

## الموضوع:

# مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق

## المحاسبي في الجزائر.

دراسة تطبيقية: استطلاع رأي عينة من ممارسي المهنة.

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ:

- أ. القري عبد الرحمان.

إعداد الطالب:

- فرج بهاء الدين.

### لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
رئيسا	أستاذ محاضر - ب-	1- د. قاسمي السعيد
مقررا ومشرفا	أستاذ مساعد - ب-	2- أ. القري عبد الرحمان
مناقشا	أستاذ محاضر - أ-	3- د. بوعباية حسان

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# تشكر

الحمد لله الذي أعانني وأمدني بالقوة والصبر لإتمام هذا العمل المتواضع

فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه

﴿إنما أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون﴾ سورة يس الآية 82.

فالحمد لله أوله وآخره.

يسعدني أن أتقدم بجزيل شكري وتقديري وامتناني وعرفاني الجميل إلى الأستاذ

المشرف القري عبد الرحمان لما أسداه لي من توجيهات قيمة والتشجيع

المستمر على إنجاز هذا البحث، كان له أكبر الأثر في إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة

المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة ومناقشة هذا البحث.

وأخيراً أشكر كل من ساعدني من قريب ومن بعيد على إنجاز هذا العمل.

# الإهداء

بسم الله والحمد لله والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى من قرن الله عز وجل اسمه باسمها من فوق سبع طباق وأوصى ببرها من سبع سماء، ووضع أعز ما

نطلب تحت قدميها، إلى العطاء الذي يفيض بلا حدود، إلى رمز يمثل الكفاءة والخلود، إلى من

علّمتني أبجدية الحروف، إلى من علمتني الصمود مهما تبدلت الظروف، إلى أعز وأغلى ما في الكون

"أمي الحبيبة".

إلى من كان سببا في وجودي، إلى من بذل النفس والنفيس من أجل إسعادي، إلى من اعتبره قدوتي

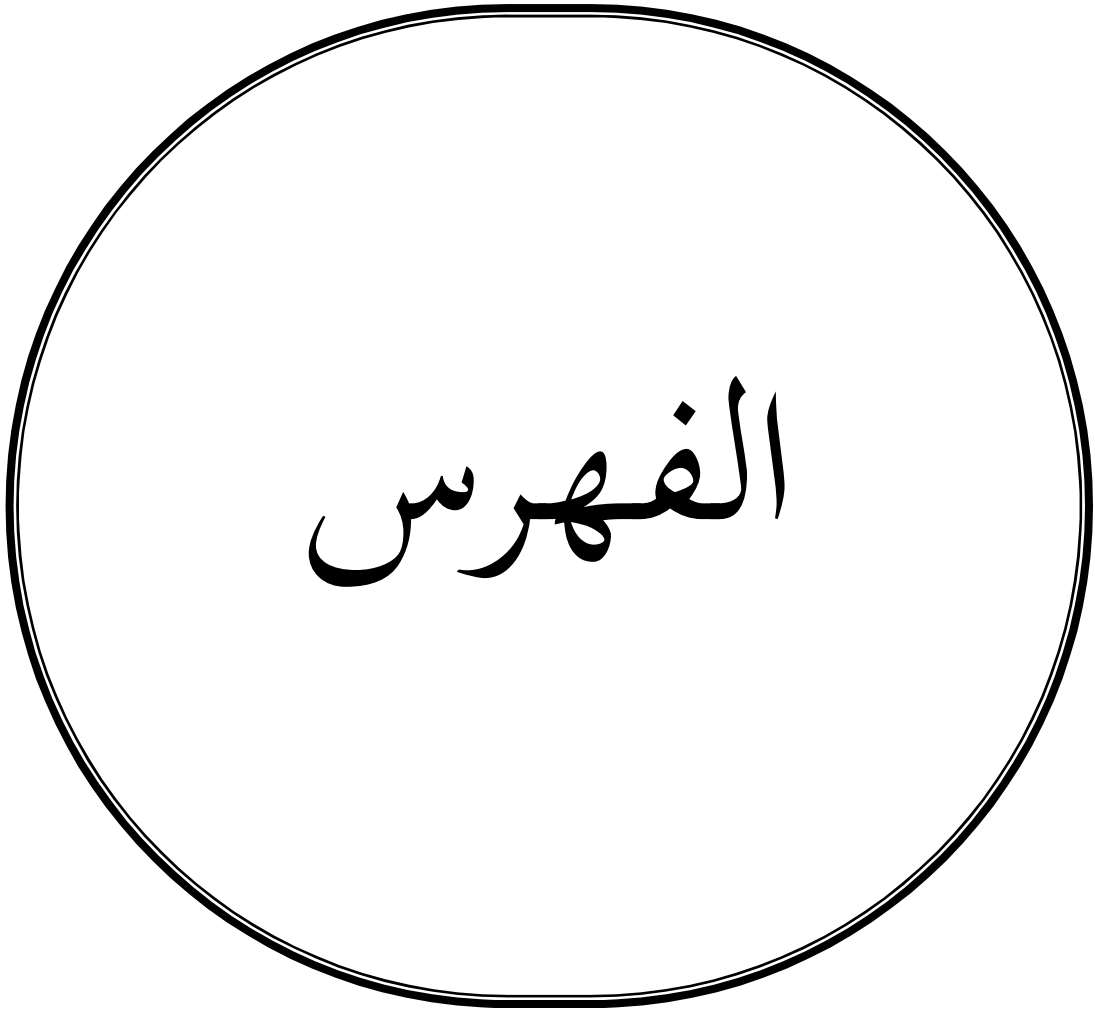
في الحياة وزادي، إلى العزيز

"أبي الحبيب".

إلى إخوتي وأخواتي وكل أفراد عائلتي، إلى كل الصديقات والأصدقاء.

إلى زميلاتي وزملائي في الدراسة والعمل.

بإهداء  
الدين



# الفهرس



الفهرس  
قائمة الجداول والأشكال  
قائمة الملاحق

مقدمة عامة ..... أ-د

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

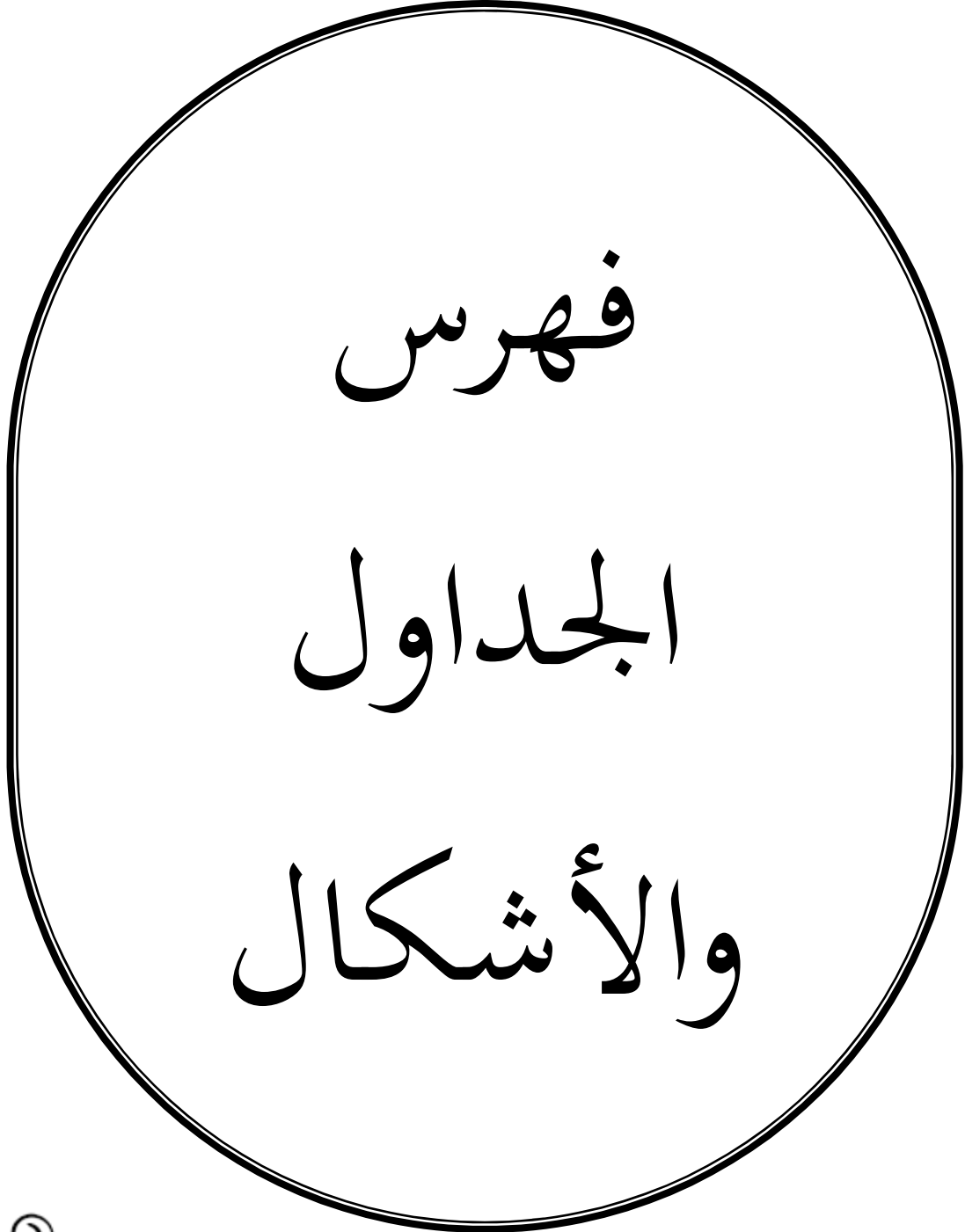
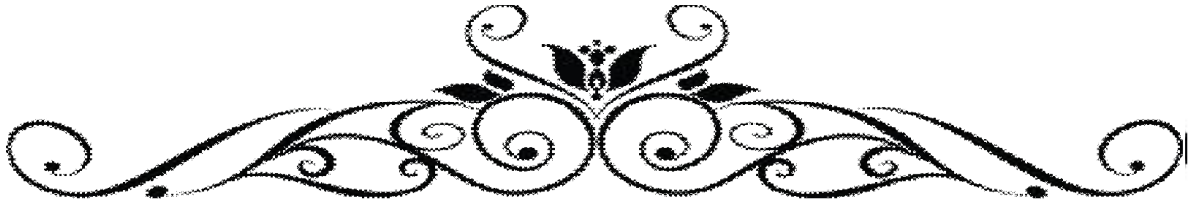
06	تمهيد
07	المبحث الأول: مدخل للتدقيق المحاسبي
07	المطلب الأول: نظرة تاريخية حول تطور التدقيق المحاسبي
09	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي
10	المطلب الثالث: فعالية التدقيق المحاسبي
13	المطلب الرابع: أنواع التدقيق المحاسبي
15	المبحث الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي والتزامات المدقق
16	المطلب الأول: فروض التدقيق المحاسبي
18	المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها
24	المطلب الثالث: التزامات المدقق
26	المطلب الرابع: قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي
28	المبحث الثالث: المراحل العملية للتدقيق المحاسبي
28	المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق
34	المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
35	المطلب الثالث: أدلة الإثبات
38	المطلب الرابع: إعداد التقرير النهائي
41	خاتمة الفصل

## الفصل الثاني: البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي

43	تمهيد
44	المبحث الأول: الحاجة الدولية للتدقيق
44	المطلب الأول: الطلب على التدقيق في البيئة الدولية
47	المطلب الثاني: متطلبات التعليم والخبرة في الاتحاد الدولي
51	المطلب الثالث: موقع التدقيق المحاسبي من الانهيارات المالية الدولية
53	المبحث الثاني: تبني معايير التدقيق الدولية
53	المطلب الأول: صدور المعايير الدولية للتدقيق
60	المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة له
62	المطلب الثالث: علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية
63	المبحث الثالث: عرض المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي
63	المطلب الأول: معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي
71	المطلب الثاني: معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي
78	المطلب الثالث: معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي
85	خاتمة الفصل

## الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

87	تمهيد
88	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية
88	المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة
88	المطلب الثاني: اختيار العينة
89	المطلب الثالث: حدود الدراسة التطبيقية
89	المطلب الرابع: مشاكل (صعوبات) الدراسة
89	المبحث الثاني: مراحل إعداد الاستبيان
89	المطلب الأول: تصميم الاستبيان
90	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان
90	المطلب الثالث: معالجة نتائج الاستبيان
91	المطلب الرابع: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة
94	المبحث الثالث: تحليل نتائج محاول الدراسة
94	المطلب الأول: الفائدة من التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي
96	المطلب الثاني: مدى الالتزام بمعايير التدقيق
98	المطلب الثالث: تفعيل مسؤوليات مدقق الحسابات
101	المطلب الرابع: مدى ملائمة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر
103	خاتمة الفصل
105	خاتمة عامة
109	قائمة المراجع
115	الملاحق



فهرس

الجداول

والأشكال



## قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	التطور التاريخي لأهداف التدقيق.	1-I
49	الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين.	1-II
59	معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار.	2-II
65	سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق.	3-II
88	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان.	1-III
91	مقياس ليكارت الخماسي.	2-III
91	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	3-III
91	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.	4-III
92	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	5-III
93	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.	6-III
93	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.	7-III
94	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور الفائدة من التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.	8-III
96	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور الالتزام بمعايير التدقيق.	9-III
98	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تفعيل مسؤوليات مدقق الحسابات.	10-III
101	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور ملائمة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.	11-III

## قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
19	ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها.	1-I
39	أنواع تقارير التدقيق.	2-I
56	الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي.	1-II



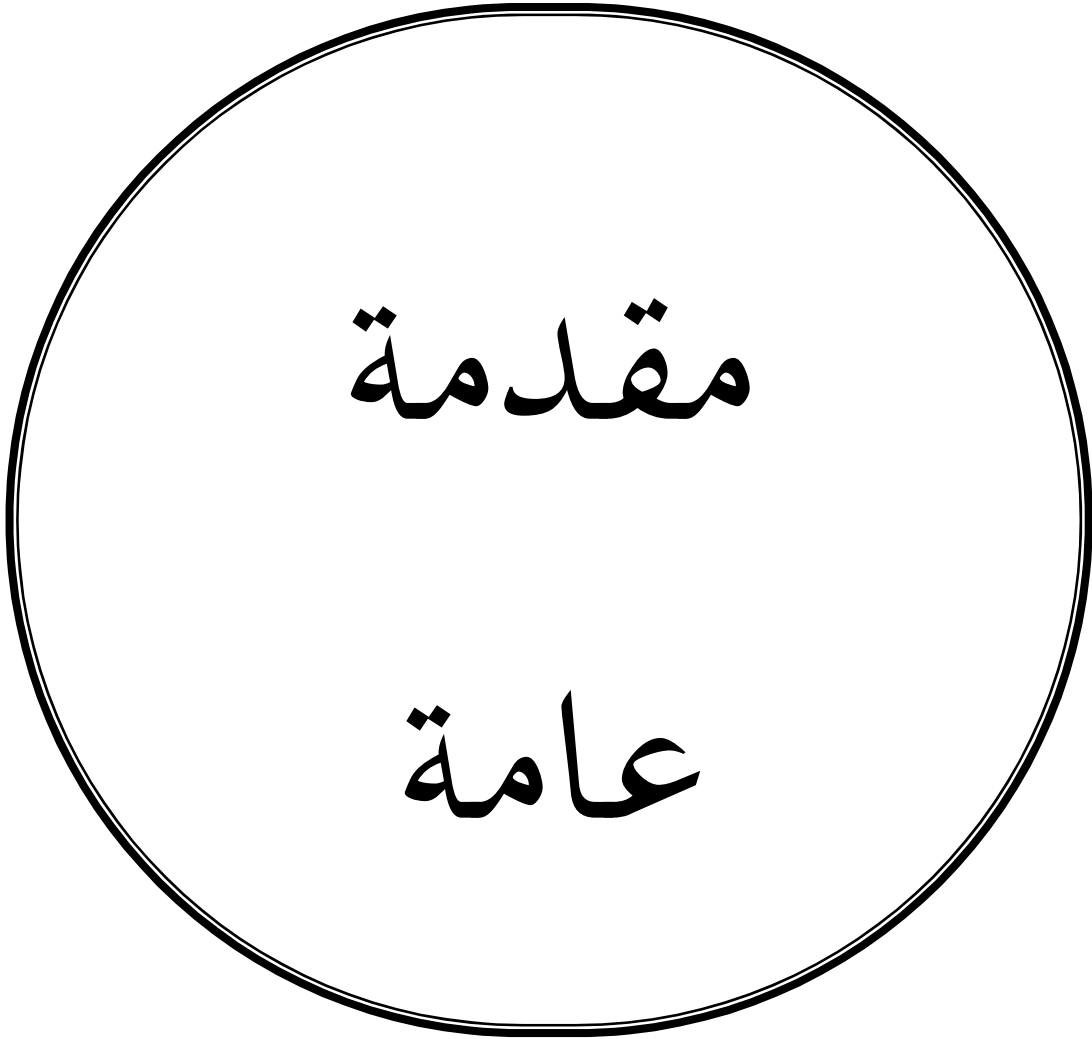
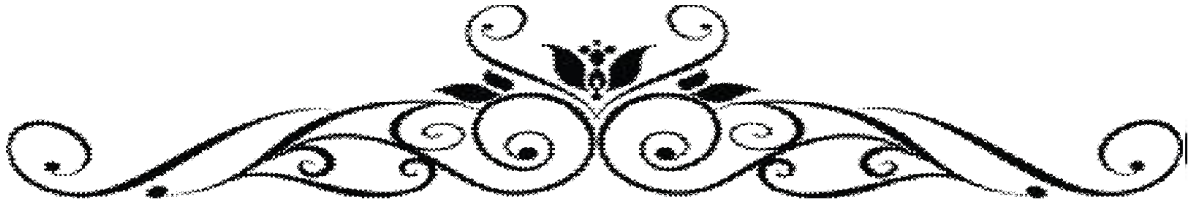
قائمة

الملاحق



## قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
115	استمارة استبيان.	الملحق 01
119	مخرجات برنامج SPSS.	الملحق 02
126	عرض نتائج الاستبيان.	الملحق 03



مقدمة

عامة



## مقدمة عامة:

لقد عرف العالم الاقتصادي العديد من التغيرات العالمية السريعة والعميقة في أثارها وتوجهاتها المستقبلية، والتي مست حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد وظائفها وأهدافها وتوسيع نطاق المبادلات التجارية، من مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم، إذ عرفت البيئة المحيطة بالمؤسسة تغيرات هائلة تميزت بتزايد الحاجات وتنوعها، الأمر الذي ألزم على المؤسسة التكيف والتأقلم مع الظروف الراهنة لاتخاذ قرارات سليمة، فعرفت هي الأخرى تطورات كبيرة من حيث الشكل وطبيعة النشاط وأساليب التسيير، فهناك أنواع مختلفة من المؤسسات من شركات مساهمة إلى شركات متعددة الجنسيات وأخرى افتراضية، صاحبها سياسات مختلفة من توسع واندماج وشراكة بما يخدم مصالحها وفقا لإمكاناتها، أدى هذا التنوع إلى ظهور ما يسمى بانفصال الملكية عن التسيير وتعدد البناء التنظيمي للمؤسسة والتي يسعى المساهمين من ورائها إلى ضمان الربحية والاستمرارية وإضفاء نوع من الثقة مع مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، وتركيز الاهتمام بالمعلومات والتقارير المالية المتعلقة بقوائمها المالية لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

بناء على النهج الاقتصادي الذي اتخذته الجزائر حديثا، كان لا بد عليها من الانخراط في هذه التغيرات والتطورات الاقتصادية، ومحاولة التكيف معها نتيجة لتبنيها المعايير المحاسبية الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد، من أجل الرفع من كفاءة وفعالية مهنة التدقيق ومزاولة مهنة التدقيق في الجزائر.

## 1) إشكالية البحث:

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

إلى أي مدى يمكن أن تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر؟

## 2) الأسئلة الفرعية:

- ويتفرع من هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:
- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وما هي أنواعه وأهدافه؟
- فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية وما مدى الالتزام بها؟ وما مدى تغطيتها للجوانب التي تتطلبها المهنة؟
- فيما تكمن أهمية المعايير الدولية للتدقيق؟ وما إمكانية تطبيقها في الواقع الجزائري؟

## 3) فرضيات البحث:

من خلال التساؤلات الفرعية السابقة نفترض ما يلي:

- جاءت معايير التدقيق الدولية نتيجة للتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحويلات الاقتصادية العالمية؛
- تعمل معايير التدقيق الدولية على تقليص حجم فجوة التوقعات، وتوحيد ممارسات التدقيق بين مختلف الدول؛
- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

## 4) أهداف الموضوع:

- ✓ التعرف على مختلف المفاهيم التي أعطيت للتدقيق المحاسبي؛
- ✓ التعرف على الوسائل المستخدمة في تحسين أداء عملية التدقيق؛
- ✓ التعرف على مدى التطور الذي حصل على مستوى المعايير الدولية للتدقيق ومدى مساهمتها لوضع الحد في ازدياد حالات الغش والأخطاء؛
- ✓ الإطلاع على آراء المختصين في مدى إنعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر.

## 5) أسباب اختيار الموضوع:

هنا جملة من الأسباب التي كانت وراء اختيارنا للموضوع أهمها:

- الأهمية التي يحظى بها مهنة التدقيق المحاسبي في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي يشهدها الاقتصاد العالمي؛
- التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل إنتقالها للنظام المحاسبي المالي، وبالتالي قصدنا إبراز مدى ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية؛
- المساهمة في إثراء المكتبة الوطنية ببحوث جديدة تواكب تطور مهنة التدقيق المحاسبي؛
- خلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع؛
- الرغبة والميول الشخصي للاهتمام بالبحث في ميدان التدقيق.

## 6) منهج البحث:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، والإجابة على إشكالية البحث، وتماشيا مع المناهج المعتمدة في الدراسات، سوف نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، بهدف وصف وتحليل مختلف جوانب الموضوع والوصول إلى النتائج المراد من البحث، حيث استعملنا الأسلوب الوصفي في معالجة الفصلين الأول والثاني، وفيما يخص الفصل الثالث فتم اعتماد أسلوب التحليل تماشيا مع طبيعة معالجة هذا الفصل من خلال إعداد قائمة استقصاء

توجه إلى ممارسي مهنة التدقيق، لاستطلاع آرائهم حول المشكلة الموضوعية للبحث، بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

### 7) الدراسات السابقة:

➤ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المركز الجامعي بالمدية، 2008.

تدور إشكالية البحث حول: موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية، وتأثيرها على نظام التدقيق في الجزائر.

قسم الباحث الموضوع إلى ثلاث فصول، حيث عالج في الفصل الأول مدخل مفاهيمي للمراجعة، وعالج في الفصل الثاني معايير المراجعة المتعارف عليها والمعايير الدولية للمراجعة وإبراز أوجه الاختلاف والمقارنة بين الاثنين، أما الفصل الثالث فتناول إسقاط المعايير الدولية على المعايير العامة.

أهم ما توصل إليه الباحث، أن نجاح المراجع في تأدية أدوار هو الخلوص إلى آرائه الفنية المحايدة، يتوقف على الفهم العميق للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة، وهذا بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

الملاحظ في هذه الدراسة، أن الباحث اكتفى بالجانب النظري للمراجعة ومعايير المراجعة الدولية والمعايير العامة، مع دراسة مقارنة بين الاثنين، دون استعانتة بالجانب الميداني، وهو ما سنحاول اعتماده في بحثنا من خلال الدراسة التطبيقية.

➤ عزه الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2009.

تدور إشكالية البحث حول: كون عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

قسم الباحث الموضوع إلى أربع فصول، فعالج في الفصل الأول مفاهيم عامة حول المحاسبة والمراجعة، وعالج في الفصل الثاني عرض القوائم المالية وفقا لمعايير الدولية، أما الفصل الثالث فتطرق فيه إلى مراجعة القوائم المالية وفق معايير المراجعة الدولية، بينما تناول النظام المحاسبي المالي في الفصل الرابع.

أهم ما توصل إليه الباحث في هذه الدراسة أن معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تقرب الممارسات الدولية وتشجع الاستثمارات الأجنبية.

الملاحظ في هذه الدراسة أن الباحث تطرق إلى الجانب الشكلي لمعايير التدقيق الدولية، من ماهية، تقسيم، وفوائد، دون التطرق إلى الجانب الضمني لهذه المعايير، ومدى تأثيره على مخرجات التدقيق المحاسبي.

## 8) صعوبات البحث:

أثناء إنجاز البحث واجهتنا عدة صعوبات أهمها:

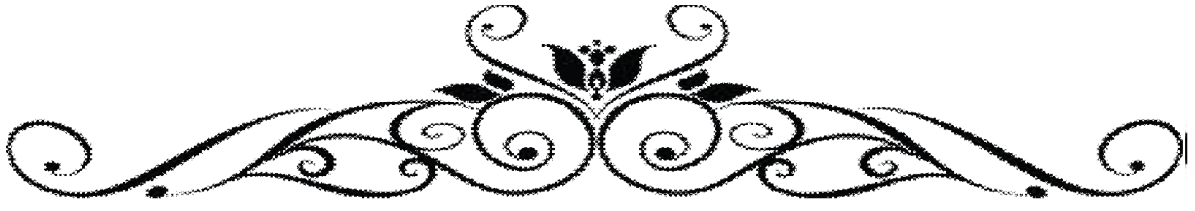
- ❖ ضيق الفترة المخصصة للبحث وخاصة فيما يتعلق بالدراسة التطبيقية؛
- ❖ عدم التجاوب المحسوس من قبل ممارسي المهنة بسبب انشغالهم وضيق وقتهم وذلك فيما يخص بالاستثمارات؛
- ❖ قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية خاصة فيما تعلق بمعايير التدقيق الدولية؛
- ❖ حداثة القوانين المنظمة للمهنة مما يجعلها مبهمه لبعض المهنيين ويطرح مشكل صعوبة التعامل معها؛

## 9) خطة البحث:

وللإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات، قمنا بتقسيم محتوى الموضوع إلى ثلاث فصول كما

يلي:

- **الفصل الأول:** الإطار النظري للتدقيق المحاسبي حيث تناولنا في هذا الفصل مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي، وفروض ومعايير والتزامات المدقق، بالإضافة إلى أهم المراحل لتنفيذ عملية التدقيق؛
- **الفصل الثاني:** البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي فتناولنا فيه الحاجة الدولية للتدقيق، وتبني معايير التدقيق الدولية، وأخيرا العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية؛
- **الفصل الثالث:** تناولنا فيه الدراسة التطبيقية حيث تطرقنا إلى الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية، ومراحل إعداد الاستبيان، وفي الأخير تحليل نتائج محاور الاستبيان، وأهم الاستنتاجات الموافقة لهذه النتائج.



الفصل الأول:

الإطار النظري

للتدقيق المحاسبي



تمهيد:

إن انفصال الملكية عن الإدارة وانتشار المؤسسات المساهمة الكبرى وتعقد البناء التنظيمي لها، حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف ثالث مستقل عن المؤسسة يراقب تصرفات الإدارة ويهدف إلى حماية حقوقهم ويُلبي احتياجاتهم من معلومات محاسبية وتقارير مالية موثوقة، وحتى يمكن الاعتماد على هذه التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية لا بد من قيام شخص مستقل ومؤهل بالتحقق من مدى مصداقيتها وصحتها بتجميع الأدلة والقرائن الكافية وتقييمها بطريقة موضوعية في ضوء المعايير المحددة، حتى يمكن إبداء الرأي الفني المحايد حول هذه التقارير المالية وتوصيل نتائج عملية التدقيق للأطراف ذات العلاقة.

وعليه يعتبر التدقيق المحاسبي الركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها.

سنقوم في هذا الفصل بإلقاء الضوء على التدقيق المحاسبي من خلال العناصر التالية:

- المبحث الأول: مدخل للتدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي والتزامات المدقق.
- المبحث الثالث: المراحل العملية للتدقيق المحاسبي.

## المبحث الأول: مدخل للتدقيق المحاسبي.

إن ظهور مهنة التدقيق وتطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور والتوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة، ففي ظل هذه المعطيات تغيرت أهداف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة وإيصال نتائج عملية التدقيق والفحص للأطراف ذات المصلحة.

## المطلب الأول: نظرة تاريخية حول تطور التدقيق المحاسبي.

أخذ التدقيق المحاسبي بمفهومه الواسع نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق المحاسبي على تعددها، والتقسيم التالي لا يعد التقسيم الوحيد لمراحل تطور التدقيق بل هناك تقسيمات أخرى والتي تختلف من مفكر إلى آخر، وفي ظل هذا التقسيم فإنه تم تقسيم التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي إلى خمسة مراحل هي:

## ✓ الفترة ما قبل 1500 م:

في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح "Auditor" المشتق من أصل الكلمة اللاتينية Audire بمعنى يستمع، فالتدقيق مهنة نشأت من القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة<sup>1</sup>، علماً أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ، ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

## ✓ الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850:

انتشر النشاط التجاري في أوروبا وخاصة في إيطاليا خلال هذه الفترة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، وبظهور نظام القيد المزدوج\* أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً لجميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 17.

\* طريقة القيد المزدوج لتسجيل الحسابات التي جاء بها الإيطالي Luca Paciomi سنة 1494م ف كتابه Summa de larithmetica.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مرجع سابق، ص 17.

## ✓ الفترة الممتدة من 1850 إلى 1905:

تميزت هذه الفترة ظهور مؤسسات المساهمة الكبيرة الحجم نسبيا وذات العمليات الكثيرة، وغياب الملكية عن الإدارة، وألزم كذلك وجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجبها<sup>1</sup>.

ولقد كان هدف التدقيق هو إكتشاف ومنع الأخطاء وكذا التلاعب والغش بفحص النظام المحاسبي، وتوجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي استخدام أسلوب الفحص التفصيلي سائدا مع قبول أسلوب الفحص بالعينات في نطاق محدود.

## ✓ الفترة الممتدة من 1905 إلى 1960:

لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، أصبح إكتشاف ومنع الأخطاء غرضا فرعيا مع التأكد على أهمية الإعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغير أسلوب التدقيق من الاعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختبارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

## ✓ الفترة ما بعد 1960:

عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للتدقيق، حيث شهدت التأكيد على<sup>2</sup>:

- أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية؛
- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدفق، العينات الإحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي؛
- استخدام المدقق للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقربه من الموضوعية، من خلال تطور الأساليب الرياضية والإحصائية وذلك لخدمة أغراض التدقيق.

<sup>1</sup> حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص2.

<sup>2</sup> بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 06.

## المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف التي أعطيت للتدقيق المحاسبي كما يلي:

أولاً: تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية **American Accounting Associator**<sup>1</sup>:

" التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".

## ثانياً: تعريف إتحاد المحاسبين الأمريكيين للتدقيق المحاسبي على أنه:

" إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين"<sup>2</sup>.

ثالثاً: تعريف **Collins et Valin**:

" التدقيق هو إختبار تقني صارم وبأسلوب بناء يتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل بهدف إعطاء رأي مبرر حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومدى الوفاء بالالتزامات في كل الظروف وإحترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى تمثيل المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة"<sup>3</sup>.

## رابعاً: تعريف مصنف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي:

" التدقيق هو فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي للتدقيق المحاسبي والذي هو: " عبارة عن فحص منظم ومستقل للقوائم المالية ويشتمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقاد للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة لإبداء الرأي الفني والمحايد على مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة، وتوصيل نتائج التقرير إلى المستفيدين".

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص Examination والتحقق Verification والتقارير Reporting، ويقصد بالفحص التأكد من صحة وسلامة العمليات قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع، أما التحقق فيقصد به

<sup>1</sup> مجيد حاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 108.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مرجع سابق، ص 20.

<sup>3</sup> LIONNEL Collins, GERARD Valin, Audit et Control Interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4<sup>e</sup> édition, Editions Dalloz, Paris, 1992, p21.

<sup>4</sup> Bernard GERMOND, Audit Financier-Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1<sup>ere</sup> édition, Dunod, Paris, 1991, P28.

إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة، وهكذا فإن الفحص والتحقق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عملية القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزها المالي، أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها عملياته بصورة سليمة وعادلة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: فعالية التدقيق المحاسبي

#### الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق الفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويتمثل ذلك من خلال الجدول التالي:

#### جدول رقم "I-1": التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	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
1960 حتى 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، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان،

2006، ص 18.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2012، ص 20، 21.

وما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الإنجليزي ولعل العبارة المشهورة للقاضي Lopase عام 1986 والتي وصف فيها المدقق بأنه: "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لإقتفاء أثر المجرمين".<sup>1</sup>

«Is a watching dog not a bloodhound»، وتشير هذه العبارة إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس إكتشاف الأخطاء والغش، وإنما تظهير هذه الأخطاء والغش عند قيام المدقق بمهمته. ويمكن حصر الأهداف التقليدية للتدقيق في نواح عدة أهمها<sup>2</sup>:

- ✓ التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات المشروع، وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
- ✓ الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات؛
- ✓ إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمشروع.

أما اليوم فقد تعدت عملية التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى أهمها:

- ✓ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛
- ✓ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع، ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد "تحقيق أكبر قدر من الربح Profit Maximization الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها "العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع Welfare Maximization".

يمكن حصر أهداف التدقيق على اختلاف تصنيفاتها على النحو التالي:

- ✓ إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع، ومدى توافقها مع القواعد والأعراف المحاسبية للتعرف عليها؛
- ✓ بيان مدى مصداقية المعلومات التي تحويها هذه القوائم لكافة الأطراف المعنية، وذلك عن طريق التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات المشروع، وتقرير درجة الاعتماد عليها؛
- ✓ إكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة؛

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 09.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، المرجع السابق، ص 21-23.

- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور منفذ العمليات بأن ما يقوم به من عمل خاضع للرقابة والتدقيق اللاحق؛
- ✓ المساعدة في إعداد الخطط ومراقبة تنفيذها، وتقييم نتائج أعمال المشروع في ضوء الخطط الموضوعية؛
- ✓ المساعدة في القضاء على مظاهر الإسراف في استخدام الموارد الإنتاجية في المشروع عن طريق تحليل البيانات المالية؛
- ✓ خدمة كافة الأطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات سواء تمثلت هذه الأطراف في الإدارة أو المستثمرين أو رجال الأعمال والمحللين الماليين والاقتصاديين والهيئات الحكومية؛
- ✓ المساعدة على التوفيق ما بين هدف تحقيق أقصى ربح ممكن للمشروع وهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي يعمل به.

### الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي

ترجع أهمية التدقيق إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة المدقق أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة. عموما فأهمية عملية التدقيق وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي<sup>1</sup>:

- 1- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات؛
- 2- يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة؛
- 3- تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها. من ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق، فانه يمثل دورا آخر في الاتصال في التنظيم، ويرمي هذا النوع من الاتصال ويسمى "الاتصال الموجه إلى الداخل" إلى تحقيق الأهداف التالية:
  1. خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكاتب التدقيق؛
  2. تعليم المدققين التطورات الهامة، والتي تؤثر على مكاتب التدقيق؛
  3. زيادة فعالية المدققين كقائمين بالاتصال في المجتمع؛
  4. إشباع رغبات المدققين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ط2، ص 40.

## المطلب الرابع: أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف باختلاف المعيار أو الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق وهي على النحو التالي:

## الفرع الأول: من حيث الإلزام

من حيث الإلزام القانوني نميز نوعين من التدقيق:

## أولاً: التدقيق الإلزامي

تم وفقاً لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو إجباري مقرون بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده، وذلك ضماناً وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بالكشوفات المالية للمؤسسة<sup>1</sup>.

## ثانياً: التدقيق الاختياري

هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني أو لائحة معينة ويرجع أمر اعتماده لأصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة، يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة<sup>2</sup>.

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

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين:

## أولاً: تدقيق شامل (تفصيلي)

وتشمل كافة الدفاتر والمستندات والبيانات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة<sup>3</sup>.

## ثانياً: تدقيق إختباري

نظراً للاعتبارات العملية وكبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها بصورة كبيرة وتحقيقاً لكفاءة عملية التدقيق يلجأ مدقق الحسابات إلى استخدام عينات التدقيق لإجراء إختبارات الإلتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية وأيضاً لإجراء إختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات، ويتم ذلك بتنفيذ إختبارات التدقيق على عينة فقط من مجتمع البيانات محل الفحص بدلا من تنفيذها على جميع المفردات ويقوم المدقق باستخلاص أحكام تتعلق بالمجتمع في ضوء تقويمه انتائج العينة، ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات أهمها ما يظهره فحص

<sup>1</sup> رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2011، ص 34.

<sup>2</sup> Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burlaud, René Bonnault, DSCG 4, Comptabilité et audit : Manuel & applications 2008/2009, éditions Foucher, France, 2007, P 447.

<sup>3</sup> قلاب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011، ص

وتقييم المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من جهة ومدى إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق الاختباري من جهة أخرى.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: من حيث توقيت عملية التدقيق

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

#### أولاً: تدقيق مستمر

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراءات إختبارات السنة المالية ككل وفق برنامج زمني محدد مسبقاً وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.<sup>2</sup>

#### ثانياً: تدقيق نهائي<sup>3</sup>

يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً.

### الفرع الرابع: من حيث نطاق عملية التدقيق

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

#### أولاً: تدقيق كامل

في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية<sup>4</sup>، ويتعين على المدقق تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة الكشوفات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها إختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمراجع الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها إختباراته<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، أيمن أحمد شتيوي، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 376.

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

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، المرجع السابق، ص 31.

<sup>4</sup> كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، المرجع السابق، ص 188.

<sup>5</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، المرجع السابق، ص 11.

## ثانيا: تدقيق جزئي

هو التدقيق الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال الفحص، حيث يقتصر عمل مدقق الحسابات على عمليات معينة وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف به، ويتطلب ذلك وجود اتفاق كتابي بين مدقق الحسابات والجهة المعينة له يبين فيه حدود التدقيق والهدف منه<sup>1</sup>.

## الفرع الخامس: من حيث القائم بعملية التدقيق

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

## أولاً: تدقيق داخلي

هو نشاط تأكيدى إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة، التوجيه (التحكم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة<sup>2</sup>.

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

## ثانيا: تدقيق خارجي

يقوم به شخص خارجي محايد مستقل عن الإدارة، ولا ينتمي لأجهزة المؤسسة المختلفة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك)<sup>3</sup>.

## المبحث الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي والتزامات 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.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، المرجع السابق، ص 11.

<sup>2</sup> بوبكر عمروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف، 2011، ص 13.

<sup>3</sup> بن اعمار منصور، حولي محمد، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الدولي في مواجهة لمعايير الدولية للمراجعة، 14-13 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، ص 06.

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

### المطلب الأول: فروض التدقيق المحاسبي

لقد عرف أمين السيد أحمد لطفي الفروض بأنها: " عبارة عن المعتقدات التي تحظى بقبول عام وتعبّر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك إلى وضع معين"<sup>1</sup>.  
ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند إليها عملية التدقيق المحاسبي كما يلي:

#### الفرع الأول: قابلية البيانات المالية 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 والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في<sup>2</sup>:

- **الملائمة:** يشير إلى قدرة المعلومة المحاسبية في التأثير على قرارات مستخدميها من خلال تغيير أو تأكيد توقعاتهم بشأن النتائج التي تترتب عن التصرفات والأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، وأن تكون متاحة للمستخدم في الوقت المناسب أي قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على خياراته<sup>3</sup>.
- **القابلية للفحص:** يقصد بإمكانية التحقق أن المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية ينبغي أن تقدم نتائج يمكن الوصول إلى مثيلاتها بواسطة مقاييس مستقلة وباستخدام نفس طرق القياس، بمعنى آخر أنه إذا قام شخص أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنه لا بد أن يتم الوصول إلى نفس النتائج<sup>4</sup>.
- **البعد عن التحيز:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية محايدة وغير متحيزة لصالح مجموعة من الأفراد على حساب مجموعة أخرى، ويعني الحياد أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الاهتمام على ملائمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 63.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 26.

<sup>3</sup> حيدر علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات، ملتقى دولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 أبريل 2009، ص 04.

<sup>4</sup> سليمة نشنش، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، ملتقى دولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 أبريل 2009، ص 07.

- القابلة للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، وتعتبر وحدة النقد من أكثر المقاييس الكمية فاعلية للتعبير عن التغيرات في رأس المال وتبادل السلع والخدمات.

#### الفرع الثاني: عدم وجود تعارض محتمل في المصالح بين المدقق وإدارة المؤسسة

يعني أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات، ويستوجب هذا الفرض وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمدقق قدر الإمكان الشيء الذي يساعد ويسرع عملية التدقيق<sup>1</sup>، لكن هذا لا يعني استحالة وجود تعارض في المصالح، ففي بعض الأحيان قد ترى إدارة المؤسسة أن من مصلحتها اللجوء إلى إخفاء بعض المعلومات عن المدقق الخارجي.

#### الفرع الثالث: خلو القوائم المالية 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.

#### الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء والتلاعبات

إن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وإن تحقق هذا الفرض يجعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية من خلال استخدام التدقيق الإختباري بدلا من التدقيق الشامل.

#### الفرع الخامس: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى سلامة القوائم المالية للمركز

#### المالي ونتائج الأعمال

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.

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

#### المستقبل

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض إستمرار المشروع<sup>2</sup>، 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.

<sup>1</sup> لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 28.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، المرجع السابق، ص 30.

### الفرع السابع: مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق أن يقدمها لعميله، إلا أن عمله يقتصر على إبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويشير هذا الفرض موضوع استقلالية المدقق أثناء أداء عمله.

### الفرع الثامن: القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها

نظرا لحساسية الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات فإن ذلك يفرض عليه التزامات مهنية تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول معايير التدقيق المتعارف عليها.

### المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها

تعتبر هذه المعايير مستويات مهنية لضمان إلتزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المدقق وإعداد التقرير بكفاءة<sup>1</sup>، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والإستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة<sup>2</sup>.

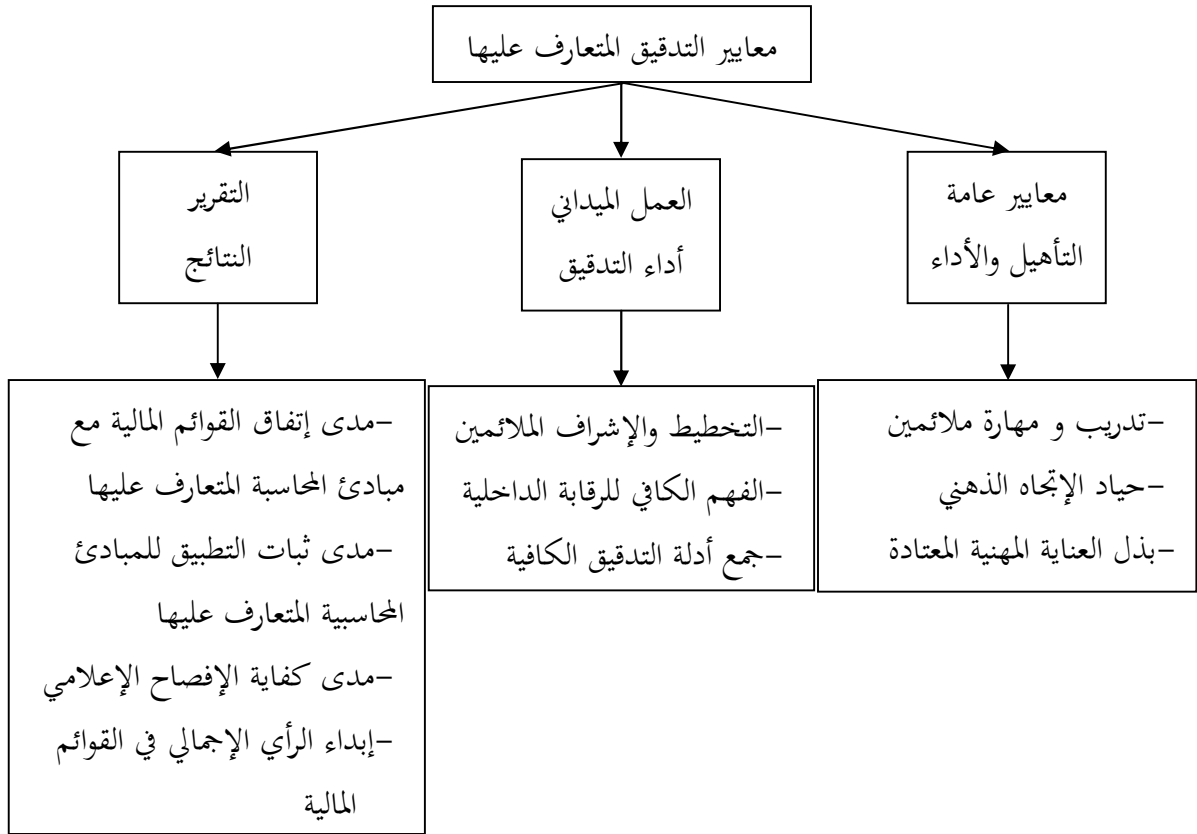
ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول من عمل وضع معايير الأداء صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها"<sup>3</sup>، وتنقسم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات: معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

<sup>1</sup> زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الرابطة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 32.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 41.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 17-18.

شكل رقم "I-1": ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريف محمد عبد القادر الديسطي، احمد حامد حجاج، دار المريخ، 2005، السعودية، ص 42.

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية General Standards

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، حيث أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، وتوصف هذه المعايير بالمعايير العامة لأنها تمثل مطالب أساسية لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، كما تعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، وتمثل المعايير العامة فيما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في مجال خدمات التدقيق؛
- ✓ يجب على المدقق أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛
- ✓ يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير التدقيق.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحود، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة : الإطار النظري والإجراءات العملية، المرجع السابق، ص 64.

## أولاً: التأهيل العلمي والعملية

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملماً بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعداً لإكتساب المعرفة في مجالات جديدة<sup>1</sup>.

## ثانياً: الإستقلال والحياد

تتبع أهمية هذا المعيار من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المدقق تتحدد بمدى استقلاليته وحياده عند إبداء رأيه حول القوائم المالية، فبانعدام استقلالية المدقق تصبح عملية التدقيق بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي والاقتصادي، كما يعتبر معيار إستقلال وحياد المدقق من أكثر معايير التدقيق المتعارف عليها عرضة للجدل ومشاكل للتطبيق عملياً، خاصة بعد اتساع تشكيلة خدمات مدقق الحسابات في مطلع القرن الواحد والعشرين، ويمكن تعريف استقلال المدقق: " أن يكون المدقق أميناً نزيهاً صادقاً يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن ولا يجامل ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير رأيه نتيجة خصومه وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني الموضوعي عن اقتناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه"<sup>2</sup>.

## ثالثاً: بذل العناية المهنية الكافية

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

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيداً طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكداً من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الإستشارة المناسبة، كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولاً عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون إهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها، وتقضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال

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

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 40.

والمجتمع، ويفرض هذا الإجهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة وإهتمام، وأن تكون الخدمة كاملة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: معايير العمل الميداني Standards Of Field Work

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة وحجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات، وتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- ✓ يجب أن يقوم بتنفيذ عملية التدقيق وفق خطة ملائمة وأن يحسن الإشراف على مساعديه؛
- ✓ يجب أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها؛
- ✓ يجب أن يقوم بتجميع الأدلة كفاية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسارات والمصادقات.

### أولاً: التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين

يجب على المدقق أن يقوم بتنفيذ عملية التدقيق وفق خطة ملائمة وأن يحسن الإشراف على مساعديه ويتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم، ويتطلب التخطيط السليم لعملية التدقيق أن يقوم المدقق بدراسة بيئة العميل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد خطة التدقيق مع ضرورة أن تتميز هذه الخطة بالمرونة بحيث تكون قابلة للتعديل كلما تقدم الفحص، ولاشك أن نجاح مدقق الحسابات في وضع برنامج التدقيق الملائم يمكنه من تحديد عدد المساعدين ومهاراتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة، من جهة أخرى يعتبر المدقق مسؤولاً عن تقسيم العمل والإشراف على مساعديه وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص وتقييم أدائهم بناء على مدى تحقيق هذه الأهداف، ويعتمد مدى الإشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقيد وصعوبة مهمة الفحص ومؤهلات الأفراد القائمين به<sup>2</sup>.

تحدد الأهداف الأساسية من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي<sup>3</sup>:

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

<sup>1</sup> محمد الفيومي، عوض لبيب، المرجع السابق، ص 39.

<sup>2</sup> عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 45-46.

<sup>3</sup> صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 48.

- ✓ يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال إشماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته؛
- ✓ يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق، من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به، والفترة الزمنية اللازمة لذلك، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والإنتهاء منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات؛
- ✓ تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني، إنطلاقاً من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

### ثانياً: دراسة وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

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

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

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
  - إستخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
  - إعداد قوائم إستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.
- بعد الدراسة السابقة ، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:
- نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
  - نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية؛
  - التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.
- يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:
- توسيع إجراءات التدقيق؛
  - إختصار إجراءات التدقيق؛
  - الإعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، المرجع السابق، ص ص 27، 28.

- حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي ، يجب أن يراعي ما يلي<sup>1</sup>:
- إفتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها؛
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين؛
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

### ثالثا: الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة

يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه الفني فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقق، فالأدلة أولا يجب أن تكون كافية ونعني بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المدقق، ولأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد وجمع الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق، لكننا يجب أن نلاحظ أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول إنما ينص على أن تكاليف التدقيق يجب أن لا تتجاوز المنافع المتوقعة منها<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير Standards Of Reporting

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

#### أولا: مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ومهنا ينظر المدقق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمعايير لقياس مدى صدق القوائم المالية، بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ عند إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق هذه القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة<sup>3</sup>، ويتوقف تحديد مدى ملائمة

<sup>1</sup> شعباني لطفي، المرجع السابق، ص 44.

<sup>2</sup> وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، تعريب ومراجعة : أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص ص 59، 60.

<sup>3</sup> عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 200.

المبادئ المحاسبية في حالة معينة على التقدير والحكم الشخصي لمدقق الحسابات، لذا يجب على المدقق أن يكون ملما إماما كافيا بالمبادئ المحاسبية البديلة التي تصلح للتطبيق في حالات معينة<sup>1</sup>.

### ثانيا: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

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

### ثالثا: الإفصاح الكافي في القوائم المالية

يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يفترض كفاية الإفصاح في القوائم المالية ما لم يشير هو إلى غير ذلك، ولا يقصد بالإفصاح الكافي نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن أيضا أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها ونفس الشيء بالنسبة للمصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة بالقوائم المالية<sup>2</sup>. المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يركز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفاصيل غير المجدية.

### رابعا: إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير رأي المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما في حالة إمتناع المدقق عن إبداء الرأي يجب أن يوضح المدقق أسباب إمتناعه.

وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها إسم المدقق بالقوائم المالية، أي عند موافقة المدقق على إستخدام إسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها<sup>3</sup>.

## المطلب الثالث: التزامات المدقق

### الفرع الأول: حقوق المدقق

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

<sup>1</sup> عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، المرجع السابق، ص 48.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 47.

<sup>3</sup> وليم توماس، امرسون هنكي، المرجع السابق، 1997، ص 65.

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي<sup>1</sup>:

- 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 أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- 3- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- 4- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- 5- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية؛
- 6- يمكن محافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛
- 7- حق مناقشة اقتراح عزله، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة، ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات؛<sup>2</sup>
- 8- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: واجبات المدقق

تتمثل فيما يتعين على المدقق الإلتزام به لإنجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيما يلي<sup>4</sup>:

- 1- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق؛

<sup>1</sup> المواد : 31،32،33،36،37،38، من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق لـ 11 جويلية 2010.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 91.

<sup>3</sup> عبد الكريم علي الرحيمي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، ط1، من نشر المؤلف، الأردن، 2002، ص 08.

<sup>4</sup> خالد راغب الخطيب، تحليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص 128.

- 2- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن 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 جملة 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<sup>1</sup>؛
- 6- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد<sup>2</sup>.

### المطلب الرابع: قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي

يستند السلوك الأخلاقي إلى قاعدة راسخة هي الضمير أو الوجدان الأخلاقي، فالضمير هو صوت باطني قوي يدعو صاحبه إلى القيام بأعمال معينة ويمنعه من القيام بأعمال أخرى.

#### الفرع الأول: مفاهيم عامة :

نظرا لكبر عدد مدققي الحسابات وتفاوت مؤهلاتهم العلمية وقدراتهم، فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم لا تعزز إلا بوجود معايير والأسس التي تحكم المهنة، وهذه المعايير والأسس تتمثل في قواعد السلوك المهني وأدائها أو كما يطلق عليها أخلاقيات المهنة والتي تشير إلى أهداف مهنة العمل وفق أعلى المعايير المهنية وتحقيق أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام مقابلة متطلبات المصلحة العامة ويضع الباحثين تعاريف عديدة لقواعد السلوك المهني، نذكر منها<sup>3</sup>:

- مجموعة القواعد التي يجب أن يلتزم بها المحاسبون القانونيون عند أداء مهامهم المهنية،
  - المبادئ والمعايير التي تعتبر أساس السلوك أفراد المهنة والتي يتعهد أفرادها بالالتزام بها.
- ويمكن تعريف الآداب والسلوك كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية وتنطوي الآداب والسلوك ضمينا على اختيار الذات كمعايير الصواب والخطأ التي تتركز على وضع قواعد ومعايير الصواب، وبالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة، كما يضع الأفراد دليل أخلاق مكتوب أو غير مكتوب يلزم أعضاء مجموعة معينة باتباعها، وتتناول هذه الأدلة سلوك التعامل مع الآخرين وسبل كبح الرغبات الأنانية وتمثل هذه التصرفات الحجر الأساس لمفهوم الآداب والسلوك، ويتوقع جمهور المستثمرين ومجتمع الأعمال وكذا

<sup>1</sup> المرجع السابق، المادة : 34.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، المادة 40.

<sup>3</sup> كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، معهد العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 23.

الجهات الحكومية أن يتبع أعضاء أي مهنة معايير منسقة للأخلاقيات والكفاءة في أداء مهامهم، حتى يمكن الاعتماد عليهم والثقة في نتائج عملهم<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أهداف قواعد سلوك مهنة التدقيق

- **المصدقية:** سواء في المعلومات أو نظم المعلومات.
- **المهنية والإحتراف:** أي هناك حاجة للأفراد الذين يمكن أن يتم تحديدهم بوضوح عن طريق العملاء أو أصحاب العمل والأطراف المهتمة الأخرى بأن يكونوا أشخاص مهنيون في مجال المحاسبة.
- **جودة الخدمات:** هناك حاجة للتأكيد على أن كافة الخدمات التي سيتم الحصول عليها من المحاسبين المهنيين يتم تنفيذها طبقاً لأعلى معايير الأداء.
- **الثقة:** يجب أن يكون مستخدمي خدمات المحاسبين المهنيين على مقدرين بالشعور بالثقة من أن المحاسبين يقومون دائماً بعملهم في إطار عام من السلوك والأخلاقيات المهنية<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق

- **الإستقلالية:** وهي تمثل العمود الفقري لممارسة مهنة التدقيق ويمكن القول أنه بدون الإستقلالية تصبح عملية التدقيق بدون فائدة، بحيث يجب على المدقق أن لا تكون له أي علاقة مالية أو مادية مع المؤسسة محل التدقيق.
- **الموضوعية:** على المدقق أن يكون موضوعياً وأن لا توجد لديه تضارب في المصالح وأن لا يكون متحيزاً لأي جهة ولا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لضغوط الآخرين<sup>3</sup>.
- **التأهيل المهني والعناية الواجبة:** يجب أن يقوم المحاسب المهني بأداء الخدمات المهنية بعناية مهنية واجبة وبكفاءة واجتهاد، ويجب أن يكون لديه واجب مستمر على الحفاظ بمعرفة مهنية أو مهارة عند المستوى المطلوب للتأكد على أن حصول العميل أو صاحب العمل على مزايا الخدمة المهنية الصالحة تأسيساً على أحدث التطورات اليومية في الممارسة العملية أو التشريعات أو الأساليب.
- **السرية:** يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء خدماته المهنية، كما يجب ألا يستخدم أو يفصح عن أي من تلك المعلومات إلا بدون الحصول على إذن سليم ومحدد ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يقضي بذلك الإفصاح.

<sup>1</sup> أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك الأردنية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، معهد علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007، ص 49.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 149.

<sup>3</sup> هادي التميمي، المرجع السابق، ص ص 63-65.

- السلوك المهني: يجب أن يتصرف المحاسب المهني بطريقة معينة تتفق مع السمعة الطيبة للمهنة، وأن يتعد عن أي سلوك قد يؤدي إلى الإساءة للمهنة.
- المعايير الفنية: يجب على المحاسب المهني أن ينفذ خدمات المهنة طبقاً للمعايير الفنية والمهنية الملائمة ويقع على عاتق المحاسبين المهنيين أن يقوموا بذلك بعناية ومهارة ووفقاً لتعليمات العميل أو صاحب العمل طالما أنها لا تتعارض مع متطلبات النزاهة والموضوعية والحياد.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: المراحل العملية للتدقيق المحاسبي

عند القيام بأي عمل يجب علينا إتباع طريقة أو أسلوب لتنفيذه، وباعتبار مهنة التدقيق مهنة تؤدي من طرف شخص خارجي، فإنه يجب عليه إتباع منهجية لتأدية أعمال التدقيق الموكلة إليه.

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

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

#### الفرع الأول: الخطوات التمهيديّة

هناك عدد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق، والمتمثلة فيما يلي<sup>2</sup>:

- التحقق من صحة تعيينه:
- والذي يتم وفقاً 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، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 150-151.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب، تحليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط1، المرجع السابق، 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 والاستفادة من زيارة العمل هذه، فقد يتعذر عليه تكرارها؛<sup>1</sup>

- فحص وتقييم النظام المحاسبي:

يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر.

- 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؛

- النظام الضريبي:

رغم أن الناحية الضريبية ليست إلزاما 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 التمهيديّة، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي<sup>2</sup>:

- 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.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 69.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب، تحليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط 1، المرجع السابق، ص 143.

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 لمساعدته لتنفيذها، فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية<sup>1</sup>.

كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع، لأنه لكل مؤسسة 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.

#### 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، ولهذا البرامج مزايا عديدة أهمها<sup>2</sup>:

- أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها؛
- أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل؛
- أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه؛
- أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن إتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات؛
- باستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتم العمل دون عناء أو ضياع وقت، في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل؛
- 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.

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط1، المرجع السابق، ص 143.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 212.

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 الموضوعية وإقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرنامج الثابت هذا بين الفينة والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسباً من التعديلات.

### ثانياً: 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.

### 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<sup>1</sup>:

- ✓ توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛
- ✓ حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛
- ✓ إزالة ما قد ينشأ من 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 المساعدین بغرض الإستفادة من كل مؤهلاتهم.

<sup>1</sup> زاهرة عاطف سواد، المرجع السابق، ص 79.

## 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<sup>1</sup>.

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

## أولاً: الملف الدائم

يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للإستعمال في الدورات اللاحقة<sup>2</sup>، كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مكتب تدقيق لآخر، وعموماً يمكن أن يشتمل هذا الملف على<sup>3</sup>:

1- **عموميات:** تشمل كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل

مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية، مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.

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 موجودات

ومطالب وحسابات النواتج والأعباء وحسابات النتائج وبرامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

4- **التحليل الدائمة للحسابات:** يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة

التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة، عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية، الأسهم، القروض، الديون

<sup>1</sup> زاهرة عاطف سواد، المرجع السابق، ص 80.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المرجع السابق، ص 40.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات : الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 128-130.

طويلة الأجل، الزبائن، المؤونات، الموردين، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها إنطلاقاً من طبيعة نشاط المؤسسة.

- 5- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي: يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة على نظام التصاريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية والشبه الجبائية والاشتراكات في الضمان الاجتماعي " CNASAT " نظراً لأهميتها وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة والنظام الاجتماعي داخلها.
- 6- كل ما يتعلق بالجانب القانوني: تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الإختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

#### ثانياً: الملف الجاري (الدورة الحالية)

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق<sup>1</sup>.

ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية<sup>2</sup>:

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

وفي الأخير نشير إلى أن هذه الأوراق المدعمة لرأي المراجع ينبغي أن يعتني بها هذا الأخير من خلال حمايتها من كل الأخطار سواء الطبيعية أو المفتعلة بغية تحريف المعلومات الواردة فيها، وذلك عن طريق حفظها في أماكن خاصة واتخاذ إجراءات تدعم حماية وتنظيم مكتب المراجع.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المرجع السابق، ص 40.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص 131.

## المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات المالية.

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار إستحالة تدقيقه لكل الحسابات، ويحدد نطاق هذه العينات وفقاً 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.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المدقق، وحتى يتوصل المدقق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية<sup>2</sup>:

## الفرع الأول: وصف الأنظمة والإجراءات

في هذه المرحلة أن يتمعن المدقق في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

## الفرع الثاني: التحقق من فهم الأنظمة

بعد انتهاء المدقق من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق، فالهدف من هذه المرحلة هو تجتنب انطلاق المدقق في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة.

## الفرع الثالث: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المدقق أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص 84.

<sup>2</sup> شعباني لطفي، المرجع السابق، ص 118، 119، 120، 121.

### الفرع الرابع: التأكد من تطبيق النظام

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة.

### الفرع الخامس: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

تسمح اختبارات الديمومة للمدقق بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية. فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

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

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<sup>1</sup>.

بغرض وضع الأساس للملائم 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.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 166.

### أنواع أدلة الإثبات:

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

#### 1- المستندات:

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

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كقواتير الشراء مثلاً؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كقواتير 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 يقضاً لأن بإستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتوابع<sup>1</sup>.

#### 2- الفحص المادي:

يقصد به قيام المدقق بمحصر 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<sup>2</sup>.

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 بمجرد كل عناصر الأصول يعد أمراً مستحيلاً، 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.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعملية، ط2، المرجع السابق، ص 180.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، احمد عبّيد، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 81.

تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة، وعموماً يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع<sup>1</sup>:

- **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 أرصدهم 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 استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلاً) 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<sup>2</sup>. يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوحه 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<sup>3</sup>.

#### 5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معياراً للحكم على مدى إنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب. ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوباً في لوائح وتعليمات، بل يجب أن يكون منفذاً وموضوعاً حيز التطبيق العملي<sup>4</sup>، أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات والسجلات 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.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007، ص 180.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، المرجع السابق، ص 85.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المرجع السابق، ص 93.

<sup>4</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعملية، ط2، المرجع السابق، ص 181.

## 6- صحة الأرصدة من الناحية الحسائية:

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسائية، لذلك نجد أن الإعتماد على الآلات الحسائية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال 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 شفوية 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 للتحييز وفقا لأهواء العميل<sup>1</sup>.

## المطلب الرابع: إعداد التقرير النهائي

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<sup>2</sup>.

يعتبر تقرير مدقق 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<sup>3</sup>.

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؛

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، المرجع السابق، ص 87.

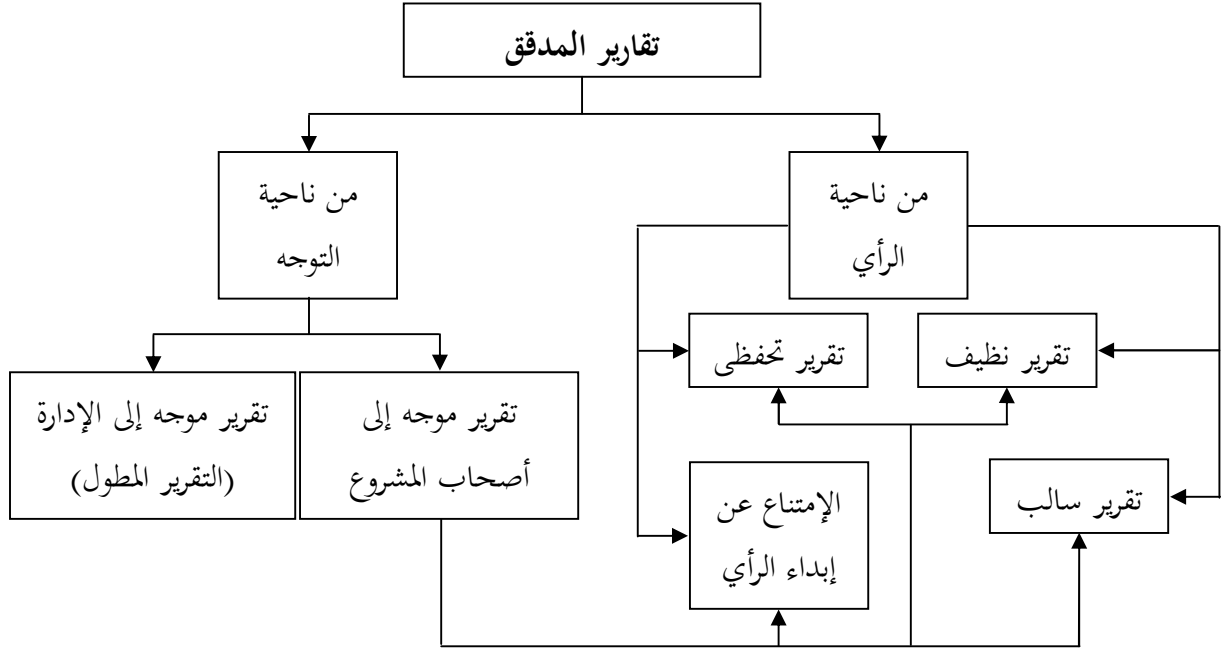
<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعملية، ط2، المرجع السابق، ص 129.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، المرجع السابق، ص 316.

- الإمتناع عن إبداء الرأي.

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي:

شكل رقم "I-2": أنواع تقارير التدقيق



المصدر: محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل،

دار الجليل، بيروت، 1998، ص 47

### الفرع الأول: التقرير النظيف

ويصدر المدقق تقريره النظيف غير المتحفظ إذا توافرت كافة الشروط التالية هي<sup>1</sup>:

- حصول المدقق على أدلة إثبات كافية وذات صلاحية حتى يتأكد من الوفاء بمعايير العمل الميداني للتدقيق؛
- أثبتت الأدلة عدم وجود مخالفات جوهرية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- لم تحدث أي تغيرات محاسبية هامة والتي من شأنها أن تؤثر على إمكانية عمل مقارنات بين السنوات المالية المختلفة؛
- عدم وجود أي ظروف هامة يحيط بها الشك وعدم التأكد، لم يكن في الإمكان تقديرها أو إزالتها آثارها في تاريخ تقرير التدقيق.

<sup>1</sup> زاهرة عاطف سواد، المرجع السابق، ص 103.

### 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 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<sup>1</sup>.

### 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<sup>2</sup>.

### الفرع الرابع: الإمتناع عن إبداء الرأي

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي في عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي<sup>3</sup>:

✓ وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة؛  
 ✓ وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق 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 تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سييدي المدقق رأيه فيها.

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط1، المرجع السابق، ص 106.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعملية، ط2، المرجع السابق، ص 138.

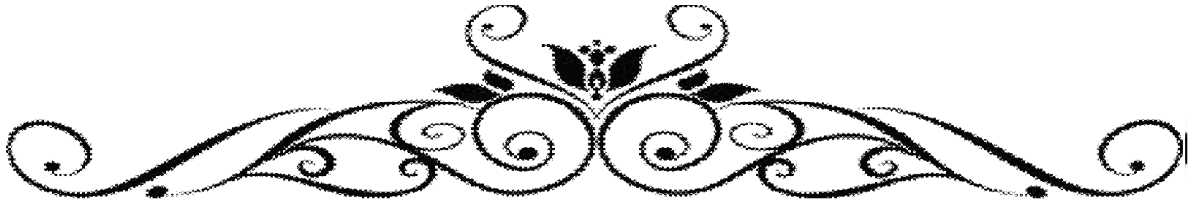
<sup>3</sup> يوسف محمود حربوع، المرجع السابق، ص 264.

## خاتمة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الإستنتاجات، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الإقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة، فدور مهنة التدقيق تبدأ عندما تنتهي مهنة المحاسبة وذلك لإضفاء الثقة في صحة وعدالة ومصداقية الكشوفات، حيث أن أهمية التدقيق تخدم بالدرجة الأولى الأطراف الطالبة لها، ولمهنة التدقيق دور هام في التقليل من التلاعب في صحة الكشوفات المالية النهائية، وتضليل مستعمليها، إذ أن الكشوفات المالية تعتمد عليها الأطراف الخارجية عند اتخاذ القرارات.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح بإختصار عملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية من تخطيط لعملية التدقيق وتقييم نظام رقابتها، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

كإمتداد لمبدأ إنفصال الملكية الذي شهدته الشركات، فإن تخطيطها القيود الجغرافية وشغلها لبيئات مختلفة كان لزاما أن يصاحبه توافق على مستوى خدمات التدقيق حرصا على إستكمال الهدف من التدقيق المحاسبي، فظهور الشركات متعددة الجنسيات كان لا بد أن يصاحبه نفس المستوى من التغيير على مستوى خدمات التدقيق.



# الفصل الثاني:

البيئة الدولية

للتدقيق المحاسبي



تمهيد:

كان للانفتاح الدولي الذي شهده القطاع الاقتصادي أثرا كبيرا على مختلف المجالات ومتفاوتا من مجال لآخر، ولم يستثنى بدوره مجال التدقيق المحاسبي، لما لهذا الأخير من ثقل على عدة مستويات بتأثيره سواء المباشر أو غير المباشر على المعاملات الاقتصادية.

وبالتالي ظهرت الحاجة إلى مواكبة هذا الانفتاح في إطار ما يسمى بالتدقيق الموحد، من خلال محاولة وضع مجموعة من الضوابط تحترم القوانين واللوائح لجميع الدول المنظمة، وتسعى لإضفاء جودة أكثر على المعلومات المنتقاة من هذه الوظيفة، وتزيل القيود الجغرافية من على القائمين بها.

سنحاول استيضاح أهم تلك المساعي لخلق بيئة دولية للتدقيق المحاسبي، من خلال تناول المباحث الثلاث

التالية:

- المبحث الأول: الحاجة الدولية للتدقيق.
- المبحث الثاني: تبني معايير التدقيق الدولية.
- المبحث الثالث: عرض المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي

## المبحث الأول: الحاجة الدولية للتدقيق.

إن تلاشي المعوقات الجغرافية بين مجتمعات العالم في إطار العولمة وبقدر ما هو مؤثر على عديد المجالات لم يستثنى بدوره مجال المحاسبة والتدقيق المحاسبي، فتطور التدقيق المحاسبي من محيط الدولة الواحدة إلى مستوى الإقليم ثم إلى المستوى الدولي.

في إطار هذا المبحث سنقوم بدراسة الأسباب التي كانت وراء الطلب على التدقيق في البيئة الدولية وكذا مكاتب التدقيق التي تنشط في هذا المجال، وكذلك جانب التدقيق من الانهيارات المالية الدولية.

## المطلب الأول: الطلب على التدقيق في البيئة الدولية

إن الدافع الرئيسي وراء التحرك نحو تدويل التدقيق يتمثل في عولمة أنشطة الأعمال، والتي يتم الإسراع فيها لا سيما في السنوات الاخيرة، وكلما كانت المنشآت متعددة الجنسيات كلما طلب من المدققين أن تكون خدماتهم ونصائحهم المالية متعددة الجنسية على نفس القدر من التكافؤ.

إن مهنة المدقق لن تستثنى من الآثار التي ترتب عن عولمة الاقتصاد وأسواق المال وانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية OMC، حيث يفرض ذلك مثل أي صناعة أو مهنة أخرى على المحاسبين أو المدققين المهنيين التحسب لانعكاسات ذلك على أعمالهم، والبحث عن السبل الكفيلة لتحسين الخدمات المهنية التي يقدمونها وجودتها كي يكون في مقدورهم الصمود أمام المنافسة الحرة، ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق:

- اعتماد معايير على درجة عالية من الجودة؛

- الالتزام بنظام عالمي مقبول دوليا للتأهيل المهني<sup>1</sup>.

وقصد الوصول إلى مستوى التوحيد الدولي للتدقيق، ونظرا للصعوبات التي قد تكتنف تحصيل هذا الهدف والمتمثلة في تقبل الدول المختلفة لها، تقوم العديد من بلدان العالم بمحاولة التقريب بين الاختلافات على مستوى التشريعات التي تحكم مهنة التدقيق.

باعتبار التدقيق المحاسبي يبدأ من حيث تنتهي المحاسبة، سنتطرق لأسباب وأهمية تدويلهما معا.

<sup>1</sup> حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية واثره على مهنة المدقق، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص ص 154، 155.

### الفرع الأول: أسباب الطلب على التدقيق الدولي

هناك أربعة أسباب على الأقل وراء دراسة المحاسبة والتدقيق في إطار دولي هي<sup>1</sup>:

#### أولاً: الأسباب التاريخية

هناك عدد من البلدان قدمت مساهمات لتطوير المحاسبة والتدقيق، ففي القرنين الرابع عشر والخامس عشر كانت مدن إيطاليا هي الرائدة في التجارة وكذلك في المحاسبة، حيث انتشرت الطرق أولاً في باقي أوروبا وبعد ذلك Double Entry الإيطالية لمسك الدفاتر عن طريق مدخل القيد المزدوج حول العالم، ولعل إحدى النتائج المستمرة لتلك السيطرة تتمثل في عدد الكلمات المحاسبية والمالية ورأس المال، Bank باللغة الإنجليزية التي هي من أصل إيطالي، وكأمثلة على ذلك: البنك Bank، ورأس المال Capital، والنقدية Cash، والمدين Debit، والدائن Credit، والعهد المؤقتة Imprest، وقيد اليومية Journal.

في القرن التاسع عشر، أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية والتحقق بها الولايات المتحدة الأمريكية، وكنتيجة لذلك أصبحت الإنجليزية لغة مقررّة كلغة للمحاسبة حول العالم.

#### ثانياً: الشركات متعددة الجنسيات

تم تعريف الشركات متعددة الجنسيات بشكل واسع على أنها تلك الشركات التي تنتج السلع أو الخدمات في دولتين أو أكثر، ويمكن أن تعزى الزيادات الكبيرة في التجارة العالمية منذ الحرب العالمية الثانية إلى تطوير هذا النوع من الشركات.

فظهرت الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية، وأوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق، فتزايدت أهمية المعلومات المالية التي يتم تدقيقها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ومن ناحية أخرى زادت المشاكل المرتبطة بإعداد هذه القوائم<sup>2</sup>.

كما أن هناك مجالات أخرى تأثرت بفعل ظهور هذه الشركات، وعلى سبيل المثال، فإن ترجمة العملات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة تعتبر مجالاً فريداً وخصوصاً للشركات متعددة الجنسيات، فتلك الشركات تنتج قوائم مالية طبقاً لقوانين وتطبيقات بلادها الأم، وبالتالي فإن المستثمرين والمقرضين بها يحتاجون لأن يصبحوا خبراء في معظم نظم التقرير المالية لأكثر من بلد واحد.

#### ثالثاً: القابلية للمقارنة

ربما تعتبر المقارنة أكثر أسباب الدراسة الدولية للمحاسبة والتدقيق أهمية، حيث يمكن للبلد أن يحسن نظم المحاسبة الخاصة به عن طريق ملاحظة كيفية استجابة البلاد الأخرى وقيامها برد الفعل الملائم تجاه المشاكل، ومن الممكن أيضاً أن يتم الاقتناع بأنه حيث تختلف الطرق المحاسبية فإن الاختلافات يتم تبريرها عن طريق الاختلافات

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعمولة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 108-115.

<sup>2</sup> حواس صلاح، المرجع السابق، ص 161.

في البيئة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية، وأنها ليست مجرد أحداث من التاريخ، تلك الأحداث قد لا تعترض سبيل عملية التدقيق، في كثير من الاختلافات الأساسية من المحتمل أن يكون من الصعوبة بمكان أن يتم التعامل معها.

#### رابعاً: أسباب التناقض

تزايدت أهمية التناقض في السنوات الأخيرة، ويمكن تعريف التناقض بأنه عملية تزايد توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها، وتجدد الإشارة إلى أن المشاكل الرئيسية لتلك التطبيقات والممارسات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن التوحيد، وترجمة العملة الأجنبية، ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة.

#### الفرع الثاني: مكاتب التدقيق الدولية

لعل أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق هي<sup>1</sup>:

- التعامل السابق بين مكاتب التدقيق والعميل؛
- أتعاب التدقيق؛
- السمعة والشهرة لشركة أو مكتب التدقيق.

بالنظر لعنصر السمعة، وموازية مع تعرض عديد الشركات مؤخراً للإفلاس والانهيار، صاحب ذلك رفع العديد من القضايا ضد مكاتب المحاسبة والتدقيق التي تولت تدقيق تلك الشركات، ولم يكن في تقاريرها ما يفهم منه تصريحاً أو تلميحاً أن تلك الشركات في خطر، ولعل أشهر تلك القضايا، السمعة السيئة التي تبعت مكتب التدقيق العالمي ARTHUR ANDERSEN الذي قام بتدقيق حسابات شركة ENRON عملاق الطاقة الأمريكية، وWORLD COM ثاني أكبر شركة قام بتدقيق حسابات شركة اتصالات أمريكية المفلستين. هذا السياق يعني أن الأبقى هو الأفضل، والأفضلية قد تقاس بمعايير كثيرة مختلفة، لكن لا شك أن من أهمها معايير الجودة، وكذلك الجودة لها مقاييس شتى، وقد تختلف تلك المقاييس من مجتمع لآخر، من وقت لآخر، ومن بيئة لأخرى.<sup>2</sup>

#### الفرع الثالث: مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى

شهد سوق التدقيق تمركزاً كبيراً باتجاه المكاتب الضخمة التي اكتسبت سمعة جيدة جعلتها تخرج من حدود معينة إلى مستوى الدولة ثم الإقليم الذي يضم عدداً من الدول ثم جميع أنحاء العالم، حيث كانت ثماني مكاتب كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق التدقيق للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في أنحاء العالم كافة،

<sup>1</sup> عبد الرحمن علي التويجري، حسين محمد النافعي، جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والادارة، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 219.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 220.

ثم اندمجت بعض هذه المكاتب الثمانية الكبار مع بعضها الآخر خلال عقد التسعينات إلى أن أصبحت خمسا كبارا، ولكن اكبر هذه المكاتب ARTHUR ANDERSEN تعرضت للتصفية في أعقاب فضيحة ENRON، حيث تم بيع مكاتبها مع العاملين فيها في الشرق الأوسط إلى ERNST and YOUNG، أما المكاتب الأربعة الباقية فهي:

- DELOITTE؛

- PRICEWATER HOUSE COOPER؛

- ERNST AND YOUNG؛

- KPMG<sup>1</sup>.

على الرغم من أن معظم تلك المكاتب ما تزال هيكلتها كشركات تضامن قومية بدلا من كونها ذات مشاركة دولية في الأرباح، فإنها تشارك كمنشأة رئيسية دولية ومن خلالها يتم تطوير تكنولوجيا وإجراءات وتوجيهات ذات طبيعة عالية<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: متطلبات التعليم والخبرة في الإتحاد الدولي

#### الفرع الأول: دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين

ترتبط مكاتب المحاسبة بمستخدمي القوائم المالية بعلاقات مختلفة عن تلك التي تربط المهن الأخرى بمستخدمي خدماتها، وعلى سبيل المثال يتعاقد المحامون مع العميل ويحصلون منه على اجر وعليهم مسؤولية أساسية في الدفاع عنه، أما مكاتب المحاسبة فتتعاقد مع الشركة محل التدقيق وتحصل منها على أتعاب، ولكنها تقدم المنفعة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة.

بالتالي من الضروري أن ينظر المستخدمون إلى مكاتب المحاسبة على أنها مؤهلة لهذا العمل وتتعامل بشكل غير متحيز، وإذا اعتقد المستخدمون أن مكاتب المحاسبة لا تؤدي عملا له قيمته (تخفيض خطر المعلومات)، ستخفض قيمة التدقيق وباقي الخدمات الأخرى التي تقدمها مكاتب المحاسبة، مما سيؤدي إلى نقص الطلب على التدقيق، وبالتالي يوجد دافع لدى مكاتب المحاسبة على التصرف وفق أعلى مستوى من السلوك المهني<sup>3</sup>.

يعتقد الإتحاد الدولي للمحاسبين انه بسبب الاختلافات الدولية في الثقافة واللغة والنظم القانونية والاجتماعية فان مهمة إعداد متطلبات تفصيلية للسلوك المهني تعد أمرا رئيسيا، للدرجة التي يتعين معها أن يقوم الأعضاء المهنيون في كل بلد يزاول مهنة المحاسبة والتدقيق القانونية بتطبيق وتنفيذ تلك المتطلبات.

<sup>1</sup> حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، ج1، ط1، المرجع السابق، ص 76.

<sup>2</sup> أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 65.

<sup>3</sup> أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعمولة اسواق راس المال، المرجع السابق، ص 435.

لذلك فإن الاتحاد الدولي في ظل الاعتراف بمسؤوليات مهنة المحاسبة والأخذ في الاعتبار دوره في توفير الإرشادات وتنشيط عملية تجانس المعايير، رأى انه من الضروري أن يتم تبني دليل دولي للسلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، يكون أساساً لتحديد متطلبات آداب وسلوك المحاسبين المهنيين في كل بلد ويستهدف العمل كنموذج تتأسس عليه إرشادات دليل السلوك الوطني المحلي، على انه يجب الاعتراف بأنه في ظل تعارض المتطلب الوطني مع مايرد بدليل السلوك الدولي فان تلك المتطلبات المحلية هي التي ستسود وتتبع<sup>1</sup>.

وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً للسلوك الأخلاقي في عام 1990 و عدل في عدة مرات كان آخرها في عام 1998 بالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات الأمر الذي يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمراً لا مفر منه، وقد انطلق الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية وقوة نظام الإعلام المعاصر وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي، ويهدف إلى تعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي.

يحتوي هذا الدليل على ما يلي:

1- أهداف عامة لممارسة مهنة التدقيق؛

2- المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب إتباعها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة، والتي تحقق الأهداف العامة للمهنة<sup>2</sup>.

انطلق الدليل من ضرورة تمتع المدقق بالمهارات الفكرية التي يكتسبها عن طريق التعليم والتدريب بما يسمح له بتحمل المسؤوليات الاجتماعية الملقاة على عاتقه بالإضافة إلى مسؤولياته تجاه عميله أو مستخدم تقريره، وأشار إلى أن المدقق المستقل يحافظ من خلال عمله على سلامة وفعالية البيانات المالية، وان المدقق الداخلي يقدم ضماناته حول كون بنية الرقابة الداخلية سليمة، كما دعى مدققي الحسابات الخارجيين إلى تقديم الخدمات التي يطلبها الجمهور من اجل المحافظة على مركزهم المهني في المجتمع<sup>3</sup>.

تعترف معايير السلوك الأخلاقي بان من أهداف مهنة التدقيق أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للحصول على أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام.

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعمولة اسواق راس المال، المرجع السابق، ص ص 446، 447.

<sup>2</sup> حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، ج1، ط1، المرجع السابق، ص 85.

<sup>3</sup> حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 48.

تنقسم قواعد السلوك الأخلاقي إلى ثلاثة أجزاء:

- الجزء 1: ينطبق على كافة المحاسبين المهنيين.
- الجزء 2: ينطبق فقط على المحاسبين المهنيين العاملين في المزاولة العامة.
- الجزء 3: ينطبق على المحاسبين المهنيين المستخدمين.

ويمكن توضيح قواعد السلوك الأخلاقي للأجزاء الثلاثة السابقة الذكر في الجدول التالي:

جدول رقم "II-1": الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين

الجزء 1: الواجب التطبيق على كافة المحاسبين المهنيين.	الجزء 2: الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين في كافة المزاولات العامة.	الجزء 3: الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين المستخدمين.
النزاهة والموضوعية	الاستقلالية الخاصة بمهام التأكد	تعارض الولاء
حل النزاعات الأخلاقية	الكفاية المهنية والمسؤوليات المرتبطة باستخدام غير المحاسبين	دعم زملاء المهنة
الكفاية المهنية	الأتعاب والعمولات	الكفاية المهنية
السرية	الأنشطة غير المتوافقة مع الممارسة العامة للتدقيق	عرض المعلومات
مزاولة الضرائب	أموال العملاء	
الأنشطة عبر الحدود الخارجية	العلاقات مع المدققين الآخرين في المزاولة العامة	
النشر	الإعلان والترويج	

المصدر: أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، المرجع السابق، ص 91

### الفرع الثاني: متطلبات التعليم والخبرة للاتحاد الدولي

كباقي المهن، تختلف أعداد المدققين عبر دول العالم من دولة لأخرى، كما أن الحاجة إلى المدققين تختلف هي الأخرى، فقد يتزايد الطلب عليهم في البلدان التي بها معدلات نمو اقتصادي بشكل متسارع، وهو ما قد لا يقابله نفس الزيادة من الخريجين وكذا المدققين المتربصين، ما قد يطرح إمكانية انتقال المدققين من البلدان التي بها فائض نسبياً إلى البلاد التي تحتاج مدققين.

فقد تسمح بعض البلدان للمدققين الأجانب بممارسة أعمال التدقيق على أراضيها وفقاً لعدة أسباب، كان تدخل ضمن اتفاقيات ثنائية، أو بحكم تماثل العادات والتقاليد والأغراض، أو قد يعود ذلك لمبدأ المعاملة بالمثل... الخ، وكل هذه أمور إيجابية لتوسيع نطاق التدقيق الدولي.

في كل الحالات فان المدقق الطالب للترخيص يخضع لتقييم يشمل بعض الجوانب التي تؤهله للقيام بهذه المهمة، ما يزيد من حجم الثقة في النتائج الصادرة عنه، إلا أن الإشكال في بعض الحالات يتمثل في فرض بعض الدول لشروط تعجيزية أكثر من كونها تحسينية، فعلى الرغم من أنها تضمن لهذه الدول خدمات ذات جودة عالية، إلا أنها مبالغ فيها وتحد من مستوى الانفتاح إلى حد كبير.

لتجنب كل هذا، تعمل لجنة التعليم المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على تحديد العناصر الجوهرية لبرامج التعليم والتدريب، سواء أكانت السابقة أو اللاحقة للتأهيل.

فقد أوحى الاتحاد الدولي بان عملية التقييم يجب أن يتم تأسيسها على المكونات الرئيسية للتأهيل المهني، والتي تقع داخل المجالات الثلاثة التالية<sup>1</sup>:

### أولاً: التعليم

إن المعرفة النظرية التي يجب أن يتم تضمينها في هيكل معرفة الأشخاص الذين يسعون نحو ذلك الاعتراف يجب أن تتضمن على الأقل الموضوعات التالية:

- التحليل والتقييم للقوائم المالية؛
- التدقيق؛
- الحسابات الموحدة؛
- محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية؛
- المحاسبة العامة؛
- نظم الرقابة الداخلية؛
- المتطلبات القانونية والمهنية المرتبطة بممارسة الوظائف ذات العلاقة؛
- المعايير المرتبطة بالقوائم المالية.

### ثانياً: الامتحانات

يجب الاعتراف بوجود امتحان يجيز اختبار توافر الكفاية المهنية، ذلك الامتحان يجب أن يعتمد على تقييم ليس فقط المستوى الضروري للمعرفة النظرية، وإنما أيضاً القدرة على تطبيق تلك المعرفة في ظل المجال التطبيقي العملي بشكل كفاء.

إن مضمون وصرامة ونطاق وطول مدة الامتحانات المهنية التي يتم إدارتها عن طريق التنظيمات المهنية والسلطات الأخرى لوضع الامتحانات أيضاً تتباين، حيث أن بعضها يتأسس على دراسة حالة، في حين أن البعض تقوم باستخدام مكثف للاختبارات الموضوعية، والبعض الآخر منها تعتمد على تمارين عملية، والبعض الآخر منها يعتمد على مزيد من المنطق الاستطراذي.

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعمولة اسواق راس المال، المرجع السابق، ص 335-340.

## ثالثا: الخبرة

من المهم لأي مهني ألا يكون لديه معرفة نظرية فحسب بل أيضا أن يكون قادرا على تطبيق تلك المعرفة بكفاية في عالم الأعمال الفعلي، ويقترح قبل أن يتم الاعتراف لأغراض أداء الوظيفة المحددة أن يقوم أي فرد بإتمام ثلاثة سنوات كحد أدنى تحت إشراف مقبول وملائم كخبرة عملية بشكل رئيسي في مجال الوظيفة المرتبطة وفي بيئة مهنية مناسبة.

إن التنظيمات العضو أو السلطات الأخرى التي تدرس الاعتراف بالمؤهلات الأخرى يجب أن تقوم بتقييم متطلبات الخبرة ذات الصلة وتحديد كيفية التعامل مع أي اختلافات ناشئة، وعادة ما ترتبط تلك الاختلافات بالأمور التالية:

- طبيعة ومدى الخبرة المطلوبة؛
- الفترة الخاصة باكتساب الخبرة؛
- الإجراءات المطلوبة للتصديق على الخبرة المكتسبة.

قد يسعى البلد المضيف أيضا نحو فرض فترة خبرة عملية في البلد المضيف ذاته لتوضيح الكفاية الفنية بقوانين البلد المضيف وتطبيقاته وتشريعاته، في تلك المواقف يجب أن يكون ذلك المتطلب لذلك الغرض فقط، ويجب أن لا تكون تلك الخبرة طويلة بشكل غير معقول.

## المطلب الثالث: موقع التدقيق المحاسبي من الانهيارات المالية الدولية

نتيجة فضائح مالية وإدارية، شهدت كبريات الشركات في السنوات القليلة الماضية عديد حالات الإفلاس والأهتبار، وتسارع إيقاع فضائح الفساد المالي، إذا أقامت شركة Enron دعوى لإعلان إفلاسها رسميا كأكبر دعوى إفلاس في تاريخ الولايات المتحدة، كما اعترفت شركة World Com للاتصالات بارتكاب فضيحة محاسبية، عطفًا على حالات أخرى لإشهار الإفلاس مست شركة Xerox للتجهيزات المكتبية، Global Crossing للاتصالات، شركة Adelpha Communications للاتصالات، وعديد الانهيارات الأخرى<sup>1</sup>. بالعودة لقضية انهيار شركة انرون، نجد أن ذلك السقوط ارتبط بفقدان الكثير من الأخلاقيات من كبار المسؤولين في الشركة وأعضاء مجلس إدارتها ومكتب التدقيق الذي يقوم بتدقيق حساباتها، وأورد بعض الكتاب بعض العوامل التي أدت لهذا السقوط منها<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> عبيد بن سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ، السعودية، 2004، ص ص 101، 102.

<sup>2</sup> هوام جمعة، كوردي ووداد، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010، ص ص 21، 22.

- أن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة سريعة لتلك الصفقات، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة؛
- قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة، كما أن الرقابة الداخلية في الشركة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية؛
- تعد حادثة إنرون تذكيراً هاماً لطبيعة العلاقة المهمة بين التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق، حيث يحتاج المدققون الداخليون كما هو الحال بالنسبة للمدققين الخارجيين لرفع تقاريرهم إلى لجنة التدقيق بكل ما يواجههم مباشرة بدلاً من الرفع للإدارة.

بعد تزايد الفضائح والانهيارات المالية، وإفلاس العديد من الشركات الكبرى، وتعاضم الخسائر التي تكبدها المستثمرون، وحالات الإرباك في الأسواق المالية العالمية بسبب انخفاض أسعار الأسهم المتسارع نتيجة عوامة الأسواق المالية وحركة رؤوس الأموال بين الدول، أشارت الصحافة المالية إلى العديد من الأسباب التي تقف وراء هذا الإعصار المالي، كغياب الشفافية والوضوح، والتغاضي عن الأخطاء، وتضخيم الانجازات، وتقديم أرقام وهمية عن أرباح خيالية ساهمت في رفع أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية دون مبررات اقتصادية فعلية، وتواطؤ شركات المحاسبة والتدقيق مع مسؤولي هذه الشركات<sup>1</sup>.

تؤكد التقارير الصادرة عن المؤسسات المالية الدولية أن الأزمة المالية العالمية الراهنة كان سببها ضعف الإفصاح والشفافية لدى الشركات والمؤسسات المالية المدرجة في أسواق المال الأمريكية، وبالتالي فإن الأزمة نتجت أساساً عن التلاعب في القوائم المالية لتلك الشركات وعدم التقيد بمبادئ ومعايير حوكمة الشركات التي نصت عليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية<sup>2</sup>.

وما تلى ذلك من سلسلة اكتشافات Enron أن الأحداث الأخيرة ابتداءً بفضيحة شركة إنرون تلاعب الشركات في قوائمها المالية أظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها أسواقاً مالية قريبة من الكمال<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد عبد الله المومني، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية، الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 08-09 ديسمبر 2009، ص ص 39، 40.

<sup>2</sup> هوام جمعة، المرجع السابق، ص 22.

<sup>3</sup> احمد قايد نور الدين، تدقيق الحسابات ودوره في حوكمة الشركات : القطاع المصرفي، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010، ص 03.

من المصطلحات التي ظهرت في الادب المحاسبي التي تعبر عن سلوك الادارة في تدخلها في عمليات القياس والافصاح المالي مصطلح المحاسبة الخلاقة، فقد بين مطر أنها : " الإجراءات التي تلجا إليها الإدارة سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها، أو في مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو الاستفادة من تعدد البدائل المحاسبية مما يؤثر على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي مما يؤثر على مصداقيتها".

على غرار العديد من المصطلحات كالمحاسبة الابداعية، الغش بالتقارير، ادارة الارباح، والتي تستخدم لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المنشآت الاقتصادية الكبرى<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: تبني معايير التدقيق الدولية

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

#### المطلب الأول: صدور المعايير الدولية للتدقيق

يتم إصدار المعايير الدولية للتدقيق من طرف لجنة التدقيق عن طريق مجموعة أسس.

#### الفرع الأول: لجنة التدقيق الدولية<sup>2</sup>

- أعطيت لجنة التدقيق الدولية صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد؛
- يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضواً فيها؛
- ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين عن استراليا، كندا، فرنسا، جمهورية ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية؛
- يفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة.

<sup>1</sup> محمد عبد الله المومني، المرجع السابق، ص ص 45، 46.

<sup>2</sup> عصام مرعي، أدلة التدقيق الدولية : اتحاد المحاسبين الدولي، ط1، دار العلم للملايين، بيروت، 1987، ص 15.

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

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

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

### الفرع الثاني: أسس إصدار معايير التدقيق الدولية

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي<sup>4</sup>:

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

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

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

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 156.

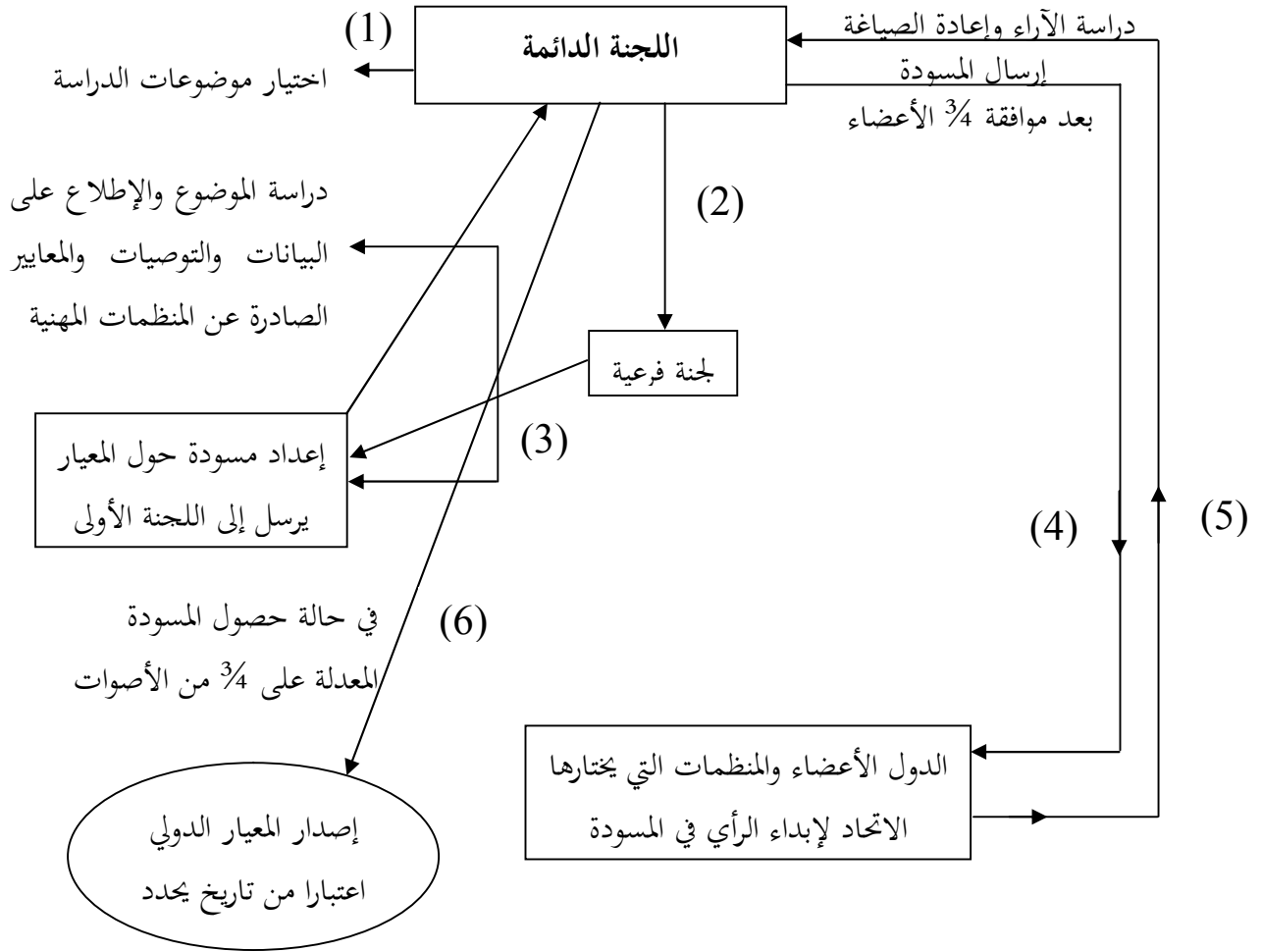
<sup>2</sup> عبد الرحمن ابراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007، ص 23.

<sup>3</sup> عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الادارة العامة للبحوث، ط1، الرياض، 1994، ص 33.

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المرجع نفسه، ص 156-158.

- 4- يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج؛
- 5- القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة؛
- 6- تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى، وغني عن القول بان مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير؛
- عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق:
- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها؛
  - تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
  - تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
  - تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
  - إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
  - تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
  - بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.
- يمكن توضيح الخطوات المنتهجة لإصدار المعايير في الشكل الآتي:

شكل رقم "II - 1": الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي



المصدر: محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، ط1، مصر، 2000، ص 73.

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

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

<sup>1</sup> محمود السيد الناغي، المراجعة: إطار النظرية والممارسة، ط2، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992، ص 136.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص ص 139، 140.

## ➤ في عام 1980 صدرت ثلاثة معايير هي:

1- أهداف ومجالات تدقيق الحسابات (جانفي)؛

2- كتاب تكليف مدقق الحسابات (جانفي)؛

3- المبادئ الأساسية في التدقيق (سبتمبر).

## ➤ في عام 1981 صدرت أربعة معايير أخرى هي:

4- التخطيط (فيفري)؛

5- الاعتماد على عمل مدقق آخر (جويلية)؛

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

7- رقابة الجودة في أعمال التدقيق (سبتمبر).

## ➤ في عام 1982 صدرت أربعة معايير هي:

8- أدلة الإثبات في التدقيق (جانفي)؛

9- التوثيق (جانفي)؛

10- الاعتماد على عمل المدقق الداخلي (جويلية)؛

11- الغش والخطأ (أكتوبر).

## ➤ في عام 1983 صدر معياران آخران هما:

12- المراجعة التحليلية (جويلية)؛

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

## ➤ في عام 1984 صدرت أربعة معايير أخرى هي:

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

15- التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات (فيفري)؛

16- أساليب التدقيق بالاستعانة بالحاسب الآلي (أكتوبر)؛

17- الجهات التابعة (أكتوبر).

## ➤ في عام 1985 صدرت خمسة معايير أخرى هي:

18- الاستفادة من عمل الخبير (فيفري)؛

19- العينة في عمليات التدقيق (فيفري)؛

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

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

22- الإقرارات الصادرة عن الإدارة (أكتوبر).

➤ في عام 1986 صدر معياران آخران هما:

23- مبدأ الاستمرار (جانفي)؛

24- تقارير خاصة للمدقق (أكتوبر).

➤ في عام 1987 صدرت ثلاثة معايير أخرى هي:

25- الأهمية النسبية وخطر التدقيق؛

26- تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة (أكتوبر)؛

27- فحص المعلومات المالية المتوقعة .

صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق .

أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار، أحدهما طبقاً لتاريخ الإصدار، والثاني طبقاً لموضوع المعيار، وأخذ التبويب الأول ترقيماً يبدأ من الرقم 1 ، في حين أخذ التبويب الثاني ترقيماً يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي:

1. المسؤوليات: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعددها 6 معايير؛

2. التخطيط: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 399 وعددها 3 معايير؛

3. الرقابة الداخلية: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 400 إلى 430 وعددها معياران؛

4. الإثبات في التدقيق: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 12 معيار؛

5. استخدام عمل الآخرين: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3 معايير؛

6. انتهاء عملية التدقيق: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها معياران؛

7. مجالات متخصصة: وخصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 4 معايير.

لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حالياً.

يمكن تبويب المعايير الدولية للتدقيق وفق أحدث إصدار في الجدول التالي:

## جدول رقم "II-2": معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.	ISA 520	الإجراءات التحليلية.
ISA 210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق.	ISA 530	عينة التدقيق والوسائل الاختبارية.
ISA 220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق.	ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية.
ISA 230	التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق).	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA 240	الغش والخطأ.	ISA 560	الأحداث اللاحقة.
ISA 250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية.	ISA 570	الاستمرارية.
ISA 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.	ISA 580	إقرارات الإدارة.
ISA 300	التخطيط.	ISA 600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر.
ISA 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.	ISA 610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
ISA 320	الأهمية النسبية.	ISA 620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين.
ISA 330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.	ISA 700	تقرير المدقق عن القوائم المالية.
ISA 402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.	ISA 710	المقارنات.
ISA 500	أدلة الإثبات في التدقيق.	ISA 720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
ISA 510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة.	ISA 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.

المصدر: من إعداد الطالب.

يلاحظ مما تقدم ما يلي<sup>1</sup>:

1. الإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك، من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء؛
2. البعض يعتبر هذه الإصدارات معايير والبعض الآخر يعتبرها إرشادات والبعض الثالث يعتبرها أدلة، وأياً كان الأمر فإن ترجمة كلمة Standards قد تغلب مصطلح المعايير؛

<sup>1</sup> محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل واطار للتطبيق، ط1، المرجع السابق، ص ص 77، 78.

3. لا توجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة، مما يشير إلى أن صياغة وإصدار المعيار تبررها الحاجة من غالبية الأعضاء في الاتحاد، وإن كانت مجموعة المعايير الصادرة في السنوات الثلاثة الأولى تمثل المدخل الأساسي في دراسة وممارسة التدقيق، ومما يؤكد ذلك ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعادة تبويب وإصدار لهذه المعايير في شكل موضوعي؛

4. ضرورة توافر سلطة الالتزام بتطبيق هذه المعايير في الدول الأعضاء حتى يتسع نطاق تطبيقها والتعرف على الآثار الحقيقية لذلك؛

5. يجب الإشارة هنا إلى أن القاعدة العامة هي أن المعايير المحلية إن وجدت أقوى من المعايير الدولية يمكن وضع تعديلات على المعايير الدولية، ولكن هيئة التدقيق التابعة للاتحاد تطلب من أعضائها عند وضع أو حذف أو تعديل معيار (قاعدة) جديدة أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق المعيار (المعايير) الجديدة مع المعايير الدولية، وهذا ما عملته بريطانيا في سنة 1995 عندما عدلت 14 (أربعة عشر) معياراً<sup>1</sup>.

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

✓ التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين، وإن كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق؛

✓ استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظاً، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة؛

✓ تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

### المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها.

#### الفرع الأول: أهمية معايير التدقيق الدولية.

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على، شرط أن تكون هذه المعايير ومقبولة ومتعارف عليها ومناسبة وموثقة بشكل تحريري، وأن تكون مبلغة لجميع أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر

<sup>1</sup> هادي التميمي، المرجع السابق، ص 34.

<sup>2</sup> عيد حامد معيوف الشمري، المرجع السابق، ص 35.

فيها من حين لآخر للتطوير والتحسين، لغرض مسايرتها للمستجدات الحاصلة من جهة ومعالجة أوجه القصور التي تظهر أثناء تطبيقها<sup>1</sup>.

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية<sup>2</sup>:

1. تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
  2. تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
  3. إن التغيرات الحاصلة مثل العولمة، وتحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات فرضت الحاجة لتوحيد معايير التدقيق دولياً؛
  4. إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بمقارنتها بغيرها من المعايير الوطنية لكثير من الدول؛
- حدد Moonitz سبعة عوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام<sup>3</sup>:
- 1- وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق، وعن طريق إضفاء الثقة في المصادقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها؛
  - 2- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بان المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها؛
  - 3- إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية؛
  - 4- إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية؛
  - 5- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية؛
  - 6- إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها؛
  - 7- إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصادقية يعتبر ضرورياً في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير).

<sup>1</sup> حازم هاشم الالوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، ج1، ط1، الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003، ص 99.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص ص 169، 170.

<sup>3</sup> امين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال، المرجع السابق، ص ص 280-282.

### الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية<sup>1</sup>.

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق، فقد تم الجدل في عام 1971 (قبل 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.

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

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي<sup>2</sup>:

● ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 01 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 يضمن فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة ".

● يرتبط معيار التدقيق الدولي 700 والذي يقضي بان يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة، يرتبط هذا المعيار بمعايير من معايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.

● ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعمولة اسواق راس المال، المرجع السابق، ص ص 218، 219.

<sup>2</sup> عيد حامد معيوف الشمري، المرجع السابق، ص ص 28، 29.

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.

### المبحث الثالث: عرض المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي

#### المطلب الأول: معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي.

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

#### الفرع الأول: معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي

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

#### أولاً: ISA 200 أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة

ينص هذا المعيار على أن هدف تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة ومن كافة الجوانب المادية حسب إطار معروف، وان التدقيق يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية<sup>1</sup>. بالرغم من أن رأي المدقق يعزز مصداقية البيانات المالية، إلا أن القارئ لا يستطيع أن يفترض أن الرأي مثابة تأكيد بشأن استمرارية المؤسسة وكذا قيمتها المستقبلية، كما انه لا يثبت كفاءة أو فعالية الإدارة في إدارة شؤون المؤسسة<sup>2</sup>.

فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق، فتتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

- ❖ الاستقلالية؛
- ❖ الأمانة (النزاهة)؛
- ❖ الموضوعية؛
- ❖ الكفاءة والعناية المهنية؛
- ❖ السرية؛
- ❖ السلوك المهني؛
- ❖ المعايير التقنية (الفنية).

<sup>1</sup> هادي التميمي، المرجع السابق، ص 34.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 162.

<sup>3</sup> داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، ج2، ط2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص 28.

كما ورد في نفس المعيار أن عملية التدقيق تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء ذات أهمية، ويستنتج المدقق ذلك من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يحصل عليها خلال أعمال التدقيق.

### ثانيا: ISA 210 شروط الارتباطات بمهمة التدقيق

يجب على المدقق والعميل الاتفاق على شروط التكليف، ومن الضروري تثبيت الشروط المتفق عليها في كتاب التكليف بالتدقيق أو في أي شكل مناسب آخر من أشكال العقد، ومن مصلحة كل من المدقق والعميل أن يقوم المدقق بإرسال كتاب التكليف، ويفضل أن يرسل قبل المباشرة بالمهمة، وذلك للمساعدة على تجنب أي سوء فهم متعلق بالمهمة.

وقد أجاز المعيار للمدقق حرية إضافة أية بيانات أخرى يرى أهميتها على غرار<sup>1</sup> :

- الترتيبات المتعلقة بخطة التدقيق؛
- ذكر أسس احتساب الأتعاب؛
- ترتيبات تتم مع المدقق السابق، إن وجد في حالة كون التعيين يتم لأول مرة.

### ثالثا: ISA 220 الرقابة على جودة أعمال التدقيق

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

- ❖ مستوى مكتب التدقيق؛
- ❖ مستوى كل عملية تدقيق على حد<sup>2</sup>.

هذا ويمكن توضيح سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق في الجدول التالي:

<sup>1</sup> داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، ج2، ط2، المرجع السابق، ص ص 36، 37.

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، المرجع السابق، ص 42.

## جدول رقم "II - 3": سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق

الهدف	العنصر (السياسة)
الهدف	العنصر (السياسة)
- على كافة أفراد المؤسسة الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.	المتطلبات المهنية
- على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة، للقيام بانجاز مهامهم بالعناية اللازمة.	المهارات والكفاءة
- يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد ممن يمتلكون درجات من التدريب المهني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.	توزيع المهام
- ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.	الإشراف
- يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة، عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.	التشاور
- يجب على المؤسسة عند إجراء تقييم للعملاء المتوقعين ومراجعة تقييم العملاء الحاليين بصورة مستمرة، كما يجب على المؤسسة عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل .	قبول والمحافظة على العملاء
- يجب على المؤسسة أن تراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.	المراقبة

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

العملية، ج1، ط1، المرجع السابق، ص ص 71-73.

فيما يخص عمليات التدقيق الفردية، يجب على مكتب التدقيق اختيار سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتناسب مع طبيعة عمليات التدقيق الفردية.

يتعين على المدقق ومساعديه ممن لديهم مسؤوليات إشرافية، أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم في أداء العمل الموكل لهم عند البت في نطاق التوجيه والإشراف والتدقيق المناسب لكل منهم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1، المرجع السابق، ص 79.

## رابعاً: ISA 230 التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق)

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

تكمّن أهمية أوراق العمل في كونها<sup>2</sup>:

✓ تساعد في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛

✓ تساعد في الإشراف والمتابعة على أعمال التدقيق؛

✓ تمثل أدلة التدقيق الناتجة عن أعمال التدقيق المنجزة والتي تدعم رأي المدقق.

فيما يخص شكل ومضمون أوراق العمل، فقد وضع المعيار الدولي مجموعة من الضوابط أهمها<sup>3</sup>:

✓ على المدقق أن يسجل على أوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية التدقيق، طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة، نتائج عمليات التدقيق، والاستنتاجات المستخرجة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛

✓ يجب أن تكون أوراق العمل متكاملة أو مفصلة بالدرجة الكافية لتعطي صورة شاملة عن عملية التدقيق، ويتم تحديد مدى ودرجة التوثيق اللازمة على ضوء الحكم المهني، حيث ليس ضرورياً أو عملياً 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.

## الفرع الثاني: معايير المسؤوليات

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

## أولاً: ISA 240 الغش والخطأ

اهتم المعيار بالترقية بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير، كتسجيل عمليات وهمية، تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات أو المستندات ... الخ، بينما الخطأ

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين القاضي القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة : الاطار النظري والاجراءات العملية، ج1، ط1، المرجع السابق، ص 155.

<sup>2</sup> داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، ج1، ط2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص 224.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص ص 224، 225.

يمثل الخطأ غير المتعمد، والنتائج عادة عن السهو أو الجهل بالأمر المحاسبية والرقابية، ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات، الاستخدام الخاطئ عن جهل للمعايير المحاسبية ... الخ<sup>1</sup>.

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

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وتقييم نتائج التدقيق، يجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية، ومع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات، بغض النظر عن أهميتها النسبية، ويتطلب النظر بإمكانية علاقته بنزاهة الإدارة أو العاملين والتأثير على الجوانب الأخرى لعملية التدقيق<sup>2</sup>.

### ثالثا: ISA 260 توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة

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

حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تعريفاً لحوكمة الشركات، أنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأموال<sup>3</sup>.

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

### الفرع الثالث: التخطيط والرقابة الداخلية

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

#### أولاً: ISA 300 التخطيط

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية التدقيق المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة، والتي قد تتطلب إجراءات إضافية.

<sup>1</sup> محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، ط1، المرجع السابق، ص ص 146، 147.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 163.

<sup>3</sup> رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 13، العدد الأول، عمان، 2005، ص

إذ على المدقق تخطيط عمل التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، ويخطط المدقق لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفؤة وبالتوقيت المطلوب.

كما يبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق، ومنها<sup>1</sup>:

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

➤ الدراية بالنظام المحاسبي والإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية للعميل؛

➤ تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية؛

➤ تحديد أهداف ونطاق التدقيق لكل المجالات؛

➤ وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات التدقيق المخططة وتوقيتها؛

➤ التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة للمدققين المساعدين ومواقع العمل.

ينبغي على المدقق إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك عملية التدقيق، ويكون التخطيط خلال مدة التكليف بالتدقيق بسبب التغييرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق، كما يجب تسجيل أسباب التغييرات الهامة<sup>2</sup>.

### ثانياً: ISA 315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها<sup>3</sup>

سحب مجلس معايير التدقيق سنة 2004 المعيار رقم 400 واصدر المعيار رقم 315 وأعاد صياغته في نهاية سنة 2006، ويشير هذا المعيار إلى أن الرقابة الداخلية تعني: العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة، وفيما يتعلق بما يلي:

• موثوقية تقديم التقارير المالية؛

• فاعلية وكفاءة العمليات؛

• الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة.

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

✓ الرقابة ومهام الإدارة؛

<sup>1</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1، المرجع السابق، ص 215.

<sup>2</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص 671.

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الأول، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص 115-119.

✓ مواقف وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما تعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة؛  
 ✓ أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها وهو أساس الرقابة الداخلية الفعالة.  
 وأشار المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة والتي تشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر التي تتم إدارتها.  
 لقد أدى إصدار معيار التدقيق الدولي 315 إلى تطوير واجبات المدقق بشأن الرقابة الداخلية، حيث أشار المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق، ويستخدم المدقق فهم الرقابة الداخلية لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة واعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى مزيد من إجراءات التدقيق.

### ثالثاً: ISA 320 الأهمية النسبية

عرفت الأهمية النسبية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية بما يلي:  
 "تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة، وبالتالي فإن الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة"<sup>1</sup>.

على المدقق اخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما<sup>2</sup>:

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق؛
- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية.

عند تصميم خطة التدقيق يقوم المدقق بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية، وذلك لاكتشاف كمية الأخطاء الجوهرية، ومع ذلك فان دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار، ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبياً، فانه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج1، المرجع السابق، ص 677.

<sup>2</sup> داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، ج2، ط2، المرجع السابق، ص 79.

<sup>3</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج1، المرجع السابق، ص 677، 678.

## رابعاً: ISA 330 إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة

تضمن المعيار ما يلي<sup>1</sup>:

- كلما كان تقييم المدقق للمخاطر أعلى فإنه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المدقق للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل أكبر؛
- وتبعاً لذلك، وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، فإن على المدقق تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة ومناسبة بشكل أكبر أو أدلة تدقيق أكثر إقناعاً عند مستوى الإثبات، وفي هذه الحالات قد يكون استخدام إجراءات المصادقة فعالاً في توفير أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛
- كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق من إجراءات التحقق لتكوين استنتاج بشأن تأكيد خاص ببيان مالي.
- يشير المعيار إلى أنه عندما يتكون الأسلوب الخاص بالمخاطر الهامة فقط من إجراءات جوهرية، فإن إجراءات التدقيق المناسبة لتناول هذه المخاطر الهامة يتكون من فحص التفاصيل فقط أو الجمع بين فحص التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية.

خامساً: ISA 402 التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات<sup>2</sup>

- قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بانجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها أو تسجيل المعاملات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب)، وفي هذه الحالة فإن بعض السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية تدقيق القوائم المالية للعميل.
- على المدقق تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية التدقيق، وذلك بمراجعة:
  - طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية؛
  - شروط العقد والعلاقة بين العميل والمؤسسة الخدمية؛
  - تأكيدات القوائم المالية الهامة والتي تتأثر باستعمال المؤسسة الخدمية؛
  - المخاطر الملازمة المرتبطة بهذه التأكيدات؛
  - 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.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب العاشر، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 66.

<sup>2</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص 205، 207.

## المطلب الثاني: معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي

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

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

## أولاً: ISA 500 أدلة الإثبات في التدقيق

على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني<sup>1</sup>.

يقصد بدليل إثبات التدقيق المعلومات المالية التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى<sup>2</sup>.

يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة ومن الإجراءات الجوهرية، وفي بعض الحالات فإن الأدلة قد يتم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية فقط.

إجراءات الحصول على أدلة الإثبات<sup>3</sup>:

يحصل المدقق على أدلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية:

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

● الأدلة الصادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لديه؛

● أدلة إثبات صادرة من طرف ثالث وتحتفظ المؤسسة بها؛

● أدلة إثبات صادرة من المؤسسة ومحتفظ بها لديها.

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

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

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

<sup>1</sup> عبيد بن سعد المطيري، المرجع السابق، ص 59.

<sup>2</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج2، المرجع السابق، ص 276.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 195.

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

### ثانيا: ISA 510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة

لقد اهتم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية، وذلك عندما تدقق القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مدققة من قبل مدقق آخر، لذلك يجب على المدقق أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة، وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة التدقيق الأولى يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بأن:

- ✓ الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الجارية؛
- ✓ الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها؛
- ✓ أن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات، أو التغييرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب<sup>1</sup>.

في حالة عدم حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بعد قيامه بالإجراءات السابقة، فإن تقريره يجب أن يشمل<sup>2</sup>:

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

### ثالثا: ISA 520 الإجراءات التحليلية

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها<sup>3</sup>. تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مع مثالا<sup>4</sup>:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة؛
- النتائج المتوقعة مثل: الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المدقق كتقدير الاستهلاك؛
- المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، المرجع السابق، ص 229.

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب العاشر، ط1، المرجع السابق، ص 103، 104.

<sup>3</sup> منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002-2003، ص 189.

<sup>4</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، المرجع السابق، ص 257.

- إن مدى الاعتماد الذي يضعه المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية سيعتمد على العوامل التالية<sup>1</sup>:
- 1- الأهمية النسبية: لا يمكن للمدقق أن يعتمد على الإجراءات التحليلية بمفردها إذا كانت الأرصدة ذات أهمية نسبية، في حين يمكنه ذلك في حال لم تكن ذات أهمية نسبية.
  - 2- إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لنفس أغراض التدقيق: مثلا الإجراءات الأخرى المنجزة من قبل المدقق لفحص قابلية تحصيل الديون، فمثلا : فحص وصولات القبض اللاحقة قد تؤكد أو تبطل الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الذمم.
  - 3- الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية: فمثلا يتوقع المدقق عادة ثبات أكبر عند مقارنة هامش الربح الإجمالي بين فترة وأخرى من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والإعلانات.
  - 4- تقدير المخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة: فمثلا في حالة كون الرقابة الداخلية على عمليات طلبات المبيعات ضعيفة فان مخاطر الرقابة ستكون عالية، لذا فان الاعتماد على الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة سيكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية لغرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة لحسابات المدققين.

### الفرع الثاني: عينة التدقيق وتدقيق التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة

#### أولا: ISA 530 عينة التدقيق والوسائل الاختيارية

يقصد بعينة التدقيق تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من البنود في حدود رصيد حساب أو صنف عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة، ويجب على المدقق أن يأخذ باعتباره أهداف التدقيق التي ينبغي تحقيقها وإجراءات التدقيق التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف<sup>2</sup>.

كما من المهم للمدقق أن يتأكد بأن المجتمع<sup>3</sup>:

أ- مناسب لأهداف إجراءات المعاينة: والتي ستأخذ في الاعتبار اتجاه الاختبار، فمثلا إذا كان هدف المدقق اختبار المغالاة في أرصدة الدائنين فيمكن تعريف المجتمع بأنه قائمة حسابات الدائنين، وعندما يكون هدفه اختبار التقليل من حسابات المدققين، فان المجتمع لن يكون قائمة حسابات المدققين، وإنما سيكون دفعات المصروفات اللاحقة أو الفواتير غير المسددة أو كشوفات الموردين أو غيرها من المجتمعات التي تقلل من رصيد حسابات المدققين.

<sup>1</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج2، المرجع السابق، ص 379، 380.

<sup>2</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 270.

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب العاشر، ط1، المرجع السابق، ص 173، 174.

ب- **مكتمل:** إذا كان المدقق ينوي استعمال العينة للتوصل لاستنتاج على عمل النظام المحاسبي ونظام الرقابة خلال الفترة المالية المعنية، فلا بد أن يحتوي المجتمع على جميع البنود الملائمة خلال كامل الفترة. **حجم وانتقاء العينة<sup>1</sup>:** لدى تحديد حجم العينة، يجب أن يأخذ المدقق في اعتباره خطر المعاينة والخطأ المقبول والخطأ المتوقع.

يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي، ويقتضي ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الإحصائي لان تدخل في العينة.

مع أن هناك عددا من طرق الاختبار، إلا أن الطرق الثلاث التالية هي الأكثر شيوعا واستخداما:

➤ **الاختيار العشوائي:** الذي يضمن أن كل بنود المجتمع الإحصائي لها فرص متساوية للاختيار، كاستخدام الأرقام العشوائية في اختيار العينة؛

➤ **الاختيار المنظم:** الذي يقضي اختيار بنود باستخدام فاصلة ثابتة مع بداية عشوائية للفاصلة الأولى، وقد تبين الفاصلة على أساس عدد معين من البنود من 20 سند قيد مثلا؛

➤ **الاختيار الشخصي:** شريطة سحب المدقق عينة تمثل جميع بنود المجتمع الإحصائي.

**تنفيذ إجراءات التدقيق:** على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للاختبار على كل بند مختار، وإذا كان هناك بند ليس مناسباً لتطبيق الإجراءات يتم الإجراء عادة ببند بديل، وقد يكون المدقق أحيانا غير قادر على تطبيق إجراءات التدقيق المخططة على بند مختار بسبب مثلا فقدان الوثائق المتعلقة بذلك البند، وإذا لم يكن في الإمكان القيام بإجراء بديل في هذا البند يعتبر المدقق في العادة أن هناك خطأ في ذلك البند<sup>2</sup>.

**الأخطاء<sup>3</sup>:**

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

2. **إسقاط الأخطاء:** على المدقق أن يسقط في الإجراءات الجوهرية أخطاء النقد التي يتم اكتشافها في العينة بالمجتمع، ويجب أن ينظر في اثر الخطأ المسقوط على الهدف المحدد للاختبار وعلى الجوانب الأخرى بالتدقيق، ويسقط المدقق إجمالي الخطأ للمجتمع لكي يتحصل على صورة أكبر على مدى الأخطاء ويقارنه بالخطأ المقبول، وفي الإجراءات الجوهرية فان الخطأ المقبول هو المعلومات الخاطئة المقبولة ويكون المبلغ اقل من أو يعادل التقدير الأولي للمادية الذي وضعه المدقق والمستعمل بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها المنفرد.

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص ص 270، 271.

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب العاشر، ط1، المرجع السابق، ص 181.

<sup>3</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج2، المرجع السابق، ص ص 517، 518.

**تقييم نتائج العمليات<sup>1</sup>:** ينبغي على المدقق أن يقيم نتائج العينة للنظر فيما إذا كان التقييم الأولي لخواص المجتمع ذات العلاقة قد أكد أو أنه يحتاج إلى تنقيح، وفي حال أشار تقييم نتائج المعاينة إلى ضرورة تنقيح التقييم الأولي للخصوصيات ذات العلاقة بالمجتمع يمكن للمدقق أن:

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

### ثانيا: ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية

يقصد بالتقديرات المحاسبية تقدير لقيمة أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة، ومن أمثلة التقديرات<sup>2</sup>:

- مخصصات لتخفيض المخزون والذمم المدينة إلى قيمتها التقديرية القابلة للتحقيق؛
- مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي المقدر؛
- الإيرادات المستحقة؛
- الضرائب المؤجلة؛
- أعباء مواجهة الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية؛
- خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد الانجاز؛
- احتياطات مخصصة لمواجهة مطالب تحت الكفالة.

### ثالثا: ISA 550 الأطراف ذات العلاقة

تعتبر الأطراف ذات علاقة في حالة إمكانية أحد الأطراف من السيطرة على الطرف الآخر أو ممارسة تأثير مهم على الطرف الآخر في اتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية.

على المدقق مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة والتي يحددون فيها أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم، وعلى المدقق انجاز الإجراءات التالية لغرض التأكد من كمال هذه المعلومات<sup>3</sup>:

- ❖ الاستفسار من الإدارة عن الأطراف المرتبطة؛
- ❖ الاستفسار عن ارتباط المدراء أو المسؤولين بمؤسسات أخرى؛

<sup>1</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج2، المرجع السابق، ص 519، 520.

<sup>2</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص 242.

<sup>3</sup> محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 207.

- ❖ مراجعة سجلات أسماء المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين، أو إن كان مناسباً الحصول على كشف بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل الأسهم؛
- ❖ مراجعة أوراق عمل السنة السابقة للحصول على أسماء الأطراف المرتبطة؛
- ❖ الاستفسار من المدققين الحاليين المشاركين بالتدقيق أو المدققين السابقين عن معلوماتهم بأطراف إضافيين ذوي علاقة؛
- ❖ مراجعة إقرارات المؤسسة الضريبية.

### الفرع الثالث: الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة

#### أولاً: ISA 560 الأحداث اللاحقة

إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره، وعلى المدقق مراعاة تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير<sup>1</sup>.

تنقسم الأحداث اللاحقة إلى<sup>2</sup>:

1- أحداث تقع لغاية تاريخ تقرير المدقق: على المدقق إنجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة كافية وملائمة بأن كافة الأحداث حتى تاريخ تقريره التي قد تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها فيها تم تحديدها، وتمثل هذه الإجراءات عادة في:

- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعية لمعرفة الأحداث اللاحقة؛
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة وبلجان التدقيق والتنفيذ التي عقدت بعد نهاية الفترة، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد؛
- قراءة أحدث القوائم المالية المرحلية المتوفرة للمؤسسة، وحسب ما هو ضروري ومناسب قراءة الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة؛
- الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو الكتابية السابقة من محامي المؤسسة عن الدعاوى والمطالبات؛
- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت أية أحداث لاحقة حدثت والتي قد تؤثر على القوائم المالية.

2- حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار القوائم المالية: لا يتحمل المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أي استفسار يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، أما خلال الفترة من تاريخ تقريره إلى تاريخ إصدار القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة، وفي حالة

<sup>1</sup> حسين دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، ج1، ط1، المرجع السابق، ص 144.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب العاشر، ط1، المرجع السابق، ص 108-114.

حدث ذلك أي معرفته من الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية فعليه اتخاذ الإجراء المناسب في ظل تلك الظروف والذي قد يتبع بتقرير تدقيق جديد.

3- **حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية:** لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار يتعلق بهذه القوائم المالية، إلا في حال اكتشافه أن هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير والتي كان من المحتمل أن تتسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف، على أن يشير في تقريره الجديد إلى هذه التعديلات.

### ثانياً: ISA 570 الاستمرارية

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

#### مؤشرات مالية:

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

#### مؤشرات تشغيلية:

- فقدان إداريين قياديين بدون تعويضهم؛
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو اعتماد مالي؛
- مشاكل عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة؛
- التغيير التكنولوجي.

<sup>1</sup> رشا حمادة، دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة، نشرة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد 13، جانفي 2003، ص 02.

## مؤشرات أخرى:

- عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية؛
- دعاوي قضائية معلقة ضد المؤسسة، والتي في حال نجاحها قد تنتج عن أحكام تعويضات لا يمكن الوفاء بها؛
- تغييرات في القوانين أو السياسة الحكومية.

ثالثاً: ISA 580 إقرارات الإدارة<sup>1</sup>

على المدقق أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويطمأنى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وأنها قد قامت بالمصادقة عليها، ويستطيع المدقق الحصول على دليل إقرار الإدارة بهذه المسؤولية وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار خطي من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية.

## المطلب الثالث: معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي

قد يأخذ محتوى تقرير المدقق عدة اتجاهات بناء على ما يتوصل إليه في نهاية عملية التدقيق وحتى بناء على اطلاعه على القوائم المالية للسنوات السابقة، والتي قد يرى المدقق أن لها تأثيراً على القوائم المالية للفترة الحالية، وقد يدعم المدقق عمله بمجموعة من الجهات قد تزيد من التخصص أو اختصار بعض إجراءات التدقيق أو التي قد يلجأ إليها بسبب جهله لبعض الأمور التي قد يحتاجها بصفة استثنائية في عملية تدقيق دون أخرى والتي لا تندرج ضمن تكوينه كمدقق.

تضمنت معايير التدقيق الدولية اعتماد المدقق على أعمال الآخرين في المعايير 600، 610، 620، كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المدقق والإجراءات التي قد تتبع تلك الأنواع من التقارير في المعايير : 700، 710، 720، 800.

## الفرع الأول: الجهات المساعدة للمدقق

هناك بعض الأطراف التي قد يلجأ إليها المدقق عند أداء وظيفته والتي تناولتها معايير التدقيق الدولية في ثلاثة معايير هي:

## أولاً: ISA 600 الاعتماد على أعمال مدقق آخر

يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق أساسي، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي<sup>2</sup>:

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها؛

<sup>1</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج2، المرجع السابق، ص ص 685-688.

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب التاسع، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 89، 90.

- درجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء؛
  - مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء والتي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر؛
  - القيام بالإجراءات الإضافية للتدقيق والمتعلقة بالأجزاء المدققة من قبل المدقق الآخر.
- عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق آخر يجب على المدقق الأساسي مراعاة الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة الخاصة به، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن عمل المدقق الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة.

### ثانياً: ISA 610 الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهج فعال لأنجزه، فإن وجود تدقيق داخلي فعال يسمح عادة باختصار إجراءات التدقيق الخارجي لا إلغاؤها، ومع ذلك ففي بعض الحالات وبعد مراعاته لفعاليات التدقيق الداخلي قد يقرر بأنه لا يوجد تأثير للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجي.

في حال توفر دلائل تشير بان التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للقوائم المالية، على المدقق الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وأنجز تقييم أولي لها بناء على عوامل مهمة هي<sup>1</sup>:

- مكانة المدقق الداخلي في التنظيم؛
- مدى العمل المتاح للمدقق الداخلي، ووجهة نظر الإدارة حول توصيات التدقيق الداخلي ومدى دلالتها؛
- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي (سياسة التوظيف والتدريب)؛
- العناية المهنية اللازمة (وجود أدلة وبرنامج للتدقيق وأوراق عمل مناسبة والتوثيق).

### ثالثاً: ISA 620 الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين

قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير، ومن أمثلة ذلك ما يلي<sup>2</sup>:

- 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 إنجازه في المقاولات تحت الإنجاز؛
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، المرجع السابق، ص 97.

<sup>2</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج3، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص 86، 87.

عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل الخبير عليه تقييم الكفاءة المهنية للخبير آخذاً بالاعتبار ما له من<sup>1</sup>:

- ✓ 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.

### الفرع الثاني: تقرير المدقق

باعتباره آخر مرحلة من عملية التدقيق، يصدر المدقق تقريره النهائي للأطراف الطالبة له، وله في ذلك أن يتقيد بجملة من المعايير الدولية للتدقيق وهي:

#### أولاً: ISA 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية

يتضمن هذا التقرير العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف<sup>2</sup>:

- عنوان التقرير (يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له)؛
- الجهة التي يوجه إليها التقرير؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

- تحديد القوائم المالية المدققة؛

- بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق.

- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق):

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

- وصف العمل الذي قام المدقق بإنجازه بأنها تضمنت:

- فحصاً على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات 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 يتضمن التقرير بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم

إبداؤه؛

➤ فقرة الرأي:

- أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقاً

لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته أينما كان مناسباً فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب التاسع، ط1، المرجع السابق، ص ص 83-86.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص ص 120-122.

➤ يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، بالنظر لكون مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب 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؛

➤ يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما، ويوقع التقرير 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 عدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين.

يتضمن تقرير المدقق احد الآراء الثلاث التالية:

1. **الرأي المتحفظ:** عندما يخلص المدقق إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق التدقيق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي.

2. **عدم إبداء الرأي:** 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 إبداءه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية والشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق بان مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.

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.

### ثانيا: ISA 710 المقارنات

يجب على المدقق أن يحدد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم تدقيقها.

مسؤوليات المدقق عن الأرقام المتناظرة\* والتقرير عنها<sup>1</sup>: يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علماً بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، وهي محددة اعتيادياً بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقدير فيما إذا كانت:

➤ السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو إفصاحات مناسبة؛

➤ الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو إفصاحات مناسبة.

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر أو غير مدققة، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت الأرقام المتناظرة تفي بالشروط السابقة ومعيار التدقيق الدولي 510 (التكليف بالتدقيق لأول مرة-الأرصدة الافتتاحية)، وفي حال اطلاع المدقق على إمكانية وجود أخطاء جوهرية في الأرقام المتناظرة وذلك من خلال قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة للظروف.

يحتوي تقرير المدقق على إشارة خاصة للأرقام المتناظرة فقط في الظروف التالية:

❖ في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقاً يتضمن رأياً متحفظاً أو عدم إبداء الرأي أو رأياً عكسياً، وأن الأمر الذي أدى إلى التقييد لا يزال بدون حل؛

❖ في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادرة سابقاً يتضمن رأياً متحفظاً أو عدم إبداء الرأي أو رأياً عكسياً، وأن الأمر الذي أدى إلى التقييد قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية، فإن التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التقييد السابق ومع ذلك قد يضمنه المدقق فقرة توكيدية لأمر ما؛

❖ في بعض الحالات الاستثنائية قد يطلع المدقق خلال إنجاز تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية على أخطاء جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة والتي تم إصدار تقرير نظيف حولها، في مثل هذه الظروف على المدقق مراعاة المعيار 560 (الأحداث اللاحقة).

\* الأرقام المتناظرة هي المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مندرجة ضمن القوائم المالية للفترة الحالية وتشكل جزء منها، وهي معدة لتقرأ مع المبالغ والإفصاحات الأخرى العائدة للفترة الحالية.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثاني، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 115-119.

مسؤولية المدقق بشأن القوائم المالية المقارنة\* والتقرير عنها<sup>1</sup>: يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات اطار التقارير المالية المناسبة، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقرير فيما إذا كانت:

- السياسات المحاسبية للفترات السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة؛
- أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة.

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر أو غير مدققة، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط السابقة وتتبع أيضا المعيار الدولي 510، وأما إذا ما اطلع المدقق الجديد على إمكانية وجود أخطاء جوهرية في أرقام الفترة الماضية عند قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف، وتمثل هذه الإجراءات في الآتي:

**القوائم المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق آخر:** قد يقوم المدقق السابق بإعادة إصدار تقرير التدقيق حول الفترة السابقة بينما يقوم المدقق الجديد بتقديم تقريره حول الفترة الحالية فقط، وان تقرير المدقق الجديد يجب أن يبين بان الفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر وإشارته إلى نوع التقرير الصادر وتاريخ ذلك التقرير.

**القوائم المالية للفترة السابقة غير مدققة:** على المدقق أن يبين ذلك في تقريره، وإذا رأى المدقق أن القوائم المالية للفترة السابقة كانت خاطئة بشكل جوهري عليه أن يطلب من الإدارة تعديلها أو القيام بتعديل تقريره بشكل مناسب إذا رفضت الإدارة القيام بذلك.

### ثالثا: ISA 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية<sup>2</sup>

تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المدقق حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، ولا بد عند ذلك من اطلاع المدقق على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولا عن تدقيقها أيضا في بعض الحالات.

في جميع الأحوال على المدقق أخذ هذه المعلومات الأخرى بالاعتبار، نظرا لان مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

\* يقصد بالقوائم المالية المقارنة المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة والمرتبة لأغراض المقارنة مع القوائم المالية للفترة الحالية، ولكنها لا تشكل جزء منها.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثاني، ط1، المرجع السابق، ص 119.

<sup>2</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص ص 246، 247.

رابعاً: ISA 800 تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة<sup>1</sup>

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة بما في

ذلك:

➤ القوائم المالية المعدة وفقاً لأسس محاسبية متكاملة غير المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموماً؛

➤ حسابات معينة، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية؛

➤ الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية؛

➤ موجز المالية الملخصة.

لا بد أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوى التقرير، وذلك قبل القيام

بالمهمة.

كذلك عند تخطيط المدقق لعمله، لا بد أن يكون واضحاً له الهدف من استخدام المعلومات التي كلف

بإعداد تقرير عنها ومن الذي يستخدمها، ويجب أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله،

وان يشير كذلك إلى أي قيود يراها على توزيعه.

<sup>1</sup> محمود محمد عبد السلام البيومي، المرجع السابق، ص ص 247، 248.

## خاتمة الفصل:

مما سبق يمكن استخلاص أن ظهور ما يسمى بالتدقيق الدولي كان نتيجة للمتغيرات التي صاحبت عملة أنشطة الأعمال والاختلاف بين مخرجات خدمات التدقيق أو اتساع الفروقات في حجم فجوة التوقعات بين الدول المختلفة، ومن خلال العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية قد اشتملت على جملة من المبادئ والمسؤوليات لممارسة مهنة التدقيق وكذلك معايير تخص الإثبات واعتماد عمل المدققين الآخرين والتقرير في التدقيق، غير أن الاختلاف كان في كونها إطار متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، وأكثر عمومية وشمولا كونها صادرة عن هيئة دولية تضم معظم دول العالم ومن الجانب الضمني، الملاحظ أنها تركز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني بغرض تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية.

باعتبار أن التغيرات العالمية الحديثة مثل العملة وتحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة إلى توحيد معايير التدقيق، والجزائر من بين عديد دول العالم في سعي متواصل لبلوغ هذه المستويات.



# الفصل الثالث:

## الدراسة التطبيقية



## تمهيد:

إسقاطا لما جاء في الدراسات النظرية تم تخصيص هذا الفصل للدراسة التطبيقية هدفها اختبار جملة من الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، وللقيام بهذه الدراسة اعتمدنا أسلوب التحري المباشر للتعرف على آراء المختصين في هذا المجال وذلك عن طريق الاستبيان الموجه إلى مجتمع الدراسة المتكونة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين لدى الدولة وأساتذة جامعيين في التخصص، من أجل اختبار مدى التزامهم بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء الممارسات المهنية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

➤ المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية.

➤ المبحث الثاني: مراحل إعداد الاستبيان.

➤ المبحث الثالث: تحليل نتائج محاور الاستبيان.

## المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

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: تحديد مجتمع الدراسة.

عند القيام باختيار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والعملي، كشرط أساسي لتوزيع الاستمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان قدرة أفراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد، وفيما يلي عرض للفئات التي تشكل مجتمع الدراسة:

- الفئة الأولى: أساتذة جامعيين؛
- الفئة الثانية: خبراء محاسبين؛
- الفئة الثالثة: محافظي الحسابات؛
- الفئة الرابعة: محاسبين معتمدين.

## المطلب الثاني: اختيار العينة.

تم توزيع 40 استمارة استبيان شملت أكاديميين ومهنيين، والجدول التالي يوضح الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

جدول رقم "III-1": الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان.

النسبة المئوية	التكرار	البيان
100 %	40	عدد الاستمارات الموزعة
95 %	38	عدد الاستمارات الواردة
5 %	2	عدد الاستمارات الملغاة
90 %	36	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الجدول رقم 07 نلاحظ أن عدد الاستمارات الموزعة 40 استمارة، والتي استخلص منها 36 استمارة صالحة للدراسة، أما باقي الاستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل وانتهاء فترة الدراسة، أو بسبب كونها فقدت، كما تم إلغاء 2 استمارات بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات.

**المطلب الثالث: حدود الدراسة الميدانية.**

لقد تم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود مكانية وزمانية وبشرية وأخرى موضوعية.

- 1- **الحدود المكانية:** الغرض من هذه الدراسة هو استبانته مدى ملائمة التحاق الجزائر بالواقع الدولي للتدقيق، فانحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية لولاية برج بوعرييج.
- 2- **الحدود الزمنية:** تمت الدراسة الميدانية بمجال زمني حيث امتدت 15 يوما من شهر ماي 2015.
- 3- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال.
- 4- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة أساسا بكل من التدقيق المحاسبي وكذا مدى الالتزام بمعايير التدقيق، ودراسة مدى ملاءمتها مع الواقع الجزائري.

**المطلب الرابع: مشاكل (صعوبات) الدراسة.**

- رغم أهمية الموضوع وحدائته وتزامنه كإطار زمني مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان، ورغم سعي الطالب لتحصيل نتائج موضوعية، إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل، أهمها تمثل في:
- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين ضمن بعض الفئات؛
  - تماطل بعض أفراد العينة في إرجاع الاستمارات، ذلك ما أجبرنا على العودة إلى مقر عملهم عدة مرات من أجل استرجاع الاستبيان؛
  - نقص الخبرة وأحيانا المعرفة التي يحوزها المستجوب والتي تمكنه من التعامل مع الاستمارة بشكل مفيد؛
  - حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه؛

**المبحث الثاني: مراحل إعداد الاستبيان.**

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: تصميم الاستبيان.**

هناك جملة من النقاط التي حاول الطالب مراعاتها عند إعداد استمارة الاستبيان وهي:

1. صياغة عبارات الأسئلة بطريقة سهلة وواضحة لتفادي سوء الفهم؛
2. ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها؛
3. اعتماد طريقة الإجابة المغلقة؛

4. بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة خضع الاستبيان لعملية التحكيم من قبل أساتذة متخصصين، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وكذلك لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة، وبناء على الملاحظات والتوصيات المقدمة من قبل الأساتذة المحكمين، قمنا بتعديل وتصحيح الأسئلة على ضوء الملاحظات الواردة، وذلك تمهيدا لصياغة الاستبيان بشكله النهائي.

### المطلب الثاني: هيكل الاستبيان.

تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين:

**الجزء الأول:** يتضمن معلومات شخصية للعيينة تحت الدراسة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية)؛

**الجزء الثاني:** تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى أربعة محاور حيث تضمن في مجملها 22 سؤالاً، وذلك كما يلي:

- **المحور الأول:** ضم 06 أسئلة حول الفائدة من التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي؛
- **المحور الثاني:** ضم 05 أسئلة، حول مدى الإلتزام بمعايير التدقيق؛
- **المحور الثالث:** ضم 06 أسئلة، حول تفعيل مسؤوليات مدقق الحسابات؛
- **المحور الرابع:** ضم 05 أسئلة، حول مدى ملائمة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

للتأكد من صدق الاستبيان وقدرته على تحقيق الهدف من ورائه، استخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH، فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0.718 ما يدل على مستوى عالٍ من ثبات أداة القياس كونها تقترب من الواحد.

### المطلب الثالث: معالجة نتائج الاستبيان.

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويب إجابات أفراد العينة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة "IBM SPSS Statistics 19"، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، وتمثيل هذه الجداول بيانياً بواسطة دوائر نسبية.

وبغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس الإجابات باستخدام مقياس "ليكارتر" Likert Scale ذي خمس (5) درجات، بهدف معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم "III-2": مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1.8-1)	(2.60-1.81)	(3.40-2.61)	(4.20-3.41)	(5.00-4.21)

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

المطلب الرابع: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة.

1- الجنس:

جدول رقم "III-3": توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	29	80.6 %
أنثى	7	19.4 %
المجموع	36	100 %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان أكثر من الإناث، كونهم يمثلون 80.6 % أي 29 ذكراً، بينما يمثلن الإناث نسبة 19.4 % أي 7 إناث.

2- العمر:

بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في

الجدول التالي:

جدول رقم "III-4": توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	14	38.9
من 30 إلى 40 سنة	7	19.4
من 40 إلى 50 سنة	8	22.2
أكبر من 50 سنة	7	19.4
المجموع	36	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين يقل عمرهم عن 30 سنة هو 14 فرداً أي بنسبة 38.9 % من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين يتراوح عمرهم بين 30 و 40 سنة هو 7 أفراد أي بنسبة 19.4 %، وعدد الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة هي 8 أفراد أي بنسبة 22.2 %، أما الأفراد الذين يتجاوز عمرهم 50 سنة فكان عددهم 7 أفراد أي ما يعادل نسبة 19.4 % من إجمالي أفراد العينة.

### 3- المؤهل العلمي:

كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف افراد عينة الدراسة وفق المؤهلات العلمية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم "III-5": توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
33.3	12	ليسانس
38.9	14	ماستر
8.3	3	ماجستير
5.6	2	دكتوراه نظام قديم
2.8	1	دكتوراه LMD
11.1	4	شهادات مهنية
100	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج السابقة يمكن أن نلاحظ بأن نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 33.3 % أي ما يعادل 12 فرداً، وكانت نسبة الحاصلين على شهادة ماستر 38.9 % أي ما يعادل 14 فرداً، في حين تبلغ نسبة الأفراد الحائزين على شهادة الماجستير 8.3 % أي 3 أفراد، ونسبة الأفراد الحاصلين على الدكتوراه (نظام قديم+نظام جديد) 8.4 %، أما نسبة الحاصلين على شهادات مهنية في التخصص فكانت 11.1 % أي ما يعادل 4 أفراد.

وهذا يعد مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

## 4- الوظيفة الحالية:

جدول رقم "III-6": توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	4	11.1
خبير محاسب	5	13.9
محافظ الحسابات	14	38.9
محاسب معتمد	13	36.1
المجموع	36	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة الأساتذة الجامعيين 11.1 %، ونسبة خبراء المحاسبة 13.9 %، في حين بلغت نسبة محافظي الحسابات 38.9 %، أما نسبة المحاسبين المعتمدين 36.1 %.

5- الخبرة المهنية:

جدول رقم "III-7": توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	14	38.9
من 5 إلى 10 سنوات	7	19.4
من 10 إلى 15 سنة	4	11.1
أكثر من 15 سنة	11	30.6
المجموع	36	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هو 14 فرد أي بنسبة 38.9 % من إجمالي العينة، بينما عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 5 و 10 سنوات هو 7 أفراد أي بنسبة 19.4 %، في حين بلغ عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 10 و 15 سنة 4 أفراد أي بنسبة 11.1 %، أما الأفراد الذين تتجاوز خبرتهم عن 15 سنة فكان عددهم 11 فرد أي ما يعادل نسبة 30.6 % من إجمالي العينة.

## المبحث الثالث: تحليل نتائج محاور 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 المقابلة 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: الفائدة من التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الأول كما هو مبين في الجدول التالي:  
جدول رقم "III-8": نتيجة التحليل الإحصائي لمحور الفائدة من التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

المؤشرات الإحصائية		العبارة	
النتيجة	المتوسط الحسابي		الانحراف المعياري
موافق	2.00	1.195	توحيد معايير التدقيق دولية يساعد من رفع مستوى نجاعته.
موافق تماما	1.67	0.632	يساهم اتساع نطاق معايير التدقيق الدولية في إزالة العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية.
موافق تماما	1.67	0.535	ضرورة توافق مخرجات تعليم التدقيق والخبرة مع متطلبات ممارسته.
موافق	2.39	0.994	تقديم خدمات ذات جودة عالية من طرف المكاتب الدولية للتدقيق عكس المكاتب الدولية الأخرى.
موافق	1.86	0.867	مساعدة المكاتب الدولية للتدقيق مستخدمى القوائم المالية في التقارير الصادرة منه عكس المكاتب الدولية الأخرى.
موافق تماما	1.72	0.914	تطبيق معايير التدقيق الدولية لتكريس الشفافية والمصداقية.
موافق	1.89	0.856	المتوسط العام لمحور الفائدة من التدقيق المحاسبي على المتوسط الدولي.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 1.89 وانحراف معياري قدره 0.856، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على هذا المحور ما يدل على رضا أفراد العينة.

**1-** لقد تحصلت العبارة " توحيد معايير التدقيق الدولية يساعد من رفع مستوى نجاعته " على متوسط حسابي قدر بـ 2.00 وبانحراف معياري قدره 1.195، لتحصل على الرتبة الثانية من بين عبارات المحور، وبالنظر إلى مقياس ليكارت الحماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، أي رضا غالبية أفراد العينة.

**2-** لقد تحصلت العبارة " مساهمة اتساع نطاق معايير التدقيق الدولية في إزالة العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية " على متوسط حسابي قدره 1.67 وبانحراف معياري قدر بـ 0.632 لتحتل المرتبة الأخيرة من جمل عبارات المحور، وحسب معيار ليكارت الحماسي فإن العبارة قد تحصلت الموافقة التامة من طرف أفراد عينة الدراسة.

**3-** لقد تحصلت العبارة " ضرورة توافق مخرجات تعليم التدقيق والخبرة مع متطلبات ممارسيه " على متوسط حسابي 1.67 وبانحراف معياري قدر بـ 0.535 وبذلك ترتب في المرتبة الخامسة من بين عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الحماسي فقد أعطى أفراد العينة موافقتهم التامة على هذه العبارة.

**4-** لقد تحصلت العبارة " تقديم خدمات ذات جودة عالية من طرف المكاتب الدولية للتدقيق عكس المكاتب الأخرى " على متوسط حسابي 2.39 وبانحراف معياري قدره 0.994 وقد حصلت هذه العبارة على المرتبة الأولى من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الحماسي فقط أعطى أفراد العينة الموافقة على هذه العبارة.

**5-** لقد تحصلت العبارة " مساعدة المكاتب الدولية للتدقيق مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة منه عكس المكاتب الدولية الأخرى " على متوسط حسابي 1.86 وبانحراف معياري قدره 0.867 وقد حصلت هذه العبارة على المرتبة الثالثة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الحماسي فقد أبدى أفراد عينة الدراسة بالموافقة على هذه العبارة.

**6-** لقد تحصلت العبارة " تطبيق معايير التدقيق الدولية لتكريس الشفافية والمصداقية " على متوسط حسابي 1.72 وبانحراف معياري 0.914، وقد حصلت هذه العبارة على المرتبة الرابعة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الحماسي فقد أعطى أفراد العينة على الموافقة التامة على هذه العبارة.

### خلاصة نتائج المحور الأول: الفائدة من التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي

بالعودة إلى نتائج الاستبيان، نجد أن أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مانع من توحيد التدقيق على المستوى الدولي، كما وافقوا بالغالبية على وجود فائدة من ورائه:

✓ فقد تم الاتفاق على أن تخلص التدقيق من المجال الجغرافي ووصوله إلى مستوى التوحيد الدولي ويحقق له مستويات أداء أفضل، كما انه يقلل من حجم العوائق التي قد تعترض لها الأطراف سواء كانت داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية أو الدولية.

- ✓ ضرورة تحقق توافق على مستوى الكفاءة العلمية والتكوينية في الأشخاص الممارسين لمهنة التدقيق وذلك لمحاولة تقليص من فجوة التوقعات بين الدول.
- ✓ اجمع أفراد عينة الدراسة على علو المكاتب الدولية للتدقيق عن المكاتب المحلية للتدقيق، سواء من حيث جودة الخدمات المقدمة أو حتى من حيث رضا الأطراف المستعملة للتقارير الصادرة عنها.
- ✓ ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق مما يؤدي إلى مصداقية القوائم المالية.

### المطلب الثاني: مدى الالتزام بمعايير التدقيق

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الأول كما هو مبين في الجدول التالي:  
جدول رقم "III-9": نتيجة التحليل الإحصائي لمحور الالتزام بمعايير التدقيق.

المؤشرات الإحصائية			العبارة
النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق تماما	0.604	1.58	هل ترى بأن التأهيل العلمي والحالي (وفق التكوين في معهد التعليم المتخصص) كافي بالنسبة لمتطلبات مهنة التدقيق.
موافق تماما	0.692	1.58	هل ترى بأن خبرة المدقق الخارجي في نشاط المؤسسة تساهم في تفعيل عملية التدقيق.
موافق	0.856	1.81	هل ترى بأن جمع ملفات التدقيق (ملف الدورة، الملف الدائم) كافي لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة.
موافق	1.150	1.86	هل التنظيم الحالي لمكاتب التدقيق والتنسيق بين المساعدين كافي لتحسين من جودة التدقيق.
موافق	0.845	1.83	هل ترى بأن أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق.
موافق تماما	0.829	1.73	المتوسط العام لمحور الالتزام لمعايير التدقيق.

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 1.73 وانحراف معياري قدره 0.829، وحسب ما ورد في مقياس ليكرت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة التامة على محتوى هذا المحور ما يدل على رضا أفراد العينة.

1- لقد تحصلت العبارة " هل ترى بأن التأهيل العلمي الحالي (وفق التكوين في معهد التعليم المختص) كافي بالنسبة لمتطلبات مهنة التدقيق " على المرتبة الرابعة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.58 وبانحراف معياري قدره 0.604 من بين عبارات المحور، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن العبارات قد تحصلت على الموافقة التامة من طرف أفراد عينة الدراسة.

2- لقد تحصلت العبارة " هل ترى بأن خبرة المدقق الخارجي في نشاط المؤسسة تساهم في تفعيل عملية التدقيق " على متوسط حسابي قدره 1.58 وبانحراف معياري قدره 0.692 لتحتل المرتبة الأخيرة من جمل عبارات المحور، وحسب معيار ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على الموافقة التامة من طرف أفراد عينة الدراسة.

3- لقد تحصلت العبارة " هل ترى بأن جمع ملفات التدقيق (ملف الدورة، الملف الدائم) كافي لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة " على متوسط حسابي قدره 1.81 وبانحراف معياري قدره 0.856 وبذلك تحصلت على الرتبة الثالثة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة.

4- لقد تحصلت العبارة " هل التنظيم الحالي لمكاتب التدقيق والتنسيق بين المساعدين كافي للتحسين من جودة التدقيق " على متوسط حسابي قدره 1.86 وبانحراف معياري قدره 1.150 وبذلك تحصلت على الرتبة الأولى من جملة عبارات المحور، وحسب معيار ليكارت الخماسي فقد تحصلت على الموافقة من قبل أطراف العينة.

5- لقد تحصلت العبارة " هل ترى بأن أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق " على متوسط حسابي قدره 1.83 وبانحراف معياري قدره 0.845، لتحصل بذلك على الرتبة الثانية من بين عبارات المحور، وبالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة.

#### خلاصة نتائج المحور الثاني: مدى الالتزام بمعايير التدقيق

✓ اجمع أفراد عينة الدراسة على أن التكوين في معاهد مختصة له دور فعال في الرفع من مستوى المدقق في التعامل مع التطورات الحديثة وخبرته ودرايته بأمور المؤسسة من جميع الجوانب مما يرفع من مستوى الخدمات المقدمة من قبل المدقق وهو ما ينعكس على مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في محتوى تقرير المدقق.

✓ يرى أفراد العينة على أن جمع ملفات التدقيق في حد ذاته دليل على بذل العناية المهنية من حيث إلمام المدقق بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل التدقيق، وأن التنظيم الحالي لمكاتب التدقيق والتنسيق بين المساعدين كافي لرفع من فعالية عملية التدقيق، وذلك إذا تم تطوير التنظيم الحالي وربط العلاقات الجيدة مع المساعدين.

✓ رأى أغلبية أفراد العينة ونسبة 44.4% على أن أساليب نظام الرقابة الداخلية لها دور كبير في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق.

## المطلب الثالث: تفعيل مسؤوليات مدقق الحسابات

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الأول كما هو مبين في الجدول التالي:  
جدول رقم "III-10": نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تفعيل مسؤوليات مدقق الحسابات.

المؤشرات الإحصائية			العبارة
النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
محايد	1.483	2.83	الأخطاء القابلة للاكتشاف هي التي تؤثر على جوهر القوائم المالية.
محايد	1.489	2.69	المدقق مسؤول عن اكتشاف حالات الغش.
موافق	0.856	1.81	المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على جوهر القوائم المالية.
موافق تماما	0.732	1.75	الاخلال بالفحص عند حد مقبول يعرض المدقق إلى عقوبات مهنية وجزائية.
موافق	0.920	1.81	إن المراقبة من قبل النظراء تساهم في جودة التدقيق.
موافق	0.971	1.97	المدقق مسؤول عن الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.
موافق	1.075	2.14	المتوسط العام لمحور تفعيل مسؤوليات مدقق الحسابات.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة من قاعدة الاستبيان بحصول هذا المحور على متوسط حسابي قدر بـ 2.14 وانحراف معياري قدر بـ 1.075، وحسب معيار ليكارت الخماسي فقد أبدى أفراد العينة موافقتهم على محتوى هذا المحور، باعتبار مسؤوليات المدقق لها أهمية بالغة بالنسبة لمهنة التدقيق وبالتالي لها دور كبير في تضيق الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، أما عبارات المحور فقد جاءت وفق الترتيب التالي:

1- لقد تحصلت العبارة " الأخطاء القابلة للاكتشاف هي التي تؤثر على جوهر القوائم المالية " على متوسط حسابي قدر بـ 2.83 وانحراف معياري قدر بـ 1.483 لتحتل المرتبة الثانية من بين جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فإن أفراد العينة ابدوا الحياد تجاه هذه العبارة، مما يدل على أن أفراد العينة قد لزمهم الاختلال في إعطاء الرأي الحاسم فمنهم من رأى بأن الأخطاء الجوهرية هي التي تؤثر على جوهر القوائم المالية والطرف الآخر نفى هذا الرأي بحجة تأثير الأخطاء الغير مكتشفة وهو مكنم الخطر بالنسبة لمصداقية المركز المالي

للمؤسسة محل التدقيق، وعليه يجب العمل على تقليص خطر عدم الاكتشاف وهو الأهم بالنسبة لموثوقية رأي المدقق وبالتالي العمل على إزالة هذا الاختلاف.

**2-** لقد تحصلت العبارة " المدقق مسؤول عن اكتشاف حالات الغش " على متوسط حسابي قدره 2.69 وبانحراف معياري قدره 1.489 لتحتل المرتبة الأولى من بين عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أبدى أفراد العينة الحياد تجاه هذه العبارة مما يدل على عم إعطاء رأي واضح من قبل أفراد العينة كون الاختلاف متلائم حول هذه العبارة لان اكتشاف الغش مسؤولية الإدارة حسب ما ورد في جميع التشريعات والقوانين والمعايير المنظمة للمهنة إلا أن التطورات الأخيرة من خلال الأزمات المالية بدا الشك يحوم حول هذه الاعتقادات السابقة ولهذا الأمر بدأت كل من المنظمات والمعاهد المهنية في تحميل المدقق مسؤولية أكبر هذا ما جعل أفراد العينة تلتزم الحياد وهو ما يجعل الآراء تتباعد بين المدقق ومستخدم القوائم المالية.

**3-** لقد تحصلت العبارة " المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على جوهر القوائم المالية " على متوسط حسابي قدر ب 1.81 وبانحراف معياري قدره 0.856 وبالتالي قد احتلت المرتبة الرابعة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فان العبارة قد تحصلت على الموافقة.

**4-** لقد تحصلت العبارة " الإخلال بالفحص عند حد مقبول يعرض المدقق إلى عقوبات مهنية وجزائية " على متوسط حسابي قدره 1.75 وبانحراف معياري قدره 0.732 لتحتل المرتبة الأخيرة من جملة عبارات هذا المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة قد تحصلت على الموافقة التامة من قبل أفراد عينة الدراسة وهذا يعبر على المسؤوليات الكبيرة الملقاة على المدقق من خلال عدم تقصيره في عملية الفحص لأن أي إخلال مهما كان يترتب عليه عدم مصداقية مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في التقرير مما يقلل من محتوى المعلومات الواردة في هذا التقرير إذ يترتب عليه حياد قرارات مستخدمي القوائم المالية وبالتالي اتساع الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين.

**5-** لقد تحصلت العبارة " إن المراقبة من قبل النظراء تساهم في جودة التدقيق " على متوسط حسابي قدره 1.81 وبانحراف معياري قدره 0.920 وبذلك احتلت المرتبة الخامسة من جملة عبارات هذا المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد أعطى أفراد العينة الموافقة وهذا أمر معقول كون الرقابة من قبل النظراء لها دور فعال في الرفع من الأداء لأفراد مكاتب التدقيق وبالتالي إضفاء طابع الجودة على مخرجات عملية التدقيق وبالتالي تلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية مما يقلص من الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين.

**6-** لقد تحصلت العبارة " المدقق مسؤول عن الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف " على متوسط حسابي قدر ب 1.97 وبانحراف معياري قدر ب 0.971 وبذلك تحتل الرتبة الثالثة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فإن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة وهذا طبيعي كون مسؤولية المدقق تنشأ عندما يحصل ضرر للمعنيين بعملية التدقيق مما يتوجب تبليغ الجهات المعنية التي تقدر العقوبات اللازمة، وفي

المقابل إذا لم يكن هناك جزء يترتب عن الضرر القائم تتسم عملية التدقيق بعدم التنظيم وبالتالي تختل مخرجاتها مما ينعكس على قرارات مستخدمي القوائم المالية الأمر الذي يوسع من الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين.

### خلاصة نتائج المحور الثالث: تفعيل مسؤوليات مدقق الحسابات

✓ رأى أفراد العينة الحياد مما لزمهم الاختلال في إعطاء الرأي الحاسم فمنهم من رأى بأن الأخطاء الجوهرية هي التي تؤثر على جوهر القوائم المالية والطرف الأخر نفى هذا الرأي بحجة تأثير الأخطاء الغير مكتشفة وهو مصدر الخطر بالنسبة لمصدقية المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق، وعليه يجب العمل على تقليص خطر عدم الاكتشاف وهو الأهم بالنسبة لموثوقية رأي المدقق وبالتالي العمل على إزالة هذا الاختلاف.

✓ أبدى أفراد العينة الحياد على عدم إعطاء رأي واضح كون الاختلاف متلازم لان اكتشاف الغش مسؤولية الإدارة حسب ما ورد في جميع التشريعات والقوانين والمعايير المنظمة للمهنة إلا أن التطورات الأخيرة من خلال الأزمات المالية بدا الشك يحوم حول هذه الاعتقادات السابقة ولهذا الأمر بدأت كل من المنظمات والمعاهد المهنية في تحميل المدقق مسؤولية أكبر.

✓ حصلت على الموافقة التامة من قبل أفراد عينة الدراسة وهذا يعبر على المسؤوليات الكبيرة الملقاة على المدقق من خلال عدم تقصيره في عملية الفحص لأن أي إخلال مهما كان يترتب عليه عدم مصداقية مخرجات عملية التدقيق مما يقلل من محتوى المعلومات الواردة في التقرير.

✓ قد أعطى أفراد العينة الموافقة وهذا أمر معقول كون الرقابة من قبل النظراء لها دور فعال في الرفع من الأداء لأفراد مكاتب التدقيق وبالتالي إضفاء طابع الجودة على مخرجات عملية التدقيق وبالتالي تلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية مما يقلص من الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين.

✓ إن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة وهذا طبيعي كون مسؤولية المدقق تنشأ عندما يحصل ضرر للمعنيين بعملية التدقيق مما يتوجب تبليغ الجهات المعنية التي تقدر العقوبات اللازمة، وفي المقابل إذا لم يكن هناك جزء يترتب عن الضرر القائم تتسم عملية التدقيق بعدم التنظيم وبالتالي تختل مخرجاتها مما ينعكس على قرارات مستخدمي القوائم المالية الأمر الذي يوسع من الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين.

## المطلب الرابع: ملائمة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الأول كما هو مبين في الجدول التالي:  
جدول رقم "III-11": نتيجة التحليل الإحصائي لمحور ملائمة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

المؤشرات الاحصائية			العبارة
النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0.862	2.33	اختلاف ممارسة التدقيق في الجزائر عن الممارسة وفق المعايير الدولية
محايد	1.018	2.64	تساعد معايير التدقيق الدولية على تحسين واقه مهنة التدقيق في الجزائر
محايد	0.951	3.19	إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.
موافق	0.894	2.00	تكييف الواقع الجزائري مع معايير التدقيق الدولية
موافق تماما	0.609	1.53	تكوين المدققين في حالة تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق
موافق	0.867	2.34	المتوسط العام للمحور مدى ملائمة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

لقد بينت النتائج الاحصائية إلى حصول هذا المحور على متوسط حسابي قدره 2.34 وانحراف معياري قدره 0.867، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد حصل هذا المحور على الموافقة لحتوى عباراته الخمسة وقد حصلت عبارات هذا المحور على الترتيب التالي:

1- لقد تحصلت العبارة " اختلاف ممارسة التدقيق في الجزائر عن الممارسة وفق المعايير الدولية " على متوسط حسابي قدره 2.33 وانحراف معياري قدره ب 0.862 بذلك حصلت على المرتبة الثالثة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فإن أفراد العينة أعطوا الموافقة لهذه العبارة.

2- لقد تحصلت العبارة " تساعد معايير التدقيق الدولية على تحسين واقه مهنة التدقيق في الجزائر " على متوسط حسابي 2.64 وانحراف معياري قدره ب 1.018 مما أعطى للعبارة المرتبة الثانية، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فقد تحصلت على الحياد من قبل أفراد عينة الدراسة.

3- لقد تحصلت العبارة " إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة " على متوسط حسابي قدر بـ 3.19 وانحراف معياري قدر بـ 0.951 وبذلك ترتب في المرتبة الأولى من بين عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الحماسي فقد أعطى أفراد العينة حيادهم على هذه العبارة.

4- لقد تحصلت العبارة " تكييف الواقع الجزائري مع معايير التدقيق الدولية " على متوسط حسابي قدره 2.00 وانحراف معياري 0.894 وقد حصلت هذه العبارة على المرتبة الرابعة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الحماسي فقد أعطى أفراد العينة الموافقة على هذه العبارة.

5- لقد تحصلت العبارة " تكوين المدققين في حالة تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق " على متوسط حسابي قدر بـ 1.53 وانحراف معياري 0.609 وقد حصلت هذه العبارة على المرتبة الأخيرة من جملة عبارات المحور، وحسب مقياس ليكارت الحماسي فقد أبدى أفراد عينة الدراسة الموافقة التامة تجاه هذه العبارة.

#### خلاصة نتائج المحور الرابع: ملائمة معايير التدقيق الدولية في الجزائر

✓ أشارت نتائج الدراسة بالاجماع على وجود فارق كبير بين ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية، وقد يرجع ذلك إلى غياب إرشادات في إطار ممنهج مسبقا ومتفق عليه محليا، واقتصاره على الاكتساب عن طريق الخبرة العملية وما تعارف عليه المدققون، وبالتالي غياب إطار للتدقيق في الجزائر يلزم المدققين التقيد به.

✓ لقد رأى ما نسبته 41.7% من أفراد العينة بغية تحسين واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر فان الحل الأمثل يكمن في انتاجها لمعايير التدقيق الدولية.

✓ يرى غالبية أفراد العينة أنه من غير الممكن للجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية في الظروف الحالية، وربما يرجعون ذلك إلى القصور في بعض الجوانب، والتي قد تجعل تبني هذه المعايير من عدم تبنيتها سواء.

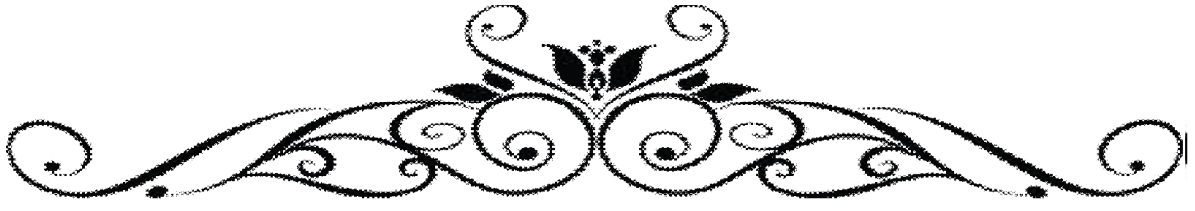
✓ ترى الأغلبية على أن الجزائر مجبرة على التماشي مع الواقع الدولي للمهنة ضرورة حتمية.

✓ 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.

## خاتمة الفصل:

من خلال نتائج الدراسة التطبيقية توصلنا إلى استخلاص النتائج التالية:

1. ارتأى أفراد عينة الدراسة أن التوحيد الدولي للتدقيق يساهم في الارتقاء لخدمات التدقيق إلى مستويات أحسن، وما يدعم ذلك كون مكاتب التدقيق الدولية تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب المحلية، وتباين الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية بين مخرجات مكاتب التدقيق الدولية والمحلية.
2. التزام أغلب ممارسي المهنة بمعايير التدقيق عند أداء عمليات التدقيق، لعدم وجود معايير محلية تحكم مهنة التدقيق، حيث أكدت الدراسة التطبيقية اللجوء إلى تطبيقها من أجل تغطية العجز الموجود في القوانين المحلية.
3. أجمع أغلب أفراد عينة الدراسة على أن تفعيل مسؤولية مدقق الحسابات يساهم في التقليل من الأخطاء التي تؤثر على القوائم المالية.
4. المعايير الدولية للتدقيق مطبقة إلى حد كبير في الواقع المهني الجزائري، واجتمع أغلب أفراد عينة الدراسة على أنهم يتقيدون بما تنص عليه هذه المعايير، تعكس بالإيجاب على ترشيد المهنة وتوحيد الأداء المهني، والارتقاء بمهنة التدقيق إلى مستويات أفضل.



# خاتمة عامة



## خاتمة عامة

من خلال عرضنا للبحث توصلنا إلى أن مهنة التدقيق المحاسبي هي من المهن المعاصرة التي عرفت اهتماما واسعا في العصر الحالي، وقد كانت هذه المهنة بحاجة إلى قواعد وإرشادات من أجل تقليل درجة التفاوت في الممارسة المهنية وتوحيد أداء المهنيين على المستوى المحلي والدولي، خاصة بعد الانفتاح الاقتصادي وازدياد حجم التعاملات والاستثمارات الاقتصادية بين الدول، بالإضافة إلى حاجة المتعاملين الاقتصاديين للتأكد من عدالة ومصداقية القوائم المالية من أجل اتخاذ قراراتهم، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود في المهنة من نظيراتها المتقدمة.

والجزائر من بين الدول التي تسعى إلى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي، لغرض تطوير وترقية أدائها إلى المستوى القبول دوليا ومواكبة التطورات والتحديات التي تواجهها، خاصة بعد دخولها للاقتصاد السوق وانفتاحها على الاقتصاد العالمي.

## نتائج الدراسة:

لقد سمحت لنا الدراسة النظرية والتطبيقية بالتوصل إلى النتائج التالية:

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي؛
- التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعمولة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية؛
- لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العملية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية؛
- يعد كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية ومدقق الحسابات وإلمامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها من الأطر الهامة في الرفع من أداءه وكفاءة عملية التدقيق؛
- مكاتب التدقيق الدولية تلقى ثقة زائدة عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي تقرير التدقيق، كونها تقدم خدمات عالية الجودة؛
- لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في عديد الجوانب، فمهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية، فضلا عن كونها تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين، ما يجعل المهنة في الجزائر تبدو بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة؛
- تهدف المعايير الدولية للتدقيق إلى ترشيد المهنة وتوحيد الأداء المهني على المستوى الدولي؛
- تعتبر المعايير الدولية للتدقيق الأساس الذي تحكم مهنة التدقيق وتساعد ممارسي المهنة على تجاوز كل الصعوبات أثناء تأدية مهامهم؛

➤ يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق، ما يحسن من جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن؛

➤ ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية؛

➤ إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب التدقيق والنهوض بمهنة التدقيق ينتج عن إتباع تلك المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة؛

➤ للتنظيمات المهنية دور مهم ورئيسي في الرفع من مستوى الأداء مع وجود إلزام قانوني يجبر مكاتب التدقيق بإتباع نظام رقابة لعملية التدقيق.

➤ إن تحكم مدقق الحسابات في عملية التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وجود نظام رقابة داخلية سليم للمؤسسة محل التدقيق له الأثر الواضح على جودة التدقيق.

### نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، يمكن إثبات صحة الفرضيات التي طرحناها سابقا كما يلي:

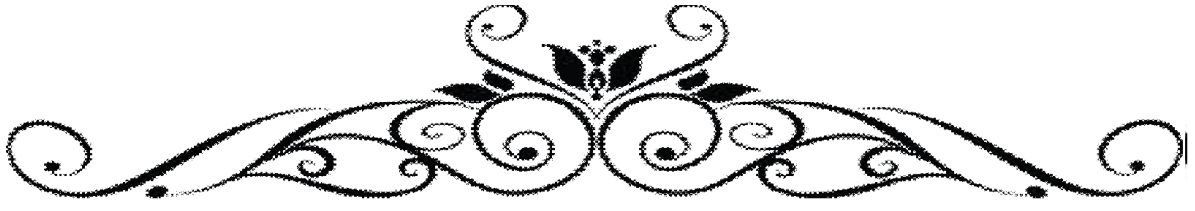
**الفرضية الأولى:** المتمثلة في "جاءت معايير التدقيق الدولية نتيجة للتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحويلات الاقتصادية العالمية"، هذه الفرضية صحيحة كونه وفي إطار محاولة التماشي مع المتغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال ظهرت ضرورة توحيد الممارسات الدولية للتدقيق الذي يتحقق بدوره عن طريق وضع معايير دولية تلقى القبول العام في التداول.

**الفرضية الثانية:** والتي تنص على أنه "تعمل معايير التدقيق الدولية على تقليص حجم فجوة التوقعات وتوحيد ممارسات التدقيق بين مختلف الدول"، فلقد خلصت دراستنا من خلال العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية ونتائج الدراسة الميدانية يمكن التوصل إلى أن إصدار المعايير الدولية تحسن من فهم المجتمع لأهداف التدقيق، وتقليل التفاوت بين الدول كما تمنح المدققين مرجعية شاملة تحقق أعلى مستويات الأداء.

**الفرضية الثالثة:** والمتضمنة "تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر"، من خلال الدراسة التطبيقية أكدت لنا صحة الفرضية، فان معايير التدقيق الدولية ليست سوى إرشادات يمكن للدول التي بما قصور على مستوى معايير التدقيق الاهتمام إليها، والجزائر ونظرا لقصور مهنة التدقيق بها، بإمكانها تبني معايير التدقيق الدولية عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها، مع مراعات الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

## الاقتراحات المتوصل إليها:

- تضمن البحث جانبا تطبيقيا تمثل في مدى توافق ممارسة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي وكذا معايير التدقيق الدولية، وبالتالي أمكن لنا الخروج بالاقتراحات التالية :
- يتوجب على التنظيمات المشرفة على المهنة تطوير ومتابعة أداء المدققين الممارسين للمهنة وإعلامهم بكل جديد بخصوص مهنة التدقيق خاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية وقواعد وآداب السلوك المهني؛
  - على المنظمات والمعاهد المهنية الوطنية إصدار معايير وتشريعات محلية تتوافق مع البيئة المحلية وتتلاءم مع توقعات المجتمع الواقعية والتوقعات المعقولة من قبل مدققي الحسابات لكي تعمل على تقارب وجهات النظر لتخفيض فجوة التوقعات إلى أدنى حد ممكن؛
  - على المنظمات المهنية الوطنية إلزام مكاتب التدقيق والمحاسبة بإنشاء قسم خاص يعني بالرقابة على جودة عملية التدقيق؛
  - ضرورة الحفاظ على استقلال المدقق وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية في كل وقت ومكان، فثقة المجتمع بالمهنة مستمدة من توافر مثل هذا الاستقلال، وفقدانه قد يسبب فقدان هذه الثقة، وبالتالي يجب تحديد مجمل الحالات التي قد تؤدي إلى عدم استقلاله؛
  - ضرورة الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق، حيث تكون هذه المعايير مؤطرة وموجهة لعمل المدقق ابتداء من مباشرة العملية إلى غاية الانتهاء منها؛
  - أن تتم صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر يكون منطلقها المعايير الدولية لاختصار الوقت والاستفادة من التحولات التي شهدتها أثناء مواكبتها للتطورات الاقتصادية الدولية؛
  - العمل على إرساء لجان تكلف بمراجعة عمليات تدقيق الحسابات كما هو حاصل في عديد الدول، للوقوف على استقلالية المدقق وتقييم العمل المقدم منه، ما يضع المدقق أمام مسؤولية أكبر لدى أدائه لمهامه، ويسهم بدوره في تقليص فجوة التوقعات.



# قائمة المراجع



## قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
3. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الأول، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
4. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتب (الثاني، التاسع، العاشر)، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
5. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط4، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.
6. أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسطل، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2005.
7. أمين السيد أحمد لطفلي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
8. أمين السيد أحمد لطفلي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
9. أمين السيد أحمد لطفلي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
10. حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، ليبيا، ج1، ط1، 2003.
11. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 1999.
12. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة : الإطار النظري والإجراءات العملية، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
13. حسين يوسف القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
14. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج1، ج2، ج3، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
15. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
16. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
17. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

18. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
19. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.
20. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
21. داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، ج1، ج2، ط2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002.
22. رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011.
23. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر، عمان، 2009.
24. عبد الفتاح الصحن، أحمد عبيد، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
25. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
26. عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، ط1، من نشر المؤلف، الأردن، 2002.
27. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
28. عبيد بن سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، السعودية، 2004.
29. عصام مرعي، أدلة التدقيق الدولية : اتحاد المحاسبين الدولي، ط1، دار العلم للملايين، بيروت، 1987.
30. عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
31. عياد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، ط1، الرياض، 1994.
32. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، 2006.
33. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الكتب الحديثة، مصر، 2001.
34. مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل للنشر، عمان، 2003.

35. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات : الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
36. محمد الفيومي محمد، علاء الدين محمد الدميري، أيمن أحمد شتيوي، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
37. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
38. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
39. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
40. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
41. محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: دليل التطبيقي للباحثين، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
42. محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، ط1، مصر، 2000.
43. محمود السيد الناغي، المراجعة: إطار النظرية والممارسة، ط2، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992.
44. محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل للنشر، بيروت، 1998.
45. محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003.
46. منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.
47. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
48. وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.
49. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر، الأردن، 2007.

ثانيا: الكتب باللغة الفرنسية

50. Bernard GERMOND, Audit financier-Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1ere édition, Dunod, Paris, 1991.

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

52. Micheline Friédérich, Georges Langlois, Alain Burlaud, René Bonnault, DSCG 4, Comptabilité et audit : Manuel & applications 2008/2009, éditions Foucher, France, 2007.

### ثالثا: الرسائل الجامعية

53. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك الأردنية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، معهد علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007.

54. بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2001-2002.

55. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

56. زواق كمال، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، معهد العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

57. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

58. صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

59. عميروش بوبكر، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف، 2011.

60. قلاب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011.

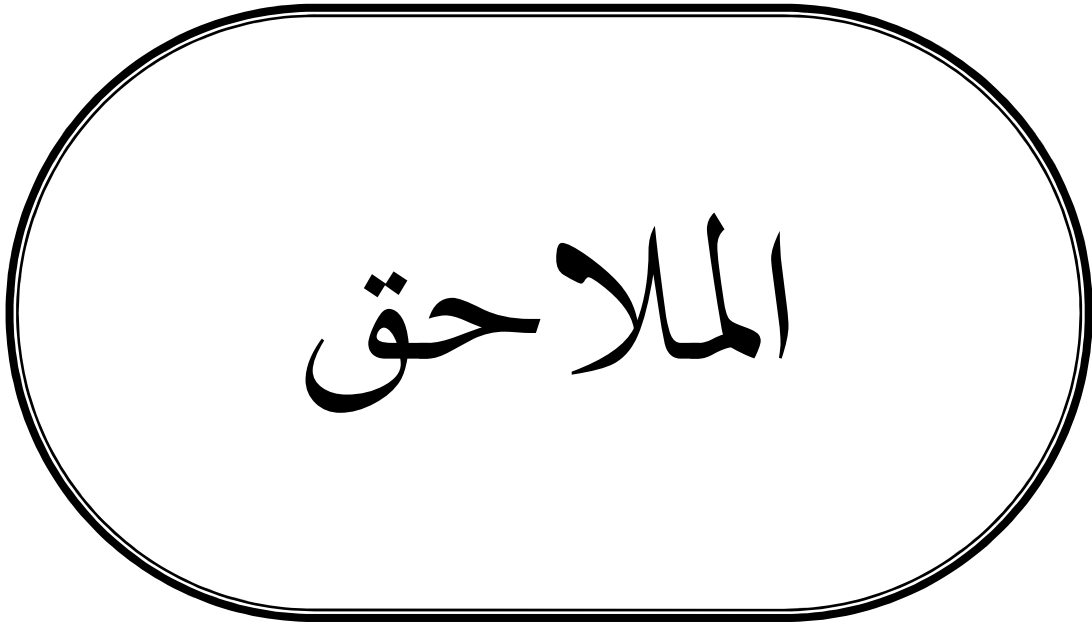
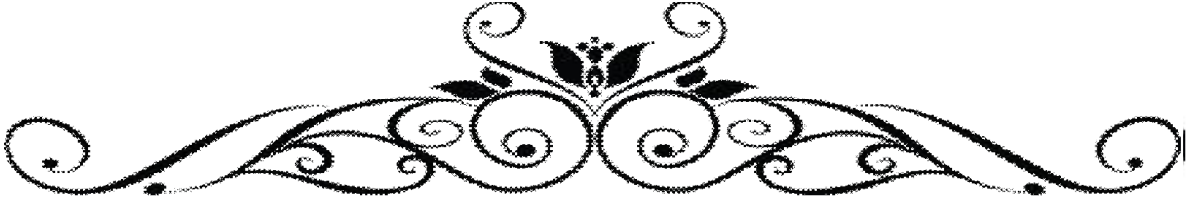
### رابعا: ملتقيات

61. أحمد قايد نور الدين، تدقيق الحسابات ودوره في حوكمة الشركات (القطاع المصرفي)، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010.

62. بن اعمارة منصور، حولي محمد، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الدولي في مواجهة لمعايير الدولية للمراجعة، 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر.
63. حيدر علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات، ملتقى دولي : صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 أبريل 2009.
64. رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 13، العدد الأول، عمان، 2005.
65. رشا حمادة، دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد 13، جانفي 2003.
66. سليمة نشنش، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، ملتقى دولي : صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 أبريل 2009.
67. عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007.
68. عبد الرحمان علي التويجري، حسين محمد النافعي، جودة خدمة المراجعة، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، 2008.
69. محمد عبد الله المومني، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية، الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 08-09 ديسمبر 2009.
70. هوام جمعة، كوردي و داد، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010.

#### خامسا : النصوص التشريعية والتنظيمية :

71. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010.



في إطار تحضير مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي 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 وأكاديميين حول موقفكم من واقع مهنة التدقيق بالجزائر ومدى مطابقتها للمعايير الدولية للتدقيق، وذلك لزيادة موثوقية المعلومات التي تعتمد عليها الأطراف المتعددة في اتخاذ القرارات.

لذا نرجو منكم أن تساعدونا في تحقيق أهداف بحثنا وتزودونا بالمعلومات اللازمة بكل صدق وموضوعية، مع العلم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها من قبلكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين على تعاونكم معنا

الطالب: فرج بهاء الدين

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان:

➤ أ. القري عبد الرحمان.

➤ د. قاسمي السعيد.

➤ د. غربي حمزة.

➤ أ. بدروني عيسى.

الجزء الأول: معلومات عامة عن عينة الدراسة

-1 الجنس:

ذكر.  أنثى.

-2 العمر:

أقل من 30 سنة.  من 30 إلى أقل من 40 سنة.

من 40 إلى أقل من 50 سنة.  أكبر من 50 سنة.

-3 المؤهل العلمي:

ليسانس.  ماجستير.

ماجستير.  دكتوراه (نظام قديم).

دكتوراه (LMD).  شهادة مهنية.

-4 الوظيفة الحالية:

أستاذ جامعي.  خبير محاسب.

محافظ حسابات.  محاسب معتمد.

-5 الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات.  من 5 إلى 10 سنوات.

من 10 إلى 15 سنة.  أكثر من 15 سنة.

## الجزء الثاني:

### المحور الأول: الفائدة من التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العبارة
					1- توحيد معايير التدقيق الدولية يساعد من رفع مستوى نجاعته.
					2- يساهم اتساع نطاق معايير التدقيق الدولي في إزالة العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية.
					3- ضرورة توافق مخرجات تعليم التدقيق والخبرة مع متطلبات ممارسته.
					4- تقدم خدمات ذات جودة عالية من طرف المكاتب الدولية للتدقيق عكس المكاتب الأخرى
					5- مساعدة المكاتب الدولية للتدقيق مستخدمى القوائم المالية في التقارير الصادرة منه عكس المكاتب الدولية الأخرى.
					6- تطبيق معايير التدقيق الدولية لتكريس الشفافية والمصدقية.

### المحور الثاني: الالتزام بمعايير التدقيق

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العبارة
					1- هل ترى بأن التأهيل العلمي الحالي (وفق التكوين في معهد التعليم المختص) كافي بالنسبة لمتطلبات مهنة التدقيق؟
					2- هل ترى بأن خبرة المدقق الخارجي في نشاط المؤسسة تساهم في تفعيل عملية التدقيق؟
					3- هل ترى بأن جمع ملفات التدقيق (ملف الدورة، الملف الدائم) كافي لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة؟
					4- هل التنظيم الحالي لمكاتب التدقيق والتنسيق بين المساعدين كافي لتحسين من جودة التدقيق؟
					5- هل ترى بأن أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق؟

### المحور الثالث: تفعيل مسؤوليات مدقق الحسابات

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العبارة
					1- الأخطاء القابلة للاكتشاف هي التي تؤثر على جوهر القوائم المالية.
					2- المدقق مسؤول عن اكتشاف حالات الغش.
					3- المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على جوهر القوائم المالية.
					4- الإخلال بالفحص عند حدٍ مقبول يعرض المدقق إلى عقوبات مهنية وجزائية.
					5- إن المراقبة من قبل النظراء تساهم في جودة التدقيق.
					6- المدقق مسؤول عن الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.

### المحور الرابع: ملائمة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العبارة
					1- اختلاف ممارسة التدقيق في الجزائر عن الممارسة وفق المعايير الدولية.
					2- تساعد معايير التدقيق الدولية على تحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر.
					3- إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.
					4- تكييف الواقع الجزائري مع معايير التدقيق الدولية.
					5- تكوين المدققين في حالة تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق.

## الملحق رقم 02: مخرجات برنامج SPSS.

### المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات المحور :

#### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
السؤال الأول : توحيد معايير التدقيق الدولية يساعد من رفع مستوى نجاعته	36	2,00	1,195
السؤال الثاني : يساهم اتساع نطاق معايير التدقيق الدولي في إزالة العوائق داخل التكتلات الاقتصادية والدولية	36	1,67	,632
السؤال الثالث : ضرورة توافق مخرجات تعليم التدقيق والخبرة مع متطلبات ممارسته	36	1,67	,535
السؤال الرابع : تقديم خدمات ذات جودة عالية من طرف المكاتب الدولية للتدقيق عكس المكاتب الأخرى	36	2,39	,994
السؤال الخامس : مساعدة المكاتب الدولية للتدقيق مستخدمى القوائم المالية في التقارير الصادرة منه عكس المكاتب الدولية الأخرى	36	1,86	,867
السؤال السادس : تطبيق معايير التدقيق الدولية لتكريس الشفافية والمصداقية	36	1,72	,914
السؤال الأول : هل ترى بأن التأهيل العلمي الحالي كافي بالنسبة لمتطلبات مهنة التدقيق ؟	36	1,58	,604
السؤال الثاني : هل ترى بأن خبرة المدقق الخارجي في نشاط المؤسسة تساهم في تفعيل عملية التدقيق ؟	36	1,58	,692
السؤال الثالث : هل ترى بأن جمع ملفات التدقيق كافي لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة ؟	36	1,81	,856
السؤال الرابع : هل ترى بأن تنظيم العمل لمكاتب التدقيق والتنسيق بين المساعدين كافي لتحسين من جودة التدقيق ؟	36	1,86	1,150
السؤال الخامس : هل ترى بأن أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق ؟	36	1,83	,845
السؤال الأول : الأخطاء القابلة للاكتشاف هي التي تؤثر على جوهر القوائم المالية.	36	2,83	1,483
السؤال الثاني : المدقق مسؤول عن اكتشاف حالات الغش.	36	2,69	1,489
السؤال الثالث : المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على جوهر القوائم المالية	36	1,81	,856
السؤال الرابع : الإخلال بالفحص عند حد مقبول يعرض المدقق إلى عقوبات مهنية وجزائية	36	1,75	,732
السؤال الخامس : إن المراقبة من قبل النظراء تساهم في جودة التدقيق	36	1,81	,920
السؤال السادس : المدقق مسؤول عن الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف	36	1,97	,971
السؤال الأول : اختلاف ممارسة التدقيق في الجزائر عن الممارسة وفق المعايير الدولية	36	2,33	,862
السؤال الثاني : تساعد معايير التدقيق الدولية على تحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر	36	2,64	1,018
السؤال الثالث : إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة	36	3,19	,951
السؤال الرابع : تكييف الواقع الجزائري مع معايير التدقيق الدولية	36	2,00	,894
السؤال الخامس : تكوين المدققين في حالة تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق	36	1,53	,609
N valide (listwise)	36		

## Echelle : TOUTES LES VARIABLES

### Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	36	100,0
Exclus <sup>a</sup>	0	,0
Total	36	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,718	22

Tableau de fréquences

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	29	80,6	80,6	80,6
أنثى	7	19,4	19,4	100,0
Total	36	100,0	100,0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 30 سنة	14	38,9	38,9	38,9
من 30 إلى 40 سنة	7	19,4	19,4	58,3
من 40 إلى 50 سنة	8	22,2	22,2	80,6
أكبر من 50 سنة	7	19,4	19,4	100,0
Total	36	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ليسانس	12	33,3	33,3	33,3
ماستر	14	38,9	38,9	72,2
ماجستير	3	8,3	8,3	80,6
دكتوراه (نظام قديم)	2	5,6	5,6	86,1
دكتوراه LMD	1	2,8	2,8	88,9
شهادة مهنية	4	11,1	11,1	100,0
Total	36	100,0	100,0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أستاذ جامعي	4	11,1	11,1	11,1
خبير محاسب	5	13,9	13,9	25,0
محافظ حسابات	14	38,9	38,9	63,9
محاسب معتمد	13	36,1	36,1	100,0
Total	36	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	14	38,9	38,9	38,9
من 5 إلى 10 سنوات	7	19,4	19,4	58,3
من 10 إلى 15 سنة	4	11,1	11,1	69,4
أكثر من 15 سنة	11	30,6	30,6	100,0
Total	36	100,0	100,0	

المحور الأول : الفائدة من التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي

السؤال الأول : توحيد معايير التدقيق الدولية يساعد من رفع مستوى نجاعته

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	16	44,4	44,4	44,4
موافق	11	30,6	30,6	75,0
محايد	4	11,1	11,1	86,1
غير موافق	3	8,3	8,3	94,4
غير موافق تماما	2	5,6	5,6	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الثاني : يساهم اتساع نطاق معايير التدقيق الدولي في إزالة العوائق داخل التكتلات الاقتصادية والدولية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	15	41,7	41,7	41,7
موافق	18	50,0	50,0	91,7
محايد	3	8,3	8,3	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الثالث : ضرورة توافق مخرجات تعليم التدقيق والخبرة مع متطلبات ممارسته

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	13	36,1	36,1	36,1
موافق	22	61,1	61,1	97,2
محايد	1	2,8	2,8	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الرابع : تقديم خدمات ذات جودة عالية من طرف المكاتب الدولية للتدقيق عكس المكاتب الأخرى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	8	22,2	22,2	22,2
موافق	11	30,6	30,6	52,8
محايد	12	33,3	33,3	86,1
غير موافق	5	13,9	13,9	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الخامس : مساعدة المكاتب الدولية للتدقيق مستخدمى القوائم المالية في التقارير الصادرة منه عكس المكاتب الدولية الأخرى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	15	41,7	41,7	41,7
موافق	12	33,3	33,3	75,0
محايد	8	22,2	22,2	97,2
غير موافق	1	2,8	2,8	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال السادس : تطبيق معايير التدقيق الدولية لتكريس الشفافية والمصادقية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	17	47,2	47,2	47,2
موافق	15	41,7	41,7	88,9
محايد	2	5,6	5,6	94,4
غير موافق	1	2,8	2,8	97,2
غير موافق إطلاقا	1	2,8	2,8	100,0
Total	36	100,0	100,0	

المحور الثاني : مدى الالتزام بمعايير التدقيق

السؤال الأول : هل ترى بأن التأهيل العلمي الحالي كافي بالنسبة لمتطلبات مهنة التدقيق ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	17	47,2	47,2	47,2
موافق	17	47,2	47,2	94,4
محايد	2	5,6	5,6	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الثاني : هل ترى بأن خبرة المدقق الخارجي في نشاط المؤسسة تساهم في تفعيل عملية التدقيق ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	19	52,8	52,8	52,8
موافق	13	36,1	36,1	88,9
محايد	4	11,1	11,1	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الثالث : هل ترى بأن جمع ملفات التدقيق كافي لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	15	41,7	41,7	41,7
موافق	15	41,7	41,7	83,3
محايد	4	11,1	11,1	94,4
غير موافق	2	5,6	5,6	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الرابع : هل التنظيم الحالي لمكاتب التدقيق والتنسيق بين المساعدين كافي للتحسين من جودة التدقيق ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	18	50,0	50,0	50,0
موافق	11	30,6	30,6	80,6
محايد	3	8,3	8,3	88,9
غير موافق	2	5,6	5,6	94,4
غير موافق تماما	2	5,6	5,6	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الخامس : هل ترى بأن أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	16	44,4	44,4	44,4
موافق	10	27,8	27,8	72,2
محايد	10	27,8	27,8	100,0
Total	36	100,0	100,0	

### المحور الثالث : تفعيل مسؤوليات المدقق

السؤال الأول : الأخطاء القابلة للاكتشاف هي التي تؤثر على جوهر القوائم المالية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	10	27,8	27,8	27,8
موافق	6	16,7	16,7	44,4
محايد	6	16,7	16,7	61,1
غير موافق	8	22,2	22,2	83,3
غير موافق تماما	6	16,7	16,7	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الثاني : المدقق مسؤول عن اكتشاف حالات الغش.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	12	33,3	33,3	33,3
موافق	6	16,7	16,7	50,0
محايد	3	8,3	8,3	58,3
غير موافق	11	30,6	30,6	88,9
غير موافق تماما	4	11,1	11,1	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الثالث : المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على جوهر القوائم المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	15	41,7	41,7	41,7
موافق	15	41,7	41,7	83,3
محايد	4	11,1	11,1	94,4
غير موافق	2	5,6	5,6	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الرابع : الإخلال بالفحص عند حد مقبول يعرض المدقق إلى عقوبات مهنية وجزائية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	15	41,7	41,7	41,7
موافق	15	41,7	41,7	83,3
محايد	6	16,7	16,7	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الخامس : إن المراقبة من قبل النظراء تساهم في جودة التدقيق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	18	50,0	50,0	50,0
موافق	8	22,2	22,2	72,2
محايد	9	25,0	25,0	97,2
غير موافق	1	2,8	2,8	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال السادس : المدقق مسؤول عن الإبلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	13	36,1	36,1	36,1
موافق	15	41,7	41,7	77,8
محايد	4	11,1	11,1	88,9
غير موافق	4	11,1	11,1	100,0
Total	36	100,0	100,0	

المحور الرابع : ملائمة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

السؤال الأول : اختلاف ممارسة التدقيق في الجزائر عن الممارسة وفق المعايير الدولية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	4	11,1	11,1	11,1
موافق	21	58,3	58,3	69,4
محايد	6	16,7	16,7	86,1
غير موافق	5	13,9	13,9	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الثاني : تساعد معايير التدقيق الدولية على تحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق تماما	4	11,1	11,1	11,1
موافق	15	41,7	41,7	52,8
محايد	7	19,4	19,4	72,2
غير موافق	10	27,8	27,8	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الثالث : إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	10	27,8	27,8	27,8
محايد	12	33,3	33,3	61,1
غير موافق	11	30,6	30,6	91,7
غير موافق تماما	3	8,3	8,3	100,0
Total	36	100,0	100,0	

السؤال الرابع : تكييف الواقع الجزائري مع معايير التدقيق الدولية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق تماما	10	27,8	27,8	27,8
	موافق	19	52,8	52,8	80,6
	محايد	5	13,9	13,9	94,4
	غير موافق	1	2,8	2,8	97,2
	غير موافق تماما	1	2,8	2,8	100,0
Total		36	100,0	100,0	

السؤال الخامس : تكوين المدققين في حالة تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق تماما	19	52,8	52,8	52,8
	موافق	15	41,7	41,7	94,4
	محايد	2	5,6	5,6	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

الملحق رقم 03: عرض نتائج الاستبيان.

المحور الأول: الفائدة من التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي

رقم السؤال	الأسئلة	التكرار النسبة	الإجابات				التكرار النسبة	الإجماليين
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق		
السؤال الأول	ت	16	11	4	3	2	36	
	%	44.4	30.6	11.1	8.3	5.6	100	
السؤال الثاني	ت	15	18	3	0	0	36	
	%	41.7	50.0	8.3	0	0	100	
السؤال الثالث	ت	13	22	1	0	0	36	
	%	36.1	61.1	2.8	0	0	100	
السؤال الرابع	ت	8	11	12	5	0	36	
	%	22.2	30.6	33.3	13.9	0	100	
السؤال الخامس	ت	15	12	8	1	0	36	
	%	41.7	33.3	22.2	2.8	0	100	
السؤال السادس	ت	17	15	2	1	1	36	
	%	47.2	41.7	5.6	2.8	2.8	100	

المحور الثاني: الالتزام بمعايير التدقيق

رقم السؤال	الأسئلة	التكرار النسبة	الإجابات				التكرار النسبة	الإجماليين
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق		
السؤال الأول	ت	17	17	2	0	0	36	
	%	47.2	47.2	5.6	0	0	100	
السؤال الثاني	ت	19	13	4	0	0	36	
	%	52.8	36.1	11.1	0	0	100	
السؤال الثالث	ت	15	15	4	2	0	36	
	%	41.7	41.7	11.1	5.6	0	100	
السؤال الرابع	ت	18	11	3	2	2	36	
	%	50	30.6	8.3	5.6	5.6	100	
السؤال الخامس	ت	16	10	10	0	0	36	
	%	44.4	27.8	27.8	0	0	100	

المحور الثالث: تفعيل مسؤوليات مدقق الحسابات

تكرار والنسبة الإجماليين	الإجابات					التكرار النسبة	الأستئلة	رقم السؤال
	غير موافق إطلاقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما			
36	6	8	6	6	10	ت	السؤال الأول	المحور الثالث
100	16.7	22.2	16.7	16.7	27.8	%		
36	4	11	3	6	12	ت	السؤال الثاني	
100	11.1	30.6	8.3	16.7	33.3	%		
36	0	2	4	15	15	ت	السؤال الثالث	
100	0	5.6	11.1	41.7	41.7	%		
36	0	0	6	15	15	ت	السؤال الرابع	
100	0	0	16.7	41.7	41.7	%		
36	0	1	9	8	18	ت	السؤال الخامس	
100	0	2.8	25	22.2	50	%		
36	0	4	4	15	13	ت	السؤال السادس	
100	0	11.1	11.1	41.7	36.1	%		

المحور الرابع: ملائمة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

تكرار والنسبة الإجماليين	الإجابات					التكرار النسبة	الأستئلة	رقم السؤال
	غير موافق إطلاقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما			
36	0	5	6	21	4	ت	السؤال الأول	المحور الرابع
100	0	13.9	16.7	58.3	11.1	%		
36	0	10	7	15	4	ت	السؤال الثاني	
100	0	27.8	19.4	41.7	11.1	%		
36	3	11	12	10	0	ت	السؤال الثالث	
100	8.3	30.6	33.3	27.8	0	%		
36	1	1	5	19	10	ت	السؤال الرابع	
100	2.8	2.8	13.9	52.8	27.8	%		
36	0	0	2	15	19	ت	السؤال الخامس	
100	0	0	5.6	41.7	52.8	%		

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الملخص :

يعتبر هذا الموضوع محاولة لمعرفة المعايير الدولية للتدقيق، من خلال التطرق لمختلف التطورات التاريخية التي مر بها التدقيق المحاسبي وعرض تفصيلي للمعايير وما تلتها من إصدارات من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين نظرا للدور الذي تلعبه في ترشيد وتوحيد ممارسة المهنة على المستوى المحلي والدولي. إن الغرض من هذا البحث هو التعرف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر، ومدى تقييد المدقق الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء الممارسة المهنية، وعلى هذا الأساس فقد أبرزت الدراسة الميدانية من خلال التحليل الإحصائي لمختلف النتائج المتوصل إليها من مجتمع الدراسة، أن أغلب المهنيين يطبقون هذه المعايير أثناء الممارسة وأنها ملائمة في الكثير من جوانبها للبيئة المحلية، كما أن تطبيقها يساعد على توحيد الممارسات المهنية والتمكين من مواكبة التطورات الاقتصادية والانفتاح على اقتصاد السوق والانضمام للشراكة الأوروبية.

## الكلمات المفتاحية :

المدقق الخارجي، المعايير الدولية للتدقيق، الأداء المهني، جودة التدقيق.

## Résumé

On a essayé à travers ce sujet d'étudier les normes professionnelles d'audit comme outils permettant la rationalisation de la profession et la normalisation de la performance des praticiens étant donné que celle-ci englobent les différents aspects concernant l'exécution de la mission et la rédaction du rapport final d'audit qui comprend l'avis professionnel indépendant et neutre sur l'équité et la fiabilité des états financiers, et ceux pour l'aide à la prise de décision par les utilisateurs de ces états.

L'intérêt de cette recherche est de définir la réalité de la profession d'audit en Algérie, et la mesure dans laquelle l'auditeur externe applique les normes internationales d'audit au cours de sa mission.

Sur cette base, l'analyse statistique des différents résultats obtenus ont révélé que la majorité des professionnels appliquent ces normes pendant l'exécution de leur mission, et que ces normes sont adaptés aux nombreux aspects de l'environnement local. Sans oublier que l'application de celles-ci permet d'unifier la pratique professionnelle et d'être en mesure de suivre le rythme de l'évolution économique et l'ouverture à l'économie de marché et l'adhésion au partenariat européen.

## Mots clés :

L'auditeur externe, les normes internationales d'audit, la performance professionnelle, la qualité d'audit.