

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Boudiaf – M'sila  
Faculté des Sciences Économiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département : Sciences de Commerciales



جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## العنوان

# واقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التجارية  
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ:

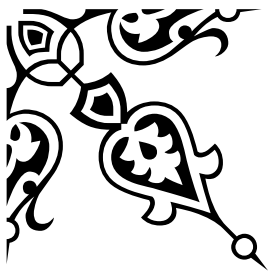
- د/ الهاشمي بن واضح

إعداد الطالبة:

- بسمة حمومة

رئيسا	جامعة المسيلة	أ/ محاضر ب	د/ عاشور بدار
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة	أ/ محاضر أ	د/ الهاشمي بن واضح
ممتحنا	جامعة المسيلة	أ/ مساعد أ	أ/ عنتر بوتيارة

السنة الجامعية: 2016/2015



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ  
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ



# شكر وتقدير

يقول الله سبحانه وتعالى في محكم تنزيله... ﴿.....يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ  
وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

## سورة المجادلة الآية 11

في البداية أشكر الله عز وجل الذي وفقني للإتمام هذا العمل المتواضع .  
كما يشرفني أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف  
"الهاشمي بن واضح"

الذي لم يبخل علي بنصائحه القيمة التي مهدت لي الطريق لإتمام هذا العمل  
ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والعرفان إلى الأستاذ  
"عاشور بدار"

وكما نتقدم بالشكر الجزيل لطاقم "مكتبة باب الجامعة" وعلى رأسهم  
"عزت أحمد"

كما لا ننسى جهد كل من أهد لنا يد العون لإنجاز هذه المذكرة من قريب  
أو من بعيد

بِسْمَةِ حَمْرُمَةَ



# إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا  
بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك اللهم جل جلاله  
إلا من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صل الله  
عليه وسلم.

إلا من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار والدي العزيز.  
إلا ملاك في الحياة إلى معنى الحب والحنان إلى بسمة الحياة وسر الوجود أمي الحبيبة وزوجة أبي  
الكريمة.

بعدها إلى إخوتي أحبتي وأفتي: نورة، هاجر، رضا، حبيب الله، يوسف.

إلى خطيبي محمد الماشمي خزنجي، وإلى كل الأهل والأقارب (حمومة) خاصة جدتي أطال الله في  
عمرها.

مرورا إلى رفقاء الدرب والأصدقاء: نادية زين، وفيفة حمودي، هناء رواق، أحلام خضراوي،  
أحلام مرزوقي، صحراء، إلى كل من ساندني على البقاء في درب العلم كلهم دون استثناء.

ختاما أرفق من شد الحروف تحية ندية إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل.

إلى كل طلبة وأساتذة قسم العلوم التجارية والمالية.

وخير ما نقر به الثواب ويكون فيه الأجر لمن حضر ونماج دعاء يوفقنا به رب الأرباب لما فيه خير  
الدنيا والآخرة « فاللهم فالق الحب والنوى بلغ كل امرئ منا من الخير ما نوى »

بِسْمَةِ  
حُمُومَةٍ



## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير.....
	إهداء.....
	الفهرس.....
	قائمة المختصرات.....
	قائمة الجداول.....
	قائمة الأشكال.....
	قائمة الملاحق.....
أ	مقدمة عامة.....
04	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.
05	تمهيد.....
06	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.
06	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق المحاسبي.
11	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي.
15	المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي.
18	المبحث الثاني: فروض وإجراءات التدقيق المحاسبي
19	المطلب الأول: فروض التدقيق.
20	المطلب الثاني: إجراءات التدقيق المحاسبي.
21	المطلب الثالث: حقوق والتزامات المدقق.
23	المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية.
23	المطلب الأول: مفاهيم نظام الرقابة الداخلية.
28	المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية.
31	المطلب الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
32	خلاصة.....
33	الفصل الثاني: المعايير الدولية للتدقيق.
34	تمهيد.....
35	المبحث الأول: مدخل عام حول معايير التدقيق الدولية.
35	المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق.
36	المطلب الثاني: خصائص معايير التدقيق الدولية.

37	المطلب الثالث: أنواع معايير التدقيق الدولية.
42	المبحث الثاني: المنظمات المهنية الدولية للتدقيق.
42	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن تطور معايير محاسبية الدولية.
44	المطلب الثاني: الجمعيات المهنية لمعايير المحاسبية الدولية.
49	المطلب الثالث: علاقة معايير التدقيق الدولية مع المعايير المحاسبية الدولية.
50	المبحث الثالث: الممارسات الخاطئة للتدقيق المحاسبي.
50	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات.
54	المطلب الثاني: الأخطاء والغش في مهنة المدقق.
56	المطلب الثالث: وسائل التقليل من الأخطاء والغش وكيفية تصحيحها.
59	خلاصة.....
60	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لواقع تطبيق التدقيق الدولي.
61	تمهيد.....
62	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية.
62	المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة.
63	المطلب الثاني: أدوات المعالجة الإحصائية.
64	المطلب الثالث: وصف وتحليل أداة الدراسة (الاستبيان).
65	المبحث الثاني: تحليل نتائج محاور الاستبيان.
65	المطلب الأول: البيانات الشخصية.
71	المطلب الثاني: تحليل محاور الاستبيان.
91	خلاصة.....
93	الخاتمة العامة.....
97	الملاحق.....
103	قائمة المراجع.....





<b>AICPA</b>	<b>American Institute of Certified Public Accountants.</b>
<b>COSO</b>	<b>Committee of Sponsoring Organizations of treadway Commission.</b>
<b>IAPC</b>	<b>International Auditing Practice Committes.</b>
<b>IASB</b>	<b>International Accounting Standards Board.</b>
<b>IASC</b>	<b>International Accounting Standards Committee.</b>
<b>IFAC</b>	<b>International Federation of Accountants.</b>
<b>IFRIC</b>	<b>International Financial Reporting Interpretations Committee.</b>
<b>IIA</b>	<b>Institute of Internal Auditors.</b>
<b>IMA</b>	<b>International Management Accountants</b>
<b>ISA</b>	<b>International Standard Auditing.</b>
<b>SAC</b>	<b>Standards Advisory Council.</b>



الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
8	ملخص للتطور التاريخي للتدقيق.	1
11	تطور أهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.	2
27	أوجه المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية.	3
62	الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان.	4
65	مقياس تحديد الأهمية النسبية.	5
66	المؤهل العلمي للشخص المبحوث	6
68	وظيفة الشخص المبحوث	7
70	خبرة الشخص المبحوث	8
72	فئات سلم ليكيرت الخماسي	9
73	متوسط الحسابي مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.	10
74	متوسط الحسابي لعبارة مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.	11
75	متوسط الحسابي لتبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.	12
76	متوسط الحسابي لعبارة تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.	13
76	متوسط الحسابي لمدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئية الجزائرية.	14
77	متوسط الحسابي لعبارة مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئية الجزائرية.	15

78	اختبار التوزيع مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.	16
80	اختبار التوزيع اختبار التوزيع لعبارة مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.	17
81	اختبار التوزيع تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.	18
82	اختبار التوزيع لعبارة تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.	19
83	اختبار التوزيع لعبارة مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئية الجزائرية.	20
85	اختبار التوزيع لعبارة مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئية الجزائرية.	21
85	تحليل الارتباط.	22
89	تحليل التباين بين المحور الأول والثالث.	23
89	تحليل التباين بين المحور الثاني والثالث.	24
90	تحليل التباين بين المحور الأول والمحور الثاني.	25

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات.	12
2	أهداف الرقابة الداخلية.	25
3	مراحل نظام الرقابة.	27
4	المكونات الخمس للرقابة الداخلية.	30
5	الهيكل التنظيمي الجديد للجنة معايير المحاسبة الدولية IASB .	48
7	وظيفة الشخص المبحوث.	70
8	خبرة الشخص المبحوث.	72





الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
103	الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان.	1
104	استمارة الاستبيان.	2
109	عرض مخرجات برنامج SPSS المتعلقة باختبار فرضيات البحث.	3



لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية الصغيرة منها والمتوسطة، فانقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير ما أوجب ضرورة التطرق إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم.

هنا برز إشكال كبير نتيجة الانفتاح الاقتصادي، والمتمثل في معرفة مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي، المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه.

تم اللجوء إلى المعايير الدولية للتدقيق لما لها من أثر على أداء المؤسسات الاقتصادية، فقام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بتطوير وتعديل العديد من المعايير الدولية لتتماشى مع التغيرات الحاصلة في بيئة المؤسسات الاقتصادية.

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب دراستها في هذا البحث كآلاتي:

## 1. الإشكالية

ما هو واقع تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسات الجزائرية وفقا للمعايير التدقيق الدولية؟

## 2. الأسئلة الفرعية

للإجابة على هذه الإشكالية، تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها؟
- هل تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق؟
- هل المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية؟

## 3. الفرضيات.

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ الزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- ✓ تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.
- ✓ تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تتلاءم مع البيئة الجزائرية.

## 4. أسباب اختيار الموضوع.

يرجع اختيارنا للموضوع نظرا للأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل انتقالها للنظام المحاسبي المالي، وبالتالي إبراز مدى ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية.
- الأهمية التي تحظى بها مهنة التدقيق المحاسبي في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي يشهدها الاقتصاد.
- الشعور بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.
- الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

## 5. أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى:

- التعرف على معايير الدولية للتدقيق.
- التوصل إلى نتائج تتعلق بواقع تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المؤسسات الجزائرية.
- التعرف على جملة من المفاهيم التي أعطيت للتدقيق المحاسبي.
- الاطلاع على آراء المختصين في تطبيق معايير التدقيق الدولية على المؤسسات الاقتصادية.
- اقتراح توصيات لتحسين تطبيق معايير التدقيق الدولية في المؤسسات الجزائرية.

## 6. منهج الدراسة.

للإجابة على الإشكالية المطروحة، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، هذا المنهج الذي يقوم بوصف عملية التدقيق ثم التفسير والتحليل للوصول إلى النتائج النهائية، ثم تعميمها على كل الظواهر المتماثلة.

أما في الجانب الميداني فقد اعتمدنا على منهج دراسة حالة، بحيث حاولنا الاعتماد على الاستمارة كأداة لجمع البيانات والمعلومات للوصول إلى إجابات، من أجل تحقيق أو نفي الفرضيات المقترحة في بداية البحث.

## 7. تقسيمات البحث.

للإجابة على الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي، بحيث قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث وكل مبحث إلى ثلاث مطالب، في الفصل الأول (الإطار النظري للتدقيق المحاسبي)، حيث تناولنا في هذا الفصل مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي، وفروض وإجراءات التدقيق المحاسبي، بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية. أما الفصل الثاني (معايير التدقيق الدولية)، تناولنا مدخل عام حول معايير التدقيق الدولية، وأهم المنظمات الدولية للتدقيق، بالإضافة إلى الممارسات الخاطئة للتدقيق المحاسبي. هذا في الجانب النظري، أما في الجانب الميداني فقد حاولنا إسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي باستعمال أداة الاستمارة باعتبارها أداة مناسبة لجمع البيانات والمعلومات.



# الفصل الأول

حاشية على كتابه



تمهيد:

كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إلى مهنة التدقيق، لأنها أخذت حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا وكان لابد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق (قد يكون هذا المدقق موظف من داخل الشركة أو شخص آخر من خارج الشركة يعين أو يكلف خصيصا بالقيام بهذه المهمة)، حيث يقوم بالفحص الشامل للسجلات والدفاتر والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية الواردة التي بحوزة المؤسسة أو المنشأة، والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتبرير الرأي الفني المحايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية.

تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط الإنساني من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المسطرة ومع تطور حجم المشاريع الاقتصادية، زاد الاهتمام الإداري بنظام الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصيتي السلامة والمصدقية من خلال فرض الأدوات الرقابية.

لدراسة أكثر تفصيل، وانطلاقا مما سبق، سيتم في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق في المحاور الأساسية لهذا البحث المتمثلة فيما يلي:

- المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: فروض وإجراءات التدقيق المحاسبي.
- المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية.

## المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

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

**المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق المحاسبي.**

### أولاً: نشأة التدقيق المحاسبي.

التدقيق (AUDIT) كلمة مشتقة من الكلمة الآتية (AUDIRE) وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال. وقد أنشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحة العامة حول الإيرادات والمصروفات.<sup>1</sup>

### ➤ الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م.

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

### ➤ الفترة من 1500م حتى 1850م.

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على منع واكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير الذي طرأ خلال هذه الفترة كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعلمية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 17.

<sup>2</sup> إدريس عبد السلام الشنوي، (المراجعة معايير وإجراءات)، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص 14.

<sup>3</sup> مرجع سبق ذكره، ص 17.

➤ الفترة من 1850 حتى 1900م.

في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزوج، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً، ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطوير الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصاً بعد قضية (البنك العام General Bank) في بريطانيا لسنة 1895، وبالتالي فإنه: { في حالة عدم وجود شك في العمليات، فإن الاستفسارات القليلة تصبح معقولة ومقبولة، ولهذا فإن رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة<sup>1</sup>}. عزز ذلك صدور قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862. الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

➤ الفترة من 1900م حتى 1933م.

اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وأن أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي (Dicksee) الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي<sup>2</sup>، وبين أن الأهداف الرئيسية للتدقيق هي:

1. اكتشاف الغش والخطأ.
2. اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
3. اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

وخلال الفترة المذكورة أعلاه تم تغيير أولويات الأهداف المذكورة وأصبحت كمايلي:

1. تحديد المركز المالي وربحية المؤسسة.
2. اكتشاف الغش والخطأ.

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص18.  
<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص18.

➤ الفترة من 1933 حتى 1905م.

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي<sup>1</sup>.

شهدت هذه الفترة شبه إجماع، وخاصة بعد الحالة القضائية في سنة 1939 في الولايات المتحدة الأمريكية والمسماة مكيسون وروبنز (Mckesson and Robbins) من أن الغرض الرئيسي من التدقيق ليس اكتشاف الغش والخطأ فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

والجدول التالي يلخص مختلف المراحل التاريخية للتدقيق:

#### الجدول (رقم 1): ملخص للتطور التاريخي للتدقيق.

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 200 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي.	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى	شخص مهني في التدقيق	الشهادة على نوعية نظام

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

المساهمين.	والمحاسبة والاستشارة.	الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التوهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسات التطبيقية)، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص 7-8 نقلا عن:  
Lionnel.C ET GERARD.V, Audit et controle interne, Aspects, Financiers, opération et Stratégiques, 4 Edition Dalloz, Paris, 1992, p17.

#### ثانيا: مفهوم التدقيق المحاسبي.

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها. ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف. وفي ما يلي نذكر أهم التعاريف التي وردت:

جاء تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية Accounting Association American للتدقيق على أنه<sup>1</sup> "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، تم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".

❖ كما عرف التدقيق على أنه:

"فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصوير لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".<sup>2</sup>

❖ كما عرف التدقيق على أنه:

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 9 نقلا عن: الصبان م.س، والفيومي م، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.  
<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، 1999، ص 13

" فحص للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المدقق من التحقق بأن الميزانية العمومية تمثل بصورة عادلة وصحيحة للمركز المالي للمنشأة<sup>1</sup>."

❖ وعرف "Germond" et "Bonnault" :

" اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة<sup>2</sup>."

مما سبق، يمكن تعريف التدقيق المحاسبي على أنه:

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

كما نلاحظ من التعاريف السابقة للتدقيق أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية وهي<sup>3</sup>:

1. **الفحص (Examination):** يقصد به التأكد من صحة وسلامة تسجيل العمليات التي تمت بالمنشأة أو المشروع، وذلك من خلال القيام بفحص عينات من عمليات التسجيل التي تمت.
2. **التحقيق (Verification):** ويقصد به مدى إمكانية الحكم على مدى ملائمة القوائم المالية للمنشأة في نهاية فترة زمنية معينة، لتكون هذه القوائم معبرة عن الأعمال التي تمت في المنشأة خلال الفترة الزمنية التي تم فحصها.

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

3. **التقرير (Report):** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته<sup>4</sup>.

**المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي.**

**أولاً: أهداف التدقيق المحاسبي.**

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ص14.

<sup>2</sup> محمد التهامي، مرجع سبق ذكره، ص9.

<sup>3</sup> زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص9.

<sup>4</sup> محمد التهامي، مرجع سبق ذكره، ص12.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

التطور التاريخي للتدقيق صاحب التطور في الأهداف نفسها، وكذا على مستوى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الذي يوضح مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق.

### الجدول (رقم 2): تطور أهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850م	اكتشاف الغش والاختلاس.	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1850_1905م	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس.	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي.	غير مهمة.
ما بين 1905_1933م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة.
ما بين 1933_1940م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	اختباري.	بداية الاهتمام.
ما بين 1940_1960م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	اختباري.	اهتمام قوي وجوهري.
بين 1960_حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها.	اختباري.	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق.

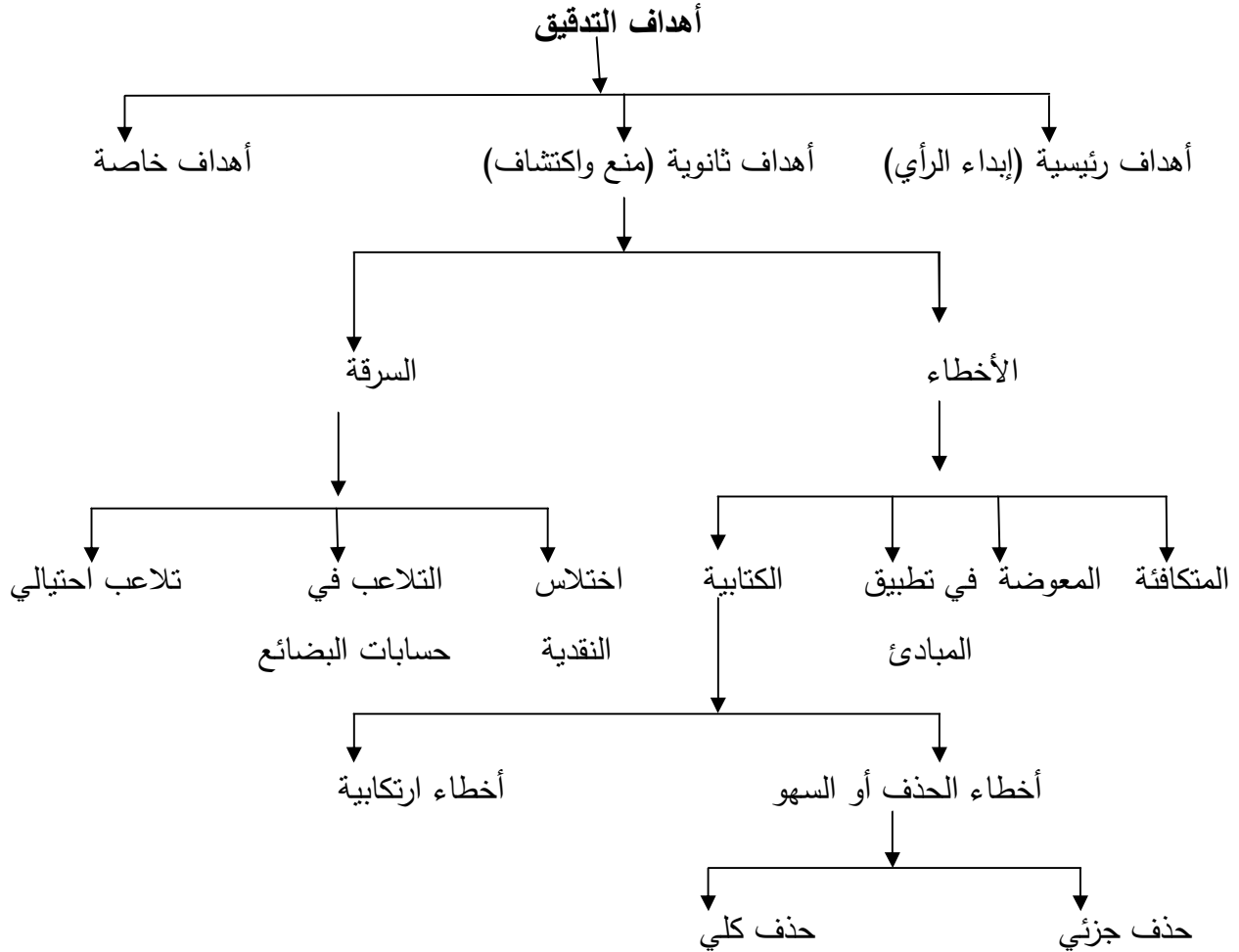
المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

نستنتج من خلال الجدول أن هدف التدقيق كان في تطور مستمر، أين كان يهدف إلى اكتشاف الغش والاختلاس حتى أصبح الهدف منه تقييم النتائج وتحقيق الرفاهية الاجتماعية في وقتنا هذا، وعليه فالتدقيق له أهداف عامة (تقليدية) وميدانية (حديثة متطورة) تتمثل فيما يلي:

1. الأهداف العامة (التقليدية).

يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

الشكل (رقم 1): يمثل الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات.



المصدر: المرجع نفسه، ص 18.

من خلال الشكل يمكن تلخيص أهم الأهداف في النقاط التالية:

1.1. أهداف رئيسية<sup>1</sup>:

✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الاعتماد عليها.

✓ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

1.2. أهداف فرعية<sup>2</sup>:

✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

<sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 19.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص 9.

- ✓ اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- ✓ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- ✓ معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- ✓ تقدير التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

## 2. الأهداف الحديثة المتطورة:

بعد التعرف إلى الأهداف العامة أو التقليدية سوف نتطرق للأهداف الحديثة المتطورة وهي كالتالي<sup>1</sup>:

- ✓ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- ✓ تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة.
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- ✓ التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

ومن خلال هذه الأهداف يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

أ- **الوجود والتحقق**: يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أنّ جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية موجودة فعلا<sup>2</sup>.

ب- **الملكية والمديونية**: يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أنّ كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها.

ج- **الشمولية أو الكمال**: بما أنّ الشمول هو من أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبي توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة، بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل

<sup>1</sup> مرجع سبق ذكره، ص20.

<sup>2</sup> محمد الفيومي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1988، ص8.

يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

د- **التقويم والتخصيص**<sup>1</sup>: ويهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إضفاء المصاريف الإعدادية، والالتزام الصارم بهذا البند من شأنه يضمن الآتي:

✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.

✓ الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

✓ ثبات الطرق المحاسبية من دوره إلى أخرى.

هـ- **العرض والإفصاح**: إن المعلومات المحاسبية تعتبر قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

و- **إبداء رأي فني**: يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها، ولكي يتسنى لها ذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه الأبعاد النظرية والتطبيقية لإطار التدقيق القيام بالفحص والتحقق من عناصر الآتية:

✓ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.

✓ مراقبة عناصر الأصول والخصوم.

✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات في دفتر اليومية.

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

✓ محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.

✓ تقييم الأداء داخل المؤسسة ككل.

✓ تقييم الهيكل التنظيمي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص6.

<sup>2</sup> محمد التهامي، مرجع سبق ذكره، ص ص 16\_18.

ثانيا: أهمية التدقيق المحاسبي.

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن بين هذه الأطراف<sup>1</sup>:

- أ. إدارة المنشأة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام.
- ب. المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.
- ج. الجهات الحكومية: تعتمد على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر<sup>2</sup>.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي.

هناك أنواع متعددة ومختلفة من التدقيق المحاسبي، وذلك من خلال اختلاف المنظور، ويصنف تدقيق الحسابات حسب الهدف أو الغرض حسب الأقسام التالية:

- من حيث الإلزام.
- من حيث مدى الفحص.
- من حيث توقيت عملية التدقيق.
- من حيث نطاق عملية التدقيق.
- من حيث القائم بعملية التدقيق.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 40.  
<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 19\_20.

## الفرع الأول: من حيث الإلزام<sup>1</sup> (Degree of Compulsion).

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

### أولاً: التدقيق الإلزامي (Statutory Audit) .

هو التدقيق الذي تفرضه التشريعات والقوانين والأنظمة السارية في البلد، ويكون مقروناً في حال عدم إجرائه بعقوبات وهذا النوع من إلزامية التدقيق يأتي حفاظاً على حقوق المالكين واستثماراتهم وحقوق الدائنين .

### ثانياً: التدقيق الاختياري (Optional Audit) .

ويقصد بهذا النوع من التدقيق ذلك الذي يتم بطلب من أصحاب المنشأة، من غير إلزام قانوني، ويكون ذلك في المؤسسات الفردية<sup>2</sup>.

## الفرع الثاني: من حيث مدى الفحص (Coverage of Audit).

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

### أولاً : تدقيق شامل (Full Audit)

هو التدقيق الذي يقوم به المدقق بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات، بمعنى تدقيق جميع المفردات محل الفحص وقد كان هذا النوع من التدقيق متبع حتى عام 1933 للتأكد من خلو الدفاتر والسجلات من الأخطاء والتلاعب والتزوير<sup>3</sup>.

### ثانياً : تدقيق اختياري (Test Audit)

يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة، وحجم هذه العينة يتوقف على مكانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة، وإذا وجد المدقق أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات تعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص28.

<sup>2</sup> رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص34.

<sup>3</sup> غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص31.

<sup>4</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص50.

الفرع الثالث : من حيث توقيت عملية التدقيق (Timing of Audit).

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أولاً : تدقيق مستمر (Continuous Audit).

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة<sup>1</sup>.

ثانياً : تدقيق نهائي (Final Audit).

يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء 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 أُقفلت مسبقاً<sup>2</sup>.

الفرع الرابع : من حيث نطاق عملية التدقيق (Scope of Audit).

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

أولاً : تدقيق كامل (Complete Audit).

هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، حيث يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة وكل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة مخرجات النظام المحاسبي وتمثيلها للواقع الفعلي لها<sup>3</sup>.

ثانياً: التدقيق الجزئي (Partial Audit).

وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل. وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية للنشر، مصر، ص 194.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2012، ص ص 20\_21.

<sup>3</sup> مسعود صديقي ومحمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول

الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق، والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2005، ص 33.

<sup>4</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الأولى، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الفرع الخامس: من حيث القائم بعملية التدقيق.

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

أولاً : التدقيق الداخلي (Internal Audit).

هو التدقيق الذي يتم تنفيذه داخليا خدمة لأهداف المؤسسة<sup>1</sup>، وهو أيضا عبارة عن نشاط تقييمي يتم من خلال تنظيم معين، يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، وهو يعتبر بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى، ويتم من خلال هيئة داخلية أي مدققين موظفين لدى المنشأة<sup>2</sup>.

ثانياً : التدقيق الخارجي (External Audit).

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

المبحث الثاني: فروض وإجراءات التدقيق المحاسبي.

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

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

<sup>1</sup> غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المهام (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2007، ص25.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص11.

<sup>3</sup> مسعود صديقي، محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص25.

المطلب الأول: فروض التدقيق ( Auditing postulates).

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى<sup>1</sup>، كما عرفه البعض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام وتعتبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي<sup>2</sup>:

1. **فرض استقلال المدقق:** الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم، يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود تعارض دائم أو حتمي لأنه يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف.

2. **فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم:** يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق<sup>3</sup>.

3. **فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم:** يقوم على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استناداً إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك حدوث الخطأ، فإذا توفّر في المنشأة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك.

4. **فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف:** وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المنشأة، أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

5. **فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب:** يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير

<sup>1</sup> وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، الرياض، 2010، ص51.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المهام (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 21\_22.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص26.

العادية أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض<sup>1</sup>.

**6. فرض الصدق في محتويات التقرير:** وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه.

### المطلب الثاني: إجراءات التدقيق المحاسبي.

هي الأدوات أو الوسائل التي يتم من خلالها جمع أدلة الإثبات الصالحة الكافية لإبداء الرأي الفني المحايد، ولكي يتمكن المدقق من الحصول على معلومات وبيانات صحيحة وموثقة من خلال تنفيذه لبرنامج التدقيق ضمن الزمن المحدد له فإن عليه القيام فعلياً بتنفيذ إجراءات تدقيق النوعية.

هناك خمسة أنواع من الإجراءات الرئيسية بالإضافة لإجراءات المكملة<sup>2</sup>:

#### أولاً: الإجراءات الرئيسية:

- 1. الاختبار:** يطلق على معاينة الأصول وبالذات الملموسة مثل الأصول الثابتة، للتأكد من جودتها من الناحية الكمية والنوعية.
- 2. الفحص:** وهي معاينة متعلقة بالسجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية وذلك لتحقيق هدف الملكية مثل فواتير الشراء، والمستند يمكن أن يكون دليلاً للإثبات يمكن الاعتماد عليه إذ كان خارج المنشأة ويكون درجة قليلة من الأهمية إذا كان من داخل المنشأة.
- 3. الملاحظات:** وهي طريقة مباشرة للحصول على دليل الإثبات وتستخدم لتحقيق الأهداف المتعلقة بصحة وشرعية العمليات المالية.
- 4. المصادقات:** وسيلة للحصول على دليل الإثبات من أطراف خارج المنشأة كالمدينين والدائنين والبنوك ومخازن الإيداع العامة.
- 5. الاستعلام أو الاستفسار:** وهو عبارة عن توجيه أسئلة للجهات المختصة تتعلق بالنشاط والعمليات المختلفة وتعد مصدر مهم للبيانات.

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص30.

<sup>2</sup> زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص ص 24\_25.

ثانيا: الإجراءات الفرعية.

1. **تدقيق العمليات الحسابية:** وهذا الإجراء لتحقق من بعض الأرصدة المهمة بناء على العمليات الحسابية التي نتج عنها رصيد، ويطلق عليه أحيانا الدليل الحسابي كما يحقق هدف التقييم وصحة وشرعية العمليات الحسابية.
2. **المقارنة والمطابقة:** تتم بين الفترات المحاسبية المختلفة وذلك لملاحظة الانحرافات الغير العادية في أي بند من البنود. وأهمية المقارنة أو المطابقة تقود لكشف الخلل في النظام المحاسبي والتلاعب والتزوير.
3. **الفحص التحليلي الانتقادي:** يساعد في اكتشاف الأحداث غير العادية والعلاقات غير العادية في البيانات المسجلة<sup>1</sup>.

**المطلب الثالث: حقوق والتزامات 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.

ويمكن تلخيصها في النقاط التالية<sup>2</sup>:

1. يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
2. يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
3. يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

<sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص ص 25\_26.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المواد: 31\_32\_33\_36\_37\_38، من القانون 10\_01، العدد 42، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

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 بالتداولات 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 لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريراً 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 عزلاً تعسفياً أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات<sup>1</sup>.

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

أما الالتزامات فتكمن في مايلي<sup>3</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.

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 حملة أسهم الشركة.

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

5. يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص91.

<sup>2</sup> عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، الأردن، 2002، ص08.

<sup>3</sup> خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع،

2009، ص128.

6. الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد<sup>2</sup>.

### المبحث الثالث: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بصفة عامة، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

### المطلب الأول: مفاهيم نظام الرقابة الداخلية.

قبل أن يبدأ مدقق الحسابات بعملية التدقيق أي بإجراءات الفحص والاختبار يجب أن يقوم بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المنشأة في جميع نواحي النشاط لديها وللتعرف على نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق تم تقسيم المبحث إلى<sup>4</sup>:

#### أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

يعني لفظ نظام تلك الأجزاء المترابطة فيما بينهما، وغياب جزء منها يؤثر على عمل الأجزاء الأخرى، ومنه يمكن تعريف النظام على أنه: (مجموعة من العناصر المترابطة والمتفاعلة ديناميكياً وتوسعياً لتحقيق هدف مشترك).

أما مصطلح الرقابة فهو إداري، بمعنى أن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة، يمكن تقسيم هذا النشاط إلى أربعة عناصر<sup>5</sup>:

1. **التخطيط:** ويشمل تحديد الأهداف ورسم السياسات وإقرار الإجراءات ووضع البرامج الزمنية والخطط.

2. **التنظيم:** ويشمل تصميم الهيكل التنظيمي وتنمية الهيئة الإدارية.

<sup>1</sup> المادة 34 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> خالد رغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره ص 40.

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، 2013، ص 7.

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 204.

<sup>5</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 12.

3. **التوجيه:** ويشمل إرشاد المرؤوسين في تنفيذهم للأعمال ورفع روحهم المعنوية.

4. **الرقابة:** وتتيح الرقابة التأكد من أن العمل الذي يتم، يطابق ما توقع أن يكون عليه وهي تشمل قياس النتائج لمعرفة أي خروج عن المتوقع والتعرف على أسبابه والعمل على تصحيحه.

ولقد أعطيت لوظيفة الرقابة، تعريفات متعددة ومختلفة منها:

1. **تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين AICPA:** الرقابة الداخلية هي<sup>1</sup> " نظام يحتوي على خطة تنظيمية، ومجموعة من الطرق والإجراءات والأساليب، التي تضعها إدارة الشركة بغية الأهداف المرسومة، لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على المحافظة على أصول الشركة، وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين، وبالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة."
2. **تقرير لجنة COSO:** الرقابة الداخلية عبارة عن<sup>2</sup> "العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفعالية وكفاءة عمليات التشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية وبالالتزام بالقوانين واللوائح، وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الأفراد الآخرين، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق."
3. **الرقابة الداخلية:** هي مختلف الإجراءات والضمانات، والضوابط الإدارية والمحاسبية وغيرها، التي تعدها وتنفذها المؤسسة تحت مسؤوليتها، من أجل حماية الذمة المالية، نوعية المعلومات المحاسبية والتسييرية، ومدى مطابقتها مع تعليمات الإدارة وتفصيل تحسين الأداء<sup>3</sup>.
4. **تعريف Stephan franclin – G.r.Terry:** "تقييم الأعمال المنجزة، حيث من الضروري وضع المعايير التصحيحية التي تبين أن المنجز مطابق للمخطط."<sup>4</sup>
5. **تعريف الهيئة الدولية لتطبيق التدقيق:** نظام الرقابة الداخلية هو عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم، أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعية، ويقوم هذا النظام على وجود بيانات ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعية<sup>5</sup>.

## ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص13.

<sup>2</sup> مرجع نفسه، ص23.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص70.

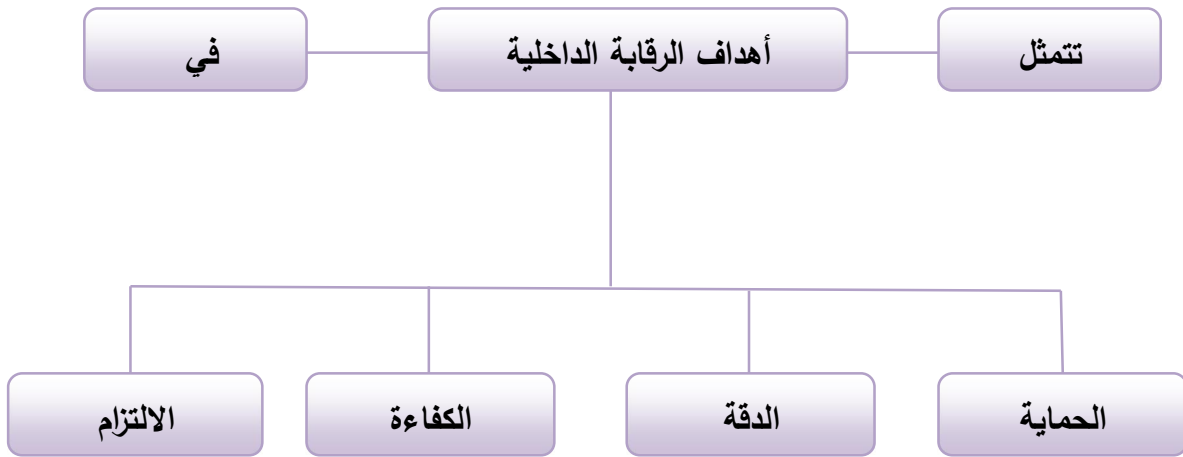
<sup>4</sup> Gilles bressy, christain konkuyt, **Economie D'entreprise**, Edition sirey, Paris, 1990, p 499.

<sup>5</sup> محمد توفيق ماضي، إدارة وجدولة المشاريع، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2000، ص287.

من خلال التعريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يمكن استخلاص الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام المتمثلة في<sup>1</sup>:

- توفير الحماية اللازمة لأصول المنشأة.
  - توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.
  - تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد المؤسسة.
  - التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية والموضوعية.
  - تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.<sup>2</sup>
- ويمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل (رقم 2): أهداف الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر 2004، ص 34.

## ثالثاً: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية بحسب الأهداف التي تسعى لتحقيقها إلى نوعين هما:

### 1. الرقابة المحاسبية (Accounting Controls).

هي رقابة مانعة في طبيعتها، حيث أنها مجموعة إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن والتي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات والأخطاء في الإجراءات المحاسبية واللوائح<sup>3</sup>، وهذا يعني أن الرقابة المحاسبية تسعى إلى تحقيق الهدف الأول والثاني من أهداف الرقابة.

### 2. الرقابة الإدارية (Administrative Control).

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 207.  
<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 90.  
<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 208.

عرفت لجنة معايير التدقيق الرقابة الإدارية بأنها خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات<sup>1</sup>. ومن هذا التعريف نجد أن الرقابة الإدارية هي خطة التنظيم والإجراءات المتعلقة بالكفاءة ومدى الالتزام بالسياسيات الإدارية.

### جدول (رقم 3): أوجه المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية.

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.</li> <li>- التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية.</li> <li>- التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.</li> </ul>
طبيعة عملية الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة والمعتمد من الإدارة.</li> <li>- التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.</li> <li>- التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.</li> </ul>

المصدر: محمد السيد سرايا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

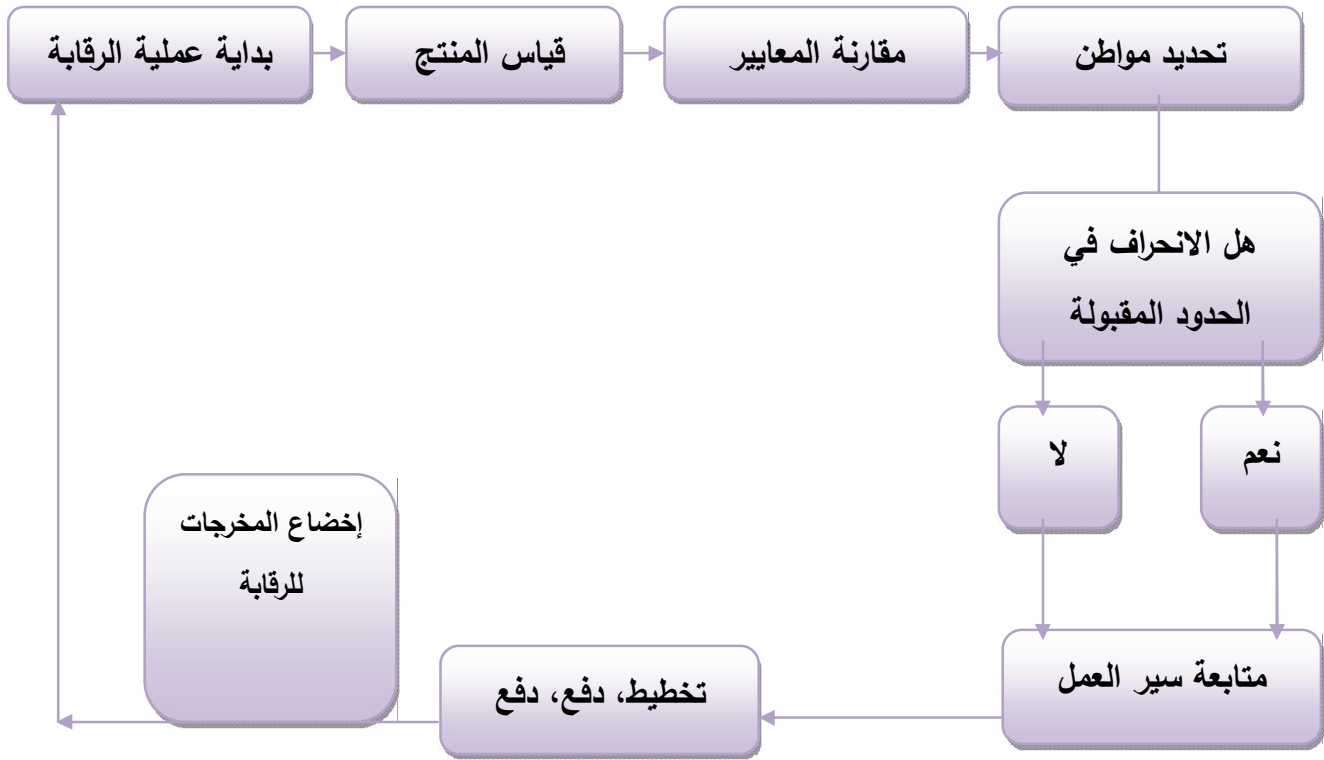
### رابعا: مراحل نظام الرقابة الداخلية.

تمر عملية الرقابة بعدة خطوات يمكن تلخيصها في مراحل نظام الرقابة التي قدرها S.G.Franclin و G.R.terry وهي كالآتي<sup>1</sup>:

1. وضع معايير القياس (المخطط).
2. قياس المنجز (المنتج).
3. مقارنة المنجز بالمخطط وفق المعايير والتأكد من الاختلافات الموجودة.
4. تحديد مواطن الانحراف (الاختلاف).
5. إجراء التصحيحات اللازمة (تحسين الأداء).

ويمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (3): مراحل نظام الرقابة



المصدر: مرجع نفسه، ص55، نقلا عن: Les Principe'S du George Terry. Stephan. Franclin.

management.ed Eeconomica Paris. P491.

<sup>1</sup> ميلود عزوز ، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، كلية علوم التسيير وعلوم الاقتصادية ، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007، ص54.

## المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتطلب تصميم وتنفيذ أي نظام للرقابة الداخلية، مراعاة خمس مكونات أساسية، لا بد من الاهتمام بها لضمان تحقيق الأهداف الرقابية، وهي تمثل بالنسبة للمدقق معايير يستند عليها لتقييم فعالية النظام لأي مؤسسة اقتصادية وهاته المكونات وفقا لتقرير COSO هي:

### 1. بيئة الرقابة (Control Environment).

يمثل محيط الرقابة جوهر الرقابة الفعالة في مؤسسة، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المؤسسة ذلك وسيستجيبون لها من خلال تنفيذهم لإجراءات الرقابة المنصوص عليها من طرف الإدارة، وفي المقابل إذا لم تعطي الإدارة أهمية للرقابة، فمن المؤكد أن أهداف الرقابة الداخلية لن يتم تحقيقها<sup>1</sup>.

### 2. تقييم المخاطر (Risk Assessment).

تتعرض أي منشأة للعديد من المخاطر عند مزاولتها لأعمالها (مخاطر تشغيلية، قانونية... الخ)، إذ لا بد لها من تحديد وتحليل هذه المخاطر ومحاولة تخفيف حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة. ويمكن ذكر أهم هذه المخاطر:

➤ مخاطر السيولة والتي تحدد من خلال معرفة العلاقة بين احتياجات البنك من السيولة لمقابلة مسحوبات الودائع وتمويل الزيادة في القروض.

➤ مخاطر متعلقة بالائتمان مثل فقدان كل أو جزء من الفوائد المستحقة أول أصل الدين<sup>2</sup>.

### 3. أنشطة الرقابة (Control Activities).

تعتبر أنشطة الرقابة ثالث عنصر تدخل في تكوين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويتخذ المدقق كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل الدراسة (التدقيق)، وتتمثل أساسا في الأنشطة التي يمارسها كل فرد والتي تسمح له بتسيير أعماله، في إطار احترام المبادئ العامة لنظام الرقابة الداخلية القائم<sup>3</sup>.

وتتمثل هذه الأنشطة في<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> ألفين اربنز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر وأحمد حامد دجاج، دار المريخ المملكة السعودية، الجزء الأول، 2008، ص 383.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 200.

<sup>4</sup> رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، الجزائر، 2013، ص 183.

- أنشطة الرقابة على التشغيل، وهي تهتم بمراقبة ومتابعة تشغيل عمليات المؤسسة.
- أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية وتهدف إلى إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها.
- أنشطة الرقابة على الالتزام وتهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق في المؤسسة.

#### 4. المعلومات والاتصال (Information and Communicatio).

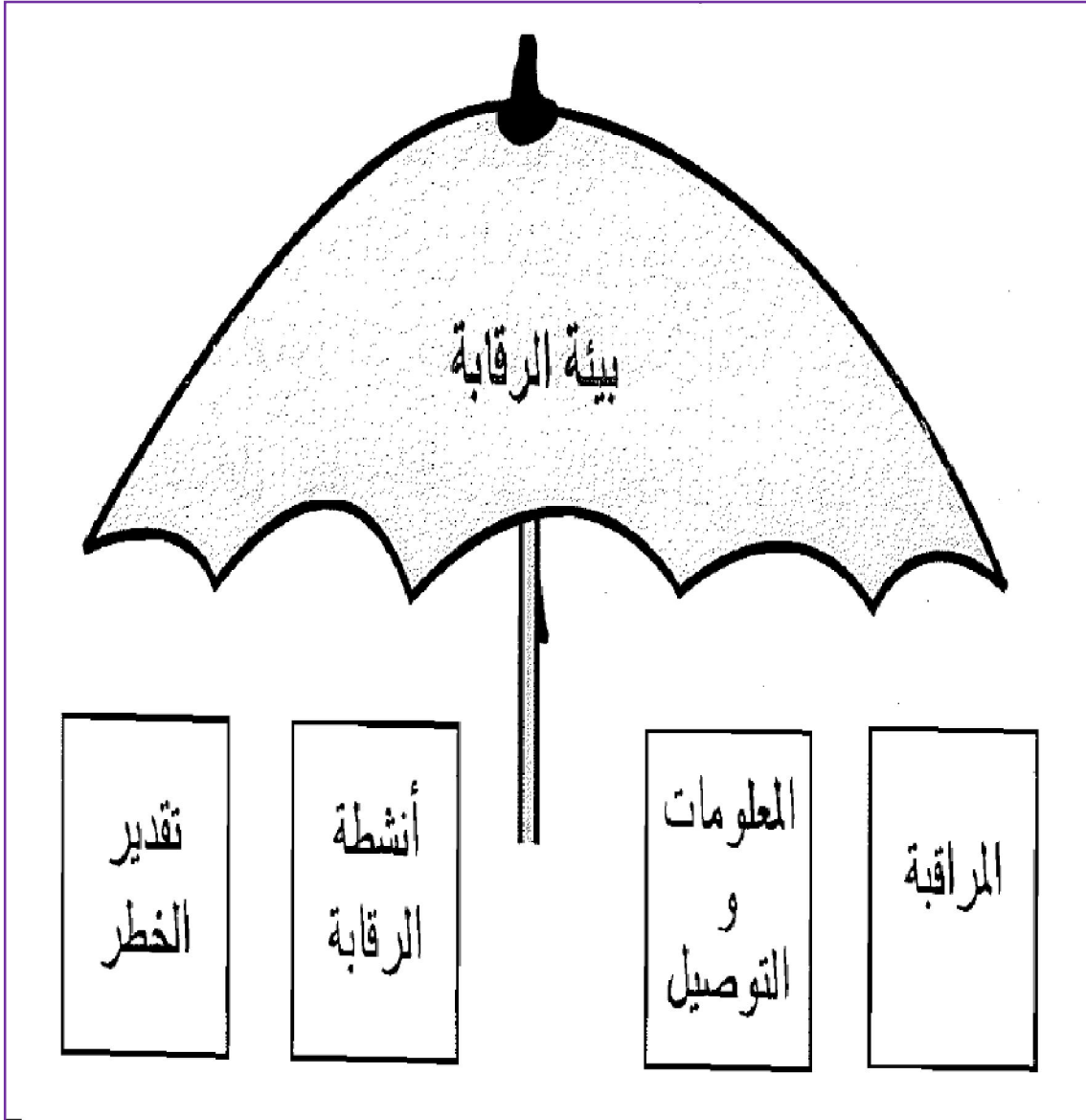
يهدف هذا العنصر إلى تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة أو الحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات، تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية<sup>1</sup>.

#### 5. المتابعة (Monitoring).

يهتم هذا بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري، لمختلف مكونات النظام وتحديد مدى الالتزام بتنفيذ الرقابة، في ظل التصميم الموضوع لها وتحديد إمكانية تعديلها وتغيير الظروف المحيطة، وأهم أداة يتم التوصل عن طريقها إلى معلومات، تخص الرقابة الداخلية هي وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة والتي يتمثل نشاطها أساساً، في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> سعدي يحيى، محاضرة بعنوان الرقابة الداخلية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015.  
<sup>2</sup> رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 185.

الشكل (رقم 4): المكونات الخمس للرقابة الداخلية



المصدر: ألفين ارينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 383.

يوضح الشكل (رقم 4) أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية، وبدون وجود بيئة رقابية فعالة، لن ينتج عن العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.

## المطلب الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل المدقق، وحتى يتوصل المدقق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية<sup>1</sup>:

### 1. وصف الأنظمة والإجراءات.

على المدقق أن يتمعن 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.

### 2. التحقق من فهم الأنظمة.

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

### 3. التقييم الأولي لنظام 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، فهي تعتبر أهم مرحلة من مراحل في التقييم.

### 4. 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 كما يجب من طرف المؤسسة.

### 5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

إن عمل المدقق عند تقييم نظام الرقابة الداخلية لا يهدف إلى وصف شامل للإجراءات المراد دراستها، إنما التوصل إلى حالة الفهم الجيد والملائم عن كيفية تصميم وتنفيذ النظام بل وإبراز العناصر الأساسية التي تسمح للمدقق بإجراء تقييم جيد لنظام الرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> شعباني لطفي، المراجعة الداخلية (مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، صص 118. 120.

<sup>2</sup>Antione Mercier et Philippe Merle, **Audit et commissariats aux comptes (Guide de l'auditeur et l'audit)**, Edition Francis Lefebvre, France, 2008, p499.

التدقيق المحاسبي عبارة عن عملية منظمة ومنهجية تهدف إلى جمع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية بواسطة المدقق، مستقل محترف يبدي رأي فني محايد موضوعي حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، ثم تبليغ نتائج التدقيق للأطراف المستخدمة لهذه القوائم المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة التدقيق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، وكذا اكتشاف الأخطاء والغش ومحاولة تصحيحها، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

فالمهمة الرئيسية للمدقق تتمثل في فحص وتدقيق القوائم المالية والتحقق من تطبيق المؤسسة للمبادئ والطرق والسياسات المحاسبية بطريقة صحيحة وثابتة من سنة لأخرى تتوافق مع المبادئ والمعايير المحاسبية السائدة في قطاع الصناعة.



الفصل الثاني  
التمثيل  
حماة الأحرار  
حماة الأحرار



## تمهيد:

برزت العديد من المحاولات من أجل إيجاد إطار نظري للمحاسبة وذلك من خلال إصدار معايير تمثل مجموعة من القواعد، يتم الاتفاق عليها والتعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس العمليات والأحداث والظروف التي تأثر على المركز المالي للكيان ونتائج أعماله، وتهدف إلى إنتاج معلومات ذات جودة عالية وإيصالها إلى الأطراف المستفيدة منها.

ورغم أن معايير التدقيق غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات وتنظيمات مهنية المعدة للمعايير المحاسبية الدولية بدافع تضيق فجوة التباين في المعايير والممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، فمنذ ظهورها اتجهت معظم الدول إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحلية، ويطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا في القوانين والتشريعات للدول الراغبة في تبنيها.

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يتخذها المدقق أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، ومن أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل ومحيد، ومسؤول مهنيا، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها.

لدراسة أكثر تفصيل، وانطلاقا مما سبق، سيتم فهذا الفصل التطرق إلى المعايير الدولية للتدقيق في المحاور الأساسية لهذا البحث المتمثلة فيما يلي:

- **المبحث الأول: مدخل عام حول معايير التدقيق الدولية.**
- **المبحث الثاني: المنظمات المهنية الدولية للتدقيق.**
- **المبحث الثالث: الممارسات الخاطئة للتدقيق المحاسبي.**

## المبحث الأول: مدخل عام حول معايير التدقيق الدولية.

إن قيام التدقيق المحاسبي كعلم جعله يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ والقوانين العامة المرتبطة بكشف الأخطاء المرتكبة سواء بقصد أو بدون قصد، والتي تهدف إلى التقييم والتفسير المنطقي للقرارات والممارسات الواجب اتخاذها أو القيام بها عند أداء المهمة.

### المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق.

#### أولاً: التعريف.

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة (Standard) الانجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية<sup>1</sup>، فهي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق<sup>2</sup>. تعرف معايير التدقيق بأنها: الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق بعمله، وأن مخالفته لها تعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة<sup>3</sup>.

كما عرف "فاتح سردوك" المعيار بأنه: نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب العمل به وإتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، بحيث أنه يحدد أساليب تحقيقها، فهي قواعد عمله يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان عملية التدقيق بكفاءة، وحماية المدقق من المسؤولية إذا التزم بها<sup>4</sup>.

من خلال ما تقدم يمكن تعريف معايير التدقيق بأنها: عبارة عن نموذج لأداء مهني واجب التطبيق، موضوع من قبل هيئة مهنية مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق الخارجي، وإذا حدث وانحرف عنها المدقق فيجب عليه أن يبرر ذلك.

### ثانياً: نطاق وأهداف معايير التدقيق الدولية.

يتم تطبيق المعايير الدولية لتدقيق، "عند تدقيق القوائم المالية وعند فحص المعلومات والخدمات ذات العلاقة. والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات، وما

<sup>1</sup> حسن عبد الكريم سلوم ويتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية علي منظمات الأعمال (تحديات-الفرص-الأفاق)، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2006، ص 12.

<sup>2</sup> حامد داود الطلحة، معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبة الأردنية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2000، ص 03.

<sup>3</sup> Lionel.C et Gerard.V. op\_cit. p173.

<sup>4</sup> حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، ص 24.

يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق عالمياً، كما تهدف إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق.

كما أن للمعايير وظيفتين أساسيتين على الأقل، هما:

- ✓ أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الفئات.
- ✓ وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق بعد القيام بعملية التدقيق.

وبالتالي تهدف المعايير الدولية للتدقيق إلى زيادة فعالية عمل المدقق، كما أن نطاقها واسع، فهو يشمل كل الخدمات التي يقوم بها المدقق، ومن ذلك عمليات الفحص والتأكيد والخدمات ذات العالقة.

### المطلب الثاني: خصائص معايير التدقيق الدولية.

تمتاز المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) ببعض السمات والخصائص الهامة ولعل أهمها ما يلي:

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

✓ تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي 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 طرف مزاولي المهنة.

ولقد أضاف مشروع تصنيف معايير التدقيق الدولية بعض الخصائص الهامة التي حددتها لجنة ممارسة التدقيق الدولية والتي من أهمها ما يلي:

➤ تعمل معايير التدقيق الدولية على تنبيه المقيمين إلى الإجراءات والإرشادات الفنية التي يجب أخذها بعين الاعتبار، عبر تمييز المبادئ الرئيسية والإجراءات الأساسية بالأحرف المنضدة السوداء، التي تخول للقارئ التركيز على العناصر الأساسية.

➤ تصميم معايير التدقيق الدولية الذي يشمل الإرشادات العامة والخاصة في آن واحد بحيث يترتب سلوك عملية التدقيق انطلاقاً من التخطيط مروراً بالعمل الميداني وصولاً إلى القرار النهائي وإعداد التقارير كما أنه يجمع كل معايير تقييم الخطر المهمة في مكانها الصحيح في عملية المراجعة.

➤ تستخدم معايير التدقيق الدولية المصطلحات الفنية المتناسكة من خلال اللغة الإنجليزية الواضحة والبسيطة.

➤ شملت عملية التصنيف تعديل معيار تقرير التدقيق الذي هو المنتج المادي الأساسي لها، بحيث ينطوي على تحسين هام على الشكل الموجود سابقاً، ويصف التقرير الجديد بإسهاب أكبر مسؤوليات المدقق ومسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية وعملية التدقيق بحد ذاتها، إضافة إلى أن المعيار الجديد يقدم المزيد من الإرشاد للمدقق عندما يطرأ تعديل على التقرير المعياري.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أنواع معايير التدقيق الدولية.

من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة وجود معايير ومبادئ علمية يعملون حسبها وهذي المبادئ والمعايير تكون متعارف عليها من قبل جميع العاملين والممارسين في مجال معين، فمعايير التدقيق هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المنفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.<sup>2</sup>

### أولاً: المعايير العامة أو الشخصية (General Standards).

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي. وتتكون المعايير العامة من<sup>3</sup>:

1. **معيار التأهيل العلمي والعملية:** وهو أن يكون لدى المدقق مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والتدقيق، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب أن يكون مدققاً قضاء فترة من الزمن للتدريب العلمي، وكذلك الحصول على قدر كاف من الجوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى والتي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق.<sup>4</sup>

2. **معيار الاستقلالية:** لكي تصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها يجب أن تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من

<sup>1</sup> الأخضر لقلبي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، 2014، ص ص 25/24.

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

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 38.

<sup>4</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 136.

القوائم المالية على هذه القوائم أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه<sup>1</sup>، ويمكن تحديد أبعاد الاستقلال<sup>2</sup>:

- ✓ الاستقلال وإعداد برنامج التدقيق.
- ✓ الاستقلالية في عملية الفحص.
- ✓ الاستقلالية في إعداد التقرير.

**3. العناية المهنية الملائمة:** تتعلق بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويستترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة<sup>3</sup>.

### ثانيا: معايير العمل الميداني (Standaras of Field Work).

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات وتحتوي على:

- ✓ يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة<sup>4</sup>.
- ✓ يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل ووافي حتى يتمكن المدقق من تقرير مدى الاعتماد عليه، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق<sup>5</sup>.
- ✓ يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 39\_40.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 136.

<sup>3</sup> زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص 33.

<sup>4</sup> عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 45.

<sup>5</sup> صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 48.

<sup>6</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، ص 64.

### ثالثا: معايير إبداء الرأي (Standards of Reporting).

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة والقرائن وغيرها<sup>1</sup>، وهو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها لأطراف ذات المصلحة، ولتحقيق ذلك فقد حدد المعهد الدولي الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق، حيث أنها تعتمد بدرجة كبيرة عند تطبيقها على التقرير الشخصي لمدقق الحسابات ومن ثم فإن سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق والتي تكتسبها من مزاوله المهنة.

وتتمثل هذه المعايير في:

1. **مدى اتفاقية القوائم المالية مع المبادئ المتعارف عليها:** يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحات من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية<sup>2</sup>:

#### المجموعة الأولى: المبادئ العامة.

يمكن تلخيص هذه المبادئ في:

- ✓ مبدأ الحيطة والحذر.
- ✓ مبدأ الثبات.
- ✓ مبدأ الشمولية.
- ✓ مبدأ الأهمية النسبية .
- ✓ مبدأ الإفصاح.

#### المجموعة الثانية: المبادئ العلمية والمرتبطة بالربح.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

- ✓ مبدأ تحقيق الإيراد.
- ✓ مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص42.

<sup>2</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير المحاسبية الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010، ص7.

## المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

تتضمن المبادئ التالية:

✓ مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً.

✓ مبدأ التكلفة التاريخية.

2. **مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استناداً إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير.

3. **الإفصاح الكافي:** يقتضي هذا من المدقق ضرورة الإشارة إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك لتفادي التضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

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

وفقاً لأحدث تعديل من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB والى غاية 2010/01/10، يبلغ عدد المعايير الدولية للمراجعة ISA ستة وثلاثون معياراً، أحد عشر معيار منها قد تم تعديلها وإعادة صياغتها وهي:

- ISA 200 الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.

- ISA 260 الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

- ISA 320 الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.

- ISA 402 الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمؤسسة تستخدم خدمات من مؤسسات أخرى.

<sup>1</sup> محمد مازون، مرجع سابق الذكر، ص 26\_27.

- ISA 450 تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق.
- ISA505 المصادقات الخارجية.
- ISA540 التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.
- ISA600 اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدقي عناصر تلك البيانات).

**واحد وعشرون معيار منها قد تم إعادة صياغتها، وهي:**

- ISA210 الاتفاق على شروط التعيين.
- ISA220 مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية.
- ISA230 توثيق التدقيق.
- ISA240 مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية.
- ISA250 النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.
- ISA300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
- ISA315 تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.
- ISA330 إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة.
- ISA500 أدلة التدقيق.
- ISA501 أدلة التدقيق اعتبارات محددة لبنود مختارة.
- SA510 التدقيق لأول مرة (الأرصدة الافتتاحية).
- ISA520 الإجراءات التحليلية.
- ISA530 العينات الإحصائية في التدقيق.
- ISA550 الأطراف ذات العلاقة.
- ISA560 الأحداث اللاحقة.
- ISA570 استمرارية المؤسسة.
- ISA580 التأكيدات الكتابية.
- ISA610 استخدام عمل المدقق الداخلي.
- ISA700 تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات.
- ISA710 المعلومات المقارنة (مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة).

- ISA720 مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة.

**أربعة معايير جديد يبدأ سريانها بدءاً من 2009/12/15، وهي:**

- ISA265 الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية، كان جزء من المعيار 260.

- ISA706 الفقرة الإيضاحية المركزة وقرارات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل، كان جزء من المعيار ISA505؛ تم إصداره في أبريل 2009.

- ISA805 (اعتبارات خاصة) تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية، كان جزء من المعيار ISA 800.

- ISA810 تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية، كان هذا المعيار جزء من المعيار ISA 800، تم إصداره في أبريل 2009.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: المنظمات المهنية الدولية للتدقيق.

تعود فكرة تدويل المعايير المحاسبية إلى مؤتمرات الدولية حيث انعقدت أول هذه المؤتمرات في مدينة لويس 1904م، ويمثل المؤتمر الدولي المنعقد في باريس 1967م، أول محاولة جادة لتدويل معايير المحاسبة إذ تمخض عنه تشكيل هيئة عمل دولية أوصت بتشكيل لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة ولا بد من الإشارة إلى أن لجنة معايير المحاسبية الدولية ليست الجهة الوحيدة التي على إعداد المعايير المحاسبية سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي.

### المطلب الأول: لمحة تاريخية عن تطور معايير محاسبية دولية.

بدأت محاولات وضع معايير على المستوى الدولي مع بدايات القرن الحالي، ومنها تم عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة وأهمها فيما يلي<sup>2</sup>:

1. **المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:** عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين

<sup>1</sup>فايز سايح، مداخلة: انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، الملتقى الدولي: حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13/14/ديسمبر/2011، ص ص 8/7.

<sup>2</sup> مؤمن حمدان، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق عضو جمعية المحاسبين القانونيين.

الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

2. المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني 1926 في أمستردام.

3. المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث 1929 في نيويورك: وقد قُدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي:

➤ الاستهلاك والمستثمر.

➤ الاستهلاك وإعادة التقييم.

➤ السنة التجارية أو الطبيعية.

4. المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع 1933 في لندن: وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الأفريقية.

5. المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس 1938 في برلين: وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

6. المؤتمر المحاسبي الدولي السادس 1952 في لندن: حيث سجل في المؤتمر 2510 عضواً من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

7. المؤتمر المحاسبي الدولي السابع 1957 في أمستردام: وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً عن البلد المضيف هولندا.

8. المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن 1962 في نيويورك: وقد حضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً.

9. المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع 1967 في باريس.

10. المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر 1972: حضره 4347 مندوباً من 59 دولة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مرجع نفسه

11. المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية: وقد حضره مندوبين عن أكثر من 100 دولة من دول العالم.
  12. المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر 1982 في المكسيك .
  13. المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر 1987 في طوكيو .
  14. المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر 1992 في الولايات المتحدة<sup>1</sup>: وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المدققين الداخليين IIA.
  15. المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر 1997 في المكسيك .
  16. المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر 2002 في هونغ كونغ: حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.
  17. المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر 2006 في اسطنبول: وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.
- وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:

أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

ثانياً: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

<sup>1</sup> حسين قاضي، مؤمن حماد، محاسبة دولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 106\_104.

ثالثاً: منظمات محاسبية دولية أخرى.

### المطلب الثاني: الجمعيات المهنية لمعايير المحاسبية الدولية.

يتكون جهاز معايير المحاسبة الدولية من عدة لجان ومنظمات وجمعيات مهنية محاسبية دولية تعمل على صياغة ونشر المعايير المحاسبية الدولية التي تحظى بالقبول العام، ومن أهم هذه الهيئات والمنظمات لجنة معايير المحاسبية الدولية ومجلس المعايير المحاسبية الدولية.

#### أولاً: لجنة معايير محاسبية الدولية (IASB).

1. **تعريف:** تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 وذلك بموجب اتفاقية وقع عليها ممثلو الجهات المحاسبية المعنية في تسع دول (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية). واتخذت من بريطانيا مقراً لها<sup>1</sup>، وحتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية العضو فيها 150 هيئة من ضمن 104 دولة<sup>2</sup>، حيث قامت اللجنة بإصدار أول مسودة لمشروع معيار سنة 1974 وصدر المعيار في نفس السنة يحمل رقم واحد موضوعه الإفصاح عن البيانات المحاسبية، واستمرت في إصدار المعايير إلى يومنا هذا مع العلم أن هذه اللجنة تغير اسمها وأصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية نتيجة تدقيق وهيكله قانونها الأساسي تمخض عنه تغيير في هيكلها، بدأ العمل بها بتاريخ 01/04/2001<sup>3</sup>.

#### 2. أهدافها.

لم تتغير أهداف اللجنة منذ إنشائها بشكل كبير، وتتمثل أهمها فيما يلي<sup>4</sup>:

- ✓ صياغة ونشر معايير المحاسبية ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- ✓ العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.
- ✓ تطوير المعايير المحاسبية لمقابلة احتياجات أسواق رأس المال الدولية وقطاع الأعمال.
- ✓ تطوير وتطبيق المعايير المناسبة للدول النامية.
- ✓ إزالة الاختلافات بين المتطلبات المحاسبية الدولية والمحلية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، اثره للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص31.

<sup>2</sup> أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2004، ص9.

<sup>3</sup> بن ناصر عيسى، ملتقى وطني حول: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (متطلبات التوافق والتطبيق)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة، يومي 26/25 ماي 2010، ص 9.

<sup>4</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص107.

<sup>5</sup> نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998، ص 56.

✓ رفع كفاءة الأداء المحاسبي على مستوى العالم.

## ثانياً: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

1. **تعريف:** لقد تم تأسيس هذا المجلس في عام 2001، يتكون من 14 عضواً متفرغاً (معدّي البيانات المالية، مدققين ومستعملي بيانات مالية، جامعيين وباحثين)، يعينون لمدة 05 سنوات كأقصى حد يمكن تجديدها مرة واحدة<sup>1</sup>، يقوم هذا المجلس بأعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية ويختلف عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في عدة مجالات رئيسية منها<sup>2</sup>:

✓ لا يربط مجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة من قبل مجموعة من الأعضاء مستقلين عن مهنة المحاسبة.

✓ أعضاء مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة هم أفراد يتم تعيينهم على أساس المهارة الفنية والخبرة أكثر من كونهم ممثلين لهيئات محاسبة محلية محددة أو منظمات أخرى.

✓ ينعقد عادة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية مرة كل شهر خلافاً لمجلس إدارة لجنة معايير الدولية الذي يجتمع قرابة أربع مرات فقط خلال السنة.

## 2. أهدافها: لمجلس معايير المحاسبة الدولية أهداف وانجازات منها<sup>3</sup>:

✓ لديه كل المسؤولية في المسائل التقنية، فيما يخص إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية وكذا مشاريع المعايير بحيث يؤخذ بالآراء المختلفة، والموافقة النهائية للترجمة المقدمة من الهيئة التقنية الدائمة للترجمة (IFRIC).

✓ تطوير المعايير حتى تكون المعلومات المحتواة في القوائم المالية ذات نوعية عالية من حيث قابليتها للفهم وذات مصداقية ودلالة، وقابليتها للمقارنة، بحيث تسمح للمستثمرين سواء كانوا محليين أم أجانب من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

✓ العمل على تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

✓ تشجيع الاستعمال وتطبيق التدقيق لمعايير المحاسبة الدولية.

✓ الاتصال المستمر بكل المنظمات المهنية المشاركة.

✓ تحديد زمان ومكان وموضوع انعقاد المؤتمرات المحاسبية الدولية.

✓ العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

<sup>1</sup> عبد الكريم شناي، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2008/2009، ص9.

<sup>2</sup> حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، ص57/58.

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002، ص18.

### 3. إنجازات مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB).

في نهاية جوان 2004 مجلس معايير المحاسبية الدولية ولجنة معايير محاسبية الدولية قاما بإصدار 46 معيارا منها 9 معايير تم استبدالها، وأخرى ألغيت بالإضافة إلى ذلك نشر 33 ترجمة من طرف اللجنة التقنية الدائمة للترجمة IFRIC حيث 22 منها أدمجت في معايير جديدة، وأصبح يطلق على معايير التي يصدرها مجلس معايير محاسبية الدولية بمعايير التقارير المالية للإبلاغ المالي<sup>1</sup>.

#### ثالثا: منظمات محاسبية دولية أخرى.

يوجد منظمات أخرى اهتمت بتقريب الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي إضافة إلى كل من لجنة معايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبية الدولية.

#### 1. مجلس اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC).

استبدلت لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة (ICCAP) بمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بناء على قرار المؤتمر الدولي الحادي عشر المنعقد في 1977م، حيث يهدف الاتحاد إلى انجاز دليل لمهنة المحاسبة من النواحي المهنية والأخلاقية والتعليمية، ويسعى نحو تحقيق تعاون دولي في مهنة المحاسبة من خلال العمل على إيجاد معايير محاسبية منسقة<sup>2</sup>.

#### 2. المجلس الاستشاري للمعايير (SAC).

تتكون من 45 عضوا من مناطق وقطاعات مهنية مختلفة، يعينون من طرف الإداريين، لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد حسب موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية<sup>3</sup>، هو هيئة للاستشارة تساهم في المناقشات وفي منهجية التقييس يتمثل دورها في:

✓ إبداء الرأي للمجلس عن القرارات المرتبطة بالمستجدات.

✓ إعلام المجلس برؤى الهيئات و الخواص المنتمين للهيئة الاستشارية فيما يخص المشروعات الهامة للتقييس.

✓ إعلام ونصح المجلس والمنظمة في مجالات أخرى.

#### 3. لجنة تفسيرات التقارير المالية (IFRIC).

لم تكن لجنة معايير المحاسبة الدولية تصدر تفسيرات لمعاييرها، لكن مجلس معايير المحاسبة الدولية تعرض لانتقادات بسبب فشله في نشر التفسيرات، ونتيجة لذلك شكل المجلس "لجنة تفسيرات

<sup>1</sup> شناوي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، 11.

<sup>2</sup> الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ترقية الأداء المهني"، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، العدد 16، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، ص ص 9\_10، نقلا عن: WWW. Oiu . edu.sd , page consulté le 17\_03\_2016.

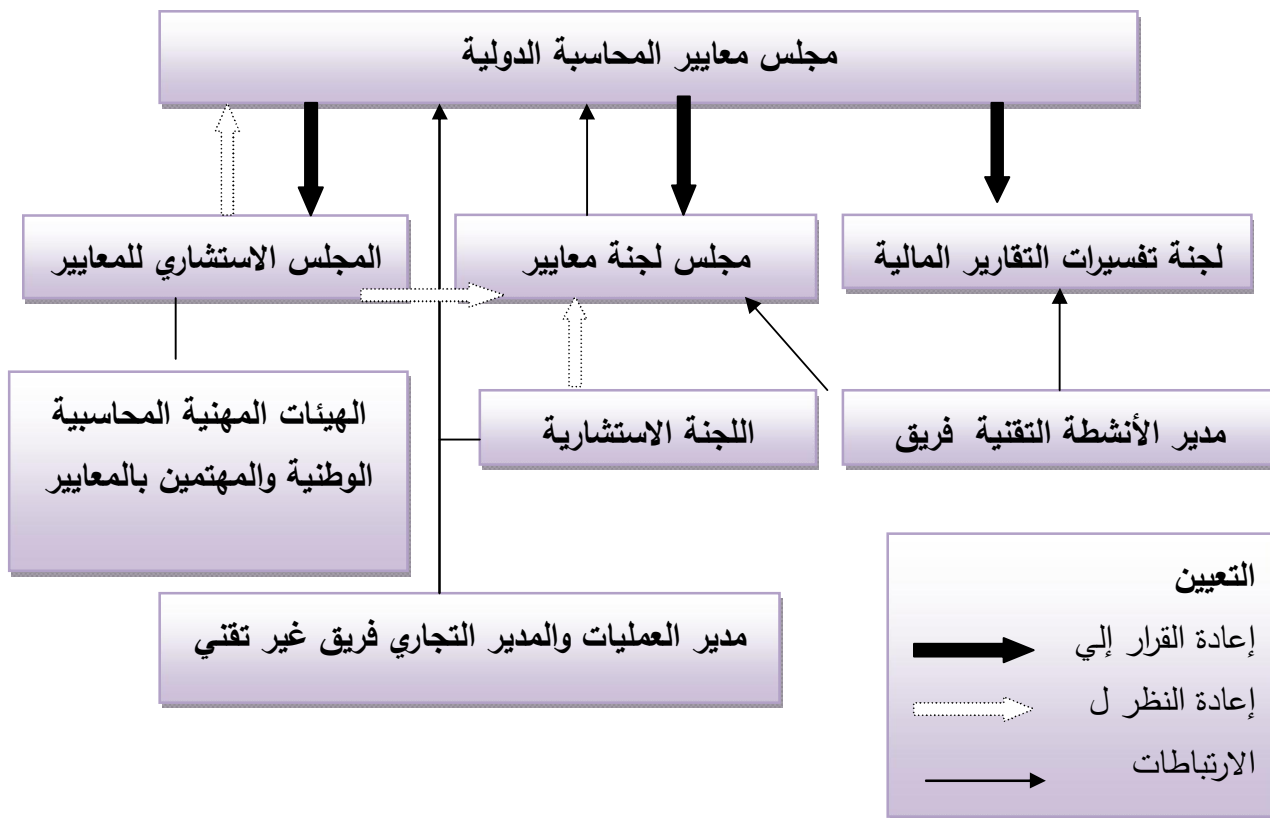
<sup>3</sup> حسب موقع مجلس معايير المحاسبية الدولية، WWW. IASB. ORG

التقرير المالي الدولي"، تتكون هذه اللجنة من 12 عضوا يعينهم أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد.

المعايير المحاسبية هي وليدة الظروف والتطورات الاقتصادية التي شهدتها وبشهادها العالم، مما فرض وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة، ولقد تم تحقيق تقدم كبير في وضع مجموعة عالمية من المعايير يمكن أن يوفر إتباعها مصداقية فورية لجزء كبير ومحسوس من نظام التقارير المالية في أي دولة<sup>1</sup>.

والشكل الموالي يبين هيكله مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

**الشكل (رقم 05) : الهيكل التنظيمي الجديد للجنة معايير المحاسبة الدولية: IASB**



Source : Pascal Barneto, Les normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2004, P26.

<sup>1</sup> محمد طارق يوسف، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر، 2007، ص 26.

المطلب الثالث: علاقة معايير التدقيق الدولية مع المعايير المحاسبية الدولية

هناك علاقة متينة بين المحاسب والمدقق حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية "التقارير والقوائم المالية" لاتخاذ القرارات المناسبة. فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية ناتجها النهائي يتمثل في القوائم المالية لبيان المركز المالي ونتائج الأعمال لمؤسسة ما. أما التدقيق فإنه يتصف بطبيعة انتقادية تحليلية تتمثل في فحص وقياس ما أعدته المحاسبة لزيادة الثقة في القوائم المالية، ومد تعبيرها في تمثيل الواقع لنتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق. ويتبلور الترابط بينهما في محاور متعددة منها:

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

➤ يرتبط معيار التدقيق الدولي رقم (700) والذي يقضي بأن 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 جزءاً مكملاً للقوائم المالية.

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

مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: الممارسات الخاطئة للتدقيق المحاسبي.

إن قيام التدقيق المحاسبي كعلم جعله يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ والقوانين العامة المرتبطة بكشف الأخطاء المرتكبة سواء بقصد أو بدون قصد، والتي تهدف إلى التقييم والتفسير المنطقي للقرارات والممارسات الواجب اتخاذها أو القيام بها عند أداء المهمة.

### المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات.

#### أولاً: مفهوم محافظ الحسابات .

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات منها<sup>2</sup>:

1. عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين."

2. حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 27/07/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علمياً وعملياً لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

#### ثانياً: تعيين محافظ الحسابات.

حسب المواد 26، 27 من القانون رقم 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات حسب بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين

<sup>1</sup> الأخضر لقلبي، مرجع سبق ذكره، ص 26/25.

<sup>2</sup> نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011، ص 10.

المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك.

وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11 / 32 تعين محافظ الحسابات وفقاً لدفتر الشروط كما يلي<sup>1</sup>:

1. خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2. يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
  - ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
  - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
  - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
  - نموذج رسالة الترشيح.
  - نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
  - المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
3. يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:
- تنظيم الكيان وفروعه.
  - تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
  - معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 3 إلى 15، ص ص 23، 24.

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط .

4. يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعترزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

5. يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:

➤ الموارد المرصودة.

➤ المؤهلات المهنية للمتدخلين.

➤ برنامج عمل مفصل.

➤ التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.

➤ آجال إيداع التقارير.

6. يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

7. يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

8. يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية الاحترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول به.

9. في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

10. يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتتقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

غير أنه يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي 3/2 سلم التتقيط الإجمالي.

11. تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

➤ تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل

للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو

محافظي الحسابات المنتقين مسبقاً.

➤ غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزعم استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزعم تعيينهم.

12. يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

13. طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

### ثالثا: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي<sup>1</sup>:

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات المؤسسات أو الهيئات.
2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.
4. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المتداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة المراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
6. عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
7. يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 01/10، مرجع سابق، المواد 23 / 24 / 25، ص 7.

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار.

### المطلب الثاني: الأخطاء والغش في مهنة المدقق.

كل واحد فينا يمكن أن يخطأ في عمله أو في أي شيء يقوم به، ويكون ذلك نتيجة سهو أو عدم المعرفة الجيدة للمبادئ التي يعمل بها، ولكن هناك ما أسوأ من الأخطاء وهو الغش والذي يكون نتيجة شيء مقصود.

#### أولاً: الأخطاء (Errors).

##### 1. تعريف الخطأ.

التحريفات الغير المقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع بيانات أو معالجته<sup>1</sup>. أو هو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح يكون عن غير قصد.

##### 2. أنواع الأخطاء.

تختلف الأخطاء من خطأ إلى آخر ويمكن تقسيمها حسب الزاوية التي ينظر إليها ومن أهم هذي الأنواع نجد:

#### ❖ من حيث طريقة الارتكاب وطبيعة الخطأ:

1. أخطاء الحذف أو السهو: تنتج من عدم تسجيل عملية بأكملها أو أحد طرفي القيد ويطلق على الأول الحذف الكلي والثاني الحذف الجزئي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص147.

<sup>2</sup> زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص178.

2. **أخطاء ارتكابية:** وهي ناتجة من الخطأ في العمليات الحسابية (طرح، جمع، ضرب) أو في ترحيل الأرقام أو ترصيد الحسابات وما شابه، وقد يكون الخطأ الارتكابي كلياً أي أن الخطأ الحسابي متساوي في طرفي العملية، وهنا لا يتأثر ميزان المراجعة من حيث التوازن<sup>1</sup>.
3. **أخطاء فنية:** وهي الأخطاء الناتجة عن الخطأ في تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها، وهي لا تؤثر على ميزان المراجعة بل تؤثر على المركز المالي وهي خطيرة يجب البذل لاكتشافها<sup>2</sup>.
4. **أخطاء متكافئة أو معوضة:** وهي الأخطاء التي تعوض بعضها البعض، بمعنى أن الخطأ الذي يرتكب قد يحدث خطأ آخر بنفس القيمة وبالجانب المعاكس للخطأ الأول مما يؤدي إلى تكافؤ الخطنان<sup>3</sup>.
5. **أخطاء كتابية:** هي ناشئة عن خطأ في القيد أو عملية الترحيل، ومنها ما يؤثر على توازن ميزان المراجعة، ومنها لا يؤثر إطلاقاً ومن أمثلتها ما يلي:
  - ✓ الترحيل إلى جانب العكسي من الحساب المعني، وهذا يؤثر على توازن ميزان المراجعة ويمكن اكتشافه من خلال تدقيق عملية الترحيل.
  - ✓ الترحيل نفس الجانب لكن إلى حساب آخر، وهذا لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، ولكن يقود إلى تصوير غير صحيح لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
  - ✓ قيد عملية مرتين، وهذا لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة الحسابية كقيلة باكتشاف مثل هذه الأخطاء<sup>4</sup>.

❖ **من حيث تعدد وقوع الأخطاء:** تقسم هذه الأخطاء إلى<sup>5</sup>:

1. **الأخطاء العمدية:** وهي تلك الأخطاء التي ترتكب بقصد وعن سابق تخطيط بهدف اختلاس موجودات المنشأ.
2. **الأخطاء غير العمدية:** وهي تلك الأخطاء التي لا تقع بشكل مقصود وإنما بسبب جهل في المبادئ المحاسبية أو نتيجة خطأ في العمليات الحسابية أو إهمال أو تقصير.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص52.

<sup>2</sup> زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص34.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص149.

<sup>4</sup> يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الوراق لنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص25.

<sup>5</sup> إيهاب نزمي، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012، ص60.

## ثانياً: الغش (Fraud).

1. تعريف الغش<sup>1</sup>.

الغش هو التزوير وهو الخطأ العمد الذي يرتكب عن قصد أو تدبير متعمدة من قبل أحد أفراد الإدارة بقصد التضليل أو الإخفاء أو الاختلاس أو التأثير على القوائم المالية.

## 2. أنواع الغش.

يمكن تقسيم حالات الغش من وجهة نظر الغرض من ارتكاب هذا الغش إلى<sup>2</sup>:

## ❖ التلاعب في الدفاتر والسجلات.

- ✓ إثبات مدفوعات وهمية بالدفاتر ثم اختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاس بخزينة المشروع.
- ✓ عدم إثبات نقدية مقبوضة من أحد العملاء واختلاسها.
- ✓ عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المستودعات واختلاسها.
- ✓ إثبات أذونات صرف صورية واختلاس تلك البضائع.

## ❖ التلاعب في الحسابات والسجلات.

وذلك بقصد التأثير على دلالة القوائم المالية مثل تقليل أرباح المشروع أو تضخيم أرباح المشروع والتهرب من الضريبة أو تغطية عجز بالمشروع.

## المطلب الثالث: وسائل التقليل من الأخطاء والغش وكيفية تصحيحها.

رغم أن الأخطاء كثيرة ومتعددة إلا أن على المؤسسة الاستعانة بمجموعة من الوسائل التي من شأنها أن تساعد في التقليل من هذه الأخطاء، ووضعت بعض الاقتراحات لأجل تصحيحها

## أولاً: وسائل القضاء على الأخطاء.

هناك وسائل متعددة تستخدمها المؤسسة للقضاء على الأخطاء، بقدر الإمكان ومن بين هذه الوسائل نجد<sup>3</sup>:

- ✓ استخدام نظام الحسابات الإجمالية ودفاتر الأستاذ ذات ميزان المراجعة المستقل إذ بواسطتها يمكن اكتشاف وقوع أي خطأ في حسابات العملاء والموردين، عن طريق مطابقة رصيد حساب إجمالي العملاء من مجموعة أرصدة حسابات العملاء وكذلك الحال بالنسبة لحسابات الموردين.

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 25.

<sup>2</sup> زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص 36.

<sup>3</sup> محمد يوسف جربوع، مرجع سبق ذكره، ص ص 22\_23.

- ✓ عمل ميزان المراجعة العام على فترات متقاربة شهريا أو أسبوعيا حتى يكون من السهل البحث عن الأخطاء في حالت عدم توازن جانبي لميزان المراجعة عن الفترة من تاريخ إعداد ميزان المراجعة الحالي، بحيث يكون البحث في العمليات التي تمت في هذه الفترة القصيرة.
- ✓ تكوين إدارة خاصة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة، تكون مهمتها الأساسية تدقيق المستندات المالية والتأكد من صحتها قبل تقييدها في الدفاتر والسجلات ثم تقوم بتدقيقها بعد التنفيذ وبذلك يمكن اكتشاف الأخطاء حين وقوعها ومعالجتها في الحال.
- ✓ إرسال كشوف دورية للعملاء، بأرصدهم طبقا لما ورد بحساباتهم بدفتر أستاذ العملاء، وتلقى الردود منهم للتأكد من صحة الرصيد الدفترى، وتفيد حيث أنها حسابات العملاء تكون غالبا الجزء الأكبر من حسابات المؤسسة.
- ✓ استخدام المدقق الخارجي والذي يقوم بالتدقيق المستمر خاصة أنه في وضع يسمح له بذلك حيث أنه طرف خارجي محايد ومستقل.

### ثانيا: كيفية تصحيح الأخطاء.

عند اكتشاف الأخطاء بالسجلات المحاسبية يقرر المدقق ما إذا كان يستلزم التصحيح أولا، فإذا كان له تأثير على المركز المالي، فلا بد من إجراء التصحيح وهناك ثلاث كفاءات لتصحيح الأخطاء وهي<sup>1</sup>:

1. **تصحيح الأخطاء بالشطب:** يمكن تصحيح الأخطاء بالشطب وذلك بأن يقوم رئيس الحسابات نفسه بشطب الخطأ الموجود في الدفاتر بالمداد الأحمر، ويضع فوقه التصحيح اللازم له مع التوقيع بجوار القيد الصحيح بإمضائه مع تاريخ اكتشاف الخطأ.
- يلاحظ في هذه الحالة أنه لا يمكن استخدام طريقة الشطب في الدفاتر لتصحيح الأخطاء وخاصة، إذا كان الخطأ في دفتر اليومية، وذلك لأن دفاتر اليومية هي الدفاتر الأساسية في المجموعة الدفترية، كما أن القانون التجاري يفقد الدفاتر قوتها في الإثبات إذا كان يشمل أي مسح أو شطب، مما يدعو إلى الشك في صحتها وعدم القدرة على التمسك بها كدليل إثبات أمام القضاء أو الجهات الرسمية الأخرى كدائرة الضريبة.
- أما إذا كانت القيود سليمة في دفتر اليومية ونشأ الخطأ فقط عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ، فيمكن هنا استخدام هذه الطريقة، باعتبار أن دفتر الأستاذ ليس من الدفاتر القانونية وما دامت العمليات مثبتة بدفتر اليومية.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص64.

2. **تصحيح الأخطاء بالطريقة المطولة:** بمقتضى هذه الطريقة يتم التصحيح بإجراء قيدين بدفتر اليومية أولهما إلغاء القيد الخطأ عن طريق إجراء قيد عكسي للقيد الخطأ، وثانيهما إجراء القيد الصحيح وذلك سواء كان الخطأ في دفتر اليومية العامة أو في دفاتر اليوميات المساعدة وإن كان التقيد صحيحاً في دفتر اليومية ولكن الخطأ عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ<sup>1</sup>.

3. **تصحيح الأخطاء بالطريقة المختصرة:** في هذه الطريقة تتم عملية التصحيح بقيد واحد دون الحاجة إلى إلغاء القيد الخطأ، حيث يتم تصحيح الخطأ بإلغاء طرف الخطأ، بمعنى إذا كان الطرف الدائن هو الخطأ نجعله مدين والطرف الدائن هو الطرف الصحيح. أما إذا كان الطرف المدين هو الخطأ فيجعل دائن بقيد التصحيح والطرف المدين هو الطرف الصحيح، وإذا كان الخطأ بطرفي القيد نعمل بالخطوتين السابقتين بقيد مركب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> إيهاب نضمي، مرجع سبق ذكره، ص 63.

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

## الفصل الثاني: خلاصة الفصل

حظيت معايير الدولية باهتمام كبير لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين عبر مجلس معايير التدقيق الدولية والتأكيد الدولي، الذي قام بإصدار مجموعة من المعايير تم تحديثها وفقا لمتطلبات الواقع الاقتصادي الدولي، وبتنوع المؤسسات فان معايير التدقيق الدولية تجيز أن يستفيد المدقق من عمل الخبير وعمل محافظ الحسابات، حتى يتم تكوين رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسات، وفي عدة مجالات متخصصة.

تعتبر معايير التدقيق معايير موحدة تم إعدادها من طرف هيئات منظمة، والتي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، فقبل تشكيل هذه اللجنة، كان هناك اختلاف بين المعايير من حيث الشكل والمحتوى وهذا في مختلف الدول، لذلك تعمل لجنة معايير التدقيق الدولية أو بالأحرى مجلس معايير التدقيق الدولية حاليا، على وضع معايير تلقى القبول على النطاق العالمي، وتهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية.



الفصل الثالث  
زمانها سرها زمانها سرها



## تمهيد:

بعدها تم التطرق في الفصول السابقة إلى الإطار النظري للتدقيق المحاسبي، والمعايير الدولية للتدقيق، سنتناول في هذا الفصل الدراسة التطبيقية لموضوع البحث، حيث يهدف هذا الفصل إلى التحقق من مدى مصداقية النتائج السابقة لواقع تطبيق التدقيق المحاسبي في الجزائر، بالقياس إلى معايير التدقيق الدولية.

تضمنت هذه الدراسة استمارة موجهة إلى مجتمع الدراسة المتكونة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين لدى الدولة وأساتذة جامعيين في التخصص، مكونة من عدة أسئلة بحيث تكلف العينة التي تم الحصول عليها من مجموع الردود تمثل المجتمع أحسن تمثيل باستخدام الاختبارات الإحصائية، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على التساؤل المطروح في إشكالية البحث.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

**المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية.**

**المبحث الثاني: تحليل نتائج محاور الاستبيان.**

## المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

نستعرض في هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة.

## المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة.

## 1. مجتمع الدراسة.

تم الاعتماد على معيارين المؤهل العلمي والعملية كشرط أساسي لتوزيع الاستثمارات على عينة الدراسة وفيما يلي عرض الفئات التي تشكل مجتمع الدراسة:

✓ الفئة الأولى: خبراء محاسبين.

✓ الفئة الثانية: محافظي الحسابات.

✓ الفئة الثالثة: محاسبين معتمدين.

✓ الفئة الرابعة: أساتذة جامعيين.

## 2. اختيار العينة

تم توزيع 45 استمارة استبيان شملت أكاديميين ومهنيين، والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

الجدول رقم (04): الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان.

الاستبيان		طبيعة الاستبيان
النسبة المئوية	التكرار	
100%	45	عدد الاستثمارات الموزعة
100%	45	عدد الاستثمارات المسترجعة
80%	36	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على استمارة الاستبيان.

يبين الجدول السابق عدد المستجيبين 36 وبنسبة 80% من أصل 45، وهو حجم العينة الإجمالي.

### المطلب الثاني: أدوات المعالجة الإحصائية

اعتمدنا في المعالجة الإحصائية على مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية لغرض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها والتحقق فيها وهي كالآتي:

1. **معامل الثبات (كرونباخ ألفا Cronbach Alfa):** وذلك للتأكد من الاتساق الداخلي للعبارات المكونة لمقاييس الدراسة.

2. **التكرارات والنسب المئوية والدوائر النسبية:** وذلك بغرض عرض مختلف التحاليل للبيانات الديمغرافية.

3. **الوسط الحسابي:** لتحديد مستوى استجابة أفراد العينة لمتغيرات البحث المتعلقة بالتدقيق وتقييم الأداء البيئي والعلاقة بينهما.

4. **الانحراف المعياري:** لقياس مستوى تشتت قيم الاستجابة عن أوساطها الحسابية المتعلقة بموضوع البحث.

5. **استخدام اختبار (T\_test) ستيودنت:** وذلك لتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو فقرات الاستبيان من خلال استخدام الاختبارات المعلمية للعينة، وبما أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي فإنه:

✓  $H_0$ : متوسط درجة الاستجابة يساوي درجة المحايدة 3.

✓  $H_1$ : متوسط درجة الاستجابة لا يساوي درجة المحايدة 3.

حيث أنه إذا كان (Sig) أكبر من  $(\alpha)$  التي تساوي 0,05، فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية  $H_0$  ومنه فإن متوسط آراء أفراد العينة حول الظاهرة لا يختلف عن درجة المحايدة 3، أما في حالة (Sig) أقل من مستوى المعنوية  $(\alpha)$  التي تساوي 0,05 فنرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية  $H_1$  التي تقول بأن متوسطة الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الحياد 3، وإذا كانت البديلة المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة المحايدة والإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة المحايدة.

**المطلب الثالث: وصف وتحليل أداة الدراسة (الاستبيان).**

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم العناصر التي تم مراعاتها عند إعداد استمارة الاستبيان، وفيما يلي شرح مفصل لأهم محاوره وأبعاده والتأكد من مدى صلاحيته في هذه الدراسة.

**أولاً: تصميم الاستبيان.**

عند إعداد استمارة الاستبيان يجب مراعاة:

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. صياغة الأسئلة.
5. خضوع الاستمارة لعملية التحكيم من قبل أساتذة متخصصين. (أنظر للملحق رقم 1)
6. تعديل وتصحيح الأسئلة على ضوء الملاحظات الواردة من طرف الأساتذة.
7. صياغة الاستبيان بشكله النهائي. (أنظر للملحق رقم 2)

**ثانياً: محاور وأبعاد الاستبيان.**

تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين:

**الجزء الأول:** يتضمن معلومات عامة عن عينة الدراسة (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية).

**الجزء الثاني:** بيانات حول الموضوع حيث تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى 3 محاور يتضمن في مجمله 24 سؤالاً، وذلك كما يلي:

❖ **المحور الأول:** ضم ثمانية أسئلة حول مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

❖ **المحور الثاني:** ضم ثمانية أسئلة حول تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

❖ **المحور الثالث:** ضم ثمانية أسئلة حول مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئية الجزائرية.

وهناك إجابات بديلة لكل سؤال من الأسئلة وفقا لدرجة معيارية وفقا لمقياس ليكارت (Likert) الخماسي والذي يتكون من 5 درجات تتراوح بين:

**جدول رقم (05): مقياس تحديد الأهمية النسبية**

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

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على الاستمارة.

**المبحث الثاني: تحليل محاور الاستبيان.**

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها، المتمثلة في التكرارات والنسب والانحراف والارتباط.

**المطلب الأول: البيانات الشخصية.**

تناول هذا المطلب تحليل جانب الأول للاستمارة من المعلومات الشخصية:

**1. المؤهل العلمي.**

باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) النسخة (21) وبتفريغ معطيات الاستبيان الموزعة

تحصلنا على الجدول التالي:

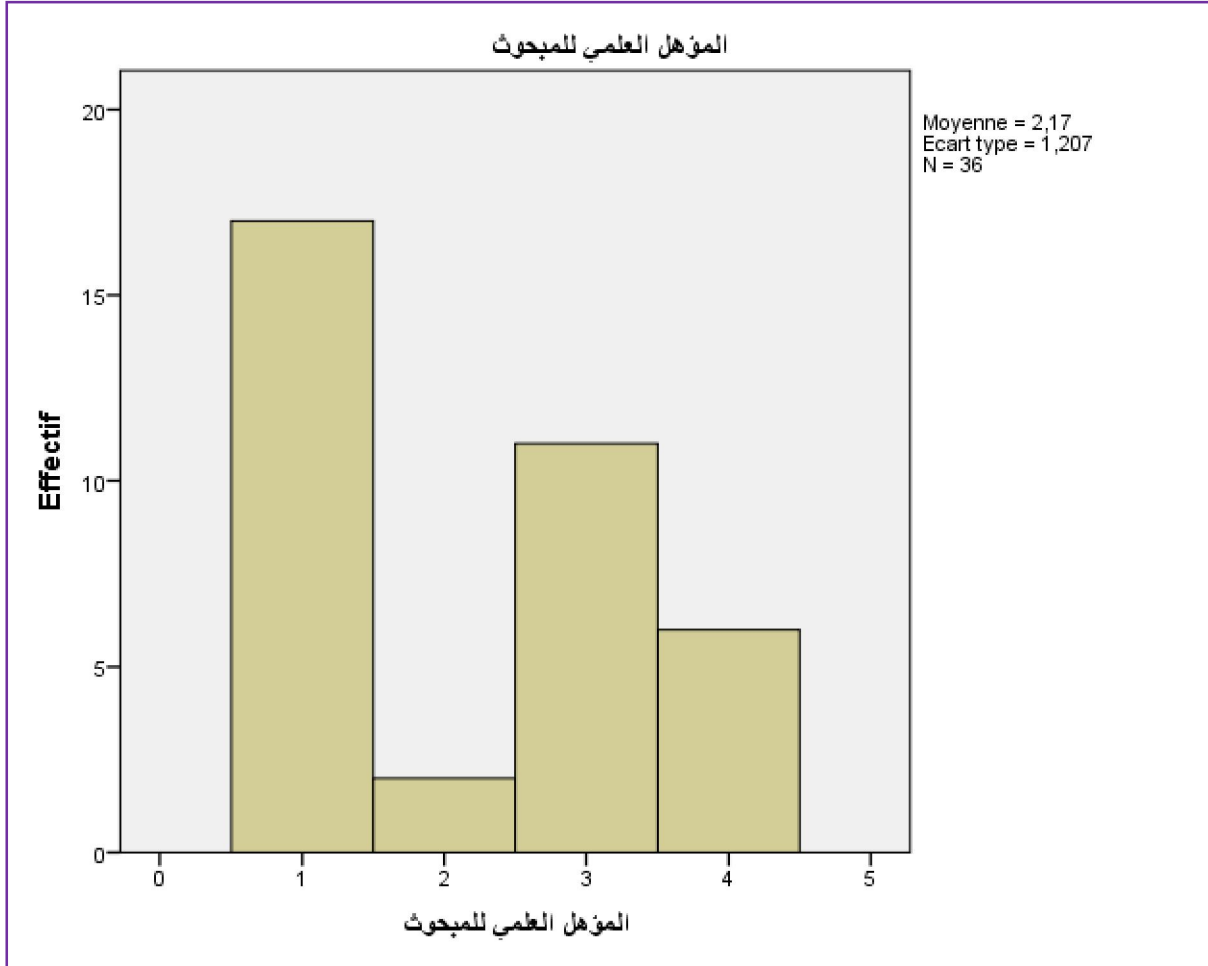
الجدول رقم (6): المؤهل العلمي للشخص المبحوث

		المؤهل العلمي للمبحوث			
		Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
V ali d e	ليسانس	17	47,2	47,2	47,2
	ماستر	2	5,6	5,6	52,8
	ماجستير	11	30,6	30,6	83,3
	شهادة مهنية	6	16,7	16,7	100,0
	<b>Total</b>	36	100,0	100,0	

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS انطلاقاً من تفريغ بيانات الاستمارة.

كما يمكن وضع الشكل التالي:

الشكل رقم (6): يمثل المؤهل العلمي للمبحوث



المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي انطلاقاً من تفريغ بيانات الاستمارة.

إن أغلب المبحوثين يحملون شهادة الليسانس بنسبة 47.2%، ثم تليها شهادة الماجستير بنسبة 30.6%، كما أن نسبة الشهادة المهنية بلغت 16.7%، أما النسبة الأقلية فكانت ماستر بنسبة 5.6%.

## 2. الوظيفة

باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) النسخة (21) وبتفريغ معطيات الاستبيان الموزعة

تحصلنا على الجدول التالي:

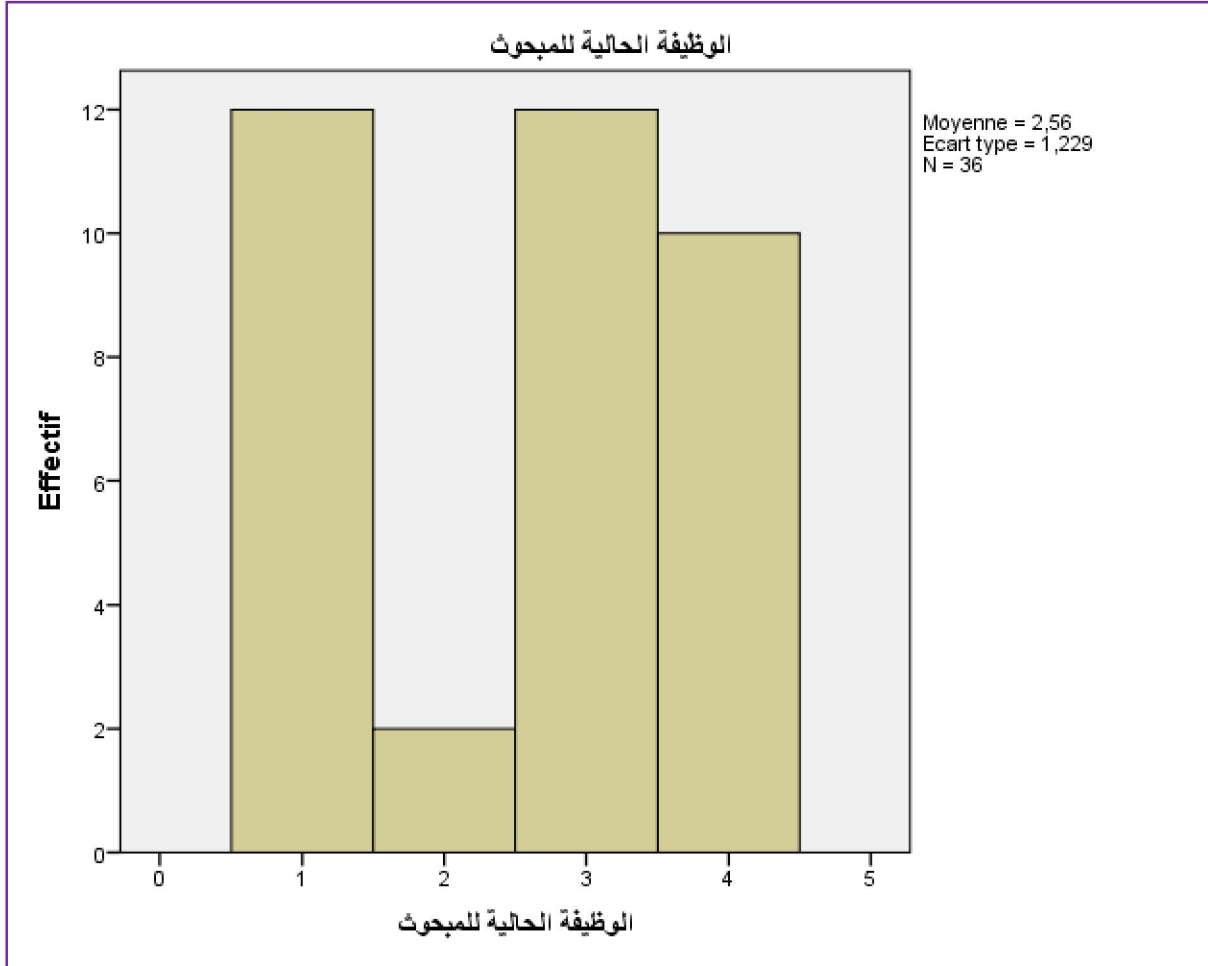
## الجدول رقم (7): وظيفة الشخص المبحوث

		الوظيفة الحالية للمبحوث			
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي	12	33,3	33,3	33,3
	خبير محاسب	2	5,6	5,6	38,9
	محافظ حسابات	12	33,3	33,3	72,2
	محاسب معتمد	10	27,8	27,8	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS انطلاقاً من تفريغ بيانات الاستمارة.

كما يمكن وضع الشكل التالي:

شكل رقم (7): يمثل وظيفة الشخص المبحوث



المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تقرير بيانات الاستمارة.

إن أغلب المبحوثين لديهم وظيفة أستاذ جامعي ووظيفة محافظ الحسابات يتساويان في النسبة بنسبة 33.3%، ثم محاسب معتمد 27.8%، كما أن وظيفة خبير محاسب بلغت 5.6% وهي أقل نسبة.

### 3. الخبرة المهنية

باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) النسخة (21) وبتفريغ معطيات الاستبيان الموزعة

تحصلنا على الجدول التالي:

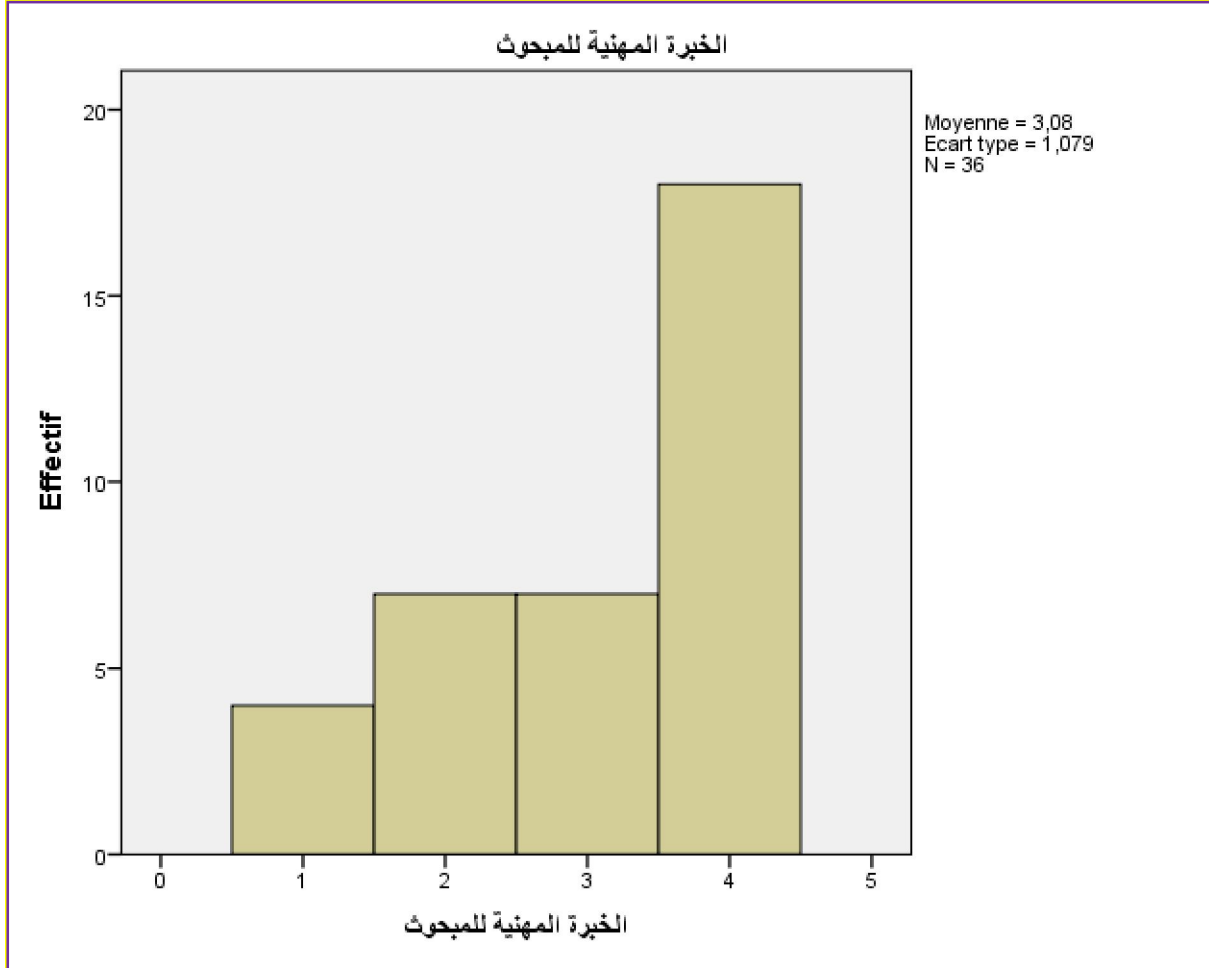
## الجدول رقم (8): خبرة الشخص المبحوث

		الخبرة المهنية للمبحوث			
		Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 05 سنوات	4	11,1	11,1	11,1
	من 05 إلى 10 سنوات	7	19,4	19,4	30,6
	من 10 إلى 15 سنة	7	19,4	19,4	50,0
	أكثر من 15 سنة	18	50,0	50,0	100,0
	<b>Total</b>	36	100,0	100,0	

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تفريغ بيانات الاستمارة.

كما يمكن وضع الشكل التالي:

الشكل رقم (8): خبرة الشخص المبحوث



المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تفرغ بيانات الاستمارة.

إن أغلب المبحوثين خبرتهم أكثر من 15 سنوات بنسبة 50%، أما الخبرتين من 5 إلى 10 سنوات ومن 10 إلى 15 سنة فقد كانتا بتساوي بنسبة 19.4%، ثم تأتي في الأخير خبرة أقل من 5 سنوات حيث بلغت 11.1%.

### المطلب الثاني: تحليل محاور الاستبيان.

من خلال هذا المطلب سيتم تناول فيه تحليل محاور الاستبيان:

#### أولاً: صدق وثبات الاستبيان:

تم قياس عبارات الاستبيان وذلك للتأكد من صدق وثبات عبارات الاستبيان.

## 1. الثبات.

بما أن قيمة معامل الثبات Alpha Cronbach بلغت (0.856) وهي أكبر من (0.7)، فيعتبر الاستبيان يتمتع بقوة الثبات.

## 2. الصدق.

$$\sqrt{0.856} = 0.9$$

بما أن هذا المعامل أكبر من (0.7) فإن الاستبيان يتمتع بصدق.

## ثانياً: طبيعة وعدم طبيعة الاستبيان.

بالرجوع إلى الملحق رقم (3) نجد أن جميع قيم (sig) للاختبار (Kolmogrov- Sminov) أقل من (0.05) فإن جميع محاور الاستبيان تتوزع توزيع طبيعي، بما يعني أنه يمكن استخدام الاختبارات المعلمية في تحليل الاستبيان.

## ثالثاً: الاختبارات الإحصائية لمحاور الاستبيان.

نضع فئات لسلم "ليكيرت" على النحو التالي:

الجدول رقم (9): فئات سلم ليكيرت الخماسي

الوسيط المحاسبي	الأهمية النسبية
[1.79-1]	غير موافق بشدة
[2.59-1.8]	غير موافق
[3.39-2.6]	محايد
[4.19-3.4]	موافق
[5-4.2]	موافق بشدة

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تفرغ بيانات الاستمارة.

## 1. مقارنة المتوسطات.

يتم مقارنة عبارات المحور من خلال المتوسط الحسابي.

1.1 للمحور الأول: مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

2.1 لعبارات المحور الأول: مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

الجدول رقم (10): مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

Statistiques descriptives			
Ecart type	Moyenne	N	
,378	4,17	36	المدقق الخارجي في الجزائر مؤهل علميا وعمليا.
,401	4,19	36	يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في تقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.
,467	4,19	36	يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية التامة.
,624	4,19	36	يبيد المدقق الخارجي في تقريره النهائي بأن القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية.
,478	4,33	36	يصل المدقق إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية من خلال دراسته لنظام الرقابة الداخلية.
,604	4,25	36	عدم وجود أي تدخل من طرف الإدارة عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص.
,543	4,14	36	تتم الإشارة إلى أسباب الامتناع عن إبداء الرأي في تقرير المدقق الخارجي.
,525	4,31	36	عند القيام بمهمة التدقيق يتم تقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم.
		36	N valide (listwise)

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

إجابات جميع عبارات الاستبيان للمحور الأول تقع ضمن فئة موافق أي أن المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية يلتزم بمعايير التدقيق المتعارف عليها. كما أن المدقق يتمتع بالاستقلالية التامة عند إبداء رأيه في تقريره النهائي بأن القوائم قد عرضت وفقا لمبادئ، كما أنه يعتمد على أعمال المدقق الخارجي في تقويم نظام الرقابة.

### 3.1 لعبارات المحور الأول: مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير

التدقيق المتعارف عليها.

الجدول رقم (11): مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق

المتعارف عليها.

Statistiques descriptives			
Ecart type	Moyenne	N	
,31355	4,2222	36	مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
		36	N valide (listwise)

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

المتوسط العام لعبارات المحور يقع ضمن فئة موافق أي أن المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية يلتزم بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

### 1.2 للمحور الثاني: تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة

المهنية للتدقيق.

### 2.2 لعبارات المحور: تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع

الممارسة المهنية للتدقيق.

الجدول رقم (12): تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

Statistiques descriptives			
Ecart type	Moyenne	N	
,681	4,22	36	تقارير التدقيق التي يتم فيها استخدام المعايير الدولية للتدقيق، تلقى قبولا بالمقارنة مع تلك التي لا تستخدم.
,465	3,89	36	تساهم معايير التدقيق الدولية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
,535	4,00	36	استعمال المؤسسات للمعايير الدولية للتدقيق يمكنها من دخول الأسواق المالية الدولية.
,554	4,08	36	تغطي معايير التدقيق الدولية كافة الأحداث المالية والاقتصادية.
,454	4,28	36	توفر معايير التدقيق الدولية متطلبات إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها.
,478	4,00	36	معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين الخارجيين بين الدول.
,506	4,03	36	تعد معايير التدقيق الدولية ضرورية للمؤسسات بتقديم المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها.
,554	3,92	36	المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية.
		36	N valide (listwise)

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

إجابات جميع عبارات الاستبيان للمحور الثاني تقع ضمن فئة موافق، أي أن تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق، كما أن معايير التدقيق الدولية تساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، كما أن المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية.

### 3.2 عبارات المحور: تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع

الممارسة المهنية للتدقيق.

الجدول رقم (13): تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

Statistiques descriptives			
Ecart type	Moyenne	N	
,30381	4,0521	36	تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.
		36	N valide (listwise)

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تفرغ بيانات الاستمارة.

المتوسط العام لعبارات المحور يقع ضمن فئة موافق، تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

### 1.3 للمحور الثالث: مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

الجدول رقم (14): مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

Statistiques descriptives			
Ecart type	Moyenne	N	
,398	3,89	36	إن تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولي له أثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.
,523	4,11	36	تحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر بفضل معايير التدقيق الدولية.
,424	3,86	36	يؤدي تطبيق واعتماد معايير التدقيق الدولية إلى استعمال نموذج معين من تقرير المدقق.
,639	4,14	36	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر
,467	4,31	36	توحيد التدقيق على المستوى الدولي يؤثر على استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر.
,513	4,28	36	يوجد تماثل في ميدان المحاسبة والتدقيق بين البيئة الجزائرية وغيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
,475	3,94	36	لن ينجح تطبيق معايير التدقيق الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية دون مراعاة خصائص المجتمع (المسؤولية الاجتماعية).
,319	4,11	36	عدم إلمام المدققين بالجزائر بمعايير التدقيق الدولية أدى إلى صعوبة

			تكييف هذه الأخيرة ببيئتها.
		36	N valide (listwise)

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

إجابات جميع عبارات الاستبيان للمحور الثالث تقع ضمن فئة موافق، أي أن معايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية، كما أن تحسين واقع المهنة في الجزائر بفضل معايير التدقيق، فهي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، ولن ينجح تطبيق معايير التدقيق الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية دون مراعاة خصائص المجتمع (المسؤولية الاجتماعية).

### 2.3 عبارات المحور: مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

الجدول رقم (15): مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

Statistiques descriptives			
Ecart type	Moyenne	N	
,26918	4,0799	36	مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.
		36	N valide (listwise)

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

المتوسط العام لعبارات المحور يقع ضمن فئة موافق، أي أن البيئة الجزائرية تتلاءم مع معايير الدولية للتدقيق.

### رابعاً: اختبار التوزيع (T).

نضع الفرضيات كما يلي:

- فرضية العدم:  $H_0$
- فرضية البديل:  $H_1$
- إذا كانت  $sig > 0.05$  قبول فرضية العدم ورفض فرضية البديل.
- إذا كانت  $sig < 0.05$  رفض فرضية العدم وقبول فرضية البديل.

1.1 للمحور الأول: مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

2,1 لعبارات المحور الأول: مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

الجدول رقم (16): مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
1,04	1,167	,000	35	18,520	المدقق الخارجي في الجزائر مؤهل علميا وعمليا.
1,06	1,194	,000	35	17,855	يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في تقويم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.
1,04	1,194	,000	35	15,340	يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية التامة.
,98	1,194	,000	35	11,481	يبدي المدقق الخارجي في تقريره النهائي بأن القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية.
1,17	1,333	,000	35	16,733	يصل المدقق إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية من خلال دراسته لنظام الرقابة الداخلية.

1,05	1,250	,000	35	12,42 6	عدم وجود أي تدخل من طرف الإدارة عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص.
,96	1,139	,000	35	12,59 3	تم الإشارة إلى أسباب الامتناع عن إبداء الرأي في تقرير المدقق الخارجي.
1,13	1,306	,000	35	14,92 7	عند القيام بمهمة التدقيق يتم تقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم.

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفرغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة (sig) لاختبار (t) أقل من (0.05) فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديل لجميع عبارات المحور الأول، حيث أن التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها بنسبة (0.856%)، كما يبدي المدقق الخارجي في تقريره النهائي بأن القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية بنسبة (0.98%)، كما أنه تتم الإشارة إلى أسباب الامتناع عن إبداء الرأي في تقرير المدقق الخارجي بنسبة (0.96%).

**3.1 لعبارات المحور:** مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

الجدول رقم (17): مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
1,1161	1,22222	,000	35	23,38 8	مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة (sig) للمحور الأول أقل من (0.05)، مما يعني رفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديل أي أن المدقق الخارجي يلتزم في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

**1.2 للمحور الثاني:** تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

**2.2 لعبارات المحور:** تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

الجدول رقم (18): تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence Inférieure	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
,99	1,222	,000	35	10,77 2	تقارير التدقيق التي يتم فيها استخدام المعايير الدولية للتدقيق، تلقى قبولا بالمقارنة مع تلك التي لا تستخدم.
,73	,889	,000	35	11,47 9	تساهم معايير التدقيق الدولية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
,82	1,000	,000	35	11,22 5	استعمال المؤسسات للمعايير التدقيق الدولية يمكنها من دخول الأسواق المالية الدولية.
,90	1,083	,000	35	11,72 9	تغطي معايير التدقيق الدولية كافة الأحداث المالية والاقتصادية.
1,12	1,278	,000	35	16,87 7	توفر معايير التدقيق الدولية متطلبات إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها.
,84	1,000	,000	35	12,55 0	معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين الخارجيين بين الدول.
,86	1,028	,000	35	12,18 0	تعد معايير التدقيق الدولية ضرورية للمؤسسات بتقديم

					المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها.
,73	,917	,000	35	9,924	المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية.

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تفرغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة (sig) لاختبار (T) أقل من (0.05) فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديل لجميع عبارات المحور الثاني، حيث أن تقارير التدقيق التي يتم فيها استخدام المعايير الدولية للتدقيق، تلقى قبولاً بالمقارنة مع تلك التي لا تستخدم بنسبة (0.99%)، أما معايير التدقيق الدولية فإنها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بنسبة (0.77%)، كما أن معايير التدقيق الدولية تعد ضرورية للمؤسسات بتقديم المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها بنسبة (0.86%)، كما أن المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية بنسبة (0.73%).

### 3.3 عبارات المحور: تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع

الممارسة المهنية للتدقيق.

الجدول رقم(19): تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence Inférieure	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	ddl	T	
,9493	1,05208	,000	35	20,77 8	تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تفرغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة (sig) لاختبار (T) للمحور الثاني أقل من (0.05)، مما يعني مما يعني رفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديل أي أنه تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

### 1.3 للمحور الثالث: مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

### 2.3 لعبارات المحور الثالث: مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

### الجدول رقم (20): مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	ddl	T	
Inférieure					
,75	,889	,000	35	13,38 7	إن تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولي له أثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.
,93	1,111	,000	35	12,75 9	تحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر بفضل معايير التدقيق الدولية.
,72	,861	,000	35	12,17 3	يؤدي تطبيق واعتماد معايير التدقيق الدولية إلى استعمال نموذج معين من تقرير المدقق.
,92	1,139	,000	35	10,68 8	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر
1,15	1,306	,000	35	16,76 7	توحيد التدقيق على المستوى الدولي يؤثر على استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر.

1,10	1,278	,000	35	14,93 6	يوجد تماثل في ميدان المحاسبة والتدقيق بين البيئة الجزائرية وغيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
,78	,944	,000	35	11,93 6	لن ينجح تطبيق معايير التدقيق الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية دون مراعاة خصائص المجتمع (المسؤولية الاجتماعية).
1,00	1,111	,000	35	20,91 7	عدم إلمام المدققين بالجزائر بمعايير التدقيق الدولية أدى إلى صعوبة تكيف هذه الأخيرة ببيئتها.

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

إن تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولي له أثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي بنسبة (0,75%)، يؤدي تطبيق واعتماد معايير التدقيق الدولية إلى استعمال نموذج معين من تقرير المدقق بنسبة (0,72%)، معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر بنسبة (0,92%)، لن ينجح تطبيق معايير التدقيق الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية دون مراعاة خصائص المجتمع (المسؤولية الاجتماعية) بنسبة (0,78%).

### 3.4 عبارات المحور الثالث: مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

الجدول رقم (21): مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence Inférieure
مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.	24,07	35	,000	1,07986	,9888

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة (sig) لاختبار (T) للمحور الثاني أقل من (0.05)، مما يعني مما يعني رفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديل أي أنه معايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية.

#### خامساً: تحليل الارتباط والانحدار.

يتم الاعتماد على تحليل الارتباط والانحدار من أجل معرفة مدى تأثير المحاور فيما بينها.

#### 1. تحليل الارتباط.

من خلال مصفوفة الارتباط المشترك نجد:

الجدول رقم (22): تحليل الارتباط

Corrélations			
مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.	مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.	تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.	مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.	Corrélacion de Pearson	1	,648**	,445**
	Sig. (bilatérale)		,000	,007
	N	36	36	36
تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.	Corrélacion de Pearson	,648**	1	,461**
	Sig. (bilatérale)	,000		,005
	N	36	36	36
مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.	Corrélacion de Pearson	,445**	,461**	1
	Sig. (bilatérale)	,007	,005	
	N	36	36	36

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

- معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثاني: 0,64، ارتباط طردي.
- معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث: 0,44، ارتباط طردي ضعيف.
- معامل الارتباط بين المحور الثاني والمحور الثالث: 0,46، ارتباط طردي.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (22) أن معامل الارتباط طردي ضعيف بالنسبة للمحور الأول والمحور الثاني كذلك بالنسبة لمعامل الارتباط للمحور الأول والمحور الثالث طردي ضعيف، أما بالنسبة لمعامل الارتباط للمحور الثاني والمحور الثالث ارتباط طردي أي يوجد تأثير بين المحورين الثاني والثالث، ومنه يمكن وضع علاقة الانحدار بين المحاور.

2. الانحدار.

من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS تحصلنا على المخرجات التالية:

Régression

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,499 <sup>a</sup>	,249	,204	,24020

a. Valeurs prédites : (constantes), تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق. مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

ANOVA <sup>a</sup>						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,632	2	,316	5,477	,009 <sup>b</sup>
	Résidu	1,904	33	,058		
	Total	2,536	35			

a. Variable dépendante : مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

b. Valeurs prédites : (constantes), تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق. مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

Coefficients <sup>a</sup>					
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T
		A	Erreur standard	Bêta	
1	(Constante)	2,098	,601		3,493
	مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.	,216	,170	,252	1,273
	تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.	,264	,176	,297	1,501

Coefficients <sup>a</sup>		
Sig.		Modèle
,001	(Constante)	1
,212	مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.	
,143	تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.	

a. Variable dépendante : مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية :

من خلال تحليل التباين نجد إن قيمة sig لإحصائية فيشر F أقل من 0,05 فإن النموذج ذو جودة توفيق عالية.

كذلك نجد أن معادلة الانحدار تكون على الشكل التالي:

$$Y = 0.216X1 + 0.264X2 + 3.49$$

Y: المحور الثالث

X1: المحور الأول

X2: المحور الثاني

كما نلاحظ أن جميع المعلمات غير معنوية لكن النموذج ككل مقبول.

### 3. تحليل التباين (إحصائية فيشر F).

#### 1.3 بين المحور الأول والمحور الثالث.

باستخدام إحصائية فيشر (F) ومن خلال جدول تحليل التباين:

الجدول رقم (23): تحليل التباين بين المحور الأول والثالث.

ANOVA à 1 facteur					
مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها					
	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Significatio n
Inter- groupes	1,964	8	,246	4,488	,001
Intra- groupes	1,477	27	,055		
Total	3,441	35			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة sig لإحصائية فيشر F أقل من 0,05 فإنه يوجد تأثير ذو معنوية إحصائية للمحور الأول على الثالث أي أن التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية.

بين المحور الثاني والمحور الثالث:

الجدول رقم (24): تحليل التباين بين المحور الثاني والثالث.

ANOVA à 1 facteur					
مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها					
	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Significat ion
Inter- groupes	1,964	8	,246	4,488	,001
Intra- groupes	1,477	27	,055		
Total	3,441	35			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقاً من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة sig لإحصائية فيشر F أقل من 0,05 فإنه يوجد تأثير ذو معنوية إحصائية للمحور الثاني على الثالث أي معايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية وتبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

### 1.3 بين المحور الأول والمحور الثاني

الجدول رقم (25): تحليل التباين بين المحور الأول والمحور الثاني.

ANOVA à 1 facteur					
مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها					
	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Significati on
Inter- groupes	2,414	8	,302	7,931	,000
Intra- groupes	1,027	27	,038		
Total	3,441	35			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة sig لإحصائية فيشر F أقل من 0,05 فإنه يوجد تأثير ذو معنوية إحصائية للمحور الأول على الثاني أي أن التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها وتبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق.

## خلاصة الفصل

من خلال مقارنة المتوسطات للمحاور الثلاثة وجد أن جميع اختبار المتوسطات للمحاور الثلاثة تقع ضمن فئة موافق أي أن المدقق الخارجي يلتزم في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها، كما أن تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق. وكذلك تتلاءم معايير التدقيق الدولية البيئية الجزائرية.

ومن خلال إجراء اختبار الفرضيات باستخدام إحصائية (T) وجد أن جميع الفرضيات البديلة محققة أي أن المحاور الثلاث مطبقة.

كما أنه يوجد الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث، والمحور الثاني والمحور الثالث، والمحور الثاني والمحور الأول، ومن خلالها تم الوصول إلى معادلة الانحدار المتمثلة في العلاقة بين المتغيرات.

أما من خلال إحصائية فيشر F وجدنا أنه يوجد تأثير بين المحور الأول والمحور الثالث وكذلك تأثير بين المحورين الثاني والثالث وبين الأول والثاني.



## الخاتمة العامة

من خلال عرضنا لموضوع واقع تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. من أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي هو من المهن المعاصرة التي عرفت اهتماماً واسعاً في العصر الحالي خاصة بعد الانفتاح الاقتصادي وازدياد حجم التعاملات الاقتصادية بين الدول. بغية تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي الحقيقي لها، كما أن قيام عملية التدقيق المحاسبي كعلم جعله يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ والقوانين العامة المرتبطة بكشف الأخطاء المرتكبة سواء بقصد أو بدون قصد.

### 1. النتائج

- ظهور مهنة التدقيق المحاسبي جاء كنتيجة حتمية للتطور والتوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة.
- يجب القيام بمهنة التدقيق من طرف شخص مؤهل ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة.
- يتركز التدقيق على ثلاث نقاط أساسية ( الفحص، التحقيق، التقرير).
- يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها.
- الغرض الرئيسي من التدقيق ليس اكتشاف الغش والخطأ فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.
- عملية التدقيق تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة.
- يتوقف حجم العينة على مكانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة.

- هناك علاقة متينة بين المحاسب والمدقق حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية لاتخاذ القرارات المناسبة.
- الرقابة الداخلية عنصر من عناصر نشاط الإدارة، ويمكن تقسيم هذا النشاط إلى (التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة).
- الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها والتحكم في وظائف المؤسسة وضمان استقرارها.
- تعتبر المعايير الدولية للتدقيق الأساس الذي تحكم مهنة التدقيق وتساعد ممارسي المهنة على تجاوز كل الصعوبات أثناء تأدية مهامهم.
- إن الإخلال بتطبيق أو تجاهل أي معيار من معايير التدقيق من قبل المدقق سوف تؤدي إلى التأثير على مصداقية المدقق والى إخلال في أداءها.
- تهدف المعايير الدولية للتدقيق إلى ترشيد المهنة وتوحيد الأداء المهني على المستوى الدولي.

## 2. 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 " التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها." فقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة الممتدة من (01) ولغاية (08) التي شملها الجزء الأول من هذا المحور، وكانت النتائج كما يلي:

✓ أن المدقق الخارجي لا يعتمد على أعمال المدقق الداخلي في تقويم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، كما أن يتمتع بالاستقلالية التامة.

✓ عدم وجود أي تدخل من طرف الإدارة عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص.

✓ عند القيام بمهمة التدقيق يتم تقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم، يبدأ المدقق بعملية الفحص لإبداء الرأي الفني المحايد في التقرير.

من خلال هذه النتائج، يتبين لنا صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: المتمثلة في " تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق " فقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة الممتدة من (01) ولغاية (08) التي شملها الجزء الثاني من هذا المحور، وكانت النتائج كما يلي:

✓ استعمال المؤسسات للمعايير التدقيق الدولية يمكنها من دخول أسواق مالية دولية جديدة، كما أنها تساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.

✓ معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين الخارجيين بين الدول، كما أنها تغطي كافة الأحداث المالية والاقتصادية.

✓ المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية.

إذن تشير النتائج المحصل عليها أعلاه إلى تحقق الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: المتمثلة في " مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية " فقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة الممتدة من (01) ولغاية (08) التي شملها الجزء الثالث من هذا المحور، وكانت النتائج كما يلي:

✓ تحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر بفضل معايير التدقيق الدولية، كما أن تبنيها له أثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.

✓ معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.

✓ لن ينجح تطبيق معايير التدقيق الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية دون مراعاة خصائص المجتمع (المسؤولية الاجتماعية).

### ثالثا: الاقتراحات

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لهذا الموضوع، يمكننا الخروج بجملة من الاقتراحات التي نرى بأنها ضرورية من أجل تحسين جودة تقارير المدقق مستقبلا وهي كالتالي:

✓ يتوجب على لجنة التطبيقات الدولية للتدقيق الإشارة إلى أن نماذج الفقرات ( عنوان التقرير، الجهة الموجهة إليه، الفقرة الافتتاحية، فقرة النطاق، فقرة الرأي، التوقيع وتاريخ التقرير.)، محددة بدقة عند إبداء آراءه (هذه الآراء متحفظة أو الامتناع عنها).

- ✓ على الجهات المصدرة لمعايير التدقيق الدولية عند وضعها لهاته المعايير ان تأخذ بعين الاعتبار كافة التطورات ذات العلاقة بمهنة التدقيق في مختلف الدول، وكما يستلزم أن تكون لها القدرة الكافية لمعالجة مختلف المشاكل التي قد تواجهها.
- ✓ توظيف أشخاص لهم كفاءات وقدرات عملية ومهنية الذين بإمكانهم تأدية مهامهم وفق لمبادئ ومعايير تدقيق متفق عليها.
- ✓ ضرورة الحفاظ على استقلالية المدقق، وبالتالي يجب تحديد مجمل الحالات التي قد تؤدي إلى عدم استقلاله.
- ✓ ضرورة توحيد نماذج تقرير المدقق على المستوى الدولي.
- ✓ ضرورة الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق، حيث تكون هذه المعايير مؤطرة وموجهة لعمل المدقق ابتداء من مباشرة العملية إلى غاية الانتهاء منها.

#### رابعاً: آفاق الدراسة

- تبقى محاولتنا في هذا الموضوع جهداً ناقصاً، حتى يكتمل الاقتناع لدى المؤسسات بضرورة اللجوء إلى مدققين سواء داخلي أم خارجي للسهر على حماية أصولها من الاختلاس والغش، وهذا يستدعي القيام ببحوث ودراسات تعالج جوانب الموضوع منها:
- ✓ مدى تطبيق معايير التدقيق في الجزائر.
  - ✓ انعكاسات تطبيق معايير التدقيق الدولية في مكاتب محافظي الحسابات.





( الملحق رقم 2 )

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استمارة استبيان

واقع تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر محاسبة وتدقيق في العلوم التجارية

تحت إشراف: د/الهاشمي بن واضح

إعداد الطالبة: بسمة حمومة

في إطار تحضير مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان "واقع تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، أستسمحكم في المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة، ويشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان، سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم. مع شكرنا المسبق، نتعهد لكم أن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا مني فائق الشكر والاحترام.....

السنة الجامعية 2015-2016

## ( الملحق رقم 2 )

ملاحظة: يرجى الإشارة إلى الإجابة المناسبة بوضع علامة (x)

الجزء الأول: معلومات عامة عن عينة الدراسة

1. المؤهل العلمي:

ليسانس  ماجستير  شهادة مهنية  ماستر

2. الوظيفة الحالية:

أستاذ جامعي  خبير محاسب   
محافظ حسابات  محاسب معتمد

3. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات   
من 10 إلى 15 سنة  أكثر من 15 سنة

## ( الملحق رقم 2 )

### الجزء الثاني: بيانات حول الموضوع

المحور الأول: مدى التزام المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

رقم	العبرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1	المدقق الخارجي في الجزائر مؤهل علميا وعمليا.					
2	يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في تقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.					
3	يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية التامة.					
4	ييدي المدقق الخارجي في تقريره النهائي بأن القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية.					
5	يصل المدقق إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية من خلال دراسته لنظام الرقابة الداخلية.					
6	عدم وجود أي تدخل من طرف الإدارة عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص.					
7	تتم الإشارة إلى أسباب الامتناع عن إبداء الرأي في تقرير المدقق الخارجي.					
8	عند القيام بمهمة التدقيق يتم تقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم.					

## ( الملحق رقم 2 )

المحور الثاني: تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يؤدي إلى تحسين واقع  
الممارسة المهنية للتدقيق.

رقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1	تقارير التدقيق التي يتم فيها استخدام المعايير الدولية للتدقيق، تلقى قبولا بالمقارنة مع تلك التي لا تستخدم.					
2	تساهم معايير التدقيق الدولية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.					
3	استعمال المؤسسات للمعايير التدقيق الدولية يمكنها من دخول الأسواق المالية الدولية.					
4	تغطي معايير التدقيق الدولية كافة الأحداث المالية والاقتصادية.					
5	توفر معايير التدقيق الدولية متطلبات إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها.					
6	معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين الخارجيين بين الدول.					
7	تعد معايير التدقيق الدولية ضرورية للمؤسسات بتقديم المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها.					
8	المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية.					

## ( الملحق رقم 2 )

المحور الثالث: مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية البيئة الجزائرية.

رقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1	إن تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولي له أثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.					
2	تحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر بفضل معايير التدقيق الدولية.					
3	يؤدي تطبيق واعتماد معايير التدقيق الدولية إلى استعمال نموذج معين من تقرير المدقق.					
4	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.					
5	توحيد التدقيق على المستوى الدولي يؤثر على استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر.					
6	يوجد تماثل في ميدان المحاسبة والتدقيق بين البيئة الجزائرية وغيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.					
7	لن ينجح تطبيق معايير التدقيق الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية دون مراعاة خصائص المجتمع (المسؤولية الاجتماعية).					
8	عدم إلمام المدققين بالجزائر بمعايير التدقيق الدولية أدى إلى صعوبة تكيف هذه الأخيرة ببيئتها.					

شكرا لكم على تفهمكم وحسن تعاونكم.

# (الملحق رقم 3)

## Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de <b>المدقق الخارجى في الجزائر مؤهل علميا وعمليا</b> est normale avec une moyenne de 4,17 et un écart-type de 0,38.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
2	La distribution de <b>يعتمد المدقق الخارجى على أعمال المدقق الداخلى في تقديم فحوصات وكفائة نظم الرقابة الداخلية</b> est normale avec une moyenne de 4,19 et un écart-type de 0,40.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
3	La distribution de <b>يشتمل المدقق الخارجى على استقلالية الفكرة</b> est normale avec une moyenne de 4,19 et un écart-type de 0,47.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
4	La distribution de <b>يؤدي المدقق الخارجى في تقريره النهائي بن القوائم المالية في عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية</b> est normale avec une moyenne de 4,19 et un écart-type de 0,62.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
5	La distribution de <b>يصل المدقق إلى القناعة الكافية بعدى عدالة القوائم المالية من خلال براسه</b> est normale avec une moyenne de 4,33 et un écart-type de 0,48.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
6	La distribution de <b>عدم وجود أي تدخل من طرف الإدارة عند إظهار المحقق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص</b> est normale avec une moyenne de 4,25 et un écart-type de 0,60.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
7	La distribution de <b>تم الإشارة إلى أسباب الإنشغال عن إزاء الرأي في تقرير المدقق الخارجى</b> est normale avec une moyenne de 4,14 et un écart-type de 0,54.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
8	La distribution de <b>عدم القيام بمهمة المدقق يتم تقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم</b> est normale avec une moyenne de 4,31 et un écart-type de 0,52.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
9	La distribution de <b>تقرير المدقق التي يتم فيها استخدام المعيار الدولية للشؤون تقي فيها بالمقارنة مع تلك التي لا تستخدم</b> est normale avec une moyenne de 4,22 et un écart-type de 0,68.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,004	Rejeter l'hypothèse nulle.
10	La distribution de <b>تساهم معايير المدقق الدولية في تميز نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية</b> est normale avec une moyenne de 3,89 et un écart-type de 0,46.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification 05.

# (الملحق رقم 3)

## Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
11	La distribution de données des utilisateurs est normale avec une moyenne de 4,00 et un écart-type de 0,53.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
12	La distribution de données des utilisateurs est normale avec une moyenne de 4,00 et un écart-type de 0,55.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
13	La distribution de données des utilisateurs est normale avec une moyenne de 4,28 et un écart-type de 0,45.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
14	La distribution de données des utilisateurs est normale avec une moyenne de 4,00 et un écart-type de 0,48.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
15	La distribution de données des utilisateurs est normale avec une moyenne de 4,03 et un écart-type de 0,51.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
16	La distribution de données des utilisateurs est normale avec une moyenne de 3,92 et un écart-type de 0,55.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
17	La distribution de données des utilisateurs est normale avec une moyenne de 3,89 et un écart-type de 0,40.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
18	La distribution de données des utilisateurs est normale avec une moyenne de 4,11 et un écart-type de 0,52.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
19	La distribution de données des utilisateurs est normale avec une moyenne de 3,86 et un écart-type de 0,42.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification 05.

# (الملحق رقم 3)

## Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
20	La distribution de <b>محلير الشقيق الموالية هي الحل الأمثل لتأمين واقع الممارسة المهنية في الجزائر</b> est normale avec une moyenne de 4,14 et un écart-type de 0,64.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,002	Rejeter l'hypothèse nulle.
21	La distribution de <b>توحيد الشقيق على المستوى الموالي يؤثر على استقلالية مهنة الشقيق في الجزائر</b> est normale avec une moyenne de 4,31 et un écart-type de 0,47.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
22	La distribution de <b>يوجد تماثل في مهان المحلحة والشقيق بين الفئة الجزائرية وغيرها من الدول التي تؤثر على وضع محلير المحلحة والشقيق الموالية</b> est normale avec une moyenne de 4,28 et un écart-type de 0,51.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
23	La distribution de <b>لن ينجح تطبيق محلير الشقيق الموالية في بيئة الاعمال الجزائرية دون مراعاة خصائص المجتمع (الاجتماعية)</b> est normale avec une moyenne de 3,94 et un écart-type de 0,47.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
24	La distribution de <b>عدم إلمام المسقن بلجزائر بمحلير الشقيق الموالية أدى إلى صعوبة تحقيق هذه الأخيرة بشكلها</b> est normale avec une moyenne de 4,11 et un écart-type de 0,32.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification 0,05.



أولاً: الكتب باللغة العربية

1. أبو شمالة أحمد محمد، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2004.
2. ارينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر وأحمد حامد دجاج، دار المريخ المملكة السعودية، الجزء الأول، 2008.
3. الجبر نبيه بن عبد الرحمان، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998.
4. جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن، 2000.
5. جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
6. جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الثالثة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
7. جربوع يوسف محمد، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الوراق لنشر والتوزيع، الأردن 2007.
8. الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
9. الدهراوي كمال الدين مصطفى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية للنشر، مصر.
10. دحدوح حسين أحمد، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
11. الذيب عوض لبيب فتح الله ، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
12. الحدرب زهير، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
13. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002.
14. طواهر محمد التوهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسات التطبيقية)، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
15. الطلحة حامد داود، معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبة الأردنية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2000.

16. المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المهام (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2007.
17. المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009.
18. م.س الصبان، والفيومي م، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية بيروت، 1990.
19. ماضي محمد توفيق، إدارة وجدولة المشاريع، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
20. نضمي إيهاب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012.
21. الفيومي محمد، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1988.
22. الصحن عبد الفتاح، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004.
23. الصحن عبد الفتاح محمد وفتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
24. القاضي حسين يوسف، حسين أحمد دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
25. القاضي حسين، مأمون حماد، محاسبة دولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
26. ألمرحي عبد الكريم علي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، الأردن، 2002.
27. الشتوي إدريس عبد السلام، (المراجعة معايير وإجراءات)، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.
28. الخطيب خالد راغب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملية، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.
29. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
30. سواد زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الريبة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
31. سلامة رأفت وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.
32. سرايا محمد السيد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، 2013.

33. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، 1999.
34. عبد الله خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2012.
35. علي عبد الوهاب نصر، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
36. توماس وليم، أرمسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، الرياض، 2010.

### 1. ثانيا: الكتب باللغة الأجنبية

1. Barneto Pascal, Les normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2004.
2. C .Lionnel. ET GERARD.V: **Audit et controle interne**, aspects, financier, opération et stratégiques, 4 Edition Dalloz, paris, 1992.
3. Spicer and Peger. **Practical Auditing (Allied Publishers)**. PVT . LTD.ED 1989.

### ثالثا: الرسائل الجامعية

1. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
2. حشيشي نسرين، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
3. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية (مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
4. لقلطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2014.
5. ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، كلية علوم التسيير وعلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2007\_2006.

6. مناعي حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008.
7. مازون محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير المحاسبية الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010.
8. صديقي مسعود، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
9. شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009/2008.

#### رابعاً: الملتقيات والمنشورات

10. الفكي الفاتح الأمين عبد الرحيم، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ترقية الأداء المهني"، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، العدد 16، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
11. بن ناصر عيسى، ملتقى وطني حول: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (متطلبات التوافق والتطبيق)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة، يومي 26/25 ماي 2010.
12. يوسف محمد طارق، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر، ماي 2007.
13. سايج فايز، مداخلة: انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، الملتقى الدولي: حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS\_IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13/14/ديسمبر/2011.
14. سلوم حسن عبد الكريم، بتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية علي منظمات الأعمال (تحديات-الفرص-الأفاق)، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2006.
15. صديقي مسعود، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق، والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 8\_9\_مارس 2005.

**خامسا: النصوص التشريعية والتنظيمية**

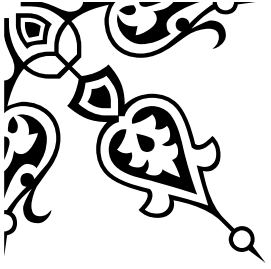
1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المواد: 31\_32\_33\_36\_37\_38، من القانون 10\_01، العدد 42، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 3 إلى 15.
3. المادة 34 من القانون 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.

**سادسا: المحاضرات**

1. حمدان مأمون، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق عضو جمعية المحاسبين القانونيين.
2. سعيدي يحيى، محاضرة بعنوان الرقابة الداخلية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015.

**سابعا: المواقع**

1. WWW. Oiu . edu.sd , page consulté le 17\_ 03\_2016.
2. www. IASB. ORG حسب موقع مجلس معايير المحاسبية الدولية
3. Fitzpatrick\_the story of book keeping. Accountancy. And Auditing.



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## الملخص:

تعتبر عملية التدقيق المحاسبي عملية منهجية منتظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات يحكمها إطار نظري يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها. وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام المدقق بمعايير التدقيق المحاسبي، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة وصحة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء.

إن الغرض من هذا البحث هو معرفة واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر، ومدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق هذه المعايير أثناء الممارسة المهنية.

## Abstract:

Accounting audit is a systematic regular process that consists of a series of procedures governed by a theoretical framework which includes a set of generally accepted objectives and standards.

These standards are professional levels for ensuring the auditor's commitment to the accounting audit principles. After the accountant finishes collecting, classifying, and recording information about an institution's activities, it is then the auditor's role to evaluate the extent to which this information are true, valid and free from misstatements.

The purpose of this research is to investigate the reality of auditing standards application in Algeria, and to find out the extent to which an external auditor implements these standards in the professional practice.