجزة لهذه الأسباب:

III. 1. نشوء الشركات متعددة الجنسية

هناك ارتباط وثيق بين معايير التدقيق الدولية (ISA) والشركات متعددة الجنسية، إذ أن هذه الشركات تتعامل مع العمليات الأجنبية والتي تحتاج بدورها إلى التدقيق، فالشركات متعددة الجنسية تقوم بإعداد القوائم المالية لكل فرع لها في كل دولة، وتقوم بتدقيق تلك القوائم في كل فرع على حدة حسب القوانين المحلية للدولة، كما أنها تقوم بتوحيد تلك القوائم على أساس قواعد الدولة الأم للشركات متعددة الجنسية ومن ثم تدقيق القوائم الموحدة، والذي يتطلب توفير ضمانات كافية حول جودة المعلومات الخاصة بعمليات التدقيق في فروع الشركات، أي أن مدققي الشركات الفرعية مطالبين بتدقيق قوائم هذه الشركات بطريقة تقنع الإدارة المركزية ومدققي الشركة الأم، وقد أدى ذلك إلى إدخال أساليب وطرق جديدة للتواصل بين الإدارات المحلية والإدارة المركزية، كما يجب الإشارة أن للشركات متعددة الجنسية دور كبير في تطوير وإدماج مكاتب التدقيق، إذ أصبح من الممكن لمكتب تدقيق واحد أن يؤدي كافة عمليات التدقيق لكافة الفروع وكذا للشركة الأم¹.

وبطبيعة الحال فإن كل تلك الظروف والتعقيدات التي تواجهها الشركات متعددة الجنسية تدعو إلى وضع قواعد تحكم التدقيق على المستوى الدولي، ومعايير تضمن توفير جودة عملية التدقيق في أي دولة.

* International Standards Auditing.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 125، 126.

III. 2. تطور أسواق رأس المال الدولية

يمكن تفسير زيادة الطلب على معايير التدقيق الدولية (ISA) بتطور ونمو أسواق رأس المال الدولية، إذ أن المستثمرين هم بحاجة للتأكد من مصداقية القوائم المالية من خلال التأكد من جودة تدقيقها، لأن هذا الأخير هو أساس اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية، والمستثمر في ظل أسواق رأس المال الدولية يواجه قوائم مالية منشورة على ضوء المعايير المحلية والقوانين والتشريعات التي تحكم ممارسة المهنة، فيصعب عليه اعتماد أو مقارنة المعلومات التي توفرها تلك القوائم، لذلك فإنه أصبح من المهم إعطاء كل الأهمية لجودة عملية التدقيق، سواء لكيفية أداءها أو في إعداد تقرير مدقق الحسابات ليسهل التواصل بين المدققين على المستوى الدولي، والمنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية* (IOSCO) تأخذ في حسابها أهمية إزالة الحواجز المرتبطة بأسواق رأس المال الدولية، من خلال توافرها على مستشارين لهم صلة وثيقة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بشأن معايير التدقيق الدولية (ISA) وكيفية تحقيق مستويات عالية من جودة عمليات التدقيق، وتعزيز التواصل من خلال الاهتمام بإعداد تقارير فعالة للتدقيق¹. لذا فإن أسواق رأس المال الدولية هي بحاجة إلى تسهيل التواصل بين المستثمرين والقوائم المالية من خلال استخدام معايير تدقيق عالية الجودة لعمليات التدقيق وموحدة بين مختلف الدول، بحيث يسهل على المستثمر قراءة تقارير المدققين ومقارنة القوائم المالية.

III. 3. ظهور مكاتب التدقيق الدولية

ظهرت مكاتب التدقيق الدولية من خلال الاندماجات الكبيرة التي تمت بين مكاتب التدقيق الكبرى، والتي سعت إلى التنسيق بين مختلف المكاتب المتواجدة في مختلف الدول إلى أنها قد تباينت بشكل كبير في طبيعتها، فهناك مكاتب اعتمدت على المدخل المركزي تماما حيث يتم تنفيذ الكثير من الوظائف على المستوى المركزي كمكتب آرثر اندرسون، وهناك مكاتب تدقيق أخرى اعتمدت المدخل اللامركزي مثل مكتب (KPMG)، بحيث يكون لكل مكتب تدقيق محلي اتجاه معين لكن في ظل مدخل موحد، وتبقى تتخذ القرارات الاستراتيجية وتنفذ بعض الوظائف بشكل مركزي²، والجدول الموالي يبين أكبر مكاتب التدقيق تكتلا على المستوى الدولي:

* (International Organisation of Securities Committee) هي منظمة عالمية تأسست في العام 1983، وتتخذ من العاصمة الإسبانية مدريد مقراً لها، تجمع في عضويتها حوالي 124 عضواً من الجهات والهيئات المنظمة للأسواق المالية، وتهدف إلى تأسيس ونشر المعايير الدولية مع رؤية مستقبلية لتحسين شفافية وفعالية أسواق الأوراق المالية وحماية المستثمرين، كما تتمتع المنظمة بحضور فاعل في مجالات تنظيم وتطوير المعايير والأسس المنظمة للأسواق المالية،

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، مرجع سابق، ص: 128، 129.

² - المرجع السابق، ص: 129، 130.

الجدول رقم (1-1): أكبر مكاتب التدقيق الدولية

اسم المكتب	تاريخ التكتل	موقع المكتب الرئيسي	رقم الأعمال	تمركز المكاتب الفرعية	عدد الموظفين
Deloitte Touche	1945	نيويورك	34,2 مليار دولار في نهاية 2014	150 دولة	210000 حول العالم
KPMG	1986	أمستردام	23.4 مليار دولار في نهاية 2013	155 دولة	155000 حول العالم
EY	1989	لندن	27,4 مليار دولار في نهاية 2013		190000 حول العالم
PWC	1998	لندن	34 مليار دولار في نهاية 2014	776 مكتبا عبر 157 دولة	195000 حول العالم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المواقع الرسمية للمكاتب، من خلال الروابط التالية:

-<http://www.deloitte.fr>, 14/02/2015

-<http://www.kpmg.com>, 14/02/2015

-<http://www.pwc.fr>, 14/02/2015

-<http://www.ey.com>, 14/02/2015

يوضح الجدول السابق مكاتب التدقيق الدولية الكبرى الأربع على المستوى الدولي، والتي كانت من قبل خمسة مكاتب وذلك قبل انهيار آرثر أندرسون، حيث تم حل هذه الشركة بعد إدانتها بخرق القواعد الأخلاقية وتسليمها رخصة المحاسبة القانونية للحكومة الأمريكية سنة 2002، وما يكمن ملاحظته من الجدول ضخامة المكاتب والتي تظهر في رقم أعمالها، عدد موظفيها وكذا تمركز فروعها عبر العالم، كما ويجدر الإشارة أن باقي تلك المكاتب نشأت نتيجة تكتل مكاتب تدقيق، فمكتب التدقيق الدولي (KPMG)® نتج عن اندماج مجموعات بيت مارويك الدولية (PMI)* و كلينفلد مان جورلد (KMG)*، أما مكتب (EY) فقد تأسس نتيجة اندماج العديد من مكاتب التدقيق الأمريكية، في حين مكتب التدقيق الدولي برايس واترهاوس وكوبر (PWC)® كان نتيجة تكتل برايس واترهاوس (PW)♦ الذي أنشأ سنة 1848 و كوبر وشركاه (CB)♣ الذي أنشأ سنة 1854¹.

ما يمكن قوله أنه مهما كان الشكل التنظيمي لمكاتب التدقيق فإنه لها مصلحة ضخمة في تطبيق مجموعة موحدة من معايير التدقيق والتي تضمن تحقيق الجودة في عملية التدقيق، والذي من شأنه أن يمكن توصيل نتائج التدقيق بسهولة أكثر ويعزز من مصداقية تقرير مدقق الحسابات.

® Klynveld Peat Marwick Goerdeler

* Peat Marwick International.

♣ Klynveld Main Goerdeler.

® Price Water House and Cooper

♦ Price Water House .

♣ Cooper Brothers..

¹ - http://www.pwc.fr/un_peu_dhistoire.html ,15/02/2015.

IV. الاهتمامات بالمعايير الدولية

ظهور الشركات متعددة الجنسيات وتطور أسواق رأس المال زاد من الحاجة إلى معايير دولية ليست فقط التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي فقط بل مهنة المحاسبة أيضا، فالمعايير المحاسبية الدولية تمكن من جعل الإجراءات المحاسبية تتمتع بالشفافية بين الدول، ومعايير التدقيق الدولية (ISA) من شأنها جعل تدقيق تلك القوائم أكثر فعالية وتجانس بين الدول، لذا سارعت الهيئات المحاسبية سواء التي كانت متواجدة أو التي أنشأت بتطوير المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق وتوجيهها في المسار الدولي بحيث أنها تتكامل لخدمة المتطلبات والتطورات الاقتصادية.

IV. 1. المؤتمرات المحاسبية الدولية المساهمة بتطوير المعايير الدولية

لقد أدركت دول كثيرة أهمية المعايير الدولية وأن غيابها يؤثر بشكل كبير ومباشر على الاقتصاد الوطني وأن توحيدها دوليا يجعل من ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق تتمتع بالتجانس بين الدول، فبدأ الاهتمام المتزايد بوضع قوانين وقواعد للمحاسبة والتدقيق من قبل الهيئات المهنية مع بداية القرن الماضي، حيث لم تكن هناك قواعد مشتركة علمية يجرى تطبيقها وكانت كل هيئة في معظم الدول تضع قواعد خاصة بها، والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها، لكن سرعان ما أدركت الهيئات المحاسبية أهمية تقليل الاختلافات بين ممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق بين الدول، فبدأت المحاولات لوضع المعايير على المستوى الدولي من خلال انعقاد مجموعة من المؤتمرات المحاسبية الدولية، والموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-2): المؤتمرات المحاسبية الدولية المهمة بتطوير المعايير الدولية

رقم المؤتمر	سنة انعقاده	مكان انعقاده	معلومات عنه
1	1904	سانت لويس بالو.م.أ.	انعقد برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين (AICPA) في الو.م.أ. قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين سنة 1917، وقد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83 عضواً من الو.م.أ.، 7 من كندا، 2 من إنجلترا و 1 من هولندا، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول
2	1926	أمستردام	وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريباً، بالإضافة إلى الو.م.أ.، كندا وأمريكا اللاتينية وكانت نسبة المشاركة من الدولة المضيفة هولندا كبيرة
3	1929	نيويورك	قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية، وهي: الاستهلاك والاستثمار، الاستهلاك وإعادة التقييم، السنة التجارية أو الطبيعية
4	1933	لندن	شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت المؤتمر 22 دولة منها استراليا، نيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية
5	1938	برلين	بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشاركاً من باقي أنحاء العالم
6	1952	لندن	سجلت به 2510 عضواً من بينهم 1450 من المنضمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا، و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى
7	1957	أمستردام	شارك فيه 104 منظمة محاسبية من 40 دولة، حضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً من الدولة المضيفة هولندا
8	1962	نيويورك	حضره 1627 عضواً من الو.م.أ. بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً
9	1967	باريس	-
10	1972	سيدني بأستراليا	حضره 4347 مندوب من 59 دولة، اتخذت فيه خطوات رئيسية لكي يتم إنشاء منظمين يمكن أن يكون لديها القدرة على التعامل مع المشكلات والاختلافات المحاسبية الدولية
11	1977	ألمانيا	حضره مندوبون لأكثر من 100 دولة من العالم
12	1982	المكسيك	-
13	1987	طوكيو	-
14	1992	الو.م.أ.	برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث استضافته الهيئات الثلاث التالية: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المحاسبين الإداريين* (IMA) ومعهد المدققين الداخليين ⁺ (IIA)؛ كان موضوعه دور المحاسبين في اقتصاد شامل الذي عقد، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية
15	1998	باريس	-
16	2002	هونغ كونغ	حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنواناً تدرجت موضوعاتها من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة
17	2006	إسطنبول	تُقدّم تحت الشعارات التالية: تحقيق النمو والاستقرار لاقتصاد دولي، مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، استقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، دور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

المصدر: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على:

حسن القاضي وأمّون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، در الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص: 106، 104.

* Institute of Management Accountants.

+ Institute of Internal Auditors.

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أن انعقاد تلك المؤتمرات لم يكن متمركزا في دولة واحدة أو جهة واحدة بل شمل العديد من الدول لمختلف الجهات، وكذا كان يحضر كل مؤتمر العديد من الأعضاء من مختلف أنحاء العالم، هذا ما يدل على اهتمام العديد من الدول بإنشاء معايير دولية وتطويرها، وهذا نتيجة لإدراكها بالأهمية والحاجة إلى معايير موحدة من شأنها أن تضمن تجانس ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق بينها، ولكن يعتبر الملتقى الدولي العاشر حدث هام وتاريخي في وضع المعايير الدولية، حيث كان له الفضل في إنشاء منطمتين لديهما القدرة على التعامل مع مشكلات المحاسبة الدولية والاختلاف بين ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق بين الدول، وبالفعل تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية* (IASC) سنة 1973 والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977 في المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر، واللذان كان لهما دورا كبيرا في إرساء معايير للمحاسبة والتدقيق والتي لقيت قبولا واسعا على المستوى الدولي.

IV. 2. الهيئات المهنية المهمة بالمعايير الدولية

نظرا لأهمية وجود معايير دولية تقلل من اختلافات بين ممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق في مختلف الدول، خاصة بتطور أسواق رأس المال الدولية، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، سعت العديد من الهيئات سواء على مستوى الإقليم العربي أو على المستوى الدولي إلى وضع وتدعيم المعايير الدولية، ناهيك عن الهيئات المهنية التي أنشأت لتحقيق هذا الغرض، ويمكن التعرف إلى أهم الهيئات التي اهتمت بالمعايير الدولية سواء التي تنظم ممارسة مهنة المحاسبة أو التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي فيما يلي:

IV. 2. 1. الهيئات المهنية الدولية

أ-الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 7 أكتوبر عام 1977 بألمانيا في المؤتمر الدولي الحادي عشر، وهو منظمة عالمية يرجع الهدف وراء تأسيسها السعي وراء تعزيز مهنتي المحاسبة والتدقيق في جميع أنحاء العالم عن طريق:¹

- وضع معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكد والمحاسبة في القطاع العام، والأخلاق، والتعليم للمحاسبين المحترفين ودعم اعتمادها والاستخدام؛
- تسهيل التعاون والتنسيق بين الهيئات الأعضاء فيها؛
- التعاون مع المنظمات الدولية الأخرى؛
- العمل كمتحدث دولي باسم مهنتي المحاسبة والتدقيق.

* International Accounting Standards Committee.-

¹ -IFAC, publication for web site: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> , 01/12/2014.

ساهم الاتحاد في تطوير منظمات قوية تعمل على تطوير معايير محاسبية ومعايير التدقيق، كان الاتحاد يتكون في بداية تأسيسه من 63 عضوا من 51 دولة، لكن نمت عضوية هذا الاتحاد لتشمل في أواخر 2014 أكثر من 175 عضوا من 130 بلدا ودولة في جميع أنحاء العالم¹، ويتكون الاتحاد من أربعة مجالس تتمثل في:

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)؛
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية* (IAESB)؛
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين⁺ (IESBA)؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام[♦] (IPSASB).

وكل مجلس من هذه المجالس يلعب دورا هاما في تطوير المعايير الدولية في المجال المخصص له، إذ تلقى المعايير التي يصدرها كل مجلس القبول على المستوى الدولي، بحيث تسعى العديد من الدول تبني هذه المعايير أو اتخاذها كمرجع أساسي لوضع معايير محلية، ناهيك عن سعي الأطراف والهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في العديد من الدول إلى الانضمام إلى عضوية هذه المجالس، للتمكن من المشاركة في إعداد ووضع المعايير الدولية، وكذا الحصول على كل المستجدات والتوضيحات التي تواكب التغيير في هذه المعايير.

ب- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) هيئة خاصة مستقلة يوجد مقرها في مدينة لندن ببريطانيا، تأسست في سنة 1973 من طرف الهيئات والمنظمات المحاسبية لعشرة دول هي (ألمانيا، أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، بريطانيا، أيرلندا، اليابان، المكسيك وهولندا)، وقد لقيت اللجنة اعترافا دوليا واسعا، وسرعان ما التحق بها عدد كبير من الهيئات المهنية في دول أخرى، خاصة بعد أن اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1982 قرار ينص على اعترافه بأن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي صاحبة الحق في إصدار المعايير، وقد أصدرت اللجنة حتى 2001 إحدى وأربعين معيار محاسبي دوليا* (IAS) بأرقام منسوبة إلى تسميتها² (IAS1 /IAS2/IAS3...).

قامت اللجنة بدور رئيسي وفعال في رفع كفاءة وجودة الأداء المحاسبي على مستوى الدولي، حيث يشارك عدد كبير من خبراء المحاسبة على مستوى العالم في وضع المعايير المحاسبية الدولية، وأخذ آراء العديد من الهيئات المحاسبية والاستشاريين من ذوي الخبرة للوصول إلى معايير محاسبية ذات درجة عالية من الكفاءة والجودة تمثل نموذج يصف

¹- IFAC, publication for web site: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, 01/12/20.

* International Accounting Education Standards Board.

⁺International Ethics Standards Board for Accountants.

[♦]International Public Sector Accounting Standards Board.

* International Accounting Standards.

² - حسن القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، در الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص: 106 و109.

ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي، وبالتالي رفع كفاءة الأداء المحاسبي على مستوى الدولي¹، كما أن هذه اللجنة تسعى لتحقيق الأهداف التالية:²

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي أن تُراعَ فيها المصلحة العامة عند عرض القوائم المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق دولي؛
- العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض القوائم المالية؛
- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي لطرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

ج - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

في سنة 2001 خضعت لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى إصلاح، نتج عنه تغيير التسمية من لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، فأصبح هذا المجلس الهيئة المكلفة بإعداد واعتماد المعايير الدولية للقوائم المالية* (IFRS) بتقييم تسلسلي دولي (IRRS1/IFRS2/IFRS3...)، أما المعايير السابقة والتي لم يتم تعديلها أو تغييرها تبقى بنفس التسمية، ومن أهم ملامح المعايير الجديدة أو التعديلات في المعايير السابقة:³

- إلغاء كثير من المعالجات البديلة المسموح بها؛
- الانسجام بين تعريفات ومتطلبات ومعالجات المعايير المختلفة؛
- وجود ملاحق مرافقة لبعض المعايير ولكنها ليست جزءاً منها تحتوي على:
 - المصطلحات المستخدمة في المعيار؛
 - دليل توضيحي للمعيار؛
 - أمثلة توضيحية.

1 - يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية-مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية-، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2002، ص:24.

2 - حسين عمر موحد، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2013، ص:23.

* International Financial Reporting Standards

3 - نوي الحاج، "انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، جامعة حسينية بوعلي، شلف، 2008/2007، ص:38.

IV. 2. 2. الهيئات المهنية الإقليمية العربية

أ- الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب (AFAA)

يعتبر الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب (AFAA) "هيئة عربية مهنية غير هادفة للربح تعمل في إطار مجلس الوحدة الاقتصادية (إحدى منظمات جامعة الدول العربية)، ويمثل الاتحاد قمة الهيئات المهنية على مستوى الدول العربية بهدف تحقيق التنسيق والتكامل لتطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الوطن العربي وفقاً لفضل المعايير والممارسات الدولية"¹.

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين و المدققين العرب في 24 جوان 1970 بالقاهرة، بدعوة من نقابة المحاسبين والمدققين المصرية، ليصبح أول تجمع مهني في الوطن العربي يضم اتحادات ونقابات المحاسبين والمدققين، ليرفع بمستواهم المهني إلى مستوى الدول المتقدمة، انضم إلى عضوية الاتحاد نقابات وجمعيات المحاسبين و المدققين العرب الذين يمثلون الدول التسعة الآتية: مصر، ليبيا، السودان، لبنان، سوريا، عمان، العراق، الكويت والبحرين، لكن مؤخرًا أصبحت الدول الأعضاء بالاتحاد هي : الجزائر، الأردن، تونس، السودان، العراق، فلسطين، سوريا، مصر، الكويت، اليمن، لبنان، ليبيا، المغرب، البحرين، المملكة العربية السعودية، قطر، دول مجلس التعاون الخليجي، الإمارات وعمان، ويجب الإشارة إلى أن الاتحاد انتقل مقره إلى بغداد في أبريل 1978 ليعود في نوفمبر 1990 للاستقرار في القاهرة²، ويسعى الاتحاد العام للمحاسبين و المدققين العرب إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن تلخيصها في النقاط التالية:³

- توحيد الإطار العام لتأهيل الممارسين لمهنتي المحاسبة والتدقيق بدول الاتحاد؛
- إصدار معايير المحاسبة ومعايير التدقيق موحدة لتسهيل قراءة التقارير ولتدعم الثقة بالتقارير التي تصدر عن الممارسين لمهنتي المحاسبة والتدقيق بدول الاتحاد؛
- وضع برنامج التعليم المهني المستمر بما في ذلك القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة المهنية.

من خلال التطلع على إنجازات هذا الاتحاد من الجدير بالذكر أنه يقوم بدور فعال في تأهيل ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في العالم العربي، وذلك من خلال ما يقدمه من دورات تدريبية حول المعايير المحاسبية والتدقيق الدولية، وكذا تقديم شهادات للمتدربين، إضافة إلى أن هذا الاتحاد يهتم بالقضايا المهنية بشكل عام وقضايا المحاسبة والتدقيق بشكل خاص من خلال التنشيط والمشاركة في فعاليات المؤتمرات والندوات العلمية التي تحاول معالجة المشاكل والمستجدات التي تعترى ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق من جهة، وتسليط الضوء نحو أهمية الاتجاه نحو المعايير الدولية

* Arab Federation of Accountants & Auditors.

1 - الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب، مجلة "المحاسب العربي" العدد صفر، 2012، صفحة 12، عبر الموقع التالي: <http://theafaa.org.eg/afaa/2012-صفر-أكتوبر>, 19/11/2014.

2 - AFAA, publication for web site: <http://theafaa.org.eg/Ar/History.aspx>, 18/11/2014.

3- AFAA, publication for web site: www.theafaa.org.eg/default.aspx, 16/11/2014.

لمواجهة تلك المشكلات من جهة أخرى، ومؤخراً أصبح الاتحاد يقوم بإصدار نشرة من فترة إلى أخرى تحت اسم "المحاسب العربي"، حيث قام بإصدار أول نشرة في أكتوبر 2012 وقبل نهاية سنة 2013 تم إصدار أربع نشرات أخرى، وتتم هذه النشرة بنشر أخبار عن الاتحاد وعن الدول الأعضاء بالاتحاد، وكذا أخبار وفعاليات مهنية سواء العربية منها أو الدولية، كما تولي اهتمام كبير إلى نشر أخبار حول المؤتمرات المستقبلية.

ب- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)

تأسس المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين* (IASCA) كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية بتاريخ 12 جانفي 1984 في مدينة لندن بالمملكة المتحدة، وتم تسجيله رسمياً في عمان بتاريخ 24 فيفري 1994 تحت اسم "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين"، جاءت فكرة تأسيس هذا المجمع من قبل عدد من قادة مهنة المحاسبة في الوطن العربي بهدف الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق في الدول العربية الأعضاء، والسعي وراء المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين والمدققين، ثم بعد ذلك صنف المجمع من ضمن الهيئات المحاسبية المهنية الدولية السبع وذلك بموجب النشرة الصادرة عن IAS Plus فأصبح اسمه "المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)" مما أضفى له بعداً إقليمياً ودولياً، وقد اكتسب هذا المجمع مكانة كبرى في الأوساط المهنية على الصعيدين العربي والدولي، من خلال اهتمامه بتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق في العالم العربي وفقاً لأعلى المستويات المهنية الدولية¹، ويمكن القول أن هذا المجمع تأسس لتحقيق جملة من الأهداف، من أهمها:²

- الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق والمجالات الأخرى ذات العلاقة التي يتم تطبيقها واستخدامها في الخدمات المهنية المتنوعة التي يقدمها المحاسبون في كافة المجالات بما في ذلك الصناعة والتجارة والخدمات العامة على نطاق العالم العربي؛
 - المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين والمدققين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق؛
 - تشجيع البحث العلمي والمهني من خلال تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين والمدققين المهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية.
- احتل المجمع مكانة هامة سواء على المستوى الإقليمي أو المستوى الدولي من خلال الانجازات التي يسعى إلى تحقيقها بشكل متواصل، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:
- يمنح المجمع الدولي العربي للمحاسبين (IASCA) القانونيين للمحاسبين العرب مؤهلات علمية ومهنية لا تقل بمستواها عن المؤهلات المهنية الدولية المعروفة وفقاً لمنهاج التأهيل الدولي المعتمد من الأمم المتحدة، ومن أهم الشهادات التي يمنحها المجمع ما يلي:

* International Arab Society of Certified Accountants.

¹ -IASCA, publication for web site: http://ascasociety.org/page.aspx?page_key=asca&lang=ar, 19/11/2014.

² - IASCA, publication for web site: http://ascasociety.org/page.aspx?page_key=objectives&lang=ar, 19/11/2014.

- شهادة "محاسب دولي عربي قانوني معتمد" (IACPA)*: هي شهادة عربية مهنية معتمدة تهدف إلى تأهيل المشارك بأعلى المؤهلات من خلال تطوير المنهاج الدراسي بما يتلاءم مع منهاج التأهيل المحاسبي المهني الدولي المعتمد عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، وقد اعتمدت جامعة كامبردج - الامتحانات الدولية هذه الشهادة من خلال الإشراف ومراجعة منهاج التأهيل المحاسبي المهني والمراجع العلمية المقررة ومستوى الامتحانات وإجراءاتها وآلية وضع الأسئلة وتصحيح إجاباتها وعقد ومراقبة سير الامتحانات، بالإضافة إلى اتخاذ كل ما يلزم من إجراءات للتأكد من توافقها مع أعلى وأفضل المستويات والمعايير الدولية بهذا الخصوص¹.
 - شهادة "محاسب إداري دولي عربي معتمد" (IACMA)+: هي شهادة من شأنها تأهيل المشاركين لأعلى المستويات في مجال المحاسبة الإدارية من خلال تمكينهم تحليل القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية من جهة وإدارة المخاطر وزيادة المعرفة في عدة مجالات (المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، الاقتصاد، التمويل... من جهة أخرى².
 - شهادة خبير (IFRS): هي شهادة يقدمها الجمع من أجل الرفع من تأهيل المرشحين بزيادة القدرات المعرفية اللازمة والمتعلقة بالجانب النظري والمفاهيمي لمعايير الدولية لديهم، وكذا تمكينهم من تطبيق هذه المعايير باحتراف في الجانب العملي، بالإضافة إلى أن هذا التأهيل من شأنه المساعدة على التطوير المهني المستمر من خلال متابعة التحديثات والتعديلات التي تطرأ على تلك المعايير³.
- يقوم الجمع بإجراء الامتحانات في مختلف مراكز امتحانات في الجامعات والهيئات والمنظمات التعليمية والأكاديمية التي أقامها في مختلف العواصم والمدن العربية تسهياً على الطلبة وتوفيراً للوقت والجهد؛ كما يقوم الجمع بتزويد الجامعات والهيئات التعليمية والأكاديمية بكل ما تحتاجه من المناهج الدراسية والمراجع العلمية لإقامة دورات تأهيلية للراغبين في الحصول على مؤهلات المذكورة.
- يعمل الجمع جاهداً وبشكل مستمر ومتواصل من أجل استيفاء كافة المتطلبات المهنية، والتي تسمح له بالتواصل مع الهيئات المهنية العربية والدولية من أجل تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق، وعليه فقد أصبح الجمع عضواً فعالاً في الهيئات الدولية التالية⁴:
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛

* International Arab Certified Public Accountant.

¹- IASCA, publication for web site: http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=introduction&lang=en , 01/12/2014.

+ International Arab Certified Management Accountant.

²- IASCA, publication for web site: http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=about_acma&lang=en , 01/12/2014.

³- IASCA, publication for web site: http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=about_ifrs_expert&lang=en , 01/12/2014.

⁴- IASCA, publication for web site: http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=intrnational_membership&lang=en , 01/12/2014.

- اللجنة العالمية لتعليم وبحوث المحاسبة ♦ (IAAER)؛
- المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة* (ECOSOC).

كما قام المجمع بعقد اتفاقيات تعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية وشركة وايلي Wiley، إضافة إلى اتفاقيات التعاون التي تعاقدها المجمع مع المعاهد والجامعات سواء العربية أو الدولية؛

- يقوم المجمع بإصدار نشرة شهرية باللغتين العربية والانجليزية، تتولى نشر الأخبار عن المجمع والأخبار المهنية في مختلف أنحاء العالم عامة والمنطقة العربية خاصة، حيث تم نشر أول نشرة في ديسمبر 2001، كما يقوم بتأليف مراجع علمية تغطي كافة جوانب منهاج التأهيل المحاسبي المهني ومراجع علمية مختلفة تتعلق بمهنتي المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى ترجمته للإصدارات والنشرات الدولية ذات العلاقة بمهنتي المحاسبة والتدقيق إلى اللغة العربية مع طباعتها وترويجها على نطاق العالم العربي¹، حيث يقوم بترجمة ما يلي:

- معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛
- معايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة؛
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة (محاسبة البيئة)؛

- يسعى المجمع إلى تطوير وتسهيل نشر المعلومات المحاسبية العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني².

♦ International Association for Accounting Education & Research.

* Economic and Social Council.

¹ - IASCA, publication for web site:

http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=mission_and_vision&lang=en , 02/12/2014.

² - IASCA, publication for web site:

http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=mission_and_vision&lang=en , 02/12/2014.

IV. 3. ارتباط معايير التدقيق الدولية (ISA) بمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

لاشك في وجود علاقة وطيدة بين المحاسبة وتدقيق الحسابات فعمل مدقق الحسابات يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب، لكن لكل منهما ما يميزه، فعمل المحاسب إنشائي يعتمد على تسجيل، ترتيب، تجميع وتلخيص البيانات الخاصة بنتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسة بطريقة منهجية منطقية في قوائم مالية تحمل معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات، بينما عمل مدقق الحسابات يعتمد على التحليل و الانتقاد حيث أنه يتضمن جمع وتقييم أدلة إثبات وإصدار قرار حول صحة القوائم المالية التي يقوم المحاسب بإنشائها، أي أن المحاسبة تؤدي إلى خلق المعلومات المالية بينما التدقيق يقوم بإضفاء الثقة في تلك المعلومات، وبشكل عام فإن للمحاسبة وظيفتين القياس والاتصال أما وظيفة تدقيق الحسابات فتتمثل في التحقق من صحة القوائم المالية.

لا يمكن أبدا الإنكار أن معرفة مدقق الحسابات الجيدة بالمعايير المحاسبية تعتبر من أحد المتطلبات الأساسية لمزاولة مهنته بطريقة سليمة، فالمعايير المحاسبية هي "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق"¹، فالمعايير المحاسبية هي الأساس الذي يعتمد عليه المحاسب في ممارسته للمهنة، وتعتبر من أهم المراجع التي يعتمد عليها مدقق الحسابات لتأكد من مصداقية وصحة المعلومات المحاسبية لأن المعيار المحاسبي هو "أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة"²، ومن أهم التحديات التي تواجه ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي هي اختلاف المعايير بين الدول، لأن هذا الاختلاف لن يؤثر على مقارنة القوائم المالية فقط كما يعتقد البعض، لأن الاختلاف بين المعايير المحاسبية لا يعني فقط وجود معيار في دولة وغير موجود في الدولة الأخرى أو أن معيار كل دولة يتناول ممارسة المحاسبة بطريقة مختلفة عن دولة أخرى، بل قد يتعدى الأمر أن بعض الطرق والإجراءات المحاسبية وفقا لمعايير محاسبية لدولة ما هي غير مقبولة تماما في دولة أخرى، فيصبح مدقق الحسابات في موقف صعب أمام تحدي كهذا وخاصة إذا كان يقوم بتدقيق شركات لها فروع في عدة الدول، ناهيك عن العوائق التي يواجهها مدقق الحسابات في فهم المعايير المحاسبية لأنه يمكن أن لا يتعرض فقط لصعوبة التعامل مع المعايير المحاسبية الخاصة بالدولة بل قد يواجه عدم تحكمه في اللغة التي سنت بها تلك المعايير، وهنا قد يلجأ للترجمة مما يعرضه إلى عدم التمكن من الإحاطة الجيدة بكل المواضيع التي تتضمنها تلك المعايير، وكذا يمكن أن ينصدم مدقق الحسابات بعدم وجود معايير محاسبية واضحة تحكم ممارسة مهنة المحاسبة لأن بعض الدول تخضع لممارستها المحاسبية إلى كم هائل من التشريعات والقوانين، كل هذه التحديات وغيرها تؤكد على حاجة مدقق الحسابات إلى معايير محاسبية موحدة على المستوى الدولي قبل حاجته لمعايير تدقيق دولية.

ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) توفر إلى حد كبير المتطلبات الواردة أعلاه، إذ أن هذه المعايير "تحوذ على قبول معظم المجامع والهيئات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء"³، فوجودها

1 - حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص:103.

2- يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص:24.

3 - يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس ، مرجع سابق، ص:21.

سهل نوعاً على مدقق الحسابات الإحاطة بمختلف الجوانب الخاصة بأساسيات الممارسات المحاسبية في الدول التي تتبنى وتطبق بشكل تام المعايير الدولية أو تتوجه نحوها، فالتجانس والتناغم الذي يوجد بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية (ISA) جعل مدقق الحسابات يتجه في مزاولته لمهنته نحو اتجاه واحد، والارتباط بينهما ليس مجرد توحيد في التوجه أو إتباع نمط متقارب في إعداد وعرض المعيار فقط بل يوجد ارتباط عضوي بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وفي ما يلي بعض هذه الارتباطات:

- ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 01 "الإفصاح عن القوائم المالية" مع معيار التدقيق الدولي 570

"استمرارية المؤسسة": ينص المعيار المحاسبي الدولي 01 "الإفصاح عن القوائم المالية" على ضرورة الإفصاح عن القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية والفروض المحاسبية المتعارف عليها، والتي لها ارتباط مباشر بإصدار بعض معايير التدقيق الدولية، فانهيار العديد من الشركات نتيجة للفشل المالي جعل من المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) يصدر المعيار التدقيق الدولي 570 "استمرارية المؤسسة" المرتبط بفرض الاستمرارية، إذ يهدف المعيار إلى توفير إرشادات حول مسؤولية مدقق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية والمتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلاً كأساس لإعداد القوائم المالية، وقد حدد المعيار مجموعة من المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات على اكتشاف حالات الشك حول عدم إمكانية المؤسسة الاستمرار عمل، ويظهر الارتباط بين المعيارين بالزام المعيار المحاسبي الدولي 01 "الإفصاح عن القوائم المالية" المحاسب مراعاة فرض الاستمرارية في إعداد والإفصاح عن القوائم المالية، والإبلاغ عن عدم قدرة المؤسسة الاستمرارية من جهة، وتحميل مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 570 "استمرارية المؤسسة" مسؤولية الإبلاغ عن احتمال الفشل المالي، والتأكد من عدم ظهور مؤشرات توحى بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

- ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 01 "الإفصاح عن القوائم المالية" مع معيار التدقيق الدولي 710

"المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة": يهدف معيار المحاسبي الدولي 01 إلى "تحديد الأسس التي على ضوءها تم عرض القوائم المالية بغرض ضمان إجراء المقارنات، سواء تعلق الأمر بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة بين فترات مالية مختلفة، أو بمقارنة تلك القوائم مع مؤسسات أخرى"¹، وبالتالي يمكن مستخدمي القوائم المالية المقارنة بين أداء المؤسسات وكذا مقارنة أداء نفس المؤسسة عبر الزمن، كما حمل معيار التدقيق الدولي 710 مدقق الحسابات مسؤولية التأكد من المعلومات المقارنة عند إجراء تدقيق القوائم المالية، فمدقق الحسابات وفقاً لهذا المعيار يجب عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول ما إذا تم عرض تلك المعلومات وفقاً للإطار إعداد القوائم المالية، لذا فمعيار التدقيق الدولي المذكور أعلاه مرتبط ارتباطاً وثيقاً بمعيار المحاسبة الدولي 01.

1- عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية، مقال منشور في مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 1، 2007، ص:12.

- ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 08 "التغيرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع معيار التدقيق الدولي 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة": انطلاقاً من خاصية المقارنة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي 01 جاء المعيار المحاسبي الدولي 08، ففي سبيل السعي وراء جعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة فعلى المحاسب الثبات في استعمال نفس السياسات والإجراءات المحاسبية بين الفترات المحاسبية والإفصاح عن أي تغيرات حتمية وأثرها على القوائم المالية وكذا الإفصاح عن أسباب التغيير في تلك السياسات والإجراءات، لذا فالمحاسب وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية عليه وقبل كل شيء وضع تقديراته المحاسبية واختيار الإجراءات والسياسات الملائمة للمؤسسة وللظروف المحيطة بها¹، والمعيار المحاسبي الدولي 08 جاء لوضع الإرشادات التي يجب على المحاسب تطبيقها في الواقع العملي عند حدوث تغيير في السياسات المحاسبية والقواعد الواجب اتباعها في وضع التقديرات المحاسبية، وأما معيار التدقيق الدولي 540 جاء ليحمل مدقق الحسابات مسؤولية التأكد من معقولية التقديرات التي يضعها المحاسب وعدم وجود تحيز لدى إعدادها، وهنا يظهر الارتباط المباشر بين المعيارين.
- ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية" مع معيار التدقيق الدولي 560 "الأحداث اللاحقة": يقدم المعيار المحاسبي الدولي 10 إرشادات حول المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تلي تاريخ إقفال القوائم المالية، والتميز بين الأحداث التي تؤدي إلى تعديل القوائم المالية والتي لا تؤدي إلى تعديلها²، وهذا المعيار له ارتباط مباشر بمعيار التدقيق الدولي 560، حيث أن هذا الأخير يحدد مسؤولية المدقق في تحديد أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية وكذا على تقرير المدقق.
- ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 24 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" مع معيار التدقيق الدولي 550 "الأطراف ذات العلاقة": الأطراف ذات العلاقة هي الأشخاص أو المؤسسات المرتبطة بالمؤسسة، ويهدف المعيار المحاسبي الدولي 24 إلى ضمان توفير إفصاحات في القوائم المالية توضح أثر وجود أطراف ذات العلاقة بالمعلومات الواردة في تلك القوائم³، أي أن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة، وفي نفس السياق فإن معيار التدقيق الدولي 560 يتناول مسؤولية مدقق الحسابات في التأكد من أن تلك الإفصاحات تمت بشكل مناسب وصحيح⁴.
- إضافة إلى ما سبق فإن إن الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وضع مجموعة من الصفات الجوهرية التي يجب أن تتحلى بها القوائم المالية كالملائمة والتمثيل الصادق، حيث عرف الملائمة على "أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه"⁵، أما التمثيل الصادق يعني "أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق

1 - <http://www.socpa.org.sa/Home/المصادر-الفنية/Standards-Projects/ac5> 28/03/2014.

2 - <http://www.ifrs.org/Documents/IAS10.pdf> 02/04/2014.

3 - <http://www.socpa.org.sa/Home/المصادر-الفنية/Standards-Projects/ac7> 25/04/2014.

4 - http://ar.issai.org/media/14283/issai_1550_a.pdf 20/04/2014.

5 - خالد جعرات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية مقدمة في الملتقى الدولي حول "دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:13.

لعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية¹، إذا يجب على المعلومات المحاسبية أن تمكن مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة، وفي نفس السياق فإن معظم معايير التدقيق الدولية (ISA) ألزمت مدقق الحسابات على ضرورة احترام تلك الخصائص والتأكد من التزامها من طرف المحاسب، وهذا ما يؤكد وجود علاقة وطيدة بين معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) معايير التدقيق الدولية (ISA) من حيث الشكل والمضمون، من حيث الأهداف والالتزامات، فكلاهما يسعى لخدمة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة، ولا يمكن لأحد منهما بشكل منفرد إضفاء الثقة والافصاح العادل للقوائم المالية، بل يجب تضافر جهود المحاسب ومدقق الحسابات باستخدام المعايير الدولية في ممارسة مهنتهم.

¹ - المرجع السابق، ص:13.

V. ماهية معايير التدقيق الدولية

تعتبر معايير التدقيق الدولية (ISA) محاولة لوضع معايير يستند إليها مدقق الحسابات بغض النظر عن الموقع الجغرافي المتواجد به، وقد ازدادت الحاجة لهذه المعايير بعد التفتح الاقتصادي الذي يشهده العالم وتطور الشركات وتفرعها عبر الدول، فسعى مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) إلى وضع معايير تلقى قبولاً دولياً.

V. 1. نشأة وأهمية معايير التدقيق الدولية

يهدف تقرير مدقق الحسابات إلى تقديم رأيه حول مصداقية القوائم المالية من خلال استعمال معايير التدقيق تمكنه من التأكد أن تلك القوائم تم إعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية المطلوبة أم لا، ولكن هذه المعايير سواء المحاسبية منها أو الخاصة بعملية التدقيق فإنها غير متماثلة وغير موحدة بين الدول، وكما سبقت الإشارة إلى أهم الأسباب التي طالبت بوجود معايير التدقيق الدولية (ISA) والتي تتمثل في نشوء الشركات متعددة الجنسيات، تطور أسواق رأس المال الدولية وظهور مكاتب التدقيق الدولية، كل هذه الأسباب وغيرها دعت إلى وضع قواعد موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، وكان النداء إلى وضع معايير التدقيق الدولية (ISA) في تزايد مما جعل العديد من الدول والهيئات المهنية تسعى لتلبية هذه الحاجة الملحة، لكن وبدون شك كان من الصعب وضع معايير موحدة تلاءم جميع الدول وتناسب جميع الظروف نظراً للتباعد الجغرافي والاختلافات في الثقافة وممارسة الأنشطة والأعمال.

و قد تم تطوير المعايير الدولية للتدقيق عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المؤسس في عام 1977، إذ قام بتطوير إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية دولية للمدققين¹، إلا أن هذه المعايير لم تطبق في جميع الدول، رغم الجهود التي قام بها المجلس لتطوير هذه المعايير، حيث توجد بعض الدول ما زالت تطبق معايير التدقيق الخاصة بها أو أنها تنظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بمجموعة من القوانين والتشريعات، وقد يعود ذلك لعدم وعي الدول بأهمية هذه المعايير والدور الذي يمكن أن تلعبه في تطوير عجلة التنمية.

فقد يرى البعض أن معايير التدقيق الدولية (ISA) ليست إلا محاولة للتنسيق بين المعايير المطبقة عبر الدول، أي هي محاولة لتقليل الاختلافات في ممارسة هذه المهنة لأنه لا يمكن وضع معايير موحدة دولياً، ويرجع ذلك للاختلافات في الظروف البيئية والتباينات في مستويات الثقافة، لكن لا بد من عدم الإنكار أن معايير التدقيق الدولية (ISA) نجحت في درجة معينة من التوحيد والتماثل وإلغاء التعارض والذي خدم الشركات متعددة الجنسية وخفض من تكاليفها².

1- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سابق، ص:40.

2- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، مرجع سابق، ص:71، 72.

لذا يرى البعض الآخر أن معايير التدقيق الدولية (ISA) تعتبر التمثيل الدولي الأعلى والأفضل كمعايير تدقيق متعارف عليها عموماً (GAAS)، وأنه على الرغم من وجود دول لا تلتزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) إلا أنها تستخدمها بشكل أساسي في وضع معايير خاصة بها¹.

ومهما كان الموقف اتجاه هذه المعايير فإن أهميتها تتزايد في العصر الحاضر بزيادة أهمية الحصول على معلومات محاسبية صادقة ودقيقة من جهة، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات من جهة أخرى، فالمشاكل الناتجة عن الإفصاح المحاسبي لدى شركات عملاقة في بداية القرن الحادي والعشرين كشركة Enron في مجال الطاقة، وشركة World com في قطاع الاتصالات، وشركة Xerox في قطاع معدات الطباعة وشركة Merc للأدوية وغيرها والتي أدت إلى افلاس بعضها، ونتيجة إخفاق مكاتب التدقيق في اكتشاف التلاعبات والأخطاء في القوائم المالية، تم الكشف عن فشل معايير التدقيق المعتمدة من قبل المدققين، والسعي وراء معايير أخرى تغطي الجوانب المختلفة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، وكذا المشكلة التي واجهتها الشركات متعددة الجنسية في اختلاف المعايير بين الدول جعلت الطلب يتزايد نحو معايير تدقيق تقلل التفاوت بين ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في أنحاء العالم²، واستجابة لهذا الطلب ولمواجهة تلك المشاكل تم إصدار معايير التدقيق الدولية (ISA)، والتي يمكن إبراز أهمية استخدامها أو اعتمادها في النقاط التالية³:

- تُعتبر بمثابة مكمل للمعايير الوطنية؛
- تُشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
- تُعتبر أساساً لتوحيد معايير التدقيق خاصة في ظل بعض التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات؛
- تُعد أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
- تُعتبر أكثر ملائمة لتدقيق حسابات الشركات متعددة الجنسيات.

V. 2. مفهوم وخصائص معايير التدقيق الدولية

قبل الشروع في تحديد مفهوم لـ "معيير التدقيق الدولي" فيجب الإشارة أولاً إلى مصطلح "التدقيق الدولي"، ويعتبر هذا المصطلح حديثاً نوعاً ما، إذ يشير "إلى القواعد الدولية الخاصة بتدقيق القوائم المالية التي يتعين تطبيقها في أكثر من دولة واحدة لكل التنظيمات المحلية والدولية"⁴، ويحدث التدقيق الدولي بصفة عامة من خلال⁵:

- التنسيق والتوفيق بين عمليات التدقيق دولياً؛
- التعليم الدولي للمدققين في كل من مجالات ونظم المحاسبة والتدقيق؛

1- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص: 40، 41.

2- بن أمارة منصور وحولي محمد، **معايير المراجعة الدولية**، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، باجي مختار، غنابة، 14/13 ديسمبر 2011، ص: 2.

3- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص: 169، 170 (بتصرف).

4- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، مرجع سابق، ص: 122.

5- المرجع السابق، ص: 124.

- تدويل تكنولوجيا التدقيق لتدعم عملية التدقيق؛
- عملية وضع معايير التدقيق الدولية.

ومن الملاحظ أن عملية معايير التدقيق الدولية (ISA) جزء فقط من التدقيق الدولي، وتعتبر معايير التدقيق الدولية (ISA) من بين أهم إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB)، فهي عبارة عن إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها¹، كما أنها تمثل "معايير خاصة بالعمل الأكثر تكراراً للمدققين"²، حيث تتضمن هذه المعايير "كل المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات"³، وبالتالي فهي إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية توفر قدر كاف من المرونة لتترك المجال مفتوحاً أمام الهيئات المهنية في أنحاء العالم للاسترشاد بها وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة، إذ تعتبر مجموعة من التوجيهات التي يجب على مدقق الحسابات أن يتبعها في أداء مهمته، وكذا يمكن الاعتماد عليها للحكم على ذلك الأداء، ورغم أنها غير إجبارية التطبيق إلا أن العديد من الدول لجأت إلى تبني أو تطبيق هذه المعايير نظراً للخصائص التي تتميز بها، ويتمثل بعض هذه الخصائص فيما يلي⁴:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني: الأمر الذي يشكل بعض القيود على عمل مدقق الحسابات ويقلل التفاوت والاختلاف بين عمل المدققين، مما يؤدي إلى توفير الموضوعية قدر الإمكان عند عملية التدقيق؛
- استخدام لفظ "إرشادات": ولا شك أن هذه التسمية توفر قدر كاف من المرونة، وبالتالي تترك المجال مفتوحاً أمام الهيئات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها لتكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة؛
- العمومية والشمول: تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها لأنها صادرة من تجمع دولي قوي يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهمة التدقيق ويلقى قبولا عاماً على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية يجب اتباعها من قبل مزاوي المهنة عند الحاجة إليها.

V. 3. أهداف وعوائد معايير التدقيق الدولية

تهدف المعايير الدولية إلى توفير التوافق وإحداث تنسيق والانسجام بين ممارسة المهنة عبر الدول، حيث أن تطبيقها من شأنه أن يسهل من تدقيق القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسيات ويعزز من الثقة في التعامل بأسواق

1- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص: 156.

2- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سابق، ص: 40، 41.

3- المرجع السابق، ص: 38.

4- عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص: 35. (بالتصرف)

- رأس المال الدولية، ولعل أهم الأهداف التي يمكن للمعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بصفة عامة ومعايير التدقيق بصفة خاصة أن تحققها هي:¹
- دولية معايير المحاسبة والتدقيق يمكن أن يخفف إلى حد كبير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات؛
 - الالتزام بقواعد الإفصاح الكاف والمناسب التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وقواعد التدقيق المناسبة التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية (ISA) سيوفر للقوائم المالية سمة الموثوقية؛
 - وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مهمتها المتابعة المستمرة لعملية تطوير وتحديث المعايير يوفر لهذه المعايير سمة المرونة، والتي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها؛
 - اشتغال معايير التدقيق الدولية (ISA) على مجموعة من معايير التقارير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية يمكن مدقق الحسابات من إصدار تقرير له شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة؛
 - إعداد القوائم المالية استناداً على معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) واعتماد مدقق الحسابات عند تدقيقها على معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول؛
 - وجود المعايير الدولية للتدقيق يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها محلية خصوصاً في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على الهيئات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي؛
 - وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) جنباً إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول؛
 - تقييد معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) جنباً إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية مستخدمين القوائم المالية خاصة منهم المستثمرون الذين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على الظروف البيئية المحلية.
- نتيجة لجل الأهداف التي ترمي إليها معايير التدقيق الدولية فإنه يمكن لاتباع هذه معايير تحقيق جملة من العوائد، وقد حدد Maurice Moonitz سبعة عوائد لمعايير التدقيق الدولية، والتي يعتقد أنها تنبع من نشرها ووضعها محل التطبيق والالتزام، وتتمثل هذه العوائد فيما يلي:²

¹ - عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص: 35، 37. (بتصرف)

² - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، مرجع سابق، ص: 280، 282. (بتصرف)

- إن وجود المعايير التدقيق الدولية سوف يُعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في دول أخرى ثقة مبررة برأي مدقق الحسابات، ومن ثم الثقة في القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها؛
- إن وجود معايير المعايير التدقيق الدولية سوف يفرض الحصول على العوائد الناتجة من وجود معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من خلال تأكيد معايير التدقيق الدولية على التمسك والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يوفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) يساعد مستخدمو القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات على القيام بالمقارنات المالية الدولية؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في الدول التي هي في طريقها للتطور والتنمية؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يجعل من السهولة لأي دولة في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق بالاستناد لتلك المعايير؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) يُعتبر أكثر أهمية بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات والتي غالباً ما تتمركز شركتها الأم في الدول المتطورة ولكن فروعها والشركات التابعة لها تنتشر بشكل واسع عبر دول العالم، وهذا ما يجعلها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية.

VI. إصدار، تبني واستخدام معايير التدقيق الدولية

إن التنسيق بين مختلف الدول ووضع معايير تزيد من ثقة والمصدقية في عمل مدقق الحسابات يجعل من مهمة مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) صعبة وشاقة، إذ يجب عليه أن يضع معايير دقيقة لا تحمل التأويل ومرنة تتلاءم مع الظروف المحيطة في نفس الوقت، وتعتبر محاولة ناجحة منه كونه نجح في جعل هذه المعايير تلقى القبول منذ إصدارها، حيث تم تبني واستخدام هذه المعايير العديد من الدول والهيئات.

VI. 1. إصدار معايير التدقيق الدولية

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحية إصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد، ويتم تعيين أعضاء اللجنة عادة من قبل الهيئات الأعضاء يمثلون دول يختارها الاتحاد، وهناك لجان فرعية منبثقة عن هذه اللجنة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء وذلك من أجل الحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر، وفي 1994 كانت تتضمن اللجنة أعضاء من 13 دولة (استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية)¹.

لكن في 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)، وفي 2002 أعيد تكوينها تحت اسم مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية² (IAASB)، حيث أصبح هو الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير الدولية للتدقيق والخدمات المتعلقة به، ويمثل أعضاء هذا المجلس عدة دول لهم علاقة بمهنة التدقيق المحاسبي، ويتمثل هدفه "في تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكد"³، إذ يسعى إلى نيل القبول الدولي للإرشادات التي يصدرها، لذا فإن معايير التدقيق الدولية (ISA) لا تهدف إلى تخطي التعليمات أو النشرات الوطنية المرتبطة بتدقيق القوائم المالية، بل هي مجموعة من المعايير التي تتضمن المبادئ والإجراءات الأساسية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بمستوى عالي الجودة.

يقدم مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي العديد من المعايير لتعزيز جودة التدقيق واتساق ممارسة المهنة في جميع أنحاء العالم، لكن المعايير التي يصدرها مصنفة في مجموعات ولكل مجموعة من المعايير سلطة مرتبطة بها، والموضحة كما يلي:⁴

- يجب تطبيق "معايير التدقيق الدولية" في تدقيق القوائم المالية التاريخية؛
- يجب تطبيق "المعايير الدولية لعمليات المراجعة" في مراجعة القوائم المالية التاريخية (الفترية والمرحلية)؛

1- حسن القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص: 111، 112.

2- <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>, 02/12/2013.

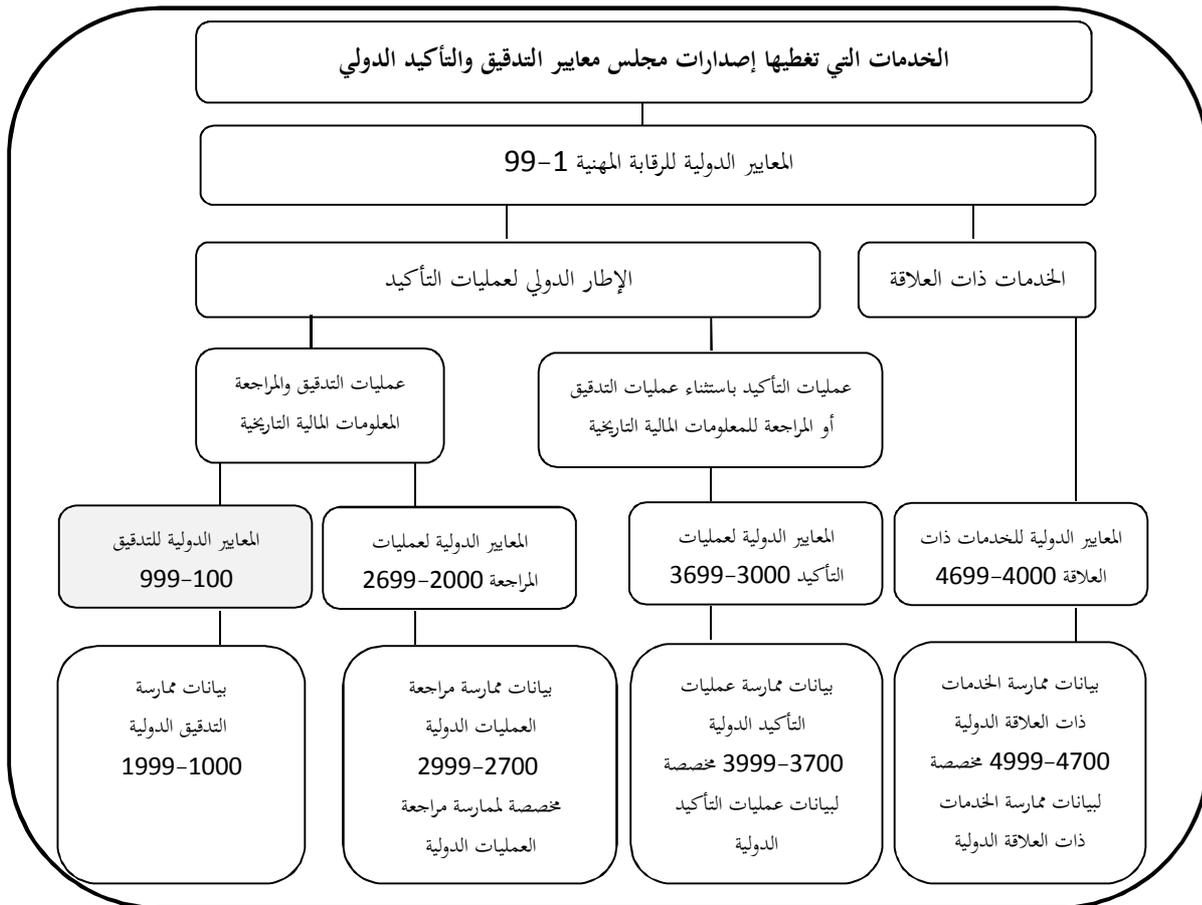
3- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سابق، ص: 38.

4- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث (الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق)، مرجع سابق، ص: 59.

- يجب تطبيق "المعايير الدولية لعمليات التأكيد" في عمليات التأكيد التي تتناول المعلومات بخلاف المعلومات المالية السابقة (المعلومات المستقبلية)؛
- يجب تطبيق "المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة" في عمليات الجمع والعمليات التي تجري لتطبيق الإجراءات المتفق عليها للمعلومات وخدمات عدم التأكيد الأخرى، والتي تم تحديدها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (إعداد القوائم الضريبية-الاستشارات الإدارية والضريبية)؛
- يشار إلى كل "معايير التدقيق الدولية" و"المعايير الدولية لعمليات المراجعة" و"المعايير الدولية لعمليات التأكيد" و"المعايير الدولية لخدمات ذات العلاقة" بكونها معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية؛
- يجب تطبيق "المعايير الدولية لرقابة الجودة" بواسطة موردي الخدمات المدرجين تحت معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

والشكل الموالي يوضح أكثر قائمة المعايير الدولية التي يصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي:

الشكل رقم (1-3): إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)



المصدر: أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع، ج1، ط1، 2008، ص:7.

يوضح الشكل السابق الهيكل المتكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الدولية، والتي يصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، ومن الملاحظ أن تلك المعايير موضوعة ضمن سلسلة أرقام مصنفة

في مجموعات، والمجموعة التي تم هذا البحث هي المجموعة المظلمة بالرمادي والمتمثلة في "معايير التدقيق الدولية" والمرقمة من "100-999"، والتي تصنف ضمن "عمليات التدقيق والمراجعة المعلومات المالية التاريخية" وهذه الأخيرة بدورها مصنفة ضمن "الإطار الدولي لعمليات التأكيد".

إن إصدار معيار ليس بعملية سهلة وليس بأمر هين، إذ يتطلب الأمر تركيز دقيق بحيث لا يكون المعيار غامض ولا يفهم بطرق بديلة، لذا فقد كون المجلس اللجنة التوجيهية وهي لجنة دائمة له، تضم من 4 إلى 6 أعضاء من المجلس ويترأسها رئيس المجلس نفسه، وتقوم هذه اللجنة بصياغة وجهات النظر وتقديم الاستشارات على المسائل ذات الأهمية الاستراتيجية والتشغيلية للمجلس، كما أنها تخفف الضغط عليه بمعالجة بعض المسائل الإدارية التي لا تتطلب بالضرورة المداولة من قبل المجلس، وتسعى اللجنة التوجيهية إلى ما يلي:¹

- تحديد والاستجابة للفرص الاستراتيجية والتحديات والتطورات الأخرى في البيئة وذلك لجعل المعايير التي يصدرها المجلس فعالة في حماية المصلحة العامة ومحل ثقة جميع الأطراف؛
- تحديد والاستجابة للحاجة للتغيير في إجراءات وممارسات عمل مدقق الحسابات، وذلك لاستمرار في دعم وتطوير معايير عالية الجودة؛
- تقديم المشورة لرئيس المجلس والمدير الفني في المسائل والأنشطة المتعلقة بتحقيق الأهداف.

ولقد نشر المجلس حتى 2014 انه 36 معيار تدقيق الدولي بعد إجراء التعديل، إضافة وحذف بعض المعايير، لأن إصدار هذه المعايير يتمتع باستحداث والاستجابة للمتطلبات البيئية، لكن ما يمكن ملاحظته أن هذه معايير لديها هيكل جديد، حيث يتم عرض المعلومات في أقسام منفصلة، كما يلي:²

- مقدمة: يمكن أن تشمل أمور تمهيدية، أو معلومات تخص غرض ونطاق وموضوع المعيار، بالإضافة إلى مسؤوليات التي تقع على مدقق الحسابات أو غيره في سياق ذلك المعيار؛
- الهدف: يحتوي كل معيار على بيان واضح لهدف مدقق الحسابات في مجال الذي يتناوله ذلك المعيار؛
- تعاريف: لفهم المعيار أكثر وجعله غير قابل للتأويل، يتم تحديد تعريفات لكل المصطلحات المعمول بها في ذلك المعيار.
- المتطلبات: تدعم متطلبات المعيار والمنصوص عليها بوضوح كل هدف من الأهداف التي يسعى إليها مدقق الحسابات وكل مسؤولية تقع على عاتقه، ويتم التعبير عن هذه المتطلبات بعبارات تحمل الالتزام، مثلاً: " يجب على المدقق"، "ينبغي على المدقق" و"على المدقق"؛
- التطبيق وغيره من المواد توضيحية: توضع في كل معيار فقرات توضيحية تكون أكثر تفصيلاً للمتطلبات، وأكثر تفسراً للهدف أو الشرط أو المتطلب الذي يتناوله المعيار؛
- الملاحق: توضع في آخر المعيار أشكال أو أمثلة توضح متطلبات المعيار أكثر.

1- <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb/steering-committee> , 05/01/2014.

2- <http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards> , 05/01/2014.

والجدول الموالي يبين معايير التدقيق الدولية (ISA) التي أصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وفقاً لإصدار 2014:

الجدول رقم (1-3): قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA) حسب إصدار 2014

الإجراءات التحليلية	520	200-299 المبادئ والمسؤوليات
عينات التدقيق	530	200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً
تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة	540	للمعايير الدولية
العادلة والإفصاحات ذات العلاقة		210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
الأطراف ذات العلاقة	550	220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
الأحداث اللاحقة	560	230 وثائق التدقيق
استمرارية المؤسسة	570	240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتياط في عملية تدقيق القوائم
الإقرارات الخطية	580	المالية
600-699 الاستفادة من عمل الآخرين		250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة	600	260 الاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة
بما في ذلك عمل مدققي العنصر		265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين
استخدام عمل المدققين الداخليين	610	بالحكومة والإدارة
استخدام عمل المدقق الخبير	620	300-499 تقييم الخطر
700-799 نتائج وتقارير التدقيق		300 التخطيط لتدقيق القوائم المالية
تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية	700	315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة
التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	705	وبينتها
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	706	320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	710	330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي	720	402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات
تحتوي على قوائم مالية مدققة		خدمية
800-899 المجالات المتخصصة		450 تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
800 الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً		500-599 أدلة التدقيق
لأطر الأهداف الخاصة		500 أدلة التدقيق
الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق قائمة مالية منفردة	805	501 أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة
أو عنصر منفرد من القوائم المالية		505 المصادقات الخارجية
عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة	810	510 عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

IAASB, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2014, volume 1, Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf

يلاحظ من الجدول السابق أن معايير التدقيق الدولية (ISA) مقسمة إلى مجموعات، تحاول كل واحدة منها جمع

المعايير التي تهتم بمجال واحد من مهمة مدقق الحسابات، ويمكن عرضها بشكل مختصر كالآتي:

- (200-299) **المبادئ والمسؤوليات**: تشمل هذه المجموعة على ثمانية معايير، تغطي الأهداف العامة التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي بشكل مستقل، وكذا شروط قبول بعملية التدقيق وتوثيقها، كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق مدقق الحسابات كإكتشافه للأخطاء والغش، التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، الرقابة على جودة التدقيق وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في الأنظمة الرقابية الداخلية؛
- (300-499) **تقييم الخطر**: تشمل هذه المجموعة ستة معايير تضع الأساسيات التي يجب على مدقق الحسابات إتباعها للتمكن من تحديد الأخطار الهامة التي تحيط بالمؤسسة محل التدقيق، وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبيئتها مع ضرورة مراعاة مدقق الحسابات للأهمية النسبية وكذا الأنشطة التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل التدقيق، وفقا لهذه المجموعة على مدقق الحسابات تحديد وتقييم المخاطر، خاصة منها الجوهرية وكذا الاستجابة لتلك المخاطر؛
- (500-599) **أدلة التدقيق**: تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تشمل إرشادات أساسية حول كمية ونوعية أدلة تدقيق الواجب الحصول عليها، والتي تضمن استمرارية المؤسسة محل التدقيق، إذ توفر هذه المعايير في بعض المصادر والطرق التي يمكن أن يحصل عن طريقها مدقق الحسابات على أدلة تدقيق كافية وملائمة كالرصد الافتتاحية والمصادقات الخارجية، وكذا توفر هذه المعايير الإجراءات والأساليب المناسبة التي تساعد مدقق الحسابات على الحصول تلك الأدلة كإجراءات التحليلية، أسلوب العينات والإقرارات الخطية، كما تقدم هذه المعايير الإرشادات المتعلقة بمسؤولية مدقق الحسابات بتدقيق كلا من التقديرات المحاسبية، عمليات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات؛
- (600-699) **الاستفادة من عمل الآخرين**: تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب على مدقق الحسابات اتباعها عند استخدامه لعمل الآخرين (مدقق آخر، مدقق داخلي، خبير في مجال آخر)؛
- (700-799) **نتائج وتقارير التدقيق**: تتكون هذه المجموعة من خمسة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير مدقق الحسابات كيف ومتى يتم تعديل رأيه، وكذا تحدد هذه المجموعة من المعايير مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه كلا من المعلومات المقارنة، والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة؛
- (800-899) **الاعتبارات الخاصة**: تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير توضح الإرشادات المتعلقة بمهمة تدقيق للأغراض الخاصة، وكذا مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

VI. 2. أساليب تبني معايير التدقيق الدولية

تعد زيادة الثقة والمصادقية في القوائم المالية من بين العوائد التي تنبع من تبني معايير التدقيق الدولية، لكن على الرغم أن معايير التدقيق الدولية (ISA) غير إجبارية التطبيق، إلا أنها تتلق قبول من الدول يتزايد بشكل مستمر،

ولكل دولة الحرية في اختيار الأسلوب الذي تستخدمه في تبني معايير التدقيق الدولية، ويمكن حصر هذه الأساليب فيما يلي:¹

أ- **التبني الكامل للمعايير:** كثير من دول تتبع هذا الأسلوب نظرا لعدم وجود جهات مختصة بها تقوم بوضع معايير تدقيق كالدول النامية، ووفقا لهذا الأسلوب فإنه يتم تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) كليا أي بنسبة 100% وإضافة أي متطلبات تشريعية أو محلية لها؛

ب- **استخدام معايير التدقيق الدولية (ISA) في تطوير معايير محلية في ظل عدم وجود اختلافات هامة:** في بعض الأحيان قد تفضل بعض الدول أن تتبع معايير التدقيق الدولية لكن بمقارنتها مع معايير التدقيق المحلية، وفي كل مرة تؤكد على عدم وجود اختلافات بين هذه الأخيرة وبين معايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة فإنه يتم التأكيد في نهاية كل معيار محلي أنه يتطابق مع المعايير الدولية وان الالتزام به يعد بمثابة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، أي لا داعي لإعادة إجراءات التدقيق عند الحاجة إلى تقارير وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛

ج- **استخدام معايير التدقيق الدولية (ISA) في تطوير معايير محلية في ظل وجود اختلافات هامة:** في بعض الأحيان قد تفضل بعض الدول اتباع هذا الأسلوب، وفي هذه الحالة يجب الإشارة في نهاية كل معيار محلي الاختلاف بين ذلك المعيار ومعايير التدقيق الدولية، من خلال وضع تنبيه واضح يحدد وجود ذلك الاختلاف مع الأخذ بعين الاعتبار كل الإجراءات الإضافية المطلوبة في المعايير الدولي مقارنة بالمعيار المحلي عند الحاجة إلى تقارير وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

VI. 3. استخدام معايير التدقيق الدولية (ISA) على المستوى الدولي

يمكن أن تستخدم معايير التدقيق الدولية (ISA) كأساس لتطوير معايير محلية خاصة بدولة ما، أو تعتمد عليها الدول في عمل معايير خاصة بها إذا لم يكن لديها معايير من قبل²، ولا يمكن أبدا الإنكار بأن هذه المعايير قد لقت قبول معتبر من الدول، إذ تم تبني واعتماد هذه المعايير من طرف العديد من الهيئات والمنظمات، حيث تم استخدامها من طرف:³

- عدد من كبريات شركات المحاسبة الدولية كأساس لمعاييرها المستخدمة في التدقيق؛
- الشركات العامة التي تقدم تقارير خارج دولتها؛
- الشركات التي تصدر أوراق مالية لأغراض عمليات التمويل الدولي؛
- الشركات التي تصدر أوراق مالية لأغراض عمليات التمويل المحلي؛

¹ عبد الله أحمد عمر بامشموس، **تطبيق معايير التدقيق الدولية**، مقال منشور في مجلة المحاسب القانوني، العدد 9، مارس 2010، ص:8. (بالتصرف)، متوفر في الرابط التالي:

<http://www.yacpa.org/yacpfiles/file/magazine/9.pdf> , 20/11/2014

² أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، مرجع سابق، ص: 73.

³ عبد الله أحمد عمر بامشموس، مرجع سابق، ص:8.

- المنظمات العالمية مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية* (OECD) التي أقرت استخدام معايير التدقيق الدولية (ISA) في تدقيق القوائم المالية في دوائرها المختصة؛
 - هيئات المحاسبة الوطنية التي تستخدم معايير التدقيق الدولية (ISA) كأساس لمعايير التدقيق الوطنية.
- ولقد أجرى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في سنة 1998 استبيان حول استخدام معايير التدقيق الدولية، والذي شاركت فيه 65 دولة، وقد أظهرت نتائج الإجابة على هذا الاستبيان بأن:¹
- 18 دولة قد قامت بالتبني الكامل لمعايير التدقيق الدولية (ISA) كمعايير تدقيق محلية خاصة بها؛
 - 28 دولة لا توجد هناك اختلافات مهمة بين معاييرها الوطنية ومعايير التدقيق الدولية (ISA)؛
 - 9 دول توجد اختلافات كبيرة خاصة في إعداد التقرير؛
 - 10 دول لم تحدد إن كان هناك اختلاف أم لا.

من خلال هذه النتائج يمكن تقدير نسبة الدول التي تطبق معايير التدقيق الدولية (ISA) بحوالي 27,69% من بين 65 دولة، ونسبة الدول التي لا توجد اختلافات كبيرة بين معاييرها المحلية ومعايير التدقيق الدولية (ISA) بحوالي 43,08% من بين 65 دولة، أي أنه يمكن القول أن حوالي 70,77% من بين 65 الدولة معايير التدقيق التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بها هي المعايير الدولية أو معايير تطابقها إلى حد كبير، وهي نسبة عالية تدل على درجة قبول هذه المعايير على المستوى الدولي، أما باقي الدول فمنها ما يقدر بحوالي 13,85% من بين 65 دولة معاييرها تختلف بشكل كبير عن معايير التدقيق الدولية، ومنها 15,38% لم تحدد درجة اختلاف المعايير المحلية بما مع معايير التدقيق الدولية (ISA)، وهذا لا يعني أن هذه الدول لا تقبل المعايير التدقيق الدولية (ISA) بل لعل السبب في عدم إدراكها بأهمية هذه المعايير أو أن مهنة التدقيق المحاسبي بها تتسم بالخصوصية عن باقي دول، وفي ما يلي جدول يبين موقف بعض الدول من معايير التدقيق الدولية (ISA):

* Organisation for Economic Co-operation and development.

¹ - عيد الله أحمد عمر بامشموس، مرجع سابق، ص: 8، 9.

الجدول رقم (1-4): موقف الدول من معايير التدقيق الدولية (ISA)

الدول	موقفها من معايير التدقيق الدولية
الإكوادور، بيرو، الأرجواي	قامت بتبني معايير التدقيق الدولية (ISA)
الأرجنتين	وضعت هدف تحقيق التنسيق مع معايير التدقيق الدولية (ISA) في خطة عملها لعام 2002
البرازيل	فلا توجد هناك اختلافات كبيرة بين المعايير الدولية والبرازيلية في مجال التدقيق
تشيلي	تم تنسيقها معايير التدقيق بتشيلي مع معايير التدقيق المتعارف عليها الأمريكية (GAAS)
عشر من دول شرق أوروبا	ألبانيا، بلغاريا، هنغاريا، مونتينيغرو، صربيا، البوسنة، كرواتيا، مولدوفا، رومانيا، يوغسلافيا: تقوم بتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA)
هولندا	قرر مجلس معايير التدقيق الهولندي أن يتخلى عن إجراء تطوير إضافي لمعايير التدقيق المحلية وتبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بدلاً عنها، مع سرد المتطلبات المحلية في نهاية كل معيار من المعايير.
ألمانيا	وافقت على معايير التدقيق الدولية (ISA)
بريطانيا	قام مجلس ممارسة التدقيق البريطاني بتنقيح المعايير المحلية باستناد على معايير التدقيق الدولية (ISA)، ولكنه يستخدم تعبير أو صياغة مختلفة ويضيف المتطلبات المحلية، ويتضمن كل معيار من المعايير في نهايته مدى التطابق مع معايير التدقيق الدولية (ISA).
جنوب أفريقيا	هناك مشروع لتحقيق التنسيق بين معايير جنوب أفريقيا مع معايير التدقيق الدولية (ISA).
كندا	في عام 1977 قدم تقرير عن تطوير استراتيجيات وضع المعايير، واستنتج معهد المحاسبين القانونيين الكندي: "أن الهدف النهائي هو مجموعة معايير تدقيق مقبولة على المستوى الدولي ومن قبل أسواق رأس المال الدولية، وستلعب نندا دوراً أساسياً في عملية وضع المعايير سواء على نطاق العالم ككل أو على نطاق أمريكا الشمالية"
الولايات المتحدة الأمريكية	فيرى كثير من المختصين ضرورة تنسيق معايير التدقيق الأمريكية مع معايير التدقيق الدولية (ISA)
فرنسا	يدرس معهد التدقيق في فرنسا المتطلبات الخاصة بالشركات الفرنسية والتي لا تغطيها معايير التدقيق الدولية (ISA) قبل الإعلان عن موافقتها على تطبيقها
الاتحاد الأوروبي	وجود توجه نحو استخدام معايير التدقيق الدولية (ISA) من قبل العديد من الدول الأعضاء في الاتحاد
الأردن	منذ عام 1991 قد تم تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) من خلال جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، وهي الجهة المخولة لذلك وفي حالة وجود أي اختلاف في التطبيق عن المعايير الدولية يجب أخذ موافقة مجلس إدارة الجمعية.
لبنان	تم تبني معايير التدقيق الدولية
مصر	صدر قرار وزير الاقتصاد المصري رقم (503) لسنة 1997 ونص فيه على أن يتم تدقيق حسابات هذه شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على: عبد الله أحمد عمر بامشموس، *تطبيق معايير التدقيق الدولية*، مقال منشور في مجلة المحاسب القانوني، العدد (9)، مارس 2010، ص:9.

يوضح الجدول السابق استخدام معظم الدول لمعايير التدقيق الدولية (ISA) أو التوجه نحوها، إذ تقوم عديد من الهيئات المتخصصة في الدول والمنظمات الأخرى ذات العلاقة حول العالم بوضع معايير التدقيق بالتنسيق مع معايير التدقيق الدولية (ISA) أو الإعلان عن تبني هذه المعايير، وهناك العديد من الطرق لتحقيق هذا الهدف، منها:

- تطوير إرشادات أو معايير التدقيق محلية بحيث لا يكون هناك اختلاف بينهما وبين معايير التدقيق الدولية؛
- تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بشكل كلي أو جزئي مع إيضاحات معايير التدقيق المحلية؛
- تبني معايير تدقيق دولية معدلة أو مكيفة، بحيث تتضمن المتطلبات والاحتياجات الموجودة في إيضاحات معايير التدقيق المحلية وغير موجودة بمعايير التدقيق الدولية.

يمكن تلخيص الجهات التي من شأن تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) أن يؤثر بها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-4): أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الفصل الأول.

إذا تم التركيز والتعمق قليلا في الشكل السابق فإنه يمكن الاستخلاص بأن لمعايير التدقيق الدولية (ISA) أهمية كبيرة لعدة أطراف ولمختلف البيئات، فالعمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) من شأنه يساعد مدقق الحسابات على ممارسته للمهنة من خلال توفير إطار مرجعي عالي الجودة يسهل به ممارسة المهنة ويحدد له المسؤوليات التي تقع على عاتقه، وبالتالي تمكن من الحكم على أداءه، إضافة إلى أن العمل بهذه المعايير يزيد من الثقة في رأي مدقق الحسابات من جهة ويمكن من إجراء المقارنات المالية على المستوى الدولي من جهة أخرى، وذلك من خلال إضفاء الثقة في القوائم المالية محل التدقيق، كما أن المعايير التدقيق الدولية (ISA) من شأنها أن تخدم الدول بمختلف بيئاتها حيث أنها يمكن لها أن تخدم الدول التي تسعى للنمو من خلال مساعدتها على جلب رأس المال للاستثمار بها أو بتسهيل وضع معايير تدقيق محلية خاصة بها، كما أنه يمكن لمعايير التدقيق الدولية (ISA) أن تخدم الدول التي يتسم اقتصادها بالانفتاح والتطور والتي تتوافر بشكل كبير على الشركات المتعددة الجنسيات حيث أن هذه الأخيرة تحتاج إلى معايير التدقيق الدولية لجعل تدقيق قوائمها المالية أكثر فعالية نظرا لخصوصياتها والتي سبق الإشارة عنها، وكذا تعمل هذه المعايير على توفير تقارير مالية موحدة تتسم بالشفافية والموثوقية مما يسهل على المستثمرين في الأسواق رأس المال الدولية اتخاذ القرارات المناسبة باستخدام المعلومات التي تحملها القوائم المالية محل التدقيق، كما أن هذه المعايير توفر لمكاتب التدقيق الدولية إطار مرجعي مقبول وموحد ينظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، وما لا يمكن تجاهله هو الدعم الذي تقدمه معايير التدقيق الدولية (ISA) للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) سواء من خلال التأكيد على الالتزام بهذه الأخيرة أو توفير الحوافز لتحسينها وتطويرها.

خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل يمكن الوقوف على جملة من الاستنتاجات؛ أولها أن الهدف من معايير التدقيق هو تقليل التقدير الشخصي للمدقق من خلال توفير إطار مرجعي له، من جهة يستند عليه عند ممارسة مهنته ومن جهة أخرى يساعد في الحكم على أداءه، وتعد تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في وضع معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) ناجحة، إذ تمكن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من وضع معايير تذيب التقدير الشخصي للمدقق دون إلغائه، فلتقت هذه المعايير القبول العام من الهيئات العلمية والمهنية، وأُستعملت في إنشاء معايير محلية لمعظم الدول، لكن نتيجة الاختلاف في الخصائص الجغرافية، السياسية، الاجتماعية، الثقافية والقانونية بين الدول أصبحت معايير التدقيق كذلك تختلف بشكل جوهري بينها، رغم أن نقطة الانطلاق كانت من معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، ألا أنه بظهور الشركات متعددة الجنسية وتطور أسواق رأس المال وتكثرت مكاتب التدقيق الكبرى برزت الحاجة الملحة لمعايير دولية ليست للتدقيق فحسب بل للمحاسبة أيضاً، فتضافرت جهود الهيئات العلمية والمهنية لمختلف الدول من خلال عقد العديد من المؤتمرات الدولية، والتي بدورها ساهمت في إنشاء معايير تنسجم بالتجانس بين الدول.

فوضعت معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) من طرف هيئات دولية تضم في عضويتها دولا من جميع أنحاء العالم، وعلى رأس هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وكذا لجنة معايير المحاسبة الدولية (ISAC) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ولا يمكن إهمال اهتمام الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب (AFAA) والمجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA) وتدعيمها للمعايير.

وقد وفر التجانس والترابط الموجود بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) نمط متقارب في ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، ورغم أن معايير التدقيق الدولية (ISA) غير اجبارية التطبيق إلا أن العديد من الدول تتخذ موقفا إيجابيا تجاهه ولجأت لتبنيها وتطبيقها، بشكل كامل أو جزئي، كما أن عضوية وعمل مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) المتميزين جعل منها معايير يمكن أن تخدم مختلف الدول المتقدمة والنامية، فهو الهيئة المشرفة على وضع وتطوير معايير التدقيق الدولية (ISA)، وقد نشر المجلس حتى سنة 2014م 36 معيار تدقيق دولي بعد إجراء الكثير من التعديلات من تغييرات وإضافات وحذف بعض المعايير، حيث أن تلك التعديلات المستمرة لا تخضع فقط لمتطلبات المحاسبة والتدقيق بل حتى لمتطلبات البيئة والاقتصاد، لذا فمعايير التدقيق الدولية (ISA) تستحق الاهتمام، والفصل الثاني يتناول عرض مختصر لهذه المعايير بغرض الوقوف على المرونة والموضوعية التي تنسجم بها هذه المعايير.

الفصل

الثاني

تمهيد:

تعتمد ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على إطار مرجعي يصدر من هيئة أو جهة معينة لها سلطة تنظيم هذه المهنة، ومجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يعتبر الجهة المخول لها إصدار معايير التدقيق الدولية (ISA)، والتي تخضع للتعديل والتطور المستمرين بما تتطلبه ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، فهذه المعايير من خلال تصنيفها توفر إطار مرجعي مرن ينظم ممارسة المهنة في ست مجموعات؛ فمجموعة الأولى "(200-299) المبادئ والمسؤوليات" تهتم بالمواصفات التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذا بالمسؤوليات التي تقع على عاتقه، أما المجموعة الثانية "(300-499) تقييم الخطر" فتهتم اهتماما بالغا بتحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لها، ولعل ذلك يرجع لمدى أهمية اكتشاف المخاطر على استمرارية المؤسسة، خاصة بعد انحيار شركات كبرى نتيجة عدم اكتشاف المخاطر الناجمة عن الاحتيال بها، أما المجموعة الثالثة "(500-599) أدلة التدقيق" فتهتم بجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة والتي من شأنها أن تمكن المدقق من إبداء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية، في حين أن المجموعة الرابعة "(600-699) الاستفادة من عمل الآخرين" تهتم بكيفية الاستفادة من عمل مدققين آخرين وذلك لتوفير الجهد والتكلفة والوقت للمدقق، ولما كان هذا الأخير يسعى جاهدا لإبداء رأيه في صحة القوائم المالية فالمجموعة الخامسة "(700-799) نتائج وتقرير المدقق" تركز على تكوين المدقق رأيه المتضمن في تقرير له شكل يسمح لمختلف مستخدميهم واستعماله، خاصة في ظل المتغيرات الراهنة كأسواق رأس المال الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، كما أن معايير التدقيق الدولية (ISA) لم تحمل المجالات الخاصة من عملية التدقيق فالمجموعة السادسة "(800-899) المجالات المتخصصة" تهتم بتلك المجالات كالتدقيق القوائم المالية لأهداف خاصة أو تدقيق قائمة مالية منفردة أو قوائم مالية ملخصة، ولتتمكن من الإحاطة بأهم ما جاءت بها هذه المعايير سيتم تناول تلك المجموعات من خلال هذا الفصل في النقاط التالية:

✓ المبادئ والمسؤوليات العامة؛

✓ تقييم الخطر؛

✓ أدلة التدقيق؛

✓ الاستفادة من عمل مدققين الآخرين؛

✓ نتائج وتقرير المدقق؛

✓ الحالات الخاصة لعملية التدقيق.

I. المبادئ والمسؤوليات العامة

يسعى المدقق إلى إبداء رأيه حول مدى صحة القوائم المالية من خلال الاعتماد على معايير تحدد له المبادئ التي يعتمد عليها والمسؤوليات التي يتحملها، ومعايير التدقيق الدولية خصصت لهذه المبادئ والمسؤوليات المجموعة " (200-299) المبادئ والمسؤوليات".

I. 1. هدف عملية التدقيق

يؤكد معيار التدقيق الدولي (ISA 200) "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية" في فقرته 3 بأن الهدف من عملية تدقيق هو "تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين من القوائم المالية، ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به"¹، وبالتالي فحسب هذا المعيار يجب على المدقق لتكوين رأيه أن يعتمد على إطار إعداد القوائم المالية المعمول به، لذا يجب عليه لأن يكون دراية كافية بهذا الإطار، كما أن هذا المعيار وضع ما يمكن أن يشتمل عليه ذلك الإطار من مصادر، على رأسها معايير إعداد القوائم المالية الموضوعية من قبل هيئات المرخص أو المعترف بها، بالإضافة إلى مصادر أخرى نصت عليها الفقرة A5 من المعيار نفس المعيار كما يلي:²

- المتطلبات التشريعية والتنظيمية؛
- البيئة القانونية والأخلاقية، بما في ذلك القوانين والأنظمة وقرارات المحكمة والتزامات السلوك الأخلاقي المهني المتعلقة بالمسائل المحاسبية؛
- التفسيرات المحاسبية المنشورة التي تتمتع بالسلطة والصادرة عن هيئة وضع المعايير أو هيئة مهنية أو تنظيمية؛
- وجهات النظر المنشورة التي تتمتع بالسلطة محول القضايا المحاسبية الصادرة عن هيئة وضع المعايير أو هيئة مهنية أو تنظيمية؛
- الممارسات العامة والممارسات المعترف بها؛
- المراجع المحاسبية.
- وأضافت الفقرة 11 من نفس المعيار أن الأهداف الكلية لدى إجراء عملية التدقيق تتمثل فيما يلي:³
- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- الحصول على أدلة تدقيق حول ما إذا كانت المخاطر تؤدي إلى أخطاء جوهرية من أجل الحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول.
- تكوين رأي حول القوائم المالية استنادا إلى الاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

1- IFAC, IAASB, *ISA 200, Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:72. Publication for web site: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>

2- Ibid, P: 81.

3- Ibid, P: 74.

ومما هو سبق يمكن القول أن معايير التدقيق الدولية تعتبر أن الهدف من عملية التدقيق هو تكوين المدقق رأيه حول صحة القوائم المالية، من خلال حصوله على تأكيد معقول حول ما إذا كانت تلك القوائم تم إعدادها وفقا للإطار المعمول به وكذا خلوها من الأخطاء الجوهرية، حيث يحصل على ذلك التأكيد بناء على أدلة التدقيق التي يجمعها أثناء عملية التدقيق.

I. 2. المبادئ العامة لممارسة مهنة التدقيق

من خلال الفقرة 14، والفقرات التوضيحية A14 و A15 من معايير التدقيق الدولي (ISA 200) "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية" فإن المدقق يخضع لمتطلبات السلوك الأخلاقي بما في ذلك الاستقلالية، حيث أن هذه المتطلبات هي المبادئ العامة الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين والمتمثلة في: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني¹، لذا فحسب معايير التدقيق الدولية على المدقق الامثال والالتزام إلى مجموعة من المبادئ عند إجراء عملية التدقيق؛ حيث أن هذه المبادئ تتمثل في متطلبات السلوك الأخلاقي الناتجة عن مجلس معايير الاخلاق الدولية للمحاسبين (IESBA)، وهذا الأخير يعمل "كهيئة مستقلة في وضع المعايير تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وتخضع لرقابة مجلس مراقبة المصلحة العامة * (PIOB)²، ويهدف إنشاء هذا المجلس إلى "وضع وتطوير المعايير الأخلاقية ذات جودة عالية تحدد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين، وتصريحات أخرى للمحاسبين المهنيين لاستخدامها في جميع أنحاء العالم"³، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يقوم المجلس بإصدار ما يلي⁴:

- ميثاق لأخلاقيات المحاسبين المهنيين: يحدد المبادئ العامة للأخلاقيات المهنية للمحاسبين ويوفر الإطار المفاهيمي لتطبيق هذه المبادئ؛
- ميثاق تفسير الأخلاقيات: يساعد في تطبيق ميثاق أخلاقيات المحاسبين المهنيين؛
- التصريحات الأخرى: لها علاقة بالمسائل الأخلاقية لفهم المتطلبات الأخلاقية العامة للمحاسبين المهنيين.

وبناء على ما سبق فإن معايير التدقيق الدولية تشترط على المدقق الخضوع إلى مجموعة من المبادئ العامة ليتمكن من مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي، ومن أهم هذه المبادئ ما يلي:

I. 2. 1. الكفاءة المهنية

لمزاوله مهنة التدقيق المحاسبي على المدقق التمتع بالكفاءة المهنية، ومعايير التدقيق الدولية أكدت على ذلك، وفقا لمتطلبات قواعد السلوك الأخلاقي فإنه يقع على عاتق المدقق "واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان تقديم خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات التشريعات

1- Ibid, Op. cit, P: 78-84.

* Public Interest Oversight Board.

2- <http://www.ethicsboard.org/about-iesba/terms-reference>, 18/05/2015

3- <http://www.ethicsboard.org/about-iesba/terms-reference>, 20/05/2015

4- <http://www.ethicsboard.org/about-iesba/terms-reference>, 18/05/2015 (بتصرف)

والأساليب"¹، لذا فقواعد السلوك الأخلاقي تُقسم الكفاءة المهنية على مرحلتين؛ مرحلة الحصول على كفاءة المهنية ومرحلة المحافظة على الكفاءة المهنية، وتعتبر أن مرحلة المحافظة على الكفاءة المهنية تتطلب الوعي المستمر للتطورات التي تشهدها المهنة، حيث أن التطور المهني المستمر يؤدي إلى تطور قدرات المدقق، وعليه يمكن القول أن في سبيل حصول المدقق على الكفاءة المهنية، يجب توفر ثلاثة شروط تتمثل في:

- **التأهيل العلمي:** حيث يجب على كل من يرغب في ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي الحصول على المعرفة المطلوبة وكحد أدنى على الحصول على مؤهل علمي متخصص؛
- **التأهيل العملي:** حيث يجب على المدقق أن يكون له مهارات مهنية تسمح له بمزاولة مهنة التدقيق المحاسبي، وكحد أدنى معين ومناسب في التدريب على المهنة؛
- **التطوير والتحديث:** حيث يجب على المدقق الاطلاع المستمر على كل التطورات الحديثة في الممارسات والتشريعات المرتبطة بالمهنة.

I. 2.2. الاستقلالية

حرصت معايير التدقيق الدولية على توافر شرط الاستقلالية لدى المدقق لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، فقد أكدت في عدة فقرات أن يمثل المدقق لمتطلبات الاستقلالية في تدقيقه للقوائم المالية، وورد في الفقرة التوضيحية A16 من معايير التدقيق الدولي (ISA 200) "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية" بأن قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين تصف الاستقلالية على أنها "تتألف من كل من استقلالية الذهن والاستقلالية في المظهر، وتحمي استقلالية المدقق عن المؤسسة قدرته على تكوين رأيه دون أن يتأثر بتأثيرات قد تضعف ذلك الرأي، وتعزز الاستقلالية قدرة المدقق على بنزاهة وموضوعية الحفاظ على موقف في التشكك المهني"²، وبالتالي فمعايير التدقيق الدولية تؤكد على كلتا النوعين من الاستقلالية وتعتبرها أساساً لتعزيز رأيه، فتعرف الاستقلالية المادية أو الظاهرية بأنها "تجنب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بحيث أن طرفاً آخر معقولاً ومطلعاً وله معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية وسائل حماية مطبقة، سيتوصل بشكل معقول إلى أن النزاهة أو الموضوعية أو التشكك المهني لشركة أو عضو في فريق التأكيد قد تم التنازل عنها"³، أما استقلالية التفكير فتصفها بأنها "الحالة العقلية التي تتيح تقديم رأي بدون أن تتأثر بالمؤثرات التي تضعف الحكم المهني، وتتيح للفرد أن يتصرف بنزاهة وأن يمارس

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية ممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، تر: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شيمساني، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الإدارة العامة، عمان، ج1، 2008، ص:17.

² IFAC, IAASB, ISA 200, Op. cit, p: 84.

³ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، تر: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شيمساني، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الإدارة العامة، عمان، 2010، ص:21.

الموضوعية والتشكك المهني"¹، والفقرة 11 من معيار التدقيق الدولي (ISA 220) "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية" تنص على أنه يجب على المدقق²:

- الحصول على معلومات عن المؤسسة ومن شركات ضمن المجموعة، عند الاقتضاء، لتحديد وتقييم الظروف والشركات التي تشكل تهديدا للاستقلالية؛
 - تقييم المعلومات حول المخالفات المحددة، إن وجدت، لسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديدا لاستقلالية عملية التدقيق؛
 - اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو بالانسحاب من العملية إذا كان ذلك مناسبا، حيث يكون الانسحاب ممكنا وفقا للقانون أو النظام المطبق؛
- إضافة إلى الفقرات 4، 17، A21، A22، A23، من معيار التدقيق الدولي (ISA 260) "الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، والتي تؤكد على ضرورة عدم تأثر العلاقة بين المدقق والمكلفين بالحوكمة على استقلاليته رغم المسؤولية التي تقع على عاتقه بالاتصال معهم، حيث يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالحقائق التي تتعلق بعملية التدقيق لكن مع الالتزام بأخلاقياته المهنية والحفاظ على استقلاليته وموضوعيته³.

من كل ما سبق يتضح ان معايير التدقيق الدولية تشترط على المدقق أن يكون مستقلا ذهنيا وماديا أثناء إجراء عملية التدقيق، إذ يجب عليه أن يكون متحررا من أية التزامات أو مصالح مع المؤسسة أو مع الإدارة والتي تعد خارج نطاق عمله، كما يجب أن يتمتع بالاستقلالية في التفكير وأن يكون محايدا وموضوعيا في ذهنه وتفكيره عند أداء عمله.

I. 2. 3. العناية المهنية

كما سبق الإشارة أن معايير التدقيق الدولية تشترط على المدقق التحلي بالعناية اللازمة عند ممارسة مهنة، ومتطلبات السلوك الأخلاقي كذلك تجب على المدقق "أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية ووفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم خدماته المهنية"⁴، كما يعتبر إدريس عبد السلام اشتيوي أن بذل العناية المهنية للمدقق يعني "التزامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها من تخطيط لعملية التدقيق والإشراف على مساعديه، اختباره للأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداد لأوراق العمل، تقييمه للقوائم المالية وإعداده لتقريره الذي يحتوي على رأيه الفني المحايد"⁵،

¹- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص: 21.

²- IFAC, IAASB, *ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 128. Publication for web site:

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>

³- IFAC, IAASB, *ISA 260, Communication with those Charged with Governance*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 214-215 & 218. Publication for web site:

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a014-2010-iaasb-handbook-isa-260.pdf>

⁴- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية ممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص: 17.

⁵- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة: معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، ط4، 1996، ص: 39.

وبكل بساطة يمكن القول أن العناية المهنية هي الجهد الذي يبذله المدقق في احترامه لمتطلبات المهنة عند كافة مراحل عملية التدقيق.

I. 2. 4. السر المهني

تقتضي معايير التدقيق الدولية التزام المدقق بالسرية، وكذا متطلبات السلوك الأخلاقي توجب احترامه لسرية المعلومات التي يحصل عليها إذ "ينبغي عليه ألا يفصح على أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح، أو كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني للإفصاح عنها، كما يجب ان لا يستخدم تلك المعلومات لمنفعته الشخصية أو لمنفعة أطراف ثالثة"¹، وبالتالي فإن هذا المبدأ يفرض على المدقق:

- عدم الكشف عن المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق، إلا بوجود حق أو واجب ينص عليه القانون؛
- عدم استعمال المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق للمصلحة الشخصية للمدقق أو لمصلحة طرف ثالث.

I. 2. 5. مبادئ أخرى

يطلب من المدقق إضافة إلى المبادئ المذكورة سابقا الالتزام بمبدأ النزاهة، الموضوعية وكذا السلوك المهني، فالنزاهة تقتضي "أن يكون المدقق أميناً وصادقاً في جميع علاقاته"²، أما الموضوعية فتلزم المدقق بأن "لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية والتجارية"³، في حين أنه يقصد بالسلوك المهني "أن يلتزم المدقق بالقوانين والأنظمة المرتبطة بمهنته وكذا ينبغي له تجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة"⁴.

قد يبدو أن هذه المبادئ هي بسيطة، لكن رغم أنه تمثل الحد الأدنى من الشروط الواجب توافرها لمزاولة المهنة إلا أن تطبيقها لا يعتبر عملاً هيناً، ومن الصعب أن يمارس المدقق عمله إذا توافر شرط دون باقي الشروط، فلا يمكن ان يكون المدقق مستقلاً لكن ليست له كفاءة مهنية، أو يكون له كفاءة مهنية ولا يلتزم بالسر المهني والسلوك المهني، أو أنه يلتزم بالعناية المهنية دون احترام مبدأ الموضوعية، فكل تلك المبادئ أو الشروط يجب أن تتوفر متجمعة في المدقق، والتي من شأنها أن تجعل منه شخص محلاً للثقة وقادراً على تحمل المسؤوليات المكلف بها.

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية ممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص:17.

2- المرجع السابق، ص:16.

3- المرجع السابق، ص:17.

4- المرجع السابق، ص:17.

I. 3. المسؤوليات العامة للمدقق

يتحمل المدقق مجموعة من المسؤوليات عند ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، ومعايير التدقيق الدولية خصصت مجموعة معتبرة من المعايير التي تساعد المدقق تحمل مسؤولياته عند ممارسته للمهنة، بدأ من مسؤولية الاتفاق على عملية التدقيق وصولاً إلى مسؤولية الاتصال مع الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة، ويمكن تناول أهم هذه المسؤوليات في النقاط التالية:

I. 3. 1. مسؤولية الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق

من أول المسؤوليات التي تقع على المدقق الاتفاق على شروط التكاليف بالتدقيق مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ومعايير التدقيق الدولية خصصت لذلك معيار التدقيق الدولي (ISA 210) "الاتفاق على شروط التكاليف بالتدقيق"، فحسب هذا المعيار فإنه قبل قبول المدقق عملية التدقيق والاستمرار فيها عليه الاتفاق على الشروط المسبقة لعملية التدقيق، والتأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة والمكلفين بالحوكمة حول شروط التكاليف بالتدقيق، والتي سيتم التفصيل فيها كما يلي:

- الشروط المسبقة لعملية التدقيق:

على المدقق أن يرفض عملية التدقيق في حال عدم توفر الشروط المسبقة لعملية التدقيق، لذا فالفقرة 6 من معيار التدقيق الدولي (ISA 210) "الاتفاق على شروط التكاليف بالتدقيق"، تحدد ما ينبغي أن يقوم به المدقق في سبيل التأكد من توفر تلك الشروط كما يلي¹:

- تحديد ما إذا كان إطار إعداد القوائم المالية الذي سيتم تطبيقه مقبولاً أو لا؛
- الحصول على موافقة الإدارة على المسؤوليات الملقاة على عاتقها والمتمثلة في:
 - ✓ مسؤولية إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
 - ✓ مسؤولية وضع رقابة داخلية تمكن من إعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية؛
 - ✓ مسؤولية تزويد المدقق بالمعلومات التي يطلبها المدقق ويحتاجها لهدف الحصول على أدلة التدقيق والتمكن من القيام بعملية التدقيق.

- الاتفاق على شروط عملية التدقيق:

ينبغي على المدقق أن يتفق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط عملية التدقيق، وفي حال عدم وجود قانون أو نظام يفصل في تلك الشروط فعلى المدقق أن يقوم بتدوينها في شكل اتفاقية خطية، والفقرة 10 من

1- IFAC, IAASB, *ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 102-103. Publication for web site: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf> (بالنصريف)

معيار التدقيق الدولي (ISA 210) "الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق"، حددت ما ينبغي أن تشتمل عليه تلك الاتفاقية كما يلي:¹

- هدف ونطاق عملية تدقيق القوائم المالية؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد القوائم المالية؛
- الإشارة إلى شكل ومضمون التقارير المتوقع صدورها من قبل المدقق مع وجود احتمالية لتغيير تلك التقارير في وجود ظروف مختلفة.

وفي حال طلب الإدارة من المدقق تغيير الشروط المتفق عليها يجب عليه التأكد من سبب الطلب، وفي حالة قيامه بتغييرها عليه تدوين ذلك في اتفاقية جديدة، أما في حالة رفضه للتغيير وإصرار الإدارة على عدم استمرار في عملية التدقيق الأصلية، على المدقق الانسحاب من عملية التدقيق وإبلاغ المكلفين بالحوكمة في حال وجود التزام لذلك.

I. 3. 2. مسؤولية رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية

تعد أنظمة الرقابة وسياسات إجراءات رقابة على جودة عملية التدقيق من بين أهم المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق، إذ هو ملزم بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم ضمان معقول بأنه يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وأن التقارير الصادرة من قبله مقبولة في ظل الظروف المحيطة بعمله، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 220) "الرقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية" يحدد في مختلف فقراته مسؤوليات المدقق المتعلقة بإجراءات رقابة على الجودة عملية تدقيق القوائم المالية، ومن أهمها ما يلي:²

- توفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين لأجلها؛
- الحرص على امتثال فريق عمله إلى المتطلبات الأخلاقية؛
- تقييم علاقته مع العملاء بشكل مستمر ومدى حفاظ هذه العلاقة على استقلاليتته؛
- التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق؛
- التوجيه والإشراف على أداء عملية التدقيق؛
- مراجعة السياسات وإجراءات ووثائق عملية التدقيق؛
- التشاور مع فريق عمله حول الأمور الصعبة والمستمرة، وتحديد الاستنتاجات الناتجة عن تلك المشاورات.

¹- IFAC, IAASB, ISA 210, Op.cit. P: 104.

²- IFAC, IAASB, ISA 220, Op.cit. P: 127-130. (بتصرف)

I. 3.3. مسؤولية إعداد وثائق التدقيق

تتمثل وثائق التدقيق في "كل ما تحتويه من المستندات أو البيانات أو الأدلة أو المعلومات التي يحصل عليها المدقق من العميل ومن الأطراف الأخرى ذات العلاقة تخص المدقق شخصيا وتمثل بالنسبة له السند الرئيسي الذي يعتمد عليه في إبداء رأيه المهني"¹، ومعايير التدقيق الدولية تعرف وثائق التدقيق بأنها "سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق المناسبة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل لها المدقق"²، إضافة تعليق وتجميع المدقق لهذه الوثائق بطريقة منظمة يساعده في إبداء رأيه حول صحة القوائم المالية محل التدقيق، لذا فقد خصصت معايير التدقيق الدولية لذلك معيار التدقيق الدولي (ISA 230) "وثائق التدقيق"، حيث يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في إعداد وثائق التدقيق لعملية تدقيق القوائم المالية، ويدرج أهداف إعداد وثائق التدقيق في الفقرتين 2 و 3 منه كالآتي:³

- الأهداف الرئيسية:

- يعتبر الأساس الذي يستخدمه المدقق للتوصل إلى استنتاج حول مدى صحة القوائم المالية؛
- يعتبر كدليل على تخطيط وأداء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

- أهداف أخرى:

- يساعد في تخطيط وأداء عملية التدقيق؛
- يساعد في التوجيه والإشراف على عملية التدقيق؛
- يمكن من تحمل المسؤوليات في أداء عملية التدقيق؛
- يمكن من الاحتفاظ بالمسائل الهامة إلى المستقبل؛
- يمكن من إجراء المراجعات والفحوصات وكذا الرقابة على جودة عملية التدقيق؛
- يمكن من إجراء فحوصات خارجية وفقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات الأخرى المعمول بها.

وقد فصلت معايير التدقيق الدولية في هذا المعيار في طبيعة وشكل هذه الوثائق، وكذا في المتطلبات التي يجب ان تتمثل لها، كما انها أشارت على أنه قد تكون هناك متطلبات إضافية بموجب القوانين أو الأنظمة التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق في دولة معينة، ومن أهم ما يلزم به هذا المعيار المدقق ما يلي:

¹ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، مرجع سابق، ص: 284.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص: 13.

³ - IFAC, IAASB, *ISA 230, Audit Documentation*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 143. Publication for web site: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>

- إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد: توضح الفقرة A1 بأن إعداد وثائق تدقيق في الوقت المحدد يساعد على تعزيز جودة عملية التدقيق ويسهل من التقييم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل إعداد تقرير المدقق بصورته النهائية¹؛
- توثيق إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها: وفقا للفقرة 9 من معيار التدقيق الدولي (ISA 230) "وثائق التدقيق" عند توثيق طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أدائها، يتعين على المدقق تسجيل²:
- الخصائص المحددة للبنود أو المسائل التي تم اختبارها؛
 - الشخص الذي قام بعملية التدقيق وتاريخ استكمال عمله؛
 - الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أدائه وتاريخ نطاق هذه المراجعة.
- ووفقا للفقرة A2 قد يتم تسجيل وثائق التدقيق على ورق عادي أو ورق إلكتروني أو أي وسيلة أخرى، ولكن يعتمد شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق على عدة عوامل، منها³:
- حجم ومدى تعقيد المؤسسة؛
 - طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها؛
 - المخاطر المحدد للأخطاء الجوهرية؛
 - أهمية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛
 - طبيعة ونطاق الاستثناءات المحددة؛
 - الحاجة إلى توثيق استنتاج معين أو أساس استنتاج معين؛
 - منهجية التدقيق والادوات المستخدمة.
- يجب أن توفر وثائق التدقيق أدلة كافية على أنها تمثل لمعايير التدقيق الدولية، كما يجب ان تتضمن وثائق التدقيق حسب الفقرات من A8 إلى A20 ما يلي⁴:
- المسائل الهامة والأحكام المهنية الهامة ذات العلاقة؛
 - البنود والمسائل التي تم اختبارها؛
 - النقاشات الهامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم؛
 - كيفية معالجة المعارضات؛
 - المسائل التي تنشأ بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

1- Ibid, P: 146.

2- Ibid, P: 145.

3- Ibid, P: 146-147.

4- Ibid, P: 148 & 152.

- **تجميع ملف التدقيق النهائي:** يقوم المدقق بتجميع وثائق التدقيق في ملف التدقيق النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير المدقق، وبعد استكمال عملية التجميع يتعين على المدقق عدم حذف أو إلغاء وثائق التدقيق قبل نهاية مدة الاحتفاظ بها، لكن في حالة مواجهة ظروف أو تغيرات تستدعي تغيير وثائق التدقيق، فينبغي على المدقق حسب الفقرة 16 توثيق ما يلي:¹
- الأسباب المحددة وراء إجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛
 - وقت إجراء ومراجعة هذه التعديلات أو الإجراءات والشخص الذي قام بذلك.

I. 3. 4. مسؤولية كشف الاحتيال في القوائم المالية

تعرف معايير التدقيق الدولية الاحتيال على أنه "هو فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحكومة أو الموظفين أو أطراف خارجية، ينطوي على استخدام الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية"²، ومن هذا التعريف يتضح الفرق بين الاحتيال والخطأ في أن الأول يكون متعمد أما الثاني فيكون غير مقصود، ويمكن الاستنتاج أنه من أجل ارتكاب الاحتيال يجب أن تتوفر ثلاثة عناصر:

- النية والقصد أو التدبير المسبق؛
- طرف الذي يقوم بالاحتيال شخص أو أكثر من أفراد الإدارة، المكلفين بالحكومة، الموظفين، أطراف ثالثة؛
- الحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.

هناك عدة أنواع للاحتيال لكن وفقاً للمعيار التدقيق الدولي (ISA 240) "مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية" فالمدقق يقع على عاتقه مسؤولية الكشف على الاحتيال الذي يتسبب في خطأ جوهري في القوائم المالية، ومسؤولية منع وكشف الاحتيال تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحكومة، في حين أنه على المدقق الحصول إلى تأكيد معقول إلى خلو القوائم المالية من أخطاء جوهريّة سواء كانت ناجمة عن الخطأ أو الاحتيال، لكن هذا لا يعني أن هناك مخاطرة عدم اكتشاف الأخطاء، لأنه رغم التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق فيوجد احتمال عدم اكتشاف الخطأ من طرف المدقق.

لتمكن المدقق من الحصول على تأكيد معقول لخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية عليه حسب الفقرة 10 من معيار التدقيق الدولي (ISA 240) "مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية" ما يلي:³

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية الناجمة عن الاحتيال؛
- الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال من خلال تصميم استجابات مناسبة؛

¹- Ibid, P: 146.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص:19.

³- IFAC, IAASB, *ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial statements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:159. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>

- الاستجابة بشكل مناسب للاحتيال أو الاحتيال المحتمل المحدد خلال عملية التدقيق.

إن عملية اكتشاف الاحتيال لا تعد أبدا مسؤولية سهلة بالنسبة للمدقق، لذا على المدقق الالتزام بما يلي:¹

- **التشكك المهني:** على المدقق أن يتخذ التشكك المهني أثناء عملية التدقيق، لكن في الكشف عن الاحتيال يصبح التأكيد على اتخاذ التشكك المهني للمدقق من اهم الأمور التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في وضع احتمال وجود أخطاء جوهرية ناجمة عن الاحتيال، لذا عليه استعمال خبرته السابقة وإجراء المزيد من التحقيقات في حال وجود شكوك بوجود احتيال؛

- **المناقشة بين أعضاء فريق العملية:** من بين إجراءات التي تساعد المدقق على كشف الاحتيال هي المناقشات بين فريق عمله، حيث يركز في هذه المناقشات على تحديد احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية بسبب الاحتيال، أين يمكن أن يكون وكيف يمكن أن يحدث الاحتيال؛

- **إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة:** لفهم المؤسسة وبيئتها يقتضي على المدقق إجراء تقييم للمخاطر والأنشطة ذات علاقة، وللكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال عليه القيام بالإجراءات التالية:

- إجراء استفسار للإدارة حول تقييمها وتحديد المخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال وكيفية الاستجابة لها؛
- إجراء استفسار لأطراف أخرى في المؤسسة؛
- إجراء استفسارات لموظفي التدقيق الداخلي؛
- الحصول على فهم للإشراف الذي يمارسه المكلفون بالحكومة عن طريق حضور الاجتماعات أو عمل استفسارات للمكلفين بالحكومة؛
- النظر في نتائج الإجراءات التحليلية؛
- النظر في المعلومات الأخرى كالمعلومات التي تخص المؤسسة وبيئتها.

- **تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال:** ينبغي على المدقق تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال على مستوى القوائم المالية او على مستوى الاثبات لفئات المعاملات والأرصدة الحساب والافصاحات؛

- **الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال:** يجب على المدقق تحديد الاستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال عند كل من مستوى القوائم المالية ومستوى الاثبات، وكذا عليه القيام بإجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة؛

¹- Ibid, P: 159-166. (بتصرف)

- **تقييم أدلة التدقيق:** ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت الاجراءات التحليلية المتخذة قبل نهاية عملية التدقيق لتكوين استنتاج شامل حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل تشير إلى مخاطر مسبقاً غير محددة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛
- **تقييم إمكانية المدقق من الاستمرار:** في حال واجه المدقق خطأ ناجم عن الاحتيال عليه تحديد أثر ذلك الخطأ على ظروف على الاستمرار في أداء التدقيق، وعليه تحديد المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها، وكذلك لتحديد ما إذا كان من الأنسب أن يسحب من عملية التدقيق؛
- **الاتصال مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة:** في حال اكتشف المدقق وجود أخطاء جوهرية ناجمة عن الاحتيال عليه الإبلاغ عن ذلك إلى المستوى المناسب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
- **الاتصال بالسلطات التنظيمية والتنفيذية:** رغم أنه على المدقق الالتزام السرية إلا أنه في حال اكتشافه للاحتيال فمسؤوليته القانونية تسمح له بتجاوز التزامه بالسرية وتفرض عليه إبلاغ السلطات المعنية بالاحتيال المكتشف.

I. 3. 5. مسؤولية مراعاة القوانين والأنظمة

- لقد سبق الإشارة أن معيار التدقيق الدولي (ISA 200) "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية" يعتبر أن لتحقيق هدف إجراء عملية التدقيق والمتمثل في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية، يكون من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول بها، وتعتبر معايير التدقيق الدولية القوانين والأنظمة أحد مصادر إطار إعداد القوائم المالية، والفقرة 5 من معيار التدقيق الدولي (ISA 250) "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية" تؤكد على المدقق "عند إجراء عملية تدقيق القوائم المالية أن يأخذ بعين الاعتبار الإطار القانوني والتنظيمي المطبق"¹، ولا يمكنه ذلك إلا إذا كان على دراية كافية بتلك القوانين والأنظمة، أي يجب عليه أن يتمتع بالكفاءة المهنية التي من شأنها أن تسهل له الإحاطة بكل القوانين والأنظمة التي تخضع لها المؤسسة محل التدقيق.
- وبالتالي تقع على الإدارة مسؤولية الالتزام بالقوانين والأنظمة، وعلى المدقق مسؤولية التأكد من ذلك الالتزام عند تدقيقه للقوائم المالية، وحسب الفقرة 10 من معيار التدقيق الدولي (ISA 250) "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية" على ان المدقق يقوم بما يلي:²
- الحصول على أدلة التدقيق كافية وملائمة تتعلق بالالتزام بأحكام القوانين والأنظمة المعترف بها، وأثرها على تحديد المبالغ والافصاحات الجوهرية في القوائم المالية؛

¹- IFAC, IAASB, *ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 200-201. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a013-2010-iaasb-handbook-isa-250.pdf>

²- Ibid, P: 202.

- أداء إجراءات تدقيق محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام للقوانين والأنظمة التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية؛
 - الاستجابة بشكل مناسب لعدم الالتزام للقوانين والأنظمة، والتي تم تحديده أثناء عملية التدقيق.
- وفي حال اكتشاف المدقق عدم الالتزام للقوانين والأنظمة عليه ابلاغ المكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية والتنفيذية، وكذا عليه الإفصاح عن ذلك في تقريره، كما يمكنه الانسحاب من مهمة التدقيق نتيجة عدم تعاون الإدارة باتخاذ الاجراءات التي يطلبها المدقق حيال تقييم أثر عدم الالتزام على القوائم المالية.

I. 3.6. الإبلاغ عن القوائم المالية

- لقد زاد في السنوات الأخيرة الاهتمام بالحوكمة وما تحتاجه من آليات ووسائل لضمان تطبيق جيد لها، وتعد معايير التدقيق الدولية من بين أهم الأدوات التي تسعى إلى تحقيق الحوكمة في المؤسسات، ومن الملاحظ أنها تأكد في كل مرة وفي كل معيار تقريبا أنه على المدقق الاتصال بالمكلفين بالحوكمة لإبلاغهم بالاستنتاجات المتوصل إليها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها وجمع أدلة التدقيق، و معيار التدقيق الدولي (ISA 260) "الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة" يحمل بشكل واضح المدقق مسؤولية الاتصال والإبلاغ المكلفين بالحوكمة، وتشير الفقرة 4 من المعيار أن الإبلاغ المتبادل بين الطرفين من شأنه ان يساعد على¹
- فهم المسائل المتعلقة بعملية التدقيق من طرف المدقق والمكلفين بالحوكمة وتطوير علاقة عملهم مع الحفاظ على استقلالية وموضوعية المدقق؛
 - حصول المدقق على معلومات متعلقة بالتدقيق بمساعدة من المكلفين بالحوكمة (مثل فهم المؤسسة وبيئتها، تحديد مصادر أدلة التدقيق الملائمة، توفير معلومات حول المعاملات والأحداث)؛
 - وفاء المكلفين بالحوكمة بمسئولياتهم في مراقبة عملية إعداد التقارير المالية وبالتالي تقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية.

- رغم ان هذا المعيار أشار إلى أهمية الإبلاغ المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة إلا أنه ركز على إبلاغ المدقق المكلفين بالحوكمة بالمسائل المتعلقة بالحوكمة، وكذا اعتبارها جزءا من عملية التدقيق، لذا يجب على المدقق تحديد بدقة الأشخاص الذين سيتم الاتصال بهم والذين يعتبرون مكلفون بالحوكمة، ويمكن القول أن المسائل التالية هي أهم ما ركز المعيار على ضرورة إبلاغ المدقق بها للمكلفين بالحوكمة:²
- **تدقيق القوائم المالية:** يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة عن مسؤولياته المتعلقة بتدقيق القوائم المالية بما في ذلك، أنه مسؤول عن إبداء وتكوين رأيه حول القوائم المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، لأن عملية تدقيق القوائم المالية لا تعفي الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم؛

¹- IFAC, IAASB, *ISA 260*, Op.Cit, P: 215,216.

²- Ibid, P: 217-218.

- نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها: يعطي المدقق نظرة عامة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما، حيث يؤدي الاتصال بهذا الشأن إلى مساعدة المكلفين بالحوكمة على فهم عواقب عمل المدقق بشكل أفضل ومناقشة قضايا المخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المدقق وتحديد أي مجالات قد تتطلب من المدقق اتخاذ إجراءات إضافية، ومساعدة المدقق على فهم المؤسسة بشكل أفضل؛
- نتائج هامة من التدقيق: يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة بوجهات نظره حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المؤسسة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والافصاحات حول القوائم المالية، مع تفسيره السبب وراء اعتباره لممارسة محاسبية على أنها الأكثر ملاءمة لظروف المؤسسة، وكذا عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالصعوبات الجوهرية التي تتم مواجهتها خلال عملية التدقيق؛
- استقلالية المدقق: على المدقق أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بالتزامه لمتطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق القوائم المالية بما في ذلك المتعلقة بالاستقلالية، وكذا الإبلاغ عن كافة العلاقات والمسائل الأخرى التي تهدد استقلاليته.

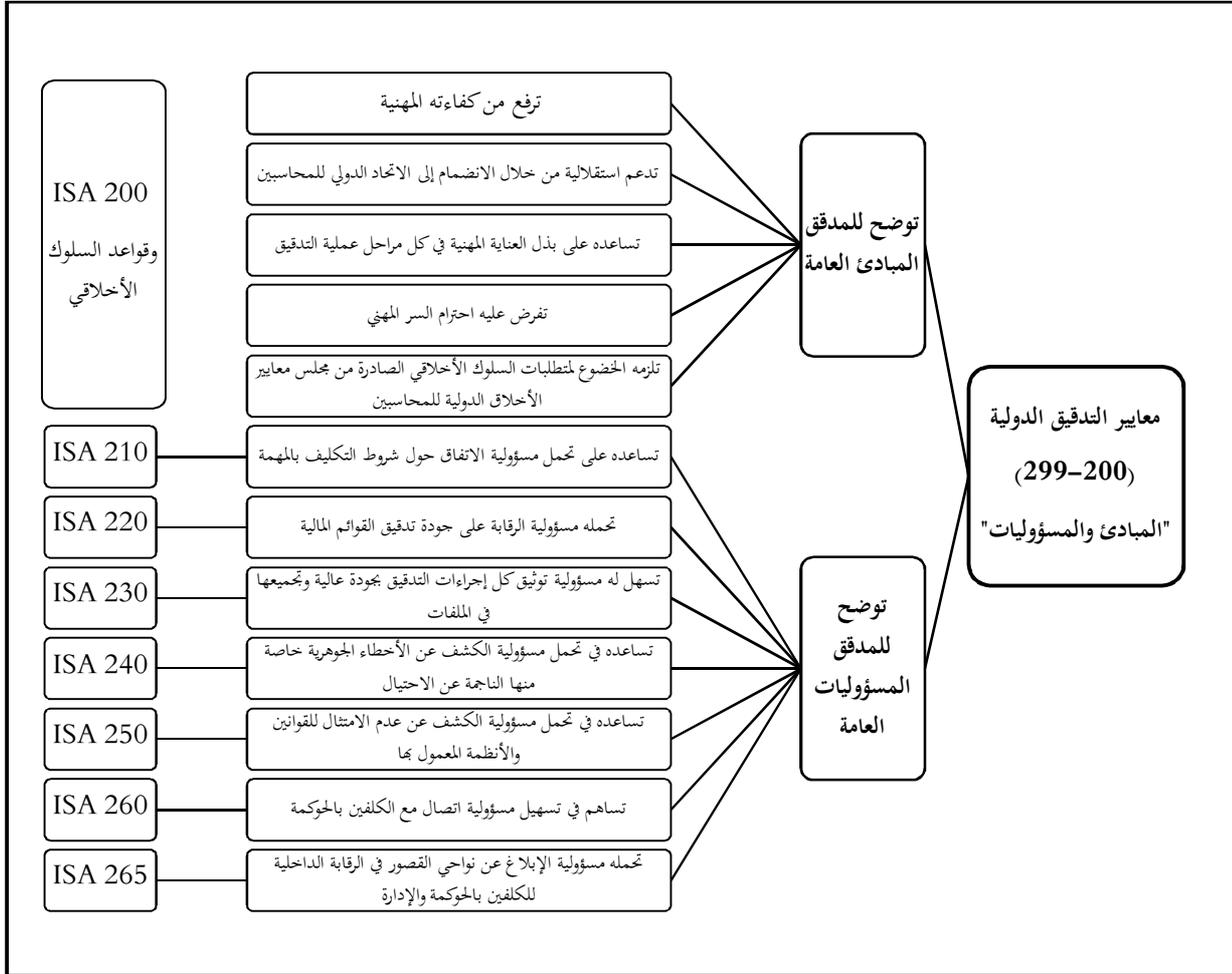
كما ان مسؤولية المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة تحمله الاتصال بهم في الوقت المناسب ليسمح لهم من اتخاذ الاجراءات المناسبة لذلك، وبالشكل المناسب فقد يكون الإبلاغ حول النتائج الهامة والتي توصل إليها في عملية التدقيق خطيا أو شفها حسب ما هو ملائم، وعليه إدراج ضمن وثائق التدقيق المسائل التي تم إبلاغها شفويا إلى جانب الوقت والشخص الذي تم إبلاغه بها، وكذا الاحتفاظ بنسخة من التبليغ الخطي.

ونظرا لأهمية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من جهة وأهمية الإفصاح على الاستنتاجات المتوصل إليها من فهم هذا النظام فإن معايير التدقيق الدولية خصصت معيار كامل يؤكد على ذلك الإفصاح، وهو معيار التدقيق الدولي (ISA 265) "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، والذي أكد في الكثير من فقراته على ضرورة إبلاغ المدقق للمكلفين بالحوكمة وللإدارة بنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، والتي حددها المدقق أثناء عملية التدقيق ويرى بأنها ذات أهمية كافية وتستحق العناية، وفي الفقرة 1 من هذا المعيار جاء تأكيد على أنه من بين مسؤوليات المدقق "أن يبلغ أصحاب الحوكمة والإدارة عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية"¹ والتي حددها المدقق عند فهم نظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر من متطلبات المعيار (ISA 315).

¹- IFAC, IAASB, *ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 238. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a015-2010-iaasb-handbook-isa-265.pdf>

بعد التطرق لأهم ما جاءت به المجموعة الأولى من معايير التدقيق الدولية (ISA)، في سبيل تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، يقدم الشكل الموالي تلخيص لأثر العمل بالمعايير " (200-299) المبادئ والمسؤوليات" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي كما يلي:

الشكل رقم (2-1): أثر العمل بالمعايير " (200-299) المبادئ والمسؤوليات" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية " (200-299) المبادئ والمسؤوليات"

من الشكل السابق يتضح أن العمل بمعايير التدقيق الدولية " (200-299) المبادئ والمسؤوليات" يؤثر على ممارسة مهنة التدقيق من خلال توضيح المبادئ العامة للمدقق حيث تلزمه بتجسيد الشروط الواجب توافرها للممارسة المهنية الملزمة بموجب معيار التدقيق الدولي (ISA 200) "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية" وقواعد السوك الأخلاقي ، وكما أن مجموعة المعايير (210، 220، 230، 240، 250، 260، 265) تساعد المدقق على تحمل المسؤوليات المكلف التي تقع على عاتق، بدأ بمسؤولية الاتفاق على شروط عملية التدقيق إلى غاية مسؤولية الإبلاغ للمكلفين بالحكومة والإدارة.

II. تقييم الخطر والاستجابة إلى المخاطر

يسعى المدقق إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء الناجمة عن الخطأ أو الاحتيال، وكذا الاستجابة لتلك المخاطر، وذلك من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، وهو الأمر الذي يوفر الإطار المرجعي للتخطيط لعملية التدقيق، والمجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر" تهتم بإجراءات تقييم المخاطر من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بشكل عام وفهم رقابتها الداخلية بشكل خاص، وذلك لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها في تصميم إجراءات التخطيط، أخذا بعين الاعتبار معيار الأهمية النسبية.

II. 1. فهم المؤسسة وبيئتها

يفيد الفهم الكافي للمؤسسة وبيئتها في تحديد وفهم المجالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد المدقق بأن لها أثر على القوائم المالية أو على عملية التدقيق أو على تقريره، وحسب الفقرة 11 والفقرات التوضيحية من A17 إلى A37 من معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" فإنه يتم فهم المؤسسة بالبحث عن معلومات تخص المجالات التالية:¹

- **العوامل الخاصة بقطاع النشاط والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية:** على المدقق أن يهتم بعوامل القطاع الذي تعمل فيها المؤسسة بالمنافسة والتقنيات التي تستعملها المؤسسة في المنتجات، كما تتضمن العوامل التنظيمية التي على المدقق فهمها البيئة التنظيمية بما فيها البيئة القانونية والسياسية، كالمبادئ المحاسبية والتشريعات والسياسات الحكومية التي تؤثر على عمليات المؤسسة، أما العوامل الأخرى الخارجية التي يسعى المدقق لفهمها هي الظروف التي تؤثر على عمل المؤسسة كالظروف الاقتصادية العامة وأسعار الفائدة والتضخم؛
- **طبيعة المؤسسة:** على المدقق فهم طبيعة المؤسسة بداية من طريقة هيكلتها، ملكيتها وعلاقتها بالمالكين، عملياتها ومعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة، أنواع الاستثمارات والأنشطة الاستثمارية التي تقوم بها أو تخطط لإجرائها، كيفية تمويلها وأنشطة التمويل التي تعتمد عليها، وكذا أساس إعدادها للتقارير المالية؛
- **اختيار المؤسسة للسياسات المحاسبية:** يجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت السياسات المحاسبية التي تختارها المؤسسة مناسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والتأكد من تطبيقها بالشكل المناسب، أخذا بعين الاعتبار التغيرات في تلك السياسات بما في ذلك أسباب التغيير، وكذا الاهتمام بالمعايير والقوانين الجديدة بالنسبة للمؤسسة ومعرفة كيف سيتم لها تبني المتطلبات الجديدة؛

¹- IFAC, IAASB, *ISA 315, Identifying and assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding The Entity and its Environment*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, PP:265-266, 276-282. Publication for web site: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf> (بتصرف)

- أهداف واستراتيجيات المؤسسة ومخاطر العمل: قد تؤدي الخطط والاستراتيجيات التي تعدها المؤسسة للوصول للأهداف إلى حدوث مخاطر العمل، والتي غالبا ما تحمل أخطاء جوهرية، لذا ينبغي على المدقق تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية الناجمة عن مخاطر العمل من خلال فهم لأهداف واستراتيجيات المؤسسة؛
- قياس ومراجعة الأداء المالي للمؤسسة: تقوم الإدارة بقياس ومراجعة الأمور التي يرونها هامة، لكن باعتبار أن هذه العملية تحدث ضغطا على الإدارة فقد تحفز هذه الأخيرة لإظهار القوائم المالية بشكل غير صحيح، لذا ينبغي على المدقق فهم قياسات أداء المؤسسة لتحديد ما إذا كانت هناك أخطاء جوهرية.

II. 2. فهم الرقابة الداخلية

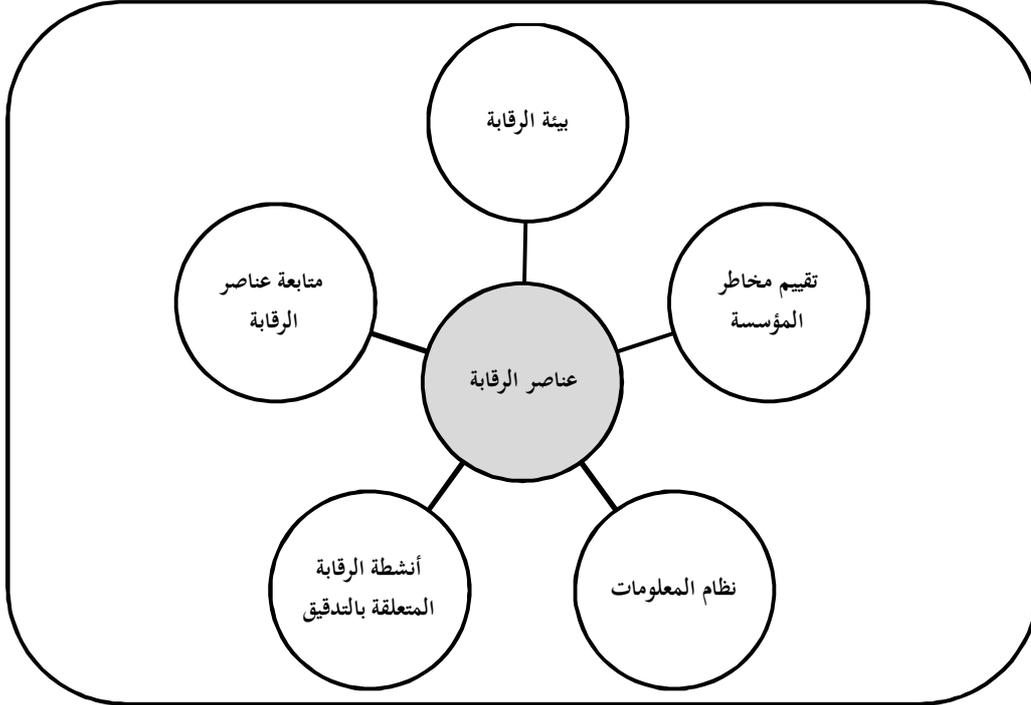
تتضمن الرقابة الداخلية كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها في تحقيق أهدافها بكفاءة، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب، وعلى المدقق فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل قيامه بتدقيق الحسابات، لأن تقييم نظام الرقابة الداخلية يسمح له بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

تعرف معايير التدقيق الدولية الرقابة الداخلية بأنها: "عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بموثوقية إعداد القوائم المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة"¹، يتضح من هذا التعريف أن وضع الرقابة الداخلية هي من أحد مهام الأعضاء الداخليين للمؤسسة وليست من مسؤولية المدقق، لكن وفقا لمعايير التدقيق الدولية فعليه فهمها للتمكن من الإشراف ومتابعة عمله، ويؤكد البعض أنه على المدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف الوقوف على نقاط القوة والضعف في النظام، وهذا التقييم يعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المدقق عند إعداد برنامج التدقيق وتحديد الاختبارات وحجم العينات المراد فحصها، أما معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" يعتبر حسب الفقرة A51 أن الهدف من فهم الرقابة الداخلية هو "تحديد مخاطر العمل التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، والمتعلقة بموثوقية إعداد القوائم المالية للمؤسسة، فعالية وكفاءة عملياتها وامتثالها للقوانين والأنظمة التي تنطبق عليها"²، كما أنه يعتبر هذا المعيار أن فهم المدقق للرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يعني الحصول على الفهم الكاف لجميع عناصر الرقابة الداخلية، والتي يحددها في خمسة عناصر يمكن توضيحها من خلال الشكل الموالي:

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص:22.

2- IFAC, IAASB, ISA 315, Op.Cit, PP: 284-285.

الشكل رقم (2-2): عناصر الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي (ISA 315)

يتضح من الشكل السابق أن معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" يحدد عناصر الرقابة الداخلية في: بيئة الرقابة، عملية تقييم مخاطر المؤسسة، نظام المعلومات، أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق وأخيرا متابعة عناصر الرقابة، وهذا المعيار يتناول كل عنصر على حدى، ويلزم المدقق تحديد وتوثيق المخاطر التي تحصل عليها نتيجة فهم عناصر الرقابة الداخلية، وفيما يلي تحليل لما جاءت به الفقرات من 14 إلى 24 من هذا المعيار:¹

- **بيئة الرقابة:** على المدقق فهم بيئة الرقابة من خلال تقييم مدى التزام الإدارة بالنزاهة والسلوك الأخلاقي وكذا تحديد مدى تأثير نقاط قوة وضعف بيئة الرقابة على باقي عناصر الرقابة الداخلية؛
- **عملية تقييم مخاطر المؤسسة:** على المدقق فهم إذا كانت المؤسسة تخضع لعملية تقييم المخاطر تمكنها من تحديد المخاطر، تقدير أهميتها، تقييم احتمال حدوثها وكذا اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها، لأن ذلك سيساعده على تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت المؤسسة على اكتشافها؛
- **نظام المعلومات:** يعتبر نظام المعلومات بجميع مكوناته عنصرا هاما في فهم الرقابة الداخلية إذ على المدقق أن يتحقق من أن المعلومات المتعلقة بإعداد القوائم المالية يتم تجميعها، تسجيلها، معالجتها، تلخيصها والإفصاح عنها بالشكل المناسب؛

¹ -Ibid, P: 266-269. (بتصرف)

- أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق: يجب على المدقق أن يفهم أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق لتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية وتصميم إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة؛
- متابعة عناصر الرقابة: وهي عملية تقييم لفعالية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم فعالية عناصر الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وتحقق الإدارة متابعة عناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما، وعلى المدقق أن يفهم الأنشطة التي تستعملها الإدارة لمتابعة الرقابة الداخلية بما فيها الأنشطة المتعلقة بالتدقيق لتحديد مدى موثوقية المعلومات المفصح عنها.
- إضافة إلى كل ما سبق فإن معايير التدقيق الدولية أكدت بأنه من المسؤوليات التي تقع على المدقق هي مسؤولية تحديد أثر الخدمات الخارجية التي تُقدم إلى المؤسسة محل التدقيق على الرقابة الداخلية، فقد نص معيار التدقيق الدولي (ISA 402) "اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية" من خلال الفقرة 1 من هذا المعيار على أنه في حالة قيام المؤسسة محل التدقيق بتكليف بعض نواحي أعمالها لمصادر خارجية (مؤسسة أو مؤسسات خدمية أخرى)، فعلى المدقق الحصول على فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المؤسسة الخدمية، وأثرها على الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، وذلك لتحديد وتقييم المخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم وأداء إجراءات تدقيق تستجيب لهذه المخاطر¹.

II. 3. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها

يقوم مدقق بتحديد مخاطر من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما فيها رقابتها الداخلية، ويقيم مدى تأثير هذه المخاطر على القوائم المالية ككل، أو على الإثباتات، المعاملات، أرصدة الحسابات والإفصاحات، آخذا بعين الاعتبار إذا كان احتمال أن ينتج عن هذه المخاطر أخطاء جوهرية، لذا ينبغي عليه أداء الإجراءات اللازمة لتقييم المخاطر عند المستويات المتوقعة الحدوث بها وكذا الاستجابة لها كما يلي:

ينبغي على المدقق أن يتأكد من أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار معيار التدقيق الدولي 330 "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة"، والذي يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، ووفقا لهذا المعيار فإن المدقق يهدف إلى الحصول على أدلة كافية ومناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، والتي يحددها المدقق ويقيمها وفقا لمعيار التدقيق الدولي 315 "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها"،

¹- IFAC, IAASB, *ISA 402, Audit Considerations Relating to Entity Using a Service Organization*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 347, Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a020-2010-iaasb-handbook-isa-402.pdf>

- **إجراءات تقييم المخاطر:** يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وتعرف إجراءات تقييم المخاطر حسب معايير التدقيق الدولية بأنها "إجراءات التدقيق التي تم أدائها للحصول على فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية فيها، لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ عند مستوى القوائم المالية وعند مستوى الإثبات"¹، ومن هذا التعريف يتضح أن المدقق يقوم بإجراءات تقييم المخاطر لفهم المؤسسة وبيئتها، وقد تكون هذه المخاطر ناجمة عن الخطأ أو الاحتيال، وقد أكد معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" على أن تلك الإجراءات تسمح للمدقق بتوفير إطار يستند عليه عند ممارسته للمهنة، وحسب الفقرات من A6 إلى A14 من نفس المعيار فإن إجراءات تقييم المخاطر يجب أن تتضمن ما يلي:²
- **الاستفسارات:** يحصل المدقق على المعلومات من خلال الاستفسارات من الإدارة أو المسؤولين على إعداد القوائم المالية أو من موظفي المؤسسة، والتي من شأنها أن تحدد مخاطر الأخطاء الجوهرية، مثل:
 - ✓ الاستفسارات الموجهة إلى المكلفين بالحوكمة قد تساعد المدقق في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد القوائم المالية؛
 - ✓ الاستفسارات الموجهة إلى موظفي التدقيق الداخلي قد توفر له معلومات حول إجراءات التدقيق الداخلي التي يمكن أن تمد المدقق بفكرة عن تصميم وفعالية الرقابة الداخلية؛
 - ✓ الاستفسارات الموجهة إلى الموظفين المسؤولين عن تسجيل ومعالجة المعلومات التي قد تساعد في تقييم مدى ملاءمة اختيار وتطبيق سياسة محاسبية معينة؛
 - ✓ الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي قد توفر له معلومات حول القضايا والامتثال للقوانين والأنظمة والتي يمكن ان تساعد المدقق في اكتشاف الاحتيال وما شابه ذلك؛
 - ✓ الاستفسارات الموجهة إلى موظفي التسويق أو المبيعات قد توفر له معلومات حول استراتيجية التسويق واتجاهات البيع للمؤسسة.
 - **الإجراءات التحليلية:** تحدد الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم مخاطر جوانب المؤسسة التي لم يكن على المدقق علم بها، وقد تساعد في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لوضع أساس لتصميم وتطبيق الردود على مخاطر المقيمة.
 - **الملاحظة والتفتيش:** قد تدعم ملاحظة وتفتيش الإدارة والآخرين توفير معلومات حول المؤسسة وبيئتها، مثل المستندات والسجلات، تقارير التي تعدها الإدارة مع المكلفين بالحوكمة كتقارير الاجتماعات وكذا مقر المؤسسة ومرافقها.

1 - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص: 29.

² IFAC, IAASB, ISA 315, Op.Cit, PP: 273-275.

● **المعلومات السابقة:** قد تزود الخبرة السابقة للمدقق مع المؤسسة معلومات حول الأخطاء السابقة، وإذا صححت في الوقت المناسب أم لا، كما أن تلك المعلومات تساعد المدقق على فهم المؤسسة وبيئتها ورقابته الداخلية، والتغيرات الهامة التي طرأت على المؤسسة والتي من شأنها تساعد في تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية.

● **المناقشة بين أعضاء فريق عملية التدقيق:** إن المناقشة التي تتم بين أعضاء الفريق الذي يقوم بعملية التدقيق توفر فرصة أكثر لمعرفة المؤسسة، وتسمح بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المؤسسة، وهذا من شأنه أن يوفر معلومات تساعد على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ونتائج إجراءات التدقيق بما في ذلك القرارات الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

قد يؤدي المدقق إضافة إلى الإجراءات السالفة الذكر إجراءات تقييم إضافية كمراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل المجالات التجارية والاقتصادية، أو تقارير من قبل محللين، أو إجراء استفسارات من المستشار القانوني الخارجي أو خبراء التقييم للمؤسسة.

- **تقييم البيانات الخاطئة:** قيام المدقق بإجراءات تقييم المخاطر يسمح له بتحديد الأخطاء لكن يجب على المدقق الحصول على استنتاج حول ما إذا كانت هذه الأخطاء جوهرية، أي ذات أهمية سواء كانت منفردة أو مجمعة، آخذا بعين الاعتبار معايير التدقيق الدولي (ISA 450) "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق"، حيث يلزم هذا المعيار المدقق ب:¹

- تجميع البيانات الخاطئة الجوهرية عن تلك البيانات الخاطئة غير المهمة؛
- دراسة البيانات الخاطئة الجوهرية خلال تقدم عملية التدقيق، وذلك بتحديد ما إذا كانت استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق في حاجة إلى مراجعة، وقد يطلب المدقق من الإدارة بفحص صنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح على البيانات الخاطئة المصححة التي تم اكتشافها؛
- الإبلاغ عن البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المناسب إلى مستوى الإدارة المناسب، ما لم يضر القانون أو النظام مثل هذا الأمر، ويطلب المدقق من الإدارة تصحيح تلك البيانات؛
- تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة بشكل منفرد أو مجموعها، وذلك بالاعتماد على المعيار التدقيق الدولي (ISA 320) "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"، كما ينبغي على المدقق الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وإبلاغهم بمدى تأثير تلك البيانات؛
- طلب المدقق من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة خطيا بشأن اعتقادهم حول تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة بشكل منفرد أو بتجميعها، على البيانات المالية ككل؛

¹- IFAC, IAASB, *ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:371-373. Publication for web site :

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a021-2010-iaasb-handbook-isa-450.pdf>

- توثيق المدقق كلا من القيمة التي تعتبر البيانات الخاطئة غير مهمة إذا كانت أقل منها، وكافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق وما إذا تم تصحيحها، وأخيرا استنتاج المدقق فيما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجمعة، وأساس ذلك الاستنتاج؛
- وإذا اكتشف المدقق أن الأخطاء التي قام بتجميعها تعد جوهرية فعليه تحديد ما إذا كانت ناجمة عن الاحتيال بالاستعانة بمعيار التدقيق الدولي (ISA 240) "مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية".

- مستويات إجراءات التدقيق: لتوفير أساس تصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق على المدقق أن يحدد ويقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند المستويين التاليين:

- مستوى القوائم المالية: توضح الفقرتين A105 و A106 من معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" إلى أن المخاطر الجوهرية عند مستوى القوائم المالية تشير إلى المخاطر التي تؤثر بشكل كبير على القوائم المالية ككل ومن المحتمل ان تؤثر على العديد من الإثباتات خاصة من بيئة رقابة ضعيفة، وقد تكون مناسبة لاعتبارها هذه المخاطر أخطاء جوهرية ناجمة عن الاحتيال¹.

والفقرة 5 من معيار التدقيق الدولي (ISA 330) "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة" أكدت أنه على المدقق تصميم وتنفيذ استجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة عند مستوى القوائم المالية، حيث أن هذه الاستجابات تتعلق بفهم المدقق لبيئة الرقابة، وقد أوضحت الفقرة A1 من نفس المعيار ما تشتمل عليه تلك الاستجابات:²

- التأكيد على فريق عملية التدقيق الحاجة إلى الحفاظ على التشكك المهني؛
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات خاصة؛
- إدخال عناصر إضافية من عدم التنبؤ في اختيار إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم أداءها؛
- إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو نطاق إجراءات التدقيق.

• مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات:

في إطار إعداد القوائم المالية تقوم الإدارة بإثباتات تتضمن الاعتراف، القياس و الإفصاح عن البنود المختلفة لتلك القوائم، لذا تشير الفقرة التوضيحية A109 من معيار التدقيق الدولي (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" إلى وجوب اخذ بعين الاعتبار مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات، لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى

1- IFAC, IAASB, ISA 315, Op.Cit, P: 297.

2- IFAC, IAASB, ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:297. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>

إجراءات التدقيق الإضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، وعند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عنها قد يستنتج المدقق هذه المخاطر تؤثر بشكل كبير على القوائم المالية¹.

أما فيما يخص الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات فقد احب معيار التدقيق الدولي (ISA 330) "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة" المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية تستند لطبيعة وتوقيت ونطاق تلك المخاطر.

II. 4. التخطيط لعملية التدقيق

ويقصد بالتخطيط أنه "دليل يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز مهمة التدقيق بيسر وسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب"²، في الكثير من الأحيان يلاحظ تناول معايير التدقيق الدولية الخطة أو الخطوات المتبعة لتحقيق هدف المدقق في كل مرحلة من مراحل إجراءه لعملية التدقيق، لكنها خصصت معيار التدقيق الدولي (ISA 300) "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" لتحديد أهمية وكيفية التخطيط في عمل المدقق ونطاق الإشراف على عملية التدقيق، ويعتبر هذا المعيار في الفقرة A₂ التخطيط بأنه "عملية مستمرة ومتكررة وكثيرا ما يبدأ بعد وقت قصير من إكمال عملية التدقيق السابقة ويستمر حتى إكمال عملية التدقيق الحالية، ويشمل التخطيط دراسة توقيت بعض الأنشطة وإجراءات التدقيق التي ينبغي استكمالها قبل أداء المزيد من إجراءات التدقيق"³، ومن هذا التعريف يتضح أن معايير التدقيق الدولية لا تعتبر أن التخطيط مرحلة منفصلة من التدقيق بل تحسبه مرحلة مصاحبة لأداء عملية التدقيق بأكملها، والفقرة 2 من معيار التدقيق الدولي (ISA 300) "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" تعتبر أن الهدف من التخطيط يتمثل في:⁴

- مساعدة المدقق في توليه الاهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية التدقيق؛
- مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فعالة؛
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة وللاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم؛
- تسيير، توجيه وإرشاد فريق عملية التدقيق ومراجعة عملهم؛
- المساعدة في تنسيق العمل الذي أنجزه مدققو العناصر والخبراء.

¹- IFAC, IAASB, *ISA 315*, Op.Cit, P: 298.

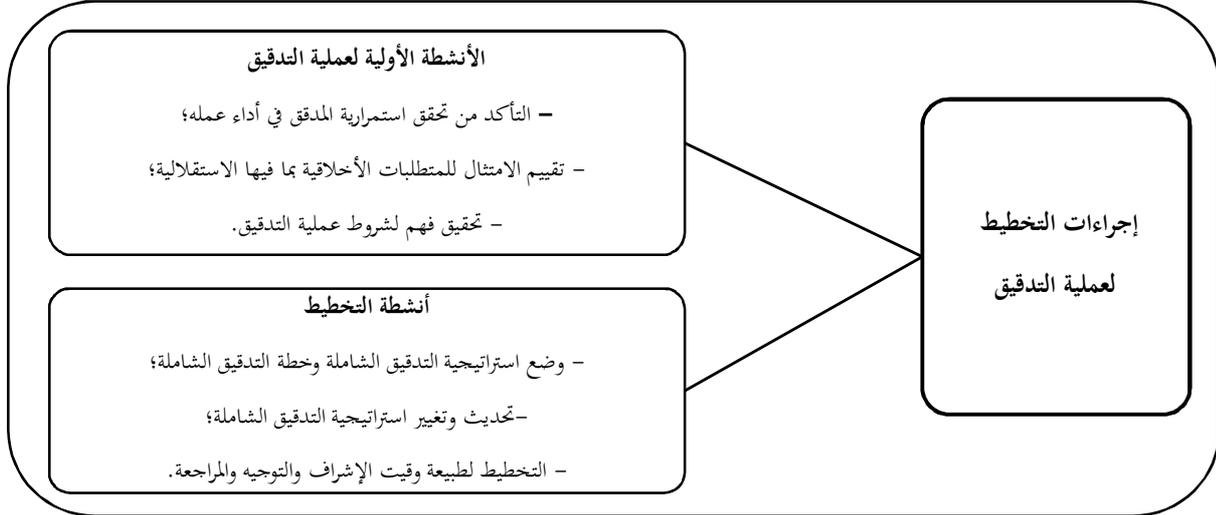
²- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص:205.

³- IFAC, IAASB, *ISA 300, Planning an Audit of Financial statements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 252-253. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>

⁴- Ibid, P: 250.

رغم أن معيار التدقيق الدولي (ISA 300) "التخطيط لتدقيق القوائم المالية أشار إلى ان الإجراءات التي يتبعها المدقق في التخطيط لعملية التدقيق تختلف باختلاف حجم ودرجة تعقيد المؤسسة محل التدقيق، إلا أنه وضع هذه الإجراءات بشكل عام في مجموعة من العناصر، والتي يمكن إنجازها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): إجراءات المتبعة في التخطيط لعملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي (ISA 300)

من الشكل السابق يتضح أن معايير التدقيق الدولية عند وضع الإجراءات المتبعة في التخطيط لعملية التدقيق تشترط أن يقوم المدقق بالأنشطة الأولية للعملية قبل وضع أنشطة التدقيق، وفيما يلي تفصيل لتلك الإجراءات وفقا لما جاءت به الفقرات من 6 إلى 11، والفقرات التوضيحية من A₅ إلى A₁₄¹:

- **الأنشطة الأولية للعملية التدقيق:** يقوم المدقق بهذه الأنشطة بغرض تحديد وتقييم الأحداث والظروف التي يمكن أن تؤثر بشكل سلب على قدرة المدقق على التخطيط لعملية التدقيق وأدائها، وتمثل هذه الأنشطة في:

• التأكد من نزاهة الإدارة والتي قد تؤثر على استمرارية المدقق في عملية التدقيق؛

• احتفاظ المدقق بالاستقلالية والقدرة اللازمين لأداء عملية التدقيق؛

• التأكد من عدم وجود سوء تفاهم مع المؤسسة بخصوص الشروط تكليف المدقق بعملية التدقيق.

- **أنشطة التدقيق:** تختلف طبيعة ونطاق أنشطة التدقيق حسب حجم وتعقيد المؤسسة والخبرة السابقة للمدقق وكذا الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق، وتشمل أنشطة التدقيق ما يلي:

• **الاستراتيجية الشاملة للتدقيق:** في عملية وضع استراتيجية شاملة للتدقيق يتم تحديد وتخصيص الموارد التي

يتم استخدامها لعملية التدقيق، وكذا متى يتم استخدامها وكيف يتم الإشراف عليها، ويمكن القول ان هذه

المرحلة تساعد على إدارة الموارد التي يتم استخدامها (مقدارها، تخصيصها، توقيت استخدامها، توجيهها

والإشراف عليها)؛

¹ - Ibid, PP:251-256.(بتصرف)

- **خطة التدقيق:** تكون خطة التدقيق أكثر تفصيلاً من الاستراتيجية الشاملة للتدقيق في أنها تشمل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق عملية التدقيق، وكذا طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها عند كل مستوى؛
- **التغيرات التي تطرأ على قرارات التخطيط خلال عملية التدقيق:** نتيجة للأحداث والظروف غير المتوقعة التي يتم مصادفتها من إجراءات التدقيق، فإنه يتعين على المدقق أن يقوم بتحديث وتغيير الاستراتيجية الشاملة للتدقيق وخطة التدقيق بما يتلاءم مع عملية التدقيق، ووضع الاستراتيجية الشاملة للتدقيق يجعل من الممكن وضع خطة التدقيق لكن هذا لا يعني أنهما خطوتين منفصلتين أو متسلسلتين بقدر ما هما مرتبطتين بشكل وثيق حيث أي تغيير على إحداهما من شأنه أن يؤثر في الأخرى؛
- **التوجيه والإشراف والمراجعة:** على المدقق كذلك أن يخطط لطبيعة، توقيت، نطاق، توجيه وإشراف فريق عملية التدقيق ومراجعة أعمالهم، آخذاً بعين الاعتبار حجم وتعقيد المؤسسة محل التدقيق، مكان التدقيق، المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، قدرات وكفاءة مختلف أعضاء فريق عملية التدقيق.

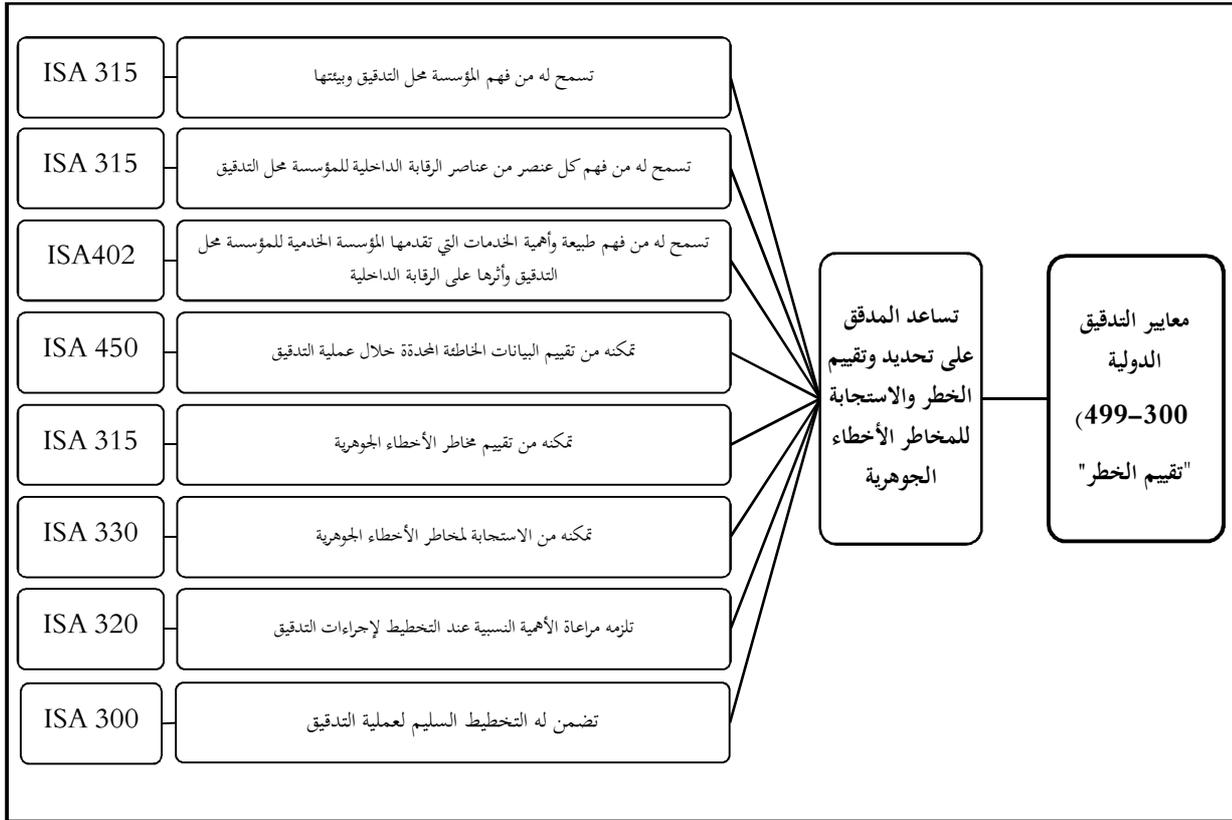
إضافة فإن معيار التدقيق الدولي (ISA 320) "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق" من خلال الفقرات من 10 إلى 13 اشترط على المدقق تحديد الأهمية النسبية لمخاطر الأخطاء الجوهرية على القوائم المالية ككل وعلى المعاملات والأرصدة الحسابات والإفصاحات عند وضع الخطة الاستراتيجية الشاملة للتدقيق، خطة التدقيق وكذا التعديل الذي يطرأ عليها خلال عملية التدقيق¹.

بعد التناول للأبرز المسائل التي اهتمت بها المجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية (ISA)، في سبيل تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، يقدم الشكل الموالي تلخيص لأثر العمل بالمعايير (300-499) "تقييم الخطر" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي كما يلي:

¹- IFAC, IAASB, *ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 316. Publication for web site :

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a018-2010-iaasb-handbook-isa-320.pdf>

الشكل رقم (2-4): أثر العمل بالمعايير (300-499) "تقييم الخطر" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر"

يوضح الشكل السابق أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر" يؤثر على ممارسة مهنة التدقيق من خلال مساعدة المدقق على تحديد وتقييم الخطر والاستجابة للمخاطر الأخطاء الجوهرية، إذ يسمح له من فهم كل المؤسسة وبيئتها، وكذا فهم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، وحتى فهم طبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المؤسسة الخدمية للمؤسسة محل التدقيق وأثرها على الرقابة الداخلية، آخذا بعين الاعتبار تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق، ومراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق، كما أن العمل بهذه المعايير يضمن للمدقق وضع خطة سليمة لعملية التدقيق.

III. أدلة التدقيق

لا يمكن للمدقق أن يبني رأيه حول دقة وموثوقية القوائم المالية إلا إذا جمع قدر كاف من أدلة التدقيق حول تلك القوائم، ويمكن له تحديد مقدار الأدلة الواجب الحصول عليها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقد خصصت معايير التدقيق الدولية المجموعة " (500-599) أدلة التدقيق"، والتي تتناول عدة جوانب يمكن للمدقق أن يصادفها عند جمعه لأدلة التدقيق، وتساعد على تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حتى يستطيع التوصل إلى رأي فني ومستقل.

III. 1. تعريف وخصائص أدلة التدقيق

ومعايير التدقيق الدولية تعرف أدلة التدقيق بأنها "المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني على أساسها رأيه، وتشمل أدلة التدقيق كل من مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى"¹، ومن هذا التعريف يتضح أن أدلة التدقيق توفر للمدقق الأساس الذي يعتمد عليه في إصدار حكمه، وتشمل هذه الألة كل ما يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه، ومعياري التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق" أكد في فقرته 6 أنه يجب أن تكون هذه الأدلة كافية وملائمة، واعتبر في فقرته A₄ أن كفاية وملاءمة أدلة التدقيق لهما علاقة متبادلة، والكثير من معايير التدقيق الدولية تركز على ضرورة توفر أدلة التدقيق على خاصيتي الكفاية والملاءمة، كالمعيار التدقيق الدولي (ISA 330) "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة" والمعيار التدقيق الدولي (ISA 200) "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية"، فالكفاية هي "مقياس لكمية أدلة التدقيق، وتأثير كمية أدلة التدقيق المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية وكذلك بجودة أدلة التدقيق"²، أما الملاءمة فهي "مقياس لجودة أدلة التدقيق، أي أهميتها وموثوقيتها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند عليها إليها رأي المدقق"³، وتأثر موثوقية الأدلة بمصدرها وبطبيعتها، وتعتمد على الظروف الفردية التي يتم بموجبها الحصول عليها.

وبالتالي يشترط على المدقق أن يجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة، وحتى يتم تحديد ما إذا كانت أدلة التدقيق الكافية يجب عليه تحديد مقدار ونوع الأدلة اللازمة وكذا المخاطر المرتبطة بها، أم في سبيل تحديد ملاءمة أدلة التدقيق فعلى المدقق التأكد من أهميتها وصدقها من خلال التأكد من موضوعيتها وعدم تحيزها.

إضافة إلى الخاصيتين الأساسيتين الكفاية والملاءمة الواجب توافرها في أدلة التدقيق، فعلى المدقق وفقاً للفقرة 11 من معيار التدقيق الدولي (ISA 570) "المنشأة مستمرة" أن ينتبه على أن أدلة التدقيق لا تحمل أي دليل يشكك في

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص: 14.

2- المرجع السابق، ص: 32.

3- المرجع السابق، ص: 12.

عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار¹، لأن للمدقق مسؤولية التأكد إمكانية المؤسسة محل التدقيق الاستمرار في مزاوله نشاطاتها.

III. 2. مصادر الحصول على أدلة التدقيق

يجب على المدقق أن يتأكد أدلة التدقيق التي جمعها وتحصل عليها متناسقة فيما بينها وذلك من خلال جمع أدلة التدقيق من مختلف المصادر، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق" يتناول المصادر التي يتم الحصول منها على أدلة التدقيق في فقرتيه 8 و9 والفقرات التوضيحية من A7 إلى A9 كما يلي:²

- **مصادر داخلية:** يتم الحصول على بعض أدلة التدقيق من المعلومات التي توفرها المؤسسة للمدقق، وعلى المدقق إجراء اختبار، تحليل ومراجعة تلك المعلومات، وكذا وإجراء المطابقة بين المعلومات التي لها علاقة مع بعضها للتأكد من الاتساق الداخلي لها ومدى مطابقتها للقوائم المالية، وعند استخدام معلومات تنتجها الإدارة والمتوفرة في السجلات المحاسبية، محاضر الاجتماعات وقرارات الإدارة، على المدقق القيام بما يلي:

- الحصول على أدلة التدقيق بشأن دقة واكتمال المعلومات؛
- تقييم ما إذا كانت المعلومات صحيحة وتخدم أهداف المدقق؛

وفي بعض الأحيان تقوم الإدارة بالاستعانة بخبير في مجال غير المحاسبة والتدقيق للحصول على الخبرة اللازمة لإعداد القوائم المالية، وعند استخدام المدقق للمعلومات المعدة من طرف خبير، يجب عليه مراعاة ما يلي:

- تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛
- الحصول على فهم لعمل ذلك الخبير؛
- تقييم ملاءمة عمل الخبير كأدلة تدقيق للإثبات المناسب.

- **مصادر خارجية:** يمكن للمدقق أن يحصل على أدلة التدقيق من مصادر مستقلة عن المؤسسة والتي تحتوي على مصادقات من أطراف أخرى وتقارير للمحللين والقوائم المقارنة الخاصة بالمتنافسين، وغيرها من المعلومات التي تنتجها أطراف أخرى من غير الإدارة، وتعتبر أدلة التدقيق المتحصل عليها من المصادر الخارجية أكثر موثوقية من المتحصل عليها من المصادر الداخلية.

وقد قدم المعيار (ISA 500) "أدلة التدقيق" في الفقرة A₃₁ العموميات التالية التي تساعد على تقدير مدى موثوقية

أدلة التدقيق والمتمثلة في:³

- أدلة التدقيق من المصادر الخارجية هي أكثر موثوقية من تلك التي تم الحصول عليها داخليا؛

¹- IFAC, IAASB, **ISA 570, Going Concern**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 547. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a031-2010-iaasb-handbook-isa-570.pdf>

²- IFAC, IAASB, **ISA 500, Audit Evidence**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 382-385. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf> (بتصرف)

³- Ibid, P: 389. (بتصرف)

- أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها داخليا تكون أكثر موثوقية عندما يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية فعالان؛
- أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة تكون أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها بشكل غير مباشر أو بالاستنتاج؛
- أدلة التدقيق على شكل وثائق أو المكتوبة أكثر موثوقية من تلك الشفهية؛
- أدلة التدقيق التي توفرها وثائق أصلية أكثر موثوقية من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ، أو الفاكس أو الوثائق التي تم تصويرها وجعلها رقمية، أي كل المعلومات التي حولت إلى الشكل الإلكتروني اعتمادا على إعداد واحتفاظ نظام الرقابة الداخلية.

إذا كان المدقق يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة لأول مرة، فمعيار التدقيق الدولي (ISA 510) "عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية" يوضح كيف يمكن للمدقق استعمال الأرصدة الافتتاحية للحصول على أدلة تدقيق، حيث تعرف معايير التدقيق الدولية الأرصدة الافتتاحية بأنها "أرصدة الحسابات التي توجد في بداية الفترة، تعتمد على الأرصدة الختامية للفترة السابقة والتي تعكس تأثير المعاملات والأحداث للفترة السابقة"¹، وعملية التدقيق الأولية بأنها "العملية التي تكون فيها القوائم المالية للفترة السابقة غير مدققة أو مدققة من طرف المدقق السابق"²، والفقرة 3 من معيار التدقيق الدولي (ISA 510) "عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية" تؤكد على أنه عند إجراء عملية التدقيق الأولية، يجب على المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت:³

- الأرصدة الافتتاحية محتوية على أخطاء تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية؛
- السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الافتتاحية مطبقة بشكل متسق مع القوائم المالية للفترة الحالية، أو ما إذا تمت محاسبة التغيرات عليها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بالشكل مناسب وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المطبق.

III. 3. إجراءات الحصول على أدلة التدقيق

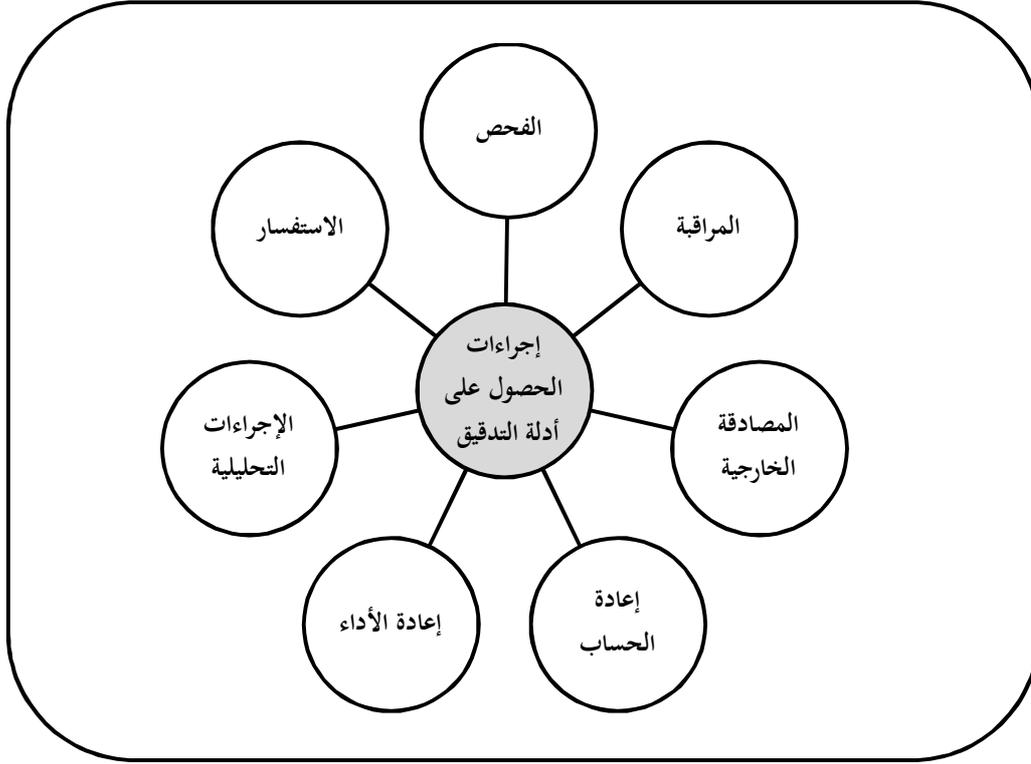
للحصول على أدلة التدقيق والتأكد من وملاءمتها وكفائيتها، وكذا موثوقية مصادرها يقوم المدقق بتصميم إجراءات التدقيق اللازمة، والشكل الموالي يوضح إجراءات التدقيق التي يتناولها معيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق":

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص: 24.

² - المرجع السابق، ص: 21.

³ - IFAC, IAASB, *ISA 510, Initial Audit Engagements-Opening Balances*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 421. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a025-2010-iaasb-handbook-isa-510.pdf>

الشكل رقم (2-5): إجراءات الحصول على أدلة التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق"

- من الشكل السابق يتضح أن معيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق" يحصر إجراءات التدقيق في: الفحص، المراقبة، المصادقة الخارجية، إعادة الحساب، إعادة الأداء، الإجراءات التحليلية والاستفسار، وفيما يلي تحليل لما تناوله الفقرات A₁₄ إلى A₂₅ من نفس المعيار:¹
- **الفحص:** يشمل الفحص فحص السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، في الشكل الورقي أو الشكل الإلكتروني؛
 - **المراقبة:** تتضمن المراقبة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون، مثلا ملاحظة المدقق لعمليات جرد المخزون من قبل موظفي المؤسسة، أو ملاحظة إجراءات الرقابة والضبط الداخلي؛
 - **المصادقة الخارجية:** يقصد بها "أدلة تدقيق التي تم الحصول عليها كخطي مباشر من طرف ثالث (الطرف المصدق) على المدقق بصورة ورقية أو إلكترونية أو بأي صورة أخرى"²، لذا فالمصادقة الخارجية تتضمن الإجابة على استفسار من أطراف خارجية لتعزيز المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية، مثلا كأن يطلب المدقق

¹- (بتصرف). IFAC, IAASB, ISA 500, Op.Cit, P: 386-388.

²- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص:19.

- مصادقة مباشرة لحسابات من المدنين، والفقرة 7 من المعيار التدقيق الدولي (ISA 505) "المصادقات الخارجية" تضع الإجراءات التي يتابعها المدقق في طلب المصادقة الخارجية فيما يلي:¹
- تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها؛
 - اختيار الطرف المصادق الملائم؛
 - تصميم طلبات المصادقة بما يتلاءم مع الرد على الطلب؛
 - إرسال الطلبات ومتابعتها إذا أمكن للطرف المصادق.
- إعادة الحساب: تتضمن إعادة الحساب التحقق من الدقة الحساب للمستندات الأصلية وللسجلات المحاسبية، أو إجراء حسابات مستقلة، ويكون ذلك يدويا أو إلكترونيا؛
- إعادة الأداء: وتتمثل في التنفيذ المستقل للمدقق لإجراءات أو أنظمة رقابة التي قد أجريت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- الإجراءات التحليلية: تتألف الإجراءات التحليلية من تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية، وتشمل النسب والمؤشرات الهامة، والفقرة 3 من المعيار التدقيق الدولي (ISA 520) "الإجراءات التحليلية" تحدد هدف اللجوء إلى الإجراءات التحليلية كما يلي:²
- تمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق موثوقة؛
 - تساعد المدقق في تكوين رأيه.
- الاستفسار: يتضمن الاستفسار في البحث عن المعلومات المالية وغير المالية من أشخاص ذوي إطلاع ومعرفة من داخل أو خارج المؤسسة، وتتفاوت الاستفسارات من الاستفسارات الرسمية المكتوبة الموجهة إلى طرف ثالث، إلى الاستفسارات الشفهية غير الرسمية الموجهة إلى أشخاص من داخل المؤسسة، وتناول معيار التدقيق الدولي (ISA 580) "الإقرارات الخطية" مسؤوليات المدقق في الحصول على اقرارات خطية كافية وملائمة، حيث أن الفقرة 6 من هذا المعيار تحدد أهداف الحصول على الاقرارات الخطية في العناصر التالية:³
- الحصول على الاقرارات الخطية من الإدارة تؤكد فيه على تحملها للمسؤولية إعداد القوائم المالية وكذا مسؤولية تقديم كافة المعلومات التي لها علاقة بعمية التدقيق؛
 - دعم أدلة التدقيق الأخرى والتي لها علاقة بالقوائم المالية والاثباتات المحددة بها؛

¹- IFAC, IAASB, *ISA 505, External Confirmations*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 411. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a024-2010-iaasb-handbook-isa-505.pdf>

²- IFAC, IAASB, *ISA 520, Analytical Procedures*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 434. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf> (بتصرف)

³- IFAC, IAASB, *ISA 580, Written Representations*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 562-563. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a032-2010-iaasb-handbook-isa-580.pdf> (بتصرف)

• إمكانية الرد على الاقرارات الخطية بطريقة ملائمة.

يجب الإشارة أن إجراءات التي تم تناولها سابقا تتغير حسب سياق الذي يختاره المدقق في ممارسة عمله، وحسب الظروف المحيطة به، وفيما يلي أمثلة ليست على سبيل حصر لبعض الحالات التي قد تصادف المدقق والتي تدفعه إلى وضع إجراءات إضافية:

- في حالة وجود الشك في عدم قدرة المؤسسة في الاستمرار بمزاولة نشاطها، فيجب على المدقق وفقا للفقرة A₆ من معيار التدقيق الدولي (ISA 570) "المنشأة مستمرة" وضع إجراءات إضافية للحصول على أدلة تدقيق تحدد قدرة المنشأة على الاستمرار والمخاطر الجوهرية التي تهدد استمرارها¹؛
- إذا كانت البيانات المحاسبية تحتوي على تقديرات محاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، يجب على المدقق وضع إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول تلك التقديرات المحاسبية، حيث أنه هذه الأخيرة كانت لها اهتمام معتبر من معايير التدقيق الدولية، وخصص لها معيار التدقيق الدولي (ISA 540) "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة" لوضع الإجراءات التي يتبعها المدقق لتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية، وعلى المدقق ووفقا لهذا المعيار تحديد المخاطر التي يمكن أن تصاحب تلك التقديرات، وكذا أكد هذا المعيار على وقوع المسؤولية على المدقق التأكد من جهة بعدم وجود تحيز لدى إعداد التقديرات المحاسبية، والإفصاح بشكل ملائم عن كل الشكوك المصاحبة لتلك التقديرات من جهة أخرى²؛
- إذا كانت المؤسسة محل التدقيق مثلا تخضع للسيطرة من أطراف أخرى أو لهذه الأطراف تأثير على قراراتها، فعلى المدقق تصميم إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتحديد الأطراف المفصح عنها من طرف الإدارة وتأثير علاقاتها على القوائم المالية، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 550) "الأطراف ذات العلاقة" وضع الإجراءات التي يمكن من خلالها أن يتأكد المدقق من صحة قائمة الأطراف ذات العلاقة التي تقدمها الإدارة له وكذا الإجراءات التي تسمح له بتحديد مدى تأثير المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية والمخاطر الجوهرية التي يمكن أن تنجم عنها، وكذا إجراءات الاستجابة لهذه الأخطاء³؛
- إذا كانت هناك أحداث لاحقة:

في كثير من الأحيان يصادف المدقق وقوع أحداث بعد قيام الإدارة بإقفال القوائم المالية أو بعد تكوين رأيه وإعطائه الشكل المناسب، حيث أن هذه الأحداث يمكن أن يكون لها أثر واضح على القوائم المالية، أو ما يعرف

¹- IFAC, IAASB, **ISA 570**, Op.Cit, P: 553.

²- IFAC, IAASB, **ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 460. Publication for web site: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a028-2010-iaasb-handbook-isa-540.pdf> .

³- IFAC, IAASB, **ISA 550, Related Parties**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 508-512. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf>

بالأحداث اللاحقة، وقد اهتم المعيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة" بالإجراءات التي يتخذها المدقق في حال وقوع هذه الأحداث، والشكل الموالي يبين أصناف الأحداث اللاحقة التي يمكن للمدقق أن يصادفها:

الشكل رقم (2-6): أصناف الأحداث اللاحقة حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة"

يُظهر الشكل السابق ثلاث حالات للأحداث اللاحقة التي على المدقق في كل مرة تتبعها، وذلك لتحديد مدى تأثيرها سواء على القوائم المالية أو على تقريره، واتخاذ الإجراءات اللازمة، والمعيار (ISA 560) "الأحداث اللاحقة" فصل في تلك الإجراءات كما يلي:¹

- الأحداث الحاصلة بين تاريخ إقفال القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق: وفقا لما نصته الفقرات من 6 إلى 9 من هذا المعيار فإنه ينبغي على المدقق:
 - تنفيذ الإجراءات المصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تسمح بتحديد كافة هذه الأحداث والتي تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها؛
 - النظر في تقييم المخاطر لدى تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق السابقة؛
 - تحديد ما إذا كان كل حدث ينعكس بالشكل المناسب على القوائم المالية وفقا للإطار المعمول به، وهذا في حالة تحديد أن هذه الأحداث تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها؛
 - الطلب من الإدارة بتزويده بإقرار خطي حول تعديل أو الإفصاح عن كافة الأحداث الحاصلة بعد إقفال القوائم المالية والتي يقتضي الإطار المعمول به تعديلها أو الإفصاح عنها.
- الأحداث التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية: في هذه الحالة لا يقع على عاتق المدقق تأدية أي إجراءات تدقيق، لكن إذا علم المدقق بحدث ما بعد تاريخ إصدار

¹- IFAC, IAASB, *ISA 560, Subsequent Events*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 533-536. Publication for web site: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a030-2010-iaasb-handbook-isa-560.pdf> (بتصرف).

تقريره وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية والذي م شأنه أن يعدل من رأي المدقق لو أنه علم به من قبل أو في تاريخ إصدار تقريره، فيجب عليه مناقشة المسألة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تحتاج إلى تعديل أم لا وكذا الاستفسار عن الطريقة التي تنوي الإدارة تناول المسألة في القوائم المالية، وقد يواجه المدقق موقفين من الإدارة في الظروف التي يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل:

- **قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية:** في هذه الحالة على المدقق القيام بالإجراءات الضرورية وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة، ويجب عليه أن يمدد الإجراءات المشار إليها سابقا إلى تاريخ التقرير الجديد؛

- **عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية:** في هذه الحالة وإذا لم يرسل المدقق تقريره بعد للمؤسسة، فيجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو عكسيا في تقريره، أما إذا أرسل تقريره للمؤسسة، فيجب عليه أن يقدم إشعار لإدارة المؤسسة أو للمكلفين بالحوكمة بعدم إصدار القوائم المالية للأطراف الخارجية قبل إجراء التعديلات اللازمة، وفي حال إصدار القوائم دون إجراء التعديلات اللازمة فيجب على المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع اعتماد تقريره.

- **الأحداث التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصدار القوائم المالية:** في هذه الحالة كذلك لا يقع على عاتق المدقق تأدية أي إجراءات تدقيق، لكن إذا علم المدقق بحدث ما بعد تاريخ إصدار القوائم المالية والذي كان بإمكانه أن يعدل من رأيه لو أنه علم به قبل ذلك التاريخ، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة واتخاذ الإجراءات اللازمة، وقد يواجه المدقق كذلك موقفين من الإدارة في الظروف التي يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل:

- **قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية:** في هذه الحالة على المدقق القيام بالإجراءات الضرورية وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أي جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقا مع تقرير المدقق المرفق بما بالتعديل الذي تم، ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة، حيث يجب أن يتضمن هذا الأخير فقرة خاصة حول موضوع التعديل وتوضيح أسباب تعديل القوائم المالية، ويجب على المدقق أن يمدد الإجراءات اللازمة إلى تاريخ التقرير الجديد؛

- **عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية:** في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية وكذا عدم اتخاذ الخطوات الضرورية للتأكد من إعلام أية جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقا مع تقرير المدقق المرفق بها، يجب على المدقق إشعار الإدارة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد المستقبلي لتقريره.

III. 4. طرق الحصول على أدلة التدقيق

إن طبيعة وتوقيت الإجراءات التدقيق المتخذة تتأثر بالطريقة المختارة لجمع أدلة التدقيق، حيث أن هذه الطرق تُحدد أثناء فهم الرقابة الداخلية للمؤسسة، لأن تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الذي تتبعه المؤسسة يمكن المدقق من تحديد حجم ونوع البنود التي سيتم اختبارها، ومعايير التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة التدقيق" حدد ثلاث طرق للحصول على أدلة التدقيق في فقراته من A52 إلى A56¹:

- **اختيار كافة البنود:** قد يقرر المدقق أن أكثر ما يكون مناسباً هو فحص كافة البنود التي تشكل مجموعة معينة معاملات أو أرصدة الحسابات، ويكون الفحص بمقدار 100% مناسباً عندما:

- تشكل المجموعة من عدد صغير من بنود ذات قيمة كبيرة؛
 - تكون هناك مخاطرة كبيرة، ولا توفر الوسائل الأخرى أدلة تدقيق كافية وملائمة؛
 - الفحص بمقدار 100% فعال من ناحية التكلفة، كالحسابات التي تؤدي تلقائياً من قبل نظام معلومات.
- **اختيار بنود محددة:** قد يقرر المدقق اختيار بنود محددة من المجموعة، ومن الممكن أن تشمل البنود المحددة المختارة ما يلي:

- البنود ذات القيمة العالية أو الرئيسية؛
- كافة البنود التي تزيد عن مبلغ معين؛
- بنود معينة للحصول على معلومات.

أي يمكن على المدقق اختيار بعض البنود لتدقيقها انطلاقاً لأهميتها، المعيار التدقيق الدولي (ISA 501) "أدلة التدقيق-اعتبارات محددة لبنود مختارة" وضع الاعتبارات الخاصة التي يجب على المدقق مراعاتها للحصول على أدلة التدقيق كافية وملائمة، فمثلاً وضع الاعتبارات التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند اختيار المخزون إذا كان هاماً بالنسبة للقوائم المالية، وحدد المعيار في الفقرة 4 كيف يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة تثبت وجود وحالة المخزون، كما يلي²:

- حضور الجرد الفعلي للمخزون من أجل تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي من جهة ومن جهة أخرى لفحص المخزون وإجراء جرد اختياري؛
- أداء إجراءات تدقيق سجلات المخزون النهائية للمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون.

1- IFAC, IAASB, *ISA 500*, Op.Cit, P:395-396

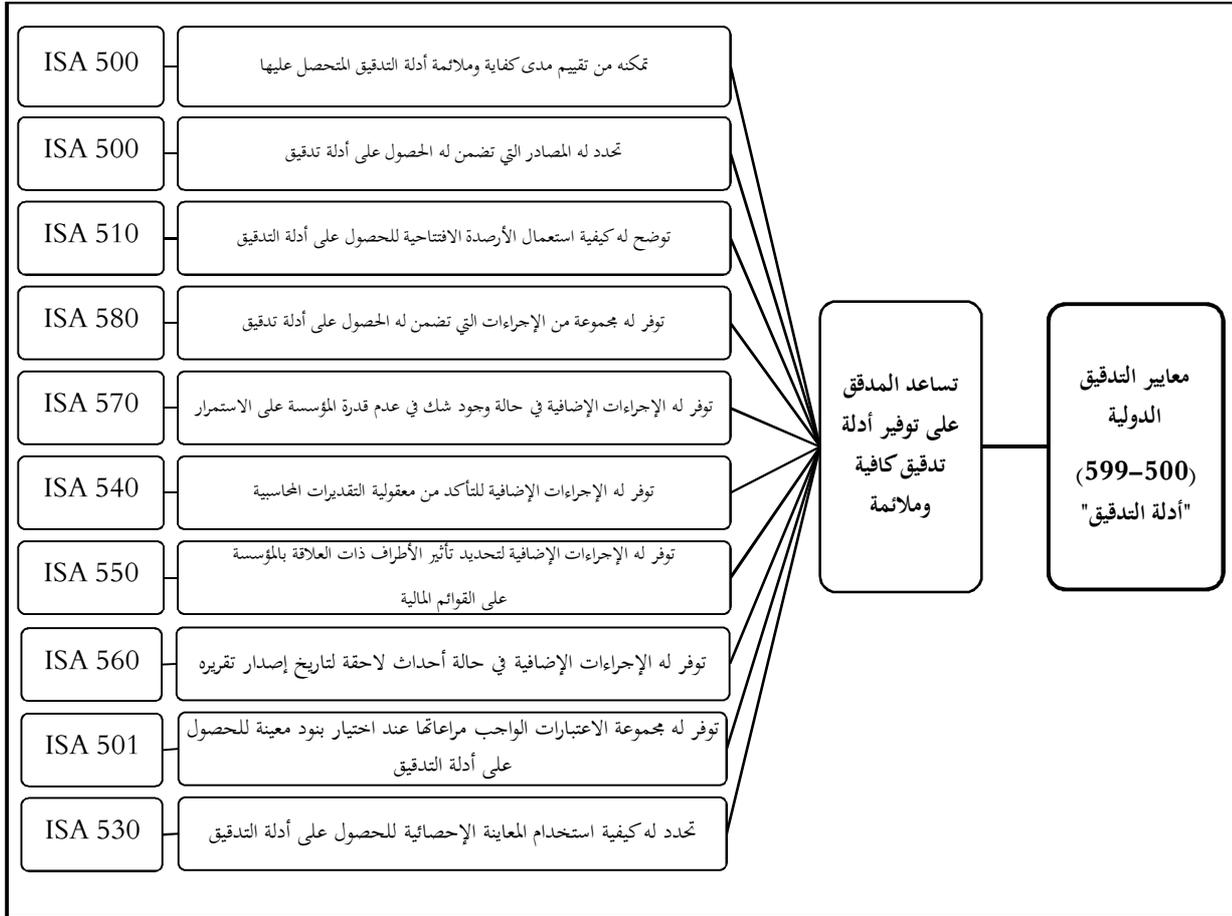
2- IFAC, IAASB, *ISA 501, Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 398-399. Publication for web site :

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a023-2010-iaasb-handbook-isa-501.pdf>

- اختيار عينات التدقيق: إن اختيار عينات التدقيق تُصمم بهدف تكوين استنتاج حول المجموعة الكاملة على أساس العينة مأخوذة منها، معيار التدقيق الدولي (ISA 530) "عينات التدقيق يُناقش اختيار عينات التدقيق، الإحصائية وغير الإحصائية، حيث أن الفقرات من 6 إلى 8 من هذا المعيار تلزم المدقق مراعاة ما يلي¹:
- تصميم العينة بما يتماشى مع هدف إجراء التدقيق؛
 - حجم العينة الكاف لتقليل مخاطر استخدام العينات؛
 - طريقة اختيار العينة تمنح وحدات العينة فرصة الاختيار.

بعد التأكد أن المدقق خلال أداء عمله يسعى جاهداً للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، والتي سبق تناول لأهم ما توفره المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الدولية (ISA) من إرشادات في سبيل الحصول على تلك الأدلة، يوضح الشكل الموالي أثر العمل بمعايير "أدلة التدقيق" (500-599) على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي كما يلي:

الشكل رقم (2-7): أثر العمل بالمعايير "أدلة التدقيق" (500-599) على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية (500-599) "أدلة التدقيق"

1- IFAC, IAASB, **ISA 530, Audit Sampling**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:445. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf>

يلاحظ من الشكل السابق أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (500-599) أدلة التدقيق" يؤثر على ممارسة مهنة التدقيق من خلال مساعدة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، إذ يمكنه من تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق المتحصل عليها، وذلك من خلال تحديد المصادر التي تضمن له الحصول على تلك الأدلة وتوضيح كيفية استعمال الأرصدة الافتتاحية للحصول عليها، وكذا من خلال توفير مجموعة من الإجراءات التي تضمن له الحصول عليها، خاصة من الإجراءات الإضافية في حلة وجود ظروف خاصة، كما أن هذه المعايير توفر كيفية استخدام مختلف الطرق للحصول على أدلة التدقيق كاختيار بنود معينة و المعاينة الإحصائية.

IV. الاستفادة من عمل مدققين آخرين

في سبيل جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة قد يحتاج المدقق إلا الاستفادة لعمل أطراف أخرى غيره، ونظرا لاهتمام معايير التدقيق الدولية بضرورة توجيه المدقق وتوفير له الارشادات اللازمة للاستفادة من عمل الآخرين، فقد خصصت المجموعة من " (600-699) الاستفادة من عمل الآخرين" لمساعدته في الاستفادة من عمل مدقق آخر غيره أو من عمل المدقق الداخلي للمؤسسة، وكذا من عمل مدقق خبير في مجال آخر.

IV. 1. عمل مدقق حسابات آخر

يحدد المعيار التدقيق الدولي (ISA 600) "الاعتبارات الخاصة -عملية تدقيق القوائم المالية للمجمع (بما في ذلك عمل مدقق العنصر)" كيف يمكن لمدقق الحسابات أن يستفيد من عمل المدققين حسابات آخرين، سواء كانت عملية التدقيق تخص مجمع من المؤسسات والمدقق مسؤول على تدقيق إحدى مؤسسة المجمع ويريد الاستفادة من عمل المدققين الآخرين لباقي المؤسسات، أو أن أعضاء فريق عملية التدقيق يريد الاستفادة من عمل مدقق العنصر، حيث أن هذا الأخير يكون مسؤول على تدقيق مؤسسة من المجمع أو أي عنصر منها فقط كالمخزون أو الأصول الثابتة المادية.

IV. 1. 1. الاعتبارات اللازمة للاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر

إن الفقرات من 11 إلى 33 من المعيار التدقيق الدولي (ISA 600) "الاعتبارات الخاصة -عملية تدقيق القوائم المالية للمجمع (بما في ذلك عمل مدقق العنصر)" تشترط توفر الاعتبارات التالية ليتمكن المدقق أو أعضاء فريق عملية التدقيق من الاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر:¹

- **المسؤولية:** في حال استعمال المدقق عمل مدقق آخر لا ينبغي له الإشارة في تقريره إلى ذلك إلا إذا وجد قانون يلزمه بذلك، وفي هذه الحالة عليه أن يشير في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحلي مسؤولية حول عملية التدقيق؛
- **قبول والاستمرار في عملية التدقيق:** لكي يقبل المدقق عملية التدقيق عليه أن يحدد أنه ما إذا من الممكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة المتعلقة بالعناصر التي يستند عليها في إبداء رأيه، وإذا توصل إلى أنه لن يمكن الحصول على تلك الأدلة من مدققي حسابات آخرين نتيجة قيود من الإدارة ومن الممكن أن يؤدي ذلك على عدم إبداء رأيه، فعليه عدم قبول العملية التدقيق إذا لم يشرع بعد فيها، أما إذا كان بدأ بعملية التدقيق عليه الانسحاب وعدم الاستمرار بها؛
- **الاستراتيجيات الكلية وخطة التدقيق:** تقع مسؤولية وضع الاستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق على أعضاء فريق عملية التدقيق، لكن على المدقق مراجعتها؛

¹- IFAC, IAASB, *ISA 600, Special Considerations- Audit of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2014, P: 582-587. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a033-2010-iaasb-handbook-isa-600.pdf> (بتصرف)

- فهم المجمع وفروعه وبيئته: يتعين على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال الحصول على فهم المؤسسة وبيئتها، ويجب أن يقوم أعضاء فريق عملية التدقيق بتعزيز فهمه؛
- فهم مدقق العنصر: إذا طلب فريق عملية التدقيق من مدقق آخر تدقيق عناصر معينة يجب التأكد من فهمه والتزامه للمتطلبات الأخلاقية بما فيها الاستقلالية، وكذا التأكد من كفاءته المهنية وبيئة عمله إن كانت تخضع لرقابة فعالة؛
- الأهمية النسبية: يجب أن يحدد فريق عملية التدقيق الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجمع ككل عند وضع الاستراتيجيات الكلية للتدقيق، وكذا تحديد مستويات الأهمية النسبية بفئات معينة من المعاملات والأرصدة والإفصاحات، والعتبة التي تعد بعدها أخطاء جوهرية بالنسبة للمجمع ككل، وينبغي على مدقق العنصر أن يقيم مدى ملاءمة الأهمية النسبية المحددة لعناصر للقوائم المالية ككل، وكذا تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل الاستجابة للمخاطر المقيمة على مستوى العنصر، ومن ثم تصميم و تنفيذ إجراءات الاستجابة مناسبة لمعالجة مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة في القوائم المالية مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية؛
- عملية التوحيد: يحدد فريق عملية التدقيق التأكد من أن أنظمة الرقابة تعمل بفعالية وتسمح بتوفير أدلة تدقيق كافية ومناسبة المستند عليها في عملية التوحيد، ويؤدي فريق العمل إجراءات تدقيق أخرى في عملية التوحيد للاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة.

IV. 1. 2. الاتصالات اللازمة للاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر

- يلزم المعيار التدقيق الدولي (ISA 600) "الاعتبارات الخاصة -عملية تدقيق القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدقق العنصر)" فريق عملية التدقيق الاتصال بشكل مستمر مع المدقق العنصر، إدارة المجمع والمكلفين بالحوكمة، وفيما يلي المسائل التي ينبغي الاتصال بشأنها مع هذه الأطراف:
- الاتصال مع المدقق العنصر: تلزم الفقرة 40 من هذا المعيار فريق عملية التدقيق الاتصال بمدقق العنصر على أساس منتظم، حيث يضمن هذا الاتصال نقل جميع المتطلبات بتحديد العمل الذي سيتم إنجازه وشكله ومضمونه، كما يجب حسب الفقرة 41 من نفس المعيار أن يطلب فريق عملية لتدقيق من مدقق العنصر الإبلاغ عن مدى التزامه بالمتطلبات الأخلاقية، تحديد المعلومات المالية المرتبطة بالعنصر، توفير المعلومات عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتي من شأنها أن تؤدي إلى خطأ جوهري في القوائم المالية للمجمع، والإبلاغ كذلك عن مؤشرات وجود تحيز محتمل من الإدارة، نواحي القصور الجوهرية في الرقابة الداخلية، وكل المسائل الهامة المرتبطة بالعنصر¹؛
 - الاتصال مع إدارة المجمع: بموجب الفقرة 47 من نفس المعيار يجب أن يتصل فريق عملية التدقيق بإدارة المجمع للإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية، سواء تم تحديدها عند في أنظمة الرقابة للعناصر او

1- IFAC, IAASB, ISA 600, Op.Cit, p: 588-589.

شدت انتباه فريق الجمع ككل، كما أنه في حال وجود معلومات من قبل مدقق لعنصر أو فريق عملية التدقيق تشير إلى احتمالية حدوث احتيال، فيجب على فريق عملية التدقيق إبلاغ الإدارة أو المسؤولين عن كشف ومنع الاحتيال¹؛

- **الاتصال مع المكلفين بالحوكمة:** يتعين على فريق عملية التدقيق حسب الفقرة 49 من نفس المعيار الإبلاغ عن المسائل التي تم تناولها في المعيار 260، إضافة إلى المسائل الإبلاغ على نوع العمل الذي سيتم أداءه من قبل مدققي العناصر، طبيعة المشاركة المخطط لها من قبل مدققي العناصر، حالات التي يؤدي فيها تقييم لعمل مدقق العنصر، وكذا الإبلاغ عن حالة الاحتيال والاحتيال المشكوك فيه².

IV. 2. عمل مدقق داخلي

إن زيادة تعقيد المؤسسة وعملياتها يجعل من المدقق يوسع في استخدام العينات الإحصائية وإجراءات التدقيق، ويمكن له الاستعانة من أشخاص ذوي خبرة كالمدقق الداخلي، ويعتبر هذا الأخير من أهم الأشخاص الذين يعتمد عليهم المدقق، وذلك لمعرفته الكافية بأعمال ونشاطات المؤسسة محل التدقيق، هذا بالإضافة أيضاً إلى تشابه أعماله مع أعمال المدقق الخارجي، مما يوفر الحافز لدى المدقق للاستفادة من أعمال المدقق الداخلي، إلا أنه قبل الأخذ بهذا الفرض يجب على المدقق أن يقوم بتقوم أعمال المدقق الداخلي، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها دون التعرض لمخاطر ذات علاقة بمسئوليته.

IV. 2. 1. إمكانية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي

وبهدف التمكن من الاستفادة من عمل المدقق الداخلي يلزم معيار التدقيق الدولي (ISA 610) "استخدام عمل المدققين الداخليين" في فقراته 15 المدقق بتقييم³:

- تنظيم المدقق الداخلي لعمله والسياسات والإجراءات التي يتبعها ومدى دعمها لموضوعيته؛
- مستوى كفاءة المدقق الداخلي؛
- انضباط منهجية عمل المدقق الداخلي ومراقبة جودته.

وبالتالي على المدقق قبل استخدام عمل المدقق الداخلي يجب التأكد من موضوعية وكفاءة ذلك المدقق، وكذا تحديد طريقة عمله ومدى ضبطه لتحديد مستوى أداءه ومدى إمكانية الاعتماد عليه، فإذا كان عمل المدقق الداخلي لا يتسم بالموضوعية اللازمة ويخضع لرقابة جيدة، فلا يمكن للمدقق استخدامه في فهم المؤسسة وفي جمع أدلة التدقيق.

1- Ibid, p: 591.

2- Ibid, Op.Cit, p: 592.

3- IAASB, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2014, volume 1, P:640. Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf

IV. 2. 2. كفاية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي

من أجل استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عليه تقييم وأداء إجراءات التدقيق حول ذلك العمل لتحقيق كافيته لأهداف المدقق الخارجي، والفقرة 23 من نفس المعيار وفي سبيل تحديد كفاية العمل الذي قام به المدقق الداخلي ألزمت المدقق تقييم ما إذا:¹

- تم الإشراف على العمل ومراجعته وتوثيقه بصورة ملائمة؛
- تم الحصول على أدلة تدقيق كافية لتمكين المدقق الخارجي من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛
- تم التوصل على استنتاجات ملائمة للظروف وتقارير منسجمة مع العمل المنجز.

IV. 3. 3. عمل مدقق خبير

يمكن للمدقق ان يستعمل عمل مدقق آخر له خبرة معينة في مجال غير المحاسبة والتدقيق، وذلك إذا كان في حاجة إلى خبرة في مجال معين للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 620) "استخدام عمل مدقق خبير" يحدد كيف يمكن للمدقق ان يعتمد على عمل المدقق الخبير سواء كان خبير داخلي أو خبير خارجي.

IV. 3. 1. الحاجة للاستفادة من عمل المدقق الخبير

قد تنشأ حاجة المدقق لعمل مدقق خبير لمساعدته في العديد من المسائل، والفقرة A4 قدمت بعض الأمثلة عن هذه المسائل، منها:²

- الحصول على فهم المؤسسة وبيئتها؛
 - تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
 - تحديد وتطبيق إجراءات الاستجابة الكلية للمخاطر المقيمة عند مستوى القوائم المالية؛
 - تصميم وتنفيذ مزيد من إجراءات التدقيق للرد للاستجابة للمخاطر على مستوى التأكيد؛
 - تقييم مدى كفاءة وملاءمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في تكوين رأي حول القوائم المالية.
- أما الفقرة 8 من نفس المعيار ألزمت المدقق لدى تحديد الحاجة للاستفادة من عمل المدقق الخبير الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:³

- طبيعة المسألة التي يتعلق بها عمل المدقق الخبير؛
- مخاطر الأخطاء الجوهرية في المسألة التي يتعلق بها عمل الخبير؛
- أهمية عمل المدقق الخبير في سياق عملية التدقيق؛

¹- Ibid, p: 642.

²- IFAC, IAASB, *ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P: 638. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a035-2010-iaasb-handbook-isa-620.pdf>

³- Ibid, p: 635.

- معرفة وخبرة المدقق فيما يخص العمل السابق المؤدي من قبل ذلك المدقق الخبير؛
- ما إذا كان المدقق الخبير خاضعا لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المؤسسة محل التدقيق.

IV. 3. 2. المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل المدقق الخبير

- عندما يخطط المدقق للاستفادة من عمل المدقق الخبير عليه تقييم كفاءة وموضوعية المدقق الخبير ومدى ملاءمة عمله لأهداف التدقيق، وكذا الاتفاق على المسائل الهامة، وفيما يلي لأهم ما يتناوله معيار التدقيق الدولي (ISA 620) "استخدام عمل مدقق خبير" من متطلبات حتى يتمكن المدقق من الاستفادة من عمل المدقق الخبير:
- كفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير: ينبغي على المدقق أن يقيم ما إذا كان المدقق الخبير يتمتع بالكفاءة والمقدرة والموضوعية اللازمة لأهداف التدقيق، من خلال العديد من المصادر، منها:¹
 - التجربة الشخصية مع عمل سابق لذلك الخبير؛
 - المناقشات مع ذلك الخبير،
 - المناقشات مع المدققين الآخرين والأشخاص الآخرين المطلعين على عمل ذلك الخبير؛
 - المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير من خلال عضويته في هيئة مهنية أو ما شابه ذلك؛
 - الأوراق والكتب والمنشورات لذلك الخبير؛
 - سياسات وإجراءات الرقابة المطبقة في شركة المدقق.
 - الاتفاق مع المدقق الخبير: ينبغي الاتفاق بين المدقق والمدقق الخبير خطيا على المسائل التالية:²
 - طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك المدقق الخبير؛
 - الأدوار والمسؤولية المترتبة على كل من المدقق والمدقق الخبير؛
 - طبيعة وتوقيت ونطاق الاتصال بينهما، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه ذلك المدقق الخبير؛
 - الحاجة إلى التزام المدقق الخبير بمتطلبات السرية.
 - تقييم مدى ملاءمة عمل المدقق الخبير: ينبغي على المدقق أن يقيم مدى ملاءمة عمل المدقق الخبير لأهداف المدقق، بما في ذلك مدى ارتباط ومعتولية نتائج واستنتاجات المدقق الخبير ومدى توافقها مع أدلة التدقيق، وعليه أن يشير في تقريره عن استعماله لعمل المدقق الخبير.³

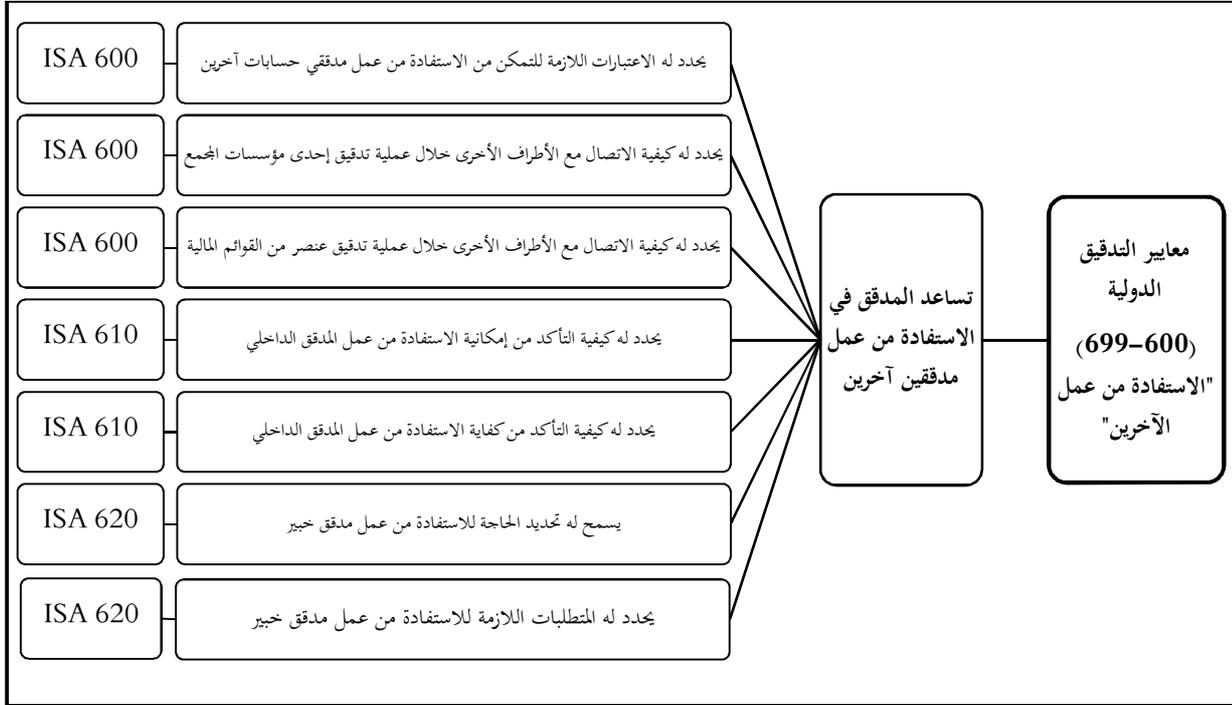
¹- Ibid, p: 642.

²- Ibid, p: 636.

³- Ibid, p: 636-367.

بعد التطرق لأهم ما جاءت به المجموعة الرابعة من معايير التدقيق الدولية (ISA) في سبيل الحصول على أدلة التدقيق من خلال استخدام عمل مدققين آخرين، يقدم الشكل الموالي أثر العمل بهذه المعايير " (600-699) الاستفادة من عمل الآخرين" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي كما يلي:

الشكل رقم (2-8): أثر العمل بالمعايير " (600-699) الاستفادة من عمل الآخرين" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين"

يلاحظ من الشكل السابق أن العمل بمعايير التدقيق الدولية " (600-699) الاستفادة من عمل الآخرين" يؤثر على ممارسة مهنة التدقيق من خلال مساعدة المدقق في الاستفادة من عمل مدققين آخرين، كعمل مدقق حسابات آخر أو عمل مدقق داخلي أو عمل مدقق خبير، والتي من شأنها أن توفر له أدلة تدقيق كافية وملائمة يتند إليها في إبداء رأيه.

V. نتائج وتقرير المدقق

بعد تنفيذ المدقق لإجراءات التدقيق يتعين عليه تكوين رأيه حول المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك من خلال الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وبناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ولا بد أن يكون هذا الرأي على شكل إقرار خطي، ويعتبر إبداء المدقق لرأيه أمرا هام بالنسبة للإدارة وكل مستخدم تلك القوائم، لذا فقد أولت معايير التدقيق الدولية اهتماما كبيرا إلى كيفية إعداد تقرير المدقق، إذ خصصت لذلك مجموعة كاملة " (700-799) نتائج وتقرير المدقق" بالإضافة إلى بعض الفقرات وبعض المعايير في المجموعات الأخرى والتي اهتمت بالمعلومات التي ينبغي أن تظهر في تقرير المدقق.

V. 1. تكوين رأي المدقق

من أهم معايير التدقيق الدولية التي اهتمت بتكوين رأي المدقق معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية"، والذي يتناول مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول القوائم المالية، وفي سبيل تكوين ذلك الرأي عليه الحصول على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وكذا إجراء التقييمات اللازمة، إذ ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية معدة وفقا لمتطلبات إعداد التقارير المالية المعمول بها، وقد أشارت الفقرتين 12 و 13 من معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" أنه ينبغي على المدقق قبل تكوين رأيه تقييم كذلك الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة محل التدقيق، وفي ضوء تقييم متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ينبغي تقييم ما إذا كانت:¹

- القوائم المالية تفسح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة؛
- السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة وملائمة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها؛
- التقديرات المحاسبية التي أعدها الإدارة معقولة؛
- المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة؛
- القوائم المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في القوائم المالية؛
- المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية.

V. 2. شكل رأي المدقق

تشير الفقرتين 16 و 17 من معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" إلى وجود شكلين رئيسيين لرأي المدقق هما:²

1- IFAC, IAASB, *ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on financial Statements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:656-657. Publication for web site :

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf>

2- Ibid, p: 657.

- **الرأي غير المعدل:** ينبغي أن يعبر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- **الرأي المعدل:** ينبغي على المدقق أن يعدل الرأي في تقريره في حال:
 - استنتج بناء على ادلة التدقيق التي تحصل عليها ان القوائم المالية ككل تحتوي على أخطاء الجوهرية؛ أو
 - كان غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة ليستنتج أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

كما أن معيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" يضع ثلاث أنواع للرأي المعدل؛ وهي الرأي المتحفظ، الرأي السلبي وحجب الرأي، ويشير المعيار في الفقرة 2 أن قرار اختيار نوع الرأي المعدل يعود إلى طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل وحكم المدقق بشأن مدى انتشار الآثار الممكنة على القوائم المالية¹، وفيما يلي جدول يبين أنواع الرأي المعدل وفقا لما جاء في هذا المعيار:

الجدول رقم (2-1): محددات اختيار نوع الرأي المعدل حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)

طبيعة المسألة التي تدعو إلى التعديل	حكم المدقق	أثر جوهري ولكن ليس واسع النطاق على القوائم المالية	أثر جوهري وواسع النطاق على القوائم المالية
القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية	رأي متحفظ	رأي سلبى	رأي سلبى
تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة	رأي متحفظ	حجب الرأي	حجب الرأي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" يؤكد الجدول السابق أن المدقق يعدل من رأيه إذا وجد القوائم المالية تحمل أخطاء جوهرية أو تعذر عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، وفي كلتا الحالتين عليه إصدار رأي متحفظ إذا كان تلك الظروف لا تؤثر بشكل واسع وهام على القوائم المالية، أما إذا كانت تؤثر بشكل واسع وهام فعليه تكوين رأي سلبى في حال كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، وحجب رأيه إذا تعذر عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، والمعيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" قدم بعض الأسباب التي من شأنها أن تعذر من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، في الفقرات من A8 إلى A12 كما يلي:²

- ظروف خارجة عن إرادة المؤسسة:
 - تعرض السجلات المحاسبية للمؤسسة للتلف؛
 - مصادرة السجلات المحاسبية لعنصر مهم إلى أجل غير مسمى من قبل السلطات الحكومية؛
- ظروف تتعلق بطبيعة وتوقيت عمل المدقق:

¹- IFAC, IAASB, *ISA 705, Modifications to the Opinion in the independent Auditor's Report*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:684. Publication for web site :

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a037-2010-iaasb-handbook-isa-705.pdf>

²-الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة،

مرجع سابق، ص: 692.

- يترتب على المؤسسة أن تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة للمؤسسة الزميلة، ويكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول القوائم المالية للمؤسسة الزميلة، وذلك لتقييم ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية مطبقة على النحو المناسب؛
 - يكون توقيت تعيين المدقق لا يسمح له بمراقبة الجرد الفعلي للمخزون؛
 - يستنتج المدقق إلى أن تنفيذ إجراءات جوهرية وحدها غير كاف وأنظمة الرقابة في المؤسسة غير فعالة؛
 - قيود مفروضة من الإدارة:
 - تمنع الإدارة المدقق من مراقبة الجرد الفعلي للمخزون؛
 - تمنع الإدارة المدقق من طلب مصادقات خارجية على أرصدة حسابات محددة.
- كما أنه تم الإشارة من قبل في جمع أدلة التدقيق أنه وفقا لمعيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة" فعلى المدقق تعديل تقريره إذا علم بوجود أحداث من شأنها أن تعدل في رأي المدقق لو علم بما قبل إصدار تقريره، وهذا في حالة استجابة الإدارة إلى تعديل القوائم المالية، لكن في حالة عدم قيامها بالتعديلات التي يرى المدقق أنها ضرورية، فيجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في تقريره إذا لم يرسل المدقق تقريره بعد للمؤسسة أو أن يتخذ الإجراء المناسب لمنع اعتماد رأيه إذا كان قد أرسل تقريره للمؤسسة.

V. 3. شكل ومحتوى تقرير المدقق

يعتبر تقرير المدقق المرحلة النهائية من عملية التدقيق، حيث يقوم بإعداد تقرير يتضمّن رأيه الفني والمحايد على مدى صحة القوائم المالية، كما يحتوي على النتائج و الملاحظات المسجلة و المتوصل إليها أثناء قيامه بعملية التدقيق، وينبغي على المدقق التعبير على رأيه في تقرير خطي، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" يتناول شكل ومحتوى هذا التقرير والذي يتم إصداره كنتيجة لعملية التدقيق، وبناء على ما تقتضي به الفقرات من 20 إلى 32 من هذا المعيار فسيتم تناول العناصر التي يجب أن يحتوي عليها تقرير المدقق في النقاط التالية:¹

- **العنوان:** يجب أن يحتوي تقرير المدقق عنوان يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل، وهذا ما يؤكد ان المدقق قد حقق كافة متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بالاستقلالية؛
- **المخاطب:** ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجهًا إلى الجهة المعنية حسب ما تقتضي ظروف العملية، لأنه عادة ما يحدد القانون أو النظام الجهة التي سيوجه لها تقرير المدقق، وهم الأشخاص الذين تم إعداد التقرير من اجلهم، كالمساهمين أو المكلفين بالحوكمة؛
- **الفقرة التمهيديّة:** يجب على الفقرة أن:
 - تحدد المؤسسة التي يتم تدقيق قوائمها المالية؛

1- IFAC, IAASB, *ISA 700*, Op.Cit, p: 658-660.

- تذكر أن القوائم المالية قد تم تدقيقها؛
 - تحدد عنوان كل قائمة تتألف منه القوائم المالية؛
 - تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة؛
 - تحدد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية تتألف منها القوائم المالية.
- **مسؤولية الإدارة اتجاه القوائم المالية:** في هذا القسم يحدد المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد والعرض الكاف للقوائم المالية وهذه المسؤولية تشمل:
- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية الحالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛
 - اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛
 - عمل تقديرات المحاسبية في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة.
- **مسؤولية المدقق:** ينبغي على المدقق أن يخصص هذا القسم في تقريره ليحدد مسؤوليته في التعبير عن رأي حول القوائم المالية المبني على عملية التدقيق، حيث يصف المدقق هذه المسؤولية بـ:
- أنه تم إجراء التدقيق وفق لمعايير تدقيق الدولية، وأداء عملية التدقيق بالامتثال لمتطلبات السلوك الاخلاقي من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية؛
 - أن التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة التدقيق؛
 - أن الاجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؛
 - أن التدقيق يشمل تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الادارة، وكذلك العرض الشامل للقوائم المالية؛
 - أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية وملائمة لتوفير أساس لرأيه.
- لكن أشار معيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" في الفقرة 27 أنه ينبغي على المدقق في حالة الحجب عن الرأي أن يشير في الفقرة التمهيدية، وفي وصف مسؤولية المدقق ونطاق التدقيق أنه لم يتمكن من الحصول على أدلة التدقيق كافية وملائمة¹.
- **رأي المدقق:** في هذا القسم من التقرير ينبغي أن ينص المدقق بشكل واضح عن رأيه، وهنا يختلف التعبير عن الرأي كلما اختلف نوع الرأي:
- ينبغي على المدقق التعبير عن "الرأي غير المعدل" حول القوائم المالية المعدة وفقا للإطار عرض عادل، ويستخدم إحدى العبارات؛ "تعرض القوائم المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة ... وفقا للإطار إعداد التقارير المالية المعمول به"؛ أو "تعرض القوائم المالية عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول ... وفقا للإطار إعداد التقارير المالية المعمول به"، لكن إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به لا يعود إلى

1- IFAC, IAASB, ISA 705, Op.Cit, p: 689.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، فينبغي على المدقق تحديد الإطار المتبع.

- ومعيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" في الفقرة 16 فإنه يلزم المدقق في حالة تعديل الرأي بأن يضع فقرة مباشرة قبل فقرة الرأي يقدم فيها وصفا حول المسائل التي كانت أساس تعديل الرأي، وفي حالة تعديل الرأي فإن هذا المعيار من خلال الفقرات 23،24،25 يلزم المدقق استخدام أحد التعابير التالية في فقرة الرأي وذلك حسب نوع الرأي المعدل:¹
 - عندما يعبر المدقق عن "رأي متحفظ" نظرا لوجود أخطاء جوهرية، فيجب أن يفصح بأن: "القوائم المالية باستثناء المسائل التي تسببت في التحفظ عن الرأي تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به"؛
 - عندما يعبر المدقق عن "رأي سلبي" نظرا لوجود أخطاء جوهرية هامة، فيجب أن يفصح بأنه "نظرا لأهمية المسائل التي كانت أساس تعديل الرأي لا تعرض بشكل عادل وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به"؛
 - عندما "يحجب المدقق عن الرأي" نظرا لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، فعلى المدقق أن يفصح أنه "نظرا لأهمية المسائل التي كانت أساس حجب الرأي، فإن المدقق لم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتوفير أساس لرأي المدقق، وبالتالي لم يعبر المدقق عن رأي حول القوائم المالية".

- **مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير:** في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير حول القوائم المالية بالإضافة إلى مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية، ينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقريره مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"، وفي هذه الحالة ينبغي وضع البيانات والتوضيحات في (الفقرة التمهيدية، مسؤولية الإدارة، مسؤولية المدقق، رأي المدقق...) تحت العنوان الفرعي "إعداد التقارير المالية حول القوائم المالية"؛
- **توقيع المدقق:** إن توقيع المدقق يكون باستخدام اسم شركة التدقيق أو اسم المدقق أو كلاهما، وقد يضيف التعيين المحاسبي المهني للمدقق أو حقيقة أنه مدقق أو شركة حسب ما يكون مناسب في المنطقة المتواجد بها؛
- **تاريخ تقرير المدقق:** ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق حيث لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على أدلة التدقيق، ويخبر تاريخ تقرير المدقق بان المدقق قد اخذ كل بعين الاعتبار كل الاحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها والتي حصلت حتى ذلك التاريخ؛
- **عنوان المدقق:** ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله.

1- IFAC, IAASB, ISA 705, Op.Cit, p: 688-689.

تعتبر النقاط سالفة الذكر الحد الأدنى من العناصر الواجب توافرها في تقرير المدقق، لذا أنه في حالة ألزم المدقق بنموذج أو صياغة محددة لتقريره، فيجب ألا يشير أنه امتثل لمتطلبات معايير التدقيق الدولية إلى إذا كان التقرير يحتوي على الحد الأدنى من الأقسام السالفة الذكر.

V. 4. الفقرات الإضافية في التقرير

إضافة إلى إبداء المدقق رأيه حول مدى ملاءمة الإفصاحات التي تقوم بها الإدارة، فينبغي له إدراج إفصاحات إضافية إذا رأى أن إفصاحات الإدارة غير كافية، وذلك من خلال إضافة فقرات أخرى في تقريره، ومعايير التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" أكد أنه لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية لأمر مفصّل أو غير مفصّل عنه في القوائم المالية يمكن لمدقق الحسابات إدراج فقرات تأكيد أو فقرات أخرى في تقريره.

- فقرات التأكيد:

تعرف معايير التدقيق الدولية فقرة التأكيد على أنها "فقرة مدرجة في تقرير المدقق والتي تشير إلى موضوع تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل ملائم في القوائم المالية والذي ينظر المدقق له أهمية أساسية لفهم مستخدمي القوائم المالية"¹، ومن هذا التعريف يتضح أن فقرة التأكيد يضعها المدقق في تقريره بهدف شد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في تلك القوائم، وذلك لاعتقاد المدقق أن لهذا الأمر أهمية نسبية في فهم المستخدمين، لكن الفقرة 6 من نفس المعيار اشترطت على أنه لا ينبغي للمدقق شد انتباه مستخدمي القوائم المالية لأمر معروض أو مفصّل عنه إلا إذ تحصل على أدلة تدقيق كافية وملائمة بأن الأمر غير خاطئ بشكل جوهري في تلك القوائم، كما أضافت الفقرة 7 من معيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" أنه في حالة إدراج فقرة التأكيد في تقرير المدقق فينبغي عليه:²

- إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق؛
- استخدام العنوان "تأكيد أمر"، أو عنوان مناسب آخر؛
- إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده ومكانه في القوائم المالية؛
- الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده.

وقد أشارت بعض معايير التدقيق الدولية إلى فقرات تأكيد التي تقتضي من المدقق إدراجها في تقريره، منها:

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص: 17.

² - IFAC, IAASB, *ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in Independent Auditor's Report*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:712. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a038-2010-iaasb-handbook-isa-706.pdf>

- معيار التدقيق الدولي (ISA 210) "الاتفاق على شروط عمليات التدقيق": وفقا للفقرة 19 من هذا المعيار فيمكن للمدقق الإقرار في شروط التكليف بالتدقيق بأن تقرير المدقق سيحتوي فقرة التأكيد لأمر ما للفت انتباه مستخدمي القوائم المالية¹.
- معيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة": تنص الفقرتين 12 و16 من هذا المعيار على أنه إذا علم المدقق بحقيقة ما بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وكانت مدرجة في هذه القوائم، والتي كان بإمكانها أن تعدل من رأيه لو أنه علم بما قبل ذلك التاريخ، وفي حال قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، ينبغي على المدقق أن يدرج في تقريره الجديد حول القوائم المالية المعدلة فقرة تأكيد حول موضوع التعديل وتوضيح أسباب تعديل القوائم المالية².
- معيار التدقيق الدولي (ISA 570) "المؤسسة مستمرة": تشير الفقرة 19 من هذا المعيار إلى ما يجب أن تتضمنه فقرة التأكيد لفت الانتباه إلى الملاحظات في القوائم المالية تفصح عن مسائل تحمل يمكن أن تؤثر سلبا على استمرار المؤسسة³.
- معيار التدقيق الدولي (ISA 800) "الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة": تشير الفقرة 14 أنه ينبغي تتضمن فقرة التأكيد تنبيه إلى ان القوائم المالية معدة وفقا لإطار هدف خاص⁴.

- فقرات أخرى:

تعرف معايير التدقيق الدولية الفقرة الأخرى بأنها "فقرة مدرجة في تقرير المدقق والتي تشير إلى مسألة غير معروضة أو مفصح عنها في القوائم المالية والتي بنظر المدقق لها أهمية أساسية لفهم مستخدمي القوائم المالية للتدقيق ومسؤوليات وتقرير المدقق"⁵، ومن هذا التعريف يتضح أن الفقرة الأخرى تختلف عن فقرة التأكيد في أن المدقق يضعها لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يعرض أو يفصح عنه في تلك القوائم، وذلك لاعتقاد المدقق أن لهذا الأمر أهمية نسبية في فهم المستخدمين، وأضافت الفقرة 8 من معيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" أنه على المدقق القيام بالإفصاح عن هذه الأمر في إحدى الفقرات في تقريره تحت عنوان "أمر آخر" أو عنوان مناسب آخر، وذلك بعد فقرة الرأي أو فقرة التأكيد أو أي مكان آخر للتقرير له علاقة

¹- IFAC, IAASB, *ISA 210*, Op.Cit, p: 106.

²- IFAC, IAASB, *ISA 560*, Op.Cit, p: 535-536.

³- IFAC, IAASB, *ISA 570*, Op.Cit, p: 549-550.

⁴- IFAC, IAASB, *ISA 800, Special Considerations- Audits of Financial statements prepared in Accordance With Special Purpose Frameworks*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:749. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a041-2010-iaasb-handbook-isa-800.pdf>

⁵- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص:24.

بمسؤوليات أخرى لإعداد التقارير، ووضع المعيار مجموعة الفقرات من معايير التدقيق الأخرى التي تتضمن متطلبات للفقرات أخرى¹، وهي:

- معيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة": تنص كلا من الفقرتين 12 و16 من هذا المعيار على أنه إذا علم المدقق بحقيقة ما بعد تاريخ إصدار القوائم المالية ولم تكن مدرجة بهذه القوائم، والتي كان بإمكانها أن تعدل من رأيه لو أنه علم بما قبل ذلك التاريخ، وفي حال قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، ينبغي على المدقق أن يدرج في تقريره الجديد حول القوائم المالية المعدلة فقرة أخرى حول موضوع التعديل وتوضيح أسباب تعديل القوائم المالية².
 - معيار التدقيق الدولي (ISA 710) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة": تشير الفقرات 13، 14، 16، 17 و19 من هذا المعيار إلى أن يمكن للمدقق إدراج في الفقرة الأخرى ما يلي:³
 - في حال كانت القوائم المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق سابق: إذ ينبغي على المدقق التقرير على تلك القوائم مدققة من قبل مدقق السابق، وفي حال الاختلاف بين الرأيين عليه الإبلاغ عن السبب؛
 - في حال كانت القوائم المالية مدقق من للفترة السابقة غير مدققة: إذ ينبغي على المدقق التقرير على أن الأرقام المقابلة أنها غير مدققة.
 - معيار التدقيق الدولي (ISA 720) "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة في المستندات المحتوية على القوائم المالية مدققة": في حال وجود ضرورة لمراجعة المعلومات الأخرى والإدارة ترفض ذلك، فالفقرة 10 من هذا المعيار أنه تلزم المدقق أن يدرج في الفقرة أخرى وصف للتعارض⁴.
- إضافة إلى الفقرات السابقة لعدة معايير والتي تتضمن ما تتطلبه الفقرات الأخرى من تقرير المدقق، فقد أوضحت الفقرات من A5 إلى A9 من معيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل" الظروف التي تكون فيها فقرات الأخرى ضرورية كما يلي:⁵
- ظروف متعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق: على مدقق الحسابات إدراج فقرة أخرى في تقريره لتوضيح سبب عدم تعذر الانسحاب من عملية التدقيق، إذ يمكن له أن يتعذر عليه ذلك حتى وإن كان هناك

¹- IFAC, IAASB, *ISA 706*, Op.Cit, p: 712.

²- IFAC, IAASB, *ISA 560*, Op.Cit, p: 535-536.

³- IFAC, IAASB, *ISA 710, Comparative Information- Corresponding Figures and Comparative financial Statements, International Federation of Accountants*, New York, USA, 2010, P: 725-726. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a039-2010-iaasb-handbook-isa-710.pdf> (بتصرف)

⁴- IFAC, IAASB, *ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other information in documents containing Audited financial Statements, International Federation of Accountants*, New York, USA, 2010, P: 742. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a040-2010-iaasb-handbook-isa-720.pdf>

⁵- IFAC, IAASB, *ISA 706*, Op.Cit, p: 714-715. (بتصرف)

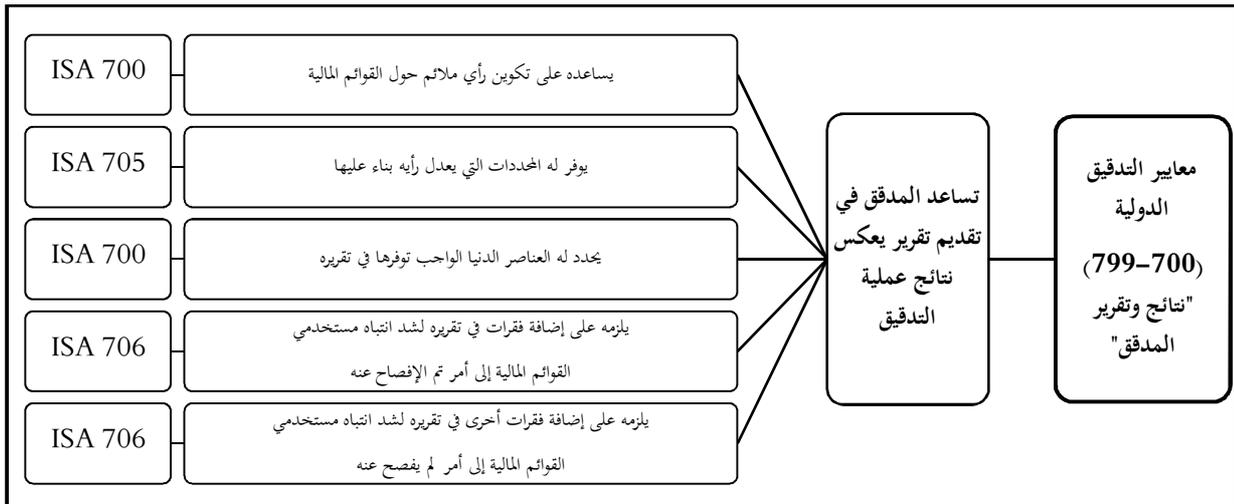
احتمال عدم القدرة الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة وذلك في ظل ظروف نادرة ونتيجة فرض الإدارة قيود على نطاق عملية التدقيق؛

- ظروف متعلقة بفهم المستخدمين لمسؤوليات وتقرير المدقق: قد يستخدم المدقق الفقرة الأخرى للتوسع في وصف بشكل أكبر مسؤولياته في عملية تدقيق القوائم المالية أو تقريره، وذلك إذا أجاز القانون والنظام أو الممارسة المقبولة عموما ذلك.
- ظروف متعلقة بالإبلاغ عن أكثر من مجموعة واحدة في القوائم المالية: قد يقوم المدقق بإدراج فقرة أخرى في تقريره يشير إلا أنه قد تم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية وفقا لإطار آخر لأهداف عامة، وذلك إذا توصل أن الأطر المقبولة في الظروف الراهنة، لأنه يمكن للمؤسسة أن تقوم بإعداد نفس القوائم المالية وفقا لإطار أو أطر أخرى كإطار الدولي.
- ظروف متعلقة بالقيود على توزيع واستخدام تقرير المدقق: قد يدرج المدقق فقرة أخرى تبين أن تقرير المدقق يخص مستخدمين معينين فقط، وذلك إذ تم تدقيق قوائم مالية تم إعدادها لهدف خاص.

يمكن للمدقق إضافة عناصر أخرى إلى العناصر السابقة إذا تطلب الأمر، لكن يجب الإشارة أن كثرة فقرات التأكيد والفقرات الأخرى من شأنه أن يقلل من فعالية معالجة المدقق لتلك الأمور.

بعد تناول لأهم ما تتطلبه المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية (ISA) في سبيل إبداء المدقق رأيا سليما وتقدم تقريرا كافيا وملائما حول صحة ومصداقية القوائم المالية، يقدم الشكل الموالي أثر العمل بهذه المعايير " (700-799) 799) نتائج وتقرير المدقق" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي كما يلي:

الشكل رقم (2-9): أثر العمل بالمعايير " (700-799) نتائج وتقرير المدقق" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية " (700-799) نتائج وتقرير المدقق"

يلاحظ من الشكل السابق أن العمل بمعايير التدقيق الدولية " (700-799) نتائج وتقرير المدقق" يؤثر على ممارسة مهنة التدقيق من خلال مساعدة المدقق على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية، وتوفير المحددات التي يعدل رأيه

بناء عليها، كما أن هذه المعايير تضع له الحد الأدنى من العناصر الواجب توفرها في تقريره وتلزمه بإضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه أو لم يفصح عنه.

VI. الحالات الخاصة لعملية التدقيق

قد يواجه المدقق عند ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي حالات خاصة تجعل من تطبيق معايير التدقيق الدولية التي سبق تناولها غير كافي، فهي تنطبق على تدقيق القوائم المالية بصفة عامة، لذا خصصت المجموعة "(800-899) الحالات الخاصة" لتدقيق القوائم المالية التي تقوم على اعتبارات خاصة، ويمكن تقسيم هذه الاعتبارات في النقاط التالية:

VI. 1. عملية التدقيق لأهداف خاصة

قد يقوم المدقق بتدقيق القوائم المالية لغرض خاص كتدقيق القوائم المالية معدة وفقا لمعايير مقصودة أو معترف بها من طرف قانون أو نظام، أو تدقيق قوائم مالية لصالح مستخدمين محددين، حينها عليه ان يأخذ في حسبانها مجموعة من الاعتبارات، حيث أن هذه الأخيرة لخصها معيار التدقيق الدولي (ISA 800) "الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة" فيما يلي:

- الاعتبارات لدى قبول عملية التدقيق:

لقد سبق الإشارة وفق للمعيار 210 أنه في ظل مسؤولية المدقق قبول عملية التدقيق عليه أن يحدد مدى قبوله لإطار إعداد القوائم المالية محل التدقيق، ويرجع معيار التدقيق الدولي (ISA 800) "الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة" ليؤكد على المدقق أن يحدد مدى قبوله لإطار إعداد التقارير المالية لدى تدقيق للأغراض الخاصة، وتضيف الفقرة 8 من نفس المعيار أنه ينبغي على المدقق الحصول على الفهم لما يلي:¹

- الهدف الذي أعدت القوائم المالية من أجله؛
- المستخدمون المقصودون؛
- الخطوات التي تتخذها الإدارة لتحديد مدى قبول إطار إعداد القوائم المالية في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة محل التدقيق.

- الاعتبارات لدى التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق:

على المدقق الامتثال لكل المتطلبات الأخلاقية والالتزام بمتطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى، مع الأخذ بعين الاعتبار ما جاءت به الفقرة 9 من معيار التدقيق الدولي (ISA 800) "الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة"، والتي تلزم المدقق أن يحدد إذا كان التخطيط وتنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة يتطلب اعتبارا خاصا للظروف².

1- IFAC, IAASB, ISA 800, Op.Cit, p:748 .

2- Ibid, p:748 .

- اعتبارات تكوين إعداد التقرير:

لدى تكوين المدقق لرأيه حول القوائم المالية ذات الهدف الخاص عليه أن يقوم بالامتثال لمتطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية"، والذي يلزمه بضرورة تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تشير بشكل مناسب لإطار إعدادها، تضيف الفقرة 13 من معيار التدقيق الدولي (ISA 800) "الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة" أنه على المدقق في ظل وصف إطار إعداد القوائم المالية، عليه أن يبين في تقريره الهدف الذي تم من أجله إعداد تلك القوائم، والمستخدمين المقصودين للمعلومات التي تحويها، وما إذا كان للإدارة خيارات في أطر إعداد القوائم المالية، كما أن الفقرة 14 من نفس المعيار توجب المدقق إضافة فقرة تأكيد في تقريره تحت عنوان مناسب يشير فيها إلى أن القوائم المالية أعدت لأهداف خاصة وأنها يمكن أن لا تكون مناسبة لأهداف أخرى¹.

VI. 2. عملية تدقيق قائمة مالية منفردة أو بند منها

يمكن أن يُطلب من المدقق أن يدقق قائمة مالية منفردة أو حساب أو مكون أو أي بند من أي قائمة مالية معدة وفقا لأهداف عامة أو خاصة، حينها عليها أن يتخذ عند تدقيقه مجموعة من الاعتبارات، والتي اهتم بها معيار التدقيق الدولي (ISA 805) "اعتبارات خاصة-عمليات تدقيق قوائم مالية منفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" ووضعها في:

- الاعتبارات لدى قبول عملية التدقيق:

عند تدقيق قائمة مالية منفردة أو أي بند منها على المدقق إضافة إلى ضرورة امتثاله لمعايير التدقيق الدولية الأخرى، عليه وفقا للفقرة 8 من معيار التدقيق الدولي (ISA 805) "اعتبارات خاصة-عمليات تدقيق قوائم مالية منفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" أن يحدد مدى قبوله لإطار إعداد القوائم المالية، ومدى تأثير ذلك الإطار على عرض وإفصاح مناسب للمستخدمين المقصودين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو البند محل التدقيق².

- الاعتبارات لدى التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق:

في حال قيام المدقق بتدقيق قائمة مالية منفردة أو أي بند عليه التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق عليه وفقا للفقرة 10 من معيار التدقيق الدولي (ISA 805) "اعتبارات خاصة-عمليات تدقيق قوائم مالية منفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" الامتثال لمعايير التدقيق الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف العملية التي يقوم بها³.

1- Ibid, p:749 .

2- IFAC, IAASB, *ISA 805, Special Considerations- Audits of Single Financial statements and Special Elements, Accounts or Items of a Financial statements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:764. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a042-2010-iaasb-handbook-isa-805.pdf>

3- Ibid, p: 765.

- اعتبارات لدى تكوين وإعداد التقرير:

يقوم المدقق بتكوين رأيه وإعداد تقريره وفقا لمعيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية" آخذا بعين الاعتبار ظروف عملية تدقيق القائمة المالية المنفردة أو البند، وتؤكد الفقرة 12 من معيار التدقيق الدولي (ISA 805) "اعتبارات خاصة-عمليات تدقيق قوائم مالية منفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" أنه على المدقق ابداء رأيه حول كل عملية قام بها بشكل منفصل حتى وإن شارك في عملية إعداد التقرير للمجموعة الكاملة من التقارير المالية¹.

VI. 3. عملية تدقيق القوائم المالية الملخصة

تعرف معايير التدقيق الدولية القوائم المالية الملخصة بأنها "معلومات مالية ملخصة مأخوذة من القوائم المالية تحتوي على تفاصيل أقل منها، مع توفير عرض منظم متسق مع العرض الوارد في القوائم المالية"² وقد يُطلب من المدقق تدقيق هذا النوع من القوائم، وحينها عليه أن يلتزم بمعيار التدقيق الدولي (ISA 810) "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة"، حيث أن هذا الأخير اشترط على المدقق الأخذ بمجموعة من الاعتبارات، منها:

- قبول عملية التدقيق:

يشترط معيار التدقيق الدولي (ISA 810) "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة" على المدقق في سبيل قبوله تدقيق القوائم المالية الملخصة أن يكون مشاركا في تدقيق القوائم المالية الأصلية، والفقرة 6 من نفس المعيار تشترط على المدقق قبل قبوله عملية التدقيق أن:³

- يحدد ما إذا كانت المعايير المطبقة مقبولة؛
- يحصل على موافقة من الإدارة تدرك وتقر فيها بمسئوليتها عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقا للمعايير المطبقة، وأن تسمح للمستخدمين المقصودين للقوائم المالية الملخصة الاطلاع بكل سهولة على القوائم المالية الأصلية، وكذا تضمين تقرير المدقق في القوائم المالية الملخصة؛
- الاتفاق مع الإدارة على صيغة الرأي الذي يجب التعبير عنه بشأن القوائم المالية الملخصة.

- طبيعة الإجراءات:

تلزم الفقرة 8 من معيار التدقيق الدولي (ISA 810) "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة" المدقق اتخاذ الإجراءات التالية عند تدقيق القوائم المالية الملخصة:⁴

- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح إفصاحا كافيا عن القوائم المالية الأصلية؛

¹- Ibid, p:765

²- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص:32.

³- IFAC, IAASB, *ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial statements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P:784. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a043-2010-iaasb-handbook-isa-810.pdf>

⁴- Ibid, p:785 (بتصرف)

- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة معدة وفقا للمعايير المطبقة وتفصح إفصاحا كافيا عن تلك المعايير؛
- حينما لا ترفق القوائم المالية الملخصة بالقوائم المالية الأصلية، يجب تقييم ما إذا كانت وضوح مصدر الحصول على القوائم المالية الأصلية، أو أن القانون أو النظام ينص على عدم جعل القوائم المالية الأصلية في متناول جميع المستخدمين المقصودين، وكذا يضع معايير إعداد القوائم المالية الملخصة؛
- مقارنة القوائم المالية الملخصة مع المعلومات ذات علاقة بها.

- تقرير المدقق:

حسب الفقرة 14 من معيار التدقيق الدولي (ISA 810) "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة" يجب ان يشتمل تقرير المدقق حول القوائم المالية الملخصة على العناصر التالية:¹

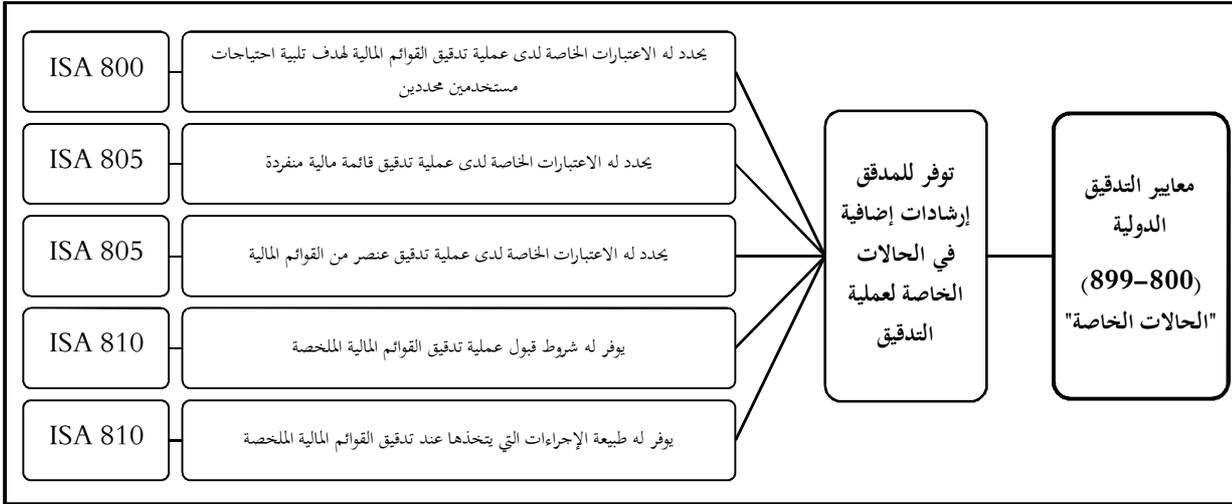
- عنوان يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل؛
- مخاطب؛
- فقرة افتتاحية تحدد كلا من القوائم المالية الملخصة التي يعد المدقق تقريرا حولها والقوائم المالية الأصلية، تشير إلى تقرير المدقق حول القوائم المالية الأصلية وتاريخ التقرير إذا كان قبل أو بعد تاريخ تقرير القوائم المالية الملخصة، والإشارة إلا ان إفصاح القوائم المالية الملخصة غير كاف للتعبير عن القوائم المالية الأصلية؛
- وصف لمسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة وفقا للمعايير المطبقة؛
- بيان عن مسؤولية المدقق في التعبير عن القوائم المالية الملخصة بناء على إجراءات معيار التدقيق الدولي (ISA 810) "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة"؛
- فقرة تعبر بوضوح عن رأي المدقق؛
- توقيع المدقق؛
- تاريخ تقرير المدقق؛
- عنوان المدقق.

مع أنه يمكن للمدقق إضافة عناصر أخرى في تقريره كفقرات التأكيد والفقرات الأخرى حسب ما يراه مناسبا وما يتطلبه معيار التدقيق الدولي (ISA 810) "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة".

بعد التطرق لأهم ما تتطلبه المجموعة السادسة من معايير التدقيق الدولية (ISA) والتي تخص عمليات تدقيق خاصة، يقدم الشكل الموالي أثر العمل بهذه المعايير " (800-899) الحالات الخاصة" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي كما يلي:

1- Ibid, p: 787-788.

الشكل رقم (2-10): أثر العمل بالمعايير " (800-899) الحالات الخاصة" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية " (800-899) الحالات الخاصة"

يبين الشكل السابق أن العمل بمعايير التدقيق الدولية " (800-899) الحالات الخاصة" يؤثر على ممارسة مهنة التدقيق من خلال ما توفره للمدقق من إرشادات إضافية في الحالات الخاصة لعملية التدقيق، والمتمثلة في تدقيق القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات مستخدمين محددين، أو تدقيق قائمة مالية منفردة، تدقيق عنصر من القوائم المالية، أو تدقيق قوائم مالية ملخصة.

خلاصة:

حاول هذا الفصل التطرق أو الإشارة على الأقل إلى ما يهدف له كل معيار من معايير التدقيق الدولية (ISA)، وما يمكن ملاحظته هو اتسام هذه المعايير بالمرونة، إذ تسمح للمدقق بممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دون مخالفة الإطار التنظيمي الذي يخضع له، فرغم أن كل معيار يلزم المدقق بمتطلبات معينة إلا أنه يترك المجال مفتوح له بالخضوع إلى إطار المعمول به في مقر تواجده، ورغم أن التكامل بين معايير التدقيق الدولية (ISA) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) واضح إلا أن كل معيار من المعايير التي تم تناولها في هذا الفصل لا يلزم المدقق بتدقيق القوائم المالية بمراجعة ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، بل العكس في كل مرة يؤكد على ضرورة مراعات الإطار المعمول به في إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، لذا فهذا الفصل يؤكد على أن معايير التدقيق الدولية (ISA) توفر أساسيات ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي من خلال مجموعة من الارشادات التي يجب على المدقق أن يلتزم بها للتمكن من القيام بعملية التدقيق، وأن يعمل بها ويأخذها بعين الاعتبار عند أداء عمله.

كما أن هذا الفصل يبين أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) على عملية التدقيق بصفة عامة وعلى مدقق الحسابات بصفة خاصة، حيث أنها تؤثر على عملية التدقيق من عدة جوانب بداية من وضع المبادئ التي تسمح للمدقق بممارسة المهنة والمسؤوليات العامة التي تقع على عاتقه إلى غاية ابداء رأيه حول مدى صحة ومصداقية القوائم المالية، بما في ذلك الحالات الخاصة التي قد يواجهها المدقق كتدقيق القوائم المالية لأهداف خاصة، أو تدقيق قوائم مالية منفردة أو ملخصة.

الفصل

الثالث

تمهيد:

إن وجود إطار مرجعي لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر يوفر أساسا يعتمد عليه المدقق في عملية التدقيق، والجزائر تفضل أن يكون هذا الإطار عبارة عن مجموعة من التشريعات، حيث أن هذه الأخيرة تشهد تغيير بين الفترة والأخرى والذي ينعكس بدوره على تغيير تنظيم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، والمشرع الجزائري يخصص العديد من القوانين والمراسيم لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، فمنها ما يحدد الشروط والمؤهلات التي تسمح لشخص مزاول المهنة، ومنها ما يوضع له المنهجية التي يتبعها، ومنها ما يلزمه بتقديم تقرير حول مصداقية الحسابات محل التدقيق.

ويعتبر القانون 10-01 نقطة تغيير هامة في إعادة هيكلة الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي من جهة، وكذا في تغيير بعض أحكام التي يخضع لها ممارس المهنة، إذ أن هذا الأخير يخضع لمجموعة من الشروط العامة وأخرى شخصية لمزاولة المهنة، وعليه أن يتبع مسار محدد في تنفيذ المهمة المكلف بها، وفي الأخير هو ملزم بتقديم تقرير يبيّن فيه رأيه حول مصداقية حسابات المؤسسة محل التدقيق، وهذا الفصل يتطرق إلى التطور التاريخي لهذه المهنة في الجزائر منذ الاستقلال ولأهداف تتعلق بالموضوع محل الدراسة يحاول هذا الفصل تناول لأهم ما جاءت به التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر حسب التوجه الدولي لممارسة هذه المهنة، وذلك من خلال تحليل أهم ما جاءت به أحكام ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي من خلال التطرق إلى شروط ممارسة المهنة بشكلها، وكذا الإجراءات التي يتبعها مدقق الحسابات خاصة منها لفهم الرقابة الداخلية للمؤسسة والتخطيط لعملية التدقيق، وأيضا التطرق إلى طرق وإجراءات الحصول على أدلة التدقيق وتجميعها في ملفات العمل، وأخيرا تلخيص معايير إعداد تقرير المدقق كما يلي:

- ✓ تطور مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- ✓ الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- ✓ شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- ✓ إجراءات ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- ✓ أدلة التدقيق وملفات عمل مدقق الحسابات بالجزائر؛
- ✓ تقرير مدقق الحسابات بالجزائر.

I. تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

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

I. 1. ظروف نشأة مهنة التدقيق المحاسبي

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

- تعارض المصالح:

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

- النتائج:

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

- التعقيد:

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

1- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، مرجع سابق، ص:15، 16. (بتصرف)

- الانعزال:

إن الفصل بين مستخدم القوائم المالية وبين العمليات والأحداث ينشأ انعزال يمنع المستخدم التوصل إلى خلاصة عن جودة المعلومات التي حصل عليها، وذلك الانعزال يمكن أن ينشأ نتيجة الفصل المادي أو الموانع القانونية أو المؤسساتية، أو بسبب قيود على الزمن والتكلفة وفي كل الأحوال فإنه لا يمكنه القيام بالتدقيق الحسابات بنفسه، وفي هذه الظروف يوجد حلين إما أن يتقبل جودة المعلومات بناء على ثقة في معد القوائم المالية وهذا غير وارد نظرا لتصور تعارض المصالح بين الطرفين، أو أنه يقوم بالاعتماد على طرف ثالث لمساعدته في تحديد جودة المعلومة، وبالتالي زاد الطلب والالحاح على طرف محايد ليؤكد مدى إمكانية الثقة في المعلومات المعروضة في القوائم المالية. من الظروف السالفة الذكر يلاحظ أن ظهور الحاجة إلى طرف محايد يقوم بتدقيق المعلومات تعود من جهة إلى عجز مستخدم القوائم المالية في التوصل إلى تأكيد حول صدقها بمفرده سواء لقلّة أو لانعدام خبرته في تدقيق الحسابات أو لانعزاله عن إعدادها، ومن جهة أخرى تنبع حاجة مستخدم القوائم المالية إلى مدقق الحسابات من حاجته إلى معلومات صحيحة ودقيقة يبنى عليها قرارته والتي لا يثق بمصداقيتها لتعارض مصالحه مع مصالح الطرف الذي قام بإعداد القوائم المالية، فوجود طرف محايد له خبرة في تدقيق الحسابات يضمن صحة ومصداقية المعلومات لمستخدمها ومدى إمكانية اعتماده عليها في اتخاذ القرارات الصحيحة.

I. 2. مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي عبر التاريخ

تشير الدراسات التاريخية أن الحاجة لمهنة التدقيق المحاسبي ظهرت لأول مرة لدى الحكومات القدماء المصريين واليونان، إذ كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر في جلسات ليحكم على صحة تلك التسجيلات¹، ثم أخذت مهنة التدقيق المحاسبي تتطور بتطور النشاط الاقتصادي والتجاري، ويمكن إيجاز مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي عبر التاريخ كما يلي:

- مرحلة ما قبل 1500م:

في هذه المرحلة اقتصر ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على سلطات الدولة والمؤسسات العائلية، إذ كانت تهدف إلى منع حدوث التلاعب والغش في الحسابات، وكان المدقق في هذه المرحلة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ليحكم على صحتها من خلال تجربته².

- المرحلة الممتدة من 1500م إلى 1850م:

رغم ظهور الثورة الصناعية وزيادة أنشطة المؤسسات في هذه المرحلة إلا أن هدف التدقيق لم يتغير وبقي يسعى إلى كشف الغش والخطأ، لكن التغيير الهام الذي حصل في هذه الفترة هو الاعتراف بوجود نظام محاسبي للتأكد من

1 - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 17، 18.
2 - ادريس عبد السلام استنوي، مرجع سابق، ص: 14.

دقة القوائم المالية، وكذا الاعتراف بوجود الحاجة إلى تدقيق القوائم المالية من طرف شخص مستقل ومحيد، وفي هذه المرحلة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية للاعتقاد بأن الرقابة تتم بالقيود المزدوج¹.

- المرحلة الممتدة من 1850م إلى 1905م:

تميزت هذه المرحلة بظهور الشركات المساهمة كبيرة الحجم وغياب الملكية عن الإدارة مما تطلب وجود مدقق مستقل مؤهل، فُجِدت الجمعيات المهنية لتشرف على أداء المهنة، لكن هدف التدقيق ظل نفسه مع توجيه الاهتمام إلى جانب من نظام الرقابة الداخلية².

- المرحلة الممتدة من 1900م إلى 1933م:

تختلف هذه المرحلة اختلافا جوهريا مقارنة بباقي المراحل السابقة في أن التدقيق أصبح يتم بواسطة العينات في حين كان تفصيليا في المراحل سبق هذه المرحلة وجميع العمليات، كما أنه تم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي، والعينات التي يعتمد هذا الأخير تتوقف على جودة نظام لرقابة الداخلية³.

- المرحلة الممتدة من 1940م إلى 1970م:

في هذه المرحلة أصبح اكتشاف الغش والخطأ من مسؤولية الإدارة واتسع هدف التدقيق ليتجسد في رأي المدقق المستقل والمحيد فيما إذا كانت القوائم المالية عادلة، خاصة بعد تنوع وتعدد مستخدمي القوائم المالية⁴.

- مرحلة ما بعد 1970م:

في هذه المرحلة تطور هدف وأهمية التدقيق وزاد الاهتمام به من طرف العديد من الدول، فبدأ الاهتمام بمعايير التدقيق من المنظمات المهنية لتحقيق التوازن بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية وبين مسؤولية المدقق، وقد شهدت هذه المرحلة تأكيد على ما يلي⁵:

- الهدف الرئيسي للتدقيق هو ابداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية؛
- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- زيادة الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات.

وتأسيسا على ما تقدم يلاحظ أنه يمكن رد جذور التدقيق إلى زمن بعيد لكن ليس بالشكل الذي يظهر في العصر الحالي، ورغم أن للتطور الاقتصادي أثر كبير على تطور ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، خاصة بكون حجم المؤسسات الاقتصادية وتعقد عملياتها، إلا أن الأهمية التي أصبحت تكتسبها هاته المهنة راجع لزيادة أهمية القوائم المالية، والتي شهدت تعدد وتنوع ملحوظ في مستخدميها في الآونة الأخيرة وكذا توقف العديد من القرارات على

1 - هادي التميمي، مرجع سابق، ص:17.

2- عبد الفتاح محمد صحن ومحمود ناجي درويش، *المراجعة بين النظرية والتطبيق*، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص:25.

3- هادي التميمي، مرجع سابق، ص:18.

4- هادي التميمي، مرجع سابق، ص:19.

5- عبد الفتاح محمد صحن ومحمود ناجي درويش، مرجع سابق، ص:25.

النتائج التي تظهرها، وهذا الأمر زاد من الطلب إلى تدقيق القوائم المالية من طرف محاييد يقف بين معدي القوائم المالية ومختلف الأطراف التي تستخدم القوائم المالية، وخبير في كشف عدم صحة تلك القوائم وعدم مطابقتها للأحداث الحقيقية.

I. 3. مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

إن الحاجة لمهنة التدقيق المحاسبي لم تقتصر على بعض الدول فقط بل كانت محل اهتمام معظمها، والجزائر حالها حال باقي الدول شهدت مهنة التدقيق المحاسبي بما عدة تطورات نظرا للتحويلات الاقتصادية التي يشهدها البلد، وكان للإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري أثرا واضحا على تطور مهنة التدقيق المحاسبي نظرا للعلاقة التكاملية التي تربط بين المحاسبة والتدقيق.

I. 3. 1. المرحلة الممتدة من 1969م إلى 1988م

يمكن القول أن تاريخ مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر بدأ بصدور القانون 69-107 لسنة 1969 والذي نص في المادة 39 على أن "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، كما يجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها"¹، حيث يشير هذا النص إلى تحميل المسؤولية لمحافظ الحسابات من طرف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط إلى مراقبة حسابات المؤسسات التي للدولة حق في رأس مالها بغية الحفاظ على ذلك الحق.

ثم جاء المرسوم 70-173 لسنة 1970م ليؤكد أن المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية يقوم بها محافظي الحسابات المعينون من قبل وزير الدولة، ويحدد اختيار محافظي الحسابات في المادة 01 من نفس المرسوم "بصفة عامة من بين: المراقبين العامين للمالية، مراقبي المالية ومفتشي المالية، وبصفة استثنائية وعند الحاجة يمكن اختيار المندوبين الحسابات من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة"².

وقد حدد هذا المرسوم في المادة 02 مهمة محافظي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو الشبه العمومية كما يلي:³

- مراقبة ما سيأتي من شروط التحقيق والعمليات التي يمكن أن يكون لها بصفة مباشرة وغير مباشرة تأثيرات اقتصادية أو مالية على تسيير الهيئة الخاضعة لمراقبتهم؛
- متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة طبقا لأحكام المخطط؛
- فحص شروط تطبيق الأحكام التشريعية أو القانونية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية؛

1- القانون 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتضمن قانون المالية 1970، العدد: 110، 1969، المادة: 39، ص: 1805.

2- المرسوم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، المتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو الشبه العمومية، العدد: 97، 1970، المادة: 01، ص: 1439.

3- المرسوم 70-173، مرجع سابق، المادة: 02، ص: 1439.

- التأكد من صحة وتحقيق احصاءات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية لكل مؤسسة. كما أن هذا المرسوم جاء في باقي نصوصه بواجبات ومهام مندوبي الحسابات، وألزمه بتحرير تقرير سنوي يعكس وضع تسيير المؤسسات الخاضعة لمراقبتهم والأخطاء أو المخلفات التي لاحظوها، وذلك بناء على الحسابات والوثائق المتعلقة بتلك المؤسسات.

ومع إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية ارتفع عدد المؤسسات وتعددت نمط تسييرها، فأجبر المشرع الجزائري على سن قوانين تمكن من التحكم في النظام المحاسبي والرقابة على التسيير، فجاء الأمر 71-82 لسنة 1971 وصرح في المادة 01 بإمكانية مزاولة مهنة المحاسب والخبير المحاسبي سواء من طرف شخص طبيعي أو معنوي ضمن شروط مضبوطة¹، كما أُلزم بموجب المادة 13 من هذا الأمر المحاسبين والخبراء المحاسبين "مراعاة الأحكام المنصوص عليها في هذا الأمر والقواعد الواردة في قانون الالتزامات المهنية الذي يضعه المجلس الأعلى للمحاسبة والذي يكون موضوع مرسوم يتخذ بناء على اقتراح وزير المالية"²، وبالتالي اعتبر المجلس الأعلى للمحاسبة هيئة مشرفة ومراقبة لعمل المحاسبين والخبراء المحاسبين، ثم صدر المرسوم 72-84 لسنة 1972 ووضع شروط الترشح لاختبار شهادة الخبير المحاسبي ووضع آليات وظروف سير الاختبار³، كما أن هذا الاختبار يخضع لإشراف المجلس الأعلى للمحاسبة وكانت هذه خطوة مهمة حول وضع الاهتمام بوضع شروط تضبط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، لكن المشرع الجزائري لم يكتفي بالصلاحيات التي قدمها للمجلس الأعلى للمحاسبة وسن القانون رقم 80-05 لسنة 1980 والذي شكل بموجبه مجلس المحاسبة، وأمكنه في المادة 03 ب"أن يجري مراقبته على المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو لجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات"⁴، وبالتالي حذفت صلاحية المراقبة المالية للمؤسسات العمومية والشبه العمومية من مهمة محافظ الحسابات وأوكلت لمجلس المحاسبة.

من تتبع هذا الفترة يلاحظ أن خضوع ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في البداية إلى وصاية وزارة المالية مباشرة والمدقق في هذه الفترة كان موظف لدى الدولة، وبالتالي فالخلل في ممارسة هاته المهنة في هذه الفترة كان واضح سواء من حيث عدم استقلالية هذه المهنة أو من حيث المهام الموكلة لمحافظ الحسابات والتي لا تقتصر على التأكد من صحة الحسابات بل تتعدى إلى تقييم قرارات التسيير، ناهيك عن مدة الوكالة غير المحدودة لتدقيق الحسابات لنفس الشركة، لكن يجب الإشارة أن اقتصار التدقيق على الشركات الوطنية يرجع كون أن الجزائر أنا ذاك كانت تتبع الاقتصاد (التسيير) المخطط وكانت كل مؤسساتها للدولة حق في رأس مالها سواء بشكل جزئي أو كلي.

1 - أمر رقم 82-71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، العدد: 107، 1971، المادة: 01، ص: 1852.

2 - أمر رقم 82-71، مرجع سابق، المادة: 13، ص: 1853.

3 - مرسوم رقم 84-72 المؤرخ في 18 أبريل 1972، المتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، العدد: 33، 1972، المواد: 01 و 19، ص: 486، 488.

4 - قانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، العدد: 10، 1980، المادة: 03، ص: 338.

لكن بإعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر وبسن القوانين والتشريعات تلاحظ الباحثة تغيير واضح حول هذه الفترة من خلال الاهتمام بالضوابط التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، وتشكيل مجلس المحاسبة والمجلس الأعلى للمحاسبة، لكن بعد تكليف مجلس المحاسبة مراقبة المؤسسات العمومية والشبه العمومية أصبحت مهنة محافظ الحسابات تعاني من شغور قانوني.

I. 3. 2. المرحلة الممتدة من 1988م إلى 1991م

لعل ضعف تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يعود إلى عدم الحاجة إليها في ظل احتكار الدولة للملكية المؤسسات الاقتصادية، لكن بالتفكير وإعادة النظر في نمط التسيير المخطط تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية، فصدر القانونين 01-88 و04-88 لسنة 1988 حيث نص الأول منهما في المادة 03 على أن "المؤسسات العمومية الاقتصادية هي مؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية والتي تسري عليها قواعد القانون التجاري، إلا إذا نص صراحة على احكام قانونية خاصة"¹، وأكد الثاني في المادة 02 على أن "المؤسسات العمومية الاقتصادية أشخاص معنوية تخضع لقواعد القانون التجاري، وتؤسس هذه المؤسسات في شكل شركات مساهمة أو في شكل شركة محدودة المسؤولية"²، وبالتالي فإن هذين القانونين صرحا بكل وضوح بخضوع المؤسسات العمومية الاقتصادية للقانون التجاري والتي تأخذ في معظمها شكل الشركات المساهمة أو شركات ذات أسهم، مما جعل منها عرضة للإفلاس في حال تعسرها ماليا، وهذا ما استدعى إلى ضرورة الاهتمام أكثر بالتدقيق وإعادة تأهيل مهنة محافظة الحسابات، فصدر القانون 32-90 لسنة 1990 فعدل تنظيم وعمل مجلس المحاسبة ليتماشى مع التغيرات الطارئة، حيث جعل مهمة مجلس المحاسبة تنحصر "بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة والعمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة والعمومية، كما أن العمليات الخاصة بالأموال التي تتداولها طبقا للقانون المدني والقانون التجاري المؤسسات الاقتصادية لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة"³، وهذا ما جعل الباحثة تعتبر أن هذه الفترة أعادت لمهنة محافظ الحسابات اعتبارها من خلال ترك مهمة المراقبة المالية لمجلس المحاسبة للمؤسسات التي تخضع للقانون الإداري والمحاسبة العمومية، والتخلي على مراقبة الحسابات للمؤسسات التي تخضع للقانون التجاري والمدني لمحافظ الحسابات.

¹- القانون رقم 01-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، العدد: 02، 1988، المادة: 03، ص:31.

²- القانون رقم 04-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988، المتضمن القانون التجاري ويحدد القاعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية، العدد: 02، 1988، المادة: 02، ص:48.

³- القانون 32-90 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، العدد: 53، 1990، المادة: 03 و04، ص:1690.

I. 3.3. المرحلة الممتدة من 1991م إلى 2010م

في هذه المرحلة صدر القانون 91-08 لسنة 1991 والذي جاء ليحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، ويعد هذا القانون تكليف من المشرع الجزائري محافظي الحسابات بالتأكد من صحة وانتظامية حسابات المؤسسات المذكورة سابقا، كما أنه تم انشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق المحاسبي، حيث كُلفت وفقا للمادة 09 من نفس القانون بـ:¹

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة الأعضاء واستقلاليتهم؛
- اعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.

لعل صدور هذا القانون ضمن توفير الإطار القانوني لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بشكل سليم، سواء من حيث استقلالية المدقق وشروط ممارسته المهنة أو من حيث المهام الموكلة بها، حيث كُلف بالمهام الآتية:²

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات المنصوص عليها في المادة الاولى؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين والشركاء أو المشتركين، يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو مسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

كما أن القانون 91-08 حدد في المادتين 30 و31 الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوات كجهة مسؤولة عن تعيين محافظ الحسابات من بين المسجلين في المنظمة الوطنية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد وكالتين متتاليتين إلى بعد ثلاث سنوات³، ثم جاء المرسوم التنفيذي 92-20 لسنة 1992 ليحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله، إذ نشأت هذه النقابة لحماية حقوق ومصالح أعضائها، فقد حددت المادة 08

1 - القانون 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 20، 1991، المادة: 9، ص:652.

2 - القانون 91-08، مرجع سابق، ص:654.

3 - القانون رقم 91-08، مرجع سابق، ص:655.

من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المهام الموكلة لهذا المجلس من حماية مصالح أعضاء النقابة والسهر على جميع أعضائها للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي¹.

لكن سرعان ما احتاجت مهنة التدقيق المحاسبي إلى قواعد تحكم أخلاق ممارسيها، فصدر المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996 ليحدد "القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"²، وذلك من خلال واجبات وحقوق أعضاء النقابة عند أداء مهنتهم وفي علاقاتهم مع زبائنهم وزملائهم ومع النقابة أيضا، ثم تلاها إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 في سنة 1996 ليعمل كجهاز استشاري يقوم "بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها"³، والذي كان له دور فعال في تحسين ممارسة مهنة المحاسبة.

وانطلاقا من المهام الموكلة لمحافظ الحسابات يلاحظ وضوح الفرق بين هذه المرحلة والمراحل التي سبقتها والتي تتراجع في تكليف المدقق باتباع تسيير المؤسسات وتركز على حرصه في التأكد من سلامة وصحة الحسابات ومدى تطابقها مع الواقع، وتلاحظ الاهتمام في هذه المرحلة بالجهة المسؤولة عن تكليف محافظ الحسابات والمدة المسموحة له بتدقيق حسابات لدى نفس المؤسسة على عكس المراحل السابقة، بالإضافة إلى الاهتمام أكثر بتنظيم المهنة من خلال انشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وإحداث المجلس الوطني للمحاسبة.

1- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992م، يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، العدد: 03، 1992، المادة: 08، ص: 83.

2- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 24، 1996، المادة: 01، ص: 04.

3- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد: 56، 1996، المادة: 02، ص: 18.

I. 3. 4. المرحلة الممتدة ما بعد 2010م

بتبني الجزائر نظام محاسبي مالي جديد بدلا من المخطط المحاسبي الوطني من خلال إصدار القانون 07-11 لسنة 2007م، ظهر وجه جديد لممارسة مهنة المحاسبة حيث أنه عرف النظام المحاسبي المالي على أنه "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينة في نهاية السنة المالية"¹، ودخل هذا النظام حيز التطبيق ابتداء من بداية سنة 2010م، وفي نفس سياق اصلاح ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة تم اصدار القانون 10-01 في سنة 2010م لإعادة تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا جاء كبديل للقانون 91-08 بإلغاء لمعظم الأحكام التي جاء بها ما عدا المتعلقة بشروط الالتحاق بمهن المذكورة.

أحدث صدور القانون 10-01 تغيير في كل من تعريف بالمدقق، المهام الموكلة إليه والهيئة المشرفة عليه، إذ تم إحداث تغييرات هامة في هيكلية المنظمات المشرفة على التدقيق في الجزائر، حيث صدرت مجموعة من المراسيم التنفيذية والتي تخص إعادة تنظيم المنظمات المهنية في الجزائر بهدف الفصل بين مهام المهن الثلاث لمحافظ الحسابات، المحاسب المعتمد والخبير المحاسبي تحت التكفل المباشر من وزارة المالية، وسيتم التفصيل أكثر بماء جاءت به هذه المرحلة في بقية عناصر هذا الفصل.

I. 3. 5. تلخيص مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

من تتبع مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي تعتقد الباحثة أنه لعل العائق الذي يواجه فهم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر بشكل واضح هو كثرة سن القوانين وصعوبة فرزها، حيث بين كل فترة وأخرى يتم إصدار نص قانوني يمس تنظيم المهنة سواء الطرف الذي يمارس المهنة أو الجهة التي تشرف على عمله، ناهيك عن المراسيم التي تكمل أو تعدل القوانين بين الحين والآخر، وبهدف تسهيل التمييز بشكل واضح بين المراحل التي تم التطرق لها، تم تلخيص أهم جوانب التي تعكس تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجدول الموالي:

¹ - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد: 74، 2007، المادة: 02، ص: 03.

الجدول رقم (3-1): تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

الفترة	1988-1969	1991-1988	2010-1991	ما بعد 2010
التكليف بالتدقيق	الوزير المكلف بالمالية والتخطيط	الوزير المكلف بالمالية والتخطيط (لا يوجد تغيير)	الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات	الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشرط
الشركة محل التدقيق	المؤسسات الوطنية العمومية أو الشبه العمومية	المؤسسات العمومية الاقتصادية بحكم خضوعها للقانون التجاري	الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدي الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات (المؤسسات التي تخضع للقانون التجاري)	الشركات التي تخضع للقانون التجاري
الجهة المكلفة بالتدقيق	- محافظ الحسابات ي عين: <ul style="list-style-type: none"> ▪ بصفة عامة من بين: <ul style="list-style-type: none"> ● المراقبين العامين للمالية؛ ● مراقبي المالية؛ ● مفتشي المالية. ▪ بصفة استثنائية، من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة. - ثم أصبح مجلس المحاسبة هو المكلف بالمراقبة	- مجلس المحاسبة - ثم أعيدت المسؤولية لمحافظ الحسابات	- محافظ الحسابات أو خبير محاسبي مسجل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الشروط والمقاييس التي نص عليها القانون 01-91	- محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، بعد توفره على الشروط والمقاييس التي نص عليها القانون 01-10
مهمة المكلف بالتدقيق	المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات	المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات (لا يوجد تغيير)	الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات.	المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به
ملاحظات حول ممارسة التدقيق	- تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة - تشكيل مجلس المحاسبة - وجود فراغ في: ● شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي؛ ● مهام المدقق؛ ● مدة الوكالة.	- تعديل تنظيم وعمل مجلس المحاسبة.	- انشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. - تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. - إحداث المجلس الوطني للمحاسبة.	- انشاء المصفى الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على التشريعات الجزائرية.

بمقارنة ما جاء في الجدول السابق وتطور مهنة التدقيق المحاسبي عبر التاريخ يلاحظ أن الجزائر كانت تعاني من قصور ممارسة التدقيق، إذ كان يبدو على تطور التدقيق في الجزائر التأخر وعدم مواكبة التطورات التي كان يشهدها التدقيق على الصعيد الدولي، فعدم استقلالية مهنة التدقيق المحاسبي وعدم ضبطها بشكل واضح سواء من حيث القائمين بها أو من حيث المهام الموكلة إليه والتي كانت تظهر في الفترة الممتدة من 1969 إلى 1988 جعلها تتناقض مع أهداف التدقيق على الصعيد الدولي في تلك الفترة، لكن انطلاقاً من 1991 بدأت مهنة التدقيق المحاسبي تأخذ القالب الصحيح من خلال الاهتمام بشروط ممارسة المهنة والتركيز على مهمة التأكد من صحة حسابات، كما أن تم انشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، واللذان كان لهما دور في تحسين ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وجعل المدقق يتمتع بنوع من الاستقلالية، وبغرض التوجه نحو الممارسة الدولية لمهنة التدقيق المحاسبي تم إصدار القانون 10-01 في سنة 2010 والمراسيم التنفيذية الموالية له، والذي ألغى بدوره القوانين التي سبقته وضبط ممارسة المهنة خاصة بتشكيل مجلس المحاسبة واحلال المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بثلاث هيئات؛ المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما أن هذا القانون جعل من مهمة المدقق تتمثل في المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وهذا ما أصبح عليه هدف التدقيق على الصعيد الدولي في ما بعد 1970.

II. الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

لقد قام المشرع الجزائري بإنشاء وتشكيل العديد من الهيئات لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، وبهدف الرفع من مستوى أداء مهنة التدقيق المحاسبي التي تمارس تحت اسم "مهنة محافظ الحسابات" أو "مهنة الخبير المحاسبي" كان في كل فترة وأخرى يتم تكوين هيئات تشرف وتراقب عمل وأداء هذه المهنة، لكن عند الوقوف على الواقع الراهن للمهنة يمكن حصر تلك الهيئات فيما يلي:

II. 1. المجلس الوطني للمحاسبة

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بصدور المرسوم التنفيذي 96-318 في سنة 1996 تحت سلطة الوزير المكلف المالية¹، حيث حدد هذا المرسوم كلا من مهام وصلاحيات المجلس، تشكيلته وكل الأحكام التي تسيره، وكان عمل هذا المجلس بعيدا كل البعد على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، لكن بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة بعد صدور القانون 10-01 تم سن مرسوم تنفيذي 11-24 في سنة 2011 والذي ألغى بدوره المرسوم التنفيذي السابق 96-318، حيث أن المرسوم الجديد أعاد تشكيلة المجلس، تنظيمه وسير عمله.

أ- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

وضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، والذي بدوره يتأسس المجلس هو أو ممثله، يتشكل المجلس من مجموعة من ممثلين وزاريين معينين تتوفر لديهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي، كما أن المجلس يتشكل من رئيس المفتشية العامة وبعض المديرين والممثلين لمديريات ومجالس معينة، إضافة إلى 3 أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، و3 أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و 3 أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وأشخاص آخرين يتم اختيارهم لكفاءاتهم المحاسبية والمالية، كما أن للمجلس إمكانية الاستعانة بأي شخص لا سيما في المجال المحاسبي أو المالي أو الاقتصادي أو القانوني بحكم مؤهلاته، مع العلم أنه مدة تعيين أعضاء المجلس هي 6 سنوات مع تجديد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين².

1- المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سابق، المادة: 01، ص: 18.

2- المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011م، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد: 07، 2011، المواد: 2، 3 و4، ص: 4، 5.

ب- مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

إن الهدف من إعادة تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة هو إعطاءه دور معتبر من خلال توليه مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، والتي وضعها المشرع في المواد 10، 11، 12 من المرسوم التنفيذي 11-24 كما يلي:¹

- مهام المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص الاعتماد:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية محافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

- مهام المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص التقييس المحاسبي:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المنهاج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

- مهام المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛

¹- المرسوم التنفيذي 11-24، مرجع سابق، المادة: 10، 11 و12، ص: 5، 6.

- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
 - القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.
- من عرض مهام المجلس الوطني للمحاسبة ومقارنتها بالدور الذي كان يقوم به المجلس قبل صدور القانون 10-01، يلاحظ أن هذا المجلس إلى جانب تنظيمه لمهنة المحاسبة التي كان يشرف عليها من قبل أصبح يشرف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي أيضا، ويظهر ذلك في متابعته لتطور التدقيق على المستوى الدولي من خلال الاهتمام بالمعايير الدولية، وكذا المساهمة في تطوير ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق من خلال إعطاء كل العناية لتحسين تكوين الممارسين سواء بتطوير برامج والمناهج أو بتنظيم التظاهرات والملتقيات التي من شأنها ترقية المهنتين.

ج- اللجان التابعة لمجلس الوطني للمحاسبة:

لتسهيل مهام المجلس الوطني للمحاسبة تم تكوين لجان تتولى عملها بكل عناية، إذ تم إنشاء لدى المجلس خمس لجان متساوية الأعضاء، تتمثل في: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية، حيث تتولى كل لجنة مجموعة من المهام حددت بموجب المواد 18، 19، 20، 21، 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 كما يلي: ¹

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: تتولى المهام الآتية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

- لجنة الاعتماد: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛

¹ - المرسوم التنفيذي 11-24، مرجع سابق، المادة: 18، 19 و 20، ص: 6، 7.

- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.
- لجنة الشكاوى: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:
 - إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
 - دراسة ملفات المشاركة في التبرصات المهنية؛
 - ضمان المتابعة الدائمة للتبرصات؛
 - توجيه المترشحين إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة؛
 - تسليم شهادات نهاية التبرص؛
 - تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
 - التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
 - المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
 - وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
 - تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.
- لجنة الانضباط والتحكيم: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:
 - إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
 - دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
 - تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
 - ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
 - ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.
- لجنة مراقبة النوعية: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:
 - إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
 - إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
 - ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
 - إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
 - إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
 - ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
 - إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
 - تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

بناء على مهام الوكالة للجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة يلاحظ أنه يؤكد على الاهتمام بتطوير ومتابعة البرامج والمنهاج والوسائل المستخدمة في تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق لمواكبة التطور الدولي، وذلك من خلال التركيز على مختلف الطرق والوسائل التي من شأنها تحسين ممارسة المهنتين كالحرص على تحضير برامج التكوين وفقا للمعايير الدولية والتشجيع على تنظيم الملتقيات العلمية والمهنية، كما يلاحظ اهتمام المجلس بضبط الرقابة على تنفيذ القواعد المهنية والأخلاقية المرتبطة بمهنتي المحاسبة والتدقيق من خلال تكوين لجنة الانضباط والتحكيم، وإضافة إلى ما سبق يلاحظ أنه من بين ما يثبت محاولة المشرع الجزائري رفع بمستوى المهنتين هو تشكيل لجنة المراقبة النوعية، إذ يظهر من المهام التي تتولى بها اللجنة التوجه الجديد نحو تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومحاولة ضمان جودة عالية في احترام قواعد ممارسة المهنتين.

II. 2. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

نتيجة للإصلاحات التي شهدتها مهنة المحاسبة والتدقيق ولا سيما إصدار القانون 10-01 تم إحلال المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي أنشأت بموجب القانون 91-01 بثلاث هيئات جديدة: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون هذا القانون (10-01)، وبهذا الإصلاح فقد تم الفصل بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد من حيث التنظيم والتسيير، فكل مهنة أصبحت تخضع لسلطة هيئة خاصة بها، مع العلم أن كل هيئة من الهيئات المذكورة تعمل بالتنسيق مع وزير المكلف بالمالية ويسير كل منها مجلس وطني خاص بها، وقد كلفت تلك الهيئات بموجب المادة 15 من القانون 10-01 بما يأتي:¹

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

¹- القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 42، 2010، المادة: 15، ص: 6.

أ- تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

يتشكل المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وفقا للمرسوم التنفيذي 11-25 في سنة 2011م من ممثل من الوزير المكلف بالمالية و9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، حيث يعين ثلاثة منهم (9 أعضاء) بناء على قرار من وزير المكلف بالمالية كأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة، كما أنه يتم انتخاب أعضاء المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد نهاية العهد الثانية إلى بعد انقضاء 3 سنوات¹.

يساهم المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وفقا للمادة 17 من القانون 10-01 في "الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهنة الخبير المحاسب"²، كما يمكن القول أن المجلس يقوم بصفة عامة بتسيير المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وبصفة خاصة كلف بموجب المادة 04 من المرسوم التنفيذي 11-25 بالمهام التالية:³

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات كذا لدى الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

ب- تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب المرسوم التنفيذي 11-26 لسنة 2011م من ممثل من الوزير المكلف بالمالية و9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يعين ثلاثة منهم (9 أعضاء) بناء على قرار من وزير المكلف بالمالية كأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة، كما أنه يتم انتخاب أعضاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي

¹- المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد: 07، 2011، المادة: 3 و12، ص: 8 و9.

²- القانون 10-01، مرجع سابق، المادة: 17، ص: 6.

³- المرسوم التنفيذي 11-25، مرجع سابق، المادة: 4، ص: 8.

الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد حال أعضاء المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وكذا لا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد نهاية العهد الثانية إلى بعد انقضاء 3 سنوات¹.

وكذلك يساهم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفقا للمادة 17 من القانون 01-10 في "الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهنة الخبير المحاسب"²، كما أن بالإضافة إلى ذلك فإن المجلس يقوم بصفة عامة بتسيير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبصفة خاصة كلف بموجب المادة 04 من المرسوم التنفيذي 11-26 بالمهام التالية:³

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يتضح مما سبق أن مهام المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات متطابقة، إذ أن كل واحد منها مكلف بنفس المهام لكن الأول يسعى لخدمة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والثاني يهدف لخدمة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وهذا ما يعكس الهدف من تشكيلة هذه المجلس المتمثل في الفصل بين المهام ومحاولة جعل مهنتي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات أكثر استقلالية.

1- المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، العدد: 07، المواد: 3 و 12، ص: 11 و 12.

2 - القانون 01-10، المادة: 17، ص: 6.

3- المرسوم التنفيذي 11-26، مرجع سابق، المادة: 4، ص: 11.

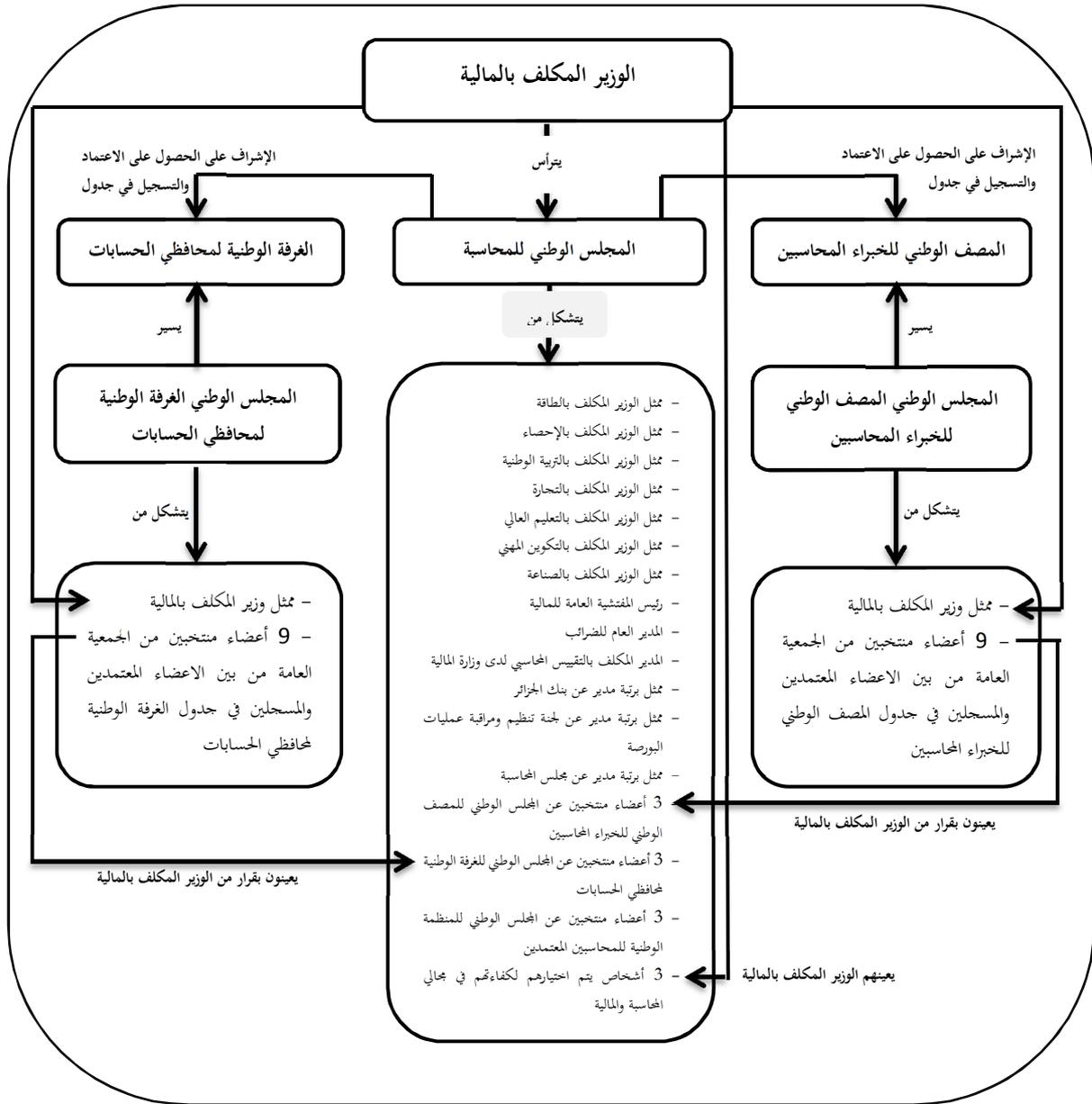
II. 3. العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

لقد كشفت الإصلاحات التي قامت بها الجزائر والتي مست مهنة التدقيق المحاسبي أن الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق تقف أمام الرفع من مستوى المهنتين، لذا فقد قام المشرع الجزائري بإحداث تغييرات جذرية على تلك الهيئات حيث تم تغير هيكلتها تحت سلطة وزير المكلف بالمالية، ومن أهم ما تم تغييره ما يلي:

- إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة؛
- إحلال المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بثلاث هيئات جديدة:
 - المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
 - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

تعمل هذه الهيئات على تحسين من مستوى ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق وتقريب أداءها إلى المستوى الدولي، لكن نظرا لاهتمام هذا الموضوع بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي فسيتم غرض النظر عن هيكلة ومهام المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وكذا علاقتها بباقي الهيئات، ولتبسيط العلاقة بين تشكيلة الهيئات الجديدة التي لها يد في تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، تم وضع الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-1): العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على التشريعات الجزائرية الحالية.

من الشكل السابق يتضح وجود علاقة واضحة في عضوية الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، فمن بين الأعضاء المنتخبة المكونة للمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يشاركون في هيكلية المجلس الوطني للمحاسبة، حيث أن هذا الأخير هو من يقوم بالإشراف على الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يتضح من الشكل السابق أن تشكيلة الهيئات الثلاث تتم تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، ناهيك عن رئاسته للمجلس الوطني للمحاسبة، وكتلخيص للعلاقة بين كل هذه الهيئات يمكن القول أن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يعملان تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة والذي

بدوره يخضع لإشراف الوزير المكلف بالمالية، وفي نفس الوقت كلها تعمل لإصلاح وتحسين ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

وبناء على العلاقة الموضحة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، يلاحظ عدم استقلالية كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بحكم خضوعها لسلطة المجلس الأعلى للمحاسبة والذي يخضع لإشراف الوزير المكلف بالمالية، إذ تبقى مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تعاني من عدم استقلاليتها المهنية وخضوعها للسلطة المباشرة لهيكل الدولة، ولعل هذا الأمر وقف كعائق أمام تطور المهنة بالجزائر خاصة بحرماتها من الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، حيث يشترط هذا الأخير على الدولة رفع يدها عن استقلالية المهنة وترك ممارسي المهنة تنظيم المهنة بأنفسهم.

III. شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

تخضع ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر جملة من الشروط مجسدة في نصوص قانونية، حيث أن هذه النصوص تحدد الشروط العامة للممارسة مهنة محافظ الحسابات أو مهنة الخبير المحاسبي، كما تشترط تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية والاستقلالية وتلزمه ببذل العناية المهنية والالتزام بالسر المهني.

III. 1. الشروط العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

إن عمل مدقق الحسابات في العصر الحالي أصبح له مكانة جد هامة، نظرا للخدمات التي يقدمها والتي من شأنها الرفع من الثقة في القوائم المالية، خاصة بعد تنوع وكبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها، وفي الجزائر في الآونة الأخيرة أدرك المشرع الجزائري أهمية مدقق الحسابات، فوضع له مجموعة من الأحكام منها ما هو عام يخص ممارسة مهنتي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات معا، ومنها ما يخص ممارسة كل مهنة على حدة.

III. 1. 1. الأحكام المشتركة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات

إن ممارسة التدقيق في الجزائر تعد كباقي الدول تخضع إلى جملة من الأحكام، فمدقق الحسابات في الجزائر لا يجوز له ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات إلى إذا توفرت لديه بعض الشروط، والتي كانت تخضع للتعديل بين الفترة والأخرى، فالقانون 91-08 وضع بموجب المادة 06 مجموعة من الشروط تتمثل في:¹

- أ- الجنسية الجزائرية؛
- ب- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- ج- ألا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جنائية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف؛
- د- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا؛
- هـ- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الشروط التي ينص القانون؛
- و- تأدية اليمين بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم، وذلك أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بمحل إقامتهم بالعبارات التالية: "اقسم بالله الذي لا إله إلا هو ان أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد ان أخلص في تأدية وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف".

لكن يجب الإشارة رغم وجود شرط الجنسية الجزائرية من بين الشروط التي وضعها القانون 91-08 إلا أنه وفقا للمادة 08 منه رخص للأشخاص الطبيعيين والمعنويين ذوي جنسية أجنبية وإذا توفرت فيهم الشروط المطلوبة الأخرى بممارسة مهنة خبير المحاسب أو محافظ الحسابات في الجزائر، وذلك إذا أبرمت اتفاقية أو اتفاق لهذا الغرض مع البلد الذي ينتمون إليه في إطار المعاملة بالمثل، والذي جعل من مدققي الحسابات في الجزائر يشوبهم القلق، خاصة وأن تكوين وخبرة ذوي الجنسية الأجنبية غالبا ما تكون أعلى مستوى، لكن في ظل الإصلاحات التي

¹- القانون 91-08، مرجع سابق، المادة:06، ص:652.

شهدتها مهنة التدقيق المحاسبي رجع القانون 10-01 للتمسك بشرط التمتع بالجنسية الجزائرية للممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وتعتقد الباحثة أن هذا التراجع قد يؤثر بشكل سلبي على تطور مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر من خلاله الحد من المنافسة بين الممارسين الجزائريين والممارسين الأجانب.

إن التغييرات التي جاء بها القانون 10-01 ولا سيما إعادة هيكلة الهيئات التي تشرف على تنظيم هذه المهنة، أحدثت بعض التعديلات على شروط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، والمتمثلة فيما يلي:¹

أ- أن يكون جزائري الجنسية؛

ب- أن يجوز شهادة لممارسة المهنة، بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها، أما بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، حيث يتم منح هذه الشهادات من معهد التعليم المتخصص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، مع العلم أنه لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص؛

ج- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

د- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

هـ- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط التالية:

- ارسال طلبات الاعتماد بصفة خبير المحاسب او محافظ الحسابات بواسطة رسالة موصى عليها أو مقابل وصب استلام إلى المجلس الوطني للمحاسبة، وقد فصل المرسوم التنفيذي² 11-30 لسنة 2011م في الوثائق المرفقة بالطلب؛

- يقدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية للشهادات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني معين؛

- يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتحقق لا سيما من مطابقتها للشروط المذكورة سابقا؛

- يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو الرفض معلل في أجل 4 أشهر، وفي حال عدم التبيغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول؛

¹ - القانون 10-01، مرجع سابق، المادة: 6، 8، 9 و10، ص: 05.

² - مرسوم تنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 07، 2011، المواد: 2، 3 و7، ص: 21، 22.

- يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول جانفي من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفقا الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية، لكن لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص؛

و- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، وذلك أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكتب الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات بالعبارات التالية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

من الملاحظ أن من أهم الشروط التي وضعها القانون 01-10 نتيجة الإصلاحات التي أحدثها المشرع الجزائري هي التسجيل لدى المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والاعتماد المسبق من طرف الوزير المكلف بالمالية، بعدما كان يشترط التسجيل لدى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين فقط.

كما أن القانون 01-10 سمح بممارسة مهنتي الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات عن طريق "تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، وذلك شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية"¹، وإضافة إلى شرط الجنسية فقد وضع المشرع كذلك شروط أخرى تؤهل هذه الشركات إلى ممارسة المهنة والحصول على الاعتماد، لكن ما يمكن أن يلاحظ أن القانون الجديد المنظم لممارسة المهنة سمح بتكوين عدة أنواع من الشركات والتجمعات لممارسة المهنة، لكن اشترط أن يكون شركاءها حاملي الجنسية الجزائرية دون الأجانب وهو الذي لقي استحسانا من طرف أعضاء المهنة من جهة، لكن الباحثة ترى أنه حد من تطور مهنة التدقيق المحاسبي من جهة أخرى، حيث أن غلق ممارسة المهنة على حاملي الجنسية الجزائرية يجعل من التقارب في أداء مهنة بين ممارسيها أكثر، ولا يفتح المجال للتنافس بين المكاتب المحلية والدولية، وعدم السماح للمكاتب الدولية للتدقيق من مزولة مهنة تدقيق الحسابات يحد من تطوير المكاتب المحلية.

III. 1. 2. أحكام ممارسة مهنة محافظ الحسابات

وفقا للمشرع الجزائري يعرف محافظ الحسابات بموجب المادتين 01 و27 من القانون 08-91 محافظ الحسابات بأنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات"²، ويعرف أيضا حسب المادة 22 من القانون 01-10 بأنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص

¹ - القانون 01-10، مرجع سابق، المادة: 46، ص: 9.

² - القانون 08-91، مرجع سابق، المواد: 1 و27، ص: 654 و651.

وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹، ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن المشرع الجزائري يعرف محافظ الحسابات بأنه شخص يمارس مهنة التدقيق المحاسبي بصفة مستقلة عن طريق فحص السجلات والدفاتر المحاسبية محل التدقيق بهدف التأكد من مصداقية الحسابات، ومدى التزام بالقوانين والقواعد المعمول بها.

يرى Jean-Pierre Emmerich و Gérard Lejeune أن لمحافظ الحسابات ثلاثة أدوار رئيسية:²

- المصادقة على القوائم المالية؛
- مراقبة استمرارية المؤسسة؛
- الكشف للجمعية العامة عن الأخطاء الهامة والمتعمدة والتي يتعرف عليها خلال مهمته.

والمشرع الجزائري إضافة إلى المهمة الرئيسية التي كُلف بها محافظ الحسابات والتي تتمثل في المصادقة على صحة حسابات المؤسسات محل التدقيق، ألومه بالقيام بتأدية مهام أخرى تقع على عاتق مسؤوليته، وقد اهتم المشرع الجزائري بتلك المهام وكان يقوم بتعديلها كلما تغير القانون الذي يحكم ممارسة المهنة، وحاليا تخص هذه المهام فحص وثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقتها محاسبتها للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير، إذ يضطلع على محافظ الحسابات حسب المادة 23 من القانون 01-10 المهام الآتية:³

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة.

يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وذلك لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا

¹- القانون 01-10، مرجع سابق، المادة: 22، ص: 7.

²- Gérard Lejeune et Jean-Pierre Emmerich, **Audit et Commissariat aux comptes**, Gualino, Paris, 2007, p : 21.

³- القانون 01-10، مرجع سابق، المادة: 23، ص: 7.

يمكن تجديدها بعد مرتين متتاليتين إلى بعد مرور 3 سنوات، وعندما يتقرر تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن تعيين على كل واحد ممارسة مهنته طبقاً لأحكام القانون¹.

كما أن الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات هي الجهة التي تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهنته ولا يمكن له ان يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما كان شكلها، فضا عن الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهنته.

III. 1. 3. أحكام ممارسة مهنة الخبير المحاسب

ويعرف القانون 91-08 الخبير المحاسب في المادة 19 بأنه "كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية بخبرة أو احتساب"²، في حين يعرف الخبير المحاسب حسب المادة 18 من القانون 10-01 "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"³، ومن هذا التعريفين يمكن القول أن الخبير المحاسب هو مدقق الحسابات لكن مهمته تعد ظرفية أو مؤقتة لأن لها طابع تعاقدية، مما يجعل تعيينه يتم من طرف الإدارة أو المديرية العامة وتحديد اتعابه تكون في إطار العقد المبرم بينهم، وإضافة إلى مهمة الخبير المحاسب التي تقوم على فحص وتحليلي لحسابات المؤسسة محل التدقيق أسند المشرع الجزائري له مهام أخرى، يمكن حصرها في:⁴

- يؤهل لممارسة وظيفة محافظ الحسابات بمراعاة الأحكام الواردة في القانون؛
- يقوم بمسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل؛
- يعتبر المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات؛
- يؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- يتعين عليه أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزامات والتصرفات الإدارة والتسيير التي لها علاقة بمهنته.

ولما كانت مهمة الخبير المحاسبي تأخذ طابع اختياري أمكن ذلك إمكانية تعيينه وتحديد اتعابه من طرف الإدارة، ومن الاطلاع على المهام التي أهل المشرع الجزائري خبير الحسابات القيام بها، يتضح أن التدقيق المحاسبي الذي يقوم به يأخذ طابع تعاقدية مؤقت، لكن ما يلفت الانتباه وما تلاحظه الباحثة هو أنه رغم محاولة الفصل بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات والتي تظهر في الفصل بين الهيئات المشرفة على المهنتين، وإصدار

1- القانون 10-01، مرجع سابق، المواد: 26، 27 و29، ص: 7، 8.

2- القانون 91-08، مرجع سابق، المادة: 19، ص: 653.

3- القانون 10-01، مرجع سابق، المادة: 18، ص: 6.

4- القانون 10-01، مرجع سابق، المواد: 19، 18 و20، ص: 6، 7.

أحكام تخص كل مهنة على حد سواء، إلا أن المشرع يرجع ويسمح لخبير المحاسب ممارسة مهنة محافظ الحسابات وبالتالي يجمع بين المهنتين بشكل آخر.

III. 1. 4. التمييز بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات

إن مدقق الحسابات هو شخص يقوم بتدقيق حسابات المؤسسات مهما كان حجمها أو نوعها بطلب من الجمعية العامة للمساهمين، أو بطلب من الإدارة، أو من طرف متعاملين الآخرين، بهدف تقديم رأي فني ومحايد حول مدى صحة القوائم المالية وذلك للمساعدة في اتخاذ القرار، وقد يكون مدقق الحسابات حسب المشرع الجزائري تعاقدية باسم "خبير المحاسب" أو قانوني باسم "محافظ الحسابات"، ورغم التشابه الذي يظهر بين المهنتين والأحكام المشتركة التي تحكم ممارستها إلا أنهما يختلفان في نقاط جوهرية، ويمكن التفريق أكثر بين المهنتين في أهم النقاط التي يظهرها الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-2): التمييز بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات

معيار التمييز	مهنة الخبير المحاسب	مهنة محافظ الحسابات
نوع العلاقة	خارجية	خارجية
طبيعة العلاقة	تعاقدية واختيارية	إجبارية
الدورية	ظرفية أو مؤقتة	سنوية
مدتها	تحدد في العقد	3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة
التسجيل في	المصف الوطني للخبراء المحاسبين	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
المهمة	تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات	المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به
الجهة المكلفة بتعيينه	المديرية العامة أو مجلس الإدارة	الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات
عدم التدخل في التسيير	احترام عدم التدخل لكن مع إمكانية تقديم إرشادات	احترام عدم التدخل في التسيير
ممارسة المهنة الأخرى	مؤهل لممارسة مهنة محافظ الحسابات	غير مسموح له ممارسة مهنة الخبير المحاسب
الأتعاب	تحتسب وتحدد في العقد	تحدد من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المشرع الجزائري

يقدم الجدول السابق فكرة واضحة حول التمييز بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات، ويبرز التداخل الموجود بين المهنتين من خلال إبراز إمكانية الخبير المحاسب ممارسة مهنة محافظ الحسابات على غرار محافظ الحسابات الذي لا يمكن له ممارسة مهنة الخبير المحاسب، ويمكن القول أنه رغم أن كل واحد منهما يمارس مهنة التدقيق المحاسبي الخارجي للحسابات إلا أن الخبير المحاسب تتمثل مهمته بصفة عامة في تنظيم، فحص، تقييم وتحليل الحسابات أما محافظ الحسابات يقدم رأيه حول شرعية الحسابات وصدقها، كما أن الخبير المحاسب تعد مهمته غير إجبارية ومؤقتة تحدد في عقد يجمع بينه وبين الجهة المكلفة بتعيينه، والتي قد تكون الجمعية العامة أو الإدارة، لكن محافظ الحسابات تعد مهمته إجبارية، دائمة ومستمرة تغطي كل الفترات التي يقوم من خلالها

بالمصادقة، والتي حددت بـ 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة لدى نفس المؤسسة محل التدقيق، كما أن تعيين محافظ الحسابات يقع على عاتق الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات فقط، ولا يمكن للإدارة ذلك على خلاف تعيين الخبير المحاسب، كما أن الخبير المحاسب يعد مجال تدخله أوسع من محافظ الحسابات إذ له إمكانية تقديم الارشادات في التنظيم والتسيير، ويمكن له تولي مهام محاسبية وتسييرية، في حين أن مهمة محافظ الحسابات لا تتعدى إلى التدخل في التسيير، لكن فيما يخص أتعاب كلا منهما فتعد طريقة تحديدها مع محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات، على خلاف أن تحديدها مع الخبير المحاسب الذي يخضع للعقد المبرم بينه وبين الجهة المكلفة بتعيينه.

ولعل التشابه والتداخل الموجود بين ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسبي يعد بين الأسباب التي تجعل مهمة التدقيق المحاسبي في الجزائر تخضع لبعض التعقيد وكثرة سن القوانين، وكذا طرح العديد من الإشكالات حول التشريعات التي تمس مهنة دون أخرى.

III. 2. شرط الكفاءة المهنية لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

بحكم أن مهنة تدقيق الحسابات تشترط الكفاءة المهنية، والتي تتمثل في "جملة من المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن، يحصل المدقق عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في الشهادات من أعلى المستويات"¹، وبالتالي حتى يتمكن المدقق من مزاوله المهنة عليه الحصول على تكوين نظري يسمح له بالإحاطة بجوانب الأساسية سواء للتدقيق أو المجالات المرتبط بها، وكذا تكوين عملي يمكنه من توظيف معارفه في الواقع، وبالتالي اكتساب خبرة مهنية، ولكن هذا غير كاف ويجب على المدقق للحصول على الكفاءة المهنية الاستمرار في تنمية المعارف والخبرات، ويهدف الإحاطة بالمؤهلات التي وضعها المشرع الجزائري لتوفر الكفاءة المهنية للمدقق سيتم تقسيمها إلى ثلاث نواحي:

- **الناحية العلمية:** لقد سبق التطرق إلى الشروط التي تمكن الشخص الطبيعي أو المعنوي من ممارسة مهنتي الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات حسب المشرع الجزائري، وحياسة شهادة للخبرة المحاسبية أو لمحافظة الحسابات أو ما يعادلها تعد من أهم تلك الشروط، والتي تمنح من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، لكن لا يمكن الالتحاق بالمعهد إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص، حيث "تحدد قائمة الشهادات الجامعية بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي"²، وبالتالي فالمشرع الجزائري اشترط من ناحية التأهيل العلمي على المدقق الحصول على شهادة جامعية في الاختصاص وشهادة للخبرة المحاسبية أو لمحافظة الحسابات أو ما يعادلها.

1- محمد بوتين، مرجع سابق، ص:26.

2- مرسوم تنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمهنة التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، العدد:11، 2011، المادة:03، ص:05.

- **الناحية العملية:** إن حصول المدقق على شهادة جامعية في الاختصاص وشهادة الخبرة المحاسبية أو محافظ الحسابات لا يمكنه من مزاوله المهنة إلا بعد انهاء تربصه المهني لدى مهني أو شركة مهنيين يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة، وقد تم التفصيل في دور المهنيين والشركات المهنية في ضمان ومراقبة التربص تحت توجيه وإشراف المجلس الوطني للمحاسبة، لكن اشترط المشرع للتربص المهني للخبير المحاسب إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية، وللتربص لمحافظ الحسابات إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معاهد المذكورة سابقا، كما أنه حدد مدة التربص بستين قابلة للتמיד بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة¹، حيث يجب على المتربص ما يأتي²:

- انجاز التربص بانضباط؛
- حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التربص؛
- احترام السلطة السلمية والامتثال للقواعد التأديبية والانضباط والسلوك المهني النموذجي الذي يحدده المشرع على تربصه؛
- الالتزام بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق الذي يشرف المهنة، بما يسمح بالتحفظ والقدرة والاندماج المعنوي؛
- الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسيّر تنظم المهنة؛
- رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التربص، طيلة 3 سنوات على الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظ بموافقة صريحة مسبقة من المشرع على التربص؛
- تحسين معارفه التقنية وتحسينها، وإثراء ثقافته العامة؛
- المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص؛
- تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم.

وعند نهاية التربص يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقييم أداء المتربص لالتزاماته، ويحدد قراره والذي يمكن أن يكون على ثلاث أشكال، كما يلي³:

- إما تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات؛
- إما رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية للتربص، أو لمدة محددة من التربص، اعتباراً لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التربص؛

¹- مرسوم تنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد: 65، المادة: 2، 3، 5، 8 و9، ص: 18.

²- مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مرجع سابق، المادة: 13، ص: 19.

³- مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مرجع سابق، المادة: 18، ص: 20.

- إما تقرير فترة ترخيص جديدة لمدة سنة واحدة يستدعي خلالها المترخص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.

وبالتالي لا يمكن للمترخص حتى بعد حصوله على شهادة نهاية الترخيص من ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات إلى بعد الخضوع إلى امتحان نهائي، وقد فصل المشرع في شروط وكيفيات تنظيم هذا الامتحان من خلال المرسوم التنفيذي¹ 11-74.

- ناحية التطوير والتحديث المستمر: بعد تكوين المدقق من الجانبين العلمي والعملية يتوجه للممارسة المهنة بكل استقلالية، فكلما كان تكوينه سليم سهلت عليه مهامه، لكن هذا في البداية فقط لكن إذا اكتفى المدقق بتكوينه طيلة مدة عمله فإنه يواجه اختلالات في عمله، لذا عليه تحديث وتطوير تكوينه انطلاقاً من تحسينه لأدائه وإطلاعه المستمر على كل المستجدات التي تشهدها المهنة وكل ما يتعلق بها من قريب أو بعيد، فمهنة التدقيق تتأثر بالتغيرات المحاسبية والاقتصادية، الاجتماعية والثقافية، ناهيك عن التطور الذي تشهده المهنة على الصعيد الدولي، لكن المشرع الجزائري، لم يلزم مدقق الحسابات بالتطوير والتحديث المستمر واكتفى بتحميل مجلس الوطني للمحاسبة واللجان المنبثقة عنه متابعة تطوير التقنيات والمعايير الدولية سواء المحاسبية أو للتدقيق.

III. 3. شرط الاستقلالية لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

تعد استقلالية مدقق الحسابات من بين أهم الشروط الواجب توافرها فيه، وذلك لضمان حياد رأيه حول مصداقية القوائم المالية وعدم تحيزه، والمشرع الجزائري يضع مجموعة من النصوص القانونية التي من شأنها أن تضمن استقلالية المدقق والتي يمكن إظهارها في تعيين مدقق الحسابات وحالات موانع وتناهي استقلاليته كما يلي:

- تعيين محافظ الحسابات: كما سبق الإشارة أن تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه يكون من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات للمؤسسة محل التدقيق وذلك تجسيدا لمبدأ استقلالية، وحتى إذا تم تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهنته بشكل مستقل عن الآخر، وحفاظاً على هذا المبدأ يضع القانون التجاري مجموعة من العلاقات التي يمكن أن تربط محافظ الحسابات مع الإدارة والتي من شأنها إقصاءه ومنعه من تعيينه لدى المؤسسة، وهي:²

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواجهم للشركات التي تملك (10/1) من رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك (10/1) رأس مال هذه الشركات؛

¹- مرسوم تنفيذي 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، العدد: 11، 2011، المادة: 1، ص: 6.

²- الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، 2007، المادة: 715 مكرر 6، ص: 189. عبر الرابط التالي:

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط غير نشاط محافظ حسابات أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة محافظ حسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أحوار واتعاب او امتيازات اخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة او الهيئة خلال 3 سنوات الاخيرة.

- النشاطات المنافية لاستقلالية المدقق: يشترط المشرع الجزائري الاستقلالية الفكرية والأخلاقية لتحقيق

ممارسة مهنة الخبير المحاسب او محافظ الحسابات، ويحدد الحالات التي تعتبر متنافية مع تلك الاستقلالية في:1

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، ما عدا شركات الخبرة المحاسبية ومحافظه الحسابات؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

أما بهدف الحفاظ على استقلالية المدقق المادية فالمشرع الجزائري يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات على وجه عام من " القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة وغير مباشرة"²، وكذا "السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، أو البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى، وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور"³، لكن إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يجب عليه طلب إغفاله من الجدول لدى الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنحه اللجنة الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة، ولما كان المشرع الجزائري صارما أكثر مع استقلالية محافظ الحسابات فقد وضع مجموعة من النصوص القانونية ليمنعه على وجه خاص من القيام ببعض المهام، والتي تحصر في:4

1- القانون 01-10، مرجع سابق، المادة: 64، ص: 10، 11.
 2- القانون 01-10، مرجع سابق، المادة: 67، ص: 11.
 3- القانون 01-10، مرجع سابق، المادة: 70، ص: 11.
 4- القانون 01-10، مرجع سابق، المادة: 65، ص: 11.

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انهاء عهده.

وعلى محافظ الحسابات قبل ابداء قبوله مهمة تدقيق حسابات أي مؤسسة عليه التأكد من عدم وقوعه تحت طائلة كل حالات الموانع والتنافي التي وضعها المشرع الجزائري سواء في القانون التجاري أو القانون 10-01، وهذا ما يؤكد على أن مدقق الحسابات في الجزائر عليه أن يتمتع بالاستقلالية عن المؤسسة محل التدقيق.

III. 4. شرط العناية المهنية لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

- يجب على مدقق الحسابات أن يلي كل الاهتمام والعناية عند ممارسة مهنته، ليس فقط عند جمع أدلة التدقيق أو عند إعداد أوراق عمله، بل عند كل مراحل أداء مهمته والتي يترتب عليها مسؤولية مهنية، ويمكن تحديد شروط التي يجب توافرها بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة في:¹
- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
 - أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من اجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
 - التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف، الذي قد يستغل لحدوث أخطاء؛
 - العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية إبداء الرأي؛
 - العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

والمشرع الجزائري وفقا للمادة 59 من القانون 10-01 يحمل محافظ الحسابات "المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلزمه بتوفير الوسائل دون النتائج"²، وبموجب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري يتعين على محافظ الحسابات "التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة، ويتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، ويجوز له إجراء التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة طيلة السنة"³، فمدقق

¹- صديقي مسعود ومحمد التهامي طواهر، *المراجعة وتدقيق الحسابات*، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 2010، ص: 37، 38.

²- لقانون 10-01، مرجع سابق، المادة:59، ص:10.

³- الأمر 59-75، مرجع سابق، المادة: 715 مكرر 4، ص:188.

الحسابات في الجزائر ملزم ببذل العناية المهنية في أداء عمله والتي يتحمل عنها كل ثلاث أنواع من المسؤوليات: المدنية، الجزائية والتأديبية.

- **المسؤولية المدنية:** يتحمل مدقق الحسابات في الجزائر المسؤولية المدنية الأخطاء التي يرتكبها والأضرار التي يخلفها، كما يتعين عليه وفقا للمادة 75 من القانون 10-01 "اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته لمهنته"¹، لكن المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري "رفعت عنه المسؤولية المدنية عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة إلا إذا لم يكتشف مدقق الحسابات عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليها"².

- **المسؤولية الجزائية:** يتحمل مدقق الحسابات في الجزائر المسؤولية الجزائية وفقا للمادة 62 من القانون 10-01 عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، وحسب المادة 73 من نفس القانون "يعاقب كل شخص يمارس مهنة محافظ الحسابات أو مهنة الخبير المحاسب بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنة وبضعف الغرامة"³.

كما أن القانون التجاري حدد في المادة 825 عقوبة محافظ الحسابات الذي منح عمدا ووافق على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة بغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج وبالحبس من ستة أشهر إلى سنتين، أو بإحدى هاتين العقوبتين وفي المادة 829 عقوبة كل شخص يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم ملاءمة ذلك قانونية بغرامة مالية من 20.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من شهرين إلى ستة أشهر، أو بإحدى هاتين العقوبتين، وكذا حدد في المادة 830 عقوبة محافظ الحسابات الذي يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو أنه لن يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها بغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج، وبالسجن من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين⁴.

كما انه تطبق أحكام المادتين 301 و302 من قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على محافظ الحسابات الخبير المحاسب، لكن المادة 72 من القانون 10-01 وضعت الحالات التي لا يتقدان فيها بالسر المهني كما يلي:⁵

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناء على إدارة موكلهم؛
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

1 - القانون 10-01، مرجع سابق، المادة: 75، ص: 12.

2 - الأمر 59-75، مرجع سابق، المادة: 715 مكرر 4، ص: 191.

3 - القانون 10-01، مرجع سابق، المادة: 73، ص: 12.

4 - الأمر 59-75، مرجع سابق، المواد: 825، 829 و830، ص: 245.

5 - القانون 10-01، مرجع سابق، المادة: 72، ص: 12.

- **المسؤولية التأديبية:** يتحمل محافظ الحسابات والخبير المحاسب وفقا للمادة 63 من القانون 10-01 "المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للحاسبة حي بعد استقالتهم عن مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم"¹، ويمكن تقديم الطعون ضد العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا لإجراءات القانونية المعمول بها، وقد خصص المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي 10-13 لسنة 2013م لتحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، وتعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درات خطورة الأخطاء المرتكبة وكذا إصدار العقوبات التأديبية، تصنف العقوبات التأديبية كما يأتي: ²

- **الانذار:** تخصص هذه العقوبة الأخطاء المهنية من الدرجة الأولى، والمتمثلة في:
 - ✓ تصريح بمراجع كذبة؛
 - ✓ تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة خلال ممارسة وظيفتهم؛
 - ✓ الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا أو بأي شكل آخر بغرض الإحلال بالثقة المبينة بين الزبائن وزملائه قصد إزالتهم؛
 - ✓ نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.
- **التوبيخ:** تخصص هذه العقوبة الأخطاء المهنية من الدرجة الثانية، والمتمثلة في:
 - ✓ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
 - ✓ رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛
 - ✓ فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
 - ✓ الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة والانتخابات أو عدم تمثيله؛
 - ✓ عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي قام بحضورها.
- **التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر:** تخصص هذه العقوبة الأخطاء المهنية من الدرجة الثالثة، والمتمثلة في:
 - ✓ في حالة تكرار الخطء من الدرجة الثانية؛
 - ✓ خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
 - ✓ استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
 - ✓ عدم دفع الاشتراك المهني؛
 - ✓ عدم اكتتاب تأمين مهني؛

¹- لقانون 10-01، مرجع سابق، المادة: 63، ص: 10.

²- المرسوم التنفيذي 10-13 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، العدد: 03، 2013، المواد: من 05 إلى 09، ص: 19.

- ✓ مقولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ✓ استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- الشطب من الجدول: تخصص هذه العقوبة الأخطاء المهنية من الدرجة الرابعة، والمتمثلة في:
 - ✓ في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
 - ✓ إفشاء السر المهني؛
 - ✓ إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
 - ✓ تصرفات معتمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
 - ✓ ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛
 - ✓ ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

IV. الإجراءات الدنيا لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

ومما سبق يتضح أنه على مدقق الحسابات في الجزائر قبل المباشرة في تدقيق حسابات الشركة عليه التوقيع على دفتر الشروط الذي يحمل معلومات عن المؤسسة محل التدقيق من جهة ومعلومات عن استقلالية المدقق ومؤهلاته من جه أخرى، ومن ثم تحديد برنامج عمل مفصل لعملية التدقيق والذي يمكن اعتباره التخطيط لعملية التدقيق، وحسب المقرر رقم 103/SPM/94 على محافظ الحسابات في إطار تأديته لمهامه القيام بالإجراءات التي نصت عليها في ستة توصيات، والموضحة في الشكل التالي:

الشكل (2-3): الإجراءات الدنيا لعملية التدقيق وفقا للمشرع الجزائري



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- Décision ministérielle n° 103/SPM/94, du 2 février 1994, relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes, Ministère de l'Economie, recommandations n°1, 2, 3, 4, 5 et 6.

من الشكل السابق يمكن اعتبار أن التوصيات الستة مسار تنفيذ المدقق لمهمة تدقيق الحسابات في الجزائر، وبغض النظر عن ترتيب هذه التوصيات يمكن القول أن مسار تنفيذ المهمة التدقيق يبدأ بقبول التوكيل والشروع في الدخول إلى المهمة، ثم كيفية تنظيم عمله ضمن ملفات والاحتفاظ بها، وكذا كيفية الاتصال بمجلس الإدارة وإعداد التقارير سواء للإداء بشهادته حول الحسابات أو للتصريح عن الاتفاقيات المبرمة أو للإفشاء عن الاعمال الإجرامية التي تخص المؤسسة محل التدقيق، وفيما يلي كيف يقوم المدقق بفهم الرقابة الداخلية للمؤسسة والتخطيط لعامية التدقيق.

IV. 1. إجراءات الرقابة الداخلية

إن الفهم الكاف للرقابة الداخلية يعد مرحلة جد هام من مراحل تدقيق الحسابات، والتوصية رقم 05 من المقرر 103/SPM/94 ترى أنه بحكم أن محافظ الحسابات له إمكانيات محدودة عليه أن يتحقق من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة محل التدقيق من خلال التركيز على احترام الأشكال الشرعية والقانونية وكذا تحديد مستوى نوعية المراقبة الداخلية، حيث أن تقدير هذه الأخيرة من شأنه التعرف على المراقبات الداخلية التي يتركز عليها وكذا الكشف عن نسبة الأخطاء في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج تدقيق الحسابات المناسبة¹.

ومن هنا يتضح أن المشرع الجزائري يولي اهتمام واضح لفهم الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق من طرف محافظ الحسابات، ويعتبرها خطوة هامة من شأنها أن توفر الجهد وتسمح للمدقق أن يقوم بتدقيق الحسابات بناء على إمكانياته المحدودة، وذلك من خلال تقييم تحديد النقاط الواجب التركيز عليها وكذا حجم الأخطاء التي يمكن أن تنتج من الرقابة الداخلية، وبالتالي تمكن المدقق من تحديد وتقليص حجم العينة التي عليه فحصها والتأكد من مصداقيتها.

ويهدف تقييم المراقبة الداخلية إدراك النقائص التي تشوب أنظمة وإجراءات التي تقوم بها المؤسسة محل التدقيق، ومدى تأثيرها على الحسابات، والتي من شأنها أن تمكن المدقق من تحديد برنامج تدقيق الحسابات، والمشرع الجزائري وفقا للقرار مؤرخ في 24 جوان 2013 ألزم محافظ الحسابات بعد قبوله التكليف بالتدقيق وفي إطار مهمته العامة، الاطلاع على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة محل التدقيق بهدف تجنب مخاطر الاخطاء المعتبرة في:²

- مجمل الحسابات؛
- الاثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة؛
- أرصدة حسابات نهاية الفترة؛
- عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

¹- Décision ministérielle n° 103/SPM/94, du 2 février 1994, relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes, Ministère de l'Economie, recommandation n°5, p : 94.

²- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد: 24، 2014، ص: 18. (بتصرف)

- مراحل الرقابة الداخلية:

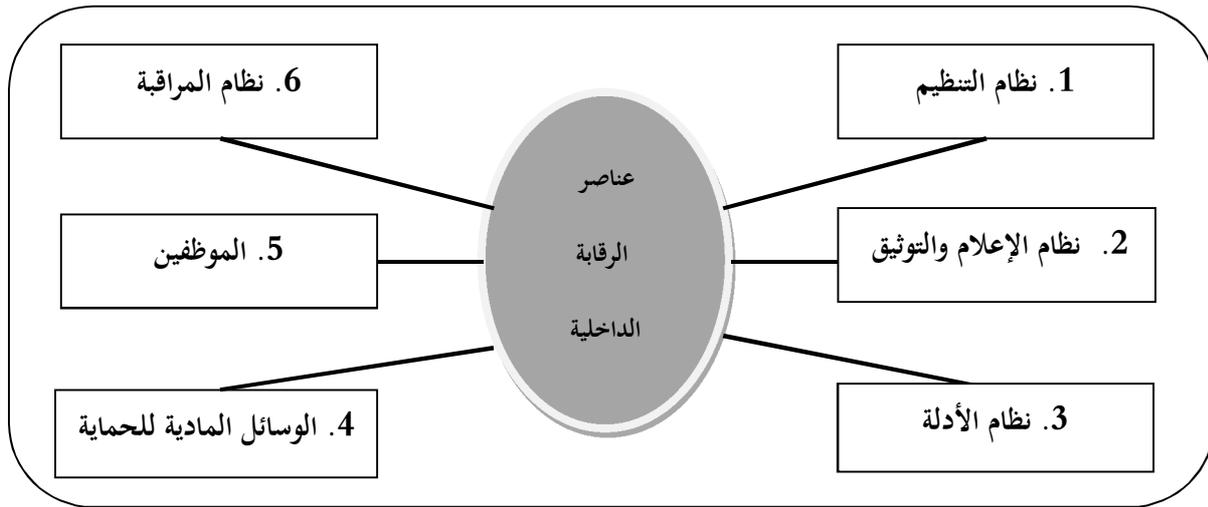
والتوصية رقم 05 من المقرر رقم 103/SPM/94 تنص أن تقييم المراقبة الداخلية يمر بالمراحل التالية:¹

- فهم ووصف الأنظمة المهمة؛
- تأكيد الفهم بواسطة تحليلات؛
- إبراز قوى ونقاط ضعف الأنظمة؛
- التحقق من سير ودوام النقاط القوية؛
- التقييم النهائي والتأثر حول المهمة.

- عناصر الرقابة الداخلية:

تنص التوصية رقم 05 من المقرر رقم 103/SPM/94 على أن ودراسة وتقييم المراقبة الداخلية يكون بالتركيز على المكونات أساسية التي يمكن اعتبارها عناصر الرقابة الداخلية وتوضيحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-3): عناصر الرقابة الداخلية حسب المشرع الجزائري



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على التوصية رقم 05 من المقرر رقم 103/SPM/94.

من الشكل السابق يتضح أن عناصر الرقابة الداخلية وفقا للمشرع الجزائري هي ستة عناصر: نظام التنظيم، نظام الإعلام والتوثيق، نظام الأدلة، وسائل المادية للحماية، الموظفين ونظام المراقبة، ويمكن تفصيلها كما يلي:²

1- نظام التنظيم: يشمل هذا العنصر التعريف بالمسؤوليات من خلال التفريق بين المهام والمهن، وكذا وصف مستوى تنفيذها بدقة مكتوبة بالتطرق إلى مصدر المعلومات المستوجب معالجتها، كيفية معالجتها، مدة معالجتها وأين ترسل؛

2- نظام الإعلام والتوثيق: يشمل هذا العنصر على نظام توثيق الإجراءات المستحدثة يوميا ودعائم الإعلام المعتمد عليها، ولكي يكون نظام مقنعا عليه أن يتضمن:

¹- Décision ministérielle n° 103/SPM/94, Op.cit, recommandation n°5, p : 98.

²-Ibid, p : 95-98. (بالتصرف)

- إجراءات يومية واضحة من خلال تحديد:
 - كينفيات التداول، معالجة وترتيب المعلومات؛
 - طرق التسجيل؛
 - دورة التحليلات والدراسات ذات الطابع المالي والعملي المستخلص منها؛
 - المراقبات التي تسمح تجنب المخالفات المترتبة عن الإهمال؛
 - وثائق دعائم الإعلام يجب أن تكون:
 - مطبوعة بشكل يسمح استغلالها وترتيبها؛
 - موضوعة بشكل يسمح بمراقبتها وتسجيلها؛
 - مرقمة لتسمح بمتابعة استعمالها وتسجيلها؛
 - دليل للإجراءات: والذي يعد مجمع للإجراءات يسمح بالاحتفاظ والاستشارة.
- 3- نظام الأدلة:** ويشمل هذا العنصر على نظام يسمح فقط بتنفيذ وتسجيل العمليات العادية المناسبة، والعمليات التي تتم في أحسن الآجال، ولكي يكون هذا النظام مقنعا عليه أن يشمل العناصر التالية:
- المراقبة المتبادلة للمهام (فصل المهام)؛
 - تنظيم المحاسبة؛
 - وسائل الإعلام الآلي؛
 - شبه ترقيم ومراقبة المقتطفات؛
 - المراقبة التلقائية للنسب؛
 - المقارنات؛
 - ترتيب الوثائق؛
- 4- الوسائل المادية للحماية:** يشمل هذا العنصر على مراقبة الوسائل المادية المسؤولة على حماية سواء المباشرة أو غير المباشرة، مادية أو معنوية، ملفات أو وثائق، وكذا قاعات الإعلام الآلي؛
- 5- الموظفين:** هذا العنصر يشمل على التأكد من كفاءة وضمير الموظفين، لأنه كلما كان الموظفين ذوي كفاءة وضمير مهني زاد من ثقة محافظي الحسابات في القوائم المالية التي تعرض عليهم، وللتأكد من كفاءات الموظفين على محافظ الحسابات تقييم ما يلي:
- إجراءات التجديد؛
 - التكوين الأولي والمستمر؛
 - سياسات الأجور؛
 - المراقبة والتقييم الدوري للنشاط.
- 6- نظام المراقبة:** ويشمل هذا العنصر نظام الاشراف على الرقابة.

- التقرير عن نتائج تقييم الرقابة الداخلية:

بعد أن يقوم المدقق بدراسة وتقييم عناصر الرقابة الداخلية عليه أن يلخص نتائج ما توصل إليه ويسجلها في ملفات العمل وفي تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة محل التدقيق، حيث أن هذا الأخير عليه أن يبرز النقائص الملحوظة واقتراحات لتحسين إذا كان ذلك ضروريا، وقد يجد المدقق نفسه يرفض الشهادة على صدق الحسابات نتيجة نقائص في المراقبة الداخلية¹، كما أن المشرع الجزائري إضافة إلى ما سبق فقد أوجب على محافظ الحسابات أن يقوم بتقديم تقرير خاص إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل يقيم فيه صدق المعلومات الواردة في التقرير المرسل من طرف المؤسسة محل التدقيق حول إجراءات الرقابة الداخلية².

IV. 2. التخطيط لعملية التدقيق

رغم أن التخطيط والإشراف على عمل التدقيق يختلف من مؤسسة إلى أخرى، لأن حجم وطبيعة علاقات المؤسسة له تأثير مباشر على وضع خطة عمل كافية والإشراف على تنفيذها، والمشرع الجزائري وفقا للمادة 35 من القانون 10-01 يلزم محافظ الحسابات بتحديد "مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه"³، وقد خصص المرسوم التنفيذي 11-32 لتحديد كيفية تعيين محاسب الحسابات على أساس دفتر الشروط، حيث أن هذا الأخير يتم إعداده من طرف الجمعية العامة بعد شهر من إقفال آخر دورة لعهددة محافظ الحسابات أو محافظي حسابات كأقصى حد، وذلك بهدف تعيين محاسب الحسابات، وقد أوضحت المادة 04 من هذا المرسوم ما يجب ان يتضمنه دفتر الشروط كما يلي⁴:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع محافظة الحسابات والتقارير الواجب تقديمها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرطي الذي يبين الوضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

1- Décision ministérielle n° 103/SPM/94، Op.cit، recommandation n°5، p: 99.

2- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص: 18.

3- القانون 10-01، مرجع سابق، المادة: 35، ص: 08.

4- مرسوم تنفيذي 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد: 07، 2011، المادة: 4، ص: 23.

إذا تم التمعن فيما يتضمنه دفتر الشروط واسقاطها على الإجراءات التي يتبعها المدقق في عملية التدقيق يمكن ملاحظة أنها تعتبر إجراءات الأولية لعملية التدقيق، حيث يتم من خلالها التأكد من استقلالية وفهم الشروط التكيف بعمية التدقيق.

وحسب المادتين 05 و07 من المرسوم التنفيذي 11-32 على محافظ الحسابات واستنادا على تنظيم المؤسسة وفروعها، تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة ومعلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة، يوضح ما يأتي¹:

- الموارد المرصودة؛

- المؤهلات المهنية للمتدخلين؛

- برنامج عمل مفصل؛

- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛

- آجال إيداع التقارير.

ويمكن اعتبار ما جاءت به التوصية رقم 5 من مقرر رقم 103/SPM/94 بمثابة خطة عملية التدقيق، فحسب هذه التوصية على محافظ الحسابات عليه إتباع إجراءات للدخول إلى المهمة ثم التعرف بصفة عامة على المؤسسة المراد تدقيق حساباتها من خلال الإجراءات التالية:

أ- الأنشطة الأولية: والتي تتمثل في بعض ما يتضمنه دفتر الشروط والتوصية رقم 01 قبول التوكيل وكذا

إجراءات الدخول إلى المهمة المتضمنة في التوصية رقم 05، والتي يمكن تلخيصها كالتالي:²

- في حالة استشعار بتبديل محافظ حسابات معزول، يجب التأكد من عدم تعسف قرار العزل؛

- في حالة خلفه محافظ حسابات آخر، يجب التأكد من أسباب ذهابه سلفا؛

- في حالة رفض تجديد محافظ الحسابات السابق التوكيل، يجب التحري عن الأسباب من خلال الاصال

بزميله؛

- التأكد من مؤهلات وكفاءات مكتبه من أنها تسمح له بتنفيذ التوكيل،

- التأكد من عدم وقوع تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية للممارسة مهنة تدقيق الحسابات،

نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة، نموذج التصريح الشرطي الذي يبين

الوضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛

- التأكد من أن التوكيل المقترح عليه لا يشوبه أي مخالفات؛

- التأكد من شرعية تعيينه؛

- التأكد من إمكانية ممارسة مهمته بكل حرية.

¹ - مرسوم تنفيذي 11-32، مرجع سابق، المواد: 5 و7، ص: 24.

² - Décision ministérielle n° 103/SPM/94, Op.cit, p : 60-91

ب- أنشطة التدقيق: تتمثل في الإجراءات التي تسمح للمدقق بالتعرف بالمؤسسة بصفة عامة، والتي حددها التوصية رقم 05 ب¹:

- معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية والمحاسبية للمؤسسة محل التدقيق؛
- الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة محل التدقيق ب:
 - تحديد الاخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة التي بإمكانها التأثير على حسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة؛
 - تعريف الميادين والأنظمة المعنية بالمهمة؛
 - تكوين الملف الدائم؛
 - إعداد مخطط المهمة أو برنامج عمل عام؛
- البحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية:
 - طبيعة النشاط؛
 - قطاع النشاط؛
 - هيكل المؤسسة؛
 - التنظيم العام؛
 - السياسات؛
 - التنظيم الإداري والمحاسبي؛
 - التطبيقات المحاسبية؛
 - آجال ومدة الإنتاج، الإعلام المالي ومعلومات التسيير؛
 - وجود مراقبة داخلية أساسية؛
 - تدخل المجالس الخارجية.
- تنظيم وإدراج المعلومات التي تم الحصول عليها في الملف الدائم؛
- تشكيل المخطط والبرنامج العام بناء على القرارات المأخوذة حول:
 - الأعمال التي يجب اتخاذها؛
 - الوسائل المطبقة (برنامج عمل، مذكرة المراقبة، أدوات مختلفة)؛
 - تاريخ التدخلات ومدة الزيارات؛
 - القرارات الواجب إعدادها؛
 - الساعات والتكاليف المتعهد بها؛
- نقل المعلومات وتنظيمها كالتالي:

1- Décision ministérielle n° 103/SPM/94, Op.cit, recommandation n°5, p : 91-94.(بتصرف)

- المؤسسة: تقديمها بصفة عامة، كالتسمية الاجتماعية، المدقق، الهيكلية العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص الذين يتصل بهم في المؤسسة...
- الحسابات: التنظيم وتطبيقات المحاسبة، حسابات المؤونات، المقارنة المتعددة السنوات للميزانيات وحسابات النتائج، تاريخ قفل النشاط؛
- الأنظمة والمجالات الهامة: تعيين عتبة المدلول، تعريف المهام والحسابات الهامة، تقديم مناطق الخطر، تعريف النقاط القوية للنظام وحساسية المسيرين بالنسبة لبيئة المراقبة الداخلية؛
- المهمة: تحديد طبيعة المهمة (الشهادة على الحسابات السنوية، الحسابات المدعمة، الشهادات الخاصة الواجب الإدلاء بها)، تحديد المحاور الأساسية لأعمال التدقيق (المراجع الواجب الحصول عليها، تقييم المراقبة الداخلية، تاريخ الجرد المادي، الحصول على تأكيدات خارجية، التدخلات وعمليات المراقبة الخاصة، اللجوء إلى خبراء أخصائيين)، تحديد أجال إيداع التقارير (تقرير حول المراقبة الداخلية، تقرير حول شهادة الحسابات السنوية، التقارير السنوية)؛
- تنظيم المهمة: من خلال تحديد مستوى المساعدين، تكوين فرقة التدخل، استعمال أعمال المدققين الداخليين والخبير ومتدخلين خارجيين، وكذا تحديد رزمانة التدخلات؛
- الميزانية: تحديد الساعات اللازمة وفقا لطبيعة العمل، حساب التكاليف المقدرة وفقا لتجربة المساعدين والخبراء المحتملين، حساب الأتعاب وتنسيق الأعمال مع المساعد المحافظ إذا اقتضى الأمر.

يلاحظ من الأنشطة السالفة الذكر أن التوصية جعلت الاشراف على مساعدي المدقق جزء من تنظيم وتخطيط المدقق لمهمته، اذ عليه أن يحدد مستوى تكوينهم ومجال تدخلهم، وكذا تقدير التكاليف المحتملة وفقا لطبيعة عملهم.

IV. أدلة التدقيق وملفات العمل

على المدقق في إطار ممارسه مهنة باتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة التدقيق وإعداد ملفات العمل، وذلك لتمكين من إبداء رأيه حول مدى صحة ومصداقية القوائم المالية.

V. 1. أدلة التدقيق

على مدقق الحسابات وبهدف إبداء رأيه حول صحة الحسابات جمع أدلة تدقيق كافية، والمشرع الجزائري بناء على المواد 31، 32 و33 من القانون 10-01 والمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري يمكنه الحصول على أدلة التدقيق من عدة جهات وبعده طرق، والتي يمكن حصرها فيما يلي¹:

- الاطلاع في أي وقت على الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة محل التدقيق من سجلات محاسبية أو موازنات أو مراسلات أو محاضر أو غير ذلك؛
- الطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للمؤسسة محل التدقيق كل التوضيحات والمعلومات والقيام بكل التفتيشات التي يراها ضرورية؛
- الطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- الحصول على كشفا محاسبيا من إدارة المؤسسة محل التدقيق كل 6 أشهر؛
- التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة محل التدقيق وفي مراقبة انتظام حساباتها وصحتها؛
- التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وكذا في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق؛
- إجراء التحقيقات أو الرقبات المناسبة.

يتضح من أدلة التدقيق المذكورة من طرف المشرع الجزائري أن هناك مصدرين رئيسيين للحصول على أدلة التدقيق، والمتمثلة في المصدر الداخلي وهي أدلة التدقيق التي يتم يتحصل عليها المدقق من طرف المؤسسة محل التدقيق، سواء كانوا الأعوان التابعين للمؤسسة أو الإدارة، ومصدر خارجي يشمل المراسلات والتحقيقات التي يقوم بها المدقق مع المساهمين الأطراف الخارجية الأخرى عن تسيير المؤسسة.

كما أضافت التوصية رقم 05 من المقرر رقم 103/SPM/94 أنه على محافظ الحسابات ان يجمع أدلة اثبات مقنعة كافية لإبداء رأيه حول صدق القوائم المالية، وللحصول على هذه الأدلة وضعت التوصية مجموعة من الإجراءات التي تمكنه من ذلك، والمتمثلة في:²

¹ - القانون 10-01، مرجع سابق، المواد: 31، 32 و33، ص: 8 والأمر 75-59، مرجع سابق، المادة: 715 مكرر 4، ص: 188 (بتصرف).

² - Décision ministérielle n° 103/SPM/94, Op.cit, recommandation n°5, p : 100. (بتصرف)

- التفتيش المادي والملاحظة: حيث يتم فحص الأصول والحسابات ومراقبة طريقة تنفيذ الإجراء؛
- فحص المستندات؛
- المراقبة الجبرية العددية؛
- التحليلات، التقييمات، التقاربات والتقسيمات؛
- الفحص التحليلي؛
- المعلومات المصرحة والمتحصل عليها من طرف المسيرين وموظفين للمؤسسة محل التدقيق.

إذا تم التمعن في الإجراءات المذكورة أعلاه يمكن ملاحظة أنها جد محدودة، وخاصة إذا تم اسقاطها على مجموعة الإجراءات التي تناولتها معايير التدقيق الدولية، إذ أن هذه الأخيرة وضعت مجموعة أكثر تنوعا وعددا من الإجراءات التي وضعها المشرع الجزائري، ولعل هذا من أهم النقائص التي تجعل أدقة التدقيق غير كافية لإبداء رأي أكثر ثقة.

وللتفصيل بعض الشيء في طرق الحصول على أدلة التدقيق نصت التوصية رقم 05 من المقرر رقم 103/SPM/94 على أن الإجراءات المنصوص عليها أعلاه تطبق عن طريق السبر، والتي يمكن أن يأخذ شكلين إحصائي أو تجريبي، وذلك اعتمادا على التجربة المهنية لمحافظ الحسابات.

V. 2. ملفات العمل

عند ممارسة مدقق الحسابات مهنته يقوم بإعداد ملفات عمل تسهل وتنظمه عمله، والمشرع الجزائري فرض عليه وفقا للمادة 40 من القانون 10-01 الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

- وجاءت التوصية رقم 02 من المقرر رقم 103/SPM/94 لتبرز الهدف وراء مسك تلك الملفات في العناصر التالية:¹
- التمكن من اتباع طريقة للتدقيق والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية؛
- التمكن من حيازة معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة محل التدقيق طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده؛
- التمكن من الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الأمر كدليل للأعمال التي أجريت، والاجتهادات والوسائل التي استعملت للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية؛
- التمكن من مطابقة عمله للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي؛
- التمكن الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

¹- Décision ministérielle n° 103/SPM/94, Op.cit, recommandation n°2, p : 64.

يعد محافظ الحسابات في الجزائر مجبر على مسك ملفين أساسيين، الأول دائم والآخر سنوي، والتوصية رقم 02 من المقرر 103/SPM/94 فصلت في شكل ومضمون كلا منهما:

1- **الملف الدائم:** إن ترتيب ومضمون الملف الدائم يتوقف على خصائص المؤسسة محل التدقيق والنظام

الداخلي لمكتب محافظ الحسابات، إلا أنه يمكن تقسيمه بشكل عام إلى الفصول التالية:¹

أ- **العموميات الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق:** وتشمل:

- قائمة تشير على المؤسسة ووحداتها؛

- التنظيم العام؛

- المراجع العامة؛

ب- **المراقبة الداخلية:** يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بصفة عامة تقييم صحة الرقابة الداخلية والرقابة الداخلية؛

ج- **معلومات محاسبية ومالية:** ويشمل هذا الفصل:

- المخطط للدليل المحاسبي المستعمل؛

- إجراءات محاسبية؛

- مخطط مصالح المحاسبة؛

- حجم العمليات وفقا لطبيعتها؛

- السياسة المالية؛

- طرق وإجراءات تقدير وعرض الحسابات؛

- الحسابات السنوية لنشاطات لثلاث سنوات الأخيرة؛

- السياسة المالية؛

- حالة الخزينة والتمويل؛

- نسب الهيكلية والتسيير المعنوي.

د- **معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية:** ويشمل هذا الفصل:

- قوانين ومراجع أخرى ذات طابع قانوني؛

- قرار تعيين محافظ الحسابات والأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه تم ملاحظتها؛

- مقتطفات النشر، إعلام المنظمة الوطنية؛

- قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي في حوزة كل واحد منهم؛

- الوثيقة الخاصة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة؛

1- Décision ministérielle n° 103/SPM/94, Op.cit, recommandation n°2, p : 64-65.

- محاضر الجمعيات والمجالس؛
 - تقرير محافظي الحسابات السابقة؛
 - العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى؛
- هـ- الخصائص الاقتصادية والتجارية: ويشمل هذا الفصل:

- قطاع النشاط؛
 - وصف الدورات الأساسية؛
 - وضع المؤسسة في الفرع وكذا مستوى السوق؛
 - الزبائن والسياسة التجارية؛
- و- معلومات حول الإعلام الآلي: ويشمل هذا الفصل:

- مخطط مصلحة الإعلام الآلي؛
- التجهيزات والنظم المستعملة؛
- برامج ومراجع منشورة.

ويمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملفات فرعية تسهل ترتيب وفحص المراجع، وذلك بفتح لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه ملفا خاصا، ولكي يشكل الملف الدائم مجموعة من المعلومات المفيدة ذات طابع دائم حول المؤسسة محل التدقيق يستوجب:¹

- تعديل الملف بشكل منتظم كلما طرأ تعديلا على عنصر دائم؛
- التخلص من المعلومات القديمة التي لم يعد لها أية فائدة؛
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.

2- **الملف السنوي:** على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل، فالملف السنوي يتضمن كل العناصر المرتبطة بمدة نشاط المؤسسة محل التدقيق، والتي تعكس مجموعة الاعمال المنفذة والمنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وكل المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات ن إبداء رأيه حول مصداقية الحسابات السنوية، لذا يعتبر هذا الملف دليل اثبات لكل الاجتهادات المطبقة من طرف محافظ الحسابات في إطار تأديته لمهمته، حيث أن ضرورة مسك هذا الملف من أجل:²

- التحكم أفضل في المهمة؛
- تدوين الأعمال التي أجريت والاختيارات المعمول بها؛
- التأكد من تنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال؛
- تبرير الرأي الذي أبداه محافظ الحسابات وتسهيل تحرير التقرير.

¹ - Décision ministérielle n° 103/SPM/94, Op.cit, recommandation n°2, p : 66.

² - Ibid., p : 66.

وكما هو الحال بالنسبة للملف الدائم فإن يمكن تحضير ملفات فرعية للملف السنوي لتسهيل استعماله وفحصه، وذلك بتخصيل لكل فصل من الفصول التالية ملف فرعي خاصا به:¹

أ- **تنظيم وتخطيط المهمة:** ويشمل هذا الفصل:

- برنامج عام؛
- قائمة المتدخلين؛
- ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال؛
- يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل؛
- تاريخ إيداع التقارير.

ب- **تقييم المراقبة الداخلية:** يشمل هذا الفصل:

- وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية؛
- تقييم الرقابة الداخلية؛
- قوة وضعف الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة؛
- أوراق العمل؛
- استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج الحسابات؛

ج- **تدقيق الحسابات السنوية:** يشمل هذا الفصل:

- برنامج العمل المكيف مع خصوصيات أخطار المؤسسة؛
- تفاصيل الأعمال التي أجريت؛
- مراجع أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف المؤسسة لتبرير حسابات المفحوصة؛
- خلاصة عامة للشهادة.

د- **المراقبات الخاصة والشرعية:** يشمل هذا الفصل:

- فحص الاتفاقيات القانونية؛
- الشهادة على التعويضات الخمسة أو العشرة الكبرى؛
- الكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة؛
- التدخلات؛
- جمع مراجع الأعمال المتعلقة بالواجبات الخاصة المشار إليها أعلاه؛
- فحص الأحداث اللاحقة عند انتهاء النشاط.

هـ- **المراجع العامة:** يشمل هذا الفصل:

¹ - Ibid., pp : 67-68

- المراسلات المتبادلة مع المؤسسة؛
 - معلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين بالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط؛
 - التأكيدات المتحصل عليها من الغير؛
 - نسخ من المحاضر.
- يلاحظ من مما تناولته التوصية رقم 02 أن على محافظ الحسابات مسك نوعين من الملفات، الملف الدائم يمسك من بداية تنفيذ المهمة، ويخضع للتعديل بين الحين والآخر كلما تطلب ذلك إلا غاية نهاية مدة التوكيل والقابلة للتجديد، أما الملف السنوي فيمسك كل بداية نشاط للمؤسسة محل التدقيق ويحتوي على كل الإجراءات التي قام بها محافظ الحسابات خلال الدورة.

VI. نتائج وتقرير المدقق

يؤكد المشرع الجزائري¹ على أن يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وكذا النصوص المتعلقة به، وعليه أن يقوم بإعداد تقرير عام لتعبير عن رأيه في القوائم المالية، على أنه أدى مهمته وفقا للمعايير المهنية وأنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمحمل الحسابات السنوية، وذلك من خلال فحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والاختلالات التي اكتشفها، والمشرع الجزائري يوضع شكل التقرير ومحتواه والرأي المضمن به كما يلي:

VI. 1. شكل ومحتوى التقرير العام

يجب أن يضمن التقرير العام رأي محافظ الحسابات اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول، وكذا يجب أن يتضمن عنوان يشير إلى الأمر بتقرير محافظة الحسابات للمؤسسة محددة بوضوح وانه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق، وعموما يتمحور التقرير العام حول جزئين:²

1- الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

- مقدمة: في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، يعرف المؤسسة محل التدقيق ويذكر تاريخ اقفال السنة المالية المنية، ويشير إلى ان القوائم المالية قد تم وفها من طرف الجهاز المؤهل في المؤسسة، وكذا عليه التذكير بمسؤولية المسيرين في المؤسسة عند إعداد القوائم المالية ومسؤوليته في التعبير عن رأي حول تلك القوائم، كما يجب أن يحدد في المقدمة إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة وجدول وتغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.
- الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات في هذا القسم بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، وتوضيح أن الإجراءات التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، ثم يعبر عن رأيه الذي يمكن أن يأخذ الأشكال الثلاثة التالية:
- ✓ رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقته على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضع المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة المؤسسة عند نهاية السنة المالية، والمعلومات الواردة في ملاحق تطابق تلك القوائم؛

¹- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص:13.

²- المرجع سابق، ص: 14، 15 (بصرف)

✓ رأي بتحفظ: يجب أن يبين أولاً بوضوح في فقرة التحفظات المعبر عنها، وإذا أمكن تقدير حجمها وإبراز تأثيرها في النتيجة والوضع المالية للمؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الرأي بالتحفظ من خلال مصادقته على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعبرة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضع المالية وممتلكات المؤسسة في نهاية السنة المالية؛

✓ رأي بالرفض: يجب أولاً أن يبين بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة، وإذا أمكن تقدير حجمها ومدى تأثيرها على النتيجة والوضع المالية للمؤسسة، ثم يتم التعبير عن رأيه بالرفض والتبرير عن السبب بوضوح، والمصادقة على أنه لم يتم إعداد القوائم المالية في جميع جوانب وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

- **فقرة الملاحظات:** تكون هذه الفقرة منفصلة عن فقرة رأي محافظ الحسابات، وتكون بعدها، حيث يتم الإدراج فيها ملاحظات تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، لكن في حالة وجود شكوك معتبرة ترتبط بالأحداث المستقبلية من أنها أن تأثر على الحسابات السنوية، على محافظ الحسابات إدراج الملاحظات الضرورية.

2- الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاث المنفصلة التالية:

- الخلاصات الناتجة عن المراجعات الخاصة؛
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

كما يجب الإشارة أن على محافظ الحسابات إجراء التعبير عن الحسابات المدعمة والحسابات المدجة بنفس طريقة التقرير عن الحسابات الفردية.

VI. 2. توقيع وتسليم التقرير العام

بعد إبداء محافظ الحسابات رأي حول صحة ومصادقية القوائم المالية في التقرير العام الذي أُلزم بتقديمه، يجب عليه توقيع هذا التقرير وتسليمه في الوقت المحدد.

1- توقيع التقرير العام:

إضافة إلى تأشير محافظ الحسابات القوائم المالية والموقعة من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل، فعليه في آخر التقرير العام التوقيع، وإذا تعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات، يجب ان يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو شركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة والذين شاركوا

في إعداد هذا التقرير، كما أنه إذا تم تعدد محافظي الحسابات فعليه إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي، وحتى في حالة الاختلاف في بينهم على كل واحد إبداء رأيه ضمن التقرير المشترك¹.

2- تسليم التقرير العام:

يؤدي محافظ الحسابات مهمة فحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعون يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، ثم على محافظ الحسابات إرسال التقرير العام إلى الجمعية العامة العادية.

وفقا ل02 و03 من القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014 يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرفه على الأقل قبل خمسة وأربعين يوما من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وعلى محافظ الحسابات تسليم التقرير العام والتقارير الخاصة على الأقل قبل خمسة عشر يوما على انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية وذلك مقابل وصل استلام².

VI. 3. المعلومات الإضافية

لما كانت القوائم المالية تستخدم في اتخاذ القرارات أوجب على مدقق الحسابات إبداء رأيه حول مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، وكذا عن طريقة الإفصاح عن المعلومات من حيث ترتيبها وعرضها، ويقع على عاتق مدقق الحسابات إضافة بعض الإفصاحات التي تعد مهمة وغير مفصّل عنها في القوائم المالية، فالمشرع الجزائري إضافة إلى إلزام محافظ الحسابات بالتعبير عن رأيه حول كل من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة والملاحق، أوجب عليه إبداء رأيه حول ما يلي³:

أولاً: الاتفاقيات المنظمة

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين في المؤسسة محل التدقيق أثناء إعداد مهمته بطبيعة المعلومات الواجب عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، ويتحقق من تطابقها مع الوثائق الأساسية المستخرجة، وذلك بهدف اطلاع المساهمين والمشاركين والغير على المعلومات الخاصة بتلك الاتفاقيات، إذ يقوم بإعداد تقرير خاص يوجه إلى الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل حول الاتفاقيات التي تم إخطاره بها أو التي اكتشفها أثناء أداء مهام الرقابة المسندة إليه، لكن في كل الأحوال يجب عليه أن لا يقدم رأيه حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات.

ثانياً: المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات يعد مدقق الحسابات تقرير خاص حول أعلى خمسة أو عشرة تعويضات مدفوعة من طرف المؤسسة محل التدقيق، وذلك بعد التأكد من صحة المعلومات المتحصل عليها من الجهاز المسير للمؤسسة، إذ على هذا الأخير إعداد وتسليم كشف مفصل لمحافظ الحسابات يتضمن:

¹- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص: 15.

²- قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014، يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، العدد: 24، 2014، ص: 22، 23.

³- القرار مؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص: 15، 22. (بتصرف)

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية؛
- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في المؤسسة والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

ثالثا: الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يحصل محافظ الحسابات من جهاز المسير للمؤسسة محل التدقيق عند بداية مهمته قائمة عن المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة، حيث أن هذه الأخيرة قد تكون نقدية أو عينية والتي لا تتعلق بالتعويض العادي والمعتاد للخدمات المقدمة، كما يُقدم لمحافظ كشفا سنويا اسميا بالامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، ليفحصها ويصادق عليها مبلغها الاجمالي.

رابعا: تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للمؤسسة محل التدقيق في تقرير الخاص، وذلك بإعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، ويرض من خلاله العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة؛
- الضريبة على الأرباح؛
- النتيجة الصافية؛
- عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال الشركة؛
- النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة؛
- مساهمات العمال في النتيجة.

خامسا: إجراءات الرقابة الداخلية

لقد سبق الإشارة أنه على المؤسسة محل التدقيق إعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية وإرساله على محافظ الحسابات، والذي يقوم بدوره بتقديم تقرير خاص إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل إليه، حيث يتضمن هذا التقرير:

- عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخله؛
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان؛
- خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في التقرير.

سادسا: استمرارية الاستغلال

كما ذكر سابقا أن للمدقق الحسابات دورا هاما في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال، فبعد تحليله للوقائع أو الأحداث التي من شأنها أن تؤثر في استمرارية المؤسسة محل التدقيق وقبل إعداد تقريره الخاص عليه أن يقوم بـ:

- دراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بهدف متابعة الاستغلال؛
- جمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال؛

- الحصول على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

سابعاً: حيازة أسهم الضمان

عندما لا يكون كل رأس المال الاجتماعي للمؤسسة أو أغلبه ملك للدولة وإذا اكتشف محافظ الحسابات وجود اختلالات متعلقة بأسهم الضمان عليه إبلاغ الأجهزة المختصة المؤهلة والجمعية العامة، وعند غياب أي إشارة عن تلك الاختلالات في تقريره يعتبر ضمناً ان محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

ثامناً: عملية رفع رأس المال

في حالة وجود تقرير لترخيص لرفع رأس مال المؤسسة محل التدقيق على المدقق التأكد من المعلومات الواردة فيه، لاسيما:

- مبلغ وأسباب رفع رأسمال المقترح؛

- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛

- كيفية تحديد الأسعار.

ومن ثم عليه إعداد تقرير يرخص فيه رفع رأس المال والذي يقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل، ويجب ألا يصرح في هذا التقرير عن مدى ملاءمة عملية رفع رأس المال، حيث يتضمن على وجوه الخصوص ما يلي:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛

• فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفية تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛

- خلاصات تشير إلى الملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

تاسعاً: عملية تخفيض رأس المال

في حالة وجود عملية تخفيض رأس مال المؤسسة محل التدقيق عليه أولاً محافظ الحسابات دراسة أسباب وشروط تخفيض رأس المال والتأكد من:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛

- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛

- احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

على مدقق الحسابات عدم التصريح بمدى ملاءمة عملية تخفيض رأس المال، لكن يجب عليه تقديم تقرير لجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، حيث يتضمن هذا التقرير المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص والتشريعات والتنظيمات المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛
- خلاصات تشير إلى ملاحظات حول تخفيض رأس المال أو إلى غياب تلك الملاحظات.

عاشرا: إصدار قيم منقولة أخرى

عند إصدار قيم منقولة أخرى على محافظ الحسابات بعد إجراء التحقيقات اللازمة إعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل يتضمن هذه المعلومات:

- التذكير بالنصوص والتشريعات والتنظيمات المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمتثل في التحقق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة؛
- استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها؛
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار؛
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص؛
- يقدم ملاحظات لا سيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.
- وعند الانتهاء من عملية فحص والتأكد من احترام القوانين والتشريعات وعدم وجود اختلال في المساواة بين المساهمين، على محافظ الحسابات تحرير تقريراً تكميلياً من خلاله:
- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة؛
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها؛
- يبيد برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

حادي عشر: توزيع التسيقات على أرباح الأسهم

يجب على محافظ الحسابات التحقق من أن الميزانية المنحزة من طرف المؤسسة محل التدقيق تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، قصد توزيع التسيقات على أرباح الأسهم، ومن ثم إعداد تقرير يتضمن:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات؛
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسيقات؛
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ثاني عشر: تحويل الشركات ذات الأسهم

إذا تمت تحويل الشركة ذات الأسهم إلى شركة من شكل آخر يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يقدمه إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن:

- فقرة حول الوجبات المنحزة؛
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس مال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة.

ثالث عشر: الفروع والمساهمات والشركات المراقبة

عند وجود علاقة مع المؤسسة محل التدقيق في شكل فروع ومساهمات وشركات مراقبة، على محافظ الحسابات إضافة تقرير يتعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال السنة المالية، ويبرز فيه:

- الاسم ومقر الشركة؛
- رأس مال الشركة؛
- الحصة المكتسبة من رأسمال المؤسسة؛
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

من الملاحظ أن المشرع الجزائري اهتم بالإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية وألزم محافظ الحسابات بضرورة التأكد من ملائمة هذا الإفصاح، وهذا ما جاءت به معايير التدقيق الدولية حيث أن هذه الأخيرة أكدت على المدقق ضرورة تقييم ملائمة الإفصاح في القوائم المالية، وسمحت له إضافة إفصاحات في تقريره في فقرات تأكيد وفقرات أخرى إذا تطلب ذلك، والمشرع الجزائري كذلك سمح لمحافظ الحسابات الإفصاح عن معلومات إضافية غير مفصّل عنها في القوائم المالية، وألزمه بالإفصاح عن معلومات محددة إن وجدت تتمثل في: الاتفاقيات المنظمة، المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات، الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة، إجراءات الرقابة الداخلية، استمرارية الاستغلال، حيازة أسهم الضمان، عملية رفع رأس المال، عملية تخفيض رأس المال، إصدار قيم منقولة أخرى، توزيع التسيقات على أرباح الأسهم، تحويل الشركات ذات الأسهم، الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

وإذا تم اسقاط التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بما يتلاءم مع التوجه الدولي لتنظيم المهنة، والمتمثل في تصنيف معايير التدقيق الدولية إلى 6 مجموعات في المبادئ والمسؤوليات العامة، تقييم الخطر، الاستفادة من عمل الآخرين، أدلة التدقيق، تقرير المدقق والحالات الخاصة، فيستخلص عدم وجود نصوص قانونية واسعة تفصل للمدقق كيفية الاستفادة من عمل مدققين آخرين أو توفر له الإجراءات الإضافية في حالات الخاصة لعملية التدقيق.

أما المبادئ العامة هي متضمنة في شروط ممارسة المهنة التي تنص عليها التشريعات الحالية، أما بشأن المسؤوليات العامة فيمكن استخلاص أن مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة تظهر في إجراءات قبول التوكيل المنصوص عليها في التوصية رقم 01 من المقرر 103/SPM/94، وأن مسؤولية الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية لا تظهر إلا في المرسوم التنفيذي 11-24 من خلال مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبية، أما مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل فالتوصية رقم 2 من المقرر 103/SPM/94 تلزم المدقق بمسك ملفات العمل، و التوصية رقم 4 من المقرر 103/SPM/94 تتناول التصريح عن الأعمال الإجرامية والتي تندرج ضمن مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الاحتيال، أما مسؤولية الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها فقرار مؤرخ في 24 جوان سنة 2013 يؤكد التأكد ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، في حين أن مسؤولية اتصال المدقق مع الكلفين بالحوكمة فالقانون 10-01 من خلال يحدد طريقة الاتصال بمدقق الحسابات بالأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة من خلال تأكيد على المدقق اعداد تقارير خاصة توجه إلى الجمعية العامة والجهاز التداولي، وتحديد المعلومات التي تتضمنها مجموعة التقارير الخاصة، وأخيرا مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للأطراف الأخرى والتي يشير إليها معيار التقرير المؤرخ في 24 جوان 2013.

أما فيما يخص تقييم الخطر فلا توجد نصوص قانونية واضحة ومفصلة لذلك، إلا أن المقرر 103/SPM/94 جاء بمجموعة من الإجراءات تسمح بالتعرف على المؤسسة وفهم رقبته الداخلية وكذا التخطيط لعملية التدقيق والتي قد يمكن للمدقق إتباعها لتحديد وتقييم الخطر أو الاستجابة له، إلا أن التساؤل الذي يمكن يبادر الذهن يظهر في أن المقرر 103/SPM/94 جاء بناء واستنادا على القانون 08/91، لكن كما سبق الإشارة أنه تم إلغاء هذا الأخير بإصدار القانون 01/10، لكن المقرر لم يشهد أي تغيير أو استبداله بنص قانوني جديد، كما أن التوصية رقم 06 الخاصة بتدقيق الحسابات قائمة على أساس المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، والذي تم إلغاءه واستبداله بالنظام المحاسبي المالي (SCF)، لذا يبقى هذا المقرر نقطة إشكال حول درجة صلاحيته وملائمته سواء لقوانين التي تنظم مهنة التدقيق أو مهنة المحاسبة الحالية. كما أن القانون 01/10 يضع بعض الطرق للحصول على أدلة التدقيق والتوصية رقم 05 من المقرر 103/SPM/94 توفر إجراءات الحصول على أدلة التدقيق، وكذا توفر التشريعات الحالية للمدقق بعض المعايير خاصة بإبداء رأيه وتقديم تقريره من خلال القرار المؤرخ في 24 جوان سنة 2013.

خلاصة:

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

ورغم التغيير الذي شهدته الهيئات المشرفة على تنظيم هذه المهنة إلا لأنها مازت تعاني من التبعية للسلطة العمومية، فرغم أن الإصلاحات الأخيرة التي شهدتها المهنة من خلال تشكيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، إلا أن هذه الهيئات تخضع لسلطة المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية، ولعل هذا الأمر هو الذي جعل من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تخضع لإطار مرجعي على شكل قوانين وتشريعات، حيث أن هذه الأخيرة تسمح بمزاولة مهنة التدقيق المحاسبي على شكلين، ممارسة المهنة بشكل اجباري تحت اسم "مهنة محافظ الحسابات" أو بشكل اختياري تحت اسم "مهنة خبير محاسبي"، وهذا ما أدى إلى وجود أحكام مشتركة بين ممارسة هتين المهنتين وأحكام خاصة لكل مهنة منهما، وأهم ما يبرزه من هذا الفصل هو أنه رغم كثرة التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي وتنوعها إلا أنها لا ترقى لمستوى المعايير ولا تلمس كل الجوانب التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية.

الجزء

التطبيقي

مقدمة الجزء التطبيقي:

من الفصل الأول تم استخلاص أن وجود معايير تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي من شأنه أن يوفر إطار مرجعي يستند إليه المدقق عند أداء مهامه هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تعتبر معايير التدقيق أساساً يمكن الحكم به على أداء المدقق، كما أن معايير التدقيق الدولية (ISA) توفر إطاراً مرجعي ينظم مهنة التدقيق المحاسبي بالمستوى عالي يتسم بالتطوير والتحديث بشكل مستمر، لذا سعت العديد من الدول للتوجه نحوها وتطبيقها، ومن الفصل الثاني تم استخلاص أن معايير التدقيق الدولية (ISA) تتميز بالمرونة من خلال مجموعة الارشادات التي توفرها والتي تؤكد في كل مرة ضرورة الامتثال ومراعاة النظام المعمول به، أما الفصل الثالث بين أن تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تخضع لتشريعات لا ترقى لمستوى المعايير، والجزء التطبيقي لهذه الدراسة يتناول دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لتحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بالجزائر على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال الفصول التالية:

✓ الفصل الرابع: عرض وتحليل الدراسة الاستقصائية؛

✓ الفصل الخامس: اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة الاستقصائية؛

✓ الفصل السادس: مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة

التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الفصل

الرابع

تمهيد:

يهدف تحديد الأثر الذي يمكن أن ينجم من تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي، تم إجراء دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بصفتهم ممارسين مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وذلك من خلال تصميم استبيان وتوجيهه لوحدة عينة الدراسة لتحديد رأيهم حول مدى كفاية التشريعات الحالية في تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، ومدى لجوء المدقق بالجزائر إل معايير التدقيق الدولية، وكذا تحديد أثر العمل بهذه المعايير في الرفع من مستوى ممارسة المهنة.

وهذا الفصل يبين الأسلوب العلمي الذي تم الاعتماد عليه في اختيار عينة الدراسة من المجتمع، وكذا يبين طريقة اختيار هذه العينة ويقدم وصف لخصائصها الديمغرافية، المتمثلة في الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط، كما أن هذا الفصل يحدد كيفية بناء الاستبيان ومدى ثبات وصدق الأجزاء المكونة له للتمكن من الوثوق بنتائجه، ويحلل العلاقة بين مكونات الاستبيان ونتائج الإجابات عن عباراته، وذلك من خلال التطرق للعناصر التالية:

- ✓ مكونات الدراسة؛
- ✓ الإطار المنهجي للاستبيان؛
- ✓ وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة؛
- ✓ ثبات وصدق الاستبيان؛
- ✓ علاقة الارتباط بين مكونات الاستبيان؛
- ✓ التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان.

I. مكونات الدراسة

يوجد عدة أساليب لجمع البيانات لكن الباحثة تستعمل أسلوب المعاينة في هذه الدراسة، أي دراسة جزء من المجتمع فقط بغرض محاولة تعميم النتائج لاحقا على كل المجتمع الإحصائي، وذلك للاعتبارات التي يتميز بها أسلوب المعاينة والمتمثلة في:¹

- ملائمة استخدامه عند دراسة خصائص مجتمع غير محدود أو في الحالات التي يصعب استخدام أسلوب الحصر الشامل؛
- توفير الوقت والجهد والنفقات عند دراسة عدد معين من وحدات المجتمع بدلا من كل الوحدات؛
- إمكانية تقدير دقة النتائج بحساب خطأ المعاينة.

لكن لا يجب غض البصر عن عيوب هذا الأسلوب والمتمثلة في استحالة تمثيل المجتمع بأدق تفاصيله، إذ تحتوي الدراسة على هامش من الخطأ يسمى بخطأ المعاينة، وهو الفرق بين نتائج الحصر الشامل ونتائج العينة، لذا "فالتائج التي تعتمد على هذا الأسلوب أقل دقة من أسلوب الحصر الشامل، وخاصة إذا كانت العينة المختارة لا تمثل المجتمع تمثيلا جيدا"²، ونجاح استخدام هذا الأسلوب يتوقف على عدة عوامل، أهمها:³

- كيفية تحديد حجم العينة؛
- طريقة اختيار وحدات العينة؛
- نوع العينة المختارة.

I. 1. مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع أفراد المجتمع الذين يمارسون مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، والجزائر تسمح بوجود شكلين لممارسة المهنة، لذا فمجتمع الدراسة يتشكل من فئتين:

- الفئة الأولى: محافظي الحسابات؛
- الفئة الثانية: الخبراء المحاسبين.

وقد تم استعمال عينة الحصص في هذه الدراسة والتي تقوم على "تقسيم المجتمع إلى طبقات حسب خصائص معينة والعمل على تمثيل كل طبقة من طبقات العينة بنسبة وجودها في المجتمع، ويترك للباحث حرية اختيار وحدات الحصة بطريقة التي يراها مناسبة، بشرط أن يلتزم بالحدود العددية والنوعية للعينة"⁴، والباحثة تتخذ معيار الوظيفة (محافظ حسابات أو خبير محاسبي) ومعيار محل ممارسة النشاط (الشرق، الغرب، الوسط والجنوب) كخصائص لتقسيم حجم المجتمع، ففي البداية تم الحصول على قائمة محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين لجويلية 2015 من

1 - نادر شعبان السواح، *الإسهام في مبادئ الإحصاء باستخدام SPSS*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 42.

2 - شرف الدين خليل، *الإحصاء الوصفي*، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص: 12، متوفر على الرابط التالي:

<https://drive.google.com/file/d/0B0253oYwEiuWMGdNRjtzKEOWUk/view> , 19/09/2015.

3 - شرف الدين خليل، مرجع سابق، ص: 12.

4 - نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص: 26.

الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة، ثم تم تصنيف هذه القائمة إلى أربع مناطق: الشرق، الغرب، الوسط والجنوب فتم الحصول على المعطيات الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-1): تصنيف مجتمع الدراسة حسب الوظيفة ومحل ممارسة النشاط

محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين		الخبراء المحاسبين		محافظي الحسابات		
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
21.50%	451	1.33%	28	20.17%	423	الشرق
11.68%	245	1.24%	26	10.44%	219	الغرب
57.14%	1198	8.73%	183	48.41%	1015	الوسط
9.68%	203	0.29%	06	9.39%	197	الجنوب
100%	2097	11.59%	243	88.41%	1854	مجموع كل فئة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

http://www.cnc.dz/fichier_regle/183.pdf . 20/08/2015.

http://www.cnc.dz/fichier_regle/184.PDF . 20/08/2015.

يبين الجدول السابق عدد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المسجلين لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وكذا نسب توزيع كلا منهما على مناطق الوطن، حيث يلاحظ أن نسبة محافظي الجزائر (88.41%) تفوق كثيرا نسبة الخبراء المحاسبين (11.59%)، كما يلاحظ أن نسبة منطقة الوسط تحتل النسبة الأكبر من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين (57.14%) ثم تليها نسبة منطقة الشرق (21.5%)، ثم نسبة منطقة الغرب (11.68%) وأخيرا نسبة منطقة الجنوب (9.68%).

I. 2. عينة الدراسة

بغرض تعميم النتائج تم اختيار عينة الدراسة بأسلوب علمي يضمن نوعا ما التمثيل الجيد للمجتمع الإحصائي للدراسة، من خلال محاولة حساب حجم عينة الدراسة واختيار أسلوب سحبها بطريقة تضمن نوعا ما الحصول على عينة لها نفس خصائص المجتمع، وبناء على معطيات الدراسة ونظرا لإمكانية الجد محدودة للباحثة فقد تم اختيار العينة بطريقة الحصص وهي أحد أنواع العينات غير عشوائية والتي "تأخذ وحدات العينة بطريقة مقصودة ولا تسمح بتحديد احتمال حدوث وحدات المجتمع كل على حدى"¹، وذلك بهدف تحديد رأي وحدات الدراسة حول تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، فبعد تحديد وتقسيم مجتمع الدراسة إلى طبقات كما سبق الإشارة إليه يتم حساب وتوزيع حجم عينة الدراسة على مختلف الطبقات بطريقة نسبية مع حجم كل طبقة من المجتمع كما يلي:

¹ - نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص:25.

I. 2. 1. حساب حجم عينة الدراسة

نظراً أن حجم مجتمع الدراسة محدود فقد تم الاعتماد على أسلوب إحصائي لحساب حجم عينة الدراسة بتطبيق قانون الخاص بعينات غير المستقلة، كالتالي:¹

$$n = \frac{t_{\alpha}^2 N (\frac{1}{4})}{d_0^2 N - d_0^2 - t_{\alpha}^2 (\frac{1}{4})}$$

n : حجم عينة الدراسة المطلوب.

N: حجم المجتمع والمساوي لـ 2097.

t_{α} : قيمة نظرية من الجدول الطبيعي، حيث أن:

- $(\alpha = 0.05)$
- n أكثر من 30
- $(t_{0.05} = 1.955)$ وبالتقريب فهي مساوية لـ 1.96.

d_0 : خطأ المعاينة.

وبالتالي لحساب حجم عينة الدراسة ولتطبيق القانون أعلاه يجب تحديد خطأ المعاينة من طرف الباحثة، والجدول الموالي يبين قيمة حجم المعاينة بدلالة قيمة خطأ المعاينة:

الجدول رقم (4-2): تحديد حجم عينة الدراسة بدلالة خطأ المعاينة

خطأ المعاينة	d_0	2%	5%	7%	7.5%	9%	10%
حجم العينة	n	1120.47	324.88	179.27	157.96	112.28	91.88
حجم عينة الدراسة بعد التقريب		1121	325	180	158	113	92

المصدر: من إعداد الباحثة.

يبين الجدول السابق حجم عينة الدراسة انطلاقاً من قيم خطأ المعاينة والمحددة من قبل الباحثة، وتعتبر الباحثة الحالات التي يقل فيها خطأ المعاينة عن 7% (2% و5%) غير مقبول، لأن حجم عينة الدراسة يكون كبير (1122 و325) ويفوق إمكانياتها المحدودة، خاصة منها الوقت والجهد ناهيك عن التكلفة، أما فيما يخص خطأ المعاينة 7% تعتبره الباحثة مقبول وتسعى جاهدة للوصول إلى حجم عينة الدراسة المقابل له 180 وحدة، ولما تمكنت الباحثة من الوصول إلى الهدف تم غض البصر عن باقي قيم حجم عينة الدراسة واعتبرتها أقل من إمكانياتها.

I. 2. 2. توزيع عينة الدراسة إلى طبقات

وفقاً لطريقة الحصص فبعد حساب حجم عينة الدراسة يتعين توزيعها بطريقة تناسبية مع مختلف طبقات المجتمع، وذلك بعد إجراء التقريبات اللازمة للحصول على أعداد تامة، والجدول الموالي يظهر حجم كل طبقة من خلال تطبيق العلاقة التالية:²

¹¹ - محمد مفيد القومي، الإحصاء الوصفي والاستدلالي، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، ط1، 2015، ص:76.

² - المرجع السابق، ص:60.

$$\text{عدد وحدات المراد اختيارها من طبقة معينة} = \text{حجم العينة المراد سحبها} \times \frac{\text{عدد وحدات الطبقة}}{\text{مجموع عدد وحدات المجتمع}}$$

الجدول رقم (4-3): توزيع حجم عينة الدراسة على مختلف الطبقات

	محافظة الحسابات		الخبراء المحاسبين		محافظة الحسابات والخبراء المحاسبين	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الشرق	36	%20.17	2	%1.33	38	%21.50
الغرب	19	%10.44	2	%1.24	21	%11.68
الوسط	87	%48.41	16	%8.73	103	%57.14
الجنوب	17	%9.39	1	%0.29	18	%9.68
مجموع كل فئة	159	%88.41	21	%11.59	180	%100

المصدر: من إعداد الباحثة.

يبين الجدول السابق توزيع حجم عينة الدراسة (180 وحدة) على مختلف طبقات المجتمع، وذلك بنفس نسبة توزيع المجتمع على تلك الطبقات، لذا يلاحظ أن نسبة محافظي بعينة الدراسة يفوق كثيرا نسبة الخبراء المحاسبين، وأن نسبة منطقة الوسط تحتل النسبة الأكبر من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ثم تليها نسبة منطقة الشرق، ثم نسبة منطقة الغرب وأخيرا نسبة منطقة الجنوب، وبالتالي فعينة الدراسة تحمل نفس خصائص المجتمع فيما يخص محل ممارسة النشاط والتخصص.

I. 3. حدود الدراسة

بعد إيجاد حجم كل طبقة من عينة الدراسة فيجب جمع البيانات من الوحدات إحصائية معينة بطريقة اختيارية (دون اجراء قرعة)، وقد تمت الاستعانة بالزملاء والأقارب في مختلف الولايات للتمكن من الحصول على الحجم المستهدف، ولتجنب التكرار اختارت الباحثة لكل عون منطقة معينة، وفيما يلي حدود هذه الدراسة:

- **الحدود الزمانية:** تم العمل على موضوع الدراسة بداية من ديسمبر 2011 وتم الموافقة على إشكالية الدراسة في مارس 2013 ومباشرة تم الشروع في إعداد الجزء النظري، أما الجزء التطبيقي لهذه الدراسة استغرق ثلاثة عشر شهرا ابتداء من أوت 2015 إلى غاية نهاية أوت 2016، فإعداد أداة الدراسة (الاستبيان) وتحضيرها استغرق ثلاثة أشهر أوت، سبتمبر وأكتوبر، والشروع في جمع البيانات من نوفمبر 2015 إلى نهاية جوان 2016، حيث أن عملية جمع البيانات واجهت في الشهور الأولى صعوبات وعراقيل نظرا لأن ممارسي المهنة يواجهون ضغط في عملهم في تلك الفترة، حيث أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لهم ارتباطات بالمؤسسات المكلف بالتأكد من صحة وانتظامية حساباتها، وهذا ما جعل عملية معالجة الاستبيان تتأخر ولم يشرع فيها حتى بداية شهر جويلية.

- **الحدود المكانية:** تم توزيع الاستبيان عبر مختلف مناطق الوطن؛ شرق، غرب، وسط وجنوب من خلال جمع البيانات في الولايات التي سهل على الباحثة الوصول إليها سواء عن طريق التنقل أو بمساعدة الأقرب والزلاء، أو عن طريق البريد الإلكتروني، حيث تتمثل هذه الولايات في:

- منطقة الشرق: قسنطينة، سطيف وبرج بوعريش؛
- منطقة الغرب: شلف، تلمسان، معسكر ووهران؛
- منطقة الوسط: الجزائر، تيبازة، بليدة، بومرداس، بويرة، مسيلة؛
- الجنوب: ورقلة، بسكرة وتامنغست.

- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة على آراء وإجابات ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر والمتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، بمختلف المؤهلات العلمية وذوي الخبرات المتفاوتة.

- **الحدود الموضوعية:** تتناول هذه الدراسة تطور مهنة التدقيق على الصعيدين الدولي والمحلي، وتركز على التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بداية من 2010 إلى غاية 2014، كما أنها تعتمد على معايير التدقيق الدولية وبالضبط على إصدار 2010 والتعديلات التي جاء بها إصدار 2014، أهمها التعديل الجذري الذي مس معيار التدقيق الدولي (ISA 610) "استخدام عمل المدققين الداخليين".

لكن يجب الإشارة أن هذه المعايير خضعت للتعديل مرة أخرى حيث أصدرت نسخة جديدة في ديسمبر 2015، لكن الباحثة بعدما أطلعت على هذا الإصدار لم تجد تغيرات جوهرية تمس أو تؤثر على الدراسة، حيث أن هذا الإصدار وضع معيار جديد (ISA 710) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل" وتعديل المعايير التالية:¹

- معيار التدقيق الدولي (ISA 260) "الاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة"؛
- معيار التدقيق الدولي (ISA 570) "المؤسسة مستمرة"؛
- معيار التدقيق الدولي (ISA 700) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية"؛
- معيار التدقيق الدولي (ISA 705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"؛
- معيار التدقيق الدولي (ISA 706) "فقرات التأكيد وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل"؛
- معيار التدقيق الدولي (ISA 720) "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة في المستندات المحتوية على القوائم المالية مدققة".

كما أن المشرع الجزائري أصدر ثمانية معايير تدقيق جزائرية أربعة منها في 22 مارس 2016 و الأربعة الأخرى في 02 نوفمبر 2016، لكن الباحثة لم تدرج هذه المعايير في هذه الدراسة، من جهة لأنها كانت في مرحلة جمع وتحليل بيانات الاستبيان الذي لم يتناول في عبارته هذه المعايير بحكم أنه تم إعداده قبل صدور هذه المعايير وأفراد

¹ - IAASB, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2015, volume 1, Publication for web site: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2015-Handbook-Volume-1_0.pdf

عينة الدراسة التي تم توزيع الاستبيان عليها بعد صدور أربعة معايير الأولى لم يكن لها الوقت اللازم لاستيعاب وفهم هذه المعايير والعمل بها فهي معايير جديدة ولم يتم الإحاطة بالجانب العملي لها، لذا فهذه الدراسة واصلت في الفكرة التي انطلقت منها والأساس الذي تم تصميم الاستبيان وتوزيعه والمتمثلة في عدم وجود إطار مرجعي في الجزائر على شكل معايير محلية تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، وأهمية وضع هذه المعايير بالاستناد على معايير التدقيق الدولية، وبالفعل بدأ إصدار معايير جزائرية للتدقيق* (NAA) من خلال المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 والمقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، والمتمثلة في:¹

- (NAA 210) "اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق"؛
 - (NAA 300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"؛
 - (NAA 500) "العناصر المقنعة"؛
 - (NAA 510) "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية"؛
 - (NAA 505) "التأكدات الخارجية"؛
 - (NAA 560) "أحداث تقع بعد اقفال الحسابات" والاحداث اللاحقة؛
 - (NAA 580) "التصريحات الكتابية"؛
 - (NAA 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية".
- لكن يجب الإشارة أن الباحثة بعد إكمال هذه الدراسة تعد مقال تتناول فيها هذه المعايير وتبين فيه إصلاح مهنة التدقيق المحاسبي بالاتجاه نحو معايير التدقيق الدولية من خلال إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

I. 4. متغيرات الدراسة

تستند هذه الدراسة على مجموعة من المتغيرات والتي يمكن تقسيمها كما يلي:

- **متغيرات رئيسية:** يتمثل هدف الدراسة مي تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وبالتالي فإن:

- **المتغير المستقل:** يتمثل في معايير التدقيق الدولية؛
- **المتغير التابع:** يتمثل في مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
- **متغيرات فرعية:** تعتبر الباحثة بالاستناد إلى التوجه الدولي أن تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، يكون بتحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية على مجموعة من المتغيرات الفرعية لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، والمتمثلة في: المبادئ والمسؤوليات، تقييم الخطر والاستجابة للمخاطر، أدلة التدقيق، الاستفادة من عمل الآخرين، نتائج تقرير المدقق والحالات الخاصة لعملية التدقيق.
- **متغيرات المراقبة:** تعتمد الباحثة في هذا الدراسة على مجموعة من متغيرات المراقبة، والتي تعتقد أن لها أثر على نتائج الدراسة وهي متغيرات نوعية منها ما هو اسمي ومنها ما هو ترتيبي:
- **المتغيرات النوعية الاسمية:** وهي التي تقاس بمعيار اسمي ولا يوجد ترتيب متفق عليه، والمتمثلة في وظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط وحدات الدراسة؛
- **المتغيرات النوعية الترتيبية:** وهي متغيرات لها قيمة اسمية قابلة للترتيب أما تنازليا أو تصاعديا، والمتمثلة في الدرجة العلمية والخبرة المهنية لوحدة الدراسة.

* LA Norme Algérienne d'Audit.

1- <http://www.cnc.dz/reglement.asp>, 25/11/2016.

II. الإطار المنهجي للاستبيان

تعتمد الباحثة على جمع البيانات من مصادرها الأولية وبالشكل الذي يتوافق مع الدراسة، وذلك لأن البيانات التي تريدها الباحثة لم يسبق جمعها، وقد تم استعمال أداة "الاستبيان" والتي تعتبر "نموذج يضم مجموعة أسئلة توجه إلى الأفراد من أجل الحصول على معلومات حول موضوع أو مشكلة أو موقف"¹، وبالتالي فقد تم تصميم استبيان وتوجيهه إلى وحدات الدراسة والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وقد تم استعمال أسلوب الاستقصاء في جمع البيانات، حيث تم تصميم قائمة من الأسئلة بطريقة منظمة غير قابلة للتأويل، تعرض هذه القائمة على المستقصي للحصول على الإجابة عن طريق مقابلة الباحثة بالوحدات الإحصائية أو إرسالها عبر شخص ينوب عنها أو عن طريق البريد الإلكتروني.

II. 1. إعداد وتصميم الاستبيان

تم إعداد الاستبيان الذي تعتمد عليه الدراسة الاستقصائية في خمس مراحل:

المرحلة الأولى: كانت تتم هذه المرحلة بين الباحثة والمشرف والتي حاولا من خلالها صياغة الأسئلة بما يتناسب من جهة مع الفروض الموضوعية، ومن جهة أخرى مع عينة الدراسة، حيث حاولا إدراج الأسئلة المهمة والتي تم استخلاصها من تحليل الجانب النظري، حيث تم استخلاص أسئلة المحور الأول من الفصل الثالث، وأسئلة المحورين الثاني والثالث من الفصل الثاني، كما حرصا على استعمال أسلوب بسيط في صياغة الأسئلة بما يتماشى مع متطلبات عينة الدراسة، حيث تم التركيز على ذكر مختلف التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بأرقام ورموز النصوص القانونية وتواريخ إصدارها، كما تم تركيز على أهم متطلباته معايير التدقيق الدولية بدون ذكر رقم المعيار أخذا بعين الاعتبار احتمال عدم الاطلاع هذه المعايير من طرف وحدات عينة الدراسة.

المرحلة الثانية: تمت هذه المرحلة بين الباحثة وأعضاء التحكيم، إذ تم تقديم الاستبيان للتحكيم من قبل خمسة أساتذة منهم ثلاثة في تخصص "التدقيق"، وكانت ملاحظات المحكمين تؤكد على سلامة الاستبيان من الناحية المنهجية وتماشيه مع موضوع الدراسة، كما تم اقتراح بعض التعديلات، والتوضيحات والتقليصات والتي تصب في السعي وراء تقليص حجم الاستبيان الذي كان يتجاوز 120 سؤال، من بينها:

- من بين التعديلات المقترحة:

- تغيير صيغة السؤال الرئيسي للمحور الثاني والذي كان "هل يلجأ مدقق الحسابات إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تنظم ممارسة المهنة" إلى "لا يلجأ مدقق الحسابات إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تنظم ممارسة المهنة"، لأن صيغة الأولى تنحصر في الإجابة بـ "نعم" أو "لا" في حين الصيغة الثانية تمكن من تقديم درجة الموافقة؛

¹ - محمد علي محمد، علم الاجتماع والمنهج العلمي، دار المعرفة الجامعية، ط1، القاهرة، ص:339.

- ترميز الأجوبة من 1 إلى 5 والطلب من المستجوب وضع دائرة على الرمز المناسب بدلا من وضع إشارة × على الإجابة المناسبة وذلك لتسهيل إدخال البيانات؛
 - استبدال مصطلح "السلطة العمومية" في العبارة رقم 9 من الجزء الأول للمحور الأول بـ "وزارة المالية" لأنها أكثر تحديدا؛
- من بين التوضيحات المقترحة:

- تعيين التشريع بالضبط وعدم استعمال مصطلح "التشريعات الحالية" في العبارات التابعة للمحور الأول للاستبيان لأنه مصطلح واسع؛
- عدم الاكتفاء بذكر القانون فقط بل ذكر المادة القانونية المرتبطة بعبارة الاستبيان؛
- إضافة البيانات التالية للاستبيان: رقم الاستبيان، تاريخ ومكان الاستجواب؛
- إضافة خانة توضح الفئة الموجه إليها الاستبيان؛

- من بين التقليلات المقترحة:

- حذف 15 عبارة تتعلق بعدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر في الاستفادة من عمل الآخرين وعملية التدقيق في الحالات الخاصة، وذلك لعدم وجود نصوص قانونية محددة لذلك؛
- إعادة الترتيب من البداية من رقم 1 في كل جزء من كل محور، من جهة لتجنب لفت انتباه المستجوب إلى طول الاستبيان ومن جهة أخرى ليسهل إدخال البيانات.

المرحلة الثالثة: تمت هذه المرحلة بين الباحثة والمشرف حيث تمت بها مناقشة جميع ملاحظات الأساتذة المحكمين حول الأسئلة التي تستحق التعديل والتي يمكن أن تحذف وفي الأخير تم تقليص الاستبيان إلى 98 سؤال والاتفاق على الشكل النهائي له.

المرحلة الرابعة: في هذه المرحلة قامت الباحثة باختبار الاستبيان من خلال تقديمه لثلاث وحدات إحصائية تتمثل في ثلاثة محافظي حسابات من ولاية برج بوعرييج، حيث تم اختيارهم على أساس خلفيتهم الأكاديمية في التدريس في الجامعة، وقاموا بالإجابة على الاستبيان وكان تعليقهم أن الاستبيان أخذ منهم وقت معتبر لأن أسئلة متخصصة جدا جعلتهم يرجعون إلى بعض المصادر للتمكن من الإجابة لكن أكدوا بأن الأسئلة في صلب الموضوع.

المرحلة الخامسة: تمت ترجمة الاستبيان للغة الفرنسية عند مكتب خاص بالترجمة، بحكم أنها اللغة متداولة بين أصحاب هذه المهنة وعند استرجاع الاستبيان تمت مراجعته وتنسيق شكله مع النسخة باللغة العربية، وجعله جاهزا للتوزيع.

II. 2. بناء الاستبيان وهيكلته

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين؛ القسم الأول والمجسد بالصفحة الأولى ويتضمن المعلومات الخاصة بالجامعة، الكلية، القسم، تخصص الباحثة، اسمها وبريدها الإلكتروني، ويشمل هذا القسم كذلك رقم الاستبيان، تاريخه ومكانه، وكذا الجهة التي يوجه إليها رسالة تبين هدف هذا الاستبيان وطلب للإجابة عليه مع التأكيد أن البيانات الواردة به ستعامل بسرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، أما القسم الثاني والمجسد في باقي صفحات الاستبيان يقسم إلى قسمين فرعيين؛ القسم الفرعي الأول يضم البيانات العامة أو الشخصية لوحدة الدراسة، والمتمثلة في الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط، أما القسم الثاني الفرعي فيضم جميع العبارات التي تغطي فروض الدراسة، وهو الآخر يقسم إلى ثلاث محاور رئيسية، كل محور يشتمل على مجموعة من العبارات تحاول إثبات أو نفي إحدى الفروض، وكل محور تم بناءه بالاعتماد على التوجه الدولي لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، كما يلي:

- **المحور الأول:** يحاول تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية في تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من

خلال تحديد درجة موافقتهم لمجموعة من العبارات حول عدم كفاية مختلف تلك التشريعات على:

- مبادئ ومسؤوليات المدقق (20 عبارة)،
- تحديد وتقييم الخطر والاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية (7 عبارات)؛
- أدلة التدقيق (6 عبارات)؛
- نتائج تقرير المدقق (3 عبارات).
- وقد غرض البصر عن عنصرين (الاستفادة من عمل الآخرين، الحالات الخاصة) لعدم وجود تشريعات خاصة بهما (اقتراح المحكمين).

- **المحور الثاني:** من خلال مجموعة من العبارات يحاول تحديد درجة موافقة لجوء مدقق الحسابات في

الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل عدم وجود معايير محلية:

- توضح له المبادئ والمسؤوليات (العبارتين 1 و2)؛
- توفر له إجراءات تحديد وتقييم الخطر والاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية (العبارات 3، 4 و5)؛
- تضمن له الحصول على أدلة تدقيق (من العبارتين 7 و8)؛
- تسهل له الاستفادة من عمل الآخرين (العبارات 9، 10 و11)؛
- تضمن له تقديم تقرير كاف وملائم (العبارات من 12 إلى 15)؛
- تساعده في عملية التدقيق في الحالات الخاصة (العبارات 16، 17 و18).

- **المحور الثالث:** يحاول تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

من خلال تحديد درجة موافقة على مجموعة من العبارات كما يلي:

- أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) على المبادئ والمسؤوليات المدقق (11 عبارة)؛

- أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (300-499) على تحديد وتقييم الخطر والاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية (7 عبارات)؛
- أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (500-599) على أدلة التدقيق (10 عبارات)؛
- أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (600-699) على الاستفادة من عمل الآخرين (6 عبارات)؛
- أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (700-799) على نتائج تقرير المدقق (5 عبارات)؛
- أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (800-899) على الحالات الخاصة (5 عبارات).

II. 3. تفرغ ومعالجة الاستبيان

تم استعمال سلم ليكارت الخماسي في هذه الدراسة للخيارات المتاحة في الأجوبة والمتمثلة في (موافق بشدة:5، موافق:4، إلى حد ما:3، غير موافق:2، غير موافق بشدة:1)، وبالتالي تم الحصول على خمس فئات للأجوبة، والتي تم حساب مجال كل فئة كالآتي:

المدى=قيمة أكبر-قيمة أصغر قيمة؛ المدى = 5-1؛ المدى = 4.

طول الفئة= المدى\عدد الفئات؛ طول الفئة= 4\5؛ طول الفئة= 0.8.

- مجال فئة "غير موافق بشدة" هو (1-1.8).
- مجال فئة "غير موافق" هو (1.8-2.6).
- مجال فئة "إلا حد ما" هو (2.6-3.4).
- مجال فئة "موافق" هو (3.4-4.2).
- مجال فئة "غير موافق بشدة" هو (4.2-5).

بعد جمع الاستبيانات الموزعة من وحدات عينة الدراسة المدروسة تم ترقيمها ومن ثم تفرغها وإدخال البيانات في برنامج (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية) *SPSS، وبعد التأكد من صدق وثبات الاستبيان تمت الاستعانة ببعض الأدوات والاختبارات الإحصائية لتبويب البيانات المتحصل عليها في جداول بهدف تسهيل عملية تحليل وتفسير هذه البيانات.

- الأساليب الإحصائية:

هناك العديد من الطرق والأساليب الإحصائية التي تستعمل في تحليل البيانات، ومن أهم ما تعتمد عليها الباحثة في تحليل نتائج هذه الدراسة ما يلي:

- مقاييس النزعة المركزية: تعتبر هذه المقاييس من أهم أدوات التحليل الإحصائي، والتي تحدد "ميل البيانات إلى التجمع في منطقة متوسطة تعرف بمركز التوزيع"¹، ولها عدة أنواع من المتوسطات لكن

* Statistical Package for the Social Sciences.

¹ - وليد السيد خليفة وآخرون، *الاتجاهات الحديثة في الإحصاء الوصفي*، دار الوفاء، الإسكندرية، ط1، 2008، ص:14، 15.

الباحثة تعتمد على المتوسط الحسابي لتحديد قيمة التي تتمركز عنها إجابات وحدات عينة الدراسة وأي فئة تنتمي إليها من الفئات المحددة حسب سلم ليكارت، حيث أن المتوسط الحسابي هو "أكثر المتوسطات استخداما وهو حاصل مجموع القيم على عددها"¹؛

• **مقاييس التشتت:** وهي "مقاييس تحدد درجة تباعد قيم على بعضها"²، فإذا كان التشتت كبيرا فإن القيم تكون متباعدة بشكل واسع، وإذا كان التباعد بين القيم ضعيف يكون التشتت قليل، والباحثة تعتمد على الانحراف المعياري لأنه الأكثر استخداما من بين مقاييس التشتت، ويتميز ب:³

- سهولة التعامل معه رياضيا؛
- الأخذ بعين الاعتبار جميع القيم.

• **أسلوب الارتباط:** إن أبرز ما يهتم به هذا الأسلوب هو إيجاد "قوة واتجاه العلاقة بين الظواهر سواء كانت في إطار علاقة ظاهرة بوحدة أخرى فقط أو بأكثر من ظاهرة"⁴، وهناك عدة أنواع من الارتباط ولما أثبت أن البيانات الخاصة بوحدات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، فقد تم استعمال الارتباط الخطي البسيط والذي يدرس العلاقة بين متغيرين فقط، والارتباط الخطي المتعدد والذي يدرس العلاقة بين أكثر من متغيرين.

• **أسلوب التباين:** يستعمل أسلوب تحليل التباين في "تحديد ما إذا كانت الفروق بين متوسطات المجموعات تختلف بطريقة أكبر فيما بينها عن تلك الفروق بين المتوسط الأصلي"⁵، ولهذا الأسلوب عدة أنواع لكن الباحثة تكتفي باستخدام تحليل التباين الأحادي والذي بدوره ينقسم إلى نوعين مختلفين:⁶

- تحليل التباين بين المجموعات ويستخدم عندما تكون حالات مختلفة أو أفراد مختلفين بين كل المجموعات؛

- تحليل التباين للمقاييس المتكررة ويستخدم عند تقييم نفس الأفراد في ظل ظروف مختلفة أو فترات زمنية مختلفة.

والباحثة لتحديد فروق اختبار الفروض بين مختلف فئات وحدات عينة الدراسة تستعمل تحليل التباين بين المجموعات؛

• **أسلوب الانحدار:** يعد الانحدار "من المواضيع الأساسية وجزءا مهما من النظرية الإحصائية، ويتميز الانحدار باستخداماته الواسعة في مختلف العلوم الطبيعية والإدارية والاقتصادية"⁷، وهو ليس مجرد أسلوب

1 - مختار محمود الهانسي وامتثال محمد حسن، مقدمة الطرق الإحصائية، الدار الجامعية، بيروت، 1996، ص: 84.

2 - مختار محمود الهانسي وامتثال محمد حسن، مرجع سابق، ص: 116.

3 - شرف الدين خليل، مرجع سابق، ص: 67.

4 - مختار محمود الهانسي وامتثال محمد حسن، المرجع السابق، ص: 148.

5 - وليد السيد خليفة وآخرون، مرجع سابق، ص: 39.

6 - جولي بالانت، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، تر: خالد العامري، دار الفاروق، القاهرة، ط1، 2008، ص: 240.

7 - حسين ياسين طعمة، نماذج وأساليب كمية في الإدارة والتخطيط، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008، ص: 60، 61.

واحد وإنما مجموعة من الأساليب التي يمكن استخدامها لمعرفة العلاقة بين متغير تابع وعدد من المتغيرات المستقلة¹، ويقسم الانحدار من حيث التحليل إلى انحدار خطي وانحدار غير خطي، والباحثة تستعمل في هذه الدراسة الانحدار الخطي وبالضبط الانحدار الخطي المتعدد، وذلك لاقتراح نموذج يتنبأ العلاقة بين مختلف مجموعات معايير التدقيق الدولية باعتبارها متغيرات مستقلة والمتغير التابع المتمثل في ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

- الاختبارات الإحصائية:

يتم إجراء اختبار فروض البحث على أساس فرضيتين أساسيتين²:

- الفرضية الصفرية H_0 : وتسمى أيضا فرضية العدم أو المحايدة وهي فرضية تم على افتراض عدم وجود تأثير لمجموعة المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، ويجرى الاختبار لتأكيد هذه الفرضية أو نفيها؛
 - الفرضية البديلة H_1 : هي الفرضية الملازمة أو المكملة للفرضية الصفرية والتي المعاكسة لها.
- ولاختبار الفرضية الصفرية H_0 يجب حساب مستوى الدلالة sig ومقارنته مع قيمة α والتي تحدد مسبقا في البحوث، وهذه الدراسة كما سبق الإشارة اتخذت قيمة α تساوي 0.05 باعتبار أن الثقة في اتخاذ القرار تساوي 95% ($1-\alpha=0.95$).

من الملاحظ أن عينة الدراسة أكبر من 30 فردا وحسب نظرية (Central Limit Theorem) التي مفادها أن توزيع جميع الأوساط الحسابية يكون قريب من التوزيع الطبيعي حتى لو لم يكن التوزيع الأصلي للمجتمع قريبا من التوزيع الطبيعي بشرط أن يكون عدد أفراد عينة الدراسة 30 فردا على الأقل³، لكن للتأكد تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي وذلك للتمكن من الاعتماد على الاختبارات المعلمية، والمتمثلة فيما يلي:

- اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov- Smirnov: يقوم هذا الاختبار على قبول الفرضية الصفرية H_0 ، والتي مفادها أن بيانات وحدات عينة الدراسة تتبع توزيعا طبيعيا إذا كان مستوى الدلالة sig أكبر من قيمة α ، أما في حال كان مستوى الدلالة sig أقل من قيمة α فيتم قبول الفرضية البديلة H_1 والتي تشير إلى عدم اتباع البيانات التوزيع الطبيعي؛
- اختبار الصدق والثبات Alpha de Cronbach: يقوم هذا الاختبار على قياس معامل "ألفا كرونباخ" والذي يتراوح بين (0، 1)، فإذا كان المعامل مساويا لـ (0) فإن ذلك يشير إلى عدم ثبات الاستبيان نهائيا، وكلما اقترب المعامل من (1) زاد ثبات الاستبيان، وإذا كان المعامل مساويا لـ (1) فإن ذلك يؤكد على الثبات التام للاستبيان؛
- معامل الارتباط Pearson: يقوم استخدام "معامل الارتباط بيرسون" كمؤشر إحصائي لقياس القوة الارتباطية الخطية بين متغيرين كميين، حيث أن قيمة هذا المعامل تقع ضمن المجال (-1، +1)، فإذا كان

1 - جولي بالانت، مرجع سابق، ص: 163.

2 - ثائر فيصل شاهر، اختبار الفروض الإحصائية، دار الجامد، عمان، 2013، ص: 67، 71.

3- حمزة محمد دودين، التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS، دار المسيرة، عمان، 2013، ص: 58.

- المعامل مساويا ل(1+) فيعني أن الارتباط هو تام وطردى، أما إذا كان المعامل مساويا ل (-1) فيعني أن الارتباط هو تام لكن عكسي، في حين أنه إذا كان المعامل معدوما فهذا يدل على عدم وجود علاقة أصلا؛
 - المعاملات **R**، **R-deux** و **R- deux ajusté** : تقيس هذه المعاملات قوة الارتباط بين متغيرين أو أكثر والذي تتراوح قيمتها بين (-1، +1)، وكلما كان اقتراب من قيمة (1) كلما زادت قوة العلاقة والاشارة الموجبة تدل على العلاقة الطردية بين المتغيرات أما الإشارة السالبة فتدل على العلاقة العكسية بينها؛
 - اختبار **T pour échantillon unique** : تقوم هذه الطريقة على قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية ($t_{\alpha}=1.955$)، وكذا إذا كان مستوى الدلالة sig أكبر من قيمة α ($\alpha=0.05$) والتي تشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغيري الدراسة، ورفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 والتي تشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغيري الدراسة والتي تجسد الفرضية التي تسعى الدراسة اختبار صحتها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية ($t_{\alpha}=1.955$)، وكذا إذا كان مستوى الدلالة sig أقل من قيمة α ($\alpha=0.05$)؛
 - اختبار **Anova à un facteur** : يقوم هذا الاختبار على قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية ($F=1.955$)، وكذا إذا كان مستوى الدلالة sig أكبر من قيمة α ($\alpha=0.05$)، والتي تشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات عينة الدراسة وفقا لمتغيرات المراقبة، والمتتمثلة في الخصائص الديمغرافية للعينة (الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط)، ورفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية ($F=1.955$)، وكذا إذا كان مستوى الدلالة sig أقل من قيمة α ($\alpha=0.05$)، والتي تشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات عينة الدراسة؛
 - الاختبار البعدي **Scheffe** : يتم استخدام هذا الاختبار للكشف على الفروق الإحصائية من خلال تحديد الفئة التي تسببت في الفروق بين مختلف فئات عينة الدراسة، حيث تقوم على قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كان مستوى الدلالة sig الأكبر من قيمة α ($\alpha=0.05$)، والتي تشير إلى عدم وجود فروق إحصائية بين فئتين من فئات العينة، في حين إذا كان مستوى الدلالة sig أقل من قيمة α ($\alpha=0.05$) فهذا يعني قبول الفرضية البديلة H_1 أي وجود فروق إحصائية بين فئتين من فئات العينة؛
 - نموذج الانحدار الخطي المتعدد باستخدام طريقة "Enter" : تقوم هذه الطريقة على ادخال كافة المتغيرات المستقلة مرة واحدة في معادلة الانحدار الخطي المتعدد المعياري.
- كما أن الباحثة تستعين بالتكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وكذا لمعرفة اتجاه وحدات عينة الدراسة حول موقفهم على عبارات الاستبيان، كما أنها تلخص النتائج المتحصل عليها في جداول إحصائية بسيطة وأشكال بيانية كالأعمدة البيانية والدائرة النسبية.

III. وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

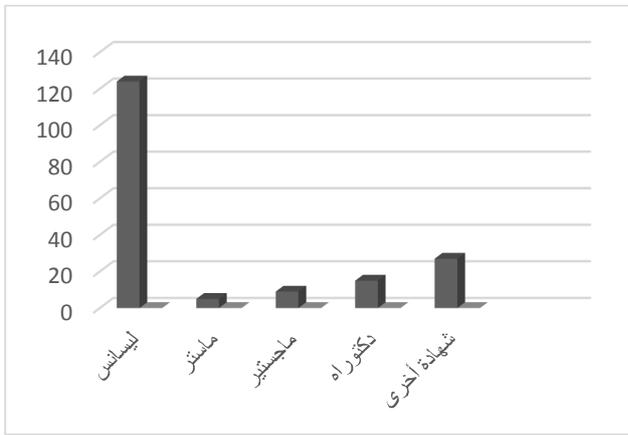
كما تمت الإشارة من قبل فإن عينة الدراسة تضم محافظي حسابات وخبراء محاسبين من مختلف مناطق الوطن، يحملون شهادات مختلفة لتخصصها لها علاقة بالمهنة، كما أن لهم خبرات متفاوتة، وتحليل الجزء الخاص بالبيانات العامة لعينة الدراسة تم الحصول على وصف لخصائص عينة الدراسة كما يلي:

III. 1. الدرجة العلمية

يبين الجدول والشكل الموالين تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية التي يحملها محافظي الحسابات أو الخبراء المحاسبين، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات:

الشكل رقم (4-1):

توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم (4-4):

توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية

النسبة (%)	التكرار	خاصية العينة
68.9%	124	ليسانس
2.8%	5	ماجستير
5.0%	9	ماجستير
8.3%	15	دكتوراه
15.0%	27	شهادة أخرى
100%	180	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول والشكل السابقين يلاحظ أن وحدات عينة الدراسة تحمل مختلف الدرجات العلمية، ليسانس، ماجستير، ماجستير، دكتوراه وشهادات أخرى، لكن شهادة ليسانس تحتل أكبر نسبة 68.9%، ثم تليها باقي الشهادات دكتوراه، ماجستير، ماجستير بالنسب 8.3%، 5% و 2.8% على الترتيب، كما أن نسبة الشهادات الأخرى تحتل 15%، وتصدر شهادة ليسانس المرتبة الأولى يرجع لأحكام ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر والتي تشترط الحصول على شهادة ليسانس فقط، ولا تولي أي اهتمام للشهادات الأخرى.

III. 2. الخبرة المهنية

يوضح الجدول والشكل الموالين توزيع وحدات عينة الدراسة على خمس فئات، كل فئة تمثل مجال محدد من الخبرة المهنية لمحافظي الحسابات أو للخبراء المحاسبين:

الجدول رقم (4-5):

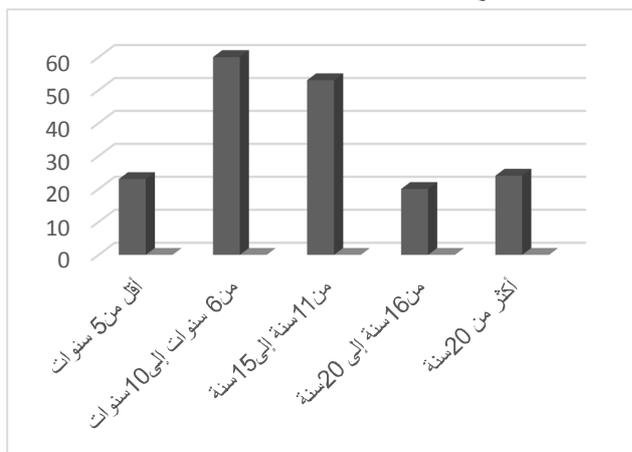
توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	خاصية العينة
12.8%	23	أقل من 5 سنوات
33.3%	60	من 6 سنوات إلى 10 سنوات
29.4%	53	من 11 سنة إلى 15 سنة
11.1%	20	من 16 سنة إلى 20 سنة
13.3%	24	أكثر من 20 سنة
100%	180	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (4-2):

توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

انطلاقاً من الجدول والشكل السابقين يلاحظ أن وحدات عينة الدراسة لهم سنوات خبرة متفاوتة من أقل من 5 سنوات إلى أكثر من 20 سنة، وتعتبر الفئة التي تحصلت على أكبر نسبة 33.3% هي التي تتراوح سنوات خبرتهم بين 6 و 10 سنوات، ثم تليها على التوالي؛ من 11 سنة إلى 15 سنة (29.4%)، الأكثر من 20 سنة (بنسبة 13.3%)، الأقل من 5 سنوات (بنسبة 12.8%)، من 16 سنة إلى 20 سنة (بنسبة 11.1%)، وما يمكن ملاحظته هو تنوع سنوات الخبرة في عينة الدراسة وذلك التفاوت يمكن أن يقدم آراء مختلفة ووجهات نظر متفاوتة في الموضوع محل الدراسة.

III. 3. الوظيفة

يوضح الجدول والشكلين الآتيان توزيع وحدات عينة الدراسة حسب الوظيفة إلى محافظي حسابات أو خبراء

محاسبين كما يلي:

الجدول رقم (4-6):

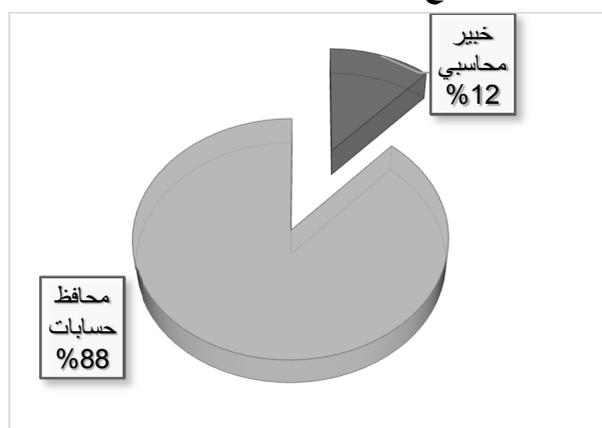
توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

النسبة	التكرار	خاصية العينة
11.7%	21	خبير محاسبي
88.3%	159	محافظ حسابات
100%	180	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (4-3):

توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



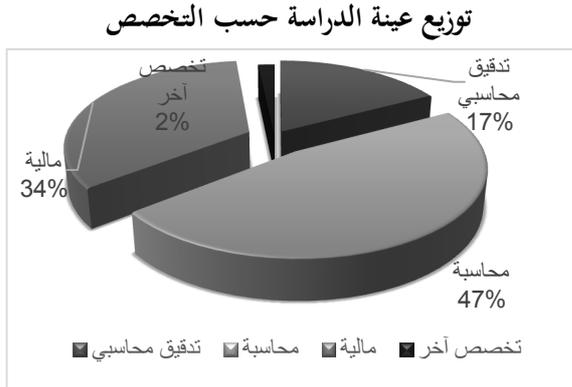
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين كلا من الجدول والشكل السابقين أن أغلبية وحدات عينة الدراسة يمارسون مهنة محافظ الحسابات بنسبة 88.3%، في حين أن ممارسي مهنة خبير المحاسبي يشكلون نسبة 11.7% فقط، وهذا الفرق يرجع إلى التفاوت بين حجم طبقة محافظي الحسابات (1854 وحدة) وحجم طبقة الخبراء المحاسبين (243 وحدة) في المجتمع.

III. 4. التخصص

يوضح كلا من الجدول والشكل المواليين توزيع وحدات عينة الدراسة حسب تخصص إلى أربع فئات كما يلي:

الشكل رقم (4-4):



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم (7-4):

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة	التكرار	خاصية العينة
% 17.2	31	تدقيق محاسبي
% 47.2	85	محاسبة
%33.9	61	مالية
%1.7	3	تخصص آخر
%100	180	المجموع

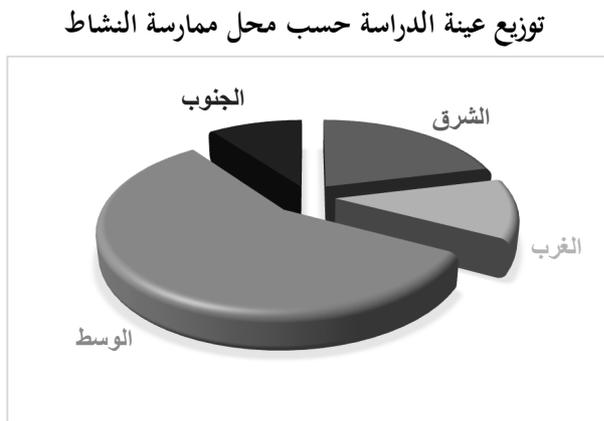
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول والشكل المينان سابقا يلاحظ أن وحدات عينة الدراسة لهم تخصصات مختلفة؛ تدقيق محاسبي، محاسبة، مالية وغير ذلك، حيث أن تخصص "محاسبة" يتصدر وحدات عينة الدراسة بنسبة 47.2%، ثم يليه تخصص "مالية" بنسبة 33.9%، أما تخصص "تدقيق محاسبي" بنسبة 17.2% رغم أنه التخصص الأقرب لممارسة المهنة، كما أنه يوجد ثلاث وحدات من بين وحدات عينة الدراسة تحمل تخصصات أخرى غير تلك (التخصصات) المذكورة.

III. 5. محل ممارسة النشاط

يبين كل من الجدول والشكل التاليين توزيع وحدات عينة الدراسة حسب محل ممارسة النشاط كما يلي:

الشكل رقم (5-4):



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم (8-4):

توزيع عينة الدراسة حسب محل ممارسة النشاط

النسبة	التكرار	خاصية العينة
% 21.1	28	الشرق
%11.7	21	الغرب
%57.2	103	الوسط
%10.0	18	الجنوب
%100	180	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول والشكل السابقين توزيع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لعينة الدراسة حسب محل ممارسة النشاط، حيث يلاحظ أنهم يمارسون نشاطهم عبر مختلف مناطق الوطن، وبحكم أن الباحثة أرادت أن تتخذ محل ممارسة النشاط كأحد خصائص توزيع العينة، فالعينة تتخذ نفس خصائص المجتمع وهذا ما جعل منطقة الوسط تحتل أعلى نسبة 57.2% (الجزائر، تيبازة، بليدة، بومرداس، بويرة، مسيلة)، ثم منطقة الشرق بنسبة 21.1% (قسنطينة، سطيف وبرج بوعرييج)، أما الجنوب فقد تم توزيع واسترجاع 11.7% في ولايتي ورقلة وبسكرة، في حين أن أدنى نسبة تتمثل 10% موزعة في الغرب (شلف، تلمسان، معسكر ووهران).

IV. ثبات وصدق الاستبيان

يهدف التمكن من الوثوق بنتائج ودقة هذه الدراسة، يجب التأكد من سلامة وجودة أداة القياس لهذه الدراسة -الاستبيان- من خلال التحقق من ثباتها وصدقها، فثبات الاستبيان يعني "التناسق والاتساق بين مكوناته وأنه يعطي نفس النتائج إذا تمت إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط"¹، أما صدق الاستبيان يعني "صدقه في تمثيل المجتمع الأصلي شاملاً جميع مكونات الخاصية المطلوب قياسها"²، إضافة إلى تحكيم الاستبيان واختباره كما سبق الإشارة إليه للسعي وراء الرفع من سلامته وجودته، فيمكن إجراء اختبار ثبات للاستبيان باستخدام معاملات الثبات كمعامل "ألفا كرونباخ" أو "التجزئة النصفية"، وإجراء اختبار صدق الاستبيان باستخدام "معامل الصدق الذاتي".

IV. 1. ثبات وصدق الاستبيان ككل والمحاور المكونة له

لتتحقق من ثبات الاستبيان تم استعمال معامل "ألفا كرونباخ" وهو "عبارة عن حاصل قسمة التباين الحقيقي على التباين التجريبي، فإذا كان التباين الحقيقي هو نفسه التباين التجريبي فإن النسبة تساوي واحد، وفي هذه الحالة فإن المعامل يكون مساوياً للواحد الصحيح، وإذا كان هذا المعامل مساوياً للصفر فإن ذلك يدل أنه لا توجد علاقة بين الدرجات التجريبية التي تم الحصول عليها بواسطة التطبيق والدرجات الحقيقية، وبالتالي لا يكون هناك قياس حقيقي"³، وللتحقق من صدق الاستبيان تم استعمال "معامل الصدق الذاتي" وهو "الحد الأعلى لمعامل صدق الاختبار وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات"⁴، وبالتالي فالمعامل يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد، فإذا لم يكن هناك ثبات وصدق في عبارات الاستبيان فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات وصدق تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد تماماً، لذا فكلما اقترب قيمة المعامل من الواحد كان الثبات وصدق مرتفعين وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات والصدق منخفضين، والجدول الموالي يبين نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبيان ككل والمحاور المكونة له:

الجدول رقم (4-9): ثبات وصدق الاستبيان ككل والمحاور المكونة له

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	معامل الصدق "معامل الصدق الذاتي"
المحور الأول	36	0.915	0.957
المحور الثاني	18	0.932	0.965
المحور الثالث	44	0.922	0.960
الاستبيان ككل	98	0.943	0.971

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

- 1 - أحمد الرفاعي غنيم ونصر محمود صبري، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS، دار قباء، القاهرة، 2000، ص: 256.
- 2 - المرجع السابق، ص: 254.
- 3 - المرجع السابق، ص: 258.
- 4 - المرجع السابق، ص: 258.

يوضح الجدول السابق أن قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي" مرتفعة وهذا ما يثبت أن الاستبيان يتميز بالثبات والصدق، حيث يتضح من الجدول رقم (4-9) أن معامل "ألفا كرونباخ" للاستبيان ككل والمكون من 98 عبارة جاء بقيمة 0.943 و"معامل الصدق الذاتي" جاء بقيمة 0.971 وهي قيم جد مقبولة إذ تعد قريبة من 1، كما أن معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي" بالنسبة للمحاور الثلاثة المكونة للاستبيان والموضحة في نفس الجدول كذلك جد مقبولة، حيث أن قيمها تتجاوز 0.9.

IV. 2. ثبات وصدق المحور الأول والأجزاء المكونة له

للتفصيل أكثر في ثبات وصدق المحور الأول من الاستبيان تم إعداد الجدول الموالي، والذي يلخص قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي" للمحور الأول والأجزاء المكونة له.

الجدول رقم (4-10): ثبات وصدق المحور الأول والأجزاء المكونة له

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	معامل الصدق "معامل الصدق الذاتي"
الجزء الأول	20	0.828	0.910
الجزء الثاني	07	0.915	0.957
الجزء الثالث	06	0.947	0.973
الجزء الرابع	03	0.831	0.912
المحور الأول	36	0.915	0.957

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يؤكد الجدول رقم (4-10) على ثبات وصدق المحور الأول للاستبيان والذي يتكون من 36 عبارة، حيث أن قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي" لهذا المحور وللأجزاء المكونة له تفوق 0.8.

IV. 3. ثبات وصدق المحور الثالث والأجزاء المكونة له

يبين الجدول الموالي قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي" للمحور الثالث والأجزاء المكونة له، وذلك بغرض التفصيل والتأكد من ثبات وصدق مكونات هذا المحور.

الجدول رقم (4-11): ثبات وصدق المحور الثالث والأجزاء المكونة له

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	معامل الصدق "معامل الصدق الذاتي"
الجزء الأول	11	0.834	0.913
الجزء الثاني	07	0.882	0.939
الجزء الثالث	10	0.837	0.915
الجزء الرابع	06	0.871	0.933
الجزء الخامس	05	0.704	0.839
الجزء السادس	05	0.838	0.915
المحور الثالث	44	0.922	0.960

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

والجدول السابق كذلك يؤكد على ثبات وصدق المحور الثالث والذي يتكون من 44 عبارة إذ أن قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و "معامل الصدق الذاتي" لهذا المحور وللأجزاء المكونة له تفوق 0.7.

V. علاقة الارتباط بين مكونات الاستبيان

قبل قياس علاقة الارتباط يجب التأكد من أن بيانات عينة الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً باستخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov، لأن هذا الاختبار يستخدم لمعرفة طبيعة توزيع البيانات المتاحة، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : بيانات عينة الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً.
- الفرضية البديلة H_1 : بيانات عينة الدراسة لا تتبع توزيعاً طبيعياً.

الجدول رقم (4-12): اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	
H_1	H_0		
مقبولة	مرفوضة	0.079	الجزء الأول
مقبولة	مرفوضة	0.131	الجزء الثاني
مقبولة	مرفوضة	0.126	الجزء الثالث
مقبولة	مرفوضة	0.128	الجزء الرابع
مقبولة	مرفوضة	0.077	<u>المحور الأول</u>
مقبولة	مرفوضة	0.158	<u>المحور الثاني</u>
مقبولة	مرفوضة	0.166	الجزء الأول
مقبولة	مرفوضة	0.142	الجزء الثاني
مقبولة	مرفوضة	0.109	الجزء الثالث
مقبولة	مرفوضة	0.194	الجزء الرابع
مقبولة	مرفوضة	0.200	الجزء الخامس
مقبولة	مرفوضة	0.199	الجزء السادس
مقبولة	مرفوضة	0.097	<u>المحور الثالث</u>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى الدلالة sig لجميع الأجزاء والمحاور المكونة للاستبيان أكبر من قيمة α ، وبالتالي تقبل الفروض الصفرية H_0 والتي تشير إلى اتباع بيانات عينة الدراسة التوزيع الطبيعي، والآن يمكن تحديد علاقات الارتباط بين أجزاء محاور الاستبيان والأجزاء المكونة لها، وكذا علاقات الارتباط بين محاور الاستبيان والاستبيان ككل من خلال استعمال معامل الارتباط "بيرسون" r ، حيث أنه:

1 - عزام صبري، التحليل الإحصائي بين النظرية والتطبيق SPSS، عالم المكتب الحديث، الأردن، 2003، ص:94.

- إذا كان $r=-1$ فإن العلاقة بين المتغيرات تكون عكسية تامة؛
- إذا كان $0 > r > -1$ فإن العلاقة بين المتغيرات تكون عكسية؛
- إذا كان $r=0$ فإنه لا يوجد علاقة بين المتغيرات؛
- إذا كان $1 > r > 0$ فإن العلاقة بين المتغيرات تكون إيجابية وتقوى كلما اقترب r من 1 الصحيح؛
- إذا كان $r=1$ فإن العلاقة بين المتغيرات تكون علاقة تامة؛

1. علاقات الارتباط للمحور الأول

يوضح الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين كل جزء من أجزاء المحور الأول والعبارات المكونة له، كما يبين قيم معامل ارتباط "بيرسون" للمحور الأول بالمحاور الأربعة المكونة له، وذلك عند مستوى الدلالة (sig=0.000):

الجدول رقم (4-13): قيم معامل الارتباط بيرسون للمحور الأول

الجزء الرابع		الجزء الثالث		الجزء الثاني		الجزء الأول			
المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة						
0.670	1	0.874	1	0.707	1	0.562	11	0.322	1
0.932	2	0.909	2	0.752	2	0.587	12	0.339	2
0.834	3	0.849	3	0.887	3	0.585	13	0.206	3
		0.899	4	0.904	4	0.520	14	0.256	4
		0.879	5	0.817	5	0.648	15	0.402	5
		0.859	6	0.698	6	0.637	16	0.487	6
				0.896	7	0.553	17	0.597	7
						0.558	18	0.552	8
						0.394	19	0.308	9
						0.435	20	0.667	10
0.600		0.767		0.698		0.871			
المحور الأول									

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول السابق وجود ارتباط إيجابي بين عبارات كل جزء والجزء الذي تنتمي إليه وذلك عند مستوى الدلالة (sig=0.000)، إذ أن جميع قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة، لكن يلاحظ أن علاقة الارتباط بين كل من الجزء الثاني، الثالث والرابع مع العبارات المكونة له أقوى من ارتباط الجزء الأول مع عبارات المكونة له، وكذا يبين نفس الجدول وجود قيم موجبة لمعامل الارتباط "بيرسون" تتراوح بين 0.60 و 0.87 بين كل جزء من الأجزاء الأربعة مع المحور الأول وهو مجال يكفي للحكم على وجود علاقة ارتباط قوية بين مكونات المحور الأول، لكن علاقة ارتباط الجزء الأول مع المحور الأول أقوى من باقي علاقته بالأجزاء الأخرى.

V. 2. علاقات الارتباط للمحور الثاني

يوضح الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين المحور الثاني والعبارات المكونة له، وذلك عند مستوى الدلالة (sig=0.000):

الجدول رقم (4-14): قيم معامل الارتباط بيرسون للمحور الثاني

رقم العبارة	1	2	3	4	5	6	7	8	9
المعامل	0.589	0.714	0.682	0.650	0.622	0.634	0.723	0.714	0.620
رقم العبارة	10	11	12	13	14	15	16	17	18
المعامل	0.649	0.718	0.761	0.670	0.714	0.684	0.750	0.773	0.754

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن جميع قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة وتتراوح بين 0.62 و0.75، وهو مجال مقبول للحكم على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين العبارات المكونة المحور الثاني والمحور الثاني للاستبيان وذلك عند مستوى الدلالة (sig=0.000).

V. 3. علاقات الارتباط للمحور الثالث

يبين الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين أجزاء المحور الثالث والعبارات المكونة لها، وكذا بين المحور الثالث والأجزاء المكونة له، وذلك عند مستوى الدلالة (sig=0.000):

الجدول رقم (4-15): قيم معامل الارتباط بيرسون للمحور الثالث

الجزء الأول		الجزء الثاني		الجزء الثالث		الجزء الرابع		الجزء الخامس		الجزء السادس	
المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة
0.387	1	0.786	1	0.589	1	0.809	1	0.687	1	0.828	1
0.568	2	0.865	2	0.625	2	0.881	2	0.710	2	0.784	2
0.542	3	0.780	3	0.689	3	0.870	3	0.770	3	0.858	3
0.594	4	0.810	4	0.595	4	0.711	4	0.700	4	0.774	4
0.719	5	0.833	5	0.737	5	0.801	5	0.497	5	0.647	5
0.481	6	0.672	6	0.658	6	0.612	6				
0.657	7	0.673	7	0.678	7						
0.578	8			0.639	8						
0.689	9			0.640	9						
0.778	10			0.565	10						
0.604	11										
0.803		0.602		0.816		0.607		0.735		0.641	
المحور الثالث											

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ في الجدول السابق أن قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة وذلك عند مستوى الدلالة ($\text{sig}=0.000$)، والذي يبين وجود علاقة ارتباط موجبة من جهة بين كل عبارات الأجزاء مع الجزء تنتمي إليه، ومن جهة أخرى بين الأجزاء الستة مع المحور الثالث، لكن من الملاحظ أن قوة الارتباط متفاوتة، فعبارات الجزء الأول والثالث تعتبر أقل ارتباطاً بأجزائها مقارنة مع باقي عبارات الأجزاء الأخرى، في حين أن الجزأين الأول والثالث يعتبران أقوى ارتباطاً بالمحور الثالث مقارنة بباقي الأجزاء.

V. 4. علاقات الارتباط للاستبيان ككل

يبين الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين الاستبيان بمحاوره عند مستوى الدلالة ($\text{sig}=0.000$):
الجدول رقم (4-16): قيم معامل الارتباط بيرسون بين المحاور والاستبيان ككل

الاستبيان ككل			
المحور	1	2	3
المعامل	0.716	0.748	0.740

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

إن الجدول السابق يؤكد على علاقة الارتباط الموجبة الموجودة بين محاور الاستبيان والاستبيان ككل والتي تظهر من خلال معامل الارتباط بيرسون الذي يتجاوز 0.70 عند مستوى الدلالة ($\text{sig}=0.000$)، ومن الملاحظ أن علاقات الارتباط هي علاقات متقاربة وتعتبر قوية نوعاً ما.

VI. التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان

سبق الإشارة أن الاستبيان يتكون من ثلاثة محاور رئيسية تحاول الإجابة على فروض الدراسة، وقبل إجراء اختبار لهذه الفروض، أرادت الباحثة تحليل إجابات عينة الدراسة لتحديد اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة على العبارات المكونة للاستبيان.

VI. 1. التحليل الإحصائي لنتائج المحور الأول

لتحليل نتائج بيانات المحور الأول للاستبيان والمتعلق في تحديد درجة كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لتنظيم المهنة، سيتم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات عينة الدراسة للعبارات المكونة للأجزاء الأربعة للمحور الأول كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-17): التحليل الإحصائي لإجابات وحدات عينة الدراسة للمحور الأول

رقم العبارة	موافق بشدة		موافق		إلى حد ما		موافق		غير موافق بشدة		عدم الإجابة	
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
1	23.3%	42	13.9%	25	26.7%	48	35%	63	1.1%	2	0%	0
2	22.8%	41	3.3%	6	21.1%	38	52.8%	95				
3	20%	36	12.2%	22	19.4%	35	48.3%	87				
4	35.6%	64	7.2%	13	19.4%	35	37.8%	68				
5	22.2%	40			23.3%	42	31.1%	56	10%	18		
6	10.6%	19			21.1%	38	30%	54	4.4%	8		
7	11.7%	21			22.8%	41	18.3%	33	4.4%	8		
8	16.1%	29			12.8%	23	27.2%	49	6.7%	12		
9	24.4%	44			12.2%	22	12.2%	22	2.8%	5		
10	10%	18			13.3%	24	21.7%	39	2.2%	4		
11	11.7%	21			25%	45	22.2%	40	12.2%	22		
12	12.8%	23			26.1%	47	20%	36	16.7%	30		
13	15%	27			34.4%	62	13.9%	25	7.8%	14		
14	12.8%	23			36.7%	66	12.2%	22	6.7%	12		
15	14.4%	26			13.3%	24	27.8%	50	6.7%	12		
16	14.4%	26			13.3%	24	22.2%	40	6.1%	11		
17	9.4%	17			18.3%	33	44.4%	80				
18	20%	36			19.4%	35	22.8%	41	1.1%	2		
19	16.1%	29			14.4%	26	28.3%	51	1.7%	3		
20	14.4%	26			17.2%	31	34.4%	62				
1	8.3%	15			21.1%	38	41.7%	75				
2	7.8%	14			18.9%	34	45.6%	82	1.7%	3		
3	7.2%	13			20.6%	37	40.6%	73	1.7%	3		
4	7.2%	13			16.7%	30	37.8%	68	1.7%	3		
5	8.9%	16			15.6%	28	38.3%	69				
6	8.3%	15			16.7%	30	43.3%	78	2.2%	4		
7	3.9%	7			22.8%	41	36.7%	66	1.7%	3		
1	15.6%	28			11.7%	21	34.4%	62	4.4%	8		
2	8.9%	16			16.7%	30	35.6%	64	1.1%	2		

		%4.4	8	%18.9	34	%36.7	66	%36.1	65	%3.9	7	3
		%4.4	8	%17.2	31	%35	63	%42.2	76	%1.1	2	4
		%3.3	6	%22.8	41	33.3	60	%38.3	69	%2.2	4	5
%2.2	4	%4.4	8	%23.3	42	%30.6	55	%34.4	62	%5	9	6
		%1.1	2	%26.7	48	%25	45	%34.4	62	%12.8	23	1
%1.7	3	%1.1	2	%28.3	51	%25.6	46	%29.4	53	%13.9	25	2
%1.7	3	%4.4	8	%33.3	60	%25.6	46	%20.6	37	%14.4	26	3

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يظهر الجدول السابق أن نسب عدم الإجابة عن أسئلة المحور الأول تعد ضعيفة جدا إذ لا تتجاوز 2.2 لعدد جد محدود من العبارات، لذا يمكن استنتاج اتجاه الفئة من خلال التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات عينة الدراسة للأجزاء الأربعة للمحور الأول كما يلي:

– الجزء الأول: المبادئ والمسؤوليات

- 1- توافق بشدة 23.3% وتوافق 35% من وحدات عينة الدراسة على أن الشهادة الجامعية الجزائرية لا تعد مؤهل علمي يسمح بتكوين مدقق الحسابات من الناحية النظرية، في مقابل 13.9% و 1.1% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين وغير موافقين بشدة على عدم كفاية الشهادة الجامعية لتأهيل مدقق الحسابات من الناحية النظرية، كما أن 26.7% يتخذون موقفا حيادا اتجاه هذه العبارة.
- 2- يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة أن فترة التكوين النظري لا تسمح بإدراك نقائص تكوين مدقق الحسابات من الناحية النظرية، حيث أن 52.8% و 22.8% من وحدات عينة الدراسة توافق وتوافق بشدة على التوالي على هذه العبارة، في حين أن 3.3% من وحدات عينة الدراسة لا توافق على العبارة و 21.1% يتخذون موقفا محايدا.
- 3- توافق وتوافق بشدة أغلبية وحدات عينة الدراسة بنسبة 48.3% و 20% على الترتيب بأن فترة التبرص سنتين لا تكفي لتكوين مدقق الحسابات من الناحية العملية، في مقابل أن 12.2% فقط لا توافق على ذلك، 19.4% تتخذ موقفا حياديا اتجاهها.
- 4- تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة بأنه حتى الامتحان النهائي بعد فترة التبرص سنتين لا يكفي للحكم على تأهيل مدقق الحسابات، إذ أن نسبة الموافقين والموافقين بشدة 37.8% و 35.6% على التوالي، في حين أن غير الموافقين لا تتعدى 7.2% والمحايدون 19.4%.
- 5- توافق بشدة 22.2% وتوافق 31.1% من وحدات عينة الدراسة على أن تحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق المحاسبي لا يسمح بتطوير الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات بشكل مستمر، وهما نسبتين عاليتين مقارنة بنسبة غير الموافقين 13.3% وغير الموافقين بشدة 10%، لكن لا يجب إهمال نسبة محايدون المساوية 23.3% والتي تعد معتبرة.

- 6- توافق بشدة 10.6% وتوافق 33.9% من وحدات عينة الدراسة أن علاقات مدقق الحسابات بالإدارة والتي تمنح تعيينه والمنصوص عليها وفقا للمادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا تكفي لضمان استقلاليتها، بينما 30% من مفردات العينة لهم تحفظ على ذلك، و21.1% و4.4% لهم رأيا مخالفا.
- 7- ترى أغلبية وحدات عينة الدراسة أن النشاطات المنصوص عليها وفقا للمادة 64 من القانون 01-10 والتي تعتبر منافية لاستقلالية مدقق الحسابات لا تكفي لضمان استقلاليتها الفكرية، إذ أن نسبيتي الموافقين والموافقين بشدة 42.8% و11.7% على التوالي أما نسبيتي غير الموافقين وغير الموافقين بشدة 22.8% و4.4% ونسبة المحايدين 18.3%.
- 8- توافق أغلبية وحدات عينة الدراسة على أن موانع قيام مدقق الحسابات ببعض المهام المنصوص عليها وفقا للمادة 65 من القانون 01-10 لا يضمن استقلاليتها من الناحية المادية كذلك، لأن نسبيتي الموافقين والموافقين بشدة 37.2% و16.1% على التوالي، في مقابل أن نسبيتي غير الموافقين وغير الموافقين بشدة 12.8% و6.7% على التوالي.
- 9- تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة أن تبعية مدقق الحسابات لوزارة المالية لا يضمن استقلاليتها، حيث أن نسبيتي الموافقين والموافقين بشدة 48.3% و24.4% على التوالي.
- 10- توافق أغلبية وحدات عينة الدراسة أن مهام المجلس الوطني للمحاسبة لا تكفي لضمان بذل مدقق الحسابات العناية المهنية بنسبة موافقة 52% ونسبة موافقة بشدة 10%.
- 11- ترى بعض وحدات عينة الدراسة أن المسؤولية المدنية التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية (نسبة الموافقة: 28.9%)، نسبة الموافقة بشدة: 11.7%)، لكن في المقابل يرى البعض الآخر أن تلك المهام كافية (نسبة عدم الموافقة: 25%)، نسبة عدم الموافقة بشدة: 12.2%) كما أن هناك من يبقى متحفظا (22.2% من وحدات عينة الدراسة).
- 12- تعبر 24.4% و12.8% من وحدات عينة الدراسة عن موافقتهم وموافقتهم بشدة على أن المسؤولية الجزائية التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية، كما تعبر 26.1% و16.7% من وحدات عينة الدراسة عن عدم موافقتهم وعدم موافقتهم بشدة على هذه الفكرة، و20% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقفا محايدا اتجاهها.
- 13- تتجه 28.9% و15% من وحدات عينة الدراسة نحو الموافقة والموافقة بشدة على أن المسؤولية التأديبية التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية، في حين تتجه 34.4% و7.8% نحو عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة على هذه الفكرة، و13.9% تتجه نحو الحياد.
- 14- توافق 31.7% وتوافق بشدة 12.8% من وحدات عينة الدراسة بأن العقوبات التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان عدم إفشاء سر المهنة، وفي المقابل لا توافق 36.7% ولا توافق بشدة 6.7% من وحدات عينة الدراسة على هذه العبارة، كما أن 12.2% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقفا حيايدا.

15- ترى نسبة معتبرة من وحدات عينة الدراسة (نسبة الموافقة: 31.7%، نسبة الموافقة بشدة: 12.8%) أن إجراءات قبول توكيل عملية التدقيق الحسابات المنصوص عليها في التوصية رقم 01 من المقرر 103/SPM/94 لا تضمن الاتفاق بشكل سليم على عملية التدقيق في المقابل ترى فئة أخرى عكس ذلك (نسبة عدم الموافقة: 13.3%، نسبة عدم الموافقة بشدة: 6.7%)، وفئة غيرهما تتخذ موقفا حياديا اتجاه ذلك (نسبة الحياد 27.8%).

16- تؤكد أغلبية وحدات عينة الدراسة بأن مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبية المنصوص عليها وفقا للمادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 لا تضمن المراقبة على جودة عمل مدقق الحسابات، لأن نسبي الموافقين والموافقين بشدة 43.9% و 14.4% على التوالي في مقابل نسب المحايدين، وغير الموافقين وكذا غير الموافقين بشدة 22.2%، 13.3%، 6.1% على التوالي.

17- تتخذ نسبة معتبرة من وحدات عينة الدراسة (44.4%) موقف الحياد اتجاه فكرة "أن ملفات العمل الملزمة على مدقق الحسابات مسكها وفقا للتوصية رقم 2 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتوثيق كل إجراءات التدقيق"، في مقابل نسبي الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفكرة 27.8% و 9.4%، أما نسبي الرافضين 18.3% فقط.

18- تتفق 36.7% وتتفق بشدة 20% من وحدات عينة الدراسة أن إجراءات التصريح عن الأعمال الاجرامية المنصوص عليها في التوصية رقم 4 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للكشف عن الأخطاء؛ خاصة منها الناجمة عن الغش، في مقابل 22.8% تتخذ موقفا حياديا اتجاه الفكرة و 19.4% و 1.1% لا تتفق ولا تتفق بشدة معها.

19- تؤكد 36.4% و 16.1% من وحدات عينة الدراسة على الترتيب بموافقتهم وموافقتهم بشدة على أن أحكام القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا تكفي لتحديد طريقة الاتصال مدقق الحسابات بالجمعية العامة، في حين أن 14.4% و 1.7% لا تتفق ولا تتفق بشدة على ذلك، و 28.3% تتخذ موقفا حيال ذلك.

20- ترى فئة معتبرة من وحدات عينة الدراسة (نسبة الموافقة: 33.9%، نسبة الموافقة بشدة: 14.4%) أن معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي للإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية، كما أن فئة أخرى تتخذ موقفا حياديا اتجاه كفاية هذا المعيار (نسبة الحياد: 34.4%)، في حين أن الفئة التي ترى أن ذلك المعيار كافيا تعد الأضعف (نسبة عدم الموافقة: 17.2%).

- الجزء الثاني: تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية

- 1- تقدر نسبة المحايدين 41.7% من وحدات عينة الدراسة اتجاه فكرة "عدم كفاية الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات، والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 للتعرف على المؤسسة"، وهي نسبة جد معتبرة مقارنة بنسبتي الموافقة والموافقة بشدة 28.9% و8.3% وكذا بنسبة عدم الموافقة 21.1%.
- 2- كذلك تعد نسبة المحايدين 45.6% من وحدات عينة الدراسة جد معتبرة اتجاه فكرة أن الإجراءات المذكورة سابقا لا تكفي أيضا لتقييم الرقابة الداخلية"، في حين أن نسبة 26.1% و7.8% يوافقون ويوافقون بشدة على الفكرة في مقابل 18.9% و1.7% لا يوافقون ولا يوافقون بشدة عليها.
- 3- وكذلك تتخذ فئة معتبرة من وحدات عينة الدراسة موقف الحياد اتجاه عدم كفاية تلك الإجراءات لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية (نسبة الحياد 40.6%)، إلا أنه 30% و7.2% من وحدات عينة الدراسة يؤكدون أن تلك الإجراءات غير كافية لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، على عكس 18.9% و1.7% من وحدات عينة الدراسة ترى عكس ذلك.
- 4- تقدر نسبة المحايدين 37.8% من وحدات عينة الدراسة اتجاه فكرة أن تلك الإجراءات لا تكفي لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وهي نسبة معتبرة وقرينة من النسب التي توافق على الفكرة (نسبة الموافقة: 36.7%)، نسبة الموافقة بشدة: 7.2%)، في حين أن نسب عدم الموافقة تعد الأقل (نسبة عدم الموافقة: 16.7%)، نسبة عدم الموافقة بشدة: 1.7%).
- 5- وتبقى فئة معتبرة تؤكد على موقفها الحيادي اتجاه فكرة كفاية أو عدم كفاية تلك الإجراءات في الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، حيث تقدر نسبة المحايدين 38.3% وهي قرينة من نسبة الموافقين على عدم كفاية تلك الإجراءات في الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية (نسبة الموافقين: 37.2%)، نسبة الموافقين بشدة 8.9%)، في حين أن نسبة الراضين للفكرة لا تتعدى 15.6%.
- 6- تعد الفئة المحايدة لفكرة أن "إجراءات الدخول في المهمة المنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للحكم على الظروف التي قد تؤثر سلبا على أداء خطة التدقيق" جد معتبرة، إذ تقدر بـ 43.3% وهي أكبر من فئة الموافقين (نسبة الموافقة: 29.4%)، نسبة الموافقة بشدة: 8.3%) وفئة الراضين (نسبة عدم الموافقة: 16.7%)، نسبة عدم الموافقة بشدة 2.2%).
- 7- تتفق وتتفق بشدة 36.6% و3.9% من وحدات عينة الدراسة أن الإجراءات المنصوص عليها وفقا للمقرر 103/SPM/94 لا تضمن وضع برنامج عمل جيد لمدقق الحسابات، في حين أن نسبة 22.8% من وحدات عينة الدراسة يرفضون ذلك ويعتبرون أن تلك الإجراءات كافية، كما أنه لا يجب إهمال نسبة المحايدين والتي تقدر بـ 36.7% وهي جد معتبرة.

- الجزء الثالث: أدلة التدقيق

- 1- تعبر 33.9% و15.6% من وحدات عينة الدراسة عن موافقتهم وموافقتهم بشدة بأن الطرق المنصوص عليها في المادة 715 من القانون التجاري لا تضمن الحصول على أدلة كافية، في مقابل تعبر 11.7% و4.4% من وحدات عينة الدراسة عن رفضهم بعدم ضمان الحصول على أدلة تدقيق كافية من خلال الطرق المنصوص عليها في المادة 715 من القانون التجاري، كما أنه 34.4% من وحدات عينة الدراسة لهم موقفا حياديا حيال ذلك.
- 2- تتفق وتتفق بشدة على الترتيب 37.8% و8.9% من وحدات عينة الدراسة بأن تلك الطرق كذلك لا تكفي للحصول أدلة ملائمة، كما تتخذ 35.6% من وحدات عينة الدراسة موقفا حياديا اتجاه ذلك، بينما لا تتفق ولا تتفق بشدة على الترتيب 16.7% و1.1% من وحدات عينة الدراسة على ذلك.
- 3- وكذا تعبر 36.1% و3.9% من وحدات عينة الدراسة أن الطرق المنصوص عليها في المادتين 31 و32 من القانون 01-10 هي الأخرى لا تضمن الحصول أدلة كافية، في مقابل 18.9% و4.4% من وحدات عينة الدراسة تعبر عكس ذلك، و36.7% لها موقفا حياديا.
- 4- كما أنه تعبر 42.2% و1.1% من وحدات عينة الدراسة عن موافقتهم وموافقتهم بشدة على أن الطرق المنصوص عليها في المادتين 31 و32 من القانون 01-10 لا تكفي للحصول أدلة ملائمة، في حين ترى 17.2% و4.4% بأن تلك الطرق كافية، و35% تتخذ موقف الحياد اتجاه كفاية تلك الطرق.
- 5- ترى فئة من وحدات عينة الدراسة (نسبة الموافقة: 38.3%)، نسبة عدم الموافقة: 2.2%) أن الإجراءات المنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للحصول على أدلة التدقيق كافية، إلا أن فئة أخرى (نسبة عدم الموافقة: 22.8%)، عدم الموافقة بشدة: 3.3%) ترى عكس ذلك، لكن لا يجب إهمال الفئة المحايدة (نسبة الحياد: 33.3%).
- 6- تعبر 34.4% و5% على الترتيب عن موافقتهم وموافقتهم بشدة على أن تلك الإجراءات لا تكفي أيضا للحصول على أدلة تدقيق ملائمة، في مقابل تعبر 23.3% و4.4% على الترتيب عن عدم موافقتهم وعدم موافقتهم بشدة على ذلك، كما أن 30.6% تتخذ موقف الحياد.

- الجزء الرابع: نتائج وتقارير المدقق

- 1- تقدر نسبي الموافقين والموافقين بشدة 34.4% و12.8% على التوالي بأن المحتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي لتكوين مدقق الحسابات رأيا سليما حول القوائم المالية، وهي أعلى من نسب المعارضين إذ تقدر نسبي عدم الموافقين وعدم الموافقين بشدة على ذلك بـ 26.7% و1.1%.

2- ترى 29.4% و 13.9% من وحدات عينة الدراسة بأن محتوى تلك المعايير أيضا لا يضمن لمدقق الحسابات تقديم تقرير يمكن فهمه من طرف جميع مستخدميها، في حين يرى 28.3% و 1.1% من وحدات عينة الدراسة خلاف ذلك.

3- تقدر نسبيتي الموافقين والموافقين بشدة 20.6% و 14.4% على التوالي بأن محتوى تلك المعايير لا يضمن كذلك لمدقق الحسابات تقديم إفصاح كاف للمعلومات في تقريره، أما نسبة المعارضين والمعارضين بشدة تقدر 33.3% و 4.4% وتعتبر الأقوى رأيا.

VI. 2. التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثاني

يتعلق المحور الثاني للاستبيان في تحديد مدى لجوء مدقق الحسابات بالجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة، ولتحليل نتائج بيانات هذا المحور سيتم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات عينة الدراسة لـ 18 عبارة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-18): التحليل الإحصائي لإجابات وحدات عينة الدراسة للمحور الثاني

رقم العبارة	موافق بشدة		موافق		إلى حد ما		غير موافق		غير موافق بشدة		عدم الإجابة
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
1	22.8%	41	49.4%	89	24.4%	44	2.2%	4	1.1%	2	
2	11.7%	21	60.6%	109	12.8%	23	10.6%	19	4.4%	8	
3	7.2%	13	71.1%	128	18.9%	34			2.8%	5	
4	12.8%	23	62.8%	113	21.7%	39	1.7%	3	1.1%	2	
5	14.4%	26	65%	117	17.8%	32	1.7%	3	1.1%	2	
6	15%	27	60.6%	109	20%	36	3.3%	6	1.1%	2	
7	12.8%	23	55.6%	100	25.6%	46	5%	9	1.1%	2	
8	12.23%	22	56.7%	102	25.6%	46	2.8%	5	2.8%	5	
9	15.6%	28	40%	72	30%	54	11.7%	21	2.8%	5	
10	7.8%	14	48.9%	88	34.4%	62	5%	9	2.8%	5	1.1%
11	10%	18	37.8%	68	40.6%	73	8.9%	16	2.8%	5	
12	7.2%	13	46.1%	83	38.3%	69	5.6%	10	2.8%	5	
13	11.1%	20	39.4%	71	40%	72	6.7%	12	2.8%	5	
14	12.8%	23	52.8%	95	22.2%	40	10%	18	2.2%	4	
15	11.1%	20	43.3%	78	25.6%	46	13.9%	25	6.1%	11	
16	5.6%	10	47.8%	86	20.6%	37	21.7%	39	2.8%	5	1.7%
17	7.2%	13	49.4%	89	27.2%	49	13.3%	24	2.8%	5	
18	8.9%	16	50.6%	91	21.1%	38	16.7%	30	2.8%	5	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يوضح الجدول السابق أن نسب عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة تعتبر أدنى النسب تقريبا لكل العبارات، وأعلى النسب هي نسب الموافقة لكل العبارات ماعدا العبارتين 11 و 13 والتي تعتبر نسبة الحياد لديهما هي الأكبر، كما أنه يلاحظ من خلال هذا الجدول أن نسب عدم الإجابة ضئيلة جدا، لذا يمكن تحليل آراء وحدات عينة الدراسة بتحليل عبارات المحور عبارة بعبارة كما يلي:

- 1- ترى أغلبية وحدات عينة الدراسة أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توضح له مبادئ عملية التدقيق، وذلك من خلال ارتفاع نسب الموافقين (نسبة الموافقة: 49.4%، نسبة الموافقة بشدة: 22.8%) مقارنة بنسبة المعارضين (نسبة عدم الموافقة: 2.2%، نسبة عدم الموافقة بشدة: 1.1%).
- 2- ترى معظم وحدات عينة الدراسة أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توضح له مسؤوليات مدقق الحسابات، إذ تقدر نسبيتي الموافقين والموافقين بشدة على الترتيب 60.6%، 11.7%.
- 3- تعبر 71.1% و 7.2% من وحدات عينة الدراسة أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توفر له إجراءات تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، أي أن أغلبية وحدات العينة تتفق مع هذه الفكرة.
- 4- تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة (نسبة الموافقة: 62.8%، نسبة الموافقة بشدة 12.8%) أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توفر له إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- 5- تتفق معظم وحدات عينة الدراسة أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توفر له إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، إذ أن نسبة الموافقين تقدر بـ 65% ونسبة الموافقين بشدة تقدر بـ 14.4%.
- 6- تقدر نسبيتي الموافقين والموافقين بشدة 60.6% و 15% على الترتيب من وحدات عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تضمن له وضع خطة جيدة لأداء إجراءات التدقيق، وهي نسبة عالية جدا مقارنة بنسبة المعارضين والمعارضين بشدة 3.3% و 1.1% على الترتيب من وحدات عينة الدراسة.
- 7- تؤكد أغلبية وحدات عينة الدراسة (نسبة الموافقة: 55.6%، نسبة الموافقة بشدة: 12.8%) أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تضمن له الحصول على أدلة تدقيق كافية.
- 8- ترى معظم وحدات عينة الدراسة أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تضمن له الحصول على أدلة تدقيق ملائمة، حيث أن نسبيتي الموافقين والموافقين بشدة تقدر بـ 56.7% و 12.3% على الترتيب في مقابل نسبيتي لكل من عدم الموافقين وعدم الموافقين بشدة تقدر بـ 2.8%.
- 9- تشير النسبتين 40% و 15.6% على أن فئة معتبرة من وحدات عينة الدراسة توافق على أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تسهل له الاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر.

- 10- كما تشير النسبتين 48.9% و 7.8% أيضا إلى وجود فئة معتبرة من وحدات عينة الدراسة توافق على أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية، في ظل غياب معايير محلية تسهل له الاستفادة من عمل المدقق الداخلي.
- 11- تتفق وتتفق بشدة على التوالي 37.8% و 10% من وحدات عينة الدراسة أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية، في ظل غياب معايير محلية تسهل له الاستفادة من عمل خبير في مجال آخر، لكن لا يجب إهمال 40.6% من وحدات عينة الدراسة التي تتخذ موقفا محايدا.
- 12- تؤكد وتؤكد بشدة على التوالي 46.1% و 7.2% من وحدات عينة الدراسة أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تضمن له تكوين رأي سليم حول صحة القوائم المالية.
- 13- تتفق وتتفق بشدة على التوالي 39.4% و 11.1% من وحدات عينة الدراسة أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تضمن له تقديم تقرير مفهوم من طرف جميع مستخدميها، في حين توجد 40% من وحدات عينة الدراسة تفضل أن تتخذ اتجاهها محايدا.
- 14- تشير النسبتين 52.8% و 12.8% من وحدات عينة الدراسة إلى الموافقة والموافقة بشدة على التوالي أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تضمن له تقديم إفصاح كاف في تقريره.
- 15- تتفق وتتفق بشدة على التوالي 43.3% و 11.1% من وحدات عينة الدراسة أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تساعده في عملية تدقيق حسابات القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات مستخدميها محددين.
- 16- لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تساعده في عملية تدقيق حسابات قائمة مالية منفردة، فكرة تتفق وتتفق بشدة عليها 47.8% و 5.6% من وحدات عينة الدراسة، في حين يرفضها 21.7% ويرفضها بشدة 2.8% فقط.
- 17- لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تساعده في عملية تدقيق حسابات عنصر منفرد من القوائم المالية بطريقة جيدة، فكرة تفق وتتفق بشدة عليها 49.4% و 7.2% من وحدات عينة الدراسة، بينما يرفضها ويرفضها بشدة 13.3% و 2.8% من وحدات عينة الدراسة، وكذا 27.2% تتخذ موقفا محايدا.
- 18- لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تساعده في عملية تدقيق حسابات القوائم المالية الملخصة بطريقة جيدة، فكرة تفق وتتفق بشدة عليها 50.6% و 8.9% من وحدات عينة الدراسة، لكن يرفضها ويرفضها بشدة 16.7% و 2.8% من وحدات عينة الدراسة.

VI. 3. التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثالث

تحاول عبارات المحور الثالث تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، والجدول الموالي يبين التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات عينة الدراسة لعبارات الأجزاء الستة لهذا المحور:

الجدول رقم (4-19): التحليل الإحصائي لإجابات وحدات عينة الدراسة للمحور الثالث

رقم العبارة	موافق بشدة		موافق		إلى حد ما		موافق		غير موافق بشدة		عدم الإجابة	
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
1	%31.7	57	%56.7	102	%11.7	21	%42.2	76	%6.1	11	%25	45
2	%25	45	%42.2	76	%25	45	%42.2	76	%6.1	11	%25	45
3	%15.6	28	%58.9	106	%23.3	42	%58.9	106	%2.2	4	%23.3	42
4	%14.4	26	%60	108	%16.1	29	%60	108	%7.8	14	%16.1	29
5	%16.1	29	%51.7	93	%26.1	47	%51.7	93	%6.1	11	%26.1	47
6	%11.1	20	%66.7	120	%17.8	32	%66.7	120	%4.4	8	%17.8	32
7	%12.2	22	%53.3	96	%32.8	59	%53.3	96	%1.7	3	%32.8	59
8	%17.2	31	%41.1	74	%36.1	65	%41.1	74	%5.6	10	%36.1	65
9	%13.3	24	%51.1	92	%21.7	39	%51.1	92	%12.8	23	%21.7	39
10	%9.4	17	%45.6	82	%33.3	60	%45.6	82	%6.1	11	%33.3	60
11	%14.4	26	%51.7	93	%26.1	47	%51.7	93	%1.1	2	%26.1	47
1	16.1	29	%53.9	97	%22.8	41	%53.9	97	%6.1	11	%22.8	41
2	%12.2	22	%57.2	103	%27.8	50	%57.2	103	%1.1	2	%27.8	50
3	%12.2	22	%43.9	79	%38.3	69	%43.9	79	%1.1	2	%38.3	69
4	%7.8	14	%57.2	103	%29.4	53	%57.2	103	%1.1	2	%29.4	53
5	%13.9	25	%45	81	%35.6	64	%45	81	%1.1	2	%35.6	64
6	%28.3	51	%41.1	74	%27.2	49	%41.1	74	%3.3	6	%27.2	49
7	%29.4	53	%36.1	65	%25.6	46	%36.1	65	%1.7	3	%25.6	46
1	%10.6	19	%55	99	%30.6	55	%55	99	%3.9	7	%30.6	55
2	%3.3	6	%56.7	102	%35.6	64	%56.7	102	%4.4	8	%35.6	64
3	%14.4	26	%61.7	111	%22.2	40	%61.7	111	%1.7	3	%22.2	40
4	%12.8	23	%58.9	106	%25.6	46	%58.9	106	%2.8	5	%25.6	46
5	%23.9	43	%23.9	87	%23.9	43	%23.9	87	%1.7	3	%23.9	43
6	%17.2	31	%53.3	96	%25.6	46	%53.3	96	%3.9	7	%25.6	46
7	%11.7	21	%48.9	88	%34.4	62	%48.9	88	%2.8	5	%34.4	62
8	%13.3	24	%37.8	68	%33.93	61	%37.8	68	%13.3	24	%33.93	61
9	%11.7	21	%46.1	83	%41.1	74	%46.1	83	%1.1	2	%41.1	74
10	%6.7	12	%51.7	93	%36.1	65	%51.7	93	%5.6	10	%36.1	65
1	%20	36	%43.9	79	%27.2	49	%43.9	79	%7.8	14	%27.2	49
2	%3.3	6	%53.3	96	%30	54	%53.3	96	%1.1	2	%30	54
3	%5	9	%54.4	98	%27.8	50	%54.4	98	%1.1	2	%27.8	50
4	%5	9	%46.7	84	%38.9	70	%46.7	84	%2.8	5	%38.9	70
5	%3.3	6	%52.2	94	%32.8	59	%52.2	94	%1.1	2	%32.8	59
6	%3.3	6	%55.6	100	%31.1	56	%55.6	100	%3.3	6	%31.1	56
1	%25	45	%55	99	%18.3	33	%55	99	%1.7	3	%18.3	33

		5%	2.8	1.1%	2	45.6%	82	39.4%	71	11.1%	20	2
				6.1%	11	20.6%	37	54.4%	98	18.9%	34	3
				11.7%	21	26.1%	47	57.8%	104	4.4%	8	4
				5%	9	40.6%	73	49.4%	89	5%	9	5
		1.1%	2	6.1%	11	35.6%	64	51.7%	93	5.6%	10	1
		1.1%	2	6.1%	11	35.3%	64	48.3%	87	8.9%	16	2
		1.1%	2	8.3%	15	36.1%	65	46.1%	83	8.3%	15	3
		1.1%	2	5%	9	41.1%	74	46.1%	83	6.7%	12	4
		1.1%	2	5.6%	10	35.6%	64	51.1%	92	6.7%	12	5

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال التكرارات والنسب المئوية الموضحة في الجدول السابق يلاحظ أن لوحات عينة الدراسة آراء واضحة اتجاه عبارات المحور الثالث، إذ أن معظم الإجابات تتجه نحو الموافقة، وفيما يلي تحديد تلك الآراء بتحليلي عبارات كل جزء من الأجزاء المحور:

- الجزء الأول:

- 1- ترى أغلبية وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يرفع من الكفاءة المهنية ومدقق الحسابات، إذ أن نسب المئوية 56.7% و 31.7% تتفق وتتفق بشدة مع هذه العبارة.
- 2- توافق وتوافق بشدة أغلبية وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر يدعم استقلالية مدقق الحسابات من خلال الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهذا ما تؤكد عليه نسب الموافقة 42.2% و 25%.
- 3- تؤكد أغلبية وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يساعد مدقق الحسابات على بذل العناية المهنية في كل مراحل عملية التدقيق، وذلك من خلال نسبي الموافقة والموفقة بشدة 85.9% و 15.6% اتجاه هذه العبارة.
- 4- تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يلزم مدقق الحسابات الخضوع لمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين، إذ أن نسب الموافقة والموفقة بشدة 60% و 14% اتجاه هذه العبارة تفوق نسب المعارضة والحياد.
- 5- ترى معظم وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة من خلال ما تشير إليه نسبي الموافقة 51.7% والموافقة بشدة 16.1%.
- 6- توافق معظم وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحمل مدقق الحسابات مسؤولية الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية، حيث أن نسبة الموافقين 66.7% والموافقين بشدة 11.1%.

- 7- تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يسهل لمدقق الحسابات مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل، اذ يوافق ويوافق بشدة ما يقدر ب 53.3% و12.2% من وحدات عينة الدراسة على هذه العبارة.
- 8- توافق وتوافق بشدة ما يقدر ب 41% و17% على التوالي من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش، لكن لا يجب اهمال أن 36.1% من وحدات عينة الدراسة يتخذون موقفا حيادا اتجاه هذه العبارة.
- 9- ترى أغلبية وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها، لأن مجموع نسب الموافقين والموافقين بشدة (51.1% و13.3%) تفوق مجموع النسب الأخرى.
- 10- توافق وتوافق بشدة ما يقدر ب 45.6% و9.4% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يساهم في تسهيل مسؤولية اتصال مدقق الحسابات مع الكلفين بالحكومة، في مقابل أن ما يقدر ب 33.3% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقفا حياديا وهي نسبة معتبرة من شأنها التأثير في الاتجاه العام لوحدة عينة الدراسة على هذه العبارة بالضبط.
- 11- تشير النسبتين 51.7% و14.4% أن أغلبية وحدات عينة الدراسة يوافقون أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحمل مدقق الحسابات مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للأطراف الأخرى.

- الجزء الثاني:

- 1- تعبر النسبتين 53.9% و16.1% على أن معظم وحدات عينة الدراسة يوافقون أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يسمح لمدقق الحسابات من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها.
- 2- تشير نسبي الموافقين والموافقين بشدة (57.2% و12%) أن معظم وحدات عينة الدراسة يرون أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يسمح لمدقق الحسابات من فهم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.
- 3- توافق وتوافق بشدة ما يقدر ب 43.9% و12.2% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يمكن مدقق الحسابات تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، كما أنه 38.3% من وحدات عينة الدراسة يتخذون موقفا حياديا اتجاه العبارة.
- 4- ترى أغلبية وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يمكن مدقق الحسابات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وهذا ما يشير إليه مجموع نسبي الموافقين 57.7% والموافقين بشدة 7.8%.

- 5- ترى ما يقدر بـ 45% و 13.9% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يمكن مدقق الحسابات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، في حين تتخذ 35.6% من عينة الدراسة موقفاً حيادياً وهي نسبة معتبرة.
- 6- تتفق معظم وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يلزم مدقق الحسابات من مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق، حيث تقدر نسبة الموافقين بـ 41.1% ونسبة الموافقين بشدة 28.3%.
- 7- تؤكد أغلبية وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يضمن لمدقق الحسابات التخطيط السليم لعملية التدقيق، إذ أن مجموع نسبيتي الموافقين والموافقين بشدة (36.1% و 29.4%) يفوق مجموع باقي النسب.

- الجزء الثالث:

- 1- تتفق وتتفق بشدة على التوالي 55% و 10.6% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يمكن مدقق الحسابات من تقييم مدى كفاية أدلة التدقيق المتحصل عليها، إلا أن 30.6% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقفاً حيادياً.
- 2- رغم أن ما يقدر بـ 56.7% و 3.3% من وحدات عينة الدراسة تتفق وتتفق بشدة بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يمكن مدقق الحسابات من تقييم مدى ملائمة أدلة التدقيق المتحصل عليها، إلا أنه 35.6% من وحدات عينة الدراسة تلتزم الموقف الحيادي وهي نسبة معبرة من شأنها أن تؤثر على الاتجاه العام نحو هذه العبارة.
- 3- ترى أغلبية وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات المصادر التي تضمن له الحصول على أدلة تدقيق، إذ تقدر نسبة الموافقين بـ 61.7% والموافقين بشدة 14.4%.
- 4- ترى معظم وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات مجموعة من الإجراءات التي تضمن له الحصول على أدلة تدقيق، حيث أن نسبة الموافقين تقدر بـ 58.9% والموافقين بشدة 12.8%.
- 5- تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، حيث يوافق ويوافق بشدة على ذلك 48.3% و 23.9% على التوالي.
- 6- تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية، إذ أن نسبة الموافقين والموافقين بشدة على هذه العبارة 53.3% و 17.2% على التوالي.

- 7- ترى ما يقدر بـ 48.9% و 11.7% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية لتحديد تأثير الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على القوائم المالية، إلى أن 34.4% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقف الحياد اتجاه ذلك.
- 8- تتفق وتتفق بشدة ما يقدر بـ 37.8% و 13.3% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره، لكن 33.9% من وحدات عينة الدراسة تبقى محايدة.
- 9- يوافق 46.1% ويوافق بشدة 11.7% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات مجموعة الاعتبارات الواجب مراعاتها عند اختيار بنود معينة للحصول على أدلة التدقيق، إلا أن 41.1% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقفا محايدا وهي نسبة مرتفعة من شأنها أن تؤثر على الاتجاه العام لوحدة عينة الدراسة حول هذه العبارة.
- 10- ترى ما يقدر بـ 51.7% و 6.7% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة التدقيق، كما تلزم 36.1% من وحدات عينة الدراسة موقفا محايدا.

- الجزء الرابع:

- 1- تشير النسبتين 43.9% و 20% أن أغلبية وحدات عينة الدراسة يوافقون على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات اللازمة للتمكن من الاستفادة من عمل مدققي حسابات آخرين.
- 2- تتفق وتتفق بشدة ما يقدر بـ 53.3% و 3.3% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى مؤسسات الجمع، كما أن 30% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقفا محايدا.
- 3- تعبر النسبتين 54.4% و 5% عن موافقة والموافقة بشدة وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق عنصر من القوائم المالية، في مقابل أن 27% من وحدات عينة الدراسة تعبر عن موقفها الحيادي.
- 4- تتفق وتتفق بشدة ما يقدر بـ 46.7% و 5% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات كيفية التأكد من إمكانية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي، كما أن 38.9% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقف عيادي وهي نسبة معتبرة جدا.
- 5- تعبر 52.2% و 3.3% عن نسب الموافقين والموافقين بشدة من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات كيفية التأكد من كفاية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي، ولا يجب إهمال نسبة المحايدين المقدرة بـ 32.8%.

6- تعبر النسبتين 55.6% و3.3% من وحدات عينة الدراسة عن موافقتهم بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل خبير في مجال آخر، كما تعبر النسبة 31.1% عن نسبة المحايدين وهي نسبة معتبرة.

- الجزء الخامس:

1- تؤكد غالبية وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يساعد مدقق الحسابات على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية، حيث أن نسبي الموافقين والموافقين بشدة 55% و25% تفوق كثيرا باقي النسب.

2- تتفق وتتفق بشدة ما يقدر بـ 39.1% و11.1% فقط وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها، غير أن النسبة المقدرة بـ 45.6% من مفردات العينة تتخذ موقف الحياد وهي نسبة مرتفعة وتؤثر بشكل كبير على الاتجاه العام للعبارة نحو الموافقة.

3- ترى ما يقدر بـ 54.4% و18.9% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره، وهي نسبة معتبرة مقارنة بباقي نسب المعارضين والمحايدين.

4- تعبر النسبتين 57.8% و4.4% من وحدات عينة الدراسة عن اتفاقهم بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه.

5- تتفق وتتفق بشدة ما يقدر بـ 49.4% و5% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يفصح عنه، لكن 40.6% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقفا محايدا، وهي نسبة معتبرة من شأنها أن تؤثر على الاتجاه العام لوحدة عينة الدراسة نحو الموافقة.

- الجزء السادس:

1- يرى 51.7% و5.6% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق حسابات القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات مستخدمي محاسبين، في مقابل 35.6% من وحدات عينة الدراسة تتخذ موقفا محايدا.

2- تتفق 48.3% وتتفق بشدة 8.9% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق قائمة مالية منفردة، لكن 35.6% تلزم تحفظ اتجاه ذلك.

- 3- تشير النسبتين 46.1% و 8.3% من وحدات عينة الدراسة إلى نسبة الموافقين بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق عنصر من القوائم المالية، وتعد أكبر من نسبة المحايدين 36.1%.
- 4- تعبر النسبتين 46.1% و 6.7% من وحدات عينة الدراسة عن موافقتهم أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات شروط قبول عملية تدقيق القوائم المالية الملخصة، لكن النسبة 41.1% من وحدات عينة الدراسة تعبر عن المحايدين لهذه العبارة وهي نسبة عالية.
- 5- ترى 51.1% و 6.7% من وحدات عينة الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات طبيعة الإجراءات التي يتخذها عند تدقيق القوائم المالية الملخصة، لكن تلتزم 35.6% موقف الحياد اتجاه ذلك.

خلاصة:

في هذا الفصل تم التطرق لمكونات ومنهجية الدراسة الاستقصائية، والمثلة في توجيه استبيان إلى عينة الحصص تتكون من 180 وحدة، وبغرض التمكن من تعميم نتائج هذا الاستبيان تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية لتحديد حجم عينة الدراسة وتوزيعها بطريقة تضمن إلا حد ما تمثيل مجتمع الدراسة، حيث يلاحظ أنها تشمل مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من مختلف مناطق الوطن، ذوي خبرات ودرجات علمية متفاوتة وتحمل تخصصات مختلفة لها علاقة بممارسة المهنة، وهذا لضمان الحصول على وجهات نظر لعدة فئات ومحاوله الحصول على نتائج أكثر موضوعية.

بعد استرجاع الاستبيانات الموزعة تم تفرغها ببرنامج SPSS، وبهدف التمكن من الاعتماد على المعطيات الناتجة من معالجة الاستبيان تم إجراء اختبار لمدى صدق وثبات الاستبيان باستخدام معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي"، واللذان أشارا أن الاستبيان يتميز بالصدق والثبات، وبعد التأكد من أن بيانات وحدات عينة الدراسة تتبع توزيعا طبيعيا تم إجراء اختبار لتحديد العلاقة بين مكونات الاستبيان باستخدام معامل الارتباط "بيرسون"، والذي أكد على وجود علاقة قوية بين الاستبيان ككل والمحاور المكونة له، وبين كل محور والأجزاء المكونة له وبين كل جزء والعبارات التي يشملها.

ولتحديد موقف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين اتجاه العبارات المكونة للاستبيان تم استعمال التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات عينة الدراسة، حيث أشارت تلك التكرارات والنسب إلى أن أغلبية محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يتجهون نحو الموافقة على معظم عبارات الاستبيان.

الفصل

الخامس

تمهيد:

تهدف الدراسة الاستقصائية لتحديد موقف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول مدى كفاية التشريعات الحالية التي تنظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر في ضمان ممارسة جيدة للمهنة، وتحديد مدى لجوء مدققي الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية، وكذا تحديد أثر العمل بهذه المعايير في الرفع من مستوى ممارسة المهنة على المستوى الدولي، وذلك من خلال اختبار الفروض الموضوعة للدراسة.

يتناول هذا الفصل اختبار فروض الدراسة الفرعية منها والجزئية، وكذا اختبار الفرضية العامة للدراسة، بالاعتماد على اختبار T pour échantillon unique وكذا استعمال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد اتجاه إجابات وحدات العينة بالاعتماد على مجال الفئات التي تم حسابها مسبقا [مجال فئة "غير موافق بشدة" هو (1-1.8)، مجال فئة "غير موافق" هو (1.8-2.6)، مجال فئة "إلا حد ما" هو (2.6-3.4)، مجال فئة "موافق" هو (3.4-4.2)، مجال فئة "غير موافق بشدة" هو (4.2-5)].

ولتحليل والتفصيل في اختبار فروض الدراسة يتطرق هذا الفصل إلى اختبار تحليل التباين الأحادي بين المجموعات $Anova$ à un facteur، وذلك بهدف اختبار الفروض بين مختلف فئات عينة الدراسة وفقا لمتغيرات المراقبة، والمتمثلة في الخصائص الديمغرافية للعينة (الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط)، وفي حال وجود فروق بين هذه الفئات يستعمل الاختبار البعدي Scheffe للكشف عن الفروق بين مختلف فئات عينة الدراسة.

كما أن هذا الفصل يتطرق إلى النموذج المقترح من طرف الباحثة والذي يقيس أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تنظيم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وذلك من خلال الاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد، وفيما يلي العناصر التي تتناولها هذا الفصل:

- ✓ اختبار الفرضية الأولى والفروض الجزئية التابعة لها؛
- ✓ اختبار الفرضية الثانية؛
- ✓ اختبار الفرضية الثالثة والفروض الجزئية التابعة لها؛
- ✓ اختبار الفرضية الرئيسية؛
- ✓ اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة؛
- ✓ نموذج الانحدار الخطي المتعدد؛

I. اختبار الفرضية الفرعية الأولى والفروض الجزئية التابعة لها

تتجسد الفرضية الرئيسية الأولى في المحور الأول من الاستبيان، والذي سبق الإشارة إلى أنه يشمل 36 عبارة تعبر عن عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر في ضمان ممارسة جيدة للمهنة، وقبل اختبار الفرضية الرئيسية الأولى سيتم اختبار الفروض الأربع المنبثقة عنها.

I. 1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الأولى

تتجسد الفرضية الفرعية الأولى في الجزء الأول من المحور الأول والذي يشمل 20 عبارة تعبر عن عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة، والجدول الموالي بين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة؛
- الفرضية البديلة H_1 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة.

الجدول رقم(5-1): اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الأولى

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة	القيمة المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء الأول للمحور الأول
H_1	H_0	Sig	T			
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.613	1.021	3.66	1. الشهادة الجامعية الجزائرية لا تعد مؤهل علمي يسمح بتكوين مدقق الحسابات من الناحية النظرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	16.839	0.757	3.95	2. فترة التكوين النظري لا تسمح بإدراك نقائص تكوين مدقق الحسابات من الناحية النظرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	11.202	0.912	3.76	3. فترة التبرص سنتين لا تكفي لتكوين مدقق الحسابات من الناحية العملية
مقبولة	مرفوضة	0.000	14.853	0.918	4.02	4. الامتحان النهائي بعد التبرص لا يكفي للحكم على تأهيل مدقق الحسابات
مقبولة	مرفوضة	0.000	4.530	1.250	3.42	5. تحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق المحاسبي لا يسمح بتطوير الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات بشكل مستمر
مقبولة	مرفوضة	0.002	3.207	1.046	3.25	6. علاقات مدقق الحسابات بالإدارة والتي تمنع تعيينه والمنصوص عليها وفقا للمادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا تكفي لضمان استقلاليته
مقبولة	مرفوضة	0.000	4.240	1.090	3.34	7. النشاطات المنصوص عليها وفقا للمادة 64 من القانون 10-01 والتي تعتبر منافية لاستقلالية مدقق الحسابات لا تكفي لضمان استقلاليته الفكرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	5.242	1.109	3.43	8. موانع قيام مدقق الحسابات ببعض المهام المنصوص عليها وفقا للمادة 65 من القانون 10-01 لا يضمن استقلاليته من الناحية المادية
مقبولة	مرفوضة	0.000	10.208	1.034	3.79	9. تبعية مدقق الحسابات لوزارة المالية لا يضمن استقلاليته

مقبولة	مرفوضة	0.000	7.993	0.923	3.55	10. مهام المجلس الوطني للمحاسبة لا تكفي لضمان بذل مدقق الحسابات العناية المهنية
مقبولة	مرفوضة	0.761	0.304	1.226	3.03	11. المسؤولية المدنية التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية
مقبولة	مرفوضة	0.330	-0.976	1.298	2.91	12. المسؤولية الجزائية التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية
مقبولة	مرفوضة	0.339	0.959	1.243	3.09	13. المسؤولية التأديبية التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية
مقبولة	مرفوضة	0.424	0.801	1.210	3.07	14. العقوبات التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان عدم إفشاء سر المهنة
مقبولة	مرفوضة	0.000	4.894	1.096	3.40	15. إجراءات قبول التوكيل تدقيق الحسابات المنصوص عليها في التوصية رقم 01 من المقرر 103/SPM/94 لا تضمن الاتفاق بشكل سليم على عملية التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	5.837	1.085	3.47	16. مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليها وفقا للمادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 لا تضمن المراقبة على جودة عمل مدقق الحسابات
مقبولة	مرفوضة	0.000	4.352	0.873	3.28	17. ملفات العمل المزمرة على مدقق الحسابات مسكها وفقا للتوصية رقم 2 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتوثيق كل إجراءات التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	7.006	1.053	3.55	18. إجراءات التصريح عن الأعمال الاجرامية المنصوص عليها في التوصية رقم 4 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للكشف عن الأخطاء خاصة منها الناجمة عن الغش
مقبولة	مرفوضة	0.000	7.360	0.982	3.54	19. أحكام القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا تكفي لتحديد طريقة الاتصال بمدقق الحسابات بالجمعية العامة
مقبولة	مرفوضة	0.000	6.492	0.941	3.46	20. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي للإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية
مقبولة	مرفوضة	0.000	6.58	1.053	3.45	الفرضية الجزئية الأولى: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للفرضية الجزئية الأولى يساوي 3.45 بانحراف معياري 1.053 والذي يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو الموافقة، كما أن قيمة t المحسوبة 6.58 أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة sig معدوم، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 . أي أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة.

لكن بتحليل كل المتوسطات الحسابية للعبارة المكونة لهذه الفرضية، يلاحظ أن العبارات من 1 إلى 10 و 15 إلى 20 قيم متوسطها الحسابي تتراوح بين 3.4 و 4.2 بانحرافات معيارية ضعيفة، وبالتالي فهي تنتمي إلى فئة "موافق"، وهذا ما تؤكد عليه قيم t المحسوبة التي هي أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى دلالتها sig الأقل من قيمة α ، وبالتالي

ترفض الفروض الصفرية H_0 وتقبل الفروض البديلة H_1 لكل منها، وعليه فإن الشهادة الجامعية الجزائرية، فترة التكوين النظري، فترة التبرص وحتى الامتحان النهائي لا يكفوا لتكوين المدقق بالجزائر من الناحية النظرية والعملية، وتحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق المحاسبي لا يسمح بتطوير الكفاءته المهنية بشكل مستمر، كما أن علاقات مدقق الحسابات بالإدارة والتي تمنع تعيينه، وكذا النشاطات المنصوص عليها وفقا للمشرع الجزائري والتي تعتبر منافية لاستقلالية وموانع قيامه ببعض المهام مدقق وتبعيته لوزارة المالية لا تكفي لضمان استقلاليته، كما أن مهام المجلس الوطني للمحاسبة لا تكفي لضمان بذل المدقق العناية المهنية، وبالتالي فإن إجراءات قبول التوكيل بعملية التدقيق لا تضمن تحمل المدقق مسؤولية الاتفاق بشكل سليم على عملية التدقيق، وملفات العمل الملزمة على المدقق مسكها لا تكفي لتحمله مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق، كما أن إجراءات التصريح عن الأعمال الاجرامية لا تكفي لتحمله مسؤولية الكشف عن الأخطاء خاصة منها الناجمة عن الغش، إضافة إلى ذلك فإن مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة لا تضمن تحمل المدقق مسؤولية المراقبة على جودة عمله، كما أن أحكام القرار المؤرخ في 24 جوان لا تكفي لتحمل المدقق مسؤولية الاتصال بالجمعية العامة، وحتى معيار التقرير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 حول إجراءات الرقابة الداخلية لا يكفي لضمان تحمل المدقق مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية.

في حين أن قيم متوسطات الحسابية للعبارات من 11 إلى 14 المكونة للفرضية الجزئية 2.91 و 3.09 أي إجابتها تنتمي إلى الفئة الوسطى "إلى حد ما" لكونها تتجه نحو الحياد، لكن قيم t المحسوبة هي أقل من القيمة الجدولية ومستوى دلالتها أكبر من قيمة α وهذا ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي تقبل الفروض الصفرية H_0 وترفض الفروض البديلة H_1 لكل منها، ويعني ذلك أن المسؤوليات المدنية، الجزائية والتأديبية التي يتحملها المدقق قد تكفي لضمان بذله للعناية المهنية، وكذا العقوبات التي يتحملها المدقق قد تكفي لضمان عدم إفشاءه لسر المهنة.

I. 2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الأولى

يجسد الجزء الثاني من المحور الأول الفرضية الفرعية الثانية من خلال ما يشتمل عليه من عبارات تعبر عن عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر في تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية، وفيما يلي جدول بين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تكفي لتقييم الخطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية؛
- الفرضية البديلة H_1 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقييم الخطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية.

الجدول رقم (5-2): اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الأولى

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء الثاني للمحور الأول
H ₁	H ₀					
مقبولة	مرفوضة	0.000	3.718	0.882	3.24	1. الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للتعرف على المؤسسة
مقبولة	مرفوضة	0.004	2.927	0.891	3.19	2. الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتقييم الرقابة الداخلية
مقبولة	مرفوضة	0.003	3.039	0.907	3.21	3. الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	4.677	0.892	3.31	4. الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	6.186	0.855	3.39	5. الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	3.692	0.909	3.25	6. إجراءات الدخول في المهمة المنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للحكم على الظروف التي قد تؤثر سلبا على أداء خطة التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.001	3.296	0.841	3.21	7. الإجراءات المنصوص عليها وفقا للمقرر 103/SPM/94 لا تضمن وضع برنامج عمل جيد لمدقق الحسابات
مقبولة	مرفوضة	0.000	3.934	0.882	3.26	الفرضية الجزئية الثانية: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقييم الخطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يؤكد الجدول السابق أن الإجابات تتجه نحو الحياد من خلال قيمة المتوسط الحسابي للفرضية الجزئية الثانية المساوي لـ 3.26 بانحراف معياري 0.882، لكن قيمة t المحسوبة 3.934 أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة sig المعدوم، يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H₀ وتقبل الفرضية البديلة H₁، إذا فالتشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقييم الخطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية.

وبتحليل قيم كل المتوسطات الحسابية للعبارات المكونة لهذه الفرضية، يلاحظ أنها تتراوح بين 3.19 و 3.39 بانحرافات معيارية ضعيفة، وبالتالي فهي تنتمي إلى فئة "إلى حد ما"، لكن قيم t المحسوبة هي أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى دلالتها sig أقل من قيمة α، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية H₀ وتقبل الفروض البديلة H₁ لكل

منها، أي أن الإجراءات المنصوص عليها في المقرر 103/SPM/94 بصفة عامة والإجراءات المنصوص عليها في التوصية رقم 5 من نفس المقرر بصفة خاصة لا تكفي للتعرف على المؤسسة، ولا لتقييم الرقابة الداخلية، وكذا لا تكفي لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ولا للاستجابة لها، كما أنها لا تكفي للحكم على الظروف التي قد تؤثر سلبا على أداء خطة التدقيق، وبالتالي لا تضمن وضع برنامج عمل جيد ومدقق الحسابات.

I. 3. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الأولى

تعبّر العبارات 6 للجزء الثالث من المحور الأول عن عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، ويجسد هذا الجزء الفرضية الجزئية الثالثة والجدول الموالي يبين اختبار T pour échantillon unique للعبارات المكونة لهذا الجزء والفرضية الجزئية التي يعكسها، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تكفي للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛
- الفرضية البديلة H_1 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

الجدول رقم(5-3): اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الأولى

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة	القيمة المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء الثالث للمحور الأول
H_1	H_0	Sig	T			
مقبولة	مرفوضة	0.000	5.781	1.031	3.44	1. الطرق المنصوص عليها في المادة 715 من القانون التجاري لا تضمن للحصول أدلة كافية
مقبولة	مرفوضة	0.000	5.451	0.903	3.37	2. الطرق المنصوص عليها في المادة 715 من القانون التجاري لا تكفي للحصول أدلة ملائمة
مقبولة	مرفوضة	0.021	2.328	0.929	3.16	3. الطرق المنصوص عليها في المادتين 31 و32 من القانون 10-01 لا تضمن للحصول أدلة كافية
مقبولة	مرفوضة	0.006	2.772	0.887	3.18	4. الطرق المنصوص عليها في المادتين 31 و32 من القانون 10-01 لا تكفي للحصول أدلة ملائمة
مرفوضة	مقبولة	0.055	1.975	0.906	3.13	5. الإجراءات المنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للحصول على أدلة التدقيق كافية
مرفوضة	مقبولة	0.094	1.686	0.983	3.13	6. الإجراءات المنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للحصول على أدلة تدقيق ملائمة
مقبولة	مرفوضة	0.000	3.332	0.940	3.24	الفرضية الجزئية الثالثة: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من خلال قيمة المتوسط الحسابي للفرضية الجزئية الثالثة 3.24 والموضحة في الجدول رقم أن الإجابات تتجه نحو الحياد مع انحراف معياري بسيط، أما قيمة t المحسوبة 3.332 يلاحظ أنها أكبر من القيمة الجدولية،

ومستوى الدلالة sig معدوم، وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، إذا فالتشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، وتحليل قيم كل المتوسطات الحسابية للعبارات المكونة لهذه الفرضية، يلاحظ أن العبارة الأولى قيمة متوسطها الحسابي 3.44 بانحراف معياري 1.031 فهي تنتمي إلى فئة "موافق"، وهذا ما تؤكد قيمة t المحسوبة 5.781 والأكثر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى دلالتها sig معدوم، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، أي أن الطرق المنصوص عليها في المادة 715 من القانون التجاري لا تضمن للحصول على أدلة كافية، لكن باقي العبارات قيم متوسطها الحسابي تتراوح بين 3.13 و3.37 وبالتالي فهي تنتمي إلى فئة "إلى حد ما"، لكن قيم t المحسوبة للعبارات 2، 3، و4 هي أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى دلالتها sig أقل من قيمة α ، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية H_0 وتقبل الفروض البديلة H_1 لكل منها، في حين أن قيم t المحسوبة للعبارات 5 و6 هي أقل من القيمة الجدولية، ومستوى دلالتها sig أكبر من قيمة α ، وبالتالي ترفض الفرضيتين البديلتين H_1 وتقبل فرضيتي العدم H_0 لكل منهما، أي أن مفردات العينة ترى بأن الطرق المنصوص عليها في المادة 715 من القانون التجاري و الطرق المنصوص عليها في المادتين 31 و32 من القانون 10-01 لا تضمن الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، في حين ترى بأن الإجراءات المنصوص عليها في التوضيحية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 قد لا تكفي للحصول على أدلة التدقيق كافية وملائمة.

I. 4. اختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الفرعية الأولى

تتجسد الفرضية الرابعة للفرضية الفرعية الأولى في الجزء الرابع للمحور الأول، والتي تعبر عن عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لتقديم تقرير كاف وملائم، وفيما يلي جدول يبين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية وكذا اختبار العبارات المكونة لها، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تكفي لتقديم تقرير كاف وملائم؛
- الفرضية البديلة H_1 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم تقرير كاف وملائم.

الجدول رقم(5-4): اختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الفرعية الأولى

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء الرابع للمحور الأول
H ₁	H ₀					
مقبولة	مرفوضة	0.000	4.024	1.037	3.31	1. محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي لتكوين مدقق الحسابات رأيا سليما حول القوائم المالية
مقبولة	مرفوضة	0.001	3.393	1.063	3.27	2. محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يضمن لمدقق الحسابات تقديم تقرير يمكن فهمه من طرف جميع مستخدميه
مقبولة	مرفوضة	0.396	0.851	1.148	3.07	3. محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يضمن لمدقق الحسابات تقديم إفصاح كاف للمعلومات في تقرير مدقق الحسابات لمستخدميه
مقبولة	مرفوضة	0,000	2.756	1.083	3.22	الفرضية الجزئية الرابعة: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم تقرير كاف وملائم

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.22 مع انحراف معياري 1.083 للفرضية الجزئية الرابعة، وبذلك فإن الإجابة تتجه نحو الحياد، لكن قيمة t المحسوبة 2.756 أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H₀ وتقبل الفرضية البديلة H₁، أي أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم تقرير كاف وملائم، وتحليل عبارات الفرضية الجزئية الرابعة يلاحظ أن قيم متوسطها الحسابي تتجه نحو الحياد لكن العبارتين 1 و2 قيمتي t المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig أقل من قيمة α، وبالتالي ترفض فرضيتي الصفرية H₀ وتقبل الفرضيتين البديلتين H₁ لكل منهما، في حين أن قيمة t المحسوبة للعبارة 3 أقل من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig أكبر من قيمة α، وبالتالي ترفض الفرضية البديلة H₁ وتقبل الفرضية الصفرية H₀، أي أن مفردات العينة تتفق على أن محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي لتكوين مدقق الحسابات رأيا سليما حول القوائم المالية، ولا يضمن له تقديم تقرير يمكن فهمه من طرف جميع مستخدميه، لكن قد يضمن له تقديم إفصاح كاف للمعلومات في تقرير مدقق الحسابات لمستخدميه، لكن الكفاءة والملائمة متكاملان.

I. 5. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

يقدم الجدول الموالي ملخص للاختبارات التي تم إجراؤها للفروض المكونة للفرضية الفرعية الأولى، وذلك بهدف اختبار T pour échantillon unique لهذه الأخيرة، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H₀: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة؛
- الفرضية البديلة H₁: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة.

الجدول رقم(5-5): اختبار الفرضية الفرعية الأولى

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فروض المحور الأول
H ₁	H ₀					
مقبولة	مرفوضة	0.000	6.58	1.053	3.45	1.التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة
مقبولة	مرفوضة	0.000	3.934	0.882	3.26	2.التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقييم الخطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	3.332	0.940	3.24	3.التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة
مقبولة	مرفوضة	0.000	2.756	1.083	3.22	4.التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم تقرير كاف وملائم
مقبولة	مرفوضة	0.000	4.151	0.990	3.29	الفرضية الفرعية الأولى: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق يمكن القول أنه بعد إثبات صحة الفروض الجزئية المنبثقة عن الفرضية الفرعية الأولى، يمكن القول أن هي الأخرى صحيحة، رغم أن قيمة المتوسط الحسابي 3,29 بانحراف معياري ضعيف 0.990 ، أي اتجاه نوعا ما نحو الحياد إلا أن قيمة t المحسوبة 4.151 أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة sig المعدوم، أي أقل من قيمة خطأ المعاينة قيمة α ، وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة، وعليه ترفض الفرضية الصفرية H₀ وتقبل الفرضية البديلة H₁، أي أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة، لكن هذا بصفة عامة إذ أن التحليل السابق أثبت أن بعض التشريعات الحالية تكفي لتنظيم بعض جوانب تنظيم الممارسة مهنة.

II. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

لقد سبقت الإشارة أن المحور الثاني للاستبيان يتكون من 18 عبارة تعبر عن عدم لجوء مدقق الحسابات بالجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية، وتجسد الفرضية الفرعية الثانية للدراسة، والجول الموالي يبين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

• الفرضية الصفرية H_0 : يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة؛

• الفرضية البديلة H_1 : لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة.

الجدول رقم (5-6): اختبار الفرضية الفرعية الثانية

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثاني لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية:
H_1	H_0					
مقبولة	مرفوضة	0.000	15.002	0.810	3.91	1. توضح له مبادئ عملية التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.892	0.972	3.64	2. توضح له مسؤوليات مدقق الحسابات
مقبولة	مرفوضة	0.000	15.594	0.688	3.80	3. توفر له إجراءات تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	16.191	0.700	3.84	4. توفر له إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	17.400	0.694	3.90	5. توفر له إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	15.185	0.751	3.85	6. تضمن له وضع خطة جيدة لأداء إجراءات التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	12.604	0.787	3.74	7. تضمن له الحصول على أدلة تدقيق كافية
مقبولة	مرفوضة	0.000	11.942	0.818	3.73	8. تضمن له الحصول على أدلة تدقيق ملائمة
مقبولة	مرفوضة	0.000	7.360	0.982	3.54	9. تسهل له الاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.825	0.824	3.54	10. تسهل له الاستفادة من عمل المدقق الداخلي
مقبولة	مرفوضة	0.000	6.523	0.891	3.43	11. تسهل له الاستفادة من عمل خبير في مجال آخر
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.069	0.822	3.49	12. تضمن له تكوين رأي سليم حول صحة القوائم المالية
مقبولة	مرفوضة	0.000	7.528	0.881	3.49	13. تضمن له تقديم تقرير مفهوم من طرف جميع مستخدميهم
مقبولة	مرفوضة	0.000	9.442	0.908	3.64	14. تضمن له تقديم إفصاح كاف في تقريره
مقبولة	مرفوضة	0.000	5.019	1.054	3.39	15. تساعده في عملية تدقيق حسابات القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات مستخدمين محددين
مقبولة	مرفوضة	0.000	4.403	0.973	3.32	16. تساعده في عملية تدقيق حسابات قائمة مالية منفردة
مقبولة	مرفوضة	0.000	6.627	0.911	3.45	17. تساعده في عملية تدقيق حسابات عنصر منفرد من القوائم المالية بطريقة جيدة
مقبولة	مرفوضة	0.000	6.410	0.965	3.46	18. تساعده في عملية تدقيق حسابات القوائم المالية الملخصة بطريقة جيدة
مقبولة	مرفوضة	0.000	10.168	0.857	3.62	الفرضية الفرعية الثانية: لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الثانية تساوي 3.62 مع انحراف معياري 0.857، أي أن الإجابات تتجه نحو الموافقة وهذا ما تؤكدته قيمة t المحسوبة 10.168 الأكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 . وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة.

وبتحليل عبارات المكونة لهذه الفرضية يلاحظ أن قيم متوسطات كل العبارات يتراوح بين 3.43 و 3.91 ما عدا العبارتين 15 و 16 بانحرافات معيارية بسيطة، أي أن إجابات العبارات تتجه نحو الموافقة ما عدا إجابات العبارتين 15 و 16 تتجه نحو الحياد، لكن قيم t المحسوبة لجميع العبارات هي أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية H_0 وتقبل الفروض البديلة H_1 لكل منها، أي أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية رغم الدوافع الناتجة عن غياب معايير محلية؛ حيث أن تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تعاني من غياب معايير محلية توضح لمدقق الحسابات مبادئ ومسؤوليات عملية التدقيق، أو توفر له إجراءات تحديد، تقييم والاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، أو تضمن له وضع خطة جيدة لأداء إجراءات التدقيق، وكذا تضمن له الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، أو تسهل له الاستفادة من عمل الآخرين (مدقق حسابات آخر، المدقق الداخلي، خبير في مجال آخر)، وكذلك تضمن له تكوين رأي سليم حول صحة القوائم المالية تقدم تقرير له افصاح كاف ومفهوم من طرف جميع مستخدميها، أو تساعد في عملية تدقيق حسابات في الحالات الخاصة (تدقيق القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات مستخدمي محددين، تدقيق حسابات قائمة مالية منفردة، حسابات عنصر منفرد من القوائم المالية بطريقة جيدة أو تدقيق حسابات القوائم المالية الملخصة بطريقة جيدة).

III. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والفروض الجزئية التابعة لها

تتجسد الفرضية الفرعية الثالثة في المحور الثالث من الاستبيان، والذي يتكون من 56 عبارة مقسمة إلى 6 أجزاء تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وقبل اختبار الفرضية الرئيسية الأولى سيتم اختبار الفروض الست المجسدة في أجزاء المحور الثالث.

III. 1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثالثة

تتجسد الفرضية الفرعية الأولى في الجزء الأول من المحور الثالث والذي يشمل 11 عبارة تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، والجدول الموالي بين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

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

الجدول رقم (5-7): اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثالثة

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء الأول للمحور الثالث العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن:
H ₁	H ₀					
مقبولة	مرفوضة	0.000	25.599	0.629	4.20	1. يرفع من الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات
مقبولة	مرفوضة	0.000	11.909	0.933	3.83	2. يدعم استقلالية مدقق الحسابات من خلال الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين
مقبولة	مرفوضة	0.000	17.262	0.682	3.88	3. يساعد مدقق الحسابات على بذل العناية المهنية في كل مراحل عملية التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	12.287	0.849	3.78	4. يلزم مدقق الحسابات الخضوع لمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين
مقبولة	مرفوضة	0.000	13.245	0.788	3.78	5. يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة
مقبولة	مرفوضة	0.000	16.985	0.667	3.84	6. يحمل مدقق الحسابات مسؤولية الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية
مقبولة	مرفوضة	0.000	15.021	0.680	3.76	7. يسهل لمدقق الحسابات مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل
مقبولة	مرفوضة	0.000	11.480	0.818	3.70	8. يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش
مقبولة	مرفوضة	0.000	9.261	0.909	3.63	9. يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها
مقبولة	مرفوضة	0.000	6.525	0.960	3.47	10. يساهم في تسهيل مسؤولية اتصال مدقق الحسابات مع الكلفين بالحوكمة

مقبولة	مرفوضة	0.000	11.527	0.834	3.72	11. يحمّل مدقق الحسابات مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للأطراف الأخرى
مقبولة	مرفوضة	0.000	13.736	0.795	3.78	الفرضية الجزئية الأولى: العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من خلال الجدول السابق أن الإجابات تتجه نحو الموافقة لأن قيمة المتوسط الحسابي للفرضية الجزئية الأولى تساوي 3.78 مع انحراف معياري ضعيف 0.795، كما يلاحظ أن قيمة t المحسوبة 13.736 أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

كما يلاحظ أن قيم متوسطات كل العبارات المكونة لهذه الفرضية يتراوح بين 3.47 و 4.02 بانحرافات معيارية بسيطة تتراوح بين 0.629 و 0.960، وقيم t المحسوبة تتراوح بين 6.525 و 25.599 والأكثر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم، وهي قيم دالة على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي ترفض الفروض الصفرية H_0 وتقبل الفروض البديلة H_1 لكل العبارات، أي أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من مبادئ ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، لأن العمل بهذه المعايير من شأنه أن يرفع من الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات، يدعم استقلاليتها، يساعد مدقق الحسابات على بذل العناية المهنية في كل مراحل عملية التدقيق وكذا يلزمه الخضوع لمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين، كما أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من تجسيد مسؤوليات ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛ والمتمثلة في:

- مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة؛
- مسؤولية الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية؛
- مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية لجميع في ملفات العمل؛
- مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش؛
- مسؤولية الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- مسؤولية اتصال مدقق الحسابات مع الكلفين بالحكومة؛
- مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للأطراف الأخرى.

III. 2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثالثة

تتجسد الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الفرعية الثالثة في الجزء الثاني من المحور الثالث والذي يشمل 7 عبارات تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر في تحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة للأخطاء الجوهرية، والجدول الموالي بين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية.
- الفرضية البديلة H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

الجدول رقم (5-8): اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثالثة

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء الثاني للمحور الثالث العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن:
H_1	H_0					
مقبولة	مرفوضة	0.000	12.583	0.829	3.78	1. يسمح لمدقق الحسابات من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها
مقبولة	مرفوضة	0.000	14.468	0.721	3.78	2. يسمح لمدقق الحسابات من فهم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	10.342	0.800	3.62	3. يمكن مدقق الحسابات تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	12.091	0.734	3.66	4. يمكن مدقق الحسابات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	10.909	0.813	3.66	5. يمكن مدقق الحسابات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	15.258	0.830	3.94	6. يلزم مدقق الحسابات من مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	11.503	0.985	3.84	7. يضمن لمدقق الحسابات التخطيط السليم لعملية التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	12.451	0.816	3.75	الفرضية الجزئية الثانية: العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيم متوسطات الحسابية للفرضية الجزئية الثانية والعبارات المكونة لها يتراوح بين 3.62 و 3.94 بانحرافات معيارية بسيطة تتراوح بين 0.721 و 0.985، وهذا ما يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، كما يلاحظ أن قيم t المحسوبة تتراوح بين 10.909 و 15.258 وهي أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم بالنسبة لكل العبارات، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر الجوهرية، وذلك من خلال تمكين المدقق من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها وفهم كل عنصر من عناصر رقابتها الداخلية وكذا التخطيط السليم لعملية التدقيق مع مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق.

III. 3. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثالثة

تعبّر العبارات 10 للجزء الثالث من المحور الثالث عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، ويجسد هذا الجزء الفرضية الجزئية الثالثة والجدول الموالي يبين اختبار T pour échantillon unique للعبارات المكونة لهذا الجزء والفرضية الجزئية التي يعكسها، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.
- الفرضية البديلة H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

الجدول رقم (5-9): اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثالثة

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء الثالث للمحور الثالث العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن:
H_1	H_0					
مقبولة	مرفوضة	0.000	13.811	0.702	3.72	1. يمكن مدقق الحسابات من تقييم مدى كفاية أدلة التدقيق المتحصل عليها
مقبولة	مرفوضة	0.000	12.494	0.632	3.59	2. يمكن مدقق الحسابات من تقييم مدى ملائمة أدلة التدقيق المتحصل عليها
مقبولة	مرفوضة	0.000	18.329	0.651	3.89	3. يجد مدقق الحسابات المصادر التي تضمن له الحصول على أدلة تدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	16.095	0.681	3.82	4. يوفر مدقق الحسابات مجموعة من الإجراءات التي تضمن له الحصول على أدلة تدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	14.401	0.844	3.91	5. يوفر مدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار
مقبولة	مرفوضة	0.000	15.033	0.749	3.84	6. يوفر مدقق الحسابات الإجراءات الإضافية للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية
مقبولة	مرفوضة	0.000	13.270	0.710	3.71	7. يوفر مدقق الحسابات الإجراءات الإضافية لتحديد تأثير الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على القوائم المالية
مقبولة	مرفوضة	0.000	7.748	0.892	3.52	8. يوفر مدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره
مقبولة	مرفوضة	0.000	13.308	0.689	3.68	9. يوفر مدقق الحسابات مجموعة الاعتبارات الواجب مراعاتها عند اختيار بنود معينة للحصول على أدلة التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	11.414	0.699	3.59	10. يجد مدقق الحسابات كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0.000	13.590	0.725	3.73	الفرضية الجزئية الثالثة: العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

إن قيم متوسطات الحسابية للفرضية الجزئية الثالثة والعبارات المكونة لها التي يظهرها الجدول السابق تتراوح بين 3.52 و 3.91 بأحرفات معيارية ضعيفة تتراوح بين 0.632 و 0.892، وهذا ما يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، وهذا ما تؤكدته قيم t المحسوبة والتي تعد أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig المعلوم بالنسبة

لكل العبارات، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية H_0 وتقبل الفروض البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، من خلال ما توفرها له من مصادر وإجراءات تسمح له بالحصول على تلك الأدلة، خاصة منها الإجراءات الإضافية التي تكون في بعض الظروف كوجود شك في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، أو للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية، أو لتحديد تأثير الأطراف ذات العلاقة أو لتحديد أثر أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره، كما أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر يمكن مدقق الحسابات من اختيار الطرق المناسبة للحصول على أدلة التدقيق خاصة منها المعاينة الإحصائية أو طريقة اختيار بنود معينة.

III. 4. اختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الفرعية الثالثة

تتجسد الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الفرعية الثالثة في الجزء الرابع من المحور الثالث، والذي يشمل 6 عبارات تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر في مساعدة مدقق الحسابات الاستفادة من عمل مدققين آخرين، والجدول الموالي يبين اختبار T pour échantillon unique للعبارات المكونة لهذا الجزء والفرضية الجزئية التي يعكسها، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين.
- الفرضية البديلة H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين.

الجدول رقم (5-10): اختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الفرعية الثالثة

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة	القيمة المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء الرابع للمحور الثالث العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن:
H_1	H_0	Sig	T			
مقبولة	مرفوضة	0.000	10.949	0.905	3.74	1. يجدد لمدقق الحسابات الاعتبارات اللازمة للتمكن من الاستفادة من عمل مدققي حسابات آخرين
مقبولة	مرفوضة	0.000	7.705	0.793	3.46	2. يجدد لمدقق الحسابات كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى مؤسسات المجمع
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.390	0.807	3.51	3. يجدد لمدقق الحسابات كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق عنصر من القوائم المالية
مقبولة	مرفوضة	0.000	7.393	0.772	3.44	4. يجدد لمدقق الحسابات كيفية التأكد من إمكانية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.012	0.772	3.46	5. يجدد لمدقق الحسابات كيفية التأكد من كفاية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.114	0.808	3.49	6. يجدد لمدقق الحسابات المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل خبير في مجال آخر
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.427	0.810	3.52	الفرضية الجزئية الرابعة: العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة أن قيم المتوسطات الحسابية للفرضية الجزئية الرابعة والعبارات المكونة تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، حيث أنها تتراوح بين 3.44 و 3.74 بأحرفات معيارية ضعيفة تتراوح بين 0.772 و 0.905، وهذا ما تؤكد قيم t المحسوبة والتي تعد أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig المعلوم بالنسبة لكل العبارات، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين، كعمل مدقق حسابات آخر أو عمل مدقق داخلي أو عمل مدقق خبير آخر.

III. 5. اختبار الفرضية الجزئية الخامسة للفرضية الفرعية الثالثة

يجسد الجزء الخامس من المحور الثالث الفرضية الجزئية الخامسة للفرضية الفرعية الثالثة، والذي يشمل 5 عبارات تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق، والجدول الموالي يبين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم.
- الفرضية البديلة H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم.

الجدول رقم (5-11): اختبار الفرضية الجزئية الخامسة للفرضية الفرعية الثالثة

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة	القيمة المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء الخامس للمحور الثالث العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن:
H_1	H_0	Sig	T			
مقبولة	مرفوضة	0.000	17.814	0.766	4.02	1. يساعد مدقق الحسابات على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية
مقبولة	مرفوضة	0.000	9.067	0.814	3.55	2. يوفر لمدقق الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها
مقبولة	مرفوضة	0.000	14.636	0.789	3.86	3. يجدد لمدقق الحسابات العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره
مقبولة	مرفوضة	0.000	9.749	0.757	3.55	4. يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه
مقبولة	مرفوضة	0.000	10.883	0.671	3.54	5. يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يفصح عنه
مقبولة	مرفوضة	0.000	12.430	0.759	3.70	الفرضية الجزئية الخامسة: العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول السابق أن قيم المتوسطات الحسابية للعبارات الجزء الخامس وكذا للفرضية الجزئية الخامسة تتراوح بين 3.54 و 4.02 بأحرفات معيارية بسيطة أقل من 1، والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، وهذا ما تؤكد قيم t المحسوبة والتي تعد أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig المعلوم بالنسبة لكل العبارات وللفرضية محل الاختبار، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم، إذ أن العمل بها يساعده على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية ويوفر له المحددات التي يعدل

رأيه بناء عليها، كما أنه يحدد له الحد الأدنى من العناصر الواجب توفرها في تقريره، وكذا يلزمه بإضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه أو لم يفصح عنه.

III. 6. اختبار الفرضية الجزئية السادسة للفرضية الفرعية الثالثة

تتجسد الفرضية الجزئية السادسة في الجزء السادس من المحور الثالث، والتي تشمل كذلك 5 عبارات تبين أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ممارسة المهنة في بعض المجالات الخاصة، والجدول الموالي بين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق عند المجالات المتخصصة.
- الفرضية البديلة H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق عند المجالات المتخصصة.

الجدول رقم (5-12): اختبار الفرضية الجزئية السادسة للفرضية الفرعية الثالثة

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء السادس للمحور الثالث العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن:
H_1	H_0					
مقبولة	مرفوضة	0.000	9.840	0.742	3.54	1. يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق حسابات القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات مستخدمي محددتين
مقبولة	مرفوضة	0.000	9.892	0.784	3.58	2. يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق قائمة مالية منفردة
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.669	0.808	3.52	3. يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق عنصر من القوائم المالية
مقبولة	مرفوضة	0.000	9.425	0.743	3.52	4. يوفر لمدقق الحسابات شروط قبول عملية تدقيق القوائم المالية الملخصة
مقبولة	مرفوضة	0.029	10.161	0.748	3.57	5. يوفر لمدقق الحسابات طبيعة الإجراءات التي يتخذها عند تدقيق القوائم المالية الملخصة
مقبولة	مرفوضة	0.000	9.597	0.765	3.55	الفرضية الجزئية السادسة: العمل بمعايير التدقيق الدولية يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق عند المجالات المتخصصة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول السابق أن قيم المتوسطات الحسابية للفرضية الجزئية السادسة والعبارات المكونة لها تتراوح بين 3.52 و 3.58 بانحرافات معيارية ضعيفة أقل من 1، والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، وهذا ما تؤكد قيم t المحسوبة والتي تعد أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig أقل من α بالنسبة للفرضية الجزئية السادسة والعبارات المكونة لها، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية H_0 وتقبل الفروض البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق عند المجالات المتخصصة، كعملية تدقيق حسابات القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات مستخدمي محددتين، أو عملية تدقيق قائمة مالية منفردة أو عنصر من القوائم المالية، وكذا عملية تدقيق القوائم المالية الملخصة.

III. 7. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

يلخص الجدول الموالي اختبار للفروض المكونة للفرضية الفرعية الثالثة ويوضح اختبار T pour échantillon unique هذه الفرضية، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية لا يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي.
- الفرضية البديلة H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي.

الجدول رقم (5-13): اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فروض المحور الثالث
H_1	H_0					
مقبولة	مرفوضة	0.000	13.736	0.795	3.78	1. العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
مقبولة	مرفوضة	0.000	12.451	0.816	3.75	2. العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر الجوهرية
مقبولة	مرفوضة	0.000	13.590	0.725	3.73	3. العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.427	0.810	3.52	4. العمل بمعايير التدقيق الدولية يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين
مقبولة	مرفوضة	0.000	12.430	0.759	3.70	5. العمل بمعايير التدقيق الدولية يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم
مقبولة	مرفوضة	0.000	9.597	0.765	3.55	6. العمل بمعايير التدقيق الدولية يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق عند المجالات المتخصصة
مقبولة	مرفوضة	0.000	11.705	0.778	3.67	الفرضية الفرعية الثالثة: العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلخص الجدول السابق اختبار الفروض الجزئية المنبثقة عن الفرضية الفرعية الثالثة، وإثبات صحة الفروض الجزئية يجعل من الفرضية الفرعية الثالثة صحيحة، وهذا ما تؤكد عليه كلا من:

- قيمة المتوسط الحسابي 3.67 بانحراف معياري ضعيف 0.778؛
- قيمة t المحسوبة 11.705 الأكبر من القيمة الجدولية؛
- مستوى الدلالة المعدم، أي أقل من قيمة α .

يلاحظ أن إجابات وحدات العينة تتجه نحو الموافقة وتوجد فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 أي أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق

المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، من خلال تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، تمكين مدقق الحسابات من تقييم المخاطر والاستجابة لمخاطر الأخطار الجوهرية، السماح له بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، مساعدته من الاستفادة من عمل مدققين آخرين، تمكينه من تقديم تقرير كاف وملائم وحتى مساعدته في عملية التدقيق عند المجالات المتخصصة.

IV. اختبار الفرضية الرئيسية

يلخص الجدول الموالي نتائج اختبار الفروض الفرعية للدراسة، ويبين نتائج اختبار T pour échantillon unique للفرضية الرئيسية، حيث لأن:

- الفرضية الصفرية H_0 : تبني معايير التدقيق الدولية غير كفيلا بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
- الفرضية البديلة H_1 : تبني معايير التدقيق الدولية كفيلا بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الجدول رقم (5-14): اختبار الفرضية الرئيسية

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فروض الدراسة
H_1	H_0					
مقبولة	مرفوضة	0.000	4.151	0.990	3.29	1. التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة
مقبولة	مرفوضة	0.000	10.168	0.857	3.62	2. لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة.
مقبولة	مرفوضة	0.000	11.705	0.778	3.67	3. العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي
مقبولة	مرفوضة	0.000	8.675	0.875	3.53	الفرضية الرئيسية: تبني معايير التدقيق الدولية كفيلا بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يوضح الجدول السابق اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة، كما يلخص اختبار الفروض الفرعية المنبثقة عنها، حيث يشير إلى إثبات صحة كل الفروض الفرعية وكذا الفرضية الرئيسية، وما يؤكد صحة هذه الأخيرة قيمة المتوسط الحسابي 3.53 بانحراف معياري ضعيف 0.875، والتي تشير إلى اتجاه مفردات العينة نحو الموافقة، وكذا قيمة t المحسوبة 8.675 الأكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة المعلوم أي أقل من قيمة α يؤكدان على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 أي أن تبني معايير التدقيق الدولية كفيلا بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، والتشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة، ومدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة، وكذا العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي.

V. اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة

بعد تحليل عبارات الاستبيان واختبار الفروض، سيتم التحقق ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات عينة الدراسة وفقاً لمتغيرات المراقبة، والمتمثلة في الخصائص الديمغرافية للعينة (الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط)، وذلك من خلال تحليل التباين الأحادي باستخدام اختبار *Anova à un facteur*.

V.1. اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقاً لمتغير الدرجة العلمية

يبين الجدول الموالي تحليل التباين لفروض الدراسة بين مختلف فئات العينة وفقاً للدرجة العلمية، والمتمثلة في خمس فئات (ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه، شهادة أخرى)، باستعمال اختبار *Anova à un facteur*، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف الشهادات.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف الشهادات.

الجدول رقم (5-15): تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقاً لمتغير الدرجة العلمية

اختبار تحليل التباين <i>Anova</i>			التحليل الوصفي					فروض الدراسة	
القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة	القيمة المحسوبة F	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التكرار		فئات المتغير
H_1	H_0	Sig							
مقبولة	مرفوضة	0.057	1.335	0.543	3.29	68.9%	124	ليسانس	1. التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة
				0.599	3.48	2.8%	5	ماستر	
				0.521	3.73	5.0%	9	ماجستير	
				0.578	3.29	8.3%	15	دكتوراه	
				0.788	3.08	15.0%	27	شهادة أخرى	
مقبولة	مرفوضة	0.052	1.696	0.631	3.53	68.9%	124	ليسانس	2. لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة.
				0.669	3.46	2.8%	5	ماستر	
				0.313	3.93	5.0%	9	ماجستير	
				0.642	3.76	8.3%	15	دكتوراه	
				0.292	3.88	15.0%	27	شهادة أخرى	
مقبولة	مرفوضة	0.000	5.546	0.421	3.66	68.9%	124	ليسانس	3. العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي
				0.036	3.62	2.8%	5	ماستر	
				0.053	4.03	5.0%	9	ماجستير	
				0.277	3.36	8.3%	15	دكتوراه	
				0.189	3.79	15.0%	27	شهادة أخرى	
مقبولة	مرفوضة	0.059	1.320	0.412	3.49	68.9%	124	ليسانس	الفرضية الرئيسية:
				0.301	3.52	2.8%	5	ماستر	
				0.250	3.60	5.0%	9	ماجستير	

				0.462	3.56	% 8.3	15	دكتوراه	تبنى معايير التدقيق الدولية
				0.366	3.53	%15.0	27	شهادة أخرى	كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من الجدول السابق يلاحظ ان هناك تقارب بين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفئات الخمس بالنسبة للفرضيتين الأولى والثانية والفرضية الرئيسية، وهذا ما يؤكد عليه قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة sig الأكبر من قيمة α ، وهذا ما يؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف الشهادات حول عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لضمان ممارسة جيدة للمهنة، وعدم لجوء المدقق بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة، وكذا "تبنى معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر" أي قبول الفروض الصفرية H_0 ورفض الفروض البديلة H_1 ، وعلى خلاف ذلك يلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي لفئات للفرضية الثالثة غير متقاربة نوعا ما، وهذا ما جعل F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة أقل من قيمة α ، و عليه ترفض فرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 للفرضية الثالثة، وهذا ما يؤكد على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف الشهادات حول أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، ولتحديد الفئة التي تسببت في تلك الفروق، يتم استخدام الاختبار البعدي Scheffe كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-16): الاختبار البعدي للفرضية الثالثة وفقا لمتغير الدرجة العلمية للكشف عن الفروق الإحصائية

شهادة أخرى	دكتوراه	ماجستير	ماستر	ليسانس	
0.572	0.079	0.076	0.999	-	ليسانس
0.916	0.780	0.398	-	0.999	ماستر
0.583	0.001	-	0.398	0.076	ماجستير
0.013	-	0.001	0.780	0.079	دكتوراه
-	0.013	0.583	0.916	0.572	شهادة أخرى

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول السابق قيم مستوى الدلالة sig بين مختلف الفئات، حيث يلاحظ أن جميعها أكبر من قيمة α أي غير دالة إحصائية، ما عدا قيم مستوى الدلالة sig بين فئة الدكتوراه وفئة الماجستير وبين فئة الدكتوراه وفئة الشهادة الأخرى والتي تساوي (0.001) و(0.013) على التوالي، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لفئة الدكتوراه عن الفئتين الماجستير والشهادات الأخرى، وهذا معناه أن موقف وحدات العينة الحاملين لشهادة الدكتوراه تختلف عن موقف وحدات العينة الحاملين لشهادة الماجستير أو شهادة أخرى (غير مذكورة في المعلومات العامة للاستبيان) حول أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في الرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى

المستوى الدولي، وهذا ما يشير إليه المتوسط الحسابي 3.36 لفئة الدكتوراه والذي يعتبر منخفضا نوعا ما عن القيمتين 4.03 و 3.79 المقابلتين لفتين الماجستير والشهادة الأخرى على التوالي.

2.V. اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

يبين الجدول الموالي تحليل التباين فروض الدراسة بين مختلف فئات العينة وفقا لسنوات الخبرة المهنية لوحدة عينة الدراسة، والمتمثلة في خمس فئات (الأقل من 5 سنوات، من 6 سنوات و 10 سنوات، من 11 سنة إلى 15 سنة، من 16 سنة إلى 20 سنة، أكثر من 20 سنة)، وذلك باستعمال اختبار *Anova à un facteur*، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف سنوات الخبرة المهنية.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف سنوات الخبرة المهنية.

الجدول رقم (5-17): تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

اختبار تحليل التباين Anova			التحليل الوصفي					فروض الدراسة	
القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة F	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التكرار		فئات المتغير
H_1	H_0								
مقبولة	مرفوضة	0.000	5.528	0.571	3.64	%12.8	23	أقل من 5 سنوات	
				0.447	3.34	%33.3	60	من 6 إلى 10 سنوات	
				0.715	3.27	%29.4	53	من 11 إلى 15 سنة	
				0.409	2.86	%11.1	20	من 16 إلى 20 سنة	
				0.494	3.21	%13.3	24	أكثر من 20 سنة	
مقبولة	مرفوضة	0.113	1.247	0.520	3.41	%12.8	23	أقل من 5 سنوات	
				0.435	3.57	%33.3	60	من 6 إلى 10 سنوات	
				0.566	3.74	%29.4	53	من 11 إلى 15 سنة	
				0.793	3.90	%11.1	20	من 16 إلى 20 سنة	
				0.794	3.44	%13.3	24	أكثر من 20 سنة	
مقبولة	مرفوضة	0.146	1.725	0.359	3.57	%12.8	23	أقل من 5 سنوات	
				0.320	3.68	%33.3	60	من 6 إلى 10 سنوات	
				0.431	3.62	%29.4	53	من 11 إلى 15 سنة	
				0.296	3.66	%11.1	20	من 16 إلى 20 سنة	
				0.496	3.84	%13.3	24	أكثر من 20 سنة	
مقبولة	مرفوضة	0.963	0.150	0.434	3.54	%12.8	23	أقل من 5 سنوات	
				0.329	3.52	%33.3	60	من 6 إلى 10 سنوات	
				0.448	3.54	%29.4	53	من 11 إلى 15 سنة	
				0.406	3.47	%11.1	20	من 16 إلى 20 سنة	
				0.488	3.49	%13.3	24	أكثر من 20 سنة	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من الجدول السابق يلاحظ ان هناك تقارب بين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفئات الخمس بالنسبة للفرضيتين الثانية، الثالثة والفرضية الرئيسية، وهذا ما تؤكد عليه قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ومستوى

الدلالة sig الأكبر من قيمة α ، وهذا ما يؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف سنوات الخبرة المهنية حول عدم لجوء المدقق بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة، وأثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي وكذا "تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر" أي قبول الفروض الصفرية H_0 ورفض الفروض البديلة H_1 ، وعلى خلاف ذلك يلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي لفئات للفرضية الأولى غير متقاربة نوعاً ما، وهذا ما جعل F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة أقل من قيمة α ، و عليه ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 للفرضية الثالثة، وهذا ما يؤكد على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف الشهادات حول عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لضمان ممارسة جيدة للمهنة، و الجدول الموالي يبين الاختبار البعدي Scheffe بهدف تحديد الفئة التي تسببت في تلك الفروق:

الجدول رقم (5-18): الاختبار البعدي للفرضية الأولى وفقاً لمتغير الخبرة المهنية للكشف عن الفروق الإحصائية

الفئات	أقل من 5 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	من 16 إلى 20 سنة	أكثر من 20 سنة
أقل من 5 سنوات	-	0.305	0.305	0.000	0.141
من 6 إلى 10 سنوات	0.305	-	0.985	0.028	0.822
من 11 إلى 15 سنة	0.148	0.985	-	0.921	0.994
من 16 إلى 20 سنة	0.000	0.028	0.921	-	0.363
أكثر من 20 سنة	0.141	0.822	0.994	0.363	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ الجدول السابق أن قيم مستوى الدلالة sig بين مختلف الفئات، أكبر من قيمة خطأ المعاينة ($\alpha=0,05$) أي غير دالة إحصائياً، ما عدا قيم مستوى الدلالة sig بين فئة (من 16 إلى 20 سنة) وفئة (الأقل من 5 سنوات) وبين فئة (من 16 إلى 20 سنة) وفئة (من 6 و 10 سنوات) والتي تساوي (0.000) و (0.028) على التوالي، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لفئة (من 16 إلى 20 سنة) عن الفئتين (من 16 إلى 20 سنة) و (من 6 و 10 سنوات)، وهذا معناه أن موقف وحدات العينة للفئة التي لها خبرة مهنية (من 16 إلى 20 سنة) عن تختلف عن موقف وحدات العينة الفئتين التي لها خبرة مهنية (من 16 إلى 20 سنة) و (من 6 و 10 سنوات) حول عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لضمان ممارسة جيدة للمهنة.

3. V. اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقاً لمتغير الوظيفة

يبين الجدول الموالي تحليل التباين باستعمال اختبار Anova à un facteur لفروض الدراسة بين مختلف فئات العينة وفقاً لمتغير وظيفة، والمتمثلة في فئتين محافظي حسابات وخبراء محاسبين، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين الخبراء المهنيين ومحافظي الحسابات.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين الخبراء المهنيين ومحافظي الحسابات.

الجدول رقم (5-19): تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة

اختبار تحليل التباين Anova			التحليل الوصفي					فروض الدراسة	
القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة	القيمة المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التكرار		فئات المتغير
H ₁	H ₀	Sig	F						
مقبولة	مرفوضة	0.176	1.85	0.767	3.45	%11.7	21	خبير محاسب	1. التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة
				0.563	3.26	%88.3	159	محافظ حسابات	
مقبولة	مرفوضة	0.428	0.630	0.908	3.71	%11.7	21	خبير محاسب	2. لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة.
				0.545	3.60	%88.3	159	محافظ حسابات	
مقبولة	مرفوضة	0.966	0.02	0.397	3.66	%11.7	21	خبير محاسب	3. العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي
				0.387	3.67	%88.3	159	محافظ حسابات	
مقبولة	مرفوضة	0.308	1.047	0.551	3.61	%11.7	21	خبير محاسب	الفرضية الرئيسية: تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
				0.385	3.51	%88.3	159	محافظ حسابات	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول السابق التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وكذا اختبار تحليل التباين الأحادي Anova à un facteur، ويلاحظ أن هناك تقارب بين والمتوسطات الحسابية لكل فرضية من فروض الدراسة، وهذا ما تؤكد عليه قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة sig الأكبر من قيمة α ، وبالتالي تقبل الفروض الصفرية H₀ وترفض الفروض البديلة H₁، أي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات حول عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لضمان ممارسة جيدة للمهنة، وعدم لجوء المدقق بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة، و أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، وكذا التأكيد على أن تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

V. 4. اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير التخصص

بهدف تحليل الفروق الإحصائية بين فروض الدراسة بين مختلف فئات العينة وفقا لتخصص وحدات عينة الدراسة، والمتمثلة في أربع فئات (تدقيق، محاسبة، مالية، تخصص آخر) يتم استعمال اختبار *Anova à un facteur* كما هو مبين في الجدول الموالي، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف تخصصات وحدات العينة.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف تخصصات وحدات العينة.

الجدول رقم (5-20): تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير التخصص

اختبار تحليل التباين Anova			التحليل الوصفي					فروض الدراسة	
القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة	القيمة المحسوبة F	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التكرار		فئات المتغير
H_1	H_0	Sig							
مقبولة	مرفوضة	0.015	3.601	0.625	3.56	% 17.2	31	تدقيق	1. التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة
				0.620	3.26	% 47.2	85	محاسبة	
				0.470	3.17	%33.9	61	مالية	
				0.000	3.58	%1.7	3	تخصص آخر	
مقبولة	مرفوضة	0.000	3.878	0.598	3.84	% 17.2	31	تدقيق	2. لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة
				0.528	3.73	% 47.2	85	محاسبة	
				0.603	3.34	%33.9	61	مالية	
				0.000	3.77	%1.7	3	تخصص آخر	
مقبولة	مرفوضة	0.007	4.194	0.376	3.63	% 17.2	31	تدقيق	3. العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي
				0.385	3.77	% 47.2	85	محاسبة	
				0.374	3.55	%33.9	61	مالية	
				0.000	3.47	%1.7	3	تخصص آخر	
مقبولة	مرفوضة	0.000	6.215	0.392	3.68	% 17.2	31	تدقيق	الفرضية الرئيسية: تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
				3.387	3.59	% 47.2	85	محاسبة	
				0.401	3.56	%33.9	61	مالية	
				0.000	3.61	%1.7	3	تخصص آخر	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من الجدول السابق يلاحظ قبول الفروض البديلة H_1 ورفض الفروض الصفرية H_0 ، لأن قيمة F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة sig أقل من قيمة α بالنسبة لجميع فروض الدراسة، أي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف التخصصات حول عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لضمان ممارسة جيدة للمهنة، وعدم لجوء المدقق بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة، و أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى

الدولي، وكذا على " تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر"، ولتحديد الفئة التي تسببت في تلك الفروق، يتم استخدام الاختبار البعدي Scheffe كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-21): الاختبار البعدي لفروض الدراسة وفقا لمتغير التخصص للكشف عن الفروق الإحصائية

تدقيق	مالية	محاسبة	تدقيق	الفئات / الفئات	فروض الدراسة
0.999	0.024	0.091	-	تدقيق	1. التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة
0.821	0.851	-	0.091	محاسبة	
0.694	-	0.851	0.024	مالية	
-	0.694	0.821	0.999	تدقيق	
0.999	0.001	0.828	-	تدقيق	2. لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة
0.999	0.001	-	0.828	محاسبة	
0.637	-	0.001	0.001	مالية	
-	0.637	0.999	0.998	تدقيق	
0.917	0.831	0.405	-	تدقيق	3. العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي
0.613	0.012	-	0.405	محاسبة	
0.986	-	0.012	0.831	مالية	
-	0.986	0.613	0.917	تدقيق	
0.992	0.003	0.722	-	تدقيق	الفرضية الرئيسية: تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
0.999	0.007	-	0.722	محاسبة	
0.754	-	0.007	0.003	مالية	
-	0.754	0.999	0.992	تدقيق	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من الجدول السابق أن معظم قيم مستوى الدلالة sig بين مختلف الفئات أكبر من قيمة α أي غير دالة إحصائياً، ما عدا قيم مستوى الدلالة sig:

- بين فئة تخصص مالية وفئة تخصص تدقيق بالنسبة للفرضية الأولى؛
 - بين فئة تخصص مالية وفتي تخصص تدقيق وتخصص محاسبة بالنسبة للفرضية الثانية؛
 - بين فئة تخصص مالية وفئة تخصص محاسبة بالنسبة للفرضية الثالثة؛
 - بين فئة تخصص مالية وفتي تخصص تدقيق وتخصص محاسبة بالنسبة للفرضية الرئيسية.
- وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الفئات المذكورة حول موقفها اتجاه فروض الدراسة.

V. 5. اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير محل ممارسة النشاط

يبين الجدول الموالي تحليل تباين فروض الدراسة بين مختلف فئات العينة وفقا لمحل ممارسة النشاط لوحدة عينة الدراسة، والمتمثلة في أربع فئات (الشرق، الغرب، الوسط والجنوب)، وذلك باستعمال اختبار Anova à un facteur، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات العينة وفقا لمحل ممارسة النشاط.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات العينة وفقا لمحل ممارسة النشاط.

الجدول رقم (5-22): تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير محل ممارسة النشاط

اختبار تحليل التباين Anova			التحليل الوصفي					فروض الدراسة
القرار الخاص بالفرضية	مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة F	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة	التكرار	فئات المتغير	
مقبولة	0.918	0.168	0.653	3.34	% 21.1	28	الشرق	1. التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة
			0.439	3.28	%11.7	21	الغرب	
			0.588	3.83	%57.2	103	الوسط	
			0.600	3.22	%10.0	18	الجنوب	
مقبولة	0.223	1.476	0.531	3.74	% 21.1	28	الشرق	2. لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة.
			0.538	3.76	%11.7	21	الغرب	
			0.655	3.54	%57.2	103	الوسط	
			0.347	3.66	%10.0	18	الجنوب	
مقبولة	0.504	0.784	0.399	3.64	% 21.1	28	الشرق	3. العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي
			0.394	3.79	%11.7	21	الغرب	
			0.375	3.65	%57.2	103	الوسط	
			0.434	3.68	%10.0	18	الجنوب	
مقبولة	0.573	0.667	0.418	3.57	% 21.1	28	الشرق	الفرضية الرئيسية: تنبئ معايير التدقيق الدولية كفيلا بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
			0.318	3.61	%11.7	21	الغرب	
			0.434	3.49	%57.2	103	الوسط	
			0.312	3.52	%10.0	18	الجنوب	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من الجدول السابق يلاحظ أن هناك تقارب بين والمتوسطات الحسابية لكل فرضية من فروض الدراسة، وهذا ما تؤكد عليه قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة sig الأكبر من قيمة α ، وبالتالي تقبل الفروض الصفرية H_0 وترفض الفروض البديلة H_1 ، أي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات العينة بمختلف محل ممارسة نشاطهم حول عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لضمان ممارسة جيدة للمهنة، وعدم لجوء المدقق بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة،

و أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، وكذا التأكيد على أن تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

VI. نموذج الانحدار الخطي المتعدد

يعد الانحدار الخطي المتعدد من الأساليب الإحصائية المتقدمة والتي تضمن دقة الاستدلال من أجل تحسين نتائج البحث عن طريق الاستخدام الأمثل للبيانات في إيجاد علاقات سببية بين الظواهر موضوع البحث، وفي هذه الدراسة تحاول الباحثة تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد، وفيما يلي مراحل إعداد هذا النموذج:

VI. 1. تحديد متغيرات النموذج

يستخدم الانحدار الخطي المتعدد " في التنبؤ بتغيرات المتغير التابع الذي يؤثر فيه عدة متغيرات مستقلة"¹، وهذه الدراسة تحاول وضع نموذج باستخدام الانحدار الخطي المتعدد لتحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، هناك عدة أنواع من الانحدار الخطي المتعدد وهذه الدراسة تستخدم الانحدار الخطي المتعدد المعياري، لأنه "الأكثر استخداما في التحليل ويسمح بإدخال جميع المتغيرات المستقلة في المعادلة في الوقت نفسه، ويتم تقييم كل متغير بناء على قدرته التنبؤية"²، ويمكن صياغة نموذج هذه الدراسة في المعادلة التالية:

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + b_6X_6$$

حيث أن:

Y: المتغير التابع المتمثل في مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛

X₁: المتغير المستقل الأول المتمثل في مجموعة معايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات"؛

X₂: المتغير المستقل الثاني المتمثل في مجموعة معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء"؛

X₃: المتغير المستقل الثالث المتمثل في مجموعة معايير التدقيق الدولية (500-599) "أدلة التدقيق"؛

X₄: المتغير المستقل الرابع المتمثل في مجموعة معايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين"؛

X₅: المتغير المستقل الخامس المتمثل في مجموعة معايير التدقيق الدولية (700-799) "نتائج وتقرير المدقق"؛

X₆: المتغير المستقل السادس المتمثل في مجموعة معايير التدقيق الدولية (800-899) "الحالات الخاصة"؛

b₀: قيمة ثابتة؛

b₁، b₂، b₃، b₄، b₅ و b₆: معاملات ميل الانحدار المتغير التابع **Y** على المتغيرات المستقلة **X_i**.

مع العلم أن صياغة هذا النموذج تتجسد في المحور الثالث من الاستبيان حيث أن كل جزء من المحور يمثل معايير من المعايير المستقلة المذكورة سابقا، وأنه تم استعمال طريقة **Enter** حيث أن هذه الطريقة "تستعمل عند إدخال كافة المتغيرات المستقلة مرة واحدة في معادلة الانحدار الخطي المتعدد المعياري"³.

1 - محفوظ جودة، التحليل الإحصائي المتقدم باستخدام **SPSS**، دار وائل للنشر، ط1، 2008، ص:57.

2 - جولي بالانت، مرجع سابق، ص: 164.

3 - محفوظ جودة، مرجع سابق، ص: 61.

VI. 2. اختبار جودة النموذج

لاختبار جودة النموذج يجب تحديد القوة الارتباطية والقدرة التفسيرية له من خلال حساب معامل الارتباط (R)، معامل التحديد (R-deux) ومعامل التحديد المصحح (R-deux ajusté)، كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-23): اختبار جودة نموذج الانحدار الخطي المتعدد

معامل التحديد المصحح R- deux ajusté	معامل التحديد R-deux	معامل الارتباط R	المعامل
0.999	0.999	0.999	القيمة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

إن الجدول السابق يوضح ما يلي:

- **القوة الارتباطية:** يقيس معامل الارتباط (R) قوة العلاقة بين متغيرين أو أكثر، ويشير الجدول أعلاه أن القيمة المقابلة له تكاد تساوي 1 وبالتالي فالمتغيرات المستقلة المتمثلة في العمل بمجموعات معايير التدقيق الدولية لها علاقة قوية بالمتغير التابع المتمثل في مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
- **القدرة التفسيرية:** يقيس معامل التحديد (R-deux) ومعامل التحديد المصحح (R-deux ajusté) القوة التفسيرية للنموذج المقترح، وكلاهما قريبا جدا من 1، وبالتالي فالمتغيرات المستقلة المتمثلة في العمل بمجموعات معايير التدقيق الدولية يمكن لها تفسير المتغير التابع المتمثل في مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بقوة.

VI. 3. اختبار صلاحية النموذج

لتحديد صلاحية النموذج يجب تحديد صلاحيته الجزئية والكلية أي مدى تطابق التقدير للواقع، والتي تتجسد في "اختبار معنوية النموذج ككل واختبار معنوية كل متغير مستقل، إذا كان مستوى الدلالة أقل من قيمة للنموذج ككل وكل متغير مستقل"¹، كما يلي:

● **الصلاحية الكلية لنموذج:**

يبين الجدول الموالي اختبار معنوية النموذج ككل، حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : النموذج ليس له معنوية.
- الفرضية البديلة H_1 : النموذج له معنوية.

الجدول رقم (5-24): اختبار الصلاحية الكلية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد

مستوى الدلالة المعنوية Sig	القيمة المحسوبة F	النموذج
0.000	26.9	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

¹ - حسين ياسر طعمة، مرجع السابق، ص: 182.

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن مستوى الدلالة sig معدوم أي أقل من قيمة α ، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، وبالتالي النموذج المقترح للتنبؤ بأثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ككل صالح.

• صلاحية الجزئية:

يقصد بالصلاحية الجزئية للنموذج اختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة كما هو مبين في الجدول الموالي، حيث أن:

• الفرضية الصفرية H_0 : المعامل ليس له معنوية.

• الفرضية البديلة H_1 : المعامل له معنوية.

الجدول رقم (5-25): اختبار الصلاحية الجزئية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	المعاملات	المتغيرات
H_1	H_0				
مرفوضة	مقبولة	0.999	0.000	b_0	الثابت
مقبولة	مرفوضة	0.000	50.93	b_1	X_1
مقبولة	مرفوضة	0.000	73.48	b_2	X_2
مقبولة	مرفوضة	0.000	46.20	b_3	X_3
مقبولة	مرفوضة	0.000	70.92	b_4	X_4
مقبولة	مرفوضة	0.000	53.84	b_5	X_5
مقبولة	مرفوضة	0.000	70.08	b_6	X_6

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح ان قيمة مستوى الدلالة sig للثابت أكبر من قيمة α ، وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية H_0 ، وبالتالي لا توجد دلالة إحصائية لقيمة الثابت b_0 ، على خلاف ذلك فقيم مستوى الدلالة sig لمعاملات المتغيرات المستقلة b_i معدومة أي أقل من قيمة α وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 والتي تشير إلى وجود دلالة إحصائية لمعاملات المتغيرات المستقلة المتمثلة في مختلف مجموعات معايير التدقيق الدولية.

VI. 4. صياغة معادلة النموذج

بعد إثبات صلاحية وجودة النموذج يمكن صياغته بالاعتماد على المعاملات b_i ، والجدول الموالي يبين قيم معاملات معادلة النموذج:

الجدول رقم (5-26): معاملات انحدار نموذج الخطي المتعدد

المتغيرات	المعاملات	الأهمية النسبية
الثابت	b_0	-
X_1	b_1	0.212
X_2	b_2	0.270
X_3	b_3	0.202
X_4	b_4	0.274
X_5	b_5	0.221
X_6	b_6	0.256

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

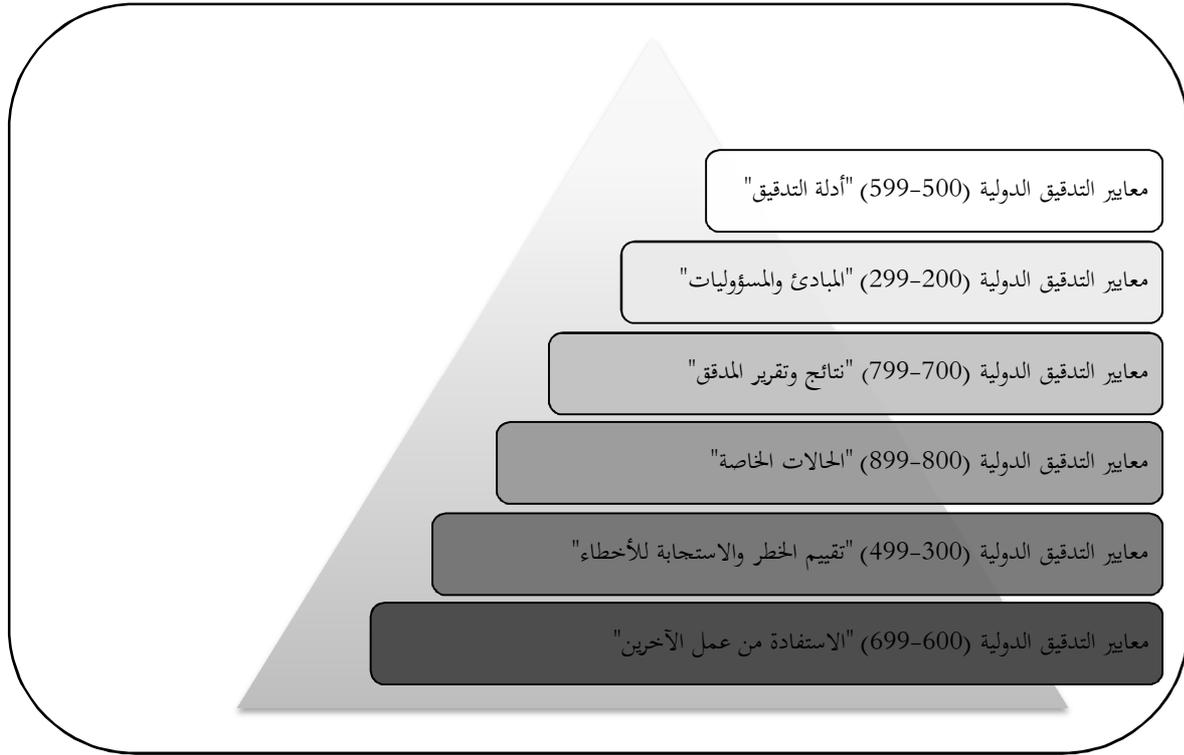
من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة الثابت جاءت سالبة وهي قيمة ضعيفة جدا، وقد سبق إثبات أنه لا توجد دلالة إحصائية لها وبالتالي يمكن حذفها من معادلة النموذج، أما باقي قيم المعاملات يلاحظ أنها موجبة ومتقاربة، وبالتالي العلاقة طردية ومتقاربة بين مختلف مجموعات معايير التدقيق الدولية وتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر والاختلافات نسبية فقط، واعتماد على قيم الجدول السابق يمكن صياغة معادلة التي يمكن التنبؤ بها تأثير العمل بمعايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر كما يلي:

$$Y = b_0 + 0.212 X_1 + 2.270 X_2 + 0.202 X_3 + 0.274 X_4 + 0.221 X_5 + 0.256 X_6$$

$$Y = (\text{معايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" } \times 0.212) + (\text{معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" } \times 0.270) + (\text{معايير التدقيق الدولية (500-599) "أدلة التدقيق" } \times 0.202) + (\text{معايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين" } \times 0.274) + (\text{معايير التدقيق الدولية (700-799) "نتائج وتقرير المدقق" } \times 0.221) + (\text{معايير التدقيق الدولية (800-899) "الحالات الخاصة" } \times 0.256)$$

ومن خلال هذه المعادلة وبناء على الأهمية النسبية الموضحة في الجدول السابق يمكن ملاحظة وجود تفاوت نسبي لتأثير مختلف مجموعات معايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، والشكل الموالي يظهر ترتيب هذه المتغيرات حسب قيم معاملات الانحدار من الأسفل إلى الأعلى:

الشكل رقم (5-1): الأهمية النسبية لمختلف مجموعات معايير التدقيق الدولية ISA



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معادلة نموذج الانحدار الخطي المتعدد.

من الشكل السابق يلاحظ ان المجموعة الرابعة من معايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين" هي الأكثر تأثيراً على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، تليها المجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء"، بعدها المجموعة السادسة من معايير التدقيق الدولية (800-899) "الحالات الخاصة"، تتبعها المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية (700-799) "نتائج وتقرير المدقق"، ثم المجموعة الأولى من معايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات"، لتأتي في الأخير المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الدولية (500-599) "أدلة التدقيق"، لكن النموذج يؤكد أن هذا الترتيب لا يؤثر كثيراً لأن المعاملات متقاربة جداً.

خلاصة:

من خلال اختبار T pour échantillon unique للفروض التي تناولها هذا الفصل يمكن القول أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بصفة عامة غير كافية لتنظيم ممارسة المهنة، وذلك بغض النظر على أنها تكفي في بعض الجوانب والمتمثلة في الاستقلالية المادية، العناية المهنية وتقديم تقرير كاف، كما أنه تم التأكد من أن مدقق الحسابات بالجزائر لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية، لكن العمل بهذه المعايير من شأنه أن يرفع من مستوى ممارسة المهنة إلى المستوى الدولي.

وعموما فإن مختلف فئات وحدات عينة الدراسة تتخذ اتجاه واحدا نحو الموافقة على فروض الدراسة والتأكيد على صحة الفروض، إلا أن الاختبارات المتعلقة بتحليل التباين الأحادي $Anova$ à un facteur والاختبار البعدي Scheffe كشفت أن هناك بعض الفروق بينها، حيث أن فئة التي تحمل شهادة "الدكتوراه" توافق بدرجة أقل على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، وذلك مقارنة بالفئتين الحاملة لشهادة "الماجستير" و"الشهادات الأخرى" غير المذكورة في الاستبيان، كما أنه الفئة التي لها خبرة بين "16 سنة و20 سنة" من فئات وحدات عينة الدراسة هي أقل موافقة على أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي غير كافية لضمان ممارسة جيدة للمهنة وذلك مقارنة بالفئات أقل خبرة منها، وكذا كشفت الاختبارات أن الفئة التي لها تخصص "مالية" هي الفئة أقل موافقة على جميع فروض الدراسة مقارنة بباقي الفئات خاصة منها فئة التي لها تخصص "تدقيق محاسبي"، فئة التي لها تخصص "محاسبة".

ومن خلال نموج الانحدار الخطي المقترح من طرف الباحثة فإن يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مختلف مجموعات معايير التدقيق الدولية وتنظيم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، حيث أن المجموعة الرابعة من معايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين" هي الأكثر تأثيرا على ممارسة المهنة بمعامل 0.274، بعدها المجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء"، بمعامل 0.270، تليها المجموعة السادسة من معايير التدقيق الدولية (800-899) "الحالات الخاصة" بمعامل 0.256، تتبعها المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية (700-799) "نتائج وتقرير المدقق" بمعامل 0.221، ثم المجموعة الأولى من معايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" بمعامل 0.212، وأخيرا المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الدولية (500-599) "أدلة التدقيق" بمعامل 0.202.

الفصل

السادس

تمهيد:

بعد اختبار الفروض وتحليل نتائج الدراسة الاستقصائية التي أجريت على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، يمكن مناقشة النتائج من خلال الاعتماد على الدراسة الاستقصائية وكذا اسقاط ما جاءت به التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر على ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية، وهذا الفصل يتناول مناقشة أثر الذي يمكن أن ينجم عن تنظيم هذه المهنة بالاعتماد على إطار مرجعي على شكل معايير تتمثل في معايير التدقيق الدولية، وتحاول تحديد ذلك الأثر على وضع المبادئ والمسؤوليات العامة، وكذا على تقييم الخطر وجمع أدلة التدقيق بما في ذلك جمع أدلة التدقيق من خلال الاستفادة من عمل مدققين آخرين، كما تحاول هذه الدراسة تحديد ذلك الأثر على رأي وتقرير المدقق وكذا على الحالات الخاصة لعملية التدقيق.

تسعى هذه الدراسة إلى التمييز عن الدراسات السابقة من خلال تحقيق جملة من الأهداف المسطرة، لذا فهذا الفصل يتطرق إلى مناقشة النتائج على ضوء تلك الأهداف ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة والتي تعتبر الخلفية المرجعية لهذه الدراسة، حيث أن هذا الفصل يتناول العناصر التالية:

- ✓ مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة؛
- ✓ مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تقييم الخطر؛
- ✓ مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على جمع أدلة التدقيق والاستفادة من عمل الآخرين؛
- ✓ مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تقديم تقرير المدقق والحالات الخاصة لعملية التدقيق؛
- ✓ مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الأهداف الموضوعية؛
- ✓ مناقشة نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة.

I. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة

قبل قيام المدقق بعملية التدقيق عليه التأكد من تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة التي يفرضها الإطار المعمول به، وفيما يلي اسقاط ما تنص عليه التشريعات الحالية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر على ما تتضمنه معايير التدقيق الدولية (200-299)، مع مناقشة رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول عدم كفاية تلك التشريعات وأثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تعزيز تجسيد المبادئ والمسؤوليات:

I. 1. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تعزيز المبادئ العامة

لقد سبق الإشارة أن التشريعات الحالية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تلزم توفر مجموعة من الشروط لمزاولة المهنة، وبعض هذه الشروط يمكن اعتبارها كمبادئ عامة لممارسة المهنة، والتي يمكن تناولها في النقاط التالية:

I. 1. 1. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تعزيز الكفاءة المهنية

بهدف التمكن من مناقشة رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول مدى كفاية التشريعات الحالية في توفير متطلبات الكفاءة المهنية لممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، ولتحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في توفير تلك المتطلبات تم وضع الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-1): أثر تبني معايير التدقيق الدولية على الكفاءة المهنية لممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

معايير التدقيق الدولية	المشروع الجزائري	الدراسة الاستقصائية
تتناول الكفاءة المهنية في فقرات من عدة معايير، من أهمها: - معيار التدقيق الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية"؛ - معيار التدقيق الدولي 250 "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية"؛ - المعيار التدقيق الدولي 600 "الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية لمجموعة (بما في ذلك عمل مدقق العنصر)"؛ - المعيار التدقيق الدولي 610 "استخدام عمل المدققين الداخليين"؛ - المعيار التدقيق الدولي 620 "استخدام عمل المدقق الخبير".	ينص على الكفاءة المهنية في مواد من النصوص القانونية التالية: - المرسوم التنفيذي 11-11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011م، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد: 07، 2011، المواد: 10، 11، 12، 18، 19، 20. - مرسوم تنفيذي رقم 11-72، المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمهنة التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، العدد: 11، المادة: 03. - مرسوم تنفيذي 11-74، المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد شروط وكيفية تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، العدد 11، المادة: 01. - مرسوم تنفيذي رقم 11-393، المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفية سير	تتناول الاستبيان الكفاءة المهنية في المحاور الثلاث من خلال العبارات التالية: - العبارات من 1 إلى 5 للجزء الأول من محور الأول؛ - العبارة 1 للمحور الثاني؛ - العبارة 1 للجزء الأول للمحور الثالث.

	<p>التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد: 65، المواد: 2، 3، 5، 8، 9، 13 و18.</p>	
<p>- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان تكوين المدقق من الناحية العلمية والعملية، وكذا لتطوير كفاءته بشكل مستمر؛</p>	<p>-التأكيد على الكفاءة المهنية ضمن الشروط التي تؤهل المدقق للممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، لكن عدم الاهتمام بإبراز أهميتها</p>	<p>-التأكيد على أهمية الكفاءة المهنية ضمن العديد من الفقرات للعدة المعايير.</p>
<p>- لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توضح له مبادئ عملية التدقيق؛</p> <p>- العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يرفع من الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات.</p> <p>- العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر بـ 0.212 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.</p>	<p>-وضع المؤهلات العلمية والعملية بكل تفصيل للحصول على الكفاءة المهنية: * شهادة جامعية في الاختصاص؛ * حيازة شهادة للخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو ما يعادلها والتي تمنح من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه؛ * الخضوع لتربص المهني لدى مهني أو شركة مهنيين لمدة سنتين قابلة للتמיד؛ * تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات؛ * الخضوع إلى امتحان نهائي.</p>	<p>-عدم وضع المؤهلات العلمية والعملية التي تسمح بالحصول على الكفاءة المهنية.</p>
	<p>-الاكتفاء بتحميل مجلس الوطني للمحاسبة واللجان المنبثقة عنه متابعة تطوير التقنيات والمعايير الدولية سواء المحاسبية أو للتدقيق.</p>	<p>- تتطلب الوعي المستمر للتطورات التي تشهدها المهنة للحفاظ على التطور المهني بشكل مستمر.</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، التشريعات الحالية المحلية ونتائج الدراسة الاستقصائية.

يبين الجدول السابق أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان تكوين المدقق من الناحية العلمية والعملية، وكذا لتطوير كفاءته بشكل مستمر، حيث أن المشرع الجزائري:

- من ناحية التأهيل العلمي: اشترط على المدقق الحصول على شهادة جامعية في الاختصاص وشهادة للخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو ما يعادلها، وبالتالي لضمان تكوين المدقق بطريقة علمية سليمة يرى محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين أنه يجب ضمان أولاً التكوين الجامعي للتخصصات المالية، محاسبة وتدقيق، فكلما كان التعليم في الجامعات ذات درجة عالية ووفقاً للمستوى المطلوب تصبح الشهادة الجامعية لها وزنها وقيمتها، لكن إذا كان العكس فيصبح خطر عدم تكوين المدقق تكويناً سليماً يحيط به من الأساس، ويصعب له

الحصول على شهادة الخبرة المحاسبية او محافظة الحسابات، وحتى إن تحصل عليها فهذا لا يضمن تكوينه بالشكل الملائم والمطلوب للممارسة المهنة بالطريقة المناسبة؛

- **من ناحية التأهيل العملي:** في ظل الشروط الموسوعة لتأهيل المدقق من الناحية العملية يمكن الاختلاف حول مدة التبرص ومدى كفايتها لتكوين مدقق الحسابات في الجزائر، لأن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن سنتين فقط غير كافية لاحتكاك المدقق بمعظم المهام والمسؤوليات التي تقع على عاتق المهنة، لكن يجب الإشارة ان عامل الزمن لا يعد مقياسا للحكم على تكوين الشخص من الناحية العملية، لأن الأهم في فترة التبرص أن تكون غنية بأعمال ومهام المكلف بها المتربص، تجعل منه شخصا متمكنا من ممارسة المهنة وتضمن له التدريب الكاف على منهجية العمل السليمة؛

- **من ناحية التطوير والتحديث:** الزم مجلس الوطني للمحاسبة واللجان المنبثقة عنه بمتابعة تطوير ممارسة مهنة للتدقيق، من خلال تطوير البرامج والمناهج أو بتنظيم التظاهرات والملتقيات التي تساهم في تحديث المستمر للمهنة، لكن محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن تكليف مجلس الوطني للمحاسبة واللجان المنبثقة عنه بهمة التطوير والتحديث غير كاف، لذا على المدقق تحديث وتطوير تكوينه انطلاقا من تحسينه لأدائه واطلاعه المستمر على كل المستجدات التي تشهدها المهنة وكل ما يتعلق بها من قريب أو بعيد.

إذا تمت اسقاط الشروط الموضحة في الجدول السابق والتي وضعها المشرع الجزائري على المعايير التدقيق الدولية، يمكن ملاحظة أن هذه الأخيرة أكدت على ضرورة توفير مؤهلات علمية وعملية في مدقق الحسابات لممارسة مهنته دون الخوض في تفاصيل تلك المؤهلات، بينما المشرع الجزائري لم يركز على أهميتها بل وضعها بكل دقة وتفصيل.

بعد تكوين المدقق من الجانبين العلمي والعملي يجب عليه الاستمرار في متابعة المستجدات التي تشهدها المهنة خاصة منها التي تحصل على المستوى الدولي، لذا على مدقق الحسابات في الجزائر مواكبته واللجوء إلى معايير التدقيق الدولية خاصة عند مصادفة حالات لا يجد ما يحكم ممارستها وفق للمشرع الجزائري، إلا أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن المدقق بالجزائر لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توضح له مبادئ عملية التدقيق، كما أنهم يؤكدون على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر من شأنه أن يرفع من الكفاءة المهنية للمدقق، ونموذج الانحدار الخطي المتعدد يتنبأ بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر ب0.212 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

I. 1. 2. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على دعم الاستقلالية

لتحديد مدى كفاية التشريعات الحالية لضمان استقلالية المدقق، وتحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تدعيم تلك الاستقلالية تم وضع الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-2): أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على تدعيم استقلالية المدقق

الدراسة الاستقصائية	المشروع الجزائري	معايير التدقيق الدولية
يتناول الاستبيان الاستقلالية في المحاور الثلاث من خلال العبارات التالية: - العبارات من 6 إلى 9 للجزء الأول من المحور الأول؛ - العبارة 1 للمحور الثاني؛ - العبارة 2 من الجزء الأول للمحور الثالث.	يتناول لاستقلالية في مواد من النصوص القانونية التالية: - القانون التجاري، المادة: 715 مكرر6. - القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة والخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عدد 42، المواد: 64، 65، 67 و70.	تتناول الاستقلالية في فقرات من عدة معايير، من أهمها: - معيار التدقيق الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية"؛ - معيار التدقيق الدولي 220 "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"؛ - معيار التدقيق الدولي 260 "الاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة"؛ المعيار التدقيق الدولي 620 "استخدام عمل المدقق الخبير".
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان استقلالية المدقق؛ - لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توضح له مبادئ عملية التدقيق؛ - العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر يدعم من استقلالية المدقق من خلال الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين. - العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر بـ 0.212 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر	اشتراط والتأكيد على الاستقلالية المادية والاستقلالية الفكرية. وضع الظروف التي من شأنها أن تخل باستقلالية المدقق في شكل: - موانع وحلات تنافي استقلالية المدقق؛ - النشاطات المنافية لاستقلالية المدقق؛ - فرض عدم وجود مصالح مباشرة أو غير مباشرة للمدقق في المؤسسة؛ - منع المدقق القيام ببعض المهام.	اشتراط والتأكيد على الاستقلالية المادية والاستقلالية الفكرية. التأكيد على ضرورة التأكد من عدم وجود الظروف التي من شأنها أن تخل باستقلالية المدقق.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، التشريعات الحالية المحلية ونتائج الدراسة الاستقصائية.

إذا تم اسقاط ما جاء به المشروع الجزائري بالاعتماد على الجدول السابق ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية حول استقلالية المدقق فيمكن القول أنها تتبع نفس السياق، حيث أن معايير التدقيق الدولية تركز على وجود شروط تجعل من المدقق يتمتع بالاستقلالية الفكرية والمادية، والمشروع الجزائري اهتم بكليهما سواء الاستقلالية الذهنية من خلال التأكيد على ضرورة تجنب المدقق كل الدوافع والضغوطات التي قد تؤثر على رأيه، أو الاستقلالية المادية والتي تتجسد في الحرص على عدم وجود مصالح مباشرة أو غير مباشرة المؤسسة محل التدقيق أو صلة قرابة بين مدقق

الحسابات وأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المدربين أو مجلس المراقبة، لكن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن تلك الشروط لا تكفي لضمان ممارسة المدقق مهنته بكل استقلالية.

ولعل أهم إشكال يظهر في استقلالية المدقق بالجزائر هو عدم استقلاليته عن السلطة العمومية، لأنه رغم انشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إلا أنها تعمل تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية، وهذا من شأنه أن يخل باستقلالية مهنة التدقيق وكذا يعد من أهم الأسباب التي تعيق انضمام الجزائر إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، لذا يتفق محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين أن مدقق بالجزائر لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية، ويؤكدون على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر يدعم من استقلالية المدقق من خلال الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهنا يظهر أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تدعيم استقلالية المدقق، ونموذج الانحدار الخطي المتعدد الذي تقترح هذه الدراسة يتنبأ بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر بـ0.212 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

I. 1. 3. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على بذل العناية المهنية وباقي المبادئ

يهدف تحديد مدى انسجام التشريعات الحالية التي تلزم المدقق بذل عنايته المهنية وعدم الإفشاء بالسر المهني مع ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية، ولتحديد أثر تبني هذه الأخيرة على ضمان بذل العناية المهنية وإفشاء السر المهني تم إعداد الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-3): أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على بذل العناية المهنية وعدم إفشاء بسر المهنة

معيار التدقيق الدولية	المشروع الجزائري	الدراسة الاستقصائية
تتناول العناية المهنية وباقي المبادئ في: - معيار التدقيق الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية"; - متطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة عن مجلس معايير الاخلاق الدولية للمحاسبين (IESBA).	يتناول العناية المهنية والسر المهني من خلال مواد في النصوص القانونية التالية: - القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، المواد: 825، 829 و 830. - قانون العقوبات، المادتين: 301، 302. - القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 42، المواد: 59، 62، 63، 72، 73، 75. - المرسوم التنفيذي 13-10، المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، العدد: 03، المواد: من 05 إلى 09.	تتناول الاستبيان العناية المهنية وباقي المبادئ في المحاور الثلاث من خلال العبارات التالية: - العبارات من 10 إلى 14 للجزء الأول من المحور الأول؛ - العبارة 1 للمحور الثاني؛ - العبارتين 3 و 4 من الجزء الأول للمحور الثالث.
تؤكد على بذل العناية المهنية عند ممارسة المهنة. - عدم الكشف عن المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق، إلا بوجود حق أو واجب ينص عليه القانون؛ - عدم استعمال المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق للمصلحة الشخصية للمدقق أو لمصلحة طرف ثالث.	يؤكد على أن العناية المهنية يعني الالتزام بتوفير الوسائل دون النتائج، ويربطها بثلاث أنواع من المسؤوليات: - المسؤولية المدنية؛ - المسؤولية الجزائية؛ - المسؤولية التأديبية. يؤكد على عدم الإفشاء بسر المهنة وإلا يتعرض المدقق لعقوبات.	- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان بذل العناية المهنية؛ - لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توضح له مبادئ عملية التدقيق؛ - العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن في يساعد المدقق على بذل العناية المهنية؛ - العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر بـ 0.212 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، التشريعات الحالية والمحلية ونتائج الدراسة الاستقصائية.

إذا تم اسقاط ما جاء به المشرع الجزائري في الجدول السابق على ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية حول بذل العناية المهنية وعدم الإفشاء بسر المهنة من طرف المدقق، يلاحظ أن معايير التدقيق الدولية أكدت على ضرورة بذل المدقق العناية المهنية عند أداء مهمته وعدم الكشف عن المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق، أما المشرع الجزائري لم يكتفي بالتأكيد على ذلك بل حمل المدقق ثلاث أنواع من المسؤوليات؛ المدنية والجزائية والأخلاقية، والتي يترتب عليها تعرض المدقق للتوبيخ، دفع غرامات مالية، التوقيف المؤقت، الشطب من الجدول وحتى السجن، ورغم حرص المشرع الجزائري على شرط بذل العناية المهنية إلا أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن كل تلك العقوبات غير كافية لضمان بذل المدقق العناية اللازمة وعدم إفشاءه لسر المهنة، ويؤكدون أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن يساعده على ذلك، وهنا يظهر أثر تبني هذه المعايير في المساعدة على بذل العناية المهنية وعدم الإفشاء بسر المهنة، وكذا ونموذج الانحدار الخطي المتعدد يتنبأ بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر بـ0.212 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

I. 2. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تعزيز المسؤوليات العامة

يحاول الجدول الموالي مقارنة ما جاءت به التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بما تتطلبه معايير التدقيق حول أهم المسؤوليات التي يتحملها المدقق، وذلك للتمكن من مناقشة رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول مدى كفاية تلك التشريعات وأثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في مساعدة المدقق على تحمل مسؤوليات التي تقع على عاتقه:

الجدول رقم (6-4): أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر في تعزيز تجسيد المسؤوليات العامة للتدقيق

معايير التدقيق الدولية	المشروع الجزائري	الدراسة الاستقصائية
تتناول المسؤوليات العامة لمجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية في عدة معايير، من أهمها: - معيار التدقيق الدولي 210 "الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق" - معيار التدقيق الدولي 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية" - معيار التدقيق الدولي 230 "وثائق التدقيق" - معيار التدقيق الدولي 240 "مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتياط عند تدقيق القوائم المالية" - معيار التدقيق الدولي 250 "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية" - معيار التدقيق الدولي 260 "الاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة" - معيار التدقيق الدولي 265 "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة".	يشير إلى مسؤوليات المدقق بطريقة غير مباشرة من خلال النصوص القانونية التالية: -المقرر 103/SPM/94، مؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصيات: 01، 02، 04، 05. -القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة والخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عدد 42، المادة: 35. -المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد: 07، 2011، المادة: 22. -مرسوم تنفيذي 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 07، المادة: 04. -قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، 2014.	تتناول الاستبيان المسؤوليات العامة في المحاور الثلاث من خلال العبارات التالية: - العبارات من 15 إلى 20 للجزء الأول من المحور الأول؛ - العبارة 2 للمحور الثاني؛ - العبارات من 5 إلى 11 للجزء الأول من المحور الثالث.
مسؤولية الاتفاق على شروط التكليف بمهمة التدقيق: - تلتزم المدقق التأكد من الشروط المسبقة لعملية التدقيق - تلتزم المدقق بالاتفاق مع الإدارة والمكلفين بالحكومة حول شروط عملية التدقيق وتدوينها خطيا.	مسؤولية الاتفاق على شروط التكليف بمهمة التدقيق: يلزم المدقق فهم شروط المحددة من خلال دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه، والذي يتضمن مدى كيفية أداء مهمته القانونية.	- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان تعزيز المسؤوليات العامة لممارسة المهنة؛ - لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توضح له مسؤولياته؛
مسؤولية رقابة على الجودة تدقيق القوائم المالية: تحمل المدقق مسؤولية أداء الإجراءات اللازمة للرقابة على جودة عملية التدقيق.	مسؤولية رقابة على الجودة تدقيق القوائم المالية: يحمل لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة مهمة ضمان جودة التدقيق.	

<p>- العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يعزز من تجسيد المسؤوليات العامة لممارسة المهنة.</p> <p>- العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر بـ 0.212 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.</p>	<p><u>مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق في ملفات عمل:</u></p> <p>يلزم المدقق على تدوين كل الإجراءات والأدلة المرتبطة بتنفيذ المهمة من خلال المسك الإلزامي للملف الدائم والملف السنوي، وذلك بهدف:</p> <p>- التمكن من اتباع طريقة للتدقيق والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية؛</p> <p>- التمكن من حيازة معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة محل التدقيق طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده؛</p> <p>- التمكن من الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الأمر دليل للأعمال التي أجريت، والاجتهادات والوسائل التي استعملت للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية؛</p> <p>- التمكن من مطابقة عمله للطرق المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي؛</p> <p>- التمكن من الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.</p>	<p><u>مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق في ملفات عمل:</u></p> <p>تلزم المدقق بإعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد، وتوثيق إجراءات التي تم أداءها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ثم تجميعها في ملف التدقيق النهائي بهدف:</p> <p>- التوصل إلى استنتاج حول تحقيق الاهداف الكلية للمدقق؛</p> <p>- الحصول على دليل بتخطيط وأداء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛</p> <p>- مساعدة فريق العملية في تخطيط وأداء عملية التدقيق؛</p> <p>- مساعدة أعضاء فريق العملية المسؤولون عن الإشراف في سبيل التوجيه والإشراف على عمل التدقيق؛</p> <p>- تمكين فريق العملية من أن يكون مسؤولا عن عمله؛</p> <p>- الاحتفاظ بسجل للمسائل ذات الأهمية المستمرة في عمليات التدقيق المستقبلية؛</p> <p>- التمكن من إجراء مراجعات رقابة الجودة والفحوصات؛</p> <p>- التمكن من إجراء فحوصات خارجية وفقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات الأخرى المعمول به.</p>
<p><u>مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها المتعلقة بالاحتيايل:</u></p> <p>- يجبر المدقق بالتصريح عن الأعمال الإجرامية التي أحيط بها علما أثناء تنفيذ مهمته وإذا امتنع عن ذلك يتعرض إلى عقوبات محددة.</p> <p>- يقدم للمدقق بعض الإجراءات للتصريح عن الاعمال الإجرامية المكتشفة.</p>	<p><u>مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها المتعلقة بالاحتيايل:</u></p> <p>- تلزم المدقق بتحديد، تقييم الأخطاء الجوهرية، والكشف أيا منها ناجم عن الاحتيايل من خلال الحصول على أدلة تدقيق مناسبة، ومن ثم تلزمه بالاستجابة بشكل مناسب للاحتيايل.</p> <p>- توفر للمدقق الإجراءات والوسائل التي تساعده على اكتشاف الاحتيايل.</p>	<p><u>مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها المتعلقة بالاحتيايل:</u></p> <p>- تلزم المدقق بتحديد، تقييم الأخطاء الجوهرية، والكشف أيا منها ناجم عن الاحتيايل من خلال الحصول على أدلة تدقيق مناسبة، ومن ثم تلزمه بالاستجابة بشكل مناسب للاحتيايل.</p> <p>- توفر للمدقق الإجراءات والوسائل التي تساعده على اكتشاف الاحتيايل.</p>
<p><u>مسؤولية الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها:</u></p> <p>- يوجب المدقق فحص قيم ووثائق المؤسسة محل التدقيق والمصادقة على صحة وانتظام</p>	<p><u>مسؤولية الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها:</u></p> <p>- يوجب المدقق فحص قيم ووثائق المؤسسة محل التدقيق والمصادقة على صحة وانتظام</p>	<p><u>مسؤولية الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها:</u></p> <p>- يوجب المدقق فحص قيم ووثائق المؤسسة محل التدقيق والمصادقة على صحة وانتظام</p>

<p>ومطابقة حساباتها لأحكام التشريع المعمول بها.</p> <p>- يلزم المدقق بضرورة التأكد من أن القوائم المالية معدة وفقا للنظام المحاسبي المالي.</p>	<p>- تلزم المدقق بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة تتعلق بالالتزام بأحكام القوانين والأنظمة المعمول بها؛</p> <p>- توفر للمدقق إجراءات تساعد في تحديد حالات عدم الالتزام للقوانين والأنظمة المعمول بها؛</p> <p>- تحدد له كيفية الاستجابة بالشكل المناسب لعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.</p>
<p><u>مسؤولية الاتصال مع المكلفين بالحوكمة:</u></p> <p>- يؤكد على المدقق اعداد تقارير خاصة توجه إلى الجمعية العامة والجهاز التداولي.</p> <p>- يحدد المعلومات التي تتضمنها مجموعة التقارير الخاصة.</p>	<p><u>مسؤولية الاتصال مع المكلفين بالحوكمة:</u></p> <p>- تعتبر أن إبلاغ المدقق المكلفين بالحوكمة جزءا من عملية التدقيق.</p> <p>- تحدد أهم المسائل التي يجب على المدقق إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.</p>
<p><u>مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة:</u></p> <p>تلزم المدقق تقديم تقرير خاص إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل يقيم فيه صدق المعلومات الواردة في التقرير المرسل من طرف المؤسسة محل التدقيق حول إجراءات الرقابة الداخلية.</p>	<p><u>مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة:</u></p> <p>تأكد على ضرورة إبلاغ المكلفين بالحوكمة وللإدارة بنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة والتي حددها المدقق أثناء التدقيق ويرى بأنها ذات أهمية كافية وتستحق العناية.</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، التشريعات الحالية المحلية ونتائج الدراسة الاستقصائية.

من خلال الجدول السابق يتضح أنه من الصعب مقارنة التشريعات الحالية بما تتطلبه معايير التدقيق الدولية حول مسؤوليات عامة التي يتحملها المدقق، كون أن كل مسؤولية من هذه المسؤوليات موضوعة في معيار تدقيق الدولي محدد يساعد المدقق على أداءها، في حين أن المشرع الجزائري يضعها في نصوص قانونية متفرقة تتسم بالزام فقط دون تقديم التفاصيل وتوضيحات تساعد المدقق على تحمل تلك المسؤوليات، وهذا ما أكد عليه رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال اتفاقهم على أن التشريعات الحالية غير كافية لا تضمن تجسيد المسؤوليات العامة للتدقيق لكن المدقق لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية في سبيل توضيح هذه المسؤوليات، كما أن نموذج لائح الخطة المتعدد يتنبأ بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بـ 0.212، وهذا ما يؤكد عليه رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث يرون أن:

- إجراءات القبول بتوكيل عملية التدقيق وما يتضمنه دفتر الشروط لا تكفي لضمان الاتفاق بشكل سليم على عملية التدقيق، غير أن العمل بمعيار التدقيق الدولي 210 من شأنه أن يساعد المدقق في تحمل مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة؛

- مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة لا تضمن المراقبة على جودة عمل المدقق، إلا أن العمل بمعيار التدقيق الدولي 220 من شأنه أن يحمل المدقق مسؤولية الرقابة على جودة التدقيق؛

- ملفات العمل الملزمة على المدقق مسكها لا تكفي لضمان توثيق كل إجراءات التدقيق، بينما العمل بمعيار التدقيق الدولي 230 من شأنه أن يسهل للمدقق توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملف نهائي.
- إجراءات التصريح عن الاعمال الإجرامية لا تكفي للكشف عن الأخطاء خاصة منها الناجمة عن الاحتيال، في حين أن العمل بمعيار التدقيق الدولي 240 من شأنه أن يساعد المدقق في تحمل مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الاحتيال، وكذا الاستجابة لها بالشكل المناسب؛
- العمل بمعيار التدقيق الدولي 250 من شأنه أن يساعد المدقق في الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها، خاصة في وجود فراغ قانوني يوفر للمدقق الإجراءات التي تمكنه من ذلك.
- معايير التقرير الموضوعة من خلال القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا تكفي لتحديد طريقة اتصال المدقق بالأصحاب المؤسسة محل التدقيق، أما العمل بمعيار التدقيق الدولي 260 من شأنه أن يساهم في تسهيل مسؤولية اتصال المدقق مع المكلفين بالحوكمة، وذلك لأنه هذا المعيار يحمل المدقق الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في الوقت وبالشكل المناسبين، للتمكين من اتخاذ المكلفين بالحوكمة بالإجراءات المناسبة على خلاف المشرع الذي يقيد اتصاله بتقارير خاصة تقدم مع التقرير العام.
- معيار التقرير إجراءات الرقابة الداخلية المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي للإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية، غير أن العمل بالمعيار التدقيق الدولي 265 من شأنه أن يحمل المدقق مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للإدارة والمكلفين بالحوكمة والتي حددها عند فهمه لنظام الرقابة الداخلية.

II. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تقييم الخطر

إن التوجه الدولي الجديد لتصنيف معايير التدقيق الدولية يولي اهتماما بالغا لتقييم الخطر، ويعتبر أن فهم المدقق المؤسسة وبيئتها وكذا تقييم رقابتها الداخلية لتحديد المخاطر، ويعتبر أن تقييم والاستجابة للمخاطر الأخطاء المحددة يساعد في التخطيط لعملية التدقيق، وفيما يلي محاولة لإسقاط لما جاءت به التشريعات الحالية مع تتطلبه معايير التدقيق الدولية في سبيل تقييم الخطر.

II. 1. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على فهم المؤسسة وبيئتها

يبين الجدول الموالي رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول مدى كفاية التشريعات الحالية في التعرف على المؤسسة، وكذا تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في مساعدة المدقق على فهم المؤسسة وبيئتها:

الجدول رقم (5-6): أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على مساعدة المدقق فهم المؤسسة وبيئتها

معايير التدقيق الدولية	المشع الجزائري	الدراسة الاستقصائية
تتناول فهم المؤسسة وبيئتها في: - معيار التدقيق الدولي 315 "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها".	يتناول تعرف على المؤسسة، من خلال: المقرر 103/SPM/94، مؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصيات: 01 و 05.	يتناول الاستبيان فهم المؤسسة وبيئتها من خلال العبارات التالية: - العبارة 1 للجزء الثاني المحور الأول؛ - العبارة 1 للجزء الثاني من المحور الثالث.
فهم المؤسسة وبيئتها: تلزم المدقق من فهم المؤسسة وبيئتها بالبحث عن المعلومات تخص المجالات التالية: - العوامل الخاصة بقطاع النشاط والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية؛ - طبيعة المؤسسة؛ - اختيار المؤسسة للسياسات المحاسبية؛ - أهداف واستراتيجية المؤسسة ومخاطر العمل؛ - قياس ومراجعة الأداء المالي للمؤسسة.	فهم المؤسسة وبيئتها: يعتبر التعرف على المؤسسة بصفة عامة من بين إجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة التدقيق، من خلال التعرف على: - التسمية الاجتماعية؛ - الهيكل العام؛ - عنوان الوحدات؛ - لمحة تاريخية؛ - المسيرين والأشخاص التي لها علاقة بالمؤسسة.	الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للتعرف على المؤسسة؛ - العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر يسمح من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها؛ - العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" يؤثر بـ 0.270 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، التشريعات الحالية المحلية ونتائج الدراسة الاستقصائية.

يبين الجدول السابق أنه إذا تم إسقاط التشريعات الحالية التي تلزم المدقق الاطلاع عليها في سبيل التعرف على المؤسسة على المجالات التي تلزم معايير التدقيق الدولية الاطلاع عليها من أجل فهم المؤسسة وبيئتها، يلاحظ أن التشريعات الحالية تهتم بالتعرف على الطابع القانوني للمؤسسة على خلاف معايير التدقيق الدولية التي تركز على ظروف الإحاطة بالظروف التي تحيط بالمؤسسة والبيئة التي تعمل بها، وذلك لأن الهدف من التشريعات الحالية هو تحديد المدقق الأحكام التي تخضع لها المؤسسة والتأكد من احترامها، غير أن معايير التدقيق الدولية تؤكد على أن الهدف من فهم المؤسسة وبيئتها هو تحديد مخاطر الأخطاء، وعليه فإن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن التشريعات الحالية لا تكفي فهم المؤسسة وبيئتها، على عكس العمل بمعايير التدقيق الدولية.

II. 2. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تقييم الرقابة الداخلية

يبين الجدول الموالي هدف تقييم الرقابة الداخلية، عناصر الرقابة الداخلية وكذا توثيق نتائج المتوصل من تقييم تلك العناصر حسب ما جاءت به التشريعات الحالية وما تتطلبه معايير التدقيق الدولية، وذلك بهدف تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية وأثر العمل بمعايير التدقيق الدولية بناء على الدراسة الاستقصائية التي تم إجرائها على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين:

الجدول رقم (6-6): أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر في المساعدة على تقييم المدقق للرقابة الداخلية للمؤسسة

معايير التدقيق الدولية	المشروع الجزائري	الدراسة الاستقصائية
تتناول تقييم الرقابة الداخلية من خلال: - معيار التدقيق الدولي 315 "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" - معيار التدقيق الدولي 402 "اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية"	يتناول فحص وتقييم الرقابة الداخلية من خلال النصوص القانونية التالية: - المقرر 103/SPM/94، مؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصيات: 01 و 05؛ - قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، 2014.	يتناول الاستبيان الرقابة الداخلية من خلال العبارات التالية: - العبارة 2 للجزء الثاني المحور الأول؛ - العبارة 1 للجزء الثاني من المحور الثالث.
فهم الرقابة الداخلية: - تلزم المدقق بفهم الرقابة الداخلية بهدف تحديد مخاطر الجوهرية والتخطيط لعملية التدقيق؛ - تلزم المدقق بفهم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية التالية: ● بيئة الرقابة؛ ● عملية تقييم مخاطر المؤسسة؛ ● نظام المعلومات؛ ● أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق؛ ● متابعة عناصر الرقابة. - تلزم المدقق توثيق كل ما تحصل عليه من معلومات حول فهم المنشأة وعناصر الرقابة الداخلية والمخاطر الناتجة عنها؛ - تلزم المدقق بفهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المؤسسة الخدمية للمؤسسة محل التدقيق، ومن ثم تحديد أثرها على الرقابة الداخلية.	فهم الرقابة الداخلية: - يلزم المدقق بفحص وتقييم الرقابة الداخلية بهدف تحديد نسب الأخطاء في الرقابة الداخلية من أجل تحديد برنامج تدقيق الحسابات؛ - يعتبر أن المكونات الأساسية للرقابة الداخلية هي: ● نظام التنظيم؛ ● نظام الإعلام والتوثيق؛ ● نظام الأدلة؛ ● وسائل المادية للحماية؛ ● الموظفين؛ ● نظام المراقبة. - يفرض على المدقق تلخيص نتائج ما توصل إليه حول فحص وتقييم مكونات الرقابة الداخلية وتسجيلها في: ● ملفات العمل؛ ● تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة محل التدقيق.	- الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتقييم الرقابة الداخلية؛ - العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر يسمح من فهم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق؛ - العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" يؤثر بـ 0.270 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، التشريعات الحالية المحلية ونتائج الدراسة الاستقصائية.

يمكن اسقاط فحص وتقييم الرقابة الداخلية وفقا للمشرع الجزائري على ما تناوله معايير التدقيق الدولية في ما يخص الفهم الكاف لنظام الرقابة الداخلية، يلاحظ وجود اختلاف واضح حول عناصر الرقابة الداخلية حيث أن معايير التدقيق الدولية تلخصها في خمسة عناصر تتمثل في: بيئة الرقابة، عملية تقييم مخاطر المؤسسة، نظام المعلومات، أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق و متابعة عناصر الرقابة، أما المشرع الجزائري فإنه يحدد عناصر الرقابة الداخلية في ستة عناصر تتمثل في نظام التنظيم، نظام الإعلام والتوثيق، نظام الأدلة، وسائل المادية للحماية، الموظفين ونظام المراقبة، والاختلاف ليس في عدد العناصر فحسب بل يظهر في غياب بعض العناصر وفقا للمشرع الجزائري والتي تظهر في المعايير الدولية كبيئة الرقابة، وعملية تقييم مخاطر المؤسسة رغم أهميتها في تحديد مدى قوة وكفاءة الرقابة الداخلية، كما يلاحظ ان باقي عناصر الرقابة التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية هي نفسها العناصر الستة التي أكد عليها المشرع الجزائري لكن بتبويب وتفصيل مختلف.

ورغم الاختلاف في عناصر الرقابة الداخلية بين ما جاء به المشرع الجزائري وما تناوله معايير التدقيق الدولية إلا أن الباحثة ترى أنهما يتفقان حول الهدف من فهم الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، إذ أن معايير التدقيق الدولية تركز على أن الهدف من فهم هذه العناصر هو تحديد الأخطاء الجوهرية، وكذا المشرع الجزائري يؤكد على أن الهدف من دراسة وتقييم عناصر الرقابة الداخلية هو تحديد نسب الأخطاء في الرقابة الداخلية من أجل تحديد برنامج تدقيق الحسابات، كما أن الباحثة تلاحظ بأن كلا من معايير التدقيق الدولية والمشرع الجزائري يؤكد على ضرورة توثيق والإفصاح عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية.

كما أن معايير التدقيق الدولية تهتم بأثر الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية على الرقابة الداخلية وتخصص لذلك معيار كامل، غير أن المشرع الجزائري لا يولي أي اهتمام لهذه الخدمات، ولعل أن النقائص التي تعاني منها التشريعات الحالية أدت إلى اتفاق محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين على عدم كفاية هذه التشريعات لتقييم الرقابة الداخلية والتأكيد على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن يسمح من فهم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، وبالتالي فآثر تبني معايير التدقيق الدولية يظهر في السماح للمدقق بتقييم الرقابة الداخلية بهدف تحديد الأخطاء والتخطيط لعملية التدقيق.

II. 3. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تحديد وتقييم الأخطاء والاستجابة لمخاطر الجوهرية

يهدف المدقق من فهمه للمؤسسة وبيئتها وكذا تقييم رقابتها الداخلية إلى تحديد المخاطر التي تهدد المؤسسة، والجدول التالي يبين رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول مدى كفاية التشريعات الحالية في تحديد وتقييم تلك المخاطر والاستجابة لها، وأثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ذلك:

الجدول رقم (6-7): أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها

الدراسة الاستقصائية	المشروع الجزائري	معايير التدقيق الدولية
<p>يتناول الاستبيان تقييم الخطر في المحاور الثلاث من خلال العبارات التالية:</p> <p>- العبارات من 3 إلى 5 للجزء الثاني المحور الأول؛</p> <p>- العبارات من 3 إلى 5 من المحور الثاني؛</p> <p>- العبارات من 3 إلى 5 للجزء الثاني المحور الثالث.</p>	<p>لم يتناول تحديد الخطر في نصوص قانونية محددة، بل أشار إليه فقط في:</p> <p>- المقرر 103/SPM/94، مؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصية: 05.</p> <p>تناول التصريح بالأعمال الإجرامية في:</p> <p>- المقرر 103/SPM/94، مؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصية: 04.</p>	<p>تتناول تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها في المجموعة من المعايير، والمتمثلة في المعايير التالية:</p> <p>- معيار التدقيق الدولي 315 "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها"؛</p> <p>- معيار التدقيق الدولي 320 "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"؛</p> <p>- معيار التدقيق الدولي 330 "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة"؛</p> <p>- معيار التدقيق الدولي 450 "اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية".</p>
<p>- الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وللإستجابة لها؛</p> <p>- لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية توفر له إجراءات تحديد، تقييم والاستجابة للمخاطر الأخطاء الجوهرية؛</p> <p>- العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يمكن المدقق من تحديد، تقييم والاستجابة للمخاطر الأخطاء الجوهرية؛</p> <p>- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" يؤثر — 0.270 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.</p>	<p>تحديد، تقييم والاستجابة للمخاطر الأخطاء الجوهرية:</p> <p>- يشير إلى إلزام المدقق بتقديم أماكن الخطر في المعلومات التي يسجلها المدقق عند التعرف على المؤسسة؛</p> <p>- يلزم المدقق بالتصريح عن الأعمال الإجرامية؛</p> <p>- يوفر للمدقق إجراءات التصريح بالأعمال الإجرامية، وآجال وأشكال التصريح.</p>	<p>تحديد، تقييم والاستجابة للمخاطر الأخطاء الجوهرية:</p> <p>- تلزم المدقق بتحديد المخاطر الجوهرية وتوفير له الإجراءات اللازمة؛</p> <p>- تلزم المدقق بتقييم البيانات الخاطئة وتقييم المخاطر وتوفر له الإجراءات اللازمة؛</p> <p>- تلزم المدقق الاستجابة بشكل الملائم للمخاطر الجوهرية وتوفير الإجراءات المساعدة.</p> <p>- تعتبر أن إجراءات تقييم المخاطر تتضمن:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● الاستفسارات؛ ● الإجراءات التحليلية؛ ● الملاحظة والتفتيش؛ ● المعلومات السابقة؛ ● المناقشة بين أعضاء فريق عملية التدقيق. <p>- تلزم المدقق بتقييم البيانات الخاطئة المحددة من خلال إجراءات تقييم المخاطر إذا كانت جوهرية؛</p> <p>- توفر للمدقق أساس لاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية حسب مستوى هذه الإجراءات مع مراعات الأهمية النسبية.</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، التشريعات الحالية المحلية ونتائج الدراسة الاستقصائية.

يبين الجدول السابق أن المشرع الجزائري لا يولي اهتمام كبير لتقييم الخطر ويكتفي فقط بالأعمال الإجرامية، لذا يرى محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين أن التشريعات الحالية لا تكفي لتحديد وتقييم خطر والاستجابة له وكذا الاستجابة لمخاطر الأخطار الجوهرية، ويؤكدون على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من خلال الإجراءات التي توفرها من شأنه أن يمكن المدقق من:

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية؛

- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛

- الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

كما أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن المدقق بالجزائر لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية رغم غياب معايير محلية توفر له إجراءات تحديد، تقييم والاستجابة للمخاطر الأخطاء الجوهرية، ونموذج الانحدار الخطي المتعدد الذي تقترحه هذه الدراسة يتنبأ بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية (300-399) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بـ 0.270.

II. 4. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على التخطيط لعملية التدقيق

على المدقق وضع برنامج عمل مفصل لعملية التدقيق، والجدول الموالي يبين رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول مدى كفاية التشريعات الحالية في مساعدة المدقق على وضع ذلك البرنامج، وكذا رأيه حول أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في توفير الإجراءات التي تمكن المدقق من وضع خطة سليمة يتبعها في أداء عمله:

الجدول رقم (6-8): أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على التخطيط السليم لعملية التدقيق

معايير التدقيق الدولية	المشرع الجزائري	الدراسة الاستقصائية
تتناول التخطيط لعملية التدقيق من خلال المعايير التالية: - معيار التدقيق الدولي 300 "التخطيط لتدقيق القوائم المالية"؛ - معيار التدقيق الدولي 320 "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق".	يتناول التخطيط عملية التدقيق في: - المقرر 103/SPM/94، مؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمخاطف الحسابات، التوصيات من 01 إلى 06.	يتناول الاستبيان تقييم الخطر في المحاور الثلاث من خلال العبارات التالية: - العبارات 6 و 7 للجزء الثاني من المحور الأول - العبارة 6 للمحور الثاني؛ - العبارات 6 و 7 للجزء الثاني من المحور الثالث.
- تعتبر التخطيط عملية مرحلة مصاحبة لأداء عملية التدقيق بأكملها؛ - تشترط على المدقق القيام بالأنشطة الأولية للتدقيق قبل وضع أنشطة التدقيق.	- يلزم المدقق باتباع مسار لتنفيذ مهمة التدقيق يتمثل في الإجراءات الدنيا لعملية التدقيق والموضوعة في ستة توصيات من المقرر. - يلزم المدقق بالقيام بإجراءات قبل القبول التوكيل بمهمة التدقيق.	- الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للحكم على الظروف التي تؤثر سلبا على أداء خطة التدقيق ولا تضمن وضع برنامج عمل جيد له؛
تمثل في الأنشطة الأولية: - التأكد من نزاهة الإدارة والتي قد تؤثر على استمرارية المدقق بعملية التدقيق؛ - احتفاظ المدقق بالاستقلالية والقدرة اللازمين لأداء عملية التدقيق؛	يضع الأنشطة الأولية على شكل أنشطة تسبق قبول التوكيل بالمهمة، والتي تتمثل في: - التأكد من أسباب عزل زميله أو رفضه لتحديد عهده؛	- لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير

<p>محلية تضمن له وضع خطة جيدة لأداء إجراءات التدقيق؛</p> <p>- العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يلزم المدقق من مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق ويضمن له التخطيط السليم لعملية التدقيق؛</p>	<p>- التأكد من مؤهلات وكفاءات مكتبه من أنها تسمح له بتنفيذ التوكيل، وكذا إمكانية ممارسة مهمته بكل حرية؛</p> <p>- التأكد من عدم وقوع تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية للممارسة مهنة تدقيق الحسابات؛</p> <p>- التأكد من أن التوكيل المقترح عليه لا يشوبه أي مخالفات وكذا شرعية تعيينه.</p>	<p>- التأكد من عدم وجود سوء تفاهم مع العميل بخصوص الشروط تكليف المدقق بعملية التدقيق.</p>
<p>- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" يؤثر بـ 0.270 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.</p>	<p>يضع أنشطة التدقيق في الأنشطة التالية:</p> <p>- معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية والمحاسبية للمؤسسة محل التدقيق؛</p> <p>- الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة محل التدقيق؛</p> <p>- البحث عن المعلومات التي تخص نشاط وتنظيم المؤسسة؛</p> <p>- تشكيل المخطط والبرنامج العام؛</p> <p>- تحديد مستوى المساعدين وتكوين فرقة التدخل.</p>	<p>تعتبر أن أنشطة التدقيق تتمثل ما يلي:</p> <p>- وضع استراتيجية التدقيق الشاملة يتم تحديد وتخصيص الموارد التي يتم استخدامها لعملية التدقيق؛</p> <p>- تكوين خطة التدقيق تشمل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق العملية؛</p> <p>- تغيير استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق نتيجة للأحداث والظروف غير المتوقعة التي يتم مصادفتها؛</p> <p>- التخطيط لطبيعة وتوقيت ونطاق توجيه وإشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة أعمالهم.</p>
	<p>يلزم المدقق نقل، تنظيم وإدراج المعلومات التي تم الحصول عليها في الملف الدائم.</p>	<p>تلزم المدقق توثيق وتسجيل استراتيجية التدقيق الشاملة، خطة التدقيق والتغيرات التي تطرأ على قرارات التخطيط.</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، التشريعات الحالية المحلية ونتائج الدراسة الاستقصائية.

بغض النظر عن مدى تماشي المقرر مع القوانين الحالية ترى الباحثة أنه بإسقاط ما جاء به المشرع الجزائري على ما تتناوله معايير التدقيق الدولية في إجراءات التخطيط لعملية التدقيق، فيبدو أنه رغم الاختلاف في طريقة تناول هذه الإجراءات إلا أن يوجد انسجام كبير بينهما، فكلاهما يلزم المدقق التأكد من ملاءمة الظروف والإمكانات المحيطة به بالمؤسسة لمزاولة مهمته بطريقة سليمة، وكذا التأكد من الأحداث والظروف التي يمكن أن تؤثر بشكل سلبي على قدرة المدقق على التخطيط لعملية التدقيق وأدائها، ثم المباشرة في التخطيط لعملية التدقيق بناء على الموارد المتاحة والمعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة ومحيطها، لكن رغم هذا الانسجام إلا أن محافظي والخبراء المحاسبين يرون أن الإجراءات التي جاءت بها التشريعات الحالية لا تكفي للحكم على الظروف التي قد تؤثر سلبا على وضع خطة التدقيق، ولا تضمن وضع برنامج عمل جيد للمدقق، ويتفقون أن مدقق لا يلجأ لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تضمن له وضع خطة جيدة لأداء إجراءات التدقيق، في حين يؤكدون أن العمل بمعايير التدقيق

من شأنه أن يلزم المدقق مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط، كما أنه يضمن للمدقق التخطيط السليم لعملية التدقيق.

III. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على جمع أدلة التدقيق والاستفادة من عمل مدققين الآخرين

يجب على المدقق جمع أدلة تدقيق ليتمكن من إبداء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية، وفي سبيل جمع تلك الأدلة قد يحتاج المدقق لعمل أطراف أخرى، والجدول الموالي يلخص ما جاءت به التشريعات الحالية في سبيل جمع أدلة التدقيق وتحديد مدى انسجامها مع متطلباته معايير التدقيق الدولية، ويحدد أثر تبني هذه المعايير في الحصول على أدلة تدقيق من خلال تحديد رأي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول مدى كفاية تلك التشريعات، وأثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في توفير أدلة تدقيق كافية وملائمة:

الجدول رقم (6-9): أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة

معايير التدقيق الدولية	المشروع الجزائري	الدراسة الاستقصائية
تتناول أدلة التدقيق في المجموعة (500-599) تتناول الاستفادة من عمل مدقق آخرين في (600-699).	يتناول أدلة التدقيق في نصوص قانونية التالية: - القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4. - المقرر 103/SPM/94، مؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصيات: 02 و 05. - القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة والخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عدد 42، المواد: 31، 32، 33.	يتناول الاستبيان أدلة التدقيق في المحاور الثلاث من خلال العبارات التالية: - عبارات الجزء الثالث من المحور الأول؛ - العبارتين 7 و 8 من المحور الثاني؛ - عبارات الجزء الثالث من المحور الثالث. يتناول الاستبيان الاستفادة من عمل مدقق آخرين من خلال العبارات التالية: - عبارات من 9 و 11 من المحور الثاني؛ - عبارات الجزء الرابع من المحور الثالث.
تتطلب أن تكون أدلة التدقيق كافية وملائمة	يشترط ان تكون أدلة الاثبات مقنعة	- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛
تحدد للمدقق مجموعة من مصادر للحصول على أدلة التدقيق، منها ما هو داخلي ومنها ما هو خارجي.	يحدد للمدقق الجهات التي يحصل منها على أدلة الاثبات، منها ما هو داخلي ومنها ما هو خارجي.	
توفر للمدقق مجموعة من الإجراءات للحصول على أدلة التدقيق كافية وملائمة، تتمثل في: - الفحص؛ - المراقبة؛ - المصادقات الخارجية؛ - إعادة الحساب؛ - إعادة الأداء؛ - الإجراءات التحليلية؛ - الاستفسار.	أوجب على المدقق القيام بالإجراءات الضرورية للحصول على أدلة اثبات، والمتمثلة في: - التفتيش المادي والملاحظة؛ - فحص المستندات؛ - المراقبة الجبرية العديدة؛ - التحليلات، التقييمات، التقارير والتقسيمات؛ - الفحص التحليلي؛	- لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تضمن له الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛ - العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يسمح للمدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛

<p>- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (500-599) "أدلة التدقيق" تؤثر بـ 0.202 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛</p>	<p>- المعلومات المصرح بها والمتحصل عليها من طرف المسيرين وموظفين للمؤسسة محل التدقيق.</p>	
<p>- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين" تؤثر بـ 0.274 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.</p>	<p>لم يشير المشرع إلى إجراءات إضافية عند الظروف التي تطرقت لها المعايير.</p>	<p>توفر للمدقق إجراءات إضافية تساعده على جمع أدلة التدقيق في بعض حالات التي يمكن ان يصادفها، مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - وجود شك في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار؛ - البيانات المالية تحتوي على تقديرات محاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة؛ - المؤسسة تخضع للسيطرة من أطراف أخرى؛ - وجود أحداث لاحقة.
	<p>يوجب على المدقق الحصول على أدلة الإثبات عن طريق السبر الإحصائي او السبر التجريبي، وذلك بالاعتماد على التجربة والخبرة المهنية.</p>	<p>تفصل في طرق الحصول على أدلة التدقيق، والمتمثلة في:</p> <ul style="list-style-type: none"> - اختيار كافة البنود؛ - اختيار بنود محددة؛ - اختيار عينات التدقيق.
	<p>لم يحدد المدقق كيفية الاستفادة من مدققين آخرين.</p>	<p>تحدد للمدقق:</p> <ul style="list-style-type: none"> - الاعتبارات اللازمة للتمكن من الاستفادة من عمل مدققين آخرين؛ - كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى مؤسسات المجمع؛ - كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق عنصر من القوائم المالية؛ - له كيفية التأكد من إمكانية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي؛ - كيفية التأكد من كفاية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي؛ - الحاجة للاستفادة من عمل مدقق خبير.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، التشريعات الحالية المحلية ونتائج الدراسة الاستقصائية.

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن التشريعات الحالية لم تقدم الاهتمام الكاف لجمع أدلة التدقيق رغم أهميتها في تقييم الخطر وتكوين رأي المدقق، لذا فمحاظني الحسابات والخبراء المحاسبين يتفقون أن طرق وإجراءات الحصول على أدلة التدقيق التي يتناولها المدقق غير كافية للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، وإذا تم اسقاط هذه التشريعات على مجموعة المعايير (500-599) يلاحظ أنها ركزت على أن تكون أدلة التدقيق مقنعة لكن الإقناع يبقى واسع ويخضع للتقدير الشخصي للمدقق، ويجب توفير الارشادات التي تمكن المدقق من الوصول إلى هذه الأدلة،

لكن معايير التدقيق الدولية تشترط أن تكون أدلة التدقيق التي يجب على المدقق جمعها كافية وملائمة، وترتبط الكفاية بكمية أدلة التدقيق بناء على جودة أدلة التدقيق، أما الملائمة فترتبطها بأهمية أدلة التدقيق وموثوقيتها، حيث أن الموثوقية تتأثر بمصادر وبطبيعة أدلة التدقيق، لذا فمعايير التدقيق الدولية خصصت 11 معيار لتوفير الإجراءات والطرق التي تضمن الحصول على أدلة التدقيق في الظروف العادية وفي الحالات الخاصة التي يمكن للمدقق أن يصادفها، على خلاف التشريعات الحالية التي تعتبر جد محدودة لا توفر الإجراءات التي تضمن الحصول على أدلة تدقيق كافية، لذا فمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يتفوقون على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه توفير تلك الأدلة، وهنا يظهر أثر تبني معايير التدقيق الدولية في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

كما يلاحظ من الجدول السابق أن التشريعات الحالية لم تولي الاهتمام بكيفية الاستفادة من عمل مدققين الآخرين في سبيل جمع أدلة التدقيق، على خلاف معايير التدقيق الدولية التي خصصت لذلك ثلاثة معايير تمكن المدقق من الاستفادة من عمل مدقق آخر غيره سواء كان مدقق خارجي أو داخلي أو مدقق خبير، لذا فمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يتفوقون على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن يحدد للمدقق الاعتبارات اللازمة للتمكن من الاستفادة من عمل مدققين آخرين، وكيفية التأكد من كفاية وإمكانية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي، وكيفية الاستفادة من عمل المدقق الخبير، وهنا يظهر أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تسهيل الاستفادة من عمل المدققين الآخرين في سبيل جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة.

إضافة على ذلك فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدد الذي تقترحه الدراسة يتنبأ بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية (500-599) "أدلة التدقيق" يؤثر بـ 0.202 والعمل بمعايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين" يؤثر بـ 0.274 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

IV. مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تقديم تقرير المدقق والحالات الخاصة لعملية التدقيق

يجب على المدقق بعد جمع أدلة التدقيق كافية وملائمة من خلال تنفيذ إجراءات التدقيق على تكوين رأيه وتقديم تقريره، سواء في الحالات العادية أو في الحالات الخاصة التي تقوم على اعتبارات محددة، والتشريعات الحالية بعد صدور القانون 10-01 أصدرت بعض المعايير في شكل نصوص قانونية لتحديد أشكال رأي المدقق ومحتوى تقريره، والجدول الموالي يوضح مدى كفاية تلك النصوص، ويحدد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على رأي وتقرير المدقق في الحالات العادية والحالات الخاصة:

الجدول رقم (6-10): أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على رأي وتقرير المدقق والحالات الخاصة لعملية التدقيق

معايير التدقيق الدولية	المشروع الجزائري	الدراسة الاستقصائية
تتناول نتائج وتقرير المدقق في عدة معايير أهمها معايير المجموعة (700-799)؛ تتناول الحالات الخاصة لعملية التدقيق من خلال المجموعة (800-899).	يتناول تقرير المدقق من خلال: قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، 2014.	يتناول الاستبيان تقرير المدقق في المحاور الثلاث من خلال العبارات التالية: - عبارات الجزء الرابع من المحور الأول؛ - عبارات من 12 و 14 من المحور الثاني؛ - عبارات الجزء الخامس من المحور الثالث. يتناول الاستبيان الحالات الخاصة من خلال العبارات التالية: - عبارات من 15 و 18 من المحور الثاني؛ - عبارات الجزء السادس من المحور الثالث.
تكوين وتعديل رأي المدقق: تتم اهتماما بالغا بكيفية تكوين رأي المدقق، ويمكن حصر المسائل التي جاءت بها في النقطتين التاليتين: - الحصول على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية؛ - إجراء التقييمات اللازمة؛ تشير إلى وجود نوعين رئيسيين من الرأي: - الرأي غير المعدل: عندما يستنتج المدقق أن البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول به؛ - الرأي المعدل: في حال استنتج المدقق بناء على أدلة التدقيق التي تحصل عليها أن البيانات المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية، أو كان غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستنتج أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، والذي ينقسم بدوره إلى: • رأي المتحفظ؛	تكوين وتعديل رأي المدقق: يلزم المدقق بضرورة التأكد من ملائمة الإفصاح في القوائم المالية المتمثلة في: الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة والملاحق. يسمح بأن يأخذ رأي المدقق الأشكال الثلاثة التالية: - الرأي بالقبول؛ - الرأي بالتحفظ؛ - الرأي بالرفض.	- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لتقديم تقرير كاف وملائم؛ - لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تضمن له تقديم تقرير كاف وملائم؛ - لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تساعده في عملية التدقيق في الحالات الخاصة؛ - العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يسمح للمدقق من تقديم تقرير كاف وملائم؛

<p>- العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يساعد المدقق في عملية التدقيق في الحالات الخاصة؛</p>		<ul style="list-style-type: none"> • الرأي السلبي؛ • حجب الرأي.
<p>- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (799-700) "نتائج وتقرير المدقق" يؤثر بـ 0.221 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛</p>	<p><u>شكل ومحتوى التقرير:</u> يضع أهم ما يتضمنه التقرير العام للمدقق فيما يلي: اسم وعنوان المدقق، رقم اعتماده، رقم التسجيل في الجدول، تحديد بوضوح سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق، ثم يتمحور التقرير في جزأين: - التقرير العام للتعبير عن الرأي: والذي ينقسم إلى:</p>	<p><u>شكل ومحتوى التقرير:</u> تقتضي أن يحتوي تقرير المدقق كحد أدنى على العناصر التالية: العنوان، المخاطب، الفقرة التمهيديّة، مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية، مسؤولية المدقق، رأي المدقق، مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير، توقيع المدقق، التاريخ، توقيع وعنوان المدقق.</p>
<p>- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (899-800) "الحالات الخاصة" يؤثر بـ 0.256 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • مقدمة: طريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالمؤسسة، تاريخ اقفال السنة المالية، مسؤولية المسيرين في المؤسسة عند إعداد القوائم المالية، مسؤوليته في التعبير عن رأيه حول تلك القوائم. • الرأي؛ • فقرة الملاحظات؛ - المراجعات والمعلومات الخاصة. 	
	<p>يلزم على المدقق التوقيع في آخر التقرير العام، وإذا تعلق الأمر بشركة، يجب ان يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة والذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.</p>	<p>تلزم المدقق التوقيع باستخدام اسم شركة التدقيق أو اسم المدقق أو كلاهما، وقد يضيف التعيين المحاسبي المهني للمدقق أو حقيقة أنه مدقق أو شركة حسب ما يكون مناسب في المنطقة المتواجد بها.</p>
	<p>يلزم المدقق تسليم التقرير العام والتقارير الخاصة على الأقل قبل خمسة عشر يوما على انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية.</p>	<p>لا تشترط تاريخ محدد لتسليم المدقق وتترك ذلك للنظام المعمول به.</p>
	<p><u>الفقرات الإضافية في التقرير:</u> يسمح للمدقق الإفصاح عن معلومات إضافية غير مفسح عنها في القوائم المالية؛ ويلزم المدقق بالإفصاح عن معلومات التالية: الاتفاقيات المنظمة، المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات، الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة، إجراءات الرقابة الداخلية، استمرارية الاستغلال، حيازة أسهم الضمان،</p>	<p><u>الفقرات الإضافية في التقرير:</u> تؤكد على ضرورة إدراج إفصاحات إضافية في تقرير المدقق إذا رأى أن الإفصاحات غير كافية، وذلك في الفقرات التالية: - فقرة التأكيد: هي فقرة مدرجة في تقرير المدقق والتي تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية والذي ينظر المدقق له أهمية أساسية لفهم مستخدمي القوائم المالية؛</p>

	عملية رفع رأس المال، عملية تخفيض رأس المال، إصدار قيم منقولة أخرى، توزيع التسيقات على أرباح الأسهم، تحويل الشركات ذات الأسهم، الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.	- فقرة أخرى: هي فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو المصحح عنها في القوائم المالية والذي بنظر المدقق له أهمية أساسية لفهم مستخدمي القوائم المالية.
	لا يضع نصوص قانونية للحالات الخاصة التي تناولها المعايير.	تضع مجموعة من الاعتبارات التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في حالة: - تدقيق القوائم المالية لأهداف خاصة؛ - تدقيق قائمة مالية منفردة أو عنصر مالي منفرد؛ - تدقيق القوائم المالية الملخصة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، التشريعات الحالية المحلية ونتائج الدراسة الاستقصائية.

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن المشرع الجزائري حاول تغطية معظم الجوانب التي تخص إبداء رأي المدقق حول القوائم المالية وتقديم تقريره، إلا أنه بإسقاط ما جاء به مع ما تناوله معايير التدقيق الدولية في سبيل تكوين ذلك الرأي، يظهر عدم التفصيل في مسائل من شأنها أن تعترض المدقق عند تكوين رأيه حول القوائم المالية أو في حال وقوع أحداث تحتم عليه تعديل رأيه، لكن هذا لا يعني أن المشرع الجزائري يتناقض مع معايير التدقيق الدولية في إبداء رأي المدقق، كما أنه يلاحظ وجود انسجام بين التشريعات الحالية ومعايير التدقيق الدولية فيما يخص الحد الأدنى من العناصر الواجب توافرها في تقرير المدقق وتوقيعه، لكن يلاحظ أن معايير التدقيق الدولية لم تحدد أجل لتسليم التقرير وتترك ذلك للأحكام المعمول بها، وهذا ما يؤكد مرونة هذه المعايير وإمكانية تطبيقها.

ومن الملاحظ أن التشريعات الحالية تفرض على المدقق إعداد تقارير خاصة حول معلومات محددة وفقا للقانون وتسمح له بالإفصاح عن المعلومات إضافية لم يفصح عنها في القوائم المالية، لكن معايير التدقيق الدولية تلزم على المدقق ضرورة إدراج إفصاحات إضافية في تقرير المدقق إذا رأى أن الإفصاحات غير كافية في فقرة التأكيد والفقرة الأخرى وتحدد الأمور التي تقتضي إدراجها في هذه الفقرات.

وبناء على الجدول السابق يلاحظ أن التشريعات الحالية تسعى إلى وضع أساس يستند عليه محافظ الحسابات في إعداد تقرير وذلك في شكل معايير، وتلاحظ الباحثة أن هذا الأساس يتجه نحو معايير التدقيق، لكن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يرون أن هذه التشريعات تبقى غير كافية لتكوين رأيا سليما حول القوائم المالية، ولا تضمن تقديم تقرير يمكن فهمه من طرف جميع مستخدميها كونها لا تضمن تقديم إفصاح كاف للمعلومات في تقرير المدقق، وفي المقابل يتفق محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن يساعد المدقق على تكوين رأي ملائمة حول القوائم المالية، كونها توفر له محددات التي يعدل رأيه على أساسها، وكذا تلزمه بإدراج فقرات إضافية في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه أو لم يتم الإفصاح عنه، وهنا يظهر أثر تبني معايير التدقيق الدولية في توفير إطار مرجعي تكوين رأيا سليما وتقديم تقرير كاف وملائم.

ومن خلال الجدول السابق يظهر كذلك أثر تبني معايير التدقيق الدولية في مساعدة المدقق في عملية التدقيق في الحالات الخاصة، حيث يؤكد محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن يحدد للمدقق الاعتبارات التي يأخذها بالحسبان عند عملية تدقيق القوائم المالية لأهداف خاصة، او عملية تدقيق قائمة مالية منفردة أو عنصر مالي منفرد، أو تدقيق القوائم المالية الملخصة، والتي تعاني من فراغ قانوني في المشرع الجزائري.

ونموذج الانحدار الخطي المتعدد الذي تقترحه الدراسة يتنبأ بأن العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (700-799) "نتائج وتقرير المدقق" يؤثر ب 0.221 والعمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (800-899) "الحالات الخاصة" يؤثر ب 0.256 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

V. مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الأهداف الموضوعية

بعد تحقيق الهدف الرئيسي لهذه الدراسة، والمتمثل في تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر سنأتي لمناقشة مدى تحقق الأهداف الفرعية لهذه الدراسة:

– **الهدف الخاص بـ "تحديد أهمية التوجه نحو معايير التدقيق الدولية"**: تم تحقيق هذا الهدف في الفصل "الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية" من خلال تحديد أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية، حيث تم الوصول أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يؤثر على عدة أطراف، إذ توفر للمدقق إطار مرجعي يستند إليه في ممارسة مهنته ويعتبره أساسا للحكم على أداءه، كما أنها تزيد من الثقة في التقارير المالية وتسمح بإجراء المقارنات المالية اللازمة، وقد تم الوصول أيضا أنه يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية في مختلف البيئات، إذ تخدم هذه المعايير الشركات متعددة الجنسيات وتسهل التواصل في الأسواق المالية الدولية وتوفر مجموعة موحدة من المعايير لمكاتب التدقيق الدولية، وهذه المتغيرات تكون في البيئات المتطورة، أما البيئات النامية فتطبيق معايير التدقيق الدولية من شأنه أن يجلب الاستثمار ويسهل من إصدار معايير محلية بالاستناد عليها، إضافة أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يحفز على استعمال معايير المحاسبة الدولية وتطويرها.

– **الهدف الخاص بـ "الإحاطة بتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية"**: تم تحقيق هذا الهدف في الفصل الثاني "تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، حيث تم الوصول بأن معايير التدقيق الدولية تتسم بالمرونة والتحديث المستمر، إذ توفر له إرشادات تسهل ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دون مخالفة الإطار المعمول به، كما أنه تم التعرف على التوجه الدولي الجديد لهذه المعايير حيث تعطي أهمية كبيرة لتقييم الخطر وجمع أدلة التدقيق الكافية وملائمة، وتنظم مهنة التدقيق المحاسبي من خلال ستة جوانب:

- معايير (200-299) تخص المبادئ والمسؤوليات العامة؛
- معايير (300-499) تخص تقييم الخطر؛
- معايير (500-599) تخص أدلة التدقيق؛
- معايير (600-699) تخص الاستفادة من عمل مدققين آخرين؛
- معايير (700-799) تخص نتائج وتقرير المدقق؛
- معايير (800-899) تخص الحالات الخاصة لعملية التدقيق.

حيث تم استعمال هذا التصنيف في تصميم استبيان، تحليله ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية ونتائج الدراسة

ككل.

– الهدف الخاص بـ "التعرف على الإصلاحات التي شهدتها تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بعد صدور القانون 01/10": تم تحقيق هذا الهدف في الفصل الثالث من خلال التطرق إلى تطور مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر والتعرف على الهيئات الحالية التي تشرف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر وكذا على التشريعات التي تحكم ممارسة المهنة، حيث تم الوصول أن تلك الهيئات تتمثل في الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، واللذان يعملان تحت سلطة المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية، وتم استخلاص أن أحكام ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي تشهد إصلاحات لكنها تعاني من كثرة التشريعات وعدم تغطيات هذه الإصلاحات جميع جوانب ممارسة مهنة التدقيق.

– الهدف الخاص بـ "تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر": تم تحقيق هذا الهدف من خلال اثبات الفرضية الفرعية الأولى، اعتمادا على نتائج المحور الأول للاستبيان الموجه لعينة الدراسة، حيث تم التوصل أن التشريعات الحالية المحلية غير كافية لتنظيم المهنة، إذ أثبتت الدراسة أنها غير كافية لتجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة، وغير كافية لتقييم الخطر وجمع أدلة التدقيق، وغير كافية لاستفادة من عمل المدققين الآخرين وتقديم تقرير كاف وملائم، وكذا غير كافية لمساعدة المدقق في الحالات الخاصة لعملية التدقيق.

– الهدف الخاص بـ "تحديد مدى انسجام التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية": تم تحقيق هذا الهدف بإسقاط ما جاءت به التشريعات الحالية المحلية مع ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية في هذا الفصل، وقد تم التوصل أن هذه التشريعات لا تتناقض مع معايير التدقيق الدولية ولكن ما يميز التشريعات الحالية المحلية عن المعايير أنها تضبط أكثر شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، في المقابل أن معايير التدقيق الدولية تضع المبادئ العامة للممارسة المهنة، كما أن هذه التشريعات تعاني من الضعف وعدم التوسع في الإجراءات التي تساعد المدقق في أداء مهمته، كما أنها لا تتطرق لكل الجوانب التي فصلت فيها معايير التدقيق الدولية.

– الهدف الخاص بـ "تحديد مدى لجوء المدققين بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية": تم تحقيق هذا الهدف من خلال اثبات الفرضية الفرعية الثانية، اعتمادا على نتائج المحور الثاني من الاستبيان الموجه لعينة الدراسة، حيث تم التأكد عدم لجوء غالبية المدققين بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب إطار مرجعي على شكل معايير محلية تحكم ممارسة المهنة.

– الهدف الخاص بـ "قياس أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر": تم تحقيق هذا الهدف من خلال اقتراح نموذج انحدار خطي متعدد يبين العلاقة بين مختلف مجموعات معايير التدقيق الدولية من (200-899) وتطور مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، حيث أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر بـ 0.212، معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" يؤثر بـ 0.270، معايير التدقيق الدولية (500-599) "أدلة التدقيق" يؤثر بـ 0.202، معايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين" يؤثر بـ 0.274، العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (700-799) "نتائج وتقرير المدقق" يؤثر بـ 0.221 العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (800-899) "الحالات الخاصة" يؤثر بـ 0.256 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

– الهدف الخاص بـ "محاولة تصور أبعاد المستقبلية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر بتبني معايير التدقيق الدولية": تم تحقيق هذا الهدف من خلال إثبات الفرضية الفرعية الثالثة، اعتمادا على نتائج المحور الثالث من الاستبيان الموجه إلى عينة الدراسة، وقد تم التوصل أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن يعزز من تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق، ويساعد المدقق على تحديد وتقييم المخاطر والاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، وكذا العمل بهذه المعايير من شأنه أن يساعد المدقق على جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة والاستفادة من عمل المدققين الآخرين، كما أن العمل بهذه المعايير من شأنه أيضا السماح للمدقق من تكوين رأيا سليما وكذا تقديم تقريره، إضافة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه ان يقدم للمدقق المساعدة في تدقيق القوائم المالية لأهداف خاصة أو القوائم المالية المنفردة أو الملخصة.

VI. مناقشة نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على الدراسات التي تناولت جزئيا هذا الموضوع تم إيجاد مجموعة معتبرة من الدراسات التي تناولت التدقيق المحاسبي في الجزائر أو معايير التدقيق الدولية، لكن في إطار تقييم نتائج الدراسات السابقة يمكن القول أن جميعها لم تركز على إبراز الأثر الذي يمكن أن تحدثه معايير التدقيق الدولية في تطوير تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث خلصت معظم الدراسات السابقة إلى ضرورة التوجه نحو معايير التدقيق الدولية، أي يمكن القول أن هذه الدراسة انطلقت من النتائج التي وصلت إليها الدراسات السابقة، وفي ما يلي مناقشة مختصرة لأهم نتائجها:

- *Hechmi Abdelwahed, Les normes ISA : Conception et Application dans l'audit des états financiers, 2ème conférence annuelle du CLEA : "Les Normes ISA au cœur du débat», IAE Lyon, France, 5 juin 2014.*

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية معايير التدقيق الدولية (ISA) في تدقيق القوائم المالية حاليا، وتعتبر هذه الدراسة حديثة وتهم بمعايير التدقيق الدولية من خلال اصدار 2010، وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن التوجه الدولي الحديث لمعايير التدقيق الدولية (ISA) يركز على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها، كما أن الدراسة ركزت على توسع تطبيق معايير التدقيق الدولية (أكثر من 100 دولة تستعملها، 23 من بين 25 سوق رأسمال في العالم تتقبلها، البنك العالمي يستعملها، أفضل 22 شبكة عالمية تحاول اتباعها...).

يلاحظ أن هذه الدراسة تركز على أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA)، وهذا هدف موضوع محل الدراسة والمتمثل في تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) في الجزائر، كما أن كلتا الدراستين اهتمت بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها، وقد يظهر الاختلاف بين هذه الدراسة ودراستنا في كونها تركز على أهمية تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بصفة عامة، أما دراستنا فتركز على أهمية تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) على الصعيد المحلي.

- شريقي عمر: التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012، غير منشورة.

تهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في تحسين تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال إجراء مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر مع تونس والمغرب باعتبارهما يشتركان مع الجزائر في عدة خصائص، ولعل أهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن التنظيم المهني في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدمت هذه الدراسة مجموعة من الاقتراحات والتي من شأنها أن تساهم في تطوير تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، ومن بين المقترحات هي وضع معايير التدقيق في الجزائر، ووضعت هذه الدراسة أمام هذا الاقتراح

خيارين، الخيار الأول وهو الأخذ بالتجربة المغربية وإصدار معايير تدقيق محلية بإتباع خطوات علمية في صياغة وإصدار معايير تتماشى مع التطورات الحاصلة، أما الخيار الثاني فهو الأخذ بالتجربة التونسية في تبني المعايير التدقيق الدولية (ISA) في نسختها الكاملة، وركزت هذه الدراسة على تبني الجزائر الخيار الثاني، والذي من شأنه أن يجعل المدققين الجزائريين مهنيين دوليين، ويترك لهم المجال لإبراز قدراتهم وكفاءتهم أمام نظائرهم من الدول.

من الملاحظ أن هذه الدراسة تؤكد على هدف الموضوع محل الدراسة، فهي دراسة تطرقت لمقارنة عناصر التنظيم المهني بين الجزائر وتونس وبين الجزائر والمملكة المغربية، ومن ضمن تلك العناصر معايير التدقيق، وهو العنصر الذي ركز عليه الموضوع محل الدراسة، إذ انطلق من الاقتراح الذي قدمته هذه الدراسة، بتبني معايير التدقيق الدولية (ISA) وإبراز أثر تبني هذه المعايير في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

- **بن قارة إيمان: مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (دراسة ميدانية)**، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04، 05 ديسمبر 2012.

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مضمون معايير التدقيق الدولية (ISA)، الوقوف على واقع تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، وكذا الاطلاع على مدى توافق القوانين المستجدة لتنظيم المهنة بالجزائر مع معايير التدقيق الدولية (ISA) من خلال الاستعانة باستبيان موجه إلى المختصين في المحاسبة والتدقيق من أكاديميين ومهنيين، والذي حاولت هذه الدراسة من خلاله تحديد مدى الإدراك بأهمية ودور معايير التدقيق الدولية (ISA)، تحديد مدى الاطلاع على القانون 10-01، وفي الأخير تحديد مدى توافق بين واقع تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ومعايير التدقيق الدولية (ISA).

لعل أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن هناك كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة، إلا أنها لم تنزل إلى الواقع من أجل التطبيق وبقية مجمدة في الجرائد الرسمية، ورأت أن من أهم الأسباب التي أدت إلى هذا الواقع هي عدم وجود هيئات مختصة تتابع تطبيق هذه القوانين، وتأخر إصدار التعليمات المفسرة لتلك القوانين، وكذا عدم وجود الثقة لدى المؤسسات في الخبر المحاسبي ومحافظ الحسابات، ولعل من أهم الاقتراحات التي قدمتها هذه الدراسة هي إنشاء نصوص قانونية تتمشى مع متطلبات المهنة بإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وكذا اعتماد معايير التدقيق الدولية (ISA) جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

من الملاحظ أن هذه الدراسة تبرز أهمية الموضوع محل الدراسة من خلال جملة الاقتراحات التي وضعتها، ولعل التشابه بين هذه دراسة ودراستنا هو محاولة اسقاط النصوص القانونية على معايير التدقيق الدولية (ISA)، إلا أن

هذه الدراسة اكتفت بنتائج الاستبيان الذي يشمل ستة أسئلة فقط تركز على تحدي مدى التوافق بين النصوص والتشريعات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية (ISA) للوصول إلى الاستنتاج، غير أن دراستنا قامت بإسقاط التشريعات على ما تتطلبه المعايير وتدعيمها بنتائج الاستبيان ووجدنا أن تلك التشريعات تنسجم مع ما تتطلبه المعايير إلا أنها غير كافية لضمان ممارسة جيدة للمهنة.

– **محمد أمين مازوت: التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، غير منشورة.

تهدف هذه الدراسة تحديد الهدف من وضع معايير تدقيق الدولية (ISA) والتوجه نحوها في الجزء النظري، وكذا تحديد مدى إمكانية تطبيق هذه المعايير وانتهاجها في الجزائر من خلال الاستعانة بأداة الاستبيان موجه إلى أربع فئات تتمثل في طلبة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، أساتذة جامعيين، محافظي حسابات وخبراء محاسبين.

لعل من أهم النتائج التي وصلت إليها هذه الدراسة أن معايير التدقيق الدولية (ISA) تحقق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية، وأكدت هذه الدراسة على أن مكاتب التدقيق الدولية تلقي ثقة زائدة عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي التقارير المالية كونها تقدم خدمات عالية الجودة، بالإضافة إلى النتائج السابقة فإن هذه الدراسة توصلت إلى أن معايير التدقيق الدولية (ISA) ورغم صدورها من أكبر هيئة دولية إلى أنها لا تتلاءم مع البيئة الجزائرية ولا يمكن انتهاجها إلى بعد تكييفها مع الواقع الجزائري.

من الملاحظ على هذه الدراسة أنها لم تهتم بدراسة الواقع المهني للممارسة التدقيق في الجزائر، إذ لم تنطرق له في جزئها النظري واكتفت بتحديد هذا الواقع من آراء المختصين في هذا المجال، وهذه الدراسة كذلك لم تقم بتحديد الاختلافات بين ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر وممارستها وفقا لمعايير التدقيق الدولية (ISA)، واكتفت بإصدار حكم عدم ملائمة هذه المعايير مع البيئة الاقتصادية من النتائج المستخلصة من الاستبيانات، كما أن هذه الدراسة كذلك أهملت دور النظام المحاسبي المالي والمستنبط من المعايير المحاسبية الدولية في إمكانية جعل البيئة الجزائرية تستعد إلى تبني معايير التدقيق الدولية (ISA).

لقد وضعت هذه الدراسة مجموعة من المواضيع التي تحتاج إلى الدراسة من بينها حاجة التدقيق المحاسبي في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية (ISA)، ومن هنا انطلق دراستنا لكن دراستنا أثبتت أن مدققي الحسابات في الجزائر لا يلجئون إلى معايير التدقيق الدولية (ISA) وبالتالي كيف لهم الحكم على أنها غير ملائمة للواقع الجزائري.

- **زواق كمال:** المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، غير منشورة.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة التصورات المستقبلية لمدى تأثير مهنة المراجعة الخارجية لتبني النظام المحاسبي المالي، وتناولت هذه الدراسة المعالم النظرية والفكرية للمدقق، التوافق الدولي في ميدان معايير التدقيق الدولية (ISA)؛ أهم مخاطر المراجعة مع شرح لمفهوم فجوة التوقعات؛ مع تسليط الضوء على واقع الممارسة المهنية للتدقيق السائد في الاقتصاد الجزائري؛ كما أن الدراسة خصصت جانباً لتحليل النظام المحاسبي المالي، انطلاقاً من تحديد آلية التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، جوهر معايير المحاسبة الدولية، مقتضيات تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر ثم استعراض للنظام المحاسبي المالي، أما الدراسة الميدانية كانت كمحاولة لإبراز نوع التأثير الحاصل في بيئة التدقيق في ظل القانون الجديد المنظم لمهنة المحاسبة من خلال استعمال الاستبيان لمعرفة وجهات نظر أفراد العينة من مهنيين وأكاديميين حول الإشكالية موضوع الدراسة.

ولعل من النتائج التي أظهرتها هذه الدراسة وجود تأييد ودعم للخيار الجزائري بتبني النظام المحاسبي المالي، وفي الجهة المقابلة وجود رفض لطبيعة المسار المهني السائد في بيئة التدقيق مع ضرورة وجود إصلاح حقيقي وعقلاني للاختلال الحاصل في التنظيم المهني، هذا وخلصت الدراسة إلى ضرورة تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) على إثر تبني معايير دولية للمحاسبة، مع إمكانية إجراء توحيد دولي لنماذج تقارير التدقيق.

من الملاحظ أن هذه الدراسة اقتصر على تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المراجعة الخارجية، وخلصت إلى وجود ضعف في المسار المهني للتدقيق ووجود اختلال بين هذه المهنة ومهنة المحاسبة، وضرورة تبني معايير الدولية للتدقيق، لكن لم تظهر مدى إمكانية هذه المعايير من إصلاح المسار ومعالجة الاختلال، بالإضافة إلى أن هذه الدراسة لم تتطرق إلى إمكانية تطبيق هذه المعايير في البيئة الجزائرية.

- **بن عيسى رقيق:** التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية (دراسة حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، 2010، غير منشورة.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد واقع التدقيق المحاسبي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية ومعايير التقارير الدولية، مع دراسة حالة الجزائر بحكم أنها باشرت في الإصلاح المحاسبي بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية، وتناولت هذه الدراسة إلى كل من التدقيق المحاسبي والنظام المحاسبي المالي في ظل المستجدات الاقتصادية الراهنة، ثم تم تشخيص واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كدراسة حالة لموضوع الدراسة.

ولعل من أهم ما خلصت إليه الدراسة، أن هناك ترابط وثيق في معظم المحاور بين معايير المحاسبة والتدقيق، كما أن أخطار المحاسبة تفرز أخطارا للتدقيق تستوجب على المدقق اليوم الإحاطة بها، أما بالنسبة للجزائر فالدراسة خلصت بأن مجموعة النظم الحالية والنصوص التطبيقية المسيرة لمهنة محافظ الحسابات لازالت غير كافية لتمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد.

من الملاحظ أن هذه الدراسة تؤكد على الإشكالية الموضوعية محل الدراسة وهي عدم استجابة مهنة التدقيق في الجزائر إلى المتطلبات الاقتصادية وعدم ترابطها مع مهنة المحاسبة بشكل متناسق، وتؤكد على ما توصلنا إليه بخصوص عدم كفاية التشريعات الحالي المحلية لتمكين المدقق من تقديم رأيا سليما.

- **حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة**

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، غير منشورة.

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف بصفة عامة على واقع كلا من المراجعة الخارجية والممارسة المحاسبية في الجزائر، وبصفة خاصة الوقوف على تصور مخرجات المراجعة الخارجية بما يتلاءم مع تغيرات المحاسبة بالجزائر والتي تتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية، والتي اعتمدت على أداة الاستبيان الموجهة إلى الأكاديميين من أساتذة جامعيين، مهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين.

لعل من أهم ما خلصت له هذه الدراسة هو أن الجزائر أمام تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة تجد نفسها مجبرة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وكذا استنتجت هذه الدراسة أن تطبيق هذه المعايير من شأنه أن يؤثر على تقرير المراجع الخارجي ووضعت تصور لشكل التقرير، كما أثبتت الدراسة بأنه رغم وجود نموذج لتقرير محافظي الحسابات موحد صادر عن الهيئة المشرفة على تنظيم المهنة في الجزائر إلا أن معظم المراجعين لا يتقيدون به، وكذا أثبتت عدم ملائمة هذا النموذج للبيئة الاقتصادية الراهنة، وأكدت على ضرورة تعديل هذا النموذج واعتبرت النماذج المقترحة من لجنة تطبيقات المراجعة الدولية ملائمة للواقع المهني الجزائري، لأنها تشمل تقريبا كل العناصر التي يجب على المراجع أن يتناولها في تقريره.

من الملاحظ ان هذه الدراسة كانت قبل صدور القانون 10-01 كما أنها اهتمت بالتقرير الذي يصدره محافظ الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولم تتعدى هذه الدراسة إلى تنظيم ممارسة مهنة التدقيق، وهذا ما يهتم به الموضوع محل الدراسة.

- **لقيطي الأخضر:** مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، غير منشورة.

تهدف إشكالية هذه الدراسة إلى تشخيص الواقع العملي للمراجعة بالجزائر وكذا تحديد المصاعب التي تواجهها المهنة من خلال إجراء توزيع استبيان على فئة المراجعين والفئات المستخدمة للقوائم المالية، لعل من أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة هي ضعف كفاءة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات، وعدم وجود معايير ملائمة تحكم ممارسة هذه المهنة.

كما أن هذه الدراسة حاولت الوصول إلى أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الجزائر، ولعل من أهم الأسباب التي خلصت لها الدراسة عدم وجود معايير مراجعة موحدة للعمل الميداني منسجمة مع معايير التدقيق الدولية (ISA)، ومن هذه النقطة تم بناء إشكالية الموضوع محل الدراسة.

- **حواس صلاح:** التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، غير منشورة.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أبعاد أنواع الممارسات المحاسبية ودور التوافق والتنسيق المحاسبي، وكذا تسعى إلى إظهار أهمية معايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي من خلال مقارنة القوائم المالية وفقا للمخطط المحاسبي الوطني (PCN) مع النظام المحاسبي المالي (SCF) باعتباره يتماشى مع معايير الدولية (IAS/IFRS)، ولعل من أهم النتائج التي خلصت لها هذه الدراسة تكمن في أهمية تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في تشجيع الاستثمار وتوسيع الأعمال الاقتصادية، من خلال توحيد اللغة المحاسبية المشتركة بين الدول وكذا شفافية المعلومات المحاسبية وملاءمتها من خلال الفروض والمبادئ المحاسبية التي تحكم الممارسة المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وأكد على أن استخدام القيمة العادلة يؤدي إلى ارتقاء الإبلاغ المالي والمحتوى الإعلامي للتقارير المالية بالإضافة على توفير معلومات ذات جودة عالية من الملائمة، أما في ما يخص أثر تبني تلك المعايير على مهنة التدقيق فإنه أكد على أن تطبيق تلك المعايير يقلل من الفجوة بين المحاسبية والتدقيق ويرفع من الخبرة والممارسة بينهما.

من الملاحظ أن هذه الدراسة اهتمت كثيرا بأهمية تبني معايير الإبلاغ المالي على الاقتصاد ككل، ولم تعطي من اهتمامها إلا القليل لأهمية تطبيق هذه المعايير على مهنة التدقيق، رغم أن إشكالية هذه الدراسة تقوم على إبراز أثر التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي على مهنة التدقيق، بالإضافة إلى أن هذه الدراسة خلصت إلى أن تطبيق هذه المعايير يقلل من التباعد بين المحاسبة والتدقيق، لكن في الواقع فإن الموضوع محل الدراسة انطلق من إشكالية زيادة التباعد بين مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق بتبني معايير المحاسبة الدولية فقط وعدم الاهتمام بالمعايير التدقيق الدولية (ISA) في تطوير مهنة التدقيق.

- **صديقي مسعود:** نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، غير منشورة.

سعت هذه الدراسة إلى محاولة تأسيس إطار نظري كفيلاً بترقية المراجعة المالية في الجزائر وتشخيص الواقع العملي وترقية الإطار التطبيقي، وكذا تصور الأبعاد المستقبلية النظرية والتطبيقية لإطار المراجعة المالية في الجزائر والذي يسمح بالاستجابة لاحتياجات الأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة.

لعل من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن المنظمات الدولية تدعو لضرورة انسجام وتوافق المراجعة المالية على المستوى الوطني وفقاً لقيود العمل الدولية، والتي يمكنها أن تؤدي إلى التوافق الدولي خاصة في ظل الشركات متعددة الجنسيات والتسعير الدولي لهذه الشركات، وعلى الجزائر الأخذ بهذه الخطوة، كما أكدت هذه الدراسة على عجز المخطط المحاسبي الوطني على توليد مخرجات تعبر على الواقع الفعلي، وغياب إطار متكامل للمراجعة المالية، وضعت الدراسة جملة من الاقتراحات تصب في ضرورة وضع واعتماد معايير واضحة لدعم استقلالية وكفاءة المراجع، وكذا ضبط العمل الميداني وتقرير المدقق.

تعتبر هذه الدراسة غير حديثة نوعاً ما خاصة وأنها قبل الإصلاح المحاسبي في الجزائر وكذا قبل صدور القانون 10-01، كما يلاحظ أن الباحثة في هذه الدراسة ركزت على جانب توافق المراجعة الدولية على الصعيد الوطني، والنتائج التي تقدمها للتوافق الدولي، وأهم التوحيد الدولي للمهنة الذي أعقب التوافق الدولي، وأغفل دور الاتحاد الدولي للمحاسبين، إلا أن هذه الدراسات تلتقي مع دراستنا في مقترحاتها حول ضرورة وضع إطار مرجعي على شكل معايير واضحة.

خلاصة:

من خلال اسقاط ما تنص عليه التشريعات الحالية المنظمة للمهنة على ما تتضمنه معايير التدقيق الدولية، يظهر أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي تنسجم مع معايير التدقيق الدولية ولا تختلف معها، لكن لا تغطي كل جوانب ممارسة المهنة، فعلى ضوء ما جاء في هذا الفصل فالتشريعات الحالية بالجزائر لا تكفي لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، حيث أنها لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة، فرغم كثرة هذه التشريعات إلا أنها مختصرة ومحدودة وجعلت من المهنة تأخذ طابع قانوني بدل من الطابع المهني.

وفي المقابل فقد أظهر هذا الفصل أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يؤثر بشكل إيجابي على ممارسة مهنة التدقيق ويغطي نقاط ضعف التشريعات، حيث تم التوصل بأن العمل بمعايير التدقيق الدولية بالجزائر من شأنه أن يعزز من تجسيد البادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق، وأن يساعد المدقق على تحديد وتقييم المخاطر والاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، وأن يساعد المدقق على جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة والاستفادة من عمل المدققين الآخرين، وكذا من شأنه أن يسمح للمدقق من تكوين رأيا سليما وكذا تقديم تقريره في الحالات العادية والخاصة لعملية التدقيق، إذ أن العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر ب 0.212، العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" يؤثر ب 0.270، العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (500-599) "أدلة التدقيق" يؤثر ب 0.202، العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين" يؤثر ب 0.274، العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (700-799) "نتائج وتقرير المدقق" يؤثر ب 0.221 والعمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (800-899) "الحالات الخاصة" يؤثر ب 0.256 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

ومن خلال هذا الفصل يتضح أن هذه الدراسة حققت الأهداف المرجوة وتأكدت من صحة الفروض، لذا فبمقارنة نتائج الدراسات السابقة مع نتائج هذه الدراسة يظهر أن الدراسات السابقة خلصت إلى ضرورة التوجه نحو معايير التدقيق الدولية، في حين دراستنا توصلت إلى تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الخاتمة

لقد حاولت الباحثة من خلال هذا الدراسة إبراز أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، انطلاقاً من الإحاطة بعموميات حول معايير التدقيق بصفة عامة ومعايير التدقيق الدولية بصفة خاصة، وتحليل لأهم ما جاءت به لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، ثم الوقوف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال تناول أبرز التشريعات الحالية التي تحكم ممارسة المهنة، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وذلك بغرض اسقاط ما تنص تلك التشريعات على تتطلبه معايير التدقيق الدولية، حيث تم تحديد موقف عينة الدراسة حول مدى كفاية التشريعات الحالية المحلية لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، ومدى لجوء المدققين الجزائريين لمعايير التدقيق الدولية، وكذا تحديد أثر العمل بهذه المعايير في الرفع من ممارسة هذه المهنة بالجزائر إلى المستوى الدولي، وبعد اختبار صحة الفروض تم تعميم نتائج الدراسة، والتي يمكن وضعها في النقاط التالية:

• النتائج النظرية:

- في حدود الدراسة النظرية والمتعلقة بالإطار العام بمعايير التدقيق الدولية وتحليلها، وكذا المتعلقة بالإصلاحات التي تشهدها التشريعات التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، تم الوصول إلى النتائج التالية:
- ظهور الشركات متعددة الجنسية، تطور أسواق رأس مال وتكتل مكاتب التدقيق الدولية تعد من أبرز أسباب الطلب على معايير الدولية ليس للتدقيق فحسب بل للمحاسبة أيضاً، والجزائر أيضاً تشهد هذه التطورات؛
 - التجانس والترابط الموجود بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية لا يظهر فقط في نمط الإعداد وعرض المعيار فقط، بل هناك ارتباط عضوي بينهما؛
 - اهتمام الهيئات بمعايير التدقيق الدولية لا يقتصر على الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية فقط، بل توجد هيئات عربية تهتم بها على رأسها الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب والمجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين؛

- توفر معايير التدقيق الدولية حافزا لتحسين وتطوير معايير المحاسبة الدولية؛
- تتسم معايير التدقيق الدولية بالمرونة والموضوعية مما يجعلها تخدم مختلف الدول المتقدمة والنامية؛
- توفر معايير التدقيق الدولية إطار مرجعي دولي يستند إليه المدقق في ممارسة مهنته والحكم على أداءه؛
- تهتم الإصلاحات التي تشهدها التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بالمعايير الدولية؛
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تصر على خضوع ممارسة المهنة إلى سلطة المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية؛
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تنسجم مع معايير التدقيق الدولية ولا تختلف عليها؛
- التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية؛
- غياب تشريعات جديدة توضح إجراءات ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بدلا من المقرر 103/SPM/94 الذي يستند إلى القانون 08-91 والذي حل محله القانون 01-10 والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي حل محله النظام المحاسبي المالي (SCF)؛
- غياب تشريعات حالية تساعد المدقق الاستفادة من عمل الاستفادة من عمل مدقق آخر غيره سواء كان مدقق خارجي أو داخلي أو مدقق خبير؛
- غياب تشريعات حالية تساعد المدقق في عملية تدقيق القوائم المالية لأهداف خاصة، أو عملية تدقيق قائمة مالية منفردة أو عنصر مالي منفرد، أو تدقيق القوائم المالية الملخصة.

• النتائج التطبيقية:

من خلال التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان تم اثبات الفروض الموضوعية ومن ثم الوصول إلى النتائج التالية:

- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي للضمان ممارسة جيدة للمهنة حيث أنها لا تكفي:

✓ لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة؛

✓ لتقييم الخطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية؛

✓ للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛

✓ لتقديم تقرير كاف وملائم.

- لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية؛

- يمكن للعمل بمعايير التدقيق الدولية أن يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، حيث أن العمل بهذه المعايير من شأنه أن:

✓ يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛

✓ يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر الجوهرية؛

✓ يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛

✓ يُمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين؛

✓ يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم؛

✓ يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق في الحالات الخاصة.

- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات" يؤثر بـ 0.212 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" يؤثر بـ 0.270 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (500-599) "أدلة التدقيق" يؤثر بـ 0.202 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين" يؤثر بـ 0.274 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (700-799) "نتائج وتقرير المدقق" يؤثر بـ 0.221 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (800-899) "الحالات الخاصة" يؤثر بـ 0.256 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

كما أن تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغيرات المراقبة لمختلف فئات عينة الدراسة أظهر النتائج

التالية:

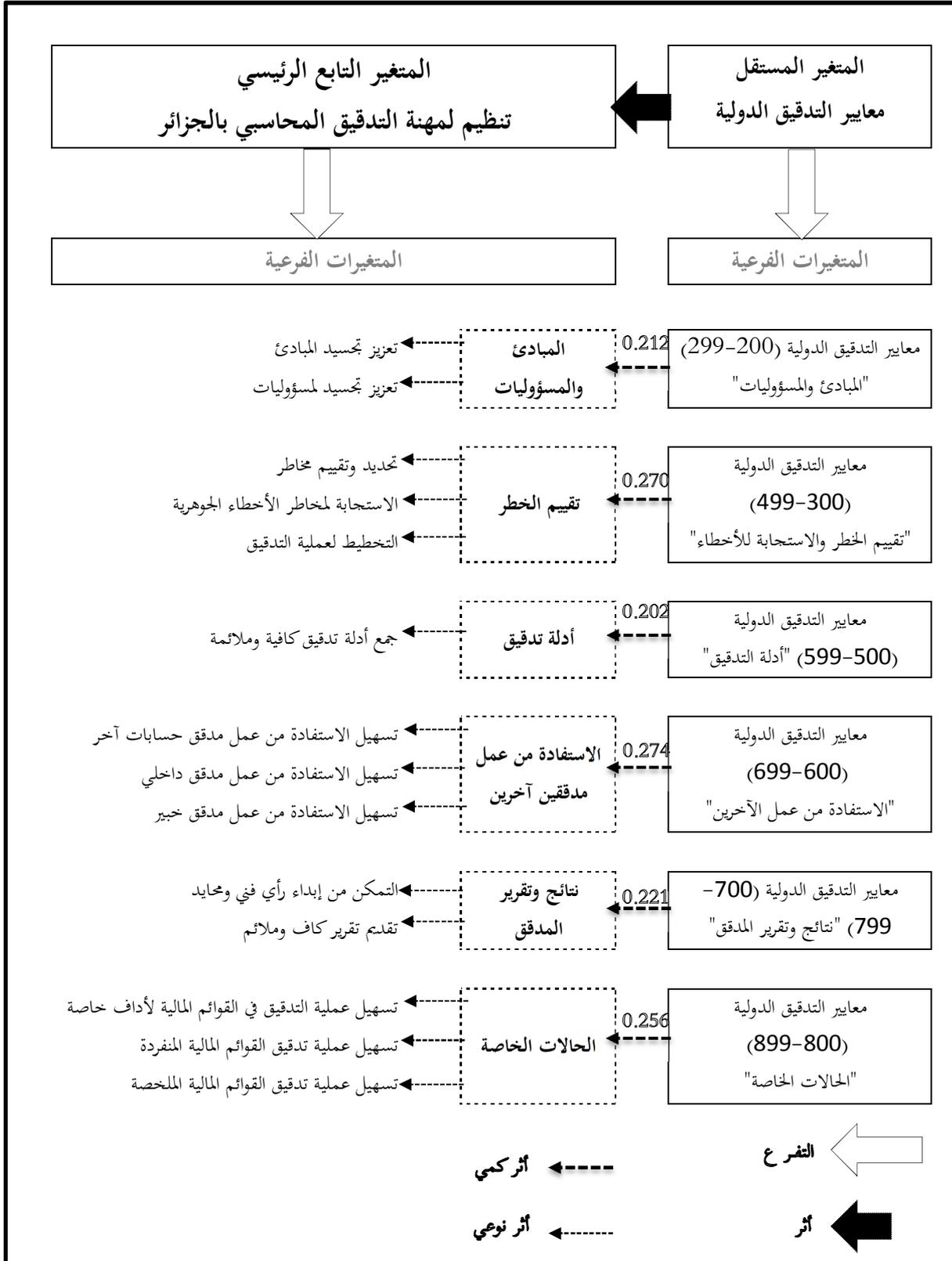
- بالنسبة لمتغير الدرجة العلمية: توافق الفئة التي تحمل شهادة "الدكتوراه" بدرجة أقل على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، وذاك مقارنة بالفئتين الحاملة لشهادة "الماجستير" و"الشهادات الأخرى".
- بالنسبة لمتغير الخبرة: توافق الفئة التي لها خبرة بين "16 سنة و 20 سنة" على أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي غير كافية لضمان ممارسة جيدة للمهنة وذلك مقارنة بالفئات أقل خبرة منها.

- بالنسبة لمتغير الوظيفة: لا توجد أية فروق بين آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول درجة الموافقة على صحة فروض الدراسة.
- بالنسبة لمتغير التخصص: توافق الفئة التي لها تخصص "مالية" بدرجة أقل على صحة جميع فروض الدراسة مقارنة بباقي الفئات خاصة منها فئة التي لها تخصص 'تدقيق محاسبي'، وفئة التي لها تخصص "محاسبة".
- بالنسبة لمتغير محل ممارسة النشاط: لا توجد أية فروق بين وحدات عينة الدراسة مهما كان محل ممارسة نشاطها حول درجة الموافقة على صحة فروض الدراسة.

● مساهمة الدراسة:

تتمثل مساهمة هذه الدراسة في تحديد الانسجام بين التشريعات الحالية التي تنظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر مع معايير التدقيق الدولية، وكذا في تحديد أثر تبني هذه المعايير في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر والذي يظهر في الشكل الموالي:

الشكل رقم 2: أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الدراسة.

● مقترحات الدراسة:

بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة فالباحثة تقترح أن يتم تبني معايير التدقيق الدولية لتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، كما تضع جملة من المقترحات والتي تراها ضرورية لتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر كما يلي:

- الرفع من التكوين الجامعي؛
- جعل الحصول على الشهادة الجامعية تخصص "تدقيق المحاسبي" من بين شروط ممارسة مهنة التدقيق كونه التخصص المطابق لممارسة المهنة؛
- الأخذ بعين الاعتبار الدرجة العلمية للشهادة الجامعية ضمن شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي؛
- جعل فترة التكوين النظري وفترة التبرص غنيتين بالملتقيات الدورية والندوات لتنمية قدرات المدقق الفكرية والعلمية والميدانية.
- الرفع من مستوى الامتحان النهائي بعد التبرص بما يتماشى مع التأهيل الدولي المعتمد عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، مثل ما يفعل المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين؛
- عدم الاكتفاء بتحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة تطوير الكفاءة المهنية للمدقق، بل يجب تحميل المدقق المسؤولية التطوير والتحديث من خلال إلزام المدقق بالاطلاع على معايير التدقيق الدولية لمواكبة التطورات التي تؤثر على المهنة؛
- جعل الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير تابعة للسلطة العمومية أي مستقلة عن وزارة المالية؛
- الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين لجعل ممارسة مهنة التدقيق تأخذ طابعي مهني أثر من الطابع القانوني؛
- الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين.

• أفاق الدراسة:

لقد سبق الإشارة في حدود الدراسة أنه لم يتم التطرق إلى معايير الجزائرية للتدقيق (NAA) التي تم إصدارها بعد جمع البيانات وتحليل النتائج، لذا تقوم أفاق هذا البحث على:

- تحليل ما جاءت به معايير الجزائرية للتدقيق (NAA) ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية (ISA)؛
- مدى كفاية معايير الجزائرية للتدقيق (NAA) لتغطية النقص التي تعاني منها التشريعات الحالية المحلية؛
- الإجراءات اللازمة لضمان نجاح تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق (NAA) عمليا؛
- أثر تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق (NAA) على ممارسة تطوير مهنة التدقيق المحاسبي.

المصادر

و

المراجع

المراجع باللغة العربية:

- الكتب:

1. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة: معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، ط4، 1996.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية ممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة، تر: الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شيمساني، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الإدارة العامة، عمان، ج1، 2008.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، تر: الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شيمساني، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الإدارة العامة، عمان، 2010.
4. أحمد الرفاعي غنيم ونصر محمود صبري، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS، دار قباء، القاهرة، 2000.
5. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث - الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.
6. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع، ج1، ط1، 2008.
7. أليفن أرينز وجيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، تر: محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
8. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
9. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
10. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
11. ثائر فيصل شاهر، اختبار الفرضيات الإحصائية، دار الجامد، عمان، 2013.
12. جولي بالانت، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، تر: خالد العامري، دار الفاروق، القاهرة، ط1، 2008.
13. حسن القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، در الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.

14. حسين ياسين طعمة، نماذج وأساليب كمية في الإدارة والتخطيط، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008.
15. حمزة محمد دودين، التحليل الاحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS، دار المسيرة، عمان، 2013.
16. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، 2007.
17. خالد راغب خطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية، عمان، ط1، 2009.
18. سامي محمد وقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (01)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2010.
19. شرف الدين خليل، الإحصاء الوصفي، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص: 12، متوفر على الرابط التالي: <https://drive.google.com/file/d/0B0253oYwEiuWMGdNRjJtZkE0WUk/view>, 19/09/2015
20. صديقي مسعود ومحمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 2010.
21. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
22. عبد الفتاح محمد صحن ومحمود ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
23. عزام صبري، التحليل الإحصائي بين النظرية والتطبيق SPSS، عالم المكتب الحديث، الأردن، 2003.
24. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية - دراسة تحليلية مقارنة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 1994.
25. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2006.
26. كمال خليفة أبو زيد وآخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الالكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
27. محفوظ جودة، التحليل الإحصائي المتقدم باستخدام SPSS، دار وائل للنشر، ط1، 2008.

28. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ط1، 2007.
29. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
30. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
31. محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
32. محمد علي محمد، علم الاجتماع والمنهج العلمي، دار المعرفة الجامعية، ط1، القاهرة.
33. محمد مقيد القومي، الإحصاء الوصفي والاستدلالي، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، ط1، 2015.
34. مختار محمود الهانسي وامتثال محمد حسن، مقدمة الطرق الإحصائية، الدار الجامعية، بيروت، 1996.
35. نادر شعبان السواح، الاسهام في مبادئ الإحصاء باستخدام SPSS، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
36. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2004.
37. وليد السيد خليفة وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الإحصاء الوصفي، دار الوفاء، الإسكندرية، ط1، 2008.
38. يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية-مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية-، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2002.

- القوانين والمراسيم:

39. أمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 107، 1971.
40. الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، 2007، متوفر على الرابط التالي: <http://www.joradp.dz/TRV/ACom.pdf,04/03/2015>.
41. القانون 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتضمن قانون المالية 1970م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 110، 1969.
42. قانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 10، 1980.

43. القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، العدد: 02، 1988.
44. القانون رقم 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988م، المتضمن القانون التجاري ويحدد القاعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية، العدد: 02، 1988.
45. القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، العدد: 53، 1990.
46. القانون 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 20، 1991.
47. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد: 74، 2007.
48. القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 42، 2010.
49. المرسوم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، المتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو الشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 97، 1970.
50. مرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 18 أفريل 1972، المتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 33، 1972.
51. المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992، يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، العدد: 03، 1992.
52. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 24، 1996.
53. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، العدد: 56، 1996.
54. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد: 07، 2011.
55. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد: 07، 2011.

56. المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، العدد: 07، 2011.
57. مرسوم تنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 07، 2011.
58. مرسوم تنفيذي 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد: 07، 2011.
59. مرسوم تنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمهنة التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، العدد: 11، 2011.
60. مرسوم تنفيذي 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، العدد: 11، 2011.
61. مرسوم تنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير الترتيب المهني واستقبال ودفء أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد: 65، 2011.
62. المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، العدد: 03، 2013.
63. قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد: 24، 2014.
64. قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014، يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، العدد: 24، 2014.
65. المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
66. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

– المقالات المنشورة:

67. إبراهيم أحمد الصعيدي، معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة، مقال منشور في مجلة دراسات الخريج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، المجلد: 13، العدد: 52، 1987، متوفر على الرابط التالي:

<http://pubcouncil.kuniv.edu.kw/jgaps/homear.aspx?id=8&Root=yes&authid=710#,17/09/2014>.

68. الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب، مجلة "المحاسب العربي"، العدد صفر، 2012، متوفر على الرابط التالي:

<http://theafaa.org.eg/afaa/2012-أكتوبر-العدد-صفر-19/11/2014>

69. عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية، مقال منشور في مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد: 1، 2007.

70. عبد الله أحمد عمر بامشموس، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مقال منشور في مجلة المحاسب القانوني، العدد: 9، مارس 2010، متوفر في الرابط التالي:

<http://www.yacpa.org/yacpfiles/file/magazine/9.pdf>

– المداخلات في ملتقيات علمية:

71. بن أعمارة منصور وحولي محمد، معايير المراجعة الدولية، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي حول: "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة"، جامعة باجي مختار، عنابة، 14/13 ديسمبر 2011.

72. بن قارة إيمان، مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي الأول: "المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية"، جامعة محمد بوضياف، جامعة المسيلة، 05/04 ديسمبر 2012.

– الدراسات:

73. خالد جعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية مقدمة في الملتقى الدولي حول "دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 25/24 نوفمبر 2014.

– الرسائل الجامعية:

74. حسين عمر موحد، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2013، منشورة.

75. نوي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة حسيبة بوعلي، شلف، 2008/2007، غير منشورة.
76. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2012، غير منشورة.
77. محمد أمين مازوت، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2011، غير منشورة.
78. زواق كمال، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2011، غير منشورة.
79. بن عيسى رقيق، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية (دراسة حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة يحي فارس، المدية، 2010، غير منشورة.
80. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، غير منشورة.
81. لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، غير منشورة.
82. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2008، غير منشورة.
83. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2004، غير منشورة.

- القواميس:

84. ابن منظور، لسان العرب، في معنى كلمة المعيار، متوفر على موقع الباحث العربي: متوفر على الرابط التالي: <http://www.baheth.net/all.jsp?term=عاير>، 12/01/2013.
85. معجم اللغة العربية المعاصرة، متوفر على الرابط التالي: <http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/المعيار>، 14/01/2013.

86. قاموس المعاني، معنى كلمة المعيار، متوفر على الرابط التالي:

<http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/معيار> , 12/01/2013.

87. المعجم الغني، معنى كلمة معيار، متوفر على الرابط التالي:

<http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/المعيار> , 14/01/2013.

88. ابن منظور، لسان العرب، في معنى كلمة دقق، متوفر على موقع الباحث العربي: متوفر على الرابط التالي:

<http://www.baheth.net/all.jsp?term = دقق> , 25/02/2013.

89. معجم المعاني الجامع، معنى كلمة التدقيق، متوفر على الرابط التالي:

<http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/التدقيق> , 25/02/2013.

90. المعجم الغني، معنى كلمة معيار، متوفر على الرابط التالي:

<http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/التدقيق> , 14/01/2013.

المراجع باللغة الأجنبية:

– الكتب:

91. A Hamid, L'Audit comptable & financier, Berti Edition, 1^{er} Ed, 2001/2002.
92. IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2015, volume 1, Publication for web site:
https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2015-Handbook-Volume-1_0.pdf
93. IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2014, volume 1. Publication for web site:
http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf
94. IFAC, IAASB, ISA 200, Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site:
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>

95. IFAC, IAASB, ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site:
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf>
96. IFAC, IAASB, ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site:
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>
97. IFAC, IAASB, ISA 230, Audit Documentation, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>
98. IFAC, IAASB, ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>
99. IFAC, IAASB, ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a013-2010-iaasb-handbook-isa-250.pdf>
100. IFAC, IAASB, ISA 260, Communication with those Charged with Governance, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site:
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a014-2010-iaasb-handbook-isa-260.pdf>
101. IFAC, IAASB, ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a015-2010-iaasb-handbook-isa-265.pdf>
102. IFAC, IAASB, ISA 300, Planning an Audit of Financial statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>

103. IFAC, IAASB, ISA 315, Identifying and assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding The Entity and its Environment, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>
104. IFAC, IAASB, ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a018-2010-iaasb-handbook-isa-320.pdf>
105. IFAC, IAASB, ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>
106. IFAC, IAASB, ISA 402, Audit Considerations Relating to Entity Using a Service Organization, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a020-2010-iaasb-handbook-isa-402.pdf>
107. IFAC, IAASB, ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a021-2010-iaasb-handbook-isa-450.pdf>
108. IFAC, IAASB, ISA 500, Audit Evidence, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf>
109. IFAC, IAASB, ISA 501, Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a023-2010-iaasb-handbook-isa-501.pdf>
110. IFAC, IAASB, ISA 505, External Confirmations, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a024-2010-iaasb-handbook-isa-505.pdf>

111. IFAC, IAASB, ISA 510, Initial Audit Engagements-Opening Balances, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a025-2010-iaasb-handbook-isa-510.pdf>
112. IFAC, IAASB, ISA 520, Analytical Procedures, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>
113. IFAC, IAASB, ISA 530, Audit Sampling, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf>
114. IFAC, IAASB, ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a028-2010-iaasb-handbook-isa-540.pdf> .
115. IFAC, IAASB, ISA 550, Related Parties, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf>
116. IFAC, IAASB, ISA 560, Subsequent Events, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a030-2010-iaasb-handbook-isa-560.pdf>
117. IFAC, IAASB, ISA 570, Going Concern, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a031-2010-iaasb-handbook-isa-570.pdf>
118. IFAC, IAASB, ISA 580, Written Representations, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a032-2010-iaasb-handbook-isa-580.pdf>
119. IFAC, IAASB, ISA 600, Special Considerations- Audit of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors), International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a033-2010-iaasb-handbook-isa-600.pdf>

120. IFAC, IAASB, ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a035-2010-iaasb-handbook-isa-620.pdf>
121. IFAC, IAASB, ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf>
122. IFAC, IAASB, ISA 705, Modifications to the Opinion in the independent Auditor's Report, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a037-2010-iaasb-handbook-isa-705.pdf>
123. IFAC, IAASB, ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in Independent Auditor's Report, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a038-2010-iaasb-handbook-isa-706.pdf>
124. IFAC, IAASB, ISA 710, Comparative Information- Corresponding Figures and Comparative financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a039-2010-iaasb-handbook-isa-710.pdf>
125. IFAC, IAASB, ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other information in documents containing Audited financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a040-2010-iaasb-handbook-isa-720.pdf>
126. IFAC, IAASB, ISA 800, Special Considerations- Audits of Financial statements prepared in Accordance With Special Purpose Frameworks, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a041-2010-iaasb-handbook-isa-800.pdf>

127. IFAC, IAASB, ISA 805, Special Considerations- Audits of Single Financial statements and Special Elements, Accounts or Items of a Financial statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a042-2010-iaasb-handbook-isa-805.pdf>
128. IFAC, IAASB, ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010. Publication for web site :
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a043-2010-iaasb-handbook-isa-810.pdf>
129. Gérard Lejeune et Jean-Pierre Emmerich, Audit et Commissariat aux comptes, Gualino, Paris, 2007, p : 21.
130. Michel Ibrahim & fadi a farhat, Dictionary of business and finance (English-Arabic), Dar Al-Kotob, Lebanon, 2007.
131. Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, comptabilité et audit (manuel et applications), 2^{ed}, Dunod, Paris, 2009.

– القوانين والمراسيم:

132. Décision ministérielle n° 103/SPM/94, du 2 février 1994, relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes, Ministère de l'Economie.

– المداخلات في ملتقيات علمية:

133. Hechmi Abdelwahed, Les normes ISA : Conception et Application dans l'audit des états financiers, 2ème conférence annuelle du CLEA: "Les Normes ISA au cœur du débat" , IAE Lyon, France, 5 juin 2014. Publier Par web site :
<http://iae.univ-lyon3.fr/normes-internationales-d-audit-isa-objectifs-et-applications-834988.kjsp?RH=1377607890506>

– الروابط الإلكترونية:

- <http://www.deloitte.fr>, 14/02/2015.
- <http://www.kpmg.com>, 14/02/2015.
- <http://www.pwc.fr>, 14/02/2015.
- <http://www.ey.com>, 14/02/2015.
- http://www.pwc.fr/un_peu_dhistoire.html, 01/12/2014.
- <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, 01/12/2014.
- <http://theafaa.org.eg/Ar/History.aspx>, 18/11/2014.
- www.theafaa.org.eg/default.aspx, 16/11/2014.
- http://ascasociety.org/page.aspx?page_key=asca&lang=ar, 19/11/2014.
- http://ascasociety.org/page.aspx?page_key=objectives&lang=ar, 19/11/2014.
- http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=introduction&lang=en, 01/12/2014.
- http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=about_acma&lang=en, 01/12/2014.
- http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=about_ifrs_expert&lang=en, 01/12/2014.
- http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=intrnational_membership&lang=en, 01/12/2014.
- http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=mission_and_vision&lang=en, 02/12/2014.
- <http://www.socpa.org.sa/Home/المصادر-الفنية/Standards-Projects/ac5>, 28/03/2014.
- <http://www.ifrs.org/Documents/IAS10.pdf>, 02/04/2014.
- <http://www.socpa.org.sa/Home/المصادر-الفنية/Standards-Projects/ac7>, 25/04/2014.
- http://ar.issai.org/media/14283/issai_1550_a.pdf, 20/04/2014.
- <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>, 05/01/2014.
- <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb/steering-committee>, 05/01/2014.
- <http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>, 02/12/2013.
- <http://www.ethicsboard.org/about-iesba/terms-reference>, 18/05/2015.
- <http://www.cnc.dz/reglement.asp>, 25/11/2016.

قائمة المختصرات

A	
AAA	American Accounting Association
	الجمعية المحاسبية الأمريكية
AFAA	Arab Federation of Accountants & Auditors
	الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ASB	Auditing Standards Board
	مجلس معايير التدقيق
C	
CB	Cooper Brothers
	كوبر وشركاه
E	
ECOSOC	Economic and Social Council
	المجلس الاقتصادي والاجتماعي (للأمم المتحدة)
G	
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
	معايير التدقيق المتعارف عليها
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
I	
IAS	International Accounting Standards
	معايير المحاسبة الدولية
IAAER	International Association for Accounting Education & Research
	اللجنة العالمية لتعليم وبحوث المحاسبة
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
IACMA	Management Accountant International Arab Certified
	شهادة "محاسب إداري دولي عربي معتمد"

IACPA	International Arab Certified Public Accountant
	شهادة "محاسب دولي عربي قانوني معتمد"
IAESB	International Accounting Education Standards Board.
	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
IASCA	International Arab Society of Certified Accountants
	المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants.
	مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IASB	International Accounting Standards Board
	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards committee
	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants
	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards
	معايير الإفصاح المالية الدولية
IIA	Institute of Internal Auditors
	معهد المراجعين الداخليين
IMA	Institute of Management Accountants
	معهد المحاسبين الإداريين (الأمريكي)
IOSCO	International Organization of Security Commission
	المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية
ISA	International Standards Auditing
	معايير التدقيق الدولية

K	
KMG	Klynveld Main Goerdeler
	كلينفلد مان جوردلد
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
	كلينفلد بيت مان جوردلد
N	
NAA	Norme Algérienne d'Audit
	المعيار الجزائري للتدقيق
O	
OECD	Organisation for Economic Co-operation and development
	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
P	
PMI	Peat Marwick International
	بيت مارويك الدولية
PW	Price Water House
	برايس واترهاوس
PWC	Price Water House and Cooper
	برايس واترهاوس وكوبر
PIOB	Public Interest Oversight Board
	مجلس مراقبة المصلحة العامة
S	
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

الفهارس

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
ط		① نموذج الدراسة
15	قائمة معايير التدقيق المتعارف عليه (GAAS)	1-1
16	ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)	2-1
43	إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB)	3-1
50	أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية	4-1
68	أثر العمل بالمعايير " (200-299) المبادئ والمسؤوليات " على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي	1-2
71	عناصر الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)	2-2
77	إجراءات المتبعة في التخطيط لعملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)	3-2
79	أثر العمل بالمعايير (300-499) "تقييم الخطر" على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي	4-2
83	إجراءات الحصول على أدلة التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)	5-2
86	أصناف الأحداث اللاحقة حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)	6-2
89	أثر العمل بالمعايير " (500-599) أدلة التدقيق " على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي	7-2
96	أثر العمل بالمعايير " (600-699) الاستفادة من عمل الآخرين " على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي	8-2
105	أثر العمل بالمعايير " (700-799) نتائج وتقرير المدقق " على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي	9-2
110	أثر العمل بالمعايير " (800-899) الحالات الخاصة " على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي	10-2
133	العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر	1-3
149	الإجراءات الدنيا لعملية التدقيق وفقا للمشرع الجزائري	2-3
151	عناصر الرقابة الداخلية حسب المشرع الجزائري	3-3
189	توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية	1-4
190	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	2-4
190	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	3-4
191	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	4-4
191	توزيع عينة الدراسة حسب محل ممارسة النشاط	5-4
249	الأهمية النسبية لمختلف مجموعات معايير التدقيق الدولية (ISA)	1-5
295	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) في تطوير تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر	②

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أكبر مكاتب التدقيق الدولية	23
2-1	المؤتمرات المحاسبية الدولية التي اهتمت بتطوير المعايير الدولية	25
3-1	قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA) حسب إصدار 2014	45
4-1	موقف الدول من معايير التدقيق الدولية (ISA)	49
1-2	محددات اختيار نوع الرأي المعدل حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)	98
1-3	تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	123
2-3	التمييز بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات	140
1-4	تصنيف مجتمع الدراسة حسب الوظيفة ومحل ممارسة النشاط	177
2-4	تحديد حجم عينة الدراسة دلالة خطأ المعاينة	178
3-4	توزيع حجم عينة الدراسة على مختلف الطبقات	179
4-4	توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية	189
5-4	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	190
6-4	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	190
7-4	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	191
8-4	توزيع عينة الدراسة حسب محل ممارسة النشاط	191
9-4	ثبات وصدق الاستبيان ككل والمحاور المكونة له	193
10-4	ثبات وصدق المحور الأول والأجزاء المكونة له	194
11-4	ثبات وصدق المحور الثالث والأجزاء المكونة له	194
12-4	اختبار التوزيع الطبيعي كوجحروف-سمرنوف	195
13-4	قيم معامل الارتباط بيرسون للمحور الأول	196
14-4	قيم معامل الارتباط بيرسون للمحور الثاني	197
15-4	قيم معامل الارتباط بيرسون للمحور الثالث	197
16-4	قيم معامل الارتباط بيرسون بين المحاور والاستبيان ككل	198
17-4	التحليل الإحصائي لإجابات وحدات عينة الدراسة للمحور الأول	200-199
18-4	التحليل الإحصائي لإجابات وحدات عينة الدراسة للمحور الثاني	205
19-4	التحليل الإحصائي لإجابات وحدات عينة الدراسة للمحور الثالث	209-208
1-5	اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الأولى	219-218

221	اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الأولى	2-5
222	اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الأولى	3-5
224	اختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الفرعية الأولى	4-5
225	اختبار الفرضية الفرعية الأولى	5-5
226	اختبار الفرضية الفرعية الثانية	6-5
229-228	اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثالثة	7-5
230	اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثالثة	8-5
231	اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثالثة	9-5
232	اختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الفرعية الثالثة	10-5
233	اختبار الفرضية الجزئية الخامسة للفرضية الفرعية الثالثة	11-5
234	اختبار الفرضية الجزئية السادسة للفرضية الفرعية الثالثة	12-5
235	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	13-5
236	اختبار الفرضية الرئيسة	14-5
238-237	تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير الدرجة العلمية	15-5
238	الاختبار البعدي للفرضية الثالثة وفقا لمتغير الدرجة العلمية للكشف عن الفروق الإحصائية	16-5
239	تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	17-5
240	الاختبار البعدي للفرضية الأولى وفقا لمتغير الخبرة المهنية للكشف عن الفروق الإحصائية	18-5
241	تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة	19-5
242	تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير التخصص	20-5
243	الاختبار البعدي لفروض الدراسة وفقا لمتغير التخصص للكشف عن الفروق الإحصائية	21-5
244	تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير محل ممارسة النشاط	22-5
246	اختبار جودة نموذج الانحدار الخطي المتعدد	23-5
246	اختبار الصلاحية الكلية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد	24-5
247	اختبار الصلاحية الجزئية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد	25-5
248	معاملات نموذج الانحدار الخطي المتعدد	26-5

254-253	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) على الكفاءة المهنية لممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر	1-6
256	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بالجزائر على تدعيم استقلالية المدقق	2-6
258	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بالجزائر على بذل العناية المهنية وعدم إفشاء بسر المهنة	3-6
262-260	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بالجزائر في تعزيز تجسيد المسؤوليات العامة للتدقيق	4-6
264	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بالجزائر على مساعدة المدقق فهم المؤسسة وبيئتها	5-6
265	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بالجزائر في المساعدة على تقييم المدقق للرقابة الداخلية للمؤسسة	6-6
267	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بالجزائر على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها	7-6
269-268	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بالجزائر على التخطيط السليم لعملية التدقيق	8-6
271-270	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بالجزائر في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة	9-6
275-273	أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) بالجزائر على رأي وتقرير المدقق والحالات الخاصة لعملية التدقيق	10-6

فهرس المحتويات

الصفحة

ب	المقدمة العامة
1	الجزء النظري
2	مقدمة الجزء النظري
3	الفصل الأول: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية
4	تمهيد
5	I. ماهية معايير التدقيق
5	I. 1. مفهوم معايير التدقيق
5	I. 1. 1. مفهوم المعيار
6	I. 1. 2. مفهوم التدقيق
8	I. 1. 3. مفهوم معيار التدقيق
9	I. 2. وظائف معايير التدقيق
10	I. 3. أهمية معايير التدقيق
12	II. عموميات حول معايير التدقيق المتعارف عليها
12	II. 1. نشأة معايير التدقيق المتعارف عليها
13	II. 2. عملية وضع معايير التدقيق المتعارف عليها
14	II. 3. عرض معايير التدقيق المتعارف عليه
21	III. أسباب الطلب على معايير التدقيق الدولية
21	III. 1. نشوء الشركات متعددة الجنسية
22	III. 2. تطور أسواق رأس المال الدولية
22	III. 3. ظهور مكاتب التدقيق الدولية
24	IV. الاهتمامات بالمعايير الدولية
24	IV. 1. المؤتمرات المحاسبية الدولية المساهمة بتطوير المعايير الدولية
26	IV. 2. الهيئات المهنية المهتمة بالمعايير الدولية
26	IV. 2. 1. الهيئات المهنية الدولية
29	IV. 2. 2. الهيئات المهنية الإقليمية العربية
33	IV. 3. ارتباط معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية
37	V. ماهية معايير التدقيق الدولية

37	.V .1. نشأة وأهمية معايير التدقيق الدولية
38	.V .2. مفهوم وخصائص معايير التدقيق الدولية
39	.V .3. أهداف وعوائد معايير التدقيق الدولية
42	.VI . إصدار، تبني واستخدام معايير التدقيق الدولية
42	.VI .1. إصدار معايير التدقيق الدولية
46	.VI .2. أساليب تبني معايير التدقيق الدولية
47	.VI .3. استخدام معايير التدقيق الدولية على المستوى الدولي
51	خلاصة
52	الفصل الثاني: تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي لمعايير التدقيق الدولية
53	تمهيد
54	.I . المبادئ والمسؤوليات العامة
54	.I .1. هدف عملية التدقيق
55	.I .2. المبادئ العامة لممارسة مهنة التدقيق
55	.I .2.1. الكفاءة المهنية
56	.I .2.2. الاستقلالية
57	.I .2.3. العناية المهنية
58	.I .2.4. السر المهني
58	.I .2.5. المبادئ الأخرى
59	.I .3. المسؤوليات العامة للمدقق
59	.I .3.1. مسؤولية الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
60	.I .3.2. مسؤولية رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
61	.I .3.3. مسؤولية إعداد وثائق التدقيق
63	.I .3.4. مسؤولية كشف الاحتيال في القوائم المالية
65	.I .3.5. مسؤولية مراعاة القوانين والأنظمة
66	.I .3.6. مسؤولية الإبلاغ عن القوائم المالية
69	.II . تقييم الخطر والاستجابة للمخاطر
69	.II .1. فهم المؤسسة وبيئتها
70	.II .2. فهم الرقابة الداخلية
72	.II .3. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها

76	II .4. التخطيط لعملية التدقيق
80	III . أدلة التدقيق
80	III .1. تعريف وخصائص أدلة التدقيق
81	III .2. مصادر الحصول على أدلة التدقيق
82	III .3. إجراءات الحصول على أدلة التدقيق
88	III .4. طرق الحصول على أدلة التدقيق
91	IV . الاستفادة من عمل مدققين آخرين
91	IV .1. عمل مدقق حسابات آخر
91	IV .2.1. الاعتبارات اللازمة للاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر
92	IV .2.2. الاتصالات اللازمة للاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر
93	IV .2. عمل مدقق داخلي
93	IV .2.1. إمكانية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي
94	IV .2.2. كفاية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي
94	IV .3. عمل مدقق خبير
94	IV .3.1. الحاجة للاستفادة من عمل المدقق الخبير
95	IV .3.2. المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل المدقق الخبير
97	V . نتائج وتقارير المدقق
97	V .1. تكوين رأي المدقق
97	V .2. شكل رأي المدقق
99	V .3. شكل ومحتوى التقرير
102	V .4. الفقرات الإضافية في التقرير
106	VI . الحالات الخاصة لعملية التدقيق
106	VI .1. عملية تدقيق لأهداف خاصة
107	VI .2. عملية تدقيق قائمة مالية أو بند منها
108	VI .3. عملية تدقيق القوائم المالية الملخصة
111	خلاصة
112	الفصل الثالث: تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
113	تمهيد
114	I . تطور مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

- 114 .I 1. ظروف نشأة مهنة التدقيق المحاسبي
- 115 .I 2. مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي عبر التاريخ
- 117 .I 3. مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر
- 117 .I 3. 1. المرحلة الممتدة من 1969م إلى 1988م
- 119 .I 3. 2. المرحلة الممتدة من 1988م إلى 1991م
- 120 .I 3. 3. المرحلة الممتدة من 1991م إلى 2010م
- 122 .I 3. 4. المرحلة الممتدة ما بعد 2010م
- 122 .I 3. 5. تلخيص مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر
- 125 .II الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر
- 125 .II 1. المجلس الوطني للمحاسبة
- 129 .II 2. المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- 132 .II 3. العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر
- 135 .III شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
- 135 .III 1. الشروط العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
- 135 .III 1. 1. الأحكام المشتركة لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة محافظ الحسابات
- 137 .III 1. 2. أحكام ممارسة مهنة محافظ الحسابات
- 139 .III 1. 3. أحكام ممارسة مهنة الخبير المحاسبي
- 140 .III 1. 4. التمييز بين مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات
- 141 .III 2. شرط الكفاءة المهنية لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
- 143 .III 3. شرط الاستقلالية لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
- 145 .III 4. شرط العناية المهنية لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
- 148 .IV الإجراءات الدنيا لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
- 150 .IV 1. إجراءات الرقابة الداخلية
- 153 .IV 2. التخطيط لعملية التدقيق
- 157 .V أدلة التدقيق وملفات العمل
- 157 .V 1. أدلة التدقيق
- 158 .V 2. ملفات العمل
- 163 .VI نتائج وتقارير المدقق
- 163 .VI 1. شكل ومحتوى التقرير العام

164	.VI .2. توقيع وتسليم التقرير العام
165	.VI .3. المعلومات الإضافية
171	خلاصة
172	الجزء التطبيقي
173	مقدمة الجزء التطبيقي
174	الفصل الرابع: عرض وتحليل الدراسة الاستقصائية
175	تمهيد
176	I. مكونات الدراسة
176	I. 1. مجتمع الدراسة
177	I. 2. عينة الدراسة
178	I. 2. 1. حساب حجم عينة الدراسة
178	I. 2. 2. توزيع عينة الدراسة إلى طبقات
179	I. 3. حدود الدراسة
181	I. 4. متغيرات الدراسة
182	II. الإطار المنهجي للاستبيان
182	II. 1. إعداد وتصميم الاستبيان
184	II. 2. بناء الاستبيان وهيكلته
185	II. 3. تفرغ ومعالجة الاستبيان
189	III. وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
189	III. 1. الدرجة العلمية
189	III. 2. الخبرة المهنية
190	III. 3. الوظيفة
191	III. 4. التخصص
191	III. 5. محل ممارسة النشاط
193	IV. ثبات وصدق الاستبيان
193	IV. 1. ثبات وصدق الاستبيان ككل والمحاور المكونة له
194	IV. 2. ثبات وصدق المحور الأول والأجزاء المكونة له
194	IV. 3. ثبات وصدق المحور الثالث والأجزاء المكونة له
195	V. علاقة الارتباط بين مكونات الاستبيان

196	.V .1 علاقة الارتباط للمحور الأول
197	.V .2 علاقة الارتباط للمحور الثاني
197	.V .3 علاقة الارتباط للمحور الثالث
198	.V .4 علاقة الارتباط للاستبيان ككل
199	.VI التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان
199	.VI .1 التحليل الإحصائي لنتائج المحور الأول
205	.VI .2 التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثاني
208	.VI .3 التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثالث
215	خلاصة
216	الفصل الخامس: اختبار الفروض وتحليل نتائج الدراسة الاستقصائية
217	تمهيد
218	I .1 اختبار الفرضية الفرعية الأولى والفروض الجزئية التابعة لها
218	I .1 .1 اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الأولى
220	I .2 .2 اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الأولى
222	I .3 .3 اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الأولى
223	I .4 .4 اختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الفرعية الأولى
224	I .5 .5 اختبار الفرضية الفرعية الأولى
226	II .1 اختبار الفرضية الفرعية الثانية
228	III .1 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والفروض الجزئية التابعة لها
228	III .1 .1 اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثالثة
230	III .2 .2 اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثالثة
231	III .3 .3 اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثالثة
232	III .4 .4 اختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الفرعية الثالثة
233	III .5 .5 اختبار الفرضية الجزئية الخامسة للفرضية الفرعية الثالثة
234	III .6 .6 اختبار الفرضية الجزئية السادسة للفرضية الفرعية الثالثة
235	III .7 .7 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة
236	IV .1 اختبار الفرضية الرئيسية
237	V .1 اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة
237	V .1 .1 اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير الدرجة العلمية

239	.V .2 اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية
240	.V .3 اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة
242	.V .4 اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير التخصص
244	.V .5 اختبار تحليل التباين الأحادي لفروض الدراسة وفقا لمتغير محل ممارسة النشاط
245	.VI نموذج الانحدار الخطي المتعدد
245	.VI .1 تحديد متغيرات النموذج
246	.VI .2 اختبار جودة النموذج
247	.VI .3 اختبار صلاحية النموذج
248	.VI .4 صياغة معادلة النموذج
250	الخلاصة
251	الفصل السادس: مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
252	تمهيد
253	.I مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة
253	.I .1 مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تعزيز المبادئ العامة
253	.I .1 .1 مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تعزيز الكفاءة المهنية
256	.I .1 .2 مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على دعم الاستقلالية
258	.I .1 .3 مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على بذل العناية المهنية وباقي المبادئ
260	.I .2 مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تعزيز المسؤوليات العامة
264	.II مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تقييم الخطر
264	.II .1 مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على فهم المؤسسة وبيئتها
265	.II .2 مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تقييم الرقابة الداخلية
266	.II .3 مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تحديد وتقييم أخطاء والاستجابة للمخاطر الجوهرية
268	.II .4 مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على التخطيط لعملية التدقيق
270	.III مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على جمع أدلة التدقيق والاستفادة من عمل المدققين الآخرين
273	.IV مناقشة أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تقديم تقرير المدقق والحالات الخاصة لعملية التدقيق
277	.V مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الأهداف الموضوعية

280	.VI مناقشة نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة
287	خلاصة
288	الخاتمة
297	المصادر والمراجع
312	قائمة المختصرات
315	الفهارس
328	الملاحق
341	الملخص

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سطيف-1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية
تخصص: مالية، محاسبة وتدقيق

رقم الاستبيان

تاريخ الاستبيان

مكان الاستبيان

هذا الاستبيان موجه إلى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

السلام عليكم،
السادة المحترمين،

في إطار تحضير لمذكرة تخرج والتي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه، تقوم الباحثة بإعداد أطروحة تحت عنوان "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر"، والتي ستحاول من خلالها تحديد حاجة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لمعايير تضمن لها ممارسة جيدة، وأهمية تبني معايير التدقيق الدولية لذلك.

وسعيا وراء تحديد الأثر الذي من شأن تبني معايير التدقيق الدولية إحداثه في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، تم أخذ عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والتي يسعدنا اختياركم ضمنها للمساهمة في إثراء هذا الموضوع، وبحكم مكانتكم العلمية والمهنية فإن الإجابة على مجموعة الأسئلة المرفقة بهذا الاستبيان، سيكون له دور هام في نجاح البحث العلمي هذا.

لذا نرجو منكم تقديم يد المساعدة لنا والاهتمام بهذا الاستبيان ونلتمس منكم معاملة أسئلته بصدق وموضوعية، كما نخططكم علما أن إجابتكم ستعامل بكل سرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شكرا على حسن تعاونكم مع هذا البحث
والسلام عليكم ورحمة الله

الباحثة/ بملولي نور الهدى
mmebahlouli@yahoo. Fr

البيانات العامة

- من فضلك، قم بتحديد بياناتك العامة بوضع دائرة على الرقم المناسب:

	الوظيفة:		الخبرة المهنية:		الدرجة العلمية:
1	خبير محاسب	1	أقل من 5 سنوات	1	ليسانس
2	محافظ حسابات	2	من 6 سنوات إلى 10 سنوات	2	ماستر
		3	من 11 سنوات إلى 15 سنة	3	ماجستير
		4	من 16 سنوات إلى 20 سنة	4	دكتوراه
		5	أكثر من 20 سنة	5	شهادة أخرى
			محل ممارسة النشاط:		التخصص:
		1	الشرق	1	تدقيق محاسبي
		2	الغرب	2	محاسبة
		3	الوسط	3	مالية
		4	الجنوب	4	تخصص آخر

ملاحظة: من فضلك، قم بتحديد درجة موافقتك لما يأتي بوضع دائرة على الرقم المناسب:

المحور الأول: عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

أولاً: المبادئ والمسؤوليات

غير موافق تماماً	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	تعد التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر غير كافية لضمان ممارسة جيدة للمهنة، حيث أن:
1	2	3	4	5	1. الشهادة الجامعية الجزائرية لا تعد مؤهل علمي يسمح بتكوين مدقق الحسابات من الناحية النظرية
1	2	3	4	5	2. فترة التكوين النظري لا تسمح بإدراك نقائص تكوين مدقق الحسابات من الناحية النظرية
1	2	3	4	5	3. فترة التبرص سنتين لا تكفي لتكوين مدقق الحسابات من الناحية العملية
1	2	3	4	5	4. الامتحان النهائي بعد التبرص لا يكفي للحكم على تأهيل مدقق الحسابات
1	2	3	4	5	5. تحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق المحاسبي لا يسمح بتطوير الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات بشكل مستمر
1	2	3	4	5	6. علاقات مدقق الحسابات بالإدارة والتي تمنع تعيينه والمنصوص عليها وفقاً للمادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا تكفي لضمان استقلاليته
1	2	3	4	5	7. النشاطات المنصوص عليها وفقاً للمادة 64 من القانون 01-10 والتي تعتبر منافية لاستقلالية مدقق الحسابات لا تكفي لضمان استقلاليته الفكرية
1	2	3	4	5	8. موانع قيام مدقق الحسابات ببعض المهام المنصوص عليها وفقاً للمادة 65 من القانون 01-10 لا يضمن استقلاليته من الناحية المادية
1	2	3	4	5	9. تبعية مدقق الحسابات لوزارة المالية لا يضمن استقلاليته
1	2	3	4	5	10. مهام المجلس الوطني للمحاسبة لا تكفي لضمان بذل مدقق الحسابات العناية المهنية
1	2	3	4	5	11. المسؤولية المدنية التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية
1	2	3	4	5	12. المسؤولية الجزائية التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية
1	2	3	4	5	13. المسؤولية التأديبية التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية
1	2	3	4	5	14. العقوبات التي يتحملها مدقق الحسابات لا تكفي لضمان عدم إفشاء سر المهنة

1	2	3	4	5	15. إجراءات قبول التوكيل تدقيق الحسابات المنصوص عليها في التوصية رقم 01 من المقرر 103/SPM/94 لا تضمن الاتفاق بشكل سليم على عملية التدقيق
1	2	3	4	5	16. مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبية المنصوص عليها وفقا للمادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 لا تضمن المراقبة على جودة عمل مدقق الحسابات
1	2	3	4	5	17. ملفات العمل الملزومة على مدقق الحسابات مسكها وفقا للتوصية رقم 2 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتوثيق كل إجراءات التدقيق
1	2	3	4	5	18. إجراءات التصريح عن الأعمال الاجرامية المنصوص عليها في التوصية رقم 4 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للكشف عن الأخطاء خاصة منها الناجمة عن الغش
1	2	3	4	5	19. أحكام القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا تكفي لتحديد طريقة الاتصال بمدقق الحسابات بالجمعية العامة
1	2	3	4	5	20. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي للإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية

ثانيا: تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء

غير موافق تماما	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	تعد التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر غير كافية لضمان ممارسة جيدة للمهنة، حيث أن:
1	2	3	4	5	1. الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للتعرف على المؤسسة
1	2	3	4	5	2. الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتقييم الرقابة الداخلية
1	2	3	4	5	3. الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية
1	2	3	4	5	4. الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
1	2	3	4	5	5. الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات والمنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية
1	2	3	4	5	6. إجراءات الدخول في المهمة المنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للحكم على الظروف التي قد تؤثر سلبا على أداء خطة التدقيق
1	2	3	4	5	7. الإجراءات المنصوص عليها وفقا للمقرر 103/SPM/94 لا تضمن وضع برنامج عمل جيد لمدقق الحسابات

ثالثا: أدلة التدقيق

غير موافق تماما	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	تعد التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر غير كافية لضمان ممارسة جيدة للمهنة، حيث أن:
1	2	3	4	5	1. الطرق المنصوص عليها في المادة 715 من القانون التجاري لا تضمن للحصول أدلة كافية
1	2	3	4	5	2. الطرق المنصوص عليها في المادة 715 من القانون التجاري لا تكفي للحصول أدلة ملائمة
1	2	3	4	5	3. الطرق المنصوص عليها في المادتين 31 و32 من القانون 10-01 لا تضمن للحصول أدلة كافية
1	2	3	4	5	4. الطرق المنصوص عليها في المادتين 31 و32 من القانون 10-01 لا تكفي للحصول أدلة ملائمة
1	2	3	4	5	5. الإجراءات المنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للحصول على أدلة التدقيق كافية
1	2	3	4	5	6. الإجراءات المنصوص عليها في التوصية رقم 5 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للحصول على أدلة تدقيق ملائمة

رابعا: نتائج وتقارير المدقق

غير موافق تماما	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	تعد التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر غير كافية لضمان ممارسة جيدة للمهنة، حيث أن:
1	2	3	4	5	1. محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي لتكوين مدقق الحسابات رأيا سليما حول القوائم المالية
1	2	3	4	5	2. محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يضمن لمدقق الحسابات تقديم تقرير يمكن فهمه من طرف جميع مستخدميه
1	2	3	4	5	3. محتوى معايير التقارير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يضمن لمدقق الحسابات تقديم إفصاح كاف للمعلومات في تقرير مدقق الحسابات لمستخدميه

المحور الثاني: اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية تحكم ممارسة المهنة

غير موافق تماما	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير محلية:
1	2	3	4	5	1. توضح له مبادئ عملية التدقيق
1	2	3	4	5	2. توضح له مسؤوليات مدقق الحسابات
1	2	3	4	5	3. توفر له إجراءات تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية
1	2	3	4	5	4. توفر له إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
1	2	3	4	5	5. توفر له إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية
1	2	3	4	5	6. تضمن له وضع خطة جيدة لأداء إجراءات التدقيق
1	2	3	4	5	7. تضمن له الحصول على أدلة تدقيق كافية
1	2	3	4	5	8. تضمن له الحصول على أدلة تدقيق ملائمة
1	2	3	4	5	9. تسهل له الاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر
1	2	3	4	5	10. تسهل له الاستفادة من عمل المدقق الداخلي
1	2	3	4	5	11. تسهل له الاستفادة من عمل خبير في مجال آخر
1	2	3	4	5	12. تضمن له تكوين رأي سليم حول صحة القوائم المالية
1	2	3	4	5	13. تضمن له تقديم تقرير مفهوم من طرف جميع مستخدميه
1	2	3	4	5	14. تضمن له تقديم إفصاح كاف في تقريره
1	2	3	4	5	15. تساعده في عملية تدقيق حسابات القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات مستخدمين محددين
1	2	3	4	5	16. تساعده في عملية تدقيق حسابات قائمة مالية منفردة
1	2	3	4	5	17. تساعده في عملية تدقيق حسابات عنصر منفرد من القوائم المالية بطريقة جيدة
1	2	3	4	5	18. تساعده في عملية تدقيق حسابات القوائم المالية الملخصة بطريقة جيدة

المحور الثالث: أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

أولا: المبادئ والمسؤولية

غير موافق تماما	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر من شأنه أن:
1	2	3	4	5	1. يرفع من الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات
1	2	3	4	5	2. يدعم استقلالية مدقق الحسابات من خلال الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين
1	2	3	4	5	3. يساعد مدقق الحسابات على بذل العناية المهنية في كل مراحل عملية التدقيق
1	2	3	4	5	4. يلزم مدقق الحسابات الخضوع لمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين
1	2	3	4	5	5. يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة
1	2	3	4	5	6. يحمل مدقق الحسابات مسؤولية الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية
1	2	3	4	5	7. يسهل لمدقق الحسابات مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل
1	2	3	4	5	8. يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش
1	2	3	4	5	9. يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها
1	2	3	4	5	10. يساهم في تسهيل مسؤولية اتصال مدقق الحسابات مع الكلفين بالحوكمة
1	2	3	4	5	11. يحمل مدقق الحسابات مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للأطراف الأخرى

ثانيا: تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء

غير موافق تماما	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر من شأنه أن:
1	2	3	4	5	1. يسمح لمدقق الحسابات من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها
1	2	3	4	5	2. يسمح لمدقق الحسابات من فهم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق
1	2	3	4	5	3. يمكن مدقق الحسابات تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية
1	2	3	4	5	4. يمكن مدقق الحسابات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
1	2	3	4	5	5. يمكن مدقق الحسابات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية
1	2	3	4	5	6. يلزم مدقق الحسابات من مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق
1	2	3	4	5	7. يضمن لمدقق الحسابات التخطيط السليم لعملية التدقيق

ثالثا: أدلة التدقيق

غير موافق تماما	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر من شأنه أن:
1	2	3	4	5	1. يمكن مدقق الحسابات من تقييم مدى كفاية أدلة التدقيق المتحصل عليها
1	2	3	4	5	2. يمكن مدقق الحسابات من تقييم مدى ملائمة أدلة التدقيق المتحصل عليها
1	2	3	4	5	3. يحدد لمدقق الحسابات المصادر التي تضمن له الحصول على أدلة تدقيق
1	2	3	4	5	4. يوفر لمدقق الحسابات مجموعة من الإجراءات التي تضمن له الحصول على أدلة تدقيق
1	2	3	4	5	5. يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار
1	2	3	4	5	6. يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية
1	2	3	4	5	7. يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية لتحديد تأثير الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على القوائم المالية
1	2	3	4	5	8. يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره
1	2	3	4	5	9. يوفر لمدقق الحسابات مجموعة الاعتبارات الواجب مراعاتها عند اختيار بنود معينة للحصول على أدلة التدقيق

10. يحدد لمدقق الحسابات كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة التدقيق

رابعا: الاستفادة من عمل الآخرين

غير موافق تماما	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر من شأنه أن:
1	2	3	4	5	1. يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات اللازمة للتمكن من الاستفادة من عمل مدققي حسابات آخرين
1	2	3	4	5	2. يحدد لمدقق الحسابات كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى مؤسسات الجمع
1	2	3	4	5	3. يحدد لمدقق الحسابات كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق عنصر من القوائم المالية
1	2	3	4	5	4. يحدد لمدقق الحسابات كيفية التأكد من إمكانية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي
1	2	3	4	5	5. يحدد لمدقق الحسابات كيفية التأكد من كفاية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي
1	2	3	4	5	6. يحدد لمدقق الحسابات المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل خبير في مجال آخر

خامسا: نتائج وتقارير المدقق

غير موافق تماما	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر من شأنه أن:
1	2	3	4	5	1. يساعد مدقق الحسابات على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية
1	2	3	4	5	2. يوفر لمدقق الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها
1	2	3	4	5	3. يحدد لمدقق الحسابات العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره
1	2	3	4	5	4. يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه
1	2	3	4	5	5. يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يفصح عنه

سادسا: المجالات المتخصصة

غير موافق تماما	غير موافق	إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر من شأنه أن:
1	2	3	4	5	1. يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق حسابات القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات مستخدمين محددين
1	2	3	4	5	2. يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق قائمة مالية منفردة
1	2	3	4	5	3. يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق عنصر من القوائم المالية
1	2	3	4	5	4. يوفر لمدقق الحسابات شروط قبول عملية تدقيق القوائم المالية الملخصة
1	2	3	4	5	5. يوفر لمدقق الحسابات طبيعة الإجراءات التي يتخذها عند تدقيق القوائم المالية الملخصة

Ministère de l'enseignement et de la Recherche Scientifique
Université de Sétif-1-
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales Et Sciences De Gestion
Département des Sciences Commerciales
Spécialité : Finance, Comptabilité Et Audit

N° du questionnaire

Date du questionnaire

Lieu questionnaire

Ce questionnaire est destiné aux commissaires aux comptes et experts comptable

Salutations distinguées ;
Chers messieurs ;

Dans le cadre de la préparation d'un mémoire de fin d'études faisant parties des conditions requises pour l'obtention d'un diplôme de doctorat, la chercheuse a élaboré cette thèse intitulée « **L'impact de l'adoption des normes internationales d'audit dans le développement de la profession d'audit comptable en Algérie** » qui constitue une tentative de détermination du besoin de la profession de l'audit comptable en Algérie des normes garantissant un bon exercice ainsi que l'importance de l'adoption des normes internationales de l'audit.

Visant à déterminer l'impact de l'adoption des normes internationales de l'audit sur le développement de la profession de l'audit comptable en Algérie, un échantillon de commissaires aux comptes et d'experts comptables a été pris et dont nous sommes ravis que vous y participez pour enrichir ce sujet. Et vu votre position scientifique et professionnelle, votre réponse sur l'ensemble des questions annexées à ce questionnaire aura un rôle très important dans le succès de cette recherche scientifique.

A cet effet, nous vous prions de nous porter aide dans l'accomplissement de ce questionnaire et d'y répondre en toute sincérité et objectivité. Nous tenons également à vous garantir un entière confidentialité et que vos réponses ne seront utilisées qu'à des fins purement scientifiques.

Merci pour votre contribution
Salutations distinguées

Chercheuse / BAHLOULI Nour EL-houda
mmebahlouli@yahoo.fr

Données Générales

- Veuillez préciser vos données générales en encerclant le numéro approprié

Grade	Expérience professionnelle	Fonction			
Licence	1	Moins de cinq ans	1	Expert-comptable	1
Master	2	De 06 ans à 10 ans	2	Commissaire aux comptes	2
Magistère	3	De 11 ans 15 ans	3		
Doctorat	4	De 16 ans à 20 ans	4		
Autres diplômes	5	Plus de 20 ans	5		

Spécialité	Lieu d'activité		
Audit comptable	1	Est	1
Comptabilité	2	Ouest	2
Finances	3	Centre	3
Autres spécialité	4	Sud	4

Remarque : Veuillez déterminer le taux de votre consentement en encerclant le numéro approprié

Premier chapitre : insuffisance des législations actuelles déterminant la profession de l'audit comptable en Algérie

Premièrement : principes et responsabilités

Les législations existantes régissant la profession de l'audit comptable en Algérie sont insuffisantes pour garantir un bon exercice de la profession, notamment que :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Le diplôme universitaire n'est pas une qualification permettant la formation d'un auditeur sur le plan théorique.	5	4	3	2	1
2. La période de la formation théorique ne permet pas de déterminer le manque de formation chez l'auditeur comptable sur le plan théorique.	5	4	3	2	1
3. Un stage de deux ans ne suffit pas à la formation d'un auditeur comptable en matière scientifique.	5	4	3	2	1
4. L'examen final ne suffit pas pour juger la qualification d'un auditeur comptable.	5	4	3	2	1
5. Donner au Conseil National de Comptabilité la mission de suivre la profession de l'audit comptable ne permet pas le développement continu de la qualification professionnelle de l'auditeur.	5	4	3	2	1
6. Les relations de l'auditeur comptable avec l'administration qui interdit sa nomination et prévues par l'article 715 bis 6 du Code de Commerce ne suffisent pas à son indépendance.	5	4	3	2	1
7. Les activités prévues par l'article 64 de la loi 10-01 qui sont considérés comme contraire à l'indépendance de l'auditeur comptable ne suffisent pas à son indépendance intellectuelle.	5	4	3	2	1
8. Les interdictions pour l'auditeur comptable de remplir certaines missions prévues par l'article 65 de la loi 10-01 ne garantissent pas son indépendance financière.	5	4	3	2	1
9. La dépendance comptable de l'auditeur au ministère des finances ne garantit pas son indépendance.	5	4	3	2	1
10. La mission du Conseil National de Comptabilité n'est pas une garantie pour que l'auditeur comptable accorde plus d'attention professionnelle.	5	4	3	2	1
11. La responsabilité civile incombant l'auditeur comptable ne permet pas à l'auditeur de donner plus d'attention professionnelle.	5	4	3	2	1
12. La responsabilité pénale incombant à l'auditeur comptable ne permet pas à l'auditeur de donner plus d'attention professionnelle.	5	4	3	2	1

13. La responsabilité disciplinaire incombant à l'auditeur comptable ne permet pas à l'auditeur de donner plus d'attention professionnelle.	5	4	3	2	1
14. Les sanctions imposées à l'auditeur comptable n'empêchent pas l'auditeur de divulguer le secret professionnel.	5	4	3	2	1
15. Les procédures d'accepter le mandatement de l'audit prévues par la recommandation n°01 de la décision 103/SPM/94 ne garantissent pas un accord adéquat sur l'audit	5	4	3	2	1
16. Les missions des commissions de contrôle du Conseil National de Comptabilité prévues par l'article 22 du décret exécutif 24-11 ne garantissent pas le contrôle de la qualité du travail de l'auditeur comptable.	5	4	3	2	1
17. Les dossiers de travail dont l'auditeur comptable est tenu de tenir en application à la recommandation n°02 de la décision 103/SPM/94 ne garantissent la documentation de toutes les procédures de l'audit	5	4	3	2	1
18. Les procédures de déclarations des opérations criminelles prévues par la recommandation n°04 de la décision 103/SPM/94 ne suffisent pas à déceler les erreurs notamment celles dues à la fraude.	5	4	3	2	1
19. Les dispositions de la décision du 24.06.2013 ne suffisent pas à définir le moyen de communication de l'auditeur comptable avec les personnes liées à l'entreprise.	5	4	3	2	1
20. Le critère du rapport sur les procédures du contrôle interne prévu par la décision du 24.06.2013 ne suffit pas à signaler le manque dans le contrôle interne.	5	4	3	2	1

Deuxièmement : Evaluation de l'erreur et rectification de l'erreur

Les législations existantes régissant la profession de l'audit comptable en Algérie sont insuffisantes pour garantir un bon exercice de la profession, notamment que :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Les procédures relatives à la méthode suivie par l'auditeur et prévues par la recommandation n°05 de la décision 103/SPM/94 ne suffisent pas à reconnaître l'entreprise.	5	4	3	2	1
2. Les procédures relatives à la méthode suivie par l'auditeur comptable et prévues par la recommandation n°05 de la décision 103/SPM/94 ne suffisent pas à évaluer le contrôle interne.	5	4	3	2	1
3. Les procédures relatives à la méthode suivie par l'auditeur comptable et prévues par la recommandation n°05 de la décision 103/SPM/94 ne suffisent pas à déterminer les risques des erreurs substantielles.	5	4	3	2	1
4. Les procédures relatives à la méthode suivie par l'auditeur comptable et prévues par la recommandation n°05 de la décision 103/SPM/94 ne suffisent pas à évaluer les risques des erreurs substantielles.	5	4	3	2	1
5. Les procédures relatives à la méthode suivie par l'auditeur comptable et prévues par la recommandation n°05 de la décision 103/SPM/94 ne suffisent pas à faire face aux risques des erreurs substantielles.	5	4	3	2	1
6. Les procédures de commencer la mission prévues par la recommandation n°05 de la décision 103/SPM/94 ne suffisent pas à juger les circonstances pouvant avoir des répercussions négatives sur le rendement du plan d'audit.	5	4	3	2	1
7. Les procédures prévues par de la décision 103/SPM/94 ne garantissent pas la mise en place d'un bon plan d'action à l'auditeur.	5	4	3	2	1

Troisièmement : Les preuves de l'audit

Les législations existantes régissant la profession de l'audit comptable en Algérie sont insuffisantes pour garantir un bon exercice de la profession, notamment que :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Les méthodes prévues par l'article 715 du Code de Commerce ne garantissent pas l'obtention de preuves suffisantes.	5	4	3	2	1
2. Les méthodes prévues par l'article 715 du Code de Commerce ne suffisent pas à l'obtention de preuves convenables.	5	4	3	2	1
3. Les méthodes prévues par les articles 31 et 32 de la loi 01-10 ne garantissent pas l'obtention de preuves suffisantes.	5	4	3	2	1
4. Les méthodes prévues par les articles 31 et 32 de la loi 01-10 ne suffisent pas à l'obtention de preuves convenables.	5	4	3	2	1

5. Les méthodes prévues par la recommandation n°05 de la décision 103/SPM/94 ne suffisent pas l'obtention de preuves suffisantes pour l'audit	5	4	3	2	1
6. Les méthodes prévues par la recommandation n°05 de la décision 103/SPM/94 ne suffisent pas l'obtention de preuves convenables pour l'audit	5	4	3	2	1

Quatrièmement : Résultats et rapport de l'auditeur

Les législations existantes régissant la profession de l'audit comptable en Algérie sont insuffisantes pour garantir un bon exercice de la profession, notamment que :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Le contenu des critères de rapport prévu par la décision du 24.06.2013 est insuffisant pour permettre à l'auditeur comptable de constituer une bonne opinion concernant les listes financières.	5	4	3	2	1
2. Le contenu des critères de rapport prévu par la décision du 24.06.2013 ne garantie par à l'auditeur comptable de présenter un rapport compréhensible par tous ses employés.	5	4	3	2	1
3. Le contenu des critères de rapport prévu par la décision du 24.06.2013 ne garantie par à l'auditeur comptable de divulguer suffisamment d'information dans un rapport d'audit à ses employés.	5	4	3	2	1

Deuxième chapitre :

Avoir recours aux normes internationales d'audit en l'absence de critère locales régissant l'exercice de la profession

L'auditeur comptable en Algérie ne fait pas recours aux normes d'audit internationales en l'absence de critère locales régissant l'exercice de la profession :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Lui explique les principes de l'audit	5	4	3	2	1
2. Lui explique les responsabilités de l'auditeur comptable.	5	4	3	2	1
3. Lui assure des procédures de définition des risques des erreurs substantielles.	5	4	3	2	1
4. Lui assure des procédures d'évaluation des risques des erreurs substantielles.	5	4	3	2	1
5. Lui assure des procédures de faire face aux risques des erreurs substantielles.	5	4	3	2	1
6. Lui garantit la mise au point d'un bon plan pour l'élaboration des procédures d'audit.	5	4	3	2	1
7. Lui garantie l'obtention de preuves suffisantes d'audit	5	4	3	2	1
8. Lui garantie l'obtention de preuves convenables d'audit	5	4	3	2	1
9. Lui facilite de bénéficier du travail d'un autre auditeur comptable.	5	4	3	2	1
10. Lui facilite de bénéficier du travail de l'auditeur interne.	5	4	3	2	1
11. Lui facilite de bénéficier du travail d'un autre expert dans un autre domaine.	5	4	3	2	1
12. Lui permet la formation d'une opinion juste sur l'exactitude des listes financières.	5	4	3	2	1
13. Lui permet de présenter un rapport compréhensible par l'ensemble de ses employés.	5	4	3	2	1
14. Lui permet de présenter des explications suffisantes dans son rapport.	5	4	3	2	1
15. L'aide dans l'audit de la comptabilité des listes financières pour répondre aux besoins des employés spécifiques.	5	4	3	2	1
16. L'aide dans l'audit de la comptabilité d'une liste financière individuelle.	5	4	3	2	1
17. L'aide dans l'audit de la comptabilité d'un élément dans des listes financières de la manière la plus adéquate.	5	4	3	2	1
18. L'aide dans l'audit de la comptabilité des listes financières résumées de la manière la plus adéquate.	5	4	3	2	1

Troisième chapitre : Conséquences du recours aux normes internationales sur l'exercice de la profession de l'audit comptable en Algérie

Premièrement : Principes et Responsabilités

Avoir recours aux normes internationales en Algérie peut :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Renforcer l'aptitude professionnelle chez l'auditeur comptable.	5	4	3	2	1
2. Appuyer l'indépendance de l'auditeur comptable à travers son adhésion à l'Union Internationale des Comptables.	5	4	3	2	1
3. Aider l'auditeur comptable à veiller professionnellement pendant toutes les étapes de l'audit.	5	4	3	2	1
4. Obliger l'auditeur comptable à respecter les règles d'éthiques dictées par le Conseil des normes internationales de déontologie comptable.	5	4	3	2	1
5. Permettre à l'auditeur comptable à prendre par dans la responsabilité de l'accord sur les conditions de l'ordre de mission.	5	4	3	2	1
6. Faire supporter la responsabilité du contrôle de la qualité de l'audit des listes finances à l'auditeur comptable.	5	4	3	2	1
7. Faciliter à l'auditeur comptable la tâche de la documentation de toutes les opérations d'audit avec un professionnalisme dans le rassemblement des dossiers de travail.	5	4	3	2	1
8. Permettre à l'auditeur comptable la tâche de divulguer les erreurs substantielles, notamment celles dues à la fraude.	5	4	3	2	1
9. Permettre à l'auditeur comptable la tâche de divulguer le non respect des lois et réglementations en vigueur.	5	4	3	2	1
10. Faciliter le contact de l'auditeur comptable avec les responsables de la gouvernance.	5	4	3	2	1
11. Charger l'auditeur comptable de la responsabilité de déconner les défauts du contrôle interne aux autres parties.	5	4	3	2	1

Deuxièmement : Evaluation du risque des en faire face

Avoir recours aux normes internationales en Algérie peut :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Permettre à l'auditeur comptable de comprendre l'entreprise objet de l'audit et son environnement.	5	4	3	2	1
2. Permettre à l'auditeur comptable de comprendre chacun des éléments de l'audit interne de l'entreprise objet de l'audit	5	4	3	2	1
3. Permettre à l'auditeur comptable de définir les risques des erreurs substantielles.	5	4	3	2	1
4. Permettre à l'auditeur comptable d'évaluer les risques des erreurs substantielles.	5	4	3	2	1
5. Permettre à l'auditeur comptable de faire face aux risques des erreurs substantielles.	5	4	3	2	1
6. Obliger l'auditeur comptable de donner de l'importance relative lors de la planification des procédures de l'audit.	5	4	3	2	1
7. Garantir à l'auditeur comptable une bonne planification de l'audit.	5	4	3	2	1

Troisièmement : les évidences de l'audit

Avoir recours aux normes internationales en Algérie peut :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Permettre à l'auditeur comptable d'évaluer la suffisance des évidences obtenues de l'audit.	5	4	3	2	1
2. Permettre à l'auditeur comptable d'établir la convenance des évidences obtenues de l'audit.	5	4	3	2	1
3. déterminer à l'auditeur comptable les ressources lui permettant l'obtention des évidences d'audit.	5	4	3	2	1
4. Garantir à l'auditeur comptable un ensemble de procédures lui permettant l'obtention des évidences d'audit.	5	4	3	2	1
5. Garantir à l'auditeur comptable des procédures supplémentaires	5	4	3	2	1

en cas de doute sur l'impossibilité à l'entreprise de survivre.					
6. Garantir à l'auditeur comptable des procédures supplémentaires pour s'assurer de la rationalité des estimations comptables	5	4	3	2	1
7. Garantir à l'auditeur comptable des procédures supplémentaires pour déterminer l'influence des parties liées à l'entreprise sur les listes financières.	5	4	3	2	1
8. Garantir à l'auditeur comptable des procédures supplémentaires en cas d'évènements ultérieures à la date de l'édition de son rapport.	5	4	3	2	1
9. Garantir à l'auditeur comptable un ensemble de considérations à prendre dans le choix de certaines modalités aux fins des évidences d'audit	5	4	3	2	1
10. Déterminer à l'auditeur comptable la méthode d'employer le constat statistique aux fins d'obtenir des évidences d'audit	5	4	3	2	1

Quatrièmement : Tirer profit du travail des autres :

Avoir recours aux normes internationales en Algérie peut :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Déterminer à l'auditeur comptable les modalités adéquates pour tirer profit du travail des autres auditeurs comptables.	5	4	3	2	1
2. Déterminer à l'auditeur comptable les modalités de communication avec les autres parties lors d'une opération d'audit d'une des entreprises du groupe.	5	4	3	2	1
3. Déterminer à l'auditeur comptable les modalités de communication avec les autres parties lors d'une opération d'audit d'un élément des listes financières.	5	4	3	2	1
4. Déterminer à l'auditeur comptable la méthode de tirer profit du travail de l'auditeur interne.	5	4	3	2	1
5. Déterminer à l'auditeur comptable comment s'assurer de la suffisance du profit tiré du travail de l'auditeur interne.	5	4	3	2	1
6. Déterminer à l'auditeur comptable les exigences requises pour tirer profit du travail de l'auditeur interne.	5	4	3	2	1

Cinquièmement : Résultats et rapports de l'auditeur :

Avoir recours aux normes internationales en Algérie peut :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Permettre à l'auditeur comptable de former une opinion concernant les listes financières.	5	4	3	2	1
2. Garantir à l'auditeur comptable les critères à partir desquels il peut changer son opinion.	5	4	3	2	1
3. Déterminer à l'auditeur comptable les éléments minimes devant exister dans son rapport.	5	4	3	2	1
4. Tenir l'auditeur comptable d'ajouter des alinéas dans son rapport aux fins d'attirer l'attention des utilisateurs de listes financières à un point déclaré.	5	4	3	2	1
5. Tenir l'auditeur comptable d'ajouter des alinéas dans son rapport aux fins d'attirer l'attention des utilisateurs de listes financières à un point non déclaré.	5	4	3	2	1

Sixièmement : les domaines spécialisés

Avoir recours aux normes internationales en Algérie peut :	Entièrement d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Entièrement pas d'accord
1. Définir pour l'auditeur comptable les critères spéciaux lors de l'audit des comptes des listes financières aux fins de satisfaire les besoins d'utilisateurs précis	5	4	3	2	1
2. Définir pour l'auditeur comptable les critères spéciaux lors de l'audit d'une liste financière individuelle.	5	4	3	2	1
3. Définir pour l'auditeur comptable les critères spéciaux lors de l'audit d'un élément des listes financières.	5	4	3	2	1
4. Garantir à l'auditeur comptable les conditions d'approbation de l'audit des listes financières résumées.	5	4	3	2	1
5. Garantir à l'auditeur comptable la nature des démarches à entreprendre pendant l'audit des listes financières résumées.	5	4	3	2	1

المُلخَص

ملخص الأطروحة:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال الوقوف على واقع تنظيم هذه المهنة بالجزائر، وتحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) لتلبية المتطلبات الاقتصادية والمحاسبية الراهنة، إذ أن نظامها الاقتصادي أصبح يتميز بالانفتاح عن العالم الخارجي ونظامها المحاسبي توجه نحو المعايير المحاسبية الدولية، ولأنه بات من الضروري اصلاح مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بما يتلاءم مع هذه المتطلبات فقد تم إجراء إصلاحات تمس تنظيم هذه المهنة بداية من سنة 2010 من خلال إصدار القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتشريعات التي تبعته، ولتحديد مدى كفاية هذه التشريعات في ضمان ممارسة جيدة للمهنة ومدى لجوء ممارسي المهنة إلى معايير التدقيق الدولية، وكذا تحديد مدى إمكانية تطوير هذه المهنة بالعمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) تم بإجراء دراسة استقصائية لعينة تشمل 180 محافظ الحسابات وخبير محاسبي بصفتهم ممارسين للمهنة بالجزائر.

وقد كشفت هذه الدراسة أن التشريعات الحالية المحلية لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة وأن مدقق الحسابات لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية (ISA) خاصة وأن الجزائر لم تتمكن بعد من الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، كما أظهرت نتائج النموذج الإحصائي أن تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال الرفع من مستوى ممارسة المهنة إلى المستوى الدولي، إذ توصلت هذه الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) من شأنه أن يعزز تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة للتدقيق، يساعد المدقق على تقييم الخطر وجمع أدلة التدقيق كافية وملائمة، يساعده على الاستفادة من عمل مدققين آخرين وتقديم تقرير كاف وملائم، كما أنه يساعده في تدقيق القوائم المالية لتلبية أهداف خاصة، أو تدقيق قوائم مالية منفردة أو ملخصة.

الكلمات المفتاحية:

معايير التدقيق الدولية (ISA)، التشريعات الحالية المحلية، محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي، مهنة التدقيق المحاسبي.

Abstract:

The aim of this study was to determine the impact of the adoption of “International Standards on Auditing (ISA) on the development of the accounting audit profession in Algeria. In addition, it aimed also at determining the impact of the application of those standards so as to meet the current economic and accounting requirements, since the economic system of this profession has become more oriented towards the international accounting standards. And because of the dire need to reform the audit profession in Algeria, as far as these requirements are concerned, a set of procedures have been launched since the year of 2010 by issuing the law: 10-01, which is related the profession of accounting experts, account Governors and approbated accountants. Additionally, and in order to test the performance of those legislations and the (ISA) application by the profession practitioners, a survey has been conducted on 180 accounting experts and account governors.

On the other hand, the study findings are as follows: firstly, the local current legislations are not sufficient to ensure good practice of the profession of auditing. Secondly, the auditors in Algeria do not tend to apply the International Standards on Auditing (ISA) especially that Algeria has not yet been able to accede to the International Federation of Accountants (IFAC).

Finally, this study found out that the International Standards on Auditing (ISA) would develop the profession of accounting audit in Algeria, by strengthening the general principles and responsibilities. It can also help the auditor to evaluate risk, gather sufficient audit evidence, use the work of other auditors to provide a sufficient and a convenient audit reporting, and audit financial statements on special areas.

Keywords: International Standards Auditing (ISA), Local current legislation, account Governors, Accounting experts, Profession of accounting audit.

تم بحمد

الله

وفضله