



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل:

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

تخصص: علوم تجارية

العنوان:

مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في
الجزائر

إعداد الطالب:

زيادي سامي

تاريخ المناقشة: 2021/11/25

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
أ.د. بلعجوز حسين	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	رئيسا
أ.د. سعدي يحيى	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفاً و مقرراً
د. لقلطي الأخصر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	ممتحنا
د. زبيري عز الدين	أستاذ محاضر (أ)	جامعة برج بوعريبيج	ممتحنا
د. بوراوي ساعد	أستاذ محاضر (أ)	المركز الجامعي بريكة	ممتحنا
د. لطرش وليد	أستاذ محاضر (أ)	المركز الجامعي تيبازة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
الصفحة	المحتويات
	إهداء شكر وتقدير فهرس المحتويات قائمة الجداول والأشكال قائمة الملاحق
أ	المقدمة
الفصل الأول: دور الهيئات والمنظمات المهنية في دعم وتطوير مهنة التدقيق	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول المنظمات المهنية ومهنة التدقيق
3	المطلب الأول: مهنة التدقيق
6	المطلب الثاني: المنظمات المهنية
10	المطلب الثالث: نشأة المنظمات المهنية للتدقيق
13	المبحث الثاني: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في دعم وتطوير مهنة التدقيق
13	المطلب الأول: الاتحاد الدولي للمحاسبين
15	المطلب الثاني: مجالس ولجان الاتحاد الدولي للمحاسبين
18	المطلب الثالث: مساهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير مهنة التدقيق
23	المبحث الثالث: دور المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تطوير مهنة التدقيق
23	المطلب الأول: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
24	المطلب الثاني: أقسام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
28	المطلب الثالث: مساهمة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تطوير مهنة التدقيق
31	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: معايير التدقيق الدولية	
33	تمهيد
34	المبحث الأول: عموميات حول معايير التدقيق
34	المطلب الأول: نشأة وتطور معايير التدقيق

40	المطلب الثاني: مفهوم معايير وإجراءات التدقيق
44	المطلب الثالث: أهمية وأهداف ونطاق معايير التدقيق
48	المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية و أساليب تبنيها
48	المطلب الأول: ماهية وأهداف معايير التدقيق الدولية
52	المطلب الثاني: إصدار معايير التدقيق الدولية
56	المطلب الثالث: أساليب تبني معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية
61	المبحث الثالث: تبويب معايير التدقيق الدولية
61	المطلب الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات وتقييم المخاطر
70	المطلب الثاني: أدلة التدقيق واستعمال عمل الآخرين
77	المطلب الثالث: نتائج التدقيق والتقرير، والمواضيع الخاصة
81	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: قواعد السلوك المهني والتطوير المهني المستمر
83	تمهيد
84	المبحث الأول: ماهية قواعد السلوك المهني
84	المطلب الأول: مفهوم قواعد السلوك المهني
86	المطلب الثاني: الأساليب التي تساعد على تحسين مستوى السلوك المهني
87	المطلب الثالث: أهمية وأهداف وأنواع قواعد السلوك المهني
89	المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين
89	المطلب الأول: قواعد السلوك الأخلاقي لجميع المحاسبين المهنيين
93	المطلب الثاني: قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسات العامة
104	المبحث الثالث: التطوير المهني المستمر في ظل معايير التعليم الدولية
104	المطلب الأول: مفهوم وأهداف التطوير المهني المستمر
106	المطلب الثاني: معيار التعليم المحاسبي الدولي IES 7 " التطوير المهني المستمر"
107	المطلب الثالث: متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES 7
113	خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر
115	تمهيد
116	المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

116	المطلب الأول: نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر
124	المطلب الثاني: الهيآت المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر
133	المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر
138	المبحث الثاني: ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر
138	المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه وأتباعه
140	المطلب الثاني: مهام مدقق الحسابات في الجزائر
141	المطلب الثالث: مسؤوليات مدقق الحسابات في الجزائر
144	المبحث الثالث: معايير التدقيق وحقوق وواجبات مدقق الحسابات في الجزائر
144	المطلب الأول: معايير التدقيق الجزائرية
149	المطلب الثاني: حقوق وواجبات مدقق الحسابات في الجزائر
153	المطلب الثالث: حالات التناهي والموانع
155	خلاصة الفصل الرابع
	الفصل الخامس: الدراسة الميدانية
157	تمهيد
158	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
158	المطلب الأول: تصميم ومعالجة الاستبيان
161	المطلب الثاني: مجتمع وحدود الدراسة
162	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة
164	المبحث الثاني: الاختبارات الإحصائية والخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
164	المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان
165	المطلب الثاني: الارتباط بين محاور الدراسة
166	المطلب الثالث: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
169	المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
169	المطلب الأول: تحليل النتائج واختبار الفرضية الأولى
174	المطلب الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضية الثانية
179	المطلب الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضية الثالثة
184	المطلب الرابع: تحليل النتائج واختبار الفرضية الرابعة
190	المطلب الخامس: تحليل التباين

194 خلاصة الفصل الخامس
195 الخاتمة
204 قائمة المراجع
214	الملاحق

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
22	معايير التعليم المحاسبي الدولية	(1-1)
54	معايير التدقيق الدولية	(1-2)
136	الاختبارات الكتابية للقبول	(1-4)
160	مقياس ليكارت الخماسي	(1-5)
160	اتجاه الإجابة حسب مقياس ليكارت الخماسي	(2-5)
161	الإحصائيات الخاصة بعينة الدراسة	(3-5)
165	معاملات ثبات وصدق الدراسة	(4-5)
165	معاملات الارتباط بين المحاور	(5-5)
166	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	(6-5)
167	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(7-5)
168	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(8-5)
170	التكرارات والنسب المئوية للمحور الثاني	(9-5)
171	المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الثاني	(10-5)
174	نتائج اختبار الفرضية الأولى	(11-5)
175	التكرارات والنسب المئوية للمحور الثالث	(12-5)
176	المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الثالث	(13-5)
179	نتائج اختبار الفرضية الثانية	(14-5)
180	التكرارات والنسب المئوية للمحور الرابع	(15-5)
181	المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الرابع	(16-5)
184	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	(17-5)
185	التكرارات والنسب المئوية للمحور الخامس	(18-5)
186	المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الخامس	(19-5)
189	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	(20-5)
190	تحليل التباين لفرضيات الدراسة حسب متغير المهنة	(21-5)
191	تحليل التباين لفرضيات الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(22-5)
192	تحليل التباين لفرضيات الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(23-5)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
22	مواصفات المحاسب المؤهل	(1-1)
30	قواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي AICPA	(2-1)
42	الإطار الفكري للتدقيق	(1-2)
47	تبويب معايير التدقيق	(2-2)
53	خطوات إصدار المعيار الدولي	(3-2)
163	نموذج الدراسة	(1-5)
166	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	(2-5)
167	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(3-5)
168	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(4-5)

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
215	استمارة استبيان	(01)
220	معاملات الارتباط بين المحاور	(02)
221	معاملات ثبات الدراسة	(03)
222	الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	(04)
223	المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة	(05)
225	اختبار One sample t test	(06)
226	تحليل التباين	(07)

المقدمة

تمهيد:

تعد مهنة التدقيق من أهم المهن التي لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات سواء النامية منها أو المتطورة، حيث تساهم بشكل كبير وجوهري في تنمية وتطوير الاقتصاديات المحلية، وذلك من خلال إبداء الرأي حول عدالة وصدق القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها، والتي يتم استخدامها من عدة أطراف في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

ونظرا لهذه الأهمية فإن أغلب دول العالم قامت بتأسيس منظمات مهنية مختصة تضع قوانين وأنظمة وشروطا خاصة محددة لمزاوي مهنة تدقيق الحسابات، بالإضافة إلى اشتراط توافر حد أدنى من التحصيل العلمي في كل من يرغب في ممارسة المهنة، وتحرص على تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني بين أعضائها وتعمل على حماية وحفظ استقلاليتهم وممارسة الرقابة المهنية عليهم والقيام بكل ما من شأنه أن يساهم في تطوير المهنة، وهناك نظم متعددة لتنظيم مهنة التدقيق، تختلف في شكلها ولكن تتحد في مضمونها الهادف إلى إيجاد قواعد مهنية وأخلاقية للمهنة وإلى إرساء ضوابط تحكم العمل المهني بما يرتقي بالمهنة ويحقق الأهداف والآمال الملقاة على عاتقها، فجد أن الإشراف على تنظيم ومتابعة المهنة قد يكون من قبل منظمات مهنية مستقلة، أو منظمات حكومية تابعة للدولة، أو منظمات مهنية مشتركة بين المهنيين والدولة، كما تقوم هذه المنظمات بعمليات تقييم لواقع المهنة من أجل تطويرها ومواكبة التطور الاقتصادي من ناحية والتطور المهني من ناحية أخرى.

نتيجة لزيادة الاهتمام العلمي الأكاديمي والمهني بتنظيم هذه المهنة وتطويرها ووضع الأسس المهنية والعلمية لأدائها بأقصى قدر ممكن من الكفاءة، قامت المنظمات المهنية في معظم الدول المتطورة بإصدار معايير للتدقيق حتى تكون أداة لعمل المدقق، بحيث تمدد بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في إنجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، كما قامت هذه المنظمات أيضا بإصدار قواعد السلوك المهني وهي عبارة عن مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تفرضها المهنة على نفسها وتلزم أعضائها بإتباعها بالإضافة إلى إلزام المهنيين بإتباع برامج التعليم المهني المستمر من أجل مواكبة التطورات التي مست المهنة.

لم يقتصر التنظيم المهني على الصعيد المحلي، حيث تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وكان الهدف من إنشائه هو تحقيق التوافق والتجانس وتقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين في مختلف دول العالم، وذلك من خلال استمرار إصداره وتطويره لمعايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني ومعايير التعليم المحاسبي الدولية.

وباعتبار الجزائر كغيرها من الدول تسعى إلى الانفتاح على العالم الخارجي، حيث قامت بإبرام اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، كما أنها تسعى للإنضمام للمنظمة العالمية للتجارة، وهذا ما يتطلب وجود تنظيم مهني قوي يسمح بتطوير مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع الممارسات الدولية، بحيث تتماشى مع متطلبات التجارة العالمية وعملة أسواق رأس المال، وهذا من خلال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق وقواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وتطبيق برامج التطوير المهني المستمر.

الإطار العام لإشكالية البحث:

تعد التطورات السريعة التي يشهدها العالم اليوم في جميع المجالات، وبخاصة الاقتصادية والمحاسبية سببا هاما لإيجاد ما يكفل لمهنة التدقيق الاستمرار والتأقلم، فتطوير مهنة التدقيق أصبح ضرورة ملحة تقتضيها المصلحة الاقتصادية والاجتماعية في جميع الأقطار النامية، لذلك نجد أن معظم الدول سارعت إلى تنظيمها والعناية بها واستكمال المقومات الأساسية لها لتكون إحدى الوسائل الهامة في نهضة المجتمع والدولة اقتصاديا وماليا واجتماعيا.

في ظل ما سبق ذكره تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

"ما مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؟"

ويمكن الإجابة على هذه الإشكالية من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؟
2. هل الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؟
3. هل الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؟
4. هل الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؟

فرضيات البحث:

على ضوء إشكالية البحث يمكن صياغة مجموعة من الفرضيات مفادها:

1. وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؛
2. الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؛

3. الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؛

4. الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

أهمية البحث:

تعود أهمية هذا البحث إلى حاجة مهنة التدقيق في الجزائر إلى وجود منظمة مهنية مستقلة تتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون المهنة، كما تعمل على تطويرها من خلال تكيفها مع الممارسات المهنية الدولية.

إن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر واستكمال المقومات الأساسية لها، من خلال تكيفها مع معايير التدقيق الدولية، والالتزام المهنيين بقواعد السلوك المهني وبرامج التطوير المهني المستمر الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، سيساهم في توفير المعلومات المالية والمحاسبية الملائمة لكل المتعاملين الاقتصاديين ومختلف الأطراف التي تستخدم تقارير التدقيق من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، وبالتالي تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني.

أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعريف بالمقومات الأساسية لمهنة التدقيق ومدى توفرها في التنظيم المهني بالجزائر؛
- تبيان أهمية وجود المقومات الأساسية لمهنة التدقيق من أجل إرساء تنظيم مهني قوي وفعال؛
- تشخيص الواقع المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر مع تسليط الضوء على أهم نواحي القوة والضعف بهدف استنباط سبل العلاج واقتراح الحلول والمتطلبات اللازمة لمعالجة جوانب القصور والضعف وتقوية وتعزيز جوانب القوة وصولاً إلى تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

أسباب اختيار الموضوع:

- حداثة الموضوع: يعتبر موضوع مقومات مهنة التدقيق من المواضيع الحديثة التي لم تنل نصيبها من الدراسات والبحث، خاصة في ظل سعي الجزائر للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وتنفيذ اتفاق الشراكة مع الاتحاد

الأوربي، وهو ما يجتزم عليها تنظيم مهنة التدقيق بشكل يساير الواقع الجديد ويضمن صدق وملائمة المعلومات التي تعتبر عنصرا أساسيا لاتخاذ القرارات؛

- متابعة بحث مرحلة الماجستير: الذي تناولت فيه موضوع " أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية"، واخترت موضوع "مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر"، لما له من صلة قوية بموضوع إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر، فكان هذا البحث الذي يعتبر امتدادا للجهود البحثية التخصصية السابقة؛

- الحاجة إلى دراسة متخصصة: إن هذا الموضوع جدير بالبحث والدراسة الجادة، لأن هناك حاجة علمية وعملية ماسة لبناء إطار متكامل لمهنة التدقيق في الجزائر، بما يؤدي إلى تطوير مهنة التدقيق وبالتالي الارتقاء بمستوى الممارسة المهنية للمدققين.

منهج البحث:

للإجابة على مشكلة البحث الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية المطروحة من خلال بحثنا، سوف نعلم على مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي وفق ما تقتضيه طبيعة وعناصر البحث، حيث سوف يتم الاعتماد على المنهج التاريخي في تتبع مهنة التدقيق منذ نشأتها وتطورها التاريخي بشكل عام وبشكل خاص في الجزائر. كما سوف يتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لسرد مختلف القوانين التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر وكذلك أثناء دراسة معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، ويهدف هذا المنهج إلى جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، تصنيفها وتحليلها، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري للموضوع. أما فيما يخص الجانب العملي فسوف يتم الاعتماد على استمارة الاستبيان التي تقدم للعينة المختارة بغية التعرف على آراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات حول مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

خطة البحث:

لغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث والتساؤلات المتفرعة عنها، سوف يتم تقسيم هذا الدراسة إلى خمسة فصول، حيث تم تخصيص أربعة فصول للجانب النظري والفصل الخامس تم تخصيصه للدراسة الميدانية، ولقد تم التطرق من خلال الفصل الأول إلى دور الهيئات والمنظمات المهنية في دعم وتطوير مهنة التدقيق، وذلك بالاعتماد على ثلاثة مباحث يتناول أولهما عموميات حول المنظمات المهنية ومهنة التدقيق، ويتناول

المبحث الثاني دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في دعم وتطوير مهنة التدقيق، ويتناول المبحث الثالث دور المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تطوير مهنة التدقيق.

أما الفصل الثاني فسوف يتم التطرق من خلاله إلى معايير التدقيق الدولية، حيث تناول المبحث الأول منه عموميات حول معايير التدقيق، ويتناول المبحث الثاني معايير التدقيق الدولية وأساليب تبنيتها، فيما يتناول المبحث الثالث تبويب معايير التدقيق الدولية.

كما تم التطرق من خلال الفصل الثالث إلى قواعد السلوك المهني والتعليم المهني المستمر، حيث تناول المبحث الأول ماهية قواعد السلوك المهني، أما المبحث الثاني فتم فيه التطرق إلى قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فيما تم التطرق في المبحث الثالث إلى التطور المهني المستمر في ظل معايير التعليم الدولية.

أما الفصل الرابع فسوف يتم التطرق من خلاله لواقع ممارسة وتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تناول المبحث الأول منه تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، ويتناول المبحث الثاني ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، أما المبحث الثالث فيتناول معايير التدقيق وحقوق وواجبات مدقق الحسابات في الجزائر.

أما الفصل الخامس فيتمثل في الدراسة الميدانية، حيث تناول المبحث الأول الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، ويتناول المبحث الثاني الاختبارات الإحصائية والخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، أما المبحث الثالث فتم التطرق فيه إلى تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

الدراسات السابقة:

- دراسة صديقي مسعود (2004): وهي عبارة عن رسالة دكتوراه دولة بجامعة الجزائر تحت عنوان: " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، وقد انطلق الباحث من إشكالية مفادها أن غياب إطار وطني للتدقيق المالي في الجزائر يجعل المدققين يستندون إلى أطر أخرى تنبثق من طبيعة التكوين والميول الخاص لبعض المدارس الدولية للتدقيق المالي التي قد لا توائم الواقع الاقتصادي الجزائري ولا تتكيف وحاجات الأطراف الطالبة لآرائهم. وقد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التأسيس لإطار نظري كفيل بترقية التدقيق المالي في الجزائر، ويسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة لمستخدمي مخرجات التدقيق، وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- الجمع بين المحاسبة والتدقيق في عدة مستويات مهنية وحكومية وتعليمية؛

- افتقاد الواقع الجزائري للتدقيق إلى المعايير المؤطرة لعملية التدقيق من التخطيط إلى غاية إعداد تقرير التدقيق؛

وقد اهتمت هذه الدراسة بعناصر الإطار المرجعي للتدقيق المالي والعلاقة بينها، حيث توصل الباحث إلى أنه لكي يتحقق الهدف من التدقيق يجب أن تعمل العناصر المادية والبشرية والمحددات النظرية والضوابط المهنية بشكل منسجم لكي تشكل ما يطلق عليه بنظام التدقيق ذو الهدف الواضح والمحدد، واقترح الباحث في الأخير إطارا متكاملا للتدقيق المالي في الجزائر.

- دراسة شريفي عمر (2013): وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه علوم بجامعة سطيف 1 تحت عنوان: "التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-"، وقد انطلق الباحث من إشكالية تدور حول مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنية، والهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، ومعايير المراجعة، ودستور آداب وسلوك المهنة. وتم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدم الباحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالارتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها.

- دراسة لقلطي الأخضر (2015): وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه علوم بجامعة شلف تحت عنوان: "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر -دراسة تحليلية-"، وقد انطلق الباحث من إشكالية تدور حول مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالواقع المهني في الجزائر، وقد توصل الباحث إلى أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر، في ظل عدم وجود معايير مراجعة كاملة ومنسقة ومقبولة قبولا عاما وتشمل كافة نواحي عملية المراجعة، كما أن وجود بعض القواعد في القانون 10-01 المتعلق بمهنة مراجعة الحسابات، لا يمكن من خلالها القول أن هناك معايير مراجعة جزائرية كاملة ومحددة تصلح لضبط المهنة، فضلا عن ما يمكن أن توصف به من عدم مسيرتها أو ملائمتها للتطورات والتغيرات الاقتصادية والمهنية محليا وعالميا، الأمر الذي أفضى إلى تفاوت بين مراجعي الحسابات في تطبيق المعايير.

- مارية علي صوشة (2018): وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه علوم بجامعة مسيلة تحت عنوان: "المسار التعليمي لممتهني المحاسبة والمراجعة في ظل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية"، وقد انطلق الباحث من إشكالية تدور حول إمكانية وجود مجال لتطوير مكونات المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة في الجزائر من منظور متطلبات معايير التعليم الدولية، وخلصت هذه الدراسة إلى أن مكونات هذا المسار تشوبها عدد من النقائص من بينها غياب خريطة تحدد الكفاءات المطلوبة من المحاسبين المهنيين، وغياب سياسة تلزم المحاسبين

المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر، مع افتقار المواقع الإلكترونية للأجهزة المنظمة للمهنة للمعلومات المتعلقة بمكونات هذا المسار.

ومن أجل معالجة هذه النقائص قدمت الدراسة عددا من التوصيات، تمثلت في إعادة النظر في التصنيف الحالي لمهني المحاسبة بشكل يراعي فيه التصنيف المقدم من الاتحاد الدولي للمحاسبين وممارسات الهيئات المهنية الرائدة بالمجال المحاسبي، وضرورة وضع خريطة تحدد الكفاءات المطلوبة من المحاسبين المهنيين بحيث تشكل هذه الخريطة نقطة الانطلاق لتصميم مختلف مكونات المسار التعليمي المطلوب من هؤلاء المحاسبين، وهذا إلى جانب تبني سياسة تلزم المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر.

- دراسة ريم محمد العمر وحسام عبد المحسن العنقري (2007): هذه الدراسة عبارة عن مقال منشور بمجلة "الاقتصاد والإدارة" بجامعة الملك عبد العزيز السعودية، تحت عنوان: "فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة". وقد انطلقا الباحثان من إشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن لمرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجهها والحد من آثارها السلبية؟، وهدفت هذه الدراسة إلى تقييم مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، والتي لخصها الباحثان في المرتكزات التالية (المعايير المهنية، قواعد السلوك المهني، اختبار الزمالة المهنية برامج التعليم المهني المستمر، برامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة والتعليمات المهنية لممارسي المهنة والمجتمع ككل).

وتوصلت الدراسة في الأخير إلى النتائج التالية:

- عدم وجود اتفاق مطلق بين أعضاء المهنة من جهة، وبين الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من جهة أخرى حول مدى معرفتهم بالمشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في المملكة العربية السعودية والتي شملت:

✓ محدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية؛

✓ استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية؛

✓ وجود هيئات مهنية خليجية وعربية؛

✓ انضمام السعودية إلى اتفاقية منظمة التجارة العالمية.

- وجود فوارق معنوية وتفاوت مرتبط بعوامل أخرى، بالرغم من اتفاق الأطراف محل الدراسة حول معرفتهم بمرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية.

- دراسة خالد أمين عبد الله (1996): وهي عبارة عن مقال منشور بمجلة "دراسات" بالجامعة الأردنية، تحت عنوان: "مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والكويت: دراسة تحليلية مقارنة"، حيث ركز الباحث على مقارنة القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في كلا الدولتين من حيث شروط مزاوله المهنة وتعيين مراقب الحسابات وتعدد المحاسبين وتحديد الأتعاب وقواعد السلوك المهني وحقوق وواجبات ومسؤوليات المراجع، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة أن يكون الترخيص لمزاوله مهنة المراجعة من جهة مهنية لا حكومية، بالإضافة ضرورة وضع دستور أخلاقي للمهنة والالتزام بقواعد ومعايير مراجعة متعارف عليها.

- دراسة وائل إبراهيم الراشد (2002): وهي عبارة عن مقال منشور بمجلة "الاقتصاد والإدارة" بجامعة الملك عبد العزيز السعودية، تحت عنوان: "مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت". وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أبرز المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات بالكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب التدقيق نحو تطوير المهنة، وقد قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية من خلال توزيعه لاستبيان على جميع مكاتب التدقيق بالكويت وعددها 32 مكتبا، وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- عدم وجود ميثاق شرقي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة؛

- غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية؛

- غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني؛

- النظرة السطحية الشائعة في المجتمع عن دور مدقق الحسابات.

وقد بينت الدراسة أهم السبل الكفيلة بالقضاء على تلك المشاكل والنهوض بالمهنة بضرورة تبني ميثاق شرقي للمهنة ودور أكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وزيادة تأهيل المنتسبين للمهنة.

من خلال الدراسات السابقة يتضح أنها تطرقت إلى عنصر أو أكثر من عناصر هذا البحث، حيث تطرق البعض منها إلى أهمية معايير التدقيق الدولية في تطوير المهنة، في حين تطرق البعض الآخر إلى دور المنظمات المهنية في إرساء تنظيم مهني قوي وفعال، كما تطرقت دراسات أخرى إلى ضرورة الاعتماد على معايير التعليم المحاسبي الدولية، بالإضافة إلى تطرق البعض منها لقواعد السلوك المهني، في حين تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها تطرقت لمقومات تطوير مهنة التدقيق، وذلك من خلال إبراز أهمية وجود منظمة مهنية مستقلة تتولى تكييف معايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني مع البيئة الاقتصادية والقانونية للجزائر، بالإضافة إلى إلزامها للمهنيين بإتباع برامج التطوير المهني المستمر المنصوص عليها في معايير التعليم الدولية، وبالتالي مواكبة التطورات الدولية التي مست المهنة.

الفصل الأول:
دور الهيئات
والمنظمات المهنية
في دعم وتطوير
مهنة التدقيق

تمهيد:

من بين المقومات الأساسية لأي مهنة وجود منظمات مهنية تتولى عملية إصدار معايير للأداء المهني، بحيث تكون هذه المعايير بمثابة مرشداً ومعيناً لكل من يرغب في مزاولة المهنة، كما تقوم بوضع قواعد للسلوك المهني لضبط سلوك الأعضاء، وتأخذ على عاتقها مسؤولية الدفاع عن المهنيين في حال تعرضهم للظلم الناتج عن تحميلهم مسؤوليات أكبر من المهام الموكلة إليهم، كما أنها تلعب دوراً مهماً في تطوير ممارسات المهنيين من أجل تقديم خدمات تمتاز بالجودة، وذلك من خلال إصدار نشرات ودوريات وتنظيم الندوات والمحاضرات.

لقد ساهمت المنظمات الدولية والمحلية بشكل كبير ومهم في تطوير مهنة التدقيق، كالإتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و المعهد الانجليزي للمحاسبين القانونيين، بالإضافة إلى المعاهد المتواجدة في كل من أستراليا وكندا، وذلك من خلال البحوث والدراسات وتقديم التوصيات وإصدار المعايير وحل الكثير من المشاكل التي واجهت المهنة.

سوف يتم التطرق من خلال هذا الفصل للنقاط التالية:

المبحث الأول: عموميات حول المنظمات المهنية ومهنة التدقيق.

المبحث الثاني: دور الإتحاد الدولي للمحاسبين في دعم وتطوير مهنة التدقيق.

المبحث الثالث: دور المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تطوير مهنة التدقيق.

المبحث الأول: عموميات حول المنظمات المهنية ومهنة التدقيق

سيتم تناول هذا المبحث ضمن المطالب التالية:

- مهنة التدقيق ؛
- المنظمات المهنية؛
- نشأة المنظمات المهنية للتدقيق.

المطلب الأول: مهنة التدقيق

تعرف المهنة على أنها "عمل يعتمد على استخدام المعرفة الخاصة بأحد فروع العلم في التطبيق على شؤون الآخرين أو في ممارسة فن ما يعتمد على هذه المعرفة".¹

كما تعرف المهنة على أنها "عمل تؤسس ممارسته على فهم واستيعاب الهيكل النظري لقسم من أقسام العلم أو المعرفة، وتعتمد ممارسته على المهارات والقدرات المتولدة من هذا الفهم، ويتم تطبيق هذه المهارات والقدرات في مجال الشؤون الحيوية للإنسان، ويتم تعديل الممارسات المهنية من خلال تراكم الخبرات لدى الممارسين".²

وتعرف أيضا على أنها "عمل غير يدوي ذو رتبة أعلى من الأعمال الأخرى، وقد حقق هذه المكانة المهنية بعد الاعتراف به على المستوى الموضوعي (من قبل الحكومات والقانون) وعلى المستوى الشخصي (من خلال اعتراف ممارسيه بأنفسهم كمهنيين) ويتميز بنطاق محدد للدراسة والاهتمام ويقوم ممارسوه بتقديم خدمات محددة بعد اكتسابهم المعرفة اللازمة لذلك من خلال التعليم المتقدم والتدريب الراقى".³

وقد ركز بعض الباحثين على مدخل القوة لتعريف المهنة، حيث يروا أن ما يميز أعضاء المهنة عن غيرهم ليس طبيعة أو نوعية العمل أو طول الفترة التعليمية أو التدريبية اللازمة لمزاومته، ولكن ما يميزهم هو السلطة التي يتمتعون بها في مجال تخصصهم ومدى سيطرتهم على ظروف وبيئة العمل المحيطة بهم وعلى بعض المجموعات

¹ عوض لييب فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر 2013، ص 72.

² نفس المرجع السابق، ص 72-73.

³ عوض لييب فتح الله ديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002/2003، ص 73.

الوظيفية الأخرى التي ترتبط بمجال العمل المهني، وطبقا لهذا المدخل تعرف المهنة بأنها "تنظيم وظيفي يكتسب لأعضائه احتكار قطاع معين من سوق العمل"¹.

وقد استخدم بعض الباحثين عنصر المعرفة المهنية كأساس لتعريف المهنة من ناحية، وللتمييز بينها وبين غيرها من الأعمال مثل الحرف من ناحية أخرى، وطبقا لذلك تعرف المهنة بأنها "دور اجتماعي منظم يتحمل بأمانة المسؤولية عن قطاع معين من معرفة وثقافة المجتمع، وتتضمن هذه المسؤولية سعي المهنة لتنمية وتطوير هذه المعرفة واستخدامها لإيجاد حلول لمشاكل الواقع العملي"².

وما يجب الإشارة إليه هنا هو أنه يجب التفرقة بين المهن والحرف، فالمهن تركز على قاعدة علمية منظمة ومتطورة باستمرار وليس على فترة تدريبية طويلة لاكتساب بعض المهارات اليدوية كما هو الحال في الحرف، وطبقا لهذه التفرقة يمكن القول اصطلاح المهنة يعني: "نوع من العمل تخضع أنشطته للدراسة والتحليل النظري ويتم تعديل هذه الأنشطة طبقا للنتائج المشتقة من هذه الدراسة، بينما الحرفة هي عمل يستند إلى مجموعة من الأنشطة اليدوية الروتينية يتم تعديلها بالتجربة والخطأ للممارس الفرد"³.

ومن التعريفات الشائعة للمهنة: "أنها عبارة عن العمل الذي تحتاج مزاولته إلى معلومات متخصصة وإعداد وتدريب طويل"⁴، "وهذا العمل يعتمد في أداء وظيفته على معايير للأداء والسلوك المهني المنظم، يتم بوساطة المنظمات المهنية المتخصصة أو الاتفاق العام، ويحتاج في سبيل مزاولته إلى دراسة مستمرة، ويكون هدفه الأساسي أداء خدمة عامة للمجتمع"⁵.

أما التدقيق فقد عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية على انه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"⁶.

ويعرف أيضا على انه "فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للشركات التي يتم تدقيق حساباتها بقصد إبداء رأي في محايد في مدى صحة أو دقة

¹ عوض لبيب فتح الله ديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، مرجع سابق، ص 73.

² نفس المرجع السابق، ص 73.

³ نفس المرجع السابق، ص 73.

⁴ أيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات - الإطار النظري -، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص 32.

⁵ رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 167.

⁶ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002/2003، ص 6.

هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها الشركة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة"¹.

كما يعرف التدقيق على انه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويره لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"².

اما شريقي عمر فيرى "أن التدقيق هو أسلوب من أساليب الرقابة يشتمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المدقق، والتي تستهدف الفحص الانتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها وانسجامها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتأكد من تعبيرها الصادق والصحيح عن وضعية المؤسسة، على أن ينشر المدقق نتائج فحصه في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المسؤول والمحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة، وكل هذا يتم في إطار معايير التدقيق المتعارف عليها"³.

وعليه يمكن القول أن "الهدف الأساسي الذي يسعى المدقق إلى تحقيقه هو فحص الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة الصناعية أو التجارية لضمان صدق وتناسق حسابات ونتائج هذه المؤسسة، واحترام معايير التدقيق ومعايير المحاسبة"⁴.

وبالتالي يمكن القول أن التدقيق هو:

- عملية منهجية ومنظمة تتم وفق مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخطط مسبقا؛
- عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي؛
- التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق وهو يمثل وسيلة لإيصال المعلومات المحاسبية لمستخدميها، بحيث يبين هذا التقرير مدى التوافق بين المعلومات الواردة في القوائم المالية والمعايير الموضوعية؛
- يجب أن يتمتع المدقق بالتأهيل الذي يساعده على فهم المعايير التي يحتاجها أثناء عمله، والكفاءة التي تساعده على تحديد نوع وحجم الأدلة التي يجب جمعها، ويجب أن يتمتع باتجاه ذهني مستقل.

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص62.

² محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات، ج1، دار الإصدار العلمي، عمان، الأردن، 2017، ص34.

³ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011/2012، ص10.

⁴ Mokhtar BELAIBOUD, *Pratique de l'audit*, BERTI Editions, Alger, 2005, p 07.

وعليه يمكن تعريف مهنة التدقيق على أنها "عبارة عن عمل يقوم على الجهد الذهني، ويهدف إلى تحقيق منفعة أو خدمات عامة للمجتمع، ويشترط على من يزاوله أن يكون على قدر عالي من التخصص، وأن يجتاز مراحل دراسية وتدريبية معينة تنظمها الدولة أو المنظمات المهنية، قبل الترخيص له بمزاولة المهنة، وأن يكون هناك نوع من الرقابة الذاتية على الأداء تمارسه المنظمات المهنية، ويتمثل في معايير للأداء المهني وقواعد تنظيم آداب وسلوك المهنة، لضمان التزام المتهنين بالوفاء بمسؤولياتهم تجاه المجتمع ككل".¹

وعليه يمكن القول أن مهنة التدقيق يجب أن تتوفر على مجموعة من المقومات حتى تتمكن من تقديم خدمات عامة للمجتمع، والوفاء بمسؤولياتها اتجاه أفراد هذا المجتمع، و تتمثل هذه المقومات فيما يلي:

- وجود جمعيات أو منظمات مهنية تتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون مهنة التدقيق؛
- وجود مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها، بحيث يعتمد عليها المهنيين أثناء عملية التدقيق؛
- وجود مجموعة من الضوابط، التي تحكم سلوك الأعضاء المنتسبين للمهنة، وتهدف إلى الرفع من مستوى مهنة التدقيق، بالإضافة إلى المحافظة على كرامة أعضائها؛
- وجود برامج التعليم المهني المستمر، بحيث تهدف هذه البرامج إلى الرفع من جودة الأداء المهني، كما تمكن أعضاء المهنة من مواكبة التطورات الحديثة في مجال المعرفة المهنية.

المطلب الثاني: المنظمات المهنية

يرى معظم الباحثين في مجال المهن، أنه لا يمكن القول أن هناك مهنة، إلا إذا انتظم الممارسون في جمعيات أو تنظيمات مهنية، كما يجب أن تتوفر لدى أعضاء المهنة المقدرة والرغبة على التضافر والتعاون من خلال هذه الجمعيات. فقد توجد المعرفة المهنية العلمية والعملية، والتعليم والتدريب اللازمين لاكتسابها، ورغم ذلك لا يمكن القول بأن هناك مهنة إلا إذا وجدت روابط وعلاقات بين الممارسين والتي تأخذ شكل جمعيات أو تنظيمات مهنية.²

ويرى بعض الباحثين، أنه يمكن النظر للجمعيات المهنية على أنها حكومات خاصة، فالحكومة تقوم بوضع البرامج والخطط اللازمة لتقديم خدمات لأفراد المجتمع لا يمكنهم الحصول عليها من القطاع الخاص (مثل الأمن والدفاع). وكذلك الجمعية المهنية تضع البرامج وتقدم الخدمات التي لا يمكن لأعضائها الحصول عليها من مصدر آخر سواها (مثل برامج التعليم والتدريب والأبحاث والاستشارات). وتقوم الجمعية المهنية بتنظيم سلوك الأعضاء

¹ رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 167.

² عوض لبيب فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص 78.

والدفاع عن مصالحهم تجاه المجموعات الأخرى التي قد تحاول الاعتداء على نطاق الاختصاص المهني، كما تعتبر الجمعيات المهنية هي الميدان الذي تصاغ فيه القوانين والسياسات التي تؤثر في المهنة.¹

كما تعرف المنظمات المهنية على أنها " تلك المنظمات التي تعمل على خدمة المهنيين وإصدار الدوريات وإقامة الملتقيات العلمية، وتقوم على تطوير الممارسات المهنية، كما تعمل على مساعدة المهنيين وحمايتهم أمام المجتمع".²

تعرف المنظمات المهنية على أنها "تنظيم من الممارسين للمهنة يمكنهم من خلاله الحكم على الكفاءة المهنية النسبية لبعضهم البعض، ويمكن من خلاله القيام ببعض الوظائف الاجتماعية التي لا يمكن للممارسين القيام بها إذا كان كل منهم يعمل بصفة مستقلة عن الآخرين"³.

وتعرف أيضا على أنها "تنظيم يضم فئة معينة تمارس نفس المهنة الحرة، وتهدف بصفة أساسية ومباشرة إلى تنظيم وتطوير وتحسين الممارسة المهنية لتلك المهنة. كما يمكن القول أن الجمعية أو الهيئة المهنية هي الفضاء الذي يترك المهنة تتطور، وهي التي تضع البرامج وتقدم الخدمات التي لا يمكن لأعضاء المهنة الحصول عليها من مصدر آخر مثل برامج التعليم والتدريب والأبحاث والاستشارات، وهي الميدان الذي تصاغ فيه القوانين والسياسات التي تؤثر في المهنة وبالتالي تم جميع أعضاء المهنة، كما أنها تقوم بتنظيم سلوكهم والدفاع عن مصالحهم وشرف المهنة بصفة عامة".⁴

ويطلق اصطلاح منظمة مهنية على أي تنظيم يهدف بصفة خاصة ومباشرة إلى تحسين وتطوير أي مهنة، بحيث تقوم هذه المنظمات المهنية بالعديد من الوظائف، يمكن ذكر أهمها فيما يلي:⁵

- وضع دستور لآداب وسلوك المهنة ينظم علاقة أعضاء المهنة بالعملاء والزملاء والمجتمع وينظم تأديب الخارجين عن قواعد السلوك المهني السليم.
- وضع معايير محددة لدخول المهنة من حيث المؤهلات العلمية والمهارات العملية اللازمة، ووضع معايير للممارسة المهنية وإلزام الأعضاء بإتباعها.
- المساعدة في تأهيل الأعضاء للعمل بالكفاءة المهنية الواجبة من خلال وضع برامج لتعليم وتدريب الأعضاء وقياس أداؤهم واستمرار عملية التعليم المهني بعد حصول العضو على حق ممارسة المهنة.

¹ عوض لبيب فتح الله ديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، مرجع سابق، ص 78.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 58.

³ عوض لبيب فتح الله ديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، مرجع سابق، ص 79.

⁴ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 59.

⁵ عوض لبيب فتح الله ديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، مرجع سابق، ص 79-80.

– تدعيم مجال الدراسة وذلك بإجراء الأبحاث والدراسات وعقد المحاضرات والمؤتمرات وإصدار الكتب والدوريات والمنشورات، فمن خلال هذه الوسائل يمكن للجمعية نشر المعرفة بين أعضاء المهنة وإعلامهم بأحدث التطورات في مجال العمل المهني، وتسهيل اتصال الأعضاء بعضهم البعض الآخر وتبادل المعلومات فيما بينهم.

– العمل كمجموعات مباشرة للتأثير في صياغة القوانين والسياسات التي تؤثر في المهنة، وتنظيم علاقاتها بمختلف الجهات والهيئات الحكومية والمنظمات المهنية في الداخل والخارج؛

– تعزيز المكانة المهنية للأعضاء داخل المهنة والمجتمع ككل وذلك بمنح التأييد القانوني والمعنوي لمساعدتهم في أداء دورهم المهني وحمايتهم من المجموعات الوظيفية الأخرى التي قد تحاول الاعتداء على نطاق اختصاصهم المهني.

وعليه يمكن تعريف المنظمات المهنية للتدقيق بأنها "هيئة تتكون عضويتها من أفراد و/أو مكاتب تقوم بمهام في مجالات المحاسبة و/أو التدقيق، وتلتزم بمعايير الممارسة، تمنح عضوية الهيئة بعد استفتاء متطلبات القبول. فلتنظيم وتطوير مهنة التدقيق تطلب الأمر وجود هيئة مستقلة تعمل على ذلك، ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أن الدافع لإنشاء هيئة مهنية هو مبادرة حكومية لتطوير تنظيم المهنة على المستوى الوطني، أو قد تكون مبادرة من مجموعة من المهنيين يرغبون في تأسيس منظمة تبرر أنشطتهم، إلا أن الهدف الأساسي لهذه الهيئة يجب أن يكون متسقاً مع واحد من أهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين، بمعنى العمل على تطوير وتعزير المهنة حتى تكون قادرة على تقديم خدمات تمتاز بجودة عالية¹، كما حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين بعض العوامل التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد الهيكل القانوني والتنظيمي الأفضل لمنظمة مهنية، وهي كالاتي:²

- الهدف من إنشاء الهيئة المهنية؛
- عدد المحاسبين المؤهلين بالدولة وطبيعة مؤهلاتهم والحماية القانونية لمسميات مهنية إن وجدت؛
- الطريقة التي يجب أن تتفاعل بها المهنة مع الحكومة ويتضمن ذلك حجم المشاركة الحكومية في النشاطات اليومية للهيئة؛
- معايير المحاسبة والتدقيق التي يتبعها عادة المحاسبون المعنيون في إعداد وتدقيق القوائم المالية، مقارنة بمتطلبات الجهات التي تتولى وضع المعايير الدولية؛

¹ حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/2019، ص37.

² نفس المرجع السابق، ص37-38.

- مصادر تمويل التي يجب أن تتوفر من أجل أنشطة المنظمة ؛
- برامج التعليم المستمر التي تحتاجها المهنة، وحجم الطلب المتوقع للخدمات التي يقدمها المهنيين في كل القطاعات الموجودة في الدولة؛
- كما يجب أن يكون للمنظمات المهنية للتدقيق هيكل قانوني خاص بها، بحيث يتماشى مع الإطار القانوني الوطني، ويتكون هذا الهيكل من:¹
- قانون أو تشريع يعترف بوجود المنظمة المهنية وتمثيلها لأعضاء المهنة، ويمكن أن يمنحها صلاحيات تنظيم أعضاء المهنة؛
- القانون الداخلي للمنظمة؛
- شروط الانضمام وسجل بالأعضاء؛
- قواعد لآداب سلوك المهنة، والتي يجب أن يتم إعدادها بالاعتماد على القواعد الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- معايير للمحاسبة والتدقيق؛
- عقوبات تأديبية للأعضاء الذين يخالفون القوانين أو قواعد السلوك المهني؛
- شروط الترخيص للممارسة المهنة؛
- نظم المراقبة الخاصة بالأعضاء.

بالإضافة للهيكل القانوني يجب أن يكون للمنظمة المهنية الهيكل التنظيمي الخاص بها والذي يتكون من:²

- **العضوية:** وتشمل الأفراد و/أو المكاتب الذين تم قبول عضويتهم وفقاً للأنظمة الداخلية؛
- **الجمعية العامة:** هي الجهة الرئيسية التي تتحكم في الهيئة، تتكون من عدد قليل من كبار الأعضاء الذين يجب أن يكونوا مؤهلين للمعايير الدولية، لفترة محدودة (ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة على الأكثر) تعمل على التأكد من تحقيق الأهداف؛
- الرئيس:** هو الذي يقود الجمعية العامة ويمكن أن يكون له نائب، يختارهما الأعضاء أو الجمعية العامة لفترات ثابتة؛
- **المدير التنفيذي:** يكون مسؤولاً عن إدارة الشؤون اليومية للهيئة؛

¹ حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 37.

² نفس المرجع السابق، ص 38-39.

– اللجان التنفيذية: تحدده الجمعية العامة تركيبة هذه اللجان، وتهدف إلى إدارة نشاطات الهيئة خلال الفترات الواقعة بين اجتماعات الجمعية.

المطلب الثالث: نشأة المنظمات الممنبة للتدقيق

أدى الدور الاقتصادي والاجتماعي العام الذي يضطلع به مدققوا الحسابات واختلاف الفئات المستفيدة من تقاريرهم وتعارض مصالح تلك الفئات، إلى مساءلة مدقق الحسابات من قبل بعض هذه الفئات لتعويضهم عما أصابهم من ضرر بسبب اعتمادها على قوائم وتقارير مالية مضللة وفشل المدقق في الإفصاح عما خفي منها، أو عدم قدرته على التنبؤ في مستقبل المشروع الذي قد يفلس في العام المقبل، وان مثل هذه المساءلة تعرض مدقق الحسابات إلى دفع تعويضات وغرامات قد تفوق الأتعاب التي حصل عليها، كما تؤدي إلى اهتزاز سمعته في السوق المالي وما يتضمنه ذلك من عزوف الممولين عن تكليفه بعمليات التدقيق التي يزاو لها في المستقبل، مما أدى بمدققي الحسابات إلى تشكيل منظمات مهنية للدفاع عن حقوقهم ورفع وعيهم المهني.¹

يعود ظهور أول منظمة لمهنة التدقيق لسنة 1581، في مدينة فينيسيا بإيطاليا، حيث تأسست كلية (Roxonati)، وكانت تشترط 06 سنوات تجريبية بالإضافة إلى النجاح في الاختبار، ليصبح المترشح خبير محاسبة، وفي سنة 1669 أصبح الانتماء لهذه الكلية شرطاً أساسياً لمزاولة المهنة،² ثم تلتها بقيت الدول الأخرى في تنظيم المهنة، ويعود فضل السبق في تنظيم المهنة لبريطانيا، حيث أصبحت مهنة تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا سنة 1854 عندما تم تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة، بالرغم من أن ظهور المهنة كان قبل ذلك بكثير، تلتها بعد ذلك فرنسا سنة 1881، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882، وكندا سنة 1902، وأستراليا سنة 1904، وفنلندا سنة 1911.³

إن التقدم الصناعي والتجاري في بريطانيا أدى إلى إنشاء الكثير من المنظمات المحاسبية الأخرى مثل مجمع المحاسبين القانونيين باسكتلندا، وجمعية المحاسبين والمراجعين في بريطانيا ومجمع المحاسبين القانونيين بايرلندا وجمعية المحاسبين الرسميين بالجنرال وويلز الذي يضم قرابة نصف ممارسي مهنة التدقيق، ويوجد بالإضافة إلى ذلك منظمات محاسبية أخرى تضم محاسبين وليس مراجعي حسابات كمعهد محاسبي البلديات والصارفة بالجنرال ومعهد محاسبي

¹ حسين القاضي، حسين دحود، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، 1999، ص 19.

² عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج 1، دار هومة، الجزائر، 2018، ص 16.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص 18.

التكاليف، كما كان للتقدم الاقتصادي الذي حققته الولايات المتحدة الأمريكية في القرن الحالي أثره في نشوء جمع المحاسبين الأمريكيين* (AICPA) وانتشاره داخل الولايات المتحدة وخارجها لمواكبة خروج الاستثمارات الأمريكية خارج حدودها، وقد كان لهذا الجمع الفضل في إرساء معايير تدقيق الحسابات والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وآداب السلوك المهني.¹

أما على المستوى العربي فيعود السبق في مجال تنظيم مهنة التدقيق إلى جمهورية مصر العربية، حيث كانت تمارس المهنة دون وجود تنظيم مهني إلى غاية سنة 1909، أين تم تنظيم ممارسة المهنة بموجب القانون رقم (01)، وفي سنة 1946 تم تأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، التي تحولت سنة 1955 إلى نقابة بموجب القانون رقم (394).

لم يقتصر التنظيم المهني على الصعيد المحلي بل بادرت 63 منظمة محاسبية في 49 دولة إلى إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وكان الهدف العام للاتحاد كما ورد في الفقرة الثانية من الدستور إلى العمل على دعم وتطوير المهنة على المستوى الدولي، وعليه يمكن القول أن إنشاء المنظمات المهنية والمعاهد العلمية المتخصصة قد ساهم بشكل كبير في تطوير مهنة التدقيق على المستوى المحلي والدولي.

كما ظهر من خلال التجارب السابقة للدول الرائدة في مهنة التدقيق أنه يوجد مدخلين لتنظيم هذه المهنة وهما:

1. مدخل التنظيم الذاتي للمهنة: إن عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد والإجراءات وفق مدخل التنظيم الذاتي للمهنة، تتم من طرف ممارسي المهنة والمنظمات المهنية، وبالتالي يكون وضع هذه المبادئ والقواعد والإجراءات مبنياً على الاستقلالية عن إشراف الدولة من خلال القوانين، وبهذا تتولى المنظمات المهنية وممارسي المهنة عملية وضع المعايير التي تحكم الممارسة العملية³، ومن بين أهم مميزات هذا المدخل نذكر:⁴

- حياد المنظمات المهنية، ووضع القوانين واللوائح والمعايير التي تراعي مصلحة المهنة، ولا تتحيز لقطاع معين على حساب بقية القطاعات الأخرى، على عكس المنظمات المهنية التابعة للقطاع الحكومي فإنها تتأثر بالعوامل السياسية أكثر من اعتمادها على المعرفة والخبرة المهنية؛

* American Institute of Certified Public Accountants

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص 19-20.

³ عبد الله بن صالح، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2016/2017، ص 48.

⁴ علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2010/2011، ص 12.

- تحظى المنظمات المهنية بتأييد كبير من قطاع الأعمال لذلك ستعمل هذه الجهات على إنجاحها أكثر من محاولتها إنجاح الهيئات المحاسبية الحكومية؛

- إن المنظمات المهنية المستقلة التي تم إنشاؤها في بعض دول العالم قد أدت دورها بنجاح وبكفاءة، مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

2. مدخل التنظيم الحكومي للمهنة: حسب مدخل التنظيم الحكومي للمهنة، فإن المبادئ والمعايير هي جزء من من القوانين الخاصة بأي دولة، كما تقوم الحكومة بدور فعال في مراقبة الأنشطة الاقتصادية ووضع المعايير، وبالتالي يركز مدخل التنظيم الحكومي للمهنة على الصفة الإلزامية والقانونية في التطبيق العملي¹، ومن بين أهم مميزات هذا المدخل نذكر:²

- لديها السلطة والقدرة على فرض قراراتها على المؤسسات الاقتصادية المختلفة وعلى مدققي الحسابات، فقراراتها واجبة التنفيذ؛

- لديها السلطة على فرض تطبيق معايير محاسبية ومعايير التدقيق على الوحدات الاقتصادية وعلى المحاسبين ومدققي الحسابات، كما يمكنها أن تفرض عقوبات على الجهات التي لا تقوم بتنفيذ قراراتها؛

- دور المهنة في هذه الدول هو تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط على كل المستويات و المساعدة في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية.³

تأسيسا على ما سبق يمكن القول أن المنظمات المهنية تعمل على تحسين جودة الأداء المهني وتطوير وتنظيم المهنة، وتحديد مسؤوليات المدققين، وهذا ما يترتب عليه زيادة الثقة في المهنة.

¹ عبد الله بن صالح، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، مرجع سابق، ص 51.

² علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، مرجع سابق، ص 12.

³ Robert OBERT : *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit*, Dunod, paris 1994, p 05

المبحث الثاني: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في دعم وتطوير مهنة التدقيق

سيتم تناول هذا المبحث ضمن المطالب التالية:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين ؛
- مجالس ولجان الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- مساهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير مهنة التدقيق.

المطلب الأول: الاتحاد الدولي للمحاسبين

لكل مهنة أصول وقواعد لممارستها، وكغيرها من المهن فإن مهنة التدقيق لها أصول وقواعد لممارستها، حيث كانت تلك الأصول والقواعد متعارف عليها بين ممارسي هذه المهنة، إلى غاية انعقاد المؤتمر الدولي بميونخ بتاريخ 7 أكتوبر 1977،¹ وهو تاريخ تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين بموجب اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية تمثل 49 دولة، حيث يعمل على خدمة المصلحة العامة، من خلال إعداد وتبني وتطبيق الإرشادات والمعايير الدولية رفيعة المستوى، والمساهمة في تطوير مؤسسات وشركات محاسبة مهنية قوية بالإضافة إلى وضع ممارسات عالية الجودة للمحاسبين المهنيين، وتعزيز قيمة المحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم.²

تقتصر العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين على المنظمات المهنية المعترف بها قانوناً والمنظمات التي تحظى بالقبول في بلدانها ولها السمعة الحسنة³، إذ يشترك في عضوية هذا الاتحاد 175 عضو ومنشأة زميلة في 130 دولة يمثلون ما يقارب 2.84 مليون محاسب في الصناعة والتجارة والقطاع العام والتعليم.

لقد أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين أهمية وجود إطار دولي موحد من أجل تلبية الاحتياجات المتزايدة على المهنة من قبل المؤسسات الاقتصادية والأكاديمية والمؤسسات الحكومية، ولذلك أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين المجالس الآتية:

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي* (IAASB)؛

* International Auditing and Assurance Standards Board

¹ أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، دار صفاء، عمان، الأردن، 2015، ص 186.

² سامي زيادي، سمير بوعافية، صالح سراي، منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 04، العدد 01، 2020، ص 24.

³ صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص 173.

- مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبي (IAESB)*؛
- مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين (IESBPA)*؛
- مجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPSASB)*.

تتبع هذه المجالس المستقلة أسلوب عمل صارم من أجل إصدار وصياغة معايير عالية الجودة تخدم المصلحة العامة بأسلوب يتصف بالشفافية والكفاءة والفعالية، كما تحتوي هذه المجالس على مجموعات استشارية تقدم الآراء ووجهات النظر.

تأسيساً على ما سبق يمكن القول أن الإتحاد الدولي للمحاسبين يسعى لتطوير مهنة التدقيق على نطاق عالمي، لذلك قام بتحديد الأنشطة الرئيسية له على النحو التالي:¹

- تطوير ودعم المعايير المهنية الدولية ذات الجودة العالية وقواعد أخلاقيات المهنة؛
- تشجيع التقارب في المعايير المهنية بشكل فعال وخاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني ومعايير التعليم، ومعايير المحاسبة؛
- العمل على تحسين نوعية التدقيق والتسيير المالي؛
- تشجيع القيم العالية لمهنة التدقيق لجعلها أداة جذب واستقطاب باستمرار لأصحاب الكفاءات العالية؛
- تشجيع الامتثال للالتزامات العضوية؛
- مساعدة اقتصاديات الدول النامية بالتعاون مع منظمات مهنية إقليمية والمنظمات الأخرى لتأسيس مهنة ملتزمة بالأداء الجيد؛
- زيادة الثقة في جودة ومصداقية المعلومات المالية من خلال التزام المهنيين بتقديم خدمات تمتاز بالجودة؛
- تعزيز أهمية الالتزام بأخلاقيات المهنة من طرف جميع الأعضاء.

*International Accounting Education Standards Board.

*International Ethics Standard Board for Professional Accounting.

*International Public Sector Accounting Standard Board.

¹أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، مرجع سابق، ص 193-194.

المطلب الثاني: مجالس ولجان الاتحاد الدولي للحاسبين

من أجل القيام بدوره في خدمة المصلحة العامة والمساهمة في كفاءة الاقتصاد العالمي حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين أنشطة مجالسه فيما يلي:¹

أولاً: مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي

لقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين دور هذا المجلس في المهام التالية:

- تطوير المعايير الدولية التي تستخدم في عمليات التدقيق ومراجعة القوائم المالية التاريخية، والمعايير الدولية التي تستخدم في عمليات التأكيد باستثناء تدقيق أو مراجعة القوائم المالية التاريخية؛
- تطوير البيانات المتعلقة بالممارسة، بحيث تبرز هذه المعايير والبيانات الإجراءات والمبادئ الضرورية التي يحتاجها المهنيين، وتقدم لهم طرق التعامل مع الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة للتقارير المتعلقة بالقوائم المالية وتوفير الإرشادات في المجالات المتخصصة؛
- تطوير المعايير المتعلقة برقابة الجودة على الشركات وفرق العمليات في المجالات المتعلقة بممارسة التدقيق والتأكد والخدمات الأخرى.

ثانياً: مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين

لقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين دور هذا المجلس في المهام التالية:

- تأسيس المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين؛
- تطوير الميثاق الأخلاقي للمحاسبين المهنيين؛
- وضع إطاراً للمفاهيم لجميع المهنيين من أجل ضمان الامتثال للمبادئ الأساسية، كما يحدد هذا الإطار التهديدات التي تواجه المبادئ الأساسية، وطرق الحماية من هذه التهديدات لضمان الالتزام بهذه المبادئ؛
- التأكيد على أنه لا يمكن لأي هيئة عضو في الاتحاد الدولي أو لشركة تطبق معايير التدقيق الدولية عند تنفيذ عمليات التدقيق أن تطبق معايير أقل تشدد.

¹ أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، مرجع سابق، ص 188-190.

ثالثا: مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي

لقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين دور مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي في المهام التالية:

- تطوير معايير التعليم المحاسبي الدولية لتصبح بذلك مرجع أساسي لتعليم أعضاء المهنة؛
- تطوير بيانات من أجل مساعدة المنظمات الأعضاء ومدرسي المحاسبة على تطبيق أحسن الممارسات في تدريس المحاسبة؛
- مع لأخذ بعين الاعتبار أنه يتوقع من كافة المنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين الامتثال للمعايير التي تنطبق لعملية التعليم التي يترتب عليها التأهيل كمحاسب مهني بالإضافة إلى التطوير المهني المستمر للمهنيين.

رابعا: مجلس محاسبة القطاع العام الدولي

لقد حدد الإتحاد الدولي للمحاسبين دور هذا المجلس في المهام التالية:

- تطوير معايير إعداد التقارير المالية ذات النوعية الجيدة لاستخدامها في مؤسسات القطاع الحكومي في مختلف دول العالم؛
 - تطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي وتحديد شروط تقديم التقارير المالية من طرف المنظمات التي تنشط في القطاع العام مع مراعاة ما يلي:
- تمثل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أحسن الممارسات الدولية في التقارير المالية من قبل مؤسسات القطاع العام.
- يعمل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي على تعزيز المسائلة وشفافية التقارير المالية التي تم إعدادها من طرف الحكومات ووكالاتها.

كما قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بتشكيل لجان تهتم بالمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، والأمور المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، والدول النامية، بالإضافة إلى برامج الامتثال، وحدد أنشطة هذه اللجان على النحو التالي:¹

1. لجنة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال:

تقوم هذه اللجنة بتقديم ما يلي:

- إرشادات لتعاون مع هؤلاء الأعضاء من خلال التطرق لسلسلة واسعة من المسائل المهنية؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، مرجع سابق، ص 190-192.

- تشجيع ودعم الأداء الجيد للمهنيين ؛
- بذل أقصى جهد لنشر الوعي لدى المهنيين والفهم للعمل المنجز من قبلهم.

2. لجنة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم:

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين لهذه اللجنة المهام التالية:

- وضع إرشادات تتعلق بالمسائل الرئيسية المرتبطة بهذه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم بما فيها الإرشادات المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق الدولية في هذه المؤسسات بالإضافة إلى تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة؛

- توفير معلومات حول وضع المعايير الدولية وعمل مجالس وضع المعايير في الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- البحث عن الطرق التي تساعد الاتحاد الدولي للمحاسبين، بالتعاون مع الأعضاء، للاستجابة لاحتياجات المحاسبين الذين يعملون في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- عقد منتديات سنوية حول القضايا المتعلقة بالممارسات الصغيرة والمتوسطة.

3. لجنة الدول النامية: حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين لهذه اللجنة المهام التالية:

- تطوير ودعم المهنة في مختلف دول العالم، وذلك من خلال تمثيل وحماية مصالح الدول النامية؛
- توفير الإرشادات لتقوية المهنة على المستوى الدولي؛
- الحصول على مصادر التمويل والمساعدات من قبل الدول المانحة بالنيابة عنهم؛
- عقد منتديات سنوية تتناول احتياجات الدول النامية.

4. لجنة الامتثال: لضمان التزام المنظمات المهنية العضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدارات وتعليمات

الاتحاد، فقد أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة الامتثال والتي قامت بدورها بوضع برنامج الامتثال للهيئات الأعضاء، وكجزء من برنامج امتثال الهيئات الأعضاء الذي تشرف عليه الهيئة الاستشارية للامتثال يطلب من الأعضاء والأعضاء المشاركين في الاتحاد الدولي للمحاسبين، مع مراعاة القوانين والأنظمة الوطنية، ما يلي:

- تبيان كيفية بذل أفضل الجهود لتطبيق المعايير الدولية التي تم إصدارها من طرف الاتحاد الدولي ومجلس معايير المحاسبة الدولي؛
- توضيح كيفية تحديد الأعضاء والمنشآت الزميلة التزاماتهم المتعلقة بضمان الجودة والعقوبات التأديبية على أعضائها كما ورد في بيانات التزاماتها الخاص بالعضوية للاتحاد الدولي للمحاسبين.

تأسيساً على ما سبق يمكن القول أن الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المتحدث الرسمي للمهنة على نطاق عالمي، ويمتلك كفاءات بشرية لديها القدرة على الإبداع كما أنه يحافظ على الشكل العام للمهنة، ويسعى بكل جهد لتحقيق المرونة الكافية من أجل التوافق الدولي كما انه يسعى إلى نمو واستقرار كل الاقتصاديات في العالم.

المطلب الثالث: مساهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير مهنة التدقيق

لقد لعب الاتحاد الدولي للمحاسبين دوراً أساسياً في تطوير مهنة التدقيق على مستوى العالم وذلك من خلال إصداره لمجموعة من المعايير المهنية، وعليه يمكن تبيان إسهامات الاتحاد الدولي على النحو التالي:

أولاً: إصدار دليل تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية:

ومن أجل الحصول على منظمات مهنية قوية بجميع أنحاء العالم، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار دليل تحت عنوان "تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية"، بحيث يوفر هذا الدليل إرشادات للدول التي هي بصدد إنشاء منظمة مهنية جديدة، أو لغرض تطوير المنظمات المهنية الموجودة، كما يبين الأهداف التي يجب أن تسعى هذه المنظمات لتحقيقها، وهي:²

- التأكيد على أن الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق يلتزمون بقواعد سلوك وآداب المهنة وهذا من شأنه أن يساهم في أن تحظى المهنة باعتراف الجمهور، بالإضافة إلى عكس مدى الحاجة لمبدأ الشفافية في الخدمات التي يقدمونها؛
- وجود منظمة مهنية من شأنه المساهمة في رفع مهارات وقدرات الأعضاء والمنتسبين للمهنة عموماً، وهو بذلك يؤكد على أحد شروط المحاسب المؤهل والتي تتعلق بالتعليم والتدريب المستمر؛
- العمل على وضع الضوابط لممارسة مهنة التدقيق، وترقية وتطوير المهنة والمحافظة على الحقوق القانونية للأعضاء، وتأكيد الاستقلال المهني للمحاسبين المهنيين؛
- العمل على تقليل الفجوة بين النظرية والتطبيق من كافة الأوجه، وذلك من خلال تبني المعايير الفنية وإلزام الجهات ذات الصلة بها والتي من بينها مؤسسات التعليم العالي.
- تحسين عملية الاتصال مع الحكومة والمنظمات المهنية والمحاسبية المحلية والدولية؛

² الفاتح أمين عبد الرحمان، أثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء العلمي والمهني في السودان، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد الأول، يناير 2013، ص 61.

- التأكد من حصول الأعضاء على الإرشادات الفنية اللازمة، والإرشادات المتعلقة بآداب المهنة التي تمكنهم من استيفاء احتياجات المجتمع في المجالات التي لديهم فيها خبرات ومعارف.

ثانياً: إصدار معايير التدقيق الدولية

وهي المعايير الصادرة عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، والتي تهدف إلى توفير نوع من الانسجام والتطابق في خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة في مختلف دول العالم، وقد قام هذا المجلس بإصدار المعايير الدولية والتي تم تطبيقها من طرف أغلب الدول والأعضاء في الاتحاد، كما تم إلزام الدول الأعضاء بتطبيق هذه المعايير في حالة عدم تعارضها مع الأنظمة والقوانين المحلية، والالتزام بها من أجل ضمان قدر مناسب من الانسجام في عملية التدقيق، وعند وجود ظروف استثنائية تتطلب الخروج على هذه المعايير فيجب على المدقق أن يوضح ذلك.

لقد تم إصدار أول معيار من قبل "لجنة ممارسات التدقيق الدولية"، التي عقدت أول اجتماعاتها في مدينة نيويورك عام 1978، وأصدرت أول أدلة التدقيق الدولية سنة 1979 تحت عنوان: هدف ونطاق تدقيق البيانات المالية، والذي عدل سنة 1980، وفي سنة 1987 أصدرت هذه اللجنة 26 دليل من أدلة التدقيق الدولية، لتضيف الدليل رقم 27 تحت عنوان: فحص المعلومات المالية المستقبلية سنة 1989¹.

وفي عام 1991 أعادت هذه اللجنة تصنيف أدلة التدقيق، كما قامت بتغيير اسمها من أدلة التدقيق إلى معايير التدقيق الدولية، ثم معايير التدقيق الدولية والبيانات الدولية لمهنة التدقيق سنة 1994. مع بداية سنة 2001 أصبح مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، هو المسؤول عن إصدار معايير التدقيق، وقام هذا الأخير بمراجعة شاملة لمعايير التدقيق الدولية، والتنسيق مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، إلا أن هيكل المعايير المعدل عام 1991 استمر كما هو.²

بينما شهد عام 2004 تعديل هيكل الإصدارات للمعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، ليتخذ المحتوى التالي:

- أولاً: المعايير الدولية للرقابة المهنية (1-99)؛
- ثانياً: معايير التدقيق الدولية (المعايير 100-999)؛
- ثالثاً: بيانات ممارسات التدقيق الدولية (1000-1999)؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، مرجع سابق، ص 198.

² نفس المرجع السابق، ص 198.

- رابعا: المعايير الدولية لعمليات المراجعة (2000-2699)؛
- خامسا: بيانات ممارسة مراجعة العمليات الدولية (2700-2999)؛
- سادسا: المعايير الدولية لعمليات التأكيد (3000-3699)؛
- سابعا: بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية (3700-3999)؛
- ثامنا: المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (4000-4699)؛
- بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية (4700-4999).

ثالثا: إصدار قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين

وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلا للسلوك الأخلاقي في عام 1990، بواسطة مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين، وعدل عدة مرات كان آخرها سنة 2020، وبالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات، فإن ذلك يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمرا لا مفر منه وقد انطلق الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية، وقوة نظام الإعلام المعاصر، وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ويهدف إلى تعزيز الوجود للمهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي، ولعل المرونة التي اتسم بها هذا الدليل جعل مسألة التباين أقل أهمية.¹

إن الهدف من إصدار هذه القواعد الدولية، هو أن يتم الاعتماد عليها عند إصدار دليل وطني، حيث تضع معايير للمهنيين، كما توضح المبادئ الرئيسية التي يجب على المهنيين مراعاتها لتحقيق الأهداف المشتركة، وينبغي احترام الهدف الأساسي لهذه القواعد، وفي حالة تعارض هذه القواعد مع المتطلبات الوطنية، فسيتم تطبيق المتطلبات الوطنية، كما جاء في هذه القواعد أن مهنة التدقيق، تسعى نحو تطبيق أحسن المعايير المهنية للوصول أحسن مستويات للأداء.²

رابعا: إصدار معايير التعليم المحاسبي الدولية

وهي المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بواسطة مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي، حيث تعتبر هذه المعايير كنماذج توفر الإرشادات التي تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات التعليمية، ويمكن معرفة مدى الحاجة لمعايير دولية في التعليم المحاسبي من خلال الدور الذي يمكن أن يلعبه المحاسب المؤهل في تحقيق رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما أن وجود معايير دولية للتعليم المحاسبي تضمن بالضرورة مخرجات تعليمية على قدر

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2012، ص 85.

² نفس المرجع السابق، ص 85.

عال من التأهيل والتي تتمتع بالكفاءة الفنية والمهنية اللازمة، أما في حالة غياب المعايير الدولية للتعليم المحاسبي فإن ذلك يؤدي إلى الاختلاف في الأسس التعليمية والمنهجية التي تتبع من قبل المؤسسات التعليمية في مختلف الدول وهو ما سينعكس سلباً على نوعية المخرجات، وتظهر أهمية وجود معايير دولية خاصة للتعليم المحاسبي من خلال الآتي:³

- تخفيض الاختلافات الدولية المرتبطة بالتأهيل وعمل المحاسبين المهنيين؛
- تسهيل حركة المهنيين على مستوى العالم ؛
- تساعد هذه المعايير على قياس مدى الالتزام بها من قبل مؤسسات التعليم بمتطلبات ، كما تساعد أيضاً في قياس كفاءة المخرجات.

يمكن توضيح معايير التعليم المحاسبي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بواسطة مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي، من خلال ما يلي:

الجدول رقم (1-1): معايير التعليم المحاسبي الدولية

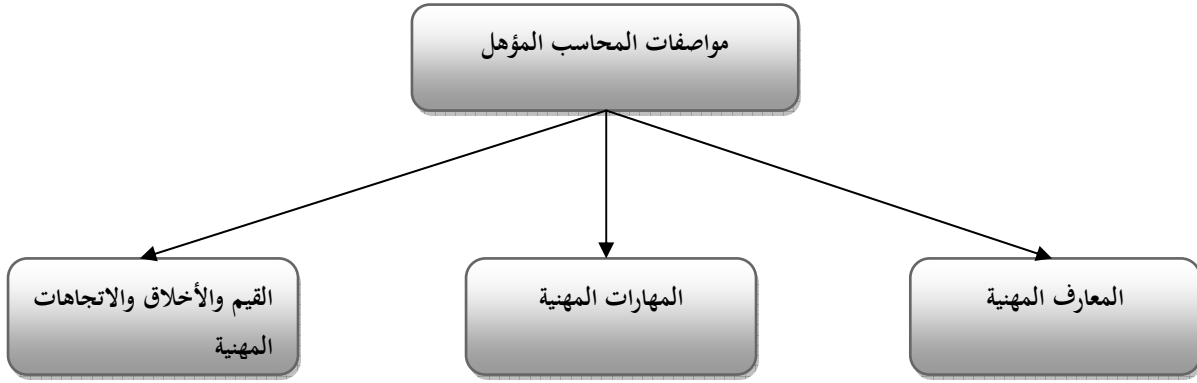
الرمز	الاسم	تاريخ تطبيق المعيار
IES1	متطلبات الالتحاق ببرامج تعليم المحاسبة المهنية	2014/07/01
IES2	التطور المهني الأولي - الكفاءة الفنية	2015/07/01
IES3	التطوير المهني الأولي - المهارات المهنية	2015/07/01
IES4	التطور المهني الأولي - القيم الأخلاقية والسلوكيات المهنية	2015/07/01
IES5	التطور المهني الأولي - الخبرة العملية	2015/07/01
IES6	التطور المهني الأولي - تقييم الكفاءة المهنية	2015/07/01
IES7	التطور المهني المستمر	2014/01/01
IES8	الكفاءة المهنية لشركاء العملية المسؤولين عن عمليات تدقيق البيانات المالية	2016/07/01

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على آخر إصدار لمعايير التعليم المحاسبي الدولية.

³ الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، تصور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد السابع، العدد 16، 2014، ص 118.

وعليه فإن هذا المجلس يساهم في تحقيق رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين، من خلال وضع الضوابط والأسس لإعداد المحاسبين المهنيين المؤهلين حسب الصفات المحدد من قبل هذا الأخير، والتي يوضحها الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-1): مواصفات المحاسب المؤهل



المصدر: الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، تصور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية، مرجع سابق، ص 119.

المبحث الثالث: دور المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تطوير مهنة التدقيق

سيتم تناول هذا المبحث ضمن المطالب التالية:

- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي؛
- أقسام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي؛
- مساهمة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تطوير مهنة التدقيق.

المطلب الأول: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

وهو منظمة مهنية للمحاسبين المرخص لهم بممارسة المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية، تأسس سنة 1887¹، تحت اسم الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين، ثم تغير هذا الاسم في سنة 1916 وأصبح معهد المحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي سنة 1917 عدل اسمه ليصبح المعهد الأمريكي للمحاسبين، وفي سنة 1957 أخذ الاسم الحالي²، ويضم في عضويته أكثر من 350000 عضوا.

يعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من أكبر التنظيمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر من المنظمات الرائدة التي ساهمت في تطوير المهنة، نظرا لما يوفره من إرشادات محاسبية لتوجيه المحاسبين في الممارسات العملية لتطوير كفاءاتهم وخبراتهم في المهنة، كما يقوم بتوفير متطلبات التأهيل والتعليم للمحاسب وتشجيع القيام بالبحوث المحاسبية ونشر الإرشادات التي تساعد في توجيه الممارسين للمهنة لتحسين جودة الخدمات في مجالات متنوعة تتعلق بالممارسات المحاسبية والضريبية وتقديم الخدمات الاستشارية للشركات.³

كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوضع معايير لتدقيق الحسابات وهي المتعلقة بالقوائم المالية المنشورة، كما أصدر معايير أخرى تتعلق بإعداد القوائم المالية أو الإطلاع عليها، ومعايير تتعلق بالخدمات

¹ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، ص51.

² علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، مرجع سابق، ص13.

³ عبد الله بن صالح، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلوي الشلف، 2016/2017، ص54.

الاستشارية المقدمة للإدارة ومعايير للخدمات الضريبية، كما قام أيضا بإدارة برامج متواصلة للبحث العلمي والتعليم المهني المستمر، ولعب دورا كبيرا في تنظيم مهنة التدقيق في العالم، وقد أسند المجمع إلى هيئة معايير التدقيق مهمة إصدار بيانات تتعلق بهذه المعايير، إذ تتولى هذه الهيئة مهمة تجديد هذه المعايير ومعالجة المشكلات التي تواجه تطبيقها من الناحية العملية.¹

ومن بين مهام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نذكر:²

- تحديد المعايير التي ترشد المهنيين عند أداء مهامهم؛
- الحفاظ على برنامج مستمر للأبحاث والنشرات؛
- تشجيع مدققي الحسابات على التعليم المهني المستمر؛
- إعداد امتحانات المحاسبين القانونيين ومنح درجات اجتيازها؛
- تحديد آلية لضمان جودة ممارسة المهنة.

يتكون مجلس إدارة المعهد من ثلاثة وعشرين عضوا، ثلاثة عشر عضوا من المحاسبين المزاولين للمهنة، أربعة أعضاء من العاملين في مجال الصناعة، عضو ترشحه الإدارة الحكومية، عضو من العاملين في مجال التعليم المحاسبي، ثلاثة أعضاء من الجمهور المهتمين بالمهنة وعضو من العاملين في المعهد ذاته لتولي أعمال الأمانة العامة.

المطلب الثاني: أقسام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

من أجل تحقيق أهدافه قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإنشاء أربع أقسام، وهي:

أولا: قسم شؤون شركات ومكاتب المحاسبين القانونيين

تم تخصيص قسم بالمجمع قسم شؤون شركات ومكاتب المحاسبين القانونيين يمثل المكاتب التي تتولى عملية التدقيق في الشركات العامة المسجلة لدى هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية، والتي تخضع لرقابتها، كما تم تخصيص قسم آخر لمكاتب المحاسبة التي تتولى عملية التدقيق في الشركات الخاصة الغير مسجلة لدى هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية، ولكل قسم من الأقسام متطلبات للعضوية، بالإضافة إلى السلطة في فرض عقوبات ضد الأعضاء الذين لم يلتزموا بالمعايير المحددة.³

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سابق، ص 63.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 79.

³ نفس المرجع السابق، ص 96.

يهدف هذا القسم بصفة عامة إلى التأكد من التزام شركات التدقيق بمتطلبات العضوية ومن أهمها:¹

- يجب أن يوافق ويتمسك مكتب التدقيق على معايير الرقابة المتعلقة بجودة الأداء؛
- أن يقضي كافة المدققين على الأقل عشرين ساعة من التعليم المستمر سنويا و 120 ساعة خلال فترة ثلاث سنوات؛
- يجب أن يخضع كل مكتب محاسبة لفحص ممارساته للمحاسبة والتدقيق عن طريق فريق فحص مؤهل كل ثلاث سنوات؛
- قد يتم تحديد شريك لعملية التدقيق بالنسبة لمهمة تدقيق إحدى الشركات الخاضعة لهيئة تداول الأوراق المالية لمدة سبعة سنوات متعاقبة فقط على أن لا يعود لتحمل مسؤولية ذات الحالة إلا بعد مرور سنتين على الأقل.
- يجب أن يقوم أحد شركاء التدقيق بخلاف شريك مهمة التدقيق بفحص مهمة تدقيق تلك الشركات العامة، ويجب أن يتزامن ذلك الفحص مع تقرير التدقيق قبل إصداره؛
- يجب ألا يقوم المكتب بأداء أنواع معينة من خدمات الاستشارة لعملاء التدقيق الخاصة بالشركات العامة، وتتضمن تلك الخدمات المساعدة في الاندماج أو الشراء بأتعاب محددة بتعيين المسؤولين التنفيذيين والخدمات الإكتوارية لشركات التأمين.
- يجب أن يقوم المدققون بإعداد تقرير إلى لجنة التدقيق أو إلى مجلس المديرين لكل عميل تدقيق عن أنواع الاستشارات المؤداة للعميل أثناء فترة التدقيق مبينا إجمالي الأتعاب المرتبطة بأداء تلك الخدمات؛
- يجب أن يعد المدقق تقريرا إلى لجنة التدقيق ومجلس المديرين لدى عميل التدقيق يوضح فيه طبيعة الاختلافات مع الإدارة بشأن أمور المحاسبة والإفصاح والتدقيق التي أدت إلى إصدار تقرير برأي متحفظ على القوائم المالية للعميل ؛

ثانيا: قسم معايير التدقيق

يختص هذا القسم بإصدار المعايير المهنية المرتبطة بالتدقيق، ويتبع هذا القسم مجلس معايير التدقيق الذي كلف بما يلي:²

- نشر المعايير والإجراءات التي يجب أن يتبعها أعضاء الجمع؛

¹أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مرجع سابق، ص 97.

² نفس المرجع السابق، ص 102.

■ توفير تفسيرات وإرشادات أو مساعدات أخرى للمراجعين في التقيد بتلك المعايير؛

وعليه يعتبر مجلس معايير التدقيق هو المسؤول عن وضع معايير التدقيق بالإضافة إلى إجراءات التدقيق التي يتبعها أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث يتكون هذا المجلس من 15 عضواً، منهم خمسة أعضاء من مكاتب المحاسبة الستة الكبرى، وعضو من إحدى الجامعات، وبالباقي من مكاتب المحاسبة الأخرى بخلاف الستة الكبرى، ويكرس الأعضاء حوالي 800 ساعة سنوياً في العمل بالمجلس، وهؤلاء الأعضاء ليسوا موظفين في مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلا أنه يتم تعويضهم عن النفقات المرتبطة بعملهم في المجلس.²

وتبين تلك المعايير والإجراءات طبيعة ونطاق مسؤوليات المدققين، كما أنها توفر إرشادات لتنفيذ واجبات التدقيق، وقد اتبع مجلس معايير التدقيق منهجية محددة لتطوير هذه المعايير، وذلك على النحو التالي:³

- تحديد مدى الحاجة إلى إصدار معيار من عدة مصادر، أهمها الدعاوي القضائية، الضغوط من التنظيمات القانونية، أو تعليقات المحاسبين المزاويلين، ومهما كان المصدر يتم الاعتراف بالحاجة إلى إصدار إرشاد معين في مجال محدد؛
- يتم تقييم شكل الإرشاد المطلوب من خلال تحليل المشاكل وتجميع البيانات من المهنيين، وفحص الأدبيات والدراسات الحالية وتطوير المداخل البديلة، وذلك من خلال مزج جهود أعضاء المجمع وفريق من المهنيين؛
- يتم مناقشة النشرة المقترحة عن طريق المجلس ويتم تقييم البدائل، حيث يقوم فريق العمل بتقديم مسودة للمناقشة ويتم مراجعتها في ضوء الجدل والانتقادات والاقتراحات من خلال اجتماعات وجلسات علنية مقترحة، حيث يتم تعديل المسودات المبدئية عدة مرات.
- يجب أن يتم الموافقة على النشرة المقترحة كمسودة من طرف 10 أعضاء، ويتم توزيع المسودات المبدئية للتعليق عليها، من طرف مكاتب المحاسبة القانونية مع أعضاء المجمع والمنظمين والجهات المهتمة الأخرى بالإضافة إلى أي فرد يطلب أو يرغب في المشاركة. وعادة ما يتم توزيع 7000 نسخة تقريبا، ويتم السماح بإبداء التعليقات المكتوبة خلال 90 يوم على الأقل من تاريخ إرسالها.
- يتم فحص كافة التعليقات عن طريق مجلس معايير التدقيق، حيث يتم تقييم أي أمور تم طرحها في التعليقات ولم تكن قد تم دراستها سابقا، حيث أن الغرض من النشرة المبدئية يتمثل في تحديد الأمور التي

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مرجع سابق، ص 102، 104.

³ نفس المرجع السابق، ص 103-104.

يتعين فحصها، والتي لم يتم دراستها، ويتم الموافقة على النشرة المبدئية عن طريق 10 أعضاء من المجلس، بعد ذلك يتم إصدار النشرة في سلسلة مرقمة لإيضاحات معايير التدقيق.

- عادة ما تسفر النشرة النهائية عن إيضاحات للطريقة التي يمكن لمكاتب المحاسبة القانونية تطبيقها بشكل صريح عند مزاولتهم لعملية التدقيق، وقد يطرح تطبيق النشرة في العمل الميداني مشاكل أخرى جديدة قد تؤدي إلى إصدار تفسيرات، وربما قد تؤدي إلى تحديد مدى الحاجة إلى إصدار نشرة جديدة أخرى.

ثالثاً: قسم آداب وسلوك المهنة

تتمثل مهام هذا القسم في وضع الأسس والقواعد التي تستمد منها آداب وسلوك المهنة مقوماتها، حيث يوضح دليل السلوك المهني المعتقدات الأساسية للسلوك الأخلاقي والمهني، كما يشجع المحاسبين القانونيين على ممارسة نظام ذاتي يفرض متطلبات القوانين واللوائح، يركز هذا الدليل على الاستقلال، النزاهة والتمسك بمعايير المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى مسؤولية المحاسبين القانونيين تجاه العملاء وزملاء المهنة.

يتم اختيار دليل السلوك المهني عن طريق تصويت أعضاء الجمع عليه، وتقوم لجنة الأخلاقيات المهنية بالجمع بإصدار تفسيرات عليه ووضع قواعد للسلوك المهني.

رابعاً: قسم الرقابة على جودة الأداء

تعتبر رقابة الجودة على عملية التدقيق وسيلة يتم بواسطتها التأكد إلى حد مقبول بأن نتائج عملية التدقيق، تعكس التزام مكتب التدقيق بمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أي التزامات تعاقدية أو قانونية أو أي معايير مهنية يتم وضعها من قبل المكتب.

تمثل رقابة الجودة على عملية التدقيق الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق، تعكس دائماً مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه.

قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بتأسيس لجنة معايير رقابة الجودة سنة 1978، حيث قامت بإصدار أول معايير للرقابة على الأداء سنة 1997¹، وحملها مسؤولية مساعدة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها

¹ James Schmutte & John Thieling, Addressing the New Quality Control Standards, The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1, p 52.

على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة، وتم تحديد عناصر رقابة الجودة من طرف مجلس معايير التدقيق، والتي تمثلت فيما يلي:¹

- توفر الحياد والأمانة والموضوعية في كافة الأفراد التي تنفذ عملية التدقيق؛
- إدارة الأفراد من خلال وضع السياسات والإجراءات التي تؤكد توفر التأهيل المناسب للمدقق، والاشتراك في التعليم وكذلك التأهيل المناسب؛
- وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين؛
- إيجاد السياسات التي توفر تأكيدا على أن العمل المنجز من طرف المدقق يتوافق مع المعايير المهنية والتنظيمية؛
- وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن العناصر السابقة قد تم تطبيقها على نحو فعال.

المطلب الثالث: مساهمة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تطوير مهنة التدقيق

لقد لعب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين دورا هاما في تطوير مهنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، والعالم وذلك من خلال إصداره لمجموعة من الإرشادات والمعايير المهنية، وعليه يمكن تبيان إسهامات المعهد الأمريكي على النحو التالي:

أولا: معايير التدقيق

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير التدقيق المتعارف عليها* (GAAS) لأول مرة سنة 1948، بحيث تمثل هذه المعايير إرشادات فكرية ملزمة حيث يتعين على المحاسبين القانونيين الالتزام بها عند تنفيذ مهمة تدقيق القوائم المالية، كما تؤثر هذه المعايير على الجودة، فهذه المعايير لا تدرس مشاكل محددة لعملية التدقيق، بل تمثل إطار عمل شامل لمهمة التدقيق.¹

¹لقايطي الأخضر، ديلمي عمر، دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر، دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية، المجلة العربية للإدارة، المجلد 40، العدد 4، ديسمبر 2020، ص 55.

* Generally Accepted Auditing Standards

¹أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 100.

تم تبويب هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات، حيث تغطي المجموعة الأولى المعايير الشخصية التي يجب أن تتوفر في الشخص حتى يتمكن من القيام بخدمات التدقيق طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة، في حين تطرقت المجموعة الثانية لمعايير العمل الميداني التي يجب أن يلتزم بها المدققون عند أدائهم لخدمات التدقيق، أما المجموعة الثالثة فتغطي متطلبات إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للتدقيق.¹

في سنة 1972 تم تجميع معايير التدقيق المتعارف عليها ونشرات التدقيق التي أصدرتها لجنة إجراءات التدقيق في إيضاحات عن معايير التدقيق (SAS)، وتعتبر تلك الإيضاحات تفسيرات لمعايير التدقيق بغرض تمكين المدققين من تنفيذ تلك المعايير المتعارف عليها، وتمثل تلك الإيضاحات الحد الأدنى لمعيار الأداء ويتعين أن يبرر أي مدقق الموقف عند الخروج عنها، وتستمد إيضاحات معايير التدقيق (SAS)، سلطتها وإلزامها من تطبيق القاعدة رقم (202) من دليل سلوك المهنة، وتعتبر معايير التدقيق المتعارف عليها وإيضاحاتها الحد الأدنى لمعايير الأداء بالنسبة للمدققين، ويتم تبويب إيضاحات معايير التدقيق برقمين مميزين، هما رقم الإيضاح (SAS) ورقم القسم (AU).

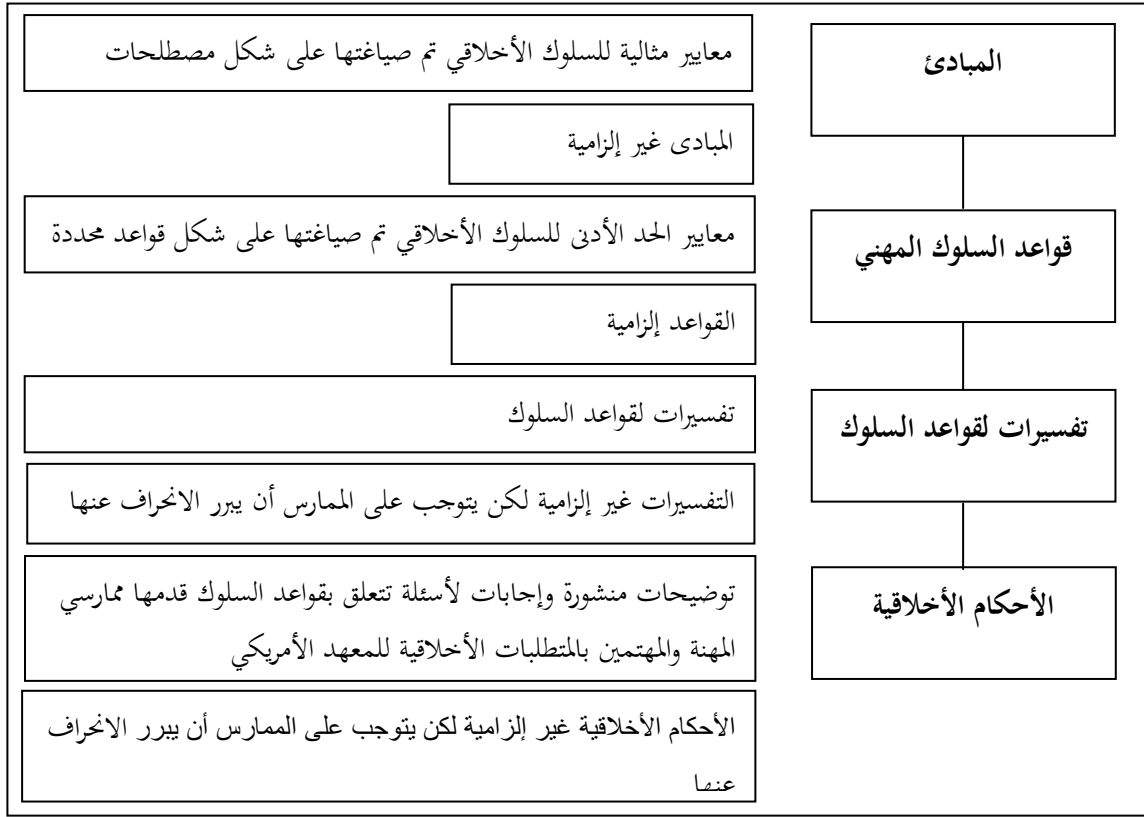
ثانياً: قواعد السلوك المهني

قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في سنة 1917 بإصدار دليل السلوك الأخلاقي، وخضع هذا الدليل لعدة تعديلات إلا غاية صدوره في شكله النهائي الذي يتكون من أربعة أجزاء، وهي المبادئ، قواعد السلوك، التفسيرات، الأحكام الأخلاقية، حيث تتمثل المبادئ في المعايير المثالية للسلوك الأخلاقي، وتم صياغتها في شكل مصطلحات فلسفية غير إلزامية، أما قواعد السلوك المهني فهي تمثل الحد الأدنى للسلوك الأخلاقي حيث تم صياغتها في شكل قواعد ملزمة، بينما تمثل التفسيرات شرح لقواعد السلوك، وهي غير إلزامية لكن يجب على المهنيين أن يبرروا أي انحرافات، أما الأحكام الأخلاقية فهي تمثل التوضيحات المنشورة وإجابات الأسئلة التي تتعلق بقواعد السلوك التي قدمها المهنيين والمهتمين بالمتطلبات الأخلاقية للمعهد الأمريكي، كما أنها غير ملزمة لكن يجب على المهنيين أن يبرروا الانحرافات²، ويمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سابق، ص 63-64.

² محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، قسم المحاسبة والتمويل، 2015، ص 30.

الشكل رقم (02): قواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي AICPA



المصدر: محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، مرجع سابق، ص30.

ثالثاً: التعليم المهني المستمر:

يجب على مدققي الحسابات أن يتابعوا التطورات المستمرة والشاملة التي تتم في مجالات المحاسبة، التدقيق، الخدمات الاستشارية، الإدارية، والضرائب، كما يقدم المعهد إلى الأعضاء عددا كبيرا من حلقات النقاش والمساعدات التعليمية¹، وتشترط لوائح مجمع المحاسبين القانونيين على المهنيين استكمال 120 ساعة من التعليم المستمر خلال 03 سنوات لمتوسط يقدر بـ 40 ساعة خلال السنة لحد أدنى يقدر بـ 20 ساعة خلال السنة. أما الأعضاء الغير ممارسين فعليهم استكمال 90 ساعة خلال 03 سنوات لمتوسط يقدره بـ 30 ساعة وحد أدنى يقدره بـ 15 ساعة ويجب أن يقدم العضو سواء كان ممارس أو غير ممارس للمعهد تقريرا عن عدد الساعات التي قام باستكمالها تقويميا.

¹ ألفين أرنتز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي، دار المريخ، السعودية، 2009، ص 39.

خلاصة الفصل الأول

لقد تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى دور المنظمات المهنية في دعم وتطوير مهنة التدقيق، حيث تبين أن مهنة التدقيق يجب أن تتوفر على مجموعة من المقومات حتى تتمكن من تقديم خدمات عامة للمجتمع، والوعاء بمسؤولياتها اتجاه أفراد هذا المجتمع، ومن بين هذه المقومات نجد المنظمات المهنية التي تتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون المهنة، من أجل تحسين جودة الأداء المهني وتطوير وتنظيم المهنة وتحديد مسؤوليات المدققين وهذا ما يترتب عليه زيادة الثقة في المهنة.

كما تبين أن الاتحاد الدولي للمحاسبين يسعى لتطوير مهنة التدقيق على نطاق عالمي، وذلك من خلال إصداره لدليل تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، بحيث يوفر هذا الدليل إرشادات للدول التي هي بصدد إنشاء منظمة مهنية جديدة، أو لغرض تطوير المنظمات المهنية الموجودة، كما بين الأهداف التي يجب أن تسعى هذه المنظمات لتحقيقها، بالإضافة إلى إصداره لمعايير التدقيق الدولية والتي تهدف إلى توفير نوع من الانسجام والتطابق في خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة، و قواعد السلوك المهني التي تهدف إلى أن تكون نموذجاً لدليل أخلاقي وطني.

أما على المستوى المحلي فإن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يعتبر من المنظمات الرائدة التي ساهمت في تطوير المهنة، نظراً لما يوفره من إرشادات ومعايير مهنية لتوجيه المهنيين في الممارسات العملية لتطوير كفاءاتهم وخبراتهم في المهنة، كما يقوم بتوفير متطلبات التأهيل والتعليم للمدقق، وتشجيع القيام بالبحوث المحاسبية ونشر الإرشادات التي تساعد في توجيه الممارسين للمهنة لتحسين جودة الخدمات في مجالات متنوعة تتعلق بالممارسات المحاسبية والجبائية وتقديم الخدمات الاستشارية للشركات.

الفصل الثاني :

معايير

التدقيق

الدولية

تمهيد:

إن النمو السريع لأسواق المال العالمية، واتساع نطاق التجارة الدولية، وتعاضم الدور الاقتصادي للشركات الدولية متعددة الجنسيات، والذي انعكس على حجم ونوعية الدور الذي ينبغي أن تلعبه مهنة التدقيق في تنظيم الحياة الاقتصادية والوفاء بتوقعات رجال الأعمال، أدى إلى بروز الحاجة إلى معايير دولية للتدقيق .

لقد أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مدى الحاجة إلى معايير دولية للتدقيق، من أجل تلبية الطلب العالمي المتزايد على المهنة، وهو ما دفعه إلى صياغة وإصدار مجموعة من المعايير لتكون أداة عمل المدقق، بحيث تمده بالمفاهيم والإجراءات والإرشادات التي تساعد في إنجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، كما تساعد هذه المعايير في توفير نوع من الانسجام والتوافق في خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة، وقد تم تبني هذه المعايير من قبل معظم الدول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين.

سوف يتم التطرق من خلال هذا الفصل للنقاط التالية:

المبحث الأول: مبادئ حول معايير التدقيق

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية وأساليب تبنيها

المبحث الثالث: تبويب المعايير الدولية للتدقيق

المبحث الأول: عموميات حول معايير التدقيق

سيتم تناول هذا المبحث ضمن المطالب التالية:

- نشأة وتطور معايير التدقيق؛
- مفهوم معايير وإجراءات التدقيق؛
- أهمية وأهداف ونطاق معايير التدقيق.

المطلب الأول: نشأة وتطور معايير التدقيق

من أهم مقومات مهنة التدقيق وجود معايير متعارف عليها للآداء المهني، بحيث تكون هذه المعايير مرشداً ومعيّناً لكل من يرغب في مزاوله هذه المهنة، وحكما صادقا على دقة العمل الذي أداه والمستوى المهني الذي وصل إليه¹، وتعتبر كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أعرق الدول التي عرفت مهنة تدقيق الحسابات ومن أكثرها تقدما في هذا المجال، وكل دولة لها تقاليد مهنية وطابعها الخاص وتجربتها المتميزة في مجال محاولات وضع معايير لأداء مهنة تدقيق الحسابات.²

أولاً: نشأة وتطور معايير التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية

لقد كانت المحاولة الأولى في وضع معايير لأداء مهنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، ففي عام 1917 طلبت الجهات الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية من مجموعة من أعضاء مجمع المحاسبين الأمريكي وضع نسق موحد لمحاسبة منشآت قطاع الأعمال، وقد وجد هؤلاء الأعضاء الفرصة سانحة لتحسين طريقة عرض القوائم المالية ولزيادة فهم رجال البنوك ورجال الأعمال لطبيعة التدقيق الخارجي وأهميته، وتوحدت هذه الجهود في كتيب أصدرته هيئة الاحتياطي المركزية تحت إسم " المحاسبة الموحدة"، ثم أعادت نفس الهيئة إصدار هذا الكتيب بعد تغيير عنوانه إلى " الأساليب المتفق عليها لإعداد قوائم الميزانية"، ويحتوي هذا الكتيب على إجراءات التدقيق النموذجية ويقترح أشكالاً معينة لإعداد قوائم الدخل والمركز المالي.³

¹ إبراهيم شاهين، معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، العدد الخامس، الكويت، نوفمبر 1995، ص 36.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2009، ص 122.

³ إبراهيم شاهين، معايير أداء المراجعة الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية ودورها في تطور الفكر المهني، مجلة المحاسبين، العدد السابع، الكويت، سبتمبر 1996، ص 35.

وفي عام 1929 تم مراجعة وتعديل هذا الكتيب بواسطة لجنة من مجمع المحاسبين، والذي أصبح تحت عنوان "فحص القوائم المالية"، وبدأ الذين أعدوا هذا الكتيب يدركون لأول مرة استحالة وضع مجموعة موحدة لإجراءات التدقيق تصلح لجميع الأحوال، وهو ما دفع بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في سنة 1936 بإعادة دراسة هذا الكتيب وتعديله في ضوء التغييرات الواضحة التي حدثت في الفكر المهني خلال هذه المرحلة، وتم تعديل عنوان الكتيب إلى "فحص المدققين الخارجيين المستقلين للقوائم المالية".¹

تأسيسا على ما سبق يتضح أن الفترة الممتدة من سنة 1917 إلى غاية سنة 1940 تميزت بالتركيز على إجراءات تدقيق الحسابات التفصيلية المكتوبة.

في عام 1941 اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC)* أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي ما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت وفقا "لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للتدقيق"، وهي هيئة حكومية صدر قانون بتأسيسها من أجل تنظيم تداول الأوراق المالية بعد الكارثة التي حلت بسوق الأوراق المالية الأمريكي عام 1929، فحسب القانونين الصادرين عامي 1932 و 1934 فإن على جميع الشركات التي تطرح أوراقا مالية للتداول أن يتم تسجيلها لدى هذه الهيئة، وتفرض هذه الهيئة رقابة على تداول الأوراق المالية ولها سلطات واسعة في هذا الصدد تشمل جوانب تشريعية وتنفيذية رقابية من بينها سلطات إجراء تحقيق في المخالفات وكذلك تحريك الدعوى القضائية.²

لقد ألزم القانون هذه الشركات بأن تقدم قوائمها المالية سنويا إلى هذه الهيئة مرفقة بتقرير المدقق الخارجي عن هذه القوائم، واشترطت هذه الهيئة - تنفيذًا لقانون إنشائها- أن تعد القوائم المالية لهذه الشركات وفقا لمجموعة من القواعد والمعايير المحاسبية التي تضمن لها الإفصاح الكامل، ويشمل ذلك أيضا تقرير المدقق الخارجي، بحيث كانت هذه الهيئة تتولى عملية إصدار هذه القواعد والمعايير، ثم أصبحت فيما بعد تفوض عملية إصدار هذه المعايير لبعض المنظمات العلمية والمهنية.

خلال هذه الفترة كان هناك العديد من الدراسات والأبحاث التي تتعلق بمهنة التدقيق، كما كان هناك العديد من الاقتراحات الخاصة بمعايير متفق عليها للأداء المهني، وكان السبق في هذا المجال للجنة إجراءات تدقيق الحسابات بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، فقد أصدرت في عام 1947 كتابا بعنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة تدقيق الحسابات - مغزاها العام المتفق عليه ومجالها"، وقد اعتمد أعضاء المجمع هذه المقترحات عام

¹ إبراهيم شاهين، معايير أداء المراجعة الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية ودورها في تطور الفكر المهني، مرجع سابق، ص 35.

* Security and Exchanges Commission.

² نفس المرجع السابق، ص 35.

1948، ومنذ ذلك التاريخ أصبحت هناك معايير لمهنة تدقيق الحسابات متفق عليها، وفي سنة 1954 أصدرت اللجنة كتيب آخر بعنوان "معايير الأداء المتعارف عليها لمهنة التدقيق الخارجي"¹. لقد أصبحت هذه المعايير متفقا عليها بعد اعتمادها، وبالتالي أصبحت ملزمة للمدققين في الولايات المتحدة الأمريكية بعد أن كانت قبل ذلك مجرد توصية مقترحة، وقد تم تبويب هذه المعايير في ثلاث مجموعات رئيسية، حيث تناولت المجموعة الأولى الصفات والمؤهلات الواجب توافرها في الشخص المكلف بعملية التدقيق، أما المجموعة الثانية فتتناول أسس العمل الميداني، في حين تتناول المجموعة الثالثة أسس إعداد تقرير التدقيق. لقد كانت تلك المعايير محل للعديد من الدراسات والبحوث من قبل الهيئات والمنظمات المهنية والأكاديمية، وتوصلت معظمها إلا نتيجة مفادها أن هذه المعايير قد صيغت في عبارات عامة غير محددة بدقة بحيث لا يمكن اعتبارها مرشدا واضحا، أو مقاييس واضحة للقضاء، كما أنه لا يمكن اعتبارها مرشدا وافيا للراغبين في دراسة المهنة أو القائمين بتدريسها، وعلى هذا الأساس فإن هذه المعايير أصبحت من وجهة نظر هؤلاء النقاد قاصرة عن تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها.

ومن أجل تفادي النقائص، وتجنب الانتقادات السابقة، شرع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في إصدار توصيات تفصيلية تشرح هذه المعايير وتعتبر مكملة لها، مع بقاء هذه المعايير كما هي باعتبارها الأساس الذي تنبثق منه هذه التوصيات، وقد أطلق على هذه التوصيات في أول الأمر اسم "توصيات عن إجراءات التدقيق"، ثم غير اسمها ابتداء من عام 1973 إلى "توصيات عن معايير التدقيق" وأصبحت اللجنة الإدارية لمعايير الأداء هي المسئولة عن إصدارها منذ ذلك التاريخ، ثم حل محل هذه اللجنة مجلس معايير التدقيق وذلك عام 1978، وقام هذا المجلس بإصدار توصيته الأولى في مارس 1979²، وما زال مستمرا في إصدار هذه التوصيات حتى الآن.

تتميز هذه التوصيات بكونها تخضع لتعديلات من وقت لآخر وذلك من أجل تحقيق تطويرها، كما أنها تتضمن قواعد مرشدة تفصيلية تتماشى مع الظروف المتغيرة وتتفق مع اتجاهات المهنيين، وبمثل الهدف من إصدار تلك الإيضاحات المكملة للمعايير العشرة المتعارف عليها فيما يلي³:

■ معالجة مشاكل عملية تواجه الممارسين لمهنة التدقيق ومساعدتهم عند أدائهم مهمة التدقيق؛

¹ رأفت سلامة حمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011، ص 164.

² محمد يوسف سالم، دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بسلطنة عمان، مجلة أفاق جديدة، العدد الرابع، كلية التجارة، جامعة المنوفية، 1996، ص 106.

³ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 72.

- توفير إجراءات تفصيلية يمكن بواسطتها تطبيق معايير التدقيق وتحقيق أهدافها؛
- كيفية تطبيق معايير التدقيق على بنود معينة في القوائم المالية؛
- كيفية تطبيق معايير التدقيق على قطاعات أو صناعات معينة أو تنظيمات أو مشروعات أو خدمات معينة؛
- كيفية تطبيق المعايير على أنواع معينة من التقارير؛
- أمور أخرى تتعلق بالتنفيذ السليم لعملية التدقيق وبعض مجالات التدقيق التفصيلية.

كما حرص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على التفرقة بين معايير التدقيق وبين مفهوم آخر هو إجراءات التدقيق، وذلك على أساس أن معايير التدقيق هي مقاييس للأداء تحدد الأهداف وتوضح أساليب تحقيقها، فمعايير التدقيق تتعلق بقياس دقة أداء العمل والأهداف الواجب تحقيقها، وتعتبر قواعد عامة متفق عليها، في حين أن إجراءات التدقيق تتمثل في الطرق والأساليب الفنية التي يستخدمها المدقق عند أداء مهمته للتأكد من عدالة وصدق ووضوح القوائم المالية، ويجب أن تكون هذه الإجراءات متوافقة مع معايير الأداء وفي إطارها.¹

لقد أصبحت هذه المعايير المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه مهنة التدقيق في معظم دول العالم، حيث حظيت بالقبول العام على المستوى العالمي، كما أصبح متعارف عليها بين المهنيين نظرا لتطرقها للمفاهيم الأساسية التي تتعلق بالأداء المهني.

ثانيا: نشأة وتطور معايير التدقيق في بريطانيا

لقد اتجهت بريطانيا اتجاها مخالفا للولايات المتحدة الأمريكية، في قياس الأداء المهني لتدقيق الحسابات، ولم تستخدم المنظمات المهنية في بريطانيا لفظ معايير، كما تم استخدامه من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، ولكن استندت في قياس الأداء المهني على مجموعة كبيرة من الأحكام القضائية التي صدرت في المنازعات المهنية وبصفة خاصة في تطبيق قوانين الشركات المتعاقبة بها، منذ صدور أول قانون شامل للشركات عام 1862 وحتى عام 1948، والتعديلات الصادرة للقانون عام 1967.²

¹ محمد يوسف سالم، دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بسلطنة عمان، مرجع سابق، ص 105-106.

² رأفت سلامة حمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 165.

ورغم أن المشرع البريطاني قد قطع شوطا كبيرا في سبيل استكمال القوانين المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية للمدقق والحياد، ووضع الإطار العام لتقرير المدقق الخارجي، إلا أنه لم يحدد أسس أداء العمل الميداني، أو مدى مسؤولية المدقق عن عمله الذي يؤديه، كما أن اعتماد مهنة التدقيق في بريطانيا على مجموعة من الأحكام والسوابق القضائية لا يحقق الأهداف التي ينبغي على معايير الأداء تحقيقها، وذلك للأسباب التالية:¹

- صعوبة حصر الأحكام المتناثرة منذ صدور أول قانون للشركات في بريطانيا عام 1862؛
- صعوبة تنظيمها وتنسيقها بحيث تتكامل في وحدة واحدة يمكن الرجوع إليها والاستناد عليها والإمام بها؛
- عدم وجود ضمان بأن هذه الأحكام قد غطت جميع جوانب عملية تدقيق الحسابات الخارجية؛
- اختلاف الحالات والظروف والملابسات التي صدرت بشأنها الأحكام، بحيث لا يمكن اعتبارها معيارا نقيس على أساسه الأداء المهني للتدقيق إلا بتطابق نفس الظروف؛
- المفروض أن تنبع معايير التدقيق من داخل مهنة تدقيق الحسابات نفسها ومن أبناء المهنة أنفسهم، كأساس يسترشد به القضاء، وليس العكس يتم وضع المعايير بالاستناد إلى الأحكام والسوابق القضائية.

ومن أجل تفادي هذه النقائص، بدأ بعض الأكاديميين والمهنيين ينادون منذ أوائل السبعينات بضرورة إتحاق بريطانيا بالركب، وأن يكون هناك معايير للأداء المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق أسوة بالولايات المتحدة الأمريكية، وبدأت المهنة تستجيب لهذا الاتجاه حيث تم تشكيل لجنة ممارسة التدقيق سنة 1976، وكان الهدف من تشكيلها هو وضع معايير للأداء المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق في بريطانيا، وقد قامت هذه اللجنة بإصدار معايير للأداء سنة 1980 وكانت على النحو التالي:²

- المعيار الأول: معيار أداء العمليات، ويشمل هذا المعيار التخطيط والرقابة، النظم المحاسبية، أدلة وقرائن الإثبات، الرقابة الداخلية، فحص القوائم المالية.
- المعيار الثاني: تقرير التدقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير أن القوائم المالية قد تم تدقيقها وفقا لمعايير التدقيق، وأنها تعطي صورة صادقة وعادلة عن أحوال المنشأة وربحها، أي متطلب قانوني يتعلق بهذا الشأن.

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 124.

² محمد يوسف سالم، دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بسلطنة عمان، مرجع سابق، ص 107-108.

- المعيار الثالث: التحفظات في تقرير التدقيق، ففي حالة عدم تمكن المدقق من تقديم تقرير نظيف فيما يتعلق بالأمور الموضحة في المعيار الثاني، فإن عليه أن يوضح التحفظات التي يراها في تقريره بشأن أي موضوع يكون له تحفظ عليه.

كما قامت هذه اللجنة بإصدار "قواعد مرشدة" على نفس نمط "إجراءات التدقيق الأمريكية".

وعليه نستنتج أن:

- معايير التدقيق المتعارف عليها الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، هي أول معايير مهنية تصدر بهذه الكيفية كمعايير للتدقيق الخارجي؛
- على الرغم من استخدام عبارة "المعايير المتعارف عليها في التدقيق" من قبل المدققين في تقاريرهم لعدة سنوات، إلا أن هذه المعايير لم تكن معروفة حتى عام 1948.
- لقد أثرت هذه المعايير بشكل كبير على الفكر المهني والتطور العلمي في مجال تدقيق الحسابات، وأصبحت هذه المعايير المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه مهنة التدقيق في معظم دول العالم؛
- من بين أهم أسباب نجاح هذه المعايير وقبولها من أعضاء المهنة هو تميزها بالبساطة والوضوح، بالإضافة إلى شعور أعضاء المهنة بأهميتها بما تمثله من ضمان وحماية وتنظيم للمهنة؛
- بالرغم من أن بريطانيا قد سبقت الولايات المتحدة الأمريكية في التنظيم المهني إلا أنها تأخرت في إصدار معايير للآداء بفترة تزيد عن ثلاثين سنة؛
- لقد استرشدت المنظمات المهنية في بريطانيا بالمعايير الأمريكية إلا أنها أصدرت معايير خاصة بها تتفق مع ظروفها وبيئتها؛ وبالتالي جاءت المعايير البريطانية مغايرة عن المعايير الأمريكية؛
- لقد قامت المنظمات المهنية للتدقيق الخارجي في مختلف دول العالم في محاكاة المعايير الأمريكية وإصدار معايير محلية لتنظيم المهنة؛
- من أجل تقليل التفاوت وتحقيق التجانس بين ممارسات المهنيين على المستوى العالمي نشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977، وقام بإصدار معايير دولية للتدقيق.

المطلب الثاني: مفهوم معايير وإجراءات التدقيق

كل ما يتم استخدامه في القياس يطلق عليه اسم المعيار ويعرف بأنه "مثال أو نموذج تم وضعه من طرف السلطات المختصة أو كنتيجة للعرف أو بسبب الاتفاق عليه، كأساس يجب إتباعه"¹، ويتمثل المعيار في أحد الأشكال الآتية: وزن، حجم، محتويات محددة، قيمة معينة، طريقة للآداء، وهذا النوع الأخير هو ما يطلق عليه "معايير الأداء".

ويعتبر تعريف "kohler" للمعيار من أشمل التعاريف في هذا المجال حيث يرى أن المعيار هو "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف وعن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم"²، وعليه فإن هذه المعايير يجب أن تتفق مع العرف السائد في مجال تطبيقها، وتستند على الدراسات والخبرة والممارسة في مجال العمل المهني ولا بد من تحديد الهدف من تطبيق كل معيار وعدم وجود تناقض بين المعايير كما يجب أن تكون هذه المعايير مصحوبة بالالتزام بتطبيقها سواء من المنظمات المهنية أو السلطات الحكومية.

أما فيما يخص معايير التدقيق فقد ورد فيها العديد من التعاريف، ويمكن ذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:
عرف محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب معايير التدقيق بأنها "نموذج يوضح القواعد العامة لأداء عملية التدقيق، موضوع بواسطة المنظمات المهنية، أو نتيجة للعرف المهني أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة"³.

أما رزق أبو زيد الشحنة فعرف المعايير في مجال التدقيق بأنها "الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداء مهمته، فهي تمثل قاعدة عامة ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة، ولذلك فإن معايير التدقيق تمثل مستويات للأداء المهني وإطارا عاما يعمل المدقق ضمنه"⁴.

¹ رأفت سلامة حمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 168.

² عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 1994، ص 15.

³ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 120.

⁴ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 104.

كما عرف رأفت سلامة وآخرون معايير التدقيق على أنها "مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية، أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة، لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل، بحيث تمثل مقياسا موحدا للأداء"¹.

أما محمود السيد الناغي فقد عرفها على أنها "أنماط السلوك المهني التي يلتزم بها المدقق عند أداء مهمته، وتعبير عن المستوى المطلوب من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين المهنيين"².

وعرف ألفين أرينز وجيمس لوبك معايير التدقيق على أنها "الإرشادات العامة التي تساعد المدقق في الالتزام بمسؤولياته المهنية عند تنفيذ مهمته، وهي تتضمن اعتبارات الجودة المهنية مثل الحياد والكفاءة وأدلة التدقيق ومتطلبات التقرير"³.

أما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين فعرف المعايير بأنها "الصفات الشخصية المطلوب توفرها في المدقق، والخطوات الرئيسية اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق من أجل الحصول على الأدلة الكافية التي تساعد في إبداء رأيه في القوائم المالية"⁴.

كما عرف وليام توماس و أمرسون هنكي المعايير بأنها "عبارة عن نمط يجب أن يلتزم به المدقق عند تنفيذه لعملية التدقيق، ويتم استنتاج هذه المعايير من الفروض والمفاهيم التي تدعمها"⁵.

وعليه يمكن القول أن:

- معايير التدقيق هي نماذج توضح القواعد العامة لأداء عملية التدقيق؛
- إتباع هذه المعايير يؤدي إلى إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة، ومخالفتها تعرض المدقق للمسؤولية والمسائلة من الهيئات المختصة؛
- تمثل هذه المعايير مقاييس للحكم على أداء المدقق؛
- تحدد هذه المعايير الأهداف وتوضح أساليب تحقيقها؛

¹ رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 168.

² محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار التطبيق، المكتبة العصرية، مصر، 2000، ص 52.

³ ألفين أرينز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص 40.

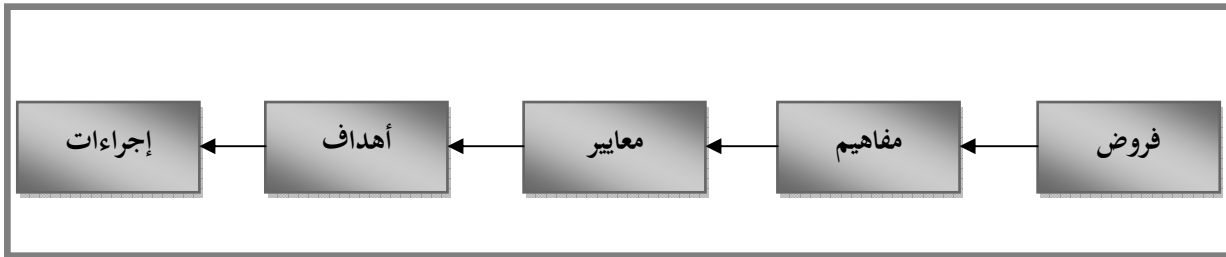
⁴ بوحفص الرواني، حيدر خمزة الديلمي، متطلبات تطوير مهنة التدقيق البنكي في الدول العربية في ظل معايير التدقيق الدولية وقانون FATCA، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 01-02 ديسمبر 2014، ص 4.

⁵ وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989، ص 52.

- تعبر عن أداء المدقق العادي الذي يبذل الجهد المقبول من العناية المهنية؛
- هذه المعايير متعارف عليها بين المهنيين؛
- تمثل هذه المعايير عنصرا رئيسيا من عناصر الإطار الفكري للتدقيق، والذي يتكون من مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات.

يمكن توضيح الإطار الفكري للتدقيق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): الإطار الفكري للتدقيق



المصدر: وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 51.

وما يجب الإشارة إليه هنا هو أنه هناك فرق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، بحيث تعرف إجراءات التدقيق على أنها الخطوات التنفيذية التي يتبعها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق، فهي تتعلق بالتصرفات والممارسات التي يؤديها المدقق وتظهر في برنامج التدقيق باعتبارها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق ويختلف شكل ذلك البرنامج وتفاصيله باختلاف درجة تعقيد مهمة التدقيق.¹

وتعرف أيضا على أنها "الطرق والوسائل التي يستخدمها المدقق في عملية التدقيق والأنشطة التي يقوم بها خلال عمليات جمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بمختلف أهداف التدقيق، فعلى سبيل المثال تشمل إجراءات التدقيق القيام بعملية عد النقدية ومشاهدة جرد المخزون ومراجعة تسوية البنك والقيام بالمراجعة المستندية وغير ذلك من مختلف الأنشطة التي يقوم بها المدقق، وقد تختلف إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق باختلاف المؤسسة محل التدقيق أو باختلاف حجمها وطبيعة أعمالها ودرجة تعقيدها، إلا أن هذه الإجراءات تنفذ ضمن الإطار العام المتمثل في معايير التدقيق.²

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 54.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، مرجع سابق، ص 104.

كما تعرف على أنها مجموعة خطوات التنفيذ التي يتبعها مدقق الحسابات والتي يصممها بنفسه لكي تغطي جميع ما يفترض فيه أداءه من الوجهة الفنية أثناء تدقيق الحسابات، وتختلف هذه الإجراءات من مؤسسة لأخرى، كما تخضع هذه الإجراءات للتقدير الشخصي لمدقق الحسابات، ولذلك فإن معايير التدقيق تهدف إلى تهذيب هذا التقدير الشخصي لمدقق الحسابات دون إلغائه.¹

تأسيسا على ما سبق يتضح أن:

- إجراءات التدقيق هي مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق أثناء عملية التدقيق بهدف إعطاء رأي محايد في القوائم المالية؛
- تشير إجراءات التدقيق إلى ما يقوم به المدقق، بينما معايير التدقيق تتعلق بقياس دقة الأداء وبالأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات معينة؛
- معايير التدقيق لا تتغير من عملية لأخرى، في حين أن إجراءات التدقيق تتغير لتلائم طبيعة كل حالة على حدا؛
- تخضع إجراءات التدقيق للتقدير الشخصي للمدقق، بينما تعمل معايير التدقيق على تهذيب هذا التقدير دون إلغائه.
- رغم اختلاف مفهوم كل من المعايير والإجراءات إلا أنهما مرتبطان ارتباطا وثيقا، فتحديد الإجراءات اللازمة لتنفيذ اختبار معين، يجب أن يراعي فيها ملائمتها لتحقيق الأهداف التي تعبر عنها المعايير الموضوعية.

¹ رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 171.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف ونطاق معايير التدقيق

"مهنة التدقيق كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة التدقيق. كما تمثل معايير التدقيق النموذج الذي يقتدي به المدقق في ممارسته المهنية، وتعبّر عن قواعد إرشادية يمكن للمدقق الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني، كما تمثل الإطار العام الذي يتم من خلاله تقييم نوعية العمل المنجز من قبل المدقق لتحديد مسؤولية المدقق وطبيعة عملية التدقيق للجهات المستفيدة منها، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل"¹.

أولاً: أهمية وجود معايير لمهنة التدقيق

تقوم المنظمات المهنية في الدول الصناعية المتقدمة بصياغة معايير التدقيق ووضع التفسيرات الملائمة لها، بحيث يلتزم أعضاء المهنة بهذه المعايير أثناء القيام بعملية التدقيق، كما تحظى هذه المعايير بأهمية كبيرة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية مثل الموردين والبنوك والحكومة... الخ، لأنها توضح لهم الطريقة التي تم بها تنفيذ عملية التدقيق، والمسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق، وتحدد درجة الاعتماد على القوائم المالية. ويمكن التأكيد على أهمية وحتمية وجود معايير التدقيق على النحو التالي:²

- ❖ تعتبر معايير التدقيق بمثابة نموذج يلتزم به كافة المدققين عند أداء مهام التدقيق؛
- ❖ تعتبر معايير التدقيق بمثابة وسيلة ومقياس لتقييم الأداء المهني للمدققين في إطار مسؤوليتهم المهنية؛
- ❖ تحدد المعايير متطلبات التكوين الذاتي والصفات الشخصية التي يتعين توافرها فيمن يقوم بوظيفة التدقيق؛
- ❖ تحدد المعايير المتطلبات الفنية للعمل الميداني لعملية التدقيق؛
- ❖ تحدد المعايير المتطلبات الهيكلية الفنية لإعداد تقارير التدقيق والمقومات والأركان الأساسية لها؛
- ❖ تساعد هذه المعايير في دعم استقلالية المهنة وتزيد الثقة في مهنة التدقيق كما تساعد على توفير الثقة في رأي المدقق من قبل مستخدمي التقارير المالية؛
- ❖ توفر معايير التدقيق التصور العام لدرجة الأداء المهني المتوقع من المدققين، الأمر الذي يساعد الهيئات القضائية على تفهم مستوى الأداء المعتاد من المهنيين في ظل الظروف المماثلة.

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 60.

² جيهان عبد المغز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 71.

كما أن هذه المعايير لها أهمية بالغة لمهنة التدقيق، حيث:¹

- ❖ تعمل هذه المعايير على ضبط عمل المهنيين، كم تساعد على توجيههم من أجل إنجاز مهامهم بشكل أمثل؛
- ❖ تساعد هذه المعايير في الرفع من أداء المدقق والارتقاء به، والحكم على جودة العمل المنجز من طرفه، من خلال توفير التوجيهات اللازمة لتنفيذ مهمة التدقيق؛
- ❖ يمكن تطبيق هذه المعايير على كل المؤسسات، بغض النظر على حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها ونوع الصناعة، وهدفها؛
- ❖ تساعد هذه المعايير في تحقيق رغبات المجتمع المرتبطة بالتقارير المالية، عن طريق تفعيل دور المدقق ومسؤولياته اتجاهها.

ثانيا: نطاق معايير التدقيق

تتطور معايير التدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية في معظم دول العالم في ثلاث اتجاهات، وهي:

1. المعايير العامة أو الشخصية: وهي المعايير التي تتعلق بشخصية المدقق، وتضمن توفر الكفاءة الضرورية لدى المدقق، كمؤهلاته العلمية والعملية، واستقلالته وحياده، وبذله للعناية المهنية المطلوبة،² وتوصف بأنها "عامة" لأنها تمثل الاحتياجات الأساسية لفهم معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، وتعتبر "شخصية" لكونها تحتوي على الصفات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي³، وتتكون من ثلاث معايير وهي:⁴

- ❖ يجب أن تتم عملية التدقيق من طرف شخص لديه قدر كاف من التأهيل العلمي والعملية؛
- ❖ يجب أن يتمتع المدقق بالاستقلالية والحياد أثناء تنفيذه لعملية التدقيق؛
- ❖ يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذه لعملية التدقيق وإعداده للتقرير.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات " مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، مرجع سابق، ص 103-104.

² عوض لييب فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص 39.

³ حمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص 49.

⁴ جيهان عبد المغز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 72.

2. معايير العمل الميداني: وهي المعايير التي تتعلق بتخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق، بحيث تقدم هذه المعايير الإرشادات التي تساعد المدقق في جمع أدلة التدقيق التي تؤيد رأيه الفني المحايد، والتي يتحصل عليها من خلال فحص العمليات المالية والأرصدة التي تنتج عليها، ويعتمد حجم ونوع الأدلة المتحصل عليها على مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية.¹ وتتكون من ثلاث معايير وهي:²

- ❖ يجب التخطيط لعملية التدقيق بدقة، وأن تتم عملية الإشراف على المساعدين بشكل ملائم؛
- ❖ يجب أن تكون هناك دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية من أجل الاعتماد على النتائج المتوصل إليها كأساس في تحديد حجم الاختبارات اللازمة، والتي بدورها تحدد الإجراءات اللازمة لتنفيذ؛
- ❖ جمع الأدلة الكافية والملائمة نتيجة لعملية التدقيق والملاحظة والاستقصاء، وذلك لتكون هذه الأدلة أساساً يعتمد عليه المدقق عند التعبير عن رأي في القوائم المالية.

3. معايير إعداد التقرير: آخر مرحلة في عملية التدقيق هي إعداد التقرير، ويكون في شكل كتابي لإيصال الرأي والاستنتاجات المتوصل إليها بشكل مفهوم وواضح إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية، كما يعد تقرير المدقق وثيقة تثبت تنفيذه لواجباته³. وتتكون من أربعة معايير وهي:⁴

- ❖ يجب أن ينص التقرير في فقرة إبداء الرأي عن مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المطبقة؛
- ❖ عند إعداد قوائم مالية بالاعتماد على مبادئ محاسبية تختلف عن المبادئ التي تم استخدامها في السنة السابقة، يجب على المدقق أن يوضح ذلك في تقريره، أما إذا تم استخدام نفس المبادئ للسنة السابقة، فلا يذكر أي شيء في تقريره؛
- ❖ في حالة عدم توفر القوائم المالية على الإيضاحات والمعلومات الكافية، يجب على المدقق أن يبين ذلك في تقريره؛
- ❖ يجب أن يعبر المدقق عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو يمتنع عن إبداء رأيه عندما يتعذر عليه الإفصاح عن رأيه.

¹ عوض لبيب فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص 44.

² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص 75.

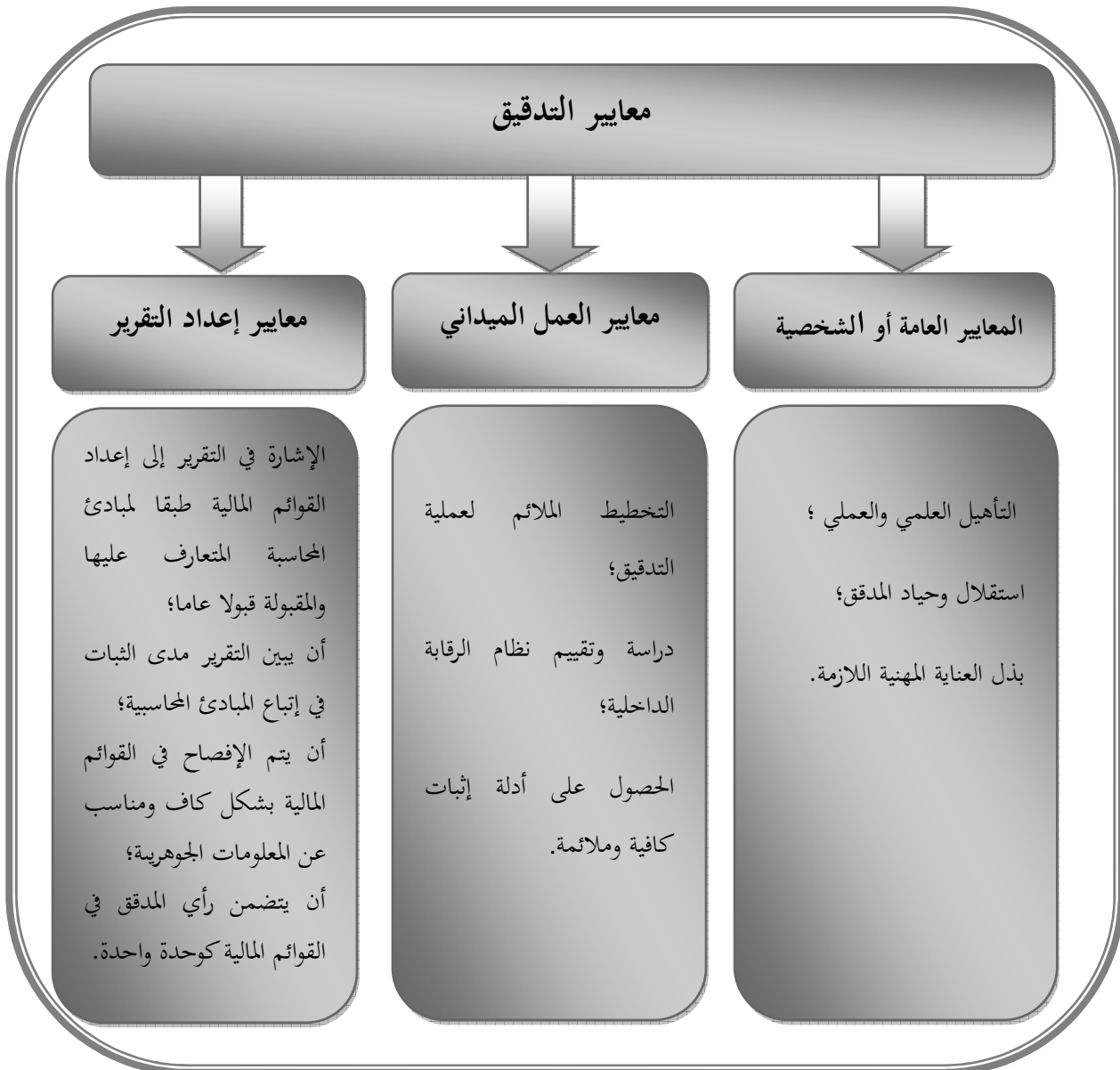
³ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات" مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، مرجع سابق، ص 127.

⁴ علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دار وائل، عمان، الأردن، 2015، ص 57.

يجب أن تتضمن معايير التدقيق كل ما يتعلق بالشروط المرتبطة بممارسة المهنة، وإجراءات تنفيذ مهمة التدقيق حتى يمكن الوصول إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية، وتضمن هذا الرأي في تقرير تتوفر بعض الشروط والاعتبارات الشكلية والموضوعية.¹

ويمكن تلخيص هذه المعايير في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): توبير معايير التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص 45.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية و أساليب تبنيها

سيتم تناول هذا المبحث ضمن المطالب التالية:

- ماهية و أهداف المعايير الدولية للتدقيق؛
- إصدار المعايير الدولية للتدقيق؛
- أساليب تبني المعايير الدولية للتدقيق وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: ماهية و أهداف معايير التدقيق الدولية

لقد أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين أهمية وجود إطار دولي متناسق من أجل تلبية الاحتياجات الدولية المتزايدة على الخدمات المهنية، ولقد اهتم الاتحاد بتطوير هذا الإطار العام ليشمل مكونات تتعلق بدليل السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية ومعايير التعليم الدولية، بالإضافة إلى معايير المحاسبة في القطاع العام.¹

وبما أن المهمة الأساسية له تتمثل في تطوير المهنة، حتى تتمكن من تقديم خدمات لمستخدمي المعلومات المحاسبية، قام الاتحاد بتشكيل مجلس معايير التدقيق وخدمات التأكيد الدولي من أجل المساهمة في تطوير معايير التدقيق الدولية.²

لقد قام هذا المجلس بصياغة وإصدار مجموعة من المعايير لتكون أداة يعتمد عليها المدقق، وتوفر له الإرشادات والإجراءات التي يحتاجها عند تنفيذ مهامه، وتساعد هذه المعايير في توفير نوع من الانسجام والتوافق في خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة، وقد تم تبني هذه المعايير من قبل معظم الدول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين.

¹ علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 58.

² نفس المرجع السابق، ص 58.

وبالتالي يمكن تعريف معايير التدقيق الدولية (ISA) * على أنها "مجموعة من المعايير والتي تعتبر إطار متكامل للتدقيق، بحيث يجب على المدقق الالتزام به من أجل تسهيل عملية التدقيق والرفع من جودة أدائه،¹ كما تهدف هذه المعايير إلى تحسين درجة التجانس في تطبيق قواعد وإجراءات تدقيق الحسابات على المستوى العالمي، من خلال توفير حوافز تساعد على القبول العالمي الطوعي لتلك المعايير".

وبالتالي فإن معايير التدقيق الدولية هي تلك المعايير التي تهدف إلى تحقيق انسجام وتوافق في الممارسات المهنية بين مختلف دول العالم، بحيث تمثل لغة مشتركة بين المهنيين في مختلف دول العالم، وتعبّر عن درجة الجودة المطلوبة والمقبولة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق.

إن اشتراك عدد كبير من دول العالم في وضع معايير تدقيق الحسابات، يصبغ عليها طابع العمومية والشمول إلى حد كبير، ومن ثم يساعد ذلك في جعل تدقيق الحسابات مهنة دولية، بالإضافة إلى اتصاف تلك المعايير بالطابع الاختياري يعتبر حافزا لتوسيع دالة قبولها على المستوى العالمي.² إن المجلس عند إصداره للمعايير يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:³

- إن الهدف من إصدارها هو دعم وتطوير المهنة على المستوى الدولي وجعلها مترابطة استنادا إلى قواعد متناسقة؛
- تتأثر ممارسات المهنيين بالقوانين والأوامر التي تصدر من المنظمات المهنية أو الحكومية لكل دولة (بدرجات مختلفة)
- الأخذ بعين الاعتبار نقاط الاختلاف بين معايير التدقيق المعتمدة في كل دولة من أجل تحقيق القبول الدولي لهذه المعايير؛
- إعطاء الأولوية للقوانين والمعايير الوطنية عن المعايير الدولية، أما في حالة غياب المعايير المحلية فيجب تطبيق المعايير الدولية؛
- يجب أن يشمل تطبيق هذه المعايير كل عمليات التدقيق التي تهدف إلى إبداء الرأي في القوائم المالية لأي مؤسسة مهما كان حجمها وشكلها القانوني والهدف الذي تسعى إلى تحقيقه؛
- يمكن للمنظمات في الدول الأعضاء ترجمة هذه المعايير للغة المحلية، على حسابها مع ذكر اسم المنظمة في النسخة المترجمة.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، مرجع سابق، ص 105.

² رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 165.

³ محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار التطبيق، مرجع سابق، ص 71-72.

إن وضع المعايير وإلزامية تطبيقها ليس بالمهمة السهلة، وخاصة في ظل العولمة الحالية والانفتاح الاقتصادي بين دول العالم، وهذا ما أدى إلى قول البعض أنه لم يعد هناك فائدة من وضع وصياغة معايير وطنية خاصة وذلك راجع للأسباب التالية:¹

❖ دول العالم لا تعرف المعايير الوطنية للبلدان الأخرى وبالتالي لن تقوم باعتمادها للأغراض الدولية، كما أن

المعايير الخاصة لن تقبل في العلاقات التجارية، وإنما المقبولة هي المعايير الدولية المتعارف عليها؛

❖ حتى ولو كانت المعايير المحلية متطورة فلن تلقى القبول والاعتراف الذي تلقاه المعايير الدولية؛

❖ إن عملية وضع معايير محلية تحتاج إلى أموال طائلة وجهود كبيرة لا داع لها، خاصة أن هناك جهة معتمدة

دولياً تقوم بوضع وإصدار معايير ذات جودة عالية وتكون هذه المعايير "كحد أدنى"، بحيث يمكن إضافة

الصبغة الوطنية استجابة للأغراض القانونية أو الاجتماعية أو البيئة الاقتصادية الخاصة؛

❖ المعايير الدولية ليس لها خصوصية، وهي منطقية تناسب معظم دول العالم وقد شارك في إعدادها

وصياغتها المجتمع الدولي، أما إذا كان المطلوب إصدار معايير محلية فيجب أن ينحصر ذلك في المعايير

ذات الصبغة المحلية للدولة مثل (الزكاة والمضاربة والمراجحة والمشاركة) في البنوك الإسلامية؛

❖ إن صياغة المعايير الوطنية تتم من خلال إجراء مقارنات بين المعايير المطبقة في بعض دول العالم المتقدمة،

في حين أن المعايير الدولية تأخذ في الاعتبار ما هو موجود في جميع الدول وتأتي نتيجة للدراسات

المتعمقة من كافة الدول والهيئات والجهات الحكومية والجمعيات والمجمعات والبورصات في مختلف أنحاء

العالم، فهي بذلك أكمل وأشمل من المعايير المحلية؛

❖ إن عملية صياغة المعايير المحلية تتطلب إجراءات وشروط قد لا تتوفر في كثير من الدول مثل وجود

جمعيات ومعاهد ذات خبرة عالية في مجال كل من المحاسبة والتدقيق، ووجود هيئات وبورصة ذات خبرات

في تلك المجالات، ووجود مؤسسات ذات اختصاص في وضع المعايير، بينما يتم إصدار المعايير وفقاً

لعملية منهجية مدروسة ومنظمة، تضمن مشاركة كافة القطاعات المعنية، والاستعانة بأعلى الخبرات

العالمية المتخصصة.

وعليه يمكن القول أن إصدار معايير التدقيق الدولية يحقق بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سواء

ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو للشركات متعددة الجنسيات أو بعض الدول النامية التي لم تصدر

معايير التدقيق، بعد أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها وذلك بهدف

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 95-96.

رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة بها إلى المستوى الدولي، وتتلخص أهم هذه الأهداف فيما يلي:¹

- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب والذي نصت عليه المعايير الدولية للمحاسبة، بالإضافة إلى الالتزام بمنهجية التدقيق المنصوص عليها في المعايير الدولية للتدقيق، سيجتنب عليه زيادة الثقة في القوائم المالية، ويجعلها صالحة للمقارنة والتحليل؛
- تتميز هذه المعايير بالمرونة بسبب خضوعها لعمليات التطوير والتحديث بشكل مستمر من طرف اللجان التابعة للاتحاد، وبالتالي توفير متطلبات أسواق رأس المال؛
- لا تخضع معايير إعداد التقرير لأي تأثيرات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية لبلد معين، وهذا ما سيجتنب عليه إصدار المدقق لتقريره بشكل وبمحتوى مقبول ومتفق عليه؛
- يجتنب على وجود هذه المعايير توفير الدول النامية للتكلفة والجهد لإصدار معايير محلية، خاصة في ظل ضعف منظماتها و محدودية مواردها، وبالتالي فإن هذه الدول ما عليها سوى تطبيق هذه المعايير؛
- إن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الدولية للمحاسبة سوف يجتنب عليه زيادة ثقة الدول الصناعية في القوائم المالية للشركات المتواجدة في الدول النامية، وبالتالي القيام بالمزيد من المشاريع الاستثمارية؛
- تفيدها معايير المحاسبة الدولية جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.

¹ عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 35-37.

المطلب الثاني: إصدار معايير التدقيق الدولية

تمر عملية إصدار معايير التدقيق الدولية بالمراحل التالية:

المرحلة الأولى: تبدأ إجراءات العمل باختيار موضوع من أجل دراسته من طرف اللجنة الفرعية التي تم تأسيسها، حيث يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بتفويض هذه اللجنة من أجل إعداد وتحضير مسودة للمعيار¹.

المرحلة الثانية: " تطلع هذه اللجنة على كل الدراسات التي لها علاقة بالمعيار، والمعايير المستخدمة في الدول الأعضاء، وكذلك أي مقترحات تقدمها الهيئات الإقليمية والدولية، ثم إعداد المسودة التي يتم عرضها على المجلس لاعتمادها².

المرحلة الثالثة: بعد اعتماد هذه المسودة يتم توزيعها على الأعضاء في الاتحاد الدولي وعلى الهيئات الدولية والأطراف المهتمة، ويتم منح وقت كافي لاستلام ملاحظاتهم وتعليقاتهم.

المرحلة الرابعة: تقوم لجنة تطبيقات التدقيق الدولي بدراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة، حيث يتم إدخال التعديلات المناسبة على هذه المسودة، وبعد اعتمادها من طرف اللجنة، يتم إصدار المعيار، ويتم تطبيقه بداية من التاريخ الذي يحدد في المعيار.

المرحلة الخامسة: حتى يتم إعداد مسودة للمعيار أو اعتماد المعيار يشترط موافقة 3/4 من الأعضاء الموجودين في اجتماع اللجنة، بحيث لا يقل عدد المصوتين بنعم عن 10 أعضاء.

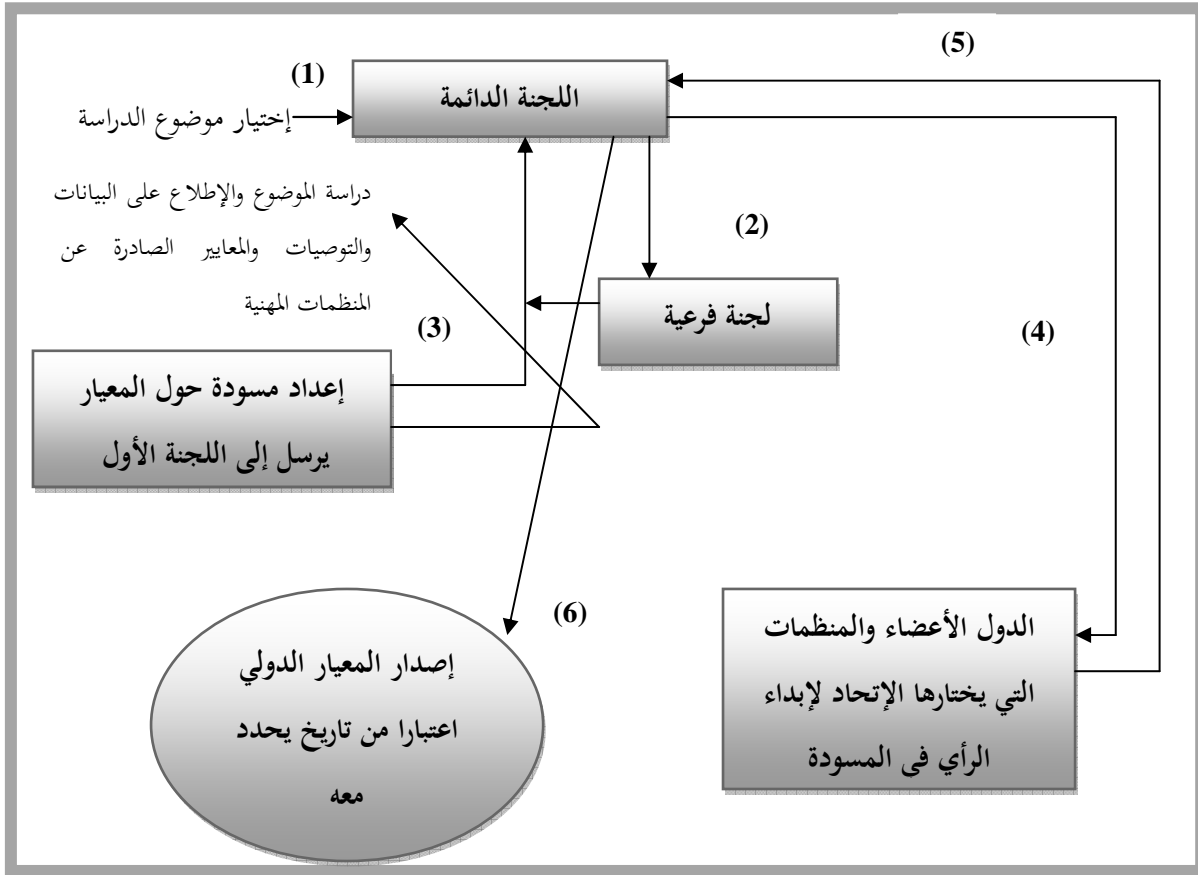
إن تاريخ سريان المعيار يحدد عند إصداره وتكون اللغة الأصلية عند الإصدار الإنجليزية، كما يمنح الوقت الكافي للمنظمات الأعضاء من أجل ترجمته.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2011، ص 112.

² نفس المرجع السابق، ص 112.

يمكن توضيح الخطوات المتبعة لإصدار المعيار من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): خطوات إصدار المعيار الدولي



المصدر: محمد السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 83.

وما يجب الإشارة إليه هنا هو أن هذا المجلس عند إصداره للمعايير الدولية للتدقيق يراعي مجموعة من الاعتبارات، تتمثل فيما يلي:¹

- ❖ تختلف معايير التدقيق الدولية من دولة لأخرى، لذلك فإن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي يراعي مثل هذه الاختلافات، من أجل تحقيق القبول على المستوى الدولي؛
- ❖ الهدف من إصدار هذه المعايير هو تطبيقها أثناء عمليات التدقيق للقوائم المالية، لكن لا يوجد أي مانع من تطبيقها على الخدمات المهنية الأخرى، مثل فحص القوائم المالية ربع سنوية، بجميع القوائم المالية؛
- ❖ تحتوي هذه المعايير على مبادئ وإجراءات أساسية، وكذا إرشادات خاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها؛

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 156.

- ❖ في بعض الحالات الخاصة يمكن أن يخرج المدقق عن هذه المعايير، من أجل الحفاظ على جودة عملية التدقيق وأهدافها، ويجب عليه تقديم تبريرات كافية؛
 - ❖ القاعدة أن يتم تطبيق هذه المعايير على كل العمليات، والاستثناء أن يقتصر التطبيق على عمليات معينة، وفي هذه الحالة يجب أن يتم الإشارة إلى ذلك في صدر المعيار؛
 - ❖ يصدر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي مجموعة من الإصدارات، ويهدف من خلالها إلى مساعدة المدقق على تطبيق هذه المعايير، وتطوير الممارسات المهنية.
- قبل سنة 1994 كانت معايير التدقيق الدولية تصدر حسب تسلسلها الزمني، ولكن بعد هذا التاريخ تم إعادة تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطها بمراحل عملية التدقيق، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال ما يلي:

الجدول رقم (01-02): معايير التدقيق الدولية

رقم وعنوان المعيار	المجموعة	رقم وعنوان المعيار	المجموعة
300- التخطيط لتدقيق البيانات المالية.	المجموعة الثانية: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء	200- الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً للمعايير التدقيق الدولية.	المجموعة الأولى: المبادئ العامة والمسؤوليات 200- 299
315- تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.		210- شروط التكاليف بالتدقيق.	
320- الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.		220- رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية.	
330- استجابة المدقق للمخاطر المقيمة.		230- وثائق التدقيق.	
402- اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشأة التي تستعمل مؤسسات خدمية.		240- مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيايل في عملية تدقيق البيانات المالية.	
450- تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.		250- مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.	
		260- الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.	
		265- الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.	

<p>600- الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة 610- استخدام عمل المدققين الداخليين 620- استعمال عمل مدقق خبير.</p>	<p>المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الآخرين 600-699</p>	<p>500- أدلة التدقيق. 501- أدلة التدقيق- اعتبارات محدد لبنود مختارة. 505- المصادقات الخارجية 510- عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية. 520- الإجراءات التحليلية 530- أخذ عينات التدقيق 540- تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة. 550- الأطراف ذات العلاقة 560- الأحداث اللاحقة 570- المنشأة المستمرة 580- الإقرارات الخطية</p>	<p>المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق 500-599</p>
<p>800- الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة. 805- الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي. 810- عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.</p>	<p>المجموعة السادسة: المجالات المتخصصة</p>	<p>700- تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية. 705- التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل. 706- فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل. 710- المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة. 720- مسؤولية المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدقق.</p>	<p>المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير التدقيق 700-799</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على آخر إصدار لمعايير التدقيق الدولية

تأسيساً على ما سبق يتضح لنا أن معايير التدقيق الدولية تمتاز ببعض الخصائص، ومن أهمها:

- الإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً، وعادة ما يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما كان ذلك ضروري، عن طريق متابعة تطبيق هذه المعايير؛
- الحد من تحركات المهنيين من خلال التطرق بشكل مفصل لإجراءات العمل الميداني والتركيز عليها، وهذا ما يترتب عليه تقليل الاختلافات والتفاوت في الممارسات المهنية؛
- تتميز معايير التدقيق الدولية بقدر كبير من المرونة، بحيث تم السماح للدول والمنظمات المهنية للاستعانة بهذه المعايير، وتكييفها مع البيئة الاقتصادية لكل دولة؛
- تتميز هذه المعايير بكونها عامة وشاملة عن غيرها من المعايير، بسبب إصدارها عن الاتحاد الدولي الذي يضم معظم الدول في العالم، وبالتالي فهي عبارة عن الإطار الذي يتم من خلاله تنظيم مهنة التدقيق.

المطلب الثالث: أساليب تبني المعايير الدولية للتدقيق وعلاقتها بالمعايير الدولية للمحاسبة

أولاً: أساليب تبني المعايير الدولية للتدقيق

1. **التناغم أو التوفيق:** أثارت بعض المنظمات المهنية صعوبات وعقبات تحول دون تطبيق المعايير مباشرة، كما بينت التجربة لدى بعض الدول الإفريقية التي طبقت المعايير تطبيقاً مباشراً وجود بعض العقبات أهمها:¹
 - اختلاف درجة التطور المهني بين دول العالم: بحيث يتأثر التطور المهني بعوامل اقتصادية كاتساع السوق وتوفر أسواق للأوراق المالية وتعدد شركات الأموال العادية أو القابضة أو التابعة ومدى توسع القطاع العام وحجمه في التنمية الاقتصادية، وعوامل قانونية وأخرى إدارية وسياسية، تختلف من دولة إلى أخرى، وبالتالي فإن مرحلة معينة من التطور المهني تواكب بالضرورة مرحلة معينة من التطور الاقتصادي والسياسي، لذا فإن المعايير المهنية تحاول حل المشاكل العملية التي تواجه المهنة في دولة من الدول، في حين أن معايير التدقيق الدولية تكون أقرب لمنشآت التدقيق الكبرى وتحتاج إلى اقتصاد متطور.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص 113-116.

- اختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب بين دولة وأخرى: يقتضي تقرير المدقق أن يلي المتطلبات القانونية الخاصة بدولة معينة، فإذا تباينت المتطلبات القانونية مع نصوص المعايير الدولية، يجد المدقق نفسه مضطراً لتغليب نصوص القوانين المحلية.

- عدم مواكبة التطورات الحاصلة في معايير التدقيق الدولية: إن عدم إتقان بعض مزاوي المهنة للإنجليزية قد لا يمكنهم من مواكبة تطور معايير التدقيق الدولية بالسرعة اللازمة، فكثير من المعايير تصدر وبمر على صدورهم فترة زمنية طويلة فلا تترجم ولا يعرف المزاولون للمهنة في دول كثيرة عنها شيئاً.

- الاختلاف في مستوى التأهيل: هناك اختلاف في مستويات التعليم الجامعي بين الدول، كما تختلف طرق التدريب والتعليم المهني المستمر بين الدول، بالإضافة إلى غياب أنظمة لرقابة الجودة على مستوى المنظمات المهنية في معظم دول العالم.

قد يواجه المهنيين صعوبات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية وهذا راجع لعدم فهمهم لهذه المعايير ونقص معلوماتهم المهنية، وعدم قدر هذه المنظمات المهنية على الإشراف على كافة المهنيين وإخضاعهم للتعليم المستمر الذي يساعدهم على استيعاب المعايير المحلية والانتقال للمعايير الدولية.

ولعل هذه الصعوبات تفسر تفضيل الكثير من دول العالم التوفيق مع المعايير الدولية، عن طريق تطوير معاييرها المحلية وإدخال تعديلات تشريعية عند الاقتضاء، وهناك أسلوبين يمكن استخدامهما لتحقيق التوافق مع معايير التدقيق الدولية:¹

- الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق لتطوير المعايير المحلية عند عدم وجود اختلافات هامة: بعض الدول ترفض تطبيق المعايير الدولي للتدقيق قبل إخضاعها لمراجعة دقيقة وتحديد الاختلافات بينها وبين المعايير الدولية، وعندما يتم التوصل بعد المراجعة والمقارنة إلى عدم وجود الاختلافات الهامة تقوم هذه الدول بالإشارة في نهاية كل معيار من المعايير الوطنية أن الالتزام بهذا المعيار سوف يترتب عليه الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق، ولا يوجد أي داعي للقيام بإجراءات تدقيق إضافية من أجل إعداد تقرير يبين أن عملية التدقيق قد تمت وفق المعايير الدولية.

- الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق لتطوير المعايير المحلية عند وجود اختلافات هامة: أما بعض الدول الأخرى فعندما يتم التوصل إلى وجود اختلافات هامة بين المعايير المحلية ومعايير التدقيق الدولية، تقوم

¹ عبد الله أحمد عمر بامشموش، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني، العدد 9، اليمن، مارس 2010، ص 8.

بالإشارة في نهاية معيار إلى الاختلافات الموجودة بين المعيار المحلي والدولي، مع وضع تفسيرات لهذه الاختلافات، من أجل أخذها بعين الاعتبار من طرف المدقق عند إعداده لتقرير التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق، وفي حالة وجود إجراءات إضافية منصوص عليها في المعيار الدولي وغير موجودة في المعيار المحلي، فيجب على المدقق القيام بهذه الإجراءات من أجل الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق.

2. التبنى الكامل للمعايير: رغم نجاح تجربة التوفيق والنتائج الهامة التي حققتها من خلال تقريب المعايير المحلية من المعايير الدولية للتدقيق، إلا أن بعض الدول قامت بتبني المعايير الدولية للتدقيق بشكل مباشر، ودون أي إضافات قانونية أو محلية، وبالتالي إراحة منظماتها من بذل جهود لتحقيق التوفيق مع المعايير الدولية، كما تعتمد بعض الدول أسلوب التبنى الكامل بسبب ضعف المنظمات المهنية الموجودة بها.²

لقد اتبع هذا الأسلوب بعض الدول العربية الأكثر ارتباطا بالأسواق الدولية، فمثلا قامت هيئة الخبراء المحاسبين في تونس في 2 جوان 2002 بتبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) التي تم إصدارها من طرف الاتحاد الدولي في نسختها الأصلية الصادرة بالإنجليزية، ثم تبني المعايير الدولية للتدقيق في نسختها باللغة الفرنسية في 03 سبتمبر 2006، كما أن هذه المعايير تدرس في تونس خلال مرحلة التكوين للحصول على شهادة خبير محاسب حتى قبل تبني المعايير الدولية للتدقيق وهو ما سهل على المهنيين قبولها والعمل بها. بالإضافة إلى تونس هناك الأردن ولبنان، أما على المستوى الدولي فهناك أكثر من 70 بلد قام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق بشكل كامل.

ثانيا: علاقة المعايير الدولية للتدقيق بمعايير المحاسبة الدولية

إن معايير المحاسبة والتدقيق مترابطة ومتداخلة ومتبادلة التأثير، حيث تحدد معايير المحاسبة ضمنا ما هي المعلومات المالية النافعة، في حين ترشد معايير التدقيق المدقق في تحديد ما إذا كانت تلك المعلومات المفيدة قابلة للاعتماد عليها أيضا³، بحيث أن هذه المعلومات المالية ذات النفعية والموثوق فيها تضع المستثمرين والدائنين وأي أطراف أخرى في مركز ملائم لاتخاذ قرارات أفضل.

وتبرز العلاقة بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الدولية للمحاسبة من خلال الارتباط والعلاقة التي كانت قائمة بين الاتحاد الدولي (IFAC) ولجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASB)*، بحيث كانت لجنة معايير المحاسبة

² عبد الله أحمد عمر بامشموش، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني، مرجع سابق، ص 8.

³ أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، مرجع سابق، ص 278.

الدولية تتمتع بالاستقلالية التامة والكاملة في إعداد ونشر معايير المحاسبة، وكان الاتحاد الدولي من خلال هذه المعايير وعلى أساسها يقوم بإصدار معايير التدقيق الدولية.

كما أن هناك ترابط عضوي في محاور متعددة بين معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق نذكر منها ما يلي:

- "ارتباط المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA 570) الاستمرارية، بالمعيار الدولي للمحاسبة رقم (IAS01) الخاص بعرض القوائم المالية، بحيث ينص معيار التدقيق الدولي رقم (570) أن إعداد القوائم المالية يتم على أساس أن المؤسسة مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور ولها قابلية استرداد موجوداتها والإيفاء بالتزاماتها من خلال نشاطها الاعتيادي"¹، "أما معيار المحاسبة الدولي رقم (01) فقد جاء فيه أن إعداد القوائم المالية يتم وفق مبدأ الاستمرارية، وعند وجود مخاوف أو تأكيدات لدى إدارة المؤسسة حول عدم قدرتها على الاستمرار بسبب وجود نية لدى مسيرتها لتصفيتها أو لتوقفها عن العمل، أو بسبب ظروف أخرى تؤدي إلى عدم قدرتها على الاستمرار، يجب الإفصاح عن هذه الموقف وعن هذه الظروف"².

- يرتبط المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA700) المتعلق بإبداء الرأي وإعداد التقرير حول القوائم المالية، والذي جاء فيه أن المدقق يجب عليه أن يعبر عن رأيه بصراحة في فقرة مستقلة حول ما إذا كانت هذه القوائم تظهر بصورة عادلة مصادر واستخدامات أموال المؤسسة ونتائجها ومركزها المالي خلال السنة المالية³، "بمعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS01) الخاص بعرض القوائم المالية، والذي جاء فيه أن القوائم المالية يجب أن تعرض التدفقات النقدية والمركز المالي بصورة عادلة، وهذا ما يتطلب عرض تأثير العمليات والأحداث الاقتصادية على القوائم المالية للمؤسسة بصورة صادقة، وبما يتوافق مع مفهوم الالتزامات والأصول والمصاريف والدخل، في ظل الإطار المعتمد من طرف المعايير الدولية للإبلاغ المالي في إعداد القوائم المالية"⁴.

- "يرتبط معيار التدقيق الدولي رقم (IAS540)، والذي جاء فيه أن المدقق ملزم بالحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تعتبر

* International Accounting Standards committee

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 38.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2017، ص 25.

³ عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 28-29.

⁴ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 24.

معقولة في ظل الإطار المطبق للتقرير المالي¹، بالمعيار الدولي للمحاسبة رقم (IAS08)، والذي جاء فيه أنه من أجل زيادة وتعزيز وموثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية، ولزيادة درجة وقابلية مقارنة القوائم المالية لنفس المنشأة من فترة لأخرى والمقارنة بين المنشآت المختلفة لنفس الفترة، جاء هذا المعيار لتوضيح المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية².

- يرتبط المعيار الدولي للتدقيق رقم (560) المتعلق بالأحداث اللاحقة، بالمعيار الدولي للمحاسبة رقم (10) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية³، حيث جاء في هذا المعيار وجوب الإفصاح عن كل الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية وقبل صدور تقرير المدقق إذا كان إغفالها سوف يؤثر على القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية، كما بين معيار التدقيق الدولي رقم (560) المسؤوليات التي يتحملها المدقق عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية والإجراءات التي يجب عليه إتباعها.

على الرغم من اختلاف طبيعة المحاسبة عن التدقيق، واختلاف وظيفة كل منهما عن الأخرى إلا أنه لا بد من بناء أساس نظري للمحاسبة في أي مجتمع يتطلع لبناء معايير محاسبية، على أن يتمثل ذلك الأساس في تحديد الأهداف المرجوة من وجود المحاسبة مع تحديد المفاهيم الخاصة بها، وهذا ما يساعد على وجود ارتباط فكري بين تأسيس معايير محاسبية وبين مفاهيم وأهداف المحاسبة وما يتبع ذلك من محاولة لبناء معايير للتدقيق مما يحقق استكمال القواعد الأساسية لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق، وذلك مع مراعاة أن تكون المفاهيم والأهداف ومعايير المحاسبة والتدقيق ملائمة لظروف واحتياجات المجتمع التي تؤدي المهنة دورها في خدمته⁴.

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 388.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 132.

³ خليفة أحمد، حسيني منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب- البليدة، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 9.

⁴ عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 30.

المبحث الثالث: تبويب معايير التدقيق الدولية

سيتم تناول هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

- المبادئ العامة والمسؤوليات وتقييم المخاطر؛
- أدلة التدقيق واستعمال عمل الآخرين؛
- نتائج التدقيق والتقرير، والمواضيع الخاصة.

المطلب الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات وتقييم المخاطر

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المجموعة الأولى والمجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية، وذلك على النحو التالي:

أولاً: المبادئ العامة والمسؤوليات

تتضمن معايير التدقيق التي توضح أهداف ومبادئ عملية التدقيق وشروط قبول مهمة التدقيق والأسس التي تحكم جودة عملية التدقيق، بالإضافة إلى متطلبات التوثيق لعملية التدقيق والمسؤوليات الخاصة بالمخالفات القانونية والغش وموقف المدقق منها.¹

1. المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) أهداف المدقق المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير

الدولية للتدقيق:

بين هذا المعيار مسؤوليات المدقق عند تنفيذه لعملية التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق، ويوضح أهداف المدقق المستقل، بالإضافة إلى نطاق وطبيعة التدقيق لعملية التدقيق المصممة من أجل تمكينه لتحقيق هذه الأهداف، كما بين أيضاً هيكل وسلطة ونطاق المعايير الدولية للتدقيق، ويحتوي على المتطلبات التي تحدد مسؤولياته المتعلقة بعمليات التدقيق. وتتلخص أهداف المدقق فيما يلي:²

- التأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الخطأ أو الغش والاحتيال، حتى يتمكن المدقق من إبداء رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية من كل النواحي الهامة، حسب الإطار المعتمد في إعداد هذه القوائم؛

¹ علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 59.

² IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume 1, New York, 2016/2017, p80,82.

■ تقديم المدقق لتقريره النهائي، وفق ما تقتضيه معايير التدقيق الدولية، وحسب النتائج التي توصل إليها. في الحالات التي لا يمكن فيها التأكد من خلو هذه القوائم من الأخطاء الجوهرية، كما أن إبداء الرأي بتحفظ في التقرير يكون غير كافي، يكون المدقق ملزم وفق المعايير الدولية للتدقيق بأن يمتنع عن التعبير عن رأيه، أو الانسحاب من المهمة.

2. معيار التدقيق الدولي رقم (210) الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق:

يبين هذا المعيار المسؤوليات التي تتعلق بشروط الاتفاق على التكاليف بعملية التدقيق، حيث ينص على ضرورة توفير الشروط المسبقة لتنفيذ عملية التدقيق، كما جاء فيه أن الإدارة أو الجهاز المكلف بالحوكمة هو المسؤول عن توفير هذه الشروط.

إن قبول المدقق لعملية التدقيق أو استمراره فيها يكون فقط عند اتفائه مع الإدارة على الأساس الذي سيتم بموجبه تنفيذ هذه العملية، وهذا من خلال:¹

- التأكد من توفر شروط مسبقة لتنفيذ عملية التدقيق (تحديد مدى قبول الإطار المعتمد لإعداد القوائم المالية ، تحديد مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، ونظام الرقابة الداخلية)؛
- تأكيد التفاهم المشترك الموجود بين الإدارة أو الجهاز المكلف بالحوكمة والمدقق حول هذه الشروط، ويجب تدوين هذه الشروط التي تم الاتفاق عليها، ويجب أن تشمل على ما يلي:

- هدف ونطاق عملية التدقيق؛
- مسؤولية المدقق ومسؤولية الإدارة؛
- تحديد إطار إعداد القوائم المالية؛

تأسيساً على ما سبق يمكن القول أنه يجب أن يقوم المدقق بإرسال كتاب التكاليف، ومن الأحسن أن يكون هذا الإرسال قبل الانطلاق في تنفيذ عملية التدقيق، حتى يتم تفادي سوء الفهم المتعلق بتنفيذ عملية التدقيق.²

¹IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Volume 1, New York, 2018, p107.

²أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ج6، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 115.

3. المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 رقابة جودة التدقيق للبيانات المالية

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق التي تتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق القوائم المالية، ومسؤولية مدقق رقابة جودة العمليات، حيث جاء فيه أن المدقق يهدف إلى تطبيق الإجراءات المتعلقة برقابة الجودة والتي توفر ضمانا معقولا بأنه:¹

- يتم الامتثال للمتطلبات القانونية والمعايير المهنية؛
 - التقرير الصادر عن عملية التدقيق ملائم حسب الأوضاع السائدة.
- تعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤولية المدقق، كما يتحمل أيضا المسؤولية عن الإشراف و التوجيه، التزاما بالمتطلبات القانونية والمعايير المهنية، ومسؤولية إعداد التقرير في ظل الأوضاع السائدة.²

4. معيار التدقيق الدولي رقم (230) وثائق التدقيق:

يبين هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بإعداد وثائق التدقيق التي تساعد على توفير الأدلة على الأساس الذي يتم استخدامه من طرف المدقق من أجل التوصل إلى استنتاج حول مدى تحقيق أهداف المدقق، كما توفر أيضا أدلة على عملية التخطيط للتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق والقوانين المعمول بها.

يجب على المدقق القيام بتوثيق أعمال التدقيق على نحو يكفي لتمكين أي مدقق خبير، لم تكن له صلة في السابق بعملية التدقيق، من فهم ما يلي:³

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المنفذة للالتزام بمعايير التدقيق والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة؛
 - النتائج والإجراءات المنفذة في عملية التدقيق، والأدلة التي تم جمعها؛
 - الأشياء الهامة التي تكتشف أثناء تنفيذ المهمة والاستنتاجات المتوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها.
- كما جاء في هذا المعيار أن المدقق يهدف لإعداد وثائق تساعد على توفير:
- سجل مناسب وكافي كأساس لتقرير التدقيق؛

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الرياض، السعودية، 2020، ص 100.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 370.

³ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 116.

■ الأدلة المتعلقة بعملية التخطيط للتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق والقوانين المعمول بها.

يجب على المدقق أن يحتفظ بوثائق التدقيق وأن يتخذ الإجراءات اللازمة لحفظها بالإضافة إلى الإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية، وحسب متطلبات القانون المتعلقة بالاحتفاظ بوثائق التدقيق، ولا تعتبر هذه الوثائق بديلا عن السجلات المحاسبية.¹

5. المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) المسؤوليات المتعلقة بالاحتيال في عمليات التدقيق للبيانات المالية

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بقضايا الاحتيال في تدقيق القوائم المالية، حيث جاء فيه أن مسؤولية منع واكتشاف الاحتيال تقع على عاتق إدارة المنشأة أو المكلفين بالحوكمة أما مسؤولية المدقق وفق المعايير الدولية للتدقيق فتتمثل في حصوله على التأكيد المعقول حول خلو القوائم المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، كما جاء فيه أيضا أن العامل الذي يمكن من خلاله التمييز بين الاحتيال والخطأ هو كونه مقصود أو غير مقصود.

تحدد أهداف المدقق من خلال هذا المعيار فيما يلي:²

- يجب تحديد مخاطر الأخطاء الهامة بسبب الاحتيال وتقييمها؛
 - الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة المتعلقة بمخاطر الأخطاء الهامة بسبب الاحتيال التي تم تقييمها؛
 - الاستجابة بطريقة مناسبة للاحتيال أو الاحتيال المشكوك فيه والذي تم تحديده خلال عملية التدقيق.
- يجب أن يحافظ المدقق على الشك المهني، وأن يكون مدركا لإمكانية حدوث تحريفات هامة ومؤثرة ناتجة عن الاحتيال وذلك على الرغم من خبرته السابقة بأمانة ونزاهة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة في المنشأة.³

6. معيار التدقيق الدولي رقم (250) مراعاة الأنظمة والقوانين عند تنفيذ عملية التدقيق

يبين هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بمراعاته للأنظمة والقوانين عند تنفيذ عملية التدقيق، حيث جاء فيه أن مسؤولية الامتثال للقوانين والأنظمة تقع على الإدارة والجهاز المكلف بالحوكمة، وأن متطلبات هذا المعيار تم تصميمها من أجل مساعدة المدقق في تحديد الأخطاء الهامة الناتجة عن عدم الامتثال للأنظمة والقوانين.

تحدد أهداف المدقق من خلال هذا المعيار فيما يلي:¹

¹ محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات، ج2، دار الاصدار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 68.

² IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, Op.cit, p 164, 166.

³ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 90-91.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات -مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مرجع سابق، ص 109.

- الحصول من خلال عملية التدقيق على الأدلة الكافية والمناسبة المتعلقة بالامتثال للأنظمة والقوانين المعمول بها؛
- القيام بإجراءات تدقيق معينة من أجل المساعدة في تحديد الحالات التي لم يتم الامتثال فيها للأنظمة والقوانين الأخرى؛
- الاستجابة بطريقة مناسبة لعدم الامتثال المشكوك فيه أو المؤكد للأنظمة والقوانين؛

7. معيار التدقيق الدولي رقم (260) الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

يبين هذا المعيار مسؤوليات المدقق التي تتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة حول تنفيذ مهمة التدقيق، حيث يساعد تطبيق هذا المعيار المدقق والمكلفين بالحوكمة في استيعاب المسائل المرتبطة بعملية التدقيق، وفي تأسيس علاقة عمل قوية، مع محافظة المدقق على الاستقلالية و الموضوعية، كما يساعد على حصول المدقق على المعلومات المتعلقة بعملية التدقيق عن طريق المكلفين بالحوكمة، فمثلا قد يقوم المكلفين بالحوكمة بمساعدة المدقق من خلال تحديد مصادر أدلة التدقيق وفي فهم المنشأة.

تحدد أهداف المدقق من خلال هذا المعيار فيما يلي:¹

- إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤوليات المدقق المتعلقة بعملية التدقيق، وإعطائهم نظرة عامة عن توقيت التدقيق ونطاق عملية التخطيط.
- حصول المدقق على المعلومات التي لها علاقة بمهمة التدقيق عن طريق المكلفين بالحوكمة؛
- إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالملاحظات الهامة الناتجة عن التدقيق والتي لها علاقة بمسؤولياتهم المتعلقة بإعداد القوائم المالية؛
- تحفيز التواصل الفعال بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.

8. المعيار الدولي للتدقيق رقم (265) إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بنواحي القصور في الرقابة الداخلية

يتناول مسؤولية المدقق المتعلقة بتبليغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بنواحي القصور الهامة التي تم تسجيلها في الرقابة الداخلية أثناء عملية التدقيق، وفقا لحكمه المهني، حيث يجب عليه التبليغ عن جوانب القصور الهامة التي تم

¹ المهية السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 116.

تسجيلها في الرقابة الداخلية كتابيا، بحيث يتضمن هذا التبليغ الكتابي وصف لنواحي القصور وإيضاح لآثارها المحتملة، والمعلومات الكافية التي تساعد في فهم هذا التبليغ.¹

ثانيا: تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر

تتضمن هذه المجموعة التخطيط لعملية التدقيق وكيفية فهم المنشأة وبيعته، وتقييم المدقق لمخاطر التحريفات المادية، ومخاطر التدقيق والإجراءات التي يقوم بها المدقق من أجل الاستجابة للمخاطر، و تبين أيضا الاعتبارات التي تتعلق بتدقيق المنشآت التي تستعين بخدمات مؤسسات أخرى.²

1. معيار التدقيق الدولي رقم (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية

يبين هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتخطيط لعملية التدقيق، حيث يوفر إرشادات تساعد المدقق في التخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية حتى يتم تنفيذها بطريقة فعالة من خلال وضع خطة تدقيق ملائمة وتحديثها وفقا لاستراتيجيات التدقيق.

إن نطاق وطبيعة الأنشطة المتعلقة بعملية التخطيط تختلف من منشأة إلى أخرى، وذلك حسب الحجم ودرجة التعقيدات وخبرة أعضاء فريق العملية، بالإضافة إلى التغيرات التي تقع أثناء عملية التدقيق، كما أنها ليست مرحلة منفصلة عن عملية التدقيق، وإنما عملية مستمرة، وفي العادة تنطلق بعد الانتهاء من عملية التدقيق بوقت قصير.³

يجب أن يضع المدقق إستراتيجية شاملة لعملية التدقيق، بحيث تبين توقيت ونطاق واتجاه هذه العملية، كما توفر إرشادات لوضع خطة لعملية التدقيق، كما عليه أن يأخذ بعين الاعتبار عند وضع الخطة ما يلي:⁴

- تحديد خصائص العملية التي حدد نطاقها؛
- التأكد من الأهداف المتعلقة بإعداد تقارير التدقيق، وذلك من أجل التخطيط لتوقيت عملية التدقيق وطبيعة الاتصالات؛
- تحديد العوامل التي يعتبرها المدقق وفق تقديره المهني هامة لتوجيه جهود فريق العملية؛

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 116.

² علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 59.

³ IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, Op.cit, p268.

⁴ حسن عبد الله دنشله، دليل التدقيق المالي-إجراءات تفصيلية استنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الأنتوساي، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019، ص 31.

- تحديد النتائج الأولية لعملية التدقيق، وعند الاقتضاء، مدى ملائمة المعرفة المكتسبة من العمليات الأخرى التي قام المدقق المسؤول عن العملية بتنفيذها للمنشأة؛
- تحديد نطاق وتوقيت وطبيعة الموارد الضرورية لتنفيذ العملية.

2. المعيار الدولي للتدقيق رقم (315) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها:

يبين هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الهامة من خلال فهم المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية.

يوفر هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الهامة، الموجودة في القوائم المالية، بسبب الخطأ أو الغش، من خلال فهم المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية، وهذا ما يساعد على الاستجابة للمخاطر التي تم تحديدها وتقييمها.

جاء في هذا المعيار أن الإجراءات المتعلقة بتحديد وتقييم المخاطر يجب أن تتضمن ما يلي:¹

- الاستفسار من الإدارة والأفراد المناسبين ضمن قسم التدقيق الداخلي، والأطراف الأخرى الموجودة داخل المنشأة، حيث يجتمل أن تكون لديهم المعلومات التي تساعد على تحديد مخاطر الأخطاء الهامة الناتجة عن الخطأ أو الغش.
- الإجراءات التحليلية؛
- الملاحظة والتفتيش.

كما جاء في هذا المعيار أن المدقق يجب أن يفهم ما يلي:²

- مجال النشاط الذي تعمل فيه المنشأة، والبيئة التنظيمية وإطار أعداد القوائم المالية؛
- طبيعة المنشأة والتي تشمل ملكيتها والهيكل الإداري فيها، وعملياتها، ومجال الاستثمار الحالي والمستقبلي، وهيكل المنشأة وطرق تمويلها؛
- السياسات المحاسبية المطبقة في المنشأة، وأسباب تغييرها، كما يجب عليه تقييم مدى ملائمة هذه السياسات لعمل المنشأة ومدى توافقها مع إطار إعداد القوائم المالية المطبق في المنشأة؛

¹ مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2016، ص 268.

² نفس المرجع، ص 268-269.

- الاستراتيجيات والأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها، والمخاطر الناتجة عنها والتي من المحتمل أن تؤدي إلى أخطاء هامة في القوائم المالية؛

3. المعيار الدولي للتدقيق رقم (320) الأهمية النسبية في التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق

يبين هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التخطيط لتنفيذ عملية التدقيق، بحيث يوفر إرشادات تساعد المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق.

يقصد بالأهمية النسبية تلك البيانات أو المعلومات التي إن تم حذفها أو عرضها بصورة خاطئة في القوائم المالية، تؤثر على صحة وسلامة القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل الشخص العقلاني، حيث يجب على المدقق وضع مستوى مقبول يمثل الحد المسموح به من هذه الأخطاء والتي إن تراكمت أدى ذلك إلى أثر سلبي أو قانوني على المنشأة.¹

إذا تبين للمدقق بأن إجمالي الأخطاء الجوهرية ذو أهمية نسبية فيتوجب عليه توسيع الإجراءات أو يطلب من الإدارة تعديل البيانات المالية، وعند رفض الإدارة لهذا الطلب أو عدم تمكن المدقق من توسيع إجراءات التدقيق للتوصل بأن إجمالي هذه الأخطاء ذات أهمية نسبية عليه بالتفكير في التعديلات المناسبة عن ذلك على تقريره.²

4. معيار التدقيق الدولي رقم (330) استجابة المدقق للمخاطر المقيمة

يبين هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بتصميم وتنفيذ الاستجابات للمخاطر الهامة التي تم تحديدها وتقييمها من طرف المدقق وفقا للمعيار الدولي رقم 315، ويوفر هذا المعيار إرشادات تساعد المدقق في إجراءات تدقيق ملائمة للحصول على الأدلة الكافية والمناسبة لعملية تدقيق البيانات لمواجهة مخاطر الأخطاء الهامة التي تم تحديدها وتقييمها.³

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات - الإطار النظري-، مرجع سابق، ص 194 .

² نفس المرجع السابق، ص 195.

³ IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, Op.cit,p 344.

5. المعيار الدولي للتدقيق رقم (402) الاعتبارات المتعلقة بتدقيق المنشآت التي تستخدم مؤسسات خدمية

يبين هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بحصوله على الأدلة الكافية والمناسبة لعملية التدقيق عندما استخدام المنشأة لخدمات منشآت أخرى، بحيث يوفر إرشادات تساعد المدقق على القيام ببعض إجراءات التدقيق، كما بين هذا المعيار أهداف المدقق، والتي تتمثل في:¹

- فهم طبيعة وأهمية الخدمة المقدمة من طرف مؤسسة الخدمة، ومدى تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية، حتى يتمكن المدقق من تحديد وتقييم هذه المخاطر؛
- تصميم وتنفيذ الإجراءات التي تستجيب للمخاطر التي تم تحديدها وتقييمها؛

6. معيار التدقيق الدولي رقم (450) تقييم الأخطاء في البيانات المحددة في عملية التدقيق

يبين هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بتقييم تأثير الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها في عملية التدقيق والأخطاء الغير مصححة إن وجدت على البيانات المالية، بحيث يجب على المدقق القيام بما يلي:²

- جمع البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق، واستثناء البيانات الغير مهمة؛
- دراسة البيانات الخاطئة المحددة خلال تقدم عملية التدقيق؛
- إبلاغ الإدارة في الوقت المحدد بكافة الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق، ويطلب منهم تصحيح تلك البيانات الخاطئة؛
- تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة؛
- إبلاغ الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة عن البيانات الخاطئة الغير مصححة وتأثيرها، منفردة أو مجتمعة، على الرأي الوارد في تقريره، ويطلب منهم تصحيحها؛

¹ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق، ص356.

² نفس المرجع السابق، ص380،379.

المطلب الثاني: أدلة التدقيق واستعمال عمل الآخرين

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المجموعة الثالثة والمجموعة الرابعة من معايير التدقيق الدولية، وذلك على النحو التالي:

أولاً: أدلة التدقيق

تتضمن هذه المجموعة معايير التدقيق التي تتعلق بأدلة التدقيق، بحيث تبين ماهية هذه الأدلة والخصائص التي يجب أن تتميز بها وأنواع هذه الأدلة، وما هي الإجراءات المتبعة من أجل الحصول عليها، مع بيان للاعتبارات المتعلقة بتدقيق الأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية والإجراءات التحليلية والعينات وتدقيق التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة والأحداث اللاحقة ومتطلبات تقويم استمرارية منشأة العميل وما يحصل عليه المدقق من تأكيدات مكتوبة¹.

1. معيار التدقيق الدولي رقم (500) أدلة التدقيق

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق بطريقة ملائمة حتى يستطيع من خلالها الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لعملية التدقيق، تمكنه إبداء رأيه في تقريره النهائي. تتمثل هذه الأدلة في المعلومات التي تحصل عليها المدقق والتي تساعده في التوصل لاستنتاجات يبني من خلالها رأيه في القوائم المالية²، وتشمل المعلومات التي تتضمنها السجلات المحاسبية، والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، بحيث يجب على المدقق القيام بما يلي³:

- يجب على المدقق عند تصميمه وتنفيذه لإجراءات التدقيق يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة للتدقيق وإمكانية الاعتماد عليها؛
- إذا كانت الأدلة التي سيتم استخدامها في عملية التدقيق، تم إعدادها من طرف خبير، فيجب على المدقق أن يقوم بكفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير، وأن يتوصل إلى فهم العمل المنجز من طرفه، و أن يقوم مدى ملائمة عمل هذا الخبير كدليل للتدقيق؛

¹ علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 60.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 177.

³ IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, Op.cit, p 404, 405.

- يجب على المدقق عند استخدامه لمعلومات من إعداد المنشأة، أن يقيم مدى شمول ودقة وكفاية هذه المعلومات، لأغراض عملية التدقيق؛
 - يجب عليه أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على إجراءات التدقيق لمعالجة عدم اتساق أدلة التدقيق أو في حالة وجود شكوك حول إمكانية الاعتماد عليها.
- جاء في هذا المعيار أن كمية الأدلة تتأثر بمخاطر الأخطاء الهامة التي تم تحديدها وتقييمها، بالإضافة إلى نوعية هذه الأدلة.¹

2. المعيار الدولي للتدقيق رقم (501) أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة

- جاء فيه أن هناك اعتبارات يجب مراعاتها من طرف المدقق عند حصوله على الأدلة الكافية والملائمة لعملية التدقيق، بحيث يجب على المدقق القيام بما يلي:²

- إذا كان المخزون ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فعلى المدقق أن يحصل على الأدلة الكافية والملائمة التي تتعلق بحالة المخزون وبوجوده؛
- يجب أن يصمم المدقق وينفذ الإجراءات التي تحدد الدعاوي القضائية التي قد يترتب عليها خطر التحريف الجوهرية؛
- يجب أن يحصل المدقق على الأدلة الكافية والمناسبة والتي تتعلق بالعرض والإفصاح عن المعلومات القطاعية وذلك وفق إطار إعداد القوائم المالية المطبق.

3. معيار التدقيق الدولي رقم (505) المصادقات الخارجية

- يتطرق إلى استخدام إجراءات المصادقة الخارجية من أجل الحصول على الأدلة التي تستخدم في عملية التدقيق، وتمثل هذه المصادقات الخارجية في أدلة التدقيق المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المدقق من طرف ثالث.

يوفر هذا المعيار إرشادات تساعد المدقق في استخدام المصادقات الخارجية للحصول على أدلة إثبات مناسبة وموثوقة من خلال تصميم وتنفيذ إجراءات ملائمة.

¹ HAMZAOUI Mohamed, Audit : gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, Pearson éducation, 2eme édition, Paris, France, 2008, p46.

² حسن عبد الله دنشله، دليل التدقيق المالي - إجراءات تفصيلية استنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الأنتوساي، مرجع سابق، ص 192-193.

عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يجب على المدقق أن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، من خلال:¹

- تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها؛
- اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة؛
- تصميم طلبات المصادقة، بما في ذلك تحديد العنوان بشكل سليم وأنها تحتوي على المعلومات اللازمة لإعادة إرسال الردود للمدقق مباشرة؛

4. معيار التدقيق الدولي رقم (510) عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية

يتطرق إلى مسؤولية المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية عند التدقيق لأول مرة، والمقصود بالأرصدة الافتتاحية هنا أرصدة الحسابات الموجودة في بداية السنة، والتي يتم إعدادها بالاعتماد على أرصدة الإقفال الخاصة بالسنة السابقة، وتعكس تأثير معاملات وأحداث سنوات سابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في سنوات سابقة. بحيث يوفر إرشادات تساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية تتعلق بالأرصدة الافتتاحية عند التدقيق لأول مرة للتأكد من أن:²

- الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء هامة لها تأثير على البيانات المالية للسنة الحالية؛
- قد تم تطبيق نفس السياسات المحاسبية في الفترة الحالية والتي تنعكس على الأرصدة الافتتاحية، كما أن التغييرات قد تم تطبيقها بشكل مناسب، كما تم عرض والإفصاح عنها وفق إطار إعداد القوائم المالية المطبق؛

5. معيار التدقيق الدولي رقم (520) الإجراءات التحليلية

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بقيامه بالإجراءات التحليلية، كما يوفر إرشادات تساعد المدقق في:³

- يجب أن يحصل المدقق على الأدلة الملائمة والموثوقة عند استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات هامة؛

¹ المهيفة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 340.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية -، مرجع سابق، ص 112.

³ نفس المرجع السابق، ص 112.

- يجب أن يصمم وينفذ هذه الإجراءات في نهاية السنة، حتى يتمكن من الوصول لاستنتاج يتعلق بتمائل البيانات المالية، بالإضافة إلى فهم المنشأة.

تتضمن هذه الإجراءات مقارنة معلومات المنشأة مع ما يلي:¹

- معلومات مقارنة لفترات سابقة؛
- نتائج متوقعة للمنشأة، كالموازنات أو تنبؤات، أو التوقعات المقدمة من طرف المدقق؛
- المعلومات القطاعية ومعيار الصناعة والمؤشرات التي يتم استخدامها، كمقارنة قائمة الدخل للمنشأة مع المنشآت الأخرى التي تنشط في نفس القطاع.

6. معيار التدقيق الدولي رقم (530) عينات التدقيق

يوفر هذا المعيار إرشادات تساعد المدقق في دراسة العينات الإحصائية في التدقيق حتى يمكن أن يستخدم الأساس المعقول لاتخاذ القرار الذي يتعلق بالمجتمع الذي تم اختيار العينة منه.²

يجب على المدقق عند تصميم عينة التدقيق، أن يراعي الغرض من إجراءات التدقيق وخصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة، كما يجب عليه أن يحدد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، وأن يحدد العينة بحجم كافٍ بحيث يتاح لكل وحدة عينة في المجتمع فرصة لاختيارها.³

جاء في هذا المعيار أن المدقق ملزم بتنفيذ إجراءات تدقيق مناسبة على كل بند تم اختياره، وإذا كانت هذه الإجراءات غير قابلة للتطبيق على البند المختار، فيجب على المدقق تنفيذ هذا الإجراءات على بند بديل.

7. معيار التدقيق الدولي رقم (540) عملية التدقيق للتقديرات المحاسبية والتقديرات الخاصة بالقيمة

العادلة

يتطرق لمسؤولية المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، وتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها، عند تنفيذ مهمة التدقيق، كما يوفر إرشادات للمدقق تساعد في جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة فيما إذا كانت:⁴

- قد تم الاعتراف والإفصاح عن التقديرات المحاسبية وتقديرات القيمة العادلة في البيانات المالية ؛
- الإفصاحات المتعلقة بما ملائمة في سياق إطار التقارير المالية المطبق.

¹ حسن عبد الله دنشله، دليل التدقيق المالي-إجراءات تفصيلية استنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الأنوساي، مرجع سابق، ص 199.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية-، مرجع سابق، ص 112.

³ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 372.

⁴ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية-، مرجع سابق، ص 113.

8. معيار التدقيق الدولي رقم (550) الأطراف ذات العلاقة

يتناول مسؤوليات المدقق التي تتعلق بمعاملات وعلاقات الأطراف ذات العلاقة عند تنفيذ عملية التدقيق ، حيث جاء في هذا المعيار أنه ينبغي على المدقق أن يستفسر من الإدارة عن هوية هذه الأطراف، وطبيعة هذه العلاقات، وهل هناك معاملات مع هذه الأطراف خلال الفترة، وما نوع وهدف هذه المعاملات، كما يوفر هذا المعيار إرشادات تساعد المدقق في ¹:

- فهم العلاقة والمعاملات مع هذه الأطراف حتى يستطيع المدقق أن ينتبه لمخاطر الاحتيال إذا كانت موجودة؛
- ما إذا تم تحديد ومعالجة العلاقات والمعاملات مع هذه الأطراف محاسبيا والإفصاح عنها وفق إطار القوائم المالية المعتمد.

9. المعيار الدولي للتدقيق رقم (560) أحداث لاحقة

يتناول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة عند تدقيقه للقوائم المالية، حيث جاء في هذا المعيار أن المدقق ملزم بتصميم إجراءات تدقيق تمكنه من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة التي تثبت أنه قد تم تحديد جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، والتي تتطلب تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية، ويوفر هذا المعيار إرشادات تساعد المدقق في ²:

- جمع الأدلة الكافية والملائمة التي تثبت أن هناك أحداث تمت بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ إصدار التقرير، والتي قد يترتب عليها التعديل أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، وقد ينعكس أثرها على القوائم المالية؛
- الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة لدى المدقق بعد تاريخ تقريره، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره.

10. معيار لتدقيق الدولي رقم (570) استمرارية المنشأة

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالاستمرارية عند تدقيق القوائم المالية وما يترتب على ذلك من آثار على تقرير المدقق، كما يجب على المدقق عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر أن يأخذ بعين الاعتبار

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية-، مرجع سابق، ص 113.

² IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, Op.cit, p552, 553.

الظروف والأحداث التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة استمرار المنشأة، كما يجب عليه أيضا أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييما مبدئيا لقدرة المنشأة على البقاء والاستمرار.

ويقصد بالاستمرارية هنا أن المنشأة مستمرة في أعمالها لفترة طويلة بما يكفي لتحقيق أهدافها وتعهداتها، ما لم يوجد دليل على خلاف ذلك¹، ويوفر هذا المعيار إرشادات تساعد المدقق في:²

- جمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة حول ملائمة استخدام فرضية الاستمرارية من طرف الإدارة في إعداد القوائم المالية؛

- عدم التأكد بشكل جوهري أن هناك أحداث تثير الشك حول قدرة المنشأة على الاستمرار بناء على الأدلة التي تم التوصل إليها؛

- تحديد الآثار المترتبة على تقرير المدقق.

11. معيار التدقيق الدولي رقم (580) التأكيدات المكتوبة

يتطرق إلى مسؤولية المدقق المتعلقة بالحصول على الإقرارات الخطية من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، عند تدقيق القوائم المالية، وتمثل هذه التأكيدات في بيان مكتوب تقدمه الإدارة للمدقق للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة تدقيق أخرى، كما يوفر هذا المعيار إرشادات تساعد المدقق في:³

- الحصول على تأكيدات مكتوبة بشأن مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية؛

- دعم أدلة التدقيق الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية؛

- الاستجابة بشكل مناسب للتأكيدات المكتوبة التي تقدمها الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

ثانيا: استعمال عمل الآخرين

تتضمن المعايير التي تتعلق بتعامل المدقق مع زملائه المدققين والمدقق الداخلي والخبراء من خلال تحديد متطلبات الاستعانة بهم.⁴

¹ شحاته السيد شحاته، المراجعة المتكاملة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2014، ص 39.

² IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, Op.cit, p 567.

³ IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, Op.cit, p 594, 595.

⁴ علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 61.

1. معيار التدقيق الدولي رقم (600) اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات

يتناول هذا المعيار تحديد الاعتبارات الخاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعة، بحيث يجب على المدقق وفق هذا المعيار أن:¹

- الاتصال مع مدققي الفروع حول توقيت ونطاق عملية التدقيق والمعلومات المالية التي تتعلق بهذه الفروع والنتائج التي تم التوصل إليها؛
- جمع الأدلة الكافية والمناسبة لعملية التدقيق حول المعلومات المالية للفروع، من أجل إبداء رأي المدقق حول ما إذا كان قد تم إعداد هذه القوائم المجمعّة وفق إطار إعداد القوائم المالية المطبق.

2. معيار التدقيق الدولي رقم (610) استخدام عمل المدقق الداخلي

يتناول مسؤوليات المدقق عند استخدام عمل المدققين الداخليين، حيث جاء فيه أنه عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للتدقيق الداخلي، ويتوقع المدقق الخارجي استخدام عمل هذه الوظيفة لتعديل توقيت أو طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المدقق الخارجي أو تقليل مداها، أو يتوقع الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، يجب عليه:²

- تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي أو طلب المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين، وإذا كان ذلك ممكن، ففي أي المجالات وإلى أي مدى؛
- تحديد ما إذا كان عمل وظيفة التدقيق الداخلي يعد كافياً لأغراض التدقيق، في حالة استخدام ذلك العمل؛
- توجيه المدققين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل مناسب، في حالة الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة.

3. معيار التدقيق الدولي رقم (620) استخدام عمل مدقق خبير

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة باستخدام عمل خبير في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق، حيث جاء في هذا المعيار أن المدقق يجب عليه أن يحدد ما إذا كان سيتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين

¹ IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, Op.cit, p 612.

² IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, Op.cit, p 663.

يستعين بهم، كما يجب عليه أيضا أن يحدد ما إذا كان عمل الخبير الذي يستعين به المدقق يعد كافيا لأغراض التدقيق.

جاء في هذا المعيار أن المدقق يجب عليه أن:¹

- يتأكد من كفاءة الخبير وقدراته وموضوعيته اللازمة لعملية التدقيق؛
- تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض التدقيق؛
- تقويم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض التدقيق.

المطلب الثالث: نتائج التدقيق والتقرير، والمواضيع الخاصة

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المجموعة الخامسة والمجموعة السادسة من معايير التدقيق الدولية، وذلك على النحو التالي:

أولا: نتائج التدقيق والتقرير

تتضمن المعايير المتعلقة بتقرير المدقق، من حيث أنواعه وما هي مكونات التقرير بدون تحفظات وشروط إصداره، بالإضافة إلى أنواع التقارير الأخرى، والتقرير الذي يتعلق بالبيانات المالية المقارنة، والتقرير المتعلق بالمعلومات الأخرى الموجودة مع القوائم المالية التي تم تدقيقها.²

1. المعيار الدولي للتدقيق رقم (700) إبداء الرأي وإعداد التقرير حول البيانات المالية

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق التي تتعلق بإبداء الرأي بشأن البيانات المالية، ومحتوى وشكل تقرير المدقق الناتج عن عملية التدقيق للبيانات المالية، وجاء فيه أن المدقق يجب عليه أن يبدي رأيه حول ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية من جميع الجوانب وفق إطار إعداد القوائم المالية المطبق، ولإبداء هذا الرأي يجب أن يتوصل إلى تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية ككل من التحريفات الجوهرية، الناتجة عن الغش أو الخطأ، كما يوفر هذا المعيار إرشادات تساعد المدقق على:³

¹ Ibid, p 686.

² علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 61.

³ حسن عبد الله دنشله، دليل التدقيق المالي-إجراءات تفصيلية استنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الأنتوساي، مرجع سابق، ص 237.

- تكوين الرأي في القوائم المالية بالاعتماد على تقييم الاستنتاجات المستخرجة من أدلة التدقيق التي تم جمعها؛
- إبداء رأي المدقق من خلال التقرير المكتوب.

2. معيار التدقيق الدولي رقم (701) الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل

يتطرق لمسؤولية المدقق المرتبطة بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق التي كانت لها حسب الحكم المهني للمدقق أهمية بالغة عند تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، في تقرير المدقق المستقل، كما يوفر هذا المعيار إرشادات تساعد المدقق في تحديد الأمور الرئيسية للتدقيق، والإبلاغ عنها من خلال التطرق لها في تقرير المدقق، بعد إبداء رأيه.¹

3. المعيار الدولي للتدقيق رقم (705) تعديل رأي المدقق في التقرير

يتناول مسؤولية المدقق المرتبطة بإصداره تقرير مناسب في الظروف التي يستنتج فيها أنه من الضروري تعديل رأيه في القوائم المالية، حيث جاء فيه أن هناك ثلاث أنواع من الرأي، وهي رأي متحفظ، ورأي معارض، والامتناع عن إبداء الرأي، ويجب على المدقق وفق هذا المعيار أن يعدل في تقريره في الحالات التالية:²

- عندما يستنتج المدقق بالاعتماد على أدلة التدقيق التي تم جمعها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريفات الجوهرية؛
- عند عدم قدرة المدقق على جمع ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لاستنتاج بأن القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية.

4. المعيار الدولي للتدقيق رقم (706) فقرة التأكيد والفقرات الأخرى في التقرير

يتطرق للإبلاغ الإضافي في التقرير الخاص بعملية التدقيق، عند وجود ضرورة لذلك حسب حكم المدقق

من أجل:³

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 621، 622.

² مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ص 687.

³ نفس المرجع السابق، ص 714.

- تنبيه مستخدمي المعلومات المحاسبية لأمر تم الإفصاح عنها وعرضها في القوائم المالية، وتعد هامة من أجل فهم القوائم المالية؛
- تنبيه مستخدمي المعلومات المحاسبية لأمر أخرى تعد ضرورية من أجل فهم عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق.

كما يجب على المدقق عند إدراج فقرة تأكيدية في تقرير المدقق أن:¹

- يتم إدراج هذه الفقرة بعد فقرة إبداء الرأي؛
- وضع عنوان مناسب لهذه الفقرة مثل "تأكيد أمر"؛
- وضع مصدر للأمر الذي تم تأكيده وموقعه في البيانات المالية، بحيث يتم إيجاد الإفصاحات التي توضح هذا التأكيد في هذا الموقع؛

5. المعيار الدولي للتدقيق رقم (710) المعلومات المقارنة

يتطرق لمسؤولية المدقق التي تتعلق بالمعلومات المقارنة عند تنفيذ عملية التدقيق، حيث جاء فيه أن أهداف المدقق تتمثل في:²

- الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة التي تثبت أنه تم عرض الأرقام المقارنة من كافة النواحي الجوهرية وفق متطلبات إطار التقارير المالية المطبق؛
- إعداد تقرير وفقاً لمسؤوليات المدقق بشأن عملية التقرير.

6. المعيار الدولي للتدقيق رقم (720) مسؤولية المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى، المدرجة في التقرير السنوي للمنشأة، وقد جاء في هذا المعيار أن أهداف المدقق تتمثل فيما يلي:³

- التأكد من أنه لا يوجد عدم اتساق جوهري بين القوائم المالية وهذه المعلومات؛
- التأكد من أنه لا يوجد عدم اتساق جوهري بين المعرفة التي حصل عليها مدقق الحسابات أثناء تنفيذه لمهمة التدقيق وهذه المعلومات؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 715.

² IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, Op.cit, p830.

³ Ibid, p 853.

- يجب أن يستجيب المدقق بشكل مناسب في حالة وجود عدم اتساق جوهري، أو في حالة وجود تحريفات جوهريّة في المعلومات الأخرى؛
- إصدار التقرير وفق متطلبات هذا المعيار.

ثانياً: مواضيع خاصة

تتضمن هذه المجموعة المعايير المتعلقة بالاعتبارات الخاصة بتقرير المدقق عن بيانات معدة وفقاً لأطر ذات أغراض خاصة، بالإضافة إلى الاعتبارات الخاصة بتدقيق بعض البيانات المالية أو بعض بنودها أو حساباتها، والاعتبارات الخاصة بمهمة التقرير عن ملخصات البيانات المالية.

1. معيار التدقيق الدولي رقم (800) الإعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة

يتناول هذا المعيار الاعتبارات الخاصة عند تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في عملية التدقيق للبيانات المالية وفقاً لأطر الأهداف الخاصة، ويتمثل هدف المدقق حسب هذا المعيار في تناول الاعتبارات الخاصة لها علاقة بما يلي:¹

- الموافقة على تنفيذ عملية التدقيق؛
- تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها؛
- تكوين الرأي وإعداد التقرير حول البيانات المالية.

2. معيار التدقيق الدولي رقم (805) الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي

يتطرق للاعتبارات الخاصة عند تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في عملة التدقيق لقائمة واحدة أو تدقيق بند محدد أو حساب أو عنصر من قائمة مالية والتي لها صلة بما يلي:²

- الموافقة على تنفيذ عملية التدقيق؛
- تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها؛
- طريقة إبداء الرأي وتقديم تقرير عن قائمة مالية أو أحد بنودها أو حساب معين في هذه القائمة.

¹ المهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 729.

² نفس المرجع السابق، ص 749.

3. المعيار الدولي للتدقيق رقم (810) عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

يتطرق لمسؤولية المدقق المتعلقة بتنفيذ مهمة التدقيق لإعداد تقرير عن قوائم مالية ملخصة مشتقة من قوائم مالية تم تدقيقها وفقا لمعايير التدقيق بواسطة نفس المدقق، وتمثل أهداف المدقق حسب هذا المعيار فيما يلي:¹

- تحديد إمكانية الموافقة على تنفيذ عملية التدقيق من أجل إعداد تقرير يتعلق بالقوائم الملخصة؛
- إبداء رأي المدقق في القوائم الملخصة بالاعتماد على تقييم الاستنتاجات المستنبطة من الأدلة التي تم جمعها؛
- التعبير بوضوح عن رأي المدقق من خلال كتابة تقرير يوضح أساس ذلك الرأي.

¹ نفس المرجع السابق، ص 771.

خلاصة الفصل الثاني

لقد تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى نشأة وتطور معايير التدقيق، حيث تبين أن معايير التدقيق الأمريكية هي أول معايير يتم إصدارها لمهنة التدقيق الخارجي، وأن بريطانيا قد سبقت الولايات المتحدة الأمريكية في التنظيم المهني إلا أنها تأخرت في إصدار معايير للتدقيق بفترة تزيد عن ثلاثين سنة؛ حيث أصدرت معايير خاصة بها تتفق مع ظروفها وبيئتها، كما جاءت هذه المعايير مغايرة عن المعايير الأمريكية، كما تبين أن معايير التدقيق الأمريكية هي المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه مهنة التدقيق في معظم دول العالم، حيث حظيت بالقبول العام على المستوى العالمي.

كما تم التطرق لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، حيث تبين أن هذه المعايير تهدف إلى تحقيق انسجام وتوافق في الممارسات المهنية بين مختلف دول العالم، بحيث تمثل لغة مشتركة بين المهنيين، وتعبّر عن درجة الجودة المطلوبة والمقبولة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق. كما أنها تتميز بقدر كبير من المرونة.

وعليه فإن إصدار معايير دولية لممارسة مهنة التدقيق تمثل خطوة هامة نحو تدويل مهنة التدقيق، مما يفرض على الباحثين في حقل مهنة التدقيق والمنظمات المهنية العمل على توفير نوع من التوافق والموائمة بين معايير التدقيق الدولية والمعايير المحلية للدول التي توجد فيها معايير، والالتزام بمعايير التدقيق الدولية في الدول التي لم تتمكن من صياغة معايير خاصة بها إلى حين صياغة معايير تتماشى والظروف البيئية لتلك الدول في حدود الإطار العام للمعايير الدولية، وهذا ما يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة لترشيد القرارات الاستثمارية على المستويين المحلي والدولي.

الفصل الثالث :

قواعد السلوك المهني

والتطوير المهني

المستمر

تمهيد

تتميز مهنة التدقيق بدورها الهام ومكانتها لدى الدول سواء كانت متطورة أو نامية، وذلك راجع لمساهمتها الفعالة في نجاح سياساتها الاقتصادية وتطويرها، من خلال توفير المعلومات المناسبة التي تساعد في اتخاذ القرارات من طرف مستخدمي هذه المعلومات.

نظرا لهذه الأهمية فقد تم تدريس أصول وقواعد ممارسة المهنة في الجامعات، كما تم تأسيس منظمات مهنية وطنية ودولية تتولى تنظيم شؤون المهنة، وتحرص على تطويرها من خلال تطوير الممارسات المهنية والتزام المهنيين بالسلوك المهني وحمايتهم والحرص على استقلالية المهنة وممارسة الرقابة على المهنيين، والحفاظ على سمعة المهنة.

سوف يتم التطرق من خلال هذا الفصل للنقاط التالية:

المبحث الأول: ماهية قواعد السلوك المهني؛

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي

للمحاسبين؛

المبحث الثالث: التطور المهني المستمر في ظل معايير التعليم الدولية

المبحث الأول: ماهية قواعد السلوك المهني

سيتم تناول هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

- مفهوم قواعد السلوك المهني؛
- الأساليب التي تساعد على تحسين مستوى السلوك المهني؛
- أهمية وأهداف وأنواع قواعد السلوك المهني.

المطلب الأول: مفهوم قواعد السلوك المهني

تتمثل قواعد السلوك المهني في القيم والمبادئ الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها كل أفراد المجتمع في أعمالهم من خلال القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم المنوطة بهم، وهذه السلوك والآداب ضرورية من أجل استمرار وتماسك ونجاح المجتمعات، وانعدام الأخلاق والقيم يترتب عليه انعدام الثقة وانتشار مظاهر الخداع والغش وتفضيل أفراد المجتمع لمصلحتهم الشخصية على مصلحة المجتمع ككل وهذا ما يؤدي إلى تدمير المجتمعات.¹

وبسبب هذه الأهمية قامت المنظمات المهنية لمختلف المهن بإصدار مبادئ وقواعد للسلوك المهني، حتى تتمكن من ضبط سلوك المهنيين وتمكينهم من أداء خدماتهم المهنية بشكل جيد وتقديم خدماتهم بإخلاص وموضوعية وأمانة، بحيث تشمل هذه القواعد والمبادئ المصادقية والأمانة والاستقامة والولاء والاحترام والشعور بالمسؤولية والحرص على منفعة الآخرين والحذر والعدالة والانصياع للقوانين والتشريعات.

يحتاج مدققي الحسابات إلى القيم والمبادئ الأخلاقية، وقد يكونون أشد حاجة من غيرهم من المهنيين لذلك، لأن عملهم له نتائج تؤثر على عملائهم وعلى المجتمع وعلى زملائهم في المهنة، وأهم ما يميز هذه المهنة عن غيرها من المهن أنها تستمد شرعيتها من تحملها مسؤولية خدمة مصالح المجتمع وليست مقصورة على العملاء المحددين، ومن أجل تحقيق ذلك لا بد من الالتزام بقواعد السلوك المهني.²

¹ علي عبد القادر ذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 109.

² نفس المرجع السابق، ص 109.

لقد تطرق العديد من الباحثين لموضوع قواعد السلوك المهني، وهناك عدة تعريفات يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

تعرف بأنها "مجموعة من القواعد التي تعبر عن الصفات السلوكية التي يجب أن يلتزم بها الأعضاء عند تأدية مهامهم وفي علاقاتهم مع زملائهم المهنيين والعملاء".¹

وتعرف على أنها "القيم والمبادئ الأخلاقية التي تضبط سلوك المدققين عند ممارستهم للمهام التي يقومون بها، والتي هي جزء من المبادئ والقيم التي يحتاجها المجتمع من أجل انتظامه واستمراره وتماسكه".²

كما تعرف بأنها "القواعد والأسس التي يجب أن يلتزم بها المهنيين والعمل بموجبها، حتى يكونوا ناجحين في تعاملهم مع أصحاب المصالح، وناجحين في مهنتهم وقادرين على كسب عملائهم".³

وتعرف أيضا بأنها "الأسس والإرشادات التي توجه وتساعد مدققي الحسابات على الالتزام بتطبيق المعايير المهنية والقيام بمهامهم بشكل سليم وأخلاقي".⁴

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن:

1. قواعد السلوك المهني هي عبارة عن القيود التي يتم فرضها من طرف المنظمات المهنية وتلزم الأعضاء بإتباعها؛

2. يتم صياغة هذه القواعد على أساس أهداف المهنة؛

3. تساهم هذه القواعد في الرفع من مستوى جودة الأداء المهني لممارسي هذه المهنة؛

4. تعتبر الأساس لحكم المجتمع على تصرفات المهنيين؛

5. هي الحد الأدنى من مستوى سلوك وأخلاقيات المهنة الذي يجب أن يلتزم به المهنيين.

تأسيسا على ما سبق يمكن تعريف قواعد السلوك المهني بأنها "عبارة عن القيم الأخلاقية والبادئ التي تفرضها المهنة على أعضائها، وتلزم الأعضاء بإتباعها من أجل تحقيق أهداف المهنة، والرفع من مستوى جودة الأداء المهني".

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج2، مرجع سابق، ص 162.

² علي عبد القادر ذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 127.

³ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج2، مرجع سابق، ص 162.

⁴ نفس المرجع السابق ص 163.

المطلب الثاني: الأساليب التي تساعد على تحسين مستوى السلوك المهني

يكون المدقق بحاجة ماسة للقيم والمبادئ الأخلاقية عندما يواجه معضلة أخلاقية، حيث يكون أمام موقف فيه نوع من تضارب المصالح، وبالتالي فهو بحاجة إلى اختيار البديل الذي ليس فيه تحيز لجهة على حساب أخرى، وعندما يواجه المدقق معضلة أخلاقية يمكنه إتباع الخطوات التالية للتمكن من الأداء بشكل أخلاقي ومهني:¹

1. الحصول على الحقائق التي تتعلق بهذه المعضلة؛
2. تحديد الأمور الأخلاقية من الحقائق التي يجمعها المدقق؛
3. تحديد الأطراف التي يمكن أن تتأثر بهذه المعضلة الأخلاقية ومدى تأثر كل منهم.
4. تحديد البدائل الممكنة والتي تساعد في حل هذه المعضلة؛
5. تحديد النتائج المحتملة لكل بديل؛
6. اتخاذ القرار المناسب في اختيار البديل الأنسب للجميع.

ومن أجل تشجيع المدققين على الالتزام بقواعد السلوك المهني ورفع مستوى أدائهم إلى أعلى المستويات فقد اتخذت الجمعيات المهنية المهتمة بسلوك المدققين أساليب متنوعة نبينها فيما يلي:²

1. إصدار معايير تتعلق بشخصية المدقق، بحيث تشترط هذه المعايير بأن يتمتع مدقق الحسابات بالتأهيل العلمي والعملية، بالإضافة إلى استقلاليته وبذله للعناية المهنية اللازمة؛
2. تحديد معايير تنفيذ المدقق للعمل الميداني سواء ما يتعلق بالتخطيط والإشراف ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة التدقيق التي التي تساعد في إبداء الرأي؛
3. تحديد المعايير الخاصة بإعداد وتنظيم تقرير مدقق الحسابات؛
4. تطبيق برامج التعليم المهني المستمر والإطلاع على التطورات التي مست المهنة؛
5. إصدار معايير للرقابة على جودة التدقيق؛
6. فتح المجال أمام مراجعة زملاء المهنة لأعمال المدققين؛
7. تحديد الامتحانات التي يجب أن يجتازها كل من يرغب في ممارسة هذه المهنة ؛

¹ علي عبد القادر ذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 109-110.

² نفس المرجع السابق، ص 110.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف وأنواع قواعد السلوك المهني

تولي معظم المنظمات المهنية أهمية بالغة لقواعد السلوك المهني، من أجل كسب ثقة المجتمع وتحقيق الأهداف المرجوة، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال التزام المهنيين بواجباتهم ومسؤولياتهم المهنية.

أولاً: أهمية وأهداف قواعد السلوك المهني

تعتبر الوظيفة الأساسية لمهنة التدقيق المحاسبي هي إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية والتي بدورها تساعد متخذي القرار وذوي العلاقة بمعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر وما يترتب عليها من قرارات هامة تتعلق بتعزيز الاستثمارات بناء على المعلومات الموثوق بها، وبالتالي فإن الالتزام بمجموعة ضوابط وقواعد سلوك مهنية تحكم عمل مدققي الحسابات تهدف بشكل أساسي إلى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها واكتساب ثقة المجتمع.¹

وما يميز مهنة التدقيق هو قبولها لمسؤولية العمل لخدمة المصلحة العامة، لذلك فإن مسؤولية المدقق لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل بل يجب عليه أن يراعي المصلحة العامة من خلال الامتثال للمتطلبات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني.

كما أنه ما يبرر وجود قواعد السلوك المهني هو الحصول على ثقة الجمهور والحاجة إلى رفع مستوى المهنة أسوة بالمهن الأخرى وكذلك تنمية روح التعاون بين أعضاء المهنة ورعاية مصالحهم المعنوية والمادية والأدبية، وكذلك تدعيم الأحكام والنصوص القانونية التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل المهني والعلمي للمدققين كذلك طمأننة الأطراف ذوي العلاقة بأنه سيتم الالتزام بالمعايير المهنية في الأعمال والخدمات التي يحتاجونها.²

تأسيساً على ما سبق يمكن القول أن الغرض من إصدار قواعد السلوك المهني هو تحقيق الأهداف التالية:³

1. رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة الأخرى؛

2. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج2، مرجع سابق، ص 163.

² نفس المرجع السابق، ص 164.

³ يوسف محمود جبروع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 208.

3. تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمدقق وحياده في عمله؛

4. بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من العملاء وغيرهم من الطوائف والفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

ثانيا: أنواع قواعد السلوك المهني:

هناك عدة أنواع لقواعد السلوك المهني، وذلك تبعا للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد، ويمكن ذكر أهم هذه الأنواع فيما يلي:¹

1. من حيث الجهة أو السلطة التي وضعتها:

أ. **قواعد قانونية:** والمقصود بها تلك القواعد التي يصنعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات.

ب. **قواعد تنظيمية:** والمقصود بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بآداب وقواعد سلوك المهنة.

2. من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها: ويمكن أن نميز بين نوعين من قواعد السلوك المهني وهما:

أ. **قواعد مكتوبة:** وهي تلك المثبتة كتابة سواء أكانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية في البلد أو كانت نشرات من المنظمة المهنية.

ب. **قواعد عرفية:** المقصود بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المدققون والمحاسبون ويلتزمون بإتباعها والتمسك بها واحترامها، ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون الحاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابية.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 74.

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

سيتم تناول هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

- قواعد السلوك الأخلاقي لجميع المحاسبين المهنيين؛
- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسات العامة.

المطلب الأول: قواعد السلوك الأخلاقي لجميع المحاسبين المهنيين

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار قواعد السلوك الأخلاقي والتي يجب أن يلتزم بها مدققي الحسابات، وهي:

أولاً: النزاهة

يجب أن يتمتع مدقق الحسابات بالنزاهة، بمعنى أن يكون صادقاً وعادلاً في أداء عمله، وأن يتصرف بالاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية، وأن يبدي رأيه في القوائم المالية بعدالة دون تضليل أو إخفاء للحقيقة.¹

ثانياً: الموضوعية

"يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على مدققي الحسابات بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين، كما يمكن أن يتعرض المدقق لحالات قد تضعف من موضوعيته، ومن غير الممكن تحديد ووصف جميع تلك الحالات، لذا ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمدقق"³.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، مرجع سابق، ص 72.

³ Ibid, p17.

ثالثاً: الكفاءة والعناية المهنية

يجب على المدقق أن يحتفظ بمستوى من المعرفة والمهارات المهنية التي تساعد في أداء ما يكلف به من أعمال بالعناية والكفاءة المهنية المعقولة دون تقصير.¹

إن مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة يفرض الالتزامات التالية على مدققي الحسابات:²

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على خدمات مهنية ذات جودة عالية؛
- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية؛
- كما تتطلب الخدمات المهنية ذات الجودة العالية ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:
 - ✓ الحصول على الكفاءة المهنية؛
 - ✓ المحافظة على الكفاءة المهنية.

وتتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية والفنية ذات الصلة، ويؤدي التطور المهني المستمر إلى تطوير القدرات التي تمكن المحاسب المهني من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها.

ولذا يشمل الكد والاجتهاد مسؤولية التصرف وفقاً لمتطلبات مهمة ما بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب، لذا ينبغي أن يتخذ المدقق خطوات لضمان أن يكون لدى أولئك الذين يعملون تحت سلطته بصفة مهنية التدريب والإشراف المناسب، وحيثما يكون مناسب، يجب أن يطلع المدقق العملاء أو المستخدمين الآخرين للخدمات المهنية على القيود المتأصلة في الخدمات من أجل تفادي سوء تفسير إبداء الرأي على أنه تأكيد لحقيقة ما.

رابعاً: السرية

يفرض مبدأ السرية على مدققي الحسابات الامتناع عن:³

- الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية، دون تفويض محدد وصحيح، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها؛

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، مرجع سابق، ص 72.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 84-85.

³ IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op.cit, p19.

■ استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية لمصلحتهم الشخصية أو مصلحة أطراف ثالثة.

لذا ينبغي "أن يحافظ المدقق على السرية، كما يجب أن يكون يقظا لإمكانية الكشف الغير مقصود، وتحديدًا في ظروف المشاركة الطويلة مع شريك تجاري أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين، كما يجب أن يحافظ المدقق أيضا على سرية المعلومات التي يفصح عنها عميل أو صاحب عمل محتمل، وينبغي أن يدرس المدقق أيضا الحاجة للمحافظة على سرية المعلومات ضمن الشركة، كما ينبغي عليه أيضا أن يتخذ جميع الخطوات المعقولة لضمان أن يحترم الموظفون الخاضعون لسيطرته والأشخاص الذين يتم الحصول منهم على النصيحة والمساعدة، واجبه في المحافظة على السرية".¹

كما يجب أن تستمر الحاجة للالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المدقق والعميل أو صاحب العمل، وعندما يغير المدقق وظيفته أو يحصل على عميل جديد يكون المدقق مخلولا لاستخدام الخبرة السابقة، لكنه ينبغي عليه أن لا يستعمل أو يفصح عن أية معلومات سرية تم الحصول عليها نتيجة علاقة مهنية، وفيما يلي الظروف التي يطلب فيها أو قد يطلب فيها من المدقق الإفصاح عن المعلومات السرية أو عندما يكون ذلك الإفصاح مناسباً:²

أ. يسمح بالإفصاح بقوة القانون ويكون مفوضا به من قبل العميل أو صاحب العمل؛

ب. الإفصاح مطلوب بقوة القانون على سبيل المثال:

- إعداد الوثائق أو تقديم أدلة أخرى في سياق الإجراءات القانونية؛

- الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن تعديلات القانون التي تظهر.

ج. هناك واجب أو حق مهني بالإفصاح، عندما لا يكون ذلك ممنوعا بقوة القانون:

- للالتزام بتدقيق الجودة لهيئة عضو أو هيئة مهنية؛

- للاستجابة لاستفسار أو تحقيق من قبل هيئة عضو أو هيئة تنظيمية؛

- حماية المصالح المهنية للمحاسب المهني في الإجراءات القانونية؛

- للالتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.

¹ IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op.cit, p19.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سابق، ص 85-86.

ولذلك عند تحديد ما إذا ينبغي الإفصاح عن المعلومات السرية يجب أن يأخذ المحاسبون المهنيون في الاعتبار ما يلي:

1. ما إذا كان من الممكن أن تتضرر مصالح جميع الأطراف، بما فيها الأطراف الثالثة التي قد تتأثر مصالحها، إذا وافق العميل أو صاحب العمل على الإفصاح عن المعلومات من قبل المحاسب المهني؛
2. ما إذا كانت جميع المعلومات ذات الصلة معلومة ومثبتة إلى الحد الممكن، عندما ينطوي الحال على حقائق غير مثبتة أو معلومات غير كاملة أو نتائج غير مؤكدة، فإنه ينبغي استخدام الحكم المهني في تحديد نوع الإفصاح الواجب إجرائه؛
3. نوع البلاغات المتوقعة والجهة التي توجه إليها، وتحديدًا يجب على مدققي الحسابات أن يكونوا على قناعة بأن الأطراف التي توجه إليهم البلاغات هم المستقبلون المناسبون.

خامسا: السلوك المهني

تضمن القسم (150) بشأن السلوك المهني "أن مبدأ السلوك المهني يفرض الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي تصرف يؤدي إلى تشويه سمعة المهنة"¹، وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع، لديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، أنها تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة، وعند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم، ينبغي أن لا يسيء مدققي الحسابات إلى سمعة المهنة، بل يجب أن يكونوا أمناء وصادقين، وينبغي أن لا يقوموا بما يلي:¹

أ. إبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، أو المؤهلات التي يملكونها، أو الخبرات التي اكتسبوها.

ب. إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2013، ص 76.

¹ IESBA, Handbook of the Code of Ethis for Professional Accountants, Op.cit, p2 1.

المطلب الثاني: قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسات العامة

جاء في دليل قواعد السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، قواعد توضح بشكل تفصيلي كيفية التعامل بطريقة مهنية وأخلاقية مع المواقف التي تواجه مدققي الحسابات.

أولاً: التعيين المهني: لقد تضمن القسم 210 بشأن التعيين المهني ما يلي:¹

- قبول العميل: يجب على مدقق الحسابات أن يدرس قبل قبول علاقة عميل جديد، ما إذا كان هذا القبول يخلق أي تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، ويمكن أن تنشأ التهديدات المحتملة على النزاهة أو السلوك المهني، على سبيل المثال، نتيجة قضايا مشكوك فيها مرتبطة بالعميل، وتشمل قضايا العملاء التي إن علمت، يمكن أن تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية، تورط العميل في نشاطات غير قانونية مثل غسيل الأموال، أو عدم الأمانة أو إعداد التقارير المالية المشكوك فيها.

كما ينبغي تقييم أهمية أي تهديدات، وفي حال لم يتضح أن التهديدات المحددة غير هامة، فإنه يجب دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها، وقد تشمل الإجراءات الوقائية المناسبة الحصول على المعرفة وفهم العميل ومالكه ومدرائه وأولئك المسؤولين عن إدارته وأنشطته التجارية، أو ضمان التزام العميل بتحسين ممارسات حسن أداء الشركات أو أنظمة الرقابة الداخلية.

وعندما لا يكون من الممكن تقليص التهديدات إلى مستوى مقبول، فإنه يتعين على المدقق أن يمتنع عن الدخول في علاقة مع العميل، كما ينبغي مراجعة قرارات القبول بشكل دوري فيما يخص عمليات العميل المتكررة.

- قبول العملية: يجب أن يوافق المدقق على توفير تلك الخدمات التي يكون مؤهلاً لأدائها فقط، وقبل أن يقبل عملية محددة للعميل، ينبغي أن يدرس المدقق ما إذا كان القبول يخلق أي تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، على سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءات المهنية والعناية اللازمة إذا لم يكن فريق العمل يتمتع أو لا يمكنه اكتساب الكفاءات اللازمة لتنفيذ العملية بشكل صحيح.

كما ينبغي على المدقق أن يقيم أهمية التهديدات المحددة، وإذا لم يتضح أنها غير هامة، فإنه يتوجب تطبيق الإجراءات الوقائية لإلغائها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:²

- اكتساب فهم مناسب لطبيعة أعمال العميل، وتعقيد عملياته، والمتطلبات المحددة للعملية وهدفها، وطبيعة ونطاق العمل الواجب إنجازها؛

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ج5، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 117-118.

² IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op.cit., p 29.

- الحصول على المعرفة حول الصناعات أو المواضيع ذات الصلة؛
 - امتلاك أو الحصول على الخبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات إعداد التقارير ذات الصلة؛
 - تعيين عدد كاف من الموظفين ذوي الكفاءات اللازمة؛
 - الاستعانة بالخبراء متى لزم الأمر؛
 - الاتفاق على إطار زمني واقعي لأداء العملية؛
 - الالتزام بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة المصممة لتوفير تأكيد معقول بأنه يتم قبول عمليات محددة فقط عندما يكون من الممكن إنجازها بكفاءة.
- وعندما ينوي المدقق الاعتماد على رأي أو عمل خبير معين، ينبغي عليه تقييم ما إذا كان ذلك الاعتماد مبررا، كما يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار عوامل معينة مثل السمعة والخبرة والموارد المتوفرة والمعايير المهنية والأخلاقية المعمول بها، ويمكن الحصول على هذه المعلومات من علاقة مسبقة مع الخبير أو من استشارة الآخرين.
- التغييرات في التعيين المهني:** يجب أن يحدد مدقق الحسابات الذي يطلب منه أن يحل محل مدقق آخر، أو من يرغب في تقديم عرض لعملية يحتفظ بها حاليا مدقق آخر في الممارسة العامة، ما إذا كانت هناك أسباب مهنية أو غير ذلك، تمنعه من قبول العملية مثل الظروف التي تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية، على سبيل المثال، قد يكون هناك تهديد للكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا قبل المدقق العملية قبل معرفة جميع الحقائق ذات العلاقة.¹
- كما ينبغي تقييم أهمية التهديدات، وبالاعتماد على طبيعة العملية، قد يتطلب هذا اتصالا مباشرا مع المدقق الحالي لتحديد الحقائق والظروف وراء التغيير المقترح بحيث يتمكن المدقق من أن يقرر ما إذا كان من المناسب أن يقبل العملية، على سبيل المثال، قد لا تعكس الأسباب الظاهرة وراء التغيير في تعيين الحقائق بشكل تام، وقد تشير إلى اختلافات مع المدقق الحالي والتي ربما تؤثر على القرار المتعلق بقبول التعيين.
- مع مراعاة أن يلتزم المدقق الحالي بالسرية فإن الحد الذي يمكن فيه للمدقق الحالي أن يناقش شؤون العميل مع مدقق مقترح يعتمد على طبيعة العملية وعلى الأمور التالية:²
- ما إذا تم الحصول على إذن العميل للقيام بذلك؛
 - المتطلبات القانونية أو الأخلاقية المتعلقة بذلك الاتصال والإفصاح، والتي قد تختلف حسب المنطقة.

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ج5، مرجع سابق، ص 120.

² نفس المرجع السابق، ص 120.

وفي ظل غياب تعليمات محددة من قبل العميل، ينبغي أن لا يعرض المدقق الحالي بطريقة عادية معلومات حول شؤون العميل، وفي حال لم يتضح أن التهديدات المحددة غير هامة فإنه يجب دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها، ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:¹

- بحث شؤون العميل بشكل كامل ودون قيود مع المدقق الحالي؛
 - الطلب من المدقق الحالي أن يوفر معلومات معروفة حول أي حقائق أو ظروف ينبغي أن يطلع عليها المدقق المقترح قبل أن يقرر قبول العملية؛
 - قبل أن يتم قبول العملية، يجب أن يذكر المدقق المقترح أنه سيطلب الاتصال مع المدقق الحالي بحيث يمكن الاستعلام عما إذا كان هناك أسباب مهنية أو غير ذلك وراء عدم قبول التعيين.
- ولذا يحتاج المدقق عادة إلى الحصول على إذن العميل، ويفضل أن يكون خطياً، لبدء المباحثات مع المدقق الحالي، وعند الحصول على ذلك الإذن، ينبغي أن يلتزم المدقق الحالي بالأنظمة القانونية والأنظمة الأخرى ذات الصلة التي تحكم تلك المطالب، وينبغي أن يقدم المدقق الحالي المعلومات بشكل صادق وخال من الغموض. وإذا لم يستطع المدقق المقترح أن يتصل مع المدقق الحالي، فعليه أن يحاول الحصول على معلومات حول أية تهديدات محتملة عن طريق أساليب أخرى مثل:²

أ. الاستعلام من أطراف ثالثة؛

- ب. أو استقصاء الخبرات السابقة لموظفي الإدارة العليا أو أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل.
- وعندما لا يمكن إلغاء التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، فإنه يتوجب على المدقق أن لا يقبل العملية إلا إذا كانت هناك قناعة بحقائق ضرورية عن طريق وسائل أخرى.
- إذا طلب من المدقق القيام بعمل مكمل لعمل المدقق الحالي أو إضافة له، فإنه لا بد أن يقوم هذا المدقق بدراسة مدى وجود تهديد للمبادئ الأساسية، ومن الإجراءات التي يتخذها هذا المدقق أن يقوم بالاتصال بالمدقق الحالي وإبلاغه بالأعمال التي سيقوم بها.³

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ج5، مرجع سابق، ص 120-121.

² نفس المرجع السابق، ص 121.

³ علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 123.

ثانيا: صراع المصالح

لقد تضمن القسم (220) بشأن تضارب المصالح ما يلي:

ينبغي على المدقق أن يتخذ خطوات معقولة لتحديد الظروف التي يمكن أن تخلق تضاربا في المصالح، بحيث تؤدي هذه الظروف إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية. يمكن أن ينشأ تهديد الموضوعية عندما:¹

- يتنافس المدقق مباشرة مع عميل ما أو يكون لديه مشروع مشترك أو ترتيب مشابه مع منافس رئيسي للعميل؛
 - قد ينشأ أيضا تهديد الموضوعية أو السرية عندما يقوم المدقق بأداء خدمات للعملاء الذين تتضارب مصالحهم أو يكون العملاء في نزاع مع بعضهم البعض فيما يتعلق بالموضوع أو المعاملة المعنية.
- كما يجب على المدقق أن يقيم أهمية أية تهديدات، ويشمل التقييم، قبل قبول أو استمرار علاقة ما مع عميل معين أو عملية محددة، ما إذا كان لدى المدقق أية مصالح تجارية أو علاقات مع العميل أو طرف ثالث والتي يمكن أن تؤدي إلى نشوء تهديدات، وفي حالة لم يتضح أن تلك التهديدات غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يجب القضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

واعتمادا على الظروف التي تؤدي إلى نشوء التضارب، ينبغي أن تشمل الإجراءات الوقائية، قيام المدقق بما يلي:²

- إعلام العميل بالمصلحة أو الأنشطة التجارية للمنشأة التي من الممكن أن تمثل تضارب في المصالح، والحصول على موافقته للتصرف في مثل هذه الظروف؛
- إبلاغ جميع الأطراف ذات الصلة بأن المدقق يمثل طرفين أو أكثر فيما يتعلق بمسألة ما تكون فيها مصالحهم متضاربة، والحصول على موافقتهم للقيام بذلك؛
- إعلام العميل بأن المدقق لا يمثل حصريا أي عميل في تقديم الخدمات المقترحة، والحصول على موافقتهم للقيام بذلك.

كما ينبغي أيضا دراسة الإجراءات الوقائية الإضافية التالية:³

- استخدام فرق عمليات منفصلة؛

¹ IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op.cit, p 32.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سابق، ص 96.

³ نفس المرجع السابق، ص 97.

- اتخاذ إجراءات لمنع الوصول إلى المعلومات (على سبيل المثال فصل مادي كامل لهذه الفرق، حفظ البيانات بشكل سري وآمن)؛
- وضع إرشادات واضحة لأعضاء فريق العملية حول مسائل الأمن والسرية؛
- استخدام اتفاقيات السرية الموقعة من قبل الموظفين وشركاء الشركة؛
- المراجعة المنتظمة لتطبيق الإجراءات الوقائية من قبل فرد رئيسي ليس له علاقة بعمليات العميل ذات الصلة.

وعندما يسبب تضارب المصالح تهديدا لواحد أو أكثر من المبادئ الأساسية، بما في ذلك الموضوعية أو السرية أو السلوك المهني، لا يمكن القضاء عليه أو تقليصه إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، فإنه ينبغي على المدقق أن يستنتج¹

أ. أنه من غير المناسب قبول عملية محددة؛

ب. أن الاستقالة من واحدة أو أكثر من العمليات المتعارضة هو أمر مطلوب.

في حال طلب المدقق الموافقة من عميل ما ليمثل طرفا آخر (الذي قد يكون أو لا يكون عميلا حاليا) فيما يتعلق بمسألة ما حيث تكون المصالح المختلفة في تضارب ويكون قد تم رفض الموافقة من قبل العميل، فإن المدقق يجب ألا يستمر في تمثيل أحد الأطراف في المسألة التي تسبب تضارب المصالح.

ثالثا: الآراء الثانوية:

لقد تضمن القسم (230) بشأن الآراء الثانوية، حيث أن هناك بعض الحالات التي يطلب فيها من مدقق الحسابات إبداء رأي ثاني حول تطبيق معايير المحاسبة أو تدقيق الحسابات أو إعداد التقارير أو غيرها من المعايير والمبادئ على ظروف أو معاملات محددة من قبل شركة ليست عميلا حاليا لمدقق الحسابات، وقد يؤدي ذلك إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية،² فعلى سبيل المثال، قد ينشأ تهديد الكفاءة المهنية والعناية اللازمة في الحالات التي لا يكون فيها الرأي الثاني مستندا إلى:

- المجموعة نفسها من الحقائق التي تم توفيرها للمدقق الحالي؛
- أو أنها مبنية على أدلة غير كافية؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص 97.

² عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، مرجع سابق، ص 171.

ولذلك تعتمد أهمية التهديد على ظروف الطلب وعلى جميع الحقائق والافتراضات المتاحة المتعلقة بإبداء الحكم المهني، وعليه عندما يطلب إبداء مثل هذا الرأي، يتوجب على المدقق:

- أن يقيم أهمية التهديدات؛
- وفي حال لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها.
- يجب القضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية طلب إذن العميل للاتصال بالمدقق الحالي، مع وصف القيود التي تحيط بأي رأي أثناء الاتصال مع العميل وتزويد المدقق الحالي بنسخة من ذلك الرأي، إذا لم تسمح الشركة أو المنشأة التي تطلب الرأي الاتصال مع المدقق الحالي، فإنه يجب على المدقق أن يقرر ما إذا كان من المناسب إبداء الرأي المنشود مع أخذ جميع الظروف في الاعتبار.¹

رابعاً: الأتعاب والأنواع الأخرى من المكافآت

لقد تضمن القسم (240) بشأن الأتعاب والأنواع الأخرى من المكافآت ما يلي:

عند الدخول في مفاوضات فيما يخص الخدمات المهنية، يمكن أن يحدد المدقق الأتعاب التي يراها مناسبة، وحقيقة أن يحدد أحد مدققي الحسابات أتعاباً أقل من مدقق آخر لا يعتبر بحد ذاته عملاً لا أخلاقياً، ومع ذلك فقد تنشأ تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية ناتجة عن مستوى الأتعاب المعروضة، فعلى سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر، وتعتمد أهمية تلك التهديدات على عوامل معينة مثل، مستوى الأتعاب المعروضة والخدمات التي تطبق عليها، وفي ضوء هذه التهديدات المحتملة ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها، كما يجب القضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وتتضمن الإجراءات الوقائية التي يمكن تبنيها ما يلي:²

- إطلاع العميل على شروط العملية وبالتحديد الأساس الذي يتم وفقاً له تحميل الأتعاب، وما هي الخدمات المشمولة بالأتعاب المعروضة؛
- تحديد الوقت المناسب والموظفين المؤهلين لأداء المهمة.

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، 124-125.

² IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op.cit, p 39.

ولذلك تستخدم التكاليف المشروطة على نطاق واسع لأنواع معينة من العمليات غير المتعلقة بالتأكد، إلا أنها قد تؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية في بعض الظروف، ويمكن أن تؤدي إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية، وتعتمد أهمية هذه التهديدات على عوامل معينة تشمل ما يلي:¹

- طبيعة العملية؛

- نطاق مبالغ الأتعاب الممكنة؛

- أسس تحديد الأتعاب؛

- ما إذا كان ينبغي مراجعة حصيلة أو نتيجة المعاملة من قبل طرف ثالث مستقل؛

وعموماً ينبغي تقييم أهمية هذه التهديدات، وفي حال لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها، ويلزم القضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، ويجب أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:²

- اتفاقية خطية مسبقة مع العميل فيما يخص أساس الأجر؛

- الإفصاح للمستخدمين المقصودين عن العمل المنجز من قبل المدقق وأساس الأجر.

- سياسات وإجراءات مراقبة الجودة؛

- مراجعة طرف ثالث موضوعي للعمل المنجز من قبل المدقق.

كما يمكن أن يستلم المدقق في بعض الظروف رسوم إحالة أو عمولة فيما يتعلق بعميل معين - على سبيل المثال - عندما لا يقدم المدقق الخدمة المحددة المطلوبة، فقد يتم استلام رسوم مقابل إحالة عميل مستمر إلى مدقق آخر في الممارسة العامة أو خبير آخر، وقد يستلم المدقق عمولة من طرف ثالث - على سبيل المثال - مورد برامج حاسوب - فيما يتعلق ببيع البضائع أو الخدمات لعميل ما، وقد يؤدي قبول رسوم الإحالة أو العمولة هذه إلى نشوء تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة.

وقد يدفع المدقق أيضاً رسوم إحالة للحصول على عميل معين - على سبيل المثال - حيث يستمر العميل بكونه عميل لمدقق آخر لكنه يطلب خدمات متخصصة لا يقدمها المدقق الحالي لذلك فإن دفع رسوم الإحالة هذه يمكن أن يؤدي أيضاً إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازم. وعليه ينبغي على المدقق أن لا يدفع أو يستلم رسوم إحالة أو عمولة، ما لم يضع إجراءات وقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

¹ IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op.cit, p 39.

² Ibid, .p.40-39

وقد تشمل هذه الإجراءات ما يلي:¹

- الإفصاح للعميل عن أية ترتيبات لدفع رسوم إحالة إلى مدقق آخر مقابل العمل الذي تم إحالته؛
- الإفصاح للعميل عن أية ترتيبات لاستلام رسوم إحالة مقابل إحالة العميل إلى مدقق آخر؛
- الحصول على اتفاقية مسبقة من العميل بالنسبة لترتيبات العمولة فيما يتعلق ببيع البضائع أو الخدمات من قبل طرف ثالث إلى العميل.

بالإضافة إلى ما تقدم قد يشتري المدقق شركة أخرى بأكملها أو جزءا منها على أن يتم تسديد الدفعات لأفراد كانوا يمتلكون سابقا الشركة أو لورثتهم أو القائمين على أملاكهم، ولذا لا تعتبر هذه الدفعات من قبيل العمولة أو رسوم الإحالة.

خامسا: تسويق الخدمات المهنية:

لقد تضمن القسم (250) بشأن تسويق الخدمات المهنية ما يلي:²

عندما يحصل المدقق على عمل جديد من خلال الإعلانات أو الأشكال الأخرى للتسويق، قد يكون هناك تهديدات محتملة للالتزام بالمبادئ الأساسية، فعلى سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الالتزام بمبدأ السلوك المهني إذا تم تسويق الخدمات أو الإنجازات أو المنتجات بطريقة لا تتسجم مع ذلك المبدأ. وبصفة عامة لا ينبغي للمدقق أن يسيء لسمعة المهنة عند تسويق الخدمات المهنية، كما يجب أن يكون آمينا وصادقا و ألا يقوم بما يلي:

- أ. إبداء إدعاءات مبالغ فيها حول الخدمات المقدمة أو المؤهلات المملوكة أو الخبرات المكتسبة؛
- ب. إبداء إشارات مسيئة أو إجراء مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

وإذا كان المدقق غير متأكد مما إذا كان الشكل المقترح للإعلان أو التسويق مناسباً، فإنه ينبغي أن يستشير الجهة المهنية ذات الصلة.

سادسا: الهدايا والإكراميات

لقد تضمن القسم (260) بشأن الهدايا والضيافة ما يلي:³

قد يعرض على المدقق أو أحد أعضاء عائلته المباشرين أو المقربين هدايا وضيافة من أحد العملاء، مثل هذا العرض قد يؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص 100.

² نفس المرجع السابق، ص 101.

³ IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op.cit, p 42.

فعلى سبيل المثال قد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية إذا تم قبول هدية من عميل ما، ويمكن أن تنشأ تهديدات المضايقة على الموضوعية من احتمالية أن تصبح هذه العروض علنية.

وتعتمد أهمية هذه التهديدات على:

أ. طبيعة العرض؛

ب. قيمته؛

ت. والغرض منه.

حيث يتم تقديم الهدايا أو الضيافة التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع، لديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، بأنها غير هامة بشكل واضح، فقد يستنتج المدقق بأنه قد تم تقديم العرض في سياق العمل العادي دون وجود قصد محدد للتأثير على اتخاذ القرار أو الحصول على معلومات.

وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن يستنتج المدقق بأنه لا توجد تهديدات هامة للالتزام بالمبادئ الأساسية.

وفي حال لم يتضح أن التهديدات التي تم تقييمها غير هامة فإنه ينبغي:

أ. دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها؛

ب. يجب القضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

وإذا لم يكن من الممكن القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق

الإجراءات الوقائية، فإنه ينبغي على المدقق أن لا يقبل بمثل هذا العرض.

سابعاً: المحافظة على أصول العميل

لقد تضمن القسم (270) بشأن المحافظة على أصول العميل ما يلي:¹

يجب أن لا يتولى المدقق الوصاية على أموال العملاء أو الأصول الأخرى إلا إذا سمح له بذلك بقوة القانون، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب الالتزام بأي واجبات قانونية إضافية تفرض على المدقق الذي يحتفظ بهذه الأصول، ومع الأخذ بعين الاعتبار أن الاحتفاظ بأصول العملاء يؤدي إلى خلق تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية.

فعلى سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على السلوك المهني، وقد ينشأ تهديد المصلحة

الشخصية على الموضوعية من الاحتفاظ بأصول العملاء، وللوقاية من هذه التهديدات، ينبغي على المدقق المؤمن

على أموال الآخرين أو أصولهم الأخرى أن يقوم بما يلي:

¹ IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op.cit ,p 43.

- أ. الاحتفاظ بهذه الأصول منفصلة عن الأصول الشخصية أو أصول الشركة؛
- ب. استخدام هذه الأصول فقط للغرض المقصود منها؛
- ت. أن يكون مستعدا في جميع الأوقات لمحاسبة تلك الأصول وأي دخل أو أرباح أو مكاسب محققة، تجاه الأشخاص المخولين بإجراء هذه المحاسبة؛
- ث. الالتزام بكافة القوانين والأنظمة ذات الصلة المتعلقة بالاحتفاظ بهذه الأصول ومحاسبتها.
- إضافة إلى ذلك، ينبغي على مدققي الحسابات أن يطلعوا على تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية من خلال الارتباط بهذه الأصول (على سبيل المثال إذا وجد أنه يتم الحصول على الأصول من أنشطة غير قانونية مثل غسيل الأموال)، وكجزء من إجراءات قبول العميل والعملية لهذه الخدمات، يجب أن يقوم مدققي الحسابات بما يلي:

أ. استعلامات مناسبة حول مصدر هذه الأصول؛

ب. أن يأخذوا في الاعتبار التزاماتهم القانونية والتنظيمية؛

ت. قد يتوجب عليهم أيضا طلب الاستشارة القانونية.

ثامنا: الموضوعية - كل الخدمات

لقد تضمن القسم (280) بشأن الموضوعية - كافة الخدمات - ما يلي:¹

- ينبغي أن يحدد المدقق عند تقديم أي خدمة مهنية ما إذا كانت هناك تهديدات للالتزام بمبدأ الموضوعية ناتج عن وجود مصالح أو علاقات مع عميل أو مدراء أو مسئولين أو موظفين.
- فعلى سبيل المثال، يمكن أن ينشأ تهديد التآلف على الموضوعية من علاقة عائلية أو علاقة شخصية أو علاقة عمل، كما يجب أن يكون المدقق الذي يقدم خدمة التأكيد مستقلا عن عميل التأكيد، ويعتبر استقلال الفكر والمظهر أمرا ضروريا لتمكين المحاسب المهني في الممارسة العامة من إبداء نتيجة ما، وأن يظهر بأنه يعبر عن نتيجة ما، دون تحيز أو تضارب في المصالح أو تأثير مفرط على الآخرين.

لذلك يعتمد وجود تهديدات الموضوعية عند تقديم أية خدمات مهنية على الآتي:

أ. الظروف المحددة للعملية؛

ب. طبيعة العمل الذي يقوم به المدقق؛

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ج5، مرجع سابق، ص 132-133.

كما يجب على المدقق أيضا أن يقيم أهمية التهديدات المحددة، وفي حال لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة:

- أ. الإجراءات الوقائية وتطبيقها؛
- ب. يجب القضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول. ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:
 - أ. الانسحاب من فريق العمل؛
 - ب. إجراءات إشرافية؛
 - ت. إنهاء العلاقة المالية أو التجارية التي تسبب التهديد؛
 - ث. بحث المسألة مع مستويات إدارية أعلى داخل الشركة؛
 - ج. بحث المسألة مع أولئك المكلفين بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل.

تاسعا: الاستقلالية

ويتضمن القسم (290) بشأن الاستقلالية ما يلي:¹

- أن يقوم المدقق بعمله في جميع مراحل عملية التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة. وتتكون الاستقلالية من:
- استقلالية الفكر: أي الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكيك المهني.
 - استقلالية المظهر: تجنب الحقائق والظروف الهامة جدا بحيث يستنتج طرق ثالث عاقل ومطلع، يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة، بما فيها ذلك الإجراءات الوقائية المطبقة، بشكل معقول بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة معينة أو عضو ما في فريق التأكيد.

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ج5، مرجع سابق، ص 136.

المبحث الثالث: التطوير المهني المستمر في ظل معايير التعليم الدولية

سيتم تناول هذا المبحث ضمن المطالب التالية:

- مفهوم وأهداف التطوير المهني المستمر؛
- معيار التعليم المحاسبي الدولي IES 7 " التطوير المهني المستمر".
- متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES 7.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف التطوير المهني المستمر

حتى يتمكن المدقق من إنجاز مهامه بكفاءة وجودة عالية يحتاج إلى برامج تساعد على تطوير ذاته في مختلف المجالات المتعلقة بمهنة التدقيق، وبالتالي مواكبة التطورات السريعة التي مست المهنة، وهو ما يعرف ببرامج التطوير المهني المستمر.

أولاً: مفهوم التطوير المهني المستمر

تعرف مهنة التدقيق تطوراً مستمراً وديناميكياً فرضتها عليها التطورات والتغيرات في جميع المجالات المتعلقة بها كالجانب الاقتصادي، السياسي، التشريعي والتكنولوجي، وهو ما يتطلب من المدقق مواكبة هذه التطورات والمستجدات التي تطرأ على المهنة دورياً وبشكل مستمر حتى يتمكن من تلبية متطلبات المجتمع المالي، ولا يكون ذلك إلا بالقيام بشكل مستمر ودوري (سواء تعلق الأمر به أو بأعضاء مكتبه) بما يلي:¹

- تتبع التطورات والبحوث الحديثة في مختلف العلوم المتعلقة بمجال عمله؛
- القيام بدورات تدريبية وتكوينية عند إصدار معايير جديدة في المحاسبة والتدقيق، وكذا القوانين وقواعد السلوك المهني حتى يستطيع تطبيقها والالتزام بها عند القيم بمهامه؛
- استمرار الاطلاع على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات العلمية والأكاديمية المحلية والدولية من تقارير ودراسات عن تطبيقات للممارسات العملية في ميدان المحاسبة والتدقيق؛
- الإطلاع على التعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة (قانون الضرائب، القانون التجاري، قانون الصفقات.... الخ)

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج 1، مرجع سابق، ص 89.

- التكوين المستمر في التكنولوجيات الحديثة وكل ما يتعلق بها من برامج الحاسوب المتعلقة بالحاسبة والتدقيق والتعامل الإلكتروني مع مختلف البيانات والمعلومات المالية؛
- تأسيسا على ما سبق يمكن ذكر أهم التعاريف المتعلقة بالتطوير المهني المستمر على النحو التالي:
يعرف التطوير المهني المستمر حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 على أنه "الأنشطة التي يطور بها الأفراد قدراتهم ومهاراتهم، من خلال مختلف طرق التعلم، كالتعليم النظامي والتعلم عن بعد والتدريب".¹
كما يعرف على أنه "ذلك النوع من التعليم قصير المدى نسبيا والذي يهدف إلى تحديث الأطر الوظيفية مع وضعية مستجدة أو تقنية حديثة".²
ويعرف أيضا على أنه "عملية التدريب التي تساعد المهنيين على تحسين أدائهم، من خلال توفير القدرة على مسايرة التغيرات التي تطرأ على تلك الأعمال".³
من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن:

- التطور المهني المستمر هو عبارة على البرامج التي تساعد المدقق في الحفاظ على كفاءته المهنية وتطويرها؛
- يساعد التطور المهني المستمر على مواكبة التطورات التي مست المهنة؛
- يساعد التطور المهني المستمر على تقديم خدمات ذات جودة عالية.

ثانيا: أهداف التطوير المهني المستمر

- يؤدي التطوير المهني المستمر إلى تحسين كفاءة المهنيين والمحافظة على أدائهم لتوفير خدمات ذات كفاءة، ويمثل مجموعة برامج محاسبية تتضمن أساليب للتعليم والتعلم الذاتي، ولضمان نجاح هذه البرامج يقتضي التنسيق الفعال بين مختلف المنظمات المهنية والجامعات لإعداد برامج تعليم فعالة وتقييمها بشكل مستمر استجابة للمتغيرات والعوامل التي تؤثر فيها وخدمة لأهدافه والتي تشمل ما يلي:⁴
- أهداف تعليمية: يتم من خلالها إعداد وتصميم برامج التعليم المهني المستمر في مجالات محاسبية مهنية وفق خطة تمكن المحاسبين من خلالها من اكتساب خبرات جديدة وربطها بالخبرات السابقة، ثم قياس أثر تلك البرامج على كفاءة المحاسبين بهدف تقييم مدى ملائمة البرنامج من حيث الكم والكيف.

¹ عبد الله بن صالح، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، مرجع سابق، ص 100.

² علي عمر أحمد سويس، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، مرجع سابق، ص 192.

³ عبد الله بن صالح، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، مرجع سابق، ص 100.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 101.

- أهداف ثقافية: تعمل برامج التطور المهني المستمر بناء على هذه الأهداف على تزويد المهنيين بمختلف التغييرات والمستجدات في مجال المعارف المحاسبية من خلال استخدام العديد من الوسائل التعليمية الملائمة لتسهيل عملية الفهم والتطبيق لها وتحقيق أهداف البرنامج.

- أهداف تطبيقية: من خلالها يتم تجميع مختلف المعارف المكتسبة والعمل على تطبيقها في الممارسة العملية.

المطلب الثاني: معيار التعليم المحاسبي الدولي IES 7 " التطوير المهني المستمر "

يحدد هذا المعيار متطلبات التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين، حتى يتمكنوا من تطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية اللازمة لتقديم خدمات عالية الجودة للعملاء وأصحاب العمل والأطراف الأخرى، وبالتالي تعزيز الثقة في المهنة، كما جاء في هذا المعيار أنه موجه للهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، وأن مسؤولية التطوير المهني المستمر تقع على عاتق هاته الهيئات التي يكمن دورها في:¹

- تعزيز الالتزام بالتعلم مدى الحياة بين المحاسبين المهنيين؛
- تسهيل الحصول على فرص وموارد التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين؛
- تبني متطلبات محدد تتعلق بتطوير وتنفيذ إجراءات مناسبة للقياس والمراقبة والامتثال، وذلك لمساعدة المحاسبين المهنيين على تطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية اللازمة لحماية المصلحة العامة.

لقد تم التأكيد من خلال هذا "المعيار على ضرورة التطوير المستمر لكفاءة المحاسبين المهنيين، حيث جاء فيه أن كل محاسب مهني، وبغض النظر عن القطاع وحجم المنظمة التي يعمل بها، يعد مسؤولاً عن المحافظة على كفاءته المهنية وتطويرها من خلال تنفيذ أنشطة التطور المهني المستمر، الملائمة لعمله ومسؤولياته المهنية، وهذا في إطار التزامه بالمتطلبات التي تحددها هيئة المحاسبة المهنية التي يحضى بعضويتها"².

وعليه يجب على المحاسبون المهنيون أن يلتزموا بمتطلبات هذا المعيار حتى يتمكنوا من تأدية مهامهم بالشكل الذي يعزز ثقة الجمهور فيهم بشكل خاص، وفي المهنة بشكل عام.

جاء في هذا المعيار أن الالتزام بتطبيق برامج التطور المهني المستمر لا يعني تقديم خدمات مهنية عالية الجودة من قبل المحاسبين المهنيين، لان ذلك يتطلب سلوكاً أخلاقياً وحكماً مهنياً ومستوى مناسب من الإشراف،

¹IAESB, Handbook of International Education Pronouncements, New York, 2019, p8.

²علي صوشة مارية، تطوير تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر في ضوء متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES7، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 18، 2017، ص 134 .

بالإضافة إلى أنه قد لا يحصل كل محاسب مهني يشارك في برنامج التطور المهني المستمر على المنافع الكاملة، ومع ذلك يلعب التطور المهني المستمر دورا هاما في تمكين المحاسبين المهنيين من تطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية ذات الصلة بدورهم، لذلك وعلى الرغم من بعض القيود المتأصلة، يعتبر التطور المهني المستمر عنصرا هاما في الحفاظ على الثقة العامة.

المطلب الثالث: متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES 7

تمثل متطلبات التطور المهني المستمر المنصوص عليها في معيار التعليم المحاسبي IES 7 في:

أولا: تعزيز الالتزام بالتعلم مدى الحياة بين المحاسبين المهنيين

من بين الأنشطة التي يمكن أن تساهم في تعزيز التطور المهني المستمر والحفاظ على الكفاءة المهنية، نذكر ما يلي:¹

- إيصال قيمة التطور المهني المستمر بصورة منتظمة إلى المحاسبين المهنيين؛
- تعزيز الفرص المتنوعة للتطور المهني المستمر المتاحة للمحاسبين المهنيين؛
- التأكيد لأصحاب العمل على أهمية التطور المهني المستمر ضمن عمليات إدارة الأداء.

ثانيا: تسهيل الحصول على فرص وموارد التطور المهني المستمر للمحاسبين المهنيين:

يمكن للهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين أن توفر بشكل مباشر برامج التطور المهني المستمر ذات الصلة للمحاسبين المهنيين، وتسهيل الوصول إلى البرامج المقدمة من قبل الآخرين، بما في ذلك أرباب العمل، ومن بين الأنشطة التي يمكن تنفيذها كجزء من البرنامج المخطط له لنشاط التطور المهني المستمر، ما يلي:²

- المشاركة في الدورات والمؤتمرات والندوات؛
- التعلم الذاتي؛
- التدريب أثناء العمل؛
- المشاركة والعمل في اللجان الفنية؛
- تقديم دورة أو جلسة للتطور المهني المستمر في مجال يرتبط بالمسؤوليات المهنية؛
- دراسة رسمية تتعلق بالمسؤوليات المهنية؛

¹ IAESB, Handbook of International Education Pronouncements, Op.cit ,p 91-92.

² Ibid, p 90.

- المشاركة كمتحدث في المؤتمرات أو جلسات الحوار أو مجموعات النقاش؛
- كتابة المقالات أو الأوراق أو الكتب ذات الطابع الفني أو المهني أو الأكاديمي؛
- البحوث بما في ذلك قراءة الأدبيات أو المجلات المهنية، لتطبيقها في دور المحاسب المهني؛
- إعادة الامتحان المهني أو الاختبار الرسمي.

من بين الأدوات التي يمكن أن توفرها الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين لمساعدة المحاسبين المهنيين على التخطيط للتطوير المهني المستمر، ما يلي:

- خرائط الكفاءة التي توفر قائمة من الكفاءات الأساسية لبعض الأدوار أو قطاعات المهنة؛
 - نماذج خطة التعلم التي تساعد المحاسبين المهنيين على تحديد احتياجات التعلم والتطور وكيفية تلبيتها.
- جاء في هذا المعيار أنه في إطار سعي الهيئات المهنية لحماية مصلحة الجمهور، يمكن أن تصف متطلبات خاصة أو إضافية تتعلق بأنشطة التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين العاملين بمجالات أو أدوار خاصة ذات مخاطر عالية كتلك الخاصة بمدققي الحسابات، كما تشجع الهيئات المهنية على النظر فيما هو مناسب وملائم من أنشطة التطوير المهني المستمر بالنسبة للمحاسبين المهنيين المتواجدين في وضعيات أو حالات خاصة كتلك المتعلقة بكل من:¹

- المحاسب المهني الذي تقاعد بشكل دائم مع استمراره في استخدام تسمية المحاسب المهني أو في أداء دوره ولكن في حدود معينة؛
- المحاسب المهني المنقطع عن العمل بشكل مؤقت.

ثالثاً: تبني متطلبات محددة تتعلق بتطوير وتنفيذ إجراءات مناسبة للقياس والمراقبة والامتنال

- 1. القياس:** ينبغي أن تحدد الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين منهجها المفضل في قياس نشاط التطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين، من بين المناهج التالية:
- المنهج القائم على أساس المخرجات: جاء في هذا المعيار أنه يجب على الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، التي تنفذ المنهج القائم على أساس المخرجات، أن تطلب من كل محاسب مهني إثبات أنه قد طور الكفاءة المهنية المناسبة وحافظ عليها وذلك من خلال تقديم أدلة وبشكل دوري، كأن يتم التحقق منها من قبل مصدر مختص أو يتم قياسها باستخدام طريقة صحيحة لتقييم الكفاءة.

¹ علي صوشة مارية، تطوير تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر في ضوء متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES7، مرجع سابق، ص 135.

يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين على تشجيع الهيئات الأعضاء لدراسة كيفية دمج الجوانب الرئيسية التالية ضمن منهجها:¹

- التحديد الواضح للمخرجات أو الكفاءة المتحققة؛
 - استخدام مصدر مختص قادر على تأكيد أنه قد تم تطوير المخرجات أو الكفاءة وتم الحفاظ عليها.
- تعتبر موثوقية التحقق في المنهج القائم على أساس المخرجات أمرا مهما، ومن بين الأدلة التي يمكن استخدامها لأغراض التحقق نذكر:²

- تقييم مادة مكتوبة أو منشورة من قبل أحد المراجعين؛
 - تقييم مخرجات التعلم المحققة؛
 - نشر مقال مهني أو نتائج مشروع بحثي؛
 - إعادة الامتحان بشكل دوري؛
 - سجلات العمل المنجز التي تم التحقق منها وفقا لخارطة الكفاءات؛
 - عمليات فحص الممارسة المستقلة التي تقيم التطوير المهني المستمر؛
 - التقييم أو المصادقة والإقرار من قبل جمعيات متخصصة لتوثيق التحسن في الكفاءات؛
- **المنهج القائم على أساس المدخلات:** نص هذا المعيار أن الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين التي تعتمد على المنهج القائم على أساس المدخلات، يجب أن تلتزم المحاسب المهني بما يلي:³
- قضاء ما لا يقل عن 120 ساعة من نشاط التطوير المهني المستمر لفترة تمتد لثلاث سنوات، منها 60 ساعة يجب أن تكون قابلة للتحقق؛
 - قضاء ما لا يقل عن 20 ساعة من نشاط التطوير المهني المستمر في كل سنة؛
 - قياس أنشطة التعلم لتلبية المتطلبات المذكورة سابقا.

من خلال ما سبق يمكن القول أن هذا المعيار يقيس نشاط التطور المهني المستمر وفق منهج المدخلات من خلال الوقت المستغرق في نشاط التعلم أو الوحدات المقررة لنشاط التعلم من قبل هاته الهيئات، كما يمكن للهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين استخدام إجراءات أخرى سهلة الفهم بالنسبة للمحاسبين

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل بيانات التعليم الدولية، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2017، ص 94.

²نفس المرجع السابق، ص 94.

³نفس المرجع السابق، ص 90.

المهنيين، ومن بين الأدلة التي يمكن استخدامها من أجل التحقق في المنهج القائم على أساس المدخلات، ما يلي:¹

- ملخص المساقات والمواد التعليمية؛
- تأكيد المشاركة من قبل المدرب أو صاحب العمل أو المعلم؛
- التقييمات المستقلة التي تثبت حدوث نشاط التعلم.

- المنهج القائم على أساس الجمع بين المدخلات والمخرجات:

جاء في هذا المعيار أن الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين التي تجمع بين المنهج القائم على أساس المدخلات والمنهج القائم على أساس المخرجات يجب عليها أن:²

- تطبق متطلبات كلا المنهجين القائمين على أساس المدخلات والمخرجات؛
- السماح للمحاسبين المهنيين الذين قد لا يستوفون شرط المدخلات بتوفير التحقق من أنه قد تم تطوير الكفاءة والحفاظ عليها؛
- تحديد عدد معين من ساعات المدخلات كمؤشر على الجهود المحتملة اللازمة لتحقيق الكفاءة ومراقبة ذلك، إلى جانب التحقق من الكفاءة المتحققة نتيجة أنشطة التعلم.

بإمكان الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين توفير إرشادات تتعلق بالأدلة التي ينبغي الحصول عليها أو إيجادها لإثبات أنه قد تم تطوير الكفاءة المهنية أو الحفاظ عليها، بحيث تغطي هذه الإرشادات مسؤوليات المحاسبين المهنيين عن:

- الاحتفاظ بالسجلات والوثائق المناسبة المتعلقة بتطورهم المهني المستمر؛
- تقديم أدلة، حال طلبها، يمكن التحقق منها لإثبات امتثالهم لمتطلبات التطوير المهني المستمر الخاصة بالهيئة العضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين.

2. المراقبة: جاء في هذا المعيار أن عمليات المراقبة تتطلب القيام بما يلي وبصورة دورية:³

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل بيانات التعليم الدولية، مرجع سابق، ص 95.

² نفس المرجع السابق، ص 95.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل بيانات التعليم الدولية، مرجع سابق، ص 96.

- تقديم إقرار يفيد استيفائهم لالتزامهم المهني في الحفاظ على المعرفة والمهارات اللازمة لتأدية مهامهم بكفاءة؛
- تقديم إقرار يؤكد الالتزام بأي متطلبات محددة للتطور المهني المستمر تفرضها الهيئة العضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- تقديم أدلة على أنشطة التعلم أو التحقق من الكفاءات التي قاموا بتطويرها والحفاظ عليها من خلال أنشطتهم المختارة في التطور المهني المستمر.

كما يمكن أن تشمل عمليات المراقبة التكميلية ما يلي:¹

- تدقيق عينة من المحاسبين المهنيين للتأكد من امتثالهم لمتطلبات التطور المهني المستمر؛
- مراجعة وتقييم خطط التعلم أو وثائق التطوير المهني المستمر كجزء من برامج ضمان الجودة؛
- الاشتراط على أصحاب العمل في القطاع العام دمج برامج التطوير المهني المستمر وأنظمة المراقبة الفعالة ضمن برامجهم لضمان الجودة، وتتبع أنشطة التطوير المهني المستمر كجزء من أنظمة تسجيل الوقت الخاصة بهم.

3. الامتثال: جاء في هذا المعيار أنه يمكن فصل المحاسبين المهنيين غير الملتزمين أو حرمانهم من حق الممارسة، وذلك نتيجة لعدم امتثالهم لمتطلبات هذا المعيار، ويعتبر نشر أسماء المحاسبين المهنيين الذين ثبت عليهم عدم امتثالهم لمتطلبات التطوير المهني المستمر، من الخيارات التي يمكن أخذها بعين الاعتبار، حيث يعتبر نشر الأسماء بمثابة وسيلة ضغط على المحاسبين المهنيين، كما يعتبر إشارة واضحة للجمهور عن التزام المهنة للحفاظ على الكفاءة.²

كما أن فشل المحاسب المهني عن قصد في تطوير الكفاءة المهنية والحفاظ عليها يشكل انتهاكا لواجبه المهني، يترتب عليه اتخاذ إجراءات تأديبية

¹ نفس المرجع السابق، ص 96.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل بيانات التعليم الدولية، مرجع سابق، ص 97.

خلاصة الفصل الثالث

لقد تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بواسطة مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين، حيث تبين أن هذه القواعد هي عبارة عن مجموعة من المبادئ أو القيم الأخلاقية التي تفرضها المهنة وتلزم الأعضاء بإتباعها، من أجل تحقيق أهداف المهنة والرفع من مستوى جودة الأداء المهني.

كما تبين أن مدقق الحسابات يجب أن يكون صادقاً وصادقاً وعادلاً في أداء عمله، وأن يتصف بالاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية، وأن يبدي رأيه في القوائم المالية بعدالة، وأن لا يتهاون في حكمه المهني بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين، كما يجب عليه أيضاً أن يحتفظ بمستوى من المعرفة والمهارات المهنية التي تساعد في أداء ما يكلف به من أعمال بالعناية والكفاءة المهنية المعقولة دون تقصير، وأن لا يستعمل المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية لمصلحته الشخصية وعدم الكشف عليها خارج الشركة، وأن يتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة ويتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة.

كما تم التطرق أيضاً لمعيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 07 "التطوير المهني المستمر"، حيث حدد هذا المعيار الشروط اللازمة من أجل تطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية اللازمة لتقديم خدمات عالية الجودة للعملاء وأصحاب العمل والأطراف الأخرى، وبالتالي تعزيز الثقة في المهنة.

الفصل الرابع :

واقع تنظيم وممارسة

مهنة التدقيق في

الجزائر

تمهيد

نتيجة للتوجهات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، شهدت مهنة التدقيق تحولات عديدة منذ الاستقلال كان آخرها صدور القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا المراسيم التنفيذية المتعلقة به، حيث ترتب عليه إعادة هيكلة المنظمات المهنية، وتحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، ويأتي هذا القانون بعد مدة قليلة من اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي (SCF) بموجب القانون 07/11 ودخوله حيز التطبيق بداية من جانفي 2010.

في ظل سعي الجزائر للانضمام لمنظمة التجارة العالمية، بالإضافة إلى الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وتشجيعا للاستثمارات الأجنبية من خلال إنتاج معلومات مالية تتميز بالشفافية، قامت الجزائر بتكييف مهنة التدقيق مع معايير التدقيق الدولية من خلال إصدار معايير تدقيق محلية تتوافق مع المعايير الدولية.

سوف يتم التطرق من خلال هذا الفصل للنقاط التالية:

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر؛

المبحث الثاني: ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؛

المبحث الثالث: معايير التدقيق وحقوق وواجبات مدقق الحسابات في الجزائر.

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

سيتم تناول هذا المبحث ضمن المطالب التالية:

- نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر؛
- الهيآت المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر؛
- شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الأول: نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر

لقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بعدة مراحل بسبب التغيرات السياسية والاقتصادية المحيطة بها، ويمكن ذكر أهم هذه المراحل فيما يلي:

أولاً: التدقيق الخارجي في الجزائر قبل الإصلاحات

مرت مهنة التدقيق في الجزائر بعدة تحولات تاريخية منذ الاستقلال وإلى سنة 1990، وهي التي رافقت الفترة الانتقالية التي شهدتها الجزائر بعد الاستقلال، ويمكن توضيحها كما يلي:

1. المرحلة الانتقالية

لقد تم ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر قبل الاستقلال وفقاً للقوانين الفرنسية، ونذكر منها قانون 1945/09/19 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين¹، وحتى بعد الاستقلال وبغية تجنب حالة الفراغ القانوني في جوانب الحياة المختلفة، بقيت المهنة تخضع لنصوص مأخوذة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي، إذ أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة آنذاك القانون الأساسي رقم 157/62 القاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء تلك التي تمس بالسيادة الوطنية، وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي، الذي كان كافياً للاستجابة لمتطلبات تلك الفترة خاصة العمل على استمرارية تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة لمختلف إدارات الدولة لا سيما إدارة الضرائب، كما أن عدد المهنيين المؤهلين لممارسة

¹ شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 114.

مهنة التدقيق آنذاك كان قليلا ويتكوّن بسيط، حيث كان أغلبيتهم محاسبين أو مساعدي محاسبين في المؤسسات الفرنسية بالجزائر قبل الاستقلال، إذ لم تكن هناك حينها هيئة أو منظمة لتسيير المهنة أو الإشراف على المهنيين.¹

2. مرحلة تبعية المهنة للدولة

أشار بعض الباحثين أن سنة 1968 شهدت أول تنظيم لتدقيق الحسابات ومراقبتها بإصدار المراسيم 68-240/239/238 المتعلقة بمراقبي المالية العاميين ومراقبي ومفتشي المالية، والتي كانت من بين مهامهم مراقبة محاسبة الهيئات العمومية والشبه عمومية وكذا التبليغ عن المخالفات.²

أما أغلب الباحثين فيعتبرون أن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر يعود لسنة 1969³، حيث صدر الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث تنص المادة 39 منه على ما يلي⁴: "يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين محافظي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم".

كما تناول المرسوم رقم 173/70 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وحول ممارسة محافظة الحسابات لبعض موظفي الدولة وهم: المراقبين العاميين للمالية، مراقبي المالية مفتشي المالية، وبعض موظفي الدولة المؤهلين بصفة استثنائية وأوكلت للمدققين المهام التالية:⁵

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة حسب المخطط؛
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التشريعية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية؛
- التأكد من صحة وتحقق إحصاءات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية؛

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج2، مرجع سابق، ص250 .

² نفس المرجع السابق ص251 .

³ Adj Ali Samir, **Le commissaire aux comptes -caractéristique et missions-**, revue algérienne de comptabilité et audit, société nationale de comptabilité n°03, Alger 3eme trimestre 1994 , p 10.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، أمر رقم 69-108 يتضمن قانون المالية لسنة 1969، العدد 110، المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، ص 1806.

⁵ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج2، مرجع سابق، ص251.

- تحرير تقرير سنوي حول العديد من النقاط الأساسية كالمخالفات والأخطاء ونوع التسيير وتطور الحالة المالية، وعرض هذا التقرير أمام المجالس الجماعية (مجلس الإدارة، مجلس التوجيه، المجالس الاستشارية).
- تأسيسا على ما سبق يتضح أن المدقق في المؤسسات العمومية والشبه عمومية هو عبارة عن موظف لدى الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة، وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد آنذاك، والمتمثل في نمط التسيير الموجه.
- وعليه يمكن القول أن هذه الفترة تميزت بوجود العديد من النقائص، يمكن ذكر أهمها فيما يلي:¹
 - عدم وضوح المعايير التي تسمح بالدخول لممارسة المهنة، والتي كانت تحدها الإدارة العمومية وفق الأهداف المرجوة؛
 - مدة الوكالة غير المحدودة لمحافظ الحسابات؛
 - غياب المراقبين الدائمين للمحاسبات بسبب نقص الإمكانيات البشرية والمالية وتعدد المؤسسات موضوع الرقابة؛
 - مجالات الرقابة المحددة من خلال المرسوم 70-173 لمحفظي الحسابات وتراكم المهام الموكلة لهم تتناقض مع معايير المهنة المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي والإقليمي، حيث أن المهام الموكلة إلى محافظ الحسابات لا تقتصر فقط على مراقبة صحة وانتظامية الحسابات، بل تمتد إلى تقييم قرارات التسيير وإصدار آراء مسبقة على كل قرارات التسيير بالمؤسسة التي تقتضي اعتماد وزير المالية.
- وفي سنة 1971 تم إصدار الأمر رقم 71-82 الصادر في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة خبير محاسبي ومحاسب معتمد، كما تم تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) التابع لوزارة المالية، وفي ذات السياق وبغية تأطير وتكوين المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق على أعلى مستوى تم إصدار مرسومين بهذا الخصوص:²
 - المرسوم 72-83 الصادر بتاريخ 1972/04/28 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص وهو العلوم المالية والمحاسبية.
 - المرسوم 72-84 الصادر بنفس التاريخ والمتعلق بالترخيص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.
- ومع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي،

¹ Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, *La pratique du commissariat aux comptes en Algérie*, tome 1, SNC, Alger, 1993, p28.

² عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين الناصيل العلمي والتطبيق العملي، ج2، مرجع سابق، ص252.

الفصل الرابع:.....واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/10/30 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على ما يلي¹: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والحسابية ويتم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها".

لقد ترتب على القانون 05-80 إلغاء المادة 39 من الأمر 69-107 وضمها المرسوم 173-70، وأعطى هذا القانون لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني، ومنه أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر تعيش فراغ قانوني من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات.

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي²:

■ الظروف الاقتصادية للمرحلة كانت تفرض احتياجات أخرى، كإعادة الهيكلة التنظيمية والمالية والذي طرح مشكل تدقيق الحسابات؛

■ نقص عدد محترفي المهنة حيث قدر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين خبير آنذاك، يقابله عدد إجمالي للمؤسسات يقارب 1600 مؤسسة؛

■ غياب التنظيم المهني، والذي كان بمقدوره إذا توفر أن يحرك معايير هذه المهنة، وتنبه السلطات العمومية لدور هذا القطاع في التحكم في التسيير وفي سياسة إعادة هيكلة القطاع العمومي.

وبذلك أصبحت مهنة محافظة الحسابات تعيش في فراغ قانوني، وقد تم محاولة إعادة الاعتبار إليها بموجب

الأمر رقم 84-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا.

ثانيا: التدقيق الخارجي في الجزائر بعد الإصلاحات

لقد عرفت "مهنة التدقيق في الجزائر فراغا وغيابا كبيرين في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، إلا أن صدر القانون 01-88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية أين تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام وقواعد

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج2، مرجع سابق، ص 252.

² يعقوب ولد شيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوبكر بلقايد تلمسان، 2014/2015، ص 200.

القانون التجاري وأصبحت معرضة للإفلاس والتصفية، مما تتطلب تدقيق حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين¹.

1. مرحلة استقلالية مهنة التدقيق المحاسبي (1991-2009)

ومن أجل مواكبة الإصلاحات التي عرفتها الجزائر بموجب القانون 01-88، تم إصدار القانون 08-91 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 27 أبريل 1991، واعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا حاسما في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبذلك أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة أمام كل من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك قفزت قفزة نوعية حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد.

عموما عرفت الفترة ما بين 1991 و2009 تطورات ملموسة، والتي جاءت في إطار تدعيم المهنة وتنظيمها وتوسيع نطاق الهيئات والمؤسسات التي تخضع إلى التدقيق ومن أهمها ما يلي:²

- إصدار القانون 08-91 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذي عرف عدت تعديلات وإضافات في شروط الالتحاق بالمهنة عبر العديد من المراسيم والقرارات، من بينها القرار المؤرخ في 1998/03/28 وكذا القرار المؤرخ في 1999/03/24 المتضمن تحديد المناصب والدبلومات التي يسمح لحاملها الالتحاق بالمهن الثلاثة السابقة وشرط الخبرة المهنية؛
- إنشاء مصرف وطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (المرسوم التنفيذي رقم 20-92 المؤرخ في 1992/01/13)؛
- تحديد أتعاب محافظي الحسابات عن طريق سلم خاص (القرار المؤرخ في 3 جمادى الثاني 1415 الموافق لـ 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات؛
- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) وهو مجلس استشاري لدى وزارة المالية يعني بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25)؛
- إصدار قانون أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15)؛

¹ عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب-البلدية-، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 6.

² عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج2، مرجع سابق، ص 254.

■ توسيع نطاق الهيئات والمؤسسات الخاضعة لمحافظة الحسابات (المرسوم التنفيذي 96-431 المؤرخ في 1996/11/30، المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 2001/01/10، الأمر 96-27).

رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 91-08 في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، حيث تم تحديد شروط وكيفيات ممارسة المهنة، وكيفية تعيين محافظ الحسابات، والشهادات اللازمة لممارسة المهنة، وكيفية تحديد الأتعاب، وأخلاقيات المهنة، إلا أن مهنة التدقيق في الجزائر بقيت بعيدة عن أداء الدور المنوط بها، كما أنها لم تواكب التطورات الدولية التي مست المهنة، كما تميزت هذه الفترة بتوتر العلاقة بين أصحاب المهنة فيما بينهم من جهة ومن جهة أخرى توتر العلاقة مع وزارة المالية

2. التدقيق المحاسبي في ظل المرسوم 01-10

قررت الحكومة إعادة هيكلة تنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة، وتفكيك المصنف الوطني السابق لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذي كان يمثل المهنيين في هذا القطاع، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي فقدتها بعد صدور القانون 91/08 الصادر في سنة 1991، حيث تم إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا المراسيم التنفيذية المتعلقة به ويأتي هذا القانون بعد مدة قليلة من اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي (SCF) ودخوله حيز التطبيق، ومن بين التدابير الرئيسية التي جاء بها هذا القانون نذكر ما يلي:¹

■ حل المصنف السابق، وتعويضه بالمجلس الوطني للمحاسبة الجديد (CNC) التابع لوزارة المالية، ومنحه مهمة الإشراف على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وكل ما يتعلق بهما؛

■ الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء ثلاث هيئات مهنية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وهي كالتالي:

- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين (ONEC)؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (ONCA)؛

■ ممارسة وزارة المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين؛

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، مرجع سابق، ج2، ص 255-256.

- منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي يصبح من صلاحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول إلى وزير المالية.
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني؛
- من خلال ما سبق يمكن القول أن هذه المرحلة تميزت بما يلي:
- تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- وإمكانية إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات وشركات المحاسبة؛
- تكفل وزارة المالي بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لها، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني، وهذا ما سينعكس بالإيجاب على التأهيل المهني لكل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- إصدار معايير محلية للتدقيق تتوافق مع معايير التدقيق الدولية؛
- تأخر في إصدار المراسيم التنفيذية؛
- ممارسة وزير المالية للوصاية على الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وبالتالي فقدت المهنة أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد.

المطلب الثاني: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

لقد حدد القانون 10-01 المتعلق بمهنة التدقيق في الجزائر، والتي تتمثل في:

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، حيث جاء في المادة رقم 04 أن هذا المجلس يخضع لسلطة وزير المالية، ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

1. تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من:¹

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
 - ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
 - ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
 - ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
 - رئيس المفتشية العامة للمالية؛
 - المدير العام للضرائب؛
 - المدير المكلف بالتقييم المحاسبي لدى وزارة المالية؛
 - ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
 - ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
 - ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصرف الوطني للخبراء المحاسبين؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
 - ثلاث أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- يتأسس الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المجلس الوطني للمحاسبة، وتوضع تحت تصرفه أمانة عامة يسيرها أمين عام ويساعده أربع مديري دراسات وثمانية رؤساء دراسات، ويتولى رئيس المجلس المهام التالية:¹
- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييم المحاسبي والمهن المحاسبية؛
 - إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييم المحاسبي.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 07، المؤرخ في 27 جانفي 2011، ص 4.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سابق، ص 5.

أما الأمين العام فيقوم تحت سلطة رئيس المجلس بما يلي:²

- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛
- استقبال كل المراسلات الموجهة للمجلس؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛
- ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها؛
- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس؛

2. مهام المجلس الوطني للمحاسبة

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مهام المجلس الوطني للمحاسبة، والتي تتمثل فيما يلي:

- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في إطار الاعتماد

يمارس المجلس في إطار الاعتماد المهام التالية:³

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التقييس المحاسبي

يمارس المجلس في إطار التقييس المحاسبي المهام التالية:¹

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛

² نفس المرجع السابق، ص 5.

³ نفس المرجع السابق، ص 5.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سابق، ص 5.

- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
 - اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
 - دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
 - المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
 - متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
 - متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
 - تنظيم كل التظاهرات والمؤتمرات التي تدخل في إطار صلاحياته؛
- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في إطار تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية
- بمبارسة المجلس في إطار تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:²
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
 - المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
 - متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
 - متابعة وضمان تحسين العناية المهنية؛
 - إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
 - مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
 - تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
 - القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين.
4. لجان المجلس الوطني للمحاسبة
- تتمثل لجان المجلس الوطني للمحاسبة، والتي حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-24، فيما يلي:
- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية
- تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية المهام الآتية:¹

² نفس المرجع السابق، ص 6.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سابق، ص 6.

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية؛

- لجنة الاعتماد

تتولى لجنة الاعتماد المهام الآتية:²

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين؛

- لجنة التكوين

تتولى لجنة التكوين المهام الآتية:¹

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التبرصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتبرصات؛
- توجيه المترشحين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التبرص؛

² نفس المرجع السابق، ص 6.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سابق، ص 6-7.

- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات و ورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق؛

- لجنة الانضباط والتحكيم

تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام الآتية:¹

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

- لجنة مراقبة النوعية

تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام الآتية:²

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

¹ نفس المرجع السابق، ص 7.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سابق، ص 7.

ثانيا: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

جاء في المادة 14 من القانون 01-10 أنه يتم إنشاء مصنف وطني للخبراء المحاسبين، وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات، بحيث يتمتع كل من المصنف والغرفة بشخصية معنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات، ويخضع كل من المصنف والغرفة في تسييرهما، إلى مجلس وطني ينتخبه المهنيون.

1. مهام المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

طبقا لنص المادة 15 من القانون 01-10، فإن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يكلفان بالمهام التالية:²

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد النظام الداخلي الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية، ويتم نشره في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

2. تشكيلة ومهام المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يتشكل المجلس الوطني من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف، ويتم انتخابهم لمدة ثلاث سنوات قابلة لتجديد، وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لأي عضو أن يترشح بعد نهاية عهده الثانية، إلا بعد انقضاء ثلاث سنوات، ويكلف هذا المجلس بما يلي:¹

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛

²Mouloud Didane , Professions d'expert – comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agreee, Belkeise edition, Alger,2014, p9.

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 25-11 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 07، المؤرخ في 27 جانفي 2011، ص 7.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

3. تشكيلة ومهام المجلس الوطني لغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس الوطني من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم انتخابهم لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لأي عضو أن يترشح بعد نهاية عهده الثانية، إلا بعد انقضاء ثلاث سنوات، ويكلف هذا المجلس بما يلي:¹

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ثالثا: المعهد المتخصص في مهنة المحاسب

جاء في المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 يوليو سنة 2012 أنه يتم إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، ويعتبر هذا المعهد مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، ويتمتع بالشخصية

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 07، المؤرخ في 27 جانفي 2011، ص 11.

الفصل الرابع:.....واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

المعنوية والاستقلال المالي، ويكلف هذا المعهد بضمن التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ حسابات. ويكلف هذا المعهد بما يلي:¹

- تنفيذ برامج التعليم المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات؛
- ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهنيي المحاسبة؛
- المساهمة في تطوير البحث في مجال المحاسبة والحماية المالية والتدقيق والإعلام الآلي للتسيير؛
- إنجاز دراسات ومنشورات تتعلق بمهامه؛
- المشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في المحاسبة والتدقيق والمالية؛
- إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس مجال النشاط.
- ويمكنه أيضا ضمان دورات تكوين متواصل تدخل في إطار مهامه لفائدة المستخدمين القادمين من قطاعات إدارية أو هيئات عمومية أو خاصة وذلك حسب الكيفيات المحددة ضمن اتفاقيات.

يدير المعهد مجلس إدارة ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويسيره مدير عام ويزود بمجلس علمي وبيداغوجي، ويتكون مجلس الإدارة من:²

- ممثل عن الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
- ممثل عن جمعية البنوك والمؤسسات المالية؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ممثل عن الاتحاد الوطني للتأمين وإعادة التأمين؛
- ممثل منتخب عن سلك أساتذة المعهد؛
- ممثل منتخب عن طلبة المعهد.

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 12-288 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، العدد 43، المؤرخ في 21 يوليو 2012، ص 10.

²الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 12-288 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، مرجع سابق، ص 11.

يعين أعضاء مجلس الإدارة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، بناء على اقتراح السلطة التي ينتمون إليها، ويجب أن يكون لمثلي القطاعات الإدارية، على الأقل رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم بناء على كفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

لقد حدد القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، والتي تتمثل في:

أولاً: الشروط العامة

جاء في المادة 08 من القانون 01-10، أنه يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط للممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، وهي كما يلي:¹

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يجوز على شهادة لممارسة المهنة؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 01-10.

والملاحظ على القانون الجديد 01-10 أنه أتى ببعض التغييرات في شروط الممارسة المهنية، حيث أصبح لا يمكن ممارسة مهنة التدقيق إلا بعد التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بالنسبة للخبير المحاسب، بالإضافة إلى الاعتماد المسبق من طرف الوزير المكلف بالمالية. ونشير إلى أن طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أصبحت بموجب هذا القانون ترسل إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يبلغ قرار الاعتماد أو الرفض المعلل في أجل أربعة أشهر.²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المؤرخ في 29 يونيو 2010، ص 5.
² شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 121.

الفصل الرابع:.....واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

جاء في القانون 01-10 أنه يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين والمعتمدين أن يقوموا بإنشاء شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات وذلك تحت الشروط التالية والواردة في المرسوم 01-10 كما يلي:³

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛
- أن يحمل ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل صفة واحدة (صفة خبير محاسبي بالنسبة لشركات الخبرة المحاسبية أو صفة محافظ حسابات بالنسبة لشركات محافظة الحسابات) وكذا إلزامية امتلاكهم لثلاثي رأس المال؛
- يشترط في الشريك الباقي (3/1) أن يكون حاصلًا على الجنسية الجزائرية وأن يكون حاملًا لشهادة جامعية لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة كالاقتصاديين أو القانونيين؛
- في الشركات المدنية لا يتجاوز عدد الشركاء الغير حاصلين على الاعتماد (كالاقتصاديين والقانونيين) الربع (4/1) من العدد الإجمالي للشركاء.
- أن تهدف الشركة إلى ممارسة مهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات؛
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية ماعدا الشركات التي يرتبط نشاطها بمهنة التدقيق أو المحاسبة؛
- أن يديرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.

ثانيا: الشروط الخاصة

لقد نص المشرع الجزائري على "التأهيل العلمي للمدقق من خلال القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 مارس 2017، حيث حدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح لها حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، حيث جاء في المادة رقم 02 أنه يمنح الحق في الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب للحاصلين على شهادة الليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج ومعترف بمعادلتها، وتم الحصول عليها على الأقل بكالوريا زائد ثلاث سنوات، في المحاسبة، المحاسبة والمالية، المالية، التدقيق"¹.

³ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي، بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، مرجع سابق، ص 258-259.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزاري مشترك يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، العدد 45، المؤرخ في 7 مارس 2017، ص 12.

جاء في المادة رقم 03، أنه يمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، لحملة شهادة ليسانس، وفق التصنيف التالي:²

- نظام كلاسيكي:

- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة؛
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص مالية؛
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة؛
- ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة؛
- ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية؛
- ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص علوم مالية؛
- ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد مالي.

- نظام ل م د:

- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق؛
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية؛
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية؛

جاء في القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 مارس 2017، أن معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب هو من يتكفل بتنظيم مسابقة الالتحاق بهذا المعهد، كما حدد هذا القرار عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات، وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول، والتي تتكون من ما يلي:¹

- المدير المكلف بالتكوين المتخصص بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، رئيساً؛
- رئيس لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة؛
- رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أربعة من المدرسين في المعهد يعينهم المدير العام لمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- اثنين من المدرسين الجامعيين برتبة أستاذ في مجال التخصص، يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي.

² نفس المرجع السابق، ص 12.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزاري مشترك يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، مرجع سابق، ص 13.

الفصل الرابع: واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

تقوم لجنة الاختبارات والقبول بتعيين من بين المدرسين في المعهد والجامعة ومهنيي المحاسبة، أعضاء اللجان الآتية:¹

- لجنة الترشح؛
- لجنة مكلفة بصياغة المواضيع الخاصة باختبارات المسابقة؛
- لجنة مكلفة بتقييم المواضيع الخاصة باختبارات المسابقة؛
- لجنة الإغفال؛
- لجنة مكلفة بتصحيح اختبارات المسابقة؛
- لجنة المداومات.

تشرف لجنة الاختبارات والقبول على أعمال هذه اللجان وتراقبها، كما تسهر على ضمان السير الحسن لبرنامج اختبارات مسابقة الالتحاق بالمعهد، والتي تتضمن اختبارات كتابية للقبول، واختبارات شفوية للقبول النهائي، وذلك على النحو التالي:²

- الاختبارات الكتابية للقبول:

يمكن توضيح مقاييس الاختبارات ومعامل ومدة كل مقياس من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-4): الاختبارات الكتابية للقبول

المدة	المعامل	المقياس
4 ساعات	3	مالية ومحاسبة
3 ساعات	3	تدقيق
3 ساعات	2	قانون وجباية
2 ساعات	2	اقتصاد عام
2 ساعات	1	تكنولوجيا الإعلام والإحصاء
2 ساعات	1	لغات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك الذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

¹ نفس المرجع السابق، ص 13.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزاري مشترك يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، مرجع سابق، ص 13.

الفصل الرابع:.....واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

يتم قبول المترشحين الحاصلين على معدل عام في الاختبار الكتابي يعادل أو يفوق (20/10) لاجتياز الاختبارات الشفوية.

- الاختبارات الشفوية للقبول النهائي:

تمثل هذه الاختبارات في تقييم المترشح في إطار مقابلة تدور حول محاور مرتبطة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، وبعد الانتهاء من اختبارات المسابقة، يحتسب لكل مترشح خضع للاختبارين، علامة 240 نقطة في الكتابي، وأخرى 80 نقطة في الشفوي.

بعد النجاح في الاختبارات الكتابية، والاختبارات الشفوية للقبول النهائي، يخضع الطلبة لدورة تكوينية أولى متخصصة لمدة سنتين، تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بعد الحصول على مجمل المواد المطلوبة، ويتم منح الطلبة الحائزين على هذه الشهادة فرصة الاختيار بين شهادة محافظ حسابات أو شهادة خبير محاسبي، بحيث يخضع الطلبة الذين اختاروا مهنة محافظ الحسابات لتربص مهني نظامي يخضعون عند إتمامه للامتحان النهائي قصد الحصول على شهادة محافظ حسابات.

حددت مدة التربص المهني لمحافظي الحسابات بسنتين على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بهذه الصفة منذ سنتين على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على التربص ويمكن تمديد مدة التربص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.

في حين يتابع الطلبة الذين اختاروا مهنة الخبير المحاسب دورة تكوينية ثانية من التكوين المتخصص لمدة سنة، تتوج عقب الحصول على مجمل المواد المطلوبة، بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية، بحيث يتابع أصحاب هذه الشهادة تربص مهني نظامي، يخضعون عند إتمامه للامتحان النهائي، قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب.

حددت مدة التربص المهني للخبراء المحاسبين بسنتين على مستوى مكتب أو شركة خبرة محاسبية مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، بهذه الصفة منذ سنتين على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على التربص، ويمكن تمديد مدة التربص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.

تأسيسا على ما سبق يمكن القول أن شهادات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات تمنح من طرف الوزير المكلف بالمالية للطلبة الخبراء المحاسبين والطلبة محافظي الحسابات، الذين:

الفصل الرابع:.....واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

- تحصلوا على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بالنسبة لمحافظي الحسابات مضافا إليها شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة للخبراء المحاسبين.
- أكملوا التربص التطبيقي النظامي المتوج بشهادة نهاية التربص.
- نجحوا في الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية، أو محافظة الحسابات، وتحصلوا على معدل عام 20/10 على أن لا تقل أي من النقطتين عن 20/8.

المبحث الثاني: ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

سيتم تناول هذا المبحث ضمن المطالب التالية:

- تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه وأتعابه؛
- مهام مدقق الحسابات في الجزائر؛
- مسؤوليات مدقق الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه وأتعابه

أولا: محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات حسب القانون 91-08 على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات المؤسسة والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به".¹

ويعرف حسب القانون 10-01 على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

¹ رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي - الأغواط، 2016، ص 182.

² عمر أقاسم، أحمد العبادي، واقع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر في ظل المعايير الدولية للتدقيق، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، الموقوت، الحلول، جامعة غرداية، يومي 01-02 ديسمبر 2014، ص 2.

كما يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها"¹.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية".

ثانيا: تعيين محافظ الحسابات

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات بعد موافقتهما كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، حيث حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، بحيث لا يمكن تعيين محافظ حسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، ويتعين على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوم.

حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، فإنه خلال مدة تقدر بشهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة، إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة للشركة.²

وإذا لم تعين الجمعية العامة المدقق أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من المدققين المعينين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وفي الشركات التي تلجأ علينا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.³

¹سماي علي، بلخير فاطمة، واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، جامعة غرداية، يومي 01-02 ديسمبر 2014، ص8.

²ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2016/ 2017، ص 184.

³القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، مرجع سابق، ص 188.

ثالثا:إنهاء مهام محافظ الحسابات

يتم إنهاء مهام محافظ الحسابات في الحالات التالية:

- تنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة؛
- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركات التي تلجأ علينا للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض محافظ أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة؛
- في حالة حدوث خطأ أو مانع، فإنه يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة الإدارية المختصة.

رابعا:أتعاب محافظ الحسابات

يتقاضى "محافظ الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية في إطار مهامه العادية ومع احترام العناية المهنية، حيث جاء في المادة 37 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أن الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوالات، تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"¹.

المطلب الثاني: مهام مدقق الحسابات في الجزائر

تمثل مهام مدقق الحسابات في الجزائر فيما يلي:²

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

¹لقليطي الأخصر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي-الشلف-، 2014/2015، ص 150.

²Mouloud Didane, Professions d'expert – comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, Op.cit, p 11.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة، ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
- كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد مجموعة من التقارير، في إطار أداء مهمته الأساسية في إبداء رأيه والشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للشركة، حيث حددها القانون 10-01 كما يلي¹:
- 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 المدججة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

¹ فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015، ص 280.

المطلب الثالث: مسؤوليات مدقق الحسابات في الجزائر

تتمثل مسؤوليات مدقق الحسابات في الجزائر في:

1. **المسؤولية المدنية:** إن أهمية المهمة التي يقوم بها محافظ الحسابات لا تعود للمساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم بطريقة قانونية فقط، وإنما تعود أيضا وبدرجات مختلفة للعديد من الأشخاص الذي لديهم مصلحة مع المؤسسة محل المراقبة، سواء لأنهم يعملون بداخلها كالمسيرين والأجراء، أو لأن هناك علاقات اقتصادية تربطهم بها كالمستثمرين والبنوك والدائنين... إلخ، إن كل هؤلاء ينتظرون من محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة عدم بذله للعناية المهنية اللازمة يكون لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين محافظ الحسابات أمام المسؤولية المدنية.²

لقد نص المشرع الجزائري على المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في القانون 10-01، حيث جاء في المادة 61، أن مدقق الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن، سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير، الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لمهامه، وأنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقادا بعد إعلامه بذلك، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية.¹

أما المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري فجاء فيها أن مدقق الحسابات لا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو وكيل الجمهورية رغم إطلاعها عليه.

لم يتطرق القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري لانقضاء دعوى المسؤولية التي يمكن أن ترفع على محافظ الحسابات، وبالتالي تطبق عليه قواعد القانون المدني والذي ينص في مادته 133 على أن دعوى التعويض تسقط بانقضاء خمسة عشر سنة من يوم وقوع الفعل الضار، أي أن حساب خمسة عشر سنة لا يبدأ من يوم اكتشافه ولكن من يوم وقوعه.²

²Antoine Mercier, Philippe Merle, **Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audit**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2009/2010, p 269.

¹شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 144.

²شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، مرجع سابق، ص 10.

2.المسؤولية الجزائرية: لقد نص المشرع الجزائري على المسؤولية الجزائرية لمدقق الحسابات في المادة 62 من القانون 01-10، بحيث يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائرية على كل تقصير في القيام بالتزام قانوني¹، وبالتالي لا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائرية لمحافظ الحسابات إلا بتوفر ثلاث عناصر رئيسية وهي:²

- العنصر القانوني: بحيث لا يمكن لفعل أن يكون مخالفاً إلا بوجود نص قانوني؛

- العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلاً؛

- العنصر الأخلاقي: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمداً وبشكل مفترض.

جاء في نص المادة 73 من القانون 01-10، أنه يتم معاقبة كل من يمارس مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج و 2.000.000 دج، وفي حالة إعادة ارتكاب نفس المخالفة، يعاقب بالحبس لمدة تتراوح بين 6 أشهر وسنة واحدة، وبضعف الغرامة، ويعد ممارساً غير شرعي حسب نص المادة 74 من القانون 01-10، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف تسجيله بصفة مؤقتة أو تم شطبه من الجدول، والذي يمارس مهنة محافظ الحسابات، كما يعد كذلك ممارساً غير شرعي كل شخص ينتحل صفة محافظ الحسابات أو شركة محافظة الحسابات، أو أي صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.³

أما القانون التجاري فقد جاء فيه في المادتين 829،830 أنه يتم تنفيذ عقوبة السجن مع غرامة مالية على كل:

■ شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجود حالة عدم الملائمة القانونية؛

■ محافظ حسابات الذي يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة، أو لم يكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها؛

■ محافظ الحسابات الذي يفشي السر المهني؛

3.المسؤولية الانضباطية: لقد نص المشرع الجزائري على المسؤولية الانضباطية في المادة 63 من القانون 01-10، بحيث يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد

¹Mouloud Didane .Professions d'expert – comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, Op.cit, p 22 .

²Alain Mikol, Audit financier et commissariat aux comptes, e-theque, Lille, 2003, p 125.

³الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، ص 12.

الفصل الرابع:.....واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

استقالته من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:¹

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول.

المبحث الثالث: معايير التدقيق وحقوق وواجبات مدقق الحسابات في الجزائر

سيتم تناول هذا المبحث ضمن المطالب التالية:

- معايير التدقيق الجزائرية؛
- حقوق وواجبات مدقق الحسابات في الجزائر؛
- حالات التنافي والموانع.

المطلب الأول: معايير التدقيق الجزائرية

نتيجة للإصلاحات التي عرفتتها المهنة من خلال القانون 10-01، ومن أجل تحقيق التوافق مع الممارسات المهنية الدولية، قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير تدقيق محلية تتوافق مع معايير التدقيق الدولية، ويمكن عرض هذه المعايير على النحو التالي:

أولا: المجموعة الأولى

- **210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق:** "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة، وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق، ويتم تطبيق هذا المعيار عند تدقيق القوائم المالية الكلية أو الجزئية، وكذلك المهام الملحقه، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص عمليات التدقيق المتكررة، أو عمليات التدقيق في المؤسسات الصغيرة"².

¹ نفس المرجع السابق، ص 10.

² المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 04 فيفري 2016، ص 5.

- **505 التأكيدات الخارجية:** "يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية، بحيث يكون هدف المدقق هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مقنعة ذات دلالة ومصداقية، ويتم الحصول على هذه التأكيدات من الغير في شكل ورقي، أو الكتروني أو شكل آخر"¹.

- **560 الأحداث اللاحقة:** يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية، بحيث يكون هدف المدقق وفق هذا المعيار، ما يلي:²

■ الحصول على العناصر الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ إقفال القوائم المالية وبين تاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على القوائم المالية، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛

■ المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره، والتي تؤدي إلى إحداث تعديلات على محتوى تقريره، لو علم بما قبل ذلك التاريخ.

- **580 التصريحات الكتابية:** يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق القوائم المالية، بحيث يكون هدف المدقق وفق هذا المعيار ما يلي:³

■ الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛

■ تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أو التأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير أخرى؛

■ الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

ثانيا: المجموعة الثانية

- **500 العناصر المقنعة:** "يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة، ويعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة، قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق عند تأسيس رأيه"⁴.

¹ نفس المرجع السابق، ص 14.

² نفس المرجع السابق، ص 20.

³ المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سابق، ص 25.

⁴ المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ص 3.

الفصل الرابع:.....واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

- **300** تخطيط تدقيق الكشوف المالية: يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، حيث يستوجب التخطيط لعملية التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لتدقيق القوائم المالية، كما أن التخطيط الجيد لعملية التدقيق يساعد المدقق على:¹

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لعملية التدقيق؛
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهنة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.

جاء في هذا المعيار أن الهدف من تخطيط عملية التدقيق هو إنجاز المهمة بفعالية، وفي هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم المؤسسة، ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

- **510** مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، حيث يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان ما يلي:²

- تم نقل أرصدة السنة المالية السابقة بشكل صحيح، كما أنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية الحالية؛
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد القوائم المالية للفترة الحالية؛
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

- **700** تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية:

يعالج هذا المعيار ما يلي:³

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول القوائم المالية؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 3.

² المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سابق، ص 3.

³ نفس المرجع السابق، ص 3.

■ شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

كما جاء في هذا المعيار أن أهداف التدقيق تتمثل فيما يلي:

■ تشكيل رأي حول القوائم المالية، مبني على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛

■ التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

ثالثا: المجموعة الثالثة

- 520 الإجراءات التحليلية: يعالج هذا المعيار ما يلي:¹

■ استخدام المدقق لإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛

■ إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

كما جاء في هذا المعيار أن أهداف التدقيق تتمثل فيما يلي:

■ يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية؛

■ تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

- 570 استمرارية الاستغلال: يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة

لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية، كما جاء في هذا المعيار أن أهداف المدقق تتمثل فيما يلي:²

■ جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛

■ استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة المؤسسة على

الاستمرارية، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها؛

■ تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

¹ المجلس الوطني للحاسبة، المقرر رقم 23 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 15 مارس 2017، ص 3.

² نفس المرجع السابق، ص 4,3.

– 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين: يعالج هذا المعيار شروط وفرص استفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، إذا تبين له طبقاً لأحكام المعيار رقم 315 أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

إذا وجدت لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:¹

- تحديد إمكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

– 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير، كما جاء في هذا المعيار أن أهداف المدقق تتمثل فيما يلي:²

- تحديد الحالات التي تتطلب الاستعانة بخبير؛
- تحديد ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

رابعا: المجموعة الرابعة

– 230 وثائق التدقيق: يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق القوائم المالية، وقد تكون هذه الوثائق في شكل ورق أو شريط أو تقرير الكتروني، أو أي دعامة أخرى تسمح بالحفاظ على كافة المعطيات بشكل واضح، كما جاء في هذا المعيار أن أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التالية:³

- تشكيل ملفا كافيا وملائما للعناصر المنقعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛

- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 3.

² المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 15 مارس 2017، نفس المرجع السابق، ص 3.

³ المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، ص 3.

الفصل الرابع:.....واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

– 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة: يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق القوائم المالية، كما جاء في هذا المعيار أن أهداف المدقق تتمثل فيما يلي:¹

■ وجود المخزونات وحالتها؛

■ اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة؛

■ تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق؛

– 530 السبر في التدقيق: "يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، بحيث يهدف المدقق حسب هذا المعيار إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة"²

– 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها: "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق القوائم المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة"³.

الهدف المسطر للمدقق حسب هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من:

■ التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في القوائم المالية سواء كانت

مسجلة أو مقدمة كمعلومات، معقولة؛

■ المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات مدقق الحسابات في الجزائر

محافظة الحسابات حقوق وصلاحيات واسعة، وهذه الحقوق مرتبطة بمتطلبات عمله، كما عليه مجموعة من الواجبات اتجاه المؤسسة محل التدقيق واتجاه زملائه في المهنة واتجاه النقابة.

أولا: حقوق مدقق الحسابات في الجزائر

¹ نفس المرجع السابق، ص 3.

² المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، ص 3.

³ نفس المرجع السابق، ص 3-4.

يتمتع محافظ الحسابات بعدت حقوق من أهمها:¹

1. الحق في التعاون

- يحق للمدقق الخارجي أن يطلب من زبونه أن يتعاون معه التعاون اللازم قصد القيام بمهمته، ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يلي:
 - أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم؛
 - أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة ورقابتها مشاركة فعالة؛
 - أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛
 - أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه؛
 - أن تنفذ المهام المسندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من أجل تسهيل مهمته؛
 - أن يطلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة، تغييرا جوهريا.
- في حالة وجود تجاهل لواجبات التعاون أو وجود تقصير، بحيث يترتب على ذلك عدم تمكن المدقق من أداء مهامه، يجب عليه تبليغ ذلك لمسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك هذا التقصير.

2. الحق في الحصول على أتعاب

- يتقاضى المدقق الخارجي أتعاب مقابل أداء مهامهم، بحيث لا يمكن أن تدفع هذه الأتعاب في شكل منافع عينية أو عمولات أو مساهمات، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- يتم تحديد أتعاب المدقق من قبل الجهاز القانوني المؤهل بالاتفاق معه في بداية توكيله، وفق التعريفات التي تقررها السلطات العمومية المختصة، وفي حالة تعدد مدققي الحسابات تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم.
- في حالة وجود نزاع حول مبلغ الأتعاب المستحق أو كيفية دفعه، يجوز أن يطلب أطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم تحكيم الهيئة المنظمة، وفي حالة عدم وجود مصالحة ودية بينهم، يمكنهم رفع دعوى لدى الهيئات القضائية؛
- لا يمكن لمحافظي الحسابات إسناد المهام الموكلة لهم إلى غيرهم، لكن يمكن أن يستعينوا بأي خبير مهني آخر، على نفقتهم، وتحت مسؤوليتهم.

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 136-96 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 15 آفريل 1996، العدد 24، ص 8،7.

- يجوز لمدققي الحسابات في حالة عدم تقاضيتهم مقابل أتعابهم المستحقة شرعا، أن يمارسوا حق حجز الوثائق والدفاتر التي أعددوها بأنفسهم بمناسبة قيامهم بمهامهم، وذلك دون المساس بحق الإطلاع المنصوص عليه في القانون لصالح الإدارة الجبائية.

ثانيا: واجبات مدقق الحسابات في الجزائر

حدد المرسوم التنفيذي رقم 96-136 واجبات محافظ الحسابات بدقة وصنفها حسب مختلف العلاقات التي تربط هذا الأخير إلى:

1. واجبات المدقق في أداء مهنته وفي علاقاته مع موكله:¹

- يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بدرجة عالية من النزاهة والصرامة في أداء مهامه، وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بالأمانة والاستقلال، وأن يؤدي مهامه بشرف وضمير مهني؛
- يجب على المدقق أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛
- يجب على المدقق الخارجي أن يقوم بما يلي:
 - ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛
 - يحترم الآجال المتفق عليها؛
 - يعلم الزبون؛
 - يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا مؤسسا؛
 - يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركاء على احترام العملاء والتشريعات المعمول بها في هذا المجال، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية؛
- يجب أن يلتزم المدقق الخارجي بسر المهنة، عند أداء مهامه، باستثناء الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- يجب أن يتحمل المدقق الخارجي واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية؛

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 96-136 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 15 أبريل 1996، مرجع سابق، ص 5-6.

2. واجبات المدقق الخارجي في علاقاته مع الهيئات المهنية: ¹

- يجب على المدقق الخارجي أن يعلم مجلس المنظمة المهنية التي ينتمي إليها في أجل شهر واحد، برسالة موصى عليها مع وصل استلام، بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية، ولا سيما بما يلي:
 - المتابعات الإدارية أو القضائية؛
 - النزاعات الخطيرة مع زملائه، أو الزبائن؛
 - التعليق الإداري لنشاطاته، مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع موكله.
 - توقف نشاطاته نهائيا،
 - تغيير محل ممارسة المهنة.

- يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

3. واجبات المهني في علاقاته بزملائه: ²

- يجب على المدقق الخارجي الذي يطلب منه زبون أن يحل محل زميل له، ألا يقبل المهمة التي اقترحت عليه إلا بشرط:
 - التأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول به؛
 - أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه وتوجه نسخة من الرسالة لمجلس المنظمة المهنية، ويجب عليه أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها؛
- يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن، ويجب أن يساعد بعضهم بعضا ويتأدبوا فيما بينهم، وأن يمتنعوا عن أي كلام بقصد الإيذاء؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 136-96 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 15 آفريل 1996، مرجع سابق، ص 6.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 136-96 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 15 آفريل 1996، مرجع سابق، ص 6-7.

الفصل الرابع:.....واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

- إذا ظهر خلاف مهني بين الأعضاء، يجب أن يحاولوا حله فيما بينهم بالتراضي، أو إخطار غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.

4. واجبات تتعلق بتأطير المتدربين:¹

- يجب على أعضاء المهنة أن يتكفلوا بالمتدربين، ويضمنوا لهم التأطير والتكوين المهنيين ويدفعوا لهم تعويضا يتصل بالمهام والأعمال المسندة اليهم؛
- يجب منح المترشحين كل التسهيلات من أجل ما يلي:
 - متابعة الدروس التحضيرية للامتحانات التي تفضي إلى هذه المهنة؛
 - المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لهذا التحضير والامتحانات والاجتماعات المعدة لمراقبة التدريب؛
 - التقدم لإجراء الاختبارات؛
 - التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر تحدد بناء على اتفاق مشترك مع المتدربين وتسمح بالتوفيق بين التحضير للامتحانات والضغط المهنية في المكتب.
- لا يجوز للمتربص أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله، مهمة يقترحها عليه زبون أحد أساتذة تدريبه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ.

المطلب الثالث: حالات التنافس والموانع

من أجل تحقيق ممارسة مهنة التدقيق بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، حدد المشرع الجزائري الحالات التي تتنافى مع هذه المهنة، وهي:²

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 7.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، ص 10، 11.

■ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد، من تاريخ مباشرة عهده، ويتم تعيين مهني آخر لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته. كما لا تتنافى ممارسة مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

كما جاء في نص المادة 65 من القانون 10-01، يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده

كما جاء في المادة 66،67،68 من القانون 10-01 ما يلي:

- انه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

- يمنع محافظ الحسابات من القيم بأي مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 11.

خلاصة الفصل الرابع

لقد تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى واقع ممارسة وتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تبين أنه رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 08-91 في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، والتي تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد، إلا أن مهنة التدقيق في الجزائر بقيت بعيدة عن أداء الدور المنوط بها، كما أنها لم تواكب التطورات الدولية التي مست المهنة، وهذا ما أدى إلى إعادة تنظيم مهنة التدقيق من خلال القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أصبحت بموجبه مهنة التدقيق تحت وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة، وبذلك فقدت المهنة أهم شرط من شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد، كما تم الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء ثلاث هيئات مهنية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وتم التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية.

لقد ترتب على القانون 01-10 إصدار معايير تدقيق محلية تتوافق مع معايير التدقيق الدولية، لكن لم يتم تفعيل هذه المعايير، كما أن هناك غياب للدورات التكوينية من أجل التعريف بهذه المعايير، بالإضافة إلى غياب دستور لآداب وسلوك المهنة وبرامج التطوير المهني المستمر وعليه يمكن القول أن مهنة التدقيق في الجزائر لا تزال تعاني من العديد من النقائص، وهذى ما يستدعي ضرورة وجود منظمة مهنية مستقلة، تعمل على تفعيل تطبيق معايير التدقيق المحلية التي تتوافق مع معايير التدقيق الدولية، كما تقوم بإصدار دستور للآداب وسلوك المهنة وتسهر على تفعيله، وإعداد برامج للتطوير المهني المستمر تساعد المهنيين على مواكبة التطورات المهنية التي مست المهنة.

الفصل الخامس:

الدراسة

الميدانية

تمهيد

من أجل تدعيم الجانب النظري للبحث والإجابة على الإشكالية المطروحة، تم إجراء دراسة ميدانية، من خلال إعداد استبيان وتوجيهه لعينة الدراسة والمتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، من أجل معرفة آرائهم حول مدى أهمية وجود منظمة مهنية مستقلة تتولى عملية إصدار معايير للتدقيق تتوافق مع معايير التدقيق الدولية، كما تعمل على تبني قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتلزم المهنيين بإتباع برامج التطوير المهني المستمر المنصوص عليها في معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 07، من أجل تطوير المهنة في الجزائر.

سوف يتم التطرق من خلال هذا الفصل للنقاط التالية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: الاختبارات الإحصائية والخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سيتم تناول هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

- تصميم ومعالجة الاستبيان؛
- مجتمع وحدود الدراسة؛
- الأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: تصميم ومعالجة الاستبيان

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى أهم مراحل إعداد الاستبيان، وماهي المحاور التي يتشكل منها، بالإضافة إلى أهم الطرق المعتمدة في توزيعه، وكيفية معالجته من خلال برنامج SPSS.

أولاً: إعداد الاستبيان

انطلاقاً من إشكالية البحث والجانب النظري المتعلق بالدراسة وبالاعتماد على الدراسات السابقة تم إعداد استمارة الاستبيان، التي تعتبر كأداة بحثية لجمع البيانات التي تمكننا من معرفة مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة المهنة في الجزائر، وقد تم التركيز عند إعداد الاستبيان على صياغة عبارات سهلة وواضحة وتجنب الأسئلة المركبة، وربط هذه العبارات بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها، كما تم إدراج بعض العبارات لاختبار مدى جدية أفراد العينة في التعامل مع الاستبيان.

بعد الانتهاء من صياغة استمارة الاستبيان تم عرضها على المشرف من أجل مناقشتها واقتراح التعديلات اللازمة، ثم مجموع من الأساتذة المختصين في مجال الإحصاء والمحاسبة والتدقيق من أجل تحكيمها، للتأكد من دقة وملائمة العبارات الواردة في الاستبيان ومدى تغطيته لموضوع الدراسة، وبناء على توجيهات المشرف وملاحظات الأساتذة المحكمين تم ضبط وصياغة استمارة الاستبيان في شكلها النهائي، حيث تم حذف بعض العبارات وإعادة صياغة البعض الآخر.

ثانيا: هيكل الاستبيان

تكون استمارة الاستبيان من خمسة محاور رئيسية، تحتوي على ستة وأربعون (46) سؤالاً، حيث تم الاعتماد على الأسئلة المغلقة لتحديد آراء أفراد العينة بشكل دقيق وتسهيل عملية تفرغها، وقد تم تبويب هذا الاستبيان على النحو التالي:

- المحور الأول: يتضمن 03 أسئلة، الغرض منها جمع بيانات ومعلومات تخص الفرد المستجوب؛

- المحور الثاني: يتضمن 10 أسئلة، تتعلق بضرورة وجود منظمة مهنية مستقلة من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛

- المحور الثالث: يتضمن 11 سؤالاً، حيث تتعلق هذه الأسئلة بأهمية الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛

- المحور الرابع: يتضمن 10 أسئلة، تتعلق بأهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛

- المحور الخامس: يتضمن 10 أسئلة، تتعلق بأهمية الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛

ثالثاً: نشر الاستبيان

تعتبر عملية نشر وتوزيع الاستبيان من أهم مراحل الدراسة الميدانية، حيث تم توزيع الاستبيان في شكله النهائي على عينة الدراسة والمتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين والمسجلين في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وذلك بالاعتماد على عدت طرق، نذكر منها:

- الاتصال المباشر بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وتسليمهم استمارة الاستبيان؛
- إيداع الاستمارة على مستوى أمانات بعض مكاتب الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات؛
- الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستمارات.
- إرسال الاستمارة في البريد الإلكتروني للمهنيين.

رابعاً: معالجة استمارة الاستبيان

تم في هذه المرحلة فرز وتحليل إجابات أفراد العينة في برنامج (SPSS) الإصدار (25.0) الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، كما تم الاعتماد على برنامج (EXCEL) من أجل تمثيل النتائج التي تم الحصول عليها سابقاً ببيانيا بواسطة دوائر نسبية.

لتحديد درجة الموافقة المتعلقة بمحاور الدراسة، تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي وذلك بتخصيص خمس بدائل لكل عبارة وهي موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة، مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل إجابة، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول رقم (1-5):

الجدول رقم (1-5): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة (الوزن)	5	4	3	2	1

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

تم حساب الحدود الدنيا والقصى للفئات عن طريق حساب المدى والذي يقدر بالقيمة $(4=1-5)$ ، ثم قسمته على عدد الفئات (5 فئات)، حيث تم الحصول على طول كل فئة والذي يساوي $(0.8=5/4)$ وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول رقم (2-5):

الجدول رقم (2-5): اتجاه الإجابة حسب مقياس ليكارت الخماسي

الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
من 1.00 إلى 1.80	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.60	غير موافق
من 2.60 إلى 3.40	محايد
من 3.40 إلى 4.20	موافق
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: مجتمع وحدود الدراسة

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى مجتمع الدراسة والمتمثل في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين والمسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالإضافة إلى العينة الممثلة لهذا المجتمع، وفي الأخير حدود هذه الدراسة.

أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين والمسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ونظراً لارتباط جزء من أسئلة الاستبيان بمستوى التأهيل العلمي الذي يسمح للمستجوب بالتعامل مع مضمون الاستبيان بشكل جيد، تم الاعتماد على معيار التأهيل العلمي والخبرة العملية في مجال مهنة التدقيق في اختيار مجتمع الدراسة.

ثانياً: عينة الدراسة

بالنسبة لعينة الدراسة فقد تم الاعتماد على أسلوب العينات غير الاحتمالية، بحيث يقتضي هذا الأسلوب اختيار مفردات العينة على أساس سهولة الوصول إليها وجمع البيانات منها، وتم توزيع 84 استمارة شملت محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في كل من ولاية باتنة، سطيف، برج بوعريش، البويرة، مسيلة، البيض، غرداية، ورقلة. وبعد تجميع أكبر قدر ممكن من الاستمارات الموزعة، وهذا عن طريق الاستلام المباشر أو الاستعانة ببعض الزملاء، تمت عملية الفرز وتحديد أي الاستمارات صالحة للدراسة، فكانت النتائج وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): الإحصائيات الخاصة بعينة الدراسة

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	84	عدد الاستمارات الموزعة
78.6%	66	عدد الاستمارات المرتجعة
21.4%	18	عدد الاستمارات المفقودة
6%	05	عدد الاستمارات الملغاة
72.6%	61	عدد الاستمارات الصالحة

من خلال الجدول رقم (5-3)، يتضح أن العدد الإجمالي للاستثمارات الموزعة بلغ 84 استثمارة، منها 18 استثمارة لم يتم استرجاعها أي بنسبة 21.4%، في حين تم استرجاع 66 استثمارة وهو ما يمثل 78.6% من حجم العينة المختارة. وبعد تفحصنا للاستثمارات المسترجعة تبين عدم صلاحية 05 منها أي بنسبة 6% من مجموع الاستثمارات، وذلك بسبب عدم اكتمالها أو للتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها أو نتيجة استعمالها من قبل أفراد غير مؤهلين، ليصبح بذلك العدد النهائي للاستثمارات الصالحة للاستعمال 61 استثمارة أي بمعدل 72.6% من مجموع الاستثمارات الموزعة.

ثالثا: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- ❖ الحدود الموضوعية: تتناول هذه الدراسة مقومات مهنة التدقيق ومدى مساهمتها في تطوير المهنة في الجزائر حسب آراء ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تم التركيز على أربع مقومات وهي: المنظمات المهنية، ومعايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، والتطوير المهني المستمر.
- ❖ الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية، حيث تم توزيع الاستبيان على أفراد عينة الدراسة في عدت ولايات وهي: باتنة، سطيف، برج بوعريريج، البويرة، المسيلة، البيض، غرداية، ورقلة.
- ❖ الحدود الزمانية: استغرقت هذه الدراسة الميدانية أربعة أشهر، ابتداء من شهر مارس 2021 إلى غاية نهاية شهر جوان 2021، بداية من إعداد وتحضير الاستبيان، مروراً بتوزيعه، حتى جمع الاستثمارات ومعالجتها.
- ❖ الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات مدققي الحسابات في الجزائر، والمتمثلين في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين والمسجلين في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية ونموذج الدراسة

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات، بالإضافة إلى النموذج المعتمد في هذه الدراسة.

أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

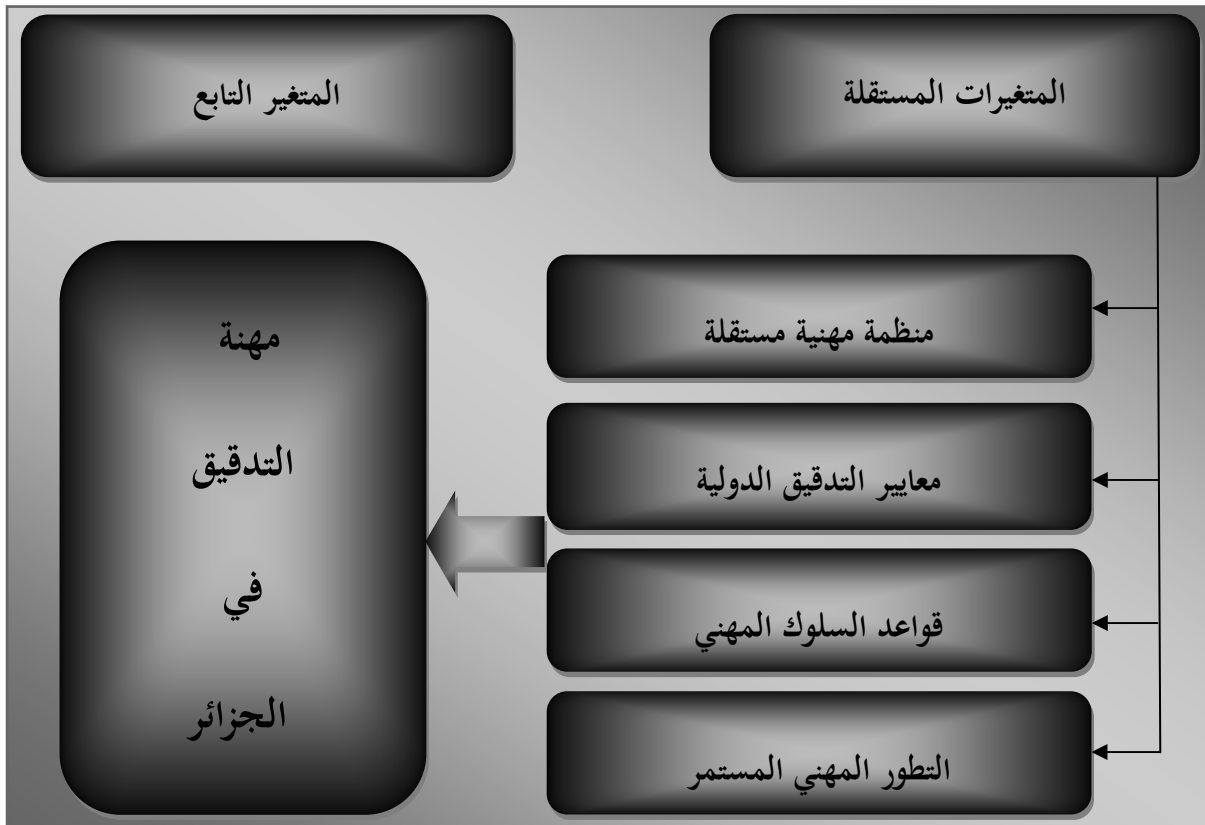
لقد تم استخدام عدت أساليب إحصائية من أجل تحليل الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها:

- التكررات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان، بالإضافة إلى الرسومات البيانية؛
- المتوسطات الحسابية، من أجل معرفة درجة موافقة مفردات عينة الدراسة على محاور الاستبيان؛
- الانحراف المعياري، من أجل معرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي؛
- معامل الارتباط بيرسون من أجل معرفة علاقة الارتباط الموجودة بين محاور الدراسة؛
- معامل الفاكرونباخ، من أجل قياس ثبات أداة الدراسة؛
- اختبار One sample t test لعينة واحدة من أجل اختبار فرضيات الدراسة؛
- تحليل التباين One Way ANOVA؛

ثانياً: نموذج الدراسة

تم تصميم نموذج للدراسة للتأكد من مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق (المتغيرات المستقلة)، في تطوير المهنة في الجزائر (المتغير التابع)، من وجهة نظر المهنيين، ويمكن توضيح هذا النموذج من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (5-1): نموذج الدراسة



المبحث الثاني: الاختبارات الإحصائية والخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

سيتم تناول هذا المبحث ضمن النقاط التالية:

- ثبات وصدق الاستبيان؛
- الارتباط بين محاور الدراسة؛
- الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة؛

المطلب الأول: ثبات وصدق الاستبيان

يقصد بالثبات أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، حيث أن معامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وكلما اقترب هذا المعامل من الواحد دل ذلك على ثبات الاستبيان، أما الصدق فيعني قدرة الاستبيان على قياس ما وضع لقياسه.

سوف يتم استخدام معامل الثبات "الفا كرونباخ" لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداة، فأداة القياس تتمتع بالثبات إذا كانت تقيس سمة محددة قياساً يتصف بالصدق والاتساق، ويمكن القول أن الحد الأدنى لقيمة معامل الفا كرونباخ يجب أن يكون 0.6، وكلما ارتفعت قيمة هذا المعامل دل ذلك على ثبات أكبر لأداة القياس¹، أما معامل الصدق فسوف يتم حسابه من خلال جذر معامل الثبات.

بعد تفرغ الإجابات المتحصل عليها في برنامج (spss)، تم حساب معامل ألفا كرونباخ، ومعامل الصدق، وجاءت النتائج على النحو :

¹محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss، دوائر وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 298-300.

الجدول رقم (4-5): معاملات ثبات وصدق الدراسة

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد العبارات	محاور الاستمارة
0.952	0.908	10	المحور الثاني: وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
0.959	0.921	11	المحور الثالث: الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
0.898	0.808	10	المحور الرابع: الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
0.910	0.829	10	المحور الخامس: الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.
0.965	0.932	41	كل المحاور

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

من خلال نتائج الجدول رقم (4-5) يتضح أن أداة الدراسة (الاستبيان) تتميز بالثبات والصدق، حيث تراوحت معاملات الثبات لمحاور الاستمارة بين 0.808 و0.921، في حين بلغت قيمة ألفا كرونباخ للاستمارة ككل 0.932، وهي قيمة تفوق القيمة المعيارية 0.6، كما بلغت قيمة معامل الصدق 0.965.

المطلب الثاني: الارتباط بين محاور الدراسة

يوضح الجدول الموالي علاقة الارتباط الموجودة بين محاور الدراسة، وأي المحورين الأكثر ارتباطاً، حيث جاءت النتائج على النحو التالي:

الجدول رقم (5-5): معاملات الارتباط بين المحاور

المحاور	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس
المحور الثاني	1	0.320	0.379	0.319
المحور الثالث	0.320	1	0.516	0.438
المحور الرابع	0.379	0.516	1	0.710
المحور الخامس	0.319	0.438	0.710	1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

يتضح من خلال الجدول رقم (5-5) أن هناك ارتباط إيجابي بين محاور الدراسة، حيث أن جميع قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة، كما يتبين أن المحورين الرابع والخامس أكثر ارتباطاً وذو دلالة إحصائية، حيث بلغ معامل الارتباط بينهما 0.710، بينما بلغ معامل الارتباط بين المحورين الثاني والخامس 0.319، وهما الأقل ارتباطاً.

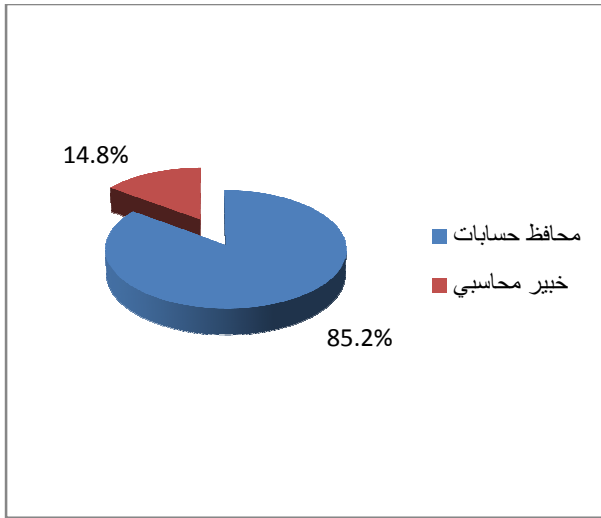
المطلب الثالث: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب لأهم الصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، من حيث المهنة والخبرة والمؤهل العلمي.

أولاً: المهنة

يوضح الجدول رقم (5-6)، والشكل رقم (5-2)، التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب المهنة:

الجدول رقم (5-6): توزيع أفراد العينة حسب المهنة الشكل البياني رقم (5-2): توزيع أفراد العينة حسب المهنة



الرقم	البيان	التكرار	النسبة المئوية
1	محافظ حسابات	52	85.2
2	خبير محاسبي	09	14.8
المجموع		61	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS). المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

من خلال الجدول رقم (5-6)، والشكل رقم (5-2)، يتضح أن أغلب أفراد العينة هم من فئة محاسبي الحسابات، إذ بلغ عدد هذه الفئة (52) مستجوب أي بنسبة 85.2% من إجمالي عينة الدراسة، أما فئة الخبراء المحاسبين فقد بلغ عدد أفرادها (09) مستجوبين أي بنسبة 14.8% من إجمالي عينة الدراسة، ويفسر هذا التوزيع بالنقص المسجل في عدد الخبراء المحاسبين على المستوى الوطني بسبب عدم تنظيم الامتحان النهائي للخبرة

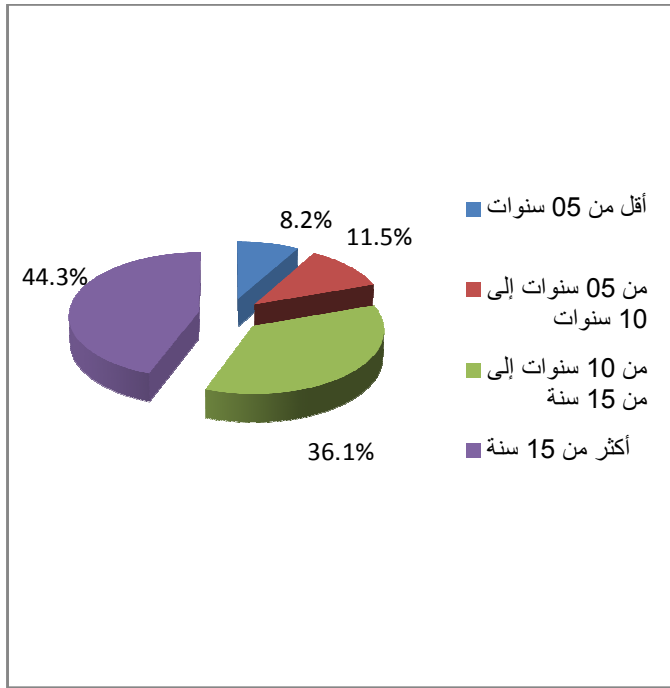
الفصل الخامس: الدراسة الميدانية

الحاسبية منذ سنة، كما يجب الإشارة إلا أنه يوجد من بين أفراد العينة من يجمع بين مهنة التدقيق ووظيفة التدريس في الجامعة.

ثانيا: الخبرة المهنية:

يوضح الجدول رقم (5-7)، والشكل رقم (5-3)، التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

الجدول رقم (5-7): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية الشكل رقم (5-3): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



الرقم	الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
1	أقل من 05 سنوات	5	8.2
2	من 05 سنوات إلى 10 سنوات	7	11.5
3	من 10 سنوات إلى 15 سنة	22	36.1
4	أكثر من 15 سنة	27	44.3
المجموع		61	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

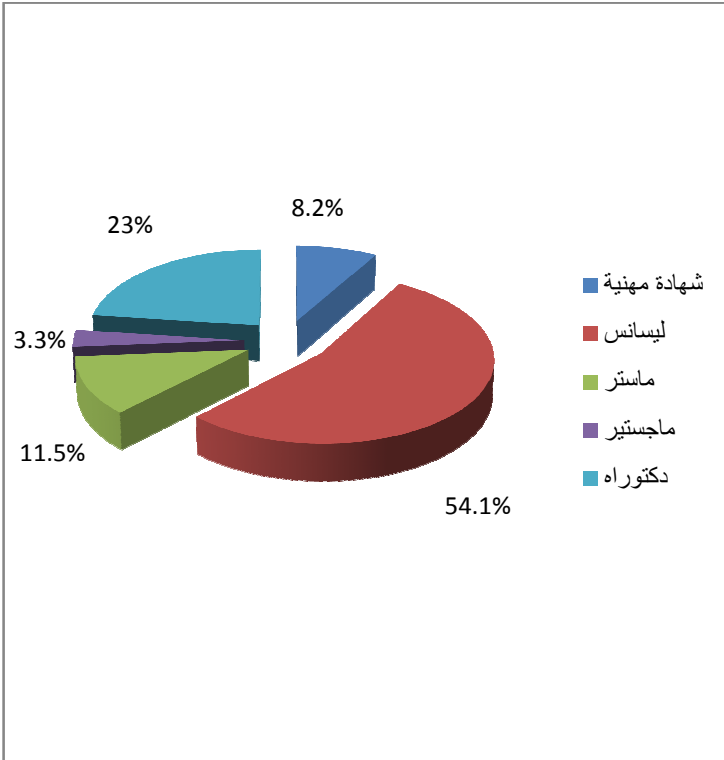
من خلال الجدول رقم (5-7)، والشكل رقم (5-3)، يتضح أن أغلب أفراد العينة تتمركز خبرتهم عند الفئة الرابعة (أكثر من 15 سنة)، إذ بلغ عدد هذه الفئة (27) مستجوب أي بنسبة 44.3% من إجمالي عينة الدراسة، تليها الفئة الثالثة (من 10 سنوات إلى 15 سنة) إذ بلغ عدد هذه الفئة (22) مستجوب أي بنسبة 36.1% من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة الثانية (من 05 سنوات إلى 10 سنوات) إذ بلغ عدد هذه الفئة (07) مستجوبين أي بنسبة 11.5% من إجمالي عينة الدراسة، وفي الأخير نجد الفئة الأولى (أقل من 05 سنوات) إذ بلغ عدد هذه الفئة (05) مستجوبين أي بنسبة 8.2% من إجمالي عينة الدراسة، وبالتالي فإن أغلب أفراد العينة المدروسة لديهم خبرة تفوق 10 سنوات، وهذا يدل على أنه لديهم الخبرة الكافية، والملائمة للدراسة حول مهنة التدقيق في الجزائر.

ثالثاً: المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (5-8)، والشكل رقم (5-4)، التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب

المؤهل العلمي:

الجدول رقم (5-8): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي الشكل رقم (5-4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



الرقم	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
1	شهادة مهنية	05	8.2
2	ليسانس	33	54.1
3	ماستر	7	11.5
4	ماجستير	2	3.3
5	دكتوراه	14	23
	المجموع	61	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

من خلال الجدول رقم (5-8)، والشكل رقم (5-4)، يتضح أن أغلب أفراد العينة هم من حملة شهادة ليسانس، إذ بلغ عدد هذه الفئة (33) مستجوب أي بنسبة 54.1% من إجمالي عينة الدراسة، في حين بلغ عدد فئة حاملي شهادة الدكتوراه (14) مستجوب أي بنسبة 23% من إجمالي عينة الدراسة، أما فئة حاملي شهادة ماستر فقد بلغ عددهم (07) مستجوبين أي بنسبة 11.5% من إجمالي عينة الدراسة، كما بلغ عدد حاملي الشهادة المهنية (05) مستجوبين أي بنسبة 8.2% من إجمالي عينة الدراسة، وفي الأخير نجد فئة حاملي شهادة الماجستير، حيث بلغ عددهم (02) أي بنسبة 3.3%.

يعكس في الواقع هذا التوزيع رغبة الباحث في حصر عينة الدراسة على فئة الجامعيين الحاصلين على شهادة ليسانس على الأقل، حيث تتوفر لديهم الخلفية العلمية للإجابة عن أسئلة الدراسة، مما سيضفي على نتائج الدراسة نوعاً من الثقة والمصداقية.

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

سيتم تناول هذا المبحث ضمن النقاط التالية:

- تحليل النتائج واختبار الفرضية الأولى؛
- تحليل النتائج واختبار الفرضية الثانية؛
- تحليل النتائج واختبار الفرضية الثالثة؛
- تحليل النتائج واختبار الفرضية الرابعة؛
- تحليل التباين؛

المطلب الأول: تحليل النتائج واختبار الفرضية الأولى

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المحور الثاني من الاستبيان، والذي يتضمن 10 أسئلة، سيتم من خلالها التعرف على آراء المهنيين حول مدى أهمية وجود منظمة مهنية مستقلة من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية للمحور الثاني

يوضح لنا الجدول رقم (5-9) التكرارات والنسب المئوية الخاصة بإجابات أفراد عينة الدراسة، حول المحور الثاني من الاستبيان.

الجدول رقم (5-9): التكرارات والنسب المئوية للمحور الثاني

وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر										المحور الثاني
غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
%00	00	%4.9	03	%3.3	02	%39.3	24	%52.5	32	01
%00	00	%3.3	02	%4.9	03	%42.6	26	%49.2	30	02
%00	00	%8.2	05	%8.2	05	%45.9	28	%37.7	23	03
%00	00	%3.3	02	%9.8	06	%39.3	24	%47.5	29	04
%00	00	%1.6	01	%3.3	02	%47.5	29	%47.5	29	05
%00	00	%3.3	02	%8.2	05	%42.6	26	%45.9	28	06
%00	00	%4.9	03	%9.8	06	%37.7	23	%47.5	29	07
%00	00	%4.9	03	%6.6	04	%44.3	27	%44.3	27	08
%00	00	%4.9	03	%6.6	04	%50.8	31	%37.7	23	9
%00	00	%6.6	04	%19.7	12	%37.7	23	%36.1	22	10

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

يوضح الجدول رقم (5-9) آراء المهنيين حول مدى أهمية وجود منظمة مهنية مستقلة من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، حيث كانت أغلب إجابات المهنيين حول عبارات المحور الثاني من الاستبيان بموافق بشدة وموافق، كما نلاحظ من خلال الجدول أيضا، أن الإجابة بغير موافق بشدة تحصلت على 00% في كل العبارات، في حين تحصلت الإجابة بغير موافق على نسب ضئيلة تراوحت بين (3.3%، 19.7%)، وهذا ما يدل على حاجة المهنيين لوجود منظمة مهنية مستقلة تتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون مهنة التدقيق.

ثانيا: المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

يوضح لنا الجدول رقم (5-10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بإجابات أفراد عينة

الدراسة، حول المحور الثاني من الاستبيان.

الجدول رقم (5-10): المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

المحور الثاني					وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر
الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	المحور الثاني
02	موافق بشدة	0.781	4.39	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية وتتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون مهنة التدقيق.	01
03	موافق بشدة	0.734	4.38	وجود منظمة مهنية مستقلة تضم المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.	02
09	موافق	0.885	4.13	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يتطلب وجود منظمة مهنية مستقلة تعمل على إصدار معايير محدد لدخول المهنة، وإصدار معايير للممارسة المهنية تتوافق مع المعايير الدولية.	03
04	موافق بشدة	0.786	4.31	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية تقوم بإصدار دليل لآداب وقواعد السلوك المهني يتوافق مع الدليل الدولي.	04
01	موافق بشدة	0.642	4.41	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية تقوم بإصدار دليل التطوير المهني المستمر بحيث تهدف هذه البرامج إلى الرفع من جودة الأداء المهني.	05
05	موافق بشدة	0.765	4.31	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية تقوم بإصدار دليل التطوير المهني المستمر بحيث تهدف هذه البرامج إلى مواكبة التطورات الحديثة في مجال المعرفة المهنية.	06
06	موافق بشدة	0.839	4.28	وجود منظمة مهنية مستقلة تعمل على إجراء الأبحاث والدراسات وعقد المؤتمرات وإصدار الكتب والدوريات والمنشورات يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.	07
07	موافق بشدة	0.799	4.28	وجود منظمة مهنية مستقلة يساهم في تعزيز المكانة المهنية للأعضاء داخل المهنة والمجتمع ككل، كما تمنح التأييد القانوني والمعنوي لمساعدتهم في أداء المهام الموكلة لهم.	08

08	موافق بشدة	0.777	4.21	تعمل المنظمة المهنية المستقلة على تحسين جودة الأداء المهني، وتحديد مسؤوليات المدققين، وتطوير تنظيم وممارسة المهنة .	09
10	موافق	0.912	4.03	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية مستقلة تحتوي على قسم خاص برقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق.	10
موافق بشدة		0.588	4.27	المؤشرات الإحصائية للمحور ككل	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 52.5% من المستجوبين ترى أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية وتتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون مهنة التدقيق، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 02، بمتوسط حسابي 4.39، وانحراف معياري قدره 0.781 بدرجة موافق بشدة.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 49.2% من المستجوبين ترى أن وجود منظمة مهنية مستقلة تضم المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 03، بمتوسط حسابي 4.38، وانحراف معياري قدره 0.734 بدرجة موافق بشدة.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يقرون بضرورة وجود منظمة مهنية مستقلة تعمل على إصدار معايير محدد لدخول المهنة، وإصدار معايير للممارسة المهنية تتوافق مع المعايير الدولية، بنسبة 45.9%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 09، بمتوسط حسابي 4.13، وانحراف معياري قدره 0.885 بدرجة موافق.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 47.5% من المستجوبين ترى أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية تقوم بإصدار دليل لآداب وقواعد السلوك المهني يتوافق مع الدليل الدولي، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 04، بمتوسط حسابي 4.31، وانحراف معياري قدره 0.786 بدرجة موافق بشدة.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية تقوم بإصدار دليل التطوير المهني المستمر بحيث تهدف هذه البرامج إلى الرفع من جودة الأداء المهني، وذلك بنسبة 47.5%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 01، بمتوسط حسابي 4.41، وانحراف معياري قدره 0.642 بدرجة موافق بشدة.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 45.9% من المستجوبين ترى أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية تقوم بإصدار دليل التطوير المهني المستمر بحيث تهدف هذه البرامج إلى مواكبة التطورات الحديثة في مجال المعرفة المهنية، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 05، بمتوسط حسابي 4.31، وانحراف معياري قدره 0.765 بدرجة موافق بشدة.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن وجود منظمة مهنية مستقلة تعمل على إجراء الأبحاث والدراسات وعقد المؤتمرات وإصدار الكتب والدوريات والمنشورات يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك بنسبة 47.5%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 06، بمتوسط حسابي 4.28، وانحراف معياري قدره 0.839 بدرجة موافق بشدة.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 44.3% من المستجوبين ترى أن وجود منظمة مهنية مستقلة يساهم في تعزيز المكانة المهنية للأعضاء داخل المهنة والمجتمع ككل، كما تمنح التأييد القانوني والمعنوي لمساعدتهم في أداء المهام الموكلة لهم، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 07، بمتوسط حسابي 4.28، وانحراف معياري قدره 0.799 بدرجة موافق بشدة.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 50.8% من المستجوبين ترى أن المنظمة المهنية المستقلة تعمل على تحسين جودة الأداء المهني، وتحديد مسؤوليات المدققين، وتطوير تنظيم وممارسة المهنة، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 08، بمتوسط حسابي 4.21، وانحراف معياري قدره 0.777 بدرجة موافق بشدة.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 37.7% من المستجوبين ترى أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية مستقلة تحتوي على قسم خاص برقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 10، بمتوسط حسابي 4.03، وانحراف معياري قدره 0.912 بدرجة موافق.

ثالثا: اختبار الفرضية الأولى

نص الفرضية الأولى على أن "وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، وعليه فإن:

H_0 : وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) لا يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؛

H_1 : وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

يتم قبول الفرضية H_0 إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) أما في

حالة كون مستوى الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمد، يتم قبول الفرضية H_1 .

الجدول رقم (5-11): نتائج اختبار الفرضية الأولى

مجال درجات الثقة 95%		متوسط الفروقات	الدلالة Sig	عدد درجات الحرية	قيمة T
الحد الأدنى	الحد الأعلى				
1.42	1.12	1.274	.000	60	16.922

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

اختبار الفرضية الأولى

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (5-10) أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني يساوي 4.27، وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بشدة من قبل المستجوبين على فقرات هذا المحور، كما يتضح أيضا من خلال الجدول رقم (5-11) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، والتي تنص على أن وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضية الثانية

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المحور الثالث من الاستبيان، والذي يتضمن 11 سؤال سيتم من خلاله التعرف على آراء المهنيين حول مدى أهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

أولا: التكرارات والنسب المئوية للمحور الثالث

يوضح لنا الجدول رقم (5-12) التكرارات والنسب المئوية الخاصة بإجابات أفراد عينة الدراسة، حول المحور الثالث من الاستبيان.

الجدول رقم (5-12): التكرارات والنسب المئوية للمحور الثالث

الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر										المحور الثاني
غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
%00	00	%4.9	03	%1.6	01	%47.5	29	%45.9	28	11
%00	00	%3.3	02	%6.6	04	%54.1	33	%36.1	22	12
%00	00	%4.9	03	%8.2	05	%55.7	34	%31.1	19	13
%00	00	%8.2	05	%9.8	06	%50.8	31	%31.1	19	14
%00	00	%4.9	03	%8.2	05	%62.3	38	%24.6	15	15
%00	00	%4.9	03	%6.6	04	%52.5	32	%36.1	22	16
%00	00	%1.6	01	%11.5	07	%50.8	31	%36.1	22	17
%00	00	%1.6	01	%16.4	10	%44.3	27	%37.7	23	18
%1.6	01	%3.3	02	%19.7	12	%52.5	32	%23	14	19
%00	00	%3.3	02	%39.3	24	%44.3	27	%13.1	08	20
%00	00	%1.6	01	%16.4	10	%57.4	35	%24.6	15	21

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

يوضح الجدول رقم (5-12) آراء المهنيين حول مدى أهمية الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، حيث كانت أغلب إجابات المهنيين حول عبارات المحور الثالث من الاستبيان بموافق بشدة وموافق، أي أن تكييف المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الاقتصادية للجزائر سيساعد المهنيين على مواكبة التطورات التي مست المهنة على المستوى الدولي، وبالتالي سيكون له أثر إيجابي على مهنة التدقيق في الجزائر. كما نلاحظ أيضا من خلال الجدول، أن الإجابة بغير موافق بشدة تحصلت على 00% في أغلب العبارات، باستثناء العبارة رقم 19، في حين تحصلت الإجابة بغير موافق على نسب ضئيلة تراوحت بين (1.6، 8.2).

ثانيا: المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الثالث

يوضح لنا الجدول رقم (5-13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بإجابات أفراد عينة الدراسة، حول المحور الثالث من الاستبيان.

الجدول رقم (5-13): المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الثالث

الالتزام بمعايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر					المحور الثالث
الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	
01	موافق بشدة	0.750	4.34	تكيف المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الاقتصادية للجزائر يساهم في تطوير مهنة التدقيق.	11
02	موافق بشدة	0.716	4.23	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام المهنيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بشخصية المدقق (التأهيل المهني، الحياد والاستقلال، العناية المهنية).	12
06	موافق	0.763	4.13	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام المهنيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالعمل الميداني (التخطيط، الاشراف على عمل المساعدين، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أدلة التدقيق...الخ).	13
08	موافق	0.865	4.05	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام المهنيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بإعداد التقرير (رأي المدقق حول القوائم المالية، شكل ومحتوى تقرير المدقق، الأحداث اللاحقة...الخ).	14
07	موافق	0.727	4.07	تطبيق معايير التدقيق الدولية يترتب عليه تقليل التفاوت وتحقيق التجانس بين ممارسات المهنيين وهو يؤدي إلى تطوير مهنة التدقيق.	15
04	موافق بشدة	0.771	4.20	تطبيق معايير التدقيق الدولية يؤدي إلى زيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية محل التدقيق.	16
03	موافق	0.710	4.21	تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر يترتب عليه جعل	17

	بشدة			مهنة التدقيق ذات كيان مهني مستقل وتزيد الثقة في مهنة التدقيق.	
18	موافق	0.764	4.18	تطبيق معايير التدقيق الدولية سيكون له أثر إيجابي على مهنة التدقيق.	
19	موافق	0.843	3.92	يتم إصدار معايير التدقيق الدولية وفق أسلوب علمي مهني يساعد على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.	
20	موافق	0.747	3.67	تطبيق معايير التدقيق الدولية يترتب عليه تحقيق التوافق مع الممارسات المهنية الدولية، وبالتالي منافسة مكاتب التدقيق الدولية.	
21	موافق	0.693	4.05	تطبيق معايير التدقيق الدولية يساعد المهنيين على مواكبة التطورات التي مست المهنة على المستوى الدولي .	
موافق		0.569	4.10	المؤشرات الإحصائية للمحور ككل	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تكييف المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الاقتصادية للجزائر سيساهم في تطوير مهنة التدقيق، وذلك بنسبة 47.5%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 01، بمتوسط حسابي 4.34، وانحراف معياري قدره 0.750 بدرجة موافق بشدة.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 54.1% من المستجوبين ترى أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام المهنيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بشخصية المدقق (التأهيل المهني، الحياد والاستقلال، العناية المهنية)، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 02، بمتوسط حسابي 4.23، وانحراف معياري قدره 0.716 بدرجة موافق بشدة.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 55.7% من المستجوبين ترى أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام المهنيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالعمل الميداني (التخطيط، الاشراف على عمل المساعدين، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أدلة التدقيق... الخ)، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 06، بمتوسط حسابي 4.13، وانحراف معياري قدره 0.763 بدرجة موافق.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 50.8% من المستجوبين ترى أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام المهنيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بإعداد التقرير (رأي المدقق حول القوائم المالية، شكل

ومحتوى تقرير المدقق، الأحداث اللاحقة...الخ)، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 08، بمتوسط حسابي 4.05، وانحراف معياري قدره 0.865 بدرجة موافق.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يقرون بأن تطبيق معايير التدقيق الدولية يترتب عليه تقليل التفاوت وتحقيق التجانس بين ممارسات المهنيين، بنسبة 62.3%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 07، بمتوسط حسابي 4.07، وانحراف معياري قدره 0.727 بدرجة موافق.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يؤدي إلى زيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية محل التدقيق، بنسبة 52.5%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 04، بمتوسط حسابي 4.20، وانحراف معياري قدره 0.771 بدرجة موافق بشدة.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون أن تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر يترتب عليه جعل مهنة التدقيق ذات كيان مهني مستقل وتزيد الثقة في مهنة التدقيق، بنسبة 50.8%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 03، بمتوسط حسابي 4.21، وانحراف معياري قدره 0.710 بدرجة موافق بشدة.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون أن تطبيق معايير التدقيق الدولية سيكون له أثر إيجابي على مهنة التدقيق، بنسبة 44.3%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 05، بمتوسط حسابي 4.18، وانحراف معياري قدره 0.764 بدرجة موافق.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن عملية إصدار معايير التدقيق الدولية تتم وفق أسلوب علمي مهني يساعد على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، بنسبة 52.5%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 10، بمتوسط حسابي 3.92، وانحراف معياري قدره 0.843 بدرجة موافق.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 44.3% من المستجوبين ترى أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يترتب عليه تحقيق التوافق مع الممارسات المهنية الدولية، وبالتالي منافسة مكاتب التدقيق الدولية، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 11، بمتوسط حسابي 3.67، وانحراف معياري قدره 0.747 بدرجة موافق.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون أن تطبيق معايير التدقيق الدولية سيساعد المهنيين على مواكبة التطورات التي مست المهنة على المستوى الدولي، بنسبة 57.4%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 09، بمتوسط حسابي 4.05، وانحراف معياري قدره 0.693 بدرجة موافق.

ثالثا: اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أن " الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ، وعليه فإن:

H_0 : الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية لا يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؛

H_1 : الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

يتم قبول الفرضية H_0 إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) أما في حالة كون مستوى الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمد، يتم قبول الفرضية H_1 .

الجدول رقم (5-14): نتائج اختبار الفرضية الثانية

مجال درجات الثقة 95%		متوسط الفروقات	الدلالة Sig	عدد درجات الحرية	قيمة T
الحد الأدنى	الحد الأعلى				
1.24	0.95	1.095	.000	60	15.028

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

اختبار الفرضية الثانية

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (5-13) أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث يساوي 4.10، وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل المستجوبين على فقرات هذا المحور، كما يتضح أيضا من خلال الجدول رقم (5-14) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، والتي تنص على أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضية الثالثة

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المحور الرابع من الاستبيان، والذي يتضمن 10 أسئلة سيتم من خلالها التعرف على آراء المهنيين حول مدى أهمية الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية للمحور الرابع

يوضح لنا الجدول رقم (5-15) التكرارات والنسب المئوية الخاصة بإجابات أفراد عينة الدراسة، حول المحور

الرابع من الاستبيان.

الجدول رقم (5-15): التكرارات والنسب المئوية للمحور الرابع

الإلتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر										المحور الرابع
غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
%00	00	%3.3	02	%29.5	18	%47.5	29	%19.7	12	22
%00	00	%00	00	%1.6	01	%50.8	31	%47.5	29	23
%00	00	%00	00	%8.2	05	%49.2	30	%42.6	26	24
%00	00	%00	00	%3.3	02	%47.5	29	%49.2	30	25
%00	00	%00	00	%6.6	04	%37.7	23	%55.7	34	26
%00	00	%00	00	%1.6	01	%59	36	%39.3	24	27
%00	00	%1.6	01	%14.8	09	%59	36	%24.6	15	28
%00	00	%00	00	%14.8	09	%63.9	39	%21.3	13	29
%00	00	%00	00	%16.4	10	%60.7	37	%23	14	30
%00	00	%1.6	01	%9.8	06	%60.7	37	%27.9	17	31

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

يوضح الجدول رقم (5-15) آراء المهنيين حول مدى أهمية الإلتزام بقواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل تطوير المهنة في الجزائر، حيث كانت أغلب إجابات المهنيين حول عبارات المحور الرابع من الاستبيان بموافق بشدة وموافق، أي أن قواعد السلوك المهني الصادرة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين تعتبر كأحد المقومات الأساسية التي يمكن الاعتماد عليها لتطوير المهنة في الجزائر، كما نلاحظ أيضا من خلال الجدول، أن الإجابة بغير موافق بشدة تحصلت على 00% في كل العبارات، في حين تحصلت الإجابة بغير موافق على نسب ضئيلة تراوحت بين (00%، 3.3%).

ثانيا: المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الرابع

يوضح لنا الجدول رقم (5-16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بإجابات أفراد عينة الدراسة، حول المحور الرابع من الاستبيان.

الجدول رقم (5-16): المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الرابع

المحور الرابع				
الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر				
الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
10	موافق	0.778	3.84	تعتبر قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين كأحد مقومات تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.
02	موافق بشدة	0.535	4.46	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالاستقامة والأمانة في علاقاتهم المهنية .
05	موافق بشدة	0.629	4.34	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي تجنب مدققي الحسابات للعلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني.
03	موافق بشدة	0.565	4.46	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالمحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها .
01	موافق بشدة	0.622	4.49	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالامتناع عن كشف المعلومات السرية خارج الشركة دون تفويض محدد وصحيح، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها.
04	موافق بشدة	0.522	4.38	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة.
07	موافق	0.680	4.07	يساهم تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

08	موافق	0.602	4.07	يساهم تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في زيادة حرص مدققي الحسابات على تطوير كفاءاتهم العلمية ومهاراتهم العملية.	29
09	موافق	0.629	4.07	يساهم تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تعزيز استقلالية مدققي الحسابات.	30
06	موافق	0.654	4.15	يساهم تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في الرفع من مستوى جودة الأداء المهني لممارسي هذه المهنة في الجزائر.	31
موافق بشدة		0.379	4.23	المؤشرات الإحصائية للمحور ككل	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 47.5% من المستجوبين ترى أن قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين تعتبر كأحد مقومات تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 10، بمتوسط حسابي 3.84، وانحراف معياري قدره 0.778 بدرجة موافق.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالاستقامة والأمانة في علاقتهم المهنية، بنسبة 50.8%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 02، بمتوسط حسابي 4.46، وانحراف معياري قدره 0.535 بدرجة موافق بشدة.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 49.2% من المستجوبين ترى أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي تجنب مدققي الحسابات للعلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 05، بمتوسط حسابي 4.34، وانحراف معياري قدره 0.629 بدرجة موافق بشدة.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 49.2% من المستجوبين ترى أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالمحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 03، بمتوسط حسابي 4.46، وانحراف معياري قدره 0.565 بدرجة موافق بشدة.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالامتناع عن كشف المعلومات السرية خارج الشركة دون تفويض محدد وصحيح، إلا إذا

كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها، بنسبة 55.7%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 01، بمتوسط حسابي 4.49، وانحراف معياري قدره 0.622 بدرجة موافق بشدة.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، بنسبة 59%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 04، بمتوسط حسابي 4.38، وانحراف معياري قدره 0.522 بدرجة موافق بشدة.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك بنسبة 59%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 07، بمتوسط حسابي 4.07، وانحراف معياري قدره 0.680 بدرجة موافق .

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين سيساهم في زيادة حرص مدققي الحسابات على تطوير كفاءاتهم العلمية ومهاراتهم العملية، بنسبة 63.9%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 08، بمتوسط حسابي 4.07، وانحراف معياري قدره 0.602 بدرجة موافق .

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين سيساهم في تعزيز استقلالية مدققي الحسابات، بنسبة 60.7%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 09، بمتوسط حسابي 4.07، وانحراف معياري قدره 0.629 بدرجة موافق .

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين سيساهم في الرفع من مستوى جودة الأداء المهني لممارسي هذه المهنة في الجزائر، بنسبة 60.7%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 06، بمتوسط حسابي 4.15، وانحراف معياري قدره 0.654 بدرجة موافق .

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على أن " الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر " ، وعليه فإن:

H_0 : الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لا يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؛

H_1 : الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لا يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

يتم قبول الفرضية H_0 إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) أما في حالة كون مستوى الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمد، يتم قبول الفرضية H_1 .

الجدول رقم (5-17): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

مجال درجات الثقة 95%		متوسط الفروقات	الدلالة Sig	عدد درجات الحرية	قيمة T
الحد الأدنى	الحد الأعلى				
1.33	1.13	1.231	.000	60	25.382

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

اختبار الفرضية الثالثة

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (5-16) أن المتوسط الحسابي للمحور الرابع يساوي 4.23، وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بشدة من قبل المستجوبين على فقرات هذا المحور، كما يتضح أيضا من خلال الجدول رقم (5-17) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، والتي تنص على أن الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لا يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الرابع: تحليل النتائج واختبار الفرضية الرابعة

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المحور الخامس من الاستبيان، والذي يتضمن 10 أسئلة سيتم من خلالها التعرف على آراء المهنيين حول مدى أهمية الالتزام بمعيير التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

أولا: التكرارات والنسب المئوية للمحور الخامس

يوضح لنا الجدول رقم (5-18) التكرارات والنسب المئوية الخاصة بإجابات أفراد عينة الدراسة، حول المحور الخامس من الاستبيان.

الجدول رقم (5-18): التكرارات والنسب المئوية للمحور الخامس

المحور الثاني										32
الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.										
موافق بشدة		موافق		محايد		موافق		غير موافق بشدة		
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
%00	00	%00	00	19.7	12	%62.3	38	%18	11	32
%00	00	%1.6	01	%6.6	04	%45.9	28	%45.9	28	33
%00	00	%3.3	02	%14.8	09	%50.8	31	%31.1	19	34
%00	00	%00	00	%18	11	%57.4	35	%24.6	15	35
%00	00	%3.3	02	%26.2	16	%54.1	33	%16.4	10	36
%00	00	%1.6	01	%24.6	15	%45.9	28	%27.9	17	37
%00	00	%1.6	01	%3.3	02	%62.3	38	%32.8	20	38
%00	00	%1.6	01	%9.8	06	%63.9	39	%24.6	15	39
%1.6	01	%1.6	01	%31.1	19	%45.9	28	%19.7	12	40
%00	00	%1.6	01	%9.8	06	%57.4	35	%31.1	19	41

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

يوضح الجدول رقم (5-18) آراء المهنيين حول مدى أهمية الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر من أجل تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، حيث كانت أغلب إجابات المهنيين حول عبارات المحور الخامس من الاستبيان بموافق بشدة وموافق، كما نلاحظ من خلال الجدول أيضا، أن الإجابة بغير موافق بشدة تحصلت على (00%) في كل العبارات، في حين تحصلت الإجابة بغير موافق على نسب ضئيلة تراوحت بين (00%، 3.3%)، وهذا ما يدل على حاجة المهنيين لبرامج التطوير المهني المستمر من أجل المحافظة على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر.

ثانيا: المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الخامس

يوضح لنا الجدول رقم (5-19) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بإجابات أفراد عينة الدراسة، حول المحور الخامس من الاستبيان.

الجدول رقم (5-19): المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الخامس

المحور الخامس				
الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.				
الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
08	موافق	0.619	3.98	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي الالتزام بمتطلبات التطوير المهني المستمر المنصوص عليها في معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 07 التطوير المهني المستمر.
01	موافق بشدة	0.684	4.36	يقتضي تطوير مهنة التدقيق في الجزائر محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر.
05	موافق	0.798	4.1	محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي المشاركة كمتحدث في المؤتمرات أو جلسات الحوار أو مجموعات النقاش.
06	موافق	0.655	4.07	محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي تقديم دورة أو جلسة للتطوير المهني المستمر في مجال يرتبط بالمسؤوليات المهنية.
09	موافق	0.734	3.84	محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي كتابة المقالات أو الكتب ذات الطابع المهني أو الأكاديمي والاطلاع على المواقع الالكترونية المهنية.
07	موافق	0.775	4	محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي قراءة الأدبيات المحاسبية و المجالات المهنية.
02	موافق بشدة	0.603	4.26	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي تطبيق برامج التطوير المهني المستمر التي تعد ركيزة مهمة لكسب وزيادة المعارف الفنية والمهارات المهنية، كما تعد وسيلة لمتابعة كل ما يطرأ

				على المهنة من تعديلات وتطويرات.	
04	موافق	0.635	4.11	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي تطبيق برامج التطوير المهني المستمر التي تعد وسيلة مهمة تسهم في مواجهة الصعوبات التي تفرضها المتغيرات والمستجدات التي تواجه المهنة.	39
10	موافق	0.833	3.8	التزام مدققي الحسابات بإكمال 120 ساعة تعلم على الأقل كل ثلاث سنوات ضمن أنشطة ملائمة للتطوير المهني المستمر من شأنه أن يساهم في تطوير مهنة التدقيق.	40
03	موافق	0.671	4.18	يساهم تطبيق معيار التطوير المهني المستمر في الرفع من كفاءة مدققي الحسابات وبالتالي تطوير مهنة التدقيق.	41
	موافق	0.441	4.07	المؤشرات الإحصائية للمحور ككل	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي الالتزام بمتطلبات التطوير المهني المستمر المنصوص عليها في معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 07 التطوير المهني المستمر، بنسبة 62.3%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 08، بمتوسط حسابي 3.98، وانحراف معياري قدره 0.619 بدرجة موافق.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 45.9% من المستجوبين ترى أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر. حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 01، بمتوسط حسابي 4.36، وانحراف معياري قدره 0.684 بدرجة موافق بشدة.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي المشاركة كمتحدث في المؤتمرات أو جلسات الحوار أو مجموعات النقاش، بنسبة 50.8%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 05، بمتوسط حسابي 4.1، وانحراف معياري قدره 0.798 بدرجة موافق.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي تقديم دورة أو جلسة للتطور المهني المستمر في مجال يرتبط

بالمسؤوليات المهنية، بنسبة 57.4%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 06، بمتوسط حسابي 4.07، وانحراف معياري قدره 0.655 بدرجة موافق.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي كتابة المقالات أو الكتب ذات الطابع المهني أو الأكاديمي والاطلاع على المواقع الالكترونية المهنية، بنسبة 54.1%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 09، بمتوسط حسابي 3.84، وانحراف معياري قدره 0.734 بدرجة موافق.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 45.9% من المستجوبين ترى أن محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي قراءة الأدبيات المحاسبية و المجالات المهنية، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 07، بمتوسط حسابي 4، وانحراف معياري قدره 0.775 بدرجة موافق.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي تطبيق برامج التطوير المهني المستمر التي تعد ركيزة مهمة لكسب وزيادة المعارف الفنية والمهارات المهنية، كما تعد وسيلة لمتابعة كل ما يطرأ على المهنة من تعديلات وتطورات، بنسبة 62.3%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 02، بمتوسط حسابي 4.26، وانحراف معياري قدره 0.603 بدرجة موافق بشدة.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي تطبيق برامج التطوير المهني المستمر التي تعد وسيلة مهمة تسهم في مواجهة الصعوبات التي تفرضها المتغيرات والمستجدات التي تواجه المهنة، بنسبة 63.9%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 04، بمتوسط حسابي 4.11، وانحراف معياري قدره 0.635 بدرجة موافق.

- يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 45.9% من المستجوبين ترى أن التزام مدققي الحسابات بإكمال 120 ساعة تعلم على الأقل كل ثلاث سنوات ضمن أنشطة ملائمة للتطوير المهني المستمر من شأنه أن يساهم في تطوير مهنة التدقيق، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 10، بمتوسط حسابي 3.8، وانحراف معياري قدره 0.833 بدرجة موافق.

- من خلال البيانات السابقة يتضح أن غالبية المستجوبين يؤكدون على أن تطبيق معيار التطوير المهني المستمر سيساهم في الرفع من كفاءة مدققي الحسابات وبالتالي تطوير مهنة التدقيق، بنسبة 57.4%، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة رقم 03، بمتوسط حسابي 4.18، وانحراف معياري قدره 0.671 بدرجة موافق.

ثالثا: اختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الرابعة على " الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، وعليه فإن:

H_0 : الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر لا يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛

H_1 : الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

يتم قبول الفرضية H_0 إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) أما في حالة كون مستوى الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمد، يتم قبول الفرضية H_1 .

الجدول رقم (5-19): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

مجال درجات الثقة 95%		متوسط الفروقات	الدلالة Sig	عدد درجات الحرية	قيمة T
الحد الأدنى	الحد الأعلى				
1.18	0.96	1.071	.000	60	18.979

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

اختبار الفرضية الرابعة

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (5-18) أن المتوسط الحسابي للمحور الخامس يساوي 4.07، وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بشدة من قبل المستجوبين على فقرات هذا المحور، كما يتضح أيضا من خلال الجدول رقم (5-1) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة ($Sig=0.000$) أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، والتي تنص على أن الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الخامس: تحليل التباين

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب لتحليل التباين لفروض الدراسة، حيث سيتم التأكد من وجود أو عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حسب متغير المهنة، والخبرة المهنية، والمؤهل العلمي.

أولاً: اختبار تحليل التباين لفرضيات الدراسة حسب متغير المهنة

يوضح لنا الجدول رقم (5-20) تحليل التباين لفروض الدراسة حسب متغير المهنة، حيث أن:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

الجدول رقم (5-20): تحليل التباين لفرضيات الدراسة حسب متغير المهنة

Anova اختبار تحليل التباين		فروض الدراسة		
القرار الخاص بالفرضية		مستوى	القيمة	
H_1	H_0	الدلالة	المحسوبة	
		Sig	F	
مرفوضة	مقبولة	0.166	1.964	وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
مرفوضة	مقبولة	0.161	2.020	الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر
مرفوضة	مقبولة	0.406	0.700	الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
مقبولة	مرفوضة	0.024	5.394	الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

الفصل الخامس: الدراسة الميدانية

يتضح من خلال الجدول رقم (5-20)، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، بالنسبة للفرضية الأولى والثانية والثالثة، حيث كانت قيمة F المحسوبة للفروض الثلاث أقل من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة المحسوب Sig أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم قبول الفروض الصفرية H_0 ورفض الفروض البديلة H_1 .

ثانيا: اختبار تحليل التباين للفرضيات الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

يوضح لنا الجدول رقم (5-21) تحليل التباين لفروض الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية، حيث أن:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات الخبرة المهنية.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات الخبرة المهنية.

الجدول رقم (5-21): تحليل التباين لفرضيات الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

اختبار تحليل التباين Anova			القيمة المحسوبة F	فروض الدراسة
القرار الخاص بالفرضية	مستوى الدلالة Sig	مستوى الدلالة Sig		
H_1	H_0	الدلالة Sig	F	
مرفوضة	مرفوضة	0.915	0.171	وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
مرفوضة	مرفوضة	0.730	0.433	الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر
مرفوضة	مرفوضة	0.530	0.745	الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
مرفوضة	مرفوضة	0.538	0.731	الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

الفصل الخامس:..... الدراسة الميدانية

يتضح من خلال الجدول رقم (5-21)، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف فئات الخبرة المهنية، بالنسبة لفروض الدراسة، حيث كانت قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة المحسوب Sig أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم قبول الفروض الصفرية H_0 ورفض الفروض البديلة H_1 .

ثالثا: اختبار تحليل التباين للفرضيات الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

يوضح لنا الجدول رقم (5-22) تحليل التباين لفروض الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، حيث أن: H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف الشهادات. H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف الشهادات.

الجدول رقم (5-22): تحليل التباين لفرضيات الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

اختبار تحليل التباين Anova		فروض الدراسة		
القرار الخاص بالفرضية	مستوى الدلالة	القيمة المحسوبة		
H_1	H_0	Sig	F	
مرفوضة	مقبولة	0.413	1.005	وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر
مرفوضة	مقبولة	0.952	0.171	الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر
مرفوضة	مقبولة	0.941	0.193	الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
مرفوضة	مقبولة	0.803	0.406	الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).

يتضح من خلال الجدول رقم (5-22)، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مختلف الشهادات، بالنسبة لفروض الدراسة، حيث كانت قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة المحسوب Sig أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم قبول الفروض الصفرية H_0 ورفض الفروض البديلة H_1 .

خلاصة الفصل الخامس

من خلال الدراسة الميدانية لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات حول مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة المهنة في الجزائر، يتضح أن هناك إجماع بين المستجوبين على أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية وتجمع بين المهنيين والأكاديميين، بحيث تتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون المهنة وتساهم في تعزيز المكانة المهنية للأعضاء داخل المجتمع، كما تمنحهم التأييد القانوني والمعنوي وتعمل على تحديد مسؤولياتهم المهنية، وتحسين جودة الأداء المهني من خلال تخصيص قسم خاص برقابة الجودة على أعمال مكاتب الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

كما اتفق المستجوبين على أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية سيساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الاقتصادية للجزائر، حيث أن تطبيق هذه المعايير سوف يترتب عليه تقليل التفاوت وتحقيق التجانس بين ممارسات المهنيين ومواكبة التطورات التي مست المهنة على المستوى الدولي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية محل التدقيق.

كما أن هناك اتفاق بين المستجوبين على أن الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك من خلال الالتزام بالاستقامة والأمانة في علاقاتهم المهنية وتجنب العلاقات التي تؤثر على الحكم المهني والامتناع عن كشف المعلومات السرية خارج الشركة والالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة. وهو ما يؤدي إلى تعزيز استقلالية محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر.

كما اتفق المستجوبين على أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي الالتزام بمتطلبات التطوير المهني المستمر المنصوص عليها في معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 07 التطوير المهني المستمر، وذلك من خلال تطبيق برامج التطوير المهني المستمر التي تعد ركيزة مهمة لكسب وزيادة المعارف الفنية والمهارات المهنية، كما تعد وسيلة لمتابعة كل ما يطرأ على المهنة من تعديلات وتطورات. ووسيلة مهمة تساهم في مواجهة الصعوبات التي تفرضها المتغيرات والمستجدات التي تواجه المهنة.

الخاتمة

لقد تم من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، من خلال خمسة فصول، وانطلاقاً من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأدوات والأساليب المشار إليها في المقدمة.

لقد تبين من خلال هذه الدراسة أن مهنة التدقيق يجب أن تتوفر على مجموعة من المقومات حتى تتمكن من تقديم خدمات عامة للمجتمع، والوعي بمسئولياتها اتجاه أفراد هذا المجتمع، ومن بين هذه المقومات نجد المنظمات المهنية التي تتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون المهنة، بحيث تقوم هذه المنظمات بإصدار معايير للأداء المهني، وتكون هذه المعايير بمثابة مرشداً ومعيناً لكل من يرغب في مزاولة المهنة، وتعتبر معايير التدقيق الأمريكية أول معايير يتم إصدارها لمهنة التدقيق الخارجي، كما أن هذه المعايير هي المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه مهنة التدقيق في معظم دول العالم، حيث حظيت بالقبول العام على المستوى العالمي، وأصبحت متعارفاً عليها بين أعضاء المهنة نظراً لتناولها المفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني، ومن أجل تحقيق انسجام وتوافق في الممارسات المهنية بين مختلف دول العالم، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بإصدار معايير التدقيق الدولية، بحيث تمثل هذه المعايير لغة مشتركة بين المهنيين، وتعبّر عن درجة الجودة المطلوبة والمقبولة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق، كما أنها تتميز بقدر كبير من المرونة، بحيث ترك المجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير، وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة.

كما تقوم هذه المنظمات بإصدار قواعد السلوك المهني، حيث تبين أن هذه القواعد هي عبارة عن مجموعة من المبادئ أو القيم الأخلاقية التي تفرضها المهنة وتلزم الأعضاء بإتباعها، من أجل تحقيق أهداف المهنة والرفع من مستوى جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى برامج التطوير المهني المستمر التي تساعد المهنيين في تطوير والحفاظ على الكفاءة المهنية اللازمة لتقديم خدمات عالية الجودة للعملاء وأصحاب العمل والأطراف الأخرى، وبالتالي تعزيز الثقة في المهنة.

رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 91-08 في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، والتي تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد، إلا أن مهنة التدقيق في الجزائر بقيت بعيدة عن أداء الدور المنوط بها، كما أنها لم تواكب التطورات الدولية التي مست المهنة، وهذا ما أدى إلى إعادة تنظيم مهنة التدقيق من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو

2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أصبحت بموجبه مهنة التدقيق تحت وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة، وبذلك فقدت المهنة أهم شرط من شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد.

وعليه يمكن القول أن مهنة التدقيق في الجزائر لا تزال تعاني من العديد من النقائص، وهذى ما يستدعي ضرورة وجود منظمة مهنية مستقلة، تعمل على تفعيل تطبيق معايير التدقيق المحلية التي تتوافق مع معايير التدقيق الدولية، كما تقوم بإصدار دستور للآداب وسلوك المهنة وتسهر على تفعيله، وإعداد برامج للتطور المهني المستمر تساعد المهنيين على مواكبة التطورات المهنية التي مست المهنة.

إضافة إلى ما سبق ذكره، فإن البحث سمح لنا بالخروج بعدة استنتاجات يمكن عرضها في النقاط الآتية:

1. أهم النتائج المتوصل إليها؛
2. اختبار فرضيات البحث؛
3. الاقتراحات؛
4. آفاق البحث.

1. أهم النتائج المتوصل إليها

- بعد التطرق لمختلف عناصر هذا البحث، تم الخروج بمجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:
- يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المنظمات الرائدة التي ساهمت في تطوير المهنة، نظرا لما يوفره من إرشادات ومعايير مهنية لتوجيه المهنيين في الممارسات العملية لتطوير كفاءاتهم وخبراتهم في المهنة؛
 - يقوم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتوفير متطلبات التأهيل والتعليم للمدقق، وتشجيع القيام بالبحوث المحاسبية ونشر الإرشادات التي تساعد في توجيه الممارسين للمهنة لتحسين جودة الخدمات في مجالات متنوعة تتعلق بالممارسات المحاسبية والجبائية وتقديم الخدمات الاستشارية للشركات؛
 - من بين أهم أسباب نجاح المعايير الأمريكية وقبولها من أعضاء المهنة هو تميزها بالبساطة والوضوح، بالإضافة إلى شعور أعضاء المهنة بأهميتها بما تمثله من ضمان وحماية وتنظيم للمهنة؛
 - لقد أثرت المعايير الأمريكية بشكل كبير على الفكر المهني والتطور العلمي في مجال تدقيق الحسابات، وأصبحت هذه المعايير المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه مهنة التدقيق في معظم دول العالم؛
 - لم يقتصر التنظيم المهني على الصعيد المحلي بل تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث كان يهدف إلى تطوير ودعم مهنة التدقيق على المستوى الدولي في إطار قواعد متناسقة؛

- يمكن القول أن إنشاء المنظمات المهنية والمعاهد العلمية المتخصصة قد ساهم بشكل كبير في تطوير مهنة التدقيق على المستوى المحلي والدولي حيث تعمل هذه المنظمات المهنية تعمل على تحسين جودة الأداء المهني وتطوير وتنظيم المهنة، وتحديد مسؤوليات المدققين، وهذا ما يترتب عليه زيادة الثقة في المهنة؛

- يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين المتحدث الرسمي للمهنة على نطاق عالمي، ويمتلك كفاءات بشرية لديها القدرة على الإبداع كما أنه يحافظ على الشكل العام للمهنة، ويسعى بكل جهد لتحقيق المرونة الكافية من أجل التوافق الدولي؛

- يسعى الاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير مهنة التدقيق على نطاق عالمي، وذلك من خلال إصداره لدليل تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، بحيث يوفر هذا الدليل إرشادات للدول التي هي بصدد إنشاء منظمة مهنية جديدة، أو لغرض تطوير المنظمات المهنية الموجودة، كما بين الأهداف التي يجب أن تسعى هذه المنظمات لتحقيقها، كما يقوم بإصدار وصياغة معايير عالية الجودة تخدم المصلحة العامة بأسلوب يتصف بالشفافية والكفاءة والفعالية؛

- يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصداره معايير التدقيق الدولية والتي تهدف إلى توفير نوع من الانسجام والتطابق في خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة، و قواعد السلوك المهني التي تهدف إلى أن تكون نموذجاً لدليل أخلاقي وطني؛

- إن عملية صياغة المعايير المحلية تتطلب إجراءات وشروط قد لا تتوفر في كثير من الدول مثل وجود جمعيات ومعاهد ذات خبرة عالية في مجال كل من المحاسبة والتدقيق، ووجود هيئات وبورصة ذات خبرات في تلك المجالات، ووجود مؤسسات ذات اختصاص في وضع المعايير، بينما يتم إصدار المعايير الدولية للتدقيق وفقاً لعملية منهجية مدروسة ومنظمة، تضمن مشاركة كافة القطاعات المعنية، والاستعانة بأعلى الخبرات العالمية المتخصصة؛

- وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يوفر على الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصاً في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها (بشكل كامل أو جزئي) وبالتالي فإن ذلك سيؤدي إلى عالمية مهنة التدقيق؛

- وجود معايير التدقيق الدولية جنباً إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول؛

- هناك علاقة وارتباطا قويا بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية، لذلك فإن أي تفكير في بناء معايير للتدقيق لابد وأن يسبقه تفكير منطقي يتمثل في بناء معايير محاسبية توضح الكيفية والإجراءات التي تمت بها عملية المحاسبة المستمدة من مفاهيم وأهداف المحاسبة؛
- يجب أن يكون المدقق صادقا وعادلا في أداء عمله، وأن يتصف بالاستقامة والأمانة في كل علاقاته المهنية، وأن يبدي رأيه في القوائم المالية بعدالة، وأن لا يتهاون في حكمه المهني بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين؛
- يجب عليه أيضا أن يحتفظ بمستوى من المعرفة والمهارات المهنية التي تساعد في أداء ما يكلف به من أعمال بالعناية والكفاءة المهنية المعقولة دون تقصير، وأن لا يستعمل المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية لمصلحته الشخصية وعدم الكشف عليها خارج الشركة، وأن يتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة ويتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة؛
- يؤدي الالتزام ببرامج التطوير المهني المستمر إلى تحسين كفاءة المهنيين والمحافظة على أدائهم لتوفير خدمات ذات كفاءة؛
- إن التزام المهنيين بمتطلبات معايير التعليم المحاسبي يمكنهم من تأدية مهامهم بالشكل الذي يعزز ثقة الجمهور فيهم بشكل خاص، وفي المهنة بشكل عام؛
- يساعد التطور المهني المستمر على مواكبة التطورات التي مست المهنة و تقديم خدمات ذات جودة عالية؛
- عرفت مهنة التدقيق في الجزائر فراغا وغيابا كبيرين في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية؛
- رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 08-91 في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، إلا أن مهنة التدقيق في الجزائر بقيت بعيدة عن أداء الدور المنوط بها؛
- لم تواكب مهنة التدقيق في الجزائر التطورات الدولية التي مست المهنة، كما تميزت هذه الفترة بتوتر العلاقة بين أصحاب المهنة فيما بينهم من جهة ومن جهة أخرى توتر العلاقة مع وزارة المالية؛
- نتيجة للمشاكل التي عرفتتها المهنة في ظل القانون 08-91، تم إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

- لقد ترتب على القانون 10-01 إصدار معايير تدقيق محلية تتوافق مع معايير التدقيق الدولية، لكن لم يتم تفعيل هذه المعايير؛

- تكفل وزارة المالية بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لها، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني، وهذا ما سينعكس بالإيجاب على التأهيل المهني لكل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

- ممارسة وزير المالية للوصاية على الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وبالتالي فقدت المهنة أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد؛

- تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية وتتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون مهنة التدقيق؛

- تكييف المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الاقتصادية للجزائر يساهم في تطوير مهنة التدقيق؛

- تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر يترتب عليه جعل مهنة التدقيق ذات كيان مهني مستقل وتزيد الثقة في مهنة التدقيق؛

- تعبر قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين كأحد مقومات تطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛

- يساهم تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في الرفع من مستوى جودة الأداء المهني لممارسي هذه المهنة في الجزائر؛

- يقتضي تطوير مهنة التدقيق في الجزائر محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر؛

- تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي تطبيق برامج التطوير المهني المستمر التي تعد ركيزة مهمة لكسب وزيادة المعارف الفنية والمهارات المهنية، كما تعد وسيلة لمتابعة كل ما يطرأ على المهنة من تعديلات وتطورات؛

2. اختبار فرضيات البحث

بعد دراسة مختلف جوانب الموضوع، وعرض مختلف عناصر هذا البحث بشقيه النظري والميداني، تم اختبار

مدى صدق فرضيات البحث، التي تم تبنيها في البداية وكانت النتائج كالتالي:

- الفرضية الأولى

تم التأكد من صدق الفرضية الأولى، أي أن وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير

تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحو الثاني 4.27، وهو أكبر من المتوسط

الحسابي المفترض (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بشدة من قبل المستجوبين على فقرات هذا المحور، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (Sig=0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا ما يدل على حاجة المهنيين لوجود منظمة مهنية مستقلة تتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون مهنة التدقيق.

- الفرضية الثانية:

تم التأكد من صحة الفرضية الثانية، أي أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور الثالث 4.10، وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل المستجوبين على فقرات هذا المحور، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (Sig=0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا ما يدل على أن تكييف المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الاقتصادية للجزائر سيساعد المهنيين على مواكبة التطورات التي مست المهنة على المستوى الدولي، وبالتالي سيكون له أثر إيجابي على مهنة التدقيق في الجزائر.

- الفرضية الثالثة:

تم التأكد من صحة الفرضية الثالثة، أي أن الالتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحو الرابع 4.23، وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بشدة من قبل المستجوبين على فقرات هذا المحور، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (Sig=0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يدل على أن قواعد السلوك المهني الصادرة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين تعتبر كأحد المقومات الأساسية التي يمكن الاعتماد عليها لتطوير المهنة في الجزائر.

- الفرضية الرابعة:

تم التأكد من صحة الفرضية الرابعة، أي أن الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور الخامس 4.07، وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بشدة من قبل المستجوبين على فقرات هذا المحور، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (Sig=0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا ما يدل على حاجة المهنيين لبرامج التطوير المهني المستمر من أجل المحافظة على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر.

3. الاقتراحات:

- من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها من قبل الباحث يمكن اقتراح ما يلي:
- ضرورة تأسيس منظمة مهنية مستقلة تضم المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، بحيث تتمتع بالشخصية المعنوية وتتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون المهنة؛
 - يجب أن تحتوي المنظمة المهنية على لجنة خاصة بمعايير التدقيق، بحيث تتولى عملية نشر المعايير وتوفير التفسيرات والإرشادات للمهنيين؛
 - يجب أن تحتوي المنظمة المهنية على لجنة خاصة بقواعد السلوك المهني بحيث تقوم هذه اللجنة بشرح هذه القواعد ووضع تفسيرات لها؛
 - يجب أن تحتوي المنظمة المهنية على لجنة خاصة بالتطوير المهني المستمر، بحيث تقوم هذه اللجنة بوضع برامج التطوير المهني المستمر وإلزام المهنيين بإتباعها؛
 - يجب أن تحتوي هذه المنظمة على قسم خاص برقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق؛
 - يجب تفعيل تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في معهد التعليم المتخصص، كما يجب أن يكون تحت وصاية المنظمة المهنية؛
 - إعادة النظر في القانون 10-01 والذي أصبحت بموجبه مهنة التدقيق تحت وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة، وبالتالي فقدت استقلاليتها؛
 - يجب أن تقوم هذه المنظمة بإصدار معايير محددة لدخول المهنة، كما تعمل على تكييف المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الاقتصادية للجزائر؛
 - يجب أن تقوم هذه المنظمة بإصدار دليل لآداب وقواعد السلوك المهني يتوافق مع الدليل الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
 - ضرورة قيام الجامعات بتدريس قواعد السلوك المهني ومعايير التعليم الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
 - يجب إلزام المهنيين بمتطلبات التطوير المهني المستمر المنصوص عليها في معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 07 التطوير المهني المستمر؛
 - تنظيم دورات تدريبية من أجل تعريف المهنيين بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛

- ضرورة إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية والمهنية، وعقد المؤتمرات وإصدار الكتب والدوريات والمنشورات من أجل مواجهة المشاكل والصعوبات وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛

3. آفاق البحث

في إطار الإجابة على الإشكالية الأساسية لهذا الموضوع والتأكد من الفرضيات المطروحة، صادفتنا عدة إشكاليات وقضايا أخرى ذات الصلة الوثيقة بالموضوع، والتي تحتاج فعلا للوقوف على حقائقها وإيجاد إجابات مقنعة لها، ولكن لم نتمكن من الخوض فيها كجزء من هذا البحث، والتي يمكن إدراجها في المواضيع التالية:

- أهمية تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر.
- دور معايير التدقيق الدولية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر.
- انعكاس تبني الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر.
- مسؤوليات المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية.

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، دار صفاء، عمان، الأردن، 2015.
2. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ج5، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ج6، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، أردن، 2009.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
5. ألفين أرينز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسيطي، دار المريخ، السعودية، 2009.
6. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
7. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات - الإطار النظري-، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011.
8. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل بيانات التعليم الدولية، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2017.
9. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الرياض، السعودية، 2020.
10. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
11. حسن عبد الله دنشله، دليل التدقيق المالي - إجراءات تفصيلية استناداً لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الأنتوساي، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019.

12. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
13. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2011.
14. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2012.
15. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.
16. رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011.
17. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
18. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009.
19. شحاته السيد شحاته، المراجعة المتكاملة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014.
20. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
21. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.
22. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013.
23. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج1، دار هومة، الجزائر، 2018.
24. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج2، دار هومة، الجزائر، 2018.
25. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دار وائل، عمان، الأردن، 2015.
26. عوض لبيب فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.
27. عوض لبيب فتح الله ديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/2002.

28. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 1994.
29. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية-، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
30. مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2016.
31. محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS، دوائر وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
32. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/ 2002.
33. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
34. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2017.
35. محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
36. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2009.
37. محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة -تحليل وإطار التطبيق، المكتبة العصرية، مصر، 2000.
38. محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات، ج1، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، 2017.
39. محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات، ج2، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
40. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

41. وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989.
42. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

ب. الرسائل الجامعية والمذكرات

1. حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/2019.
2. ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2017/2016.
3. رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي -الأغواط-، 2016.
4. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012/2011.
5. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.
6. عبد الله بن صالح، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2017/2016.
7. علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2011/2010.

8. فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.
9. لقلطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف، 2015/2014.
10. مارية علي صوشة، المسار التعليمي لممتهي المحاسبة والمراجعة في ظل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2017/2018.
12. محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، قسم المحاسبة والتمويل، 2015.
13. يعقوب ولد شيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوبكر بلقايد تلمسان، 2015/2014.

ج. المقالات والمدخلات في الملتقيات العلمية

1. الفاتح أمين عبد الرحمان، أثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء العلمي والمهني في السودان، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد الأول، يناير 2013.
2. الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، تصور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد السابع، العدد 16، 2014.
3. إبراهيم شاهين، معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبون، العدد الخامس، الكويت، نوفمبر 1995.
4. إبراهيم شاهين، معايير أداء المراجعة الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية ودورها في تطور الفكر المهني، مجلة المحاسبون، العدد السابع، الكويت، سبتمبر 1996.
5. بوحفص الرواني، حيدر حمزة الديلمي، متطلبات تطوير مهنة التدقيق البنكي في الدول العربية في ظل معايير التدقيق الدولية وقانون FATCA، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق

- ودورها في الإصلاح المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 01-02 ديسمبر 2014.
6. خليفة أحمد، حسيني منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب- البليدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
7. سامي زيادي، سمير بوعافية، صالح سراي، منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 04، العدد 01، 2020.
8. سماي علي، بلخير فاطمة، واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، جامعة غرداية، يومي 01-02 ديسمبر 2014.
10. شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب،
11. علي صوشة مارية، تطوير تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر في ضوء متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES7، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 18، 2017.
12. عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب- البليدة-، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
13. عمر أقاسم، أحمد العبادي، واقع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر في ظل المعايير الدولية للتدقيق، الملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، جامعة غرداية، يومي 01-02 ديسمبر 2014.
14. عبد الله أحمد عمر بامشموش، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة الحاسب القانوني، العدد 9، اليمن، مارس 2010.
15. لقلطي الأخضر، ديلمي عمر، دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر، دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية، المجلة العربية للإدارة، المجلد 40، العدد 4، ديسمبر 2020.

16. محمد يوسف سالم، دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بسلطنة عمان، مجلة آفاق جديدة، العدد الرابع، كلية التجارة، جامعة المنوفية، 1996.

د. الجرائد الرسمية والقوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، أمر رقم 69-108 يتضمن قانون المالية لسنة 1969، العدد 110، المؤرخ في 31 ديسمبر 1969.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 96-136 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 15 أبريل 1996، العدد 24.

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المؤرخ في 29 يونيو 2010.

4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 07، المؤرخ في 27 جانفي 2011.

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-25، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 07، المؤرخ في 27 جانفي 2011.

6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، العدد 07، المؤرخ في 27 جانفي 2011.

7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 12-288 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، العدد 43، المؤرخ في 21 يوليو 2012.

8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار وزاري مشترك يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، العدد 45، المؤرخ في 7 مارس 2017.

9. القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4.

10. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 04 فيفري 2016.

11. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

12. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 15 مارس 2017.

13. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

ثانيا: المراجع باللغات الأجنبية

1. Adj Ali Samir, **Le commissaire aux comptes -caractéristique et missions-**, revue algérienne de comptabilité et audit, société nationale de comptabilité n°03, Alger 3eme trimestre 1994.

2. Alain Mikol, **Audit financier et commissariat aux comptes**, e-theque, Lille, 2003.

3. Antoine Mercier, Philippe Merle, **Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audit**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2009/2010.

4. HAMZAOUI Mohamed, **Audit : gestion des risques d'entreprise et contrôle interne**, Pearson éducation, 2eme édition, Paris, France, 2008.

5. IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Volume 1, New York, 2016/2017.

6. IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Volume 1, New York, 2018.

7. IAESB, **Handbook of International Education Pronouncements**, New York, 2019.

8. IESBA, **Handbook of the Code of Ethis for Professional Accountants**, New York, 2015.

9. James Schmutte & John Thieling, **Addressing the New Quality Control Standards**, The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1.

10. Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'audit**, BERTI Editions, Alger, 2005.

11. Mouloud Didane, **Professions d'expert – comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé**, Belkeise edition, Alger, 2014.

12. Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, **La pratique du commissariat aux comptes en Algérie**, tome 1, SNC, Alger, 1993.

13. Robert OBERT : **Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit**, Dunod, paris 1994.

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة استبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - مسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الباحث: زيادي سامي

الهاتف: 06.60.89.84.86

البريد الإلكتروني: sami.ziadi@univ-msila.dz

في إطار التحضير لأطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، تحت عنوان: مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، ولأهمية رأيكم حول موضوع البحث، يرجى منكم المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين حول مدى مساهمة هذه المقومات (وجود منظمة مهنية مستقلة، معايير التدقيق الدولية، قواعد السلوك المهني الدولية، معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 07 التطوير المهني المستمر)، في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر. علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وأخيرا أشكر لكم حسن تعاونكم ومساهمتم في هذا البحث.

الرجاء الإجابة عما يلي بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

المحور الأول: معلومات عامة

- | | | | | |
|--------------------------|--------------------|--------------------------|------------------|--------------------|
| <input type="checkbox"/> | خبير محاسبي | <input type="checkbox"/> | محافظ حسابات | 1. المهنة الحالية: |
| <input type="checkbox"/> | من 05 إلى 10 سنوات | <input type="checkbox"/> | أقل من 05 سنوات | 2. الخبرة المهنية: |
| <input type="checkbox"/> | أكثر من 15 سنة | <input type="checkbox"/> | من 10 إلى 15 سنة | |
| <input type="checkbox"/> | ماجستير | <input type="checkbox"/> | دكتوراه | 3. المؤهل العلمي: |
| <input type="checkbox"/> | ليسانس | <input type="checkbox"/> | ماستر | |
| | | <input type="checkbox"/> | شهادة مهنية | |

وجود منظمة مهنية مستقلة (غير حكومية) يساهم في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر					المحور الثاني
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
					01 تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية وتتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون مهنة التدقيق.
					02 وجود منظمة مهنية مستقلة تضم المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.
					03 تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يتطلب وجود منظمة مهنية مستقلة تعمل على إصدار معايير محدد لدخول المهنة، وإصدار معايير للممارسة المهنية تتوافق مع المعايير الدولية.
					04 تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية تقوم بإصدار دليل لأداب وقواعد السلوك المهني يتوافق مع الدليل الدولي.
					05 تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية تقوم بإصدار دليل التطوير المهني المستمر بحيث تهدف هذه البرامج إلى الرفع من جودة الأداء المهني.
					06 تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية تقوم بإصدار دليل التطوير المهني المستمر بحيث تهدف هذه البرامج إلى مواكبة التطورات الحديثة في مجال المعرفة المهنية.
					07 وجود منظمة مهنية مستقلة تعمل على إجراء الأبحاث والدراسات وعقد المؤتمرات وإصدار الكتب والدوريات والمنشورات يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.
					08 وجود منظمة مهنية مستقلة يساهم في تعزيز المكانة المهنية للأعضاء داخل المهنة والمجتمع ككل، كما تمنح التأيد القانوني والمعنوي لمساعدتهم في أداء المهام الموكلة لهم.
					9 تعمل المنظمة المهنية المستقلة على تحسين جودة الأداء المهني، وتحديد مسؤوليات المدققين، وتطوير تنظيم وممارسة المهنة .
					10 تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية مستقلة تحتوي على قسم خاص برقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق.

الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر						المحور الثالث
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	
					تكييف المعايير الدولية للتدقيق للبيئة الاقتصادية للجزائر يساهم في تطوير مهنة التدقيق.	01
					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام المهنيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بشخصية المدقق (التأهيل المهني، الحياد والاستقلال، العناية المهنية).	02
					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام المهنيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالعمل الميداني (التخطيط، الاشراف على عمل المساعدين، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أدلة التدقيق...الخ).	03
					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام المهنيين بتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بإعداد التقرير (رأي المدقق حول القوائم المالية، شكل ومحتوى تقرير المدقق، الأحداث اللاحقة...الخ).	04
					تطبيق معايير التدقيق الدولية يترتب عليه تقليل التباين وتحقيق التجانس بين ممارسات المهنيين وهو يؤدي إلى تطوير مهنة التدقيق.	05
					تطبيق معايير التدقيق الدولية يؤدي إلى زيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية محل التدقيق.	06
					تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر يترتب عليه جعل مهنة التدقيق ذات كيان مهني مستقل وتزيد الثقة في مهنة التدقيق.	07
					تطبيق معايير التدقيق الدولية سيكون له أثر إيجابي على مهنة التدقيق.	08
					يتم إصدار معايير التدقيق الدولية وفق أسلوب علمي مهني يساعد على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.	09
					تطبيق معايير التدقيق الدولية يترتب عليه تحقيق التوافق مع الممارسات المهنية الدولية، وبالتالي منافسة مكاتب التدقيق الدولية.	10
					تطبيق معايير التدقيق الدولية يساعد المهنيين على مواكبة التطورات التي مست المهنة على المستوى الدولي .	11

الإلتزام بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر						المحور الرابع
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	
					تعبر قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين كأحد مقومات تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.	01
					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالإستقامة والأمانة في علاقاتهم المهنية .	02
					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي تجنب مدققي الحسابات للعلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني.	03
					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالمحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها .	04
					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالامتناع عن كشف المعلومات السرية خارج الشركة دون تفويض محدد وصحيح، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها.	05
					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي التزام مدققي الحسابات بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة.	06
					يساهم تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	07
					يساهم تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في زيادة حرص مدققي الحسابات على تطوير كفاءاتهم العلمية ومهاراتهم العملية.	08
					يساهم تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تعزيز استقلالية مدققي الحسابات.	09
					يساهم تطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في الرفع من مستوى جودة الأداء المهني لممارسي هذه المهنة في الجزائر.	10

المحور الخامس					الالتزام بتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي المتعلق بالتطوير المهني المستمر يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.
الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
01					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي الالتزام بمتطلبات التطوير المهني المستمر المنصوص عليها في معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 07 التطوير المهني المستمر.
02					يقتضي تطوير مهنة التدقيق في الجزائر محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر.
03					محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي المشاركة كمتحدث في المؤتمرات أو جلسات الحوار أو مجموعات النقاش.
04					محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي تقديم دورة أو جلسة للتطور المهني المستمر في مجال يرتبط بالمسؤوليات المهنية.
05					محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي كتابة المقالات أو الكتب ذات الطابع المهني أو الأكاديمي والاطلاع على المواقع الالكترونية المهنية.
06					محافظة مدققي الحسابات على كفاءتهم المهنية وتطويرها بشكل مستمر يقتضي قراءة الأدبيات المحاسبية و المجالات المهنية.
07					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي تطبيق برامج التطوير المهني المستمر التي تعد ركيزة مهمة لكسب وزيادة المعارف الفنية والمهارات المهنية ، كما تعد وسيلة لمتابعة كل ما يطرأ على المهنة من تعديلات وتطورات.
08					تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي تطبيق برامج التطوير المهني المستمر التي تعد وسيلة مهمة تساهم في مواجهة الصعوبات التي تفرضها المتغيرات والمستجدات التي تواجه المهنة.
09					الالتزام مدققي الحسابات بإكمال 120 ساعة تعلم على الأقل كل ثلاث سنوات ضمن أنشطة ملائمة للتطوير المهني المستمر من شأنه أن يساهم في تطوير مهنة التدقيق.
10					يساهم تطبيق معيار التطوير المهني المستمر في الرفع من كفاءة مدققي الحسابات وبالتالي تطوير مهنة التدقيق.

الملاحق رقم (02): معاملات الارتباط بين المحاور

		Correlations			
		الثاني المحور	الثالث المحور	الرابع المحور	الخامس المحور
الثاني المحور	Pearson Correlation	1	,320*	,379**	,319*
	Sig. (2-tailed)		,012	,003	,012
	N	61	61	61	61
الثالث المحور	Pearson Correlation	,320*	1	,516**	,438**
	Sig. (2-tailed)	,012		,000	,000
	N	61	61	61	61
الرابع المحور	Pearson Correlation	,379**	,516**	1	,710**
	Sig. (2-tailed)	,003	,000		,000
	N	61	61	61	61
الخامس المحور	Pearson Correlation	,319*	,438**	,710**	1
	Sig. (2-tailed)	,012	,000	,000	
	N	61	61	61	61

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملاحق رقم (03): معاملات ثبات الدراسة

Reliability
Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,908	10

Reliability
Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,921	11

Reliability
Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,808	10

Reliability
Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,829	10

الملاحق رقم (04): الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

		الحالية المهنة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	حسابات محافظ	52	85,2	85,2	85,2
	محاسبي خبير	9	14,8	14,8	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

		المهنية الخبرة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	سنوات 05 من أقل	5	8,2	8,2	8,2
	سنوات 10 إلى 05 من	7	11,5	11,5	19,7
	سنة 15 إلى 10 من	22	36,1	36,1	55,7
	سنة 15 من أكثر	27	44,3	44,3	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

		العلمي المؤهل			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	مهنية شهادة	5	8,2	8,2	8,2
	ليسانس	33	54,1	54,1	62,3
	ماستر	7	11,5	11,5	73,8
	ماجستير	2	3,3	3,3	77,0
	دكتوراه	14	23,0	23,0	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

الملاحق رقم (05): المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
السؤال 01	61	4,39	,781
السؤال 02	61	4,38	,734
السؤال 03	61	4,13	,885
السؤال 04	61	4,31	,786
السؤال 05	61	4,41	,642
السؤال 06	61	4,31	,765
السؤال 07	61	4,28	,839
السؤال 08	61	4,28	,799
السؤال 09	61	4,21	,777
السؤال 10	61	4,03	,912
السؤال 11	61	4,34	,750
السؤال 12	61	4,23	,716
السؤال 13	61	4,13	,763
السؤال 14	61	4,05	,865
السؤال 15	61	4,07	,727
السؤال 16	61	4,20	,771
السؤال 17	61	4,21	,710
السؤال 18	61	4,18	,764
السؤال 19	61	3,92	,843
السؤال 20	61	3,67	,747
السؤال 21	61	4,05	,693

السؤال 22	61	3,84	,778
السؤال 23	61	4,46	,535
السؤال 24	61	4,34	,629
السؤال 25	61	4,46	,565
السؤال 26	61	4,49	,622
السؤال 27	61	4,38	,522
السؤال 28	61	4,07	,680
السؤال 29	61	4,07	,602
السؤال 30	61	4,07	,629
السؤال 31	61	4,15	,654
السؤال 32	61	3,98	,619
السؤال 33	61	4,36	,684
السؤال 34	61	4,10	,768
السؤال 35	61	4,07	,655
السؤال 36	61	3,84	,734
السؤال 37	61	4,00	,775
السؤال 38	61	4,26	,603
السؤال 39	61	4,11	,635
السؤال 40	61	3,80	,833
السؤال 41	61	4,18	,671
الثاني المحور	61	4,27	,588
الثالث المحور	61	4,10	,569
الرابع المحور	61	4,23	,379
الخامس المحور	61	4,07	,441
Valid N (listwise)	61		

One sample t test الملاحق رقم (06): اختبار

One-Sample Test

Test Value = 3

	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الثاني المحور	16,922	60	,000	1,274	1,12	1,42

One-Sample Test

Test Value = 3

	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الثالث المحور	15,028	60	,000	1,095	,95	1,24

One-Sample Test

Test Value = 3

	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الرابع المحور	25,382	60	,000	1,231	1,13	1,33

One-Sample Test

Test Value = 3

	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الخامس المحور	18,979	60	,000	1,071	,96	1,18

الملحق رقم (07): تحليل التباين

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
الثاني المحور	Between Groups	,668	1	,668	1,964	,166
	Within Groups	20,070	59	,340		
	Total	20,738	60			
الثالث المحور	Between Groups	,644	1	,644	2,020	,161
	Within Groups	18,801	59	,319		
	Total	19,445	60			
الرابع المحور	Between Groups	,101	1	,101	,700	,406
	Within Groups	8,510	59	,144		
	Total	8,611	60			
الخامس المحور	Between Groups	,976	1	,976	5,394	,024
	Within Groups	10,672	59	,181		
	Total	11,648	60			

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
الثاني المحور	Between Groups	,185	3	,062	,171	,915
	Within Groups	20,553	57	,361		
	Total	20,738	60			
الثالث المحور	Between Groups	,433	3	,144	,433	,730
	Within Groups	19,012	57	,334		

	Total	19,445	60			
الرابع المحور	Between Groups	,325	3	,108	,745	,530
	Within Groups	8,286	57	,145		
	Total	8,611	60			
الخامس المحور	Between Groups	,431	3	,144	,731	,538
	Within Groups	11,216	57	,197		
	Total	11,648	60			

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
الثاني المحور	Between Groups	1,390	4	,347	1,005	,413
	Within Groups	19,349	56	,346		
	Total	20,738	60			
الثالث المحور	Between Groups	,235	4	,059	,171	,952
	Within Groups	19,210	56	,343		
	Total	19,445	60			
الرابع المحور	Between Groups	,117	4	,029	,193	,941
	Within Groups	8,494	56	,152		
	Total	8,611	60			
الخامس المحور	Between Groups	,329	4	,082	,406	,803
	Within Groups	11,319	56	,202		
	Total	11,648	60			

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة المهنة في الجزائر، حيث تم تشخيص واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، وتبين أنها تعاني من العديد من النقائص، سواء على مستوى المنظمات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، أو معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، بالإضافة إلى غياب برامج للتطوير المهني المستمر.

في ظل النقائص التي تميزت بها مهنة التدقيق في الجزائر، تبرز أهمية وجود منظمة مهنية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية وتجمع بين المهنيين والأكاديميين، بحيث تتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون المهنة، وتعمل على تكييف معايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين مع البيئة الاقتصادية للجزائر، حيث أن تطبيق هذه المعايير سوف يترتب عليه تقليل التفاوت وتحقيق التجانس بين ممارسات المهنيين ومواكبة التطورات التي مست المهنة على المستوى الدولي، كما تعمل على إلزام المهنيين على إتباع برامج التطوير المهني المستمر، التي تعد ركيزة مهمة لكسب وزيادة المعارف الفنية والمهارات المهنية، كما تعد وسيلة لمتابعة كل ما يطرأ على المهنة من تعديلات وتطورات.

الكلمات المفتاحية: مهنة التدقيق، المنظمات المهنية، معايير التدقيق، قواعد السلوك المهني، التطوير المهني المستمر.

Abstract

This study aims to highlight the extent to which the components of the audit profession contribute to the development of the organization and practice of the auditing profession in Algeria. We have diagnosed the reality of organizing and practicing the audit profession in Algeria, the results demonstrated that it suffers from many shortcomings, whether at the level of professional organizations supervising the organization of the profession, or audit standards and rules of professional conduct, In addition to the absence of programs for continuing professional development.

In light of the shortcomings that characterize the audit profession in Algeria. It is very important to create an independent professional organization with legal personality that brings together professionals and academics, So that it assumes the responsibility of supervising and regulating the affairs of the profession, and works to adapt the international auditing standards and the rules of ethics decreed by the International Federation of Chartered Accountants to the economic environment of Algeria. It is expected that the the application of these standards will result in : firstly, reducing disparities and achieving consistency between the practices of professionals and keeping pace with developments that affected the profession at the international level, secondly, it obliges professionals to follow continuous professional development programs, which are an important pillar for acquiring and increasing technical knowledge and professional skills. Thirdly, it is a way to follow all changes and developments in the profession.

Key words: audit profession, professional organizations, audit standards, code of professional conduct, continuing professional development.