

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة
تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

عنوان المذكرة

المدقق الخارجي وعلاقته بالمدقق الداخلي في ظل المعايير المحاسبية الدولية
دراسة حالة: عينة من المدققين الخارجيين والداخليين لولاية مستغانم

من إعداد الطالب:

أحمد بلمومن

.....
تحت إشراف الدكتور:

حاج بن زيدان

أعضاء اللجنة المناقشة:

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا	الحاج بن زيدان	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	يسعد عبد الرحمان	أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2015

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على خير الخلق أجمعين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
وعلى اله وصحبه أجمعين إلى يوم الدين أما بعد:

أبتدي إهداء ثمرة جهدي هذا إلى من حملتني وهنا على وهن

إلى المرأة التي لو ذكرت خالها..... لن تسعني صفحات مذكرتي
إلى المرأة التي علمتني أن الحياة كفاح..... وان ثمارها بعد ذلك نجاح وأفراح
فكنت برضاها عندي ارتاح..... وادعوا لها ربي الليل والصبح
أن يطيل عمرها..... ويجعلني دائما وأبدا مطيعا لها
وان تقر بي عيناها..... ولا تغيب عندي دعواها
إلى الحياة التي بها انعم..... وبدونها أشقى وأتالم

إلى منبع العنان أمي الحبيبة

إلى من كان لي خير عون..... وأعظم إنسان في الكون
إليك اهدي يا أبي يا من تعبته وشقيته ومازلت كذلك لان توصلني على ما أنا عليه الآن، علمتني
الصبر والتفاني والإخلاص في العمل وروح العمل اتجاه ذاتي وغيري، قدرني الله لأرد ما استطعت
من فضلك علي

والى كل من أحب ويحبني والى كافة الأصدقاء واختص بالذكر أخي في الله مقدم سيد احمد،
وصديقي الغالي بقلول إبراهيم رفيق مشواري الجامعي

تشكر

الحمد لله المنعم الوهاب الولي الحميد، والحمد لله بجميع معامده وكما ينبغي له من التحميد.
والحمد لله الذي أمر بشكره، ووعد من شكره بالمزيد، نحمده ونشهد أن لا إله إلا الله هو المبدأ المعيد،
ونشهد أن محمدا عبده ورسوله الذي بعثه بالقرآن المجيد، اللهم صل عليه وعلى آله و صحبه أئمة التوحيد
والحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع، وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وعليه فليتوكل المتوكلون.
فمن باب من لم يشكر الناس لم يشكر الله ن نود أن نتقدم بأحر تشكراتنا إلى :

- الدكتور الفاضل: بن زيدان الحاج

طالما ساعدنا في إعداد بحثنا هذا، فكان بمثابة الموجة والمرشد. الى

السادة المدققين الذين لم يخلوا علينا بنصائحهم وعلى رأسهم السيد بن جبور عبد القادر
والسيد بن صالح مراد الذي كان عوناً لنا في إنجاز ترميمنا التطبيقي على مستوى مكتب التدقيق
ونشكر كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث.

الفهرس:

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	التشكر
III	قائمة الأشكال
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الاختصارات
05_01	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق
07	المطلب الأول: مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي
07	الفرع الأول: مفهوم التدقيق
08	الفرع الثاني: التطور التاريخي
09	المطلب الثاني: معايير التدقيق وأهدافه
09	الفرع الأول: معايير التدقيق
11	الفرع الثاني: أهداف التدقيق
12	المطلب الثالث: طرق التدقيق وأنواعه
12	الفرع الأول: طرق التدقيق
13	الفرع الثاني: أنواع التدقيق
15	المبحث الثاني: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
15	المطلب الأول: التدقيق الداخلي
15	الفرع الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
16	الفرع الثاني: نطاق التدقيق الداخلي
17	الفرع الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
17	المطلب الثاني: التدقيق الخارجي
17	الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي
18	الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

19	الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي
19	الفرع الثالث: الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي
20	المبحث الثالث: القائم بعملية التدقيق
20	المطلب الأول: مفهوم المدقق وصفاته
20	الفرع الأول: مفهوم المدقق
21	الفرع الثاني: القواعد العامة لمدققي الحسابات
22	المطلب الثاني: تعيين وعزل مدقق الحسابات
22	الفرع الأول: تعيين مدقق الحسابات
22	الفرع الثاني: عزل مدقق الحسابات
23	المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق، ومسؤولياته
23	الفرع الأول: حقوق المدقق
23	الفرع الثاني: واجبات المدقق
24	الفرع الثالث: مسؤوليات المدقق
26	خلاصة
الفصل الثاني: المعايير المحاسبية الدولية وعلاقتها بالتدقيق	
27	تمهيد
28	المبحث الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية
28	المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وخصائصها
28	الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية
28	الفرع الثاني: خصائص المعايير المحاسبية الدولية
29	المطلب الثاني: دوافع إصدار المعايير المحاسبية الدولية
29	المطلب الثالث: أهمية المعايير المحاسبية الدولية
30	المبحث الثاني: تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية
30	المطلب الأول: تفسيرات قائمة المعايير من المعيار المحاسبي رقم (01) إلى المعيار رقم (15)
34	المطلب الثاني: من المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر إلى العيار رقم (29)
39	المطلب الثالث: من المعيار المحاسبي الدولي الثلاثين إلى المعيار رقم (41)
43	المبحث الثالث: تكامل مهام المدقق الخارجي بالداخلي والتزامهما بالمعايير المحاسبية الدولية
43	المطلب الأول: طبيعة التكامل
44	المطلب الثاني: أهمية التكامل
46	المطلب الثالث: التزام المدقق الداخلي والخارجي بالمعايير المحاسبية الدولية
48	خلاصة
الفصل الثالث: واقع تكامل مهام المدقق الخارجي والداخلي في الجزائر	

49	تمهيد
50	المبحث الأول: تقديم المكتب وعرض مكونات الاستبيان
50	المطلب الأول: التعريف بالمكتب محل التبرص وهيكله التنظيمي
50	الفرع الأول: التعريف بالمكتب
50	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي
50	المطلب الثاني: تفسيرات التساؤلات المطروحة على المدقق بالمكتب
52	المطلب الثالث: عرض مكونات الاستبيان ووصف الخصائص الديمغرافية للعيينة
52	الفرع الأول: عرض مكونات الاستبيان
52	الفرع الثاني: تحديد عدد الاستثمارات ووصف الخصائص الديمغرافية للعيينة
54	المبحث الثاني: تحليل نتائج أسئلة المحور الثاني والثالث
54	المطلب الأول: تفرغ نتائج أسئلة الجزء الأول من المحور الثاني وتحليلها
55	المطلب الثاني: تفسير نتائج الجزء الثاني من المحور الثاني
56	المطلب الثالث: تحليل نتائج أسئلة المحور الثالث وتحليلها
58	المبحث الثالث: تحليل نتائج أسئلة المحور الرابع
58	المطلب الأول: تحليل الجزء الأول من نتائج أسئلة المحور الرابع
63	المطلب الثاني: تحليل الجزء الثاني من نتائج أسئلة المحور الرابع
66	المطلب الثالث: تحليل الجزء الثالث من نتائج أسئلة المحور الرابع
71	خلاصة
74-72	خاتمة عامة
79-75	قائمة المراجع
85-80	الملاحق

- قائمة الأشكال، الجداول والاختصارات

1- قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	عملية التدقيق	1
10	ملخص لمعايير التدقيق	2
10	معايير إبداء الرأي	3
11	المعايير الجزائرية للتدقيق	4
12	أهداف التدقيق	5
13	طرق التدقيق	6
14	أنواع التدقيق	7
16	خصائص التدقيق	8
17	أنواع التدقيق الداخلي	9
18	أهداف التدقيق الخارجي	10
19	أنواع التدقيق الخارجي	11
21	القواعد العامة لمدققي الحسابات	12
25	الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات المدقق	13
44	الزوايا المتأثرة من تكامل التدقيق الخارجي بالداخلي	14
46	الأطراف الخارجية عن المؤسسة	15
50	الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق محل التبرص	16
59	مدى التزام المدقق بالمعايير	17
60	تفسيرات المستجوبين حول مدى التزام المدقق بالمعايير المحاسبية الدولية	18
60	المعايير المحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية	19
61	تفسيرات المستجوبين حول مدى مساهمة المعايير المحاسبية في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية	20
62	أساس صحية ومصداقية تقرير المدقق	21
62	تفسيرات المستجوبين حول أساس صحية ومصداقية تقرير المدقق	22
63	مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر	23
64	تفسيرات المستجوبين حول تطبيق المعايير على أرض الواقع بالجزائر	24
65	مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر	25
65	مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر	26
66	تفسيرات المستجوبين حول تبرير رأي المدقق استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية	27
67	مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر	28

67	تفسيرات المستجوبون حول تبرير رأي المدقق استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية	29
68	أنواع تقرير المدقق	30
68	تفسيرات المستجوبون حول أنواع تقرير المدقق	31
69	أهمية قاعدة الأمانة المهنية	32
69	تفسيرات المستجوبين حول قاعدة الأمانة المهنية وتكاملها بالقواعد الأخرى	33

2- قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي	1
32	نموذج لقائمة التدفقات النقدية	2
37	أنواع معالجة التكاليف حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 23	3
51	نتائج المقابلة التي أجريت بمكتب التبرص	4
52	الإحصائيات الخاصة باستمارة بالاستبيان	5
53	الخصائص الديمغرافية للعيينة المدروسة	6
54	نتائج الإجابة عن السؤال الأول	7
54	نتائج الإجابة عن السؤال الثاني	8
55	نتائج الإجابة عن السؤال الثالث	9
55	نتائج الإجابة عن السؤال الرابع	10
55	نتائج الإجابة عن السؤال الخامس	11
56	نتائج الإجابة عن السؤال السادس	12
56	نتائج الإجابة عن السؤال السابع	13
57	تحليل نتائج الثلث الأول من أسئلة المحور الثالث	14
57	تحليل نتائج الثلث الثاني من أسئلة المحور الثالث	15
58	تحليل نتائج الثلث الثالث من أسئلة المحور الثالث	16
59	تفسيرات المستجوبين حول مدى التزام المدقق بالمعايير المحاسبية الدولية	17
61	تفسيرات المستجوبين حول مدى مساهمة المعايير المحاسبية في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية	18
63	تفسيرات المستجوبين حول مصداقية تقرير المدقق	19
64	تفسيرات المستجوبين حول تطبيق المعايير على ارض الواقع بالجزائر	20
66	تفسيرات المستجوبون حول تبرير رأي المدقق استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية	21
67	تفسيرات المستجوبين حول أهمية الملف الدائم والمساعد بالنسبة للمدقق	22

68	تفسيرات المستجوبين حول أنواع تقرير المدقق	23
70	تفسيرات المستجوبين حول قاعدة الأمانة المهنية وتكاملها بالقواعد الأخرى للتدقيق	24

3- قائمة المختصرات:

الرمز	الدلالة
الخ	إلى آخره
ج ر	الجريدة الرسمية
ص	الصفحة
ط	الطبعة
IAS	International Accounting Standards

مقدمة عامة

تقف المؤسسات الاقتصادية في كل أنحاء العالم، والمؤسسات الجزائرية بشكل خاص أمام تشابك المصالح والسرعة الكبيرة في اتخاذ القرارات. التي تعتمد وبشكل رئيسي على المعلومات التي تجمعها المؤسسة وتعالجها وفقا لمعايير دولية واعل من أهم مراكز المعلومات وأكثرها حيوية قسم التدقيق والمحاسبة.

هذا القسم يعتمد وبدرجة كبيرة على مدققين يقفون على ضمان سلامة نظام الرقابة الداخلية حيث يمكن من خلاله بناء معطيات واتخاذ قرارات مصيرية. لكن نجد أن هذه العملية يشكك كثيرون في جدواها نظرا لعدم استقلالية القائم بها، ولذلك نجد أن المؤسسات في إطار استعانتها الإجبارية بمدققين خارجيين نكتشف أن هناك قصور أو عدم كفاءة القائم على نظام الرقابة الداخلي، وذلك من خلال الملاحظات والتوصيات والتوجيهات المختلفة التي تعطي صورة تدل على إلزامية الاستعانة بمدقق خارجي ملتزم بقواعد المهنة من جهة والمعايير المحاسبية الدولية من جهة ثانية يبين للمؤسسة من حين إلى آخر نقائصها وبذلك يرشدها على الطريق الصحيح

سيكون من المهم هنا أن نوضح أن طرفي هذه العملية التي نحن بصدد البحث فيها لهم اهتمامات مختلفة وقد تكون مشتركة اتجاه الجوانب المحاسبية والمالية للمؤسسة، ولكن سيكون من دواعي اهتمامنا معرفة من خلال هذا البحث إمكانية وجود علاقة ولو محدودة جدا أو بسيطة تربط بين أعمال المدقق الخارجي والقائم بوظيفة التدقيق الداخلي بهذه المؤسسة، حيث أن هناك من يرى بان لا حاجة للمدقق الداخلي وهناك من يرى بأنه يمكن الاستغناء عن المدقق الخارجي.

وعلى هذا الأساس وجب علينا دراسة كل من التدقيق الداخلي والخارجي والقائمان بهما ومحاولة معرفة العلاقة التي تربطهما ومن جهة أخرى مدى التزامهما بالمعايير المحاسبية الدولية، وهذا من خلال معالجة موضوعنا "علاقة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وعليه فان الإشكالية التي نحاول معالجتها من خلال هذا البحث هي:

"في ظل الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية ما نوع الرابطة التي تربط المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي؟".

وهذه الإشكالية بدورها تنفرع إلى مجموعة من الأسئلة يمكننا طرحها كما يلي:

- ما هو مقدار الحاجة لعملية التدقيق
- ما هي نوع العلاقة التي تجمع المدقق الخارجي بعملية التدقيق الداخلي
- ما مدى التزام المدقق بالمعايير المحاسبية الدولية؟

ولالإجابة عن التساؤلات السابقة من اجل الإلمام بإشكالية البحث ننطلق مما يلي:

الفرضيات

- عملية التدقيق لها دور جوهري في تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تحتاج إلى توافر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفية واسعة، والإلمام تام بمجموعة من معايير التدقيق المتعارف عليها.
- تعاون الأطراف الداخلية وبالأخص المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي هو الكفيل بإعطاء نتائج مقبولة وذات جودة عالية
- مهنة التدقيق بالجزائر لا تستوجب على القائم بها أن يكون على علم بالمعايير المحاسبية الدولية لتحقيق أهداف المؤسسة، بل يكفي التعاون من قبل مختلف الأطراف لتحقيق هذه الأهداف.

الدراسات السابقة

في حدود علمنا لم يلقى "التدقيق الخارجي وعلاقته بالتدقيق الداخلي في ظل المعايير المحاسبية الدولية " أهمية بالغة، إلا أن هناك العديد من الدراسات التي شملت المعالجة الجزئية لهذا الموضوع، ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

- عمل الباحث: محمد أمين مازون(2010-2011)، " التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03. وقد عالج بحثه من خلال طرحه للإشكالية التالية: "إلى أي مدى يمكن لمعايير المحاسبة تحسين مخرجات التدقيق، وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية؟". وقد خلصت دراسة الباحث بمجموعة من النتائج أهمها أن الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر تختلف تماما عن الممارسة وفق المعايير الدولية.
- عمل الباحثة: شالور وسام (2010-2011)، "المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف.

- عمل الباحث: شريقي عمر(2011-2012)، "التنظيم المهني للمراجعة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف(01)، حيث عالج الباحث من خلال بحثه الإشكالية التالية: "ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية؟". وقد انتهت معالجة الباحث لهذه الإشكالية بعدة نتائج أكثرها أهمية هي أن مهنة المراجعة مهنة

عريقة كباقي المهن الحرة كالطب والمحاماة...، ويجب أن تمارس وفقا لتنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع وتمارس دورها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وحماية الاقتصاد الوطني.

- وسيلة بوخالفة(2012-2013)، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة. عاجلت الباحثة في مذكرتها الإشكالية التالية: "ما مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بإرشادات محافظ الحسابات؟. وذلك من خلال إبراز دور محافظ الحسابات في توفير المعلومة الصحيحة والصادقة التي تؤدي بالمؤسسة إلى الاستمرار والبقاء، كما أن دراسة الباحثة قد اختتمت بمجموعة من النتائج أهمها أن المراجعة الخارجية تعتبر وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة وصدق تلك القوائم المالية.

- عمل الباحث: زكرياء قلالة(2013-2014)، "دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بيسكرة، وعالج الباحث في هذه المذكرة الإشكالية الآتية: "ما هو الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟. وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج، ومن أبرزها أن تعاون المراجع الداخلي والخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية يجعل منه أكثر كفاءة ومصداقية.

عمل الباحثة: بن محمد رشيدة(2014-2015)، "مدقق الحسابات وأخلاقيات المهنة: تصورات وردود الأفعال"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم: قد عاجلت الباحثة في مذكرتها الإشكالية التالية: "على أي أساس يعتمد مدقق الحسابات في القيام بمهمته؟ وما هي المعايير التي تتماشى مع أخلاقيات هذه المهنة؟، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج، من ابر زهها اعتباره أن المدقق يلعب دورا هاما في تعزيز صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسات من خلال إبداء رأيه الفني المحايد بنتائج النشاط والمركز المالي التي تتضمنها هذه القوائم وبالتالي اعتماد الأطراف المختلفة عليها في عملية اتخاذ القرارات

أهمية الدراسة:

هناك مجموعة من الأهداف نصبوا من اجل تحقيقها تتمثل فيما يلي:

- إظهار الدور الذي يلعبه المدقق سواء كان داخلي أو خارجي في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.

- تسليط الضوء على ما هو موجود نظريا ومقارنته بآراء ذوي التخصص

- توضيح اثر اندماج أعمال كل من المدقق الداخلي والخارجي وتعاونهما باعتبارهما الركيزة الأساسية لأي مؤسسة تطمح في البقاء والاستمرارية

- معرفة مدى التزام المزاويلن لمهنة التدقيق بالمعايير المحاسبية الدولية وخاصة المدقق الداخلي والخارجي

أهداف الدراسة

بالإضافة إلى محاولة الإجابة على الإشكال الرئيسي لهذه الدراسة والسعي لاختبار الفرضيات المتبناة فإن هذه

الدراسة تهدف إلى:

- إتمام وإكمال الدراسات السابقة التي تناولت موضوع هذا البحث

- إبراز أهمية ودور التدقيق الخارجي خاصة من خلال إعطاء اعتمادية للقوائم المالية.

- معرفة العلاقة الرابطة بين المدقق الخارجي والداخلي ومدى التزام كل منهما بالمعايير المحاسبية الدولية

المنهج المتبع في الدراسة

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى

قسمين. الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي، والثاني يقوم على منهج دراسة حالة عينية من أراء

مزاويلن مهنة التدقيق وذوي العلاقة بهذا المجال باستخدام أداتين هما المقابلة والاستبيان.

حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج المرجوة فان الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية:

الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة التطبيقية على مستوى مكتب التدقيق والمحاسبة بالإضافة إلى الاتصال بمختلف

المكاتب الأخرى وذوي العلاقة بمجال التدقيق من داخل وخارج الولاية من اجل توزيع مجموعة من استمارات

الاستبيان.

الحدود الزمانية امتدت الدراسة على مدار ثلاثة، وذلك ابتداء من تاريخ 01-02-2016 إلى غاية 25-03-2016

هيكل البحث:

لمعالجة الإشكال المطروح، ومن اجل اختبار صحة الفرضيات استهل موضوعنا بمقدمة عامة واختتم بخاتمة

عامة، في حين قسم البحث إلى ثلاثة فصول كالتالي:

الفصل الأول: تناول الإطار المفاهيمي للتدقيق، تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك ثلاثة مباحث، اشتمل

الأول على عموميات حول التدقيق، حيث تم فيه التطرق إلى عرض مختلف تعاريف التدقيق وتطوره، ومن تم

التطرق إلى معايير وأهدافه واهم طرقه، انتهاء بأنواعه. أما المبحث الثاني فقد تناول نوعي التدقيق من حيث الهيئة

التي تقوم به، وذلك من خلال عرض عدة تعريفات لكل منهما، إضافة إلى معرفة خصائصهما وأنواعهما وما يفرقهما. وبالنسبة للمبحث الثالث تضمن المفاهيم المتعلقة بالقائم بعملية التدقيق الخارجي.

الفصل الثاني: في هذا الفصل قمنا بتسليط الضوء على المعايير المحاسبية الدولية وعلاقتها بعملية التدقيق، وتم ذلك من خلال التطرق إلى ثلاثة مباحث أساسية. حيث اهتم الأول بتقديم تعريفات وخصائصها لهذه المعايير وكذا دوافع إصدارها وأهميتها، أما المبحث الثاني فخصصناه لعرض قائمة هذه المعايير والتفسيرات الخاصة بكل معيار على حدا، وآخر مبحث تناولنا فيه تكامل المدقق الخارجي بالداخلي ومدى التزام كل منهما بالمعايير المحاسبية الدولية وذلك بالتطرق إلى كل من طبيعة وأهمية هذا التكامل.

الفصل الثالث: خصص هذا الفصل لدراسة حالة عيّنة من آراء مجموعة من المدققين وذوي العلاقة بمجال التدقيق، وهو بدوره قسم إلى ثلاثة مباحث حيث تم في المبحث الأول تقديم المكتب محل التبرص وكذا نتائج المقابلة التي أجريت مع المدقق بالمكتب، وكذا عرض مكونات الاستبيان، إضافة إلى تحليل نتائج المحور الأول من هذا الاستبيان، والذي ركز على وصف الخصائص الديمغرافية للعيينة المدروسة. أما المبحث الثاني فقد شمل على النتائج والتحليلات المتعلقة بالمحورين الثاني والثالث، أما المبحث الثالث فقد عالج النتائج المتحصل عليها من المحور الرابع.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

تمهيد:

إن ظهور عملية التدقيق وتطورها كان أمرا حتميا نظرا للتطورات التي عرفتتها المؤسسات والتي يمكن أن تضم عدد كبير من المساهمين، ومع توسع نشاط هذه المؤسسات وتشعب وظائفها زادت صعوبة مراقبة الملاك لأعمال الإدارة فضلا عن ذلك زادت حاجة الأطراف الأخرى للبيانات المالية التي تصدرها هذه المؤسسات، فعملية التدقيق تعتبر الأداة الفعالة التي لجأ إليها الملاك لمراقبة أعمال من أوكلت إليهم الإدارة من جهة وللتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية، والاطمئنان على الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة نشاطها من جهة أخرى.

ومن هذا المنطلق فإن هذا الفصل سيتناول في إطار مفاهيمي مفاهيم متعلقة بعملية التدقيق من خلال التطرق إلى أهم الجوانب الملزمة بهذه المهنة، كما يتناول هذا الفصل كذلك أنواع عملية التدقيق حسب التصنيفات المختلفة لها انطلاقا من الزوايا التي ينظر منها لهذه العملية، وبالأخص من زاوية الهيئة التي تقوم بها، بالإضافة إلى التطرق إلى القوائم بهذه العملية.

وتحقيقا لما سبق سيتناول هذا الفصل النقاط الرئيسية الآتية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

المبحث الثالث: القوائم بعملية التدقيق (المدقق الخارجي)

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

يقضي هذا المبحث بإبراز أهم مفاهيم التدقيق من خلال تقديم مراحل تطوره وأنواعه.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي

سيتم التطرق إلى البعض من تعاريف عملية التدقيق وأهم العناصر المكونة لهذه العملية ومن جهة ثانية التطرق

إلى التطور التاريخي لهذه العملية

الفرع الأول: مفهوم التدقيق

لقد تعددت واختلفت تعريف التدقيق حسب اختلاف وتعدد وجهات نظر المختصين الذين كان لهم فضل

كبير؛ ومن ابرز هذه التعاريف:

التدقيق هو: "عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة

بالمؤسسة فحصا نظاميا مطابقا للمعايير الدولية المعترف بها؛ والخروج من هذا الفحص برأي في محاييد يدل عن

مدى صدق القوائم المالية"¹.

كما عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي التدقيق على انه: "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة

وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد

من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث؛ ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية"².

وتم تعريفه أيضا على انه: "أسلوب من أساليب الرقابة لفحص البيانات والمستندات والحسابات الخاصة بالمشروع

وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات السابق تحديدها لتنفيذها؛ ثم رفع التقرير لمن

يهمه الأمر"³.

كما عرف أيضا باعتباره "مختلف الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل محايد مؤهل لتجميع وتقييم الأدلة

الثبوتية حول معلومات مقيمة تعود إلى مؤسسة معينة وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في

درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المؤسسة وذلك للوصول إلى قرار

نهائي حول هذه المعلومات المقيمة"⁴.

وعرفه البعض الآخر على انه: "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام

بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية؛ والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع

¹ - زهير الحدرب(2010)، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، ص09.

² - سعود كايد(2012)، "تدقيق الحسابات"، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، ص08.

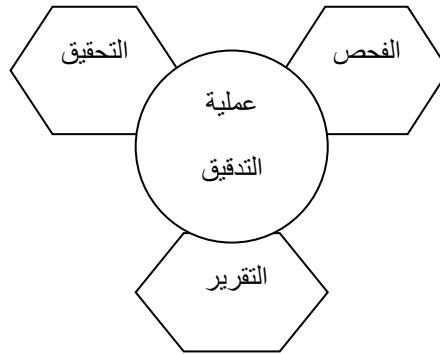
³ - نفس المرجع، ص08.

⁴ - مصطفى يوسف كافي(2014)، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ط1، ص17.

بهدف إبداء رأي في محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة "1.

وعلى اثر ما تناولته البحوث العلمية في تعريف التدقيق، نستنتج انه ذلك العمل الذي عني بالضرورة الفحص والتحقيق والتقرير، ويمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي:

الشكل رقم(01): عملية التدقيق



المصدر: مصطفى يوسف كافي(2014)، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية"، مرجع سبق ذكره، ص17.

فمن خلال قراءتنا للشكل الذي يبين عملية التدقيق تبين لنا بان هذه العملية تشمل ثلاثة عناصر أساسية وهي الفحص والتحقيق والتقرير، فأما الفحص فنقصد به التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها. وبالنسبة للتحقيق فيعني مدى إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية ومدى مطابقتها لنتائج الأعمال خلال فترة معينة. أما التقرير فيعني الجمع بين الفحص والتحقيق أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم للأطراف المعنية.

الفرع الثاني: التطور التاريخي

" التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية، وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال حيث نشأت مهنة التدقيق منذ القدم إذ نجد أن الحضارات القديمة قد مارست هذه المهنة ولكن بطرق تختلف على ما هو الحال عليه الآن. كما نجد انه في العصر الإسلامي قد تمت ممارسة وظيفة التدقيق حيث أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، والغرض الرئيسي كان اكتشاف الغش والخطأ"².

1- خالد راغب الخطيب وآخرون، (2009)، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، ط01، ص09.

2- هادي التميمي(2006)، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط01، ص18.

"كما نجد أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل واليونان والرومان كانت تمارس هذه الوظيفة، ففي العصر الروماني كانت تنفذ من قبل موظفين مختصين هم القضاة مكلفين من قبل الإمبراطور بالتدقيق في مختلف النشاطات الحرفية والتجارية مقدمين في نهاية المهمة تقريراً شفويًا يهدف عادة لفرض عقوبات"¹. ولقد تطورت وظيفة التدقيق عبر العصور وخاصة منذ بداية القرن العشرين وهذا التطور راجع إلى العوامل الآتية:

- "تطور اقتصاد السوق وظهور الثورة الصناعية.
- زيادة حجم المشروعات وظهور شركات أموال المساهمة.
- صدور بعض القوانين والتشريعات.
- حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم"².

المطلب الثاني: معايير التدقيق وأهدافه

تعتبر معايير التدقيق ضرورية كونها تضع المبادئ الأساسية التي يجب أن يلتزموا بها عند ممارسة مهنة التدقيق وكذلك تطبيق آلياته ومهامه من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، حيث صنفت هذه الأخيرة إلى نوعين أساسيين وهما الأهداف التقليدية والحديثة وسنوضح كل من هذه المعايير والأهداف على النحو التالي:

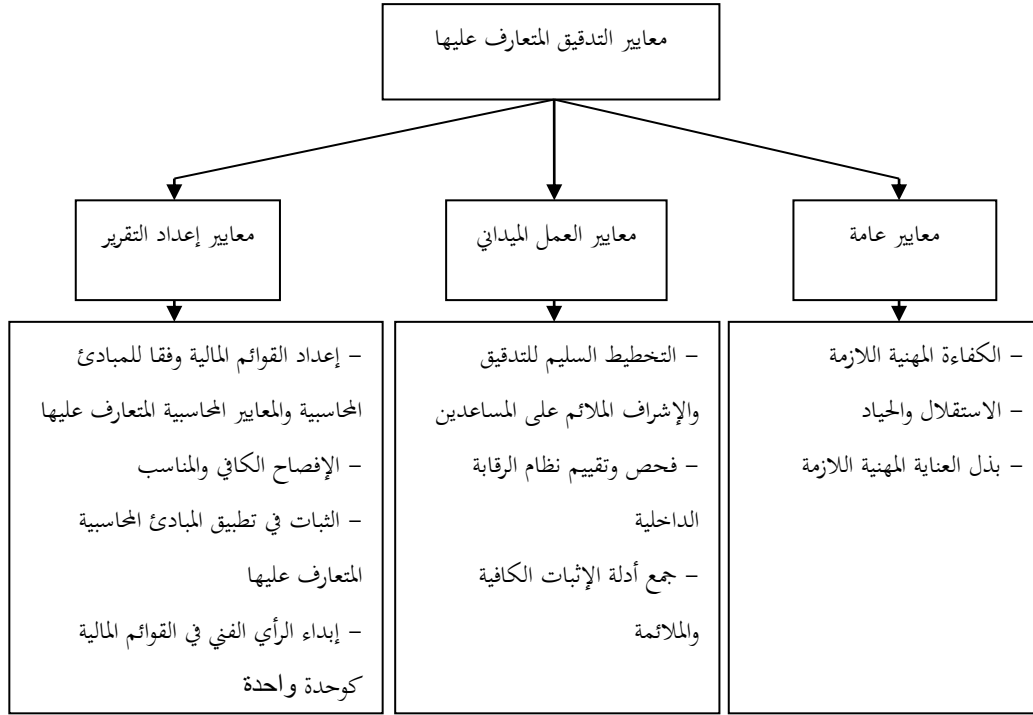
الفرع الأول: معايير التدقيق

يتكون الإطار العام لمعايير التدقيق من ثلاثة مجموعات رئيسية متعارف عليها من طرف جميع ذوي العلاقة بمجال التدقيق، ويمكن توضيحها في الشكل الموالي:

¹- إيهاب نظمي وآخرون(2012)، " تدقيق الحسابات - الإطار النظري " ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط01، ص ص: 11-12.

²- توفيق مصطفى أبو رقية وآخرون(2014)، " تدقيق ومراجعة الحسابات " ، دار الكندي للنشر والتوزيع، عمان، ط01، ص ص: 14.

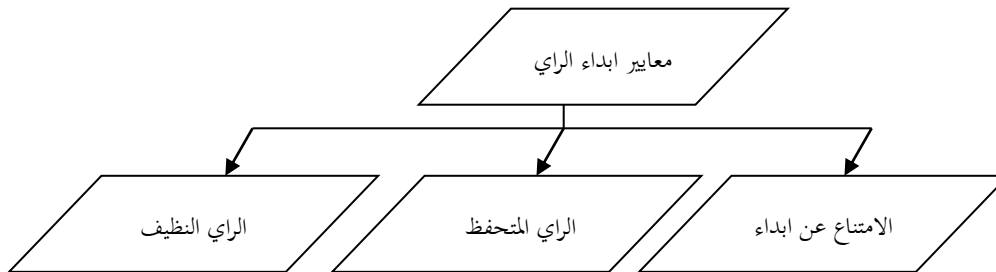
الشكل رقم(02): يمثل ملخص لمعايير التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: محمد أمين مازون(2010-2011)، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، ص 21.

نلاحظ من الشكل رقم(02) انه تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاثة مجموعات رئيسية، حيث تهتم المجموعة الأولى من المعايير بالشخص المدقق وصفاته. بينما تهتم المجموعة الثانية بتنفيذ إجراءات التدقيق، ولهذا تسمى بالمجموعة الإجرائية، حيث تهتم المجموعة الثالثة بتقرير المراجع من حيث الشكل والمضمون، والشكل الموالي يوضح المعايير الخاصة بهذه المجموعة الأخيرة

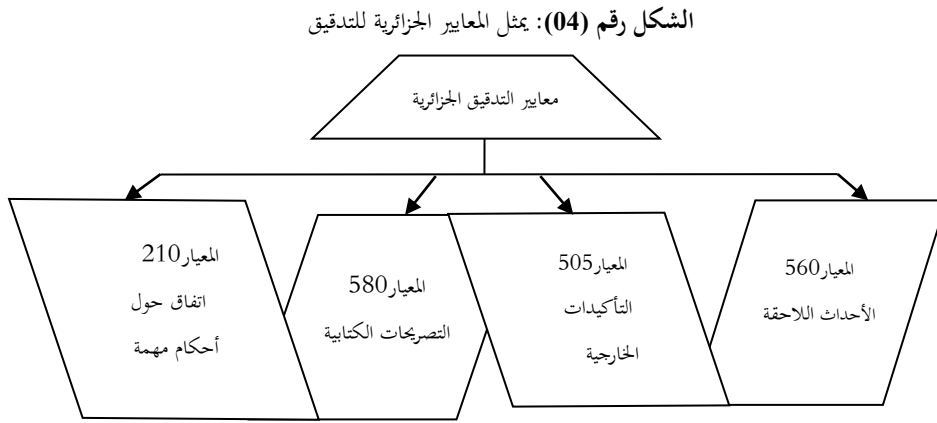
الشكل رقم (03): يوضح معايير إبداء الرأي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: وسيلة بوخالفة، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية جباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013 ص 13.

من الشكل رقم (03) يتبين لنا بأنه يمكن للمدقق أن يتخذ ثلاثة مواقف رئيسية في تقريره وذلك أما بإبداء رأي نظيف أو رأي متحفظ أو الامتناع كلياً عن إبداء رأيه. بالنسبة للرأي النظيف لا يصدره المدقق على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إلا إذا كانت هذه القوائم تعبر عن صحة ومصداقية ودقة نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي. أما قيامه بالإدلاء برأي متحفظ لا يكون إلا إذا صادف خلال عملية التدقيق ما يقيد رأيه، فيكون في هذه الحالة مقيداً بتحفظات تمثل اعتراضه أو انتقاده، كما يجب أن يشمل تقريره التحفظي فقرة مستقلة توضح أسباب هذا التحفظ. كما يمكن للمدقق الامتناع عن إبداء رأيه وذلك بناءً على ظروف معينة كتعذر المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية...

والجدير بالذكر فيما يخص معايير التدقيق لقد تم إصدار قرار وزاري من طرف وزارة المالية بتاريخ 04-02-2016 جاء بأربعة معايير وطنية للتدقيق، حيث تخص هذه المعايير بالدرجة الأولى المدقق الخارجي، ويمكن توضيح هذه المعايير الجزائرية كما يلي:



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على:

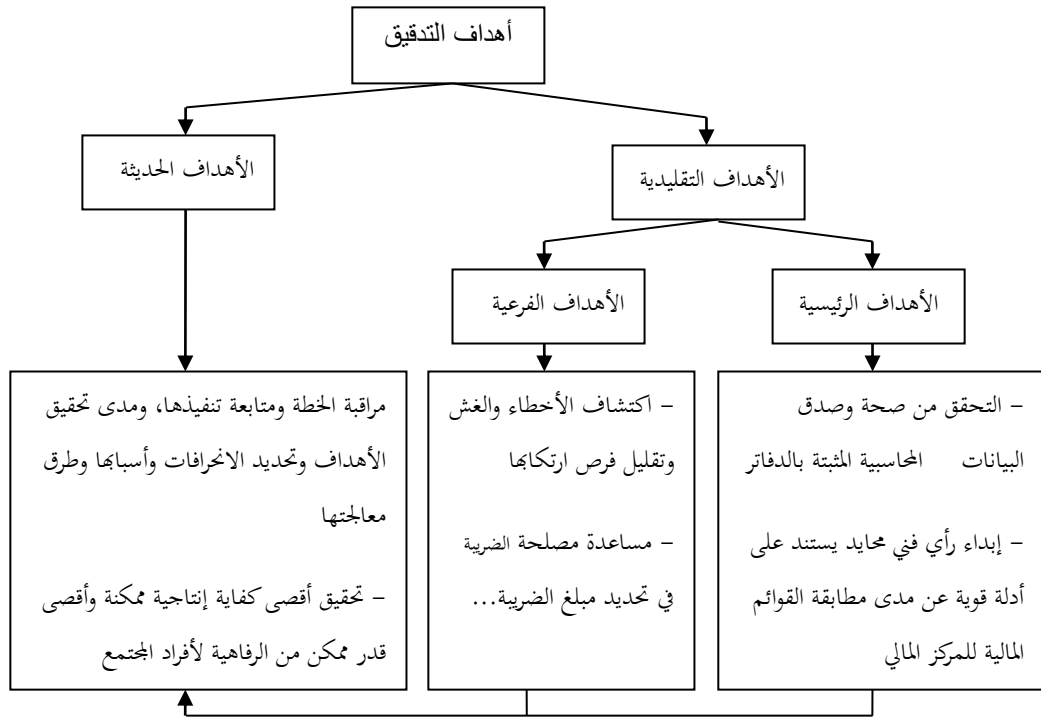
Ordre des experts comptables algérien، decisionn02، du 04/02/2016، ministres des finances .

من قراءتنا للشكل رقم (04) يتبين بان للجزائر أربعة معايير للتدقيق، حيث صدرت هذه الأخيرة في شهر مارس الفارط. بالنسبة للمعيار 560 والمسمى بالأحداث اللاحقة يتخذ نفس تسمية المعيار المحاسبي الدولي العاشر، حيث يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية. أما المعيار 505 فيهتم بمعالجة استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة. أما معيار التصريحات الكتابية فهو يتعلق بأدلة الإثبات والإقناع، في حين يتعلق المعيار 210 والأخير بواجبات المدقق من ناحية الاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

تطورت أهداف التدقيق مع تطور الزمن بحيث يمكن التمييز بين نوعين من الأهداف وهما التقليدية والحديثة، ويمكننا إيضاحها كما يلي:

الشكل رقم(05): يوضح أهداف التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على كتاب: خالد راغب الخطيب وآخرون، (2009)، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، مرجع سبق ذكره، ص11.

بالتمعن في الشكل أعلاه نجد أن هناك المهدف مهمة لعملية التدقيق، حيث تم تصنيفها إلى أهداف حديثة وأهداف تقليدية وبذلك نستنتج بان أهداف التدقيق قد تطورت بتطور هذه الوظيفة حيث نجد أن الأهداف التقليدية قد انقسمت بدورها إلى أهداف رئيسية وثانوية، أما الأهداف الحديثة أو ما يطلق عليها بالأهداف المتطورة فقد شملت الأهداف التقليدية بنوعيتها إضافة إلى العمل على تحقيق عدة أهداف أخرى من بينها تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.

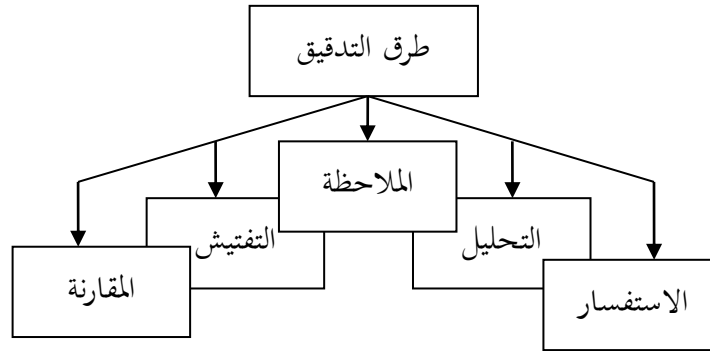
المطلب الثالث: طرق التدقيق وأنواعه

يتضمن هذا المطلب قراءة في موضوع طرق التدقيق وأنواعه.

الفرع الأول: طرق التدقيق

تستلزم عملية التدقيق استعمال عدة طرق ويمكن توضيح أهمها في الشكل الموالي:

الشكل رقم(06): طرق التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على كتاب أمين عبد الله (2012)، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط01، ص.ص: 38-39.

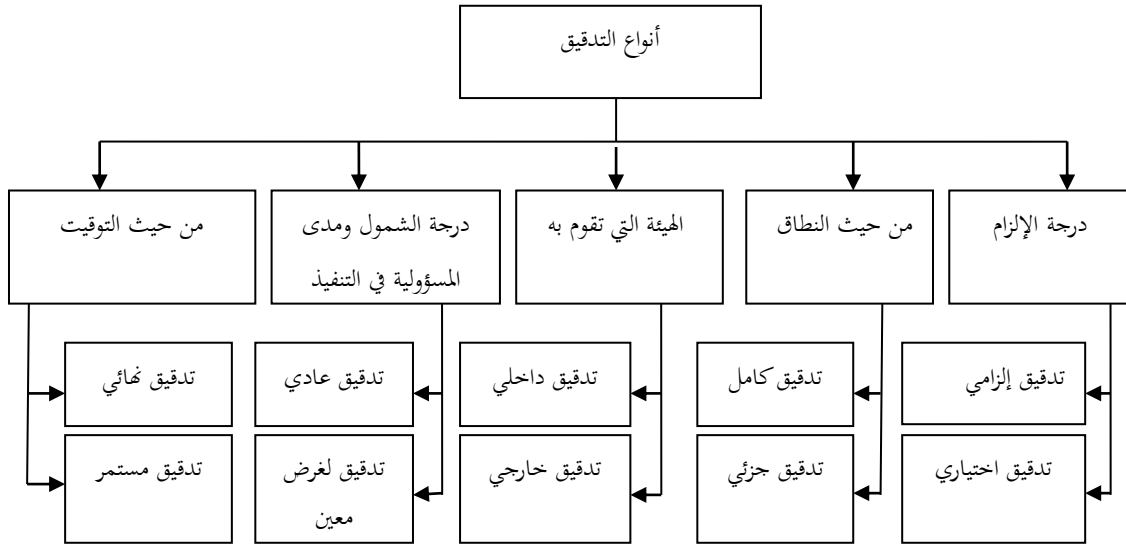
من خلال قراءة الشكل أعلاه نجد أن هناك طرق عديدة للتدقيق والتي من بينها "الملاحظة والتي تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة، كما أنها تستخدم عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة، وأيضاً نجد التفتيش، حيث يتم استخدام هذه الأخيرة للحصول على بيانات داعمة للتكاليف والمصاريف المختلفة. وبالنسبة للتحليل فيطبق على البيانات والحسابات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني. أما المقارنة فيتم استخدامها لمعرفة التغيرات، والاستفسار يطبق على القضايا والأمور التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية كالمخطط المستقبلية والتوقعات المنتظرة... الخ"¹.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق

للتدقيق عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه، وبعد الاطلاع على مجموعة من الكتب الخاصة بهذا الشأن قمنا بتوضيح هذه الأنواع في المخطط التالي:

¹ - Micheline Friedrich(2015), "Comptabilité et audit", sup 'Foucher, 05^e édition, France, p164.

الشكل رقم(07): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب

فمن خلال قراءتنا لهذا المخطط يتبين لنا بان للتدقيق عدة أنواع حسب عدة معايير فنجد من حيث درجة الإلزام "التدقيق الإلزامي ويكون بقوة القانون والاختياري عكس ذلك. أما من حيث النطاق فنجد التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي، فأما الكامل فيشمل كافة الحسابات والعمليات على عكس الجزئي الذي يركز على التدقيق في بعض الحسابات فقط. ومن حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية فنجد التدقيق العادي والتدقيق لغرض معين، والفرق بين هذين الأخيرين يكمن في أن النوع الثاني يركز على موضوع محدد لتحقيق هدف معين على عكس النوع الأول. كما نجد من حيث التوقيت التدقيق النهائي والتدقيق المستمر فأما النهائي فيكون بعد انتهاء الفترة المطلوب تدقيقها، أما المستمر فيكون بصورة مستمرة عن طريق الزيارات الميدانية للمؤسسة محل التدقيق..."¹.

وأخيرا أنواع التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم به حيث نجد التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وهما ما سنتطرق لهما بالتفصيل في المبحثين المواليين .

¹- احمد حلمي جمعة(2015)، 'المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، ص ص: 50-41.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يعتبر كل من التدقيق الداخلي والخارجي من أهم أنواع التدقيق من حيث معيار الجهة التي تقوم بالتدقيق، وعليه سيتم عرض أهم أوجه الاختلاف بينهما.

المطلب الأول: التدقيق الداخلي

لوظيفة التدقيق الداخلي تعاريف مختلفة، نستنتج منها الخصائص التي تتميز بها هذه الوظيفة وكذا التعرف على نطاقها ومن تم أهم أنواعها.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

لقد تعددت واختلفت تعاريف التدقيق الداخلي، حيث عرفه البعض على انه: "نشاط تقييمي مستقل من خلال تنظيم معين، بمعنى انه فحص منظم لعمليات المؤسسة ودفاتها وسجلاتها ومستنداتها"¹.

وعرف أيضا على انه: هو التدقيق الذي تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى مؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتمتع بالاستقلالية في التصرف، وهو بذلك عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة"².

كما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على انه: "عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، أي أن هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى"³.

كما يعرف بأنه: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المؤسسة لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة، وهو وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"⁴.

عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه: "مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر حيث تتم من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة"⁵.

كما عرف أيضا على انه: "نشاط مستقل، وموضوعي واستشاري مصمم ليزيد من قيمة الشركة وتحسين عملياتها إذ يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر، وضبط إدارة وترشيد العمليات"⁶.

¹ - رأفت سلامة محمود، وآخرون(2012)، "علم تدقيق الحسابات العملي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط01 ص: 47.

² -HAMINI Allet, "L'audit, comptable et financier", BERTI édition, Alger, 2002, p07

³ - محمد بوتين (2005)، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط02، ص15.

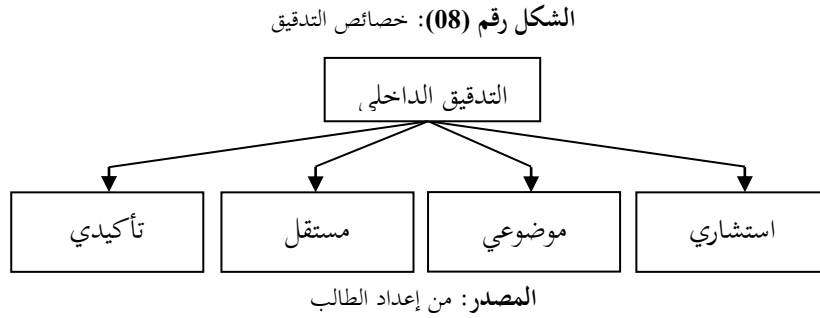
⁴ - زاهد محمد ديري(2011)، "الرقابة الإدارية وإدارة الأعمال"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط01، ص197.

⁵ - الخطيب خالد راغب(2011)، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ص129.

⁶ - صباح داوود يوسف(2007)، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، ط01 ص32.

يشير التعريف الجديد لمعهد المدققين الداخليين إلى أن التدقيق الداخلي نشاط مستقل تأكيدى موضوعى واستشارى مصمم لزيادة قيمة المنظمة وإنجاز أهدافها بواسطة تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم¹

من خلال التعاريف سابقة الذكر يتبين أن للتدقيق مجموعة من الخصائص والتي يمكن حصرها في الشكل الموالي:



من خلال قراءتنا للشكل أعلاه يتبين بان التدقيق الداخلي نشاط تأكيدى واستشارى مستقل وموضوعى²، يعمل من خلال تميزه بهذه الميزات في زيادة قيمة المنشأة.

الفرع الثاني: نطاق التدقيق الداخلي

ويمكن اعتبار النطاق معيار من معايير التدقيق الداخلي، وبالتالي يتضمن هذا المعيار الجوانب التالية:

- "فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المشروع ومدى تحقيق أهدافها والتي تتمثل في:
 - 1- حماية ممتلكات وموارد المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها.
 - 2- دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي المالي في المشروع.
 - 3- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل امثل.
 - 4- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.
- فحص مدى جودة وفاعلية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية³.

1- احمد حلمي جمعة(2011)، " التدقيق الداخلي والحكومي"، دار الصفار للنشر والتوزيع، عمان ، ص46.

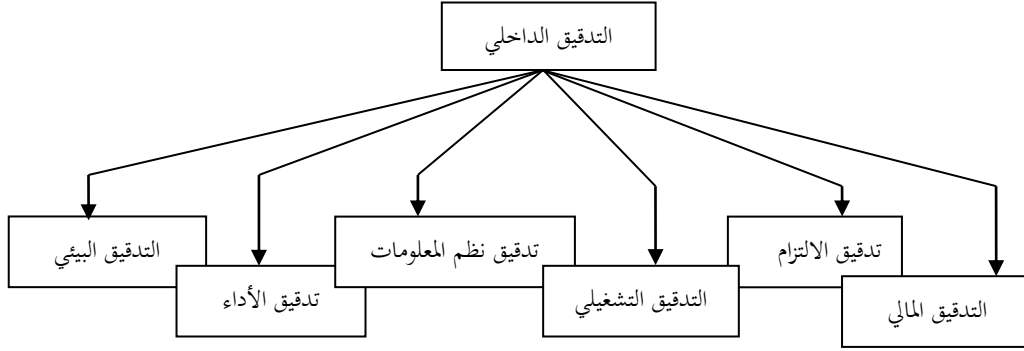
2- التدقيق الداخلي نشاط تأكيدى من خلال قيامه بطمأننة الإدارة بان المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة و يتم التعامل معها في الوقت وبالشكل الملائم. أما كونه نشاط استشارى من خلال قيامه بتزويد الإدارة بالتحليلات و الدراسات و الاستشارات و الاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، ومستقل لارتباطه بأعلى مستوى إدارى داخل التنظيم. ويعتبر نشاط موضوعى لأنه يعمل على فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و العمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها و مساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها. (احمد حلمي جمعة(2009)، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط01، ص47).

3- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا(2009)، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص: 170-171.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

للتدقيق الداخلي أنواع عديدة، ويمكن إجمال هذه الأنواع في الشكل التالي:

الشكل رقم(09): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر : من إعداد الطالب

من خلال قراءتنا للشكل أعلاه يتبين لنا بان للتدقيق الداخلي أنواع تشمل كافة الميادين بالمؤسسة، حيث يشمل على تدقيق الالتزام من خلال عملية التحقق والتأكد من التزام الإدارات بالقوانين والأنظمة والتعليمات، ويشمل على الفحص والتقويم الشامل لمختلف عمليات المشروع. كما يشتمل على التدقيق المالي وذلك من خلال التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذا المحافظة على الأصول، ويعمل على التحقق من سلامة وامن المعلومات وهذا ما يعرف بتدقيق المعلومات. أما فيما يخص تدقيق الأداء وذلك من خلال التأكد من فعالية وكفاءة أداء الموظفين، وأخيرا التدقيق البيئي وذلك من خلال معرفة مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة، والتلوث، وما يمكن أن يواجه المنشأة...¹.

المطلب الثاني: التدقيق الخارجي

وستتناول في هذا المطلب وظيفة التدقيق الخارجي ، وذلك بإبراز بعض التعاريف الخاصة بهذه الوظيفة، وكذا الأهداف الأساسية لهذه الوظيفة، بالإضافة إلى أهم أنواعها

الفرع الأول تعريف التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي تعريفات عديدة، ومختلفة، حيث عرفه البعض على انه: "عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام"².

وعرف أيضا على انه: "عملية فحص للقوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للشركة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة

1- احمد حلمي جمعة(2015)، "مدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 46-48.

2- رجب السيد، وآخرون(2002)، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص07.

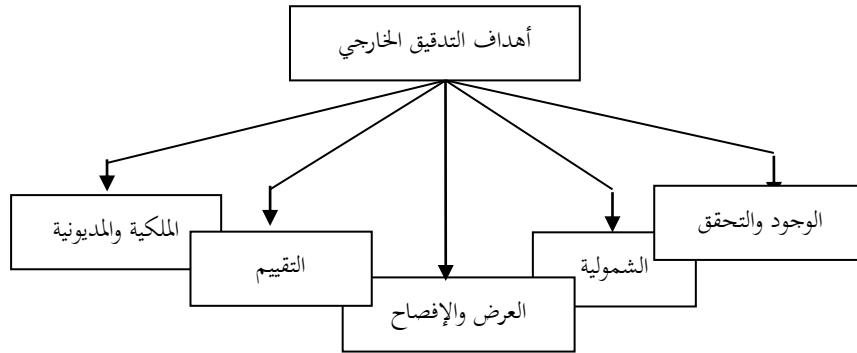
والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الفني فيها"¹.

ويطلق عليه أحيانا مصطلح التدقيق المستقل، وهو الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيا فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي للمنشأة"².

الفرع الثاني: : أهداف التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي عدة أهداف، ويمكن تلخيص أهمها في الشكل الموالي:

الشكل رقم(10): أهداف التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على كتاب: منصور احمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة(2003)، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص:42.

من خلال قراءتنا للشكل أعلاه تبين لنا بان للتدقيق الخارجي أهداف جوهرية، حيث يهدف إلى التحقق من الوجود أو الحدوث³، كما يهدف إلى التحقق من الاكتمال، أي أن كل ما وقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية. يسعى إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير، كما يهدف إلى التأكد من صحة التقييم وأنه تم تخصيص

¹ - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي(2003)، "المراجعة الخارجية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص10.

² - هادي التميمي(2006)، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، مرجع سبق ذكره، ص134.

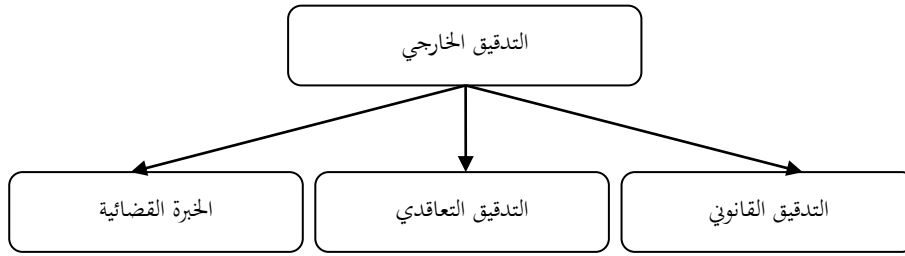
³ - يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها، وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق. (منصور احمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص42).

تكلفة المخصصات¹ وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها². ويهدف إلى فحص القوائم المالية للشركة، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة، إضافة إلى الإفصاح³ عن كل المعلومات اللازمة.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

يفرق بين ثلاثة أنواع للتدقيق الخارجي ويمكن إيضاحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (11): أنواع التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال قراءتنا للشكل أعلاه يتبين بان للتدقيق الخارجي ثلاثة أنواع وهي التدقيق القانوني، والتعاقدى⁴، والخبرة القضائية، فهذه الأخيرة يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل النزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها. أما القانوني فهو الذي يفرضه القانون، وبالنسبة للتدقيق التعاقدى فهي اختياري وفق ما ينص عليه العقد المبرم بين المدقق والإدارة المعنية

المطلب الثالث: الفرق بين التدقيق الداخلي

بعدما تطرقنا لكل من وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نلاحظ بان هناك اختلافات موجودة بينهما، ويمكننا إيضاح هذا الاختلاف في الجدول التالي:

1- يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة لأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن..الخ. (كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا(2001)، "دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق"، الدار الجامعية، بيروت، ص43).

2 - من بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها نجد: مبدأ استمرارية النشاط، مبدأ القابلية للمقارنة، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الاعتراف بالإيراد، مبدأ ثبات الطرق المحاسبية، مبدأ عدم المقاصة، مبدأ الإفصاح الكامل، مبدأ استقلالية الدورات، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات. (عاشور كتوش(2010)، "المحاسبة العامة - أصول ومبادئ"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص: 26-27).

3 - الإفصاح هو وجوب التقرير المعلومة المالية سواء كانت في شكلها العددي أو الوصفي.

4- يطلق على التدقيق القانوني في بعض الكتب بمحاسبة الحسابات وهو الذي يفرضه القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيئات.

الجدول رقم(01): الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
- اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية	- التأكد من مدى صحة وصدق وانتظام القوائم المالية
- شخص موظف من داخل المشروع ويعين بواسطة الإدارة	- شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك
- يتمتع باستقلال جزئي	- يتمتع بالاستقلال التام عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي
- يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة	- يتم الفحص غالبا مرة واحدة في السنة أو في نهاية الفصل
- مسؤول أمام الملاك	- مسؤول أمام الإدارة
- المدقق الداخلي يستفيد من عمله أطراف داخلية	- المدقق الخارجي يستفيد من عمله أطراف داخلية وأطراف خارجية

المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثالث: القائم بعملية التدقيق (المدقق)

سنخصص هذه الجزئية إلى التعريف بالمدقق الخارجي، وكذا القواعد العامة التي يجب أن يتحلى بها، وكذا طريقة تعيينه وعزله، وحقوقه وواجباته، ومسؤولياته بالإضافة إلى مدى التزامه بالمعايير المحاسبية الدولية، علما أننا سنختص في مبحثنا هذا عن التكلم على المدقق الخارجي

المطلب الأول: مفهوم المدقق وصفاته

يعرف المدقق على العموم بأنه ذلك الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق ويختلف تعريف المدقق حسب نوع التدقيق، وهناك قواعد لا بد من توفرها لدى كل شخص مدقق

الفرع الأول: مفهوم المدقق

لقد تعددت تعاريف المدقق الخارجي فحسب ما جاء في القانون 01/10: "يعد المدقق الخارجي كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة صحة وانتظام الشركات والهيئات ومطابقتها تماما بموجب أحكام التشريع المعمول به"¹.

وعرف أيضا حسب المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على انه: "الشخص الذي يحقق في دفاتر ووثائق الشركة وفي مراقبة نظام حسابات الشركة وصحتها كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير

¹ - المادة رقم 22، القانون 01/10 المتضمن "مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، المؤرخ في 29 جوان 2010، ج ر، العدد 42، الصادرة في 10 يوليو 2010، ص 07.

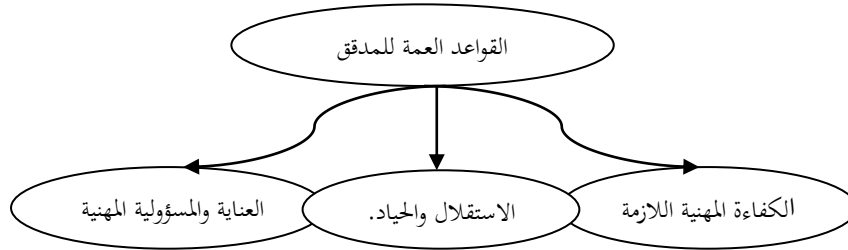
مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسله إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة العامة"¹.

من خلال ما تقدم ذكره يمكننا استخلاص أن المدقق الخارجي هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسة ومختلف القوائم المالية السنوية، كما يصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات ومن تم إبداء رأيه في شكل تقرير².

الفرع الثاني: القواعد العامة لمدققي الحسابات

تمثل القواعد العامة لمدققي الحسابات الأساس الذي تقوم عليه عملية التدقيق والإطار العام الذي يجب أن يلتزم به كل من يعمل في مجال هذه المهنة الهامة والحساسة في نفس الوقت ويمكن إيضاح هذه القواعد في الشكل الموالي:

الشكل رقم (12): القواعد العامة لمدققي الحسابات



المصدر: من إعداد الطالب

بتمعننا للشكل أعلاه والذي يمثل القواعد العامة لمدققي الحسابات يتبين لنا بان هناك ثلاثة قواعد أساسية والتي تتمثل في الكفاءة المهنية اللازمة، والاستقلال والحياد، وكذا العناية والمسؤولية المهنية اللازمة³.

1- عبد العالي محمدي، "دور محافظ الحسابات في تفعيل آلية حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص04.

2- التقرير الذي يعده المدقق الخارجي يختلف باختلاف الآراء، فهناك التقرير ذو رأي سلمي، وهو الذي يتضمن تحفظات، وهناك تقرير ذو رأي مقيد، وهو الذي لا يتضمن تحفظات، التقرير ذو رأي معارض وهو الذي يدلي فيه المدقق بان القوائم المالية لا تظهر صدق المعلومة.

3- فبالنسبة للقاعدة الأولى تعتبر بمثابة معيار من معايير التدقيق، والتي يجب توافرها لدى كل شخص مدقق، وهناك مجموعة من الشروط اللازمة لتحقيق هذه الكفاءة المهنية كالتأهيل العملي المناسب، والذي يتطلب كحد أدنى الحصول على مؤهل علمي متخصص كالتخصص في المحاسبة، وأيضا الممارسة العلمية اللازمة والتطوير والتحديث. أما القاعدة الثانية فنجدها من بين القواعد الهامة التي يجب توافرها حتى تتم عملية التدقيق بجديّة تامة ودون أي ضغوط من أي طرف على القائم بهذه المهمة. كما يتعين على المدقق أن يشعر بهذه القاعدة وان يقتنع بعدم تحيزه للجهة التي يقوم بالتدقيق لحسابها بل يكون تحيزه بالدرجة الأولى لقواعد وآداب وسلوكيات المهنة. وفيما يخص القاعدة الثالثة فهي تتعلق بالمستوى والجهد الذي يجب أن يقوم به المدقق، ومقدار العناية المهنية المبذولة لأداء وتنفيذ برامج التدقيق. (رأفت سلامة محمود، وآخرون(2011)، "علم تدقيق الحسابات العملي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط01، ص ص: 175-178).

المطلب الثاني: تعيين وعزل المدقق

سنختص في هذا المطلب بعملية تعيين وعزل المدقق الخارجي على النحو التالي:

الفرع الأول: تعيين المدقق

يخضع تعيين المدقق الخارجي في الشركات الفردية لصاحب الشركة أو الشريك أو المدير، في شركات الأشخاص، أما شركات المساهمة عن طريق الجمعية العامة التأسيسية، والجمعية العامة للمساهمين

- بالنسبة للمنشات الفردية

"يعتبر المدقق وكيلا عن أصحاب الشركة وتربطه علاقة الوكيل بالموكل¹، وبصفته هذه يجب أن يعرف على وجه الدقة موضوع العمل الموكل إليه، ولهذا يجب أن يكون الاتفاق بين الوكيل والموكل على شكل كتابة تحدد فيها حدود عمله على وجه الدقة، وحتى لا يسأل مستقبلا عن أي خطأ أو غش لم يكشفه نتيجة قيامه بعملية التدقيق"².

- بالنسبة لشركات الأموال

"تعيين المدقق بالنسبة لهذا النوع من الشركات يكون أما بواسطة الجمعية العامة التأسيسية أو بواسطة الجمعية العامة للمساهمين، فأما التعيين بواسطة الجمعية العامة التأسيسية، والتي تتكون من المؤسسون الذين هم مجموعة الأشخاص الذين قاموا بالتفكير في إنشاء شركة مساهمة تمارس أحد الأنشطة الاقتصادية، وقاموا بجميع الدراسات والتصرفات، وتقوم بانتخاب مجلس الإدارة الأول للشركة، وفي نفس الوقت تعين مدقق خارجي في حدود الشروط المنصوص عليها قانونيا. أما الجمعية العامة للمساهمين والتي تتمثل في مجموعة الأشخاص المكتتبين في أسهم الشركة بما فيهم المؤسسين والتي تعقد جلساتها السنوية العادية وغير العادية خلال حياة الشركة، فيقوم أعضاءها في اجتماعها العادي السنوي بتعيين مدقق خارجي. طبقا للمادة 715 مكرر (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 27 أبريل 1993) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني"³

الفرع الثاني: عزل المدقق

"يتم عزل المدقق من قبل الهيئة العامة للمساهمين كون أن المدقق يعتبر الوكيل عن المساهمين، ويحق لهذه الهيئة عزله أو إعادة تعيينه، ومن الممكن أن يتم عزل المدقق أما بسبب الوفاة أو الاستقالة أو فقدان الأهلية القانونية. كما يجب على الشركة توضيح أسباب العزل وإعطاء الحق للمدقق للدفاع عن نفسه أمام الجمعية العامة. وقد اتفقت عدد من الدراسات الميدانية على أن تغيير المدقق يمكن إرجاعه إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية:

1- الوكيل هو المدقق أما الموكل هو صاحب أو أصحاب الشركة.

2- حمادي نبيل(2005-2007)، "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات"، بحث يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدقيق، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، ص20.

3 - حمادي نبيل(2005-2007)، مرجع سبق ذكره، ص: 21-22.

- أسباب مرتبطة بالشركة: كالحاجة إلى خدمات إضافية وكبر حجم الشركة وكذا حالة التعثر المالي... الخ
- أسباب مرتبطة بتطبيق قواعد التدقيق: كتحفظ المدقق في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والخلاف حول نطاق عملية التدقيق وتخفيض الأتعاب¹، أو الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة... الخ
- أسباب مرتبطة بالمدقق: كالرغبة في استخدام مدقق ذات سمعة وشهرة، أو عدم رضا الإدارة عن أداء المدقق...²
ومما سبق ذكره نجد أن هناك العديد من الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى عزل مدقق الحسابات، وما تم التطرق إليه لا يعتبر سوى جزء من هذه الأسباب

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق

للمدقق حقوق لا بد من توفرها كما أن عليه واجبات عليه القيام بها وسيتم التعرف على بعض من هذه الحقوق والواجبات كما يلي

الفرع الأول: حقوق المدقق

تتمثل حقوق المدقق في المجالات التالية والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز عملية التدقيق وتحقيق أهدافه وأهداف المؤسسة بدرجة عالية من الفاعلية:
- "حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على معلومة معينة.
- حق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم نشاط المؤسسة محل التدقيق.
- الحق في طلب أي استفسار أو تقرير معين حول عملية معينة من أي مسؤول، وبأي مستوى إداري³ بالمؤسسة.
- يحق للمدقق فحص أصول الشركة باختلاف أنواعها، وكذا التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة، ويحق له الاتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.
- حق الحضور إلى الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه..."⁴

الفرع الأول: واجبات المدقق

فمقابل الحقوق التي منحها إياه المدقق نجد الواجبات الملقاة على عاتق المدقق والتي من أهمها ما يلي:

- "مراعاة أصول المهنة: وهو أمر ضروري جاء النص عليه في القانون 01/10 الخاص بتنظيم مهنة التدقيق، وذلك بتأدية المدقق القسم¹ على أن يتقيد بالقوانين والقيام بواجباته ومراعاة آداب وقواعد المهنة.

1- تعرف أتعاب المدقق بأثما المبلغ أو الأجر الذي يتقاضاه المدقق مقابل قيامه بعملية التدقيق لحساب مؤسسة ما.

2- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب(2009)، "دراسة معمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للمنشر والتوزيع، عمان، ط1، ص: 62-64.

3- المستوى الإداري تقصد به المستوى الذي يوجد به الموظف، ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع للمستوى الإداري بصفة العموم وهي مستوى الإدارة العليا، ومستوى الإدارة الوسطى، ومستوى الإدارة الدنيا. يحق للمدقق أن يطلب أي وثيقة تساعده في القيام بمهمته من أي عامل بأي مستوى إداري.

4- الوقاد سامي(2011)، "تدقيق الحسابات"، المكتبة الجامعية، عمان، ط1، ص: 112-113.

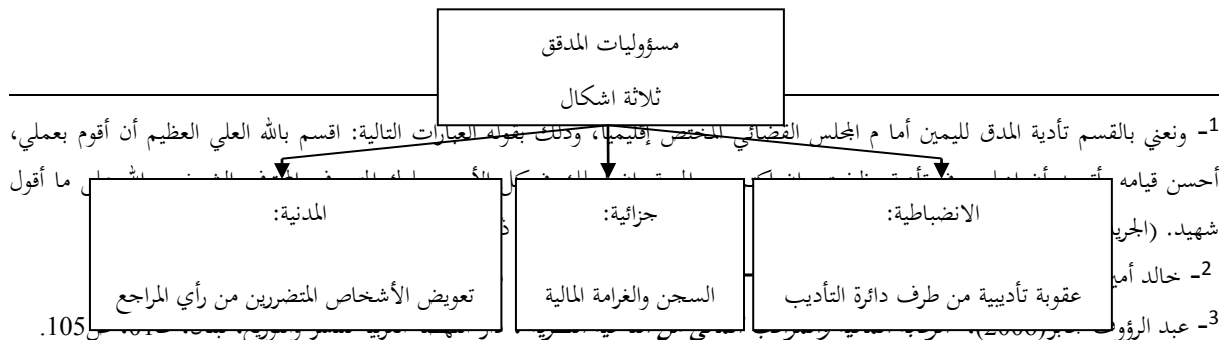
- وضع تقرير سنوي: حيث يقوم بإعداد هذا التقرير للتعبير عن رأيه بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة.
- الرقابة على صحة إجراء تأسيس الشركة: وذلك إذا قام المؤسسون بتعيين مدقق خلال فترة التأسيس، ويعتبر ذلك إجراء وقائي يقوم به المدقق تلقائيا حالما يعين لرفع أية مسؤولية قد تتحقق عليه.
- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين: وذلك حتى يتمكن من مناقشة تقريره إلى غير ذلك.
- التدقيق في موجودات المؤسسة: ويعتبر هذا الواجب من أدق المسائل التي يتعرض لها المدقق أثناء قيامه بمهمته.
- رقابة سير أعمال المؤسسة وتدقيق حساباتها: وتقتصر مهمة المدقق على الرقابة دون التدخل في الإدارة أو إصدار الأوامر...².

الفرع الثالث: مسؤولية المدقق

تقع على المدقق مسؤوليات عدة وهي التأديبية والجزائية والمدنية وفيما يلي شرح موجز لكل من هذه المسؤوليات:

- 1- "المسؤولية التأديبية: إن أي إخلال بكرامة المهنة أو مقتضياتها يعد ذنبا تأديبيا، ويعرض المدقق نفسه لمثل هذه المسؤولية في حالة عدم محافظته على سر المهنة أو مخالفته للنظام أو القانون المعمول به ...
 - المسؤولية الجزائية: وتتضمن نصوص قوانين الشركات تحديد المسؤوليات الجزائية عن بعض الأفعال وهي:
 - 2- جريمة نشر وقائع كاذبة.
 - جريمة تنظيم ميزانية غير مطابقة للواقع أو إعطاء معلومات غير صحيحة.
 - كتم معلومات وإيضاحات اوجب القانون ذكرها، قصد إخفاء حالة المؤسسة الحقيقية.
 - جريمة تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة، أو مخالفة أحكام القانون قصد الأضرار بالمؤسسة ...
 - 3- المسؤولية المدنية: "وتنجر هذه المسؤولية عن الأخطاء المرتكبة من قبل المدققين أثناء قيامهم بأعمالهم، كإخلال المدقق بأحد الواجبات المحددة في القانون أو العقد. ويستطيع المدقق رفع المسؤولية المدنية إذا استطاع أن يثبت انه مارس حذر المهني وقام بجميع الالتزامات المترتبة عليه وسائر الواجبات الأخرى"³.
- ويمكننا إجمال المسؤوليات السابقة الذكر في الشكل الموالي:

الشكل رقم(13): يوضح الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات المدقق



المصدر: من إعداد الطالب

خلاصة

لقد ناقشنا في هذا الفصل عدة جوانب تعلقت بالإطار المفاهيمي للتدقيق من خلال المباحث الثلاثة السابق الذكر، حيث تبين لنا بان هذا الإطار يعتبر بمثابة التأسيس النظري والعلمي لمهنة التدقيق بصفة عامة والخارجية بصفة خاصة، ولا يمكن لعملية التدقيق أن تحقق الأهداف التي تطرقنا لها، وتحقيق القيمة المضافة المرجوة منها، وذلك من خلال تقرير المدقق الذي يعتبر أهم مخرجات هذه العملية، في حين أن هذا المدقق يتوجب عليه أن يلتزم ببعض المعايير المحاسبية، التي تضمن تطوير مهنته بصفة العموم، ونجاح مهمته على وجه الخصوص، وبالتالي تحقيق أهدافه بالدرجة الأولى، وأهداف المؤسسة محل التدقيق بالدرجة الثانية. والفصل الموالي سيوضح هذه المعايير التي ينبغي على المدققين الالتزام بها

تمهيد

نسعى من خلال هذا الفصل إلى تقديم تعاريفاً للمعايير المحاسبية الدولية، وخصائصها وكذا دوافع إصدارها وأهميتها. كما تشير هذه الجزئية إلى تفسيرات قائمة هذه المعايير، وفي الأخير معرفة مدى اعتماد المدقق الداخلي والخارجي عليها.

وسيتم ذلك من خلال التطرق إلى المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني: تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية (ias)

المبحث الثالث: تكامل المدقق الخارجي بالداخلي ومدى التزامهما بالمعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى البعض من تعاريف المعايير المحاسبية الدولية مبرزين خصائصها، ومن تم التعرف على الدوافع الرئيسية وراء إصدار هذه المعايير، وكذا التعرف على أهمية هذه المعايير

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وخصائصها

للمعايير المحاسبية الدولية تعاريف مختلفة، كما أن لها ميزات جوهرية يتوجب معرفتها، ولذلك سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مجموعة من التعاريف بالإضافة إلى أهم الخصائص التي تميز هذه المعايير على النحو التالي:

الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

لقد تعددت واختلقت تعاريف المعايير المحاسبية الدولية، حيث عرفها بعض الكتاب على أنها: "أدوات القياس المحاسبية المستخدمة في مجال الإفصاح والتقييم المحاسبي وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية"¹.

كما عرفها البعض على أنها: "بيان كتابي تصدرها هيئة تنظيمية رسمية محاسبية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب العرض أو التصرف"². كما عرفت على أنها: تلك المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية³ فمن خلال التعاريف السابقة الذكر نستنتج بان المعيار المحاسبي الدولي ما هو إلا عبارة عن قاعدة يتم الاعتماد عليها عند إعداد القوائم المالية وكذا التوجيهات التي تتعلق بعدة موضوعات تخص المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص الإفصاح.

الفرع الثاني: خصائص المعايير المحاسبية الدولية

يمكن ذكر أهم الخصائص التي تتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية في النقاط الآتية:

- "قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية بعد توسيع الاستشارة وإعداد المعايير لشمول كل الأطراف المهتمة بها.
- القوة التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسات المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها.
- غير إجبارية التطبيق لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية"¹.

¹ - محمود محمد عبد ربه (2006)، "المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق"، جامعة عين الشمس، مصر، ص 48.

² - شعيب شونف (2008)، "محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 15.

³ - مجلس المعايير المحاسبية الدولية حل محل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ويقوم هذا المجلس بمهام إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية. (شالور وسام (2010-2011)، "المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص 23.

المطلب الثاني: دوافع إصدار المعايير المحاسبية الدولية

يمكن إجمال أهم هذه الدوافع في النقاط الآتية :

- "التباين المختلف في الوسائل والإجراءات المحاسبية في الدول يعتبر كأهم دافع لإصدار هذه المعايير.
- الاهتمام المتزايد من قبل المنظمات المحاسبية في تحقيق أكبر قدر من التجانس والتناسق في الطرق والأساليب المحاسبية بين الدول المختلفة.
- ضخامة حجم التجارة الدولية و الاستثمار الدولي من خلال الشركات المتعددة الجنسيات ساهم في إيجاد معايير محاسبية للتعامل بها بين الدول.
- تزايد رغبة المستثمرين والشركات الدولية في تطوير نظم المحاسبة بما يتوافق والتغيرات الدولية الحديثة.
- "الاستخدام المتزايد للشركات المتعددة الجنسيات لهذه المعايير الدولية وتحليلها عن المعايير المحلية ، الأمر الذي شجع على تطورها.
- تطور الأسواق واندماج الشركات خاصة الأوروبية اثر بشكل كبير على تنظيم المؤسسات الأمر الذي يتطلب نشر معلومات محاسبية وقوائم مالية للكشف عن وضعيتها المالية مما أدى إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية"².

المطلب الثالث: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

- "للمعايير المحاسبية الدولية أهمية كبيرة في تغطية الحاجات المختلفة لأصحاب المصالح سواء الداخليين أو الخارجيين من خلال توفير المادة الأولية في اتخاذ القرارات والمتمثلة في المعلومة المتضمنة في القوائم المالية، وعليه يمكن تحديد أهمية هذه المعايير في النقاط الآتية:
- "إمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مما يؤدي إلى تعميق الثقة من طرف المتعاملين
- تميز القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير بالمصداقية والجودة والقبول العام.
- التزام المراجعين والمحاسبين على وجه الخصوص باستخدام المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تقليص الفروق في الممارسات المحاسبية في مختلف الدول.
- تسمح هذه المعايير بوجود نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بالفروع التابعة لها.
- تعمل هذه المعايير على تسهيل أعمال مصالح الضرائب من خلال تسهيل تطبيق الأساليب الخاصة بالاعتراف بالإيرادات والنفقات"³.

¹ - مداني بن بلغيث (2004)، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية"، أطروحة دكتوراه دولة في علوم التدبير، كلية العلوم الاقتصادي والتجارية وعلوم التدبير، جامعة الجزائر، ص ص: 134-135.

² - أمين السيد احمد لطفى(2005)، "المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 14 .

³ - عمر قمان ومراد علة، "مدى توافق الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي مع المعايير فيما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المحاسبية الدولية"، الملتقى الوطني "النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية"، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، 13 و14 جانفي 2013، ص 07 .

" كما أن الهدف الأساسي من المعايير المحاسبية الدولية هو تأمين الشفافية والكشف عن البيانات المالية، إضافة إلى تلبية احتياجات أصحاب المصالح المختلفة من خلال الإفصاح والشفافية"¹.

المبحث الثاني: تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المعايير المحاسبية الدولية سواء تعلق الأمر بالمعايير الحالية أو التي تم إدماجها أو تلك التي تم إلغاؤها كلياً

المطلب الأول: تفسيرات قائمة المعايير من المعيار المحاسبي رقم (01) إلى المعيار رقم (15)

سيتم شرح قائمة المعايير المحاسبية من المعيار رقم 01 إلى المعيار رقم 15

1- المعيار المحاسبي الدولي الأول: عرض البيانات المالية

"لقد صدر هذا المعيار لأول مرة سنة 1975 ويوضح هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية² والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية، وينطبق هذا المعيار على كافة أنواع المنشآت بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، وبذلك فإن الهدف من هذا المعيار هو بيان أساس عرض البيانات المالية لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة من جهة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى من جهة ثانية"³. فمن خلال ما سبق ذكره نستنتج أن المعيار المحاسبي الدولي الأول لا يفرض شكلاً محدداً بل لائحة بالحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها والتي يمكن حصرها في القوائم المالية الخمسة (الميزانية، حساب النتيجة، جدول التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة، الملاحق).

2- المعيار المحاسبي الدولي الثاني: المخزون

"يعتبر المخزون من بين أهم عناصر أصول المؤسسة، إذ يتوقف تسييره المحاسبي على اعتماد محاسبة المواد في المؤسسة فضلاً عن سن إجراءات سليمة وطرق ملائمة لتسييره في المؤسسة، لهذا جاء هذا المعيار بهدف تحديد

¹ - قمان ومراد علة، "مدى توافق الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي مع المعايير فيما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المحاسبية الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص 05

² - المقصود بالبيانات المالية أنها عرض مالي هيكلية للمركز المالي للمنشأة والعمليات التي تقوم بها، حيث تشمل هذه البيانات على الميزانية العمومية بما في ذلك الموجودات والمطلوبات والإيضاحات الملحقة بقائمة المركز المالي وكذا قائمة الدخل والتي تشمل على الإيرادات والتكاليف وصافي الربح والخسارة... الخ الهدف من البيانات المالية تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدقيقها النقدية، ولتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات المالية معلومات حول موجودات المنشأة ومطلوباتها، وكذا حقوق المساهمين، بالإضافة إلى دخل المنشأة ومصروفاتها بما في ذلك الأرباح والخسائر. تساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات حول البيانات المالية المستخدمين في توقع التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة. (القاضي حسين يوسف (2014)، "موسوعة المعايير المحاسبية الدولية - إعداد التقارير المالية والدولية الجزء الأول - عرض البيانات المالية"، دار الثقافة، عمان، ط 01، ص 95).

³ - طلال الحجاوي، سالم النرويحي (2005)، "القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسه على رأي مراقب الحسابات"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ص ص: 22-23.

مسار المعالجة المحاسبية للمخزون وفقا لمنظور التكاليف المرتبطة بعناصر المخزون سواء المواد واللوازم أو المنتجات بمختلف مراحلها كما تطرق إلى تدني قيم المخزون¹.

وطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون ماعدا ما يرتبط بعقود البناء، والأدوات المالية، وكذا عقود الإنتاج الزراعي، كما يتم تطبيقه في القوائم المالية المعدة في ظل نظام التكلفة التاريخية، حيث كان يتم تقييم المخزون وفق هذا النظام إما بطريقة الداخل أولا الخارج أولا، أو طريقة الداخل آخرا خارج أولا وهي طريقة غير مسموح بها في الوقت الحاضر².

3- المعيار المحاسبي الدولي الثالث والرابع: القوائم المالية المجمعة - محاسبة الاستهلاك

" فيما يخص المعيار الثالث لقد تم استبداله بالمعيارين المحاسبين الدوليين 27 و28، أما المعيار المحاسبي الرابع³، فلقد تم استبداله بالمعيارين رقم 36 و38"⁴.

4- المعيار المحاسبي الدولي رقم(05)و(06): الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية-المحاسبة وتغيرات الأسعار

"فيما يخص المعيار الخامس لقد تم إدماجه ضمن المعيار الأول، أما بالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي السادس لقد تم استبداله بالمعيار الخامس عشر"⁵.

5- المعيار المحاسبي الدولي السابع: قائمة التدفقات النقدية

لقد تطرق هذا المعيار لقائمة التدفقات النقدية وذلك لعرض معلومات عن التغيرات التاريخية للنقدية باعتبارها معلومات مفيدة لأي مؤسسة كانت حيث تبوب هذه التدفقات النقدية إلى: تدفقات من الأنشطة التشغيلية، وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية، وتدفقات من الأنشطة التمويلية⁶

تعتبر " قائمة التدفقات النقدية قائمة إلزامية ويجب على كل مؤسسة إعدادها وعرضها كجزء متمم لبياناتها المالية لكل فترة، فمستخدموا هذه البيانات يهتمون بالتعرف على الكيفية التي تعتمد عليها المؤسسة في توليد

¹ - طلال الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص08.

² - فارس جميل الصوفي(2014)، "المعايير المحاسبية الدولية"، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، ط01، ص ص: 79- 81.

³ - تم تطبيق المعيار المحاسبي الرابع على جميع الأصول القابلة للاستهلاك كالممتلكات وشهرة المحل حيث تم تبني عمر إنتاجي لهذه الأصول كما تطرق هذا المعيار إلى طرق الاستهلاك الثابتة والمتغيرة وكذا معايير الإفصاح عن تقييم طرق الاستهلاك وتقدير العمل الإنتاجي للأصل المستهلك.

⁴ - عبد الستار الكبيسي(2008)، " الشامل في مبادئ المحاسبة"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط01، ص531.

⁵ - نفس المرجع، ص532.

⁶ - التدفقات من الأنشطة التشغيلية كالمقبوضات من العملاء، مدفوعات للموردين. أما التدفقات من الأنشطة الاستثمارية كقبض أرباح، امتلاك

أصول ثابتة. وبالنسبة للتدفقات من الأنشطة التمويلية فتتمثل في مدفوعات نقدية، متحصلات من الأصول ...

النقدية وما في حكمها¹. من المعروف إن المؤسسة تحتاج إلى النقدية للقيام بعملياتها ولسداد التزاماتها. لذلك يلزم هذا المعيار جميع المؤسسات بعرض قائمة التدفقات النقدية سواء بالشكل المباشر أو الشكل الغير المباشر وذلك حسب الطريقة الأكثر ملائمة لأعمالها². ووفقا لهذا المعيار فان قائمة التدفقات النقدية تأخذ الشكل الآتي:

الشكل رقم (02) : يوضح نموذج لقائمة التدفقات النقدية

المبالغ	البيان
Xxxxxxxxxx	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
Xxxxxxxxxx	صافي التدفقات النقدية المستخدمة بالأنشطة التشغيلية
Xxxxxxxxxx	لتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
Xxxxxxxxxx	صافي التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة الاستثمارية
Xxxxxxxxxx	التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التمويلية
Xxxxxxxxxx	صافي التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التمويلية
Xxxxxxxxxx	صافي الزيادة (النقص) في النقدية وما في حكمها
Xxxxxxxxxx	صافي النقدية وما في حكمها في أول مدة
Xxxxxxxxxx	صافي النقدية وما في حكمها في آخر مدة

المصدر: طلال الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص177

6- المعيار المحاسبي الدولي الثامن: السياسات المحاسبية والتغيير في التقديرات المحاسبية والأخطاء

ويطبق هذا المعيار على كل من:

تغيير الطرق المحاسبية تغيير التقديرات المحاسبية والأخطاء³

¹ - يتضمن مفهوم النقدية وفقا للمعيار السابع النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب، أما ما في حكم النقدية فيمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة، وكذا الاستثمارات التي يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية، إضافة إلى الاستثمارات التي يكون تعرضها لمخاطر التغير في القيمة ضئيلا. (رفعت عبد الحليم الفاعوري(2014)، "محاسبة الشركات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ص51.

² - طلال الحجاوي، مرجع سبق ذكره، ص176.

³ - يقصد بالطرق المحاسبية حسب هذا المعيار المبادئ التي ارتأت المؤسسة تطبيقها في إعداد وإظهار قوائمها المالية، وتخضع الطرق المحاسبية الى نوعين من التغيير: تغيير فرضه معيار جديد، وتغيير يساهم في تقديم معلومة أكثر فائدة حول الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية، فعندما تقرر المؤسسة تغيير طريقة محاسبية بمحض إرادتها فان التغيير يطبق على الماضي أولا وبمعنى آخر تطبق الطريقة المحاسبية على دورة التغيير التي نحن فيها وعلى كل الدورات السابقة التي تقارن معلوماتها بمعلومات الدورة الحالية وكان الطريقة الجديدة كانت دائما مطبقة. أما تغيير التقديرات المحاسبية فيقصد بها إدخال تعديل على القيمة المحاسبية لأصل أو خصم أو تعديل مبلغ استهلاك بصفة دورية، ويكون هذا التعديل ناتجا عن تقدير الوضعية الحالية لعناصر الأصول والخصوم والمزايا والالتزامات المستقبلية المنتظرة منها. وعليه، يتطلب تحضير القوائم المالية إجراء تعديلات كثيرة على مختلف العناصر السابقة الذكر، تحسب الفترة الحالية والفترات اللاحقة ويتم تسجيلها في حساب النتيجة لفترة التغيير إذا كان التغيير يخص الفترة الحالية فقط، ولفترة التغيير والفترة اللاحقة إذا كان التغيير يخصها كذلك. أما تصحيح الخطأ فيفرق في المحاسبة ما بين نوعين من الأخطاء وهي الأخطاء العفوية، والأخطاء المعتمدة، ويتم تصحيح أخطاء الدورات المعنية (السابقة والحالية) وكأنه تغيير الطرق المحاسبية، وقد تكون الطريقة المحاسبية الجديدة غير قابلة للتطبيق على الدورة (او الدورات) السابقة في المؤسسة، فحسب هذا المعيار يتم تطبيقها على الدورة الحالية مع شرح عدم قابليتها للتطبيق على الدورات السابقة في الملحق. (محمد بوتين(2010)، "المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية"، متبعة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص ص: 206-207).

7- المعيار المحاسبي الدولي التاسع: المحاسبة عن البحوث ونشاطات التطوير

"لقد تم استبدال هذا المعيار بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (38)"¹.

8- المعيار المحاسبي الدولي العاشر: الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

"يهدف هذا المعيار إلى وصف متى يجب على المؤسسة تعديل بياناتها المالية انطلاقاً من الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية بالإضافة إلى المعلومات التي يجب الإفصاح عنها والمتعلقة بتاريخ إصدار القوائم المالية وكذلك عن الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إقفال الميزانية. يقدم هذا المعيار إرشادات حول المحاسبة، والإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية، ويمكن القول أن هذا المعيار يبين صورة تجسيد أي حدث يقع خلال فترة إعداد التقارير المالية، كما يميز بين الأحداث التي تقدم أدلة على عمليات أو بيانات كانت موجودة بتاريخ الميزانية وأحداث أخرى تقدم معلومات تتعلق بالفترة التي تلي تاريخ الميزانية"².

"والمقصود بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية هي تلك الأحداث المرغوبة والغير مرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ إصدار المصادقة على إصدار الكشوف المالية، كما حدد هذا المعيار الفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية بالفترة الواقعة بين تاريخ الميزانية وبين تاريخ إصدار القوائم المالية وهذا الأخير هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار البيانات المالية معتمدة قانونياً للإصدار"³.

9- المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر: الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

"يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاء، ونظراً لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه قد يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود الإنشاء تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها الانجاز. يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة على عقود الإنشاء بالنسبة لشركات المقاولات ومن أمثلة هذه العقود عقود إنشاء تشييدات كإنشاء جسور، مباني، سدود،... أو مجموعة من التشييدات المرتبطة كعقود إنشاء مصانع مجهزة، خطوط هاتفية... ويتم صياغة عقود الإنشاء بعدة طرق، وحسب هذا المعيار فإنها تصنف إلى عقود محددة السعر، وعقود التكلفة مضافاً إليها نسبة أو عمولة⁴، وقد تتضمن بعض عقود الإنشاء خصائص النوعين السابقين معاً، فمثلاً قد تتضمن عقود التكلفة مضافاً إليها نسبة أو عمولة شرط عدم زيادة السعر عن حد أقصى معين"⁵.

¹ - عبد الستار الكبيسي (2009)، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط1، ص: 159-160.

² - لخضر علاوي (2010)، "معايير المحاسبة الدولية"، الورقة الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، ص: 376-377.

³ - نفس المرجع، ص377.

⁴ - عقد محدد السعر عبارة عن عقد مقاوله يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة. أما عقد التكاليف مضافاً إليها نسبة هو عقد مقاوله يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف المحددة إضافة لنسبة من هذه التكاليف. (نفس المرجع، ص: 308-309).

⁵ - نفس المرجع، ص309.

10- المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر: ضرائب الدخل

"يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيفية إتمام المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة للاسترداد(السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية العمومية للمنشأة والعمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

إن هذا المعيار يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل)، كما يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعرف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين، كما يعالج هذا المعيار الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية الغير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل"¹

11- المعيار المحاسبي الدولي الثالث عشر والرابع عشر والخامس عشر

"وقد سمي المعيار الثالث عشر بعرض بيانات الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة، حيث تم استبداله بالمعيار الأول أما المعيار الرابع عشر فقد سمي بالتقارير عن القطاعات حيث ركز على ضرورة إعداد المعلومات عن القطاعات الرئيسية والثانوية من خطوط إنتاج أو خدمات حيث تم استبدال هذا المعيار بالمعيار الثامن، أما بالنسبة للمعيار الخامس عشر فسمي هذا بالمعلومات التي تعكس اثر التغيير بالأسعار ولقد تم حذفه"²

المطلب الثاني: من المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر إلى العيار رقم (29)

"يبين المعيار طبيعة المعالجة المحاسبية لمختلف التثبيتات المادية على أنها أصول للمؤسسة بما يتيح لقراء القوائم المالية من التمييز بين عناصر الأصول المختلفة التطورات التي شهدتها. ويتم وفقا لهذا المعيار تقدير الأملاك الثابتة والتجهيزات والمعدات في البداية بتكلفتها التي تمثل إما تكلفة الاقتناء أو تكلفة الإنتاج (إذا صنعت المؤسسة التثبيت بنفسها)، وتحدد هذه الأخيرة لأي تثبيت مادي ما وفقا لنفس المبادئ التي تحدد على أساسها تكلفة التثبيتات التي تم اقتناءها، كما لا يجب أن تدمج ضمن تكلفة الإنتاج كل من المصاريف الإدارية والعامة وكذا النواتج والأعباء الإضافية الغير مباشرة"³

¹ - فارس جميل الصوفي(2014)، "المعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 91-92.

² - عبد الستار الكبيسي(2009)، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص: 188-189.

³ - محمد بوتين(2009)، "المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية"، منيحة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص: 90-92.

1- المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر: عقود الإيجار

" يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية وطبيعة المعلومات المالية في عقود التمويل بالإيجار انطلاقاً من أطراف التمويل، حيث يتم تصنيف العقود كعقود إيجار تمويلية عندما تنتقل إلى المنشأة كافة المنافع والمخاطر المرتبطة بملكية الأصل، وترسمل هذه العقود بالقيمة الحالية المقدرة لدفعات الإيجار المستقبلية، ويحتسب المستأجر مصاريف الاستهلاك على الموجودات المؤجرة باستخدام العمر الإنتاجي. وفي عقود الإيجار التشغيلية تظهر الموجودات المؤجرة للغير ضمن بند الأصول في الميزانية، ويتم الاعتراف بإيرادات التأجير في بيان الدخل خلال فترة عقد الإيجار¹، كما تعتبر الحوافز التي يقدمها المؤجر للمستأجر في العقد التشغيلي تخفيضاً لمصروف الإيجار وبالنسبة للمؤجر يعتبر تخفيضاً لإيراد الإيجار على مدى عمر العقد. وبشكل عام ووفقاً لهذا المعيار ينبغي تقديم المعلومات التالية: عناصر الاستثمارات الخام، والنواتج الغير محصل عليها في إطار عقود التمويل، وكل المعلومات المتعلقة بتحديد الاستثمارات والشروط المرتبطة بالعقود"².

2- المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر: الإيراد

" يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لإيرادات النشاطات العادية الناتجة عن العمليات والأحداث التالية: بيع السلع، تأدية الخدمات، استعمال أطراف أخرى لأصول المؤسسة. حيث يترتب على استخدام الغير لأصول المؤسسة أشكال مختلفة للإيرادات ومنها: الفوائد، إيرادات حقوق الامتياز، أرباح الأسهم³...، ومن المسائل الحيوية في المحاسبة عن الإيراد⁴ تحديد توقيت الاعتراف به، حيث يتم ذلك عندما يكون من المتوقع أن تقول المنافع الاقتصادية إلى المؤسسة شريطة إمكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق فيها"⁵.

3- المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر: منافع الموظفين

" يبين هذا المعيار طبيعة المنافع الاقتصادية للمستخدمين قصيرة الأجل وطويلة الأجل والمنافع السابقة التي لها أثر على القوائم المالية، فضلاً عن ذلك يحدد طبيعة الاشتراكات لمختلف الهيئات، ومعالجتها المحاسبية ومحددات نظام التقاعد من مختلف الامتيازات. حسب هذا المعيار يجب تحميل المنافع من إجازات مرضية وتأمين على الحياة

¹ - عقد الإيجار هو اتفاق يقضي بمنح المقرض للممنوح في اجل محدد حق استخدام أصل معين مقابل مبلغ مالي.

² - عبد الستار الكبيسي (2009)، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص 192.

³ - فبالنسبة للفوائد هي عبارة عن رسوم مقابل استخدام النقدية أو مبالغ مستحقة للمؤسسة، أما إيرادات حقوق الامتياز فهي أيضاً تعتبر كرسوم مقابل استخدام بعض الأصول طويلة الأجل كالعلامة التجارية، وبالنسبة لأرباح الأسهم فهي عبارة عن توزيعات أرباح على المساهمين حسب حصصهم في رأس المال.

⁴ - يقصد بالإيراد إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناتجة عن الأنشطة العادية للمؤسسة والتي ينتج عنها زيادة في رأس المال.

⁵ - محمد بوتين (2009)، "المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص 275.

وغيرها لما بعد انتهاء خدمة الموظفين على مصاريف المنشأة وان يستخدم أساس الاستحقاق خلال فترة خدمة الموظف¹.

4- المعيار المحاسبي الدولي العشرون: محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

"يتناول هذا المعيار بالتفصيل أنواع الإعانات الحكومية التي يترتب عليها معالجة محاسبية محددة وكذا المساعدات المقدمة من قبل الدولة التي هي معنية بهذا المعيار كما حدد الأنواع الغير معنية بهذه المعالجة والتي من بينها التدييمات العمومية الخاصة بقطاع الفلاحة .

ووفقا لهذا المعيار يجب الإفصاح عن كل من طبيعة الإعانة وطريقة إظهارها في القوائم المالية وكذا طريقة المحاسبية لمختلف الإعانات العمومية (إعانات الاستثمار، إعانات الاستغلال، ...)، كما يجب الاعتماد على القيمة العادلة عند المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية².

5- المعيار المحاسبي الدولي الواحد والعشرين: آثار التغيرات في أسعار الصرف

"تطرق المعيار إلى كيفية ترجمة المعاملات المالية التي تتم بالعملة الأجنبية (استيراد، التصدير، الاقتراض)، حيث تتطلب المحاسبة عن هذه المعاملات مراعاة عدة أسس أهمها تحديد تاريخ المعاملة، والتسوية، وفترة المعاملة³، وكذا تحديد التحركات في سعر الصرف. ويهدف هذا المعيار إلى تحديد طبيعة المعالجة المحاسبية للمعاملات مع المحيط الخارجي في ظل التجارة الخارجية، وكذا ما يترتب عليها من عملة أجنبية من خلال الوقوف على تحديد سعر الصرف العملة موضوع التعامل بالعملة الوطنية"⁴.

ومن خلال ما سبق ذكره يتبين أن هناك تغيرات في أسعار العملات مما ينعكس على القوائم المالية للمؤسسة، ولهذا جاء هذا المعيار ليضبط طبيعة المعالجة المحاسبية لكل العناصر المحيطة بالعملة الأجنبية، وفي ظل ذلك ينبغي الإفصاح على الخسائر والأرباح المتأتية من جراء فرق العملة وكذا العملة المستخدمة مع عرض جميع مبررات التغييرات.

6- المعيار الثاني والعشرين: اندماج الأعمال

"تم استبداله بمعيار الإبلاغ المالي الثالث"⁵

¹ - عبد الستار الكبيسي (2009)، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص 200.

² - محمد بوتين (2010)، "المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 325-326.

³ - يقصد بتاريخ المعاملة تاريخ إتمام عملية البيع أو الشراء بانتقال ملكية السلعة من البائع إلى المشتري، أما تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي تنتهي فيه المعاملة بتحصيل الحقوق أو سداد الالتزامات المالية، أما فترة المعاملة فهي المدة المنقضية بين تاريخ المعاملة والتسوية. (احمد بسيوي شحاتة، عبد الوهاب نصر علي (2007)، "المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ط 01، ص 298-299).

⁴ - نفس المرجع، ص 299.

⁵ - عبد الستار الكبيسي (2009)، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص 210.

7- المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون: تكاليف الاقتراض

يهدف هذا المعيار إلى "وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض"¹، بمختلف أنواعها وأشكالها، سواء مبالغ الفائدة أو الأعباء المرتبطة بالحصول على القرض الموجه لمختلف الاستخدامات الاستثمارية في المؤسسة. يتطلب هذا المعيار بصفة عامة اعتبار تكاليف الاقتراض كمصروفات. لقد تناول هذا المعيار منذ صدوره لأول مرة معالجتين لتكاليف الاقتراض وقد تم تصنيفها حسب المعيار إلى:

الجدول رقم (03): أنواع معالجة التكاليف حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (23)

المعالجة القياسية	المعالجة البديلة المسموح بها
- حيث يتم اعتبار تكاليف الاقتراض ضمن مصروفات الفترة؛	- حيث يتم القيام برسملة تكاليف الاقتراض بمعنى إضافة هذه التكاليف إلى تكلفة الأصل

المصدر: من إعداد الطالب، اعتماداً على طارق عبد العال حماد (2004)، "موسوعة معايير المحاسبة - القياس والتقييم المحاسبي - الجزء رقم (05)"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص 257.

8- المعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرون: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

ويسمى هذا المعيار بالإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، "ويتناول طبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها والمتعلقة بالأطراف ذات الصلة بالمؤسسة وفي هذا الإطار ينبغي الإفصاح على الآتي:

- طبيعة العلاقة مع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.
- أتعاب التسيير المقبوضة من قبل المسيرين.
- المؤونات المشككة للعناصر المشكوك فيها.
- طبيعة الضمانات.

كما يجب الإفصاح عن أنواع العمليات وعناصرها وحجمها وأرصدها وسياسات التسعير بين الأطراف ذات الصلة، والمقصود بهذه الأخيرة هي تلك الأطراف التي باستطاعتها السيطرة أو التحكم بالطرف الآخر، ودورها في صنع القرار"².

9- المعيار الخامس والعشرون: المحاسبة عن الاستثمارات

" لقد تم استبداله بالمعيارين 39 و 44"³.

¹ - تكاليف الاقتراض يقصد بها الفوائد والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة عند اقتراض الأموال.

² - عبد الستار الكبيسي (2009)، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص 120.

³ - نفس المرجع، ص 122.

10- المعيار المحاسبي الدولي السادس والعشرون: المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد

" يتناول هذا المعيار القواعد المؤطرة للتقاعد وكيف يمكن أن نقرر عليها عند معالجتها في المؤسسة، إذ صرف في هذا الإطار النظر عن تحديد طريقة نمطية في المعالجة المحاسبية لبرامج التقاعد والمنافع المتأتية منها، كما أقر الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بطبيعة المعالجة المحاسبية، وكذا عرض نظام التمويل، والتقاعد، وأهم التعديلات في النظامين"¹.

11- المعيار السابع والعشرون: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

" يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية للقوائم المالية الموحدة في إطار الجمع أو التي هي منفردة، إذ عرض مختلف الإشكال التي ينبغي أن يحدث فيها توحيد القوائم من تحديد نسبة الملكية أو نسبة المراقبة، وفي هذا الإطار ينبغي الإفصاح عن الآتي:

- قوائم الفروع المهمة.
 - المعلومات المرتبطة بنسب الملكية ونسب المراقبة.
 - طبيعة القدرة التمويلية من منظور تحول الحقوق إلى سيولة."²
- فمن خلال ما سبق ذكره يتبين بان هذا المعيار يوجب على المنشأة الأم التي تصدر قوائم مالية موحدة أن توحد كافة المنشآت التابعة لها سواء كانت أجنبية أو محلية.

12- المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون: المساهمة في المؤسسات الزميلة

"يفسر هذا المعيار ماهية المؤسسات الزميلة³، إذ اعتبرها مؤسسات تتأثر بشكل كبير بسلوك المستثمر فضلا على أنها ليست مؤسسة فرع أو مشروع تابع للمؤسسة، كما عرض طريقة محاسبتها وفق طريقة حقوق الملكية⁴، وينبغي وفقا لهذا المعيار الإفصاح عن:

- القيمة العادلة للمساهمة في المؤسسة.
- المعلومات المالية للمؤسسة الخليفة.
- أساس تقييم المساهمات"⁵...

1- فارس جميل الصوفي(2014)، "المعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص 97.

2- نفس المرجع، ص 98.

3- المؤسسات الزميلة ويطلق عليها في بعض الكتب المؤسسة الخليفة، وهي مؤسسة يكون للمستثمر تأثير هام عليها.

4- طريقة حقوق الملكية أسلوب محاسبي يتم بموجبه تسجيل استثمارات الملكية عند اقتناءها بالتكلفة وتعديلها لاحقا بزيادة نصيبها من الأرباح وتخفيضه من الخسائر ويتم التوقف عن استخدام هذا الأسلوب عند توقف التأثير الهام.

5- أمين السيد احمد لطفي(2008)، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، ط01، ص ص: 506-507.

13- المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
 " يتناول هذا المعيار تأثير التضخم¹ على المخرجات المحاسبية للمؤسسات سواء القوائم المالية المنفردة أو الموحدة، إذ يطرح معالجة محاسبية محددة في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع من خلال عرض القوائم المالية للمؤسسات بمرجعية وحدة قياس جارية بتاريخ إقفال هذه القوائم، فضلا على أن هذا المعيار يحدد شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية. وبذلك يجب إعداد القوائم المالية للوحدة التي تمارس نشاطها في ظل تضخم كبير في الأسعار بوحدة القياس الحالية بتاريخ الميزانية، كما يجب التعبير عن الأرقام لمقارنة الفترة السابقة المطلوبة وأية معلومات تخص الفترات السابقة (عندما تكون معدلات التضخم لثلاثة سنوات السابقة تقارب أو تزيد عن 100%)، يتوجب أيضا إعادة عرضها بوحدة قياس جارية بتاريخ الميزانية العمومية"².

المطلب الثالث: من المعيار المحاسبي الدولي الثلاثين إلى المعيار رقم (41)

"وقد سمي هذا المعيار ب: الإفصاح في القوائم المالية للبنود والمؤسسات المالية الأخرى، حيث تم استبداله بمعيار الإبلاغ المالي الدولي السابع"³.

1- المعيار المحاسبي الدولي الواحد والثلاثين: المساهمة في المؤسسات المساعدة

"يعالج هذا المعيار محاسبة مساهمة المؤسسة التي هي في شكل حصص في مؤسسات أخرى أو في إطار مؤسسات مشتركة والتي يعرفها المعيار بأنها ترتيبات تعاقدية يقوم بموجبها طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة.

وقد عرض المعيار الأصول والوحدات تحت السيطرة المشتركة والقوائم المالية الموحدة لها والمنفصلة، كما أوجب الاعتراف بالعمليات تحت السيطرة المشتركة في القوائم المالية والموجودات والالتزامات والمصاريف والأرباح"⁴...

2- المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثين: الأدوات المالية الإفصاح والعرض

يتناول هذا المعيار عرض الأدوات المالية كالتزامات مالية أو حقوق ملكية، ويشمل هذا المعيار على :
 - "كيفية فصل وعرض مكونات أداة مالية⁵ مركبة محتوية على عناصر التزام وحقوق ملكية معا.
 - توقيت عرض أداة مالية ما كالتزام مالي أو أداة حقوق ملكية"⁶.

¹ - يقصد بالتضخم انه حركة صعودية للأسعار ناتجة عن الفائض في الطلب على قدرة العرض الكلي.

² - عبد الستار الكبيسي (2009)، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص132.

³ - نفس المرجع، ص133.

⁴ - نفس المرجع، ص134.

⁵ - يقصد بالأداة المالية أي عقد ينشئ أصلا ماليا لكيان ما أو التزام مالي أو أداة حقوق ملكية كيان آخر.

⁶ - أداة حقوق ملكية تعني أي عقد يدل على وجود حصة متبقية في أصول كيان ما بعد اقتطاع كافة التزاماته.

ويكمل هذا المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 وكذا معيار الإبلاغ المالي السابع، وقبل إصدار هذا الأخير احتوى المعيار رقم 32 على متطلبات العرض والإفصاح معا وكان يحمل اسم الأدوات المالية في الإفصاح والعرض وبعد أن تم إصداره اختصر مجلس معايير المحاسبة الدولية اسم المعيار المحاسبي رقم 32 إلى الأدوات المالية¹.

3- المعيار المحاسبي الدولي الثالث والثلاثين: حصة السهم من الأرباح

"يهدف هذا المعيار إلى تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح، مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المؤسسات للفترات المحاسبية، وعوائد السهم ببساطة هي الأرباح مقسومة على عدد من الأسهم وبذلك فهذا المعيار يركز على تحديد عدد الأسهم التي سيتم استخدامها في الحسابات ويقدم قواعد إرشادية حول حساب رقم الأرباح. يسري هذا المعيار على كل الكيانات التي تكون أسهمها سواء كانت أسهم عادية أو ممتازة متداولة في الأسواق المالية أو التي تكون بصدد إصدار أسهم"².

4- المعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثين: التقارير المالية البينية

"يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من محتوى التقارير في الفترات القصيرة، ووصف مبادئ الإفصاح في القوائم البينية، ولا يتناول هذا المعيار التفاصيل الخاصة بنشر التقارير المالية وكيف يتكرر النشر أو متى يتم النشر بعد انتهاء الفترة البينية³. ينطبق هذا المعيار عندما يكون مطلوبا من المنشأة أو تختار بنفسها نشر تقارير مالية بينية⁴، وبالنسبة لشكل ومحتوى التقرير المالي البيني حسب هذا المعيار تحتوي كحد أدنى على قوائم مالية ملخصة وإفصاحات وإيضاحات مختارة، وينبغي على المنشأة ضمان أن القوائم المالية الملخصة يمكن مقارنتها بالقوائم المالية السنوية السابقة. ويفترض هذا المعيار أن قراء هذه التقارير البينية يكون لهم اطلاع على تقريرها السنوي الأحدث، ونتيجة لذلك يمنع هذا المعيار تكرار الإفصاحات السنوية في التقارير البينية، كما يضع قائمة من الإفصاحات تشمل: التغييرات في التقديرات، والأصول، وكذا التغييرات في هيكل المنشأة، وتوزيعات الأرباح المدفوعة وإيرادات ومصروفات المنشأة"⁵...

5- المعيار المحاسبي الدولي الخامس والثلاثون: العمليات المتوقعة

"لقد تم استبدال هذا المعيار بمعيار الإبلاغ المالي رقم 05"⁶.

¹ - طارق عبد العال حماد(2008)، "دليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص ص: 11-13.

² - طارق عبد العال حماد(2008)، "دليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"، مرجع سبق ذكره، ص: 154.

³ - الفترة البينية هي الفترة تعد فيها التقارير المالية وتكون اقل من سنة.

⁴ - التقرير المالي البيني هو تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو ملخصة من القوائم المالية عن فترة بينية.

⁵ - Eric Tort(2015), *Normes IAS/IFRS*, l'Extensio éditions-Gualino, p.34 .

⁶ - عبد الستار الكبيسي(2009)، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص145.

6- المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثين: تدني قيمة الأصول

"يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تتبعها المؤسسة لدراسة تدني القيمة المحاسبية¹ لأصولها كما يصف مختلف مراحل المعالجة المحاسبية لهذا التدني وبالتالي ضمان أن القيمة المحاسبية المعترف بها في القوائم المالية لا تختلف عن القيمة القابلة للاسترداد² لمجملة أصول المؤسسة"³.

كما يعرض المعيار أهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها من قبل المؤسسة عن التغيير في قيمة أصولها، وينبغي تطبيق هذا المعيار عند انخفاض قيمة عناصر الأصول باستثناء ما يلي:

- "عقارات التوظيف التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 40.
- عناصر المخزونات التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 02.
- عناصر الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.
- عناصر أصول الضريبة المؤجلة التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.
- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 41"⁴.

7- المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون : المؤونات والخصوم والأصول المحتملة

"يعرف هذا المعيار المؤونات على أنها التزامات ذات توقيت ومبلغ غير مؤكدين وفي بعض البلدان يستخدم المصطلح مخصص، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق أسس القياس على المؤونات والخصوم والأصول المحتملة وكذا الإفصاح عن معلومات كافية في ملاحق الكشوف المالية لغرض تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة هذه المخصصات وتوقيتها وقيمتها. ويجب أن يطبق هذا المعيار على جميع المؤسسات في محاسبة المخصصات، الخصوم والأصول المحتملة باستثناء تلك التي يغطيها معيار محاسبي دولي آخر كمنافع الموظفين التي يغطيها المعيار المحاسبي الدولي رقم 19"⁵.

8- المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثين: الأصول الغير ملموسة

"يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الغير ملموسة⁶ والتي لم يتم التعامل معها بالتحديد في معيار آخر، ويجب على المؤسسة تطبيق هذا المعيار في محاسبة الأصول الغير ملموسة باستثناء الأصول الغير

1- القيمة المحاسبية هي قيمة الأصل الموجودة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة وخسارة القيمة المسجلة.

2- القيمة القابلة للتحويل هي القيمة المسترجعة للأصل والتي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية للتنازل عن هذا الأصل وقيمتها النفعية.

3- لخضر علاوي(2010)، "معايير المحاسبة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص ص: 146-147.

4- نفس المرجع، ص 147.

5- Eric Tort, op.cit, p.35.

6- الأصل الغير ملموس هو الأصل الغير مادي أي أصل معنوي غير نقدي وهو قابل للتحديد تحقق المؤسسة من خلاله منافع اقتصادية مستقبلية كما تستطيع الحد من إمكانية استفادة الغير منه. (لخضر علاوي(2010)، "معايير المحاسبة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص 120).

لمموسة التي يعالجها معيار محاسبي دولي آخر مثلاً: الشهرة الناجمة عن دمج الأعمال والتي يعالجها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 03¹.

نستنتج من خلال ما سبق ذكره عن هذا المعيار انه إذا تناول معيار محاسبي دولي آخر نوعاً معيناً من الأصول الغير الملموسة، فانه يجب على المؤسسة تطبيق ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار (المعيار المحاسبي الدولي رقم 38).

9- المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثين: الأدوات المالية الاعتراف والقياس

يتناول هذا المعيار محاسبة الأصول المالية والالتزامات المالية، وبشكل أكثر تحديداً يحتوي هذا المعيار على المتطلبات التالية:

- متى يجب الاعتراف بأصل مالي أو التزام مالي في الميزانية.
- متى يجب إلغاء الاعتراف بأصل مالي أو التزام مالي، وكيف ينبغي قياسه.
- كيف ينبغي تصنيف أصل أو التزام مالي ما ضمن إحدى فئات الأصول أو الالتزامات المالية.
- كيف ينبغي الاعتراف بمكسب أو خسارة على أصل أو التزام مالي.

10- المعيار المحاسبي الدولي الأربعين: الاستثمار العقاري

"ويسمى هذا المعيار بالاستثمار العقاري² ويتم تطبيقه عند الاعتراف بهذا الأخير وقياسه والإفصاح عنه في القوائم المالية لمستأجر الاستثمار العقاري المحتفظ بها بموجب عقد تمويل إيجاري، وهذا المعيار لا يتناول ما تم التطرق إلى "معالجته في المعايير المحاسبية الأخرى كالأصول البيولوجية المتصلة بالنشاط الزراعي التي يتم معالجتها من قبل المعيار رقم 41"³.

11- المعيار المحاسبي الدولي الواحد والأربعين: الزراعة

"يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية فيما يخص عرض البيانات المالية والإفصاح المتعلق بالنشاط الزراعي⁴، وهو موضوع غير موضح في معايير محاسبية دولية أخرى، ويصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول الحيوية خلال فترة النمو والتحليل والإنتاج والإنجاب وكيفية القياس الأولي للمحصول الزراعي في وقت الحصاد⁵. كما يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة على العناصر التالية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:

- "الأصول الحيوية (البيولوجية)"⁶.

1- محمد بوتين (2009)، "المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص 127.

2- الاستثمار العقاري هو ارض أو مبنى أو جزء من المبنى أو الاثنان معا يحتفظ بهما المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي لكسب عوائد إيجارية. (طارق عبد العال حماد (2004)، "موسوعة معايير المحاسبة - القياس والتقييم المحاسبي - الجزء رقم 05"، مرجع سبق ذكره، ص 263).

3- نفس المرجع، ص 263.

4- يقصد بالنشاط الزراعي إدارة عملية تحويل حيوية لأصل حيوي من اجل بيعها كمحصول زراعي أو كأصول حيوية إضافية.

5- يقصد بالحصاد فصل المحصول عن الأصل الحيوي بمعنى إيقاف عملية تطور حياة الأصل الحيوي.

6- الأصل الحيوي يقصد به حيوان أو نبات حي.

- المحصول الزراعي في وقت الحصاد.

- المنح الحكومية المتناولة.

ويستثنى من مجال تطبيق هذا المعيار الأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي بالإضافة إلى الأصول الغير ملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي، كما يتعلق هذا المعيار بالمحصول الزراعي والذي هو المنتج المحصود من أصول المؤسسة الحيوية في وقت الحصاد فقط وبعد ذلك يتم الاستعانة بمعيار محاسبي دولي آخر قابل للتطبيق كالمعيار رقم (02)¹.

ومن خلال ما تقدم ذكره حول هذا المعيار نستنتج بان هذا المعيار لا يتعامل مع تحويل المحصول الزراعي بعد الحصاد.

المبحث الثالث: تكامل مهام المدقق الخارجي بالداخلي والتزامهما بالمعايير المحاسبية الدولية

يعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي إحدى الآليات الممكنة لتحسين مستويات أداء المدق الخارجي والداخلي على السواء، وبالتالي فهو يحسن الخدمة المقدمة من هؤلاء المدققين سواء للإدارة أو الأطراف الخارجية عنها على افتراض أن هذين المدققين يتقيدان بالنصوص والمعايير المحاسبية الدولية وكذا الإجراءات المؤطرة للنوعين، وسنوضح في هذا الجزء طبيعة هذا التكامل وأهميته من جهة، وكذا مدى التزام هذين المدققين بالمعايير المحاسبية الدولية المذكورة في المبحث السابق من جهة ثانية.

المطلب الأول: طبيعة التكامل

"إن وجود نوعين من التدقيق، وتعاون كامل بين التدقيق الداخلي والخارجي أمر ضروري لا بد من تحقيقه، لكن يجب دائما الاحتفاظ باستقلال كل منهما.

يرى البعض أن: التكامل يقوم على استعمال المدقق الخارجي لنتائج أعمال المدقق الداخلي لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة، شريطة التأكد من حفاظ كل من المدققين الداخلي والخارجي على استقلاليتهم ونوعية كفاءة أعمالهم.

كما اعتبر بعض الكتاب أن نطاق عمل كل من المدقق الداخلي والخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية فان مهمة كل منهما مكتملة للآخر"².

من خلال ما تقدم ذكره ندرك أن:

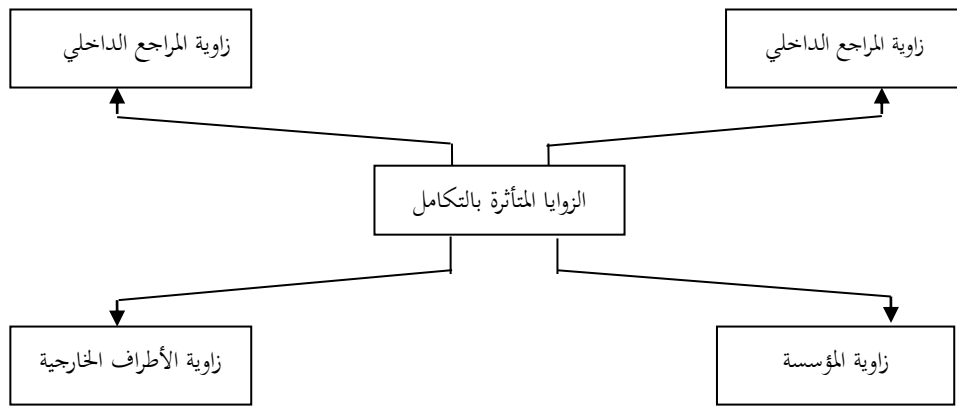
- أعمال التنسيق والتعاون بيمن المدقق الخارجي والداخلي تمنع الازدواج وتكرار العمل من قبل الاثنین

¹- طارق عبد العال حماد(2008)، "دليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"، مرجع سبق ذكره، ص282.
²- كريمة علي الجوهر، عبد الله عزب بركات، وآخرون(2012)، "التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، ص16.

- تجنب تكرار العمل يوفر الوقت لتركيز عملية التدقيق الخارجي أو الداخلي، مما يسمح بالفحص المؤدى من كليهما إلى الرأي الصادق والسليم.
 - تجنب تكرار العمل يؤدي إلى التقليل من النفقات.
 - التكامل الايجابي يؤدي إلى تبادل المنافع والمصالح بين الاثنين (المدقق الخارجي والداخلي).
 - عملية التنسيق والتعاون بين المدقق الخارجي والداخلي لا بد ألا تؤثر على استقلال كل منهما.
- المطلب الثاني: أهمية التكامل**

ويمكن في هذا الإطار أن نحدد أهمية التكامل انطلاقاً من الزوايا المبينة في الشكل الموالي:

الشكل رقم(14): الزوايا المتأثرة من تكامل التدقيق الخارجي بالداخلي



المصدر من إعداد الطالب

يتضح لنا من الشكل أعلاه أن هناك أربعة زوايا رئيسية تتأثر بتكامل المدققين الداخلي والخارجي ويمكن شرح ذلك على النحو التالي:

- 1- زاوية المدقق الخارجي: وتبرز أهمية التكامل للمدقق الخارجي في الآتي:
 - " ثقة واطمئنان المدقق الخارجي في نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، لاعتبار أن التدقيق الخارجي يسعى إلى تقييم هذا النظام للوقوف على فاعليته.
 - اطمئنان المدقق الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، لان المراجعة الخارجية قد فحصت الدفاتر والوثائق المحاسبية، ووقفت على مدى الالتزام بالطرق والمبادئ المحاسبية، وكذا صلاية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في مختلف الأقسام بما فيها قسم المحاسبة.
 - اخذ المدقق الخارجي في حسبانته كفاءة أداء المدقق الداخلي بما يخدم الأهداف المتوخاة من عملية التدقيق"¹.

¹ - كريمة علي الجوهر، عبد الله عزب بركات، وآخرون(2012)، مرجع سابق ذكره، ص ص: 161-162.

- إن كبر حجم المؤسسات وتوزيعها جغرافياً يحتم على المدقق الخارجي زيادة ساعات العمل بما يتناسب وطبيعة المؤسسة محل التدقيق، لذا وفي ظل وجود تدقيق داخلي كوظيفة لدى الإدارة، فإنها تراقب مختلف أجزاء هذه المؤسسة، وبذلك يكون هناك توجيه وتعاون فيما بين المدقق الخارجي والداخلي¹

2- زاوية المدقق الداخلي: "يعتبر التدقيق الداخلي آلية مساعدة لتوجيه عملية التدقيق الخارجي، فضلاً على أنه مصدر ثقة واطمئنان لدى المدقق الخارجي، فهو بذلك محل اهتمام الإدارة والمدقق الخارجي على السواء، وتبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية في العناصر الآتية:

- إن الممارسة الميدانية من قبل المدقق الخارجي من شأنها أن تسمح بكشف التدليسات والأخطاء التي لم يستطع المدقق الداخلي أن يكتشفها. مما يتيح في النهاية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها والتي نوجزها في عدم تأهيل المدقق الداخلي، ضعف نظام الرقابة الداخلية...، ومعالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الهيئات يدعم ويؤهل التدقيق الداخلي عن طريق تأهيل وتدريب المدقق الداخلي، وكذا زيادة خبرة المدقق الداخلي نتيجة لاحتكاكه المستمر بالمدقق الخارجي، خاصة في توجيه عملية الفحص، وتعامله مع بعض المواقف المعينة².

3- زاوية المؤسسة: "مما لاشك فيه أن عملية التدقيق الداخلي جاءت لسد حاجة الإدارة للرقابة على الأجزاء المختلفة للمؤسسة، كما جاءت عملية التدقيق الخارجي لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى هل القوائم المالية تعبر فعلاً عن مستوى الأداء الإداري في المؤسسة؟. فتكامل النوعين يتيح للمؤسسة فرصاً جوهرية من أهمها:

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسب.
- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة... وغير ذلك مما يسمح لها بالقضاء على هذه المواطن. خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل³.

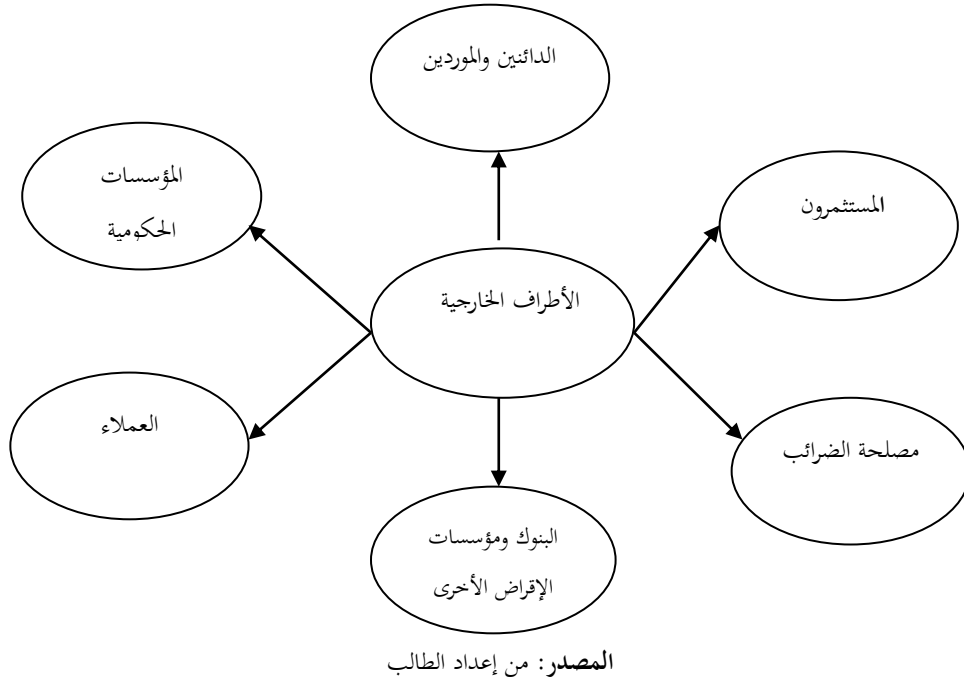
4- زاوية الأطراف الخارجية عن المؤسسة: ويمكن توضيح أبرز هذه الأطراف في الشكل الموالي:

¹ - كريمة علي الجوهر، عبد الله عزب بركات، وآخرون (2012)، مرجع سابق ذكره، ص 162.

² - هادي التميمي (2006)، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، مرجع سبق ذكره، ص 111.

³ - نفس المرجع، ص 124.

الشكل رقم(15): الأطراف الخارجية عن المؤسسة



من قراءتنا للشكل أعلاه نجد أن الأطراف الخارجية المذكورة في الشكل تعتبر من أهم مستخدمي رأي المراجع الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين عمليتي التدقيق الداخلي والخارجي يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين، ويمكن أن نحصي أهم الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجية عن المؤسسة في الآتي:

- "اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي .
- شمول الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين.
- اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم.
- الإمداد الآني بالمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي والحقيقي، وعلى ضوءها يستطيع الأطراف اتخاذ قرارات مختلفة قد تكون تمويلية كالبنك ومؤسسات الإقراض الأخرى، وقد تكون جبائية، وقد تكون من المستثمرين . كل على حسب موقعه في البيئة الخارجية للمؤسسة"¹.

المطلب الثالث: التزام المدقق الداخلي والخارجي بالمعايير المحاسبية الدولية

"يقول الباحثان SCHANDL و SHRL انه: لا يمكننا أن نتصور وجود عملية تدقيق بدون معايير محاسبية، فهذه الأخيرة لازمة لإبداء الرأي ويجب علينا أن نقبل هذا الفرض، فالأحكام التي يقوم المدق بإصدارها بدون

¹- محمد أمين مازون(2010-2011)، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر03، ص16.

الالتزام بهذه المعايير هي أحكام غير منطقية. فالمعايير سواء كانت محاسبية أو مهنية هي التي تحدد نوعية الحكم، وهي بذلك تمثل وحدة القياس اللازمة للتعبير عن مختلف الآراء.

وبذلك نشير إلى أن التزام المدققين بالمعايير المحاسبية الدولية له أثر جد كبير في تطوير مهنة التدقيق ورفع مستوى المراجعين وتقليل التفاوت بينهم حيث أصبحت المعالجات المحاسبية علم موحد عبر جميع أرجاء العالم، وذلك لأنه أصبح هناك إلزامية في تطبيق النظام المحاسبي المالي من طرف جميع المؤسسات، ومما سبق ذكره إجبارية التزام كل من المدقق الداخلي والخارجي بالمعايير المحاسبية الدولية وبالرجوع إلى أهم معايير التدقيق التي تطرقنا إليها في المبحث الأول من الفصل الأول نجد أن المعيار الثالث والمتعلق بإعداد التقرير يركز وبشكل كبير على إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، حيث يتوجب على المدقق إبداء رأيه في مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وهذه الأخيرة لا تكون كذلك إلا إذا تم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. كما يجب أن يكون كل مدقق سواء كان داخلي أو خارجي على علم بالمعايير المحاسبية الدولية ومحتواها، وذلك لمعرفة ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا لهذه المعايير. وخاصة وانه أصبح على جميع المؤسسات إتباع النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر هذا الأخير مشتق من المعايير المحاسبية الدولية"¹.

وسنوضح ذلك أكثر من خلال الدراسة التي أجريناها على مختلف الأصناف ذات الصلة بمجال التدقيق والمحاسبة في الفصل الموالي.

¹ - محمد أمين مازون(2010-2011)، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص17.

خلاصة الفصل

تبين لنا من خلال ما قمنا بعرضه في هذا الفصل انه لا بد أن تكون هناك علاقة بين التدقيق والمعايير المحاسبية الدولية، في حين أن المدقق الخارجي تتكامل أعماله بأعمال المدقق الداخلي. فبالترامهما بالمعايير المحاسبية الدولية سيتمكنان من تطوير مهنة التدقيق بجد ذاتها وكذا تطوير كفاءتهما وخبرتهما من ناحية أخرى وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة وبدرجة عالية من الدقة والكفاءة.

الفصل الثالث: واقع تكامل مهام المدقق الخارجي والداخلي في الجزائر

تمهيد

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية للتدقيق، وحتى تكون دراستنا واقعية ارتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية، فاخترنا مكتب التدقيق ليكون حقلاً لهذه الدراسة من خلال التطبيق العملي للتدقيق الخارجي وعلاقته بالتدقيق الداخلي وذلك من خلال الاعتماد على النتائج التي ستسفرها عملية توزيع الاستبيان على الأشخاص ذوي العلاقة ومن تم تحليل هذه النتائج. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية لتغطية متغيرات الدراسة وفقاً للآتي:

المبحث الأول: تقديم المكتب محل التبرص وعرض مكونات الاستبيان

المبحث الثاني: تحليل نتائج المحورين الثاني والثالث

المبحث الثالث: تحليل نتائج المحور الرابع وتمثيلها

المبحث الأول: تقديم المكتب وعرض مكونات الاستبيان

في هذه الجزئية سيتم التعرف على المكتب الذي أقيمت به الدراسة التطبيقية من جهة وكذا عرض أهم المعلومات المتعلقة بالاستبيان

المطلب الأول: التعريف بالمكتب محل التبرص وهيكله التنظيمي

لقد تمت الدراسة الميدانية بمكتب التدقيق، وسيتم التعرف على هذا المكتب وهيكله التنظيمي كالآتي:

الفرع الأول: التعريف بالمكتب

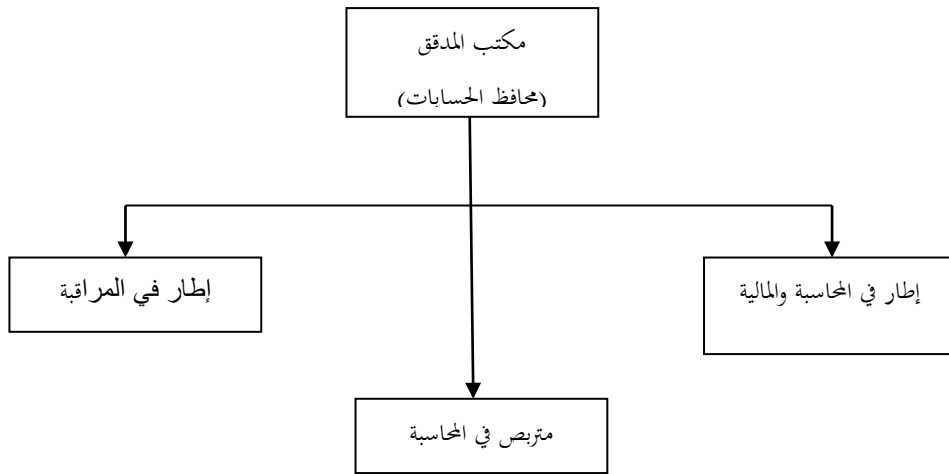
إن المكتب ينشط في المجال المحاسبي والمالي، وقد تأسس سنة 1992 باسم مكتب الخبرة المحاسبية والمالية. ويقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية، وكذا المحاسبة للأشخاص الطبيعيين كالحمامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات.

- المصادقة على حسابات المؤسسة سواء كانت مؤسسات ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسات مساهمة، أو جمعيات ثقافية ورياضية ..

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي

الشكل رقم(16): الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق محل التبرص



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المكتب

المطلب الثاني: تفسيرات التساؤلات المطروحة على المدقق بالمكتب

بعد تعرفنا على المكتب محل التبرص وهيكله التنظيمي نقوم بعرض مجموعة من الأسئلة التي تم طرحها على المدقق بالمكتب كالآتي:

الجدول رقم(04): يمثل نتائج المقابلة التي أجريت بمكتب التريص

الإجابات	الأسئلة
الملف الدائم وملف المراقبة	ما هي أهم الأدوات التي تحتاجها أثناء مزاولتك لمهنة التدقيق؟
الملف الدائم هو الذي يضم معلومات مالية حول المؤسسة، اما الملف المساعد فهو ذلك الملف الذي يضم معلومات خاصة بالمؤسسة. وهذا الملف يطلق عليه عدة تسميات وهي كالآتي: - ملف العمل - ملف المراقبة - الملف الجاري - ملف السنة المالية	كيف تعرف ملف المراقبة والملف الدائم؟
نقوم بإصدار تقرير واحد نقدمه إلى الجمعية العامة وهذا التقرير يتضمن عدة آراء والتي يمكن حصرها في ما يلي: - الرأي المتحفظ (توجيه انتقادات) - الرأي النظيف (القوائم المالية لا باس بها) - الرفض - الامتناع عن إبداء الرأي	ما هي أنواع التقارير التي تصدرها بصفتك محافظ حسابات؟ وما هي أنواع الآراء التي تتضمنها هذه التقارير؟
نعم كان هناك تعاون في اغلب المؤسسات التي قمت بالتدقيق لحسابها، حيث أن وجود المدقق الداخلي يسهل المهمة أكثر رغم أن لكل منا دوره ومهامه	أثناء قيامك بمهمة التدقيق كمدقق خارجي، هل سبق لك وان كان هناك تعاون بينك وبين المدقق الداخلي؟
المدقق الخارجي إجباري أما المدقق الداخلي فوجوده مهم لكن ليس بالقدر الذي يستلزم وجد مدقق خارجي	هل من الضروري أن يكون لكل مؤسسة مدقق داخلي وخارجي في نفس الوقت؟
نعم. كيف لا وجميع المعايير تقريبا موجودة بالقانون رقم 07/11 المؤرخ في 2007/11/25 وجميع تفسيراتها متواجدة في المرسوم التنفيذي 2008 إضافة إلى القرار 2008	بصفتك مدقق هل أنت ملتزم بالمعايير المحاسبية الدولية؟
لا يمكن ذلك لأنه يمكن للجمعية العامة أن ترفض التقرير الذي يحتوي على اسم المعيار المحاسبي الدولي (ias) كمبرر	إذن مادامت لا متواجدة في القانون المذكور يمكنك أن تحتج بها عند الحاجة بذكر اسم المعيار

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المقابلة التي أجريت مع المدقق بالمكتب

المطلب الثالث: عرض مكونات الاستبيان ووصف الخصائص الديمغرافية للعيينة

تم اعتماد أسلوب الاستبيان كأهم الأدوات الممكنة من الحصول على المعلومات الكفيلة بتصوير العلاقة الواقعة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ومدى التزامهما بالمعايير المحاسبية الدولية. وتعتبر المبادئ النظرية للتدقيق بصفة العموم أحد أهم المحددات في تشكيل المحور الأول من الاستبيان فضلا عن المحور الثاني والثالث، والذان تناولوا لعلاقات المدقق الداخلي بالخارجي ومدى اعتماد كل منهما على المعايير المحاسبية الدولية. ويمكن عرض مكونات هذا الاستبيان وفق الآتي:

الفرع الأول: عرض مكونات الاستبيان

يتكون الاستبيان الأول من أربعة محاور، وكل محور يضم مجموعة من الاستفسارات تخص العناصر التالية:

- البيانات الشخصية.
- عملية التدقيق والقائم بها.
- المدقق الخارجي وعلاقته بالمدقق الداخلي.
- المعايير المحاسبية الدولية ومدى التزام المدقق بها.

للتعرف على نموذج الاستبيان الذي احتوى على المحاور الأربعة السابقة الذكر انظر الملحق رقم (02)

الفرع الثاني: تحديد عدد الاستثمارات ووصف الخصائص الديمغرافية للعيينة

لقد تم توزيع حوالي 24 استمارة استبيان شملت أكاديميين ومهنيين وموظفين، والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

الجدول رقم(05): يمثل الإحصائيات الخاصة باستمارة بالاستبيان

النسبة	العدد	البيان
100	24	عدد الاستثمارات الموزعة
83,33	20	عدد الاستثمارات الواردة
25	6	عدد الاستثمارات الملغاة
58,33	14	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالب

ونحاول من خلال هذا الفرع أيضا تحليل الخصائص الديمغرافية للعيينة المدروسة، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

الجدول رقم (06): يوضح الخصائص الديمغرافية للعيينة المدروسة

الجنس	البيان	التكرار	النسبة المئوية
	ذكور	11	78,57
	إناث	3	21,42
	المجموع	14	100
العمر	البيان	التكرار	النسبة المئوية
	اقل من 30 سنة	1	7,142
	من 30 الى 45 سنة	11	78,57
	أكثر من 45 سنة	2	14,28
	المجموع	14	100
المؤهل العلمي	البيان	التكرار	النسبة المئوية
	ليسانس	7	50
	ماجستير	3	21,42
	دكتوراه	2	14,28
	أخرى	2	14,28
	المجموع	14	100
الوظيفة	البيان	التكرار	النسبة المئوية
	أساتذة جامعيين ممارسين للمهنة	3	35,71
	محافظ حسابات	7	21,42
	محاسب معتمد	2	14,28
	خبير محاسبي	2	28,57
	المجموع	14	100
الخبرة المهنية	البيان	التكرار	النسبة المئوية
	اقل من 05 سنوات	2	14,28
	من 05 إلى 10 سنوات	8	57,14
	أكثر من 10 سنوات	4	28,57
	المجموع	14	100

المصدر: من إعداد الطالب

يشير الجدول السابق إلى أن المستوى المهني للعيينة مرتفع، بحيث أن جميع أفراد العينة لديهم مستوى جامعي مهني، وهذا يعد مؤشرا هاما وهاما على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل

جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل. ومن الملاحظ أيضا أن جميع الأفراد المستجوبين هم من فئة المحاسبين أو فئة الأساتذة الجامعيين المهتمين بالمجال المحاسبي ومنهم من يمتحن مهنة المحاسبة أيضا. كما نلاحظ من خلال السابق أن مستوى خبرة الأفراد المستجوبين مرتفع نوع ما حيث أن أفراد العينة الذين تنحصر خبراتهم ما بين الخمس سنوات والعشر سنوات تعادل نسبة 58% تقريبا.

المبحث الثاني: تحليل نتائج أسئلة المحور الثاني والثالث

يحتوي هذا المحور على 07 أسئلة تدور مجملها عملية التدقيق وتأثيراتها، ولذا سنتطرق إلى تحليل ما تحصلنا عليه من استمارة الاستبيان فيما يخص هذا المحور في جزأين أساسيين، كما يلي:

المطلب الأول: تفرغ نتائج أسئلة الجزء الأول من المحور الثاني وتحليلها

يتضمن هذا الجزء تفسير ما تم الحصول عليه من استمارات الاستبيان الموزعة ويشمل هذا التفسير على الأسئلة الأربعة الأولى من هذا المحور

الجدول رقم(07): يمثل نتائج الإجابة عن السؤال الأول

العبارات	الإجابات	التكرار	النسبة المئوية
- عملية التدقيق كفيلة باكتشاف حالات الغش والتصرفات الغير القانونية	نعم	11	78,57
	لا	3	21,43
	محايد	0	-
	المجموع	14	100

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن ما نسبته 78,57% يرون بان عملية التدقيق كفيلة باكتشاف حالات الغش والتصرفات الغير القانونية، أي ما يعادل 11 فرد من أفراد العينة. في حين ما نسبته 21,43% يرون عكس ذلك أي ما يعادل 03 مستجوبين.

الجدول رقم(08): يمثل نتائج الإجابة عن السؤال الثاني

العبارات	الإجابات	التكرار	النسبة المئوية
- مهنة التدقيق علم وفن في نفس الوقت	نعم	14	100
	لا	0	-
	محايد	0	-
	المجموع	14	100

المصدر: من إعداد الطالب

بالتمعن في الشكل أعلاه نلاحظ أن كافة أفراد العينة أي بنسبة 100% أبدوا موافقتهم في أن عملية التدقيق هي علم وفن في نفس الوقت.

الجدول رقم(09): يمثل نتائج الإجابة عن السؤال الثالث

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات	العبارات
71,43	10	نعم	- يمكن أن نطلق عن عملية التدقيق بأنها عملية تحقق و تأكد
21,43	3	لا	
14,29	2	محايد	
100	14	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب

يتبين من خلال الجدول رقم (08) والممثل لنتائج تحليل السؤال الثالث بان ما نسبته 71,43 % يرون بأنه يمكن أن نطلق عن عملية التدقيق أنها عملية تحقق وتؤكد، أي ما يعادل 10 مستجوبين. في حين أن ما نسبته 21,43 % يرون عكس ذلك أي ما يعادل 3 أفراد، أما 14,29 % الباقية فقد امتنعت عن الإجابة.

المطلب الثاني: تفسير نتائج الجزء الثاني من المحور الثاني

سنهتم في هذا الجزء من المحور بتحليل نتائج الأسئلة المتبقية من المحور والتي تعادل ثلاثة أسئلة كما يلي:

الجدول رقم(10): يمثل نتائج الإجابة عن السؤال الرابع

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات	العبارات
92,86	13	نعم	- محافظ الحسابات ملزم بتسليم تقاريره في الوقت المناسب
7,14	1	لا	
-	0	محايد	
100	14	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب

بالتمعن في الجدول رقم (09) أعلاه نلاحظ أن ما نسبته 92,86%، أي ما يعادل 13 مستجوب يرون بأنه يتوجب على محافظ الحسابات تسليم تقاريره في الوقت المناسب. في حين أن ما نسبته 7,14% أي ما يعادل فرد واحد من العينة يرى عكس ذلك.

الجدول رقم(11): يمثل نتائج الإجابة عن السؤال الخامس

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات	العبارات
64,29	9	نعم	- محافظ الحسابات إذا وجد حالة غش وتزوير يمكنه رفع القضية إلى المحكمة
21,43	3	لا	
14,29	2	محايد	
100	14	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب

أجاب 09 أفراد من العينة المستجوبة أي ما نسبته 64,29% بالموافقة على إمكانية محافظ الحسابات رفع القضية إلى المحكمة في حالة إيجاده لأعمال غش أو تزوير، في حين أن ما نسبته 21,43% أي ما يعادل 03 أفراد يبدون عدم موافقتهم على ذلك. أما 14,29% امتنعت كلياً عن تقديم إجاباتها.

الجدول رقم(12): يمثل نتائج الإجابة عن السؤال السادس

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات	العبارات
71,43	10	نعم	- لا يمكن للمدقق مهما كان صنفه مزاولة مهنة التدقيق من دون توفر القوانين
21,43	3	لا	
7,14	1	محايد	
100	14	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال قراءتنا للجدول أعلاه يتبين لنا أن ما نسبته 71,43% أي ما يعادل 10 مستجوبين، يرون بأنه لا يمكن للمدقق مهما كان صنفه مزاولة مهنة التدقيق من دون توفر القوانين، وما يعادل 03 مستجوبين أي ما نسبته 21,43% يرون عكس ذلك. وهناك مستجوب واحد من أفراد العينة امتنع عن الإجابة.

الجدول رقم(13): يمثل نتائج الإجابة عن السؤال السابع

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات	العبارات
28,57	4	نعم	- القانون 01/10 يسهل ويساعد مستخدمي تقرير المدقق
50,00	7	لا	
21,43	3	محايد	
100	14	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أعلاه أن ما نسبته 28,57% أي ما يعادل 04 أفراد من العينة المستجوبة يرون بان القانون 01/10 يسهل ويساعد مستخدمي تقرير المدقق أما بقية أفراد العينة فيرون عكس ذلك.

المطلب الثالث: تحليل نتائج أسئلة المحور الثالث وتحليلها

تضمن هذا المحور تسعة أسئلة تدور مجملها حول المدقق الخارجي والداخلي وعلاقتها ببعضهما ولقد كانت هذه الأسئلة تتطلب إجابات بالموافقة على العبارات المقترحة أو المعارضة عليها دون تعليقات إلا أن هناك بعض الأفراد المستجوبين امتنعوا عن تقديم إجاباتهم. وتم تقسيم هذا المحور إلى ثلاثة أجزاء، حيث يتضمن كل جزء ثلاثة أسئلة كالاتي:

الجدول رقم(14): يمثل تحليل نتائج الثلث الأول من أسئلة المحور الثالث

المجموع	محايد	لا	نعم	المحور الأول
	العدد	العدد	العدد	
	%	%	%	
14	1	3	10	- المدقق الخارجي يعتمد وبدرجة أكبر على المدقق الداخلي أكثر من العكس
100,00	7,14	21,43	71,43	
14	0	0	14	- تعتبر إنجازات المدقق الداخلي بالمؤسسة نقطة انطلاق عمل بالنسبة للمدقق الخارجي
100,00	-	-	100,00	
14	2	4	8	- إن دقة عمل المدقق الداخلي يعتمد عليها المدقق الخارجي
100,00	14,29	28,57	57,14	

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال قراءتنا للجدول أعلاه يتضح لنا بأنه توجد نسب موافقة عالية على كافة عبارات هذا الجزء، حيث نجد ما نسبته 71,43%، أي ما يعادل 10 أفراد من العينة المستجوبة يرون بان المدقق الخارجي يعتمد وبدرجة أكبر على المدقق الداخلي، في حين أن ما نسبته 21,43%، أي ما يعادل 03 أفراد يرون عكس ذلك والبقية امتنعوا عن الإجابة. وبأغلبية ساحقة تقدر ب 100% يعتبر أفراد العينة أن إنجازات المدقق الداخلي بالمؤسسة هي بمثابة نقطة انطلاق عمل بالنسبة للمدقق الخارجي. كما يؤكدون ونسبة 57,14%، أي ما يعادل 08 مستجوبين أن دقة عمل المدقق الداخلي يعتمد عليها المدقق الخارجي، وما نسبته 28,57% أي ما يعادل 04 أفراد من العينة يرون عكس ذلك، أما النسبة الباقية فقد امتنعت عن تقديم إجابتها.

الجدول رقم(15): يمثل تحليل نتائج الثلث الثاني من أسئلة المحور الثالث

المجموع	محايد	لا	نعم	المحور الأول
	العدد	العدد	العدد	
	%	%	%	
14	0	11	3	- يكشف المدقق الخارجي عن حالات الغش والتزوير من خلال تقسية لنظام الرقابة الداخلية فقط
100,00	-	78,57	21,43	
14	3	6	5	- يساهم تقرير كل من المدقق الداخلي والخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة
100,00	21,43	42,86	35,71	
14	0	0	14	- يعمل كل من المدقق الداخلي والخارجي على تحقيق أهداف المؤسسة
100,00	-	-	100,00	

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من الجدول رقم (14) انه قد تمت المعارضة على العبارة الأولى والثانية من هذا الجزء، حيث يرى ما نسبته 78,57%، أي ما يعادل 11 مستجوب بانه لا يمكن للمدقق الخارجي أن يكشف عن حالات الغش والتزوير من خلال تقسية لنظام الرقابة الداخلية فقط، في حين يرى ما يقدر ب 21,43% عكس ذلك. أما العبارة الثانية فقد اعترض عليها ما يعادل 06 مستجوبين من العينة، أي ما نسبته 42,86%. ووافق عليها ما نسبته 35,71%، أي ما يعادل 05 أفراد، أما 21,43% الباقية فقد امتنعت عن الإجابة. وأبدى كافة أفراد العينة المستجوبة تأييدهم، أي 14 فرد على أن هدف كل من المدقق الداخلي والخارجي مشترك وهو تحقيق أهداف المؤسسة بالدرجة الأولى.

الجدول رقم(16): يمثل تحليل نتائج الثلث الثالث من أسئلة المحور الثالث

المجموع	محايد	لا	نعم	المحور الأول
	العدد	العدد	العدد	
	%	%	%	
14	3	9	2	- يمكن للمدقق الخارجي القيام بأعمال المدقق الداخلي ولكن هذا الأخير لا يمكنه ذلك.
100,00	21,43	64,29	14,29	
14	2	5	7	- القانون حجر أساس تنظيم مهنة التدقيق
100,00	14,29	35,71	50,00	
14	1	12	1	- يعمل كل من المدقق الداخلي والخارجي على تحقيق أهداف المؤسسة
100,00	7,14	85,71	7,14	

المصدر: من إعداد الطالب

يتضح من خلال الجدول رقم (15) انه تمت عدم الموافقة على كل من العبارة الأولى والثالثة بنسبتي 64,29% و85,71% على التوالي. أما العبارة الثانية فقد أبدى أفراد العينة تأييدهم بنسبة 50%، أي ما يعادل 07 أفراد مستجوبين.

المبحث الثالث: تحليل نتائج أسئلة المحور الرابع

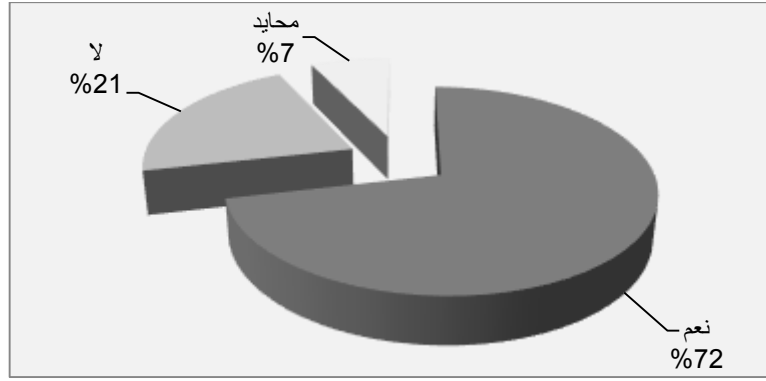
تتم مجموعة الأسئلة المرتبطة بهذا المحور باستطلاع آراء المستجوبين حول المعايير المحاسبية الدولية ومدى التزام المدقق بها، وفيما يلي تحليل لنتائج الأسئلة التي تضمنها. وستتم الإجابة على أسئلة هذا المحور عبر ثلاثة أجزاء كما يلي:

المطلب الأول: تحليل الجزء الأول من نتائج أسئلة المحور الرابع

يشتمل هذا الجزء على ثلاثة أسئلة من المحور المذكور أعلاه على النحو التالي:

1- هل ترى بأنه من الضروري أن يلتزم المدقق بالمعايير المحاسبية الدولية؟

الشكل رقم(17): يوضح مدى التزام المدقق بالمعايير



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

انطلاقاً من الشكل رقم (17) نلاحظ بان اغلب المستجوبين يؤكدون على ضرورة التزام المدقق بالمعايير المحاسبية الدولية، وهذا بنسبة 72% أي ما يعادل 10 مستجوبين، في حين أن ما نسبته 21% أي ما يعادل 3 أفراد يرون عكس ذلك. أما 7% الباقية امتنعت عن الإجابة وقد اختلفت وجهات نظر المستجوبون لتأكيد إجاباتهم بعدم استطاعة المدقق الاستغناء عن المعايير المحاسبية الدولية، وكانت موزعة حسب الجدول الموالي:

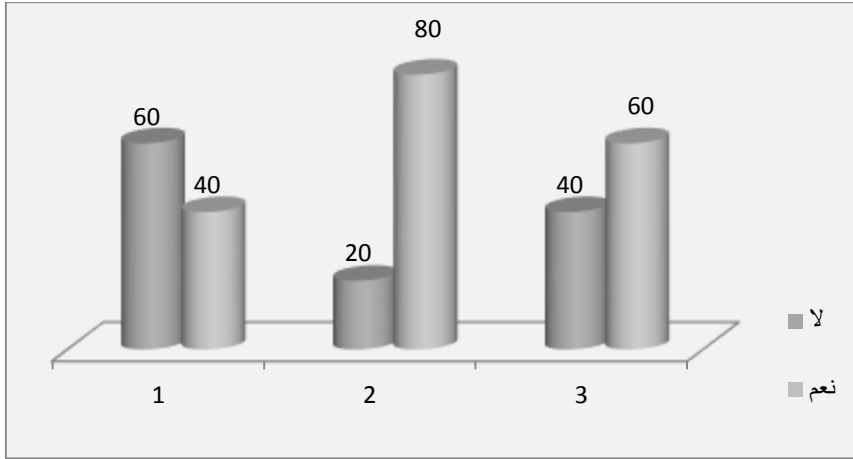
الجدول رقم (17): تفسيرات المستجوبين حول مدى التزام المدقق بالمعايير المحاسبية الدولية

النسبة المئوية	التكرار	البيان
40,00	4	- تحمي المدقق وتنظم مهنة التدقيق.
80,00	8	- تحضير تقارير مستعملة من طرف كل المدققين في أنحاء العالم.
60,00	6	- المحاسبة علم متداول عبر أرجاء العالم.

المصدر: من إعداد الطالب

ونوضح هذه التفسيرات أكثر في الشكل الموالي:

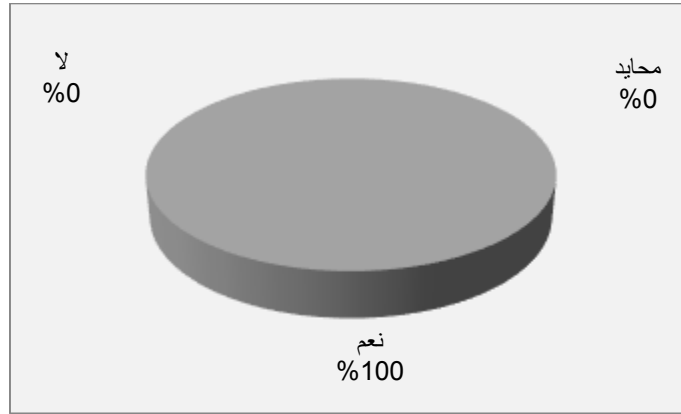
الشكل رقم(18): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى التزام المدقق بالمعايير المحاسبية الدولية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

2- بصفتك مدقق، هل إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يساهم في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية؟

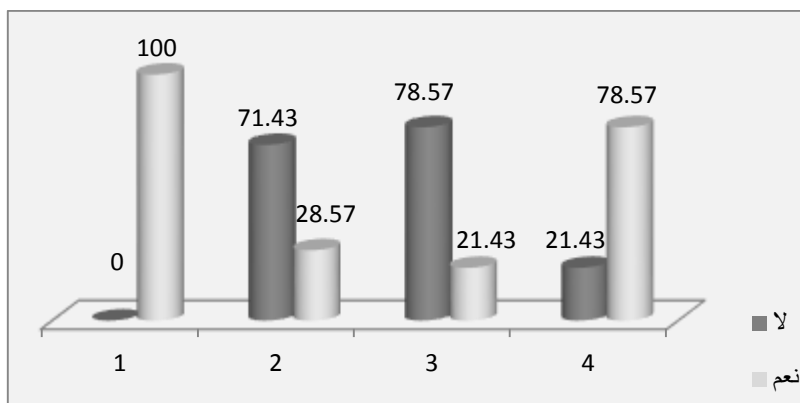
الشكل رقم(19): يوضح مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

أظهرت الدراسة أن 14 مستجوب أي ما نسبته 100% من أفراد العينة يجزمون بان إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يساهم في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، وحددوا عل ضوء ذلك بعض التفسيرات لتأكيد آراءهم تبعا لوجهات نظر كل فرد. وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (20): يوضح تفسيرات المستجوبين حول مدى مساهمة المعايير المحاسبية في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الشكل رقم 07 أعلاه يتبين أن جل المستجوبين أي بنسبة 100% أكدوا على أن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية يضمن إعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة، وذهب ما نسبته 28,57% إلى أن المصادقة على الحسابات تزيد من موثوقية المعلومات المالية والمحاسبية. وذهب ما نسبته 21,43% إلى أن القوائم المالية تكمن في قائمة الملاحق والتي من خلالها تصبح المعلومة أكثر وضوحاً، بينما أكد 78,5% بأن المعايير المحاسبية الدولية تساعد وتساهم في تحسين نوعية المعلومات. والجدول التالي يبين تفاصيل ما تقدم ذكره :

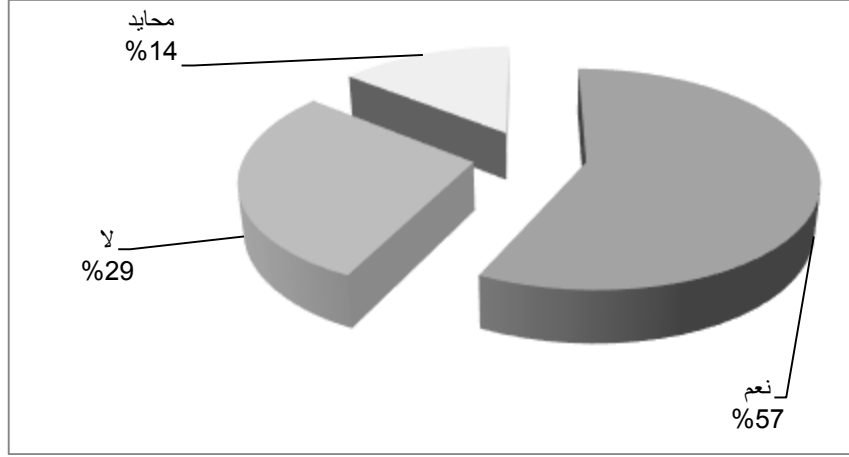
جدول رقم (18): تفسيرات المستجوبين حول مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومات

النسبة المئوية	التكرار	البيان
100,00	14	- الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية يضمن إعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة
28,57	4	- المصادقة على الحسابات تزيد من موثوقية المعلومات المالية والمحاسبية
21,43	3	- القوائم المالية تكمن في قائمة الملاحق ومن خلالها تصبح المعلومة واضحة
78,57	11	- المعايير المحاسبية الدولية تساعد وتساهم في تحسين نوعية المعلومات

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على نتائج الاستبيان

3- هل في رأيك مصداقية وصحية تقرير المدقق متوقعة على الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؟

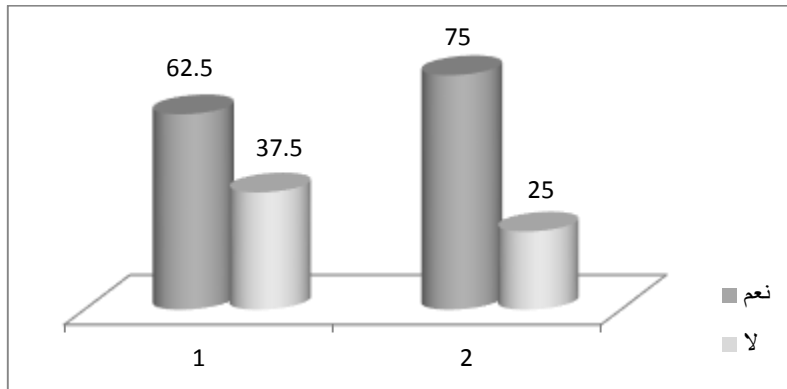
الشكل رقم(21): يوضح أساس صحة ومصداقية تقرير المدقق



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال الشكل رقم(21) أعلاه نلاحظ أن غالبية المستجوبين يرون بان مصداقية وصحية تقرير المدقق متوقعة على الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، وهذا بنسبة قدرها 57% أي ما يعادل 08 مستجوبين في حين أن ما نسبته 29% أي ما يعادل 04 أفراد يرون عكس ذلك، أما 14% المتبقية كانت محايدة وقد اختلفت الإجابات التي اعتمدها أفراد العينة لتأكيد وجهات نظرهم بشأن مصداقية وصحية تقرير المدقق وكانت موزعة وفق ما يبينه الشكل الموالي:

الشكل رقم (22): يوضح تفسيرات المستجوبين حول أساس صحة ومصداقية تقرير المدقق



المصدر: من إعداد الطالب

ولتوضيح ذلك أكثر انظر الجدول الموالي:

الجدول رقم (19): تفسيرات المستجوبين حول مصداقية تقرير المدقق

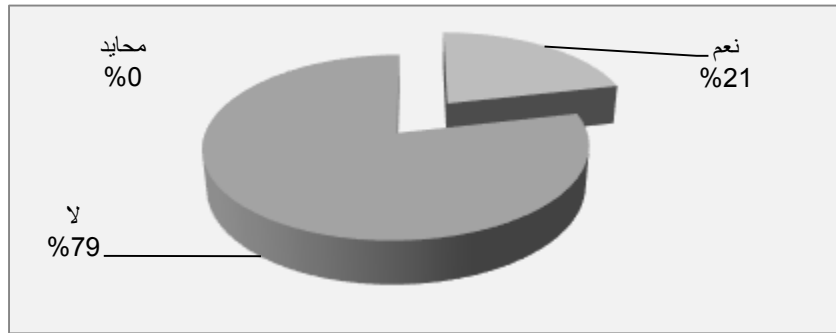
النسبة المئوية	التكرار	البيان
62,50	5	الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية هو في حد ذاته دليل على المصداقية
75,00	6	المعايير المحاسبية الدولية تعتبر مرجعية لممارسة مهنة التدقيق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

المطلب الثاني: تحليل الجزء الثاني من نتائج أسئلة المحور الرابع

1- هل المعايير المحاسبية الدولية مطبقة على ارض الوقائع في الجزائر؟

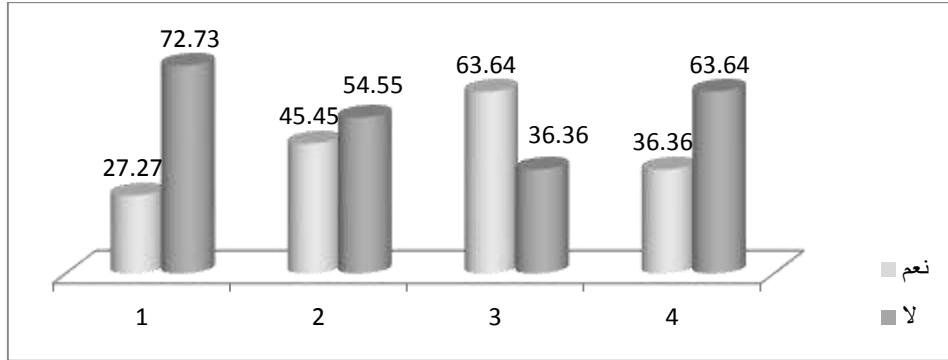
الشكل رقم(23): يوضح مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الشكل رقم أعلاه نلاحظ أن غالبية المستجوبين يرون بان المعايير المحاسبية الدولية غير مطبقة على ارض الوقائع في الجزائر وهذا بنسبة تقدر ب 79% أي ما يعادل 11 مستجوب، في حين أن ما نسبته 21% أي ما يقارب 03 أفراد من العينة يرون عكس ذلك، ولقد اختلفت التعليقات التي اعتمدها أفراد العينة لتأكيد رأيهم بعدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الواقع بالجزائر وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (24): يوضح تفسيرات المستجوبين حول تطبيق المعايير على ارض الواقع بالجزائر



المصدر: من إعداد الطالب

ويمكن توضيح هذه التعليقات أكثر وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (20): تفسيرات المستجوبين حول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر

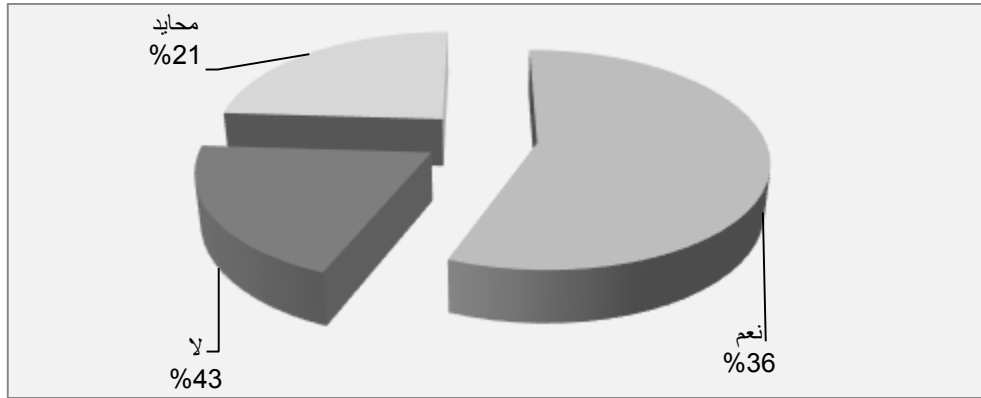
النسبة المئوية	التكرار	البيان
72,73	8	- الجزائر تشهد بعض التأخر في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
54,55	6	- يرجع عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلى حجم المؤسسات
36,36	4	- مستوى خبرة المدققين الداخليين والخارجيين ضعيف
63,64	7	- عدم مواكبة المستجدات العالمية في هذا النطاق والتمسك بالطرق القديمة في الممارسة

المصدر: من إعداد الطالب

2- هل يمكن للمدقق الاستدلال بمعياري محاسبي دولي معين بذاته في تبرير رأيه في حين أن الجزائر لم تصل إلى تطبيقه (IAS)؟

لقد أظهرت الدراسة بان جل المستجوبين يؤكدون بأنه لا يمكن للمدقق الاستدلال بمعياري محاسبي دولي معين بذاته في تبرير رأيه. وهذا بنسبة قدرها 43% أي ما يعادل 06 مستجوبين في حين ما نسبته 36% أي ما يعادل 05 أفراد من العينة يرون عكس ذلك. أما 21% الباقية امتنعت عن الإجابة. - انظر الشكل رقم (25) الموالي

الشكل رقم(25): يوضح مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر

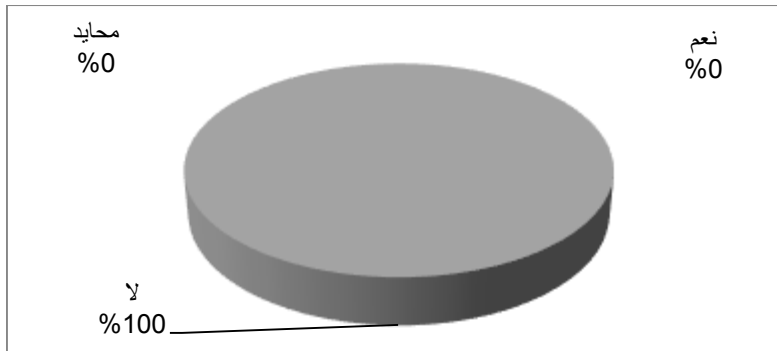


المصدر: من إعداد الطالب

كما أن معظم أفراد العينة لم يقدموا تبريرات عن إجاباتهم المقدمة، إلا فرد واحد من أفراد العينة برر عدم إمكانية المدقق الاستدلال بالمعايير بعدم وجودها في القانون الخاص بتنظيم مهنة التدقيق بمعنى أن ينص عليها في القانون باسم (ias)

3- هل يمكن في رأيك انه يمكن للمدقق مهما كان نوعه رغم عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية أن يصل إلى تحقيق أهداف المؤسسة

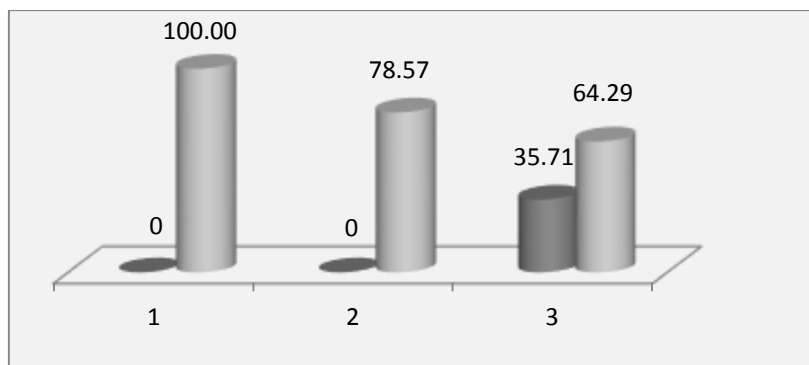
الشكل رقم(26): يوضح مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الشكل رقم(26) أعلاه نلاحظ أن ما نسبته 100 من أفراد العينة يرون بأنه لا يمكن للمدقق مهما كان نوعه الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة من دون الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية. وحددوا على ضوء ذلك بعض التفسيرات التي يرونها حجة في تبرير آراءهم، وقد كانت هذه التعليقات موزعة وفق ما يبينه الشكل الموالي:

الشكل رقم (27): تفسيرات المستجوبون حول تبرير رأي المدقق استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: من إعداد الطالب

في حين أن هذه التفسيرات نبينها وفق لجدول الآتي:

الجدول رقم (21): تفسيرات المستجوبون حول تبرير رأي المدقق استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية

النسبة المئوية	التكرار	البيان
100,00	14	- منذ بداية سنة 2010 بدأت الجزائر تشدد دعوتها للالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية
78,57	11	- تحقيق أهداف المؤسسة متوقف على احترام القوانين
64,29	9	- المعايير المحاسبية الدولية هي الوحيدة الكفيلة بضمان تحقيق أهداف المؤسسة

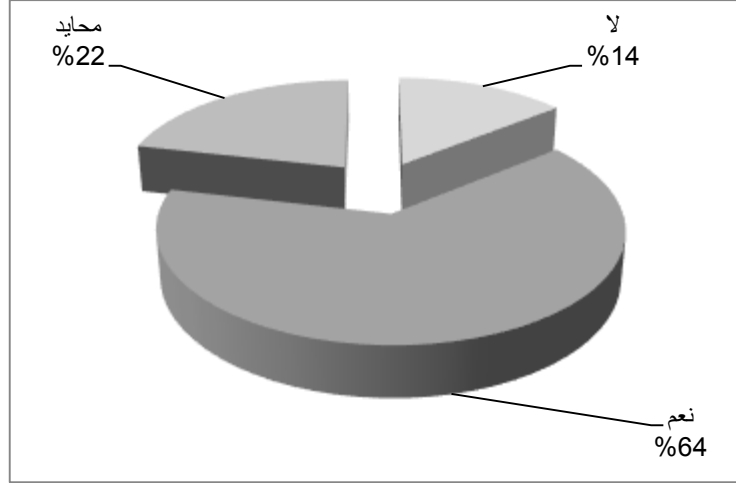
المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: تحليل الجزء الثالث من نتائج أسئلة المحور الرابع

1- الملف الدائم والمساعد من بين أدوات عمل المدقق لكن الملف الدائم يعتبر الأكثر أهمية بالمقارنة مع الملف المساعد

بينت الدراسة بان غالبية المستجوبين يرون أن كل من الملف الدائم والمساعد مهم ومكملين لبعضهما البعض وهذا بنسبة قدرها 64% أي ما يعادل 09 مستجوبين، في حين يرى ما نسبته 14% عكس ذلك أي ما يقارب 02 من أفراد العينة المدروسة، أما 22% الباقية امتنعت عن الإجابة. وها سبق ذكره يمكن توضيحه في الشكل الموالي:

الشكل رقم(28): يوضح مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر

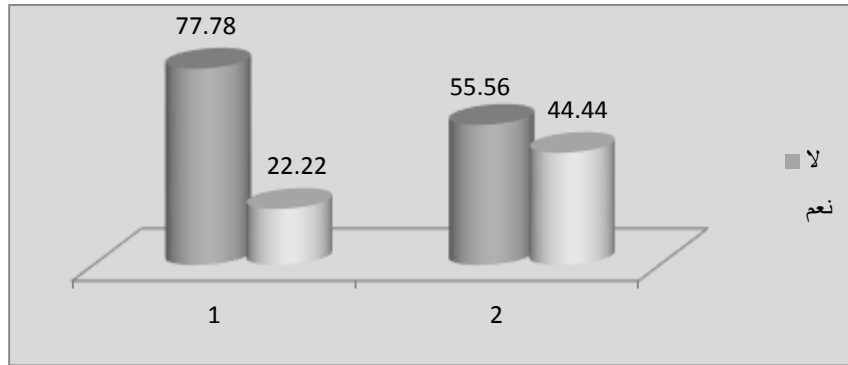


المصدر: من إعداد الطالب

وقد اختلفت تبريرات العينة المستجوبة حول مدى أهمية الملفين الدائم والمساعد، وهذا ما سنوضحه في

الشكل الموالي:

الشكل رقم(29): تفسيرات المستجوبون حول تبرير رأي المدقق استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: من إعداد الطالب

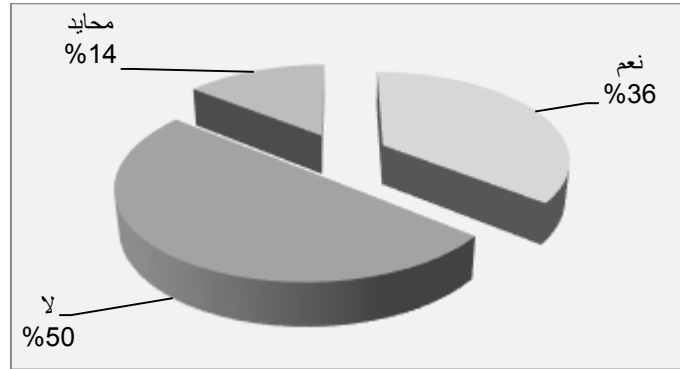
ويمكن إيضاح هذه الاختلافات في الجدول التالي:

الجدول رقم(22): تفسيرات المستجوبين حول أهمية الملف الدائم والمساعد بالنسبة للمدقق

النسبة المئوية	التكرار	البيان
77,78	7	- الملف الدائم والمساعد كلاهما مهم بالنسبة للمدقق
55,56	5	- كل من الملف الدائم والمساعد لهما دورهما وأهميتهما

المصدر: من إعداد الطالب

2- هل ترى بان تقرير المدق يمكن أن يتخذ عدة أنواع تختلف باختلاف الآراء التي يديها من خلال الشكل رقم أدناه نلاحظ أن غالبية المستجوبين يرون بان تقرير المدقق لا يمكن أن يتغير بتغير الآراء المتخذة وهذا بنسبة قدرها 50%، أي ما يعادل نصف أفراد العينة المستجوبة، في حين أن ما نسبته 36% يرون عكس ذلك تماما أي ما يعادل 05 أفراد ، وأما 14% المتبقية كانت محايدة الشكل رقم (30): يوضح أنواع تقرير المدقق



المصدر: من إعداد الطالب

وقد اختلفت الاجابات التي اعتمدها افراد العينة لتأكيد وجهات نظرهم بعدم وجود تقارير تختلف باختلاف الآراء التي يديها المدقق ، ويمكن توضيح هذه الاختلافات كما يلي:

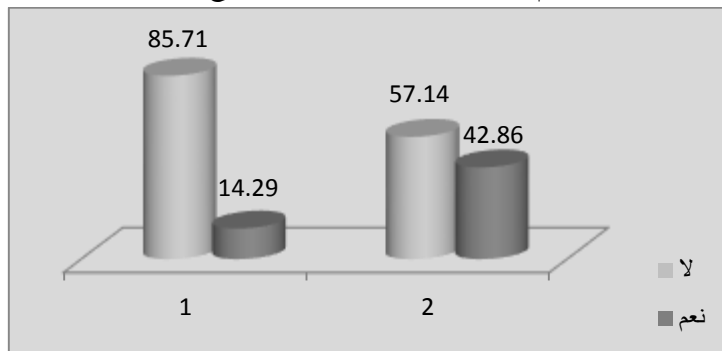
الجدول رقم(23): تفسيرات المستجوبين حول أنواع تقرير المدقق

النسبة المئوية	التكرار	البيان
85,71	6	- هناك تقرير واحد وهو التقرير العم الخاص بالجمعية العامة
57,14	4	- كافة الآراء يتضمنها تقرير واحد وهو التقرير العام

المصدر: من إعداد الطالب

ولتوضيح هذه التفسيرات نستعين بالشكل الموالي :

الشكل رقم (31): تفسيرات المستجوبين حول أنواع تقرير المدقق

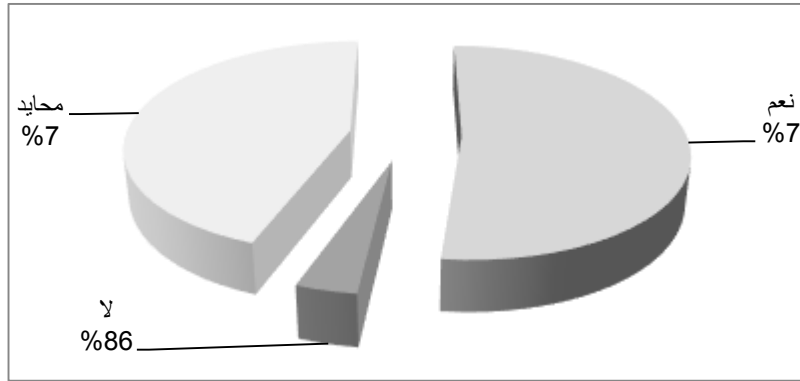


المصدر: من إعداد الطالب

3- هل يمكن اعتبار الأمانة المهنية كقاعدة أساسية وتتوفرها لوحدها يمكن لعملية التدقيق أن تتم وبالشكل المطلوب

أظهرت الدراسة أن ما نسبته 86% من أفراد العينة، أي ما يعادل 12 مستجوب، يرون بان قاعدة الأمانة المهنية تعتبر ناقصة وغير كافية للقيام بعملية التدقيق وبالشكل المطلوب. في حين أن الذين يرون عكس ذلك والمحايدين قدروا بنسبة قدرها 7%. وهذا ما يوضحه الشكل الآتي:

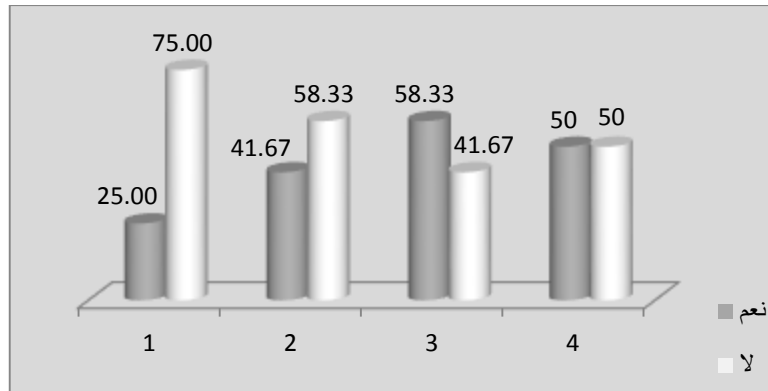
الشكل رقم (32): يوضح أهمية قاعدة الأمانة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب

وقد اختلفت الاقتراحات المقدمة من الفئة التي رأت بان الأمانة المهنية من دون القواعد الأخرى قاعدة من دون أهمية وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم(33): تفسيرات المستجوبين حول قاعدة الأمانة المهنية وتكاملها بالقواعد الأخرى



المصدر: من إعداد الطالب

ولتوضيح ذلك تم تفصيل ذلك في الجدول الموالي :

الجدول رقم (24): تفسيرات المستجوبين حول قاعدة الأمانة المهنية وتكاملها بالقواعد الأخرى للتدقيق

النسبة المئوية	التكرار	البيان
75,00	9	- لا توجد قاعدة أهم من أخرى
58,33	7	- الأمانة المهنية من دون القواعد الأخرى تبقى ناقصة
41,67	5	- الأمانة المهنية لا تكون مهمة إلا إذا توفرت الخبرة والاستقلالية معها
50,00	6	- الأمانة المهنية قاعدة ناقصة من دون جدية طريقة العمل والتنسيق

المصدر: من إعداد الطالب

خلاصة الفصل

نستنتج في الأخير من خلال إسقاط المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي أن التدقيق الخارجي والداخلي على حد سواء وظيفتان مهمتان في المؤسسة، وبالأخص الخارجي. ومن خلال دراستنا الإستبائية توصلنا إلى أن مختلف الآراء توافق على ضرورة أن يكون هناك تكامل بين التدقيق الخارجي والمدقق الداخلي، وفي نفس الوقت أن يكون هنالك التزام من قبل الطرفين بالمعايير المحاسبية الدولية

خاتمة عامة

من خلال تناولنا للفصول الأربعة السابقة، والتي تدور في مجملها حول إشكالية الموضوع، المتعلقة بعلاقة المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي ومدى التزامهما بالمعايير المحاسبية الدولية، تطرقنا إلى كل من:

- الإطار المفاهيمي للتدقيق.
- المعايير المحاسبية الدولية وعلاقتها بالتدقيق.
- الدراسة التطبيقية للجانب النظري.

اختبار الفرضيات

يمكننا اختبار الفرضيات التي انطلقنا منها في بداية بحثنا كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى: التي تعتبر أن عملية التدقيق لها دور جوهري في تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تحتاج إلى توافر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة، وإلمام تام بمجموعة من معايير التدقيق المتعارف عليها. فقد تحققت. حيث تعتبر وظيفة التدقيق من أهم الأنشطة والوظائف، من خلال التأكيدات التي تقدمها حول صحة وسلامة المركز المالي للمؤسسة ولذلك قد ألزمت المؤسسات بعملية التدقيق وخاصة التدقيق الخارجي، نظرا لامية مخرجات هذه العملية التي تتمثل في التقرير العام الذي تستفيد منه جهات عديدة داخلية وخارجية عن سياج المؤسسة

وبخصوص الفرضية الثانية التي تعتبر بان تعاون الأطراف الداخلية وبالأنحص المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي هو الكفيل بإعطاء نتائج مقبولة وذات جودة عالية. فقد تحققت لان بالفعل تعاون المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي وباقي الأطراف الأخرى يساهم وبدرجة كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة والتي تنص على أن مهنة التدقيق بالجزائر لا تستوجب على القائم بها أن يكون على علم بالمعايير المحاسبية الدولية لتحقيق أهداف المؤسسة، بل يكفي التعاون من قبل مختلف الأطراف لتحقيق هذه الأهداف.

فقد تم نفيها. وذلك لان تحقيق أهداف المؤسسة يتوقف على تعاونهما لكن في ظل الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية وهذا ما أثبتته الدراسة التي قمنا بها على أفراد العينة من خلال ما ظهرته نتائج الاستبيان، حيث أصبحت المؤسسات اليوم في جو الانفتاح العالمي، وهذا ما يستلزم مواكبة التطورات الحاصلة والتي تستدعي من القائمين بعملية التدقيق الالتزام بكل من المعايير المحاسبية الدولية وكذا معايير التدقيق المتعارف عليها.

النتائج

ومن خلال التحليلات النظرية وتحليل نتائج الاستبيان توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي يمكن حصرها فيما

يلي:

- وظيفة التدقيق بصفة عامة والتدقيق الخارجي بصفة خاصة جاءت بناء على الحاجة الماسة إليها
- التزام المدقق بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق المتعارف عليها يرفع من مستويات أداءه
- التزام المدققين بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق المتعارف عليها أصبح أمر حتمي وضروري، حيث يوفر هذا الالتزام جودة المعلومة المالية والمحاسبية، وبالتالي مساعدة مستخدمي مخرجات التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن

- يوجد تعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في المصالح التي تعد مصالحا مشتركة، ألا وهي تحقيق أهداف المؤسسة

- يبذل المدقق الداخلي والخارجي العناية المهنية الواجبة ويلزم بكافة قواعد عملية التدقيق أثناء قيامه بهذه العملية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

- المدقق الخارجي يستفيد كثيرا من أعمال المدقق الداخلي، حيث يساعده ذلك في مهمته أما المدقق الداخلي بصفته موظف بالمؤسسة يستفيد وبدرجة أكبر من خبرة وكفاءة المدقق الخارجي.

- مخرجات التدقيق تتمثل في التقرير العام الذي يقدم إلى الجمعية العامة، والذي يحتوي بدوره على آراء تختلف باختلاف المعلومات التي أظهرتها القوائم المالية.

- صحية ومصداقية التقرير ناتجة عن مدى التزام المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها وكذا معايير المحاسبة، وبالتالي نستطيع أن نقول عن هذا التقرير انه تقرير معياري.

- التدقيق الخارجي يختلف عن التدقيق الداخلي إلا انه يمكن أن يتشابهما كاستفادتهما من أعمال بعضهما.

التوصيات

بناء على ما توصلنا إليه من نتائج في هذه الدراسة فإننا نوصي بالتالي:

- اهتمام المدقق الداخلي برأي المدقق الخارجي، والذي يشير إلى الانحرافات والأخطاء والثغرات المتواجدة بنظام الرقابة الداخلية وتقديم النصائح والتدابير اللازمة، والعكس صحيح. كون المدقق الداخلي على دراية أكثر من المدقق الخارجي في كل ما يجري بالمؤسسة

- ضرورة توفير قسم خاص بوظيفة التدقيق الداخلي على مستوى كل مؤسسة لتسهيل مهمة المدقق الخارجي
- متابعة التطورات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية ومدى علاقتها برفع مستوى الكفاءة لدى المدققين الداخليين والخارجيين
- ضرورة قيام الهيئة المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر السماح للمدققين بالاستئلال بالمعايير المحاسبية الدولية في تبرير آراءهم التكلم باسم المعيار

المراجع

باللغة العربية

الكتب:

- 1- احمد حلمي جمعة(2015)، "المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط02.
- 2- احمد حلمي جمعة(2009)، "المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط01.
- 3- احمد حلمي جمعة(2011)، "التدقيق الداخلي والحكومي"، دار الصفار للنشر والتوزيع، عمان.
- 4- احمد بسيوي شحاتة، عبد الوهاب نصر علي(2007)، "المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية"،الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ط01.
- 5- أمين عبد الله(2012)، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط01.
- 6- أمين السيد احمد لطفي(2008)، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"،الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، ط01.
- 7- أمين السيد احمد لطفي(2005)، "المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"،الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 8- إيهاب نظمي وآخرون(2012)، " تدقيق الحسابات - الإطار النظري " ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط01.
- 9- القاضي حسين يوسف(2014)، "موسوعة المعايير المحاسبية الدولية - إعداد التقارير المالية والدولية الجزء الأول- عرض البيانات المالية"، دار الثقافة، عمان، ط01.
- 10- الخطيب خالد راغب(2011)، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان.
- 11- الوقاد سامي(2011)، "تدقيق الحسابات"، المكتبة الجامعية، عمان، ط01
- 12- توفيق مصطفى أبو رقة وآخرون(2014)، " تدقيق ومراجعة الحسابات " ، دار الكندي للنشر والتوزيع، عمان، ط01.
- 13- - خالد أمين عبد الله(2004)، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط03.
- 14- خالد راغب الخطيب وآخرون، (2009)، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، ط01.

- 15- رفعت عبد الحليم الفاعوري(2014)، "محاسبة الشركات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة.
- 16- رأفت سلامة محمود، وآخرون(2011)، "علم تدقيق الحسابات العملي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط01.
- 17- رأفت سلامة محمود، وآخرون(2012)، "علم تدقيق الحسابات العملي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط01.
- 18- رجب السيد، وآخرون(2002)، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 19- زاهد محمد ديري(2011)، "الرقابة الإدارية وإدارة الأعمال"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط01.
- 20- زهير الحدرب(2010)، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، ط01.
- 21- سعود كايد(2012)، "تدقيق الحسابات"، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، ط01.
- 22- شعيب شنوف(2008)، "محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر.
- 23- صباح داوود يوسف(2007)، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، ط01.
- 24- طارق عبد العال حماد(2008)، "دليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- 25- طارق عبد العال حماد(2004)، "موسوعة معايير المحاسبة - القياس والتقييم المحاسبي - الجزء رقم (05)"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- 26- طلال الحجاوي، سالم النروجي(2005)، "القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسه على رأي مراقب الحسابات"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
- 27- عاشور كتوش(2010)، "المحاسبة العامة - أصول ومبادئ"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 28- عبد الستار الكبيسي(2009)، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط01.
- 29- عبد الستار الكبيسي(2008)، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط01.
- 30- عبد الرؤوف جابر(2006)، "الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية"، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، لبنان، ط01.
- 31- فارس جميل الصوفي(2014)، "المعايير المحاسبية الدولية"، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، ط01.

- 32- كريمة علي الجوهر، عبد الله عزب بركات، وآخرون(2012)، "التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر.
- 33- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا(2009)، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- 34- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا(2001)، دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق"، الدار الجامعية، بيروت.
- 35- لخضر علاوي(2010)، "معايير المحاسبة الدولية"، الورقة الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر.
- 36- مصطفى يوسف كافي(2014)، " تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ط01.
- 37- محمد بوتين(2010)، "المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية"، متيجة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- 38- محمد بوتين(2009)، "المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية"، متيجة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- 39- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب(2009)، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للمنشر والتوزيع، عمان، ط01.
- 40- محمود محمد عبد ربه(2006)، "المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق"، جامعة عين الشمس، مصر.
- 41- محمد بوتين (2005)، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط02.
- 42- منصور احمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة(2003)، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 43- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي(2003)، "المراجعة الخارجية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 44- منصور احمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 45- هادي التميمي(2006)، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط01.

المذكرات والأطروحات:

- 46- حمادي نبيل(2005-2007)، "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات"، بحث يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.
- 47- شالور وسام (2010-2011)، "المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف.
- 48- مداني بن بلغيث (2004)، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية"، أطروحة دكتوراه دولة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادي والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- 49- محمد أمين مازون(2010-2011)، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر03.
- 50- محمد أمين مازون(2010-2011)، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر03.
- 51- وسيلة بوخالفة(2012-2013)، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

المداخلات:

- 52- عمر قمان ومراد علة، "مدى توافق الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي مع المعايير فيما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المحاسبية الدولية"، الملتقى الوطني "النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية"، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، 13 و14 جانفي 2013.
- 53- عبد العالي محمدي، "دور محافظ الحسابات في تفعيل آلية حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06-07 ماي 2012.

القوانين:

- 54- القانون 01/10 المتضمن "مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، المؤرخ في 29 جوان 2010، ج ر، العدد 42، الصادرة في 10 يوليو 2010.

Ouvrages :

55-HAMINI Allet, "*L'audit, comptable et financier*", BERTI édition, Alger, 2002 .

56- Micheline Friedrich(2015), "*Comptabilité et audit*", sup 'Foucher, 05^e édition, France.

57- Rabah Tafighoult(2015), "*le système comptable financier*", imprime par Eurl Aurès emballages, Algérie, 01^e édition .

Articles:

58 – Eric Tort(2015), "*Normes IAS/IFRS*", l'Extensio éditions–Gualino.

Arrêtés, décrets, codes et normes:

59- Ordre des experts comptables algérien, décision N02, du 04/02/2016, ministres des finances.

الملحق رقم (01): استمارة المقابلة التي أجريت بمكتب التدقيق والمحاسبة

الإجابات	الأسئلة
.....	ما هي أهم الأدوات التي تحتاجها أثناء مزاولتك لمهنة التدقيق؟
.....	كيف تعرف ملف المراقبة والملف الدائم؟
.....	ما هي أنواع التقارير التي تصدرها بصفتك محافظ حسابات؟ وما هي أنواع الآراء التي تتضمنها هذه التقارير؟
.....	أثناء قيامك بمهمة التدقيق كمدقق خارجي، هل سبق لك وان كان هناك تعاون بينك وبين المدقق الداخلي؟ هل من الضروري أن يكون لكل مؤسسة مدقق داخلي وخارجي في نفس الوقت؟
.....	بصفتك مدقق هل أنت ملتزم بالمعايير المحاسبية الدولية؟
.....	إذن مادامت لا متواجدة في القانون المذكور يمكنك أن تحتج بها عند الحاجة بذكر اسم المعيار

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته أما بعد:

في إطار تحضير مذكر تخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر (في القسم والتخصص المذكورين أعلاه)، ومن خلال عنوان بحثنا "المدقق الخارجي وعلاقته بالتدقيق الداخلي في ظل المعايير المحاسبية الدولية".

نضع بين أيديكم هذه الاستمارة لمساعدتنا على انجاز موضوع مذكرتنا بإعطاء آرائكم حول العلاقة التي تربط بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي ومدى التزام كل منهما بالمعايير المحاسبية الدولية، علما بان نتائج هذا البحث سوف تكون تحت طلبكم في أي وقت إذا رغبتم في ذلك .

ونشكركم على تعاونكم الصادق واستجابتكم الكريمة للعمل على زيادة الثروة العلمية

من إعداد الطالب:

- بلومن احمد

المحور الأول: البيانات الشخصية

- الجنس: ذكر أنثى
- العمر: اقل من 30 سنة من 30 الى 45 سنة من 45 سنة فما فوق
- الوظيفة الحالية: أستاذ جامعي محافظ حسابات محاسب معتمد خبير محاسبي
- الخبرة المهنية: اقل من 05 سنوات من 05 الى 10 سنوات من 10 الى 15 سنة أكثر من 15 سنة
- المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير دكتوراه شهادة مهنية

المحور الثاني: عملية التدقيق والقائم بها

ضع إشارة (X) في الخيار الذي يمثل رأيكم

العبرة	نعم	لا	محايد
- عملية التدقيق كفيلة باكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية.			
- مهنة التدقيق علم وفن في نفس الوقت.			
- يمكن أن نطلق عن عملية التدقيق بأنها عملية تحقق أو تأكيد.			
- المدقق في الجزائر لا يتمتع باستقلالية تامة لمزاولة مهامه.			
- محافظ الحسابات ملزم بتسليم تقاريره في الوقت المناسب.			
- محافظ الحسابات إذا وجد حالة غش وتزوير يمكنه رفع القضية إلى المحكمة.			
- لا يمكن للمدقق مهما كان صنفه مزاولة مهنة التدقيق من دون توفر القوانين.			
- القانون 01/10 يسهل ويساعد مستخدميه تقرير المدقق.			

المحور الثالث: المدقق الخارجي وعلاقته بالمدقق الداخلي

العبرة	نعم	لا	محايد
- المدقق الخارجي يعتمد وبدرجة أكبر على المدقق الداخلي أكثر من العكس.			
- تعتبر إنجازات المدقق الداخلي بالمؤسسة نقطة انطلاق عمل بالنسبة للمدقق الخارجي.			
- إن دقة عمل المدقق الداخلي يعتمد عليها المدقق الخارجي.			
- يكشف المدقق الخارجي عن حالات الغش والتزوير من خلال تقسية لنظام الرقابة الداخلية فقط.			
- يعمل كل من المدقق الداخلي والخارجي على تحقيق أهداف المؤسسة.			
- يساهم تقرير كل من المدقق الداخلي والخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة.			
- يمكن للمدقق الخارجي القيام بأعمال المدقق الداخلي ولكن هذا الأخير لا يمكنه ذلك.			
- القانون حجر أساس تنظيم مهنة التدقيق.			
- هل من الضروري أن يكون لكل مؤسسة مدقق داخلي ومدقق خارجي.			

المحور الرابع: المعايير المحاسبية الدولية ومدى التزام المدقق بها

ضع إشارة (X) حسب رأيك مع التعليل في كلتا الحالتين

1- لا بد للمدقق أن يلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية

نعم لا محايد

التعليل:

.....

2- بصفتك مدقق فهل إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يساهم في تحسين نوعية المعلومة

محاسبية نعم لا محايد

التعلييل:.....
.....

3- هل في رأييك مصداقية وصحية تقرير المدقق متوقفة على الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية

نعم لا محايد

التعلييل:.....
.....

4- هل المعايير المحاسبية الدولية مطبقة على ارض الوقائع في الجزائر

نعم لا محايد

التعلييل:.....
.....

5- هل يمكن للمدقق الاستدلال بمعيار محاسبي دولي معين بذاته في تبرير رأيبه في حين أن الجزائر لم تصل إلى

تطبيقه (IAS). نعم لا محايد

التعلييل:.....
.....

6- هل يمكن في رأييك انه يمكن للمدقق مهما كان نوعه رغم عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية أن يصل إلى

تحقيق أهداف المؤسسة

نعم لا محايد

التعلييل:.....
.....

7- الملف الدائم والمساعد من بين أدوات عمل المدق لكن الملف الدائم يعتبر الأكثر أهمية بالمقارنة مع الملف

المساعد نعم لا محايد

التعلييل:.....
.....

8- هل ترى بان تقرير المدق يمكن أن يتخذ عدة أنواع تختلف باختلاف الآراء التي يديها ؟

نعم لا

التعليل:.....

.....

9- هل يمكن اعتبار الأمانة المهنية كقاعدة أساسية وتتوفرها لوحدها يمكن لعملية التدقيق أن تتم وبالشكل

المطلوب؟ نعم لا

التعليل:.....

.....