



UNIVERSITE  
Abdelhamid Ibn Badis  
MOSTAGANEM

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاامي

تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

واقع تبني المعايير الدولية للتدقيق

دراسة حالة مؤسسة EDIMCO

تحت إشراف :

د. محمد العيد  
د. بوشرف جيلالي.

إعداد الطالب :

لنرق بن عودة عبد النور.

#### أعضاء لجنة المناقشة

رئيس	د بلقاسم .دواح
مشرفا	د. محمد العيد
مشرفا مساعدا	د. بوشرف جيلالي
مناقشا	أ. براهمي عمر

السنة الجامعية 2015/ 2014

# شكر و عرفان

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل ، فهو القائل  
(لئن شكرتم لأزيدنكم )

ولقول رسول الله عليه الصلاة والسلام  
(من لم يشكر الناس لم يشكر الله)

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للدكتور بوشرف الجليلي، الذي

لم

يبخل علينا بالكثير من وقته ومثيله من النصائح القيمة ، وعلى تواضعه اللامتناهي في  
المعاملة.

فكان نعم المشرف.

ونشكر الدكتور محمد العيد الذي وجهنا و أرشدنا لإنجاز هذا العمل .

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة ، وعلى  
مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.  
أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي.

# إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا  
إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقتن رضاها برضا الرحمان  
وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق  
- أمي حفظها الله وبارك في عمرها -  
إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة  
- أبي حفظه الله وبارك في عمره -  
إلى أخواتي وكل أفراد عائلتي  
إلى كل أصدقائي و صديقاتي الذين كانوا سندا لي في حياتي .  
و إلى زملائي دفعة 2010 ، وكل من جمعني بهم مسيرة  
الدراسة.

إن التطور الذي عرفه العالم خاصة في مجال الاقتصاد صاحب تطور على مستوى حجم نشاطات المؤسسة فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات معاملات متشعبة مما أوجب الأخذ بجملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب رؤوس الأموال الحفاظ على أموالها المستثمرة .

وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي . و هذا الأخير شهد تطورا مناظرا لتطور الاقتصاد في العالم و في نفس السياق و رغبة في توحيد الممارسة المتعلقة بالتدقيق على مستوى المحلي و كذا الدولي جاء واقع تبني المعايير الدولية للتدقيق و من هنا فإن أهمية الموضوع تكمن في توضيح المساعي الدولية للتدقيق ومدى فعاليتها في التحقق من صحة ودقة و صدق البيانات و إعطاء شفافية القوائم المالية و كذا التعريف بأهم المعايير التي تضبط الأستثمار المتبادل بين المؤسسات دول العالم .

ويسعى هذا البحث في توضيح أهمية تبني معايير التدقيق المحاسبي و ضرورة ملاءمة هذه المعايير في الجزائر و تكيفها مع الواقع الحالي .

## قائمة الجداول و الأشكال

### أولاً : فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
22	تطور أهداف التدقيق	01
82	أهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق.	02
123	الإحصائيات المتعلقة بأستمارة الأستبيان.	03
128	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	04
129	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.	05
131	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.	06
132	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.	07
134	نتائج الاستبيان المتعلقة بميزة ومزايا التدقيق الدولي والمتطلبات المصاحبة له.	08
137	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مواكبة الجزائر للمتغيرات الدولية في مجال التدقيق.	09
138	نتائج الاستبيان المتعلقة بانعكاسات توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه.	10
140	توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.	11
141	توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.	12

## قائمة الجداول و الأشكال

### ثانيا فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
69	الخطوات المنتهجة لإصدار المعايير	01
128	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	02
129	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.	03
132	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.	04
140	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.	05
142	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية	06

## الفهرس

الصفحة	عنوان
14	جانب النظري
15	الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
17	المبحث الأول مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي
34	المبحث الثاني فروض و معايير التدقيق و التزامات المدقق
48	المبحث الثالث مسار تنفيذ عملية التدقيق
63	الفصل الثاني عرض معايير التدقيق الدولية
65	المبحث الأول تبني معايير التدقيق الدولية
78	المبحث الثاني معايير وظيفة التدقيق المحاسبي
94	المبحث الثالث معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي
	جانب التطبيقي
114	1 نظرة عامة حول مؤسسة EDIMCO
122	2 مكونات و منهجية الدراسة التطبيقية
126	3 اعداد الأستبيان و تفريغ بياناته

## جدول الملاحق

الصفحة	البيان	رقم الملحق
165	مقدمة أستمارة الأستبيان	01
166	معلومات عامة عن عينة الدراسة	02
167	أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي	المحور الأول 03
168	الجزائر و التدقيق الدولي	المحور الثاني 04
169	المعاير الدولية للتدقيق	المحور الثالث 05
170	الجزائر و واقع تبني المعايير الدولية للتدقيق	المحور الرابع 06

في ظل المتغيرات و التطورات الاقتصادية التي عرفها العالم التي تحدث في بيئة المؤسسة باختلاف أنواعها وإشكالاتها و نمط إنشائها وجد هنالك تعدد في طرق عرض القوائم المالية وفهمها، عدم وجود شفافية الأمر الذي أصبح عائق على المستثمرين الأجانب الذين يبحثون على توظيف أموالهم في استثمارات اقتصادية، أي في شركات ومؤسسات ومشاريع تهدف إلى تحقيق أهداف ربحية وفوائد. وقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية ، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير ، ما أوجب ضرورة و الأخذ بجملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات ، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي .وتخطت المؤسسات في إطار هذه التحولات العالمية الحدود الجغرافية ، فأصبحت هناك شركات متعددة الجنسيات تنشط في بيئات مختلفة من العالم ، وبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تدليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى ، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه ، والتي اهتمت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق ، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق.

بناء على النهج الاقتصادي الذي سلكته الجزائر حديثا ، كان عليها الانخراط في هذه التغيرات التي مست الجوانب الاقتصادية ومحاولو التأقلم مع انعكاساتها ، ورغم تبني الجزائر في الفترة الأخيرة معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد ، إلا أنه فيما خص مزاول مهنة التدقيق في الجزائر فإنها بقيت تشهد قصورا ، وطمع عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي.

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

إلى أي مدى يمكن أن تؤثر معايير التدقيق الدولية على واقع الاقتصاد في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

و ينجم على السؤال الرئيسي الأسئلة الآتية

- ما علاقة المساعي نحو إضفاء طابع دولي للتدقيق بإصدار معايير دولية للتدقيق؟
- فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية؟
- فيما تكمن أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية؟ وما مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر؟
- فيما تكمن أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي؟
- فيما تكمن العلاقة بين التدقيق في الجزائر و التدقيق الدولي؟
- هل المعايير الدولية تساعد في تحسين اداء المدقق؟

فرضيات:

➤ جاءت معايير التدقيق الدولية كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة، المرتبطة بالتحويلات الاقتصادية العالمية .

➤ التدقيق يساعد على تخطي بعض العوائق التي قد تعترض المعاملات الدولية.

➤ بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية ، حتى وإن

أقتضى ذلك تأقلمها مع الواقع الجزائري.

## أسباب اختيار الموضوع:

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل انتقالها للنظام المحاسبي المالي ، وبالتالي قصدنا إبراز ، مدى ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية .
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.
- كون الكثير من الدول من ذوي الواقع الاقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير ، التدقيق الدولية .
- الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق ورغبة منه في زيادة كفاءة تخصصه.

## أهداف البحث:

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- محاولة إبراز الفائدة من تبني معايير دولية للتدقيق المحاسبي .
- معرفة الغاية من تبني معايير التدقيق و مدى تأثيرها على اقتصاد في الجزائر.
- الإطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير .
- التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة ، وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى.

## منهج الدراسة :

لأنجاز هذا البحث ، سنستعمل المنهج الوصفي و المنهج التحليل.

الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق ، وفي حدود علم الباحث فإن الدراسات التي تناولت مواضيع معايير التدقيق الدولية وكذا الجانب الدولي للتدقيق كانت الدراسات التالية:

➤ صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية .

أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2004 تدور إشكالية البحث حول كون إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيلا بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين والإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة.

قسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول ، فتطرق للتأصيل العلمي للمراجعة في الفصل الأول ، وتناول في الفصل الثاني التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة ، أما الفصل الثالث فعالج فيه الضبط الإجرائي لفجوة التوقعات بينما

كان الفصل الرابع لعرض التجارب الدولية للمراجعة المالية ، وفي الفصل الخامس أعتمد توزيع وتحليل نتائج استبيانين في محاولة منه لتصوير إطار المراجعة المالية في الجزائر .لعل من بين أهم النتائج التي توصل إليها الباحث ، أن المنظمات الدولية للمراجعة تدعو إلى ضرورة موافقة وانسجام المراجعة الوطنية للتوجيهات وقيود العمل دوليا ، بغية السماح بإجراء المقاربات الضرورية بين نتائج المراجعة على المستوى الوطني و نتائجها على مستوى الدول ،

خاصة في ظل قيد نشاط الشركات المتعددة الجنسيات والتسعير الدولي لهذه الشركات والانفتاح الاقتصادي الدولي.

الملاحظ على هذه الدراسة إهتمام الباحث بالتوحيد الوطني لممارسات المراجعة الذي قد يحقق التوافق الدولي للمهنة ، غير أنه أغفل جانبا مهما متمثلا في الأسباب الجوهرية التي جعلت من التوافق في بداياته ضرورة ، ومحاولات الإتحاد الدولي للمحاسبين لتوحيد المراجعة دوليا والذي أعقب محاولات التوافق.

## تقديم الخطة :

عالجنا هذا الموضوعي في جانبه النظري من خلال فصلين.

تطرقنا في الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي. أما الفصل الثاني خصصناه في عرض معايير التدقيق

الدولية. و قمنا في الجانب التطبيقي بدراسة حول مؤسسة . EDIMCO وقمنا بإعداد استمارة أستبيان

مقسمة إلى أربعة محاور تتناول بموجبها أسئلة حول المعايير الدولية وواقع تبني هذه المعايير.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب ، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء و التلاعبات . أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا ، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط ، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها ، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها ، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها . لدراسة أكثر تفصيل ، وانطلاقا مما سبق ، سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق ، وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاثة مباحث:

**المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي .**

**المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق .**

**المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق**

### المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الإجتماعية والإقتصادية ، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الإهتمام المتزايد الذي حظيت به ، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الإقتصادية والمجتمع ، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد إتخاذها .

سأيرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات ، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق ، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذالمهمة.

كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق ، مفهوم هـ ، أهميته وأهدافه ، ومن ثم التطرق الى أنواعه.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة . و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر مشتقة من الكلمة اللاتينية Audit والسجلات ، للوقوف على مدى صحتها . و هكذا نجد أن كلمة تدقيق

و معناها يستمع ،<sup>1</sup>Audir

<sup>11</sup>خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات( لناحية النظرية والعملية )، اطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2000 ، ص17/18

الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م :

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية ، و كان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية . وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالإستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

الفترة من 1500 حتى 1850 م :

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة ، إذ اقتصر على إكتشاف الغش والتلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية . غير أنها شهدت ما يسمى بإنفصال الملكية ، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين ، و رغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

الفترة من 1850 حتى 1905 م :

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة ، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة . وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي<sup>1</sup> :

اكتشاف الغش والخطأ.

اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.

اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

<sup>1</sup>خالد أمين عبد الله مرجع سبق ذكره ص20

الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا :

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق ، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ ، فاكشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة . بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي<sup>1</sup> .

### المطلب الثاني: مفهوم التدقيق.

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق ، و هذا ب اختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها . و رغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم ، إلا أنها تصب في نفس الهدف . و نذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي<sup>2</sup>:

1. American accounting associator : جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"<sup>3</sup> كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه " :إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين ."

<sup>1</sup>هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2006 ، ص 19/ 20  
<sup>2</sup>وليم توماس ، امرسون هنكي ، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 ، ص 18

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

2. كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه " :إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة

المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين

هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين<sup>1</sup> ."

من خلال التعريفين ، يمكن استخلاص ما يلي :

➤ عملية التدقيق عملية منظمة ، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة

وقرائن إثبات ، يبيي المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها .

➤ أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة ، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.

➤ أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي ، والذي يعتبر المصدر

لهذه المعلومات.

➤ إيصال المدقق لتقريره ، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له

3. جاء تعريف من طرف مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات

المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ،

وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة

الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة<sup>2</sup> ."

4. بناء على تعريف مصنف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل

ومستقل ، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"

<sup>1</sup> , LIONNEL.C et GERARD.V , **Audit et Contrôle Interne-aspects financiers** , opérationnels et stratégiques- Dalloze, Paris, 1992, p21

<sup>2</sup> B, **Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises** , 1ere- édition , Dunod , Paris , 1991, p28

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن استخلاص ما يلي:

- التدقيق هو فحص إنتقادي بناء للمعلومات المالية .
- إضافة إلى عنصر الكفاءة ، يشترط في شخص المدقق عنصر الإستقلالية .
- رأي هذا المدقق يكون معللا ، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة .
- أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية .

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"فحص انتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي<sup>1</sup> :

**الفحص** : يقصد به فحص البيانات والسجلات ، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها ، وتبويبها ، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

**التحقيق** : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد ، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

<sup>1</sup>مسعود صديقي ، « دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية » ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000 ، ص65 .

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

التقرير : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية ، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق.

الفرع الأول: أهداف التدقيق.

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق ، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص ، إضافة إلى درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية . ويمكن توضيح ذلك من خلال

الجدول التالي:

### جدول 01 تطور اهداف التدقيق<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup>:غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية ) ، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006 ، ص18

المصدر: غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية ) ، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006 ، ص 18

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية ، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي إنبثق عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق ، ولعل الدليل على في قضية حلج القطن سنة 1896 ، والتي وصف فيها LOPASE ذلك العبارة المشهورة للقاضي المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لإقتفاء أثر المجرمين<sup>1</sup>. والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش ، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق. عموماً ، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي في محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق<sup>2</sup>.

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين ، التقليدية ، والحديثة أو المتطورة<sup>3</sup> :

### أولاً : الأهداف التقليدية:

#### أهداف رئيسية

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، الأردن ، 2000 ، ص9

<sup>2</sup> Philippe LAURENT. et Pierre TCHERKWSKY, *pratique de l'audit opérationnel, Les édition d'organisation*, Paris, 1992, p 29.

<sup>3</sup> خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الأردن ، 1998 ، ص10

ثانيا : الأهداف الحديثة أو المتطورة<sup>1</sup>.

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف ، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها .
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة .
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط .
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها ، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي:

### 1 عرض القوائم (الإفصاح)

يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها ، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى ، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنه.

### 2 الشمولية:

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات ، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات ، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

### 3 الوجود والتحقق:

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلا.

### 4 الملكية والمديونية:

<sup>1</sup>مسعود صديقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية .  
التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص 26 .

هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية ، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى ، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا.

### 5التقييم:

يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

### 6.إبداء رأي فني:

الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال. لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء<sup>1</sup> :

التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة .

مراقبة عناصر الأصول والخصوم.

تقييم الهيكل التنظيمي .

التأكد من التسجيل السليم للعمليات .

التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة .

محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعبات ، والأخطاء .

### الفرع الثاني : أهمية التدقيق.

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثير ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو

خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين

المستفيدين من التدقيق نجد:

<sup>1</sup> B. Mokhtar , Guide pratique d'audit financier et comptable , Maison des livres , Alger , 1986 , p22

1. **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.
2. **الملاك والمساهمين:** إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.
3. **الدائنون والموردون:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.
4. **العملاء:** اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية ، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية<sup>1</sup> .
5. **العمال:** هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.
6. **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** بغرض توسيع نشاطها أو لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة .

<sup>1</sup> عبد الصمد نجم الجعفري ، إباد رشيد القرشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006

### 7. الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة<sup>1</sup> .

وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة .
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .
- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

### المطلب الرابع: أنواع التدقيق.

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

- من حيث الإلزام
- من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات)
- من حيث توقيت عملية التدقيق
- من حيث نطاق عملية التدقيق
- من حيث القائم بعملية التدقيق

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ، ص12

### الفرع الأول: من حيث الإلزام.

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامي ، و تدقيق اختياري.

#### أولاً : التدقيق الإلزامي.

يحث القانون القيام به ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة<sup>1</sup>.

#### ثانياً : التدقيق الاختياري.

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لإنفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق. ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية ، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد . أما في حالة المؤسسات الفردية ، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب .

### الفرع الثاني: من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات).

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين:

#### أولاً : تدقيق شامل (تفصيلي)

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقتاً كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص 12

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

ثانيا : تدقيق اختباري.

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى ، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

الفرع الثالث : من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أولا : تدقيق مستمر.

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ...أو بطريقة غير منتظمة .وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة<sup>1</sup> :

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

<sup>1</sup>كمال الدين مصطفى الدهراوي ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 ، ص194

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

### 1 مزايا التدقيق المستمر:

يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي على مدار السنة كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب

- تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير

- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة ، ويمكن من اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل

- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق ، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة

التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

### 2 عيوب التدقيق المستمر:

هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.

عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق .

ترهق المدقق ومساعديه نظراً لامتدادها لوقت طويل و احتمال دخول المدقق في الروتين .

التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج

في حالة اكتشافه للخطأ.

ثانياً : تدقيق نهائي .

يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا

<sup>1</sup> حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية) ، الجزء الاول ، ، دار الثقافة للنشر ، الاردن ، 2009 ، ص51

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة . ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي<sup>1</sup>:

- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها ، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها .

- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة ، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على

- المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال .

- تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الإختبارات

لمحدودية الوقت

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق .

- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب

العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية

، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء في عملية التدقيق .

- اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي

تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها .

- قد يؤدي إلى ارتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق ، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة

المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

<sup>1</sup>حمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص50

الفرع الرابع : من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

أولاً : تدقيق كامل.

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيوداً حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء ، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

ثانياً : تدقيق جزئي.

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون. يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمناً الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل . ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء<sup>1</sup>.

الفرع الخامس : من حيث القائم بعملية التدقيق.

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

أولاً : تدقيق داخلي.

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتمتع

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 22/ 23.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

بالاستقلالية في التصرف ، وتحويل للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة<sup>1</sup> .

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة . هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى."

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة ومناسبة<sup>2</sup> .

### ثانيا : تدقيق خارجي .

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية(المساهمين ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى)<sup>3</sup> .

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها ، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي<sup>4</sup> .

<sup>1</sup> HAMINI Allel , **L'audit comptable et financier** , BERTI édition , Alger , 2002, p 07

<sup>2</sup> محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص15

<sup>3</sup> صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005 ، ص25

<sup>4</sup> Jacques RENARD , **Théorie et pratique de l'audit interne** , édition d'organisation , Paris , 1987 , p69.

### المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق.

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة افتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل ، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة ، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق.

بالإضافة إلى كونه مؤهل ومستقل ويتمتع بمجموعة من الحقوق ، فإن مدقق الحسابات ملزم بالتقيد ببعض الواجبات في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم.

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم فروض التدقيق ، معاييره ، بالإضافة إلى حقوق وواجبات المدقق.

### المطلب الأول: فروض التدقيق.

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة ، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة . وفي إطار حل مشكلة التدقيق ، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها ، و هي كالاتي<sup>1</sup> :

- قابلية البيانات المالية للفحص.
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق و الإدارة.
- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ، يلغي احتمال حدوث الأخطاء.
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال .

<sup>1</sup>عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ،( أسس المراجعة) الأسس العلمية والعملية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص 26، ص25

➤ العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك .

➤ عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد ، فإن الم دقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط .

➤ القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

فيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق:

**الفرع الأول : قابلية البيانات للفحص.**

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحويه القوائم المالية ، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية ، ذلك أنه يشترط لقيام

المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية . وينبع هذا الفرض من المعايير

المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية . فهذه المعايير تتمثل في<sup>1</sup> :

الملاءمة : يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين ، وارتباطه بالأحداث التي تعبر عنها.

القابلية للفحص : معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها ، فإنهما لا بد أن يصلوا إلى

المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

البعد عن التحيز : بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.

القابلية للقياس الكمي : هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

<sup>1</sup>عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان .مرجع سبق ذكره، ص26

الفرع الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة.

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة وإدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى ، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة و بسهولة<sup>1</sup>.

الفرع الثالث: خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية ، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة.

الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء.

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية ، و بالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل.

الفرع الخامس : التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة.

أي أن استرشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال ، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

الفرع السادس : العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل.

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة ، وهو فرض استمرار المشروع . وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية ، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل . وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك ، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية ، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار

<sup>1</sup>عبد الفتاح الصحن ، وآخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ، ص.26

الفرع السابع: القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

يتطرق هذا الفرع إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها.

من أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل ، مدرب ، مستقل ومحيد ، ومسؤول مهني ، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها. هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة ، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة<sup>1</sup> .

تنقسم المعايير المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات ، معايير متعلقة بالشخص المدقق(عامة) ، معايير متعلقة بالعمل الميداني ، ومعايير إعداد التقرير،وهي كالآتي :

الفرع الأول : المعايير العامة أو الشخصية.

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات ، ويمكن حصرها في الآتي:

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية .
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

<sup>1</sup>عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 ، ص 41

أولاً: التأهيل العلمي والعملية.

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق. يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملماً بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعداً لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة<sup>1</sup>.

ثانياً: الاستقلال.

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق. تتمثل الاستقلالية في نزاهة وإستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلاً فعلاً، أي يتمتع بكامل الحرية إتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل<sup>2</sup>.

فيما يخص محافظ الحسابات، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته<sup>3</sup>. فلا يجوز أن يكون محافظ حسابات شركة معينة أحد.

الأقرباء والأصحاب لغاية الدرجة الرابعة بمسئولي المؤسسة وأزواجهم .  
الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجره أو مرتباً أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات .  
الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك 10/1 (رأس مال الشركة محل التدقيق) .

<sup>1</sup> محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 35.

<sup>2</sup> احمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 38.

<sup>3</sup> القانون التجاري الجزائري. انظر المادة 715 مكرر 06، المرسوم التشريعي 93/08 المؤرخ في 25 افريل 1993

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي<sup>1</sup> :

- القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين .
- قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة .
- 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 انتهاء عهده .
- زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري ، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى ، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة .
- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية.
- يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

<sup>1</sup>المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب 1 - المواد من 65 إلى 70 ، القانون رقم 10 المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، ص 11 .

### ثالثاً: العناية المهنية.

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ، كم أنه مطالب بتحسين جودة خدماته ، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق . فتوفر عنصرى الكفاءة والاستقلال غير كافي ، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيداً طبيعة العمل الذي يقوم به ، ولماذا يقوم به ، وإن لم يكن متأكداً من أي جزء من هذا العمل ، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة . كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسئولاً عنها ، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة ، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها ، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ، ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام ، وأن تكون الخدمة كاملة<sup>1</sup> .

### الفرع الثاني : معايير العمل الميداني.

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات ، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني .

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به ، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي :

<sup>1</sup>محمد الفيومي ، عوض لبيب ، مرجع سبق ذكره ، ص39

- التخطيط والإشراف الملائمين .
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .
- كفاية وملائمة أدلة الإثبات .

### أولا :التخطيط والإشراف الملائمان.

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق ، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها ، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل .

من ناحية أخرى ، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتبارهم المسئول الأول والمباشر عن عملية التدقيق .

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي<sup>1</sup> :

يستعمل البرنامج كأداة للرقابة ، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج ، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع لانتهاء منها

يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته .

يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق ، من خلال احتوائه على ما يجب القيام به ، والفترة الزمنية اللازمة لذلك ، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها ، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات .

تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق ، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به

<sup>1</sup>صلاح ربيعة ، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص48

ثانياً: الفهم الكافي للرقابة الداخلية.

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق ، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق ( حجم العينة ) ، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمراً مستحيلاً في المؤسسات الكبيرة . وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية<sup>1</sup> :

الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية .

استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية .

إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .

بعد الدراسة السابقة ، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية .

التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق .

يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

توسيع إجراءات التدقيق.

اختصار إجراءات التدقيق .

الاعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2005 ص 27/28 .

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي ، يجب أن يراعي ما يلي<sup>1</sup> :

افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد ، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا ، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.

في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة ، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين.

تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق ، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

### ثالثا : جمع أدلة التدقيق الكافية.

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق .

فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظة المادية ، العمليات الحسابية ، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، إقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة . وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأن كميته ، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل<sup>2</sup> .

فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة ، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية . أما فيما يخص جودة الأدلة ، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي ، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي.

<sup>1</sup> شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص44

<sup>2</sup> ولیم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص52 ، 51/

### الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير.

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي ، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات . غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير :

مدى أتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية .

كفاية الإفصاح المحاسبي و ملائمته.

إبداء الرأي في القوائم المالية.

### أولاً :مدى أتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحاً من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية<sup>1</sup> :

### المجموعة الأولى :المبادئ العامة.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1)مبدأ الحيطة والحذر ؛ 2) مبدأ الثبات ؛ 3) مبدأ الشمول ؛

4) مبدأ الأهمية النسبية ؛ 5) مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية ، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية ، والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

<sup>1</sup>احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص28

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

- (1) مبدأ تحقق الإيراد ؛ (2) مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

تتضمن المبدأ الآتي:

- (1) مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا ؛ (2) مبدأ التكلفة التاريخية.

ثانيا: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها<sup>1</sup>.

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى ، استنادا إلى إطلاعهم على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير . والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات . كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

ثالثا: الإفصاح الكافي.

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها. المقصود بكفاية الإفصاح هنا ، أن يركز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفاصيل غير الجدية.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص 29.

رابعا :إبداء الرأي.

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة . أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه ، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع . وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها أسم المدقق بالقوائم المالية ، أي عند موافقة المدقق على استخدام أسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم ، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها<sup>1</sup> .

وستتطرق بالتفصيل لإبداء رأي المدقق في المبحث الثالث ، في إطار تقرير مدقق الحسابات.

**المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق.**

**الفرع الأول : حقوق المدقق.**

يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات ، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة.

1. يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة<sup>2</sup>.
2. يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

<sup>1</sup>وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 ،

<sup>2</sup>خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 2009 ،

3. القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل لمحافظة الحسابات كشفًا محاسبيًا يعد يقدم حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي بنص عليها القانون.
4. يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
5. تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الإتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.
6. يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه ان يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريرًا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
7. حق مناقشة اقتراح عزله ، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة . ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات .
8. حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها ، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله.

### الفرع الثاني : واجبات المدقق<sup>1</sup>.

تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به لإنجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي ، ويمكن تلخيصها فيما يلي :

1. تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة ، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم ، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق.
2. قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها.

<sup>1</sup> 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل 11 جويلية 2010

3.الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع ، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك ، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15 % من حملة أسهم الشركة.

4.بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات ، وجمع أدلة الإثبات الكافية.

5.يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري

6.الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

### المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق.

تسير عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء

القائمين بها ، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق وفق أربع خطوات تشمل<sup>1</sup>:

- قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق .
- تقييم نظام الرقابة الداخلية .
- جمع أدلة الإثبات .
- إعداد التقرير .

### المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق ، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله

المهمة ، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر ، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق ، أي

معرفته بالمهمة قبل وقت كاف ، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة

والاستقامة ، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

<sup>1</sup>خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، ، مرجع سبق ذكره ، ص139

### الفرع الأول : الخطوات التمهيديّة.

هناك عدد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ

إجراءات التدقيق ، والمتمثلة فيما يلي :

التحقق من صحة تعيينه :والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.

الاتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تحديد تعيينه

أو عزله أو استقالته ، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.

التأكد من نطاق عملية التدقيق .

اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق : إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف

المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم كما يقوم

بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها ، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة

من زيارة العمل هذه ، فقد يتعذر عليه تكرارها وكذلك فحص وتقييم النظام المحاسبي :يقوم المدقق بدراسة النظام

المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها<sup>1</sup> :

1.نظام المحاسبة المالية الجديد.

2.كيفية القيد والترحيل.

3.دقة السجلات وكفائيتها .

4. استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

5. طرق الإهلاك المنتهجة.

6.طريقة تقييم المخزونان.

7.العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت

<sup>1</sup> Robert OBERT, *Révision et certification des comptes*, Dunod, Paris, 1995, p40.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة : فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية التي أعدت عن السنة السابقة ، ويطلع على تقرير المدقق السابق ، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة .

فحص التنظيم الإداري : حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين ، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة ، ومدى الاختصاص لكل منهم ، وصورة من توقيعاتهم ، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.

النظام الضريبي : رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمدقق ، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق ، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة . وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة ، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

### الفرع الثاني : مخطط التدقيق.

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيديّة ، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق . وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ، ومن بين ما يتضمنه ما يلي<sup>1</sup> :

- الأهداف الواجب تحقيقها
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف
- تحديد الوقت التقديري اللازم لانتهاء من كل خطوة وإجراء
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء
- ملاحظات الشخص المسئول عن كل خطوة وإجراء نفذ
- توقيع الشخص المسئول عن إنجاز الإجراء .

<sup>1</sup>خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، ، مرجع سبق ذكره ، ص143 .

البرنامج ليس سرداً لخطوات ، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها . والبرنامج يخدم عدة أغراض ، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعدته لتنفيذها . فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية .<sup>1</sup>

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

### أولاً : برامج تدقيق ثابتة.

هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق ، يتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم . غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية ، والتي يضيفها المدقق بناء على قيامه بالخطوات التمهيدية وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المدققة دون غيرها من المؤسسات السابقة . ولهذا البرامج مزايا عديدة أهمها<sup>2</sup> :

أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها

أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل

أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه . أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية ، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات ، باستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتم العمل دون عناء أو ضياع وقت ، في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل

<sup>1</sup>مرجع و موضوع. سابقان.

<sup>2</sup>خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ، 2004 ، ص212 .

يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه ، وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات ، كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين .

أخيرا فإن هذا النوع يعتبر أساسا لعمليات التدقيق في الأعوام المقبلة ونواة لها . لكن بالرغم من هذه المزايا ، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من استقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي ، كما أنه يقتل روح الإبداع والابتكار لديه . ولكن يمكن تفادي هذه العيوب أيضا إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعية واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة ، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرنامج الثابت هذا بين الفينة والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسباً من التعديلات.

### ثانيا : برامج تدقيق متدرجة<sup>1</sup>.

تتمثل في تحديد الخطوات الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق ، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الإختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق ، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق . ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم . وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق ، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول.

### الفرع الثالث : الإشراف على مهمة التدقيق.

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

<sup>1</sup>خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، نفس الصفحة

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي<sup>1</sup>:

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق .
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة .
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق .
- ترتيب المهام حسب الأولويات .
- فحص العمل المنتهي ، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات .
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة ، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم .
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

### الفرع الرابع : أوراق العمل.

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق ، من الإجراءات المتبعة ، المعلومات التي تم الحصول عليها ، الالتزام بالسياسات ، ونتيجة عملية التدقيق. ومنهونا الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص ، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه<sup>2</sup> .

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

<sup>1</sup>زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى ، دار الرابحة للنشر ، الأردن ، 2009 ، ص79  
<sup>2</sup>مرجع سبق ذكره ، ص80

■ الملف الدائم

■ الملف الجاري (ملف الدورة الحالية . )

سنتطرق للنوعين من الملفات ضمن مسار عملية التدقيق الأول مع مراعاة ترتيب الإجراءات.

**أولا : الملف الدائم.**

يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة ، كما أن محتويات هذا الملف تختلف

من مؤسسة إلى أخرى ومن مكتب تدقيق لآخر . وعموما يمكن أن يشتمل هذا الملف على <sup>1</sup> :

**1.عموميات:**

تشمل كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام

الداخلي للمؤسسة ، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية ، مع

ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها

**2وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية:**

يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية ، مع تقديم وصف مدقق

لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديرية والوظائف .

**3.الحسابات السنوية والتقارير:**

يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من أصول وخصوم ، حسابات النواتج والأعباء ،

حسابات النتائج ، برامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية

المتعلقة بحسابات المؤسسة.

<sup>1</sup>محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003 ، ص128/ 130 .

### 4 التحليل الدائمة للحسابات:

يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات ، بغية مقارنتها بالسنوات السابقة و أخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة. عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف ، الأسهم، القروض ، الديون طويلة الأجل ، الزبائن المؤونات ، الموردين ، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

### 5. كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي:

يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة على نظام التصاريح الواجب إتباعه وعلى المعدلات الواجب الخضوع لها وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية والشبه جبائية والاشترك في الضمان الاجتماعي نظرا لأهميتها، وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات. العمالية داخل المؤسسة والنظام الاجتماعي داخلها.

### 6. كل ما يتعلق بالجانب القانوني:

تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة ، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة ، وكذلك العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير.

### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون. فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين " نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة ، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة<sup>1</sup> ".

<sup>1</sup> R. KHELASSI, L'audit interne-audit opérationnel, HOUMA, Alger, 2005, p71.

في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه " نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابة

المحاسبية وما يليه ، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:

حماية الأصول ؛صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها .

التسيير المنظم و بنجاعة لعمليات المؤسسة.و تطابق القرارات مع سياسة الإدارة<sup>1</sup> " .

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة ، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة

هذا النظام ، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار استحالة تدقيقه لكل

الحسابات ، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية . كما أنه يعتمد عليه كونه من

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

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية ، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن

تلخيصها فيما يلي<sup>2</sup>:

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

المطلب الثالث: أدلة الإثبات والملف الجاري.

الفرع الأول: أدلة الإثبات.

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد

عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة

في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ، بعكس الأحكام التي

<sup>1</sup> Al. MIKOL , **Les audits financiers- Comprendre les mécanismes du contrôle légal** , édition d'organisation paris , 1999, P141.

<sup>2</sup> J. E. Combes et M. C Labrousse Publi , **Audit Financier et Contrôle de Gestion**, Union éditions, 1997, p 12

تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

### أنواع أدلة الإثبات<sup>1</sup>:

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالاً مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أيهما ، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

(1) المستندات	(4) الفحص المادي
(2) المصادقات	(5) الفحص التحليلي
(3) وجود نظام سليم للرقابة الداخلية	(6) صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

### 1المستندات<sup>2</sup>:

المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله ، وهي على ثلاثة أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها ، كفواتير الشراء مثلاً
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ، كفواتير البيع وإيصالات القبض
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة ، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها .

### 2.الفحص المادي:

يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية ، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية ، كما يمكن إستخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

<sup>1</sup>محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 ، ص85

<sup>2</sup> 1 خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ( الناحية النظرية )، مرجع سبق ذكره ، ص180

### 3. المصادقات:

تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة لتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية ، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة. تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة ، وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع<sup>1</sup> :

مصادقات إيجابية . مصادقات سلبية مصادقات عمياء

### 4. الفحص التحليلي<sup>2</sup>:

يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية ، مثال مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.

### 5. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى إنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات ، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي . أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات و السجلات على أخطاء وتلاعبات ، ما يوسع نطاق الإختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى امتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

### 6. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه

تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007 ، ص81

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون ، مرجع نفسه، ص85

يعتبر دليلاً على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.

### 7. الاستفسارات من العميل:

يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالباً ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات . ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظراً لكونها ليست من مصدر مستقل ، وبالتالي فهي عرضة للتحييز وفقاً لأهواء العميل .

### الفرع الثاني: الملف الجاري.

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق . ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية<sup>1</sup> :

برنامج تفصيلي لعملية التدقيق ، الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدها التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق

الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك، الوسائل المستعملة في التقييم. كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردون.

### المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات.

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم ، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية. يكون التقرير عادة موجهاً إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق ، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية ، أو إلى مجلس الشركاء في شركات

<sup>1</sup> حمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص131

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

الأشخاص ، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال ، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق<sup>1</sup>

بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الالتزام والثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه وعموماً يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

### الفرع الأول : التقرير النظيف .

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي<sup>2</sup> :

أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي .

صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي حصول المدقق على أدلة الإثبات

الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية .

### الفرع الثاني : التقرير التحفظي .

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأيه متحفظ ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة

في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى

من الضرورة الإشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف

عليها . ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق ، أي أن تكون التحفظات هامة

<sup>1</sup>خالد أمين عبد الله ، ، مرجع سبق ذكره ، ص129

<sup>2</sup>عبد الفتاح الصحن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص31

وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ .

### الفرع الثالث : التقرير السلبي.

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها . يعتبر الرأي السلبي أمراً نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالباً ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع : الامتناع عن إبداء الرأي.

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي في عن القوائم المالية موضوع التدقيق ، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي<sup>2</sup> :

وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة .

وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، مثل

- دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى ، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها .
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك .

<sup>1</sup>خالد أمين عبد الله ، ، مرجع سبق ذكره ، ص138

<sup>2</sup>يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص264

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات ، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست المؤسسات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة ، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدي برأي فني محايد موضوعي ، أنتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد القانونية والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية ، من تخطيط لعملية التدقيق ، تقييم نظام رقابتها ، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق. كامتداد لمبدأ انفصال الملكية الذي شهدته الشركات ، فإن تخطيطها القيود الجغرافية وشغلها لبيئات مختلفة كان لزاما أن يصاحبه توافق على مستوى خدمات التدقيق حرصا على استكمال الهدف من

التدقيق المحاسبي ، فظهور الشركات متعددة الجنسيات كان لا بد أن يصاحبه نفس المستوى من التغيير على مستوى خدمات التدقيق.

في نفس السياق ، ورغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق على مستوى مكاتب التدقيق المحلية وكذا الدولية ، صدرت عن لجنة معايير التدقيق الدولية جملة من المعايير تم تطويرها وتعديلها على مراحل مختلفة بعد ذلك عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ، وقد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد المجلس تبويبها وفقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق، وستتطرق لهذه المعايير بالتفصيل في الفصل الموالي.



## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

كان للانفتاح الدولي الذي شهده القطاع الاقتصادي تأثيرا كبيرا على مختلف المجالات ومتفاوتا من مجال لآخر ، و لم يستثن بدوره مجال التدقيق المحاسبي ، لما لهذا الأخير من ثقل على عدة مستويات بتأثيره سواء المباشر أو غير المباشر على المعاملات الاقتصادية . وبالتالي ظهرت الحاجة إلى مواكبة هذا الانفتاح في إطار ما يسمى بالتدقيق الموحد ، من خلال محاولة وضع مجموعة من الضوابط تحترم القوانين واللوائح لجميع الدول المنظمة ، وتسعى لإضفاء جودة أكثر على المعلومات المنتقاة من هذه الوظيفة ، وتزيل القيود الجغرافية من على القائمين بها . و في نفس السياق تسهر العديد من المنظمات الإقليمية وكذا الدولية على إرساء مفهوم موحد للتدقيق المحاسبي يمر عبر تحقيق توافق يشمل عدة مستويات ، على غرار فروض التدقيق ، مبادئه ، على مستوى للتائج ، وكذا على مستوى المعايير .

فحضت هذه الأخيرة بدورها باهتمام كبير على مستوى لجنة معايير التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي قامت بإصدار مجموعة معايير يتم تكييفها باستمرار مع ، متطلبات الواقع الاقتصادي . نستعرض من خلال الفصل التالي هذه المعايير في إطار ثلاثة مباحث كالآتي :

المبحث الأول : تبني معايير التدقيق الدولية

المبحث الثاني : معايير وظيفة التدقيق المحاسبي

المبحث الثالث : معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي

### المبحث الأول : تبني معايير التدقيق الدولية.

كغيره من التنظيمات المهنية ، وباعتباره الهيئة العليا للتدقيق المحاسبي ، أقر الاتحاد الدولي للمحاسبين جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير التدقيق الدولية (ISA) كان هدفه من ورائها ، إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء.

هو منظمة عالمية للمحاسبة ، تأسس عام 1977 بمقتضى الاتحاد الدولي للمحاسبين اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة ، وقد جاء في الفقرة الثانية من الدستور أن هدف الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة في إطار قواعد متناسقة<sup>1</sup> .

يضم الاتحاد في عضويته 157 عضوا ومنظمة من 123 بلد وولاية قضائية يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب ، ويضع اتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات والضمان والتعليم والسلوك وآداب المهنة المحاسبية في القطاع العام ، ويصدر الاتحاد أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال<sup>2</sup> .

### المطلب الأول : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق.

بسبب التغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، نشأت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق ، تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين . الدولية

### الفرع الأول : لجنة التدقيق الدولية<sup>3</sup>

أعطيت لجنة التدقيق الدولية صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد . يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي

<sup>1</sup>محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل واطار للتطبيق - ، الطبعة الاولى ، مصر ، 2000 ، ص67 .

<sup>2</sup>"التحديات العملية والاعتبارات ذات الصلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات" ، تقرير مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية ، 21 اوت ، 2008 ، ص5

<sup>3</sup>تعريب عصام مرعي ، ادلة التدقيق الدولية - اتحاد المحاسبين الدولي - ، الطبعة الاولى ، دار العلم للملايين ، بيروت ، 1987 ، ص15

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين عن استراليا ، كندا ، فرنسا ، جمهورية ألمانيا الاتحادية ، الهند ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، الفلبين ، المملكة المتحدة ، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. يفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة.

بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق IFAC تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، والتي لا تتعارض مطلقا IAPC الدولية مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها<sup>1</sup>.

قبل الخوض في معايير التدقيق الدولية لا بد من التفريق بين كل من التوحيد على مستوى المعايير والتناسق ، ويكمن الفرق الأساسي بينهما في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم، بينما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى<sup>2</sup> . فمعايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية<sup>3</sup> .

تجدر الإشارة إلى أن سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB .

محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف علي ها والمعايير الدولية – ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2002 ، ص15

<sup>2</sup> عبد الرحمن ابراهيم الحميد ، مجلة أخبار المحاسبة ، العدد الرابع ، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر ، الدوحة ، سبتمبر 2007 ص.23

<sup>3</sup> عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، الادارة العامة للبحوث ، ط 1 ، الرياض ، 1994 ، ص.33.

### الفرع الثاني : كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية.

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي

1. انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى ، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا ، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين
2. أن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية ، إلا انه لا يمنع أن يتم موازنة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن:

- فحص القوائم المالية ربع السنوية .
- اختبار القوائم المالية التقديرية .
- تجميع القوائم المالية.

3. أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها ، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.

4. عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق<sup>1</sup>:

- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار .
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح .
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح .

<sup>1</sup>محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، 158

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

---

- إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح ، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة ، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة<sup>1</sup>.
- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.
- بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية .

---

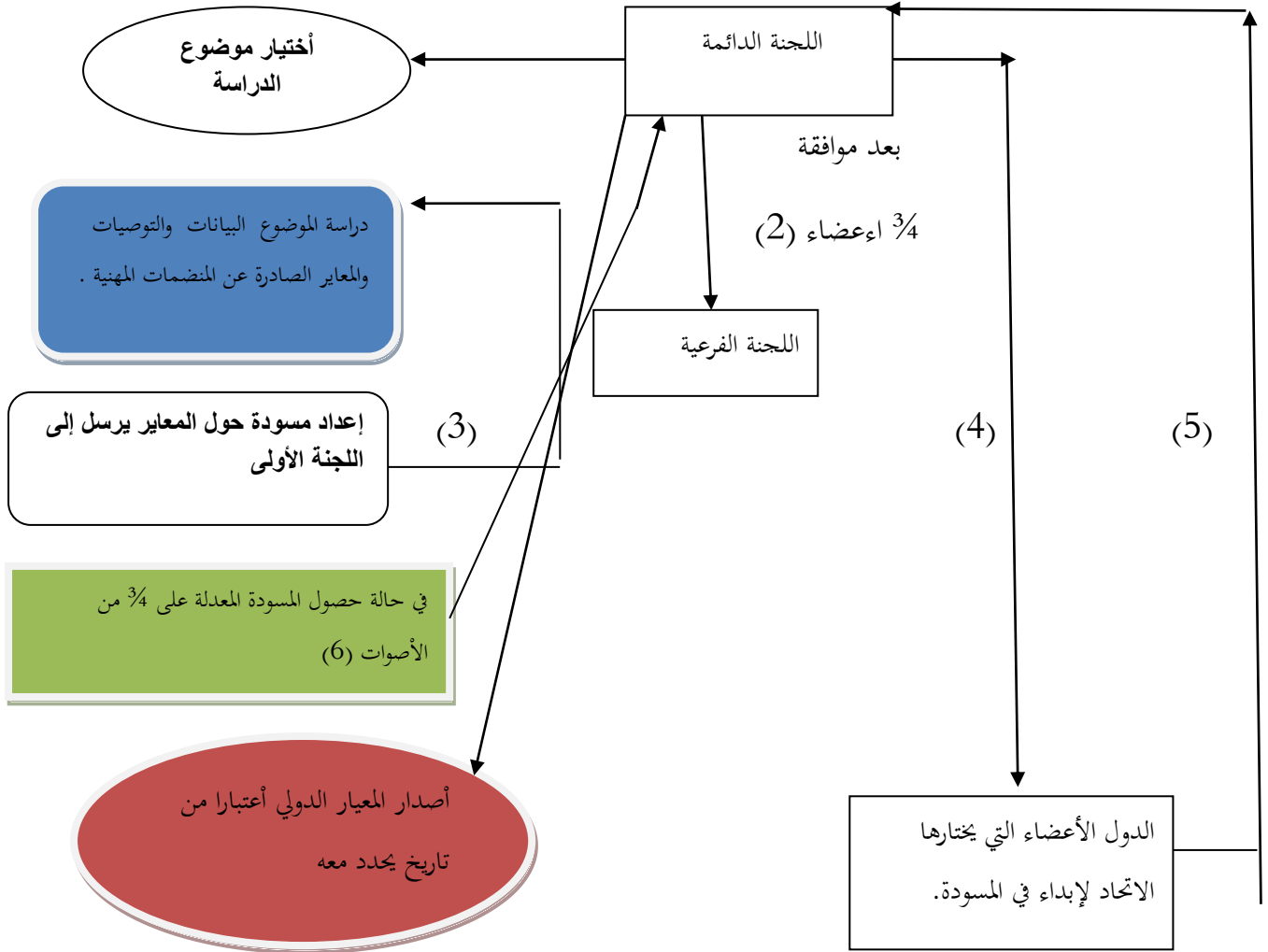
<sup>1</sup>محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره نفس الصفحة

## الفصل الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية

يمكن توضيح الخطوات المنتهجة لإصدار المعايير في الشكل الآتي<sup>1</sup>:

الشكل رقم 01 الخطوات المنتهجة لأصدار المعايير :

دراسة الآراء و إعادة الصياغة(1)



المصدر: محمود السيد الناغي دراسات في المعايير الدولية للمراجعة-تحليل و إطار للتطبيق -، مرجع سبق ذكره

ص 73.

<sup>1</sup>محمود السيد الناغي ، المراجعة - اطار النظرية والممارسة - ، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ، مصر ، 1992 ، ص73

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطى الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد ، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية<sup>1</sup> .

لقد صدر عن الاتحاد الدولي حتى بداية عام 1988 م 27 معيارا ، فيما يلي بيان مبوب لها حسب سنة صدورها<sup>2</sup> :

في عام 1980 صدرت ثلاثة معايير هي :

1. أهداف ومجالات تدقيق الحسابات (جانفي) .
2. كتاب تكليف مدقق الحسابات '(جانفي) .
3. المبادئ الأساسية في التدقيق (سبتمبر) .

في عام 1981 صدرت أربعة معايير أخرى هي :

4. التخطيط (فيفري) .
5. الاعتماد على عمل مدقق آخر (جويلية) .
6. دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به (جويلية) .
7. رقابة الجودة في أعمال التدقيق (سبتمبر) .

في عام 1982 صدرت أربعة معايير هي :

8. أدلة الإثبات في التدقيق (جانفي) .
9. التوثيق (جانفي) .
10. الاعتماد على عمل المدقق الداخلي (جويلية) .

<sup>1</sup>محمود السيد الناغي نفس المرجع ص 75

<sup>2</sup>نفس المرجع ، ص 139 / 140

11 . الغش والخطأ ( أكتوبر . ) .

في عام 1983 صدر معياران آخران هما<sup>1</sup> :

12 . المراجعة التحليلية ( جويلية ) .

13 . ( تقرير المدقق عن البيانات المالية ( أكتوبر وعدل في جانفي 1989 ) .

في عام 1984 صدرت أربعة معايير أخرى هي :

14 . المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها ( فيفري ) .

15 . التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات ( فيفري ) .

16 . أساليب التدقيق بالاستعانة بالحاسب الآلي ( أكتوبر ) .

17 . الجهات التابعة ( أكتوبر . ) .

في عام 1985 صدرت خمسة معايير أخرى هي :

18 . الاستفادة من عمل الخبير ( فيفري ) .

19 . العينة في عمليات التدقيق ( فيفري ) .

20 . اثر بيئة المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي ( سبتمبر ) .

21 . توقيت تقرير المدقق الأحداث ما بعد تاريخ الميزانية ( أكتوبر ) .

22 . الإقرارات الصادرة عن الإدارة ( أكتوبر . ) .

في عام 1980 صدرت ثلاثة معايير هي :

1 . أهداف ومجالات تدقيق الحسابات ( جانفي ) .

2 . كتاب تكليف مدقق الحسابات<sup>1</sup> ( جانفي ) .

---

<sup>1</sup> محمود السيد الناغي مرجع سبق ذكره ، ص 142

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

3.المبادئ الأساسية في التدقيق(سبتمبر).

في عام 1981 صدرت أربعة معايير أخرى هي<sup>1</sup> :

4.التخطيط (فيفري)

5.الاعتماد على عمل مدقق آخر(جويلية )

6.دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به(جويلية )

7.رقابة الجودة في أعمال التدقيق ( سبتمبر)

في عام 1982 صدرت أربعة معايير هي :

8.أدلة الإثبات في التدقيق( جانفي)

9.التوثيق( جانفي )

10 .الاعتماد على عمل المدقق الداخلي ( جويلية )

11.الغش والخطأ ( أكتوبر . )

في عام 1983 صدر معياران آخران هما :

12 .المراجعة التحليلية( جويلية)

13 . ) .تقرير المدقق عن البيانات المالية( أكتوبر وعدل في جانفي 1989 )

في عام 1984 صدرت أربعة معايير أخرى هي :

14.المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها(فيفري )

15.التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات( فيفري)

16.أساليب التدقيق بالاستعانة بالحاسب الآلي( أكتوبر)

<sup>1</sup>محمود السيد الناغي مرجع سبق ذكره ، ص 143

17. الجهات التابعة (أكتوبر . )

في عام 1985 صدرت خمسة معايير أخرى هي <sup>1</sup> :

18. الاستفادة من عمل الخبير ( فيفري )

19. العينة في عمليات التدقيق ( فيفري )

20. اثر بيئة المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي ( سبتمبر )

21. توقيت تقرير المدقق) الأحداث ما بعد تاريخ الميزانية ( أكتوبر)

22. لإقرارات الصادرة عن الإدارة ( أكتوبر . )

في عام 1986 صدر معياران آخران هما □ :

23. مبدأ الاستمرار ( جانفي)

24. تقارير خاصة للمدقق ( أكتوبر . )

في عام 1987 صدرت ثلاثة معايير أخرى هي :

25. الأهمية النسبية وخطر التدقيق

26. تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة ( أكتوبر )

27. فحص المعلومات المالية المتوقعة.

صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق. أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار ، احدهما طبقاً لتاريخ الإصدار ، والثاني طبقاً لموضوع المعيار ، واخذ التبويب الأول ترقيميا يبدأ من الرقم 1 ، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيميا

<sup>1</sup>محمود السيد الناغي مرجع سبق ذكره ، ص 143

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي<sup>1</sup>:

- 1.المسؤوليات :خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعدده 6 معايير .
- 2.التخطيط :خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 399 وعددها 3 معايير .
- 3.الرقابة الداخلية : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 400 الى 430 وعددها معياران .
- 4.الإثبات في التدقيق :خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 12معيار .
- 5.استخدام عمل الآخرين :خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3معايير
- 6.انتهاء عملية التدقيق :خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها معياران .
- 7.مجالات متخصصة :وخصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 4 معايير .

كما تمتاز معايير التدقيق الدولية ببعض الخصائص من أهمها<sup>2</sup> :

التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني ، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين ، وان كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية ، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظا ، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة .

تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها ، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم ، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي ، كما أنها تعتبر

قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

<sup>1</sup>محمود السيد الناغي - ، مرجع سبق ذكره ، ص78/ 77

<sup>2</sup>محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 169/ 170

المطلب الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها.

الفرع الأول : أهمية معايير التدقيق الدولية.

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها ، وان تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم ، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسيرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى<sup>1</sup> .

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :

1. تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية .
  2. تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية .
  3. إن تغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد .
  4. إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة .
  5. إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها .
- حدد Moonitz سبعة عوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام<sup>2</sup> :

1. وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق . وعن طريق إضفاء الثقة في المصدقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها .

<sup>1</sup>محمود السيد الناغي مرجع سبق ذكره ، ص79

<sup>2</sup>امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 ، ص 280/281

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

2. إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة ، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بان المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها .
3. إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية .
4. إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية .
5. إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية .
6. إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق ، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها .
7. إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصدقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين ( الإدارة) التي تنتج التقارير المالية (والأطراف الخارجية) التي تستخدم تلك التقارير إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصدقية تتعاضد في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية ، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية... الخ ، لذلك فان معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية.

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق ، فقد تم الجدل في عام (1971 قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية<sup>1</sup>) بان عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك

<sup>1</sup>امين السيد احمد لطفي مرجع سبق ذكره نفس الصفحة

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية ، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية. يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها ، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية.

### المطلب الثالث : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية.

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال

ما يلي<sup>1</sup> :

ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية ، حيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية ، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار " ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا ، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية " ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية ، والتي تنص على " في الوقت الذي يضيف فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية ، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة."

يرتبط معيار التدقيق الدولي 700 والذي يقضي بان يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة ، يرتبط هذا المعيار بمعايير من معايير المحاسبة الدولية ، أولهما المعيار الثالث عشر

<sup>1</sup>عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سبق ذكره ، ص28

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة ، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية ، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.

ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10 ، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية ، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها<sup>1</sup>

### المبحث الثاني معايير وظيفة التدقيق المحاسبي.

تضمنت معايير التدقيق الدولية معايير تخص المبادئ ممثلة في المعايير من 200 إلى 230 ، ومعايير تخص المسؤوليات من 240 إلى 260 ، ومعايير متعلقة بالتخطيط والرقابة الداخلية من 300 إلى 402 .

سنفصل في هذه المعايير وفق ثلاث مطالب كما يلي :

### المطلب الأول : معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي.

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

### الفرع الأول: ISA200 أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة .

ينص هذا المعيار على أن الهدف من تدقيق البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية وحسب إطار معروف ، وان التدقيق يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية<sup>2</sup> .

<sup>1</sup>عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سبق ذكره ، ص 29

<sup>2</sup>هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 34

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

بالرغم من أن رأي المدقق يشجع على صدق القوائم المالية ، إلا أن القارئ لا يستطيع أن يفترض الرأي بمثابة تأكيد بشأن استمرارية المؤسسة وكذا قيمتها المستقبلية ، كما انه لا يثبت كفاءة أو فعالية الإدارة في إدارة شؤون المؤسسة<sup>1</sup> .

فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق ، فتتمثل فيما يلي<sup>2</sup> :

- الاستقلالية
- الأمانة
- الموضوعية
- الكفاءة والعناية المهنية
- السرية
- السلوك المهني
- المعايير التقنية ( الفنية )

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

كما ورد في نفس المعيار أن عملية التدقيق تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بان القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء ذات أهمية ، ويستنتج المدقق ذلك من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يحصل عليها خلال أعمال التدقيق . فيما يخص المسؤولية عن القوائم المالية ، فمسؤولية المدقق هي تكوين وإبداء الرأي حولها ، بينما مسؤولية إعدادها وعرضها تقع على عاتق إدارة المؤسسة ، كما أن تدقيق القوائم المالية لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها هذه

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص162  
<sup>2</sup> داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 2 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ، ص28

### الفرع الثاني : ISA210 شروط الارتباطات بمهمة التدقيق<sup>1</sup> .

يجب على المدقق والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب وغيرها ، وهذا ما يطلق عليه بنود التعاقد أو التكليف ، ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالتدقيق أو بأي شكل آخر من أشكال العقد ، ومن المفيد ولمصلحة كل من المدقق وكذلك العميل أن يرسل الأول كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدا بمهمة التدقيق لتجنب أي سوء فهم للمهمة.

يتم في بعض الدول وضع أهداف ونطاق أعمال التدقيق ومسؤوليات المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية ، فحتى في هذه الحالة هو مطالب بكتاب التعاقد بغرض توضيحي<sup>3</sup>.

تختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من عميل إلى آخر، إلا انه عموما يتضمن ما يلي<sup>2</sup> :

- الهدف من تدقيق القوائم المالية
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية
- نطاق التدقيق، والذي يشمل الإشارة إلى :
  - القوانين والأنظمة
  - البيانات المهنية الصادرة عن الجهات الرسمية والتي يتقيد المدقق بها
  - شكل أي تقارير أو أية اتصالات عن نتائج مهمة التدقيق

الحقيقة بشأن طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للتدقيق وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الأخطاء المادية في القوائم تبقى غير مكتشفة حرية الوصول ( الاطلاع ) إلى السجلات

<sup>1</sup> . احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص25

<sup>2</sup> مرجع نفسه ، ص33

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشأن التدقيق ، وقد أجاز المعيار للمدقق حرية إضافة أية بيانات أخرى يرى أهميتها على غرار<sup>1</sup>:

- الترتيبات المتعلقة بخطة التدقيق .
- ذكر أسس احتساب الأتعاب .
- ترتيبات مع المدقق السابق إن وجد في حالة التعيين لأول مرة ، وغيرها والتي قد يرغب المدقق في تضمينها كتاب التكليف.
- في حالة إعادة التكليف بالتدقيق " على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر بنود التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد ، وقد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة تدقيق ما لم تتوافر عوامل معينة من بينها:
- أي مؤشر يدل على أن العميل أساء فهم هدف ونطاق التدقيق
- أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد
- تغيرات مستجدة حدثت مؤخرا في الإدارة العليا ، مجلس الإدارة أو المالكين
- تغيرات هامة أو جذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة
- متطلبات قانونية<sup>2</sup> .

### الفرع الثالث : ISA 220 . الرقابة على جودة أعمال التدقيق

---

<sup>1</sup>داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره ، ص 29 / 30  
<sup>2</sup> داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره ، ص 36 / 37  
- مؤسسة التدقيق تعني إما الشركاء في المؤسسة الذين يقدمون خدمات التدقيق أو المهني المنفرد الذي يقدم هذه الخدمات حسب ملاءمة الحالة

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تضمن هذا المعيار أنه يجب على مؤسسة التدقيق صممت للتأكد بان كافة التدقيقات قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة ، بحيث يتم وضعها

على مستويين هما<sup>1</sup>: مستوى مكتب التدقيق / مستوى كل عملية تدقيق على حدا.

هذا ويمكن توضيح سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق في الجدول التالي<sup>2</sup>:

جدول رقم : 02 أهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق.

العنصر (السياسة)	الهدف
المتطلبات المهنية	- يجب على موظفي مؤسسة التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني .
المهارات والكفاءة	على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بأنجاز مهامهم بعناية.
توزيع المهام	- يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد يمتلكون درجات من التدريب المهني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالة.
التفويض	-ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة ، وذلك لتوفير قناعة معقولة بان العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.
التشاور	-يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.
القبول والمحافظه على العملاء	-يجب على المؤسسة إجراء تقويم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة ، كما يجب على المؤسسة عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، ، مرجع سبق ذكره ، ص42

<sup>2</sup> حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي مرجع سبق ذكره ص71

## الفصل الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية

لمراقبة	يجب على المؤسسة أن تراقب باستمرار ملاءمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة
---------	-------------------------------------------------------------------------------------

المصدر : حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري

والإجراءات العملية -، مرجع سبق ذكره ، ص71/73

فيما يخص عمليات التدقيق الفردية ، يجب على مكتب التدقيق اختيار سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتناسب مع طبيعة عمليات التدقيق الفردية. يتعين على المدقق ومساعديه ممن لديهم مسؤوليات إشرافية ، أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم في أداء العمل الموكل لهم عند البت في نطاق التوجيه والإشراف والتدقيق المناسب لكل منهم .

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

تتمثل أوراق التدقيق في الأوراق المعدة من قبل المدقق أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق ، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الالكترونية أو أية وسائل أخرى<sup>1</sup> .

تكمن أهمية أوراق العمل في كونها :

- تساعد في التخطيط وفي تنفيذ عملية التدقيق
- تساعد في الإشراف ومراجعة أعمال التدقيق
- تمثل أدلة التدقيق الناتجة عن أعمال التدقيق المنجزة والتي تدعم رأي المدقق

### لمطلب الثاني : معايير المسؤوليات<sup>2</sup>.

مثلما له حقوق خلال أدائه لمهام التدقيق ، فان للمدقق مسؤوليات عليه أخذها بعين الاعتبار تحددها المعايير الدولية الثلاث التالية:

<sup>1</sup> حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مرجع سبق ذكره ، ص155 .  
<sup>2</sup> داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 1 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ، ص224 .

### الفرع الأول : ISA 240 الغش والخطأ .

يحدث الغش في الكثير من الحقول ، وتتبدل أساليبه المتبعة باستمرار لدرجة أن هذا التطور أصبح يتماشى مع التقدم في شتى الميادين وحقول المعرفة ، وقد زاد الاهتمام بموضوع الغش في السجلات المحاسبية والقوائم المالية بعد ازدياد عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات الذين لم يستطيعوا اكتشاف الغش في الشركات التي قاموا بتدقيقها ، مما أدى إلى إفلاس عدد كبير من الشركات أو تكبدها لخسائر فادحة بسبب أعمال الغش أو الأخطاء غير المقصودة ، ولما كان من المستحيل أن تعبر القوائم المالية عن حقيقة الوضع المالي لتلك الشركات في حال احتوائها على اختلاسات وأخطاء جوهرية فان الضرورة تَحتم وجود معيار يساعد المدقق على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ولذلك جاء معيار التدقيق الدولي رقم 240 ليعالج مسؤولية المدقق عن كشف الغش والخطأ<sup>1</sup> .

اهتم المعيار بالترقية بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير ، كتسجيل عمليات وهمية ، تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات ، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات أو المستندات... الخ . بينما الخطأ يمثل الخطأ غير المتعمد ، والنتائج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية ، ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات ، الاستخدام الخاطئ عن جهل للمعايير المحاسبية... الخ<sup>2</sup> .

تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ على عاتق الإدارة ، والتي من واجباتها تطبيق واستخدام وبصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية ، ومثل هذه الأنظمة تقلل من احتمال الغش والخطأ ولكنها لا تلغي هذا الاحتمال ، وعلى الرغم من انه لا يتحمل مسؤولية منعها ، إلا أن إجراءات التدقيق السنوية التي يقوم بها المدقق قد تكون مانعا للغش والخطأ<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> منذر طلال مومني ، " معيار التدقيق الدولي " رقم 240 والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه ، مجلة أخبار المحاسبة ، العدد السادس ، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر ، الدوحة ، فيفري 2009 ، ص26

<sup>2</sup> محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار للتطبيق -، مرجع سبق ذكره ، ص146/ 147

<sup>3</sup> داود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص137

## الفصل الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية

على الرغم من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وفق المعايير الدولية ، إلا أن هناك بعض الأخطاء لا يمكن اكتشافها، وتعتبر مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش أكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ ، كون الغش قد يتضمن خططاً منظمة وملتقنة بغرض إخفائه مثل التزوير والتعمد بعدم تسجيل العمليات ، وقد تكون محاولات الإخفاء هذه أكثر صعوبة في اكتشافها إذا ما صاحبها التواطؤ .

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

أما في حال وجد المدقق ظروفا تشير إلى احتمال وجود تضليل في القوائم المالية ، وفي حالة اعتقاده بإمكانية أن يكون لهذا التضليل أثراً جوهرياً في التقارير المالية ، يتوجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية يعتمد نطاقها على حكمه بالنسبة إلى <sup>1</sup> :

- نوع الغش أو الخطأ المؤثر .
- احتمال حدوث الغش أو الخطأ .
- احتمال وجود تأثير أساسي لنوع معين من الغش أو الخطأ في التقارير المالية .

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

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية. عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ، و تقييم نتائج التدقيق وإعداد التقرير عنها ، يجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية ، ومع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات ، بصرف النظر عن أهميتها النسبية ، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق <sup>2</sup> .

<sup>1</sup> داوود يوسف صبح ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص 139  
<sup>2</sup> أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكد الدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 349

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

تتباين القوانين واللوائح من بلد إلى بلد ، ولذلك فإن المعايير الوطنية الخاصة بالمحاسبة والتدقيق من المحتمل أن تكون أكثر تحديدا بالقوانين والأنظمة من تعلقها بالتدقيق<sup>1</sup> .

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

○ تقع مسؤولية منع وتعقب المخالفات والتأكيد على الالتزام بالقوانين واللوائح على عاتق الإدارة ، والتي تستعين في ذلك بجملة من السياسات والإجراءات ، كإنشاء وتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية وإشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في مراقبة المتطلبات القانونية<sup>2</sup> .

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

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

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

○ الكثير من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق تعتبر بطبيعتها مقنعة وليست حاسمة قد تتضمن المخالفة سلوك مصمم لإخفائها ، على سبيل المثال التواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات ، وتخطي الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية أو تشويه الحقائق المتعمد. وحتى يحصل المدقق على فهم عام للقوانين واللوائح.

<sup>1</sup> حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص219  
<sup>2</sup> رأفت حسين مطير ، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد 13 ، العدد الأول ، عمان ، 2005 ، ص21

الفرع الثالث: ISA 260 . توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة

يجب على المدقق أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة والذين يتم إبلاغهم بأمور التدقيق التي تفيدهم.

تعريفًا لحوكمة الشركات ، أنها ذلك النظام OECD حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأموال .

- تتباين هياكل الحوكمة من بلد لآخر ، و هو الأمر الذي يؤدي إلى وجود صعوبة في تحديد الأشخاص الملائمين ، و يعتمد المدقق على حكمه المهني في تحديد هؤلاء الأشخاص آخذًا بعين الاعتبار هيكل حوكمة المؤسسة و ظروف الارتباط و أي تشريع ملائم والمسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص.

- في حالة عدم التوصل إلى تحديد الأشخاص الملائمين بشكل جيد ، فإن المدقق يجب أن يصل إلى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسؤول عن الحوكمة ، كالمؤسسات الفردية و المؤسسات الحكومية ... الخ

تتضمن الأمور ذات الارتباط بالحوكمة التي يتعين على المدقق توصيلها عادة ما يلي :

- النطاق الشامل لعملية التدقيق .
- السياسات المحاسبية المستعملة و التغيرات فيها ، و أثرها على القوائم المالية .
- المخاطر الجوهرية و المحتملة ، و أثرها على القوائم المالية .
- تسويات التدقيق المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها .
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط .
- الاختلافات الموجودة بين المدقق و الإدارة ، و مدى جوهرية هذه الاختلافات .

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

يتعين على المدقق أن يوصل أمور التدقيق ذات الاهتمام بالحوكمة في توقيت مناسب ليستطيع الأشخاص المسؤولون عن الحوكمة تنفيذ التصرف الملائم ، و في حالات معينة قد يوصل المدقق هذه الأمور في وقت أقرب من الوقت الذي تم الاتفاق عليه.

يتم هذا الاتصال شفويا أو كتابيا و ذلك بمراعاة عدة عوامل أهمها<sup>1</sup> :

- الحجم و الهيكل التشغيلي والهيكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق .
  - طبيعة و قابلية وحساسية وجوهريّة الأمور التي يتم توصيلها .
  - مقدار الاتصال المستمر والحوار بين المدقق والأشخاص المعنيين بالحوكمة .
- في كلتا الحالتين (شفويا أو كتابيا) على المدقق توثيق هذه الاتصالات و أي استجابات لتلك الأمور.
- كما يتعين على المدقق مراعاة السرية المهنية لدى إبلاغه أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة، وفي حالة أي تعقيدات على المدقق الاسترشاد برأي مستشار قانوني ، كما يجب عليه مراعاة القوانين واللوائح والأنظمة المحلية والالتزام بمتطلباتها أثناء توصيله للأمر الهامة التي تفيد الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.

### المطلب الثالث : التخطيط والرقابة الداخلية.

بالنسبة للتخطيط والرقابة الداخلية فتتوفر معايير التدقيق الدولية على خمسة معايير هي :

#### الفرع الأول : ISA 300 التخطيط .

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية التدقيق المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة ، والتي قد تتطلب إجراءات إضافية" إذ على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة فعالة ، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداهما ، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي التوقيت المناسب ، و يساعد التخطيط الملائم لعملية التدقيق المدقق على :

<sup>1</sup> Compagne nationale des commissaires aux comptes CNCC, France, 2007, p 12-

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

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

- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين .

- تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين والخبراء .

- الحصول على أدلة تدقيق كافية .

- تجنب سوء التفاهم مع العميل<sup>1</sup> .

كما يبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق ، ومنها<sup>2</sup> :

● المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة ، كمعرفة الصفات المميزة لها والعوامل التي تؤثر على نشاطها وكذا مدى كفاءة الإدارة.

● الدراية بالنظام المحاسبي والسياسات المحاسبية والإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية للعميل.

● تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية.

● تحديد أهداف ونطاق التدقيق لكل المجالات.

● وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات التدقيق المخططة وتوقيتها.

● التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة للمدققين المساعدين ومواقع العمل .

ينبغي على المدقق إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق كلما وجدت ضرورة لذلك وخلال فترة

التدقيق ، ويتم تخطيط عملية التدقيق طوال مدة التكاليف بالتدقيق بسبب وجود تغيرات في الشروط أو النتائج غير

المتوقعة لإجراءات التدقيق ، كما يجب تسجيل أسباب التغيرات المهمة<sup>3</sup> .

<sup>1</sup>حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مرجع سبق ذكره ، ص242 .

<sup>2</sup>حسين القاضي ، حسين دحدوح ، مرجع سبق ذكره ، ص 215

<sup>3</sup>احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 1 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ،

2008، ص115/119

### الفرع الثاني : ISA 315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها<sup>1</sup> .

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

2006. يشير معيار التدقيق الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني:

"العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن

تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي:

- موثوقية تقديم التقارير المالية .
- فاعلية وكفاءة العمليات .
- الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة .

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

- الرقابة ومهام الإدارة.
- مواقف وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما تعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة.
- أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها وهو أساس الرقابة الداخلية الفعالة . - النظام والهيكل . - وأشار المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك ، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة والتي تشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر التي تتم إدارتها.

### الفرع الثالث : ISA 320 الأهمية النسبية<sup>2</sup>.

عرفت الأهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية بما يلي:

<sup>1</sup>حسين القاضي ، حسين دحدوح ، مرجع سبق ذكره نفس الصفحة.

<sup>2</sup>داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره ، ص79

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

"تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية ، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة ، وبالتالي فان الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة "

على المدقق اخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما<sup>1</sup> :

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق .
- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية .
- عند تصميم خطة التدقيق فان المدقق يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية ، وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية ، ومع ذلك فان دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار ، ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبيا ، فانه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية .

- كما توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق ، أي كلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر التدقيق والعكس صحيح ، ويأخذ المدقق بالحسبان العلاقة العكسية بينهما عندما يقرر طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.<sup>2</sup>

### الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات<sup>3</sup>:

قد تختلف تقديرات المدقق للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق عنها في وقت تقييم نتائج إجراءات التدقيق ، ويحدث ذلك بسبب تغير الظروف أو بسبب التغير في المعرفة المتاحة لدى المدقق بسبب عملية التدقيق ، فعلى سبيل المثال قد ينهي المدقق عملية التخطيط للتدقيق قبل انتهاء الفترة المالية ، ولذلك يتوقع

<sup>1</sup>محمود السيد الناغي ، ، مرجع سبق ذكره ، ص145

<sup>2</sup>محمود السيد الناغي ، ، مرجع سبق ذكره ، ص146

<sup>3</sup>حماد طارق عبد العال. مرجع: سابق،ص67

## الفصل الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية

قيم معينة لنتيجة النشاط والمركز المالي ، فإذا جاءت النتائج المالية الفعلية عقب نهاية السنة مغايرة تماما فان تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير أيضا ، كما أن المدقق قد يتقبل عند تخطيطه لعملية التدقيق بان يحدد مستوى معيناً للأهمية النسبية يقل عن المستوى الذي ينوي استخدامه في تقييم نتائج التدقيق ، وذلك بغرض تخفيض احتمال وجود تحريفات غير مكتشفة ولتوفير هامش أمان أكبر عند تقييم أثر المعلومات المحرفة خلال عملية التدقيق .

كما يحتاج المدقق إلى تحليل ما إذا كان مجموع الأخطاء الجوهرية والتي لم يتم تصحيحها جوهرياً أم لا ، وفي حالة توصل المدقق إلى قناعة بان المعلومات المحرفة قد تكون ذات أهمية نسبية فان عليه التفكير في تخفيض مخاطر التدقيق ، وذلك بتوسيع إجراءات التدقيق أو الطلب من الإدارة بتعديل القوائم المالية ، وفي كل الأحوال قد ترغب الإدارة في تعديل القوائم المالية المتعلقة بالأخطاء الجوهرية.

في حال رفض الإدارة التعديل ، وان نتائج توسيع إجراءات التدقيق لم توصل المدقق إلى استنتاج أن المعلومات الخاطئة غير المصححة ليست ذات أهمية ، فعلى المدقق في هذه الحالة التفكير بالتعديلات المناسبة على تقريره بحيث لا يكون نظيفاً<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع ISA 330 إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.

- يجب أن يراعي المدقق المستويات المقدرة للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة<sup>o</sup> (مخاطر الأخطاء الجوهرية) عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة ، لتخفيض مخاطر عدم اكتشاف المعلومات الخاطئة الجوهرية في القوائم المالية إلى مستوى مقبول<sup>2</sup>.

بشكل خاص ، أشار المعيار إلى الآتي :

<sup>1</sup>داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره ، ص80  
<sup>2</sup>احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2009 ، ص65

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

- يجب على المدقق تحديد طبيعة ومدى أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها من أداء إجراءات جوهرية استجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية.

- بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، يجب على المدقق تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات ، ومن الممكن أن تشمل هذه الإجراءات الجوهرية استخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة.

كما تضمن المعيار الإشارة إلى التالي<sup>1</sup> :

● كلما كان تقييم المدقق للمخاطر على فانه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المدقق للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل أكبر.

● عندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية ، فان على المدقق تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة ومناسبة بشكل أكبر أو أدلة تدقيق أكثر إقناعاً عند مستوى الإثبات ، وفي هذه الحالات قد يكون استخدام إجراءات المصادقة فعالاً في توفير أدلة تدقيق كافية ومناسبة .

### الفرع الخامس ISA 402 : التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات<sup>2</sup> .

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بانجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعاملات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب) ، وفي هذه الحالة فان بعض السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية تدقيق القوائم المالية للعميل ، وقد تؤثر على هيكل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاصة به .

قدرة المؤسسة وقوة مركزها المالي ، ويضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة على العميل .

<sup>1</sup>حماد طارق عبد العال مرجع نفسه ص68

<sup>2</sup>حماد طارق عبد العال ، مرجع سبق ذكره ص 205.

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

إن مراعاة المدقق لما سبق يقوده لان يقرر بان تقدير مخاطر الرقابة سوف لا تتأثر بضوابط المؤسسة ، أما في حال استنتاجه بان أنشطة المؤسسة مهمة للمؤسسة وذات صلة بعملية التدقيق فعليه الحصول على معلومات كافية لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وقيامه بتقدير مخاطر الرقابة ، وقد يلجأ في ذلك إلى استعمال تقرير مدقق المؤسسة مع مراعاة كفاءته المهنية وحدود التكليف المحدد الذي وافق عليه ، وعليه تقدير فائدة وملاءمة التقارير الصادرة عنه.

عند استعمال المدقق تقريراً لمدقق المؤسسة ، يجب عليه عدم الإشارة إلى ذلك في تقريره.

### المبحث الثالث : معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.

يحتاج المدقق لدعم رأيه النهائي جملة من الإجراءات بغرض إثبات صحة رأيه في القوائم المالية المدققة ، والتي قد يصل إليها عن طريق وثائق ، تحليلات ، مصادقات من الغير ، من خلال مقابلات يجريها مع المسيرين أو باستيضاح تأثير ارتباط المؤسسة بأطراف أخرى ذوي مصالح لديها... الخ ، وغيرها من الإثباتات التي أصدرتها لجنة التدقيق الدولية في المعايير التالية:

### المطلب الأول : أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة والإجراءات التحليلية.

#### الفرع الأول : ISA 500 . أدلة الإثبات في التدقيق

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني ، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة التدقيق ، بينما تعني الملاءمة قياس نوعية أدلة التدقيق ، وبالتالي تحديد مدى الاعتماد عليها في تأكيدات معينة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص 185

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

يقصد بدليل إثبات التدقيق كم ونوع المعلومات المالية التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبنى على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى<sup>1</sup>

ومن الإجراءات يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة وفي بعض الحالات فان الأدلة قد يتم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية فقط كما تتأثر درجة الاعتماد على أدلة الإثبات بمصادرها (داخلية أو خارجية) ، و(بطبيعتها مرئية أو موثقة أو شفوية) ، بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة ، إلا أن العموميات التالية ستساعد على تقدير مدى موثوقية أدلة الإثبات<sup>2</sup> :

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

<sup>1</sup>حماد طارق عبد العال ، ، مرجع سبق ذكره ، ص276

<sup>2</sup>احمد حلمي جمعة ، مرجع نفسه ، ص 200

- تعني الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملاءمة التصميم والتنشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي .  
- تعني الاختبارات التي تنتج للحصول على أدلة الإثبات التي ستكشف عن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين اختبارات .

### إجراءات الحصول على أدلة الإثبات<sup>1</sup> :

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

➤ **الفحص** : هو أن يقوم المدقق بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على أدلة إثبات كافية

، وقد صنفت أدلة الإثبات وفقا لدرجة الموثوقية إلى:

- الأدلة الصادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لديه .
- أدلة إثبات صادرة من طرف ثالث وتحتفظ المؤسسة بها .
- أدلة إثبات صادرة من المؤسسة ومحتفظ بها لديها .

➤ **الاستفسار والمصادقة** : يعني ذلك أن يقوم المدقق بالبحث عن المعلومات من أشخاص ذوي علاقة

داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات.

➤ **الإجراءات التحليلية** : هي أن يحصل المدقق على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة.

➤ **الملاحظة** : هي قيام المدقق بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

➤ **الاحتساب** : أن يقوم المدقق بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق.

### الفرع الثاني: ISA 510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة .

لقد اهتم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية ، وذلك عندما تدقق

القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مدققة من قبل مدقق آخر، لذلك يجب على المدقق أن يأخذ هذا المعيار

<sup>1</sup>. 4 غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص195

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة ، وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة التدقيق الأولى يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد أن:

- الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية .
- الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها.
- أن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات ، أو التغييرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين

الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب<sup>1</sup>

تعتمد كفاية وملائمة أدلة الإثبات عند تدقيق هذه الأرصدة على مجموعة من العوامل أهمها<sup>2</sup> :

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة .
- هل تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة ، وان كانت كذلك فهل كان تقرير المدقق مقيداً.
- طبيعة الحسابات ومخاطر المعلومات الخاطئة في القوائم المالية للفترة الحالية .
- الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية بالنسبة إلى القوائم المالية للفترة الحالية .

بناء على ما سبق ، على المدقق أداء إجراءات التدقيق بمراجعة مايلي<sup>3</sup> :

- إدراك مدى التغيير في السياسات المحاسبية ، ومدى مناسبتها في حالة وجود أية تغييرات ، والإفصاح

الكافي عنها

- عند قيام مدقق سابق بعملية التدقيق للأرصدة في نهاية العام السابق ، عندئذ يجب على المدقق الحصول

على أدلة تدقيق متعلقة بالأصول والالتزامات المتداولة كجزء من التدقيق للفترة الحالية.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص229

<sup>2</sup> ، احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 ، ص101/100

<sup>3</sup> محمود السيد الناغي - ، مرجع سبق ذكره ، ص325

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

- الحصول على أدلة تدقيق تتعلق بالأصول والالتزامات غير المتداولة .
- في حالة عدم حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بعد قيامه بالإجراءات السابقة ، فان تقريره يجب أن يشمل<sup>1</sup> :

- رأياً متحفظاً

- الامتناع عن إبداء الرأي

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

### الفرع الثالث: ISA 520 الإجراءات التحليلية<sup>2</sup>.

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها .  
تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مع مثلاً :

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة .

- النتائج المرتقبة للوحدة مثل : الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المدقق كتقدير الاستهلاك.

- المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات :

1 ، احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة مرجع سبق ذكره ، ص104 103

<sup>2</sup> منصور احمد البديوي ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، ، 2002ص 62

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

- بين عناصر القوائم المالية التي يمكن توقعها والتي تتطابق مع النمط المتنبأ به والمبني على خبرة الوحدات .

مثل : نسبة هامش الربح.

- بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة تكلفة الرواتب مع عدد الموظفين .

تستعمل الإجراءات التحليلية في تحقيق الأهداف التالية :

- مساعدة المدقق في جوهر التخطيط ، الوقت والنطاق لإجراءات التدقيق الأخرى كإجراء جوهري عندما يكون استخدامها أكثر فعالية وكفاءة عن الاختبارات التفصيلية لتخفيض .

- خطر الاكتشاف لتأكيد قوائم مالية معينة كمعينة شاملة للقوائم المالية في مرحلة الفحص النهائي لعملية

التدقيق<sup>1</sup>.

إن مدى الاعتماد الذي يضعه المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية سيعتمد على العوامل التالية<sup>2</sup> :

- **1 الأهمية النسبية :** لا يمكن للمدقق أن يعتمد على الإجراءات التحليلية بمفردها إذا كانت الأرصدة ذات أهمية نسبية ، في حين يمكنه ذلك في حال لم تكن ذات أهمية نسبية.

- **2 إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لنفس أغراض التدقيق :** على سبيل المثال الإجراءات الأخرى

المنجزة من قبل المدقق لفحص قابلية تحصيل الديون ، فمثلا : فحص وصولات القبض اللاحقة قد تؤكد

أو تبدد الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الذمم.

- **3 الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية :** فمثلا يتوقع المدقق عادة

ثبات أكبر عند مقارنة هامش الربح الإجمالي بين فترة وأخرى من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف

البحث والإعلانات.

<sup>1</sup> .. احمد حلمي جمعة ، ، مرجع سبق ذكره ، ص257 .

<sup>2</sup> [محمود السيد الناغي مرجع سبق ذكره ص148 .

- 4 تقدير المخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة : فمثلا في حالة كون الرقابة الداخلية على عمليات طلبات المبيعات ضعيفة فان مخاطر الرقابة ستكون عالية ، لذا فان الاعتماد على الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة سيكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية لغرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة لحسابات المدينين.

عندما تكتشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة أو إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها ، فان على المدقق البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة لهذه الحالات.

المطلب الثاني: عينة التدقيق و تدقيق التقديرات المحاسبية و الأطراف ذات العلاقة.

الفرع الأول ISA 530 : عينة التدقيق والوسائل الاختيارية<sup>1</sup>

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

كما من المهم للمدقق أن يتأكد بان المجتمع :

أ مناسب لأهداف إجراءات المعاينة : والتي ستأخذ في الاعتبار اتجاه الاختبار ، فمثلا إذا كان هدف المدقق اختبار المغالاة في أرصدة الدائنين فيمكن تعريف المجتمع بأنه قائمة حسابات الدائنين ، وعندما يكون هدفه

<sup>1</sup>. حسين القاضي ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ، الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 ، ص270

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

اختبار التقليل من حسابات المدينين ، فان المجتمع لن يكون قائمة حسابات المدينين ، وإنما سيكون دفعات المصروفات اللاحقة أو الفواتير غير المسددة أو كشوفات الموردين أو غيرها من المجتمعات التي تقلل من رصيد حسابات المدينين.

**ب- مكتمل :** إذا كان المدقق ينوي استعمال العينة للتوصل لاستنتاج على عمل النظام المحاسبي ونظام الرقابة خلال الفترة المالية المعنية ، فلا بد أن يحتوي المجتمع على جميع البنود الملائمة خلال كامل الفترة.<sup>1</sup>

### حجم وانتقاء العينة :

لدى تحديد حجم العينة ، يجب أن يأخذ المدقق في اعتباره خطر المعاينة والخطأ المقبول والخطأ المتوقع. يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي ، ويقتضي ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الإحصائي لان تدخل في العينة مع أن هناك عددا من طرق الاختبار ، إلا أن الطرق الثلاث التالية هي الأكثر شيوعا واستخداما:

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

### تنفيذ إجراءات التدقيق:

على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للاختبار على كل بند مختار ، وإذا كان هناك بند ليس مناسباً لتطبيق الإجراء يتم الإجراء عادة ببند بديل ، وقد يكون المدقق أحيانا غير قادر على تطبيق إجراءات

<sup>1</sup> . احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة مرجع سبق ذكره ص174/173

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

التدقيق المخططة على بند مختار بسبب مثلاً فقدان التوثيق المتعلق بذلك البند ، وإذا لم يكن في الإمكان القيام بإجراء بديل في هذا البند يعتبر المدقق في العادة أن هناك خطأ في ذلك البند<sup>1</sup> .

### الأخطاء :

#### 1. طبيعة وسبب الأخطاء<sup>2</sup>:

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

#### 2. إسقاط الأخطاء:

على المدقق أن يسقط في الإجراءات الجوهرية أخطاء النقد التي يتم اكتشافها في العينة بالمجتمع، ويجب أن ينظر في أثر الخطأ المسقوط على الهدف المحدد للاختبار وعلى الجوانب الأخرى بالتدقيق ، ويسقط المدقق إجمالي الخطأ للمجتمع لكي يتحصل على صورة أكبر على مدى الأخطاء ويقارنه بالخطأ المقبول ، وفي الإجراءات الجوهرية فإن

1 . احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة مرجع سبق ذكره ، ص 181

2 . حماد طارق عبد العال ، مرجع سبق ذكره ، ص 517/ 518

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

الخطأ المقبول هو المعلومات الخاطئة المقبولة ويكون المبلغ اقل من أو يعادل التقدير الأولي للمادية الذي وضعه المدقق والمستعمل بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها.

### تقييم نتائج العمليات<sup>1</sup> :

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

- يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة ، وان يقوم بأي تعديلات ضرورية .
- يعدل تخطيط إجراءات التدقيق ، فمثلا في حالة اختبار الرقابة قد يوسع المدقق العينة أو يختبر رقابة بديلة أو يعدل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة .
- ينظر في الآثار على التقرير .

### الفرع الثاني: ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية .

يقصد بالتقديرات المحاسبية تحديد قيمة تقريبية لرصيد أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة ، ومن أمثلة التقديرات<sup>2</sup> :

- مخصصات تخفيض قيمة المخزون السلعي والمتحصلات النقدية إلى قيمتها القابلة للتحقق .
- مخصص توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد من السنوات تمثل العمر الإنتاجي المقدر .

<sup>1</sup> ، 1 حماد طارق عبد العال مرجع سبق ذكره ، ص 52/ 53.

<sup>2</sup> . حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 242.

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

- الإيرادات المستحقة .
  - الضرائب المؤجلة .
  - أعباء مواجهة الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية .
  - خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد الإنجاز . احتياطات مخصصة لمواجهة مطالب تحت الكفالة.
- يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة عما إذا كان التقدير المحاسبي معقولاً في ظل الظروف المحيطة وان الإفصاح عند الحاجة لذلك قد تم بشكل مناسب.
- كما يتعين عليه تبني احد الأساليب التالية أو مجموعة منها عند تدقيق التقدير المحاسبي<sup>1</sup> :
- فحص الأسلوب المستخدم من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات .
  - استخدام تقدير مستقل ومقارنته مع تقدير الإدارة ( قد يعده هو أو يحصل عليه)
  - تدقيق الأحداث اللاحقة التي تبين مدى سلامة تقديرات الإدارة .
- "كما يقوم المدقق بتقييم فيما إذا كانت لدى المؤسسة أسس مناسبة للفرضيات الرئيسية المستعملة في التقدير المحاسبي ، وعليه أن يدرس من بين عدة أمور أخرى ما إذا كانت هذه الفروض:
- معقولة في ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة .
  - مطابقة مع الفرضيات المستعملة في التقديرات المحاسبية الأخرى .
  - تتفق مع الخطط الملائمة التي وضعتها الإدارة .
  - وعليه أيضاً مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات بغية الحصول على أدلة حول موثوقية إجراءات المؤسسة بشأن التقديرات بشكل عام .
  - دراسة فيما إذا كانت معادلة التقدير تتطلب أية تعديلات.

<sup>1</sup> حسين القاضي ، مأمون حمدان مرجع نفسه ، نفس الصفحة.

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

- التحقق عما إذا تم تحديد مقدار الفروق بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة ، وان التسويات المناسبة أو الإفصاح عنها قد تم اتخاذها عند الضرورة.
- على المدقق القيام بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا على معرفته لطبيعة العمل وفيما إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق<sup>1</sup> .

### الفرع الثالث: ISA 550 الأطراف ذات العلاقة .

- تعتبر الأطراف ذات علاقة ، في حالة تمكن احد الأطراف من السيطرة على الطرف الآخر أو ممارسة تأثير مهم على الطرف الآخر في اتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية .
- على المدقق مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة والتي يحددون فيها أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم ، وعلى المدقق انجاز الإجراءات التالية لغرض التأكد من كمال هذه المعلومات<sup>2</sup> :

- الاستفسار من الإدارة عن الأطراف المرتبطة .
- الاستفسار عن ارتباط المدراء أو المسؤولين بمؤسسات أخرى .
- مراجعة سجلات أسماء المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين ، وان كان مناسبا الحصول على كشف بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل الأسهم .
- مراجعة أوراق عمل السنة السابقة للحصول على أسماء الأطراف المرتبطة .
- الاستفسار من المدققين الحاليين المشاركين بالتدقيق أو المدققين السابقين عن معلوماتهم بأطراف إضافيين ذوي علاقة .

<sup>1</sup> حماد طارق عبد العال ، 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص548/ 550 .  
<sup>2</sup> محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية ، منشأة المعارف للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2003 ، ص207 .

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

- مراجعة إقرارات المؤسسة الضريبية .
- عند فحص معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة ، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تبين فيما إذا كانت هذه المعاملات قد سجلت وأفصح عنها بالشكل المناسب ، ونظرا لمحدودية توفر الدليل المناسب لمثل هذه المعاملات ، على المدقق مراعاة القيام بإجراءات من أمثلتها<sup>1</sup> :
- الحصول على تأكيد لشروط وقيمة العمليات مع الشركة التابعة أو مع مدقق تلك الشركة
- فحص الأدلة الموجودة لدى الأطراف ذات العلاقة.
- تأكيد أو مناقشة المعلومات مع أشخاص لهم ارتباط بالعمليات ، كالبنوك والمحامين .
- أما في حالة عدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف أو استنتاجه بان الإفصاح عنها في القوائم المالية كان غير مناسب ، فان على المدقق تعديل تقريره على نحو ملائم.

المطلب الثالث : الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة.

### الفرع الأول : ISA 560 الأحداث اللاحقة .

- إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره، وعلى المدقق مراعاة تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير<sup>2</sup> .
- تنقسم الأحداث اللاحقة إلى<sup>3</sup> :

<sup>1</sup> . 1 محمود محمد عبد السلام البيومي مرجع سبق ذكره ، ص208/209

<sup>2</sup> . حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مرجع سبق ذكره ، ص144 .

<sup>3</sup> . احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة مرجع سبق ذكره ، ص108/114

### 1- الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق:

- يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بان جميع الأحداث حتى تاريخ تقريره التي قد تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها فيها تم تحديدها ، وتمثل هذه الإجراءات عادة في:
- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعة لمعرفة الأحداث اللاحقة.
  - قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق والتنفيذ التي عقدت بعد تاريخ القوائم المالية ، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد.
  - قراءة آخر قوائم مالية مرحلية متوفرة للمؤسسة ، وحسب ما هو ضروري ومناسب قراءة الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة.
  - الاستفسار أو توسعة الاستفسارات الشفوية أو الكتابية السابقة الموجهة لمحامي المؤسسة فيما يتعلق بالدعوى والمطالبات.
  - الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت أية أحداث لاحقة قد وقعت والتي قد تؤثر على القوائم المالية.

### 2- الوقائع المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية:

- لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أية استفسارات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره ، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية تقع على الإدارة ، وفي حالة حدث ذلك أي معرفته من الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية فعليه اتخاذ الإجراء المناسب في ظل تلك الظروف والذي قد يتبع بتقرير تدقيق جديد.

### 3- الوقائع المكتشفة بعد صدور القوائم المالية:

- في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه القوائم المالية ، إلا في حال اكتشافه أن هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير والتي كان من المحتمل أن تتسبب في تعديل التقرير، في

## الفصل الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية

هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف ، على أن يشير في تقريره الجديد إلى هذه التعديلات.

### الفرع الثاني: ISA 570 الاستمرارية.

على المدقق مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلا ، وعليه الأخذ بالاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية تواصل المنشأة كمؤسسة مستمرة ، ومن بين هذه المؤشرات ما يلي<sup>1</sup>:

#### 1- مؤشرات مالية:

- الموقف المالي يتمثل بصافي الخصوم أو بصافي الخصوم المتداولة.
- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديدها أو تسديدها ، أو الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل .
- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
- خسائر تشغيلية ضخمة.
- تأخر توزيعات الأرباح على المساهمين أو توقفها.
- عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها.
- الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.
- تغيير طريقة سداد الموردين من الدين إلى طريقة الدفع النقدي عند التسليم.
- عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية الأخرى.

#### 2- مؤشرات تشغيلية:

- فقدان إداريين قياديين بدون تعويضهم.

<sup>1</sup>، إرشاد حمادة ، دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة ، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية ، العدد 13، جانفي 2003 ، ص02

➤ فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو اعتماد مالي.

➤ مصاعب عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة التغير التكنولوجي.

### 3- مؤشرات أخرى:

➤ عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية.

➤ إجراءات قانونية معلقة ضد المؤسسة ، والتي في حال نجاحها قد تسفر عن أحكام لا يمكن تنفيذها

تغييرات في القوانين أو السياسة الحكومية ، والتي يتوقع أن تؤثر سلبا على المؤسسة.

➤ توجد مجموعة من العوامل التي غالبا ما تخفف من حدة هذه المؤشرات ، فمثلا المؤشرات الخاصة بعدم

قدرة المؤسسة على سداد ديونها قد يخفف من خطط الإدارة للحصول على تدفقات نقدية بوسائل

أخرى ، مثل التنازل عن بعض الأصول<sup>1</sup> .

من الإجراءات التي قد يعتمد عليها المدقق للحصول على أدلة إثبات لإزالة شكوكه المتوقعة حول فرض الاستمرار ما

يلي<sup>2</sup>

- تحليل التدفقات النقدية والربحية والتنبؤات الأخرى ومناقشة الإدارة.

- تدقيق الأحداث اللاحقة للدورة المحاسبية.

- تحليل القوائم المالية المرحلية.

- تدقيق شروط اتفاقية السندات والقروض.

- قراءة محاضر اجتماعات الهيئة العامة ومجلسي الإدارة واللجان الهامة.

- الاستفسار من محامي العميل حول الدعاوى.

<sup>1</sup>. محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص243

<sup>2</sup>. حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص238

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

- التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير أو المحافظة على الدعم المالي المرتبط بالمؤسسة وأطراف التمويل ، وتحديد قدرة هؤلاء الأطراف على توفير أموال إضافية.
- التحقق من قدرة العميل على تنفيذ الطلبات غير المنفذة .
- كما يجب على المدقق دراسة ومناقشة الإدارة في خططها المستقبلية ، بحيث يكون تركيز المدقق عادة على الخطط التي لها تأثير جوهري هام على حل مشاكل المؤسسة في المستقبل القريب ، ويجب أن يتأكد المدقق من فاعلية هذه الخطط وإمكانية تنفيذها<sup>1</sup> .

### الفرع الثالث : ISA 580 إقرارات الإدارة .

- على المدقق أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتمشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية ، وأنها قامت بالمصادقة عليها ، ويستطيع المدقق الحصول على دليل إقرار الإدارة بهذه المسؤولية وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار خطي من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية<sup>2</sup> .
- خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المدقق إما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة ، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة للقوائم المالية فان المدقق سوف يحتاج إلى:
- طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المؤسسة.
  - تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها.
  - دراسة فيما إذا يتوقع من الأشخاص الذين قدموا الإقرارات ان يكونوا ملمين بالأمور التفصيلية .

<sup>1</sup> محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع نفسه ، ص244 .

<sup>2</sup> - حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص 685/ 686 .

## الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

---

لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلا على أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المدقق بان من الممكن توفرها بشكل معقول.

- يتعين على المدقق في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى ان يستقصي أسباب ذلك ، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.
- أما في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المدقق انه ضروري فان ذلك سيشكل تحديدا لنطاق التدقيق ، وعلى المدقق ان يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي.

من خلال العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية ، يمكن أن نلاحظ أن هذه المعايير كغيرها من المعايير الأخرى اشتملت على جملة من المبادئ والمسؤوليات لممارسة مهنة التدقيق وكذا معايير تخص الإثبات واعتماد عمل المدققين الآخرين ، غير أن الاختلاف يكمن في كونها إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، وأكثر عمومية وشمولا كونها صادرة عن هيئة دولية تضم معظم دول العالم . ومن الجانب الموضوعي، الملاحظ أنها تركز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني بغرض تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية. باعتبار أن التغييرات العالمية الحديثة مثل العولمة وتحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة إلى توحيد معايير التدقيق ، والجزائر على غرار عديد دول العالم في سعي متواصل لبلوغ هذه المستويات و لتعمق أكثر في هذا الأمر ، سنحاول معالجته عمليا في الجانب التطبيقي

من خلال زيارتنا الميدانية للمؤسسة EDIMCO قمنا بإعداد هذه الورقة البحثية نعرف من خلالها بالمؤسسة و التعريف بنشاطها والأهداف التي تسعى المؤسسة إلى بلوغها وهذا ما نتطرق إليه في هذا الجانب التطبيقي

### 1 نظرة عامة عن المؤسسة

#### 1.1: تقديم المؤسسة

بتاريخ 25 سبتمبر 1984 و بمقتضى القرار الوزاري رقم 5280 / م ع / م م ت تما إنشاء المؤسسة الوطنية

لإنتاج و توزيع مواد البناء مستغنام المختصرة في EDIMCO

وتم تحويل مؤسسة توزيع مواد البناء لتأخذ شكل شركات ذات الأسهم EPE/SPA، بمقتضى العقد التوثيقي

رقم 30/96 والصادر في 17/01/1996

تمتلك المؤسسة 29 سنة خبرة في مختلف مجالات البناء ، ووجودها ناتج عن النجاح الذي حققته بتحكمها في معظم النشاطات سواء كانت تجارية (قطاع مواد البناء) او انجازيه (عملية البناء) أو ترويجية لما تما انجازه وكذلك النتائج القياسية التي حققتها في الإنجاز و المقاوله وتعمل المؤسسة على تبني علاقات دائمة مع الزبائن، وتعمل على إرضاء حاجياتهم وتطلعاتهم.

ولقد تم تطوير شبكة التوزيع للشركة بولاية مستغنام وهذا خلال الفترة ما بين 1985 و 1994 عن طريق فتح

منافذ تأجير في عدة مناطق . و بتاريخ 17/01/1996 تم تعيين السيد مدير لحسن كرئيس مجلس إدارة المؤسسة

بمقتضى محضر المجلس الإداري المنعقد بتاريخ 27/04/2002 والذي نص بقراره ذلك .

تتكون مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء EDIMCO من وحدات تتمثل في مايلي :

وحدة الحديد والصلب .

وحدة التعبئة والتغليف والتوزيع .

وحدة الترقية العقارية .

وحدة التجارة

وحدة المكلفة بأنجاز مشاريع البناء

كما تعمل المؤسسة على توسيع نشاطها ضمن متطلبات الزبائن في فتح ورشات متخصصة في مختلف أشغال

البناء كالسمكرة /الحداد/الطلاء ....ومختلف الأشغال التي لها علاقة بالبناء

### 2.1: مهام وأهداف المؤسسة

لكل مؤسسة مهام وأهداف مسطرة ترغب في تحقيقها و تلبية رغبات المستهلكين و ذلك لضمان بقائها و

استمرارها في السوق الوطنية و تتمثل فيما يلي :

#### مهامها

تتولى المؤسسة مهام تسويق مواد البناء ( الاسمنت الصلب و الخشب و المنتجات الخشبية ، و الأدوات التنظيف

الصحية و البلاط ، منتجات التدفئة ... الخ ) ، وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية الاجتماعية

إضافة إلى :

- المهام الرئيسية متمثلة في ثلاث مصالح وهيا

\* FILIALE RECOO مهمتها عملية البناء و مراقبة المشاريع

\* FILIALE PROMACOO مهمتها قائمة على شراء و بيع مواد البناء و مستلزماته

\* FILIALE PR.IMMO.O مهمتها الرئيسية بيع الشقق و المساكن التي تما انجازه

- مكلفة بالإنتاج و توزيع مواد البناء في ظروف جيدة وبأقل تكلفة .
- وضع سياسة لتطوير نظام الإنتاج والتوزيع الكفاء وقادر على تلبية احتياجات السوق الوطني.

#### أهدافها

تتراوح أهداف المؤسسة بين أهداف اقتصادية واجتماعية حيث أن أهم هدف للمؤسسة هو البقاء والاستمرارية ، و كذلك توسيع نشاطها وطنيا و كذلك دوليا

#### الأهداف الاقتصادية :

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- العمل على تحقيق عائد مناسب على رأس المال المستثمر عن طريق استغلال كل الطاقات الإنتاجية والمهارات الفنية للعمال و استغلال المشاريع التنموية
- العمل على الدخول في الأسواق العالمية .
- العمل على زيادة قدراتها التنافسية عن طريق اكتساب ميزة تنافسية تتمثل في ارضاء العميل .

وجود الخدمات المقدمة

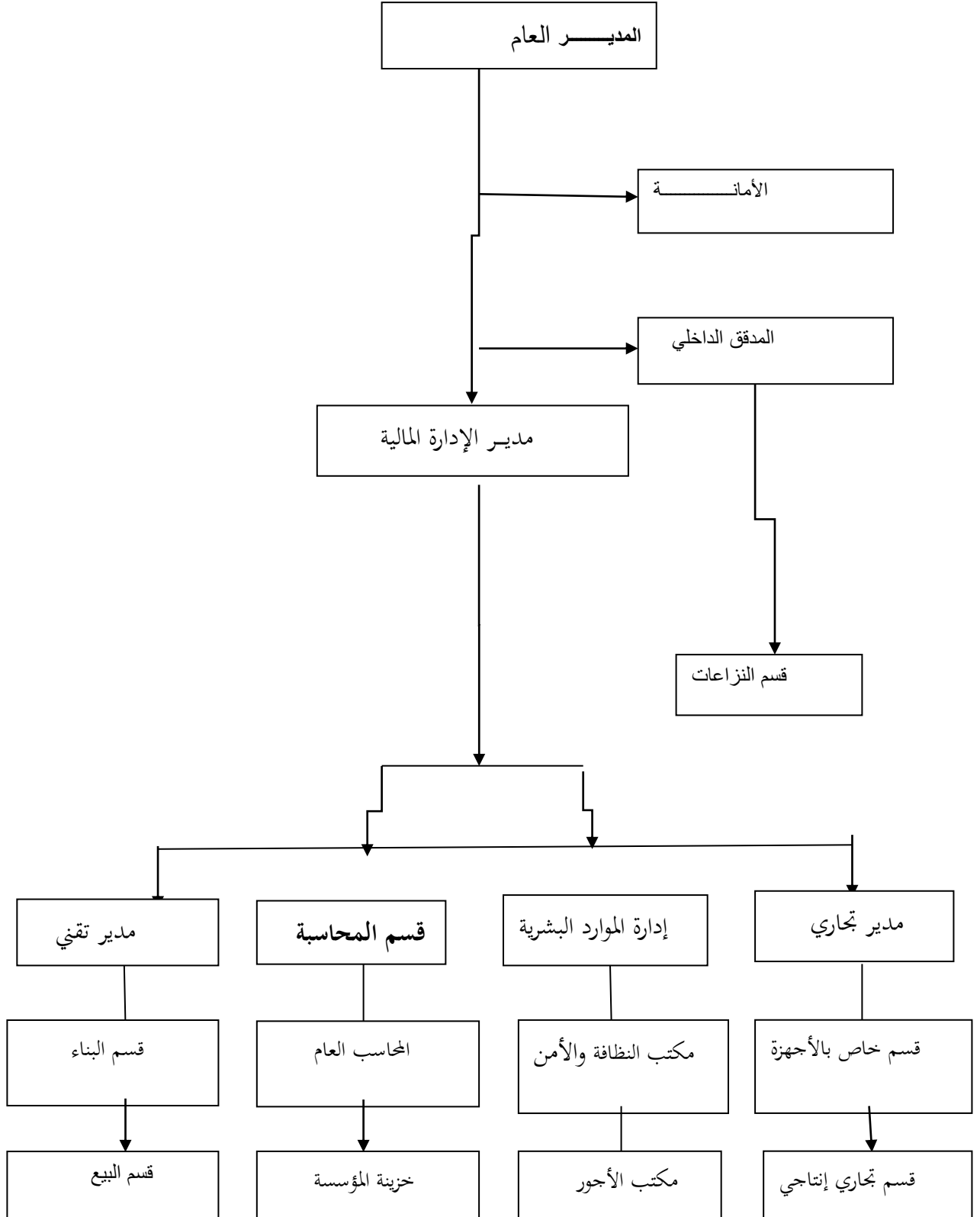
- العمل على تلبية رغبات الزبائن عن طريق إنجاز طلباتهم في أقل فترة ممكنة و بأقل تكلفة ممكنة في السوق

### الأهداف الاجتماعية :

تتمثل فيما يلي :

- تلبية احتياجات السوق المحلي و توفير المواد و لوازم في فترات تسمح للعميل مزاوله نشاطه
- رفع المستوى المعيشي للعمال عن طريق فتح فرص عمل لهم وتكوينهم ،ورفع مستواهم المهني .
- المساهمة في امتصاص البطالة عن طريق فتح أبواب التوظيف أمام الشباب و أصحاب الحرف
- المساهمة في تحقيق التنمية الشاملة .
- المساهمة في تمويل الخزينة العامة (الضرائب).

شكل 02 هيكل التنظيمي لمؤسسة EDIMCO



شرح الهيكل التنظيمي :

### 1- المدير :

يمثل المدير أعلى سلطة في الهرم التنظيمي و من مهامه تسيير الشركة و الإشراف عليها .

- متابعة المصالح و الأقسام التي تقع تحت سلطته.

- تحليل التقارير الواردة من المصالح و الأقسام و اتخاذ القرارات الهامة و المناسبة .

- تسيير و مراقبة رؤساء المصالح التابعة لإدارة الوحدة .

- عقد اجتماعات و إدراج السياسات و الإجراءات الخاصة بكل مصلحة .

### 2- الأمانة :

تقوم هذه الأخيرة بالمهام التالية :

مساعدة المدير في تدبير شؤونه و تنظيم أعماله

\_\_ تحويل التقارير من المصالح إلى المدير ،

- ضبط الاستقبالات الخاصة بالأشخاص المتعاملين مع المدير و إبلاغه بذلك .

### 3- المدقق الداخلي :

يقوم المدقق الداخلي بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية لخدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي

كفؤ و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة من خلال منع الغش و الانحراف عن السياسات الموضوعية .

**4- مدير الإدارة المالية :**

هو المسئول عن المصلحة المالية و تعتبر هذه الأخيرة مركزية في مؤسسة توزيع مواد البناء حيث تتفرع هذه المصلحة إلى :

**5- الأمانة :**

تقوم بمساعدة مدير الإدارة المالية .

**6- قسم المنازعات :**

يهتم بالجانب القانوني للمؤسسة و يقوم أيضاً بحل النزاعات القانونية .

**7- قسم المحاسبة :**

يتولى المحاسب بمختلف التسجيلات المحاسبية للعمليات الي تقوم بها الشركة ( عمليات الشراء ، البيع ، التنازل ، التحصيل ، التسديد... الخ) و كذلك يمسك يوميات مساعدة حسب الحاجة إليها ، و ينقسم هذا القسم إلى فرعين فرع المحاسب العام و فرع الخزينة ، حيث أن المحاسب الأول في هذه المؤسسة يقوم بالعمل الذي يقوم به المحاسب العام و العمل الذي يقوم به فرع الخزينة.

**8- قسم إدارة الموارد البشرية :**

تهتم بالجانب البشري حيث أنها الجهة المسؤولة عن العاملين بالمؤسسة و يتكون هذا القسم من :

مكتب الإدارة و العلاقات الاجتماعية : تهتم بالضمان الاجتماعي للعامل و تدرس الوضعية الصحية و هي المتعلقة بالعامل من يوم بدايته للعمل إلى غاية نهاية تقاعده .

مكتب الأجور : يقوم بدراسة أيام العمل و مجموع العطل و الغيابات و يحدد الأجر اللازم الذي يدفعه لكل عامل .

مكتب النظافة و الأمن : يهتم هذا المكتب بنظافة المؤسسة و تقديم ملابس العمل للعاملين و المحافظة على ممتلكات الوحدة و مراقبة حركة العمال ، المواد و البضائع . و لوازم

### 9- مدير تقني :

هو المسؤول عن ممتلكات الوحدة ، و يتفرع هذا القسم إلى :

### 10- قسم البناء :

في هذا القسم يوجد مكتب تقني يهتم بالتخطيط للمشروع أي كمية المواد اللازمة للبناء و هناك مكتب آخر يقوم بتنفيذ ما قد خطط له .

### 11- قسم البيع :

يوجد به مكتب مكلف ببيع ما تم بنائه و كتب يقوم بشراء الأراضي من أجل البناء .

### 12- لمدير التجاري : يوجد به :

القسم التجاري : يقوم بشراء و بيع مواد البناء داخل المؤسسة و ذلك يبيعه إلى المدير التقني و أيضاً يقوم هذا القسم بالبيع خارج المؤسسة .

قسم الإنتاج : يقوم هذا القسم بالإنتاج مختلف الوسائل المساعدة في عملية البناء و اخرى موجهة للاستعمال

المنزلي

قسم الصيانة : يتكفل بصيانة الآلات و المعدات التي تستخدم في نشاط المؤسسة .

### 2: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية.

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع

الدراسة ، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة والمشاكل التي اعترضت

السير الحسن لها

### 1.2: مجتمع الدراسة.

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي و العملي ، فكان الحيازة لشهادة علمية في

المحاسبة و التدقيق بالنسبة للأكاديميين ، والخبرة و ربما الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين.

فكان انجاز الدراسة كان ممثلا بأربع فئات:

الفئة الأولى : طلبة الماجستير . تخصص محاسبة وتدقيق

الفئة الثانية : أساتذة جامعيون

الفئة الثالثة : محافظو الحسابات

الفئة الرابعة : خبراء محاسبة.

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

## 2.2 : عينة الدراسة.

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو لتماطل ، فحاول الطالب التماسي مع عدد الاستثمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس إلى مستوى معين رؤى مجتمع الدراسة ، كما حاول الطالب التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة و المهنيين من جهة أخرى ، و اعتمد في توصيل استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة التسليم المباشر ، البريد الإلكتروني ، بواسطة زملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب التدقيق. قام الطالب بتوزيع 90 استمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة ، تماشيا مع المشاكل التي واجهها أثناء مرحلة تحصيل الاستثمارات ، و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم: 03 الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

النسبة %	التكرار	البيان
100	90	الاستثمارات الموزعة
71.11	64	الاستثمارات المسترجعة
28.89	26	الاستثمارات المفقودة أو المهملة
6.25	4	الاستثمارات الملغاة
15.62	10	الاستثمارات الواردة بعد الأجل
78.13	50	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر : من إعداد الطالب

الملاحظ من خلال الجدول رقم 03 ، أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 90 استمارة ، و التي استخلص منها 50 استمارة صالحة للدراسة ، أما باقي الاستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل و انتهاء فترة الدراسة ، أو بسبب كونها فقدت ، كما تم إلغاء 4 استمارات بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات ، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية و العملية المحددة في الاستمارة. كما تم استبعاد 10 استمارات بسبب استلامها بعد اجل الدراسة ، و شروع الطالب في تحليل

النتائج

### 3.2 نطاق وصعوبات الدراسة.

نطاقها.

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

1النطاق المكاني : الغرض من هذه الدراسة هو استبانته مدى تبني المعايير الدولية للتدقيق ، فأنحصرت الدراسة

في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية ، وشملت عدة جهات بغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة ، وكذلك

لرفض الكثيرين التجاوب مع الدراسة في بعض المصالح خاصة من المهنيين

2النطاق الزمني : امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 15 افريل 2015 إلى 15 جوان من نفس السنة.

3النطاق البشري : شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة و التدقيق

، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال.

4النطاق الموضوعي : اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بكل من التدقيق الدولي و كذا معايير التدقيق

الدولية ، و دراسة مدى إمكانية مولائمتها مع الواقع الجزائري

### صعوبات الدراسة.

رغم أهمية الموضوع وحداثته وتزامنه كإطار زمني مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان ، ورغم سعي الطالب

لتحصيل نتائج موضوعية ، لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها في الآتي:

عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة ، خاصة من المهنيين ، وهو ما نلاحظه من خلال الجدول رقم

03 كون الاستثمارات المرتجعة هي 64 من أصل 90 موزعة ؛ تزامن الدراسة مع فترة إعداد القوائم المالية، ما خلق

بعض الصعوبات في الاتصال المباشر مع أفراد مجتمع الدراسة .

حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه لذلك كان على الطالب أشرك الأكاديميين من

ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق ، وهو ما ألزمه التنقل بين العديد من الجامعات .

### 3: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته.

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان ، بالإضافة إلى مكوناته

، طريقة تبويب الأسئلة ، طرق التفريغ والمعالجة المنتهجة ، فضلا عن الوسائل المستعملة من برامج الحاسوب كما

برنامج ( EXCEL/SPSS ) للتحليل لدى تحصيل الاستثمارات من أفراد العينة وكذلك تركز الدراسة على

أدوات إحصائية كالمقياس ليكارات ذي النقاط الخمس في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور ، لقياس رأي أفراد العينة

بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها.

حيث تتدرج من ( موافق تماما، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق إطلاقا)، حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى

مستوى للاتجاهات الإيجابية خمس درجات، وللإجابات التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة و هكذا

و بالعكس للاتجاهات السلبية، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم : مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها

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

معايير تحديد الاتجاه حسب كل مستوى

من (1.8 إلى 2.59) ← 1

من (1 إلى 1.79) ← 2

من (2.6 إلى 3.39) ← 3

من (3.4 إلى 4.19) ← 4

من (4.20 إلى 5) ← 5

### 1.3 : إعداد الاستبيان.

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

1. اعتمد الطالب في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة ، كونه قد لا يستطيع توضيح

الالتباسات التي قد تنشأ نتيجة استخدامه قنوات توزيع مختلفة ، (البريد الإلكتروني، و... الخ)

2. توافق الترتيب و التدرج في الاستبيان مع الجانب النظري .

3. اعتماد طريقة الإجابة المغلقة لعدة أسباب من بينها:

- كون طرح عدة إجابات يزيد من حجم الاستبيان ، ما يؤدي إلى الملل من المجهين (أفراد العينة) ويخلق نوعاً من

التكليف ما يجعل إجاباتهم عشوائية .

محاولة طرح أكبر عدد ممكن من الأسئلة لزيادة احتمال الإجابة على أكبر عدد منها

- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم معرفة جيدة به

4. إحداهت بعض التعديلات على الاستبيان (إضافة ، حذف ، تغيير) بعد استشارة أساتذة في

التخصص ، وطرح استمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها.

### 2.3 : هيكل الاستبيان.

تقسيم الأستبيان.

تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين:

1. الجزء الأول : شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للينة تحت الدراسة ( الجنس ، العمر ، المؤهل العلمي ،

الوظيفة الحالية ، الخبرة المهنية ) .

2. الجزء الثاني : تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى أربعة محاور تشكل في مجملها 23 سؤالاً .

المحور الأول : ضم 6 أسئلة حول أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي

المحور الثاني : ضم 4 أسئلة ، حول الجزائر و التدقيق الدولي

المحور الثالث : ضم 9 أسئلة خصصت لمعايير التدقيق الدولية والهدف من ورائها ، بالإضافة إلى مدى كفايتها

ومدى جودة النتائج التي تصدر عن مستخدميها.

المحور الرابع : ضم 6 أسئلة ، تهدف إلى واقع تبني المعايير الدولية للتدقيق و معرفة مدى إمكانية و ضرورة تبني

الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.

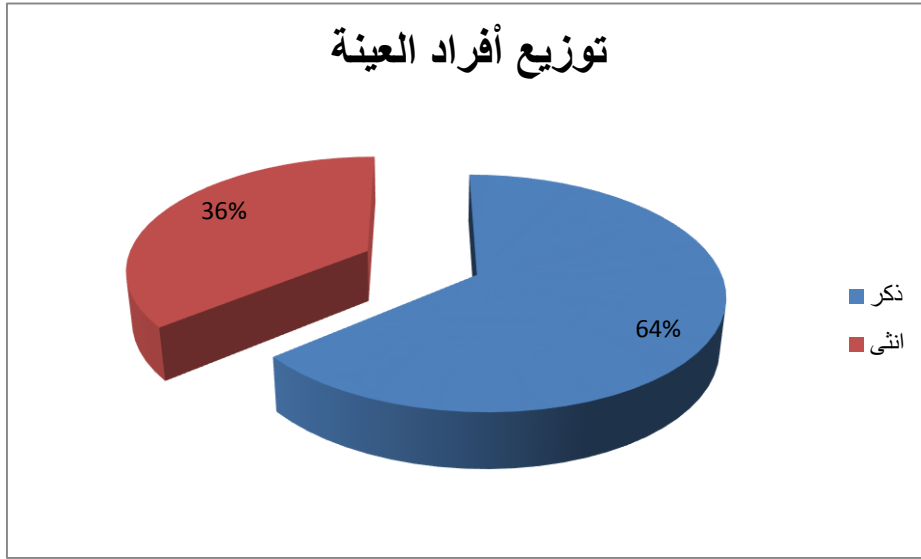
عرض خصائص عينة الدراسة .

جدول رقم 04 : توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

النسبة %	التكرار	الجنس
64	32	ذكر
36	18	انثى
100	50	المجموع

المصدر : مستنبط من الاستبيان

شكل رقم 2 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 04

يوضح لنا الجدول رقم 04 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس ، فنلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة

تفوق نسبة الإناث ، حيث تبلغ نسبة الذكور 64% وهو ما يعادل 32 ذكرا بينما بلغت نسبة الإناث 32%

أي 18 أنثى . تؤكد هذه النسب على أن غالبية ممتهي مهنة المحاسبة هم من الذكور ، ما يمكن إيعازه ربما

إلى صعوبات أداء هذه المهنة وإلى العادات المجتمعية ..

**العمر:**

بناءً على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات

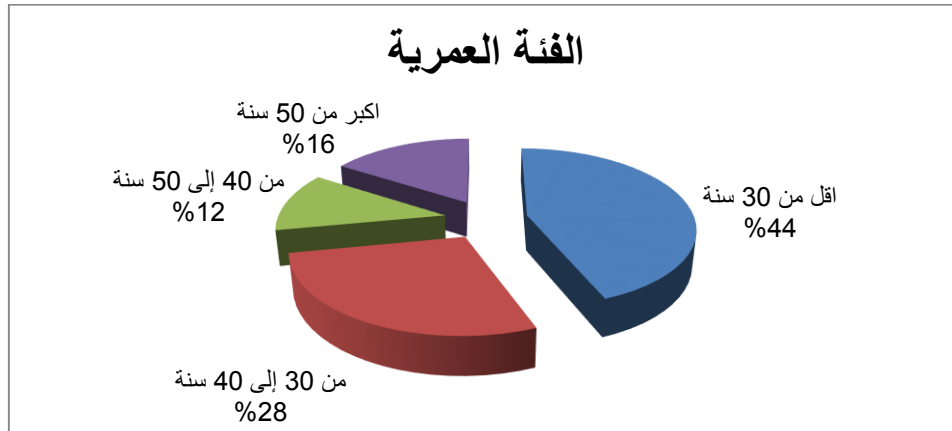
الموضحة في الجدول التالي:

**جدول رقم: 05** توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

النسبة %	التكرار	الفئة
44	22	أقل من 30 سنة
28	14	من 30 إلى 40 سنة
12	06	من 40 إلى 50 سنة
16	08	أكبر من 50 سنة
100	50	المجموع

المصدر : مستنبت من الاستبيان

**شكل رقم 03** : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 05.

يوضح لنا الجدول رقم 05 توزيع أفراد عين الدراسة على الفئات السنية ، ويمكن استخلاص منه ما يلي:

الأفراد الذين يقل عمرهم عن 30 سنة يشكلون نسبة 44 % ، وهم يمثلون أكبر نسبة كون غالبيتهم من طلبة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق مع أقلية من الأساتذة الجامعيين وكذا محافظي الحسابات.

نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و 40 سنة هي 28 % ، وهم في مجملهم من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات .

نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة هي 12 % ، ممثلين في الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة .

أما الفئة الخاصة بأكبر من 50 سنة فهم يمثلون ما نسبته 6% غالبيتهم من خبراء المحاسبة. الملاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الماجستير كونهم يمثلون شريحة كبيرة تغطي الوظائف الأربعة (أساتذة جامعيين ، خبراء محاسبة ، محافظي حسابات ، طلبة ماستر )، تليها نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس كونها ممثلة في جل شريحة المهنيين

جدول رقم: 06 توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

النسبة %		التكرار		الوظيفة الحالية	
30	80	15	40	أستاذ جامعي	الأكاديميون
50		25		طالبة ماستر	
12	20	06	10	محافظ حسابات	المهنيون
8		04		خبير حاسب	
100	100	50	50	المجموع	

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

وضح لنا الجدول رقم 06 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة المشغولة ، فكانت نسبة الأساتذة الجامعيين

30 % ، وبالنسبة لطلبة الماجستير 50 % ، نسبة محافظي الحسابات 12. % ، بينما بلغت نسبة خبراء

المحاسبة 8

الملاحظ أن النسب كانت غير متقاربة بين المهنيين والأكاديميين ، فكانت نسبة الأساتذة الجامعيين وطلبة

الماجستير الأكاديميين 80 % ، بينما كانت 20 % فيما يخص محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة المهنيين ، وهو

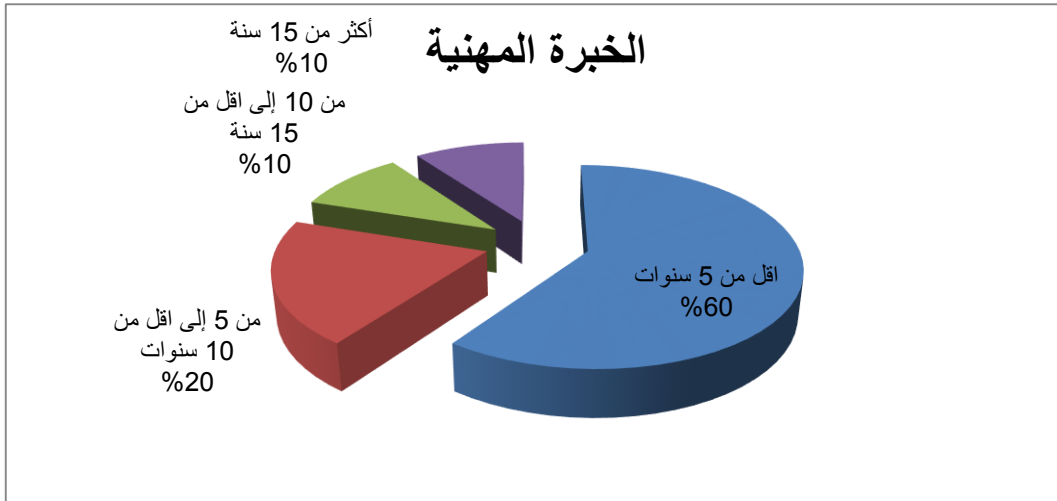
ما تعمده الطالب قصد توضيح صعوبة الدراسة التي يواجهها الطالب

جدول رقم 07 : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
60	30	اقل من 5 سنوات
20	10	من 5 إلى اقل من 10 سنوات
10	5	من 10 إلى اقل من 15 سنة
10	5	أكثر من 15 سنة
100	50	المجموع

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

شكل رقم 04 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 07.

يوضح لنا الجدول رقم 07 توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوافرة لديهم ، فنجد أن:

نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات يمثلون % 60 وهي تشكل أكبر نسبة كونها تتضمن فئة طلبة الماجستير باعتبارهم معدومي الخبرة ، غير أن اختيارهم كان بسبب دراساتهم النظرية للتحويلات في مجال المحاسبة والتدقيق التي يشهدها العالم ، والجزائر حديثا ، وهو ما قد لا يتوافر عند ذوي الخبرة المهنية .

20% بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات ، و % 10 لما بين 10 و 15 سنة ، وهم يمثلون في مجملهم محافظي الحسابات وكذا الأساتذة الجامعيين ؛ نسبة الأفراد من العينة ذوي خبرة تفوق 15 سنة هي % 10، وهي تتضمن خبراء المحاسبة.

### 3.3 : تحليل نتائج الاستبيان.

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

أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

ميزة ومزايا التدقيق الدولي والمتطلبات المصاحبة له.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص ميزة ومزايا التدقيق الدولي والمتطلبات المصاحبة له كما هو مبين في الجدول التالي:

## الجانب التطبيقي

جدول رقم 08 : نتائج الاستبيان المتعلقة بميزة ومزايا التدقيق الدولي والمتطلبات المصاحبة له.

المؤشرات الاحصائية			
العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجاعته	1.88	0.64	موافق
إن اتساع نطاق التدقيق دوليا يساهم في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية في هذا المجال.	2.18	0.80	موافق
من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال الممارسة للتدقيق توافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسين.	1.66	0.47	موافق تماما
المكاتب الدولية للتدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الأخرى.	2.29	0.92	موافق
ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة عن مكاتب الأخرى.	2.22	0.77	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

من الجدول رقم 08 ، نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب في خانة التوحيد الدولي للتدقيق ، والتي تشير إلى موافق ، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الثانية ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

**توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجا عنه:**

وافقت عينة الدراسة بنسبة % 68.9 على أن تخلص التدقيق من الحدود الجغرافية ووصوله إلى مستوى التوحيد الدولي يحقق له مستويات أداء أفضل ، وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ - 1.88 والذي يدخل ضمن الفئة موافق ، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.64 دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات وتمركزها حول الاقتراح الأول أي رضا غالبية أفراد العينة.

**مساهمة التوحيد الدولي للتدقيق في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية في هذا المجال:**

% 56.3 من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم موافق على أن التوحيد الدولي للتدقيق يقلل من حجم العوائق التي قد تعترض الأطراف سواء التي تسعى إلى تشكيل تكتلات اقتصادية أو حتى تلك المنظمة والهادفة إلى توسيع حجم المعاملات فيما بينها ، وأجاب % 16.5 بموافق تماما ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل % 72.8 يقابلها % 19.4 من المحايدون ، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجد 2.18 والتي تعبر عن الإجابة ، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 0.8 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات ، والتي تنحصر بين الاقتراحين الأول والثاني ما يعني موافقة غالبية أفراد العينة.

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

اشترط جميع أفراد العينة بنسبة % 100 أن يتحقق توافق على مستوى الكفاءة التعليمية وكذا التكوينية في الأشخاص الممارسين مهنة التدقيق بالموازاة مع محاولات تقليص فجوة التوقعات بين الدول ، فكان الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة نحو الإجابة موافق تماما بناء على المتوسط الحسابي 1.66، والانحراف المعياري 0.47 والذي يرجع إلى التشتت الضعيف والتقارب الكبير في الإجابات وانحصاره كلياً بين الاقتراحين الأوليين دلالة على رضا غالبية أفراد العينة.

**المقارنة بين الخدمات المقدمة من المكاتب المحلية والمكاتب الدولية للتدقيق:**

في السؤالين الرابع والخامس من الجدول رقم 08 كان هناك إجماع من أفراد العينة على علو المكاتب الدولية عن المكاتب المحلية للتدقيق ، سواء من حيث جودة الخدمات المقدمة أو حتى من حيث رضا الأطراف المستعملة للتقارير الصادرة عنها. أما فيما يتعلق بثقة الأطراف المستعملة للتقارير الصادرة عن مكاتب التدقيق ، فان % 01 من أفراد عينة الدراسة فقط يرون عدم وجود اختلاف بين تلك الصادرة عن المكاتب الدولية و المحلية

**خلاصة نتائج المحور الأول- أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي:**

بالعودة إلى نتائج الاستبيان ، نجد أن أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مانع من توحيد التدقيق على المستوى الدولي ، كما وافقوا بالغالبية على وجود أهمية من ورائه. فقد تم الاتفاق على أن خروج التدقيق من الصيغة المحلية إلى صيغة التوحيد في البيئة الدولية يزيد من مستوى نجاعته ، كما انه يساهم في تخطي بعض العوائق في هذا المجال التي تعترض تفعيل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية. كما تم التأكيد على أنه وبغرض تحصيل الأهداف من وراء هذا التوحيد وتقليل الفوارق بين الممارسات على مستوى البلاد المختلفة ، لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية.

## الجانب التطبيقي

في مقارنة بين المكاتب الدولية للتدقيق والمكاتب المحلية ، اجمع أفراد عينة الدراسة على أن الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الدولية أكثر جودة مقارنة بخدمات المكاتب المحلية ، وفي استفسار حول مخرجات هذه المكاتب ، كانت الإجابة بان ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن مكاتب التدقيق الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة من باقي المكاتب.

أما فيما يخص الغرض من إصدار الاتحاد الدولي للدليل السلوك الأخلاقي ، امتنع غالبية أفراد العينة عن الإجابة ، وقد يعود هذا ربما بالدرجة الأولى إلى جهل طرف من أفراد عينة الدراسة لهذا الدليل ومحتواه وحتى النتائج المتوصل إليها أو المتوقعة من إصدار مثل هذا الدليل ، وإلى مدى تقبله من اتحادات المحاسبة والأنظمة على اختلاف الدول بالنسبة للطرف الآخر.

### الجزائر والتدقيق الدولي.

#### مواكبة الجزائر للمتغيرات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى مواكبة الجزائر للمتغيرات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 09 نتائج الاستبيان المتعلقة بمواكبة الجزائر للمتغيرات الدولية

المؤشرات الإحصائية			العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
غير موافق	0.83	3.65	الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي.

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

## الجانب التطبيقي

في الجدول رقم 09 ، نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول عدم الموافقة على أن الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال الدولي للتدقيق ، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجدته والتي تعبر 3.65 وهو يندرج ضمن الاجابة غير موافق ، وانحراف معياري 0.83 يرجع لكون أن الأغلبية اختارت الاقتراح الرابع وعدم تأييدها للطرح مع توزع باقي الإجابات بصفة متقاربة بين الاقتراحات المتبقية.

انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 10 نتائج الاستبيان المتعلقة بانعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد و متطلبات هذا التوجه

المؤشرات الاحصائية		العبارات	
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0.77	1.9	من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي.
موافق	1.01	2.35	في حال توجه الجزائر نحو التدقيق الدولي سيكون لذلك اثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.
موافق	0.92	2.1	اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مدققيها
موافق	0.72	2.12	لمتوسط العام للمحور انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه.

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

من خلال الجدول 10 ، نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي 2.12 والتي تدل على إجابة موافق ، ما يدل على إجماع عينة الدراسة على حتمية مجازة الجزائر للتطورات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي ، كون ذلك ينعكس بشكل محسوس على انفتاحها على الاقتصاد الدولي ، شريطة التطبيق السليم الذي يمر عبر الرفع من مستويات أداء المدققين الجزائريين بانتهاج متطلبات تعليم وخبرة تمكنهم من مسايرة هذه التطورات ، والتي تتماشى مع متطلبات الاقتصاد الدولي.

### خلاصة نتائج المحور الثاني الجزائر والتدقيق الدولي:

أظهرت نتائج الدراسة الخاصة بالمحور الثاني توافق كبير لآراء أفراد عينة الدراسة. فقد ارتأى غالبية أفراد العينة أن الجزائر بعيدة كل البعد عن التطورات الدولية الحاصلة في مجال التدقيق ، وهو ما يمكن إرجاعه ربما بالدرجة الأولى إلى افتقاد الواقع الجزائري إلى إطار للتدقيق المحاسبي يلزم كل الممارسين الالتزام به ، بالإضافة إلى الطابع القانوني للتدقيق وقدم القوانين التي تحكم المهنة في الجزائر والتي تعود إلى واقع غير واقع الجزائر الحالي ، كما أكدوا على أن تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي ضرورة حتمية إذا ما أرادت الجزائر اختصار المسافات والاستفادة من التجارب الدولية في الميدان.

فيما يخص إجاباتهم حول إمكانية التحاق الجزائر بالركب الدولي في مجال التدقيق المحاسبي ، فقد رأى أفراد عينة الدراسة في ذلك إن تحقق انعكاسا إيجابيا على انفتاح الجزائر على الاقتصاد الدولي وإزالة احد أهم العوائق التي تحول دون ذلك ، وربما يعزو هذا الانفتاح بالدرجة الأولى إلى فتح المجال أمام الشركات متعددة الجنسيات والاستثمار الأجنبي الخاص ، إذ تحتاج الأطراف الطالبة للتقارير المالية لمثل هذا النوع من الشركات لكي تكون على ثقة كبيرة بأعمال تدقيق الحسابات وصدق مخرجاتها وهو ما قد لا يتوفر في غياب التوحيد ، ما يشكل عائقا أمام إمكانيات تطوير مساهمة الاستثمارات الأجنبية في الاقتصاد الوطني.

معايير دولية للتدقيق.

الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق.

لقد قمنا بتقسيم العينة الإحصائية الى قسمين الأشخاص (المطالعين / غير مطلعين) على المعايير الدولية للتدقيق

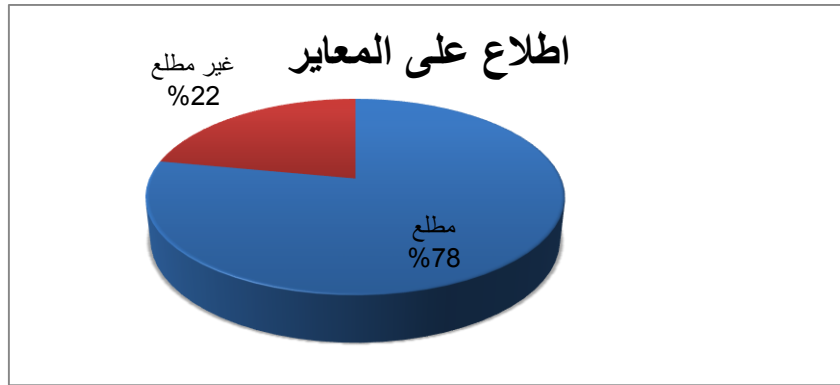
وهذا ما يفسره الجدول الأتي

جدول رقم 11 : توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.

النسبة %	التكرار	الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق
78	39	نعم
22	11	لا
100	50	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

شكل رقم 05 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 11.

## الجانب التطبيقي

من الجدول رقم 11 ، نلاحظ أن ما نسبته 78 % من أفراد عينة الدراسة ( 50 فرد) مطلعون على معايير التدقيق الدولية ، يقابلهم 22 % غير مطلعين ، وهي نسبة مقبولة تجعل من نتائج الدراسة أكثر موضوعية ومصداقية.

### درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.

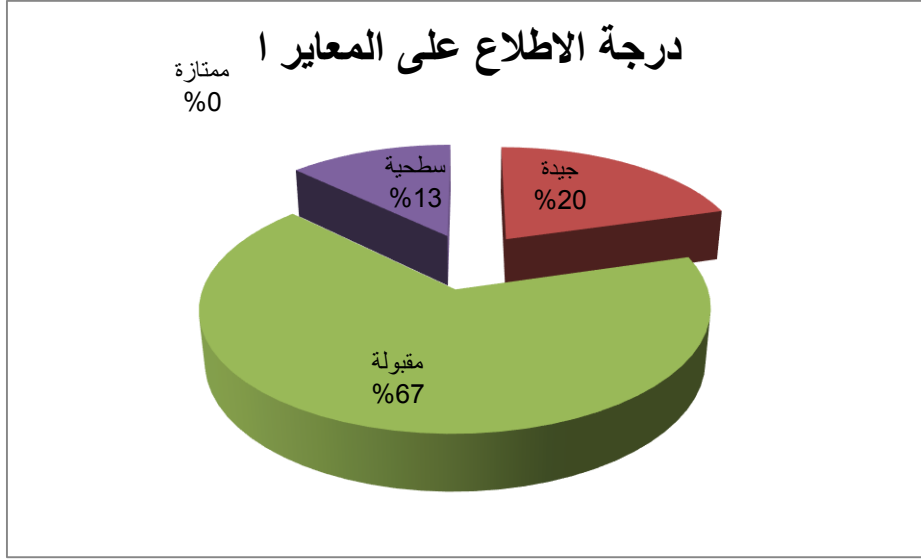
بعد استبعاد الأفراد غير المطلعين على المعايير الدولية للتدقيق ، كانت درجات اطلاع البقية عليها كما هو ممثل في الشكل الموالي:

جدول رقم 12 : توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.

		المؤشرات الاحصائية		الاجابات					
التكرار والنسبة الاجماليين	الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	سطحية	مقبولة	جيدة	ممتازة	التكرارات النسبية	العبارات
39	مقبولة	0.71	3.07	5	26	8	0	ت	درجة الاطلاع
100				12.82	66.67	20.51	0	%	على المعايير الدولية

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

شكل رقم 06 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 12

الملاحظ من خلال الجدول رقم 12 أن ما نسبته 66.67 % من أفراد عينة الدراسة لهم درجة اطلاع مقبولة على معايير التدقيق الدولية و 12.82 % ذوي اطلاع سطحي في حين أن 20.51 % من أفراد العينة مطلعين جيداً على المعايير .

بالنظر إلى الاتجاه العام للعينة ، نجد أن المتوسط الحسابي يمثل 3.07 ، ما يدل على درجة اطلاع مقبولة تسمح باعتماد نتائج الاستبيان

**المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية:**

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 63.9 % من أفراد عينة الدراسة قد وافقوا على أن معايير التدقيق الدولية تعد من بين العوامل التي تسهم في تحسين جودة المعلومة المالية ، في حين أجاب 26.5% بموافق تماماً ، أما النسبة الباقية فكانت لإجابة محايد .

### معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق:

أظهرت نتائج الأجابة على هذه الفرضية المقترحة أن نسبة % 71.1 من أفراد عينة الدراسة موافقين على أن تطبيق معايير التدقيق الدولية ينعكس بالإيجاب على مردودية المدقق ، وأجاب %21.7 بموافق تماما ، وبالمقابل لم يجب أي فرد بغير موافق أو غير موافق إطلاقا، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة موافق تماما .

### المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن:

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 50 فردا من عينة الدراسة أي % 85.5 أجابوا بموافق و % 7.2 أجابوا بموافق تماما ولم يجب أي فرد بغير موافق أو غير موافق إطلاقا ، أي اتجاه عام للعينة هو موافق.

### توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى:

لم يوافق % 45.8 من أفراد عينة الدراسة على أن توحيد المعايير هو ما يرفع من مستويات الأداء في التدقيق ، بل يتعداها ذلك إلى عوامل أخرى إضافية ، ورأى % 28.9 في توحيد المعايير الحل الأمثل وامتتعت % 24.1 عن الإجابة .

### خلاصة نتائج المحور الثالث أهمية سن معايير دولية للتدقيق:

فيما يخص الاطلاع على المعايير الدولية كانت نسبة الأفراد المطلعين عليها جيدة ، غير أن النسب كانت متفاوتة بين أفراد العينة بالنظر إلى درجة الاطلاع ، فمع انعدام مطلعين بصفة ممتازة كانت هناك نسبة لا بأس بها من ذوي الاطلاع الجيد مع أغلبية لذوي الاطلاع المقبول والسطحي. يرجع ربما السبب في كون النسب الأكبر في درجة الاطلاع هي مقبولة وسطحية إلى:

حدائة الاهتمام بالمعايير تزامنا مع تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة ما نسبته % 43.7 من أفراد عينة الدراسة مهنيين بعيدين عن الملتقيات والمستجدات التي تخص التدقيق المحاسبي ، ولو أن معايير التدقيق الدولية تم تبنيها سنة 1980 قصور الإطار المعايير الذي يحكم مهنة التدقيق في الجزائر ، وهو ما يجعل أهميتها غائبة عند

الكثيرين اجمع أفراد عينة الدراسة المطلعين على معايير التدقيق الدولية على الموافقة على العبارات التي تخص الايجابيات وكذا التسهيلات التي تقدمها تلك المعايير ، فهم يرون أنها تحسن من جودة المعلومة المالية ، ومن مستوى المدقق ، وتساعد مستخدميه تقريره النهائي على اتخاذ قرارات أحسن ، بالإضافة إلى كونها تقلل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة، كما ارتأى أفراد العينة ضرورة وجود تناغم في التطبيق بين معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية.

أجمع أفراد عينة الدراسة على أن الفائدة من معايير التدقيق الدولية لا يمكن أن تتحقق في ظل وجود خلل على مستوى بعض المتغيرات التي تؤثر مباشرة على السير الحسن للمهنة ، ولعل في طليعتها التنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والتنظيم الداخلي للمؤسسات.

### الفرع الرابع : الجزائر و واقع تبني المعايير الدولية للتدقيق:

#### ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية:

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة على وجود فجوة كبيرة بين ممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر وممارسة التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية ، فكانت إجابات % 65.1 من أفراد عينة الدراسة بموافق ، و % 4.8 بموافق تماما ، % 13.3 بغير موافق ، في حين امتنع % 16.9 عن الإجابة ، وظهر و يعبر الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافقا.

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

أظهرت نتائج الدراسة أن % 43.4 من أفراد عينة الدراسة موافقون ، و % 16.9 موافقون تماما على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية في حال توجهت الجزائر لتبني معايير المحاسبة الدولية ، في حين لم يرى ما نسبته % 21.7 من أفراد عينة الدراسة أي ضرورة إلى ذلك من خلال إجاباتهم بغير موافق ، إن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة هو الإجابة بموافق .

في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري:

أجمع 76 % من أفراد عينة الدراسة موافق ، 13.3 % موافق تماما على ضرورة إدخال الجزائر لتعديلات على معايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية في حال قررت الجزائر تطبيقها ، في حين كانت نسبة الغير موافقين والغير موافقين إطلاقا بمجموع 9.6 % غير موافق ، 4.8 % غير موافق تماما وامتنع عن الإجابة 14.5 % من أفراد عينة الدراسة.

تبنى الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين:

أكدت الدراسة على أن 50.6 % يوافقون تماما على ضرورة تكوين المدققين في الجزائر كأول خطوة في حال رغبتها في تبني معايير التدقيق الدولية ، ونسبة 39.8 % يوافقون ، ورفض 9.8% الإجابة ، في حين لم يعارض أي فرد من أفراد عينة الدراسة هذا الطرح و هذا ما يؤكد ثبات أجوبة العينة وتمحورها حول الإجابة الأولى و تأيد الطرح

خلاصة نتائج المحور الرابع - واقع تبني المعايير الدولية للتدقيق .

أشارت نتائج الدراسة وبالضبط تلك المتعلقة بمدى ملاءمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر إجماعا من قبل أفراد عينة الدراسة على أن الممارسة للتدقيق في الجزائر تختلف وبشكل كبير عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وقد يرجع ذلك إلى غياب إرشادات في إطار ممنهج مسبقا و متفق عليه محليا ، واقتصاره على الاكتساب عن طريق الخبرة العملية وما تعارف عليه المدققين وليس على ضوابط الهيئة المشرفة ، وبالتالي غياب إطار للتدقيق في الجزائر يلزم المدققين التقييد به.

تماشيا مع اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية ، يرى أفراد العينة ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية وذلك ربما للارتباط بين الوظيفتين ، فثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضا بثقة أفضل.

في حين قد تكون حجة نسبة أقل وهي من غير الموافقين على ضرورة إتباع الجزائر تبنيتها معايير المحاسبة الدولية بمعايير التدقيق الدولية في عنصر الإلزام ، فرما يرون في ذلك مكملا للتوجه العام للدولة وليس ضرورة تتحقق بموجبها أهداف تماشي الأمثل للاقتصاد .

ترى الأغلبية أنه تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ، فمن الأحسن تكييفها مع البيئة الجزائرية ، وربما يبررون ذلك بكون المعايير الدولية هي معايير لا يمكن أن تتماشى مع بيئة جميع الدول ، وكانت للجزائر تجربة مع معايير المحاسبة الدولية باعتمادها بعض المعايير وليس كلها وبالتالي بالإمكان إجراء تعديلات عليها شريطة عدم المساس بمضمونها ، وهو ما تنتهجه العديد من الدول على غرار إنجلترا التي قامت بتعديل 14 معيارا سنة 1995 يلح أفراد العينة على أنه تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية يلزمها تكوين مدققها في هذه المعايير ، ما يضمن الاستفادة الكاملة والسريعة من تطبيقها لها ووقوف المدققين على الفروقات بين ما كان منتهجا وما سينتهج .

### خلاصة:

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في دراسة ميدانية في مؤسسة EDIMCO ومتمثلة في تعريف الشامل للمؤسسة والتعريف بنشاطها والأهمية في إنشائها كما وضحنا من خلال ذلك أهداف المؤسسة على المدى البعيد.

وقمنا بإعداد استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع من أكاديميين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم ، وخلصت هذه الدراسة إلى:

1. ارتأى أفراد عينة الدراسة في التوحيد الدولي للتدقيق السبيل لارتقاء خدمات التدقيق إلى مستويات أحسن ، وما يدعم ذلك كون مكاتب التدقيق الدولية تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب المحلية ، وتباين الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية بين مخرجات مكاتب التدقيق الدولية والمحلية.

2. اتفق أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق المحاسبي في الجزائر يختلف عما هو معمول به دوليا ، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق ، ما قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون إغفال مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يتطلب الرفع منه الأخذ بالمتطلبات الدولية للتعليم والخبرة.

3. بالتطرق إلى معايير التدقيق الدولية أجمع أفراد عينة الدراسة المطلعين عليها أنها:

تحسن من جودة المعلومة المالية .

تحسن من أداء المدقق .

تساعد مستخدمي تقرير المدقق النهائي على اتخاذ قرارات أحسن .

تقلل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة .

إلا أنهم يرون في تحقق الفائدة من تطبيقها ليس في منأى عن بعض العوامل الأخرى التي تؤثر مباشرة على السير الحسن للمهنة ، كالتنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والتنظيم الداخلي للمؤسسات . في حين تضاربت آراء المستجوبين حول الهدف من إصدارها ، بين مؤيد لكونها جاءت بغرض التحسين ومؤيد لكونها جاءت لتكملة مشروع التدقيق الدولي .

4. كما خلصت الدراسة إلى إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة على أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وكمكمل للاستفادة من التوجه لمعايير المحاسبة الدولية ينبغي على الجزائر انتهاج معايير التدقيق الدولية مع تكييفها مع الواقع الجزائري ، كونهم يرون فيها الحل الأمثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل على الرغم من أن الوقت الحالي لا يلاءم تطبيق هذه المعايير ، بل يجب أن يسبق ذلك برنامج تكويني وتدريب للمدققين .

إن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف حول له الذهاب إلى مكانة هامة على الصعيد الدولي ، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج ، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود أو المعدوم في المهنة من نظيراتها المتقدمة ، فكانت هذه الضوابط السبيل لعدد دول العالم للرقى بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية ، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد المناطق الجغرافية.

كون الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي ، وكونها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشر أو غير مباشر، مطالبة بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استفادة من هذه الأخيرة ، قد تمر عبر تكوين مدققيها من منطلق دولي ، ما قد يسمح لها باستغلال مواردها البشرية ، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتياحا أكبر للأطراف ذات المصلحة ، الأمر الذي قد يتوفر في معايير التدقيق الدولية.

### نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوره النظري والتطبيقي ، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعية مسبقا كما يلي:

➤ التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه ، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي .ومن هنا

التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور

الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية .

- التدقيق يساعد على تخطي بعض المشاكل التي قد تعترض المعاملات الدولية ويحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية ، كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية ، الأمر الذي يسمح بتوفير الوقت والجهد والنقود .
- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية وبالتالي في حال انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية من الأفضل تكييفها مع الواقع الجزائري.

### أهم النتائج:

من خلال دراستنا ، والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي والبعد الدولي له ، بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية ومحتواها و مردودية العمل بها على مختلف العوامل ذات العلاقة ، مع إسقاط هذه الجوانب على حالة الجزائر ، من خلال الفصل التطبيقي الذي تضمن استمارة استبيان وجهت للأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصص ، توصلنا إلى النتائج التالية:

- لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية .
- لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في عديد الجوانب ، فمهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية ، فضلا عن كونها تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين ، ما يجعل المهنة في الجزائر تبدو بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا .
- يحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق أن تواكب هذا التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المنوط بها ، كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية

، خاصة بظهور الشركات متعددة الجنسيات واتساع نطاق المعاملات الاقتصادية الجزائرية مع مختلف دول العالم .

➤ يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق ، ما يحسن من جودة المعلومة المالية ، ويزيد من مصداقيتها ، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن .

➤ ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية لا تتماشى مع الواقع الجزائري .

➤ على الرغم من كون معايير التدقيق الدولية صدرت عن أكبر هيئة دولية للمهنة ، إلا أنها قد لا تتلاءم مع البيئة الجزائرية ، وبالتالي في حال انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية من الأفضل تكييفها مع الواقع الجزائري شريطة الرفع من القدرات المهنية للمدققين .

### اقتراحات :

تضمن البحث جانبا تطبيقيا تمثل في واقع تبني المعايير الدولية للتدقيق وكذا معايير التدقيق الدولية ، وبالتالي أمكن لنا الخروج بالاقتراحات التالية والمتعلقة على وجه الخصوص بالجانب التطبيقي :

وضع الرقابة حول سير منظومة التدقيق للحرص على تطبيق المعايير المأخوذ بها .

فتح المجال للمتكونين والمقبلين على مزاولة المهنة على أداء التبرصات داخل و خارج الوطن لزيادة الكفاءة المهنية و تكون أساس في التكوين .

إعداد دورات وندوات يكون أساسه التعريف بمعايير التدقيق دولية وهذا ما يساعد مختلف عمال القطاع الاقتصادي على تدارك العجز في هذا المجال .

I. مؤلفات:

- 1) احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة 1 ، دار الصفاء ، الأردن ، 2000 .
- 2) احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب الأول ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان 2008 .
- 3) احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، 2005 .
- 4) أمين السيد احمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 .
- 5) أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 .
- 6) أمين السيد احمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008
- 7) حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، ط 1 ، عمان ، 1999
- 8) حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة،الإطار النظري والإجراءات. العملية - ، ج 1 ، ط 1 ، دار الثقافة، 2009
- 9) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية) ، الطبعة الأولى، دار وائل . للنشر، الأردن، 2000 .
- 10) خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل، الأردن، 1998 .

- (11) داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية، ج 1 ، ج 2 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 .
- (12) زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.
- (13) عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- (14) عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، وآخرون ، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2000 .
- (15) عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) الدار الجامعية، مصر، 2004 .
- (16) عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003 .
- (17) عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية العملية ، بالمملكة العربية السعودية ، الإدارة العامة للبحوث ، ط 1 ، الرياض ، 1994
- (18) غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - ، الطبعة الأولى، دار المسيرة، للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006
- (19) كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001 .

- (20) محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة ، التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2003 .
- (21) محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،1998 .
- (22) محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2005.
- (23) محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية – الدار الجامعية ، الإسكندرية،2002 .
- (24) محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- (25) محمد سمير الصبان،عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية،. 1998.
- (26) محمود السيد الناغي ، المراجعة – إطار النظرية والممارسة – ، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر،مصر،1992.
- (27) محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق – ، الطبعة الأولى ، مصر ،2000 .
- (28) محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية ، منشأة المعارف للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ،2003 .
- (29) منصور احمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2002-2003.

- (30) هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن، 2006 .
- (31) وليم توماس ، امرسون هنكي ، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين، النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 .
- (32) يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن، 2007 .
- .II أطروحات:
- (33) حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 2008.
- (34) مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 .
- .III نصوص تشريعية و تنظيمية:
- (35) القانون رقم 10-1 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ، والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل 11 جويلية 2010 .
- (36) القانون 91-08 المنظم لوظائف الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر الصادر .في 1991/04/27 .
- (37) القانون التجاري الجزائري.

.IV وثائق

(38) مقرر مؤرخ في 1999/03/24، الصادر عن الوزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

رقم 32 بتاريخ 1999/03/24.

.V مداخلات ومقالات:

(39) أحمد قايد نور الدين ، تدقيق الحسابات ودوره في حوكمت الشركات (القطاع المصرفي) ، الملتقى

الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ، كلية

العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سكيكدة ، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010 .

(40) التحديات العملية والاعتبارات ذات الصلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، تقرير

مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية ، 21 أوت 2008 .

(41) صديقي مسعود ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،

مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000 .

(42) صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ،

المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،

جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005 .

(43) محمد عبد الله المومني ، دور و أبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح

المحاسبي في حدوث الأزمات المالية ، الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على

اقتصاديات دول، منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة

الجزائر يومي 08-09 ديسمبر 2009.

44) منذر طلال مومني ، معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش

ومنعه ، مجلة أخبار المحاسبة ، العدد السادس ، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة ، فيفري  
2009 .

.VI .مذكرات

45) شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير

، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 .

46) صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2004 .

ثانيا مؤلفات باللغة الأجنبية

47) Alain MIKOL , Les audits financiers\_ Comprendre les  
mécanismes du contrôle légal\_ édition d'organisation , Paris ,  
1999

48) Mokhtar BELAIBOUD , Guide pratique d'audit financier  
et comptable , Maison des livres , Alger , 1986.

49) Bernard GERMOND, Audit financier – Guide pour l'audit  
de l'information financière des entreprises , 1ere édition , Dunod  
, Paris , 1991.

50) Compagne nationale des commissaires aux comptes  
CNCC, France, 2007.

51) Allel HAMINI, L'audit comptable et financier , BERTI  
édition , Alger, 2002 .

52) Josephe. E. Combes et Mickayale. C Labrousse Publi,  
Audit Financier et Contrôle de Gestion, Union éditions, 1997.

- 53) Jacques RENARD , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , Paris , 1987.
- 54) C .LIONNEL. et V .GERARD. , Audit et Contrôle Interne- aspects financiers, opérationnels et stratégiques- , Dalloze, Paris, 1992.
- 55) Philippe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY , pratique de l'audit opérationnel, Les éditions d'organisation, Paris, 1992.
- 56) Reda KHELASSI , L'audit interne-audit opérationnel , Houma , Alger, 2005.
- 57) Robert OBERT , Révision et certification des comptes , Dunod , Paris, 1995.

## قائمة المحتويات

الصفحة	عنوان
06	قائمة الجداول و الأشكال
07	جدول الملاحق
08	مقدمة عامة
14	جانب النظري
15	الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
16	تمهيد
	المبحث الأول مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي
17	المطلب الأول تطور التاريخي للتدقيق
19	المطلب الثاني مفهوم التدقيق
22	المطلب الثالث أهداف و أهمية التدقيق
27	المطلب الرابع أنواع التدقيق
	المبحث الثاني فروض و معايير التدقيق و التزامات المدقق
34	المطلب الثاني فروض التدقيق
37	المطلب الثاني معايير التدقيق المتعارف عليها
46	المطلب الثالث حقوق و واجبات المدقق
	المبحث الثالث مسار تنفيذ عملية التدقيق
48	المطلب الأول قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق
55	المطلب الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية
56	المطلب الثالث أدلة الأثبات و الملف الجاري
59	المطلب الرابع تقرير مدقق الحسابات
62	الخلاصة
	الفصل الثاني عرض معايير التدقيق الدولية
64	تمهيد
	المبحث الأول تبني معايير التدقيق الدولية
65	المطلب الأول كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق
75	المطلب الثاني أهمية معايير التدقيق الدولية و الانتقادات الموجهة لها
77	المطلب الثالث علاقة معايير الدولية للتدقيق بمعايير المحاسبة

## قائمة المحتويات

	المبحث الثاني معايير وظيفة التدقيق المحاسبي
78	المطلب الأول معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي
83	المطلب الثاني معايير المسؤوليات
88	المطلب الثالث التخطيط و الرقابة الداخلية
	المبحث الثالث معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي
94	المطلب الأول أدلة الإثبات في العمليات الجديدة وإجراءات التحليلية
100	المطلب الثاني عينة التدقيق وتدقيق لتقديرات المحاسبة
106	المطلب الثالث احدث اللاحقة و الأستمرارية وإقرارات الإدارة
112	الخلاصة
113	جانب تطبيقي
	تمهيد
	1 نظرة عامة حول مؤسسة EDIMCO
114	1.1 تقديم مؤسسة
115	2.1 مهام و أهداف مؤسسة
118	3.1 الهيكل التنظيمي للمؤسسة
	2 مكونات و منهجية الدراسة التطبيقية
122	1.2 مجتمع الدراسة
123	2.2 عينة الدراسة
124	3.2 نطاق و صعوبات الدراسة
	3 إعداد الأستبيان و تفرغ بياناته
126	1.3 إعداد الاستبيان
127	2.3 هيكل الاستبيان
133	3.3 تحليل نتائج الأستبيان
144	4.3 الجزائر و واقع تبني المعايير الدولية للتدقيق
147	خلاصة
149	خاتمة عامة
153	قائمة المراجع
164	الملاحق

جامعة عبد الحميد بن باديس

مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

تخصص تدقيق و مراقبة التسيير

استمارة استبيان

في إطار تحضير مذكرة ماستر تحت عنوان واقع تبني معايير الدولية للتدقيق والتي نستوضح من خلالها مدى تكامل هذه الأخيرة ومساهمتها في توحيد التدقيق على نطاق دولي وكذا مصداقية النتائج التي تصدر عن مستخدميها مقارنة بباقي الإرشادات ، مع استبانته ملائمة تطبيق هذه المعايير في الجزائر.

يسعدنا سيدي سيدي اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع كأكاديميين ومهنيين، قناعة منا بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة. ومع شكرنا المسبق، نتعهد لكم أن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

الطالب : لزرقي بن عودة عبد النور

## ملاحق

### معلومات عامة عن عينة الدراسة

الجنس :

ذكر

أنثى

العمر :

اقل من 30 سنة

من 30 إلى اقل من 40 سنة

من 40 إلى اقل من 50 سنة

أكثر من 50 سنة

المؤهل العلمي :

ليسانس

ماجستير

دكتوراه

مهادة مهنية

الوظيفة الحالية :

أستاذ جامعي

خبير محاسب

محافظ حسابات

طالب ماجستير

الخبرة المهنية :

اقل من 5 سنوات

من 5 إلى اقل من 10 سنوات

من 10 إلى اقل من 15 سنة

أكثر من 15 سنة

المحور الأول: أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي

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

المحور الثاني: الجزائر والتدقيق الدولي

عبارات	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
- 1 الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي	تماما			موافق	تماما
- 2 من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي.					
- 3 في حال توجه الجزائر نحو التدقيق الدولي سيكون لذلك اثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.					
- 4 اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مدققيها.					

المحور الثالث: المعايير الدولية للتدقيق

هل أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق؟  لا  نعم

2- إذا كانت إجابتك بنعم ما هي درجة اطلاعك؟

ممتازة  جيدة  مقبولة  سطحية

عبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمام
3 المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية					
4 معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق					
5- المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.					
6- هل ترى أن توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية التدقيق دون عوامل أخرى.					
7- معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول.					

المحور الرابع: الجزائر وواقع تبني المعايير الدولية للتدقيق

عبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
- 1 ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية.					
- 2 إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية.					
- 3 معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.					
- 4 معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.					
- 5 في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري.					
- 6 تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين.					