جامعة عبد الحميد ابن باديس – مستغانم –

كلية العلوم الاقتصادية

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهـــــــادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة التخصص : التدقيق ومراقبة التسيير

التدقيق المحاسبي في ضل المعايير الدولية للتدقيق و مدى امكانية تطبيقه في الجزائر

مقدمة من طرف الطالب: **بوعزيز شعبان**

أعضاء لجنـــــة المنـــــاقشة:

الصفة	اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة
رئيسا			
مشرفا ومقررا			
مناقشا			

السنة الجامعية: 2018_2019

إهـــــــــداء

إن الحمد لله نحمده ونستعينه، والصلاة والسلام على أكرم رسله وأشرف خلقه أجمعين، أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما جل وعلى" وقضى ربك إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

كنتما أول شخصان قبلاني بدفء وحنان، كنتما أول من زرع في قلبي الأمل والإيمان وعلمني كيف أخطو الخطوة الأولى وكيف أحلم، كنتما الشخص الوحيد الذي آمن بي

أمي و ابي الغاليان أنتما فرحتي وسروري إليكما كل الثناء لوقوفكما جانبي يا مصدر الحب والأمان.

حفظهما الرب ورعاهما وأطال لي في عمرهما أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين، أختي الكبرى،وهي أمي الثانية أشكر كي على دعمك لي منذ صغري حتى في كبري ولا يفوتني أن أشكر إخواتي وأخواتي الاعزاء.

إلى الأخوة و الزملاء في الدراسة ،وسعدت برفقتهم وكانوا سندا لي في مشواري الدراسي وكانوا عونا لي

إلى كل من يحملهم قلبي ولم يذكرهم قلمي إلى من ساندنا في هذا البحث المتواضع من قريب أو من بعيد .

وأخيرا نتوجه بالشكر والتقدير إلى الزملاء طلبة ماستر2 تدقيق .

كلمـــــة الشكـــــر

نشكر الله عزوجل الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل شكرا وحمدا يليق بجلاه وعظيم سلطانة ونتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف "" بوزيد سفيان"" التي تتبع هذا العمل وأحاطه بالرعاية والاهتمام ونتقدم بالشكر الجزيل إلى كل اساتدة قسم المالية والمحاسبة و طلبة ماستر 2 تدقيق الذي تفانو في إعطائنا المعلومات القيمة والتوجيهات التي ساعدتنا في بلورة هذا العمل المتواضع كما نتقدم بالشكر إلى موظفي جامعة عبد الحميد ابن باديس عامة .

فهرس الجداول و الاشكال :

فهرس الجداول :

الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	التطور التاريخي لأهداف التدقيق المحاسبي.	07
2	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	90
3	مقياس ليكارت الخماسي	92
4	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	93
5	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	94
6	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	95
7	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	96
8	نتائج الاستبيان المتعلقة بمزايا التدقيق المحاسبي دوليا والمتطلبات المصاحبة له	97
9	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مواكبة الجزائر للمتغيرات الدولية في مجال التدقيق	100
10	نتائج الاستبيان المتعلقة بانعكاسات توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه	101
11	توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية	104
12	نتائج الاستبيان المتعلقة بالفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية	105
13	نتائج الاستبيان المتعلقة بالغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق	107
14	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى كمال معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها	108
15	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك	111
16	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر	113
17	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي	114

ثانيا : فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	أنواع تقارير التدقيقالمحاسبي	34
2	الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي	39
3	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس	93
4	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	94
5	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	95
6	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	96
7	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية	104
8		
9		

فهرس الملاحق :

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق 01	إستمارة استبيان حول الجدوى من معايير التدقيق الدولية وكذا إمكانية وملاءمة تطبيقها في الجزائر.	174 - 171
الملحق 02	مخرجات برنامج spss (Sciences Statistical Package For Social	182 - 176

Fréquences

Statistiques

		Sexe	Age	Niv	Fonct	Exp	Q1	Q2
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,20	2,14	2,22	2,34	2,40	1,8800	2,2000
Ecart type		,404	1,107	1,016	1,222	1,212	,65900	,80812
Minimum		1	1	1	1	1	1,00	1,00
Maximum		2	4	4	4	4	4,00	4,00

Statistiques

		Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,6400	2,3200	2,0600	2,8400	3,5800	1,8800	2,3800
Ecart type		,48487	1,07741	,68243	,73845	,85928	,79898	1,00793
Minimum		1,00	1,00	1,00	2,00	1,00	1,00	1,00
Maximum		2,00	5,00	3,00	4,00	5,00	4,00	5,00

Statistiques

		Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2,1000	1,2000	1,8600	1,9200	2,0600	2,0200	2,8600
Ecart type		,95298	,40406	,53490	,56569	,51150	,65434	,90373
Minimum		1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Maximum		4,00	2,00	3,00	4,00	4,00	4,00	5,00

Statistiques

		Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,6800	2,5600	2,7800	3,6000	2,3000	2,2400	2,7000
Ecart type		,81916	,83690	,81541	,72843	,70711	,84660	,93131
Minimum		2,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Maximum		5,00	4,00	4,00	5,00	4,00	4,00	4,00

Statistiques

		Q24	Q25	Q26
N	Valide	50	50	50
	Manquant	0	0	0
Moyenne		3,2200	2,2400	1,5400
Ecart type		,97499	,89351	,73429
Minimum		2,00	1,00	1,00
Maximum		5,00	5,00	4,00

Table de fréquences

Sexe

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	H	40	80,0	80,0	80,0
	F	10	20,0	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Age

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	MOINS DE 30	20	40,0	40,0	40,0
	DE 30 A 40	10	20,0	20,0	60,0
	DE 40 A 50	13	26,0	26,0	86,0
	PLUS DE 50	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Niv

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	LIC	14	28,0	28,0	28,0
	MAS	18	36,0	36,0	64,0
	DOCT	11	22,0	22,0	86,0
	AUTRE	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Fonct

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	PROF	15	30,0	30,0	30,0
	EXP C	19	38,0	38,0	68,0
	ETD	16	32,0	32,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Exp

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins 5	17	34,0	34,0	34,0
	de 5 a 10	9	18,0	18,0	52,0
	de 10 a 15	11	22,0	22,0	74,0
	plus de 15	13	26,0	26,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	12	24,0	24,0	24,0
	D'accord	34	68,0	68,0	92,0
	neutre	2	4,0	4,0	96,0
	pas D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	8	16,0	16,0	16,0
	D'accord	28	56,0	56,0	72,0
	neutre	10	20,0	20,0	92,0
	pas D'accord	4	8,0	8,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	18	36,0	36,0	36,0
	D'accord	32	64,0	64,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	13	26,0	26,0	26,0
	D'accord	17	34,0	34,0	60,0
	neutre	12	24,0	24,0	84,0
	pas D'accord	7	14,0	14,0	98,0
	pas du tout D'accord	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	10	20,0	20,0	20,0
	D'accord	27	54,0	54,0	74,0
	neutre	13	26,0	26,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	D'accord	18	36,0	36,0	36,0
	neutre	22	44,0	44,0	80,0
	pas D'accord	10	20,0	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	2	4,0	4,0	4,0
	D'accord	3	6,0	6,0	10,0
	neutre	12	24,0	24,0	34,0
	pas D'accord	30	60,0	60,0	94,0
	pas du tout D'accord	3	6,0	6,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	17	34,0	34,0	34,0
	D'accord	24	48,0	48,0	82,0
	neutre	7	14,0	14,0	96,0
	pas D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	6	12,0	12,0	12,0
	D'accord	30	60,0	60,0	72,0
	neutre	5	10,0	10,0	82,0
	pas D'accord	7	14,0	14,0	96,0
	pas du tout D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	13	26,0	26,0	26,0
	D'accord	26	52,0	52,0	78,0
	neutre	4	8,0	8,0	86,0
	pas D'accord	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	40	80,0	80,0	80,0
	D'accord	10	20,0	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	11	22,0	22,0	22,0
	D'accord	35	70,0	70,0	92,0
	neutre	4	8,0	8,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	9	18,0	18,0	18,0
	D'accord	37	74,0	74,0	92,0
	neutre	3	6,0	6,0	98,0
	pas D'accord	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	4	8,0	8,0	8,0
	D'accord	40	80,0	80,0	88,0
	neutre	5	10,0	10,0	98,0
	pas D'accord	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	8	16,0	16,0	16,0
	D'accord	35	70,0	70,0	86,0
	neutre	5	10,0	10,0	96,0
	pas D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	4	8,0	8,0	8,0
	D'accord	10	20,0	20,0	28,0
	neutre	27	54,0	54,0	82,0
	pas D'accord	7	14,0	14,0	96,0
	pas du tout D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	D'accord	6	12,0	12,0	12,0
	neutre	9	18,0	18,0	30,0
	pas D'accord	30	60,0	60,0	90,0
	pas du tout D'accord	5	10,0	10,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	3	6,0	6,0	6,0
	D'accord	24	48,0	48,0	54,0
	neutre	15	30,0	30,0	84,0
	pas D'accord	8	16,0	16,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	1	2,0	2,0	2,0
	D'accord	20	40,0	40,0	42,0
	neutre	18	36,0	36,0	78,0
	pas D'accord	11	22,0	22,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q20

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	1	2,0	2,0	2,0
	D'accord	2	4,0	4,0	6,0
	neutre	15	30,0	30,0	36,0
	pas D'accord	30	60,0	60,0	96,0
	pas du tout D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q21

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	2	4,0	4,0	4,0
	D'accord	36	72,0	72,0	76,0
	neutre	7	14,0	14,0	90,0
	pas D'accord	5	10,0	10,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q22

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	7	14,0	14,0	14,0
	D'accord	30	60,0	60,0	74,0
	neutre	7	14,0	14,0	88,0
	pas D'accord	6	12,0	12,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q23

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	2	4,0	4,0	4,0
	D'accord	25	50,0	50,0	54,0
	neutre	9	18,0	18,0	72,0
	pas D'accord	14	28,0	28,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q24

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	D'accord	16	32,0	32,0	32,0
	neutre	10	20,0	20,0	52,0
	pas D'accord	21	42,0	42,0	94,0
	pas du tout D'accord	3	6,0	6,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q25

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	6	12,0	12,0	12,0
	D'accord	33	66,0	66,0	78,0
	neutre	6	12,0	12,0	90,0
	pas D'accord	3	6,0	6,0	96,0
	pas du tout D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q26

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	29	58,0	58,0	58,0
	D'accord	16	32,0	32,0	90,0
	neutre	4	8,0	8,0	98,0
	pas D'accord	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Fréquences

Statistiques

		Sexe	Age	Niv	Fonct	Exp	Q1	Q2
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,20	2,14	2,22	2,34	2,40	1,8800	2,2000
Ecart type		,404	1,107	1,016	1,222	1,212	,65900	,80812
Minimum		1	1	1	1	1	1,00	1,00
Maximum		2	4	4	4	4	4,00	4,00

Statistiques

		Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,6400	2,3200	2,0600	2,8400	3,5800	1,8800	2,3800
Ecart type		,48487	1,07741	,68243	,73845	,85928	,79898	1,00793
Minimum		1,00	1,00	1,00	2,00	1,00	1,00	1,00
Maximum		2,00	5,00	3,00	4,00	5,00	4,00	5,00

Statistiques

		Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2,1000	1,2000	1,8600	1,9200	2,0600	2,0200	2,8600
Ecart type		,95298	,40406	,53490	,56569	,51150	,65434	,90373
Minimum		1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Maximum		4,00	2,00	3,00	4,00	4,00	4,00	5,00

Statistiques

		Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,6800	2,5600	2,7800	3,6000	2,3000	2,2400	2,7000
Ecart type		,81916	,83690	,81541	,72843	,70711	,84660	,93131
Minimum		2,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Maximum		5,00	4,00	4,00	5,00	4,00	4,00	4,00

Statistiques

		Q24	Q25	Q26
N	Valide	50	50	50
	Manquant	0	0	0
Moyenne		3,2200	2,2400	1,5400
Ecart type		,97499	,89351	,73429
Minimum		2,00	1,00	1,00
Maximum		5,00	5,00	4,00

Table de fréquences

Sexe

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	H	40	80,0	80,0	80,0
	F	10	20,0	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Age

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	MOINS DE 30	20	40,0	40,0	40,0
	DE 30 A 40	10	20,0	20,0	60,0
	DE 40 A 50	13	26,0	26,0	86,0
	PLUS DE 50	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Niv

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	LIC	14	28,0	28,0	28,0
	MAS	18	36,0	36,0	64,0
	DOCT	11	22,0	22,0	86,0
	AUTRE	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Fonct

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	PROF	15	30,0	30,0	30,0
	EXP C	19	38,0	38,0	68,0
	ETD	16	32,0	32,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Exp

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins 5	17	34,0	34,0	34,0
	de 5 a 10	9	18,0	18,0	52,0
	de 10 a 15	11	22,0	22,0	74,0
	plus de 15	13	26,0	26,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	12	24,0	24,0	24,0
	D'accord	34	68,0	68,0	92,0
	neutre	2	4,0	4,0	96,0
	pas D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	8	16,0	16,0	16,0
	D'accord	28	56,0	56,0	72,0
	neutre	10	20,0	20,0	92,0
	pas D'accord	4	8,0	8,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	18	36,0	36,0	36,0
	D'accord	32	64,0	64,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	13	26,0	26,0	26,0
	D'accord	17	34,0	34,0	60,0
	neutre	12	24,0	24,0	84,0
	pas D'accord	7	14,0	14,0	98,0
	pas du tout D'accord	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	10	20,0	20,0	20,0
	D'accord	27	54,0	54,0	74,0
	neutre	13	26,0	26,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	D'accord	18	36,0	36,0	36,0
	neutre	22	44,0	44,0	80,0
	pas D'accord	10	20,0	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	2	4,0	4,0	4,0
	D'accord	3	6,0	6,0	10,0
	neutre	12	24,0	24,0	34,0
	pas D'accord	30	60,0	60,0	94,0
	pas du tout D'accord	3	6,0	6,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	17	34,0	34,0	34,0
	D'accord	24	48,0	48,0	82,0
	neutre	7	14,0	14,0	96,0
	pas D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	6	12,0	12,0	12,0
	D'accord	30	60,0	60,0	72,0
	neutre	5	10,0	10,0	82,0
	pas D'accord	7	14,0	14,0	96,0
	pas du tout D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	13	26,0	26,0	26,0
	D'accord	26	52,0	52,0	78,0
	neutre	4	8,0	8,0	86,0
	pas D'accord	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	40	80,0	80,0	80,0
	D'accord	10	20,0	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	11	22,0	22,0	22,0
	D'accord	35	70,0	70,0	92,0
	neutre	4	8,0	8,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	9	18,0	18,0	18,0
	D'accord	37	74,0	74,0	92,0
	neutre	3	6,0	6,0	98,0
	pas D'accord	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	4	8,0	8,0	8,0
	D'accord	40	80,0	80,0	88,0
	neutre	5	10,0	10,0	98,0
	pas D'accord	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	8	16,0	16,0	16,0
	D'accord	35	70,0	70,0	86,0
	neutre	5	10,0	10,0	96,0
	pas D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	4	8,0	8,0	8,0
	D'accord	10	20,0	20,0	28,0
	neutre	27	54,0	54,0	82,0
	pas D'accord	7	14,0	14,0	96,0
	pas du tout D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	D'accord	6	12,0	12,0	12,0
	neutre	9	18,0	18,0	30,0
	pas D'accord	30	60,0	60,0	90,0
	pas du tout D'accord	5	10,0	10,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	3	6,0	6,0	6,0
	D'accord	24	48,0	48,0	54,0
	neutre	15	30,0	30,0	84,0
	pas D'accord	8	16,0	16,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	1	2,0	2,0	2,0
	D'accord	20	40,0	40,0	42,0
	neutre	18	36,0	36,0	78,0
	pas D'accord	11	22,0	22,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q20

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	1	2,0	2,0	2,0
	D'accord	2	4,0	4,0	6,0
	neutre	15	30,0	30,0	36,0
	pas D'accord	30	60,0	60,0	96,0
	pas du tout D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q21

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	2	4,0	4,0	4,0
	D'accord	36	72,0	72,0	76,0
	neutre	7	14,0	14,0	90,0
	pas D'accord	5	10,0	10,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q22

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	7	14,0	14,0	14,0
	D'accord	30	60,0	60,0	74,0
	neutre	7	14,0	14,0	88,0
	pas D'accord	6	12,0	12,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q23

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	2	4,0	4,0	4,0
	D'accord	25	50,0	50,0	54,0
	neutre	9	18,0	18,0	72,0
	pas D'accord	14	28,0	28,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q24

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	D'accord	16	32,0	32,0	32,0
	neutre	10	20,0	20,0	52,0
	pas D'accord	21	42,0	42,0	94,0
	pas du tout D'accord	3	6,0	6,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q25

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	6	12,0	12,0	12,0
	D'accord	33	66,0	66,0	78,0
	neutre	6	12,0	12,0	90,0
	pas D'accord	3	6,0	6,0	96,0
	pas du tout D'accord	2	4,0	4,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Q26

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	tout a fait daccord	29	58,0	58,0	58,0
	D'accord	16	32,0	32,0	90,0
	neutre	4	8,0	8,0	98,0
	pas D'accord	1	2,0	2,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

المقدمة العامة :

المقدمــة العامة:

لقد شهدت مختلف نشاطات وأحجام المؤسسات الاقتصادية، تطورا بارزا فازدادت بالتوسع والانفتاح على العالم الخارجي، بحيث انتقلت من مؤسسات صغيرة ذات معاملات محصورة في إطار اقتصاديات البلد نفسه إلى مؤسسات ضخمة ذات معاملات كبيرة ومتفرعة في أكثر من دولة، وهذا كله جاء نتاجا لتطورات والتحولات الاقتصادية التي شهدها العالم عبر مر العصور، وجراء هذه التطورات والتحولات وجب عليها فصل الملكية عن التسيير، مما أدى إلى تخوف أصحاب المال من عدم تطبيق المسير التعليمات التي تمليها عليه الإدارة من ناحية، ومن ناحية أخرى استحالة مشاركة المساهمين في التسيير حتى ولو تم انتخابهم لان كل الوظائف تتطلب الخبرة والكفاءة المتخصصة.

ولكي تتحكم المؤسسة في تسيير مختلف نشاطاتها بات من الضروري عليها التوجه إلى إيجاد جملة من الوسائل والطرق والتقنيات التي تساعدها على ذلك، وتضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم وتحقيق أهدافهم، فمن بين هذه الوسائل التي اعتمدتها التدقيق المحاسبي، الذي استعمل في جميع التعاملات الاقتصادية التي تعدت الحدود الجغرافية بشكل واسع وكبير بين بلدان العالم، ولكن ظهر إشكال في الأسلوب المطبق هذا في كل بلد من البلدان ذات الصلة تمثل في عدم ثقة أصحاب المؤسسات فيه وفي كفاءة وخبرة القائمين به من جهة، ومن جهة أخرى وجود فروق من ناحية التطبيق.

وكنتيجة لكل هذا ظهرت هيئات على المستوى الدولي، سعت من أجل تقليص الفروق الموجودة في ممارسات التدقيق المحاسبي، منها الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي انبثقت منه لجنة التدقيق الدولية، التيباشرت بإصدار جملة من الإجراءات والقواعد المهنية والأخلاقية التي يلتزم بها المدققون في ممارساتهم العملية من دولة لأخرى لتوحيد الممارسات وكانت ممثلة في معايير التدقيق الدولية.

الرئيسية الإشكالية:

- إلى أي مدى يمكن للمعايير الدولية للتدقيق أن تحسن مخرجات التدقيق المحاسبي وتعطي الثقة والمصداقية في عمل المدقق؟ وما مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر؟

الإشكاليات الفرعية :

وللإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو الدافع من إصدار المعايير التدقيق الدولية؟
- فيما يتمثل مضمون المعايير الدولية للتدقيق؟ وفيما تكمن أهميتها؟
- هل القواعد التي تحكم العمل والسلوكيات المهنية للمدقق جديرة بإنجاح عمله وتلقيه القبول العام من طرف مستخدمي القوائم المالية؟
- إلى أي مدى يتوافق تطبيق التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق؟ وهل يمكن تطبيقه في الجزائر من

منظور هذه المعايير؟

الفرضيات :

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية السابقة الذكر يمكن أن ننطلق من الفرضيات التالية:

- جاءت المعايير الدولية للتدقيق من أجل مواكبة المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية وخلق تكامل اقتصادي موحد، وتقليص الفروق في الممارسات المهنية للتدقيق على المستوى الدولي؛

تكمن أهميتها في وضع أطر وسياسات موحدة للممارسة مهنة التدقيق؛

- نعم، القواعد وسلوكيات المهنية تحكم عمل المدقق جديرة بإنجاحه لتعطيه الثقة من طرف مستخدمي تقريره؛
- لا يتوافق التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، ولا يمكن تطبيقه من هذا الجانب إلا بعد التكيف مع الواقع الاقتصادي الدولي.

حدود البحث:

تهتم الدراسة بالتعرف على تطور التدقيق المحاسبي في ظل التطورات الاقتصادية العالمية، وبيئته الدولية، ومدى تطابق معايير التدقيق المحاسبي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، وعليه فإن الجانب العام للدراسة يتناول التدقيق المحاسبي بشكل عام.

ولقد تم تحديد إطار البحث في العناصر التالية:

الحدود المكانية:

من الناحية المكانية، ترتبط هذه الدراسة بدراسة واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر ومدى توافقه مع المعايير الدولية للتدقيق من خلال إجراء مسح لبعض مناطق في ولاية مستغانم جامعة عبد الحميد ابن باديس (كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم النسيير) ، وتمثل في استجواب المهنيين والاكاديميين خبراء المحاسبة، اساتذة التخصص....

الحدود الزمنية:

من الناحية الزمنية فإننا سنقوم بدراسة تاريخية مختصر لأهم المراحل لتطور مهنة التدقيق المحاسبي والبيئة الدولية وكذا المعايير الدولية للتدقيق ، بالإضافة إلى دراسة ميدانية لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من خلال الاستبيان لسنة 2019.

منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لعرض الجوانب المتعلقة بالإطار النظري للتدقيق المحاسبي وبيئته الدولية وكذا في عرض المعايير الدولية للتدقيق، وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات المحاسبية التي تناولت الموضوع والهدف من هذا المنهج هو جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بالموضوع، تصنيفها وتحليلها ووصف ظاهرة البحث بهدف فهم الإطار النظري للموضوع، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على الأدوات الإحصائية في التحليل.

مصادر البحث:

من أجل انجاز البحث تم الاعتماد على العديد من مصادر المعلومات، تتمثل أساسا في الكتب ورسائل الماجستير والدكتوراه، المجلات العلمية والمقالات المتخصصة والملتقيات، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تمثل مصدر استقاء المعلومات فيه من خلال وضع استبيان لأهل الاختصاص من محاسبين ومدققين وتوزيعه عليهم لمعرفه أرائهم.

أهداف البحث:

من الأهداف التي يسعى إليها البحث:

- إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق المحاسبي في ظل التطورات الاقتصادية العالمية؛
- محاول معرفة الغاية من وضع معايير دولية للتدقيق؛
- طرح مختلف السياسات التي تساعد على الارتقاء بمهنة التدقيق المحاسبي وتحسن من أداء المدقق؛

- معرفة واقع مهنة التدقيق في الجزائر وانعكاساتها على معايير التدقيق الدولية من خلال الاطلاع على آراء المهنيين المختصين.

أسباب البحث :

تعود جل الأسباب إلى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية، أهمها:

- الأهمية التي يحضى بها موضوع التدقيق المحاسبي في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي يشهدها الاقتصاد العالمي؛
- التطورات التي تشهدها الجزائر وقصدنا من ورائه إبراز مدى ضرورة إتباع ذلك بالمعايير الدولية للتدقيق؛
- معرفة إلى أي مدى وصلت الجزائر في مهنة التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية للتدقيق؛
- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق والرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص هذا الموضوع وتوقع الوصول إلى نتائج ايجابية؛
- كون الموضوع مرتبط بمجال تخصصنا (تدقيق و مراقبة الميزانية)

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في الأهمية البالغة التي يحظى بها التدقيق المحاسبي من خلال تزايد الأطراف ذات العلاقة المهتمة بنشاط المؤسسات وقوائمها المالية، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير مالية ذات عرض عام بكل مصداقية وموثوقية بعيدا عن التحيز والتدخل الشخصي، ومعرفة واقعه في الجزائر في ظل التطورات الاقتصادية العالمية ومدى مواكبتها لمعايير التدقيق الدولية.

صعوبات البحث:

من بين أهم الصعوبات التي اعترضتنا في هذه الدراسة ما يلي:

- قلة المراجع في المكتبة التي تعالج موضوع التدقيق المحاسبي؛
- صعوبة الوصول إلى عينة الدراسة بسبب عدم اللامبالاة من طرف عينة الدراسة؛
- ضيق الوقت المخصص للدارسة الميدانية مما صعب عملية شمول توزيع استمارة الاستبيان على العينة المعنية بالدراسة واسترجاعها في وقتها؛
- صعوبة متعلقة بالمجال الإحصائي خاصة عند تحليل مخرجات البرنامج الإحصائي " SPSS ".

خطة البحث:

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإلمام بجميع الجوانب التي نراها مهمة وكذا الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، نقسم بحثنا إلى أربعة فصول

-الفصل الأول: اندرج الفصل الأول تحت عنوان مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي و المعايير الدولية للتدقيق والذي قسم بدوره إلى ثلاث مباحث تضمنت ماهية التدقيق المحاسبي وكذا مسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي اضافة الى تبني معايير التدقيق الدولية

-الفصل الثاني: عرض المعايير الدولية للتدقيق والذي تناول فيه عرض مختصر لمعايير الدولية للتدقيق .

-الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية وانقسم إلى تقديم الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية و تحليل لمحاور الاستبيان.

الفصل الأول :
مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد:

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب ، فبعد إنتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الإهتمام في وقتنا هذا ، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ، فعلى الرغم من أنه حتى فيوقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط ، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الإقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها ، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها ، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها .

لدراسة أكثر تفصيل ، وإنطلاقا مما سبق ، في هذا الفصل سنتطرق لمدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي و المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي، وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: مسار تنفيذ عملية التدقيقالمحاسبي.
- المبحث الثالث: تبني المعايير الدولية .

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

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

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

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

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة . و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات ، للوقوف على مدى صحتها. و هكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ، و معناها يستمع[1].

- **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:**

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية ، و كان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية [2]. وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالإستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

- **الفترة من 1500 حتى 1850م :**

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

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات)الناحية النظرية والعملية(، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2000 ، ص ص17، 18.

[2] إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996 ، ص.14

➢ **الفترة من 1850 حتى 1905م :**

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

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي[1]:

- إكتشاف الغش والخطأ ؛
- إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية ؛
- إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

➢ **الفترة من 1905م إلى يومنا هذا:**

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق ، فلم يعد إكتشاف الغش والخطأ ، فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة . بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي[2].

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق .

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق ، و هذا بإختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها . و رغم الإختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم ، إلا أنها تصب في نفس الهدف. و نذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي :

1/ جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American accounting associator للتدقيق كما يلي[3]:

" التدقيق هو عملية منظمة وممنهجة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ،و التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة."

---

[1] مرجع سابق ، ص.16

[2] هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 ، ص.19

[3] وليم توماس ، امرسون هنكي ، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 ، ص.18

2/ كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين[1]."

من خلال التعريفيين ، يمكن إستخلاص ما يلي:

- عملية التدقيق عملية منظمة ، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق ؛
- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات ، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها ؛
- أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة ، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز؛
- أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي ، والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات ؛
- إيصال المدقق لتقرير، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

3/ جاء تعريف Bonnault et germond للتدقيق على أنه": إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة [2]."

4/ بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل ، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما[3]."

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن إستخلاص ما يلي:

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

---

[1] [2] التميمي هادي، مرجع سبق ذكره، ص20.

[3] Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1er édition , Dunod , Paris , 1991, P28 .

LIONNEL.C et GERARD.V , Audit et Control Interne – aspects financiers , opérationnels et stratégiques- , Dalloze, Paris, 1992 ,p21.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

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

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي : [1]

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

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

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

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

المطلب الثالث: أهداف وأنواع التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول :أهداف التدقيق .

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

[1] مسعود صديقي ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000 ، ص 65 .

جدول رقم 1 : التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
1850 قبل	إكتشاف الغش والإختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	إكتشاف الغش والخطأ والإختلاس	بعض الإختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	فحص إختباري تفصيلي	درجة إهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختباري	بداية الإهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختباري	إهتمام قوي وجوهري
حتى 1960 الآن	مراقبة الخطط ، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها	إختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) ، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006 ، ص18.

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

كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق ، ولعل الدليل على ذلك العبارة المشهورة للقاضي LOPASE في قضية حلج القطن سنة 1896 ، والتي وصف فيها المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لإقتفاء أثر المجرمين [1]. والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس إكتشاف الأخطاء أو الغش ، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق.

عموما ، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق[2].

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين ، التقليدية ، والحديثة أو المتطورة[3]:

---

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، الأردن ، 2000 ، ص.09

[2] Philipe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, Les édition d'organisation, pratique de l'audit opérationnel, Paris, 1992, p 29.

[3] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الأردن ، 1998 ، ص.10

أولا : الأهداف التقليدية:

1/ أهداف رئيسية.

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

2/ أهداف فرعية.

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش ؛
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش ، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك ؛
- إعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا ؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم ؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة ؛
- تقدير التقارير المختلفة وملء الإستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق .

ثانيا : الأهداف الحديثة أو المتطورة.

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

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

1/ عرض القوائم (الإفصاح): يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها ، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى ، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم الماليةالمفحوصة والمعلن عنها[1].

[1] مسعود صديقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص.26.

2/ الشمولية: يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلهـــا من قبل المؤسســـة وقت حدوثهـــا دون أي إستثناءات ، وحتـى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات ، وذلك بغرض تـوفير معلومـات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة .

3/ الوجود والتحقق: أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلا.

4/ الملكية و المديونية : هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصـول الواردة في الميزانية ، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى ، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريـق المصادقات مثلا.

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

6/ إبداء رأي فني : الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبـات حـول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء[1]:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة ؛
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم ؛
- تقييم الهيكل التنظيمي ؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات ؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
- محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعبات ، والأخطاء .

الفرع الثاني: اهمية التدقيق المحاسبي.

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

[1] Mokhtar BELAIBOUD , Guide pratique d'audit financier et comptable , Maison des livres , Alger , 1986 , p22.

1/ إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة .

2/ الملاك والمساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3/الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام[1] وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة .

4/ الزبائن :إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية ، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي للبضاعة أو المواد الأولية[2].

5/ العاملين: هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

6/ **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة .

7/ الهيئات الحكومية : تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الأغراض ، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ،وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة. وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدارالمعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة ؛
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي ؛
- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية[3]

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص.12

[2] عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006 .

3 نفس المرجع السابق.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي .

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منهـا ، إلا أن ذلـك لا يغير من جوهر عملية التدقيق . وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق المحاسبي على النحو التالي :

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

أولا: من حيث الإلزام:

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامي ، وتدقيق إختياري.

1/ التدقيق المحاسبي الإلزامي:

يحتم القانون القيام به ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خـارجي لتـدقيق حسـاباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلـة العقوبـات المقررة

2/ : التدقيق المحاسبي الإختياري:

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكهـا ، وتكـون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الإستعانة بخدمات مدقق خـارجي لتـدقيق حسابات المؤسسة وإعتماد قوائمها المالية الختامية ، نتيجة للفائدة التي تتحقـق مـن حيـث إطمئنـان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ، والتي تتخـذ كأسـاس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة إنفصال أو إنضمام شريك جديد . أما فـي حالـة المؤسسـات الفردية ، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلـى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب [1].

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص.12

ثانيا: من حيث مدى الفحص حجم (الإختبارات).

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين :

1/: تدقيق شامل(تفصيلي): المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما بإستمرار، وبالتالي فإن إستخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .

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

ثالثا : من حيث توقيت عملية التدقيق المحاسبي .

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أولا : تدقيق المحاسبي مستمر:

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة. وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة [2]:

* كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها ؛

* عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته ؛

* توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ،ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي:

1/ مزايا التدقيق المستمر:

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة ؛
- كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في إنتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص إرتكاب الغش والتلاعب ؛
- تمكن المدقق من الإنتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير ؛
- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة ، ويمكن من إكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل ؛
- إنتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق ، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة

1 مرجع سابق ، ص ص46 ، 47.

2 كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ،2001 ، ص.194

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط :

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق ؛
- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية ، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدأ في عملية التدقيق ؛
- إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها ؛
- قد يؤدي إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق ، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة .

رابعا : من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

أولا : تدقيق كامل.

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

ثانيا : تدقيق جزئي.

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلالفترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل . ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء [1].

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص ص22 ، 23.

خامسا : من حيث القائم بعملية التدقيق.

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

أولا : تدقيق داخلي.

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالإستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة[1].

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

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

ثانيا : تدقيق خارجي.

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

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

---

[1] HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002, P 07 .

[2] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 ،ص.15.

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

[4] ques RENARDJac , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris , 1987 , p69.

المطلب الرابع : فروض التدقيق وإلتزامات المدقق.

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

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

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

الفرع الأول : فروض التدقيق.

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة ، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة . وفي إطار حل مشكلة التدقيق ، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الإفتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها ، و هي كالآتي[1]:

- قابلية البيانات المالية للفحص ؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق و الإدارة ؛
- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية ؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ، يلغي إحتمال حدوث الأخطاء ؛
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال .
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك .
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد ، فإن المدقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط .
- القوانين المهنية تفرض على المدقق إلتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها .

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، أسس المراجعة)الأسس العلمية والعملية (، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص 25، 26.

فيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق:

أولا : قابلية البيانات للفحص.

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية ، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية ، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية . وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية . فهذه المعايير تتمثل في: [1]

الملاءمة: يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين ، وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها ، فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها .

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

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

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

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة و إدارة الوحدة الإقتصادية من جهة أخرى ، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة و بسهولة[2].

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

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

رابعا : وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي إحتمال حدوث أخطاء.

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

---

[1] مرجع سابق ، ص.26.

[2] عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، وآخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ، ص.26.

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

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

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

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة ، وهو فرض إستمرار المشروع [1]. وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية ، فإنه يفترض إستمرار الوضع كذلك في المستقبل . وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك ، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية ، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الإعتبار مستقبلا .

سابعا: مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط.

في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية ، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له ، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

ثامنا: القوانين المهنية تفرض على المدقق إلتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الإلتزام بها إتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

1 مرجع سابق ، ص.

الفرع الثاني : حقوق المدقق المحاسبي .

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

1/ يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات

والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

2/ يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها آو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

3/ يقدم القائمون بالادارة في الشركات كل 6 اشهر على الاقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون

4/ يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على اساس تقريره ، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة باداء مهمته .

5/ تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الاتعاب في اي حال من الاحوال على اساس النتائج المالية المحققة من الشركة او الهيئة المعنية .

6/ يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزامته القانونية ويجب عليه ان يلتزم باشعار مسبق مدته 3 اشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والاثباتات الحاصلة

7/ حق مناقشة اقتراح عزله ، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة . ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات ؛[1]

8/ حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها ، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله [2].

[1] وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص57 ، بتصرف الطالب.

[2] المواد : 31 ، 32 ، 33 ، 36 ، 37 ، 38 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010.

الفرع الثالث : واجبات المدقق المحاسبي .

تتمثل فيما يتعين على المدقق الإلتزام بـه لإنجـاز أعمـال تـدقيق الحسـابات بشـكل جيـد وموضوعي ، ويمكن تلخيصها فيما يلي[3]:

1/ تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة ، وما يتضـمنه مـن مسـتندات ودفـاتر وسجلات وقوائم ، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق

2/ قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشان الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها ؛

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

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

5/ يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري ؛ [1]

6/ الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة . [2]

---

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص.91

[2] عبد الكريم علي الرمحي ، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف ، الأردن،2002، ص.08

[3] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تـدقيق الحسـابات النظـري والعملـي ، الطبعـة الأولـى ، دار المسـتقبل للنشـر والتوزيع ، 2009 ، ص.128

المبحث الثاني: مسار تنفيذ عملية التدقيق.

تسير عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها ، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق وفق أربع خطوات تشمل :

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

المطلب الأول: تخطيط عملية التدقيق.

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق ، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة ، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر ،كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق ، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف ، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والإستقامة ، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع .

الفرع الأول : الخطوات التمهيدية.

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق ، والمتمثلة فيما يلي [3]:

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

- الإتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو إستقالته، يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه .
- التأكد من نطاق عملية التدقيق التأكد من نطاق عملية التدقيق

---

[1] المادة 34 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010.

[2] نفس المرجع ، المادة 40 .

[3] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، مرجع سبق ذكره ، ص.139

- إتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق: إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم ، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها ، وعليه أن يغتنم الفرصة والإستفادة من زيارة العمل هذه ، فقد يتعذر عليه تكرارها ؛[1]

- فحص وتقييم النظام المحاسبي: يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها[2]:

1/ المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي .
2/ كيفية القيد والترحيل .
3/ دقة السجلات وكفايتها .
4/ إستخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة .
5/ طرق الإهتلاك المنتهجة .
6/ طريقة تقييم المخزونات .
7/ العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت .

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

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

---

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص.69

[2] Robert OBERT, Révision et certification des comptes, Dunod, Paris, 1995, p40.

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

الفرع الثاني : مخطط التدقيق.

عقب إنتهائه من كافة الخطوات التمهيدية ، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق . وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ، ومن بين ما يتضمنه ما يلي [1]:

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

البرنامج ليس سردا لخطوات ، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها . والبرنامج يخدم عدة أغراض ، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها . فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية[2].

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

يمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما:

- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما ؛
- برامج تدقيق متدرجة .

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، مرجع سبق ذكره ، ص.143

[2] نفس المرجع ، نفس الصفحة.

3

أولا : برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما.

هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق ، يتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم . غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية ، والتي يضيفها المدقق بناء على قيامه بالخطوات التمهيدية وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المدققة دون غيرها من المؤسسات السابقة . ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها [1]:

- أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها ؛
- أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل ؛
- أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه ؛
- أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن إتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية ، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات ؛
- باستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتمم العمل دون عناء أو ضياع وقت ، في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل ؛
- يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه ، وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات ، كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين ؛
- أخيرا فإن هذا النوع يعتبر أساسا لعمليات التدقيق في الأعوام المقبلة ونواة لها .

لكن بالرغم من هذه المزايا ، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من إستقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي ، كما أنه يقتل روح الإبداع والإبتكار لديه . ولكن يمكن تفادي هذه العيوب أيضا إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعة وإقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة ، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرنامج الثابت هذا بين الفينة والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسبا من التعديلات.

ثانيا : برامج تدقيق متدرجة.

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

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات)الناحية النظرية(، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ، 2004 ، ص.212.

الفرع الثالث: الإشراف على مهمة التدقيق .

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

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي[1]:

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

الفرع الرابع : أوراق العمل.

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق ،من الإجراءات المتبعة ، المعلومات التي تم الحصول عليها ، الإلتزام بالسياسات ، ونتيجة عملية التدقيق .

الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص ، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه[2].

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

[1] زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر ، الأردن ، 2009 ، ص.79

[2] نفس المرجع ، ص.80

- الملف الدائم .
- الملف الجاري (ملف الدورة الحالية) .

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

أولا : الملف الدائم.

يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للإستعمال في الدورات اللاحقة ،[1] كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مكتب تدقيق لآخر. وعموما يمكن أن يشتمل هذا الملف على : [2]

- عموميات .
- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية .
- الحسابات السنوية والتقارير.
- التحاليل الدائمة للحسابات .
- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والإجتماعي .
- كل ما يتعلق بالجانب القانوني .

1. عموميات:

تشمل كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة ، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية ، مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها .

2. وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية:

يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية ، مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الإلتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف .

3. الحسابات السنوية والتقارير:

يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من أصول وخصوم ، حسابات النواتج والأعباء ، حسابات النتائج ، برامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والإستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة .

---

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص.40.

[2] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات)الإطار النظري والممارسة التطبيقية(، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003 ، ص ص 128 - 130 .

4/ **التحاليل الدائمة للحسابات:**

يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات ، بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة .

عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية ، الأسهم، القروض ، الديون طويلة الأجل ، الزبائن المؤونات ، الموردين ، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها إنطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

5/ كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي:

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

6/ **كل ما يتعلق بالجانب القانوني**:

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

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية بإختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.

فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين "نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة ، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة[1]".

في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه " نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه ، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من :

- حمايةالأصول.
- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها .
- التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة .
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة . [1]

[1] Reda KHELASSI, audit opérationnel-L'audit interne, HOUMA, Alger, 2005, P71.

بإعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة ، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام ، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار إستحالة تدقيقه لكل الحسابات ، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية . كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمدقق إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة .

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية ، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

- جمع الإجراءات .
- إختبارات التطابق .
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية .
- إختبارات الإستمرارية .
- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي .

الفرع الأول : جمع الإجراءات.

سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة ، يقوم المدقق بجمع المعطيات) القوانين المختلفة، طرق العمل (... ، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير ، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة ، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات من المعاملين بالمؤسسة .

الفرع الثاني : إختبارات الفهم والتطابق.

تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات ، فليتأكد المدقق من درجة الإعتماد ، يجب أن تدعم بإختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات ، الوصف الكتابي ، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين .

[1] Alain MIKOL , Comprendre les mécanismes du contrôle légal – Les audits financiers , , édition d'organisation , paris , 1999, P141.

[2] J. E. Combes et M. C Labrousse Publi ,Audit Financier et Contrôle de Gestion , Union éditions, 1997, P 17.

الفرع الثالث : التقييم الأولي للرقابة الداخلية.

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية ، يمكنه أن يعطي تقييما أوليا لهذه النظام . فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته ، في حين إن أدت عملية الفحص إلى الإستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الإعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع إحتمال وجود تلاعب وغش .

فلإستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين :

- الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام ؛
- والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية.

الفرع الرابع : إختبارات الإستمرارية.

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا ، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

الفرع الخامس: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

بإعتماده على إختبارات الإستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره ، عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف)ضعف التصور(التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها)نقاط الضعف ونقاط القوة(يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات ، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة ، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية ، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد ، يظهر ويحدد بكل وضوح :

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا ، ومفهوم من طرف الجميع ؛

- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة ؛
- ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم .

المطلب الثالث: أدلة الإثبات .

الفرع الأول :أدلة الإثبات.

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الإعتقاد ، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع[1].

بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي ، فإن المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

أنواع أدلة الإثبات :

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق إستخدام أهمها ، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- المستندات .
- الفحص المادي .
- المصادقات .
- الفحص التحليلي .
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية .
- الإستفسارات من العميل .

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 ، ص.166.

1/ المستندات:

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

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

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة ، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية ، وعليه أن يظل يقضا لأن بإستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع [1].

2/ الفحص المادي :

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

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل [2].

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات ، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له ، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا ، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى .

3/ المصادقات:

تتمثل في إستعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية ، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة.

تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها بإختلاف المعلومات المطلوبة ، وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع [3]:

---

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات) الناحية النظرية(، مرجع سبق ذكره ، ص.180

[2] عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ،2007 ، ص.81

[3] يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الوراق للنشر ، الأردن ، 2007 ، ص.180

- مصادقات إيجابية .
- مصادقات سلبية .
- مصادقات عمياء .

***المصادقات الإيجابية:**

في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة ، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم .

***المصادقات السلبية:**

فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم ، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة إعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.

***المصادقات العمياء:**

في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.

4/ الفحص التحليلي:

يقصد به إستخدام المقارنات والعلاقات)كالنسب مثلا(لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية ، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة [1].

يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه[2].

5/ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

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

[1] عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص.85

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص.93

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات ، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي[1]. أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات و السجلات على أخطاء وتلاعبات ، ما يوسع نطاق الإختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى إمتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

6/ صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:

أن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الإعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز ، وبالتالي فإن وقوف المدقق على إستعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على إنتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له بإستخدامها كدليل إثبات.

7/ الإستفسارات من العميل:

يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات . ولكن تعتبر الإستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل ، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل[2].

الفرع الثاني :الملف الجاري.

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق [3]. ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية [4]:

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق ؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها ؛
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق ؛
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك،الوسائل المستعملة في التقييم؛
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة ؛
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردون ؛
- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته .

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات)الناحية النظرية(، مرجع سبق ذكره ، ص.181

[2] عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص.87

[3] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص.40

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص.131

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات.

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الإقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم ، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية.

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق ، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية ، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص ، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال ، وهكذا نجد أن التوجه يختلف بإختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل[1].

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الإتصال ، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال [2].

بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الإعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الإلتزام والثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على إحتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه .

يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها بإختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية ، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

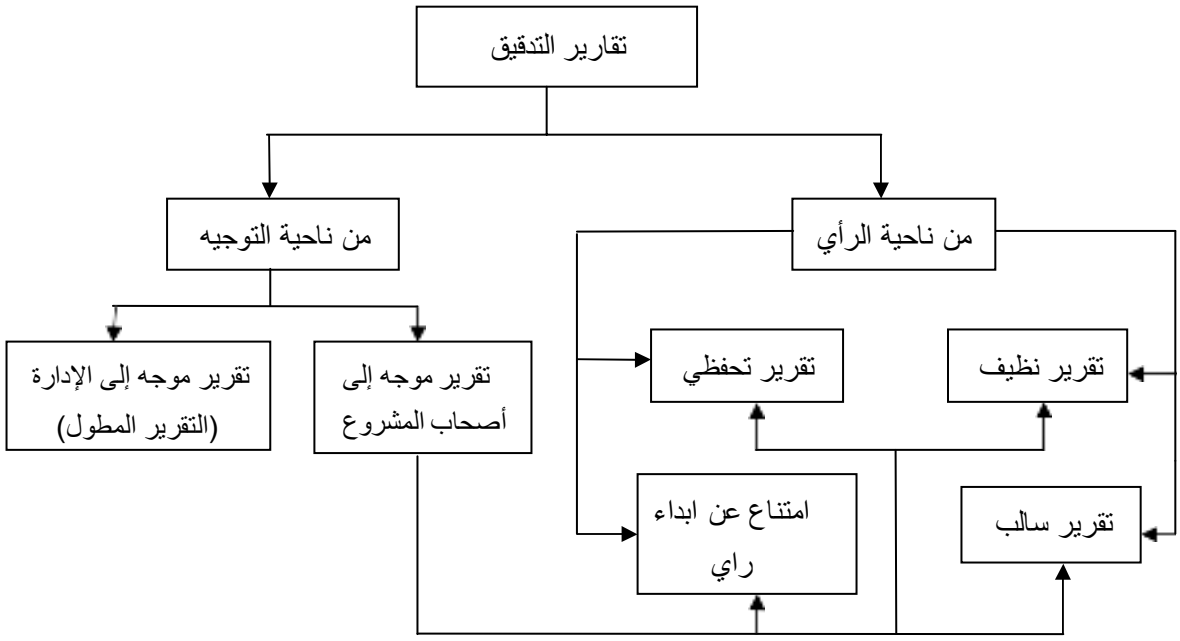
- تقرير نظيف .
- تقرير تحفظي .
- تقرير سالب.
- الإمتناع عن إبداء الرأي .

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي :

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات)الناحية النظرية(، مرجع سبق ذكره ، ص.129

[2] عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص.316

شكل رقم 2 : أنواع تقارير التدقيق.



المصدر: محمود قاسم تنتوش ، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل ، بيروت،1998،ص.47

الفرع الأول : التقرير النظيف.

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي :[1]

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي ؛
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي ؛
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية .

الفرع الثاني : التقرير التحفظي.

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ،فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية

[1] يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص.260

التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق ، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ[1].

الفرع الثالث : التقرير السلبي.

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها [2].

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات .

الفرع الرابع : الإمتناع عن إبداء الرأي.

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق ، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي [3]:

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة ؛
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الإختراع لشركة أخرى ، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها ؛
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية . في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها ؛
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك ؛
- وغالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق ، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها .

---

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، مرجع سبق ذكره ، ص.106

[2] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات)الناحية النظرية(، مرجع سبق ذكره ، ص.138

[3] يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص.264

المبحث الثالث : تبني معايير التدقيق الدولية

تعتبر المعايير الدولية للتدقيق الركيزة الأساسية التي تبنى على أساسها جملة من الإرشادات، والتي كان الهدف من ورائها إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء، وإزالة الفروق الموجودة في البلدان التي تتعامل مع بعضها البعض.

المطلب الأول : مفهوم المعايير الدولية للتدقيق وخصائصها

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم المعايير الدولية للتدقيق، وكذلك ذكر الخصائص التي تميزت بها:

أولا: مفهوم المعايير الدولية التدقيق

تعتبر معايير التدقيق من المقومات الأساسية لأي مهنة تحكم الممارسين لهذه المهنة في مراحل عملهم ونتيجة لأهمية عملية التدقيق وجدت معايير التدقيق التي تمثل إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية وهي تشمل على اعتبارات الجودة والكفاءة والحياد ومتطلبات التقرير وأدلة المراجعة.

تحتوي معايير التدقيق الدولية على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بتدقيق القوائم المالية.[1]

تعريف المعايير الدولية للتدقيق:

المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس ويعرف المعيار بأنه نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس ومرشد لمدى فاعلية الأداء بحيث أنه يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها.[2]

تعرف المعايير الدولية للتدقيق بأنها: قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية. [3]وبالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليها لأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.

" تصاغ معايير التدقيق الدولية في سياق تدقيق البيانات المالية من قبل المدقق المستقل، ويتم تعديلها وفقا للظروف عند تدقيق المعلومات المالية التاريخية الأخرى"

نشأة المعايير الدولية للتدقيق:

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والمراجعة، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين 07/10/1977 بموجب اتفاقية بين 63منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49دولة.

وقد انبثقت عن الاتحاد لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للتدقيق والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية و توحيدها عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت المعايير 27معيار سنة 1988.

وحظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة التدقيق والمستفيدين من خدمات على المستويين المحلي والدولي، وذلك لما لها من أهمية ولدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعة قدر الإمكان.

ثانيا: خصائص المعايير الدولية للتدقيق.

تمتاز المعايير الدولية بعدة خصائص منها:[2]

1/ التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين وان كان لذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية؛

2/ استخدمت اللجنة لفظ " إرشادات التدقيق الدولية " بدلا من " المعايير الدولية للتدقيق " وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام مختلف المنظمات المهنية في دول العالم

للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل الدول؛
3/ تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقي قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

المطلب الثاني : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق

تعود سلطة إصدار وتعديل المعايير الدولية للتدقيق حاليا من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB، ويراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي :3

* أنه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

* إن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم ملائمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن :

- فحص القوائم المالية الربع سنوية؛
- اختيار القوائم المالية التقديرية؛
- تجميع القوائم المالية.

* إن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها؛

* يمكن لمدقق الحسابات في مجال وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لغرض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.

* القاعدة أن تطبيق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة

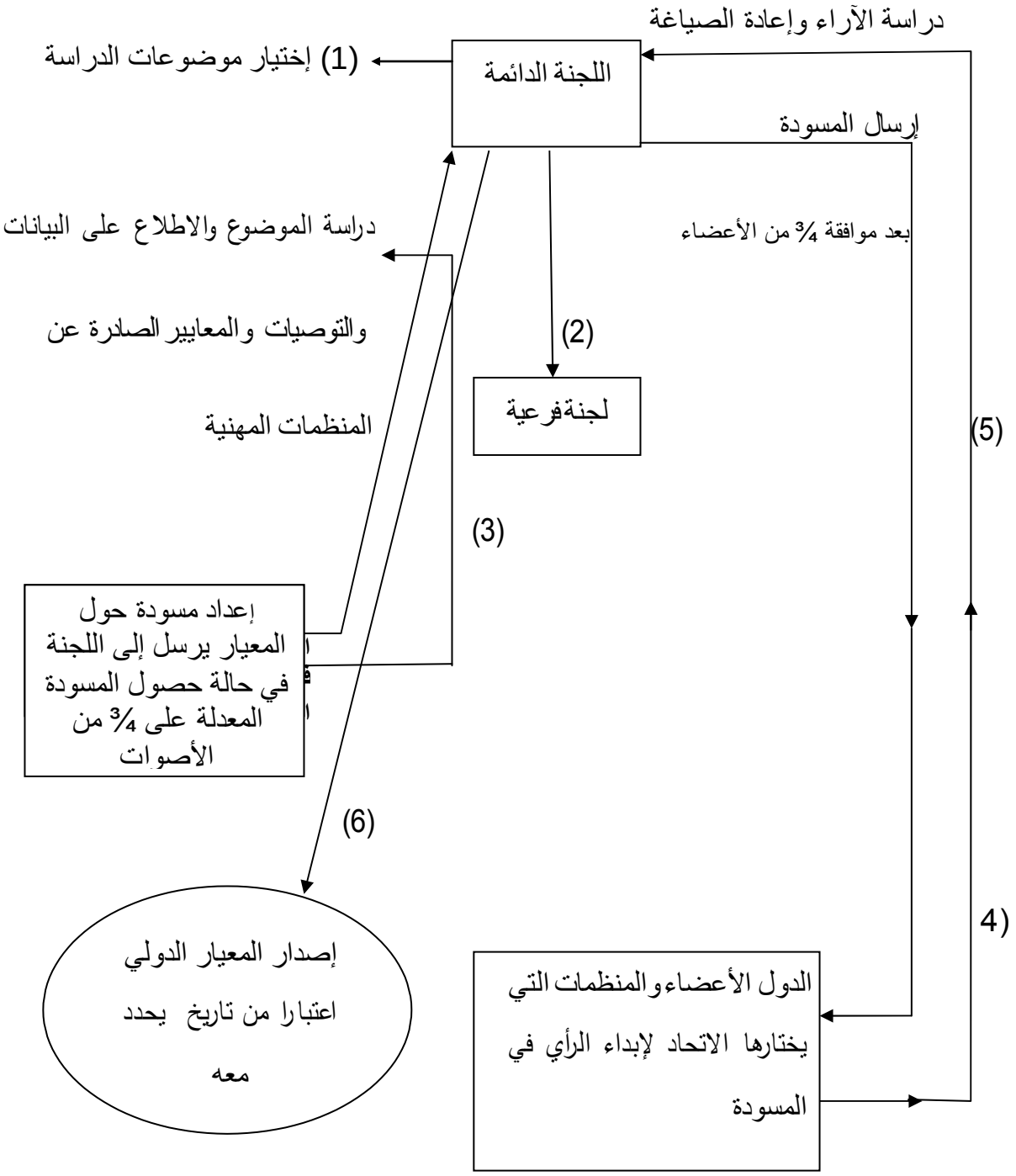
* تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية المدققة للحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى وغنى عن القول بأن مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير.

* عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية للخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق :

- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حلولها؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
- إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة للمعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا للمنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة للمعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
- بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية .

ويمكن توضيح الخطوات المنتهجة لإصدار المعيار في الشكل الموالي :

الشكل:(1) الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي



المطلب الثالث : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها

الفرع الأول : أهمية معايير التدقيق الدولية

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها ، وان تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم ، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسينوالتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى ، يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :

.1تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية ؛

.2تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية ؛

.3إن تغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد ؛

.4إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة ؛

.5إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها

حدد Moonitzسبعة عوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام :

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

.2إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة ، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بان المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها ؛

.3إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية ؛

.4إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية ؛

.5إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية ؛

.6إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق ، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها ؛

.7إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة)التي تنتج التقارير المالية(والأطراف الخارجية)التي تستخدم تلك التقارير (، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية ، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم

الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية ...الخ ، لذلك فان معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية.

الفرع الثاني : الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق ، فقد تم الجدال في عام) 1971قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية (بان عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة ، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية ، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية.

يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها ، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية . وقد ذكر احد المعلقين الأتي :

"لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية يمكن أن يتحقق ، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية ، ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها.

المطلب الرابع : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- إرتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية ، حيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية ، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار "ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا ، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية " ، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية ، والتي تنص على " في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية ، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة.
- يرتبط معيار التدقيق الدولي 700والذي يقضي بان يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة ، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية ، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة ، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية ، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.
- ارتباط معيار التدقيق الدولي 560المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم ، 10حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية ، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها .

خلاصـــــة:

تبين لنا من هذا الفصل أن نجاح عملية التدقـيق يتوقف على مدى تنظيمها والتزام الممارسين لهـــا لهذه التنظيمات والقواعد، بحيث شمل على عناصر التنظيم الرئيسية وذلك بوضع إطار عام لممارسين له، يحدد المسؤوليات القانونية للمدقق الخارجي، بالإضافة إلى وضع آداب وسلوكات مهنية للالتزام بها من أجل إعطاء مهنة التدقيق المحاسبي الثقة والمصداقية، وهذا جعل من الممارسين يسعون إلى تشكيل هيئات للتحكم في المهنة والحفاظ على مكانتها ورقيها في المجتمع، والـدفاع عن مصـالح ذوي العلاقة، والتحكم في تصرفاتهم من خلال وضعها دستور وآداب سلوك المهنة يشمل مبادئ أخلاقية وقواعد. وكذلك تناول هذا الفصل المعايير الدولية للتدقيق التي جاءت من أجل توحيد الممارسات المهنية للتدقيق على المستوى المحلي والدولي وقامت بإصدارها لجنة معايير التدقيق الدولية المنبثة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي تم تطويرها وتعديلها بشكل مستمر من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، وسنتطرق لهذه المعايير بنوع من التفصيل في الفصل الموالي

الفصل الثانى :

عرض المعايير المحاسبية الدولية

تمهـــــيد:

إن التدقيق المحاسبي يعتبر مهنة كباقي المهن التي لها قواعد وأصول ممارسة كإطار مرجعي له يقوم عليه، ونظرا للأهمية التي لاقتها مهنة التدقيق المحاسبي في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية، كان لابد من التفكير في وضع قواعد وأصول يتم الرجوع إليها والاحتكام بها في حالة لزم الأمر، لأن الانفتاح الدولي والتوجه نحوى العولمة أدى إلى تفاوت كبير، مما أدى بالهيئات الدولية المهتمة بالتدقيق إلى وضع مجموعة من المعايير التي يلتزم بها المدققون في ممارساتهم العملية، وتعتبر هذه المعايير دستور مهنة التدقيق مما اوجب ضرورة معرفتها من طرف المدققين وكذا معرفة كيفية تطبيقها في الواقع العملي للالتزام بها وتجنب التعرض للمسائلة المهنية.

ومن أجل معرفة أكثر بخصوص مضمون معايير التدقيق الدولية، نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

- ✓ المبحث الأول: معايير المبادئ العامة ومسؤوليات وتقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء؛
- ✓ المبحث الثاني: معايير أدلة الإثبات في التدقيق؛
- ✓ المبحث الثالث: معايير الاستفادة من الآخرين و تقرير المدقق النهائي.

المبحث الأول: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات وتقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء.

يمكن تقسيم معايير التدقيق الدولية من نـــاحية المبادئ إلى المعايير المحاسبية في الأرقام من 200 إلى 230، أما المعايير التي تعنى بناحية المسؤولية فهي ممثلة في الأرقام من 240 إلى 260، أما فيما يخص المعايير التي تخص التخطيط والرقابة الداخلية فهي ممثلة في المعايير ذات الأرقام من 300 إلى .402

المطلب الأول: معايير المبادئ العامة.

المعايير التـــي تخص معايير المبادئ العامة تتمثل في المعايير ذات الأرقام 200، 210، 220، .230

المعيار رقم :200 الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية.

إن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار تقارير مالية محددة[1].

وقد جاء المعيار بالمبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق، فتتمثل فيما يلي[2]:

- الاستقلالية.
- الأمانة (النزاهة) .
- الموضوعية.
- الكفاءة و العناية المهنية.
- السرية.
- السلوك المهني.
- المعايير التقنية (الفنية) .

[1]- داود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية، للجزأين الأول و الثاني، ط 2، دار المسودات الحقوقية، بيروت، لبنان، 2002، ص.27

كما نص المعيار 200 على أن التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية يهدف إلى توحيد تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، والتأكيدات المعقولة مفهوم يتعلق بأدلة الإثبات، وهو ما يتناوله المعيار الدولي رقم .500

وجاء أيضا بالمتطلبات التالية للمدقق[1]:

- ✓ الالتزام بقواعد السلوك المهني للمراجعين الصادر عن اتحاد المحاسبين الدولي؛
- ✓ تنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية؛
- ✓ تخطيط و أداء عملية التدقيق بطريقة تتضمن شكوكا مهنية، مدركا بأن الظروف قد توجد أسبابا تدعو إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية تتضمن معلومات مضللة بصورة جوهرية.

المعيار رقم :210 شروط التكليف بالتدقيق.

إن الغرض من كتاب التكليف هو إعلان الجهات الخاضعة للتكليف وتوضيح مسؤوليات كل طرف، ومن مصلحة كل من الزبون والمدقق التكليف قبل الشروع في المهمة، وهذا من اجل تجنب أي سوء متعلق بمهمة التدقيق، ويحتوي بشكل عام على الهدف من التدقيق، مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية نطاق التدقيق، شكل التقرير، الإشارة إلى المخاطر المقبولة، والاطلاع على غير المشروط على السجلات والمعلومات ذات العلاقة بالتدقيق والتي يتم طلبها.

كما أشار المعيار رقم 210 إلى تدقيق الأقسام التابعة (للفروع) ، إذا كان مراجع الشركة الأم هو نفسه مدقق الشركة التابعة و ذلك من خلال الجهة التي تقوم بتجسيد مراجع القسم التابع، وفيما إذا كان يجب إصدار تقرير منفصل عن القسم التابع، و كذا درجة استقلالية إدارة القسم التابع[2].

وفي حالة إعادة التكليف. "على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر ببنود التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد، وقد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة تدقيق ما لم تتوافر عوامل معينة من بينها:

- ➢ أي مؤثر يدل على أن العميل أساء فهم هدف ونطاق التدقيق.
- ➢ أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد.

[1]- أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص .10
[2]- احمد جمعة حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص .255

- تغيرات مستجدة حدثت مؤخرا في الإدارة العليا ، مجلس الإدارة أو المالكين.
- تغيرات هامة آو جذرية في طبيعة آو حجم أعمال المؤسسة.
- متطلبات قانونية[1].

المعيار رقم :220 رقابة الجودة لأعمال التدقيق.

إن غرض معيار التدقيق هذا هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات بشأن مسؤوليات محددة لموظفي الشركة فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية.

"حيث يقوم هذا المعيار بتسليط الضوء على السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب التدقيق عند أدائه لعملية التدقيق إضافة إلى الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين بحيث يجب أن تطبق هذه السياسات والإجراءات على مستوى مكتب التدقيق وعمليات التدقيق المفردة.

ويجب أن تشمل الرقابة على الجودة السياسات والإجراءات التي ينبغي على شركة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهمات التدقيق بشكل خاص، أي مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق[2]."

وتهدف سياسة رقابة الجودة من خلال مؤسسة التدقيق إلى التأكد من التزام كافة أفراد المؤسسة ب[3]:

- ✓ المتطلبات المهنية: الالتزام بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية؛
- ✓ المهارات والكفاءة: المحافظة على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة؛
- ✓ توزيع المهام: تكليف الأفراد بالمراجعات الفردية كل حسب درجة تدريبه وخبراته؛
- ✓ قبول العملاء والمحافظة عليهم: تقييم للعملاء المحتملين ومتابعة العملاء الحاليين مع الأخذ بعين الاعتبار قدرة المؤسسة على خدمة العملاء بشكل ملائم كل على حده بما لا يؤثر على استقلاليتها؛
- ✓ المراقبة: الاستمرار في تطبيق ومراقبة سياسات وإجراءات رقابة الجودة؛
- ✓ التشاور: يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.

[1] - داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء 2، مرجع سبق ذكره، ص 37-36

[2] - أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2012، ص .31

[3] - إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات: الإطار النظري، ط 1، دار وائل للنشر، 2012، ص .186-185

وفي حالة التدقيق الفردي على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتماشية مع سياسات وإجراءات المؤسسة بالشكل الملائم لكل عملية تدقيق، ويجب عليه التأكد من الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بانجاز الأعمال الموكلة لهم وان هذه الأعمال سوف تؤدي بالعناية المطلوبة[1].

المعيار رقم :230 التوثيق[2].

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بتوثيقه لتدقيق القوائم المالية، ويعني التوثيق حسب هذا المعيار أوراق العمل الأساسية المعدة من طرف المدقق أو التي يتم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق. فيما يخص شكل ومضمون أوراق العمل، فقد وضع المعيار الدولي مجموعة من الضوابط أهمها[3]:

- على المدقق أن يسجل على أوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية التدقيق، طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة، نتائج عمليات التدقيق، والاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛
- يجب أن تكون أوراق العمل متكاملة أو منفصلة بالدرجة الكافية لتعطي صورة شاملة عن عملية التدقيق، ويتم تحديد مدى درجة التوثيق اللازمة على ضوء الحكم المهني، حيث ليس ضروريا أو عمليا أن يدون المدقق في أوراق عمله كافة الملاحظات والاعتبارات والنتائج التي يتوصل إليها؛
- يجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المواضيع التي تستدعي الرأي المهني للمدقق في النتائج المتوصل إليها في هذا المجال، غير أن شكل ومضمون أوراق التدقيق يتأثران بأمور عديدة أهمها:
  - طبيعة المهمة المكلف بها؛
  - شكل تقرير المدقق؛
  - طبيعة أعمال المؤسسة وتعقيداتها؛
  - طبيعة النظام المحاسبي وحالته ونظام الرقابة الداخلية للعميل؛
  - الحاجة في حالات معينة للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال التي يقوم بها المساعدون؛
  - المنهجية والتقنية الخاصة المستعلمة خلال عملية التدقيق.

[1]- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مرجع سبق ذكره، ص .79
[2]- أمين السيد احمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص .225
[3]- داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء الأول، ط 1، دار المنشورات الحقوقية، لبنان ، 2002، ص.225-224

فقد حدد المعيار الدولي بعض النقاط التي تتعلق بتنظيم ومحتوى أوراق العمل، نذكر مها[1]:

- يجب أن تحتوي أوراق العمل معلومات تتعلق بالهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة؛
- يجب أن تحتوي ملخصات أو نسخا من المستندات القانونية والاتفاقات والمحاضر الهامة؛
- معلومات تتعلق بالبيئة الصناعية والاقتصادية وكذلك البيئة التشريعية التي تعمل ضمنها المؤسسة؛
- القرائن التي تثبت عملية التخطيط، بما فيها برامج التدقيق وأية تعديلات؛
- القرائن التي تثبت تقييم و فحص نظام الرقابة الداخلية؛
- القرائن التي تثبت تقييم الخطر المتأصل وتقييم خطر الرقابة؛
- القرائن التي تثبت اعتماد المدقق على التدقيق الداخلي والنتائج التي توصل إليها؛
- تحليلات العمليات والأرصدة؛
- تحليلات النسب والاتجاهات المهمة؛
- سجل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة ونتائج هذه الإجراءات؛
- قرائن تثبت أن العمل المنجز من قبل المساعدين قد تم الإشراف عليه ومتابعته؛
- إشارة إلى من قام بتنفيذ إجراءات التدقيق، والى الوقت الذي نفذت به.

المطلب الثاني: معايير المسؤوليات.

المعيار رقم :240 مسؤولية المدقق في اعتبار الغش والخطأ عند تدقيق البيانات المالية.

يلقي هذا المعيار الضوء على ضرورة الانتباه والتأكد من مخاطر احتواء البيانات المالية على معلومات جوهرية غير صحيحة ناتجة عن غش أو خطاء.

الغش (الخطأ المقصود):

وهو فعل من قبل شخص أو عدة أشخاص بهدف تحريف البيانات المالية ومن أنواعه: [2]

- التلاعب بالدفاتر مثل عدم إدخال القيود، وإدخال قيود وهمية لسرقة الأصول؛
- التلاعب بالدفاتر لخدمة الإدارة ولتزوير القوائم المالية.

[1]- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 314.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات: الإطار النظري، ط 1، مرجع سبق ذكره، ص 177

الأخطاء:

وهي أعمال غير معتمدة في البيانات المالية بسبب السهو أو إساءة فهم الحقائق أو سوء السياسات المحاسبية. وإن مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة أو المسئولين كل حسب مسؤوليته، ولا يعتبر المدقق في أي حال من الأحوال مسئولا عن منع الأخطاء والغش[1].

"عند تحديد مسؤولية المدقق عن الغش يجب أن يأخذ في الاعتبار عدة عوامل أهمها نطاق عملية التدقيق التي كلف بها المدقق والتزامه بها، ومن الذي تسبب في عدم اكتشاف الغش، هل هو نتيجة إهمال المدقق أو انه نتيجة مباشرة لإهمال المشروع في عدم تصميم ووضع نظام متكامل للرقابة الداخلية، وهل كانت الظروف المحيطة كفيلة بإثارة الشك حول ناحية من النواحي وان إهمال المدقق من الاستقصاء عنها أدى إلى عدم اكتشاف الغش.

والمطلوب من المدقق في هذه الحالات هو القيام بعملية التدقيق بطريقة سليمة وطبقا لمستويات التدقيق المتعارف عليها بين المدققين، وبالرغم بان التدقيق لا يضمن الخسائر الناتجة عن خيانة الأمانة والسرقة إلا أن وظائفها الأساسية إدخال الاطمئنان في نفس العميل ضد أي تلاعب في ممتلكاته، ولهذا ينبغي على المدقق أن يؤدي العناية المعقولة أثناء أدائه واجباته وعادة يؤدي التدقيق السليم إلى اكتشاف الاختلاسات والغش[2].

المعيار رقم :250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية. عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وكذلك عند تقييم وتبليغ نتيجة للمراجعة يجب على المدقق الأراك بأن عدم التزام المؤسسة بالأنظمة قد تؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في قطاعات تحكمها عدد كبير من القوانين كالمصاريف والشركات الكيماوية[3].

---

[1] - احمد نور و آخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص .313

[2] شيرين مصطفى حلو، المسؤولية المهنية للمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، شهادة ماجستير،كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل،غزة، 2012، ص .38

[3] - أمين السيد احمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص .346

لا يعتبر المدقق، ولا يمكن أن يعتبر مسؤولا عن منع عدم الالتزام. وعلى إجراء التدقيق السنوية قد يكون مع ذلك رادعا. عملا بالمعيار الدولي لتدقيق 200 "الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية، على المدقق أن يخطط وينفذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني، مدركا بان التدقيق قد تكشف حالات أو أحداثا تؤدي إلى الاستفسار عما إذا كانت المنشاة تلتزم بالقوانين والأنظمة أم لا[1].

وعلى المدقق أن يعمل على فهم عام للإطار القانوني والنظامي الملائم للمنشأة والقطاع العائدة له، ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار. ويجب عليه أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة حول الالتزام بهذه القوانين والأنظمة خاصة في حالة وجود شكوك. كما يقوم المدقق بالإبلاغ عن عدم الالتزام للإدارة ولمستخدمي تقريره وللسلطات النظامية والتنفيذية.

المعيار رقم :260 الاتصالات بشان أمور التدقيق مع المكلفين بالرقابة.توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.

يهدف هذا المعيار لوضع معايير وتوفير إرشادات عن توصيل المدقق أمور التدقيق إلى هؤلاء المسئولين عن حوكمة المؤسسة. أي توفير إرشادات المدقق عن الاتصالات مع أطراف خارج المؤسسة كالوكالات التنظيمية والإشرافية الخارجية. يجب على المدقق أن يوصل الأمور المفيدة للمسئولين عن حوكمة المؤسسة، والتي تنشأ عن تدقيق القوائم المالية إلى هؤلاء المسئولين.

وتتباين هيكل الحوكمة من بلد لآخر، وهو الأمر الذي يؤدي إلى وجود صعوبة في تحديد الأشخاص الملائمين، ويعتمد المدقق على حكمه المهني في تحديد هؤلاء الأشخاص آخذا بعين الاعتبار هيكل حوكمة المؤسسة وظروف الارتباط وأي تشريع ملائم والمسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص.

وفي حالة عدم التوصل إلى تحديد الأشخاص الملائمين بشكل جيد فان المدقق يجب أن يصل إلى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسئول عن الحوكمة، كالمؤسسات الفردية والمؤسسات الحكومية...الخ.

تتضمن أمور التدقيق ذات الارتباط بالحوكمة التي يتعين توصيلها ما يلي[2]:

- النطاق الشامل لعملية التدقيق؛
- السياسات المحاسبية المستعملة والتغيرات فيها، وأثرها على القوائم المالية؛

[1] - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص .316

[2] - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004. ص .597

- المخاطر الجوهرية والمحتملة، وأثرها على القوائم المالية؛
- تسويات التدقيق المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها؛
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

يجب على المدقق أن يوصل أمور التدقيق ذات الاهتمام بالحوكمة في توقيت مناسب ليستطيع الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة من تنفيذ التصرف الملائم، وفي حالات معينة قد يوصل المدقق هذه الأمور في وقت اقرب من الوقت الذي تم الاتفاق عنه.

ويتم هذا الاتصال شفويا أو كتابيا وذلك بمراعاة عدة عوامل أهمها[1]:

- الحجم، الهيكل التشغيلي والهيكل القانوني وعمليات الاتصالات للمنشأة التي يتم تدقيقها؛
- طبيعة وقابلية وحساسية وأهمية أمور التدقيق التي هي هامة بالنسبة للرقابة التي سيتم الاتصال بشأنها؛
- الترتيبات التي تمت فيما يتعلق بالاجتماعات الدورية أو تقديم التقارير حول أمور التدقيق الهامة بالنسبة للرقابة؛
- مقدار الاتصال المستمر والحوار بين المدقق و الأشخاص المعنيين بالحوكمة.

وفي كلتا الحالتين(شفويا أو كتابيا) على المدقق توثيق هذه الاتصالات وأي استجابات لتلك الأمور.

يجب على المدقق مراعاة السرية المهنية لدى توصيله لأمور التدقيق للأشخاص المسئولين عن الحوكمة. وفي حالة أي تعديلات على المدقق الاسترشاد برأي مستشار قانوني. كما يجب على المدقق مراعاة القوانين واللوائح والأنظمة المحلية والالتزام بمتطلباتها أثناء توصيله للأمور الهامة التي تفيد الأشخاص المسئولين عن الحكومة.

المطلب الثالث: معايير التخطيط والرقابة الداخلية.

المعيار رقم :300 التخطيط.

يتناول هذا المعيار مسئولية المدقق عند تخطيط مراجعة القوائم المالية. وقد تم صياغة هذا المعيار في سياق عمليات المراجعة المتكررة.

وهدف المدقق من خلال هذا المعيار هو أن يخطط للتدقيق من اجل تنفيذه بطريق فعالة.

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 327.

يجب على المدقق أداء الأنشطة التالية في بداية عملية التدقيق الحالية[1]:

- أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة؛
- تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية؛
- تحقيق فهم شروط العملية.

وضع خطة التدقيق والتي تكون أكثر تفصيلا من إستراتيجية التدقيق الشاملة، وهي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي ستقوم بأدائها أعضاء فريق العملية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل معقول.

يجب إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة وبرامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك، وذلك بسبب التغيرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق، كما يجب تسجيل أسباب التغيرات الهامة[2].

المعيار رقم :310 معرف طبيعة عمل المنشأة.

حيث أن المعرفة الكافية والكاملة بطبيعة عمل ونشاط المنشأة وبالذات المتطلبات والمشاكل البيئية تمكن المدقق من تحديد وفهم الحالات والمعاملات التي يرى المدقق بأنها مهمة ولها تأثير على البيانات المالية، وتكون معرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة قبل عملية التكليف وأثنائها وبعدها، وذلك للحصول على اكبر قدر ممكن من المعلومات، وكلما تقدم المدقق في عملية التدقيق احتاج إلى معلومات أكثر وأدق عن طبيعة عمل المنشأة.

ويمكن للمدقق الحصول على المعرفة بطبيعة المنشأة وطبيعة نشاطها من عدد من المصادر على النحو التالي[3]:

- الخبرة السابقة بطبيعة نشاط المنشأة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه؛
- المناقشات التي تتم مع أشخاص داخل المنشأة العاملين فيها، (الإدارة) ؛

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 332.

[2]- محمود السيد ناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وطار التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص .196

[3] - سامح عبد الرزاق الحداد، تحليل وتقييم إست ارتيجية التخصص المهني للم ارجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات الم ارجعة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 29 مارس 2008، ص .78-79

-مناقشة الموظفين في قسم المراجعة الداخلية وفحص تقارير المراجعة الداخلية؛

- مناقشة المدققين الآخرين وكذلك المستشارين القانونيين الذين قاموا بتقديم خدمات للمنشأة أو لمثل مجال الصناعة؛

-مناقشة بعض الأفراد خارج المنشأة على دراية بها مثل(رجال الاقتصاد، العملاء، المودين) ؛

-المطبوعات المتعلقة بنشاط المنشأة (مثل: الإحصائيات الحكومية، الدراسات المسحية)؛

- القوانين واللوائح التي لها أثر جوهري على المنشأة؛

-زيارات إلى مكاتب العميل ومواقع الإنتاج المختلفة.

ومن الأمور التي يأخذها المدقق بعين الاعتبار لمعرفة طبيعة المنشأة :

-عوامل اقتصادية مثل: مستوى الاقتصاد العام، أسعار الفائدة، معدلات التضخم؛

-الأمور المتعلقة بالقطاع مثل: المنافسة مخاطر العمل، النشاط الدوري والموسمي؛

-الأمور المتعلقة بالمنشأة مثل: الإدارة، طبيعة العمل، الأداء المالي، التشريعات.

المعيار رقم :315 فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية[1].

يجب على المدقق الحصول على فهم للمنشاة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية بما يكفي لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الأخطاء، وبما يكفي لتصميم وأداء مزيد من إجراءات التدقيق وذلك من خلال أداء إجراءات تقييم المخاطر التالية:

- استفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشاة أو من المستشار القانوني الخارجي للمنشاة أو خبراء التقييم؛

- الإجراءات التحليلية؛

- الملاحظة والتفتيش؛

- ملاحظة الأنشطة وعمليات المنشاة؛

- فحص المستندات و السجلات وأدلة الرقابة الداخلية؛

- قراءة التقارير التي تعدها الإدارة(فصلية، محاضر اجتماعات، مجلس الإدارة) ؛

[1]- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات: الإطار النظري، مرجع سبق ذكره، ص .191

- زيارة لمقر المنشاة ومرافق المصنع؛
- متابع أية تغييرات في المعلومات الخاصة بالمنشاة وبيئتها التي حصل عليها المدقق في فترات سابقة؛
- مناقشة فريق العمل بحساسية البيانات المالية للمنشاة للأخطاء الجوهرية (تبادل المعلومات)؛
- فهم طبيعة المنشاة (عملياتها، ملكيتها، أنواع الاستثمارات، كيفية التحويل،...)؛
- فهم أهداف واستراتيجيات المنشاة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك التي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية؛
- فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق.

المعيار رقم :320 الأهمية النسبية (المادية) للتدقيق.

تم تعريف الأهمية النسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية كما يلي[1]:

" تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية في ظل الظروف المحيطة، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة. في حالة كونها مفيدة ."
ويستخدم المدقق الأهمية النسبية (المالية) في التدقيق:

- كأساس للتخطيط لعملية التدقيق؛
- كموجه أو أساس لتقييم أدلة الإثبات؛
- كأساس لاتخاذ القرارات عند إعداد التقرير؛

المعيار رقم :330 إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق بشأن تصميم و تطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية المتعرف عليها. كما أن هدف المدقق من خلال هذا المعيار هو الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، بشأن المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري، من خلال تصميم وتطبيق استجابات مناسبة لتلك المخاطر.

[1]- شادن هاني عرار، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009،ص .28

بشكل خاص، أشار المعيار إلى الأتي[1]:

- يجب على المدقق تحديد طبيعة ومدى أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها من أداء إجراءات جوهرية استجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، يجب على المدقق تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات، ومن الممكن أن تشمل هذه الإجراءات الجوهرية استخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة.

كما تضمن المعيار الإشارة إلى التالي:

- كلما كان تقييم المدقق للمخاطر أعلى فانه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المدقق للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة و ملائمة بشكل أكبر؛
- وتبعا لذلك، وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، فان على المدقق تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة ومناسبة بشكل أكبر أو أدلة تدقيق أكبر إقناعا عند مستوى الإثبات، وفي هذه الحالات قد يكون استخدام إجراءات المصادقة فعالا في توفير أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛
- كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق من إجراءات التحقق لتكوين استنتاج بشان تأكيد خاص ببيان مالي.

يشير المعيار إلى انه عندما يتكون الأسلوب الخاص بالمخاطر الهامة فقط من إجراءات جوهرية، فان إجراءات التدقيق المناسبة لتناول هذه المخاطر الهامة يتكون من فحص التفاصيل فقط أو الجمع بين فحص التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية.

[1]- أحمد جمعة حلمي، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 10، ط 1، دار الصفاء للنشر، عمان، 2009، ص 65-66.

المعيار رقم :400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.

طبقا لهذا المعيار يتعين على المراجع الحصول على فهم بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية بشكل كافي لتخطيط عملية المراجعة وتطوير مدخل فعال للمراجعة[1].

يقصد بالخاطر إبداء المدقق رأيا غير مناسب بسبب احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية، وتقسم مخاطر التدقيق إلى:

-1 المخاطر الملازمة:

وتعتبر هذه المخاطر عن احتمال وجود أخطاء جوهرية في رصيد حساب معين أو عدد من المعاملات وذلك بافتراض عدم وجود رقابة داخلية.

-2 مخاطر الرقابة:

وتعبر هذه المخاطر عن مخاطر المعلومات الخاطئة والجوهرية في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات ولا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب.

-3 مخاطر الاكتشاف:

وهي عبارة عن المخاطر التي لا يمكن لإجراءات التدقيق الجوهرية التي يقوم بها المدقق أن تكشف المعلومات الخاطئة والتي يمكن أن تكون جوهرية.

المعيار رقم :402 التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات للمدقق الذي يقوم عميله باستخدام مؤسسة خدمية. أن هذا المعيار أيضا يصف تقرير مدقق المؤسسة الخدمية والتي قد يحصل عليها مدققوا العميل.

" قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بانجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعاملات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب) ، وفي هذه الحالة فان

[1]- أمين السيد احمد لطفي، مـ ارجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص .48

بعض السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية تدقيق القوائم المالية للعميل، وقد تؤثر على هيكل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاصة به.

بالتالي على المدقق تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية التدقيق، وذلك بمراعاة:

- طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية؛
- شروط العقد و العلاقة بين العميل والمؤسسة الخدمية؛
- تأكيدات القوائم المالية الهامة، والتي تتأثر باستعمال المؤسسة الخدمية والمخاطر الملازمة المرتبطة بالتأكيدات؛
- مدى تفاعل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل مع أنظمة المؤسسة الخدمية؛
- الرقابة الداخلية للعميل والمطبقة على المعاملات المعالجة من قبل المؤسسة الخدمية؛
- قدرة المؤسسة الخدمية وقوة مركزها المالي، ويضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على العميل.

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

عند استخدام المدقق تقريرا لمدقق المؤسسة الخدمية، يجب عليه عدم الإشارة إلى ذلك في تقريره[1]".

[1]- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، جامعة عين الشمس، الإسكندرية ، 2004، ص .207-205

المبحث الثاني: أدلة الإثبات في التدقيق.

لابد من توفر معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي وهذا من اجل دعم رأي المدقق على صحة وصدق البيانات المالية، وقد تكون أدلة الإثبات عبارة عن وثائق، أو مصادقات خارجية...وغيرها من الإثباتات التي قامت بإصدارها لجنة التدقيق الدولية.

المطلب الأول: أدلة الإثبات والمصادقات الخارجية والأرصدة الافتتاحية والإجراءات التحليلية.

المعيار رقم :500 أدلة الإثبات.

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية المراجعة و إجراءات الحصول على هذه الأدلة.

تعرف أدلة التدقيق على أنها هي: جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأي التدقيق، وهي تشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي ترتكز عليها البيانات المالية والمعلومات الأخرى، تشمل أدلة التدقيق التي هي تراكمية بطبيعتها أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من إجراءات التدقيق التي تم أداؤها أثناء سير عملية التدقيق، ومن الممكن أن تشمل أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات التدقيق السابقة وإجراءات الرقابة المهنية للمنشأة من اجل قبو واستمرار العميل[1].

إجراءات الحصول على أدلة الإثبات.

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

الفحص: هو أن يقوم المدقق بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على أدلة إثبات كافية، وقد صنفت أدلة الإثبات وفقا لدرجة الموثوقية إلى:

- الأدلة الصادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لديه؛
- أدلة إثبات صادرة من طرف ثالث و تحتفظ المؤسسة بها؛
- أدلة إثبات صادرة من المؤسسة ومحتفظ بها لديها.

[1] - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص .425

الاستفسار والمصادقة: يعني ذلك أن يقوم المدقق بالبحث عن المعلومات من أشخاص ذوي علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات.

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

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

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

المعيار :501 أدلة التدقيق _ اعتبارات إضافية لبنود محددة.

ويتضمن هذا المعيار الأقسام التالية: [1]

أولا: الحضور عند الجرد الفعلي:

حيث يجب على المدقق أن يقوم ولو مرة واحدة في السنة بعملية إحصاء المخزون وللتأكد من صحة نظام الجرد الذي تتبعه المنشأة، وعندما يكون المخزون أساسيا للبيانات المالية على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية تتعلق بوجود المخزون لدى المنشاة وصلاحيته، وعلى المدقق دراسة إجراءات بديلة في حالة كان الجرد الفعلي غير عملي بسبب عوامل مثل طبيعة المخزون وموقعه.

أما في حال وجود المخزون بحوزة طرف ثالث فعلي المدقق الحصول على مصادقة مباشرة من الطرف الثالث حول كميات وحالة المخزون، كما على المدقق التأكد من أمانة واستقلالية الطرف الثالث، مع ترتيب قيام مدقق أخر بملاحظة العد الفعلي للمخزون.

ثانيا: الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى والمطالبات:

حيث يجب على المدقق الحصول على كافة المعلومات المتعلقة بأية دعاوى أو مطالبات تكون المنشاة طرفا فيها والتي من المحتمل أن تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للشركة، وذلك من خلال الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة واختبار حسابات المصاريف القانونية وأية طريقة أخرى.

وفي حالة وجود مثل هذه القضايا على المدقق الاتصال المباشر مع محامي المنشأة بعد موافقة العميل وفي كون العلاقة معقدة بين الإدارة والمحامي على المدقق ضرورة الاجتماع مع المحامي لمناقشة النتائج

[1]- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات: الإطار النظري، مرجع سبق ذكره، ص.210

المتوقعة لهذه القضايا، ويتم عقد هذا الاجتماع بموافقة الإدارة، أما في حالة عدم السماح للمدقق من قبل الإدارة بالاجتماع بالمحامي فان هذا يعتبر تحديدا لنطاق التدقيق وسيقود المدقق إلى إبداء رأي متحفظ أو إلى عدم إبداء رأي وكذلك الحال إذا ما رفض المحامي الاستجابة بطريقة مناسبة وعدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة من خلال تطبيق إجراءات بديلة.

ثالثا: التقييم والإفصاح عن الاستثمارات طويلة الأجل:

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقييم و الإفصاح عن استثمارات طويلة الأجل تكون جوهرية في البيانات المالية، وتتضمن إجراءات المراجعة في هذه الحالة الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت هناك أدلة بان لدى المنشاة القدرة للاستمرار باقتناء الاستثمارات على أسس طويلة الأجل أم لا والحصول على إقرارات تحريرية بهذا الخصوص من قبل إدارة المنشاة.

رابعا: المعلومات الجزئية:

على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالإفصاح عن هذه المعلومات في حالة كون المعلومات الجزئية جوهرية للبيانات المالية، وتحتوي إجراءات التدقيق هنا على عدد من الخطوات كإجراءات تحليلية واختبارات تدقيق أخرى مناسبة.

المعيار رقم :505 المصادقات الخارجية[1].

إن هدف معيار التدقيق هذا هو إرساء المعايير وتوفير الإرشادات بشان استخدام المدقق للمصادقات الخارجية. يجب على المدقق تحديد ما إذا كان استخدام المصادقة الخارجية ضروريا للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم تأكيدات معينة للبيانات المالية، وعند إجراء هذا التحديد يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار المادية والمستوى المقدر للمخاطر المتضمنة ومخاطرة الرقابة والكيفية التي ستقلل بها الأدلة من إجراءات التدقيق المرسومة الأخرى ومخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض ومقبول للتأكيدات المنطبقة للبيانات المالية.

يبين معيار التدقيق الدولي رقم 500 "أدلة التدقيق" ا نادلة التدقيق تتأثر بمصدرها و طبيعتها، وهي تعتمد على الظروف الفردية التي بموجبها الحصول عليها، وهي تشير، بينما تعترف بإمكانية وجود استثناءات، إلى أن التعميمات التالية بشان موثوقية التدقيق من الممكن أن تكون مفيدة:

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 443.

- أن أدلة التدقيق أكثر موثوقية عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المنشأة؛
- أن أدلة التدقيق التي يحصل المدقق عليها مباشرة أكثر موثوقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال؛
- إن أدلة التدقيق أكثر موثوقية عندما تكون بالشكل المستندي؛
- أن أدلة التدقيق التي تقدمها المستندات الأصلية أكثر موثوقية من أدلة التدقيق التي تقدمها النسخ المصورة أو الفاكسات.

إن المصادقة الخارجية هي عملية الحصول على أدلة تدقيق وتقييمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر استجابة لطلب للمعلومات حول بند معين يؤثر على التأكيدات التي قامت بها الإدارة في البيانات المالية، وعند تقرير إلى أي مدى سيتم استخدام المصادقات الخارجية فانه يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار البيئة التي تعمل بها المنشأة التي يتم تدقيقها وإمكانية المستجيبين المحتملين في التعامل مع الطلبات الخاصة بالمصادقة المباشرة.

المعيار رقم :510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديد.

إن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية في حالة القوائم المالية التي تدقق لأول مرة أو عندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم تدقيقها من قبل مدقق آخر.

على المدقق عند التكليف بالتدقيق لأول مرة أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن[1]:

- الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر على القوائم المالية للسنة محل التدقيق؛
- الأرصدة الختامية التي تم ترحيلها إلى قوائم هذه السنة بشكل صحيح، أو تعديلها إذا كان ذلك مناسبا؛
- السياسات المحاسبية تم تطبيقها بثبات، وإذا تم تغييرها فإنها قد أخذت بعين الاعتبار وأفصح عنها؛

تعتمد كفاية وملائمة أدلة الإثبات عند تدقيق هذه الأرصدة على مجموعة من العوامل أهمها: [2]

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة؛
- هل تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة، وان كانت كذلك فهل كان تقرير المدقق مقيدا؛

[1]- احمد جمعة حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص .229

[2]- احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 10، مرجع سبق ذكره، .100

- طبيعة الحسابات ومخاطر المعلومات الخاطئة في القوائم المالية للفترة الحالية؛
- الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية بالنسبة إلى القوائم المالية للفترة الحالية.

في حالة عدم استطاعة المدقق، وبعد قيامه بالإجراءات السابقة، من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للأرصدة الافتتاحية، فان تقرير المدقق يجب أن يتضمن[1]:

- رأيا متحفظا؛
- عدم إبداء الرأي؛
- في نطاق اختصاصه وفي الحالات التي تجيز بإبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي يتعلق بنتائج النشاط ورأي نظيف يتعلق بالمركز المالي.

المعيار رقم :520 الإجراءات التحليلية.

إن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق.

وتعرف الإجراءات التحليلية بأنها: تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها[2].

" وقد أوضح المعيار الدولي للتدقيق الأغراض التالية للإجراءات التحليلية لمساعدة المدقق في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق:

- كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذات تأثير وفعالية أكثر في الاختيارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتوكيدات خاصة للبيانات المالية؛
- كنظرة شاملة للبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق.

وتوجد مجموعة من الخطوات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية وتشمل هذه الخطوات ما يلي:

- أهداف الإجراء ومجموعة الإجراءات التحليلية، أهداف عريضة توجيه الانتباه والتركيز إلى مجالات محددة، أدلة أساسية، اختبارات شاملة، اختبارات معينة؛
- تصميم اختبارات التدقيق التحليلي؛

---

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 455.

[2]- احمد جمعة حلمي، التدقيق والتأكيد الحديث، الجزء الثاني، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص .456

- إجراء الاختبار(فحص، تجميع بيانات، تحليل نسب واتجاهات، مقارنة، تحليل العلاقات) ؛
- تحليل النتائج (دراسة معقولية العلاقات والارتباط بين المقادير، تقييم العلاقات ومعاملات الارتباط)؛
- إعداد ملخص النتائج و الخلاصة التي تم التوصل لها.

طبيعة الإجراءات التحليلية:

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة للمعلومات المالية للمنشأة وعلى سبيل المثال:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة؛
- النتائج المتوقعة، مثل الميزانيات التقديرية أو التقديرات الشخصية أو توقعات المدقق، كتقدير إهلاك الأصول أو المخصصات؛
- المعلومات المتماثلة لدورات النشاط في المنشاة والمنشات المماثلة أو الصناعة، وذلك كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى حساباتها تحت التحصيل، المعدلات السائدة في القطاع أو مع منشآت أخرى مماثلة، في نفس القطاع، يجب أن تكون تلك المنشآت متقاربة في الحجم؛

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات المختلفة بين العناصر المرتبطة ببعضها، ومثال ذلك:

- عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به والمبني على خبرة المنشأة، كالنسب المئوية لهامش إجمالي الربح، ونسب المصروفات المهمة المرتبطة بمقاييس أخرى للنشاط.
- المعلومات المالية و المعلومات غير المالية ذات العلاقة، كتكاليف المرتبات مع عدد الموظفين، وحجم المبيعات مع قيمة المبيعات وغيرها".[1]

المطلب الثاني: العينات في التدقيق وتدقيق التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة.

المعيار رقم :530 عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى[2].

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس وتوفير إرشادات تتعلق بكيفية استعمال إجراءات المعاينة في التدقيق وغيرها من وسائل انتقاء البنود للاختبار لجمع أدلة الإثبات.

[1]- كمال خليفة أبو زيد، منصور احمد البديوي وآخرون، دراسات في: نظرية المراجعة وتطبيقاتها العلمية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الازاريطة، الإسكندرية، 2006، ص .275-274

[2]- جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، المحاسب القانوني(مجلة دورية مهنية متخصصة)، العدد (8)، ديسمبر .2009ص .31-29

المعاينة في التدقيق " تطبيق إجراءات التدقيق على اقل من 100% من البنود في حدود رصيد حساب أو صنف عمليات بحيث تتمتع فيه كافة وحدات المعاينة بفرض وقوع الاختيار عليها ."

إجراءات الحصول على أدلة الإثبات وتشمل التفتيش والملاحظة والاستفسار والمصادقات والحساب والإجراءات التحليلية. ويعتمد اختيار الإجراءات المناسبة على الحكم المهني حسب الظروف، وتطبيق هذه الإجراءات مرتبط دائما بانتقاء البنود للاختبار من المجتمع.

تصميم العينة[1]:

يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار، عند تصميم عينة تدقيق ما يلي:

- **أهداف الاختبار:** يراعي المدقق أولا الأهداف المعينة التي يراد تحقيقها ومزيج إجراءات التدقيق التي هي الأفضل لتحقيق الأهداف ، كما ينظر المدقق في ماهية الحالات التي تشكل خطأ على ضوء أهداف الاختبار.

- **المجتمع:** من المهم للمدقق أن يتأكد بان المجتمع مناسب لأهداف إجراءات المعاينة. فمثلا إذا كان هدف المدقق اختبار المغالاة في أرصدة الدائنين فيمكن تعريف المجتمع بأنه قائمة حسابات الدائنين. كما يجب أن يتأكد المدقق من اكتمال المجتمع. مثلا إذا كان المدقق ينوي انتقاء قسائم دفع من ملف لا يمكن التوصل إلى استنتاج على أن جميع القسائم تعود لنفس المدة ما لم يكن المدقق مقتنعا بان جميع القسائم موضوعة في الملف بالفعل.

حجم وانتقاء العينة:

على المدقق أن يأخذ في الاعتبار عند تحديد العينة ما إذا كانت مخاطر المعاينة قد خفضت إلى حد أدنى مقبول. ويجب على المدقق أن يختار على أساس أن هناك فرصة لكافة وحدات المعاينة ليقع عليها الاختيار.

تنفيذ إجراءات التدقيق: على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للاختبار على كل بند مختار.

الأخطاء:

- طبعة وسبب الأخطاء: على المدقق أن ينظر في نتائج العينة، وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها، وفي تأثيرها الممكن على هدف الاختبار بالذات، وعلى الجوانب الأخرى في التدقيق.

[1] كمال خليفة أبو زيد، منصور احمد البديوي وآخرون، دراسات في: نظرية المراجعة وتطبيقاتها العلمية في ضوء المعايير الدولية والمصرية،مرجع سبق ذكره ،ص 240

- تعميم الأخطاء: على المدقق أن يعمم، في الإجراءات الجوهرية، أخطاء النقد التي يتم اكتشافها في العينة بالمجتمع، ويجب أن ينظر في اثر تعميم الخطأ على الهدف المحدد للاختبار وعلى الجوانب الأخرى بالتدقيق.

تقييم نتائج العينات:

على المدقق أن يقيم نتائج العينة للبث فيما إذا كان التقييم الأولي لخواص المجتمع ذات العلاقة قد أكد أو أنه يحتاج إلى تنقيح.

المعيار رقم :540 تدقيق التقديرات المحاسبية.

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة في عملية تدقيق البيانات المالية.

طبيعة التقديرات المحاسبية: [1]

- إن تحديد تقدير محاسبي قد يكون بسيط أو معقد، اعتمادا على طبيعة البند. فمثلا يكون احتساب مصاريف الإيجار المستحق بسيطا ، بينما قد يتضمن تقدير مخصص المحزونات البطيء أو المخزون الفائض تحاليل كثيرة للمعلومات الحالية والتكهن بالمبيعات المستقبلية، وبالنسبة للتقديرات المعقدة فقد تتطلب دراجة عالية من المعرفة والاجتهاد المتخصص.
- قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من عمل النظام المحاسبي على أسس مستمرة متكررة، أو ربما غير متكررة، في نهاية الفترة المالية.
- إن عدم التأكد المتعلق ببند معين أو النقص في المعلومات الموضوعية، قد يجعل من غير الممكن عمل تقديرات معقولة. في مثل هذه الحالة، فان المدقق يحتاج إلى دراسة فيما إذا كان هناك حاجة إلى تعديل تقديره ليتماشى مع المعيار الدولي رقم 700 الموسوم (تقرير المدقق حول البيانات المالية) [2].

---

[1]- أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2008، ص .75-74

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

التقدير المحاسبي: هو حساب لقيمة البند المحتملة في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة لقياسه.
من أمثلة الحالات التي تكون فيها التقديرات المحاسبية مطلوبة (لا تشمل التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة) [1].

- مخصص الديون المشكوك فيها؛
- تقادم المخزون؛
- التزامات الضمان؛
- طريقة الاستهلاك أو العمر الإنتاجي للأصل؛
- المخصص مقابل القيمة المسجلة لاستثمار معين حيث توجد شكوك حول إمكانية استرداده؛
- نتيجة العقود الطويلة؛
- التكاليف الناتجة من التسويات والأحكام القضائية.

تتضمن الأمثلة على حالات قد تكون فيها التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مطلوبة ما يلي:

- الأدوات المالية المعقدة غير المتداولة في سوق نشطة ومفتوحة؛
- المدفوعات القائمة على الحصص؛
- الممتلكات أو المعدات المحتفظ بها من اجل التصرف بها؛
- أصول أو التزامات معينة متعلقة باندماج أعمال، بما في ذلك الشهرة والأصول غير الملموسة؛
- المعاملات التي تنطوي على تبادل أصول أو التزامات بين الأطراف المستقلة دون اعتبار نقدي.

يجب على المدقق تصميم وأداء مزيد من إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف، وعندما يتطلب الإفصاح عنها بشكل مناسب.
كما يتعين عليه تبني احد الأساليب التالية أو مجموعة منها عند تدقيق التقدير المحاسبي[2]:

- فحص الأسلوب المستخدم من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات؛
- استخدام تقدير مستقل ومقارنته مع تقدير الإدارة (قد يعده هو أو يحصل عليه) ؛
- تدقيق الأحداث اللاحقة التي تبين مدى سلامة تقديرات الإدارة.

[1]- جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، المحاسب القانوني (مجلة دورية مهنية متخصصة) ، العدد (9)، مارس 2010، ص .15
[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، ط 1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2000،ص .242

" كما يقوم المدقق في تقييم فيما إذا كانت لدى المؤسسة أسس للفرضيات الرئيسية المستعملة في التقدير المحاسبي، وعليه أن يدرس من بين عدة أمور أخرى ما إذا كانت هذه الفروض:

- معقولة في ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة؛
- مطابقة مع الفرضيات المستعملة في التقديرات المحاسبية الأخرى؛
- تتفق مع الخطط الملائمة التي وضعتها الإدارة.

وعليه أيضا مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات بغية:

- الحصول على أدلة حول موثوقية إجراءات المؤسسة بشأن التقديرات بشكل عام؛
- دراسة فيما إذا كانت معادلة التقدير تتطلب أية تعديلات؛
- التحقق عما إذا تم تحديد مقدار الفروق بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة، وأن التسويات المناسبة أو الإفصاح عنها قد تم اتخاذها عند الضرورة.

على المدقق القيام بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا على معرفته لطبيعة العمل وفيما إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق[1].

المعيار رقم :550 الأطراف ذات العلاقة[2].

أن الغرض من هذا المعيار الدولي التدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق، وإجراءات التدقيق المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع تلك الأطراف وبصرف النظر عما إذا كان معيار المحاسبة الدولي 24 " الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"، أو المتطلبات المشابهة، تشكل جزءا من إطار التقرير المالي.

على المدقق انجاز إجراءات التدقيق المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية ملائمة تتعلق بتحديد الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها من قبل الإدارة وتأثير المعاملات المهمة للأطراف ذات العلاقة على البيانات المالية.

وجود الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها: على المدقق فحص المعلومات التي يوفرها المدراء والتي يحددون فيها أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة، المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة: على المدقق فحص المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة التي يحددون فيها معاملات الأطراف ذات العلاقة، وان يكون يقظا للمعاملات الأخرى الرئيسية للأطراف ذات العلاقة. عند حصول المدقق على فهم للنظام المحاسبي ونظام

[1]- حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء 2، مرجع سبق ذكره، ص .550-548 -

[2] اتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 516-520.

الرقابة الداخلية وعند قيامه بعمل التقديرات الأولية لمخاطر الرقابة، فان على المدقق مراعاة كفاية إجراءات الرقابة على عمليات المصادقة والتسجيل الخاصة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة.

عند اختبار معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تبين فيما إذا كانت هذه المعاملات قد سجلت وأفصح عنها بشكل مناسب.

كما يجب على المدقق أن يحصل على إقرار خطي من الإدارة بخصوص:

- كمال المعلومات المقدمة والخاصة بهوية الأطراف ذات العلاقة؛
- ملائمة الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية.

في حالة عدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف، أو استنتاجه بان الإفصاح عنها في البيانات المالية كان غير مناسب، فان على المدقق تقييد تقريره على نحو ملائم.

المطلب الثالث: الأحداث اللاحقة واستمرارية المنشاة وإقرارات الإدارة.

المعيار رقم :560 الأحداث اللاحقة.

إن هدف معيار التدقيق الدولي هذا هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

الأحداث اللاحقة: هي الأحداث التي تحصل بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق[1].

تنقسم الأحداث اللاحقة إلى:

أولا: الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق[2]: يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بان جميع الأحداث حتى تاريخ تقريره التي قد تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها فيها تم تحديدها، وتتمثل هذه الإجراءات عادة في:

- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعة لمعرفة الأحداث اللاحقة؛

[1]- جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، المحاسب القانوني(مجلة دورية مهنية متخصصة) ، العدد (11-10)، يونيو-سبتمبر 2010، ص .32
[2]- احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 10، مرجع سبق ذكره، ص .108

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق والتنفيذ التي عقدت بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد؛
- قراءة آخر قوائم مالية مرحلية متوفرة للمؤسسة، وحسب ما هو ضروري ومناسب قراءة الموازنات التقديرية وتوقعات الدفق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة؛
- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت أية أحداث لاحقة قد وقعت والتي تؤثر على القوائم المالية.

ثانيا: الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد صدور تاريخ إصدار التقرير وقبل تاريخ إصدار البيانات المالية[1]:

لا يقع على عاتق المدقق أي التزام بان يؤدي أية إجراءات تدقيق تتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ إصدار التقرير، ومع ذلك في حال علم المدقق بأحداث مؤثرة على البيانات المالية ما بعد إصدار التقرير وقبل تاريخ إصدار البيانات المالية فان على المدقق مناقشة المسالة مع الإدارة، وتحديد ما إذا كانت البيانات المالية تحتاج إلى تعديل والاستفسار عن الطريقة التي تنوي الإدارة تناول المسالة في البيانات المالية. والذي قد تتبع بتقرير تدقيق جديد.

ثالثا: الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار البيانات المالية:

لا يقع على عاتق المدقق بعد إصدار البيانات المالية، أي التزام فيما يخص أداء أية إجراءات تدقيق تتعلق بهذه البيانات، ومع ذلك في حال علم المدقق بحقيقة ما بعد إصدار البيانات المالية، لو علم بها في تاريخ إصدار تقرير التدقيق، كانت أدت إلى تعديل لتقرير فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

- مناقشة المسالة مع الإدارة؛
- تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تحتاج إلى تعديل وإذا كان الحال كذلك فيتم الاستفسار حول الطريقة التي تنوي الإدارة تناول المسالة في البيانات المالية.

المعيار رقم :570 استمرارية المنشأة.

"عند تخطيطو انجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجها على المراجع مراعاة مخاطر كون فرض الاستمرارية قد لا يكون ملائما بعد الآن والذي على أساسه تمت تهيئة البيانات المالية. والتقرير النهائي الذي يصدره المدقق عن البيانات المالية محل التدقيق قد يساعد على ترسيخ مصداقية البيانات المالية ومع ذلك فان تقرير المدقق لا يعتبر ضمانة لاستمرارية المنشأة مستقبلا.

[1]- جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، المحاسب القانوني(مجلة دورية مهنية متخصصة) ، مرجع سبق ذكرها، العدد (11-10)، ص.33

وتشير المعايير المهنية الصادرة عن المنظمات الدولية المحاسبية إلى أن المدقق أصبح مسئولا عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حيث أن إعداد القوائم المالية يجري عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى في المستقبل المنظور، وعليه نفترض انه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن أن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة، فان القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم، ولذلك تشير الفقرة (2) من معيار التدقيق الدولي رقم 570 بأنه يجب على المدقق عند تخطيط وانجازات التدقيق، وعند تقييم النتائج مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة البيانات المالية". [1]

ملائمة فرض الاستمرارية:

إن مؤشرات المخاطر التي يثار التساؤل فيها حول إمكانية تواصل المنشاة كمؤسسة مستمرة، قد تأتي من البيانات المالية أو مصادر أخرى وهناك مؤشرات يجب أن تراعي من قبل المدقق، علما بان هذه المؤشرات لا تشمل كافة المؤشرات، كما وان وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما بان فرض الاستمرارية هو موضع تساؤل. وهذه المؤشرات هي[2]:

مؤشرات مالية:

- موقف صافي الالتزامات، وصافي الالتزامات قصيرة الأجل؛
- اقتراب تواريخ استحقاق قروض محددة المدة وعدم توقع سدادها أو تجديدها، أو الاعتماد الزائد على القروض قصيرة الأجل في تمويل أصول ثابتة؛
- نسب مالية رئيسية تظهر معكوسة؛
- خسائر تشغيل كبيرة؛
- التأخر أو التوقف عن سداد التوزيعات؛
- عدم القدرة على سداد الدائنين في مواعيد التوزيعات؛
- صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض؛
- تغيير أسلوب التعامل مع الموردين من السداد الأجل إلى السداد النقدي؛

[1]- هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2006ص .123-122

[2]- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية (طبع، نشر، توزيع) ، الإسكندرية، 2001، ص.167-166

- عدم إمكانية الحصول على التمويل اللازم لإنتاج منتج جديد ضروري، أو لاستثمارات أخرى إضافية.

مؤشرات تشغيلية:

- خلو المناصب الإدارية الهامة، وعدم توافر الأشخاص المناسبين لتشغيلها؛
- فقد سوق رئيسية وحق امتياز، أو ترخيص، أو مورد رئيسي؛
- وجود مشاكل عمالية، أو أزمات في مستلزمات التشغيل الهامة.

مؤشرات أخرى:

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال، أو المتطلبات القانونية الأخرى؛
- وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد المنشأة، والتي قد يترتب على الحكم فيها لصالح الغير، عدم القدرة على الوفاء بما تفرضه من الالتزامات؛
- التغيرات في التشريعات أو السياسة الحكومية.

أدلة الإثبات[1]:

عندما يثار شك يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية، على المدقق أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل المستقبل المنظور وبالشكل المقنع للمدقق.

خلال قيامه بعملة التدقيق،يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق المصممة للحصول على أدلة إثبات لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه في البيانات المالية، وعندما يثار شك يتعلق بفرض الاستمرارية، فان بعضا من هذه الإجراءات قد تأخذ أهمية إضافية أو قد يكون من الضروري اتخاذ إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقا، ومن ضمن هذه الإجراءات المناسبة بهذا الصدد ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي و الربحية والتوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة؛
- فحص الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر على قابلية المنشأة للتواصل كمؤسسة مستمرة؛
- تحليل و مناقشة أخر بيانات مالية دورية متوفرة؛
- فحص شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هنالك أي إخلال في تطبيقها؛

[1]- هاني فرحان الزايغ، مرجع سبق ذكره، ص .125-124

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل؛
- الاستفسار من محامي المنشأة حول الدعاوي و المطالبات؛
- التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه، مع أطراف ذات علاقة أو أطراف ثالثة، و تقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية؛
- مراعاة موقف المنشأة فيما يتعلق بطلبات الزبائن القائمة.

بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية، والحصول على كافة المعلومات المطلوبة، ومراعاة تأثير أية خطط للإدارة والعوامل المخففة الأخرى، يقرر المدقق فيما إذا كان الشك المثار حول فرض الاستمرارية قد أزيل بالشكل المناسب.

معيار :580 إقرارات الإدارة.

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول استخدام إقرارات الإدارة كدليل إثبات، والإجراءات الواجب تطبيقها لتقديم وتوثيق إقرارات الإدارة، والإجراء المتخذ في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات المناسبة.

خلال عملية التدقيق، تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المدقق، إما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة. وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور جوهرية للبيانات المالية، فان المدقق سوف يحتاج إلى:

- طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المنشأة؛
- تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من طرف الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها، ومن ضمنها الإقرارات الأخرى؛
- دراسة فيما إذا يتوقع من الأشخاص الذين قدموا الإقرارات بان يكونوا ملما بالأمور التفصيلية.

لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلا عن أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المدقق بان من الممكن توفرها بشكل معقول، فمثلا إن إقرار الإدارة بكلفة إحدى الأصول لا يمكن أن يكون بديلا عن دليل الإثبات لمثل هذه الكلفة، و التي يتوقع المدقق اعتياديا أن يحصل عليه، وفي حالة عدم استطاعة المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بأمر له، أو قد يكون له تأثير جوهري عن البيانات المالية، وان مثل هذه الأدلة متوقع توفرها، فان ذلك سيشكل تحديد لنطاق التدقيق، حتى لو تم استلام إقرار من الإدارة حول هذا الأمر.

أما في حالات معينة قد لا يتوقع بشكل معقول أن تكون أدلة التدقيق متوفرة باستثناء تلك التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسارات، وذلك فان على المدقق الحصول على إقرار كتابي من الإدارة، وعلى سبيل المثال قد لا يستطيع المدقق الحصول على أدلة تدقيق أخرى لدعم نية الإدارة الاحتفاظ باستثمار معين لزيادة قيمته على المدى الطويل.

أما في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى، على المدقق أن يستقصي أسباب ذلك، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة. [1]

توثيق إقرارات الإدارة.

- يقوم المدقق عادة بحفظ أدلة إقرارات الإدارة ضمن أوراق عمله، وذلك على شكل خلاصة للمناقشات الشفوية مع الإدارة أو للإقرارات التحريرية المقدمة من الإدارة؛
- يعتبر الإقرار التحريري أفضل من الإقرار الشفوي كدليل إثبات، و يمكن أن يأخذ احد الأشكال التالية:
  - كتاب التمثيل المرسل من الإدارة؛
  - رسالة من المدقق يوجز فيها فهم المدقق لإقرارات الإدارة، يتم قبولها و تأييدها من قبل الإدارة؛
  - محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المماثلة ذات الصلة بالموضوع، أو نسخة موقعة من البيانات المالية.

المبحث الثالث: معايير الاستفادة من عمل الآخرين وتقرير المدقق النهائي.

تضمنت معايير الاستفادة من عمل الآخرين على المعايير ذات الأرقام 600، 610، 620 وهذه المعايير تدعم عمل المدقق في إعداد تقريره، أما فيما يخص تقارير المدقق النهائي فقد تم تناولها في المعايير 700، 710، 720، 800.

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 540-542.

المطلب الأول: معايير الاستفادة من عمل الآخرين.

المعيار رقم :600 الاستفادة من عمل مدقق آخر.

إن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات في حالة قيام المدقق، المسؤول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمنشأة، بالاستفادة من عمل مدقق آخر حول المعلومات المالية للأجزاء الداخلة ضمن البيانات المالية للمنشأة.

يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق رئيسي، ولهذا الغرض يجب على المدقق دراسة ما يلي[1]:

- الأهمية النسبية لجزء البيانات المالية والتي سيقوم المدقق الرئيسي بتدقيقها؛
- درجة معرفة المدقق الرئيسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء؛
- مخاطر وجود معلومات خاطئة جوهرية في البيانات المالية للأجزاء والتي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر؛
- القيام بالإجراءات الإضافية المشار إليها في هذا المعيار الدولي للتدقيق والمتعلقة بالأجزاء التي تم تدقيقها من قبل المدقق الأخر، وما ينتج من قيام المدقق الرئيسي بمشاركة مهمة في مثل هذا التدقيق.

يجب على المدقق الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق أخر أن يراعي الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة الخاصة، وان يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان عمل المدقق الأخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة، على أن يعلم المدقق الآخر بما يلي[2]:

- متطلبات الاستقلال المتعلقة بكل من المؤسسة والجزء، وان يحصل منه على قرار كتابي بالتقيد بمتطلبات الاستقلال؛
- الاستفادة المتوقعة من عمل المدقق الآخر وتقريره والقيام بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهما

في مرحلة التخطيط الأولية للتدقيق، ويجب أن يبلغ المدقق الرئيس المدقق الآخر ببعض الأمور، مثل المجالات التي تتطلب اعتبارات خاصة، وإجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التي قد تتطلب إفصاحها، والبرنامج الزمني لإنهاء عملية التدقيق؛

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص .547
[2]- حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص .142

- متطلبات المحاسبة والتدقيق والتقرير، والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها، فضلا عن ذلك يمكن للمدقق الرئيس أن يناقش إجراءات التدقيق المطبقة من قبل المدقق الآخر ومراجعته ملخص مكتوب لإجراءات المدقق الآخر.

يجب أن يتعاون المدقق الآخر مع المدقق الأساسي على أن يقوم هذا الأخير بدراسة النتائج الهامة لعمل المدقق الآخر.

أما إذا لم يستطع المدقق الرئيسي الاستفادة من عمل المدقق الأخر ، وكان غير قادر على انجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المدقق من قبل المدقق الأخر ، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ آو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية التدقيق. من الضروري أن يتضمن تقرير المدقق الأساسي إشارة واضحة إلى اعتماده على تقرير المدقق الأخر وحجم جزء القوائم التي تم تدقيقها من قبل هذا الأخير[1].

المعيار رقم :610 مراعاة عمل التدقيق الداخلي.

إن الغرض من هذا من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات للمدققين الخارجيين لمراعاة عمل التدقيق الداخلي. كما يجب على المدقق الخارجي مراعاة فعاليات التدقيق الداخلي وتأثيراتها إن وجدت على إجراءات التدقيق الخارجي[2].

مفهوم التدقيق الداخلي:

هي فعالية تقييمه مقامة ضمن المؤسسة بغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي و فعاليتهما[3].

[1]- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص .371

[2]- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة: النظرية العلمية والممارسة المهنية، بدون ناشر، المنصورة، مصر، 2004، ص .68

[3]- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية و العربية، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 76.

نطاق و اهداف التدقيق الداخلي [1]:

يتباين نطاق وأهداف التدقيق الداخلي بشكل واسع، ويعتمد ذلك على حجم و هيكلة المنشأة ومتطلبات إدارتها، و تتضمن فعاليات التدقيق الداخلي واحدا أو أكثر مما يلي:

- إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
- اختبار المعلومات المالية والتشغيلية؛
- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات و كفاءتها وفعاليتها؛
- فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة و المتطلبات الخارجية الأخرى؛

العلاقة بين التدقيق الداخلي و المدقق الخارجي:

إن دور وأهداف المراجعة الداخلية تختلف عنه في التدقيق الخارجي، ومع ذلك فان عمل التدقيق الداخلي قد يكون مفيدا في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي، وهذا بمراعاة عدم قدرة التدقيق الداخلي على الوصول إلى نفس درجة الاستقلالية المطلوبة في التدقيق الخارجي.

الفهم والتقييم الأولي للتدقيق الداخلي: يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في التخطيط لمهمته وتطوير منهاج فعال لتنفيذها.

كما يجب على المدقق الخارجي القيام بتقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي وذلك في حالة ظهور دلائل تشير بان التدقيق الداخلي مناسب للمدقق الخارجي في مجالات محددة.

توثيق الاتصال والتنسيق: يجب أن يتوفر تنسيق كاف بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي من حيث توقيت الإجراءات، مستويات الاختبار، طرق اختيار العينات...، ويكون تبادل للمعلومات بين الطرفين مهم جدا لتفعيل التنسيق، كما يجب توثيق العمل والتقارير المنجزة وإجراءات التدقيق.

تقييم واختبار عمل التدقيق الداخلي: عندما ينوي المدقق الخارجي الاستفادة من عمل معين للتدقيق الداخلي، يجب عليه تقييم واختبار هذا العمل للتأكد من كفايته وملائمته لأغراض مهمته.

معيار:620 الاستفادة من عمل خبير.

يهدف هذا المعيار لوضع معايير و توفير إرشادات للاستفادة من عمل خبير كدليل إثبات، عند الاستفادة من عمل منجز بواسطة الخبير يجب على المدقق أن يحصل عادة أدلة إثبات كافية وملائمة بان مثل هذا العمل كاف لأغراض عملية التدقيق.

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص .553

الخبير يعني شخص أو مكتب يمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في مجال معين غير مجال المحاسبة والتدقيق[1].

تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير: قد يحتاج المدقق من خلال عملية التدقيق إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو أراء أو تقييمات أو بيانات من خبير، ومن أمثلة ذلك ما يلي[2]:

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني؛
- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول؛
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة، مثل التقييم الاكتواري في التأمين؛
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز؛
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة؛

يتعين على المدقق قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من جملة الأمور لعل أهمها[3]:

عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفـــادة من عمل الخبير عليه تقييم كفاءته المهنية آخذا بالاعتبـــار ما له من:

- الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادرة من الهيئة المهنية ذات العلاقة أو عضويته فيها؛
- الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على دليل إثبات فيه؛

كما على المدقق تقدير موضوعية الخبير والتي تزداد مخاطر ضعفها في حالة كون الخبير:

- موظفا لدى المؤسسة؛
- تابع للمؤسسة بطريقة أخرى، كان تكون له استثمارات في المؤسسة.

كما يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تفيد بان نطاق عمل الخبير كافيا لأغراض عملية التدقيق، وقد يتم الحصول على أدلة إثبات من خلال تدقيق بنود تكليف الخبير والتي غالبا ما تدرج في التعليمات المكتوبة المرسلة من المؤسسة إلى الخبير، وفي حالة عدم الوضوح قد يحتاج إلى الاتصال المباشر مع الخبير.

---

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص .557

[2]- حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة:شرح معايير المراجعة الدولية، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص .87-86

[3]- احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 9، مرجع سبق ذكره، ص.86-83

يجب على المدقق تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية التي هي رهن التدقيق، وهذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم انعكاسها بشكل مناسب في القوائم المالية أو كونها تدعم توكيدات القوائم المالية، إضافة لمراعاة ما يلي:

- مصدر المعلومات المستخدمة؛
- الفرضيات و الطرق المستخدمة ومدى انسجامها مع الفترات السابقة؛
- نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة العامة للمدقق لطبيعة عمل المؤسسة ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى.

في حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية وملائمة، وان هذه النتائج لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى. فعلى المدقق البث في هذا الأمر. ويكون ذلك بمناقشة الأمر مع المنشأة والخبير، أو تطبيق إجراءات إضافية بما في ذلك إمكانية استخدام خبير أخر، أو تقييد تقرير المدقق[1].

المطلب الثاني: نتائج وتقارير المدقق.

المعيار رقم :700 تقرير المدقق حول البيانات المالية.

إن غرض معيار التدقيق هذا هو وضع معايير وتوفير الإرشادات بشان تقرير المدقق المستقل نتيجة لمراجعة القوائم المالية لمؤسسة ما. كما يتناول الحالات التي يكون فيها المدقق قادرا على إبداء رأي غير متحفظ ولا توجد ضرورة لتعديل تقرير المدقق.

يجب أن يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طبيعة عرضها المألوف:

- عنوان التقرير (من الملائم استخدام مصطلح مدقق مستقل لتمييزه عن تقارير الآخرين) ؛
- الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين، مجلس الإدارة) ؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية؛
- تحديد القوائم المالية المدققة؛
- بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة و مسؤوليات المدقق؛
- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق)

- الإشارة إلى المعايير الدولية أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة؛

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 560.

- وصف العمل الذي قام به المدقق بانجازه وأنه تضمن "فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ و افصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل."

- يجب أن تتضمن بيانات من المدقق بان عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه؛
- فقرة الرأي:

- أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية[1]؛

- يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة و المقدمة من الإدارة، يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية؛
- يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك؛
- أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق.

يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المدقق بان القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين.

يتضمن تقرير المدقق احد الآراء الثلاثة التالية:

1/ الرأي المتحفظ: عندما يخلص المدقق الى ان الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق التدقيق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي؛

2 / في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول القوائم المالية؛

3/ الرأي المعاكس: يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية و الشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق، بان بمجرد التحفظ في التقرير أو لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 566

يجب على المدقق في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا عدا الرأي غير المتحفظ أن يتضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي، كما أن عليه ما لم يتعذر ذلك عمليا بيان الأثر الكمي على القوائم المالية.

المعيار :710 الأرقام المقارنة.

الغرض من هذا المعيار هو وضح معايير وتوفير إرشادات حول مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمقارنات وعلى المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم تدقيقها.

الأرقام المتناظرة: يقصد بها المبالغ والافصاحات الأخرى للفترة السابقة والمندرجة ضمن القوائم المالية للفترة الحالية وتشكل جزء منها وهي معدة لتقرأ حسب علاقتها بأرقام الفترة الحالية[1].

مسؤوليات المدقق:

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بان الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسب، علما بأن إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة اقل بكثير من تلك الأرقام المنجزة على أرقام السنة الحالية، وذلك بالتأكد من صحة عرض الأرقام المتناظرة وملائمة تصنيفها.

تقديم التقارير: ينصب تقرير المدقق على القوائم المالية ككل ومن ضمنها الأرقام المتناظرة، ولا يحتوي التقرير على إشارة خاصة للأرقام المتناظرة إلا في ظروف معينة وهي:

- تقرير المدقق على الفترة السابقة يتضمن رأي غير سليم وان التعديل لم يتم.
- اكتشاف أخطاء جوهرية في الفترة الحالية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة والتي تم إصدار تقرير نظيف عنها، و ذلك مع مراعاة المعيار الدولي رقم .560

على المراجع في مثل هذه الظروف إضافة فقرة توكيدية أو تعديل التقرير حسب ما هو مناسب.

المراجع الجديد- متطلبات إضافية :-

[1]- احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثاني، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص115.

- القوائم المالية للفترة السابقة ثم تدقيقها من طرف مدقق آخر: تعود إمكانية الإشارة إلى تقرير المدقق السابق إلى التشريعات في كل بلد، وفي حالة الإشارة إلى عمل المدقق السابق على المدقق الحالي أن يدرج في تقريره هذه الحقيقة ونوعية الرأي الصادر و سببه وتاريخه.
- القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم تدقيقها: على المدقق الحالي أن يبين في تقريره أن الأرقام المتناظرة لم يتم تدقيقها، وإذا كانت هذه الأخيرة من وجهة نظر المدقق خاطئة بشكل جوهري على المدقق أن يطلب من الإدارة تعديلها، أو تعديل تقريره في حالة رفض الإدارة لطلبه.

القوائم المالية المقارنة: يقصد بها المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة والمندرجة لأغراض المقارن مع القوائم المالي للفترة الحالية و لكنها لا تشكل جزء منها[1].

مسؤوليات المدقق: يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية و ملائمة بان القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات التقارير المالية المناسب، وعليه التأكد من أن السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، وان الأرقام المعروضة في القوائم المالية المقارنة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة.

تقديم التقارير: على المدقق إصدار تقريره بالشكل الذي يحدد على وجه التخصيص هذه المقارنات وإذا كان رأيه حول القوائم المالية للفترة السابقة مختلف عن الرأي الذي تم إبدائه سابقا على المدقق أن يفصح عن الأسباب الجوهرية لذلك في فقرة توكيدية.

المدقق الجديد- متطلبات إضافية :-

القوائم المالية للفترة السابقة تم تدقيقها من طرف مدقق آخر: قد يقوم المدقق السابق بإعادة إصدار تقرير حول الفترة السابقة، أو يشير المراجع الحالي في تقريره إلى أن الفترة السابقة قد تم تدقيقها من طرف مدقق آخر إضافة إلى إشارته إلى نوعية الرأي الصادر وتاريخ التقرير السابق. وقد يلاحظ المدقق الحالي أن المدقق السابق قد قدم تقرير غير معدل حول أخطاء جوهرية فعلى المدقق الحالي أن يناقش الأمر مع الإدارة، وبعد حصوله على تفويض منها يتصل بالمدقق السابق ويقترح إعادة عرض القوائم المالية للفترة السابقة.

وإذا لم يوافق المدقق السابق على هذه الاقتراحات، يجب على المدقق الحالي الإشارة إلى ذلك في الفترة التمهيدية لتقريره.

[1]- حسين القاضي،حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مرجع سبق ذكره، ص .363

- القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم تدقيقها: على المدقق أن يشير إلى ذلك في تقريره وإذا رأى المدقق أن القوائم المالية للفترة السابقة تحتوي على أخطاء جوهرية عليه أن يطلب من الإدارة تعديلها أو القيام بتعديل تقريره بشكل مناسب إذا رفضت الإدارة القيام بذلك.

المعيار رقم :720 المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة[1].

إن الغرض من هذا المعيار الدولي لتدقيق هو وضع معايير و توفير إرشادات حول مراعاة المدقق للمعومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة.

يجب على المدقق قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أية تناقضات هامة مع البيانات المالية المدققة.

تناقضات هامة :

- في حالة قراءة المدقق للمعلومات الأخرى، وتحديده لوجود تناقض هام، فان عليه أن يقرر فيما إذا كانت البيانات المالية المدققة أو المعلومات الأخرى في حاجة إلى التعديل؛

في حالة وجود ضرورة لتعديل البيانات المالية المدققة، ورفض المنشاة القيام بهذا التعديل، فيجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي؛

- في حالة وجود ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى، ورفض المنشاة القيام بهذا التعديل، فيجب على المدقق دراسة تضمين تقريره بفقرة توكيدية لهذا الأمر، شارحا التناقض الهام، أو اتخاذه إجراءات أخرى.

أخطاء جوهرية أخرى:

- إذا استمر المدقق في اعتقاده بوجود خطأ واضح بالحقائق، عليه أن يطلب من الإدارة أن تتشاور مع طرف مؤهل ثالث، كالمستشار القانوني للمنشاة، وان تأخذ بعين الاعتبار المشورة المقدمة.
- في حالة استنتاج المدقق بوجود خطأ جوهريا في المعلومات الأخرى، والتي ترفض الإدارة تصحيحها، فان عليه دراسة اتخاذ إجراء مناسب آخر.
- توفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المدقق في حالة وجود ضرورة لإعادة النظر بالمعلومات الأخرى، ورفض الإدارة القيام بذلك، فيجب على المدقق دراسة اتخاذ إجراء مناسب آخر.

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 603-605.

المعيار رقم :800 تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية الأغراض خاصة[1].

إن غرض معيار التدقيق هذا هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات فيما يتعلق بعمليات التدقيق ذات الغرض الخاص، بما في ذلك:

- مجموعة كاملة من البيانات المالية المعدة حسب أساس شامل آخر للمحاسبة؛
- عنصر من مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام أو الغرض الخاص، مثل بيان مالي مفرد، أو حسابات محددة أو عناصر حسابات أو بنود في بيان مالي؛
- الامتثال للاتفاقيات التعاقدية؛
- بيانات مالية ملخصة.

يجب على المدقق مراجعة وتقييم النتائج التي تم الحصول عليها من أدلة التدقيق أثناء عملية التدقيق ذات الغرض الخاص كأساس لإبداء الرأي، ويجب أن يحتوي التقرير على رأي واضح كتابي وقبل تولي عملية تدقيق ذات غرض خاص على المدقق ضمان وجود اتفاق مع العميل فيما يتعلق بطبيعة العملية بالضبطوشكل ومحتوى التقرير الذي سيتم إصداره.

يجب أن يشمل تقرير المدقق حول عملية تدقيق ذات غرض خاص فيما عدا التقرير حول بيانات مالية ملخصة، العناصر الأساسية التالية، وهي عادة في الشكل التالي:

1 الاسم؛

2 المرسل إليه؛

3 الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية إضافة إلى:

- تحديد المعلومات المالية المدققة؛
- بيانلمسؤولية إدارة المنشأة ومسؤولية المدقق؛

4 فقرة النطاق تبين طبيعة التدقيق إضافة إلى: -

إشارة إلى معايير التدقيق الدولية المطبقة على عمليات التدقيق ذات الغرض الخاص أو المعايير آو الممارسات الوطنية المناسبة،

- بيان للعمل الذي أداه المدقق؛

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 608-609.

5 فقرة الرأي وتحتوي على إبداء رأي حول المعلومات المالية؛

6 تاريخ التقرير؛

7 عنوان المدقق؛

8 توقيع المدقق.

خلاصـــــة:

من خلال هذا الفصل نجد أن المعايير الدولية للتدقيق هي إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، كونها لا تمنع أي دولة من إصدار معايير وطنية بما يتلائم مع واقعها الاقتصادي.

وجاءت هذه المعايير الدولية للتدقيق من أجل تقليل التفاوت بين الممارسات المهنية بحيث اشتملت على مجموعة من المـــبادئ العامة والمسؤوليات والخطط للممـــارسة المهنة بالإضافة إلى الرقابة الداخلية وكذلك معايير الإثبات ومعايير الاعتماد على عمل الآخرين وتقرير المدقق النهائي، وصدرت بأكثر تفصيل وشمول كونها كانت صادرة عن هيئة دولية، مما زاد من الاهتمام بها من طرف الدول الراغبة في الخروج من عزلتها والانفتاح على العالم من أجل اقتحام الأسواق العالمية وتسهيل عملية التواصل.

وزارة التعليم العالي والبحث العالي
جامعة عبد الحميد ابن باديس-مستغانم-
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية
قسم : العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: تدقيق م مراقبة الميزانية

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول: التدقيق المحاســبي من منظور المعايير الدولية للتدقيــق

وإمكانية تطبيقها في الجزائر، أستسمحكم في المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة: وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين حول موقفكم من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر ومدى تطابقها مع المعايير الدولية للتدقيق، بصفتكم مختصين في مجال المحاسبة والمراجعة.

ونظرا لاهمية هذه الدراسة سواء بالنسبة لنا كباحثين، أو بالنسبة لما سيترتب عليها من فائدة في الجانب المهني، نتمنى أن تولوا كل الاهتمام والجدية في الإجابة على الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي ال غير.

وفي الأخير لكم منا فائق عبارات الشكر والاحترام والتقدير على تعاونكم معنا .

الطالب :بوعزيز شعبان .

معلومات عامة عن عينة الدراسة

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: اقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى اقل من 40 سنة ☐
من 40 إلى اقل من 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

الوظيفة الحالية: أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐
محافظ حسابات ☐ طالب ماجستير ☐

الخبرة المهنية: اقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى اقل من 10 سنوات ☐
من 10 إلى اقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

المحور الأول: أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1 – إن توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجا عته.					
2-إن اتساع نطاق التدقيق دوليا يساهم في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية في هذا المجال.					
3- من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال الممارسة للتدقيق توافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسين.					
4- المكاتب الدولية للتدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الأخرى.					
5- ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة عن المكاتب الأخرى.					
6- إن دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي ساهم في تخطي اختلاف النظم المطبقة في المجتمعات.					

المحور الثاني: الجزائر والتدقيق الدولي

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1- الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي .					
2- من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي.					
3- في حال توجه الجزائر نحو التدقيق الدولي سيكون لـذلك اثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.					
4- اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مدققيها .					

المحور الثالث: المعايير الدولية للتدقيق

هل أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق ؟نعم☐ لا ☐

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
3- المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية					
4- معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق .					
5- المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.					
6- هل ترى أن توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى.					
7- معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول .					

8- الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه.					
9- هل ترى أن الفائدة من تطبيق معايير دولية للتدقيق قد تتحقق في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات.					
10- هناك ارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق.					
11- إن سن معايير تدقيق دولية كاف للارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته.					
12-- معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار مثالية ولا تحتاج تعديلات.					

المحور الرابع: الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية.					
2- إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية.					
3- معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.					
4- معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.					
5- في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري.					
6- تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين.					

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

لكون معايير التدقيق الدولية هي معايير نظرية بالنسبة للجزائر، و بغرض تدعيم الدراسة النظرية و إضفاء جانب تطبيقي على الموضوع ،قمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة و التدقيق في الجزائر ، والتي تم تضمينها أربعة محاور أساسية تخص كلا من التدقيق الدولي ، المعايير الدولية للتدقيق ، ومحاولة إسقاطهما على الواقع الجزائري مع استيضاح الاختلافات إن وجدت واستطلاع مدى ضرورة و إمكانية لحاق الجزائر بالركب الدولي .

باعتبار أن معايير التدقيق هي عبارة عن إرشادات عملية ، فان الفئة المعنية بهذه التغيرات هي فئة المهنيين (المدققين) ، الأمر الذي استوجب اعتماد منهج المسح عن طريق استمارة الاستبيان بغية عدم إغفال أراء هذه الفئة ، من خلال تخصيص جزء لا باس به من الاستمارات الموزعة إلى خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر .

تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية ، وتم بناؤه بالتسلسل ووفقا للمراحل التي مر بها الطالب ، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية ، مراحل بناء أداة الدراسة ، ومن ثم معالجة وتحليل النتائج ، فكان الشكل العام للفصل كالآتي :

- المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني : إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته.
- المبحث الثالث : تحليل نتائج الإستبيان.

المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة ، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة والمشاكل التي اعترضت السير الحسن لها .

المطلب الأول: مجتمع الدراسة.

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي و العملي ، فكان الحيازة لشهادة علمية في المحاسبة و التدقيق بالنسبة للأكاديميين ، والخبرة و ربما الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين.

فكان مجتمع الدراسة ممثلا بثلاث فئات :

- الفئة الأولى : طلبة الماستر تخصص تدقيق محاسبي ؛
- الفئة الثانية : أساتذة جامعيين ؛
- الفئة الثالثة : خبراء محاسبة .

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

المطلب الثاني : عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل ، فحاولنا التماشي مع عدد الاستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس إلى مستوى معين رؤى مجتمع الدراسة ، كما حاولنا التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة و المهنيين من جهة أخرى ، و اعتمدنا في توصيل استمارات الاستبيان الى عينة الدراسة التسليم المباشر ، البريد الالكتروني ، بواسطة زملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب التدقيق .

قمنا بتوزيع 70استمارة لتحصيل اكبر نسبة تمثيل ممكنة ، و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي :

الجدول 2 :الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان.

البيان	التكرار	النسبة %
الاستمارات الموزعة	70	100
الاستمارات المسترجعة	50	71.42
الاستمارات المفقودة أو المهملة	20	28.57
الاستمارات الصالحة للدراسة	50	71.42

المصدر : من إعداد الطلبة.

الملاحظ من خلال الجدول رقم 02 ، أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 70 استمارة ، و التي استخلص منها 50 استمارة صالحة للدراسة ، أما باقي الاستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل و انتهاء فترة الدراسة .

المطلب الثالث : حدود وصعوبات الدراسة.

الفرع الأول : حدود الدراسة.

1/ الحدود المكانية : الغرض من هذه الدراسة هو استبانة مدى ملائمة التحاق الجزائر بالواقع الدولي للتدقيق فانحصرت الدراسة في حدود الولاية وبشكل خاص جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم- كلية العلوم الاقتصادية من اجل الحصول على اكبر عينة احصائية ممكنة.

2/ الحدود الزمنية : امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 15 افريل 2019 إلى15ماي من نفس السنة .

3/ الحدود البشرية : شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة و التدقيق ، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال .

4/ الحدود الموضوعية : اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بكل من التدقيق المحاسبي وكذا معايير التدقيق الدولية ، و دراسة مدى إمكانية ملائمتها مع الواقع الجزائري .

الفرع الثاني : صعوبات الدراسة.

رغم أهمية الموضوع وحداثته وتزامنه كإطار زمني مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان ،ورغم سعيينا لتحصيل نتائج موضوعية ، لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات اهمها:

- عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة ، خاصة من المهنيين ، وهو ما نلحظه من خلال الجدول رقم 07 كون الاستمارات المرتجعة هي 50 من أصل 70 موزعة ؛
- صعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه ؛
- ضرورة أشراك الأكاديميين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق .

المبحث الثاني : إعداد الإستبيان و تفريغ بياناته

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان ، بالإضافة إلى مكوناته ، طريقة تبويب الأسئلة ، طرق التفريغ والمعالجة المنتهجة ، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستمارات من أفراد العينة .

المطلب الأول : إعداد الاستبيان.

هناك جملة من النقاط التي حاولنا مراعاتها لدى إعداده استمارة الاستبيان أهمها :

1/ اعتمدنا في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة ، كونه قد لا يستطيع توضيح الالتباسات التي قد تنشأ نتيجة استخدامه قنوات توزيع مختلفة ، (البريد الالكتروني ، وسطاء...الخ) .

2/ توافق الترتيب و التدرج في الاستبيان مع الإطار النظري في الفصلين الاول والثاني .

3/ اعتماد طريقة الإجابة المغلقة لعدة أسباب من بينها :

- كون طرح عدة إجابات يزيد من حجم الاستبيان ، ما يؤدي إلى الملل من المجيبين (أفراد العينة) ويخلق نوعا من التكليف ما يجعل إجاباتهم عشوائية .
- محاولة طرح اكبر عدد ممكن من الأسئلة .

4/ إحداث بعض التعديلات على الاستبيان (إضافة ، حذف ، تغيير) بعد استشارة أساتذة في التخصص ، وطرح استمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها.

المطلب الثاني : هيكل الإستبيان

تم تقسيم الإستبانة إلى جزأين :

1/ الجزء الأول : شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة(الجنس ، العمر، المؤهل العلمي ، الوظيفة الحالية ، الخبرة المهنية) ؛

2/ الجزء الثاني : تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى أربعة محاور تشكل في مجملها 25 سؤالا ؛

- **المحور الأول :** ضم 6 أسئلة حول اهمية التدقيق المحاسبي دوليا ؛
- **المحور الثاني :** ضم 4 أسئلة ،وتناول مقارنة بين واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر والتدقيق المحاسبي دوليا؛
- **المحور الثالث** : 10 ضم أسئلة خصصت لمعايير التدقيق الدولية والهدف من وراء سنها ، بالإضافة إلى مدى كفايتها ومدى جودة النتائج التي تصدر عن مستخدميها ؛

➢ **المحور الرابع :** ضم 6 أسئلة ،تهدف الى معرفة إمكانية أو ضرورة تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية ، والشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار في حالة تحقق ذلك.

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت SCALE LIKERT من 5 درجات ، بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان .

الجدول 3 :مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1 ، 1.8)	(1.81 ، 2.6)	(2.61 ، 3.4)	(3.41 ، 4.2)	(4.21 ، 5)

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، الدليل التطبيقي للباحثين ،الطبعة الأولى دار وائل للنشر،عمان،2006 ،ص .115

للتأكد من صدق الاستبيان وقدرته على تحقيق الهدف من ورائه ، استخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH ، فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0.75ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس كونها تقترب من الواحد ، فمعامل ALPHA CRONBACH ينحصر عادة بين الصفر والواحد ، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عال يطمئن إلى صدق أداة الدراسة.

المطلب الثالث : تفريغ بيانات الإستبيان

الفرع الأول : معالجة نتائج الاستبيان.

بغية تسهيل عملية التحليل ، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان ، قام الطالب بتجميع البيانات المحصلة وتفريغها في كل من برنامج EXEL وبرنامج Statistical Package SPSS- 25 For Social Sciences -حسب طبيعة المعلومة .

ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة ، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج EXEL 2007 ، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي الملاحظة والتحليل.

بالنسبة لمحاور الاستبيان الأربعة ، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج spss 25

الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان ، ومن بين هذه الأساليب نجد : التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية ...الخ ، وهي الأساليب التي تم استخدامها وفق ما يلي :

التكرارات والنسب المئوية : بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة ، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان ؛

المتوسطات الحسابية : باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية ، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة ، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الأربعة والمتوسط الحسابي لكل محور؛

الانحرافات المعيارية : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي ، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الأربعة والانحراف الإجمالي للمحور.

الفرع الثاني : عرض خصائص عينة الدراسة.

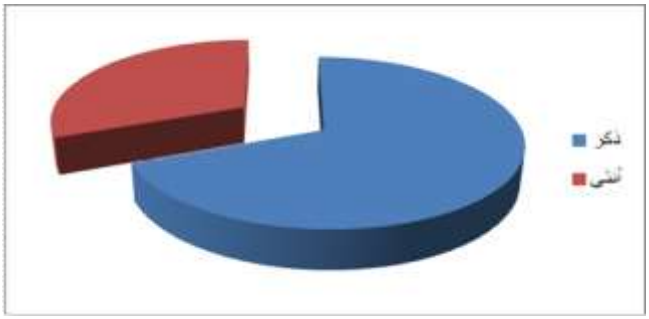
1/ الجنس :

الجدول 4 :توزيع أفراد العينة حسب الجنس .

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	40	80
أنثى	10	20
المجموع	50	100

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

الشكل 3 :تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول السابق

يوضح الجدول رقم 04 توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس ؛ فنلاحظ ان نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث ، حيث تبلغ نسبة الذكور 80 % وهو ما يعادل 40 ذكرا بينما بلغت نسبة الإناث 20 % أي 10 أنثى.

تؤكد هذه النسب على أن غالبية ممتهني مهنة المحاسبة هم من الذكور ، ما يمكن إيعازه ربما إلى صعوبات أداء هذه المهنة والى العادات المجتمعية .

2/ العمر :

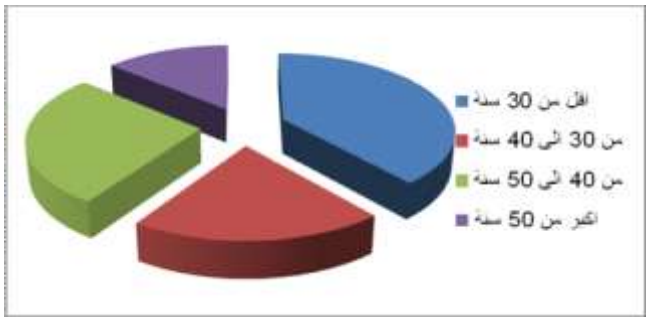
بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي :

الجدول 5 :توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.

العمر	التكرار	النسبة %
اقل من 30 سنة	20	40
من 30 إلى 40 سنة	10	20
من 40 إلى 50 سنة	13	26
اكبر من 50 سنة	7	14
المجموع	50	100

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

الشكل 4 :تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول السابق

يوضح لنا الجدول رقم 05 توزيع افراد عينة الدراسة على الفئات السنية ،ويمكن استخلاص منه مايلي :

- الأفراد الذين يقل عمرهم عن 30 سنة يشكلون نسبة 40 % ، وهم يمثلون اكبر نسبة كون غالبيتهم من طلبة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق مع أقلية من الأساتذة الجامعيين وكذا خبراء محاسبين
- نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و 40 سنة هي 20 % ، وهم في مجملهم من الأساتذة الجامعيين ؛
- نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة هي 26 % ، ممثلين في الأساتذة الجامعيين وخبراء المحاسبة ؛
- أما الفئة الخاصة بأكبر من 50 سنة فهم يمثلون ما نسبته 14 % غالبيتهم من خبراء المحاسبة.

3/ المؤهل العلمي :

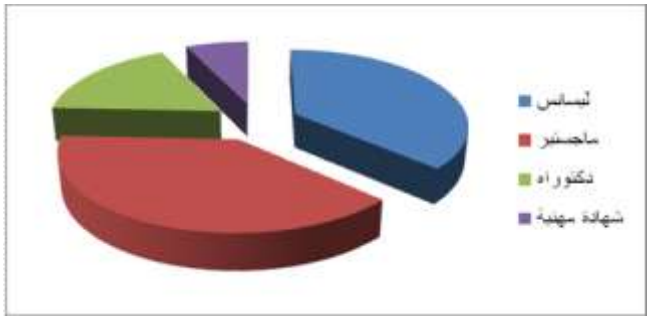
كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف افراد عينة الدراسة وفق المؤهلات العلمية كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول 6 :توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	14	28
ماستر	18	36
دكتوراه	11	22
شهادة مهنية	07	14
المجموع	50	100

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

الشكل 5 :تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول السابق .

يوضح لنا الجدول رقم 06 الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 28 % ، بينما كانت نسبة المحضرين والحاصلين على شهادة الماستر 36 % ، نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه 22 % ، أما نسبة الحاصلين على شهادات مهنية في التخصص فكانت 14 % .

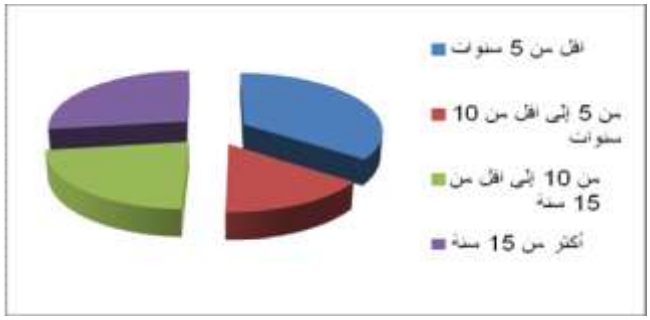
4/ الخبرة المهنية :.

الجدول 07 :توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
اقل من 5 سنوات	17	34
من 5 إلى اقل من 10 سنوات	8	16
من 10 إلى اقل من 15 سنة	11	22
أكثر من 15 سنة	14	28
المجموع	50	100

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

الشكل 06: تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول السابق

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

- نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات يمثلون 34 % وهي تشكل اكبر نسبة كونها تتضمن فئة طلبة الماستر باعتبارهم معدومي الخبرة ، غير أن اختيارهم كان بسبب دراساتهم النظرية للتحولات في مجال المحاسبة والتدقيق التي يشهدها العالم ، والجزائر حديثا ، وهو ما قد لا يتوافر عند ذوي الخبرة المهنية ؛
- 14 % بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات ، و 22% تخص لما بين 10 و15 سنة ، وهم يمثلون في مجملهم الأساتذة الجامعيين
- نسبة الأفراد من العينة ذوي خبرة تفوق 15 سنة هي 28 % ، تتضمن خبراء المحاسبة.

المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان.

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان ، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها ، والمتمثلة في التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان ، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة ، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور .

المطلب الأول : أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

الفرع الأول : مزايا التدقيق المحاسبي دوليا والمتطلبات المصاحبة له.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مزايا التدقيق المحاسبي دوليا والمتطلبات المصاحبة له كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 08 :نتائج الاستبيان المتعلقة بمزايا التدقيق المحاسبي دوليا والمتطلبات المصاحبة له.

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
توحيد التدقيق المحاسبي دوليا يزيد من مستوى نجاعته.	1.88	0.66	موافق
إن اتساع نطاق التدقيق المحاسبي دوليا يساهم في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية في هذا المجال.	2.20	0.80	موافق
من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال الممارسة للتدقيق المحاسبي توافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسين.	1.64	0.48	موافق تماما
المكاتب الجزائرية للتدقيق المحاسبي تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الدولية.	2.32	1.07	موافق
ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة عن المكاتب الأخرى.	2.06	0.68	موافق
المتوسط العام لمحور أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.	2.02	0.65	موافق

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج .SPSS

من الجدول رقم 08 ، نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب في خانة التوحيد الدولي للتدقيق ، فكان المتوسط الحسابي 2.02 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 2.6-1.81 والتي تشير إلى درجة إجابة موافق ، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.65 ، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الثانية ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجاعته :

وافقت غالبية عينة الدراسة بنسبة 68 على ان تخلص التدقيق من الحدود الجغرافية ووصوله إلى مستوى التوحيد الدولي يحقق له مستويات أداء أفضل ، وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 1.88 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الخماسي 2.6-1.81 والتي تعبر عن إجابة موافق ، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.66 دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات و تمركزها حول الإقتراح الأول أي موافقة غالبية عينة الدراسة.

مساهمة التوحيد الدولي للتدقيق المحاسبي في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية في هذا المجال :

56 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم موافق على أن التوحيد الدولي للتدقيق يقلل من حجم العوائق التي قد تعترض الأطراف سواء التي تسعى إلى تشكيل تكتلات اقتصادية أو حتى تلك المنظمة والهادفة إلى توسيع حجم المعاملات فيما بينها ، وأجاب 16 % بموافق تماما ، يقابلها 20 % من المحايدين ، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يعادل 2.20 أي في الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 2.6-1.81 والتي تعبر عن الإجابة موافق ، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 0.80 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات ، والتي تنحصر بين الاقتراحين الأول والثاني ما يعني موافقة غالبية أفراد العينة .

إرتباط التوافق في مجال الممارسة للتدقيق المحاسبي بالتوافق على مستوى متطلبات لتعليم الخبرة للمارسين :

اشترط أفراد العينة بنسبة 100 % أن يتحقق توافق على مستوى الكفاءة التعليمية وكذا التكوينية في الأشخاص الممارسين لمهنة التدقيق بالموازاة مع تقليص فجوة التوقعات بين الدول ، فكان الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة نحو الإجابة موافق تماما بناء على المتوسط الحسابي 1.64 والذي يدخل ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي 1.8-1 ، والانحراف المعياري 0.48 والذي يرجع إلى التشتت الضعيف والتقارب الكبير في الإجابات وانحصارها كليا بين الاقتراحين الأوليين دلالة على رضا غالبية أفراد العينة .

المقارنة بين الخدمات المقدمة من المكاتب المحلية و المكاتب الدولية للتدقيق المحاسبي:

في السؤالين الرابع والخامس من الجدول رقم 15 كان هناك إجماع من أفراد العينة على علو المكاتب الدولية عن المكاتب المحلية للتدقيق ، سواء من حيث جودة الخدمات المقدمة أو حتى من حيث رضا الأطراف المستعملة للتقارير الصادرة عنها .

ففي الجودة ، اقتصرت نسبة الأفراد غير الموافقين على جودة خدمات المكاتب الدولية مقارنة بنظيرتها المحلية على 14 % ، وبلغ المتوسط الحسابي 2.32 ما يدل على الإجابة موافق بالعودة لمقياس ليكارت الخماسي الفئة الثانية 1.81-2.6 ، أما الانحراف المعياري فكان 1.07 والذي يرجع لعدم تجانس وتشتت كبير على مستوى الأجوبة ، من خلال النسب المتقاربة والموزعة بين الاقتراحات الثلاثة الأولى وبدرجة أقل الاقتراح الرابع .

أما فيما يتعلق بثقة الأطراف المستعملة للتقارير الصادرة عن مكاتب التدقيق المحاسبي ، بلغ المتوسط الحسابي 2.06 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 الذي يشير إلى درجة موافق ، ما يعني أن غالبية الأفراد يرون في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية اختلافا عن التقارير الصادرة عن المكاتب المحلية ، وبالعودة للانحراف المعياري نجده يمثل ما قيمته 0.68 وهي قيمة تعكس توزع الإجابات بين مؤيد ومحايد

خلاصة نتائج المحور الأول :

بالعودة إلى نتائج الاستبيان ، نجد أن أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مانع من توحيد التدقيق على المستوى الدولي ، كما وافقوا بالغالبية على وجود أهمية من ورائه .

- ✓ فقد تم الاتفاق على أن خروج التدقيق من الصيغة المحلية إلى صيغة التوحيد في البيئة الدولية يزيد من مستوى نجاعته ، كما انه يساهم في تخطي بعض العوائق في هذا المجال التي تعترض تفعيل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية .
- ✓ كما تم التأكيد على أنه وبغرض تحصيل الأهداف من وراء هذا التوحيد وتقليل الفوارق بين الممارسات على مستوى الدول المختلفة ، لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب مع التطورات الاقتصادية الدولية .

- ✓ في مقارنة بين المكاتب الدولية للتدقيق والمكاتب المحلية ، اجمع أفراد عينة الدراسة على أن الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الدولية أكثر جودة مقارنة بخدمات المكاتب المحلية ، وفي استفسار حول مخرجات هذه المكاتب ، كانت الإجابة بان ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن مكاتب التدقيق الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة من باقي المكاتب .

المطلب الثاني : الجزائر والتدقيق الدولي.

الفرع الأول : مواكبة الجزائر للمتغيرات الدولية في مجال التدقيق الدولي

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى مواكبة الجزائر للتطورات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي كما هو مبين في الجدول :

جدول رقم 09 :نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مواكبة الجزائر للمتغيرات الدولية في مجال التدقيق.

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي .	3.58	0.85	غير موافق

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج .SPSS

من الجدول رقم 09، نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول عدم الموافقة على ان الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال الدولي للتدقيق ، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي 3.58 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.41-4.2 من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الاجابة غير موافق ، وانحراف معياري 0.85 يرجع لكون أن الأغلبية اختارت الاقتراح الرابع وعدم تأييدها للطرح مع توزع باقي الإجابات بصفة متقاربة بين الاقتراحات المتبقية.

الفرع الثاني : انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 10 : نتائج الاستبيان المتعلقة بانعكاسات توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه.

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي.	1.88	0.79	موافق
في حال توجه الجزائر نحو التدقيق الدولي سيكون لذلك اثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.	2.38	1.01	موافق
في حال اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مدققيها .	2.1	0.95	موافق
المتوسط العام للمحور انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه.	2.12	0.91	موافق

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج .SPSS

من خلال الجدول 10 نلاحظ ان المتوسط الحسابي الإجمالي 2.12 يقع ضمن فئة 2.6- 2.81 وهي الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي والتي تدل على إجابة موافق ، ما يدل على إجماع عينة الدراسة على حتمية مجارات الجزائر للتطورات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي ، كون ذلك ينعكس بشكل محسوس على انفتاحها على الاقتصاد الدولي ، شريطة التطبيق السليم الذي يمر عبر الرفع من مستويات أداء المدققين الجزائريين بانتهاج متطلبات تعليم وخبرة تمكنهم من مسايرة هذه التطورات ، والتي تتماشى مع متطلبات الاقتصاد الدولي .

مدى ضرورة تكييف التدقيق المحاسبي في الجزائر مع الواقع الدولي :

وافق48 % من أفراد عينة الدراسة على أن الجزائر مجبرة لا مخيرة على التماشي مع الواقع الدولي للمهنة ، وأجاب 34 % بموافق تماما، في حين كانت نسبة غيرالموافقين 4% ، وهي نسبة قليلة جعلت الاتجاه العام لعينة الدراسة يؤشر على إجابة موافق ويقترب من موافق تماما وفقا للمتوسط الحسابي 1.88 الذي يقع في بداية الفئة الثانية 2.6-1.81 من مقياس ليكارت الخماسي ، وهو ما يؤكده الانحراف المعياري 0.79 دلالة على التشتت النسبي للإجابات وتوزعها بين الاقتراحين الأول والثاني والتي تصب في نفس الباب وهو التأييد للطرح .

الفائدة المتوقعة من تكيف التدقيق المحاسبي في الجزائر مع الواقع دوليا :

تواصلا مع ضرورة تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي ، وافق 56.3 % من أفراد العينة على أن هذا التكييف سيكون **لـه** تأثير ايجابي على انفتاح الجزائر على الاقتصاد الدولي ، 12%بموافق تماما ، وأجاب 14 % بغير موافق ، في حين كانت إجابة 4 %بغير موافق إطلاقا ، وباحتساب المتوسط الحسابي نجده يساوي 2.38 أي ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 2.6-1.81 التي تعبر عن الإجابة موافق ،في حين بلغ الإنحراف المعياري 1.01 وهي قيمة كبيرة ترجع لكون انه رغم ان الغالبية أجابت على الإقتراح الثاني إلا ان باقي الإجابت توزعت بين الإقتراحات الأربعة الباقية .

اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مدققيها :

أجاب 52 % من أفراد عينة الدراسة بموافق و26 % بموافق تماما ، ما يجعل المؤيدين لضرورة توفر المدققين في الجزائر على مستويات علمية وكذا تكوينية مسايرة لما هو حاصل في البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي يمثل نسبة 78 % ، في حين لم يرى 14 % من أفراد عينة الدراسة أي فرق بين متطلبات التعليم المحلية والدولية . وكاتجاه عام للعينة فقد بلغ المتوسط الحسابي 2.1 ما يجعله ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 2.6-1.81 والتي تعبر عن الإجابة موافق في حين مثل الانحراف المعياري 0.95ما يمكن إيعازه إلى التشتت النسبي للإجابات وتوزعها بين الاقتراحين الأول والثاني والتي تصب في نفس الباب وهو التأييد للطرح .

خلاصة نتائج المحور الثاني:

أظهرت نتائج الدراسة الخاصة بالمحور الثاني توافق كبير لآراء أفراد عينة الدراسة :

- ✓ فقد ارتأى غالبية أفراد العينة أن الجزائر بعيدة كل البعد عن التطورات الدولية الحاصلة في مجال التدقيق ، وهو ما يمكن إرجاعه ربما بالدرجة الأولى إلى افتقاد الواقع الجزائري إلى إطار للتدقيق المحاسبي يلزم كل الممارسين الالتزام به ، بالإضافة إلى الطابع القانوني للتدقيق وقدم القوانين التي تحكم المهنة في الجزائر والتي تعود إلى واقع غير واقع الجزائر الحالي ، كما أكدوا على أن تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي ضرورة حتمية إذا ما أرادت الجزائر اختصار المسافات والاستفادة من التجارب الدولية في الميدان .
- ✓ فيما يخص إجاباتهم حول إمكانية التحاق الجزائر بالركب الدولي في مجال التدقيق المحاسبي ، فقد رأى أفراد عينة الدراسة في ذلك إن تحقق انعكاسا ايجابيا على انفتاح الجزائر على الاقتصاد الدولي وإزالة احد أهم العوائق التي تحول دون ذلك ، وربما يعزو هذا الانفتاح بالدرجة الأولى إلى فتح المجال أمام الشركات متعددة الجنسيات والاستثمار الأجنبي الخاص ، إذ تحتاج الأطراف الطالبة للتقارير المالية لمثل هذا النوع من الشركات لكي تكون على ثقة كبيرة بأعمال تدقيق الحسابات وصدق مخرجاتها وهو ما قد لا يتوفر في غياب التوحيد ، ما يشكل عائقا أمام إمكانيات تطوير مساهمة الاستثمارات الأجنبية في الاقتصاد الوطني .
- ✓ بالتطرق إلى الممارسين لمهنة التدقيق ، فقد اقترح أفراد عينة الدراسة تبني الجزائر متطلبات تعليم وخبرة دولية تفتح المجال للرفع من مستوى المدققين الذي قد يمر بإعداد دورات تكوينية في الخارج، وتعود هذه المطالبة من أفراد عينة الدراسة ربما إلى الجمود الذي شهده الإطار القانوني الذي يحكم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر على مستوى المتطلبات الواجب توفرها في شخص المدقق والتي تعود إلى واقع غير الواقع الذي تشهده الجزائر حاليا خاصة في مجال التعليم ، بالإضافة ربما إلى المقارنة والتباين بين ما هو محصل من المدققين في الجزائر مع نظرائهم في البلدان الأخرى

المطلب الثالث : أهمية سن معايير دولية للتدقيق.

الفرع الأول : الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق.

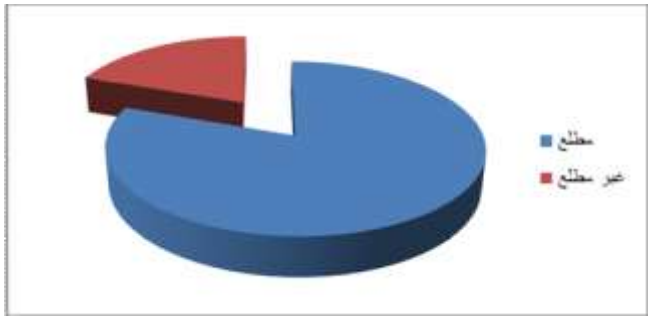
يمكن فصل المطلعين وغير المطلعين على المعايير الدولية للتدقيق من أفراد عينة الدراسة في الجدول التالي :

جدول رقم 11:توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.

الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق	التكرار	النسبة %
نعم	40	80
لا	10	20
المجموع	50	100

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج .SPSS

شكل رقم 7 :تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول السابق .

من الجدول رقم 11، نلاحظ أن ما نسبته 80 % من أفراد عينة الدراسة 40 فرد مطلعون على معايير التدقيق الدولية ، يقابلهم 20 % غير مطلعين ، وهي نسبة مقبولة تجعل من نتائج الدراسة أكثر موضوعية ومصداقية .

الفرع الثاني : الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 12 :نتائج الاستبيان المتعلقة بالفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية.

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية.	1.86	0.53	موافق
معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق.	1.92	0.57	موافق
المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.	2.06	0.51	موافق
معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول.	2.02	0.65	موافق
هناك ارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق.	2.56	0.83	موافق
المتوسط العام للمحور الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية	2.08	0.61	موافق

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج .SPSS

نلاحظ من خلال الجدول السابق رقم 12 إجماع أفراد عينة الدراسة المطلعين على معايير التدقيق الدولية على الموافقة على العبارات التي تخص الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية ، ويظهر كل ذلك في المتوسط الحسابي العام والذي يظهر ب 2.08 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 التي تعبر عن الإجابة موافق ،مما يدل على توافق عينة الدراسة على خيار الموافقة

المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية

أظهرت هذه الفرضية المقترحة % 70 أن من أفراد عينة الدراسة قد وافقوا على أن معايير التدقيق الدولية تعد من بين العوامل التي تسهم في تحسين جودة المعلومة المالية ،في حين أجاب 22% بموافق تماما ، أما النسبة الباقية فكانت لإجابة محايد . ويظهر المتوسط الحسابي المقدر ب 1.86 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 أن الاتجاه العام لأجوبة عينة الدراسة هي الإجابة موافق .

اما الانحراف المعياري قد بلغ .53 ، ما يؤكد تقارب آراء العينـة وانحصارها بين الاقتراحين الأول والثاني ، اللذان يؤكدان تأييد أفراد عينة الدراسة للطرح .

المعايير الدولية للتدقيق تساعد في تحسين أداء المدقق :

أظهرت نتائج الأجوبة على هذه الفرضية المقترحة أن نسبة 74 % من أفراد عينـة الدراسـة موافقين على أن تطبيق معايير التدقيق الدولية ينعكس بالإيجاب علـى مردوديـة المـدقق ، وأجـاب % 18 بموافق تماما أي بمجموع 92%، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة نظرا للمتوسط الحسابي 1.92والذي ينـدرج ضـمن الفئـة الثانية 2.6-1.8 أي إجابة موافق وبلغ الإنحراف المعياري 0.56يدل هذا على تجانس الأجوبة وتمركزها في الإجابتين الأولى والثانية ، اللذان يؤكدان تأييـد أفراد عينة الدراسة للطرح .

المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على إتخاذ قرارات أحسن :

أظهرت هذه الفرضية المقترحة ان 40 فردا من عينة الدراسة أي 80 % أجابو بموافق و8% أجابوا بموافق تماما ، وبـالنظر إلـى المتوسط الحسابي الذي يقدر ب 2.06 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية مـن مقيـاس ليكـارت الخماسـي 2.6-1.81 ، نجده يدل على اتجاه عام للعينة بإجابة موافق ، كما أن الانحراف المعياري 0.51 يدل على درجة تجانس كبيرة للإجابات التي تعكس آراء أفراد العينة واقتصارها علـى الإجـابتين الأولـى والثانية دلالة على تأييد أفراد العينة للطرح .

معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول:

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 70 % أجابو بموافق و % 16 أجابوا بموافق تماما على أن المعايير الدولية للتدقيق تقرب ممارسات المدققين بين الدول ،في حين أجاب 2 افراد فقط وبنسبة 4% بغير موافق فكان الإتجاه العام لعينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 2.02 محصور في الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي و إنحراف معياري 0.65 يرجع الى تجانس وتوافق الأجوبة وتمركزها حول الإجابة الثانية دلالة على تاييد الطرح .

مدى ارتباط معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق :

أبرزت الأجوبة أن 48 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على وجود ارتبـاط بـين معـايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية ، 6 % موافقين بشدة، و 16 % غير مـوافقين . ويبـين المتوسط الحسابي 2.56 الاتجاه العام لعينة الدراسة الذي يقع ضمن الفئة الثانية 2.6-1.81 من مقيـاس ليكارت الخماسي و التي تدل على الإجابة موافق ، و انحراف معياري 0.84 يرجع لكون النسب الأكبر من الإجابات كانت موزعة بين موافين و محايدين عن الإجابة.

الفرع الثالث: الغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص الغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 13 :نتائج الاستبيان المتعلقة بالغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق.

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه .	2.86	1.00	محايد
إن سن معايير تدقيق دولية كاف للارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته.	2.78	0.81	محايد
المتوسط العام للمحور الغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق.	2.82	0.9	محايد

من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج .SPSS

الملاحظ من خلال الجدول أعلاه 13 أن الاتجاه العام الكلي لأفراد عينة الدراسة فيما تعلق بالأسئلة التي تخص الهدف من وراء إصدار معايير دولية للتدقيق كان بالحياد عن الإجابة ،ويظهر ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي يمثل 2.82ويقع ضمن الفئة الثالثة 2.61-3.4من مقياس ليكارت الخماسي التي تعبر عن الإجابة محايد ، وانحراف معياري بلغ 0.9 يدل على تشتت ضعيف وتجانس في الأجوبة .

قد يعود سبب هذا التوجه إلى المعرفة المقبولة والسطحية لمعايير التدقيق الدولية من قبل غالبية أفراد العينة دون الاطلاع على أسباب وخلفيات إقرارها.

الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه :

امتنع ما نسبته 54 % من أفراد عينة الدراسة عن الإجابة حول الغاية من إصدار معايير التدقيق الدولية ، وأجاب 8 % بموافق تماما ، و 20 % بموافق على أن الغرض من إصدار معايير التدقيق الدولية هو تدويل مهنة التدقيق لا تحسينها ، في حين أجاب 14%بغير موافق و4% بغير موافق إطلاقا ، وبالتالي هم يرون في الهدف من ورائها تحسين التدقيق .

بلغ المتوسط الحسابي 2.86 وهو يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 3.4-2.61 والتي تعبر عن الإجابة محايد ، وكان الانحراف المعياري 0.90 ما يوضح عدم تجانس وتباعد في الإجابات وتوزعها بصفة متقاربة بين الاقتراحات الأربعة الأولى .

سن المعاييرالدولية للتدقيق كاف للارتقاء بالتدقيق المحاسبي من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته :

وافق 40 % من أفراد عينة الدراسة على أن إقرار معايير دولية للتدقيق تلقى القبول العام دوليا يجعل من التدقيق المحلسبي علما قائما بذاته ، وأجاب 36 % بمحايد و 22 % بغير موافق ، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 2.78 أي الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 3.4-2.61 بالحياد ، والانحراف المعياري 0.81 والذي يرجع للتشتت وعدم التجانس على مستوى الإجابات .

الفرع الرابع : مدى شمول المعايير الدولية للتدقيق وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى كمال معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 14 :نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى كمال معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها.

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار مثالية ولا تحتاج تعديلات.	3.60	0.72	غير موافق

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج .SPSS

من خلال الجدول رقم 14 نلاحظ أن الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة كان بغير موافق

معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار مثالية ولا تحتاج تعديلات :

كان 60% من أفراد عينة الدراسة غير موافقين و4 % غير موافقين إطلاقا على أن معايير التدقيق الدولية ورغم التعديلات التي شهدها آخر إصدار مثالية ، في حين كانت نسبة قليلة 4% بموافق و2 % بموافق تماما . ويظهر لنا من خلال المتوسط الحسابي 3.6 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي 4.2-3.41 أن الاتجاه العام للعينة تمحور حول الإجابة غير موافق ، في حين يؤكد الانحراف المعياري 0.72 والذي يدل على توزع الإجابات بين غير موافقين من جهة ومحايدين من جهة أخرى أي الاقتراحين الثالث والرابع .

خلاصة نتائج المحور الثالث:

✓ اجمع أفراد عينة الدراسة المطلعين على معايير التدقيق الدولية على الموافقة على العبارات التي تخص الايجابيات وكذا التسهيلات التي تقدمها تلك المعايير ، فهم يرون أنها تحسن من جودة المعلومة المالية ، ومن مستوى المدقق ، وتساعد مستخدمي تقريره النهائي على اتخاذ قرارات أحسن ، بالإضافة إلى كونها تقلل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة، كما ارتأى أفراد العينة ضرورة وجود تناغم في التطبيق بين معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية .

✓ اختلفت آراء أفراد عينة الدراسة فيما يخص الغاية من إصدار معايير التدقيق الدولية ، وقد يعود هذا التباين على مستوى الإجابات ربما إلى تبريرات يصوغها كل طرف :

فبالنظر إلى نسبة غير المحايدين نجد 42 % من العينة يوافقون تماما أو يوافقون على أن الغرض من وراء سن معايير دولية للتدقيق هو خلق بيئة دولية للتدقيق ، وربما يرون فيها تلك الوسيلة التي استعملتها منشآت المحاسبة والتدقيق الدولية لجعل التعامل مع هذه المنشآت ضرورة وبالتالي ولوج أقطاب تسيطر على المهنة دوليا.

ويرى 30 % من أفراد عينة الدراسة أن الغرض المنشود من إصدار معايير التدقيق الدولية هو التقدم بالمهنة إلى مستويات أحسن ، وربما يبررون ذلك بكون المعايير هي نتاج مقترحات عدة دول تنضوي تحت غطاء الاتحاد الدولي وهيئة التدقيق الدولية وبالتالي ففكرة السيطرة غير مطروحة تماما ، كما أن طابع المعايير هو أنها اختيارية ومكاتب التدقيق التي لا ترى الايجابية فيها غير مجبرة على العمل وفق إرشاداتها

✓ أما فيما يخص كفاية المعايير الدولية للارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته ، فقد شهد بدوره تضاربا في الآراء

فبالنسبة للجزء من العينة الموافق ، قد يبرر رأيه بكون التدقيق يحوز إطارا نظريا متزنا كان ينقصه منهجا يلقى القبول العام ، وهو حسب رأيهم ما توفر في معايير التدقيق الدولية.

✓ فيما يخص كفاية معايير التدقيق الدولية لتحقيق الفعالية دون عوامل أخرى ، فرغم موافقة البعض إلا أن البعض الآخر لم يوافق ، ولعل من بين أهم العوامل التي قد يرى المطالبون بضرورة توافرها بالإضافة إلى المعايير الموحدة عناصر :

- الكفاءة لدى القائمين بمهمة التدقيق ؛
- العناية المهنية اللازمة ؛
- الاستقلالية التامة للمدققين عن المؤسسات محل التدقيق ...الخ .

✓ بالنسبة لشمولية المعايير الدولية فان الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة كان بعدم الموافقة على ذلك ، وربما يوعزون ذلك إلى التطورات الاقتصادية التي قد تحتم تعديل المعايير في أي وقت ، أو للتعديلات الكثيرة التي شهدتها المعايير منذ صياغتها الأولى إلى يومنا هذا .

أما لكون ما نسبته 37% من أفراد عينة الدراسة كانوا محايدين عن الإجابة ، فربما يعود ذلك إلى التعديلات المتتالية للمعايير الدولية للتدقيق ، وبالتالي من الصعوبة بمكان لأي فرد أن يكون على اطلاع دائم بآخر الإصدارات . كما أن غالبية أفراد العينة هم من ذوي الاطلاع المقبول والسطحي على معايير التدقيق الدولية .

✓ أجمع أفراد عينة الدراسة على أن الفائدة من معايير التدقيق الدولية لا يمكن أن تتحقق في ظل وجود خلل على مستوى بعض المتغيرات التي تؤثر مباشرة على السير الحسن للمهنة ، ولعل في طليعتها التنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والتنظيم الداخلي للمؤسسات.

المطلب الرابع : مدى ملاءمة معايير الدولية للتدقيق لحالة الجزائر.

الفرع الأول : مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات المتوجب مراعاتها عند ذلك.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 15 :نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك.

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
ممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق .	2.30	0.71	موافق
إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية.	2.24	0.85	موافق
في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري.	2.24	0.89	موافق
تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين.	1.54	0.73	موافق تماما
المتوسط العام للمحور مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك.	2.08	0.78	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج .SPSS

من خلال الجدول رقم 15 نلاحظ أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت بموافق على كل العبارات التي تخص مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق في الجزائر وطرق تطبيقها وبعض المتطلبات التي من الضروري أن تصاحب هذا التطبيق ، فكان الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول هذه الأسئلة بناء على المتوسط الحسابي الإجمالي 2.08 بموافق كونه يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 2.6-1.81 ، وانحراف معياري 0.78 للتجانس الكبير على مستوى إجابات أفراد عينة الدراسة .

ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية :

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة على وجود هوة كبيرة بين ممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر وممارسة التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية ، فكانت إجابات 72% من أفراد عينة الدراسة بموافق ، و4 % بموافق تماما ، 10 % بغير موافق ، في حين امتنع 14 % عن الإجابة ، وظهر المتوسط الحسابي لهذه الإجابات ب 2.30 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 2.6-1.81 ، وانحراف معياري 0.70 يدل على توافق مقبول بين إجابات أفراد العينة حول الاقتراح الثاني ما يعني رضا غالبية أفراد العينة و قبولهم الطرح

توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية:

أظهرت نتائج الدراسة أن 60 %من أفراد عينة الدراسة موافقون ، و14%موافقون تماما على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية في حال توجهت الجزائر لتبني معايير المحاسبة الدولية ، في حين لم يرى ما نسبته 12 %من أفراد عينة الدراسة أي ضرورة إلى ذلك من خلال إجاباتهم بغير موافق ، ويعبر المتوسط الحسابي 2.24 والذي يقع ضمن الفئة الثانية 2.6-1.81 من مقياس ليكارت الخماسي عن الاتجاه العام لأفراد عين الدراسة بالإجابة موافق ، بينما يظهر الانحراف المعياري 0.85 تشتت إجابات أفراد العينة المتبقية إذا استثنينا توجه الأغلبية نحو الاقتراح الثاني وهو الموافقة

في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري:

أجمع 78 % من أفراد عينة الدراسة (66 % موافق ، 12 % موافق تماما) على ضرورة إدخال الجزائر لتعديلات على معايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية في حال قررت الجزائر تطبيقها ، في حين كانت نسبة الغير موافقين والغير موافقين إطلاقا بمجموع 10% (6 %

غير موافق ، 4 % غير موافق تماما) ، وامتنع عن الإجابة 12 % من أفراد عينة الدراسة . وبلغ المتوسط الحسابي 2.24 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي2.6-1.81 والتي تعبر عن الإجابة موافق ، وكان الانحراف المعياري 0.89 بسبب تراوح إجابات أفراد عينة الدراسة بين الاقتراحين الأول والثاني والتي تصب في خانة الرضا عن الطرح .

تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين :

أكدت الدراسة على أن 58 % يوافقون تماما على ضرورة تكوين المدققين في الجزائر كأول خطوة في حال رغبتها في تبني معايير التدقيق الدولية ، ونسبة 32 % يوافقون ، ورفض 8 % الإجابة ، ويقع المتوسط الحسابي والذي بلغ 1.54 ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي 1.8-1 والتي تعبر عن الإجابة موافق تماما ما يؤكد ثبات أجوبة العينة وتمحورها حول الإجابة الأولى ، فكان الانحراف المعياري 0.73 دلالة على تقارب إجابات أفراد عينة الدراسة وانحصارها بين الاقتراحين الأول والثاني بمعنى تأييد الطرح .

جدول رقم 16 :نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر .

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.	2.70	0.93	محايد

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج .SPSS

معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر :

يرى 50 % من أفراد عينة الدراسة أنه وبغية تحسين واقع الممارسة لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر فان الحل الأمثل يكمن في انتهاجها لمعايير التدقيق الدولية ، في حين لم يوافق 28 % على ذلك ، ربما لكون وجود عوامل أخرى لها تأثير مباشر على المهنة ، وامتنع 18 %عن الإجابة.

يظهر المتوسط الحسابي 2.70والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 2.61-3.4 الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة محايد نظرا للتشتت في الإجابات بين الأجوبة الثاني والثالث والرابع ، وهو ما يوضحه الانحراف المعياري 0.93 .

الفرع الثالث : مدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 17 :نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي.

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.	3.22	0.97	غير موافق

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج .SPSS

معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة :

أظهرت نتائج الدراسة أن 42 % غير موافقين على إمكانية التطبيق الحالي لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر ، و6% غير موافقين إطلاقا ، في حين لم يرى 32 % أي عائق في ذلك، وامتنع 20 % عن الإجابة . وبناء على ذلك كان المتوسط الحسابي 3.22 ما يعبر عن اتجاه عام لأفراد عينة الدراسة بإجابة غير موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 3.41-4.2،ويظهر الانحراف المعياري 0.97توزع الإجابات بين الاقتراحات الثاني والثالث والرابع.

خلاصة نتائج المحور الرابع :

- ✓أشارت نتائج الدراسة وبالضبط تلك المتعلقة بمدى ملاءمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر إجماعا من قبل أفراد عينة الدراسة على أن الممارسة للتدقيق في الجزائر تختلف وبشكل كبير عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وقد يرجع ذلك إلى غياب إرشادات في إطار ممنهج مسبقا و متفق عليه محليا ، واقتصاره على الاكتساب عن طريق الخبرة العملية وما تعارف عليه المدققون وليس على ضوابط الهيئة المشرفة ، وبالتالي غياب إطار للتدقيق في الجزائر يلزم المدققين التقيد به .
- ✓ تماشيا مع اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية ، يرى أفراد العينة ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية وذلك ربما للارتباط ببين الوظيفتين ، فثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أفضل .
- ✓ في حين قد تكون حجة نسبة أقل وهي من غير الموافقين على ضرورة إتباع الجزائر تبنيها معايير المحاسبة الدولية بمعايير التدقيق الدولية في عنصر الإلزام ، فربما يرون في ذلك مكملا للتوجه العام للدولة وليس ضرورة تتحقق بموجبها أهداف التوجه الأول .
- ✓ ترى الأغلبية أنه وفي حال تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ، فمن الأحسن تكييفها مع البيئة الجزائرية ، وربما يبررون ذلك بكون المعايير الدولية هي معايير لا يمكن أن تتماشى مع بيئة جميع الدول ، وكانت للجزائر تجربة مع معايير المحاسبة الدولية باعتمادها بعض المعايير وليس كلها وبالتالي بالإمكان إجراء تعديلات عليها شريطة عدم المساس بمضمونها ، وهو ما تنتهجه العديد من الدول على غرار انجلترا التي قامت بتعديل 14 معيارا سنة 1995 .
- ✓ يلح أفراد العينة على أنه وفي حال تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية فهي مجبرة على تكوين مدققيها في هذه المعايير ، ما يضمن الاستفادة الكاملة والسريعة من تطبيقها لها ووقوف المدققين على الفروقات بين ما كان منتهجا وما سينتهج .
- ✓ لقد رأى ما نسبته 50 % من أفراد العينة في المعايير الدولية للتدقيق الحل الأمثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل ، وهي الفئة التي ترجع تدني مستوى التدقيق في الجزائر إلى غياب المنهج السليم ، في حين يرى 28 % من نفس العينة عكس ذلك ، وربما يحملون ذلك لأطراف أخرى على غرار كفاءة المدققين واستقلاليتهم وقصور الجهات المشرفة وغلبة الطابع القانوني على الطابع الاقتصادي...الخ .
- ✓ يرى غالبية أفراد العينة أنه من غير الممكن للجزائر انتهاج معايير التدقيق الدولية في الظرف الحالي ، وربما يرجعون ذلك إلى القصور في بعض الجوانب ، والتي قد تجعل تبني هذه المعايير من عدم تبنيها سواء .

خلاصة الفصل :

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع من أكاديميين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم ، وخلصت هذه الدراسة إلى :

- ارتأى أفراد عينة الدراسة في التوحيد الدولي للتدقيق السبيل لارتقاء خدمات التدقيق إلى مستويات أحسن ، وما يدعم ذلك كون مكاتب التدقيق الدولية تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب المحلية ، وتباين الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية بين مخرجات مكاتب التدقيق الدولية والمحلية .
- اتفق أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق المحاسبي في الجزائر يختلف عما هو معمول به دوليا ، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق ، ما قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون إغفال مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يتطلب الرفع منه الأخذ بالمتطلبات الدولية للتعليم والخبرة .
- اتفق المستجوبون على اهمية معايير التدقيق الدولية و دورها الفعال في تحسين جودة التدقيق المحاسبي و تقليص الفروق في ممارسات التدقيق وايجاد معايير تلقى قبولا عاما دوليا

-كما خلصت الدراسة إلى إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة على أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وكمكمل للاستفادة من التوجه لمعايير المحاسبة الدولية ينبغي على الجزائر انتهاج معايير التدقيق الدولية مع تكييفها مع الواقع الجزائري ، كونهم يرون فيها الحل الأمثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل على الرغم من أن الوقت الحالي لا يلائم تطبيق هذه المعايير ، بل يجب أن يسبق ذلك ببرنامج تكويني وتدريبي للمدققين

.

الخاتمة العامة :

الخاتمة العامة:

عرف التدقيق المحاسبي تطورا بارزا في الأدوار المتوخاة منه وفي الوسائل والإجراءات المعتمدة بغية تمكين المدقق من بداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة، وهذا نتيجة للتطورات والتوسعات الحاصلة في مختلف المجالات، خاصة في مجال الاقتصاد والانفتاح الدولي في ظل العولمة، مما دعا إلى ضرورة وحتمية إيجاد ضوابط وتوحيدها بما يتماشى مع هذه التطورات والتوسعات، والتخطيط الأمثل لمواكبتها بشكل سريع، لأنه الحل الأنسب للعديد من الدول التي تسعى إلى تخطي العراقيل في سبيل خلق فرص دولية للتعامل في مختلف المجالات.

وتعتبر الجزائر من الدول التي تسعى إلى مواكبة التغيرات الدولية الحاصلة في مجال المراجعة والمحاسبة، كونها تسعى إلى للانضمام في المنظمة العالمية للتجارة، ولا يمكن لها إن تصل إلى هذا المبتغى إلا بعد العمل على تحقيق التوافق بين واقعها والواقع الدولي، وهذا من خلال التكيف مع معايير التدقيق الدولية.

وفي هذا الاتجاه ركز البحث على إبراز أهم الجوانب المتعلقة بالتدقيق المحاسبي باعتباره مهنة مهمة بالنسبة للمؤسسة، فتناولنا تطور التدقيق المحاسبي على مر العصور وتعريفاته وكذا الفروض والمعايير المتعارف عليها والإجراءات التي تتبع في تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي.

كما تناولنا البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي التي تعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجع، كونها تساعده على معرفة مسؤولياته وآداب وسلوك مهنة التدقيق التي لابد من إتباعها لضمان نجاح عمله ومقابلته بالقبول والرضا من طرف المستفيدين، بحيث تسهر على وضع هذه الآداب والسلوك المهني هيئات مهنية ذات علاقة.

كما تطرقنا إلى عرض المعايير الدولية للتدقيق وهذا من خلال شرح مختصر لما يتضمنه كل معيار من المعايير الدولية للتدقيق.

ويمكن عرض أهم نتائج البحث في النقاط التالية:

- اختبار فرضيات البحث؛
- أهم النتائج المتوصل إليها؛
- توصيات واقتراحات البحث.

اختبار فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: من خلال الفصل الأول و الثاني لدراسة الميدانية، أثبتنا صحة الفرضية الأولى في أن المعايير الدولية للتدقيقجاءت من أجل مواكبة المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية وخلق تكامل اقتصادي موحد وتقليص الفروق في الممارسات المهنية؛

الفرضية الثانية: من خلال الفصل الأول و الثاني لدراسة الميدانية، أثبتنا صحة الفرضية الثانية في أن أهمية المعايير الدولية للتدقيق تكمن في وضع اطر وسياسات موحدة لممارسة مهنة التدقيق بحيث تحكم عمل المدقق وتحسن جودة التدقيق المحاسبي.

الفرضية الثالثة: من خلال الفصل الثاني والمحور الأول من الاستبيان توصلنا إلى صحة الفرضية الثالثة .

الفرضية الرابعة: من خلال الفصل الثالث ، أثبتنا صحة الفرضية الرابعة في أن التدقيق المحاسبي في الجزائر لا يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق ولا يمكن تطبقه من منظورها إلا إذا تكيفت الجزائر مع الواقع الدولي للتدقيق المحاسبي أو تحسين واقع المهنة في الجزائر.

أهم النتائج المتوصل إليها:

تم الخروج من البحث بمجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية أثرت بشكل كبير على بيئة التدقيق، مما أدى إلى ضرورة انتهاج التوجه نحو التوافق بين ممارسات التدقيق الدولية؛
- الطلب على التدقيق المحاسبي جاء نتيجة التطورات الاقتصادية الحاصلة عبر مرور الزمن؛
- أهمية الهيئات المهنية للتدقيق الدولي في ترقية التدقيق المحاسبي بين الدول وفقا لمنظور المعايير الدولية للتدقيق من خلال خلق تكامل بين البيئة الدولية للتدقيق والبيئة الخاصة لكل دولة بما يتماشى مع ما هو متعارف عليه دوليا؛

- زيادة الاهتمام بالمنظمات المهتمة بتنظيم مهنة التدقيق بين الدول، وهذا لأجل تقليص الفروق في ممارسة المهنة؛
- ضرورة العمل بمبادئ مهنة التدقيق وسلوك وآداب المهنة لضمان السير الحسن لعمل المدقق، وهذا لأجل معرفة كل من التزامات وحقوق ومسؤوليات كل طرف له صلة بممارسة مهنة التدقيق المحاسبي؛
- نقص في التكوين وبالنسبة للمدققين في الجزائر وصعوبة العمل بالمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر بسبب عدم اللاتلائم البيئة الجزائرية مع الأوضاع الدولية الراهنة.

توصيات واقتراحات:

من خلال ما سبق يمكن عرض أهم التوصيات والاقتراحات التي تساعد في ترقية واقع التدقيق المحاسبي:

- ضرورة اعتماد الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولية للمحاسبين مما سيوفر سمة الوثوق التي يتطلع إليها مستخدمو القوائم المالية سواء محليا أو دوليا، خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية العاملة في الجزائر؛
- قيام المنظمات والهيئات المهنية في الجزائر المنظمة لمهنتي المحاسبة والتدقيق بتحسين خدمات المحاسبة والتدقيق بوضع بإقرار إصلاحات محاسبية وتشريعية حازمة لمنع أي تلاعب في تدقيق البيانات المالية؛
- ضرورة خلق هيئة مهنية قادرة على تنظيم مهنة التدقيق تقوم بالمهام المنوطة بها للارتقاء بمستوى مهنة التدقيق وتحقيق أهدافها؛
- وضع قوانين وتشريعات تتماشى مع تطورات المعايير الدولية للتدقيق؛
- ضرورة تفعيل التواصل بين المهنيين والهيئات المنظمة للمهنة؛
- توسيع نطاق تدريس التدقيق المحاسبي في الجامعات .
- خلق أماكن للتربص للطلبة المهتمين بهذا المجال من خلال اتصال الجامعات بالمؤسسات التي لها صله، وإنشاء عقود معها لتسهيل عملية قبولهم عند اللجوء إليهم؛
- فتح تعاون علمي بين الدول وآلية تسهيل عملية تنقل الطاقم البيداغوجي للخارج لأجل كسب مهارات تدقيق محاسبي.