

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

UNIVERSITE BADJI MOKHTAR-ANNABA
BADJI MOKHTAR-ANNABA UNIVERSITY



جامعة باجي مختار- عنابة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية
مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي

أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث LMD

الموضوع:

إنعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في
الجزائر - دراسة استقصائية-

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية التخصص: محاسبة وتدقيق

للطالب: عمري أحمد

مدير أطروحة التخرج: د. ماضي زين العابدين أستاذ محاضر أ جامعة باجي مختار - عنابة-

أمام أعضاء اللجنة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
أ.د. جاوحدو رضا	أستاذ التعليم العالي	جامعة باجي مختار - عنابة-	رئيسا
د. ماضي زين العابدين	أستاذ محاضر أ	جامعة باجي مختار - عنابة-	مقررا
أ.د. طبائبية سليمة	أستاذ التعليم العالي	جامعة 08 ماي 1945 - قالمة-	ممتحنا
د. بن قارة إيمان	أستاذ محاضر أ	جامعة باجي مختار - عنابة-	ممتحنا
د. لعلايبيبة مالك	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد شريف مساعدي - سوق أهراس-	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

UNIVERSITE BADJI MOKHTAR-ANNABA
BADJI MOKHTAR-ANNABA UNIVERSITY



جامعة باجي مختار- عنابة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية
مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي

أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث LMD

الموضوع:

إنعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في
الجزائر - دراسة استقصائية-

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية التخصص: محاسبة وتدقيق

للطالب: عمري أحمد

مدير أطروحة التخرج: د. ماضي زين العابدين أستاذ محاضر أ جامعة باجي مختار - عنابة-

أمام أعضاء اللجنة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
أ.د. جاوحدو رضا	أستاذ التعليم العالي	جامعة باجي مختار - عنابة-	رئيسا
د. ماضي زين العابدين	أستاذ محاضر أ	جامعة باجي مختار - عنابة-	مقررا
أ.د. طبائبية سليمة	أستاذ التعليم العالي	جامعة 08 ماي 1945 - قالمة-	ممتحنا
د. بن قارة إيمان	أستاذ محاضر أ	جامعة باجي مختار - عنابة-	ممتحنا
د. لعلايبيبة مالك	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد شريف مساعدي - سوق أهراس-	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021-2022

أَعُوذُ بِاللَّهِ مِنَ الشَّيْطَانِ الرَّجِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿...نَرَفَعُ دَرَجَاتٍ مَّنْ نَّشَاءُ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ ﴿٧٦﴾﴾

[يوسف: 76]

﴿...وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴿٨٨﴾﴾

[هود: 88]

﴿...وَأَنَّ الْفَضْلَ بِيَدِ اللَّهِ يُؤْتِيهِ مَن يَشَاءُ وَاللَّهُ ذُو الْفَضْلِ الْعَظِيمِ

﴿٢٩﴾

[الحديد: 29]

أنا الممضي أسفله الطالب الباحث أحمد عمري، أصرح بشرفي أن هذا العمل البحثي المتمثل في أطروحة الدكتوراه الموسومة بـ: "انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر -دراسة استقصائية-"، والمقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث، هو عمل أكاديمي خاص بي، كما أنه غير مقدم لا جزء منه ولا كله لأية مؤسسة علمية أخرى بهدف نيل شهادة أكاديمية أو غير ذلك.

وأتحمل المسؤولية كاملة عن كل ما جاء في مضمونه.

الطالب الباحث: أحمد عمري

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، المتبناة من معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، وهذا من خلال التطرق لكيفية إصدار معايير التدقيق الدولية والهيئات المخولة لذلك، أهميتها، الأهداف المرجوة منها وعرض مضمونها، مع الوقوف على الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والهيئات المشرفة عليها وكذا مزاولي هذه المهنة، وعرض محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق. ولمعالجة موضوع الدراسة، والإجابة عن تساؤلاتها واختبار فرضياتها، تم الإعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، موجه لعينة من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بهدف استقصاء آراءهم حول موضوع الدراسة والدوافع التي أدت إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تم توزيع 340 نسخة استرجع منها 153، تم معالجتها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية رقم 26، أما فيما يخص تفسير وتحليل النتائج المستخلصة منه، فقد اعتمد على مجموعة من الاختبارات والأساليب الإحصائية وصفية واستدلالية. وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج، أهمها أن هناك دوافع لإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، كما أن إصدار هذه الأخيرة يساهم في عملية قبول مهمة التدقيق والتخطيط لها، فضلا عن مساهمتها في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات، بالإضافة إلى مساهمتها في عملية إعداد التقرير والتوثيق لمهمة التدقيق، هذا ما يجعلها تنعكس إيجابا على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: المعايير الجزائرية للتدقيق، معايير التدقيق الدولية، مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر،

مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

Résumé

Cette étude vise à connaître les répercussions de l'émission des Normes Algériennes d'audit sur la profession d'audit externe en Algérie, qui est adoptée à partir des normes internationales d'audit émises par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance, et c'en abordant comment émettre les Normes Internationales d'audit, et les organismes habilités à cet effet, son importance, les objectifs recherchés et la présentation de son contenu. Tout en se tenant sur le cadre général de l'exercice de la profession d'audit externe en Algérie et les organismes l'encadrer, ainsi que les praticiens de cette profession, et présenter le contenu des Normes Algériennes d'audit. Afin d'aborder le sujet de l'étude, de répondre à ses questions et de tester ses hypothèses, le questionnaire a été utilisé comme outil de collecte de données, adressé à un échantillon de praticiens de la profession d'audit externe en Algérie dans le but de sonder leurs opinions sur le sujet de l'étude et les motifs qui ont conduit à l'émission des normes algériennes d'audit. Là où 340 exemplaires ont été distribués, dont 153 ont été récupérés, ils ont été traités à l'aide du Paquet statistique pour les sciences sociales n° 26, Quant à l'interprétation et l'analyse des résultats extraits de celui-ci, elle s'est appuyée sur un ensemble de tests et de méthodes statistiques, descriptive et inférentiel. L'étude a abouti à un certain nombre de résultats, dont le plus important est qu'il existe des motifs pour émettre les normes algériennes d'audit, et l'émission de ces dernières contribue au processus d'acceptation et de planification de la mission d'audit, ainsi qu'à sa contribution à le processus de réalisation de la mission d'audit et de collecte des éléments probants, en plus de sa contribution au processus d'élaboration du rapport et la documentation la mission d'audit, ce qui lui réfléchir positivement sur la profession d'audit externe en Algérie.

Les mots clés : Normes Algériennes d'audit, les Normes Internationales d'audit, la profession d'audit externe en Algérie, Praticiens de la profession d'audit externe en Algérie.

Abstract

This study aims at identifying the effects of issuing Algerian Auditing Standards on the profession of external audit in Algeria, adopted from the International Auditing Standards issued by the board of International Auditing and Assurance Standards by examining how international auditing standards are issued and the authorized bodies for that, its significance, the desired objectives and presenting its content while passing through the general framework of practicing the external audit profession in Algeria, the supervising bodies and the practitioners of the profession in question, while presenting the content of the Algerian standards for auditing. To address the research question, answer its queries and test the hypotheses, a questionnaire was adopted as a data collection tool. It was designed for a sample of practitioners of external audit profession in Algeria to know their opinions on the issue and the motives behind issuing the Algerian standards for auditing, 340 copies were distributed, 153 of which were returned, were processed via Statistical Package for Social Sciences no° 26. For interpretation and results analysis extracted from it, a set of tests and statistical methods -descriptive and inferential- were utilized. A set of outcomes were reached, the most significant of which is that there are motives for issuing Algerian Auditing Standards and this contributes to the acceptance and planning of the auditing mission, as well as its contribution to the process of carrying out the verification and evidence-gathering function, in addition to its contribution in the process of preparing the report and documentation of the audit function, which positively affects external audit profession in Algeria.

Keywords: Algerian Auditing Standards, International Auditing Standards, External Audit Profession in Algeria, Practitioners of the external audit profession in Algeria.

إلى من قال فيما المولى عز وجل: "ولا تقل لهما أفه ولا تنهرهما وادخض لهما جناح الذل
من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا..."

أهدي هذا العمل إلى من أسأل الله أن يقدرني ويعينني على برهما كما ربياني صغيرا
إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، أمي الغالية جزاها الله عنا خيرا وأمدتها بالصحة
والعافية

إلى ملهمي وسندي في الحياة أبي الغالي أطال الله في عمره وأمدته بالصحة والعافية
إلى كل إخوتي وأخواتي الأعماء

إلى روح أستاذي رحمه الله وأدخله الجنة البروفيسور بلقاسم ماضي

إلى كل الأصدقاء والأحباب والرفقاء

إلى كل من ارتبطت بيني وبينهم مودة من زملاء وأصدقاء، أساتذة وعاملين

إلى أساتذتي الأفاضل كل باسمه ومقامه

إلى كل من ذكره قلبي ونفسي عن ذكره قلبي

قال تعالى: "وإن شكرتكم لأزيدنكم"

من جعل الحمد خاتمة النعمة جعله الله فاتحة المزيد، الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مبارك فيه
مدد خلقه وزنة عرشه ومداد كلماته، على جزيل نعمه وفضله علينا وأن اصطفاني أن أكون
في هذا المقام المبارك

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والامتنان للدكتور ماخي زين العابدين على قبوله الإشراف
على هذا العمل، وتوجيهاته وإرشاداته
وأتقدم بالشكر كذلك لأستاذنا القدير البروفيسور جا وحدو رضا على كل ما قدمه لنا من
دعم وندائح طيلة أطوار مشوارنا الدراسي

كما أتشرف بالتقدم بجزيل الشكر لأستاذ الدكتور كمال سماش بصفته أستاذنا أولا ومسؤول
التكوين ثانيا على كل ما قدمه لنا طيلة هذا المشوار

كما أتقدم بالشكر لأساتذتي الأفاضل الذين كان لهم دعما حسيا ومعنويا كبيرا طيلة
مشوارنا الدراسي وفي إتمام هذا العمل خاصة، وأخص بالذكر الدكتورة المحترمة إيمان بن
قارة والبروفيسور بن عمارة منصور، والدكتور رواجية عيسى جزاهم الله عنا خيرا
كما أتقدم بتشكراتي الخالصة لكل عائلة الكلية عامة، والطاقم الإداري والبيداغوجي لقسم
العلوم المالية خاصة على كل ما قدموه من تسميلات ومساعدات

كما لا يفوتني أن أشكر أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل البحثي وصرفه
جزء من وقتهم وجهدهم لذلك.

والى كل من كان له الفضل علينا طيلة مشوارنا الدراسي عامة وفي إتمام هذا العمل خاصة

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	التصريح
II	الملخص باللغة العربية
III	الملخص باللغة الفرنسية
IV	الملخص باللغة الإنجليزية
V	الإهداء
VI	التشكرات
VII- IX	فهرس المحتويات
X	قائمة الأشكال
XI- XII	قائمة الجداول
XIII	قائمة المختصرات والرموز
أ-ز	المقدمة
64-01	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي
01	تمهيد
17-02	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق
07-02	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق
11-07	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق
14-11	المطلب الثالث: فروض التدقيق
17-14	المطلب الرابع: أنواع التدقيق
30-18	المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الخارجي
21-18	المطلب الأول: العوامل التي أدت إلى ظهور التدقيق الخارجي
23-21	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي
26-23	المطلب الثالث: أهداف التدقيق الخارجي وفروضه
30-26	المطلب الرابع: مبادئ التدقيق الخارجي وأنواعه
63-31	المبحث الثالث: الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
38-31	المطلب الأول: التطور التاريخي لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
46-38	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر
49-46	المطلب الثالث: ممارسي مهنة التدقيق الخارجي

فهرس المحتويات

63-49	المطلب الرابع: القانون الأساسي للمدقق الخارجي في الجزائر
64	خلاصة
139-66	الفصل الثاني: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية
66	تمهيد
72-67	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول معايير التدقيق الدولية
69-67	المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية
71-69	المطلب الثاني: أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية
72	المطلب الثالث: خصائص معايير التدقيق الدولية
81-73	المبحث الثاني: منهجية إصدار معيار تدقيق دولي
75-73	المطلب الأول: الهيئة المصدرة لمعايير التدقيق الدولية
78-76	المطلب الثاني: كيفية إصدار معيار تدقيق دولي
80-78	المطلب الثالث: تصنيف معايير التدقيق الدولية ISA وأهم إصداراتها
138-81	المبحث الثالث: مضمون معايير التدقيق الدولية المتبناة في الجزائر
86-81	المطلب الأول: معايير المبادئ والمسؤوليات العامة
123-86	المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالتخطيط وتقييم المخاطر والإستجابة لها وأدلة التدقيق... ..
138-123	المطلب الثالث: المعايير المتعلقة باستخدام أعمال الآخرين ونتائج وتقارير التدقيق
139	خلاصة
205-141	الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)
141	تمهيد
143-142	المبحث الأول: أساليب تبني معايير التدقيق الدولية
142	المطلب الأول: التبني الكامل للمعايير
143	المطلب الثاني: استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة
143	المطلب الثالث: استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة
147-144	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير الجزائرية للتدقيق
144	المطلب الأول: نشأة المعايير الجزائرية للتدقيق
146-145	المطلب الثاني: نطاق المعايير الجزائرية للتدقيق

فهرس المحتويات

147-146	المطلب الثالث: أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق
206-148	المبحث الثالث: قراءة في محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق
155-149	المطلب الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط لها
197-155	المطلب الثاني المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بتنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات...
204-197	المطلب الثالث المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالتقرير والتوثيق
205	خلاصة
264-207	الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر
207	تمهيد
214-208	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
209-208	المطلب الأول: منهج الدراسة الميدانية ومصادر جمع البيانات
211-209	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية
214-212	المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل
223-214	المبحث الثاني: أداة الدراسة الميدانية (الاستبيان)
216-214	المطلب الأول: هيكل الاستبيان
222-216	المطلب الثاني: صدق الاستبيان وطرق توزيعه
223-222	المطلب الثالث: ثبات الاستبيان (إختبار الثبات Reliability)
263-223	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات
224-223	المطلب الأول: إختبار اعتدالية التوزيع (إختبار التوزيع الطبيعي)
252-224	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج إجابات المبحوثين
263-253	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
264	خلاصة
268-266	الخاتمة
283-270	قائمة المراجع
338-285	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
07	وصف عملية التدقيق	(01-I)
15	أنواع التدقيق	(02-I)
19	دور المدقق في تقليص فجوة البعد	(03-I)
25	أهداف التدقيق الخارجي	(04-I)
27	مبادئ التدقيق الخارجي	(05-I)
39	الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	(06-I)
42	الهيكل التنظيمي للمجلس الوطني للمحاسبة	(07-I)
50	العناصر المكونة للقانون الأساسي للمدقق الخارجي في الجزائر	(08-I)
75	هيكل إصدارات المعايير من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB	(01-II)
77	الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي	(02-II)
112	رسم بياني يوضح التواريخ والأحداث اللاحقة المرتبطة بها	(03-II)
210	توزيع مجتمع الدراسة حسب المهنة	(01-IV)
225	توزيع عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية لأفرادها	(02-IV)
226	توزيع عينة الدراسة وفق مهنة أفرادها	(03-IV)
227	توزيع عينة الدراسة وفق جهة مزاولة النشاط لأفرادها	(04-IV)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
09	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	(01-I)
30	أنواع التدقيق الخارجي	(02-I)
80-79	إصدارات معايير التدقيق الدولية سنة 2020	(01-II)
148	معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى غاية 2021/12/31	(01-III)
210	توزيع مجتمع الدراسة حسب المهنة	(01-IV)
211	الإحصائيات الخاصة بعملية توزيع الاستبيان	(02-IV)
213	القيم المقبول لمعامل ألفا كرونباخ (Cronpach's Alpha)	(03-IV)
215	مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale)	(04-IV)
215	مقياس تحديد الاتجاه العام لإجابات المبحوثين	(05-IV)
216	مقياس تحديد درجات معامل الاختلاف لإجابات المبحوثين	(06-IV)
217	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته	(07-IV)
218	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته	(08-IV)
220-219	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته	(09-IV)
220	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقراته	(10-IV)
221	الصدق البنائي لمحاور الدراسة	(11-IV)
222	معاملات الثبات "ألفا كرونباخ"	(12-IV)
224	نتائج إختبار Kolmogorov-Smirnov للعينة الواحدة	(13-IV)
225	توزيع عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية لأفرادها	(14-IV)
226	توزيع عينة الدراسة وفق مهنة أفرادها	(15-IV)
227	توزيع عينة الدراسة وفق جهة مزاوله النشاط لأفرادها	(16-IV)
229-228	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول	(17-IV)
234-233	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني	(18-IV)
241-240	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث	(19-IV)
249-248	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع	(20-IV)
255-254	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى	(21-IV)
256-255	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية	(22-IV)
257	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثالثة	(23-IV)
259	نتائج إختبار One-Sample Wilcoxon Signed للفرضية الثانية	(24-IV)

قائمة الجداول

260	نتائج إختبار One-Sample Wilcoxon Signed للفرضية الثالثة	(25-IV)
261	نتائج إختبار One-Sample Wilcoxon Signed للفرضية الرابعة	(26-IV)
263	نتائج إختبار One-Sample Wilcoxon Signed للفرضية الخامسة	(27-IV)

قائمة الاختصارات

الرمز	المعنى باللغة الأصلية	المعنى باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CNCC	Chambre national des Commissaires aux Comptes	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
ONEC	Ordre national des Experts Comptables	المصف الوطني للخبراء المحاسبين
COSOB	La Commission d'Organisation et de Surveillance des Opérations de Bourse	لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المتعارف عليها
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board's	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية
IAPC	International Auditing Practice Committee	لجنة ممارسات التدقيق الدولية
IAS/IFRS	International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards	المعايير المحاسبية الدولية/ معايير التقارير المالية الدولية
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants	ميثاق أخلاقيات المهن المحاسبية
IFAC	International Financial Reporting Standards	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ISA	International Standard on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
ISAEs	International Standards on Assurance Engagements	المعايير الدولية لمهام التأكيد
ISQCs	International Standards on Quality Control	المعايير الدولية لرقابة الجودة
ISREs	International Standards on Review Engagements	المعايير الدولية لمراجعة الإلتزامات
ISRSs	International Standards on Related Services	المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة
NAA	Normes Algériennes d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
PCN	Plan Comptable Générale	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	System Computable Financier	النظام المحاسبي المالي
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمه

مقدمة

شهد اقتصاد المال والأعمال تطورا كبيرا منذ النشأة وإلى الحين، هذا التطور أدى إلى كبر حجم المشروعات والشركات سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي، حتى أصبحت عابرة للحدود تحت غطاء الشركات متعددة الجنسيات، ولا شك أن هذا الحجم من الأعمال يعقد ويصعب الرقابة عليها ومتابعة أعمالها، إضافة إلى ظهور ما اصطلح عليه بنظرية الوكالة وانفصال الإدارة عن الملكية الذي أدى إلى خلق فجوة بين إدارة الشركات وملاكها، كل هذه الأسباب وغيرها عجلت بالبحث عن الأساليب الفعالة تضمن متابعة أعمال الشركات والرقابة عليه، والذي نتج عنه إعادة النظر في مهام التدقيق بصفة عامة، والتدقيق الخارجي بصفة خاصة، خاصة مع الفضائح والأزمات المالية التي شهدتها العالم والتي أدت إلى انهيار العديد من الشركات رغم إصدار المدققين الخارجيين لتقارير نظيفة حول القوائم المالية لهذه الشركات وبالتالي خلوها من احتمال مواجهة هذه الشركات لصعوبات قد تؤثر على استمرارها، ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر أشهرها في القرن العشرين وهي فضيحة إنرون (شركة طاقة أمريكية) المعلن عنها سنة 2001، والتي من أهم أسباب حدوثها تواطؤ مكتب التدقيق "آرثر أندرسون" المكلف بتدقيق حساباتها والذي كان وقتها من أكبر خمس مكاتب تدقيق في العالم.

إن إهتمام أصحاب الشركات والدول على حد سواء بتطوير مهنة التدقيق بصفة عامة والتدقيق الخارجي بصفة خاصة باعتباره الوسيط بين ملاك الشركات وإدارتها، جاء عبر مراحل مختلفة، ومن أهم الخطوات المتخذة في هذا الإطار هو إصدار معايير توحد عمل المدققين الخارجيين وتوفر لهم الإرشادات اللازمة في أداء مهامهم بالكفاءة والفعالية اللازمة، والتي كانت في صورة المعايير الدولية للتدقيق ISA المصدرة من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية "IAASB" التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC".

في خضم ذلك، الجزائر كدولة نامية لم تكن بمنأى عن ذلك، فهي بدورها سارت في نفس النهج ولكن ليس بنفس النسق الدولي، خاصة مع توجهها إلى اقتصاد السوق، حيث شهدت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عدة مراحل في تطورها منذ استقلالها، ومن أهم هذه المحطات هو إنشاءها لأول منظمة مهنية ترعى المهنة سنة 1991 في صورة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، التي تعتبر أول منظمة مهنية غير حكومية ترعى المهنة في تاريخ الجزائر، ولم تقف عن ذلك، فقد واصلت نهج الإصلاحات، حيث تبنت المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية "IAS/IFRS" بإصدارها للقانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي "SCF" بغرض إحداث التوافق المحاسبي في الممارسات المطبقة، وباعتبار المحاسبة والتدقيق متلازمين، كان لابد من تطوير مهنة التدقيق بما يتوافق مع التطور

مقدمة

الحاصل في مهنة المحاسبة، وذلك بتبني معايير التدقيق الدولية ISA، وكمحاولة لمسايرة هذه المعايير تم إصدار أهم تشريع ينظم المهنة خلال العشرية الأخيرة والمتمثل في القانون 10-01 حيث تم حل المنظمة المشرفة على المهن المحاسبية الثلاث إلى ثلاث هيئات ترعى كل منها مهنة محاسبية، في صورة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تحت لواء المجلس الوطني للمحاسبة.

وقصد إحداث التوافق الدولي في ممارسات التدقيق الخارجي عبر تدويل هذه المهنة وجعلها في مصاف الممارسة الدولية، باشرت الجزائر في إصدار معايير تدقيق خاصة بها، وكان ذلك بداية من سنة 2013 بإصدار معايير خاصة بتقرير المدقق، وكانت آخر مرحلة في درب الإصلاحات اتخذتها الجزائر تمثلت في تبني معايير التدقيق الدولية عن طريق إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وذلك بداية من سنة 2016 والتي أسفرت عن إصدارها لستة عشر (16) معيارا جاءت عبر أربع مقررات صادرة عن وزارة المالية كان آخرها سنة 2018، وتعتبر معايير التدقيق مرشدا ودليلا للمدقق الخارجي في أداء مهمة التدقيق، حيث توفر الإرشادات والمتطلبات اللازمة لذلك.

➤ إشكالية الدراسة:

وبناء على ما سبق، وباعتبار المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت كدليل إرشادي للمدقق تمكنه من تنفيذ مهمة التدقيق، بتوفير الإرشادات والمتطلبات اللازمة لتحقيق ذلك، تتمحور الإشكالية الرئيسية للدراسة في السؤال التالي:

- ما هي انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

وللإجابة على هذا السؤال الرئيسي تم طرح جملة من الأسئلة الفرعية التالية الذكر:

➤ الأسئلة الفرعية:

- 1- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى للبيانات الشخصية لهم عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؟
- 2- هل توجد موافقة على دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين المبحوثين ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؟

مقدمة

3- هل يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؟

4- هل يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؟

5- هل يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؟

➤ فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية يمكننا الانطلاق من الفرضيات التالية:

1- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى للبيانات الشخصية لهم عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؛

2- توجد موافقة على دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين المبحوثين ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؛

3- يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها عند مستوى المعنوية $(\alpha=0,05)$ ؛

4- يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات عند مستوى المعنوية $(\alpha=0,05)$ ؛

5- يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها عند مستوى المعنوية $(\alpha=0,05)$.

➤ حدود الدراسة:

يمثل حصر حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** ركزت الدراسة تبيان انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث شملت الدراسة المعايير المصدرة إلى غاية سنة 2021 والمتمثلة في 16 معيارا جزائريا للتدقيق.

- **الحدود المكانية:** شملت الدراسة عينة من مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر الناشطين عبر مختلف جهات الوطن.

مقدمة

- الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي خلال الفترة الممتدة من سنة 2018 إلى غاية سنة 2022، في حين أن الدراسة الميدانية كان خلال الفترة الممتدة من 15 سبتمبر 2021 إلى غاية 20 جانفي 2022.

- الحدود البشرية: شملت الدراسة عينة من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات.

➤ أهمية الدراسة:

إن أهمية الدراسة ناتجة من أهمية مهنة التدقيق الخارجي في حد ذاتها، هذه الأخيرة تضفي المصداقية في صحة وعدالة الكشوف المالية المعروضة من قبل المنشآت من خلال إبداء رأي فني من طرف شخص مهني محايد ألا وهو المدقق الخارجي (مدقق الحسابات)، فنظرا لذلك كان من الواجب البحث عن السبل الكفيلة بالارتقاء بهذه المهنة وذلك من خلال تحسين أداء مزاولها من أجل تحسين أداءهم وجودة الخدمات المقدمة من قبلهم، ولتحقيق ذلك لا بد من وجود مرجع يعتمد عليه عند أداء المهام المنوطة بهم والتي جاءت في صورة معايير التدقيق، حيث ركزت هذه الدراسة على المعايير الجزائرية للتدقيق باعتبارها حديثة النشأة وربطها بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

➤ أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق الخارجي؛
- استعراض المعايير الدولية للتدقيق والتعرف على كيفية إصدارها والهيئات المسؤولة عنها؛
- استعراض المعايير الجزائرية للتدقيق والتعرف على كيفية إصدارها والهيئات المسؤولة عنها؛
- التعرف على الإطار العام الذي يحكم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، من قوانين وتشريعات تحكم المهنة والمهنيين على حد سواء؛
- معرفة الدوافع التي أدت إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- استقصاء آراء عينة من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات حول انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنتهم، من خلال مساهمتها في مختلف مراحل مهام التدقيق المنوطة بهم؛
- اقتراح جملة من التوصيات التي من شأنها المساهمة في تطوير المهنة وتعزيز العمل على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

➤ منهج الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية، ولإلمام بجميع جوانب الموضوع، تم الإعتماد المنهج الوصفي، من خلال التطرق للمفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي، معايير للتدقيق الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق، إضافة إلى إصدارات معايير التدقيق الدولية والجزائرية والتشريعات التي تؤطر المهنة في الجزائر وكذا الدراسات السابقة، كما تم الاستعانة بالمنهج التاريخي في سرد مختلف المراحل التي مر بها التدقيق الخارجي سواء على المستوى الدولي أو على مستوى الجزائر، أما الجانب التطبيقي للدراسة فقد تم الاستعانة بالمنهج الوصفي من خلال استقصاء لآراء عينة من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر باستخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات.

➤ صعوبات الدراسة:

إن الصعوبات التي واجهت الباحث أثناء الدراسة كان سببها الرئيسي الوباء الذي نزل على العالم أجمع والجزائر خاصة، وما تبع ذلك من إجراءات وقائية وبروتوكولات صحية، منها غلق الحدود وتعليق المنح الجامعية، الأمر الذي حال دون الحصول على مراجع أكثر حداثة، بالإضافة إلى منع التنقل بين ولايات الوطن، غلق المكتبات والجامعات... إلخ، وفيما يخص الدراسة الميدانية حالت هذه الظروف بين إمكانية تواصل الباحث مع أفراد عينة الدراسة بشكل مباشر يعني حضوريا حيث أن العديد منهم غلق مكتبه مفضلا التعامل عن بعد، مما ألزمه التعامل معهم مستخدما تقنية الاستبيان الإلكتروني.

➤ الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت الموضوع من زوايا مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والفرنسية، حيث تم ترتيب الدراسات حسب تسلسلها الزمني، وذلك اعتمادا على الهدف من الدراسة، المنهج المتبع، عينة الدراسة المستهدف وأخيرا أهم نتائجها.

- الدراسات باللغة العربية:

1- دراسة حولي محمد، (2017): انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.

مقدمة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة انعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، فضلا إلى معرفة إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA)، وتمثلت عينتها في مجموعة من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، واستخدمت الاستبيان كأداة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي وتحليلها باستخدام برنامج SPSS، وكان من أبرز نتائجها أن مهنة التدقيق الخارجي في ذلك الوقت تتصف بعدم وجود معايير محددة المعالم، كاملة ومنسقة تشمل جميع نواحي عملية التدقيق، وأن كل ما يضبط المهنة هو القانون 10-01 وما تلاه من مراسيم تنفيذية.

كما خلصت الدراسة إلى أن توحيد المنظومة المحاسبية من خلال النظام المحاسبي المالي، من خلال المرجعية المبنية على IAS/IFRS، يستوجب أن يصحبه توحيد لمهنة التدقيق أيضا، وبالتالي لا بد من إعداد إطار مرجعي للتدقيق الخارجي بالجزائر على ضوء المعايير الدولية للتدقيق.

2- دراسة بهلولي نور الهدى، (2017): أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس -سطيف-1، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وتمثلت عينتها في مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، واستخدمت الاستبيان كأداة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي وتحليلها باستخدام برنامج SPSS، وكان من أبرز نتائجها أن التشريعات الحالية المحلية لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة وأن مدقق الحسابات لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية (ISA) خاصة وأن الجزائر لم تتمكن بعد من الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، كما أظهرت نتائج النموذج الإحصائي أن تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

3- دراسة صنهاجي هيبية، عوادي عبد القادر، عامرة محمد العيد، (2017): أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي -دراسة استقصائية-، مجلة العلوم الإدارية والمالية، (العدد 01).

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، باعتبار أن المعايير الدولية للتدقيق تحتوي على مجموعة من الارشادات والتوجيهات التي تساعد المدقق في أداء مهمته، وكانت الدراسة تحليلية، ومن أبرز أن المعايير الدولية للتدقيق تساهم في الرفع من مستوى أداء عمل المدققين، وتعمل على تقليل التفاوت المهني بينهم، كما دعت الدراسة إلى ضرورة التزام المدققين الخارجيين بالمعايير الجزائرية للتدقيق من أجل رفع مستوى أداء مهنتهم على نحو أفضل.

4- دراسة سوسة بدر الدين، (2019): أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية - دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التوجه الدولي للتوافق في مجال التدقيق بخلق معايير دولية لها أبعاد أكثر شمولية تغطي مجالات أوسع تتعلق بالمؤسسة ومحيطها، وكذلك الوقوف على كيفية مواكبة الجزائر لهذه التطورات من خلال الإصلاحات التي قامت بها، ودراسة مدى تأثير معايير التدقيق في جودة القوائم المالية، واستخدمت الاستبيان كأداة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي وتحليلها باستخدام برنامج SPSS، وكان من أبرز نتائجها أن للمعايير الجزائرية للتدقيق أثر على جودة القوائم المالية لما لها من مقومات تجعل المدقق يتدخل بشكل هادف ومنظم وفي التوقيت المناسب على عدة مستويات في المنشأة، وبالتالي يؤثر في جودة المعلومات المالية التي تنتجها المنشأة.

5- دراسة بلقاضي طاهر لمين، (2019): تطبيق معايير المراجعة ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها -دراسة تطبيقية في مكتب مراجعة-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، واقتصرت الدراسة على مكتب تدقيق واحد، حيث استخدمت دراسة الحالة، ومن أبرز نتائجها أن معايير التدقيق الدولية تتميز بالمرونة مع التغيرات والتطورات الاقتصادية التي تحدث، وينتج عن تطبيقها زيادة ثقة المؤسسات الأم في صحة الكشوف المالية لفروعها التي تقع في البلدان المطبقة لمعايير التدقيق الدولية، كما أن بيئة التدقيق في الجزائر تستجيب لتطبيق معايير التدقيق الدولية، نتيجة لارتفاع الاستثمار المباشر للشركات متعددة الجنسيات في شتى المجالات.

6- دراسة خلايفية إيمان، (2020): دور إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية -دراسة استقصائية-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى لمعرفة دور إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، واشتملت الدراسة على عينتين للدراسة، الأولى تتمثل في مجموعة من محافظي الحسابات، والثانية مجموعة مستخدمي القوائم المالية، واستخدمت الاستبيان كأداة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي وتحليلها باستخدام برنامج SPSS، وكان من أبرز نتائجها أن إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة إلى غاية سنة 2018، كما يسمح إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في حصول مستخدمي القوائم المالية على تقارير تدقيق ذات جودة، وبالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية المصادق عليها من قبل مدققي الحسابات.

7- دراسة زيادي سامي، سعدي يحيى، (2020): أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر - دراسة ميدانية لآراء عينة من مدققي الحسابات -، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، (العدد 02)

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، وتمثلت عينتها في مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، واستخدمت الاستبيان كأداة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي وتحليلها باستخدام برنامج SPSS، وكان من أبرز نتائجها أن الاستراتيجية المثلى لإصلاح مهنة التدقيق هي تكييفها مع معايير التدقيق الدولية، كما الإعتقاد عليها في إصلاح مهنة التدقيق سيساهم إلى حد كبير في تحسين الأداء المهني للمدقق الجزائري.

- الدراسات باللغة الفرنسية:

8- L'étude de Zaafrane Mansouria, (2016) : L'efficacité Du Commissariat Aux Comptes En Vertu De L'application Des Normes ISA (International Standards Auditing) Cas Des Commissaires Aux Comptes Algériens, Revue Finance & marchés, (N°2).

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة فعالية مهمة التدقيق باعتبارها أداة مهمة للرقابة على الكشوف المالية، حيث لا يمكن تحقيق فعالية مهمة التدقيق إلا من خلال اعتماد وتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA، واعتمدت على دراسة الحالة، حيث تم إجراء دراسة تطبيقية على مستوى مكاتب التدقيق، وقد أجريت دراستنا على عينة من 25 مكتب تدقيق تمارس نشاطها في الجزائر، وكان من أبرز نتائجها أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يضمن جودة

التدقيق واستقلالية المدقق، كما أن توحيد ممارسات التدقيق أصبح ضرورة قصوى بالنظر إلى العولمة الاقتصادية.

9- L'étude de BELGUET Youcef, (2017) : **La pratique du Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit Cas : NAA 300 / Planification d'un audit d'états financiers**, revue des reformes économique et intégration dans l'économie mondiale, (N°24).

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف ممارسات المدققين فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر، وذلك من خلال التعرف على ما إذا كانت المعايير الجزائرية للتدقيق تؤدي إلى توحيد ممارسات التدقيق الخارجي في الجزائر ومساهمتها في مهمة التدقيق، واقتصرت الدراسة على المعيار NAA 300 "التخطيط لتدقيق الكشوف المالية"، واعتمدت على دراسة الحالة من خلال دراسة نموذج على مستوى مكاتب التدقيق، وكان من أبرز نتائجها أن مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لا يتبعون نفس المرجع في ممارساتهم، مما يجعل من الضروري تنسيق ممارسات التدقيق الخارجي، ووضع قاعدة حقيقية لتطبيق المعايير الجزائرية NAA، كما أن عملية التدقيق المنفذة وفقا لمعايير NAA تسمح لها بالتعبير عن الرأي الفني المحايد حول الكشوف المالية.

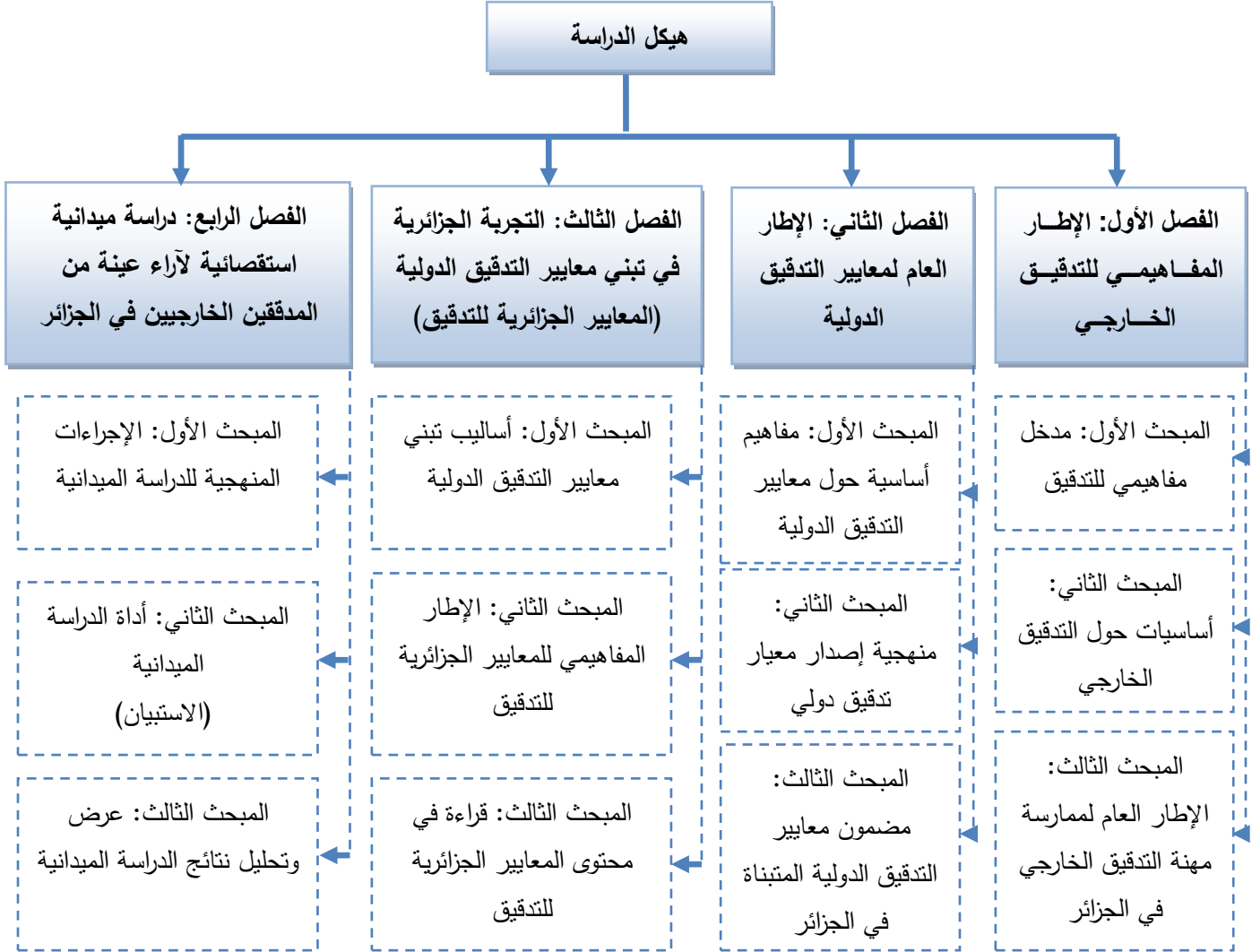
➤ ما يميز دراستنا الحالية عن باقي الدراسات السابقة:

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو أنها جاءت بناء على نتائجها، فإن أغلب الدراسات السابقة توصلت لأهمية المعايير الدولية للتدقيق، وملائمتها للبيئة الجزائرية ومدى فعاليتها وأثرها الإيجابي على المهنة ومزاوليها وأوصت بضرورة تبنيها، وبالتالي كانت هذه الدراسة امتدادا لها، وذلك من خلال التعرف على التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية، من خلال إصدارها لمعايير محلية تحت مسمى "المعايير الجزائرية للتدقيق NAA" وعرض محتواها، وكذا التعرف على انعكاساتها على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال دراسة مساهمتها في تنفيذ مهام التدقيق الخارجي، عبر استقصاء آراء عينة من مزاولي المهنة في الجزائر، كما اختلفت هذه الدراسة عن بعض الدراسات السابقة في أداة الدراسة، فنجد دراسة "Mansouria Zaafrane" ودراسة "بلقاضي طاهر لمين"، اعتمدوا على منهج دراسة الحالة، في حين أن البعض الآخر فضل الدراسة التحليلية في صورة دراسة "BELGUET Youcef" ودراسة "صنهاجي هبية، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد"، بينما جاءت دراسة "حولي محمد" لدراسة انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق الخارجي، ولما كان للنظام المحاسبي المالي انعكاس إيجابي على المهنة، كان لا بد من دراسة انعكاسات المعايير الجزائرية عليها على اعتبار أن النظام المحاسبي المالي والمعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة من البيئة الدولية.

مقدمة

➤ هيكل الدراسة:

لمعالجة إشكالية الدراسة والإجابة على أسئلتها واختبار فرضياتها، وبغرض الإلمام بجوانب الموضوع والتعريف بمتغيراته، وذلك بناء على الأهداف المرجوة من الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، ثلاثة منها في الجانب النظري والآخر في الجانب التطبيقي حيث يمثل الدراسة الميدانية، كما هو موضح في الشكل التالي:



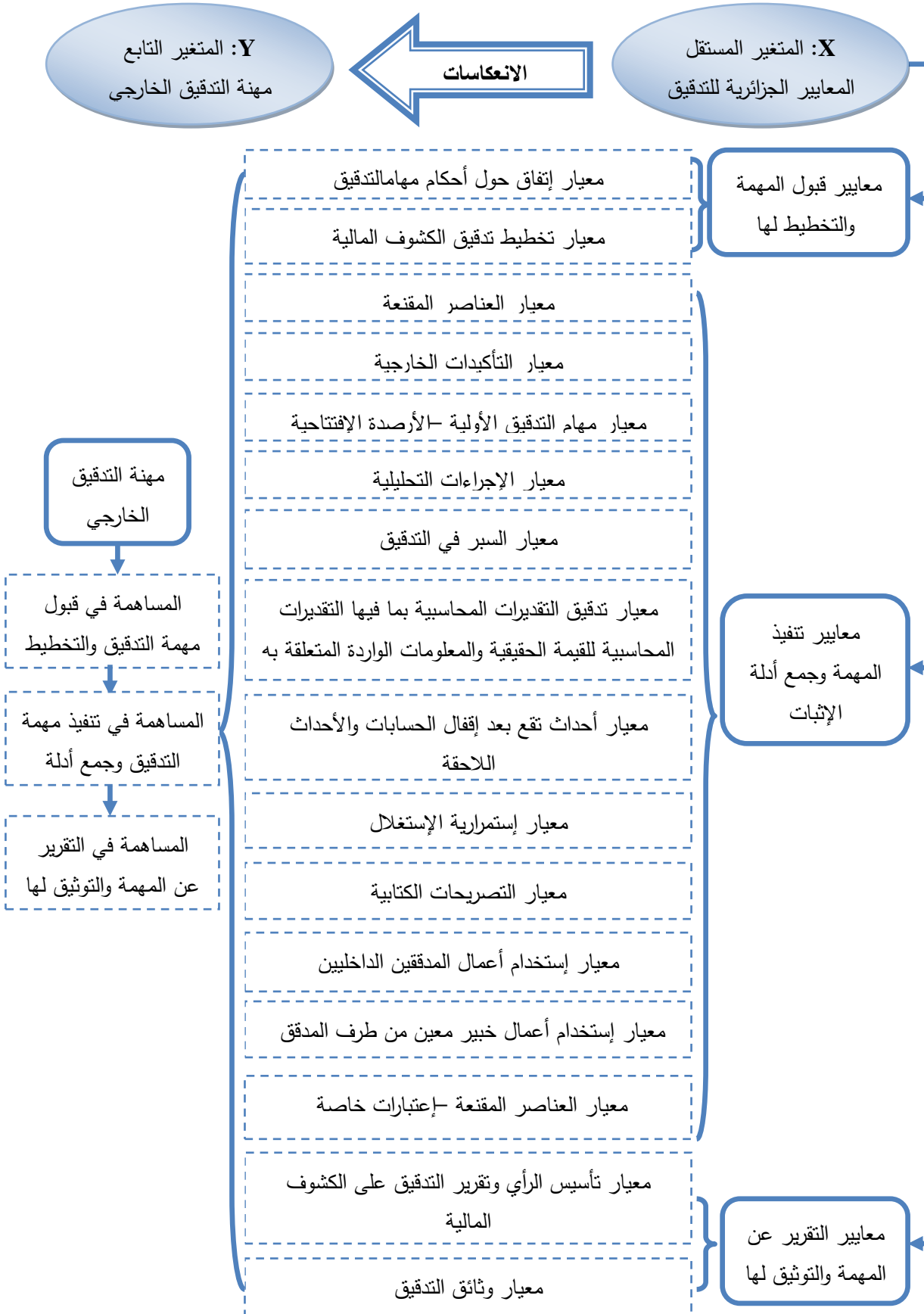
➤ متغيرات الدراسة:

تضمن موضوع الدراسة متغيرين، كما يلي:

– المتغير المستقل: يتمثل في هذه الدراسة في المعايير الجزائرية للتدقيق المصدرة إلى غاية نهاية

سنة 2021 والبالغ عددها 16 معيارا.

– المتغير التابع: والمتمثل في مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.



الفصل الأول:
الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

تمهيد:

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها، يشكل حاجسا أمام ملاكها ومساهميها، حيث أنهم يهدفون إلى متابعة أنشطتها وفعاليتها وكميائها وإداريتها، هذا ما خلق فجوة بين إدارة المؤسسة وملاكها، الأمر الذي أوجب دخول طرف ثالث في العلاقة يضمن الحياد ويكون فيصلا، ويؤدي دور الوسيط بينهما، حيث يعمل على فحص عمليات المؤسسة وإيصال نتائج ذلك الفحص إلى الملاك، هذه العملية التي أصطلح عليها بالتدقيق الخارجي، والتي كانت منذ عصور وتطورت على مدار عقود من الزمن، والتي تعمل في إطار محدد.

وعليه، تم تخصيص هذا الفصل للتطرق إلى الإطار المفاهيمي لعملية التدقيق الخارجي، ولمعالجة ذلك

تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية متمثلة في:

- المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق؛
- المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي؛
- المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق

مر التدقيق بعدة مراحل عبر التاريخ، صاحبت التطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي، مما كان أمراً حتمياً تكيف التدقيق مع هذه التطورات التي شهدها العالم، والمتمعن في تاريخ التدقيق، يجد أنه مر بالعديد من المراحل، وقد ظهرت الحاجة لمهنة التدقيق لأول مرة لدى الحكومات عند قدماء المصريين واليونان، حيث كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة في جلسات ليحكم على صحة تلك التسجيلات (1)، ويمكن إيجاز أهم المراحل فيما يلي:

مرحلة ما قبل 1850 م:

التدقيق مهنة نشأت من القدم، حيث أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة (2)، ومن هنا أصطلح عليه بمصطلح "Auditor" والتي أشتق منها الفعل Audire أي يستمع؛ والتدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل، وكان غرضه الرئيسي إكتشاف الغش والخطأ، ومنع التلاعب.

حيث أن المحاسبة في هذه الفترة كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المؤسسات العائلية، وكانت تهدف إلى منع حدوث التلاعبات والغش في الدفاتر المحاسبية، وكان المدقق يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته. (3)

مع انتشار النشاط التجاري في أوروبا وبالأخص إيطاليا ممهدا الطريق للثورة الصناعية، برزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواكب التزايد الكبير في المعاملات التجارية، وكان ذلك بظهور نظرية القيد المزدوج من قبل الراهب الإيطالي لوكا باشيولي الأمر الذي أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة؛ إضافة إلى انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها الأمر الذي زاد من الحاجة إلى التدقيق والرقابة بصفة عامة.

(1) خالد أمين عبد الله (2013): علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية-، عمان -الأردن-، دار وائل للنشر والتوزيع، ص ص 17-18.

(2) هادي التميمي (2006): مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، الأردن، دار وائل للنشر، ص 17.

(3) إدريس عبد السلام الشتيوي (1996): المراجعة: معايير وإجراءات، ط4، بيروت - لبنان-، دار النهضة العربية، ص 14.

مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وتوسع الفجوة بين الملاك والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم (البيانات) المالية لأجل منع وإكشاف الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد؛ كما لم يتم الاعتراف خلال هذه الفترة بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً لجميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات. (1)

ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية roxonati وكانت تتطلب ست سنوات تدريبية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وقد أصبحت عضوية الكلية في عام 1699 شرطاً من شروط ممارسة مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. (2)

مرحلة قبل 1960م:

تميزت هذه الفترة بظهور مؤسسات المساهمة الكبيرة الحجم نسبياً وذات العمليات الكثيرة، وفصل الملكية عن الإدارة، وألزم كذلك وجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجبها؛⁽³⁾ ولقد كان الهدف من التدقيق هو إكتشاف ومنع الأخطاء وكذا التلاعب والغش بفحص النظام المحاسبي، وتوجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي استخدام أسلوب الفحص التفصيلي سائداً مع قبول أسلوب الفحص بالعينات في نطاق محدود.

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال للمنشآت، فإن هدف التدقيق أضحى أعم وأوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاته ووسائل إيصال نتائجه إلى المستفيدين، بينما هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية كان وقائي وينحصر في إكتشاف الأخطاء والإختلاس. (4)

(1) هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

(2) خالد عبد الله، (2000): علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، ط1، بدون بلد، دار وائل، ص ص 17-18.

(3) حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح (1999): أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1، الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ص2

(4) أحمد حلمي جمعة، (2009): المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث: الإطار الدولي، ط1، عمان -الأردن-، دار صفاء للنشر والتوزيع، ص 31.

ثم تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، أصبح إكتشاف ومنع الأخطاء هدفا فرعيا مع التأكد على أهمية الإعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغير أسلوب التدقيق من الإعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية إختبارها، ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي، تحول هدف التدقيق إلى التقرير عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نفس الفترة. (1)

المرحلة ما بعد 1960 م:

عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للتدقيق، حيث شهدت التأكيد على (2):

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

ثانيا: مفهوم التدقيق

لقد تعددت التعريف لمصطلح التدقيق بتعدد الكتاب والنظار في هذا المجال، وكذا باختلاف الهيئات المهنية الراعية لهذه المهنة على مستوى العالم، وفي هذا المطلب سنحاول التطرق للبعض منها.

1- التدقيق لغتا:

يستعمل مصطلح التدقيق في اللغة العربية دلالة على الدقة والإمعان في الشيء، حيث جاء في القواميس أنه: "دقق الحساب وغيره: أي أنه استعمل الدقة وأنعم النظر فيه، داقت مداقته الحساب وفي

(1) أحمد حلمي جمعة، (2012): المدخل إلى التدقيق والتأكيد: وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، عمان -الأردن-، دار صفاء للنشر والتوزيع، ص 31.

(2) عبد الفتاح محمد صحن، محمود ناجي درويش (1998): المراجعة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية - مصر -، الدار الجامعية، ص 25.

الحساب، أي حاسبته بالدقة، والدقة هي الضبط والإحكام، والتدقيق عند العلماء هو إثبات الدليل بالدليل، كما أن التحقيق هو إثبات المسألة بالدليل، فالمدقق أعلى رتبة من المحقق⁽¹⁾

2- مصطلح التدقيق:

اشتق مصطلح التدقيق (AUDIT) من الكلمة اللاتينية (AUDIRE) ومعناها يستمع (ECOUTER) لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث كان قدماء المصريين والرومان والإغريق يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت العملية تقتصر على الحسابات المالية الحكومية، إذ كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم.⁽²⁾

3- تعريف التدقيق:

التدقيق هو عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما⁽³⁾؛ ومن بين تعاريف التدقيق، نذكر ما يلي:
يعرف التدقيق بأنه: "عملية التحقق من المعلومات المعدة من طرف آخر بهدف تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات معدة بعدالة"⁽⁴⁾

عرف التدقيق كذلك على أنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المالية والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة محل التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"⁽⁵⁾.

كما أنه تم تعريف التدقيق على أنه: "فحص حسابات المنشأة محل التدقيق، ويجب أن يتضمن فحص الممارسات المحاسبية وطرق التقييم المتبعة في إعداد القوائم المالية"⁽⁶⁾.

(1) قاموس المنجد في اللغة والإعلام، (1976): بيروت - لبنان، دار المشرق، ص 219.

(2) أحمد حلمي جمعة، (2005): المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، ص 06.

(3) وليام توماس وأمرون هنكي (1989): تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، ص 26.

(4) Maire Loughran, (2010): **Auditing for Dummies**, Willy Publishing Inc, USA, P08.

(5) إيهاب نظمي إبراهيم، (2009): التدقيق القائم على مخاطر الأعمال - حداثه وتطور -، الطبعة الأولى، عمان - الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ص 17.

(6) Jossette et Max Peyrard, (2001): **Dictionnaire de la finance**, 2^{ème} édition, Paris -France-, Librairie Vuibert, P20.

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA التدقيق على أنه: "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين"⁽¹⁾

وقد تم تعريف التدقيق على أنه: "فحص انتقادي موجه للتأكد من أن حسابات المؤسسة تعكس صورة صادقة عن نشاطها، وكذا مدى الالتزام بتطبيق المبادئ والقوانين المتعارف عليها"⁽²⁾

من خلال التعاريف السابقة، نجد أن التدقيق:

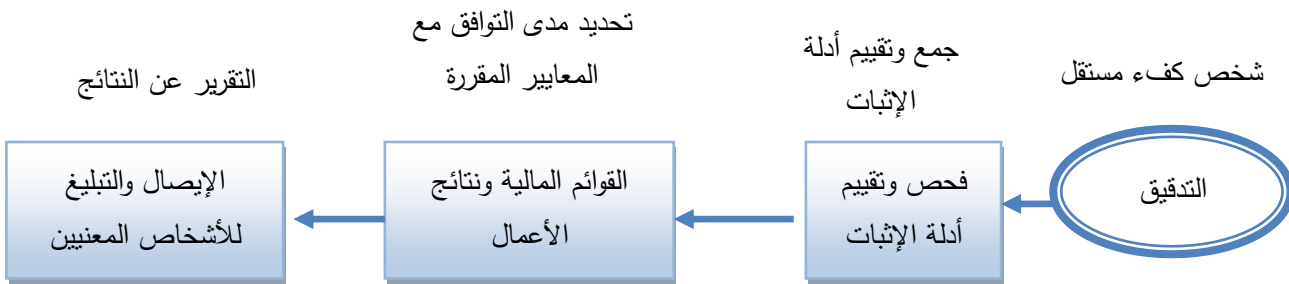
عملية منظمة ومنهجية: فهي عملية منتظمة تتم وفقاً لمراحل متعاقبة ومترابطة، مع تقسيم أعمال التدقيق وفقاً لبرنامج محدد يوزع على أعضاء فريق التدقيق.

جمع وتقييم أدلة الإثبات: فهو يهدف إلى جمع الأدلة الكافية والملائمة التي تؤيد المعلومات المفصّل عنها، والتي تعكس الأنشطة والأحداث الاقتصادية خلال الدورة، وذلك بهدف التأسيس لرأي المدقق حول صحتها وعدالتها.

تبليغ الأطراف المعنية: فالتدقيق يهدف إلى تقديم رأي حول صحة وعدالة القوائم المالية، وتقديمه للأطراف الذين يمثلهم، عن تقرير محدد وفقاً للتشريع والمعايير المعمول بها.

ويمكن تلخيص ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم (1-01): وصف عملية التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، (2009): دراسة متعمقة في

تدقيق الحسابات، ط1، عمان -الأردن-، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ص ص 18-19.

(1) رزق أبو زيد الشحنة، (2015): تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص

(2) Khalassi Redha (2013) : Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Alger, Berti Edition , P 47

وللقيام بأعمال التدقيق، نجد أنه يركز على ثلاثة عناصر أساسية وهي (1):

1- الفحص: عملية فنية تمكن المدقق من التأكد والإطمئنان عن صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتأكد من جدية المستندات التي على أساسها من التسجيل في الدفاتر المحاسبية.

2- التحقيق: يقصد به التأكد من الوجود الفعلي للأصول وملكيته والقيم المسجلة في القوائم المالية، حتى تمكن المدقق من التأكد والإطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم المالية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد على ثقة، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن.

3- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والإفصاح عنهما بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى صحة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة، للمنشأة محل التدقيق.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

أولاً: أهمية التدقيق

يلعب التدقيق دوراً استراتيجياً في الإقتصاد ككل، ناهيك على أهميته لمختلف الأطراف المتعاملة مع المنشأة محل التدقيق، إذ أنه وسيلة تخدم جهات كبيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، والتي تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من المراجعة نجد:

1- أهمية التدقيق بالنسبة للإدارة المؤسسة: تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها وإتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها، وبالتالي وضع الحلول المناسبة لتحقيق الأهداف المسطرة، وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة رأي معتمد ودليل لمستخدمي القوائم المالية حول عدالتها كوحدة واحدة. (2)

2- أهمية التدقيق بالنسبة للمساهمين: التدقيق يمكن المساهمين من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام أمثل للموارد المتاحة وبكفاءة عالية، فالمدقق يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة للمساهمين، هذا التقرير يتضمن رأياً سليماً حول القوائم المالية

(1) محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، (2009): دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، عمان -الأردن-، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ص ص 18-19.

(2) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، (2011): علم تدقيق الحسابات العملي، ط1، عمان -الأردن-، دار المسيرة لنشر والتوزيع، ص23.

وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج دورة المالية، فالتدقيق يساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة. (1)

3- أهمية التدقيق بالنسبة للدائنين والموردين: يعتمد الدائنين والموردين على تقرير المدقق لتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة والقدرة على الوفاء بالتزاماتها قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وكذلك درجة السيولة لدى المؤسسة ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة. (2)

4- أهمية التدقيق للمستثمرين: يعتمد المستثمرون على المعلومات الواردة في القوائم المالية من أجل تحديد مدى سلامة المركز المالي للمؤسس، مما يضمن لهم عدم تعرض مدخراتهم وأموالهم للاختلاس والسرقة. (3)

5- أهمية التدقيق بالنسبة للزبائن: إهتمام الزبائن بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة، وإذا كانوا معتمدين عليها كمحور أساسي ورئيسي للبطاعة أو المواد الأولية. (4)

6- أهمية التدقيق بالنسبة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: بغرض توسيع نشاطاتها أو مواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسة إلى القروض من المؤسسات المالية، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي. (5)

7- أهمية التدقيق بالنسبة للجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي، رسم سياسات اقتصادية لدولة أو فرض ضرائب، وهذه جميعها تعتمد على بيانات واقعية وسليمة. (6)

(1) سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، (2010): تدقيق الحسابات، ط1، عمان -الأردن-، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، ص19.

(2) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات مرجع سبق ذكره، ص23.

(3) يوسف محمد جربوع، (2000): مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، عمان -الأردن-، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ص 08.

(4) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، نفس المرجع، ص24.

(5) سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، نفس المرجع، ص 20.

(6) سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، نفس المرجع، ص 20.

ثانياً: أهداف التدقيق

تطور التدقيق عبر عدة مراحل، هذا التطور الذي أثر على التدقيق بصفة عامة وأهدافه بصفة خاصة، والجدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الإنجليزي ولعل العبارة المشهورة للقاضي Lopase عام 1986، والتي وصف فيها المدقق بأنه: "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء أثر المجرمين"⁽¹⁾ يمكن تلخيص أهم التطورات التي شهدتها أهداف التدقيق في الجدول التالي:

جدول رقم (1-01): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

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

المصدر: غسان فلاح المطارنة، (2006): تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-، ط1، عمان-الأردن-، دار المسيرة للنشر، ص 18.

وبناء على الجدول السابق، يمكن تصنيف أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة كما يلي:

1- الأهداف التقليدية للتدقيق: وهي بدورها تنقسم إلى نوعين رئيسية وفرعية:⁽²⁾

➤ الأهداف الرئيسية:

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

➤ الأهداف الفرعية (الثانوية):

- إكتشاف قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛

(1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 09.

(2) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-22.

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات دخول دون ذلك؛
- إعتقاد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لاستثمارته؛
- مساعدة مصلحة الجباية بالمنشأة في تسديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المحافظ.

2- الأهداف المتطورة والحديثة:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة حالة دون الوصول إلى أهداف محددة؛

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها؛ (1)
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقل كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
- ومن أهداف العملية أيضاً الحصول على أدلة إثبات وتقديمها بشأن تأكيدات الإدارة. (2)

نستنتج من هذه الأهداف أن الهدف الأساسي من التدقيق هو إبداء رأي حول القوائم المالية للشركة، وإلى صفاء ذمة بهذه القوائم ولتحقيق هذا الهدف ينبغي تحقيق أهداف تفصيلية وتشمل (3) :

- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة؛
- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية؛
- التحقق من الملكية: أي وجود الأصول فعلاً فقد تكون مملوكة ولكنها غير موجودة والعكس صحيح؛
- التحقق من العرض والإفصاح للقوائم المالية: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وعبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعايير للمعلومات المحاسبية المتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقاً للمعايير الممارسة المهنية وتم تجهيزها بشكل سلمي يتماشى والمبادئ المحاسبية.

إضافة لهذه الأهداف، ونظراً للأهمية الذي يكتسبها التدقيق، فهو يسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف، والتي يمكن ذكر جزء منها فيما يلي: (1)

(1) أحمد حلمي جمعة، (2009): المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث للإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق، عمان -الأردن-، دار صفاء للنشر والتوزيع، ص 35.

(2) طارق عبد العال حماد، (2007): موسوعة معايير التدقيق الجزء 2: تخطيط وأداء عملية التدقيق، الاسكندرية-مصر-، الدار الجامعية، ص 36.

(3) طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود (2003): المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 18.

- إبداء الرأي الفني المحايد حول تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال المنشأة ومدى توافقها مع القواعد والأعراف المحاسبية المتعارف عليها؛
- بيان مدى مصداقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية لكافة الأطراف المعنية، عن طريق التأكد من دقة وصحة المعلومات المحاسبية المسجلة في دفاتر وسجلات المنشأة؛
- إكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمد؛
- تقليص فرص ارتكاب الخطأ والغش لشعور منفذ العمليات بأن ما يقوم به سيخضع للرقابة والتدقيق؛
- المساعدة في إعداد الخطط ومراقبة تنفيذها، وتقييم نتائج أعمال المنشأة في ضوء الخطط الموضوعية؛
- المساعدة في القضاء على مظاهر الإسراف في استخدام الموارد الإنتاجية في المنشأة عن طريق تحليل المعلومات المالية؛
- خدمة كافة الأطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في إتخاذ القرارات ورسم السياسات، سواءا تمثلت هذه الأطراف في الإدارة أو المستثمرين أو رجال الأعمال أو المحللين الماليين والإقتصاديين أو الجهات الحكومية؛
- المساعدة على التوفيق ما بين هدف تحقيق أقصى ربح ممكن للمنشأة وهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي يعمل به.

المطلب الثالث: فروض التدقيق

أعطيت عدة تعاريف لمصطلح الفروض، نذكر أهمها:

- تعرف الفروض بأنها: "عبارة عن المعتقدات التي تحظى بقبول عام وتعتبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك إلى وضع معين"⁽²⁾.
- وقد عرف kohler الفرض بأنه "قاعدة تحظى بقبول عام وتعتبر عن التطبيق العلمي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك"⁽³⁾.

(1) إيهاب نظمي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص19.

(2) أمين السيد أحمد لطفى، (2006): المراجعة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية - مصر، -، الدار الجامعية، ص 26.

(3) أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث للإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 24 .

كما يعرف فرض المراجعة كما يلي: "يعبر الفرض عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمراجعة تجمع بين أكثر من مفهوم رقابي واحد، وتعتبر الأساس الذي يستفيد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية للمراجعة"⁽¹⁾

ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند إليها عملية التدقيق كما يلي (2):

- 1- **قابلية البيانات المالية للفحص:** يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في (3):
 - **الملائمة:** ويقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار محل الدراسة فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار (4)، حيث تشير إلى قدرة المعلومة المحاسبية في التأثير على قرارات مستخدميها من خلال تغيير أو تأكيد بشأن النتائج التي تترتب عن التصرفات والأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، وأن تكون متاحة للمستخدم في الوقت المناسب أي قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على خياراته؛
 - **القابلية للفحص:** يقصد بإمكانية التحقق أن المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية ينبغي أن تقدم نتائج يمكن الوصول إلى مثيلاتها بواسطة مقاييس مستقلة وباستخدام نفس طرق القياس، بمعنى آخر أنه إذا قام شخص أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنه لا بد أن يتم الوصول إلى نفس النتائج؛
 - **البعد عن التحيز:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية محايدة وغير متحيزة لصالح مجموعة من الأفراد على حساب مجموعة أخرى، ويعني الحياد أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الإهتمام على ملائمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة؛

(1) محمود السيد ناغي، محمود السيد ناغي، (2011): دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل إطار للتطبيق -، ط1، المنصورة - مصر -، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ص 26.

(2) طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 09.

(3) عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، (2004): أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، مصر، الدار الجامعية، ص 26.

(4) عباس مهدي الشيرازي، (1990): نظرية المحاسبة، الكويت، مكتبة دار السلاسل، ص 199.

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

وتمكن أهمية هذا المعيار في الفجوة بين مستخدمي المعلومات ومصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات، ويمكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات (1).

2- عدم وجود تعارض محتمل في المصالح بين المدقق وإدارة المؤسسة: يعني أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمدقق، ويستوجب هذا الفرض وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمدقق قدر الإمكان الشيء الذي يساعد ويسرع عملية التدقيق، لكن هذا لا يعني استحالة وجود تعارض في المصالح، ففي بعض الأحيان قد ترى إدارة المؤسسة أن من مصلحتها اللجوء إلى إخفاء بعض المعلومات عن المدقق الخارجي.

3- خلو القوائم المالية من أية أخطاء غير عادية: إن المدقق غير مسؤول عن عدم اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المنقح عليها (2)، حيث عند حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال إختبارات أخرى موسعة.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استناداً إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث خطأ فإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك (3)، وبالتالي فوجود نظام رقابة داخلية سليم يعزز من دقة البيانات المالية، وإن تحقق هذا الفرض يجعل عملية التدقيق إقتصادية وعملية من خلال استخدام التدقيق الاختباري بدلا من التدقيق الشامل.

(1) محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، (1990): المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت - لبنان، -، دار الجامعة، ص 31.

(2) صديقي مسعود، (2004): نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 46.

(3) غسان فلاح المطارنة (2009): تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-، ط2، عمان - الأردن، -، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ص21.

5- تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: أي أن اتباع المدقق في عمله للمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل: هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض "إستمراية النشاط"⁽¹⁾، وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض إستمرار الوضع كذلك في المستقبل وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الإعتبار مستقبلا.

7- المدقق يزاول عمله كمدقق فقط: يقوم هذا الفرض على أن مراجع الحسابات عليه التصرف في حدود نطاق عمله، فبالرغم من تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق أن يقدمها لعميله، إلا أن عمله يقتصر على إبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويشير هذا الفرض موضوع استقلالية المدقق أثناء أداء عمله.

8- القوانين المهنية تفرض على المدقق إلتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها: نظرا لحساسية الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات فإن ذلك يفرض عليه التزمات مهنية تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول معايير التدقيق المتعارف عليها

9- إستقلالية المدقق: إن المدقق يعتبر حكما، فعند الاطلاع على الدفاتر والسجلات وطلب البيانات من الإدارة، له الحق في إبداء الرأي المعارض في تقريره، ويمثل هذا الفرض الحجر الأساسي في عملية التدقيق، ويعتمد على نوعين من المقومات هما:

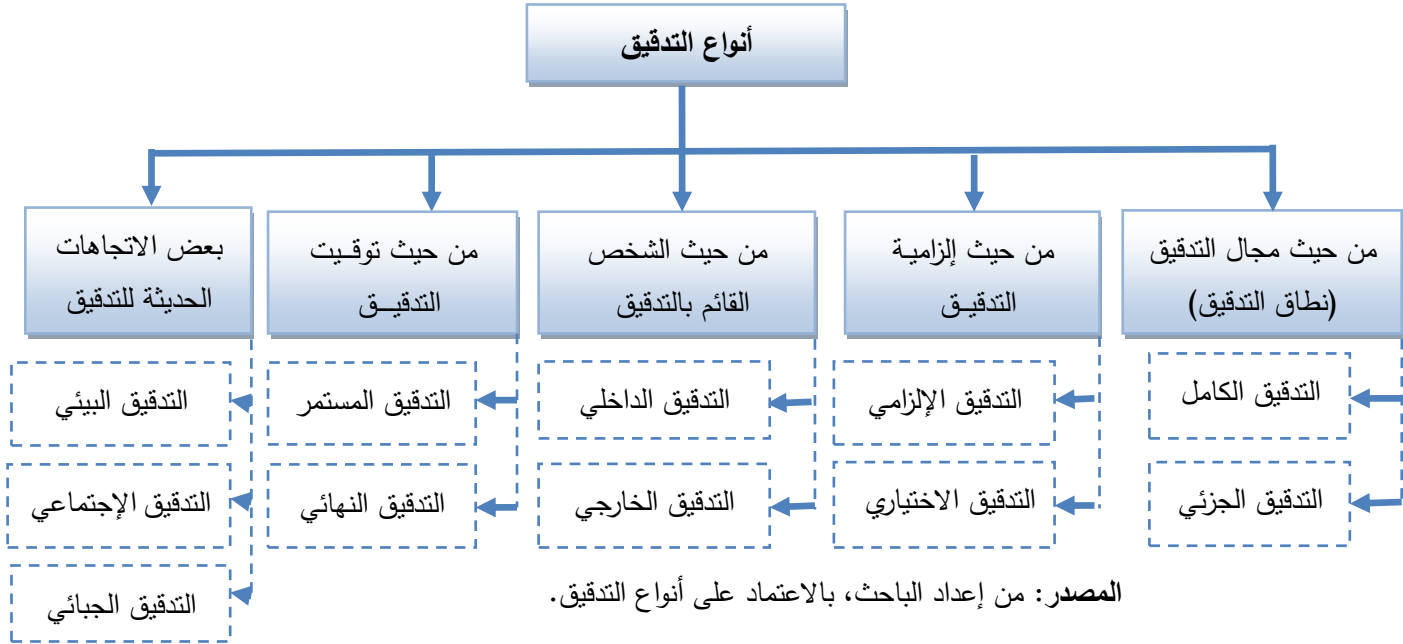
- المقومات الذاتية: تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي وكفائته وخبته العلمية؛
- المقومات الموضوعية: هي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

إن عملية التدقيق تتخذ عدة أشكال، وذلك حسب جملة من المعايير التي يصنف على أساسها، والتي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

(1) عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 30.

شكل رقم (1-02): أنواع التدقيق



أولاً: من حيث مجال التدقيق (نطاق التدقيق)

يقسم التدقيق حسب مجاله أو نطاقه إلى قسمين، وهما: (1)

1- التدقيق الكامل: هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير والمستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر تقديم رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص.

2- التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال، ويراعى أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به كتدقيق عمليات النقدية، أو المخزونات، أو الحقوق... إلخ.

ثانياً: من حيث إلزامية التدقيق

حسب هذا المعيار، يقسم التدقيق إلى:

(1) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 11.

1- التدقيق الإلزامي: يعني تدقيق الحسابات القانوني، والذي يفرض بموجب نص القانون، وفي الجزائر تتمثل مهمة التدقيق القانوني في مهمة محافظ الحسابات، وحسب القانون التجاري فإن إلزامية التدقيق لبعض الشركات كشركة المساهمة، حيث جاء في نص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري أنه: "تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات، أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني".

2- التدقيق الاختياري: هو التدقيق التي لا تلزم المنشأة به، أي تقوم المنشأة بتعيين المدقق اختياريًا دون أن يكون هناك إلزام من قبل قانون أو تشريع معين يلزم المنشأة بتعيين المدقق، ومن الممكن أن يكون التدقيق الاختياري كاملاً أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المنشأة كان يتم تعيين مدقق لمعرفة نصيب كل شريك في الشركة أو في حالة رغبة شريك الانفصال أو حالة وجود ميراث في الشركة لأحد الشركاء أو لغاية الاقتراض من البنوك كذلك لتقييم القوائم المالية لفرض الضرائب. (1)

ثالثاً: من حيث الشخص القائم بالتدقيق

بناءً على هذا الأساس، فإن التدقيق يقسم إلى: (2)

1- التدقيق الداخلي: وهو الفحص النظم لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتنا بواسطة إدارة أو قسم من داخل المنشأة، مهمته الحكم والتقييم من خلال فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى، وتقييم مدى فاعلية وكفاءة المستويات الإدارية، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.

2- التدقيق الخارجي: سيتم التطرق إليه لاحقاً.

رابعاً: من حيث توقيت التدقيق

إنطلاقاً من هذا المعيار، فإن التدقيق يقسم إلى: (3)

(1) مصطفى يوسف كافي، (2010): تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، ط1، عمان -الأردن-، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، ص 42.

(2) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 16.

(3) محمد فضل سعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 31، 32.

- 1- **التدقيق المستمر:** هو التدقيق الذي يتصف بالإستمرارية على مدار السنة المالية، وذلك بتردد المدقق أو أحد مساعديه على النشأة محل التدقيق خلال السنة المالية، ويكون وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا، ويقوم بالتدقيق أولا بأول للعمليات التي تمت فعلا، وهذا النوع من التدقيق يلائم الشركات كبيرة الحجم.
- 2- **التدقيق النهائي:** وهو التدقيق الذي يتم بعد إنتهاء السنة المالية للمنشأة محل التدقيق، ويكون بالفعل قد تم إقفال الحسابات وإجراء التسويات، وتم إعداد الحسابات الختامية، ويكون هذا النوع من التدقيق بالنسبة للمنشآت صغيرة الحجم.

خامسا: بعض الاتجاهات الحديثة للتدقيق

هناك العديد من التصنيفات والأنواع للتدقيق، منها على سبيل الذكر لا الحصر ما يلي:

- 1- **التدقيق البيئي (AUDIT ENVIRONNEMENTAL):** تقييم موضوعي منظم ينم من خلاله تحديد ما إذا كانت المؤسسة محل التدقيق تلتزم بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية والتأكد من تنفيذ برامج الإدارة البيئية بكفاءة وفعالية وفقا للسياسات والأهداف البيئية للمؤسسة. (1)
- 2- **التدقيق الإجتماعي (AUDIT SOCIAL):** هو عملية فحص الأداء الإجتماعي وذلك بإجراء تشخيص منظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسة ممثلا في البرامج والأنشطة الإجتماعية بهدف التأكد من مدى إلتزام المنشأة بمسؤولياتها الإجتماعية ومدى فعالية أداءها لهذه المسؤوليات في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة والمقبولة والملائمة ثم التقرير عن ذلك كله للأطراف المعنية لمساعدتها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها. (2)
- 3- **التدقيق الجبائي (AUDIT FISCAL):** هو عبارة عن فحص من أجل المصادقة على الأعباء الجبائية للمنشأة، وتحديد وتكميم المخاطر الجبائية التي تواجهها، والناجمة عن عدم مطابقة الأحكام والقوانين الجبائية" (3)

(1) لخداري عبد الجليل، (2019): أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية -دراسة عينة من محافظي الحسابات-، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، ص11.

(2) زرقون محمد، هيدوب ليلي ريم، (2013): التدقيق البيئي والاجتماعي كأحد متطلبات الحوكمة البيئية والاجتماعية لتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى الوطني الرابع حول "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، المنعقد يومي 20-21 نوفمبر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي، الأغواط، ص 08.

(3) Marié Helene et Pinard Fabo, (2008) : **Audit fiscal**, France, Edition Francis, Lefebvre, P13

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقتها تلك البيانات المحاسبية، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، ثم اتسع نطاق التدقيق ليشمل وحدات القطاع الخاص الإقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة خصوصاً بعد التطور الذي حدث في المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج. (1)

إن التدقيق الخارجي من أهم الآليات الرقابية للمؤسسات، إذ يعد الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة (2)، وهو يحقق بذلك التوافق بين إدارة المنشأة وملاكها عن طريق المساهمة في تقليص فجوة التوقعات والاتصال ومنح ضمان معقول للأطراف الأخرى.

المطلب الأول: العوامل التي أدت إلى ظهور مهنة التدقيق الخارجي

ورد في بيان الجمعية الأمريكية للمحاسبة أربع حالات تخلق طلباً على خدمات التدقيق الخارجي، وهي (3):

- التعارض بين معدوا للقوائم المالية (إدارة المؤسسة) ومستخدميها (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث بمنأى عن الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى إنتاج معلومات متحيزة؛
- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات المالية بالنسبة لمتخذي القرار؛
- الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها؛
- عدم مقدرة المستخدمين الحصول على المعلومات المالية بشكل مباشر، وعدم مقدرتهم على تقييم جودتها بأنفسهم.

من خلال هذه الحالات، برزت مجموعه من العوامل التي أدت إلى الحاجة لظهور التدقيق والمتمثلة في (1):

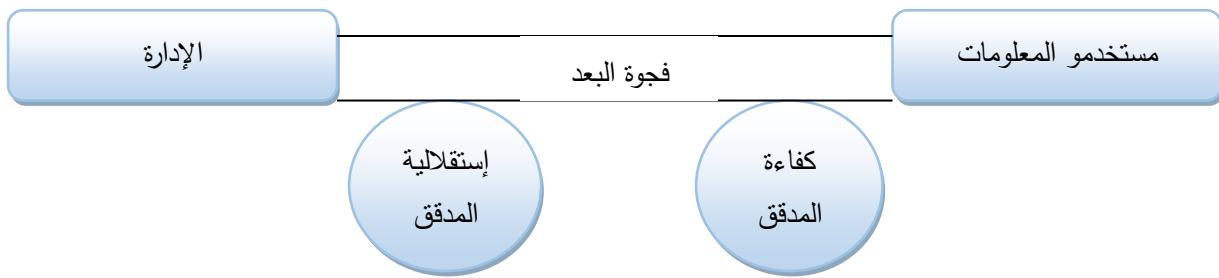
(1) مصطفى يوسف كافي، (2014): تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ص 15.

(2) ثناء القباني، (2007): المراجعة، مصر، الدار الجامعة، ص 17.

(3) مسيف خالد (2017/2016): دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA -دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، ص 24-25.

1- فجوة البعد: إن الحاجة إلى طرف خارجي مستقل لزيادة درجة الموثوقية والاعتماد على البيانات المالية يرجع بشكل أساسي إلى فجوة البعد وهي الفجوة ما بين الإدارة والأطراف المستفيدة والمستخدم للبيانات المالية التي تصدرها الإدارة والسبب الرئيسي في ظهور هذه الفجوة يعود إلى فصل الملكية عن الإدارة أي توكيل فريق لإدارة المنشأة من غير المالكين وقد أدى ذلك إلى استحالة إطلاع المالكين على الحجم الكبير من البيانات المالية والتي تمثل أعمال المنشأة وبالتالي ظهور فجوة في الاتصال بين الإدارة والمالكين في حين أن الإدارة مسؤولة عن توفير المعلومات الكافية عن وضع الشركة المالي لمن وكلهم بإدارتها.

شكل رقم (1-03): يوضح دور المدقق في تقليص فجوة البعد



المصدر: علي عبد القادر الذنبيات، (2009): تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، عمان -الأردن -، مكتبة أفنان، ص 08.

2- تضارب المصالح: تتعدد الجهات المستفيدة من لقوائم المالية وكما تعدد استخداماتها مما يؤدي إلى بروز الحاجة إلى وجود طرف خارجي مستقل يقيم مدى عدالة وموثوقية القوائم المالية التي تكون أساسا لاتخاذ القرارات المالية ومن هنا يبرز التضارب بين الإدارة والمساهمين من جهة والشركة والمستخدمين الآخرين من جهة أخرى.

3- الأثر المتوقع: تهدف المحاسبة بشكل أساس إلى المساعدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية فهي تتكون من ثلاث أنشطة رئيسية، وهي تحديد العمليات الإقتصادية، تسجيلها، وتوصيل النتائج للمستفيدين منها، ويتمثل الهدف من توصيل النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية في تسهيل عملية اتخاذ القرارات وإمكانية الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات يجب أن تتوفر فيها خاصيتي الملاءمة والمصدقية وهذا يستلزم وجود جهة تتصف بالكفاءة والإستقلالية لتؤكد هاتين الخاصيتين لمتخذي القرارات.

4- التعقيد: تطور العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية ومتطلبات المعايير المحاسبية أدت لحدوث تعقيد في عمل المحاسبين مما استلزم من المحاسبين القيام بعمليات معقدة قد تقود إلى

(1) علي عبد القادر الذنبيات، (2009): تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، عمان -الأردن -، مكتبة أفنان، ص 08.

الوقوع في خطأ ولذلك فإن التدقيق يؤدي لطمأنة مختلف المستخدمين على موثوقية وملاءمة العمليات المحاسبية.

5- إحتياجات الدائنين والمستثمرين: يتحمل المدققون مسؤولية تقديم آراء غير متحيزة بخصوص مدى

صدق وعدالة القوائم المالية، وهذا لتمتعهم بصفة الاستقلالية والكفاءة، والحق القانوني؛

يعتبر المدققون هم الأفراد الملائمون لهاته المهمة، فلا تربطهم أية رابطة بإدارة المؤسسة، كما أن الخبرة والمعرفة الواسعة التي يتمتعون بها تكسبهم صفة الحياد والموضوعية من دون تحيز ويساهم في العلم على مدى عكس القوائم المالية بصدق للوضعية المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى صلاحياتهم القانونية للاطلاع على وثائق المؤسسة وطلب التفسيرات والتبريرات والتأكد منها؛

وبهذا فالمدققون هم همزة الوصل بين الإدارة والدائنين وكذا المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين، فهم الحراس على ملاءة وعدل القوائم المالية.

6- نظرية الوكالة: توضح نظرية الوكالة تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون فيها فائدة طرف على

حساب جميع الأطراف، فمفهوم الوكالة ينتج عن علاقة توكيل أو تفويض بين طرفين على الأقل، الطرف الأول هو الموكل، والطرف الثاني هو الموكل إليه والذي لديه توكيل باسم الطرف الأول في إدارة شؤونه بما فيها التفويض لاتخاذ القرار.

فالطرف الأول هم ملاك المؤسسة الذين يوكلون أمور التسيير واتخاذ القرار إلى المديرين، ولكن المشكل يكمن في تعارض المصالح بين الطرفين، كما يهتمون بالربحية طويلة الأجل وبالنمو المستمر وزيادة حصة المؤسسة في السوق.

ويهتم الطرف الثاني وهم المديرين (المسيرين) بتعظيم ربح السنة الحالية الذي يعتب أساس احتساب مكافآتهم، فقد يدفعهم هذا لاتخاذ سياسات من شأنها أن ترفع ربحية السنة الحالية على حساب الربحية طويلة الأجل، كتسجيل إجراءات لم تحقق بعد أو إغفال مصاريف تخص الدورة (المؤونات) وبالتالي فإن إخضاع القوائم المالية للتدقيق من قبل طرف محايد ومستقل يضفي الثقة بين الطرفين، الملاك والمسيرين، فيطمئن الملاك بأن المسيرين يقومون بعملهم على أحسن وجه.

7- النظرية التحفيزية: حسب هذه النظرية فإن القائمين بإعداد القوائم المالية يكون لديهم الحافز للقيام

بعملهم على أكمل وجه لمعرفةهم المسبقة بأن هذه القوائم سوف تخضع للتدقيق.

فالتدقيق إذا يضيف قيمة للقوائم المالية لما تشتمل عليه هذه القوائم من معلومات نتيجة للاعتبارات التحفيزية؛ وعلى الرغم من صعوبة قياس المنافع التحفيزية أو التحقق منها بشكل قاطع، إلا أنه يمنع أو على الأقل لا يشجع على إعداد قوائم مالية غير سليمة.

كما أن هناك عدة تفسيرات للطلب على التدقيق أهمها (1):

- **التفسير القانوني:** حيث تنص قوانين الشركات وقوانين البورصة والضرائب على تدقيق القوائم المالية للشركات التي تجاوز رأسمالها أوصافي ربحها مبلغ معين بواسطة مدقق خارجي مستقل؛
- **نظرية رجال شرطة (The Policemen Theory):** حيث يعتبر المدقق المسؤول عن اكتشاف التلاعب مثل رجل البوليس الذي يسعى إلى اكتشاف الجريمة؛
- **نظرية الثقة:** والتي قام بوضعها الأستاذ الهولندي (limperg Theodore) في أواخر القرن 20 حيث تناول جانب الطلب والعرض على خدمات التدقيق.

ففي جانب الطلب، ينظر إلى التدقيق بأنه نتيجة مباشرة لمشاركة ذوي المصالح في الشركة، حيث يقوم هؤلاء بتفويض السلطة للإدارة، في المقابل يطلبون مساءلتها عما قامت به نيابة عنهم؛ ولأن المعلومات التي تقدمها الإدارة قد تكون متحيزة لصالحها واحتمال تعارض مصالحها مع ذوي المصالح في الشركة، يطلب من المدقق أن يقوم بفحص هذه المعلومات لإضفاء درجة من الثقة والمصادقية عليها.

أما فيما يتعلق بجانب العرض، فإن على المدقق تأدية عمله بطريقة لا تخيب ظن أو توقع المستخدم الرشيد (Rational outsider)، وعلى الرغم من ذلك فلا يجب عليه أن يجعل لمستخدمي القوائم المالية تأكيدات أكبر في المعلومات المالية تفوق مستوى فحصه لها، ولذلك يجب عليه أن يؤدي عمله بطريقة تحقق توقعاتهم.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

تعددت تعريفات التدقيق الخارجي بتعدد الباحثين في هذا المجال، ذكر منها:

(1) كليبات محمد أنيس، (2015): مراجعة أنظمة المعلومات المحاسبية في ظل التشغيل الآلي والتجارة الإلكترونية-حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه طور ثالث غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار -عناية-، الجزائر، ص 83.

عرف التدقيق الخارجي على أنه: "عبارة عن وظيفة تتم عن طريق مدقق خارجي مستقل عن المنشأة محل التدقيق، وهدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية، من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدى صحة وعدالة تلك القوائم المالية"⁽¹⁾.

نجد أن هذا التعريف أطلق عليه "الوظيفة" وليس "المهنة" كما هو متعارف عليه، حيث أنه يتم من طرف مستقل يمارس المهنة لحسابه الخاص أي أنه ليس تابعا للمنشأة محل التدقيق فهو بذلك ليس موظفا لديها، كما أنه أقر بأنه يمنح ضمان بشكل عام في أنه تغاضى عن معقولية هذا الضمان.

كما تم تعريفه على أنه: "عملية تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة"⁽²⁾.

هذا التعريف لقب التدقيق الخارجي بـ "العملية" على عكس سابقه الذي أطلق عليه مصطلح الوظيفة، واتفق معه على أن الشخص القائم به يكون من خارج المنشأة.

ويعرف كذلك على أنه: "الفحص المنهجي لوضعية من قبل شخص مستقل ومؤهل يضمن صحة العناصر التي سيدققها، حيث يقوم بفحص مدى تطابق معالجة هذه العناصر مع القوانين والمعايير وإجراءات الرقابة الداخلية"⁽³⁾.

ذهب هذا التعريف إلى وصف التدقيق الخارجي بالفحص، الذي هو أحد خصائص التدقيق، وأكد على أن المدقق يكون من خارج المنشأة.

وعرف أيضا كما يلي: "التدقيق الخارجي ليس عملية فحص البيانات المالية فقط، وإنما أيضا وضع إختبار لمدى صحة السجلات المحاسبية في المؤسسة، حيث يقوم بها شخص مستقل يبدى رأيه بموضوعية عن مدى صحة وعدالة البيانات المالية"⁽⁴⁾.

لم يكتفي هذا التعريف بعملية الفحص فقط، وإنما أضاف على سابقه إختبار السجلات المحاسبية، وذلك بهدف دراسة صحتها من عدمه، كما ركز على أن القائم بعملية التدقيق هو شخص خارجي.

(1) محمد الفاتح ومحمود بشير المغربي، (2016): المراجعة والتدقيق الشرعي، ط1، الأردن، دار لجان للنشر والتوزيع، ص 06.

(2) أحمد قايد نور الدين، (2015): تدقيق الحسابات وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، عمان -الأردن-، دار الجنان للنشر والتوزيع، ص 15.

(3) Fazla Ayachi, (2019): **les facteurs impactant la qualité du CAC, une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie**, revue Algérienne d'économie de gestion(N°2), P 56.

(4) Louis BRAIOTTA et al, (2010): **The Audit Committee Handbook**, Fifth Edition, Hoboken, New Jersey, Published by John Wiley & Sons, INC, p82.

وهناك من عرفه بأنه: "فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي يتم مراجعة حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد في مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الإعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المنشأة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة"⁽¹⁾.

أكد هذا التعريف أن التدقيق الخارجي هو عملية فحص، وقياس درجة صحتها ودلالاتها عن الواقع الاقتصادي للمنشأة.

أما بورتر "Porter" فقد عرفه على أنه: "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي بإبداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة عن طريق مدقق حيادي"⁽²⁾.

وأيضاً عرف على أنه: "عملية فحص الحسابات من خلال فحص البيانات والحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة محل التدقيق، على أن يكون منظمة يهدف إلى الخروج برأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ودلالاتها عن الوضعية المالية للمنشأة"⁽³⁾، وهو أيضاً "عملية التحقق من المعلومات المعدة من طرف آخر بهدف تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات معدة بعدالة"⁽⁴⁾.

من خلال استعراض التعاريف السالفة الذكر، فإننا نستنتج أن التدقيق الخارجي هو عملية منظمة ومنهجية تتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل عن المنشأة محل التدقيق، تهدف إلى فحص واختبار الوثائق والسجلات المحاسبية للمنشأة، إضافة إلى جمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية المعدة من قبل المنشأة، وتبليغه للأطراف المعنية.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق الخارجي وفروضة

يعد إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة الهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي، إضافة لذلك يسعى المدقق الخارجي من خلال المهمة الموكلة إليه إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، وذلك بناء على فروض معينة.

¹ جيهان عبد المعز الجمال، (2014): *المراجعة وحوكمة الشركات*، العين - الإمارات العربية المتحدة -، دار الكتاب الجامعي، ص 63.

(2) Porter, B, (1997): *Principles of External Auditing*, John Wiley and sons, P:19.

(3) Eldere, R.J, Beasley, M.S., & Arens, A.A (2011) : *Auditing and Assurance services*, Pearson Higher Education.

(4) Maire Loughran, (2010): *Auditing for Dummies*, USA, Willy Publishing INC, P08

أولاً: أهداف التدقيق الخارجي

أثيرت عديد القضايا في المحاكم البريطانية المنددة بقصر التدقيق على توفير الضمان اللازم للمستثمرين، كما واجهت الولايات المتحدة الأمريكية 1932 موجة من الانتقادات على غرار قضية Ultramares، أن المدققين يعبرون عن رأيهم فقط دون إعطاء ضمان فالميزانية وجدول النتائج لا تعرضان بعدالة.

أمام هذه الانتقادات قام الكونجرس بتعديلات على قانون الأوراق المالية سنة 1933، لتضاف لأهداف التدقيق ثلاث أبعاد أخرى في حلة جديدة هي: (1)

- نطاق التدقيق لكشف الأخطاء؛

- الخصائص الجوهرية لاستقلالية عملية التدقيق؛

- تعزيز مسؤولية المدققين.

كما ركز المعيار ISA 200 في تحديده للأهداف على نقطتان أساسيتان:

- أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات قد

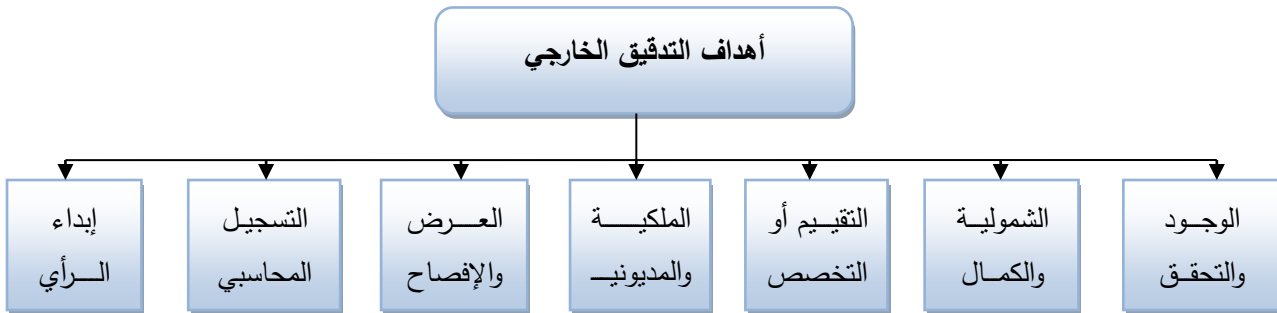
أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً للأطر المحددة؛

- تأكيد إستمرارية المنشأة.

يعد الهدف الرئيسي من التدقيق الخارجي هو إبداء رأي فني محايد حول صحة وعدالة القوائم المالية

للمنشأة، ولتحقيق هذا الهدف ينبغي تحقيق أهداف تفصيلية كما هي موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم (1-04): يوضح أهداف التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على محمد التهامي، مسعود الصديقي، (2003): المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص ص 15-17.

(1) أمين السيد أحمد لطفى (2010): المحاسبة والمراجعة الدولية، الإسكندرية-مصر، -، الدار الجامعية، ص ص 334-341.

حيث (1):

1- الوجود والتحقق: يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلاً أثناء الفترة محل التدقيق.

2- الشمولية أو الكمال: الهدف من التدقيق الخارجي هنا التحقق من الاكتمال، أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.

3- التقييم أو التخصص: يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن... إلخ.

4- الملكية والمديونية: يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير.

5- العرض والإفصاح: الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الإطار فحص القوائم المالية للشركة، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة، إضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة.

6- التسجيل المحاسبي: نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

7- إبداء الرأي: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة.

كما يهدف التدقيق الخارجي بشكل رئيسي إلى التقرير بأن القوائم المالية تمثل الوضع الحقيقي لأعمال المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة فيها، ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل. (1)

(1) محمد التهامي، مسعود الصديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-17.

ثانياً: فروض التدقيق الخارجي

في مجال التدقيق الخارجي يجب أن تتوفر مجموعة من الفروض التي يبني عليها المدقق عمله حيث تكون مقبولة وممكنة، وتشمل ما يلي (2):

1- يفترض إمكانية التحقق بصورة أو بأخرى من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وإلا لن يكون هناك معنى لوجود التدقيق؛

2- يفترض إلتزام المدقق الخارجي، عند انجازه لعملية التدقيق بمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي تحددها المهنة، ويفترض أيضاً التزامه بما تفرضه التشريعات والقواعد المهنية المعمول بها، وهو ما يوفر الثقة في عمل المدقق بصفة خاصة وفي التدقيق بصفة عامة؛

3- يفترض إلتزام المدقق الخارجي، عند إبداء الرأي في مدى صدق وسلامة القوائم المالية، بما ينطوي عليه الإطار النظري للمحاسبة المالية من مبادئ ومفاهيم وخصائص للمعلومات باعتبارها المعايير الملائمة للحكم على جودة إعداد القوائم المالية؛

4- يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من ناحية وإدارة المؤسسة من ناحية أخرى وهو ما يعني ضمناً وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على انجاز عملية التدقيق بسرعة وبسهولة؛

5- يفترض معرفة كل من الإدارة والمدقق الخارجي لحدود العلاقة بينهما، وهو ما يضمن عدم تدخل أي منهما في عمل الآخر ويضمن أيضاً عدم خضوع المدقق الخارجي لأي ضغط من قبل الإدارة يفقده استقلاله.

المطلب الرابع: مبادئ التدقيق الخارجي وأنواعه

يقوم التدقيق الخارجي كغيره من المهن على مجموعة من المبادئ والفروض التي تشكل إطاراً تصورياً لتنفيذ مهمة التدقيق الخارجي، والتي يقع على عاتق المدقق احترامها والتقيدها بها.

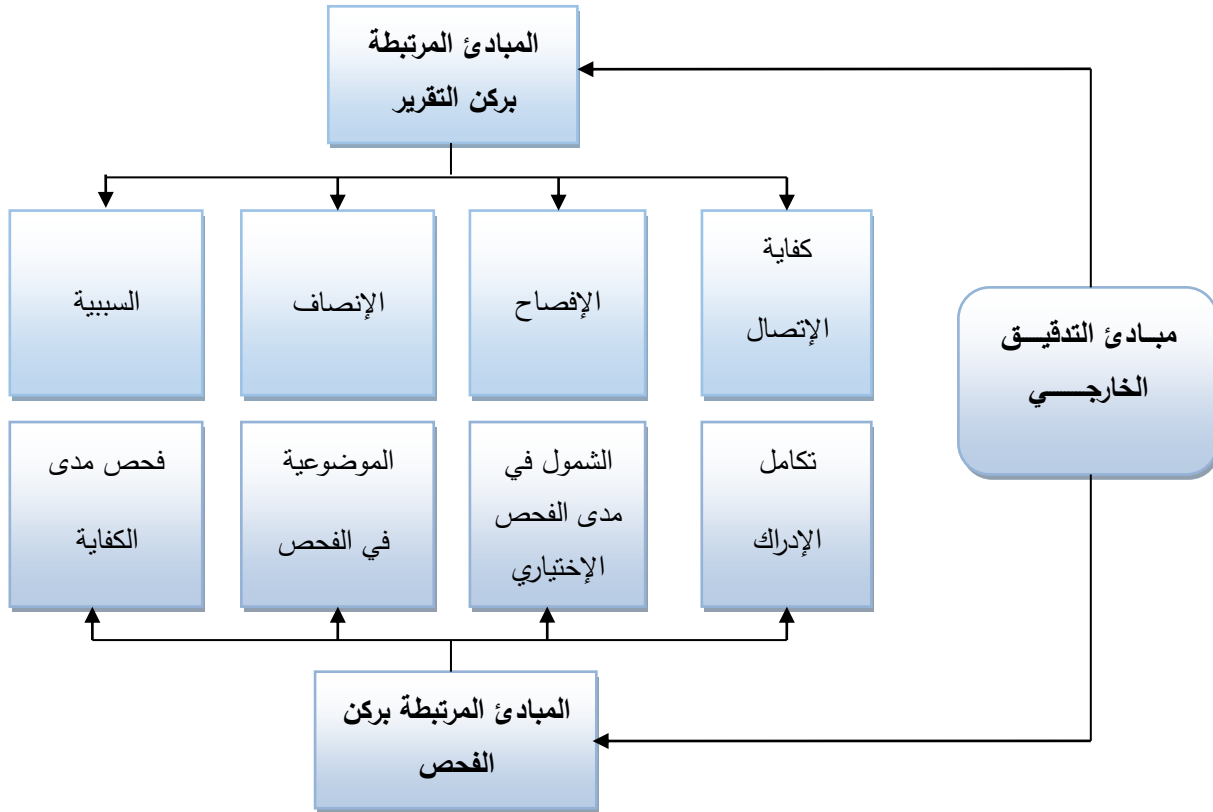
أولاً: مبادئ التدقيق الخارجي

يمكن تقسيم مبادئ التدقيق الخارجي إلى قسمين رئيسيين، حيث يركز كل قسم منها على أربعة مبادئ كما هي موضحة في الشكل التالي:

(1) زهير الحدر، (2010): علم تدقيق الحسابات، ط 3، عمان -الأردن-، دار البداية ناشرون وموزعون، ص 26.

(2) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، (2000): أصول المراجعة، مصر، الدار الجامعية، ص 26.

شكل رقم (1-05): يوضح مبادئ التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: أحمد حلمي جمعة، (2005): المدخل إلى التدقيق الحديث، عمان-الأردن-، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ص 23.

حيث أن (1):

1-المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

➤ مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يقصد به المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة محل التدقيق وآثارها الفعلية والمحتملة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على إحتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية من جهة الأخرى.

➤ مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري: ويعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع القوائم المالية المعدة مع مراعاة الأهمية النسبية لأهداف القوائم المالية.

(1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 23.

➤ **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة التقليل إلى لأقصى حد ممكن من التقديرات الشخصية أثناء الفحص، وذلك بالاعتماد على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد رأي المدقق الخارجي وتدعمه، خاصة العناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيا.

➤ **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** وتشير إلى فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة وذلك لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح للمدقق الخارجي، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة أي ما تحتويه من نظم للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

➤ **مبدأ كفاية الإتصال:** ينص هذا المبدأ على مراعاة ان يكون تقرير المدقق الخارجي أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة إلى جميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تحقق الثقة.

➤ **مبدأ الإفصاح:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق الخارجي في تقريره على كل ما من شأنه أن يوضح مدى تحقيق الأهداف، مدي تطبيق المبادئ المحاسبية والتغيير فيها، إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة القوائم المالية وإبراز نقاط الضعف إن وجدت في نظام الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات.

➤ **مبدأ الإنصاف:** يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق الخارجي منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين.

➤ **مبدأ السببية:** يشير إلى مراعاة أن يشمل تقرير المدقق الخارجي تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي قد يواجهه، وكذا أن يؤسس التقرير تحفظاته ومقترحاته على أسباب موضوعية.

ثانياً: أنواع التدقيق الخارجي

ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع، وذلك حسب الهدف من المهمة والجهة المتعاقد معها ووجهة التشريع تجاهها، حيث نجد (1):

وينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى ثلاثة أقسام وهي:

(1) محمد بوتين، (2003): المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 27.

1- التدقيق القانوني Audit légale: أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال الرقابة السنوية الإلزامية الذي يقوم به محافظ الحسابات، حيث نجد أن هذا النوع من التدقيق تلزم به المنشآت التي يحددها التشريع المعمول به وذلك للمصادقة على الحسابات السنوية لها.

2- التدقيق التعاقدى Audit contractuel: أو الاختياري، وهو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو خارجية) المتعاملة مع المؤسسة، والذي يمكن تجديده سنوياً، حيث أن هذا النوع من التدقيق الخارجي يتم حسب رغبة المنشأة ولتحقيق هدف معين.

3- الخبرة القضائية Expertise juridique: وهو الذي يقوم به مدقق خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للفصل في بعض النزاعات التي تنشأ على مستوى المحاكم والتي تفرض خصوصية هذه القضايا رأي خبير في المجال.

والجدول التالي يوضح الفرق بين هذه الأنواع الثلاثة من التدقيق الخارجي:

جدول رقم (1-02): أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدى	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع قانوني	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية صدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ.	تامة تجاه الأطراف.
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه.
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة، (عادية، غير عادية).	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة.	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير مهم
الإلتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج حسب نوعية المهمة.	بحسب النتائج مبدئياً
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد.	اقتراح من الخبير، يحدد من طرف القاضي.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم لإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، (2003): المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص

المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

لقد مرت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بالعديد من المراحل منذ قيام الدولة الجزائرية. حيث تضمنت هذه المراحل تنظيم المهنة وكذا شروط مزاولتها، وسيتم التطرق لذلك من خلال العناصر التالية:

- التطور التاريخي لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- القانون الأساسي للمدقق الخارجي في الجزائري.

المطلب الأول: التطور التاريخي لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تظهر أهم المراحل التي مرت بها المهنة من خلال القوانين والتشريعات الصادرة أثناء كل فترة زمنية من هذه المراحل.

➤ الفترة الممتدة من 1962 إلى 1969:

خلال فترة الإستقلال، ونظرا لنقص إمكانيات الجزائر المستقلة وعدم قدرة المجلس التأسيسي على سن قوانين الجمهورية من جهة، ومن جهة أخرى تقيادا للفراغ القانوني، جاء القانون رقم 62-157 المؤرخ في 1962/12/31 يجيز الإستمرار في تطبيق التشريع الفرنسي، حيث تبنى هذا القانون كل القوانين السارية المفعول خلال فترة الإستعمار ماعدا المتعلقة بالسيادة الوطنية، بما فيها القوانين المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق حيث تم الإستمرار في تطبيق القانون الفرنسي لسنة 1945 والمتعلق بالتدقيق.⁽¹⁾

➤ الفترة الممتدة من 1969 إلى 1979:

تعد 1969 أول تاريخ يشهد على ميلاد تنظيم خاص بالدولة الجزائرية، وذلك حسب ما جاء في نص المادة 39 من الأمر 69-107، حيث أشار إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل تأمين حق الدولة فيها، وكان نص المادة كما يلي: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي

(1) سوسة بدر الدين، (2019): أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية -دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية-، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، جامعة باجي مختار عنابة، ص 180.

الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم"⁽¹⁾

من خلال نص هذه المادة، نجد أن الوزير المكلف بالتخطيط هو المخول بتعيين مدقق الحسابات حصرا لمراقبة المؤسسات الوطنية والمؤسسات العمومية الاقتصادية بغرض حماية أملاك وأصول الدولة عبر التأكد من مصداقية الحسابات وتحديد الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

إلا أن الأمر السالف الذكر لم يحدد الأشخاص المخولين بممارسة المهنة والمهام الموكلة إليهم، إلى غاية صدور المرسوم التنفيذي رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 مهام وواجبات المدقق الخارجي (مندوب الحسابات آنذاك) واعتبر هذا الأخير كمرقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد أوكت ممارسة هذه المهنة لموظفي الدولة التالي ذكرهم⁽²⁾:

- المراقبون العامون للمالية؛

- مراقبو المالية؛

- مفتشو المالية.

كما أوكلت للمدققين المهام التالية⁽³⁾:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغيرها مباشرة على تسيير المؤسسة؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

وعليه، نجد أن المدقق يعين بصفة مباشرة من طرف الوزير المكلف بالتخطيط مع تكليفهم جملة من المهام تتمثل أهمها مراقبة إنجاز العمليات، متابعة إعداد الحسابات والقوائم المالية ومراجعة مصداقية الجرد.

(1) المادة 39، الأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 30 ديسمبر 1969، العدد: 110، ص 1802.

(2) المادة 01، المرسوم التنفيذي رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 97، المؤرخة في 20/11/1970، ص 1439.

(3) المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 70-173، نفس المرجع، ص 1439.

في سنة 1971، صدر أول قانون نظم مهنة التدقيق منذ الإستقلال، وذلك طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/21، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، والذي شهد على إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة، حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في وشروط ممارسة المهنة وكيفية ممارسة المهنة في المواد، كما تطرق إلى تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره، وكانت أهم المهام الموكلة إليه هي تحضير المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.

أما من ناحية مزاولي المهنة، فإن هذا المرسوم أجاز للمحاسب على حد سواء مع الخبير المحاسب لممارسة مهنة التدقيق، حيث جاء في نص المادة 06 منه أنه: "يجوز للمحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين أن يمارسوا مهام مندوبي الحسابات لدى الشركات" (1)

بناء على ما سبق، نستنتج أن مهنة التدقيق الخارجي خلال هذه الفترة من الزمن شهدت نقصاً كبيراً في تأطير المهنة، وذلك في غياب سياسة واضحة تحدد كيفية تعيين المدققين، حيث تميزت بعدم كفاية الأشخاص المؤهلين لمزاولة هذه المهنة وحصرها على موظفي الدولة، وذلك وفقاً وتوجهات الدولة خلال تلك الفترة والتي عرفت بالتوجه الإشتراكي وتدخل الدول في التسيير، الأمر الذي أثر على إستقلالية المدقق، إضافة إلى غياب التكوين للمدققين.

جاء تاريخ 05 جويلية 1973 معلناً الإستقلال عن القوانين السارية المفعول إبان الحقبة الاستعمارية، وذلك بموجب القانون رقم 73-29 الذي تضمن ذلك، حيث تلت ذلك مجموع من القوانين الخاصة بالدولة الجزائرية والتي تتعلق بالحياة الاقتصادية بصفة عامة، من قوانين الضرائب والرسوم، المخطط المحاسبي الوطني، قانون الجمارك، وغيرها من التشريعات الأخرى.

➤ الفترة الممتدة من 1979 إلى 1990:

تعد هذه الفترة منعرجاً هاماً في تاريخ الاقتصاد الجزائري، والتي شهدت زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية الناتجة عن إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية مع بداية الثمانينات في ظل النظام الإشتراكي السائد، الأمر الذي ألزم المشرع الجزائري على سن تشريعات جديدة تتضمن آليات رقابية تضمن التسيير الجيد والفعال لأعمال الدولة التي كانت في تزايد، وذلك بخلق هيئة تشرف على المهن المحاسبية وقد توج ذلك بإصدار القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس

(1) المادة 06، المرسوم التنفيذي رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/21، يتعلق بمهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 107، المؤرخة في 1970/12/30، ص 1852.

المحاسبة، حسب ما جاء في نص المادة 05 منه على أن: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها" (1)، هذا القانون الذي ألغى صراحة ما جاء في نص المادة 39 من القانون 69-107، المتعلق بمهام وواجبات المدقق، وضمنا المرسوم 70-173 وذلك عبر منحه صلاحيات الرقابة على المؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما كان وضعها القانوني لمجلس المحاسبة دون غيره من موظفي الدولة المكلفين سابقا.

عرفت هذه المرحلة ميلاد هيئة عليا تشرف على المهنة، إضافة إلى وجود مدقق على مستوى المؤسسات العمومية الإقتصادية، إلا أنها شهدت فراغا تنظيميا يؤطر مهنة المدقق الخارجي من ناحية شروط تعيينه، مهامهم وواجباته، إضافة إلى مسؤولياته.

واستمر هذا الفراغ إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1985، حيث تنص مادة 196 منه على أنه: "يتم تعيين مندوبين للحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو أية هيئة عمومية حصص من رأسمالها" (2)، إلا أنه لم يكن كافيا بالرغم من ملائمته لتلك الفترة، حيث أن المدقق موظف لدى الدولة ويراقب أملاكها، في غياب قانون أساسي ينظم المهنة ومزاويلها.

في سنة 1988 تم إصدار القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 المتضمن بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، كمحاولة من طرف الدولة لوضع إصلاحات إقتصادية الناجمة عن أزمة البترول آنذاك، حيث أشار هذا القانون على حتمية إعادة تنظيم لهنة التدقيق بهدف ضمان إستقلالية ممارستها ومواكبة للإصلاحات الملترزم بها من طرف السلطات العمومية حين ذاك (3)، وبموجب أحكام هذا القانون، ألزمت مختلف المؤسسات العمومية على وجود تدقيق داخلي، مركزا على أهمية تعدد أشكال التدقيق، وقد اشترط مزاولة المهنة من طرف مهنيين مستقلين دون التدخل في التسيير.

ويعد هذا القانون الذي أول الخطوات نحو الانفصال عن النظام الإشتراكي والتوجه للنظام الرأسمالي، حيث نجد أنه حرر المؤسسات العمومية من القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت سابقا.

(1) المادة 05، القانون رقم 05-80 المؤرخ في 01/03/1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 10، صادرة في 04/03/1980، ص 1507.

(2) المادة 196، قانون المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 72، المؤرخة في 31/12/1984، ص 2575.

(3) سهام محمد السويدي، (2011): دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الطبعة الأولى، مصر، الدار الجامعية، ص 113.

وبهذا الشكل من التنظيم، أصبح من الضروري تأهيل وهيكلة مهنة التدقيق الخارجي بالشكل الذي يمكنها من التكيف مع هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات. (1)

➤ الفترة الممتدة من 1990 إلى 2010:

تعد بداية هذه العشرية بداية الانفصال عن النظام الإشتراكي وتبني النظام الرأسمالي، ولمواكبة هذا التوجه وجب هيكلة مهنة التدقيق، حيث شهدت هذه الفترة صدور العديد من التشريعات والقوانين المتعلقة بإعادة تنظيم المهنة ومختلف الميادين الأخرى، وتوج ذلك بإصدار أهم نص تشريعي ينظم المهنة صراحة منذ الإستقلال، وكان سنة 1991، وهو القانون 08-91 المؤرخ في 1991/04/27 الذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وبموجب المادة 05 منه، تم إعلان ميلاد أول منظمة مهنية ترعى المهن الثلاث والتي جمعت ثلاثة تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة تحت مسمى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (2).

بعد صدور القانون 08-91، الذي يعد القانون الإطار للمهنة آنذاك، توالى الإصدارات التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة وأهمها:

- المرسوم التنفيذي رقم 20-92 المؤرخ في 1992/01/13 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم والمحددة من طرف القانون وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناء على تقديم بيانات الأتعاب؛
- مقرر وزير الإقتصاد رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 1994/02/02 يتضمن الإجتهاادات لمحافظي الحسابات، حيث يحدد الطرق المثلى لأداء المهام، حيث يشمل على الإجتهاادات الدنيا المتعلقة ب: قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة، ملف العمل، التقرير حول الحسابات، التصريح بالأعمال الإجرامية، طريقة عمل محافظ الحسابات، تدقيق الحسابات.

(1) الأزر عزة، (2012): واقع ممارسة المراجعة بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، ص 21.

(2) المادة 05، القانون 08-91 المؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، المؤرخة في 1991/05/01، ص 651.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنة المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وللمحاسبين المعتمدين؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 تم من خلاله إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) كهيئة استشارية لدى وزارة المالية والذي يهتم بشؤون البحث والتطوير في مهنة المحاسبة؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 46-431 المؤرخ في 30/11/1996 والمتضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20.
 - القرار المؤرخ في 28/03/1998 المتعلق بتحديد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المقرر المؤرخ في 24/03/1999 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة.
- يعد سن هذه الترسانة من القوانين والتشريعات التي حددت وأطرت جميع الجوانب للمهنة سواء الفنية منها أو المهنية المتعلقة بممارسة المهنة، وذلك بتوضيح شروط وكيفيات ممارسة هذه المهنة، كيفية تعيين محافظي الحسابات والإجازات والشهادات وتحديد أتعابهم وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، إضافة إلى الإجتهاادات المطلوبة على المدقق في كل مرحلة من مراحل مهمة التدقيق الموكلة إليه.
- بناء على ما سبق، يمكن القول أن هذه المرحلة حددت الإطار القانوني والفني لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

➤ الفترة ابتداء من سنة 2010:

- بعد التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المتلية الدولية IAS/IFRS، وإصدار النظام المحاسبي المالي سنة 2007 والمطبق ابتداء من سنة 2010، جاء الدور على التوجه نحو معايير التدقيق الدولية ISA، وفي هذا الإطار تم إصدار أهم قانون ينظم المهنة منذ الإستقلال، والمتمثل في القانون رقم 10-

- 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁽¹⁾، وبموجب هذا القانون تم إعادة هيكلة المهنة المحاسبية، وذلك بحل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي كانت تشمل المهن الثلاثة، إلى ثلاثة هيئات رسمية كل منها تمثل إحدى المهن المحاسبية. وللتطبيق السليم لهذا القانون، وجب إصدار تشريعات أخرى تفسر كيفية تطبيقه، حيث تم إصدار مجموعة من المراسيم التنفيذية المتممة والمفسرة له، إضافة إلى مجموعة من القرارات الوزارية، أهمها:
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-28 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-30 يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-31 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-32 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-72 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-73 يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-74 يحدد شروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي.

(1) القانون 10-01، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 11 جويلية 2010، العدد: 42، ص 4.

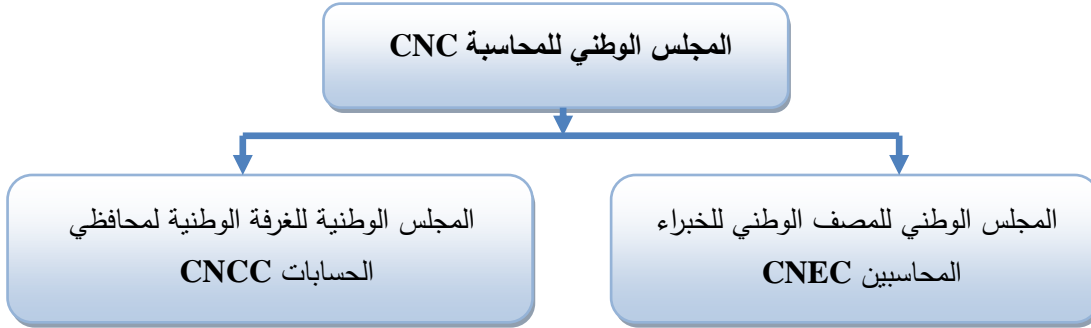
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-393 يحدد شروط وكيفيات سير التريص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 12-288 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛
 - القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
 - القرار المؤرخ في 12 جوان 2014 يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات؛
 - القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 مارس 2017، يحدد قائمة الشهادات الجامعية وكذا كيفية سير التكوين وبرامج التكوين للحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.
- كما عرفت هذه الفترة أهم إصدار يتوافق مع معايير التدقيق الدولية، والمتمثل في المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، كانت عملية الإصدار على مراحل وفي شكل مقررات ممضية ومؤشر عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، كل مقرر يضم أربعة معايير، كما يلي:
- الإصدار الأول: المقرر رقم 002، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 210، 505، 560 و580، المؤرخ في 04 فيفري 2016؛
 - الإصدار الثاني: المقرر رقم 150، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 300، 500، 510 و700، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016؛
 - الإصدار الثالث المقرر رقم 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 520، 570، 610 و620، المؤرخ في 15 مارس 2017؛
 - الإصدار الرابع المقرر رقم 77، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تحت الأرقام: 230، 501، 430 و540، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

من خلال المراحل المعروضة والتي شهدت على تطور المهنة، التي أدت إلى إحداث تغييرات هامة على الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك عبر حل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاثة (03) هيئات حسب كل مهنة، وبحكم الإستقلالية التي تتمتع بها

المهنة، تم إنشاء هذه الهيئات للإشراف على منح للشهادات، الحكم في النزاعات والتظلمات، وكذا العقوبات، وهي موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم (1-06): الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة CNC

يعود إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة إلى سنة 1996، وهو أعلى هيئة مشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية كهيئة إستشارية تهتم بشؤون مهنة ومهنيي المحاسبة والتدقيق، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996 الذي يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، حيث حدد هذا المرسوم مهام، صلاحيات، تشكيلة المجلس، وكل الأحكام التي تسيره (1).

وفي ظل الإصلاحات التي شهدتها المهنة، تم إلغاء هذا المرسوم بصور القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أكد على إستحداث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب نص المادة 04 منه (2)، دون تبيان كفاءات تسييره أو تشكيله، إلى غاية صدور المرسوم التنفيذي 11-24 الذي أعاد تشكيلته، تنظيمه وسير عمله.

(1) المادة 01، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 56، الصادرة بتاريخ 29/09/1996، ص 18.

(2) المادة 04، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 04.

1- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من 25 عضواً، موزعين كالاتي (1):

- مجموعة من الإطارات الوزارية معينين لتمثيل وزاراتهم تتوفر لديهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي (الوزير المكلف بالطاقة، الوزير المكلف بالإحصاء، الوزير المكلف بالتربية الوطنية، الوزير المكلف بالتجارة، الوزير المكلف بالتعليم العالي، المكلف بالتكوين المهني، الوزير المكلف بالصناعة؛
 - رئيس المفتشية العامة للمالية؛
 - بعض المديرين والممثلين لمديريات ومجالس معينة (المدير العام للضرائب؛ المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية، ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة COSOB، ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة)؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
 - ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- كما أن للمجلس إمكانية الاستعانة بأي شخص لا سيما في المجال المحاسبي أو المالي أو الاقتصادي أو القانوني بحكم مؤهلاتهم، ويتم تعيين أعضاء المجلس بناء على قرار من الوزير المكلف المالية لمدة ست (06) سنوات، على أن يتم تجديد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين.

2- مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

حدد القانون 10-01 الإطار العام للمهام الموكلة للمجلس الوطني للمحاسبة في منح الإعتمادات، وضع معايير للمحاسبة وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ثم جاء المرسوم التنفيذي 11-24 ليفصل هذه المهام وذلك من خلال توليه مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، والتي كما يلي (2):

(1) المواد: 2، 3، 4، المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص ص 4-5.

(2) المواد: 10، 11، 12، المرسوم التنفيذي 11-24، نفس المرجع، ص ص 5-6.

2-1- مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص الاعتماد:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية محافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2-2- مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص التقييس المحاسبي:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- 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 المنهاج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

2-3- مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

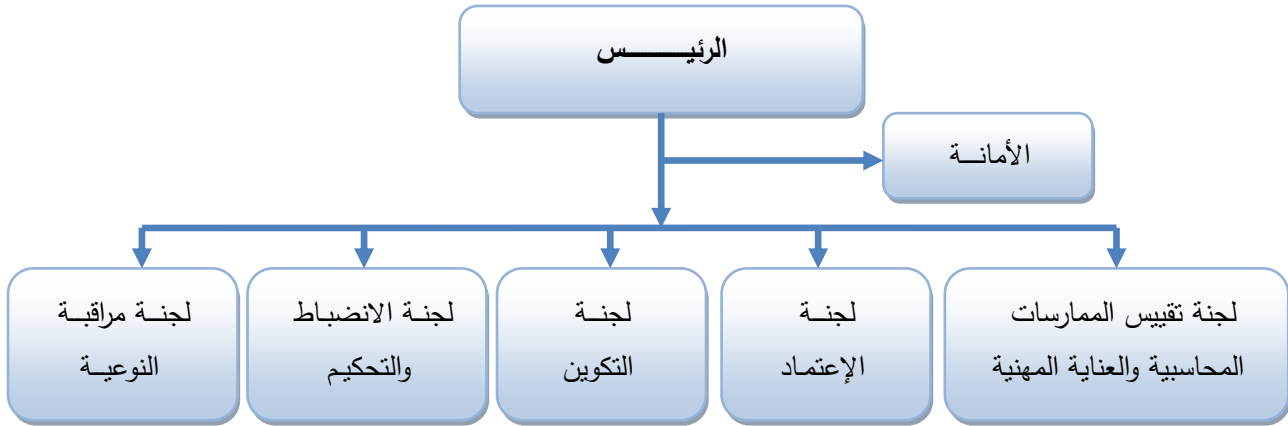
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛

- 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 المحاسبين.

3- تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة:

لتنفيذ المهام الموكلة إليه، يتوزع أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة على مجموعة من اللجان التي تشكل المجلس، في إطار التنظيم الداخلي له، حيث تتخصص كل لجنة في مجال معين، كما هي موضحة في الهيكل التنظيمي التالي:

شكل رقم (1-07): الهيكل التنظيمي للمجلس الوطني للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

حيث تتولى كل لجنة مجموعة من المهام حُددت بموجب المواد 18، 19، 20، 21، 22 من المرسوم التنفيذي 11-24.

ثانياً: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين CNEC

يعد المصنف الوطني للخبراء المحاسبين من بين الهيئات المستحدثة بموجب القانون 10-01 سالف الذكر، والمشرفة على مهنة التدقيق الخارجي خاصة منها التعاقدية منه L'audit contractuel، حيث جاء في

نصه: "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منهم بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، حسب الشروط التي يحددها القانون" (1)، وذلك بعد حل المنظمة الوطنية التي كانت تشرف على المهن الثلاث إلى ثلاث هيئات كل واحدة منها تشرف على مهنة، ولقد حدد المرسوم 11-25 تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

1- تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

تتكون تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وفقا لما جاء في نص المرسوم التنفيذي رقم 11-25 من (2):

- ممثل من الوزير المكلف بالمالية؛
- تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، يتم انتخابهم لعهددة تدوم 3 سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد نهاية العهددة الثانية إلى بعد انقضاء 3 سنوات (3).
- والجدير بالذكر أنه من بين أعضاء المصف المنتخبين، يتم تعيين ثلاثة (03) منهم بناء على قرار من وزير المكلف بالمالية كأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك باقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصف.

وعليه، حتى يكتسب العضو حق التصويت في الجمعية العامة، وجب توفر شرطان رئيسيان، هما:

- أن يكون العضو متحصلا على الإعتماد لمزاولة المهنة حسب التنظيم المعمول به؛
- أن يكون العضو مسجلا في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

(1) المادة 14، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 6.

(2) المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص 08.

(3) المادة 12، المرسوم التنفيذي رقم 11-25، نفس المرجع، ص 9.

2- مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المهام المنوطة بالمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

فيما 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 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 المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات كذا لدى الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

ثالثا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC

تعد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أحد الهيئات المستحدثة والمشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في صورة محتفظة الحسابات، وتعتبر مهنة محافظة الحسابات أهم مهنة تمثل التدقيق الخارجي في الجزائري، وخاصة منها التدقيق القانوني L'audit légal.

تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 سالف الذكر والتي تنص على أنه تنشأ غرفة وطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون، وقد حدد المرسوم 11-26 تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

(1) المادة 04، المرسوم التنفيذي رقم 11-25، مرجع سبق ذكره، ص 8.

1- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

كما هو الحال بالنسبة لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، تتكون تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفقا للمرسوم التنفيذي 11-26 من (1):

- ممثل من الوزير المكلف بالمالية؛
- تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يتم انتخابهم لعهددة تدوم ثلاثة (03) سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد نهاية العهددة الثانية إلى بعد انقضاء ثلاثة (03) سنوات (2).
- الجدير بالذكر، أنه من بين أعضاء المصف المنتخبين، يتم تعيين ثلاثة (03) منهم بناء على قرار من وزير المكلف بالمالية كأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك باقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصف.

وعليه، حتى يكتسب العضو حق التصويت في الجمعية العامة، وجب توفر شرطان رئيسيان، هما:

- أن يكون العضو متحصلا على الإعتماد لمزاولة المهنة حسب التنظيم المعمول به؛
- أن يكون العضو مسجلا في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

2- مهام وصلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

حسب ما جاءت به أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-26، فإن المجلس كلف بالمهام التالية (3):

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف 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 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؛

(1) المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص 11.

(2) المادة 12، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، نفس المرجع، ص 12.

(3) المادة 04، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، نفس المرجع، ص 12.

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات كذا لدى الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

➤ المهام المشتركة بين المجالس الوطنية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات:

طبقا لنص المادة 17 من القانون 10-01، فإن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يساهمان في: "الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب" (1).

أوكل المشرع للمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المهام التالية (2):

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إيداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

المطلب الثالث: ممارسي مهنة التدقيق الخارجي

تمارس مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من طرف أشخاص مستقلين ومؤهلين لذلك، حددهم المشرع الجزائري، ويتصفون بجملة من الصفات التي تمكنهم من أداء مهامهم بالشكل المطلوب.

(1) المادة 17، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 6.

(2) المادة 15، القانون 10-01، نفس المرجع، ص 6.

أولاً: ممارسي مهنة التدقيق الخارجي

المدقق الخارجي هو مهني مستقل يمارس مهمة الفحص المحاسبي والرقابة بصفه عادية ودائمة⁽¹⁾، ووفقاً للتشريع الجزائري فإن مهنة التدقيق الخارجي تمارس حصراً من طرف الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، هذا الأخير الذي يعد أساس مهنة التدقيق القانوني في حين أن الخبير المحاسبي يمارسها في إطارها التعاقدية.

1- الخبير المحاسب:

يعرف الخبير المحاسب على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"⁽²⁾.

من خلال هذا التعريف يتضح أن مهمة الخبير المحاسبي هي مهمة تعاقدية بحتة، أي أنها غير مفروضة بقوة القانون، فهي بذلك غير ملزمة على الشركات والهيئات إلا بطلب منها، وذلك حسب حاجياتها والأهداف المرجوة منها، حيث يغلب عليها الطابع الإستشاري.

فبالإضافة للمهام المذكورة في التعرف أعلاه، فالخبير المحاسب مؤهل للقيام بمهام محافظ الحسابات، كما له الحق في مسك محاسبة المؤسسات والشركات التي لا يربطها بها عقد عمل حفاظاً على موضوعيته، أي أنه يقوم بمهام المحاسب المعتمد، كما يقدم الإستشارات للمؤسسات في ميادين المالية، الاجتماعية والإقتصادية، إضافة إلى قيامه بالتدقيق المالي والمحاسبي.⁽³⁾

فالخبير المحاسب يمتاز عن محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كونه له إمكانية ممارسة مهام المهن الثلاث (خبير محاسب، محافظ حسابات ومحاسب معتمد)، لكن شريطة ألا تكون مجتمعة في نفس المؤسسة أو الشركة التي يربطها معه عقد عمل، بمعنى ممارستها منفصلة كل منها في شركة مخالفة للأخرى، وهذا حفاظاً على موضوعيته ونزاهته.

(1) Elisabeth Bertin et Rédha khelassi, **Manuel Comptabilité et Audit**, Edition BERTI, Alger, Algerie, 2013, p530.

(2) المادة 18-1، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 06.

(3) المواد: 18-2، 18-3، القانون 10-01، نفس المرجع، ص 06.

2- محافظ الحسابات:

يعد محافظ حسابات: " كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (1).

حسب ما ورد في القانون التجاري في نص المادة 715 مكرر 04 محافظ الحسابات هو: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة في الوثائق للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها" (2)

وعرف أيضا على أنه: "عبارة عن رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونيا للمصادقة على دقة وصدق البيانات المالية والمستندات السنوية للمؤسسة، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال)" (3)

بناء عليه، فإن مهمة محافظ الحسابات هي مهمة تركز بالأساس على المصادقة على حسابات الشركة، قبل إرسالها للمساهمين، وهي مهمة ملزمة قانونا عكس مهمة الخبير المحاسب، فهو يعين إلزاما للمصادقة على حسابات الشركة من خلال عهدة تمتد إلى ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط⁴، وذلك في إطار التشريع المعمول به.

حيث أن تعيين محافظ الحسابات يكون من طرف الجمعية العامة للمساهمين، فهو الساهر على ضمان حقوقهم وأموالهم دون التدخل في التسيير، وذلك في إطار فصل الملكية عن الإدارة.

ثالثا: صفات المدقق الخارجي

لممارسة مهنة التدقيق الخارجي، وجب توفر جملة من الصفات في شخص المهني والتي أغلبها تتعلق بالجانب الأخلاقي، وهي التي تؤهله لممارسة المهنة والالتزام بواجباته بالشكل المطلوب، وأهم الصفات هي (5):

(1) المادة 22، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 06.

(2) القانون التجاري، النص الكامل للقانون، مطبوعات بيرتي، طبعة 2007 / 2008، الجزائر، ص 254.

(3) Mokhtar belaioude, (1982) : **guide pratique d'audit financier et comptable**, Alger, la maison des livres, P 04.

(4) المادة 27، القانون 10-01، نفس المرجع، ص 07.

(5) زاهرة عاطف سواد، (2009): **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط1، عمان -الأردن-، دار الراجحة للنشر والتوزيع، ص ص133-134.

1- **النزاهة:** يجب أن يكون المدقق أميناً وصادقاً في أداء خدماته المهنية والتجارية، ويتضمن ذلك أن لا يرتبط إسم المدقق ببيانات مالية مضللة، أي تحتوي على معلومات خاطئة أو حذفت منها بيانات ومعلومات هامة للمستخدمين.

2- **الموضوعية:** يجب أن يكون المدقق عادلاً، لا يسمح بالتحيز أو تعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز حكمه المهني أو التجاري.

3- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** يجب أن يؤدي المدقق الخدمات المهنية بشكل مستمر بكل اجتهاد وعناية وكفاءة بشكل يضمن حصول صاحب العمل أو العميل على خدمات مهنية عالية الجودة، وهذا يتطلب تطبيق المعرفة والمهارة المهنية بشكل صحيح، وتنقسم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين:

- الحصول على الكفاءة المهنية: حيث أن بلوغ الكفاءة المهنية يتطلب مستوى عالي من الثقافة وتعليم أكاديمي ومهني متخصص في الموضوعات المتعلقة بالمهنة، ثم الخبرة العملية؛

- المحافظة على الكفاءة المهنية: تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية المتابعة المستمرة للتطورات المهنية في مهنة المحاسبة والتدقيق والحقول ذات العلاقة، بما في ذلك الإصدارات المحلية والدولية.

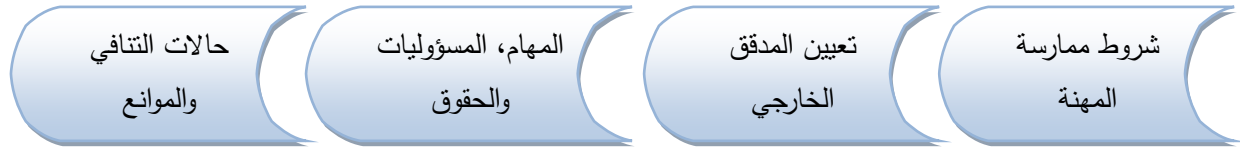
4- **السرية:** يجب أن يحترم المدقق سرية المعلومات التي تصله أثناء أداء واجباته المهنية، وأن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض محدد وصحيح إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، ويتضمن ذلك أن لا يستخدمها لتحقيق منفعة شخصية مباشرة أو غير مباشرة من خلال الإفصاح عنها للغير.

5- **السلوك المهني:** يجب أن يلتزم المدقق بالقوانين والمتطلبات المهنية ذات الصلة ويمتنع عن أي سلوك قد يسيء إلى سمعة المهنة، فلا يجوز له مثلاً أن يروج لنفسه أو لأعماله بإبداء مواصفات ومؤهلات وقدرات غير صحيحة أو أن يسيء للزملاء الآخرين في المهنة.

المطلب الرابع: القانون الأساسي للمدقق الخارجي في الجزائر

نظراً لطبيعة مهنة التدقيق الخارجي، والتي تعد عملية فنية ومهنية، وهي بذلك لا تمارس من طرف أي شخص، لذلك وضع المشرع الجزائري شروط وضوابط لممارسة المهنة، تشكل في مجملها القانون الأساسي للمدقق الخارجي والمحددة وفقاً لما جاء في أحكام القانون التجاري والقانون رقم 10-01 بالإضافة إلى المراسيم المكملة له ونصوص قانونية أخرى، ويمكن تحديد العناصر المكونة القانون الأساسي بمدقق الخارجي في الجزائر كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (1-08): العناصر المكونة للقانون الأساسي للمدقق الخارجي في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: القانون التجاري، القانون 01-10، المرسوم التنفيذي 11-31، المرسوم التنفيذي 11-32.

أولاً: شروط ممارسة المهنة

في ظل السير نحو إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر، جاء القانون 01-10 ملغياً جميع النصوص القانونية المنظمة للمهنة والصادرة قبل تاريخه، ومن بين هذه الإصلاحات نجد شروط مزاوله مهنة التدقيق الخارجي (سواء من طرف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات)، حيث ألغى شرط السن الذي كان مطبقاً قبل صدور القانون 08-91 المتعلق بالمهنة، والذي كان منصوصاً عليه بموجب أحكام الأمر 71-82، حيث جاء في نصه أنه: "لكي يرخص المحاسبون والخبراء المحاسبون بممارسة مهنتهم يلزم أن يكونوا مستكملين سن 25 عاماً على الأقل"⁽¹⁾، حيث أن المشرع الجزائري لم يتطرق لهذا الشرط بموجب القانونين 08-91 و 01-10.

نظراً لأهمية مهنة التدقيق الخارجي في الوسط الاقتصادي، فهي تفرض التحكم في العديد من التقنيات المحاسبية والمالية والجبائية وغيرها، ناهيك عن الأخلاق المهنية، وبذلك نجد أنها تتطلب كفاءة علمية وعملية وخبرة مهنية، لذلك أوجب المشرع أن تتوفر فيه عدة شروط ذكرتها المادة 08 من القانون 01-10، وهي⁽²⁾:

➤ **الجنسية:** تعد الجنسية شرط أساسي لممارسة مهنة التدقيق الخارجي، لذلك فرض المشرع الجزائري توفر الجنسية الجزائرية في طالب التسجيل والإعتماد، وبذلك لم يسمح للأجانب بممارسة المهنة داخل التراب الوطني، على خلاف ما كان معمول به سابقاً وفقاً لمل جاء به كل من الأمر 71-82 والقانون 08-91 الملغيين؛

➤ **الكفاءة المهنية:** المقصود بالكفاءة هو: "أن تتم عملية التدقيق شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق وينقسم هذا المعيار إلى ما يلي: التأهيل العلمي أو الدراسي، التأهيل العملي والربط بين التأهيل العلمي والتأهيل العملي ومتطلبات الأداء

(1) المادة 10، الأمر رقم 71-82، مرجع سبق ذكره، ص 1853.

(2) المادة 08، القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص 5.

المهني⁽¹⁾، ومن خلال تعريف التدقيق الخارجي، نجد أن الكفاءة شرط رئيسي لممارسة المهنة، وتتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرة في شتى الميادين وهي تراكمية حيث تزداد إتساعاً مع مرور الزمن، يحصل المدقق عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات.

وعليه، فرض المشرع على ممارس المهنة أن يكون حائزاً على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، حيث تمنح الشهادات والإجازات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم.⁽²⁾

وعليه، فإن ممارسة المهنة تتطلب الحصول على شهادة جامعية كشرط أساسي، إضافة إلى تكوين إضافي على مستوى المعهد المذكور، هذا ما يعزز كفاءة المدقق.

كما حدد المشرع قائمة الشهادات الجامعية، وكذا كيفية سير التكوين وبرامج التكوين للحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، هذا التكوين الذي يكون على مستوى معهد متخصص تابع لوزارة المالية والذي يكون على مدار ثلاثة (03) سنوات.⁽³⁾

➤ **حسن السيرة والسلوك:** نظراً لحساسية وأهمية مهنة التدقيق الخارجي، فإن توفر حسن السيرة والسلوك في طالب التسجيل أو الإعتماد من الشروط الأساسية والمسلمة، وهي تعني حسب ما جاء في نص القانون 10-01، تمتع المهني بجميع الحقوق المدنية والسياسية وألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

➤ **الإعتماد والتسجيل:** الإعتماد هو ترخيص مسبق لممارسة مهنة التدقيق الخارجي، حيث لأن ممارسة المهنة دون حيازة الإعتماد من الأعمال المنافية لأخلاقيات المهنة، وتعود صلاحية منح الإعتماد للوزير المكلف بالمالية⁽⁴⁾، وذلك بعد دراسة الملف من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الذي يستقبل ويدرس طلبات الإعتماد

(1) أحمد حلمي جمعة، (2009): المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)، ط1، الصفاء للنشر، عمان، ص 55.

(2) المادة 08، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 5.

(3) القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 مارس 2017، يحدد قائمة الشهادات الجامعية وكذا كيفية سير التكوين وبرامج التكوين للحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، الصادر بالجريدة الرسمية العدد 45.

(4) المادة 07، القانون 10-01، نفس المرجع، ص 5.

المرسلة أو المودعة مقابل وصل إستلام والبت فيها عن طريق لجنة الإعتماد⁽¹⁾، قبل مزاوله مهنة التدقيق الخارجي.

كما أن المهني ملزم بالتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين حسب الحالة، حتى يكسب حق ممارسة نشاطه، وذلك بعد حصوله على الإعتماد المطلوب وأداءه لليمين المفروض، شريطة أن يكون له عنوان مهني خاص كي يتمكن من التسجيل في الجدول⁽²⁾، ويثبت هذا العنوان عن طريق عقد إيجار أو عقد ملكية حسب الحالة وفقا لما جاء في نص المرسوم التنفيذي رقم 11-31: "يجب على المترشح للمهنة سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا أن يرفق ملف طلب التسجيل في الجدول بنسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر معاينة إثبات وجود المحل يعده المحضر القضائي"⁽³⁾

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-30 الوثائق التي يلزم الأشخاص الطبيعيون المترشحون لممارسة المهنة بالتسجيل في الجدول إرسالها إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة⁽⁴⁾، وبذلك يسجل المترشح في الجدول وتمنح له البطاقة المهنية تحت رقم معين خاص به والتي تحدد اللقب والاسم والمهنة أو المهن المرخص له بممارستها.

➤ **أداء اليمين:** وضمانا لنزاهة المهني أوجب المشرع الجزائري عليه أداء اليمين المنصوص عليه بالمادة 06 من نفس القانون، إلا القانون لم يحدد طريقة أداء اليمين، إلا أن عملية أداء اليمين تتم على مستوى المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه ويحرر بذلك محضرا لأداء اليمين يثبت ذلك.⁽⁵⁾

الشروط الخاصة بالشخص المعنوي:

كما أقر المشرع الجزائري بموجب القانون 10-01 للأشخاص المعنويين بممارسة مهنة التدقيق الخارجي في شكل "شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة"⁽¹⁾، وذلك بعد إستيفاء الشروط المنصوص عليها والمنصوص عليها في الفقرة 02 من المادة 12 من نفس القانون.

(1) المواد: 10، 11، 12، المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، المادة 07، ص ص 20-21.

(2) المادة 10، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 6.

(3) المادة 05، المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص 23.

(4) المادة 07، المرسوم التنفيذي 11-30، نفس المرجع، ص 21.

(5) المادة 06، القانون 10-01، نفس المرجع، ص 5.

وتتمثل الشروط الواجب توفرها في الشخص المعنوي والمحددة من خلال المواد 46 إلى 50 في:

- أن يجمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛
- أن يشكل أعضاؤها بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات تلتقي الشركاء على الأقل ويمتلكون تلتقي رأس المال على الأقل وتدعى "شركات الخبرة المحاسبية" أو "شركات محافظة الحسابات" حسب الحالة؛
- أن يحوز التلتقي الشريك من غير المهنيين على الجنسية الجزائرية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة؛
- التسجيل في الجدول، وذلك بعد إستيفاء الشروط المطلوبة، حيث تمنح لها البطاقة المهنية التي تحدد عنوانها والمهنة أو المهن المرخص بممارستها (2)؛
- إضافة للشروط السابقة، وللحصول على الإعتماد من طرف شركات الأسهم أو الشركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات المدنية أو التجمعات ذات المنفعة المشتركة، المنشأة بهدف ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، وجب توفر الشروط التالية (3):
- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات حسب الحالة؛
- أن يسيروها أو يديرها الأعضاء المسجلين في الجدول فقط؛
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عم أي حكم مخالف؛
- ألا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع أو مصلحة؛
- ألا تمتلك مساهمات في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية.

وتجدر الإشارة إلى أن القائمة الوطنية لممارسي المهنة تجدد كل سنة عن طريق إصدار المجلس الوطني للمحاسبة لقائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

(1) المادة 46، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 9.

(2) المادة 08، المرسوم التنفيذي 11-30، مرجع سبق ذكره، ص 21.

(3) المادة 51، القانون 10-01، نفس المرجع، ص 9.

ثانيا: تعيين المدقق الخارجي

إن تعيين المدقق الخارجي يعد أول خطوات الشروع في مهمة التدقيق، وقد بين المشرع الجزائري مختلف طرف تعيين المدقق الخارجي، حيث أن طريقة التعيين مرتبطة بطبيعة المهمة الموكلة إليه (خبرة قضائية، مهمة تعاقدية أو مهمة قانونية)، وتتمثل طرق تعيين المدقق الخارجي حسب القانون التجاري والقانون 10-01 في الأشكال التالية:

1- التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية) :

تعني هذه الحالة بتعيين المدقق للمنشآت حديثة النشأة، أي مع بداية نشاطها، ومن خلال الجمعية العامة التأسيسية لها، وجاء ذلك في نص القانون التجاري الجزائري.

نصت المادة 609 من القانون التجاري على أنه: "يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية ... "

كما نصت المادة 600 من القانون التجاري على أنه: "تثبت الجمعية العامة التأسيسية تعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول مندوبي الحسابات وظائفهم"

2- التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين:

يعني المدقق من طرف الجمعية العامة العادية في حالة إنتهاء عهدة المدقق الأول، وذلك طبقا لأحكام التشريع المعمول به.

نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على أنه: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على الجدول"

كما جاء في نص القانون 10-01 على: "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"⁽¹⁾

(1) المادة 26، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 7.

وتطبيقاً لذلك، حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-32 كفايات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر شروط، كما تتضمن المعلومات الواجب ذكرها في دفتر الشروط، حيث يتم تقييم العروض من طرف لجنة تعين على مستوى المنشأة محل التدقيق لإختيار أقل عرض، على أن لا يقل عدد العروض المقدمة عن ثلاثة مرات (03) عدد المهنيين المزمع تعيينهم، ويرسل المهني المقبول عن طريق رسالة قبول العهدة في أجل أقصاه ثمانية (08) أيام من تاريخ وصل إستلام تبليغ تعيينه. (1)

3- التعيين عن طريق المحكمة:

إن تعيين المدقق عم طريق المحكمة يكون في حالة عم قدرة الجمعية العامة على تعيينه، أو في حالة اعتراض أعضائها، وفي هذا الصدد، نصت المادة 715 مكرر 4 على ما يلي:

“إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم للجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين”

كما نص المرسوم التنفيذي 11-32 على أنه في حال فشل المشاورات أو عدم تمكن الجمعية العامة من تعيين مهني لها كان سبب ذلك، فإنه يعين بموجب على أمر من رئيس المحكمة التابعة لها المنشأة إقليمياً بناء على عريضة من المسؤول الأول على المنشأة. (2)

وإضافة إلى ما تقدم، فإن المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري تنص على ما يلي:

“يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل (10/1) من رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوباً جديداً للحسابات، ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

(1) المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص ص 23-24.

(2) المادة 15، المرسوم التنفيذي 11-32، نفس المرجع، ص 24.

ثالثاً: مهام، مسؤوليات وحقوق المدقق الخارجي

في إطار مهمة التدقيق الموكلة إليه، يتكفل المدقق الخارجي بمجموعة من المهام المنوطة به وذلك لتحقيق أهداف المهمة، هذه المهام يترتب عنها مسؤوليات عليها تحملها، ولقد حدد المشرع الجزائري في نص القانون 10-01 المنظم للمهنة وكذا القانون التجاري، مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي.

1- مهام المدقق الخارجي:

بناءً على نص القانون 10-01، فإن المهام المنوطة بالمدقق الخارجي تخص فحص قيم ووثائق المنشأة محل التدقيق ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير، حيث تتمثل مهامه فيما يلي⁽¹⁾:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف 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 التداول المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- في حالة إعداد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، عليه المصادقة على صحة وانتظام هذه الحسابات وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير المدققين لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛
- يعلم كتابياً في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛

(1) المواد: 23، 24، 34، 35، 36، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 07.

- يحدد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية؛
- يحضر الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- إضافة للمهام المذكورة، فقد أقر القانون التجاري مجموعة من المهام الواجب الإلتزام بها من طرف المدقق الخارجي، والمتمثلة في إطلاع وإبلاغ مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة، بـ⁽¹⁾:
- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السبر التي أداها؛
- مناصب الميزانية والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفها؛
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات المذكورة والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بالسنة المالية السابقة؛
- إن المهام المذكورة سابقا، وباعتبار المدقق الخارجي وكيلا لأصحاب المؤسسة، فعند الانتهاء من أداء مهامه عليه تبليغ ذلك للجهة التي لها صلاحية التعيين، هذا الإبلاغ الذي لا يكون شفهي وإنما كتابي، وعليه، حدد المشرع مجموعة من التقارير الواجب إعدادها من طرف المدقق الخارجي والمتمثلة في⁽²⁾:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الإجتماعية؛

(1) المادة 715 مكرر 10، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 254.

(2) المادة 25، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 07.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الإستغلال.
- كما يقع على عاتق المدقق الخارجي إبلاغ وكيل الجمهورية في حالة ما إذا لم يصادق على حسابات الشركة لسنتين متتاليتين.
- إضافة إلى التقارير المذكورة أعلاه، هناك بعض الحالات الخاصة التي توجب على المدقق الخارجي تقديم تقارير عنها، والتي جات ضمن القانون التجاري كما يلي:
- **حالة تحويل شركات المساهمة:** إعداد تقرير يشهد فيه بأن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة، والذي يتخذ على أساسه قرار التحويل من عدمه؛⁽¹⁾
- **حالة الإندماج (FUSION) أو الانفصال (SCISSION):** تقديم تقرير عن طرق الإندماج وخاصة مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة، حيث يتم إيداعه على مستوى المقر الرئيسي للشركة تحت تصرف الشركاء أو المساهمين في مدة خمسة عشرة (15) يوماً قبل تاريخ إعداد الجمعية المدعوة للنظر في هذا المشروع، أما في حالة الإستشارة الكتابية فإن التقرير يوجه للشركاء مع قرار المشروع المعروض عليهم.⁽²⁾
- وفي هذا الإطار، يتحقق المدقق الخارجي من أن رأس المال الصافي المقدم من طرف الشركات المدمجة أو رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإندماج، ونفس الإجراءات بالنسبة لرأس مال الشركات المستفيدة من الانفصال.
- يتعين عليه الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد؛⁽³⁾
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهده، ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.⁽⁴⁾

(1) المادة 715 مكرر 16، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 256.

(2) المادة 715 مكرر 16، القانون التجاري، نفس المرجع، ص 297.

(3) المادة 40، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 8.

(4) المادة 2-64، القانون 10-01، نفس المرجع، ص 11.

كما يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات، ويخضع لنفس الإلتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المتربصون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبون المعتمدون، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد: 47، 48، 49 و52 من القانون 10-01 ولا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانوناً، لا سيما الحالات التالية (1):

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛

- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛

- بناء على إرادة موكلهم. عندما يتم إستدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم؛

2- مسؤوليات المدقق الخارجي:

إن المهام الموكلة للمدقق الخارجي تفرض عليه مسؤوليات يتحملها شخصي، هذه المسؤوليات التي تكون إما مدنية، جزائية أو تأديبية حسب الخطأ المرتكب، والتي يمكن إيجازها فيما يلي (2):

- يتحمل المسؤولية العامة عن العناية المهنية بمهنته، حيث يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، فهو غير مسؤول عن النتائج المحققة بقدر ما هو مسؤول عم ما إذا قام بالمهمة كما يقتضيه الأمر من توفير الوسائل اللازمة لتحقيق الهدف منها؛

- يتحمل المسؤولية أمام المنشأة محل التدقيق عن الأخطاء المرتكبة أثناء تنفيذ مهمة التدقيق، حيث تكون هذه المسؤولية تضامنية سواء تجاه المنشأة أو الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفته لأحكام هذه القانون، كما أنه يتحمل مسؤوليته تجاه الأخطاء التي لم يشترك فيها إلا في حالة إثباته أنه قام بمتطلبات وظيفته وبلغ مجلس إدارة المنشأة عن ذلك، وفي حالة عدم معالجة ذلك في أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، وبعد معابنته لذلك، عليه إثبات أنه أبلغ وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة بذلك؛

- يتحمل المسؤولية الجزائية عن تقصيره في الإلتزام بالمتطلبات القانونية للمهنة؛

- يتحمل المسؤولية التأديبية ولو بعد إستقالته من مهامه، أمام المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق اللجنة التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة الوظيفة، وتتمثل العقوبات التأديبية الصادرة عن اللجنة التأديبية حسب درجة خطورتها وفق الترتيب التصاعدي التالي:

(1) المواد 71، 72، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص ص11-12.

(2) المواد 59، 61، 62، 63، القانون 10-01، نفس المرجع، ص 10.

✓ الإنذار؛

✓ التوبيخ؛

✓ التوقيف المؤقت في مدة أقصاها ستة (06) أشهر؛

✓ الشطب من الجدول.

3- حقوق المدقق الخارجي:

في إطار مهمة التدقيق الموكلة إليه، فالمدقق له (1):

1-2- حق الإطلاع: يمكنه الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية

والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للمنشأة محل التدقيق؛

2-2- حق الرقابة: يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل

التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة، بالإضافة إلى الحصول في مقر الشركة

على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛ كما يقع على عاتق

القائمين بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر تقديم على الأقل كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة

والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

رابعاً: حالات التنافي وموانع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي

1- الحالات المنافية لممارسة مهنة التدقيق الخارجي:

إن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي مرهون بانتفاء وجود حالات تنافي أداء هذه المهمة، هذه الحالات التي

حددها المشرع الجزائري كما يلي (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، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون؛

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

(1) المواد 31، 32، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 08.

(2) المادة 64، القانون 10-01، نفس المرجع، ص 10-11.

– كل عهدة برلمانية؛

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

2- موانع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي:

على المدقق الخارجي في إطار قبول مهمة التدقيق، وحفاظا على إستقلاليتِه واحتراما لأخلاقيات المهنة، مراعاة الحالات التالية (1):

– القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

– القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛

– 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 خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

– شغل منصب ماجور في الشركة أو الهيئة التي يراقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء

عهدته؛

– القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

– إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين (02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا

تابعين لنفس السلطة، وأن لا تربطهم أية مصلحة، وأن لا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛

– التعيين في المنشأة التي تحصل منها على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى، لا سيما في شكل

قروض أو تسبيقات أو ضمانات خلال الثلاث (03) سنوات الأخيرة؛

– السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم

القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى، وكذا

إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات

الممارسة للمهنة.

(1) المواد 65، 66، 67، 68، 70، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 11.

إضافة إلى ذلك، جاء في نص القانون التجاري أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة: (1)

– الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛

– القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛

– أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجر أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

– الأشخاص الذين منحتهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

– الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

كما أن المشرع أقر للمدقق الخارجي ممارسة نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، وذلك شريطة تقديمه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة. (2)

إن الممارسة غير الشرعية لمهنة التدقيق الخارجي سواء من طرف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات يعاقب عليها بغرامة مالية تتراوح بين 500 000 دج إلى 2 000 000 دج، وتصل العقوبة إلى السجن لمدة تتراوح بين ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة (01) وضعف الغرامة المذكورة في حالة ما أعاد المهني الممارسة غير الشرعية بعد تغريمه الأول، ويعد ممارسا غير شرعي في نظر المشرع كل: (3)

– شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بهذه المهنة؛

(1) المادة 715 مكرر 6، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 256.

(2) المادة 69، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 11.

(3) المواد 73، 74، القانون 10-01، نفس المرجع، ص 12.

- من ينتحل صفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

خلاصة:

شهد التدقيق الخارجي العديد من المحطات التي كانت لتحسينه وتطويره، فهو دعامة أساسية للمنشأة تضمن سير أنشطتها وتحقيق أهدافها واستمراريتها، فهو السلاح الواقي من كل أنواع المخاطر التي تواجهها والحامي لممتلكاتها، كما أنه يشكل همزة وصل بين إدارة المنشأة وملاكها، حيث يضيف المصدقية على الكشوف المالية من خلال الرأي الفني المحايد الذي يبيده المدقق الخارجي، هذا الأخير الذي يجب أن يتصف بجملة من المواصفات التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة وفعالية.

التدقيق الخارجي في الجزائر ساير التطور الذي عرفته المهنة على المستوى الدولي، وذلك عبر جملة من الإصلاحات التي بادرت إليها منذ الاستقلال، بهدف وضع إطار محدد ينظم هذه المهنة الحساسة، من خلال خلق هيئات مهنية تشرف عليها، إضافة إلى ضبط إطار قانوني لمزاومها، يضمن تأهيلهم علميا وعمليا، ويرافقهم في أداء مهامهم.

وعلى الصعيد الدولي، وضمانا للسير الحسن والفعال لمهنة التدقيق الخارجي، كان لا بد من وضع إطار يضبط المهنة وممارستها ويكون دليلا ومرشدا لمزاومها من المدققين الخارجيين، والذي جاء في شكل معايير أصطلح عليها بمعايير التدقيق الدولية كما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية

تمهيد:

إن الأهمية التي يكتسبها التدقيق الخارجي وتطور أهدافه، أدت إلى البحث عن الآليات الضرورية التي تضي على هذه المهنة التدقيق الكفاءة والفعالية، ونظرا للإختلافات العديدة التي شهدتها ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، كان لزاما تأطير ممارسة المهنة وذلك عبر وضع إطار محدد يوفر للمدقق الآليات والإرشادات اللازمة لتأدية مهامه بكفاءة من جهة، ويوحد ممارسات التدقيق على المستوى الدولي من جهة أخرى، هذا الإطار جاء تحت مسمى معايير التدقيق الدولية التي شهدت هي الأخرى عدة تطورات وإصدارات.

يتناول هذا الفصل الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية، وذلك عبر التعرف على كيفية إصدار هذا المعايير والهيئات المسؤولة عن ذلك، إضافة إلى عرض آخر إصداراتها، والتطرق لمضمون معايير التدقيق الدولية التي تبنتها الجزائر، ولمعالجة ذلك تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية متمثلة في:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول معايير التدقيق الدولية؛
- المبحث الثاني: منهجية إصدار معيار تدقيق دولي؛
- المبحث الثالث: مضمون معايير التدقيق الدولية المتبناة في الجزائر.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول معايير التدقيق الدولية

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها. (1)

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية

أصدرت معايير التدقيق الدولية لتوفير مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق وهو الهدف الذي أنشئ من أجله الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 07 أكتوبر 1977 من طرف 63 منظمة مهنية تمثل 49 دولة، (2) وانبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) التي تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق ISA نيابة عن الإتحاد.

تجدر الإشارة أن مرجعية الحسابات تحكمها جملة من المعايير، والتي تتنوع من حيث المفهوم والنطاق والحاجة إليها، حيث إن التصنيف الأول هو معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، والتي تمثل القواعد العامة للمعايير والتي يلتزم بها جميع المدققين خلال كل مرحلة من عملية التدقيق بما في ذلك عند تطبيقه للمعايير الدولية، والصنف الثاني هو معايير التدقيق الدولية (ISA) والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بالتعاون مع منظمات دولية ومحلية للمراجعة كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تشمل الشروح، المتطلبات ونطاق التطبيق حسب مختلف الحالات المهنية للتدقيق، والصنف الثالث والذي تم اعتماده بعد التعديل بتاريخ 2009/12/15 وهي المعايير الدولية لرقابة الجودة والتي تشمل معيارا وحدا وهو رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق وتدقيق البيانات المالية، وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (ISQC1). (3)

(1) محمد سمير الصبان، عيد الوهاب نصر علي، (2002): المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الإسكندرية-مصر-، الدار الجامعية، ص 156.

(2) Robert Obert, Marie Mairesse, (2009) : **Comptabilité et audit, manuelle et application**, 2^{ème} édition, PARIS, Donod, P : 403.

(3) فاتح سردوك، (2015): تطور الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، دراسة حالة واقع وأفاق مراجعة الحسابات بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، ص 71.

يتم العمل بمعايير التدقيق الدولية ضمن نطاق معين، وذلك "عند تدقيق القوائم المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة، والهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق عالمياً"⁽¹⁾

لقد تعددت التعاريف لمعايير التدقيق الدولية، ويمكن تسليط الضوء عن البعض منها فيما يلي:

تم معايير التدقيق على أنها: "إرشادات عامة لأغراض مساعدة المدققين في الوفاء بمسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية، وهي تتضمن دراسة الخصائص المهنية المميزة على سبيل المثال الكفاءة المهنية والإستقلالية ومتطلبات التقرير بالإضافة إلى دليل الإثبات"⁽²⁾.

وقد عرفت على أنها: "مرشادات عامة تساعد المدقق على الإطلاع بمسؤولياتهم المهنية في تدقيق القوائم المالية التاريخية، وتتضمن هذه المعايير الصفات المهنية التي يجب مراعاتها عند القيام بعملية التدقيق مثل الكفاءة والإستقلالية وأدلة الإثبات ومتطلبات إعداد التقارير"⁽³⁾.

تعرف المعايير الدولية للتدقيق على أنها: "قوانين أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية"⁽⁴⁾

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنها: "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات المالية"⁽⁵⁾

وعرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعايير بأنها: "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المراجع عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي"⁽⁶⁾.

(1) حسن القاضي، حسن دحدوح (2009): مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، عمان -الأردن-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص 60.

(2) أمين السيد لظفي، (2010): المحاسبة والمراجعة الدولية، ط1، الإسكندرية -مصر-، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ص 410.

(3) مراد حسين علي، (2015): معايير التدقيق الدولية، ط1، عمان -الأردن-، دار غيداء للنشر والتوزيع، ص 11.

(4) سعدي زهير، (2017): معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية -دراسة نظرية تحليلية-، مجلة الآفاق للدراسات الإقتصادية (العدد 01)، ص 187.

(5) Brahim Soltani, (2007): **Auditing an international Approach**, London, parson education limited, p131.

(6) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، (2009): مراجعة الحسابات المتقدمة -الإطار النظري والإجراءات العملية-، ج1، عمان -الأردن-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص 25.

مما سبق سرده من تعاريف، يمكن إستخلاص تعريف شامل لمعايير التدقيق الدولية على أنها: "القواعد الأساسية والمقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات والتوضيحات الضرورية التي يتبعها المدقق عند أداء مهمة التدقيق وتوفير الإجراءات اللازمة لها، كما أنها توضح الصفات الواجب توفرها في شخص المدقق سواء كانت مهنية أو شخصية، والإعتماد عليها يؤدي إلى تحقيق التوافق في تنفيذ عمليات التدقيق على المستوى العالمي من أجل ضمان وأداء عملية التدقيق بكفاءة".

المطلب الثاني: أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية

إن إصدار المعايير الدولية للتدقيق لم يكم عبثاً، وإنما جاء بغرض تحقيق أهداف معينة تخدم جميع الأطراف سواء مدققين، مؤسسات، مساهمين، ... إلخ وكذا المهنة في حد ذاتها، وهو ما يشكل الأهمية البالغة التي تكتسيها هذه المعايير.

أولاً: أهداف معايير التدقيق الدولية

يحقق إصدار معايير التدقيق الدولية مجموعة من الأهداف خاصة لمزاولي المهنة ومستخدمي القوائم المالية وكذا الشركات الدولية متعددة الجنسيات وبعض الدول النامية التي لم تصدر معايير التدقيق بعد، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني إلى المستوى الدولي، وتتلخص أهم هذه الأهداف فيما يلي (1):

- الإلتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب والذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، بجانب الإلتزام بقواعد التدقيق المناسبة والتي تنص عليها معايير التدقيق سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يطلع إليها مستخدمو القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي؛
- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي، مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الإستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها؛

(1) عيد حامد معيوف الشمري، (1994): معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية - دراسة تحليلية مقارنة-، الرياض، المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، ص 35.

- إعداد القوائم المالية استنادا إلى معايير محاسبة دولية إعتقاد المدقق عند تدقيقها على معايير التدقيق الدولية سوف يجع من السهل إجراء مقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة.
- وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، خصوصا في ضوء نقص مواردها وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وعلى المنظمات المهنية في الدول النامية الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي، وبالتالي فإن ذلك سيؤدي إلى عالمية مهنة التدقيق.

ثانيا: أهمية معايير التدقيق الدولية

لمعايير التدقيق فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مساير للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقه من جهة أخرى⁽¹⁾. ويمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الإعتبارات التالية⁽²⁾:

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير المحلية؛
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
- إن التغييرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس للتوحيد؛
- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الإعتقاد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها؛

➤ حدد "مونيتر" سبعة عوائد محددة يعتقد أنها تتبع في نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل

التطبيق:⁽³⁾

(1) محمود السيد ناغي، (2001): دراسات في المعايير الدولية للتدقيق، ط1، المنصورة -مصر-، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ص215.

(2) محمود سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، (2002): المراجعة الخارجية -المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية-، الدار الجامعية، الإسكندرية -مصر-، صص169-170.

(3) أمين السيد أحمد لطفني، (2007): المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الإسكندرية -مصر-، الدار الجامعية، صص280-282.

- وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق، وعن طريق إضفاء الثقة في المصادقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصادقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها؛
 - إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها؛
 - إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية؛
 - إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية؛
 - إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولاسيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية؛
 - إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو إن تنتج معايير محلية للتدقيق، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها؛
- كما أن أهمية معايير التدقيق الدولية ناتجة عن كونها تحقق مجموعة من المزايا لمختلف الأطراف في ومن أهمها (1):

- إتاحة إمكانية المقارنة بين التقارير المختلفة للمنشآت والمدققين في مختلف بلدان العالم؛
- سهولة تفسير المعلومات الواردة في تقرير المدقق؛
- إتاحة الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات لطرح أسهمها في الأسواق العالمية؛
- يعتبر الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق والتأكيد الدولية من بين الشروط الأساسية لاكتساب أي دولة لعضوية منظمة التجارة العالمية؛
- بالنسبة للبلدان التي ليس لها معايير وطنية للتدقيق فإن معايير التدقيق الدولية تعتبر بالنسبة لها ذات أهمية كبيرة إذ توفر لها الأسس والمبادئ والمقاييس الضرورية اللازمة لممارسة مهنية في مجال خدمات التدقيق.

(1) حسين علي كاظم، (2013): دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكد، مجلة دراسات محاسبية ومالي، المجلد الثامن (العدد 23)، ص

المطلب الثالث: خصائص معايير التدقيق الدولية

من خلال التعاريف السابقة، فإن معايير التدقيق الدولية تمتاز ببعض الخصائص من أهمها (1):

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، مما يشكل بعض القيود على تحرك المدققين وهذا ما يعتبر ميزة للتقليل من التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية عند إتمام عملية التدقيق؛
- تعتبر هذه المعايير أكثر شمولاً من غير وذلك لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم؛
- تمثل هذه المعايير الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها؛
- تتسم المعايير الدولية للتدقيق بمواكبة التطورات المستحدثة في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار. (2)

(1) عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سبق ذكره، ص 32.

(2) بكحيل عبد القادر، (2018): أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا (01)، ص

المبحث الثاني: منهجية إصدار معيار تدقيق دولي

يشرف على إصدار المعايير الدولية للتدقيق هيئة دولية، وذلك بإتباع أسلوب ممنهج ومنظم وسلس، وذلك عن طريق إيداء الرأي، التفاوض والتشاور بين الدول الأعضاء في هذه الهيئة.

المطلب الأول: الهيئة المصدرة لمعايير التدقيق الدولية

تصدر معايير التدقيق الدولية عن طريق لجنة تطبيقات التدقيق الدولي، وهي لجنة تابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين تشكل هذه اللجنة بمعرفة إتحاد المحاسبين الدولي بناء على إسهام كل دولة في أعمال اللجنة. (1)

إن لجنة معايير التدقيق الدولية هي الهيئة المهنية المختصة في إصدار، تدوين، شرح وتعديل المعايير الدولية للتدقيق، وحاليا يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) بما سبق، إنبتقت لجنة المعايير الدولية للتدقيق من إتحاد المحاسبين الدوليين، وقد أعطيت صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الإتحاد ويتم إختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس إتحاد لعضوية اللجنة، وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ويفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر. (2)

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): هي منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسست 1977 تضم في

عضويتها ما يفوق عن 155 عضو ومنظمة يمثلون 2.5 مليون محاسب، ويهدف الإتحاد إلى وضع معايير مهنية عالية الجودة والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق ذلك، يقوم الإتحاد بعملية التعليم والتطوير لمجموعة من الهيئات المحاسبية في مختلف أنحاء العالم. (3)

ويتولى إدارة مهام الإتحاد 5 لجان وهي (4):

- لجنة معايير التدقيق الدولية: تقوم بإصدار معايير التدقيق والتأكيد الدولية؛

(1) خليفة أحمد، حسيني منال، (2011): مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق"، المنعقد يومي 13-14 ديسمبر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، ص 08.

(2) محمود السيد ناغي، محمود السيد ناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل إطار للتطبيق-، ط1، مرجع سبق ذكره، ص 41.

(3) لخضر علاوي، (2012): معايير المحاسبة الدولية، الجزائر، Page Bleu، ص 24.

(4) حسين القاضي، مأمون حمدان، (2008): المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، عمان -الأردن-، دار الثقافة للنشر، ص 110-111.

- لجنة التعليم والتكوين المستمر: تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة مهنة التدقيق والتكوين المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة مجلس الإتحاد؛
- لجنة السلوك المهني: تضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء في الإتحاد وبموافقة مجلس الإتحاد؛
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية: تعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي ترفع من مستوى كفاءة المحاسبين الماليين والإداريين ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الإتحاد؛
- لجنة القطاع العام: تضع المعايير والبرامج الهادفة إلى تحسين الإدارة المالية للقطاع العام، بالإضافة إلى وضع المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق وتعزيز قبولها الطوعي في القطاع العام، كما تقوم بوضع برامج لتشجيع البحث العلمي، كما تشجع وتسهل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة. كما تم منحها صلاحية إصدار معايير المحاسبة ومعايير التدقيق وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الإتحاد.

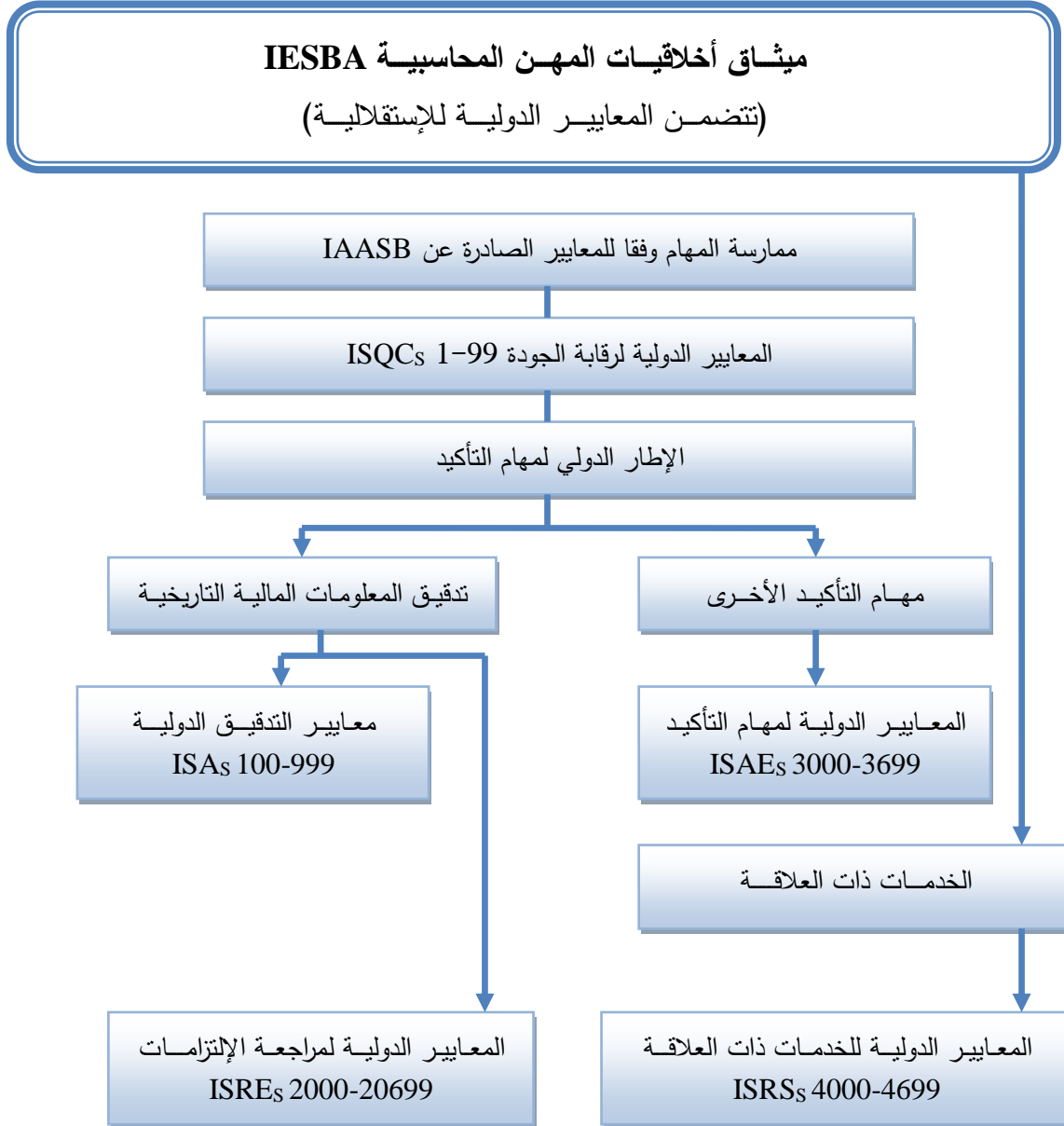
2- لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC): تعتبر إحدى اللجان المكونة للإتحاد الدولي للمحاسبين حيث تم منحها صلاحيات إصدار مسودات معايير المراجعة وخدمات التأكيد بالنيابة عن مجلس الإتحاد وتسعى هذه اللجنة إلى تحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير وتعزيزها. يتم تعيين أعضائها من قبل منظمات أعضاء في الإتحاد يمثلون دولا يختارها وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، تتكون هذه اللجنة في الإتحاد الدولي للمحاسبين من 13 دولة ابتداء من 1994. (1)

وقامت لجنة الممارسات الدولية للتدقيق IAPC التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار المعايير الدولية للتدقيق ISA لأول مرة سنة 1991، حيث جاءت على شكل ثمانية فصول يحتوي كل فصل على مجموعة من المعايير، وفي بداية سنة 2001 تغير اسم لجنة الممارسات الدولية للتدقيق IAPC إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB، حيث أصبح بذلك هو الهيئة المخولة بإصدار معايير التدقيق الدولية،

(1) حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 111-112.

حيث يتمثل هدفه في: "تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد"⁽¹⁾.

شكل رقم (II-01): هيكل إصدارات المعايير من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB



Resource : IAASB,(2020): **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, volume 1, New York, USA, IAASB, p 08. Publication for web site:

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>

(1) أمين السيد أحمد لطفي، (2007): دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الإسكندرية-مصر-، الدار الجامعية، ص 38.

المطلب الثاني: كيفية إصدار معيار تدقيق دولي

عند صدور معيار تدقيق دولي يجب مراعاة ما يلي (1):

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

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

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

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

4- يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج؛

5- القاعدة أن تطبيق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، وأن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة؛

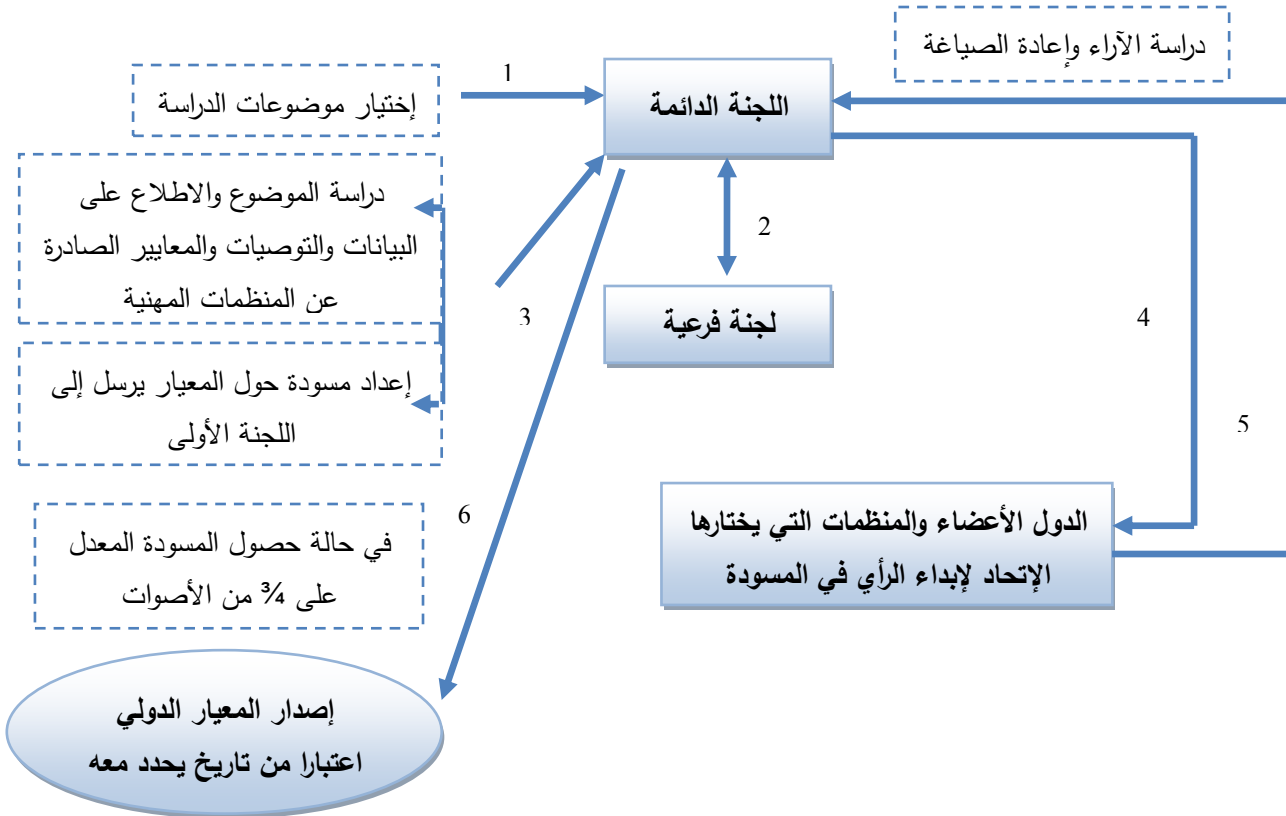
6- تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى، وغني عن القول بأن مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير؛ عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق:

(1) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، (2002): المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الإسكندرية-مصر-، الدار الجامعية، ص ص 157-158.

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

يمكن توضيح الخطوات المتبعة لإصدار معيار تدقيق دولي في الشكل الآتي:

الشكل رقم (II-02): الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي



المصدر: محمود السيد ناغي، (2011): دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل إطار للتطبيق، ط1، مصر، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ص 73.

- يتم إختيار موضوعات الدراسة من طرف لجنة ممارسة التدقيق الدولية، حيث يتم تشكيل لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تتم دراسة الموضوع والاطلاع على البيانات والتوصيات والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية وإعداد مسودة المعيار؛

- تقوم هذه اللجنة بتوزيع مسودة المعيار على الدول والمنظمات الأعضاء لإبداء الرأي؛
- تقوم اللجنة بتعديل مسودة المعيار وإعادة صياغته بالشكل المناسب وفقا للآراء المقدمة، ويعرض على أعضائها للتصويت عليها، في حالة ما إذا حصلت المسودة على ثلاثة أرباع الأصوات يتم إعتقاد المعيار وإصداره في شكله النهائي ويصبح ساري المفعول إبتداء من تاريخ يحدد وفقا للمعيار.

والجدير بالذكر أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها الأنظمة مع المعايير الدولية. (1)

المطلب الثالث: تصنيف معايير التدقيق الدولية ISA وأهم إصداراتها

حتى بداية سنة 1988 أصدر الإتحاد الدولي سبع وعشرون (27) معيارا، جاءت في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية كل منها، ثم أعاد الإتحاد تيويب هذه المعايير طبقا لإرتباطاتها بمراحل عملية التدقيق. ووضعت لجنة المعايير الدولية التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية والتأكد المنبثق من الإتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق الدولية، لازمت هذه الأخيرة جملة من التعديلات عبر مراحل زمنية مختلفة.

وحاليا، حسب آخر إصدار لسنة 2020 من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية IAASB، هناك 37 معيارا مقسمة ست مجموعات رئيسية، وهي:

- المجموعة الأولى: المبادئ والمسؤوليات العامة (200-299)؛
- المجموعة الثانية: التخطيط وتقييم المخاطر والإستجابة لها (300-499)؛
- المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق (500-599)؛
- المجموعة الرابعة: إستخدام أعمال الآخرين (600-699)؛
- المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير التدقيق (700-799)؛

(1) محمود السيد الناغي، (1992): المراجعة، إطار النظرية والممارسة، ط2، مصر، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، ص136.

– المجموعة السادسة: مجالات متخصصة – الإعتبارات الخاصة – (800-899).

والجدول التالي يوضح ذلك بالتفصيل:

جدول رقم (II-01): إصدارات معايير التدقيق الدولية سنة 2020

المجموعة	رقم المعيار	إسم المعيار
المبادئ والمسؤوليات العامة	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية
	210	قبول شروط مهام التدقيق
	220	رقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية
	230	وثائق التدقيق
	240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش في إعداد القوائم المالية
	250	مراعاة القوانين والنصوص التنظيمية عند تدقيق القوائم المالية
	260	الإلتصال بالمكلفين بالحوكمة
	265	إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة عن الضعف أو القصور في الرقابة الداخلية
التخطيط وتقييم المخاطر والإستجابة لها	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
	315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها (تمت مراجعته سنة 2019)
	320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق
	330	إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة
	402	الإعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات من منشآت خدمية
	450	تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق
أدلة التدقيق	500	أدلة التدقيق
	501	أدلة التدقيق – إعتبارات محددة لبنود مختارة –
	505	المصادقات (التأكدات) الخارجية
	510	عمليات التدقيق الأولية –الأرصدة الإفتتاحية–
	520	الإجراءات التحليلية
	530	العينات في التدقيق
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها (تمت مراجعته سنة 2019)
	550	الأطراف ذات العلاقة
	560	الأحداث اللاحقة
	570	إستمرارية المنشأة (تمت مراجعته سنة 2016)
580	التصريحات الكتابية	
إستخدام أعمال الآخرين	600	إعتبارات خاصة عند تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها عمل مدقي الفروع
	610	إستخدام عمل المدقق الداخلي (تمت مراجعته سنة 2013)

إستخدام عمل خبير	620	
تكوين الرأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية (تمت مراجعته سنة 2016)	700	نتائج وتقارير التدقيق
الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق	701	
تعديلات الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	705	
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	706	
المعلومات المقارنة -مقارنة الأرقام والقوائم المالية المقابلة-	710	
مسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى المفصّل عنها في القوائم المالية	720	
إعتبرات خاصة في تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة	800	مجالات متخصصة (إعتبرات خاصة)
إعتبرات خاصة في تدقيق حسابات القوائم المالية المفردة وعناصر محددة، أو عنصر مفرد من بنود القوائم المالية	805	
تقرير المدقق عن القوائم المالية الملخصة	810	

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على:

IAASB,(2020): **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, volume 1, New York, USA, IAASB, PP 80-1001. Publication for web site: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>

والجدير بالذكر، أن هذه المعايير غير ثابتة أو نهائية، حيث أنه (1):

- الإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً، وعادة ما يقوم الإتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك،
- لا توجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة، وإن كانت مجموعة المعايير الصادرة في السنوات الثلاثة الأولى تمثل المدخل الأساسي في دراسة وممارسة التدقيق.
- ضرورة توافر سلطة الالتزام بتطبيق هذه المعايير في الدول الأعضاء حتى يتسع نطاق تطبيقها والتعرف على الآثار الحقيقية لذلك.
- يجب الإشارة إلى أن القاعدة العامة هي أن المعايير المحلية إن وجدت أقوى من المعايير الدولية يمكن وضع تعديلات على المعايير الدولية، ولكن هيئة التدقيق التابعة للاتحاد تطلب من أعضائها عند وضع أو حذف أو تعديل معيار جديد أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق المعيار الجديد مع المعايير الدولية، وهذا ما فعلته بريطانيا في سنة 1995 عندما عدلت أربعة عشر معياراً.

(1) هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

المبحث الثالث: مضمون معايير التدقيق الدولية المتبناة في الجزائر

لا زالت الجزائر في طريق تبني معايير التدقيق الدولي، حيث تم تبني 16 معيارا دوليا إلى غاية نهاية فيفري 2022، والتي سيتم التطرق لمحتواها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: معايير المبادئ والمسؤوليات العامة

لم تتبنى الجزائر من هذه المجموعة سوى معيارين إثنين وهما: المعيار ISA 210 والمعيار ISA 230

أولاً: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 210 "قبول شروط إرتباط التدقيق":

قبل شروع المدقق في أداء مهمة التدقيق، سواء كانت قانونية أو تعاقدية، يجب عليه الاتفاق مع إدارة المنشأة حول أحكام المهام الموكلة إليه، وجاء المعيار ISA 210 ليحدد شروط هذا الإرتباط (التعاقد) ومسؤوليات كل من المدقق والإدارة فيما يخص ذلك، وأهم ما جاء في المعيار ما يلي:

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق في الاتفاق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، عند الاتفاق حول شروط إرتباط التدقيق، والذي يشمل التأكد من توفر بعض الشروط المسبقة للتدقيق، التي تقع المسؤولية عنها على عاتق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.⁽¹⁾

ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى قبول إرتباط التدقيق، أو مواصلته فيها فقط عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سيتم تنفيذه بناء عليه، من خلال⁽²⁾:

- تحديد ما إذا كان قد تم إستيفاء الشروط المسبقة للتدقيق؛
- التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، حول شروط الإرتباط.

⁽¹⁾ IAASB,(2020): **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, volume 1, New York, USA, IAASB, IAASB, ISA 210, paragraph: 1, P 110.

⁽²⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 210, paragraph: 3, P 110.

II. أهم متطلبات المعيار:

تتمثل المتطلبات الأساسية لتطبيق هذا المعيار في النقاط التالي ذكرها.

1- الشروط المسبقة للتدقيق:

جاء المعيار لتحديد طبيعة وشروط إرتباط التدقيق، لذا وجب تحديد ما إذا قد تم إستيفاء الشروط المسبقة للتدقيق قبل الخوض في تنفيذ مهمة التدقيق، ومن أجل ذلك:

- يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كان المرجع المحاسبي الذي سيتم تطبيقه عند إعداد القوائم المالية مقبولاً أو لا، بالإضافة إلى الحصول على موافقة الإدارة على أنها تقر وتفهم مسؤولياتها حول (1):

- إعداد القوائم المالية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، وبما يحقق العرض الصادق؛
- وضع نظام رقابة داخلية الذي تراه مناسباً لإعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ؛

• ضمان وصول المدقق إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على علم بها والتي لها صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والمسائل الأخرى، والمعلومات الإضافية التي يطلبها المدقق لأغراض التدقيق، والاتصال غير المحدود أو المقيد بالأشخاص داخل المنشأة محل التدقيق الذي يراه ضرورياً للحصول على أدلة الإثبات.

- إذا ما فرضت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قيود على نطاق عمل المدقق في شروط إرتباط التدقيق المقترح، بحيث يؤدي ذلك إلى عدم إبداء الرأي بشأن القوائم المالية، يجب على المدقق رفض هذا الإرتباط المحدود أو المقيد، ما لم يقتضيه القانون أو التشريع المطبق ذلك؛(2)

- في حالة عدم توفر الشروط المسبقة للتدقيق، يجب على المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة، ما لم يقتضيه القانون أو التشريع المطبق القيام بذلك، فإن يجب ألا يقبل المدقق مهمة التدقيق المقترحة، إذا: (3)

- قرر المدقق أن المرجع المحاسبي المطبق في إعداد القوائم المالية غير مقبول، باستثناء الحالات المخالفة لذلك؛

• لم يتم الحصول على الاتفاق المشار إليه سابقاً والمتعلق بموافقة الإدارة على الإقرار وتفهم مسؤولياتها في إعداد القوائم المالية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، وبما يحقق العرض الصادق.

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 210, paragraphs: 6, PP 110-111.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 210, paragraph: 7, P 111.

(3) IAASB, **Ibid**, ISA 210, paragraph: 8, P 111.

2- الاتفاق على شروط إرتباط التدقيق:

يجب على المدقق الاتفاق على شروط إرتباط التدقيق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، وتوثيق الشروط المتفق عليها في خطاب إرتباط التدقيق (رسالة المهمة) أو أي شكل كتابي مناسب آخر، ويجب أن يشمل: (1)

- هدف ونطاق عملية تدقيق القوائم المالية؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- تحديد المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد القوائم المالية؛
- الإشارة إلى الشكل أو المحتوى المتوقعين للتقارير المصدرة من قبل المدقق؛
- التصريح بإمكانية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير من حيث الشكل والمحتوى المتوقعين.

3- التدقيقات المتكررة:

في حالة عمليات التدقيق المتكررة، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط إرتباط التدقيق وما إذا كان من الضروري تذكير المنشأة بالشروط الحالية لارتباط التدقيق. (2)

4- قبول التغيير في شروط إرتباط التدقيق:

يجب على المدقق رفض قبول أي تغيير في شروط إرتباط التدقيق، أو تعديلها لمهمة نقل مستوى تأكيد أقل، ما لم يكن هناك مبرر معقول لذلك، وفي حالة قبوله بذلك، عليه الاتفاق مع المنشأة حول على الشروط الجديدة للارتباط، في خطاب إرتباط جديد؛ أما في حالة رفضه، وعدم سماح الإدارة له بمواصلة المهام الأولية، يجب على المدقق الانسحاب من مهمة التدقيق في إطار القانون أو التشريع المطبق، وتحديد ما إذا كان هناك إلتزام تعاقدية أو غيره، تتطلب إبلاغ الأطراف الأخرى مثل: المكلفين بالحوكمة، الملاك، أو الجهات التنظيمية. (3)

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 210, paragraphs : 9-10, PP 111-112.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 210, paragraph : 13, P 112.

(3) IAASB, **Ibid**, ISA 210, paragraphs : 14-15, P 112.

ثانياً: مضمون معيار الدولي للتدقيق ISA 230 "وثائق التدقيق"

وثائق التدقيق هي عملية تسجيل إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة الإثبات الملائمة المجمعة والاستنتاجات المتوصل إليها، وتستخدم أحياناً مصطلحات "وثائق العمل" أو "أوراق العمل" التي تعبر عن وثائق التدقيق.

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في إعداد وثائق التدقيق عند تدقيق القوائم المالية، ويسرد ملحق هذا المعيار قائمة معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تتضمن متطلبات وإرشادات تتعلق بوثائق التدقيق، كما أن هذه الأخيرة لا تحد من تطبيق هذا المعيار، وقد تحدد القوانين أو التشريعات متطلبات توثيق إضافية.⁽¹⁾

تشكل وثائق التدقيق دعامة أساسية للاستنتاجات المتوصل إليها أثناء تنفيذ مهمة التدقيق والتي تمكن المدقق من بناء رأيه الفني المحايد على أساسها، كما أنها تعد دليلاً على أن مهمة التدقيق تم التخطيط لها وتنفيذها وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

أن وثائق التدقيق تساعد في تحقيق أغراض إضافية، منها:⁽²⁾

- مساعدة فريق التدقيق في تخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق؛
- مساعدة أعضاء فريق التدقيق المسؤول عن الإشراف توجيه أعمال التدقيق والإشراف عليها وإبراء ذمته في فحص المسؤوليات المنصوص عليها وفقاً لـ ISAs؛
- تمكين فريق التدقيق من أن يكونوا مسؤولين عن أعمالهم؛
- الإحتفاظ بالوثائق المتعلقة بالأمور ذات الأهمية لعمليات التدقيق المستقبلية؛
- التمكين من إجراء عمليات فحص رقابة الجودة؛
- التمكين من إجراء عمليات تفتيش خارجية وفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى توثيق يوفر:⁽³⁾

- سجلاً كافياً ومناسباً لأساس تقرير المدقق؛
- دليلاً على أن مهمة التدقيق تم التخطيط لها وتنفيذها وفقاً لمتطلبات ISAs والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

⁽¹⁾ IAASB, **Op.cit**, ISA 230, paragraph : 1, P 152.

⁽²⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 230, paragraph : 3, P 152.

⁽³⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 230, paragraph : 5, P 153.

II. أهم متطلبات المعيار:

يقع على عاتق المدقق إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب، حيث:

1- توثيق إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة الإثبات المجمعّة:

1-2 - شكل ومحتوى ومدى وثائق التدقيق: حدد المعيار شكل ومحتوى ومدى وثائق التدقيق كما

يلي: (1)

- إضافة إلى توثيق إجراءات التدقيق وأدلة الإثبات المجمعّة، يجب على المدقق إعداد وثائق التدقيق كافية بالقدر التي تسمح لأي مدقق آخر ذو خبرة ليست له علاقة بمهمة التدقيق الجارية من فهم ما يلي:

• طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المنفذة للإمتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛

• نتائج إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة الإثبات المجمعّة؛

• الأمور الهامة التي ظهرت أثناء التدقيق، والإستنتاجات المتوصل إليها بخصوصها، والأحكام المهنية

الهامة التي تم اتخاذها للوصول إلى هذه الإستنتاجات.

- عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المنفذة، على المدقق تسجيل:

• خصائص العناصر أو البنود الخاصة التي تم فحصها؛

• الجهة المنفذة لأعمال التدقيق وتاريخ الانتهاء منها؛

• الجهة التي قامت بفحص أعمال التدقيق المنفذة، تاريخ ومدى هذا الفحص.

- يجب على المدقق توثيق المناقشات مع الإدارة، المكلفين بالحوكمة وغيرهم، حول المسائل الهامة، بما

في ذلك طبيعة، توقيت ومدى الموضوعات التي تمت مناقشتها والجهة التي جرت معها المناقشة.

- إذا حدد المدقق معلومات لا تتوافق مع إستنتاجاته حول مسألة هامة، يجب عليه توثيق كيفية معالجته

لحالة عدم التوافق.

2-2 - الخروج عن أحد المتطلبات ذات الصلة: في ظروف استثنائية، إذا رأى المدقق أنه من الضروري

الخروج عن أحد متطلبات ISAs ذات صلة، يجب عليه توثيق إجراءات التدقيق البديلة المنفذة التي تمكنه من

تحقيق الهدف من المتطلب وأسباب الخروج عنه. (2)

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 230, paragraphs : 8, 9, 10, 11, PP 153-154.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 230, paragraph: 12, P 154.

2-3- المسائل التي نشئت بعد تاريخ تقرير المدقق: في ظروف استثنائية، إذا نفذ المدقق إجراءات

تدقيق جديدة أو إضافية، أو توصل إلى إستنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره، يجب عليه توثيق ما يلي:⁽¹⁾

- الظروف التي واجهته؛

- إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية المنفذة، وجمع أدلة الإثبات المجمعة، والإستنتاجات

المستخلصة، وتأثيرها على المدقق؛

- توقيت، والجهة المسؤولة عن إدخال التغييرات على وثائق التدقيق وتوقيت فحصها، والقائم بفحصها.

2- تجميع ملف التدقيق النهائي: يجب على المدقق:⁽²⁾

- تجميع وثائق التدقيق في ملف التدقيق وإتمام الإجراءات الإدارية لإعداد ملف التدقيق النهائي في

الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المدقق، بعد ذلك، يمنع على المدقق حذف أو إهمال أي نوع من وثائق التدقيق

قبل انقضاء المدة القانونية للاحتفاظ بها.

- بعد الانتهاء من تجميع ملف التدقيق النهائي، وفي حالة مواجهة ظروف يرى المدقق أنه من الضروري

إدخال تعديلات على وثائق التدقيق الحالية، أو إضافة وثائق جديدة، عليه مهما كانت طبيعة التعديلات أو

الإضافات، توثيق ما يلي:

• الأسباب التي أدت إلى إجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

• توقيت إجراء وفحص التعديلات أو الإضافات والجهة التي قامت بذلك.

المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالتخطيط وتقييم المخاطر والإستجابة لها وأدلة التدقيق

بادرت الجزائر إلى تبني معيارا واحدا يتعلق بالتخطيط وهو المعيار ISA 300، أما فيما يتعلق بأدلة التدقيق

فقد قامت بتبني جميع المعايير المتعلقة بها، على إعتبار أن هذه الأخيرة هي أساس عملية التدقيق وبناء رأي

المدقق.

⁽¹⁾ IAASB, **Op.cit**, ISA 230, paragraph : 13, P 154.

⁽²⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 230, paragraphs : 13, 14, 15, PP 155-154.

أولاً: مضمون معيار الدولي للتدقيق ISA 300 " التخطيط لتدقيق القوائم المالية"

1. نطاق المعيار وأهدافه

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في التخطيط لتدقيق القوائم المالية، كما يوفر الإرشادات اللازمة لذلك، وقد صيغ هذا المعيار في إطار عمليات التدقيق المتكررة، أما في حالة ما إذا كانت تتم للمرة الأولى، فإنه يتم تحديد الاعتبارات الإضافية لذلك بشكل منفصل. (1)

يهدف المدقق من التخطيط إلى تنفيذ مهمة التدقيق بطريقة فعالة، ويتضمن التخطيط لعملية تدقيق وضع إستراتيجية شاملة لمهمة التدقيق، وتصميم ووضع خطة تدقيق، ويفيد التخطيط الكافي في تدقيق القوائم المالية بعدة طرق، منها: (2)

- مساعدة المدقق على تكريس الإهتمام المناسب لمجالات التدقيق الهامة؛
- مساعدة المدقق على تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- مساعدة المدقق على تنظيم وإدارة مهمة التدقيق بشكل صحيح بحيث يتم تنفيذه بكفاءة وفعالية؛
- مساعدة المدقق على إختيار أعضاء فريق المهمة يتمتعون بالكفاءات والقدرات المناسبة للإستجابة للمخاطر المتوقعة، والتوزيع الصحيح للمهام عليهم؛
- تسهيل التوجيه والإشراف على أعضاء فريق المهمة وفحص عملهم؛
- تنسيق أعمال مدققي الفروع والخبراء.

II. أهم متطلبات المعيار

- 1- إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق المهمة: يجب على الشريك المسؤول (المدقق الشريك) عن المهمة والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق المهمة المشاركة في تخطيط التدقيق، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشات بين أعضاء فريق المهمة. (3)
- 2- الأنشطة الأولية لمهمة التدقيق: يجب على المدقق القيام في بداية مهمة التدقيق بالأنشطة التالية: (4)

- تنفيذ الإجراءات المطلوبة المتعلقة باستمرارية العلاقة مع العميل ومهمة التدقيق المحددة؛
- تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك الاستقلالية؛

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 300, paragraph : 1, P 265.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 300, paragraphs : 2-4, P 265.

(3) IAASB, **Ibid**, ISA 300, paragraph : 5, P 265.

(4) IAASB, **Ibid**, ISA 300, paragraph : 6, P 266.

- الحصول على فهم لشروط مهمة التدقيق.

3- أنشطة التخطيط: تتمثل أنشطة التدقيق في إلتزام المدقق بتطبيق النقاط التالية، حيث يجب عليه في

هذا الصدد:(1)

- وضع إستراتيجية تدقيق شاملة يحدد من خلالها نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق، والتي تؤدي إلى وضع

خطة التدقيق؛ ويمكن تلخيص أهم الأمور التي تؤخذ بعين الإعتبار عند قيام المدقق بوضع إستراتيجية التدقيق الشاملة في النقاط التالية (2):

• المعرفة بطبيعة العمل وذلك من خلال معرفة نوع القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه المؤسسة ومتطلبات الإفصاح، طبيعة عمل المؤسسة وأدائها المالي وكذا مدى كفاءة الإدارة؛

• فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛

• المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة؛

• مستويات الأهمية النسبية؛

• طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهها؛

• التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة.

- عند وضع الإستراتيجية العامة للتدقيق:

• تحديد خصائص المهمة التي تحدد نطاقها؛

• التأكد من أهداف التقرير عن المهمة لتخطيط توقيت التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛

• الأخذ بعين الإعتبار العوامل التي حسب الحكم المهني للمدقق، مهمة في توجيه جهود فريق المهمة؛

• الأخذ بعين الإعتبار نتائج الأنشطة الأولية لمهمة التدقيق، وعند الإقتضاء، مدى ملائمة المعارف

المكتسبة من المهمات الأخرى المنفذة من قبل المدقق المسؤول عن المهمة للمنشأة؛

• التأكد من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد المطلوبة لتنفيذ المهمة.

- وضع خطة تدقيق تتضمن وصفا لما يلي:

• طبيعة، توقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها؛

• طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لتنفيذها على مستوى التأكيدات؛

• إجراءات التدقيق الأخرى المخططة لها والواجب تنفيذها لتحقيق إمتثال المهمة لـ ISAs.

(1) IAASB, Op.cit, ISA 300, paragraphs : 7, 8, 9, 10, 11, PP 266-267.

(2) حسين القاضي، حسن دحود، مرجع سبق ذكره، ص 215.

- تحديث وتعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق عند الإقتضاء أثناء تنفيذ مهمة التدقيق؛ وتخطيط طبيعة، توقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق المهمة وفحص أعمالهم.

4- التوثيق: على المدقق أن يدرج ضمن وثائق التدقيق، إستراتيجية التدقيق الشاملة، خطة التدقيق، وأي

تغييرات هامة يتم إجراؤها عليهما أثناء مهمة التدقيق، وأسباب هذه التغييرات.⁽¹⁾

ثانيا: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 500 "أدلة التدقيق (أدلة الإثبات)"

تعرف أدلة التدقيق (أدلة الإثبات) حسب ما جاء في نص الفقرة الخامسة من هذا المعيار على أنها: "المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الإستنتاجات التي يبني على أساسها رأيه، وتشمل أدلة التدقيق كل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى".

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يوضح هذا المعيار ما يشكل أدلة إثبات في تدقيق القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المدقق عن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية* والملائمة** التي يتوصل من خلالها إستنتاجات معقولة إستنتاجات معقولة تمكنه من تأسيس رأيه حول القوائم المالية؛ ويطبق هذا المعيار على جميع أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها خلال مسار مهمة تدقيق، في حين تتناول معايير التدقيق الدولية الأخرى جوانب محددة من التدقيق.⁽²⁾

ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق بطريقة تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية والملائمة التي يتوصل من خلالها إلى إستنتاجات معقولة تمكنه من تأسيس رأيه حول القوائم المالية.⁽³⁾

وتتأثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات بعدة عوامل منها⁽⁴⁾:

⁽¹⁾IAASB, **Op.cit**, ISA 300, paragraph : 12, P 267.

* تتعلق بكمية أدلة الإثبات؛ تتأثر كمية أدلة الإثبات المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية وأيضاً بواسطة جودة أدلة الإثبات.

** تتعلق بجودة أدلة الإثبات؛ وهذا يعني ملائمة وموثوقيتها (إمكانية الاعتماد عليها) في دعم الإستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق.

⁽²⁾IAASB, **Ibid**, ISA 500, paragraphs : 1, 2, P 400.

⁽³⁾IAASB, **Ibid**, ISA 500, paragraphs : 4, P 400.

⁽⁴⁾ وجددي حامد حجازي، (2010): المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، ط 1، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية - مصر -، ص 134.

- تقييم المدقق لطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى القائم المالية أو مستوى رصيد الحساب أو مستوى المعاملات، حيث كلما زادت هذه المخاطر وجب زيادة أدلة الإثبات المطلوبة؛
 - طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية: وتقييم مخاطر الرقابة؛ فكلما كانت ضعيفة تطلب زيادة الأدلة؛
 - الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختباره: فكلما كان البند ذا أهمية نسبية أكثر تطلب أدلة أكثر؛
 - الخبرة المكتسبة من عمليات التدقيق السابقة: تساعد في الحصول على أدلة كافية وملائمة؛
 - نتائج إجراءات التدقيق بما في ذلك عمليات الغش أو الخطأ التي قد يتم اكتشافها؛
 - مصدر ودرجة الثقة في المعلومات المتاحة.
- II. أهم متطلبات المعيار:**

يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق المناسبة وفقاً للظروف السائدة من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وذلك كما يلي: (1)

- 1- المعلومات الواجب استخدامها كأدلة إثبات:** عند تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق، يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار:
- مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة إثبات؛
 - عمل هذا الخبير لأغراض المدقق، وبالقدر اللازم، وذلك إذا تم إعداد المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة إثبات على أساس عمل خبير الإدارة، وذلك من خلال:
 - تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية هذا الخبير؛
 - الحصول على فهم لعمل هذا الخبير؛
 - تقييم مدى ملاءمة عمل هذا الخبير كدليل إثبات للتأكيد المتعلق به.
 - عند استخدام المعلومات المعدة من طرف المنشأة، يجب على المدقق تقييم مدى كفاية موثوقية هذه المعلومات لتحقيق احتياجات المدقق، بما في ذلك، حسب الضرورة في الظروف السائدة:
 - الحصول على أدلة تدقيق حول دقة وإكمال المعلومات؛
 - تقييم ما إذا كانت المعلومات دقيقة ومفصلة بما فيه الكفاية لإحتياجات المدقق.

(1) IAASB, Op.cit, ISA 500, paragraphs : 11-6, PP 401-402.

2- إختيار البنود المراد إختبارها للحصول على أدلة الإثبات: عند تصميم إختبارات أدوات الرقابة وإختبارات التفاصيل، يجب على المدقق تحديد وسائل إختيار البنود المراد إختبارها والتي تكون فعالة في تحقيق الهدف من إجراء التدقيق.

3- تناقض (عدم الإتساق) أدلة الإثبات أو الشكوك حول موثوقيتها: إذا كانت أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، أو لدى المدقق شكوك حول موثوقية المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة إثبات؛ يجب على المدقق تحديد التعديلات أو الإضافات الضرورية على إجراءات التدقيق لمعالجة هذا الأمر ويجب أن يأخذ في الإعتبار تأثير هذا الأمر على جوانب أخرى من التدقيق.

ثالثا: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 501 أدلة التدقيق-إعتبارات محددة لبنود مختارة-

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار مسائل محددة من قبل المدقق للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة وفقا للمعيارين 330 و500، والمعايير الدولية الأخرى ذات الصلة، فيما يتعلق بجوانب معينة للمخزون والدعاوي القضائية (النزاعات) والمطالبات التي تشمل المنشأة (تكون طرفا فيها) والمعلومات القطاعية في تدقيق القوائم المالية. ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، إكمال الدعاوي القضائية والمطالبات التي تشمل المنشأة، بالإضافة إلى ضمان عرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق. (1)

II. أهم متطلبات المعيار:

1- الجرد: تتمثل واجبات المدقق المتعلقة بالجرد في (2):

- إذا كان المخزون جوهريا (ذو أهمية نسبية) للقوائم المالية، يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وذلك بواسطة:

- المشاركة في عملية الجرد المادي، ما لم يكن ذلك غير عملي (غير ممكن عمليا)؛
- تنفيذ إجراءات التدقيق على سجلات الجرد النهائية للمنشأة لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون.

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 501, paragraphs : 1, 3, P 422.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 501, paragraphs : 4-8, P 422-423.

- إذا تم إجراء الجرد المادي للمخزون في تاريخ غير تاريخ القوائم المالية، يجب على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات السابق ذكرها، تنفيذ إجراءات تدقيق للحصول على أدلة إثبات حول ما إذا كان التغييرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ القوائم المالية تم تسجيلها بشكل صحيح.

- إذا كان المدقق غير قادر على حضور الجرد المادي بسبب ظروف غير متوقعة، يجب عليه إجراء أو ملاحظة بعض عمليات الجرد المادي في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات التدقيق على المعاملات التي تم التدخل خلالها.

- إذا كان الحضور في الجرد المادي غير عملي، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، فإذا لم يكن ذلك الممكن، عليه تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقا للمعيار رقم 705.

- إذا كان المخزون في عهدة وسيطرة طرف ثالث جوهريا للقوائم المالية، يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول وجود المخزون وحالته من خلال أداء أحد أو كلى الإجراءات التاليين:

- طلب المصادقة من الطرف الثالث حول كميات المخزون المحتفظ به نيابة عن المنشأة وحالته؛
- إجراء التفنيش أو إجراءات التدقيق الأخرى المناسبة لهذه الظروف.

2- الدعاوي القضائية (النزاعات) والمطالبات: يجب على المدقق:⁽¹⁾

- تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق من أجل تحديد الدعاوي القضائية والمطالبات التي تشمل المنشأة والتي قد تؤدي إلى مخاطر تحريفات جوهرية، بما في ذلك:

- الإستفسار من الإدارة، وعند الاقتضاء، الآخرين داخل المنشأة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛

- فحص محاضر إجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛
- فحص حسابات المصاريف القضائية.

- أن يسعى للتواصل المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة، إذا قام المدقق بتقييم مخاطر وجود تحريفات جوهرية فيما يتعلق الدعاوي القضائية والمطالبات التي تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات التدقيق المنفذة إلى احتمال وجود الدعاوي القضائية والمطالبات جوهرية أخرى، بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة من قبل معايير التدقيق الدولية الأخرى، ويتم القيام بذلك عن طريق خطاب إستفسار أعدته الإدارة وأرسله المدقق، يطلب فيه من هذا المستشار التواصل المباشر مع المدقق؛ أما إذا كان القانون أو التشريع أو

⁽¹⁾ IAASB, Op.cit, ISA 501, paragraphs : 9-12, PP 423-424.

الهيئة القانونية المهنية ذات الصلة تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من التواصل مباشرة مع المدقق، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة؛

- تعديل الرأي في تقريره وفقا للمعيار رقم 705، إذا رفضت الإدارة إعطاء إذن للمدقق بالتواصل أو مقابلة المستشار القانوني الخارجي للمنشأة، أو هذا الأخير يرفض الرد بشكل مناسب على خطاب الاستفسار، أو هو ممنوع من الإجابة؛ أو عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بناء على تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة، على المدقق؛

- أن يطلب من الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، لتقديم إقرارات مكتوبة (الإقرارات الكتابية) بأن جميع الدعاوي القضائية والمطالبات الفعلية أو المحتملة المعروفة والتي يجب أخذ آثارها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية، قد تم الإفصاح عنها للمدقق والاعتراف بها والإفصاح عنها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

3- المعلومات القطاعية: يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بخصوص العرض

والإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق من خلال الحصول على فهم للطرق المستخدمة من قبل الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، وتنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف السائدة. (1)

رابعا: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 505 المصادقات (التأكيدات) الخارجية

المصادقة الخارجية هي أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها في شكل رد كتابي مباشر للمدقق من طرف ثالث (الطرف المصدق) في شكل ورقي، أو إلكتروني أو غير ذلك، ويمكن أن تأخذ المصادقة الخارجية إحدى الأشكال التالية(2):

- **طلب المصادقة الإيجابية:** طلب الرد المباشر على المدقق من الطرف المصدق، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقا أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.
- **طلب المصادقة السلبية:** طلب الرد المباشر على المدقق من الطرف المصدق، فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات الواردة في الطلب.

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 501, paragraph : 13, P 424.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 505, paragraph : 6, P 434.

- **عدم الرد:** فشل الطرف المصدق في الرد، أو الرد الكامل، على طلب المصادقة الإيجابية أو طلب المصادقة لم يتم تسليمه.

- **الإستثناء:** رد يشير إلى إختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة والمعلومات المقدمة من قبل الطرف المصدق.

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار إستخدام المدقق لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة الإثبات وفقاً لمتطلبات المعيار رقم 300 والمعيار رقم 500، ولا يعالج الإستفسارات فيما يتعلق بالدعاوي القضائية والمطالبات التي تشمل المنشأة التي تم تناولها في المعيار رقم 501، ويهدف المدقق من إستخدام إجراءات المصادقة الخارجية، إلى الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة وذات موثوقية. ويهدف المدقق عند إستخدام إجراءات المصادقة الخارجية، إلى تصميم وتنفيذ مثل هذه الإجراءات للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.⁽¹⁾

II. أهم متطلبات المعيار:

1- إجراءات المصادقة الخارجية: عند إستخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يجب على المدقق الحفاظ على مراقبة طلبات المصادقات الخارجية، بما فيها:⁽²⁾

- تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها؛
- إختيار الطرف المصدق المناسب؛
- تصميم طلبات المصادقة بما في ذلك تحديد أن الطلبات موجهة بشكل صحيح وتحتوي على معلومات الضرورية لإرجاع الردود مباشرة إلى المدقق؛
- إرسال الطلبات إلى الطرف المصدق.

2- رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب المصادقة: إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب المصادقة، يجب على المدقق القيام بما يلي:⁽³⁾

- الإستفسار عن الأسباب التي أدت بالإدارة إلى الرفض، والسعي للحصول على أدلة إثبات تتعلق بصحة الأسباب ومعقولية؛

⁽¹⁾ IAASB, **Op.cit**, ISA 505, paragraphs : 1-5, PP 433-434.

⁽²⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 505, paragraph : 7, P 435

⁽³⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 505, paragraphs : 8, 9, PP 435-436.

• تقييم الآثار المترتبة على تقييم المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية ذات الصلة الناتجة عن رفض الإدارة، بما فيها مخاطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى؛

• تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة مصممة للحصول على أدلة إثبات موثوقة وملائمة.

- إذا إستنتج المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب المصادقة غير معقول، أو أنه غير قادر على الحصول على أدلة إثبات موثوقة وملائمة من إجراءات تدقيق بديلة، يجب عليه التواصل مع المكلفين بالحوكمة، ويجب عليه أيضا تحديد الآثار المترتبة على التدقيق وعلى رأيه.

3- نتائج إجراءات المصادقة الخارجية: تتمثل نتائج إجراءات الحصول على المصادقة الخارجي في

مواجهة المدقق إحدى الحالات التالية:⁽¹⁾

1-1- موثوقية الردود على طلبات المصادقة: إذا حدد المدقق عوامل تثير الشكوك حول مصداقية

الرد على طلب المصادقة، يجب عليه الحصول على المزيد من أدلة الإثبات لرفع هذه الشكوك؛ وإذا قرر أن الرد على طلب المصادقة غير موثوق، يجب عليه تقييم الآثار المترتبة على تقييم المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية ذات الصلة، بما فيها مخاطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى.

1-2- عدم الرد: في حالة عدم الرد، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة

إثبات موثوقة وملائمة.

1-3- إذا كان الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضروريا للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة:

إذ قرر المدقق أن الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضروري للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن توفر أدلة الإثبات المطلوبة من قبل المدقق، وإذا لم يحصل المدقق على هذه المصادقة، يجب عليه تحديد الآثار المترتبة تحديد الآثار المترتبة على التدقيق وعلى رأيه.

1-4- الاستثناءات: يجب على المدقق التحري عن الإستثناءات لتحديد ما إذا كانت تشير إلى تحريفات

من عدمه.

4- المصادقات السلبية: توفر المصادقات السلبية أدلة إثبات أقل إقناعا من المصادقات الإيجابية،

وبالتالي، يجب ألا يستخدم المدقق طلبات المصادقة السلبية كإجراء تدقيق أساسي وحيد لمعالجة التحريفات الجوهرية المقيمة على مستوى التأكيدات، ما لم يتحقق كل ما يلي⁽²⁾:

⁽¹⁾ IAASB, **Op.cit**, ISA 505, paragraphs : 10-14, P 436.

⁽²⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 505, paragraph : 15, PP 436-437.

- قيام المدقق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على أنها منخفضة، وتم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بالفعالية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة بالتأكد؛
- أن يتضمن مجتمع البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية على عدد كبير من أرصدة الحسابات الصغيرة والمتجانسة أو الحالات أو المعاملات؛
- أن يكون معدل الإستثناء المتوقع منخفض للغاية؛
- عدم علم المدقق بالظروف أو الحالات التي قد تؤدي إلى تجاهل متلقي طلبات المصادقة السلبية لطلبات المصادقة.

5- **تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها:** يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية توفر أدلة إثبات موثوقة وملائمة، أو إذا كان من الضروري الحصول على أدلة إثبات إضافية.⁽¹⁾

رابعاً: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 510 عمليات التدقيق الأولية -الأرصدة الإفتتاحية-

تكون عملية تدقيق أولية أو التدقيق الأولي، إما إذا لم يتم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة، أو تم تدقيقها من قبل مدقق آخر؛ والأرصدة الإفتتاحية هي أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة، وتستند الأرصدة الإفتتاحية على الأرصدة الختامية للفترة السابقة، وتعكس آثار المعاملات وأحداث الفترات السابقة والسياسات المحاسبية المطبقة خلال الفترة السابقة. وتشمل الأرصدة الإفتتاحية أيضاً الأمور التي تتطلب الإفصاح والتي كانت موجودة في بداية الفترة، مثل الإلتزامات المحتملة.⁽²⁾

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق تجاه الأرصدة الإفتتاحية في حالة التدقيق الأولي (أول مرة)، بالإضافة إلى المبالغ المتضمنة في القوائم المالية، وتتضمن الأرصدة الإفتتاحية الأمور التي تتطلب الإفصاح والتي كانت موجودة في بداية الفترة، عندما تحتوي القوائم المالية على معلومات مالية مقارنة، تطبق أيضاً متطلبات وإرشادات المعيار ISA 701، كما يتضمن المعيار ISA 300 متطلبات وإرشادات إضافية للأنشطة قبل بدء التدقيق الأولي، وعند إجراء ارتباط تدقيق أولي، يهدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية هو الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول ما إذا كان⁽³⁾:

- الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية؛

⁽¹⁾ IAASB, **Op.cit**, ISA 505, paragraph : 16, P 437.

⁽²⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 510, paragraph : 4, P 444.

⁽³⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 510, paragraphs : 1, 3, P 444.

- السياسات المحاسبية المناسبة التي تنعكس في الأرصدة الإفتتاحية تم تطبيقها بثبات في القوائم المالية للفترة الحالية، أو تمت المحاسبة عن التغييرات التي طرأت عليها بشكل مناسب، وتم الإفصاح عنها وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق.

II. أهم متطلبات المعيار:

1- إجراءات التدقيق: يجب على المدقق:⁽¹⁾

1-1- الأرصدة الإفتتاحية:

- الإطلاع على أحدث القوائم المالية، وتقرير المدقق السابق حولها، للحصول على معلومات ذات صلة بالأرصدة الإفتتاحية، بما في ذلك الإفصاحات؛

- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك عن طريق تحديد ما إذا كانت الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم ترحيلها بشكل صحيح إلى الفترة الحالية أو، عند الإقتضاء، إعادة صياغتها؛ وتحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛

- القيام بواحد أو أكثر مما يلي:

• إذا تم تدقيق القوائم المالية للسنة السابقة، على المدقق فحص أوراق عمل المدقق السابق للحصول على أدلة الإثبات فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية؛

• تقييم ما إذا كانت إجراءات التدقيق المنفذة خلال الفترة الحالية توفر أدلة إثبات تتعلق بالأرصدة الإفتتاحية؛

• تنفيذ بإجراءات تدقيق خاصة للحصول على أدلة تتعلق بالأرصدة الإفتتاحية.

- تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مناسبة للظروف السائدة لتحديد تأثير ذلك على القوائم المالية للفترة الحالية، إذا حصل المدقق على أدلة إثبات تشير إلى أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تحريفات يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، وإذا توصل إلى وجود تحريفات في القوائم المالية للفترة الحالية، عليه التواصل مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بخصوص هذه التحريفات.

1-2- ثبات السياسات المحاسبية: يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول

ما إذا كان السياسات المحاسبية المناسبة التي تنعكس في الأرصدة الإفتتاحية تم تطبيقها بثبات في القوائم

⁽¹⁾ IAASB, Op.cit, ISA 510, paragraphs : 5-9, PP 445-446.

المالية للفترة الحالية، وما إذا تمت المحاسبة عن التغييرات التي طرأت عليها بشكل مناسب، وتم الإفصاح عنها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

1-3- المعلومات ذات الصلة في تقرير المدقق السابق: إذا تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة من

قبل مدقق آخر، وكان هناك تعديل في الرأي، يجب على المدقق تقييم تأثير الأمر الذي أدى إلى التعديل في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للفترة الحالية.

2- الإستنتاجات وتقرير التدقيق: نص المعيار على طبيعة الرأي الذي يبديه المدقق في الحالات

التالية⁽¹⁾:

1-2- الأرصدة الإفتتاحية: إذا كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة

بخصوص الأرصدة الإفتتاحية، عليه إبداء رأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأي حول القوائم المالية، حسب الحالة.

إذا إستنتج المدقق أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، وتأثير هذه التحريفات لم يتم المحاسبة عنه بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كاف، يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي حسب الحالة.

2-2- ثبات السياسات المحاسبية: إذا استنتج المدقق أن السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير مطبقة

بشكل ثابت فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية، والتغييرات التي طرأت عليها لا يتم بشكل المحاسبة عنها بشكل مناسب، أو لم يتم الإفصاح عنها بشكل كاف، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي حسب الحالة.

2-3- تعديل الرأي في تقرير المدقق السابق: إذا تضمن رأي المدقق السابق حول القوائم المالية للفترة

السابقة تعديلا في الرأي المدقق الذي يعد ملائما وجوهريا للقوائم المالية للفترة الحالية، يجب على المدقق تعديل الرأي حول القوائم المالية للفترة الحالية.

رابعا: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 520 الإجراءات التحليلية

يعني مصطلح "الإجراءات التحليلية" حسب نص الفقرة الرابعة من هذا المعيار، تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين المعلومات المالية وغير المالية؛ وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا التحري إذا كان ضروريا عن التقلبات أو العلاقات المحددة التي لا تتوافق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو

⁽¹⁾ IAASB, Op.cit, ISA 510, paragraphs : 10-13, PP 446-447.

التي تختلف عن القيم المتوقعة بمبالغ كبيرة، كما تعني الإجراءات التحليلية تحليل النسب والمؤشرات المهمة كالعلاقات والتي تكون متعارضة مع معلومات أخرى وتضم: (1)

- مقارنة معلومات الدورة مع معلومات الدورة الماضية؛
- مقارنة النتائج الفعلية مع تلك المتوقعة من الموازنات التقديرية أو توقعات المدقق؛
- مقارنة النسب المالية للمؤسسة مع النسب السائدة في نفس القطاع الاقتصادي؛
- مقارنة المعلومات المالية بأخرى غير مالية كمصاريف المستخدمين مع عدد الموظفين.

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية ("الإجراءات التحليلية الجوهرية")، كذلك يعالج مسؤولية المدقق عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية التدقيق التي تساعده عند تكوين إستنتاج شامل حول القوائم المالية، ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على أدلة إثبات ملائمة وموثوقة عند استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية، إضافة إلى أن تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية التدقيق، تساعد المدقق على تكوين إستنتاج عام حول ما إذا كانت القوائم المالية متوافقة مع فهم المدقق للمنشأة. (2)

II. أهم متطلبات المعيار:

تتمثل متطلبات المعيار في إلزام المدقق بـ: (3)

- 1- الإجراءات التحليلية الجوهرية: عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية الجوهرية، إما منفردة أو مرتبطة باختبارات التفاصيل، كإجراءات جوهرية وفقا لمتطلبات المعيار ISA 330، يجب على المدقق:
 - تحديد مدى كفاية إجراءات تحليلية جوهرية معينة للحصول على تأكيدات، مع الأخذ في الاعتبار المخاطر المقيمة للتحريفات الجوهرية واختبارات التفاصيل، إن وجدت، لهذه التأكيدات؛
 - تقييم مصداقية البيانات التي من خلالها يضع المدقق توقعاته للمبالغ أو النسب المسجلة، مع الأخذ في الاعتبار مصدر المعلومات المتاحة، القابلية للمقارنة، وطبيعتها وملائمتها، وأدوات الرقابة الموضوعية على إعدادها؛

(1) منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، (2003): دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 189.

(2) IAASB, *Op.cit*, ISA 520, paragraphs : 1, 3, P 457.

(3) IAASB, *Ibid*, ISA 520, paragraphs :5-7, PP 457-458.

- وضع توقع للمبالغ أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كان التوقع دقيقا بدرجة كافية لتحديد التحريفات قد تتسبب بشكل فردي أو عند تجميعها مع تحريفات أخرى، في أن تتضمن القوائم المالية تحريفات جوهرية؛

- تحديد المقدار المقبول لكل الفروقات بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة، دون المزيد من التحري.

2- الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين إستنتاج عام: يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية التدقيق تساعده على تكوين إستنتاج عام حول ما إذا كان القوائم المالية متوافقة مع فهمه للمنشأة.

3- التحري في نتائج الإجراءات التحليلية: من خلال الإجراءات التحليلية المنفذة وفقا لهذا المعيار، إذا تم تحديد تقلبات أو علاقات لا تتوافق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير، يجب على المدقق التحري عن هذه الإختلافات من خلال:

- الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة إثبات مناسبة وملائمة لردود الإدارة؛

- القيام بإجراءات تدقيق أخرى حسب الضرورة في ظل الظروف السائدة.

رابعا: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 530 العينات في التدقيق

في بعض الحالات يتعذر المدقق القيام بفحص شامل لكل وحدات المجتمع وذلك لعدة أسباب منها كبر حجم المنشأة وتعدد أعمالها وتنوعها، لذا جاء هذا المعيار ليتمكن المدقق من إستخدام العينة كبديل عن ذلك على أن يتم تعميم النتائج المتوصل إليها على المجتمع ككل.

حسب ما جاء في نص الفقرة الخامسة من هذا المعيار، تعني العينات في التدقيق (أخذ العينات) تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من البنود ضمن مجتمع التدقيق بحيث كل وحدات المجتمع لها فرصة الإختيار من أجل توفير أساس معقول يمكن على أساسه إستخلاص إستنتاجات حول المجتمع ككل.

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتم تطبيق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام عينات التدقيق في أداء إجراءات التدقيق. ويعالج استخدام المدقق لأخذ العينات الإحصائية وغير الإحصائية عند التصميم واختيار عينة التدقيق وإجراء اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل وتقييم النتائج المستخلصة من العينة. ويكون أخذ العينات إحصائية إذا توفرت

على الخصائص التالي ذكرها، حيث أن نهج أخذ العينات الذي لا يحتوي على هذه الخصائص يعتبر أخذ عينات غير إحصائية:⁽¹⁾

- الإختيار العشوائي لعناصر العينة؛
- إستخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج العينة بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينات.
- ويهدف المدقق من استخدام عينات التدقيق، إلى توفير أساس معقول لاستخلاص إستنتاجات حول المجتمع الذي تم إختيار العينة منه.

II. أهم متطلبات المعيار:

تتلخص متطلبات هذا المعيار فيما يلي:⁽²⁾

1- تصميم العينة وحجمها وإختيار البنود المراد إختبارها: عند تصميم عينة التدقيق، يجب على المدقق مراعاة الهدف من إجراءات التدقيق وخصائص المجتمع الذي سيتم سحب العينة منه، كما أنه يجب عليه تحديد حجم العينة الكافي لتقليل مخاطر أخذ العينات إلى مستوى منخفض ومقبول؛ واختيار بنود العينة بحيث يكون لكل وحدة في المجتمع فرصة الإختيار.

2- تنفيذ إجراءات التدقيق:

عند تنفيذ إجراءات التدقيق، يجب على المدقق:

- تنفيذ إجراءات تدقيق مناسبة للغرض منها، على كل بند يتم اختياره؛
- إذا كان إجراء التدقيق لا ينطبق على البند المحدد، تنفيذ الإجراء على بند بديل؛
- إذا كان المدقق غير قادر على تطبيق إجراءات التدقيق المصممة أو الإجراءات البديلة المناسبة على البند المحدد، يجب عليه معاملة هذا البند على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة في حالة إختبارات أدوات الرقابة، أو أنه تحريف في حالة إختبارات التفاصيل.

3- طبيعة وأسباب الانحرافات والتحريفات:

يجب على المدقق:

- التحقق من طبيعة وسبب أي انحرافات أو تحريفات تم تحديدها، وتقييم تأثيرها المحتمل على الهدف من إجراءات التدقيق ومجالات التدقيق الأخرى؛
- في الحالات النادرة للغاية حيث يعتبر المدقق أن التحريف أو الانحراف المحدد في العينة على أنه حالة شاذة، والحصول على درجة عالية من اليقين بأن مثل هذا التحريف أو الانحراف لا يمثل المجتمع؛

⁽¹⁾ IAASB, **Op.cit**, ISA 530, paragraphs : 1, 4, 5-g, PP 466-467.

⁽²⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 530, paragraphs :6-15, PP 467-468.

- تحقيق هذه الدرجة من اليقين من خلال تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة على أن التحريف أو الانحراف لا يؤثر على باقي المجتمع.

4- **تعميم التحريفات:** بالنسبة لاختبارات التفاصيل، يجب على المدقق تعميم التحريفات المحددة في العينة على المجتمع.

5- **تقييم نتائج العينة في التدقيق:** يجب على المدقق تقييم نتائج العينة، وما إذا كان استخدام العينات في التدقيق قد قدم أساساً معقولاً للإستنتاجات حول المجتمع الذي تم اختياره.

خامساً: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة

بها

تختلف التقديرات المحاسبية اختلافاً كبيراً في طبيعتها ويجب إجراؤها بواسطة الإدارة عندما لا يمكن تحديد المبالغ النقدية بشكل مباشر، والتقديرات المحاسبية هي مبالغ نقدية يتم قياسها وفقاً لمتطلبات المرجع المحاسبي المطبق، ويخضع لعدم تأكد التقدير*، حيث أن عملية إعدادها تتطوي على إختيار وتطبيق طريقة باستخدام الإفتراضات والبيانات، الأمر الذي يتطلب اجتهاداً من قبل الإدارة الذي بإمكانه أن يؤدي إلى تعقيد في القياس؛ يؤثر هذا التعقيد أو الذاتية (عدم الموضوعية) أو عوامل المخاطر الملازمة الأخرى عند قياس هذه المبالغ النقدية على قابلية تعرضهم للتحريف.⁽¹⁾

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها عند تدقيق القوائم المالية؛ وعلى وجه التحديد، يتضمن المعيار المتطلبات والإرشادات التي تشير إلى، أو تتوسع في كيفية تطبيق المعايير التالية: ISA 315، ISA 330، ISA 450، ISA 500 وغيرها من المعايير الدولية للتدقيق ذات الصلة. كما يتضمن متطلبات وإرشادات حول تقييم تحريفات التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها، والمؤشرات التي تشير إلى احتمال تحيز الإدارة*، ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها في القوائم المالية معقولة في سياق المرجع المحاسبي المطبق.⁽²⁾

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 540, paragraphs : 2, 12-a, PP 483, 485.

* عدم تأكد التقدير: يعني قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة في قياس.

** تحيز الإدارة: يتمثل في عدم حياد الإدارة عند إعداد المعلومات.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 540, paragraphs : 1, 11, PP 483, 485.

II. أهم متطلبات المعيار:

يتطلب هذا المعيار من المدقق بناءً على إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة الإثبات المجمعة، أن يقوم بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها في إطار المرجع المحاسبي المطبق، أو أنها محرفة، ولتحقيق ذلك، عليه تطبيق ما يلي:

1- إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها: عند الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 315، يجب على المدقق الحصول على فهم للمسائل التالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للمنشأة. ويجب تنفيذ إجراءات المدقق التي تهدف إلى الحصول على هذا الفهم بالقدر اللازم لتوفير أساس مناسب يمكن من تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ومستوى التأكيدات، ولتحقيق ذلك الفهم، يجب أن يشمل ما يلي:⁽¹⁾

1-2- المنشأة وبيئتها: يتم فهم المنشأة وبيئتها من خلال فهم ما يلي:

- معاملات المنشأة والأحداث والظروف الأخرى التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية، أو تغييرات فيها ليتم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية؛
- متطلبات المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية (بما في ذلك معايير الاعتراف وقواعد القياس ومتطلبات العرض والإفصاح)؛ وكيفية تطبيقها في سياق طبيعة وظروف المنشأة وبيئتها، بما في ذلك كيفية خضوع المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى لعوامل المخاطر الملازمة أو كيفية تأثرها بها؛
- العوامل التنظيمية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للمنشأة؛
- طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المدقق تضمينها في القوائم المالية للمنشأة، بناءً على فهمه للأمور المذكورة سابقاً (معاملات الكيان ...، متطلبات المرجع المحاسبي المطبق والعوامل التنظيمية ...).

1-3- الرقابة الداخلية للمنشأة: يتضمن فهم الرقابة الداخلية للمنشأة التطرق إلى:

- طبيعة ومدى الرقابة والحوكمة المطبقة من قبل المنشأة على عملية إعداد التقارير المالية للإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى الكفاءات أو المعرفة المتخصصة، وكيفية استخدامها لها، فيما يخص التقديرات المحاسبية، بما فيها استعانة الإدارة بخبير؛

⁽¹⁾ IAASB, Op.cit, ISA 540, paragraphs : 13-15, PP 486-488.

- كيفية تحديد ومعالجة عملية تقييم المخاطر في المنشأة للمخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- نظام المعلومات في المنشأة من جهة علاقته بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك:
 - فئات المعاملات والأحداث والظروف التي تعد مهمة للقوائم المالية والتي تؤدي إلى الحاجة أو التغييرات في التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها؛
 - بالنسبة لهذه التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها، كيفية قيام الإدارة بتحديد الطرق أو الإفتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، والحاجة إلى التغيير فيها، والتي تكون مناسبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق؛ وكذا فهم درجة عدم تأكد التقدير، مع مراعاة مدى نتائج القياس المحتملة؛ بالإضافة إلى معالجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك إختيار مبلغ واحد مقدر والإفصاحات المتعلقة به لإدراجها في القوائم المالية.
- أنشطة الرقابة ذات الصلة بالتدقيق المطبقة على عملية وضع تقديرات محاسبية من طرف الإدارة؛
- كيفية قيام الإدارة بفحص لنتائج التقديرات المحاسبية السابقة والاستجابة لنتائج هذا الفحص.
- يجب على المدقق فحص لنتائج التقديرات المحاسبية السابقة أو إعادة التقدير اللاحق لها، للمساعدة في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية خلال الفترة الحالية، وعليه الأخذ في الاعتبار خصائص التقديرات المحاسبية عند تحديد طبيعة ومدى الفحص. ولا يهدف الفحص إلى التشكيك في الإجتهدات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للفترة السابقة التي كانت مناسبة بناء على المعلومات المتاحة في ذلك وقت إجراء التقديرات؛
- فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان يحتاج فريق التدقيق إلى كفاءات أو معارف متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، أو تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للاستجابة لتلك المخاطر، أو تقييم أدلة الإثبات المجمعة.
- 2- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية:** عند تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بخصوص التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها على مستوى التأكيدات، وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 315، يجب على المدقق تقييم بشكل منفصل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة؛ وعند تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية ولتقييم المخاطر الملازمة يجب عليه مراعاة ما يلي:⁽¹⁾
- الدرجة التي يخضع بها التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير؛

⁽¹⁾ IAASB, Op.cit, ISA 540, paragraphs : 16, 17, P 488.

- درجة تأثر عملية إختيار وتطبيق الطريقة والإفتراضات والبيانات اللازمة عند إجراء التقدير المحاسبي؛ أو إختيار الإدارة للمبلغ المقدر والإفصاحات المتعلقة به لإدراجها في القوائم المالية، بالتعقيد، أو الذاتية أو عوامل المخاطر الملازمة الأخرى.

كما يجب على المدقق تحديد ما إذا كان هناك أي من مخاطر التحريفات الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها، تعد وفقا لحكمه المهني خطرا جوهريا؛ وإذا حدد وجود ذلك، يجب عليه الحصول على فهم لأدوات الرقابة للمنشأة المتعلقة بهذا الخطر.

3- الإستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة:

- وفقا لمتطلبات المعيار ISA 330، يجب أن تستجيب إجراءات التدقيق الإضافية لمخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة على مستوى التأكيدات، مع الأخذ في الإعتبار أسباب التقييم الذي نتجت عنه هذه المخاطر؛ ويجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية على واحد أو أكثر من الأساليب التالية:⁽¹⁾

- الحصول على أدلة الإثبات من الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المدقق؛
- إختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء "التقدير المحاسبي"؛
- تقدير المدقق لمبلغ أو مدى من المبالغ**.

- يجب على المدقق أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية الأخذ في الإعتبار أنه كلما زادت مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة، كلما زادت درجة الإقناع التي يجب أن تكون عليها أدلة الإثبات؛ كما عليه تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية بطريقة غير منحازة للحصول على أدلة إثبات التي قد تكون مؤيدة أو بهدف إستبعاد الأدلة التي يحتمل أن تكون متناقضة؛

- وفقا لمتطلبات المعيار ISA 330، يجب على المدقق تصميم وإجراء إختبارات للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق الفعالية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وهذا في الحالات التالية:

- إذا تضمن تقييم المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفعالية؛
- إذا كانت الإجراءات الأساسية وحدها لا يمكن أن توفر أدلة إثبات كافية وملائمة على مستوى التأكيدات.

(1) IAASB, Op.cit, ISA 540, paragraphs : 18-30, PP 488- 492

* التقدير المحاسبي: هو تقدير الإدارة لمبلغ واحد: المبلغ المحدد من قبل الإدارة للإعتراف أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.

** تقدير المدقق لمبلغ أو مدى من المبالغ: مبلغ أو مجموعة من المبالغ، وضعها المدقق لتقييم تقدير الإدارة لمبلغ واحد.

- فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب أن تستجيب الإختبارات التي يجريها المدقق على أدوات الرقابة لأسباب التقييم الذي نتجت عنه مخاطر التحريفات الجوهرية؛ وعند تصميم وإجراء إختبارات أدوات الرقابة يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات أكثر إقناعا كلما زاد إعتماده على فعالية أدوات رقابة معينة؛
- بالنسبة للمخاطر الجوهرية المتعلقة بالتقدير المحاسبي، يجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية إختبارات أدوات الرقابة خلال الفترة الحالية إذا كان المدقق يخطط للإعتماد على هذه الأدوات. وعند الإعتماد على الإجراءات الأساسية فقط في تحديد مخاطر جوهرية، يجب أن تشمل هذه الإجراءات إختبارات التفاصيل.
- 3-1- الحصول على أدلة إثبات من الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المدقق:** عندما تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة من طرف المدقق الحصول على أدلة إثبات من الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المدقق، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات كافية وملائمة للإستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، مع مراعاة أن التغييرات في الظروف الواقعة بين الحدث وتاريخ القياس قد يؤثر على ملاءمة أدلة الإثبات في سياق تطبيق المرجع المحاسبي المعمول به.
- 3-2- إختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي:** عند إختبار كيفية إجراء الإدارة لتقدير محاسبي، يجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة من طرف المدقق على إجراءات، يتم تصميمها وتنفيذها للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول مخاطر التحريفات الجوهرية المتعلقة بما يلي:
- إختيار وتطبيق الطرق والإفتراضات الهامة والبيانات التي إستخدمتها الإدارة عند إجراء التقدير المحاسبي؛
- كيفية إختيار الإدارة للمبلغ المقدر وإعدادها الإفصاحات المتعلقة بذلك حول عدم تأكد التقدير.
- 3-3- الطرق:** عند تطبيق متطلبات إختبار كيفية إجراء الإدارة لتقدير محاسبي، فيما يتعلق بالطرق، يجب أن تتناول إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة من طرف المدقق ما يلي:
- ما إذا كانت الطريقة المختارة مناسبة في سياق المرجع المحاسبي المطبق، وما إذا التغييرات مقارنة بالطريقة المستخدمة في الفترات السابقة مناسبة؛
- ما إذا كانت الإجتهدات الممارسة عند إختيار الطريقة تؤدي إلى ظهور مؤشرات عن إحتمال تحيز الإدارة؛
- ما إذا تم تطبيق العمليات الحسابية مطبقة وفقا للطريقة ودقيقة رياضيا؛
- ما إذا تم تطبيق الإجتهدات بشكل متنسق، وذلك عندما يحتوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة، وعند الاقتضاء أيضا:

- ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار المرجع المحاسبي المطبق، أو ما إذا كانت التغييرات عن نموذج الفترة السابقة، مناسبة في ظل الظروف السائدة؛
- ما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج تتوافق مع هدف القياس المنصوص عليه في إطار المرجع المحاسبي المطبق، مناسبة في ظل الظروف السائدة.
- ما إذا كانت سلامة الافتراضات والبيانات الهامة تم الحفاظ عليها خلال تطبيق الطريقة.
- 3-4- الإفتراضات الهامة:** عند تطبيق متطلبات إختبار كيفية إجراء الإدارة لتقدير محاسبي، فيما يخص الإفتراضات الهامة، يجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة من طرف المدقق على بما يلي:
- ما إذا كانت الإفتراضات الهامة مناسبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، وما إذا كانت التغييرات مقارنة بالفترات السابقة مناسبة؛
- ما إذا الإجتهادات الصادرة لتحديد الإفتراضات الهامة، تؤدي إلى ظهور مؤشرات عن إحتمال تحيز الإدارة؛
- ما إذا كانت الإفتراضات الهامة متوافقة مع بعضها البعض ومع تلك المطبقة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الإفتراضات المطبقة في مجالات أخرى لأنشطة المنشأة، وذلك بناء على المعرفة المكتسبة من طرف المدقق خلال التدقيق؛
- عند الإقتضاء، ما إذا كانت الإدارة ما إذا كانت الإدارة تتوي ولديها القدرة على تنفيذ خطط عمل معينة.
- 3-5- البيانات:** عند تطبيق متطلبات إختبار كيفية إجراء الإدارة لتقدير محاسبي، فيما يخص البيانات، يجب أن تتضمن إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة من طرف المدقق على بما يلي:
- ما إذا كانت البيانات مناسبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، وما إذا كانت التغييرات مقارنة بالفترات السابقة مناسبة؛
- ما إذا الإجتهادات الصادرة لتحديد البيانات، تؤدي إلى ظهور مؤشرات عن إحتمال تحيز الإدارة؛
- ما إذا كانت البيانات ملائمة وموثوقة في ظل الظروف القائمة؛
- ما إذا كانت البيانات قد تم فهمها أو تفسيرها بشكل سليم من قبل الإدارة، بما فيها ما يتعلق بالشروط التعاقدية.

3-6- إختيار الإدارة للمبلغ المقدر والإفصاحات المتعلقة به حول عدم تأكد التقدير:

- عند تطبيق متطلبات إختبار كيفية إجراء الإدارة لتقدير محاسبي، يجب أن تتناول إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة من طرف المدقق، وفي إطار المرجع المحاسبي المطبق ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة من أجل فهم عدم تأكد التقدير، ومعالجته عن طريق إختيار مبلغ مقدر مناسب وإعداد الإفصاحات المتعلقة به حول عدم تأكد التقدير؛

- حسب حكم المدقق بناء على أدلة الإثبات المجمعة، لم تتخذ الإدارة الخطوات المناسبة لفهم أو معالجة عدم تأكد التقدير، فيجب على المدقق:

• مطالبة الإدارة بتنفيذ إجراءات إضافية لفهم أو معالجة عدم تأكد التقدير بإعادة النظر في إختيار الإدارة للمبلغ المقدر أو النظر في تقديم إفصاحات إضافية تتعلق بعدم تأكد التقدير وتقييم إستجابات الإدارة حول فهم ومعالجة هذا الأخير؛

• إذا حدد المدقق إستجابة الإدارة لطلبه لا تعالج عدم تأكد التقدير بشكل كاف، عليه قدر الإمكان، القيام بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ؛

• تقييم ما إذا كان هناك نقص في الرقابة الداخلية، والإبلاغ بذلك وفقاً للمعيار ISA 265.

3-7- إختيار المدقق لمبلغ أو مدى من المبالغ:

- عندما يقدر المدقق مبلغاً أو مدى من المبالغ لتقييم المبلغ المقدر من طرف الإدارة والإفصاحات المتعلقة به عن عدم تأكد التقدير، يجب أن تتناول إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة من طرف المدقق، إجراءات لتقييم ما إذا كانت الطرق أو الإفتراضات أو البيانات المستخدمة مناسبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق.

- إذا قدر المدقق مدى من المبالغ، فيجب عليه:

• تحديد أن المدى المقدر لا يشمل سوى المبالغ التي يدعمها أدلة إثبات كافية وملائمة التي تم تقييمها من قبل المدقق على أنها معقولة في سياق أهداف القياس والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار المرجع المحاسبي المطبق؛

• تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يخص مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة المتعلقة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي تصف عدم تأكد التقدير.

3-8- إعتبارات أخرى تتعلق بأدلة الإثبات:

- عند الحصول على أدلة الإثبات حول مخاطر التحريفات الجوهرية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وبغض النظر عن مصادر المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة إثبات، يجب على المدقق الإمتثال للمتطلبات ذات الصلة المنصوص عليها وفقا للمعيار ISA 500؛

- عند استخدام عمل خبير تمت الإستعانة به من طرف الإدارة، فإن المتطلبات الواردة في نص هذا المعيار يمكن أن تساعد المدقق في تقييم مدى ملاءمة استخدام عمل الخبير كدليل إثبات لتأكيد معين وفقا لمتطلبات المعيار ISA 500. وعند تقييم عمل الخبير، تتأثر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية بتقييم المدقق لكفاءة وقدرات وموضوعية الخبير، وبفهم المدقق لطبيعة العمل الذي يؤديه الخبير ومعرفته بمجال خبرة الخبير.

4- الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية: يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق

الإضافية للحصول أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يخص مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة على مستوى التأكيدات، وهذا للإفصاحات المتعلقة لكل تقدير محاسبي، ما عدا المتعلقة بعدم تأكد التقدير. (1)

5- مؤشرات تحيز الإدارة المحتمل: يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الإجهادات والقرارات التي

اتخذتها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، حتى لو كانت معقولة بشكل فردي، تقدم مؤشرات عن تحيز محتمل للإدارة، وعند تحديد هذه المؤشرات، يجب على المدقق تقييم الآثار المترتبة على التدقيق، وفي حالة وجود نية للتحريف، يكون تحيز الإدارة غشا بطبيعته. (2)

6- التقييم العام على أساس إجراءات التدقيق المنفذة: عند تطبيق متطلبات المعيار ISA 330 على

التقديرات المحاسبية، بناء على إجراءات التدقيق المنفذة وأدلة الإثبات المجمعة، يجب على المدقق تقييم ما إذا كان: (3)

- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات يظل مناسباً، بما في ذلك عند تحديد وجود مؤشرات حول احتمال تحيز الإدارة؛

- قرارات الإدارة المتعلقة بالاعتراف والقياس، العرض والإفصاح عن التقديرات المحاسبية في القوائم المالية تمت وفقاً للمرجع لمحاسبي المطبق؛

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 540, paragraphs : 31, P 493.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 540, paragraphs : 32, P 493.

(3) IAASB, **Ibid**, ISA 540, paragraphs : 33-36, PP 493-494.

- تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وعندئذ، يجب على المدقق الأخذ في الاعتبار جميع أدلة الإثبات ذات الصلة التي تم الحصول عليها، سواء كانت مؤيدة أو مناقضة، أما في حالة إذا كان عدم قدرته على الحصول على إثبات كافية وملائمة، فيجب عليه تقييم الآثار المترتبة على التدقيق أو على رأيه حول القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 705؛

- تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرفة، وفي هذا الصدد، يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها معقولة أو أنها محرفة في إطار المرجع المحاسبي المطبق؛

- فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المدقق تقييم:

• في حالة إطار العرض العادل، ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتضمين الإفصاحات الضرورية، على غرار تلك المطلوبة على وجه التحديد من قبل المرجع المحاسبي المطبق لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية ككل؛

• في حالة إطار الإمتثال، ما إذا كانت الإفصاحات هي تلك التي تعتبر ضرورية حتى لا تكون القوائم المالية محرفة.

7- التصريحات الكتابية: يجب على المدقق أن يطلب تصريحات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حسب الحالة، حول ما إذا كانت الطرق، الافتراضات الهامة والبيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها، تعد مناسبة لتحقيق الإقرار أو القياس أو الإفصاح الذي يتوافق مع المرجع المحاسبي المطبق، كما يجب عليه أيضاً مراعاة الحاجة إلى الحصول على تصريحات حول تقديرات محاسبية محددة، بما فيها ما يتعلق بالطرق، الافتراضات أو البيانات المستخدمة.⁽¹⁾

8- الإتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة: عند تطبيق متطلبات المعيارين ISA 260 وISA 265، المدقق مطالب بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة حول بعض الأمور، منها الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية للمنشأة وأوجه القصور (نقاط الضعف) في الرقابة الداخلية، على التوالي، وللقيام بذلك، يجب على المدقق النظر في الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها حول التقديرات المحاسبية وأن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت الأسباب المؤدية لمخاطر تحريفات جوهرية تتعلق بعدم تأكيد التقدير، أو بتأثير التعقيد، أو الذاتية أو عوامل المخاطر الملازمة الأخرى لإجراء التقديرات المحاسبية

⁽¹⁾IAASB, Op.cit, ISA 540, paragraphs : 37, P 494.

والإفصاحات المتعلقة بها. بالإضافة إلى ذلك، وفي ظروف معينة، فإن المدقق مطالب بموجب قانون أو تشريع بالإبلاغ عن مسائل معينة لأطراف أخرى ذات العلاقة، مثل السلطات التنظيمية.⁽¹⁾

9- التوثيق: يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق:⁽²⁾

- العناصر الأساسية لفهم المدقق للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛

- ربط إجراءات التدقيق الإضافية المنفذة مع مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة على مستوى التأكيدات، مع مراعاة الأسباب (سواء كانت تتعلق بالمخاطر الملازمة أو مخاطر الرقابة) المؤدية إلى تقييم تلك المخاطر؛

- إستجابات المدقق عندما لا تتخذ الإدارة خطوات مناسبة لفهم ومعالجة عدم تأكد التقدير؛

- مؤشرات احتمال تحيز الإدارة المتعلق بالتقديرات المحاسبية، وتقييمه لآثار المترتبة عن ذلك على التدقيق؛

- الأحكام الهامة المتعلقة بتحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها معقولة أو أنها محرفة في إطار المرجع المحاسبي المطبق.

خامساً: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 560 الأحداث اللاحقة

قد تتأثر القوائم المالية ببعض الأحداث التي تحدث بعد تاريخها، وأشارت العديد من المراجع المحاسبية بالتحديد إلى مثل هذه الأحداث، وهي: "الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية* وتاريخ تقرير المدقق**"، والأحداث التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ تقريره⁽³⁾، وهناك نوعان من هذه الأحداث وهي:

- الأحداث التي تقدم أدلة على ظروف كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية؛

- الأحداث التي تقدم أدلة على ظروف نشأت بعد تاريخ القوائم المالية.

إن المطلع للتواريخ المذكورة سابقاً يتبين له جلياً أنه هناك تداخل بين التواريخ، وبين الأحداث اللاحقة المرتبطة بها، لذا يمكن توضيح ذلك بشكل أفضل من خلال الرسم البياني التالي:

⁽¹⁾ IAASB, **Op.cit.**, ISA 540, paragraphs : 38, P 494.

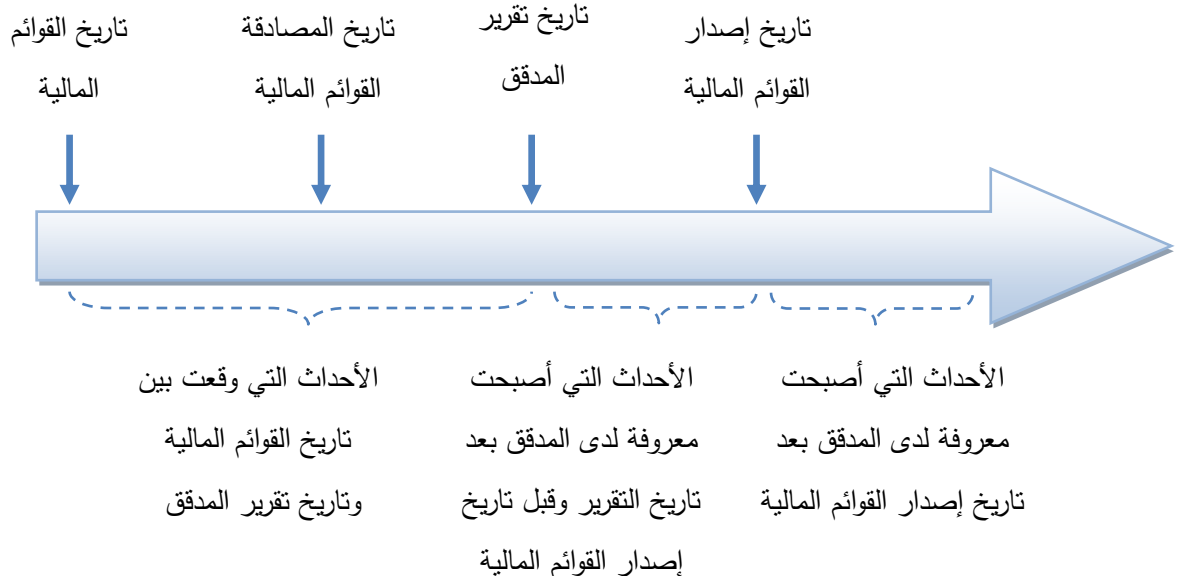
⁽²⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 540, paragraphs : 39, P 494.

⁽³⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 560, paragraphs : 5-e, P 580.

* تاريخ القوائم المالية: هو تاريخ إنتهاء (إفقال) آخر فترة تغطيتها القوائم المالية.

** تاريخ تقرير المدقق: هو التاريخ الذي يقوم فيه المدقق بتأريخ تقريره حول القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 700.

الشكل رقم (II-03): رسم بياني يوضح التواريخ والأحداث اللاحقة المرتبطة بها



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعيار الدولي للتدقيق رقم 560.

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة عند تدقيق القوائم المالية، ولا يتناول المسائل المتعلقة بمسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، والتي يتم تناولها في المعيار ISA 720 ومع ذلك، قد تشير مثل هذه المعلومات الأخرى إلى حدث لاحق يقع في نطاق هذا المعيار. ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار في: (1)

- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول ما إذا كانت الأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق التي تتطلب تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية، تنعكس بشكل مناسب في القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
- الإستجابة بشكل مناسب للأحداث التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ تقريره، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، ربما تسببت في قيامه بتعديل التقرير.

II. أهم متطلبات المعيار:

1- الأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق: في هذا الصدد، يجب على

المدقق: (2)

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 560, paragraphs : 1, 4, P 579.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 560, paragraphs : 6-9, PP 580-590.

- تنفيذ إجراءات تدقيق مصممة للحصول أدلة إثبات كافية وملائمة على أن جميع الأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقريره التي تتطلب تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية، قد تم تحديدها؛ كما يجب أن يغطي تنفيذ هذه الإجراءات الفترة من تاريخ القوائم المالية إلى تاريخ تقريره، أو في أقرب تاريخ ممكن عمليا، وعلى المدقق مراعاة تقييمه للمخاطر عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق هذه، والتي يجب أن تشمل ما يلي:

- الحصول على فهم لأي إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة؛
- الإستفسار من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حسب الحالة، عما إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة قد تؤثر على القوائم المالية؛

- قراءة محاضر إجتماعات أصحاب المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة، التي إنعقدت بعد تاريخ القوائم المالية، والإستفسار عن المسائل التي تمت مناقشتها في مثل هذه الإجتماعات التي محاضرها غير متاحة؛
- قراءة آخر قوائم مالية مرحلية لاحقة للمنشأة، إن وجدت.

- تحديد ما إذا كان كل حدث منها ينعكس بالشكل المناسب في القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، إذا حدد الأحداث التي تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية.

- أن يطلب الإدارة، أو المكلفين مع الحوكمة، حسب الحالة، تقديم تصريح مكتوب وفقا لمتطلبات المعيار ISA 580 بأن جميع الأحداث التي وقعت بعد تاريخ القوائم المالية والتي يتطلب المرجع المحاسبي المطبق تعديلها أو الإفصاح عنها، قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها.

1- الأحداث التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ تقريره وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية*:

- لا يقع على المدقق الإلتزام بتنفيذ أي إجراءات تدقيق بخصوص القوائم المالية بعد تاريخ تقريره، ومع ذلك، إذا ما علم بحدث بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والذي لو كان على علم به في تاريخ تقريره ربما تسبب في تعديله للتقرير، في هذه الحالة، يجب عليه:⁽¹⁾

- مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حسب الحالة؛
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، وإذا كان الأمر كذلك، الإستفسار عن الطريقة التي تنوي الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

* تاريخ إصدار القوائم المالية: هو التاريخ الذي يكون فيه تقرير المدقق والقوائم المالية المدققة متاحة لأطراف ثالثة.

** تاريخ المصادقة (إعتماد) القوائم المالية: هو التاريخ الذي تم فيه إعداد القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات أو التفسيرات المتعلقة بها (الملاحق)، والذي أقرت فيه السلطة المخولة بتحمل مسؤوليتها تجاه القوائم المالية.

(1) IAASB, Op.cit, ISA 560, paragraphs : 10-13, PP 581-582.

- إذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة في ظروف التعديل، وإذا منع القانون أو اللوائح التنظيمية أو المرجع المحاسبي الإدارة من حصر تعديل القوائم المالية على آثار الحدث أو الأحداث اللاحقة التي تسببت في ذلك التعديل، وإذا منع المخولين عن المصادقة على القوائم المالية من حصر موافقتهم على هذا التعديل، يجب على المدقق إما:
 - تمديد إجراءات التدقيق المشار إليها سابقاً والمتعلقة بالأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، إلى التاريخ الجديد لتقرير المدقق؛ و
 - تقديم تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة، حيث لا يمكن أن يؤرخ التقرير الجديد للمدقق بتاريخ يسبق تاريخ المصادقة على القوائم المالية* المعدلة.
- إذا لم يمنع القانون أو اللوائح التنظيمية أو المرجع المحاسبي الإدارة حصر تعديل القوائم المالية على آثار الحدث أو الأحداث اللاحقة التي تسببت في ذلك التعديل، وإذا لم يمنع المخولين عن المصادقة على القوائم المالية حصر موافقتهم على هذا التعديل، يمكن للمدقق حصر إجراءات التدقيق على الأحداث اللاحقة، وفي مثل هذه الحالة، يجب على المدقق إما:
 - تعديل التقرير ليتضمن تاريخاً إضافياً يقتصر على هذا التعديل والذي يشير من خلاله إلى أن إجراءات المدقق حول الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضحة في الإيضاح (التفسير) المرفق بالقوائم المالية؛ أو
 - تقديم تقرير جديد أو معدل يشير إلى أن إجراءات المدقق بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية كما هو موضح في الإيضاح (التفسير) المرفق بالقوائم المالية.
- قد لا تكون الإدارة مطلوبة بموجب القانون أو اللوائح التنظيمية أو المرجع المحاسبي بإصدار القوائم المالية المعدلة، وعليه لا يحتاج المدقق إلى تقديم تقرير معدل أو تقرير جديد، ومع ذلك، إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المدقق أنها بحاجة إلى تعديل، يجب على المدقق:
 - إذا لم يقدم تقريره للمنشأة بعد، تعديل رأيه وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 700 وبعد ذلك يقدم تقريره؛ أو
 - إذا قدم تقريره للمنشأة، عليه إخطار الإدارة، والمكلفين بالحوكمة ما لم يشاركوا في إدارة المنشأة، بعدم إصدار القوائم المالية للغير قبل إجراء التعديلات اللازمة، وإذا تم إصدار القوائم المالية لاحقاً دون إجراء التعديلات اللازمة، يجب على المدقق إتخاذ الإجراء المناسب للسعي لمنع الاعتماد على تقريره.

2- الأحداث التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ إصدار القوائم المالية:

- لا يقع على المدقق الإلتزام بتنفيذ أي إجراءات تدقيق متعلقة بالقوائم المالية التي تم إصدارها؛ أما إذا ما علم بحدث بعد إصدار القوائم المالية، والذي لو كان على علم به في تاريخ تقريره ربما تسبب في تعديله للتقرير، في هذه الحالة، يجب عليه:⁽¹⁾

- مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حسب الحالة؛
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، وإذا كان الأمر كذلك، الإستفسار عن الطريقة التي تنوي الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

- إذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، يجب على المدقق:

- تنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة في ظروف التعديل؛
- فحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن أي شخص تلقى القوائم المالية الصادرة سابقا وكذلك تقرير المدقق حولها، على علم بالوضع؛

- إذا منع القانون أو اللوائح التنظيمية أو المرجع المحاسبي الإدارة من حصر تعديل القوائم المالية على آثار الحدث أو الأحداث اللاحقة التي تسببت في ذلك التعديل، وإذا منع المخولين عن المصادقة على القوائم المالية من حصر موافقتهم على هذا التعديل، يجب على المدقق:

- تمديد إجراءات التدقيق المشار إليها سابقا والمتعلقة بالأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، إلى التاريخ الجديد لتقرير المدقق، على ألا يؤرخ التقرير الجديد بتاريخ يسبق تاريخ المصادقة على القوائم المالية المعدلة؛
- تقديم تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة.

- إذا لم يمنع القانون أو اللوائح التنظيمية أو المرجع المحاسبي الإدارة حصر تعديل القوائم المالية على آثار الحدث أو الأحداث اللاحقة التي تسببت في ذلك التعديل، وإذا لم يمنع المخولين عن المصادقة على القوائم المالية حصر موافقتهم على هذا التعديل، يمكن للمدقق حصر إجراءات التدقيق على الأحداث المطلوبة، وفي مثل هذه الحالات، يجب على المدقق:

- إما تعديل التقرير ليتضمن تاريخا إضافيا يقتصر على هذا التعديل والذي يشير من خلاله إلى أن إجراءات المدقق حول الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضحة في الإيضاح (التفسير) المرفق بالقوائم المالية؛

⁽¹⁾ IAASB, Op.cit, ISA 560, paragraphs : 14-17, P 583.

- أو تقديم تقرير جديد أو معدل يشير إلى أن إجراءات المدقق بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية كما هو موضح في الإيضاح (التفسير) المرفق بالقوائم المالية.
- يجب على المدقق أن يدرج في تقريره الجديد أو المعدل فقرة تشير إلى الإيضاح (التفسير) المرفق بالقوائم المالية الذي يناقش بشكل أشمل سبب تعديل القوائم المالية الصادرة سابقا وإلى التقرير السابق المقدم من طرفه؛
- إذا لم تتخذ الإدارة الخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص تلقى القوائم المالية الصادرة سابقا وكذلك تقرير المدقق حولها، على علم بالوضع، وإذا لم تقم بتعديل القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المدقق أنها بحاجة إلى تعديل، يجب على المدقق إخطار الإدارة والمكلفين بالحوكمة ما لم يشاركوا في إدارة المنشأة، بأنه سيسعى إلى منع الإعتماد على تقريره مستقبلا؛ وإذا لم تتخذ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة الخطوات اللازمة على الرغم من هذا الإخطار، يجب عليه أن يتخذ الإجراء المناسب للسعي لمنع الإعتماد على تقريره.

سادسا: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 570 إستمرارية المنشأة

حسب ما جاء في نص الفقرة 02 من المعيار، بناء على أساس الإستمرارية في المحاسبة، يتم إعداد القوائم المالية على افتراض أن المنشأة مستمرة وستستمر في الإستغلال في المستقبل المتوقع، والقوائم المالية ذات الغرض العام يتم إعدادها على أساس الإستمرارية، ما لم تكن الإدارة تنوي تصفية المنشأة أو وقف عملياتها، أو ليس لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. وعندما يكون إستخدام أساس الاستمرارية مناسباً، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال العادي.

1. نطاق المعيار وأهدافه:

- يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإستمرارية عند تدقيق القوائم المالية والآثار المترتبة عن ذلك على تقريره؛ وتتمثل أهداف المدقق من تطبيق هذا المعيار في:⁽¹⁾
- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة والخروج باستنتاج حول مدى ملاءمة إستخدام الإدارة أساس الإستمرار في إعداد القوائم المالية؛
- بناء على أدلة الإثبات المجمعة، إستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تؤدي إلى شكوك كبيرة في قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال؛

(1) IAASB, Op.cit, ISA 570, paragraphs : 1, 9, PP 592, 593.

- تقديم تقرير وفقا لهذا المعيار .

II. أهم متطلبات المعيار:

1- إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها: عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر وفقا لمتطلبات

في المعيار ISA 315، يجب على المدقق مراعاة ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، وعند القيام بذلك، يجب عليه تحديد ما إذا كانت الإدارة قد قامت بالفعل بتقييم أولي لقدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، حيث: (1)

- إذا تم إجراء هذا التقييم، يجب على المدقق مناقشة التقييم مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت الأحداث أو الظروف التي سواءا كانت منفردة أو في مجملها، قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال، وفي هذه الحالة، عليه مناقشة خطط الإدارة لمعالجتها؛ أو

- إذا لم يتم إجراء هذا التقييم بعد، يجب على المدقق أن يناقش مع الإدارة أساس الاستخدام المرتقب لأساس الإستمرارية في المحاسبة، والإستفسار منها عما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف التي سواءا كانت منفردة أو في مجملها، قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال.

كما يجب أن يظل المدقق في يقظا طوال فترة التدقيق لأدلة الإثبات حول الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال.

2- تقييم المدقق لتقييم الإدارة: يجب على المدقق أن يجري تقييما لتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على

الإستمرار في الإستغلال؛ وخلال هذا التقييم عليه: (2)

- تغطية نفس الفترة التي إستخدمتها الإدارة لإجراء تقييمها وفقا لمتطلبات المرجع المحاسبي المطبق، أو بموجب القوانين أو اللوائح إذا كانت تحدد فترة أطول، وإذا غطى تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال فترة أقل من إثني عشر شهرا من تاريخ القوائم المالية كما هو محدد في المعيار ISA 560، يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة التقييم على الأقل إثني عشر شهرا من ذلك التاريخ؛

- مراعاة ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المدقق على علم بها

نتيجة للتدقيق.

(1) IAASB, Op.cit, ISA 570, paragraphs : 10-11, P 594.

(2) IAASB, Ibid, ISA 570, paragraphs : 12-14, PP 594-595.

3- فترة ما بعد تقييم الإدارة: يجب على المدقق أن يستفسر من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف التي بعد فترة تقييم الإدارة التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال.(1)

4- إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف: إذا تم تحديد أحداث أو ظروف التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال، فيجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتحديد ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري مرتبط بهذه الأحداث أو الظروف من خلال تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، ويجب أن تشمل هذه الإجراءات:(2)

- إذا لم تقم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال، عليه مطالبة الإدارة بإجراء هذا التقييم؛

- تقييم خطط الإدارة للإجراءات المستقبلية فيما يتعلق بتقييم الإستمرارية، وما إذا كانت نتيجة هذه الخطط من المرجح أن تحسن الوضع، وما إذا كانت مجدية في ظل الظروف السائدة؛

- إذا أعدت المنشأة تنبؤات التدفقات النقدية وكان تحليل المدقق لهذه التنبؤات عامل مهم عند الأخذ في الإعتبار النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف عند تقييم خطط الإدارة للإجراءات المستقبلية:

• تقييم موثوقية البيانات الأساسية التي تم إنشاؤها لإعداد التنبؤات؛ و

• تحديد ما إذا كان هناك دعم كاف للافتراضات التي إستندت عليها التنبؤات.

- النظر فيما إذا كانت هناك أي حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها؛

- طلب تصريحات كتابية من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، فيما يتعلق بخططهم الخاصة بالإجراءات المستقبلية وجدوى هذه الخطط.

5- إستنتاجات المدقق: في هذه الحالة، يجب على المدقق:(3)

- تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المجمعة والخروج باستنتاجات عن مدى ملاءمة إستخدام الإدارة لأساس الإستمرارية عند إعداد القوائم المالية.

- بناء على أدلة الإثبات المجمعة، أن يستنتج، وفقا لحكمه (تقديره الشخصي)، ما إذا كان هناك عدم

تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار في

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 570, paragraphs : 15, P 595.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 570, paragraphs: 16, P 595.

(3) IAASB, **Ibid**, ISA 570, paragraphs : 17-20, PP 595-596.

الإستغلال؛ ويكون عدم التأكد جوهريا حسب حكم المدقق، إذا وصل حجم تأثيره المحتمل واحتمالية حدوثه إلى درجة أن يصبح الإفصاح المناسب عن طبيعة عدم التأكد والآثار المترتبة عنه ضروريا، من أجل: تحقيق العرض العادل للقوائم المالية، أو ألا تكون محرفة.

5-1 - كفاية الإفصاحات عند تحديد الأحداث أو الظروف ووجود عدم تأكد جوهري إذا توصل المدقق إلى أن استخدام الإدارة لأساس الإستمرارية في المحاسبة مناسبا في ظل الظروف السائدة، ولكن هناك عدم تأكد جوهري، يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت القوائم المالية:

- تفصح بشكل كاف عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال، بالإضافة إلى خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛
- تفصح بوضوح عن وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال، وبالتالي قد لا تتمكن من تحقيقها أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال العادية.

5-2 - كفاية الإفصاحات عند تحديد الأحداث أو الظروف ولكن لا يوجد عدم تأكد جوهري: إذا تم تحديد الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال، ولكن بناء على أدلة الإثبات المجمعة، توصل المدقق إلى إستنتاج أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت القوائم المالية وفي إطار المرجع المحاسبي المطبق، توفر إفصاحات كافية حول هذه الأحداث أو الظروف.

6 - الآثار المترتبة على تقرير المدقق: إن إلتزام المدقق بالمتطلبات السابقة ينعكس على الرأي الذي يبديه في تقريره حول القوائم المالية، كما يلي:⁽¹⁾

- إذا تم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية، ولكن وفقا لحكم المدقق، فإن إستخدام الإدارة لأساس الإستمرارية في إعداد القوائم المالية يعد غير ملائم، يجب على المدقق إبداء رأي سلبي؛
- إذا تم الإفصاح الكافي في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، يجب على المدقق إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يشتمل تقرير المدقق على فقرة منفصلة تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالإستمرارية" من أجل:

- لفت الانتباه إلى الإيضاح (التفسير) الوارد في الملحق المرفق بالقوائم المالية؛

⁽¹⁾ IAASB, Op.cit, ISA 570, paragraphs : 21-24, PP 596.

- توضيح أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري والذي قد يثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال وأن رأي المدقق غير معدل فيما يتعلق بهذه المسألة.
- إذا لم يتم الإفصاح الكافي في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، يجب على المدقق:
 - إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي، حسب الحالة، وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705؛
 - في فقرة أساس الرأي المتحفظ (أو الرأي السلبي) في تقرير المدقق، يجب التطرق إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال وأن القوائم المالية لا تفصح بشكل كاف عن هذه المسألة.
- إذا لم ترغب الإدارة في إجراء تقييمها أو تمديده عندما يطلب المدقق منها ذلك، فيجب على المدقق الأخذ في الإعتبار الآثار المترتبة عن ذلك على تقريره.
- 7- **التواصل مع المكلفين بالحوكمة:** يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة ما لم يشاركوا في إدارة المنشأة، بالأحداث أو الظروف التي تم تحديدها التي قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال، ويجب أن يشمل هذا الإبلاغ ما يلي: (1)
 - ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم تأكد جوهري؛
 - ما إذا كان إستخدام الإدارة لأساس الإستمرارية ملائما في إعداد القوائم المالية؛
 - كفاية الإفصاحات ذات الصلة في القوائم المالية؛
 - وإن أمكن، الآثار المترتبة عن ذلك على تقرير المدقق؛
 - إذا كان هناك تأخير كبير في المصادقة على القوائم المالية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ القوائم المالية، يجب على المدقق الإستفسار عن أسباب هذا التأخير، وإذا كان المدقق يعتقد أن التأخير يمكن أن يكون مرتبطا بأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم الإستمرارية، يجب عليه تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة، ومراعاة تأثير ذلك على استنتاجه فيما يتعلق بوجود عدم تأكد جوهري.

سابعا: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 580 التصريحات الكتابية

- أدلة الإثبات هي المعلومات التي يستخدمها المدقق في الوصول إلى الإستنتاجات التي يستند إليها رأيه، التصريحات الكتابية هي المعلومات الضرورية التي يطلبها المدقق فيما يخص تدقيق القوائم المالية للمنشأة. وعليه، على غرار الردود على الإستفسارات، فإن التصريحات الكتابية تعد أدلة إثبات في التدقيق. وحسب ما

(1) IAASB, Op.cit, ISA 570, paragraphS : 25-26, P 597.

جاء في نص الفقرة 07 من هذا المعيار، التصريح الكتابي هو بيان (رسابة أو خطاب) مكتوب من قبل الإدارة إلى المدقق للمصادقة (التأكيد) على بعض المسائل أو لدعم أدلة الإثبات الأخرى، وفي هذا السياق، لا تشمل التصريحات الكتابية القوائم المالية، أو التأكيدات المتضمنة فيها، أو الدفاتر والسجلات.

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في الحصول على تصريحات كتابية من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، عند تدقيق القوائم المالية، وتتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار في: (1)

- الحصول على تصريحات كتابية من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب الحالة، على أنهم يعتقدون أنهم أوفوا بمسؤولياتهم تجاه إعداد القوائم المالية وعن إكمال المعلومات المقدمة إلى المدقق؛
- دعم أدلة الإثبات الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أو تأكيدات محددة في القوائم المالية من خلال تصريحات كتابية إذا كان ذلك ضروريا حسب رأي المدقق أو مطلوبا من قبل معايير دولية أخرى؛
- الإستجابة بشكل مناسب للتصريحات الكتابية المقدمة أو غير المقدمة من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة والتي يطلبها المدقق.

II. أهم متطلبات المعيار:

يجب على المدقق أن يطلب التصريحات الكتابية من الإدارة المسؤولة عن القوائم المالية والتي لها معرفة بالمسائل المتعلقة بها، ويتم تحقيق ذلك من خلال التزامه بالمتطلبات التالية: (2)

1- التصريحات الكتابية حول مسؤوليات الإدارة: الحصول على تصريحات كتابية تتعلق بـ:

- 1-1 - إعداد القوائم المالية: يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم تصريح كتابي بأنها أوفت بمسؤوليتها تجاه إعداد القوائم المالية في وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، بما في ذلك، عرضها العادل، كما هو منصوص عليه في شروط إرتباط التدقيق (خطاب الارتباط أو رسالة المهمة).

2-1 - المعلومات المقدمة وإكمال المعاملات: يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم تصريح

كتابي بما يلي:

- تزويد المدقق بجميع المعلومات ذات الصلة وإمكانية الوصول إليها المتفق عليه في شروط إرتباط التدقيق؛

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 580, paragraphes : 1, 7, P 620.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 580, paragraphes : 9-20, PP 621-623.

- جميع المعاملات تم تسجيلها وتنعكس في القوائم المالية.

1-3- وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية: يجب وصف مسؤوليات الإدارة في

التصريحات الكتابية المنصوص عليها في هذا المعيار (بشأن إعداد القوائم المالية والمعلومات المقدمة وإكمال المعاملات) بالطريقة التي تم بها تحديد هذه المسؤوليات في شروط إرتباط التدقيق.

2- تصريحات كتابية أخرى: تتطلب معايير التدقيق الدولية الأخرى من المدقق أن يطلب تصريحات

كتابية؛ بالإضافة لذلك، إذا قرر المدقق أنه من الضروري الحصول على واحد أو أكثر من التصريحات الكتابية لدعم أدلة الإثبات الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أو واحد أو أكثر من التأكيدات المحددة فيها، يجب على المدقق أن يطلب الحصول على مثل هذه التصريحات الكتابية الأخرى.

3- التاريخ والفترة (الفترة) التي تغطيها التصريحات الكتابية: يجب أن يكون تاريخ التصريحات

الكتابية أقرب ما يمكن عمليا لتاريخ تقرير المدقق عن القوائم المالية ولكن ليس بعده، كما يجب أن تكون التصريحات الكتابية لجميع القوائم المالية والفترة (الفترة) المشار إليها في تقرير المدقق.

4- شكل التصريحات الكتابية: يجب أن تكون التصريحات الكتابية في شكل رسالة إمتثال موجهة إلى

المدقق، وإذا كان القانون أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم تصريحات عامة مكتوبة حول مسؤولياتها، وقرر المدقق أن مثل هذه التصريحات توفر بعض أو كل التصريحات المطلوبة المنصوص عليها وفقا لهذا المعيار، فإنه لا يلزم تضمين المسائل ذات الصلة التي تغطيها هذه التصريحات في رسالة الإمتثال.

5- الشك في مصداقية التصريحات الكتابية وعدم تقديم التصريحات الكتابية المطلوبة:

5-1- الشك في مصداقية التصريحات الكتابية: يجب على المدقق:

- إذا كانت لديه شكوك بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو اجتهادها، أو بشأن التزامها بها أو تطبيقها: تحديد تأثير هذه الشكوك على مصداقية التصريحات (الشفوية أو الكتابية) وأدلة الإثبات بشكل عام؛

- إذا كانت التصريحات الكتابية غير متوافقة مع أدلة الإثبات الأخرى: تنفيذ إجراءات تدقيق لمحاولة حل

المسألة، وإذا لم تحل المسألة، عليه إعادة النظر في تقييمه كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو اجتهادها، أو التزامها بها أو تطبيقها، ويجب أن يحدد الأثر المترتب عن هذه المخاوف على مصداقية التصريحات (الشفوية أو الكتابية) وأدلة الإثبات بشكل عام؛

- إذا خلص المدقق إلى أن التصريحات الكتابية غير موثوقة، عليه إتخاذ الإجراءات المناسبة، بما في

ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي الوارد في تقريره وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705.

- 5-2 - عدم تقديم التصريحات الكتابية المطلوبة: إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من التصريحات الكتابية المطلوبة، يجب على المدقق:
- مناقشة الأمر مع الإدارة؛
 - إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم التأثير المحتمل لذلك على مصداقية التصريحات (الشفوية أو الكتابية) وأدلة الإثبات بشكل عام؛
 - إتخاذ الإجراءات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي الوارد في تقريره وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705.

- 5-3 - التصريحات الكتابية حول مسؤوليات الإدارة: يجب على المدقق الامتناع عن إبداء الرأي حول القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705 إذا:
- خلص إلى أن هناك شكوكا حول نزاهة الإدارة كافية لجعل التصريحات الكتابية غير موثوقة؛
 - عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

المطلب الثالث: المعايير المتعلقة باستخدام أعمال الآخرين ونتائج وتقارير التدقيق

- في إطار استخدام أعمال الآخرين، بادرت الجزائر إلى تبني معيارين يتمثلان في المعيار والمعيار ISA 610 والمعيار ISA 620، في حين لم تتبنى من معايير نتائج وتقارير التدقيق إلا معيارا واحدا يتمثل في والمعيار ISA 700.

أولاً: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 610 استخدام عمل المدققين الداخليين

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي عند استخدام عمل المدققين الداخليين، ويشمل ذلك استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة الإثبات واستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت إشراف وتوجيه وفحص المدقق الخارجي، ولا يطبق هذا المعيار في حالة عدم حياة المنشأة على وظيفة التدقيق الداخلي؛ أما إذا كان لدى المنشأة وظيفة تدقيق داخلي، فإن متطلبات هذا المعيار المتعلقة باستخدام عمل هذه الوظيفة لا تطبق في الحالات التالية:⁽¹⁾

- إذا كانت مسؤوليات الوظيفة وأنشطتها ليست لها علاقة بالتدقيق؛

⁽¹⁾ IAASB, Op.cit, ISA 610, paragraphes : 1-3, P 684.

- إذا كان المدقق الخارجي لا يتوقع استخدام أعمال وظيفة التدقيق الداخلي للحصول على أدلة الإثبات، وذلك بناء على فهمه الأولي لهذه الوظيفة الذي تم الحصول عليه نتيجة للإجراءات التي تم تنفيذها بموجب المعيار ISA 315؛

- فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة إذا لم يخطط المدقق الخارجي للاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.

وتتمثل أهداف المدقق الخارجي من خلال التزامه بمتطلبات هذا المعيار في: (1)

- تحديد إمكانية استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، أو المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين، وفي أي المجالات وإلى أي مدى؛ وبعد تحديد ذلك، عليه:

- عند استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، تحديد ما إذا كان عمل هذه الوظيفة كافياً لأغراض التدقيق؛

- عند استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، توجيه أعمالهم والإشراف عليها وفحصها بالشكل المناسب.

II. أهم متطلبات المعيار:

لقد حدد المعيار مجموعة من المتطلبات الواجب التقيد بها سواء عند استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة الإثبات واستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحديد إمكانية استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، وفي أي المجالات وإلى أي مدى.

1- تحديد إمكانية استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، وفي أي المجالات وإلى أي مدى:

1-1- تقييم وظيفة التدقيق الداخلي: يجب على المدقق الخارجي، تحديد إمكانية استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق، وذلك بتقييم ما يلي (2):

- مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات الصلة لحماية موضوعية المدققين الداخليين؛

- مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي؛

- ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تطبق مقارنة منهجية ومنضبطة، بما في ذلك رقابة الجودة.

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 610, paragraphe : 13, P 686.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 610, paragraphes : 15-16, P 687.

ولا يمكن للمدقق الخارجي أن يستخدم عمل وظيفة التدقيق الداخلي إذا توصل بعد عملية التقييم إلى انتفاء الشروط السالفة الذكر.

1-2- تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة التدقيق الداخلي الممكن استخدامه: في هذا الصدد، يجب على

المدقق الخارجي:⁽¹⁾

- أن يأخذ بعين الاعتبار طبيعة ونطاق العمل الذي المنجز أو المتوقع أدائه من قبل وظيفة التدقيق الداخلي، ومدى ملاءمتها للاستراتيجية العامة للتدقيق وخطة التدقيق الموضوعية من طرف المدقق الخارجي، كأساس لتحديد المجالات والمدى الذي يمكن من خلاله استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي؛

- إتخاذ جميع الأحكام الهامة خلال مهمة التدقيق، وتجنباً للاستخدام غير المبرر لعمل وظيفة التدقيق الداخلي، يجب أن يخطط لتقليل استخدامه لعملها وأداء المزيد من الأعمال مباشرة كلما:

- ازداد الحكم في تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ذات الصلة، وتقييم أدلة الإثبات المجمعة؛
- ازدادت المخاطر المقيمة للتحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات، مع إيلاء إعتبار خاص للمخاطر التي تم تحديدها على أنها هامة؛
- قل دعم الموقع التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات الصلة التي تدعم بشكل كاف موضوعية المدققين الداخليين؛
- انخفض مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي.

- تقييم ما إذا كان، بشكل عام، استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي إلى المدى المخطط له، سيسمح للمدقق الخارجي بالمشاركة بشكل كاف في التدقيق، بالنظر إلى أنه المسؤول الوحيد عن إبداء الرأي.

- الإبلاغ عن الكيفية التي خطط بها لاستخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك عند الإتصال بالمكففين بالحوكمة، وإعطاء نظرة عامة حول نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما وفقاً للمعيار ISA 260.

2- استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي: لاستخدام وظيفة التدقيق الداخلي يجب على المدقق

الخارجي مراعاة ما يلي:⁽²⁾

- إذا كان يخطط لاستخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، مناقشة ذلك مع الوظيفة كأساس لتنسيق أنشطة كل منهما؛

⁽¹⁾ IAASB, **Op.cit**, ISA 610, paragraphs : 17-20, P 687-688.

⁽²⁾ IAASB, **Ibid**, ISA 610, paragraphs : 21-25, P 688-689.

- قراءة تقارير وظيفة التدقيق الداخلي المتعلقة بعمل الوظيفة التي يخطط لاستخدامه، للحصول على فهم لطبيعة ومدى إجراءات التدقيق التي أجرتها والنتائج المتعلقة بها؛
- تنفيذ إجراءات تدقيق كافية بشأن مجموعة الأعمال المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي ككل التي يخطط لاستخدامها، لتحديد مدى كفايتها لأغراض التدقيق، بما في ذلك تقييم ما إذا كان:
 - عمل وظيفة التدقيق الداخلي، قد تم التخطيط له، تنفيذه، الإشراف عليه، فحصه، وتوثيقه بشكل سليم؛
 - قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتمكين الوظيفة من التوصل إلى إستنتاجات معقولة؛
 - الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة في ظل الظروف السائدة، والتقارير المعدة من طرف الوظيفة تتوافق مع نتائج العمل المنجز.

- يجب أن تستجيب طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الخارجي لتقييم ما يلي:

- مقدار الحكم المتخذ؛
- مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة؛
- مدى دعم الوضع التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية مراجعي الحسابات الداخليين؛
- مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي.
- تقييم ما إذا كانت إستنتاجاته بشأن وظيفة التدقيق الداخلي، وتحديده لطبيعة ومدى إستخدام عمل الوظيفة لأغراض التدقيق، لا تزال مناسبة.

3- تحديد إمكانية إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، وفي أي المجالات وإلى أي

مدى: لتحديد إمكانية إستخدام المدققين الداخليين بغرض تقديم المساعدة في أعمال التدقيق ومدى ومجالات هذا الاستخدام، حدد المعيار جملة من المتطلبات التي يقع على عاتق المدقق الخارجي الالتزام بها لتحقيق ذلك وهي: (1)

3-1- تحديد إمكانية إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق: إذا لم

يكن إستخدام المدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة ممنوعا بموجب قانون أو لائحة، وكان المدقق الخارجي يخطط لاستخدام المدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة خلال التدقيق، يجب عليه تقييم وجود تهديدات لموضوعية ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين سيقدمون هذه المساعدة وأهمية ذلك، كما يجب أن يشمل هذا تقييم الإستفسار من المدققين الداخليين عن المصالح والعلاقات التي يمكن أن تشكل تهديدا لموضوعيتهم.

(1) IAASB, Op.cit, ISA 610, paragraphs : 26-32, P 689-690.

ولا يمكن للمدقق الخارجي أن يستخدم مدقق داخلي لتقديم المساعدة المباشرة في حالة وجود تهديدات هامة على موضوعية المدقق الداخلي، أو في حالة افتقار المدقق الداخلي إلى الكفاءة الكافية لأداء العمل المقترح.

3-2- تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن تكليفه للمدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة

المباشرة: يجب على المدقق:

- عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن تكليفه للمدققين الداخليين وطبيعة وتوقيت ومدى توجيه والإشراف والفحص المناسبين في ظل الظروف السائدة، مراعاة ما يلي:

- مقدار الحكم المتعلق بتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ذات الصلة، وتقييم أدلة الإثبات المجمعة؛
- مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة؛
- تقييمه لوجود تهديدات لموضوعية وظيفته التدقيق الداخلي وأهميتها، ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين يقدمون هذه المساعدة.

- لا يجوز للمدقق الخارجي استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لتنفيذ الإجراءات التي:
- تتضمن المشاركة في إصدار أحكام مهمة في التدقيق؛
- تتعلق بمخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة على أنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق ذات الصلة أو تقييم أدلة الإثبات المجمعة أكثر من محدودة؛
- تتعلق بالعمل الذي شارك فيه المدققين الداخليين، والذي تم الإبلاغ عنه فعليا، أو سيتم الإبلاغ عنه، إلى الإدارة أو إلى المكلفين بالحوكمة من قبل وظيفة التدقيق الداخلي؛
- تتعلق بالقرارات التي يتخذها المدقق الخارجي وفقا لهذا المعيار فيما يتعلق بوظيفة التدقيق الداخلي واستخدام عملها أو المساعدة المباشرة.

- بعد إجراء التقييم المناسب، عليه عند الإتصال بالمكلفين بالحوكمة، لإعطاء نظرة عامة حول نطاق ورزنامة التدقيق المخطط لهما وفقا للمعيار ISA 260، الإبلاغ عن طبيعة ومدى الاستخدام المخطط للمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، للتوصل إلى فهم متبادل بأن هذا الاستخدام ليس مفرطا في ظل ظروف الإرتباط.

- تقييم ما إذا كان، بشكل عام، استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة إلى المدى المخطط له، إلى جانب الاستخدام المخطط له لعمل وظيفته التدقيق الداخلي، سيؤدي إلى استمرار مشاركته مشاركة كافية في التدقيق، بالنظر إلى أنه المسؤول الوحيد عن إبداء الرأي.

- 4- استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة: بعد تأكد المدقق من إمكانية استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، يجب على المدقق الخارجي الإلتزام بالمتطلبات التالية:⁽¹⁾
- قبل استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق، الحصول على موافقة كتابية من:
- الممثل المخول للمنشأة، بأنه يسمح للمدققين الداخليين باتباع تعليمات المدقق الخارجي، وبأن المنشأة لن تتدخل في الأعمال التي يقوم بها المدقق الداخلي نيابة عن المدقق الخارجي؛
 - المدققين الداخليين، على أنهم سيحافظون على سرية المسائل الخاصة وفقاً لتعليمات المدقق الخارجي، وإخطاره بأي تهديد لموضوعيتم.
- التوجيه، الفحص، والإشراف على العمل المنجز من طرف المدققون الداخليون في إطار المهمة وفقاً للمعيار ISA 220، وعند القيام بذلك:
- مراعاة أنشطة التوجيه والإشراف والفحص في طبيعتها وتوقيتها ومداهما بأن المدققين الداخليين ليسوا مستقلين عن المنشأة؛
 - يجب أن تشمل إجراءات الفحص قيام المدقق الخارجي بالتحقق من أدلة الإثبات بشأن بعض الأعمال المنجزة من طرف المدققون الداخليون.
- ويكون توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي للعمل الذي يؤديه المدققون الداخليون كافياً لكي يقتنع بأن المدققون الداخليون قد حصلوا على أدلة إثبات كافية وملائمة لمراجعة لدعم الإستنتاجات القائمة على هذه الأعمال.
- 5- التوثيق: يجب على المدقق الخارجي توثيق أعمال التدقيق، بما فيها استخدامه لوظيفة التدقيق الداخلي، أو المدققين الداخليين لتقديم المساعدة، وذلك كما يلي:⁽²⁾
- 1-5- إذا استخدم المدقق الخارجي عمل وظيفة التدقيق الداخلي، يجب عليه أن يدرج ضمن وثائق التدقيق تقييم:
- ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات الصلة، تدعم بشكل كاف موضوعية المدققين الداخليين؛
- مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي؛

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 610, paragraphs : 33-35, P 691.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 610, paragraphs : 36, 37, PP 691-692.

- ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تطبق مقارنة منهجية ومنضبطة، بما في ذلك رقابة الجودة.
 - طبيعة ومدى العمل المستخدم والأساس الذي يستند إليه هذا القرار؛
 - إجراءات التدقيق التي نفذها المدقق الخارجي لتقييم مدى كفاية العمل المستخدم.
- 2-5- إذا استخدم المدقق الخارجي المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة خلال التدقيق، يجب عليه أن يدرج ضمن وثائق التدقيق ما يلي:
- تقييم وجود تهديدات لموضوعية المدققين الداخليين وأهميتها، ومستوى كفاءة المدققين الداخليين المستخدمين لتقديم المساعدة المباشرة؛
 - أساس القرار المتعلق بطبيعة ومدى العمل الذي يقوم به المدققون الداخليون؛
 - الأشخاص الذين قاموا بفحص العمل المنجز وتاريخ ومدى ذلك الفحص وفقا للمعيار ISA 230؛
 - الموافقات الكتابية التي تم الحصول عليها من الممثل المخول للمنشأة والمدققين الداخليين؛
 - أوراق العمل المعدة من قبل المدققون الداخليون الذين قدموا المساعدة المباشرة خلال مهمة التدقيق.

ثانيا: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 620 استخدام عمل خبير

يعد الخبير الذي يستعين به المدقق حسب ما جاء في نص الفقرة السادسة من هذا المعيار، "الفرد أو المنظمة التي تمتلك الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والذي يستخدم عمله في هذا المجال من قبل المدقق لمساعدته في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وقد يكون هذا الخبير إما داخليا أو خارجيا".

1. نطاق المعيار وأهدافه:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعمل فرد أو منظمة في مجال خبرة غير المحاسبة أو التدقيق، عند استخدام هذا العمل لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى تحديد إمكانية استخدام عمل خبير، إذا ما قرر ذلك، وتحديد ما إذا كان هذا العمل كافيا لأغراض المدقق، ويتحمل المدقق وحده المسؤولية عن الرأي المعبر عنه، ولا تقلل هذه المسؤولية عن طريق استخدامه لعمل خبير. ومع ذلك، إذا استنتج المدقق الذي يستخدم عمل خبير، بعد اتباع هذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير مناسب لأغراضه، يمكنه قبول نتائج أو استنتاجات هذه الخبرة في مجال خبرته كدليل إثبات مناسب.⁽¹⁾

(1) IAASB, Op.cit, ISA 620, paragraphes : 1-3, P 707.

II. أهم متطلبات المعيار:

لتحديد إمكانية استخدام خبير معين، وكفاية ذلك لأغراض التدقيق، على المدقق الإلتزام بالمتطلبات الواردة في نص المعيار والمتمثلة في:⁽¹⁾

1- تحديد الحاجة إلى خبير: إذا كانت الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق ضرورية للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كان سيستخدم عمل أحد الخبراء.

2- طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق: تختلف طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في هذا المعيار تبعاً للظروف؛ وعند تحديد طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق، يجب على المدقق مراعاة ما يلي:

- طبيعة المسألة التي يتعلق بها عمل ذلك الخبير؛
 - مخاطر التحريفات الجوهرية في المسألة التي يتعلق بها عمل ذلك الخبير؛
 - أهمية عمل ذلك الخبير في سياق التدقيق؛
 - معرفة المدقق وخبرته بالأعمال السابقة التي قام بها ذلك الخبير؛
 - ما إذا كان هذا الخبير خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المدقق.
- 3- كفاءة، قدرات وموضوعية الخبير:** يجب على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض المدقق؛ وفي حالة ما كان خبيراً خارجياً، يجب أن يتضمن تقييم الموضوعية الإستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تهدد موضوعية هذا الخبير.

4- الحصول على فهم لمجال خبرة الخبير: يجب على المدقق الحصول على فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير لتمكينه من تحديد طبيعة، نطاق وأهداف عمل هذا الخبير لأغراض المدقق، وتقييم مدى كفاية هذا العمل لأغراض المدقق.

5- الاتفاق مع الخبير: يجب على المدقق الاتفاق مع الخبير كتابياً، إذا اقتضى الأمر ذلك، على الأمور التالية:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير؛
- مهام ومسؤوليات كل من المدقق الحسابات والخبير؛
- طبيعة وتوقيت ومدى التواصل بين المدقق والخبير، بما في ذلك شكل التقرير الذي سيقدمه الخبير؛

⁽¹⁾ IAASB, Op.cit, ISA 620, paragraphs : 7-15, PP 708-710.

- ضرورة إلتزام الخبير بمتطلبات السرية.
- 6- تقييم مدى كفاية عمل الخبير: يجب على المدقق تقييم مدى كفاية عمل الخبير لأغراض المدقق، بما في ذلك:
 - ملائمة ومعقولية النتائج أو الإستنتاجات التي توصل إليها هذا الخبير، ومدى توافقها مع أدلة الإثبات الأخرى؛
 - إذا تضمن عمل الخبير على إستخدام إفتراضات وطرق مهمة، مدى ملائمة ومعقولية تلك الافتراضات والطرق في ظل الظروف السائدة؛
 - إذا تضمن عمل الخبير إستخدام بيانات مصدر مهمة لعمل ذلك الخبير، مدى ملائمة، إكتمال ودقة هذه البيانات.
 - إذا قرر المدقق أن عمل الخبير غير كاف لأغراضه، يجب عليه الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي يتعين على الخبير القيام به؛ أو تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مناسبة للظروف.
- 7- الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق: يجب ألا يشير المدقق إلى عمل الخبير في تقريره الذي يتضمن رأي غير معدل، إلا إذا اقتضى قانون أو لائحة تنظيمية ذلك؛ وإلا يجب عليه أن يبين في تقريره أن الإشارة لا تقلل من مسؤوليته عن رأيه المعبر عنه، أما إذا أشار المدقق إلى عمل الخبير في تقريره، لأن هذه الإشارة مرتبطة بفهم تعديل الرأي، يجب عليه أن يبين في تقريره أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية مسؤوليته عن رأيه المعبر عنه.

ثالثاً: مضمون معيار التدقيق الدولي ISA 700 تكوين الرأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية

1. نطاق المعيار وأهدافه:

- يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تكوين رأي حول القوائم المالية، ويتناول كذلك شكل ومحتوى تقرير المدقق الصادر نتيجة لتدقيق القوائم المالية، وتهدف متطلبات هذا المعيار إلى: (1)
 - تحقيق التوازن المناسب بين الحاجة إلى الإتساق والقابلية للمقارنة في تقارير المدقق على الصعيد العالمي والحاجة إلى زيادة قيمة تقارير المدقق من خلال جعل المعلومات الواردة فيه أكثر ملائمة للمستخدمين؛
 - تعزيز الإتساق في تقرير المدقق، مع أخذه بعين الإعتبار الحاجة إلى المرونة في استيعاب الظروف الخاصة بكل دولة عندما يتم إجراء التدقيق وفقاً ل-ISAs؛

(1) IAASB, Op.cit, ISA 700, paragraphs : 1-6, PP 727-728

- تعزيز المصدقية في السوق العالمية من خلال جعل التعرف على عملية التدقيق التي تمت للمعايير المعترف بها عالمياً أكثر سهولة؛

- تعزيز فهم وتحديد المستخدم للظروف غير العادية عند حدوثها.

وتتمثل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار في تكوين الرأي حول القوائم المالية بناءً على تقييم الاستنتاجات المستخلصة من أدلة الإثبات المجمعة، والتعبير عن هذا الرأي بوضوح من خلال تقرير مكتوب.

II. أهم متطلبات تطبيق المعيار:

1- تكوين الرأي حول القوائم المالية: يجب على المدقق في هذا الصدد:

- تكوين رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، ومن أجل ذلك، عليه أن يستنتج ما إذا كان قد توصل إلى تأكيد معقول فيما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، على أن يراعي هذا الاستنتاج ما يلي: (1)

- إستنتاج المدقق فيما إذا تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 330؛
- إستنتاج المدقق ما إذا كانت التحريفات غير المصححة منفردة أو مجمعة، تعد جوهرية، وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 450؛

• التقييمات المطلوبة من قبل هذا المعيار.

- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لمتطلبات المرجع المحاسبي المطبق، ويجب أن يشمل هذا التقييم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك المؤشرات من التحيز المحتمل في اجتهادات الإدارة؛

- على وجه الخصوص، في إطار متطلبات المرجع المحاسبي المطبق، تقييم ما إذا كانت:

- القوائم المالية تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة، وعند إجراء هذا التقييم، يجب على المدقق مراعاة مدى ملاءمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وما إذا تم عرضها بطريقة قابلة للفهم؛

• السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة مناسبة ومتوافقة مع المرجع المحاسبي المطبق؛

• التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المعدة من قبل الإدارة معقولة؛

(1) IAASB, Op.cit, ISA 700, paragraphs : 10-15, PP 729-730.

- المعلومات الواردة في القوائم المالية ملائمة، موثوقة، قابلة للمقارنة وقابلة للفهم؛
 - القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المتضمنة في القوائم المالية؛
 - المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية، تعد مناسبة.
- 2- شكل الرأي: حدد المعيار شكلين لرأي المدقق كما يلي: (1)

الرأي غير المعدل: يجب على المدقق إبداء رأي غير معدل عندما يخلص المدقق أن القوائم المالية معدة، من جميع النواحي الجوهرية، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

الرأي المعدل: يجب على المدقق إبداء رأي معدل في تقريره وفقا لمتطلبات المعيار ISA 705 إذا:

- استنتج بناء على أدلة الإثبات المراجعة، أن القوائم المالية ككل تحتوي (لا تخلو) على تحريفات جوهرية؛ أو
- كان غير قادر على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية.

3- تقرير المدقق: يجب أن يكون تقرير المدقق مكتوبا، وقد حدد المعيار العناصر الواجب توفرها في محتوى التقرير، كما ميز المعيار نوعين من التقارير وهي: تقرير المدقق عن عمليات التدقيق التي أجريت وفقا ل-ISAs، تقرير المدقق المنصوص عليه بموجب قانون أو لائحة تنظيمية، وتقرير المدقق عن عمليات التدقيق التي أجريت وفقا لمعايير تدقيق دولة معينة وISAs.

3-1- تقرير المدقق عن عمليات التدقيق التي أجريت وفقا ل-ISAs: يتضمن العناصر التالية: (2)

- **العنوان:** يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مدقق مستقل.
- **المرسل إليه (الجهة التي سيرسل إليها التقرير):** يجب أن يرسل تقرير المدقق إلى الجهة، حسب الحالة، بناء على ظروف الإرتباط (التعاقد).
- **رأي المدقق:** يجب أن يتضمن القسم الأول من التقرير رأي المدقق وأن يكون عنوان القسم "الرأي"، كما يجب أن يتضمن هذا القسم العناصر التالية:
 - تحديد المنشأة الذي تم تدقيق قوائمها المالية؛
 - تحديد القوائم المالية قد تم تدقيقها، مع تحديد عنوان كل قائمة منها والتاريخ أو الفترة التي تغطيها؛

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 700, paragraphs : 16-19, P 731.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 700, paragraphs : 21-49, PP 731-738.

- الإشارة إلى الإيضاحات (التفسيرات)، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.
- أساس الرأي: يجب أن يشمل تقرير المدقق على قسم، بعد قسم الرأي مباشرة، تحت عنوان "أساس الرأي"، بحيث:
- ينص على أن التدقيق قد أجري لـ ISAs؛
- يشير إلى القسم الذي يوضح مسؤوليات المدقق بموجب ISAs؛
- يتضمن بياناً يفيد بأن المدقق مستقل عن المنشأة محل التدقيق، وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالتدقيق؛
- يوضح ما إذا كان المدقق يعتقد أن أدلة الإثبات المجمعة تعد كافية وملائمة لتوفير أساس الرأي.
- الإستمرارية: عند الاقتضاء، يجب على المدقق تقديم تقرير وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 570.
- مسائل التدقيق الرئيسية: لتدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، يجب على المدقق الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقريره وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 701.
- المعلومات الأخرى: عند الاقتضاء، يجب على المدقق تقديم تقرير وفقاً لمتطلبات المعيار ISA 702.
- المسؤوليات عن القوائم المالية: يجب أن يتضمن تقرير المدقق على قسم بعنوان "مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية"، ويجب أن يستخدم المدقق في تقريره المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني للدولة المعنية، ولا يلزم الإشارة بالتحديد إلى "الإدارة"، حيث في بعض الدول قد يكون المصطلح المناسب "المكلفين بالحوكمة"؛ ويجب أن يصف هذا القسم مسؤولية الإدارة عن:
- إعداد القوائم المالية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، وعن الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية لإعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ؛
- تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال، وما إذا كان إستخدام أساس الإستمرارية في المحاسبة مناسباً، وكذلك الإفصاح عن المسائل المتعلقة بالإستمرارية، كما يجب أن يتضمن شرح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للحالات التي يكون فيها إستخدام أساس الإستمرارية المحاسبة مناسباً.
- يجب أن يحدد هذا القسم من التقرير المسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، عندما يكون المسؤولون عن هذا الإشراف مختلفين عن أولئك الذين يوفون بالمسؤوليات الموضحة سابقاً، في هذه الحالة، يجب أن يشير عنوان هذا القسم أيضاً إلى "المكلفين بالحوكمة" أو المصطلح المناسب في سياق الإطار التنظيمي للدولة المعنية.

- **مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:** يجب أن يتضمن تقرير المدقق على قسم بعنوان "مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية"، هذا القسم يجب أن:
- الإشارة إلى أن أهداف المدقق تتمثل في الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كان القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، بالإضافة إلى إصدار تقرير يتضمن رأيه؛
 - الإشارة إلى أن التأكيد المعقول هو مستوى عال من التأكيد، ولكنه ليس ضماناً بأن التدقيق الذي تم إجراؤه وفقاً لـ ISAs سيكشف دائماً على التحريفات الجوهرية في حالة وجودها؛
 - الإشارة إلى أن التحريفات يمكن أن تنشأ بسبب الغش أو الخطأ، إضافة إلى:
 - توضيح أن التحريفات تعتبر جوهرية إذا كان من المتوقع أن تؤثر بشكل معقول، سواء كانت منفردة أو مجتمعة، على القرارات الاقتصادية المتخذة من طرف المستخدمين على أساس هذه القوائم المالية؛
 - تقديم تعريف أو وصف للأهمية النسبية وفقاً لذلك مع المرجع المحاسبي المطبق.
 - الإشارة إلى أنه كجزء من التدقيق وفقاً لـ ISAs، يمارس المدقق حكمه المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني على مدار عملية التدقيق؛
 - تقديم وصف لعملية التدقيق، بالإشارة إلى أن مسؤوليات المدقق هي:
 - تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ؛ لتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق تستجيب لتلك المخاطر؛ والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتوفير أساس لرأي المدقق؛
 - الحصول على فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التدقيق من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة للظروف، ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة؛
 - تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المعدة من قبل الإدارة؛
 - إستنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الإستمرارية، وبناءً على أدلة الإثبات المجمعة، ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الإستغلال؛
 - عندما يتم تطبيق المعيار ISA 600، المتعلق بتدقيق القوائم المالية للمجمعات، تقديم وصف أكثر تفصيلاً لمسؤوليات المدقق في مهمة تدقيق المجمع؛

- الإشارة إلى أن المدقق يتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، بمجموعة من الأمور منها نطاق وتوقيت التدقيق لهما، وأهم نتائج التدقيق، بما في ذلك أي أوجه القصور المهمة المكتشفة في الرقابة الداخلية؛

➤ **موقع وصف مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية:** وصف مسؤوليات المدقق عن تدقيق

القوائم المالية المذكورة سابقاً، يجب أن يدرج حسب إحدى الحالات التالية:

- ضمن متن تقرير المدقق؛

- ضمن ملحق مرفق بتقرير المدقق، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن تقرير المدقق إشارة إلى موضع

الملحق؛

- من خلال إشارة محددة في تقرير المدقق إلى موضع هذا الوصف على موقع إلكتروني لسلطة معينة،

حيث تسمح القانونيين أو اللوائح أو معايير التدقيق الوطنية صراحة للمدقق القيام بذلك.

➤ **مسؤوليات التقرير الأخرى:**

- إذا تناول المدقق مسؤوليات تقرير أخرى في تقريره عن القوائم المالية بالإضافة إلى مسؤوليات المدقق

بموجب ISAs، يجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق بعنوان "التقرير عن

المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" أو أي عنوان آخر يتناسب مع محتوى هذا القسم؛

- إذا تم تقديم مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم كعناصر التقرير ذات الصلة المطلوبة من قبل

ISAs، يجب أن يميز تقرير المدقق بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير المطلوب بموجب ISAs؛

- إذا كان تقرير المدقق يحتوي على قسم منفصل يتناول مسؤوليات التقرير الأخرى، يجب إدراج

متطلبات هذا المعيار تحت قسم بعنوان "التقرير عن تدقيق القوائم المالية". أما قسم "التقرير عن المتطلبات

القانونية والتنظيمية الأخرى" يجب أن يتبع قسم "تقرير حول تدقيق البيانات المالية".

➤ **إسم المدقق (الشريك) المسؤول عن المهمة:** يجب إدراج إسم الشريك المسؤول عن المهمة في

تقرير المدقق عن القوائم المالية للمنشآت المدرجة ما لم يكن، في حالات نادرة، من المتوقع بشكل معقول أن

يؤدي هذا الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي، وفي الحالات النادرة التي ينوي فيها المدقق عدم إدراج

إسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقريره، يجب عليه مناقشة الأمر مع المكلفين بالحوكمة لإبلاغهم بتقييم

المدقق لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي.

➤ **التوقيع (الإمضاء) المدقق:** يجب التوقيع على تقرير المدقق.

➤ **عنوان المدقق:** يجب أن يحدد تقرير المدقق مكان ممارسة النشاط.

➤ **تاريخ تقرير المدقق:** يجب أن يكون تقرير المدقق مؤرخا بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل المدقق فيه على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تعد أساسا لتكوين رأيه حول القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة على أن:

- جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية تم إعدادها؛
- أولئك الذين لديهم سلطة معترف بها أقروا بمسئوليتهم عن تلك القوائم المالية.

3-2- تقرير المدقق المنصوص عليه بموجب قانون أو لائحة تنظيمية:

إذا كان المدقق مطالبا بموجب قانون أو لائحة تنظيمية في دولة معينة لاستخدام تصميم أو صياغة معينة لتقريره، يجب أن يشير التقرير إلى ISAs فقط إذا تضمن تقرير المدقق، على الأقل، كل عنصر من العناصر السابق ذكرها.(1)

3-3- تقرير المدقق عن عمليات التدقيق التي أجريت وفقا لمعايير تدقيق دولة معينة وISAs:

- قد يطلب من المدقق تنفيذ عملية تدقيق وفقا لمعايير تدقيق دولة معينة "معايير التدقيق الوطنية"، إضافة إلى امتثاله لـ ISAs، في هذه الحالة، قد يشير تقرير المدقق إلى ISAs بالإضافة إلى معايير التدقيق الوطنية، ولكن يجب عليه القيام بذلك فقط إذا كان:(2)

• لا يوجد تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير التدقيق الوطنية وتلك الواردة في ISAs التي من شأنها أن تقود المدقق إلى تكوين رأي مختلف، أو عدم تضمين فقرة تأكيد الأمر أو فقرة عن الأمر الآخر، التي تتطلبها ISAs، في ظروف معينة؛

• يتضمن تقرير المدقق، على الأقل، كل عنصر من العناصر المذكورة في الفقرة السابقة، عندما يستخدم المدقق تصميم أو صياغة معينة لتقريره والمحددة من قبل معايير المراجعة الوطنية. ومع ذلك، فإن الإشارة إلى "القوانين أو اللوائح التنظيمية" المذكورة في الفقرة السابقة تقرأ على أنها إشارة إلى معايير التدقيق الوطنية. وبالتالي يجب أن يحدد تقرير المدقق معايير المراجعة التدقيق.

- عندما يشير تقرير المدقق إلى كل من معايير التدقيق الوطنية وISAs، يجب أن يحدد تقرير المدقق الدولة المصدرة لمعايير التدقيق الوطنية.

4- المعلومات الإضافية المعروضة مع القوائم المالية: إذا تم عرض معلومات إضافية مع القوائم المالية

المدققة غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، يجب على المدقق:(3)

(1) IAASB, **Op.cit**, ISA 700, paragraphs : 50, P 739.

(2) IAASB, **Ibid**, ISA 700, paragraphs : 51-52, P 740.

(3) IAASB, **Ibid**, ISA 700, paragraphs : 53-54, P 740.

- وفقا لحكمه المهني تقييم ما إذا كانت المعلومات الإضافية تشكل جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو كيفية تقديمها، وإذا كانت كذلك، يجب أن يغطي رأي المدقق هذه المعلومات الإضافية؛
- إذا كانت المعلومات الإضافية غير المطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، لا تشكل جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية، تقييم ما إذا كانت هذه المعلومات الإضافية تم عرضها بطريقة تميزها بشكل كاف وواضح عن القوائم المالية المدققة، وإذا لم تكن كذلك، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية غير المدققة، وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، يجب عليه تحديد المعلومات الإضافية غير المدققة، وأن يوضح تقريره أن هذه المعلومات الإضافية لم يتم تدقيقها.

خلاصة:

تعد معايير التدقيق الدولية الدليل الإرشادي للمدقق، حيث توفر له الخصائص الواجب توفرها في شخصه، كما تؤطر مهمة التدقيق الخارجي من خلال مختلف المتطلبات الواردة في طيات المعايير، فهي بذلك تكتسي أهمية بالغة سواء للمدققين أو للمنشآت على حد سواء، وتضفي المصداقية في القوائم المالية المدققة على أساسها، كما جاءت معايير التدقيق الدولية لتوحيد لغة التدقيق وممارسة المهنة عبر العالم، خاصة مع العولمة الاقتصادية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات.

وباعتبار الجزائر تسعى لمواكبة التطورات العالمية على مختلف الأصعدة، بما في ذلك تطوير مهنة التدقيق الخارجي، من خلال وضعها لأطر تشريعية وتنظيمية متمثلة في القانون 10-01 المنظمة لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما تلاه من مراسيم تنفيذية، وفي هذا الإطار كان لا بد من مواكبة التطورات التي مست مهنة التدقيق الخارجي واللاحق بركب الدول المتبينة لمعايير التدقيق الدولية، حيث كانت تجربة الجزائر في تبني هذه المعايير كما سنراه في الفصل الموالي.

الفصل الثالث:

التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق
الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

تمهيد:

إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقرير المالي IAS/IFRS والذي توج بإصدار القانون 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (SCF)، أوجب التوجه نحو تبني معايير التدقيق الدولية، فبعد إصدار القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يعتبر نقلة نوعية في مسار التدقيق في الجزائر، أقدم المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بخطوة هامة في مسار إصلاح منظومة التدقيق، وكان ذلك مع بداية شهر فيفري 2016، من خلال إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA المستوحاة من نظيرتها الدولية ISA، والتي جاءت في إطار الإصلاحات التي شملت مهنتي المحاسبة والتدقيق، حيث بادرت إلى إصدار مجموعة من المعايير تحت مسمى معايير التدقيق الجزائرية NAA.

تم تخصيص هذا الفصل للتطرق إلى التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية، من خلال إصدارها للمعايير الجزائرية للتدقيق، ولمعالجة ذلك تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية متمثلة في:

- المبحث الأول: أساليب تبني معايير التدقيق الدولية؛
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير الجزائرية للتدقيق؛
- المبحث الثالث: قراءة في محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق.

المبحث الأول: أساليب تبني معايير التدقيق الدولية

هناك عدة أساليب تستخدم لتبني معايير التدقيق الدولية وهي كالآتي:

المطلب الأول: التبني الكامل للمعايير

تقوم بعض المؤسسات لتبني معايير التدقيق الدولية كليا بنسبة 100 % وإضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة عامة منها على سبيل المثال الأردن ولبنان. (1)

إن انتهاج هذا الأسلوب في تبني معايير التدقيق الدولية لم يكن قرارا إرتجاليا أو عفويا، وإنما كان مؤسسا على عدة أسباب دفعتها لذلك، وهي (2):

- درجة الدقة ومدى تخصص لجنة ممارسة التدقيق الدولية المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية، الناتجة عن الدراسات المعمقة التي قامت بها في مجالي المحاسبة والتدقيق؛
- تصريحات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وعودها أنه تمت مراعاة التمثيل النسبي للدول النامية، وإن المعايير ستكون على درجة مقبولة من المرونة بما يتناسب مع البيئة الحضارية، وجميع جوانب الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية؛
- ميزة القبول على المستوى الدولي لمعايير المحاسبة مما يساعد في إعداد قوائم مالية موحدة للشركات الدولية؛
- زيادة الموثوقة اللازمة لمستخدمي المعلومات المالية في تقارير المدقق مع قابلية المقارنة بين النتائج؛
- توفير الجهد والتكاليف في إعداد معايير تدقيق محلية؛
- جلب الإستثمارات الأجنبية والشركات متعددة الجنسيات؛
- ضمان الإستدامة والإستمرارية في الإلتحاق بالركب الدولي مع وجود تطور مستمر لهذه المعايير وفقا للتغيرات الحاصلة.

(1) عبد الله أحمد عمر بامشموس، (2010): تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني (العدد التاسع)، اليمن، ص 08.

(2) ديلمي عمر، (2017): نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ص 135.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

المطلب الثاني: استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات

هامة

إن بعض الدول لا تقبل تبني معايير التدقيق الدولية دون الإطلاع الدقيق للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات تدقيق ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزاما بمعايير التدقيق الدولية ولا داعي لإجراءات تدقيق أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن التدقيق قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية. (1)

المطلب الثالث: استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامية

في حالة وجود اختلافات هامية بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف، إن الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية. (2)

يؤسس منهجي هذا الأسلوب قرارهم بناء على عدة أسباب، وهي (3):

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) يضم أعضاء من الدول المتقدمة وبذلك ستكون المعايير متحيزة للتطبيقات المهنية الواردة في هذه الدول؛
- يوجد إختلاف في إحتياجات مستخدمي المعلومات المالية وتقارير المدقق الخارجي في الدول النامية مقارنة بنظيرتها من الدول المتقدمة، وهذا ينعكس على بنود تقارير المدقق حسب كل دولة؛
- معايير التدقيق الدولية غير ملائمة لمتطلبات الحياة الإقتصادية، الإجتماعية والسياسية.

وبالتالي نجد أن الجزائر قامت باتباع الأسلوب الأول، وهو التبني الكامل لمعايير التدقيق الدولية، وذلك عبر إصدارها لمعايير تدقيق جزائرية تحمل أرقام وأسماء المعايير الدولية، حيث أن هذه المعايير الجزائرية لا تتضمن أي ملاحظات بخصوص وجود إختلاف من عدمه.

(1) عبد الله أحمد عمر بامشموس، مرجع سبق ذكره، ص 08.

(2) عبد الله أحمد عمر بامشموس، نفس المرجع، ص 08.

(3) ديلمي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 137.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية

تعد المعايير الجزائرية للتدقيق قفزة نوعية في مسار إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر، حيث تم تبني 16 معيارا إلى غاية تاريخ 28 فيفري 2022، كانت في شكل مقررات وزارية تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية.

المطلب الأول: نشأة المعايير الجزائرية للتدقيق

إن التفكير في إصدار هذه المعايير لم يكن وليد اليوم، وإنما كانت مندرجة في سياق الإصلاح المحاسبي لسنة 2001 مباشرة بعد إتمام عملية تصميم النظام المحاسبي المالي، أين تم تشكيل لجنة سميت حسب القانون 01-10 لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، والتي كانت مكلفة بإتمام عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي. وفي سنة 2009 اقترح أعضاء هذه اللجنة إنشاء معايير تدقيق وطنية، إلا أن القانون 01-10 أبطل هذا المشروع. كما تناول التقرير الذي صدر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) في إطار تقييم وتحيين القانون 01-10 إنشاء لجنة (Ad Hoc) سنة 2014 متفرعة عن CNC، حيث كلفت بمهمة تحيين القانون 01-10، وقد قامت اللجنة في جوان 2015 بتقديم مقترح يتضمن تقويم مجموعة من المواد. وفي سنة 2016 تكلم ذلك العمل الذي امتد من 2011 إلى 2016 بتصميم معايير جزائرية للتدقيق، إذ يعتبر هذا التاريخ بمثابة إعلان ميلاد أولي لهذه المعايير، حيث تم إقتراح 36 معيارا جزائريا للتدقيق، 16 منها جاهزة للتطبيق فيما تم إصدارها متفرقة على أربعة مقررات مستمدة بصفة كلية من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، فيما تأخر إصدار العشريون (20) معيار المتبقية، ويعود سبب ذلك إلى أن اللجنة المكلفة بإعداد هذه المعايير أرادت تفادي مشكلة صعوبة فهمها من طرف المهنيين من جهة وصعوبة تطبيقها والعمل بها من جهة أخرى، وبالتالي تفادي تكرار الخطأ المرتكب عند تبني النظام المحاسبي المالي.⁽¹⁾

وتعرف المعايير الجزائرية للتدقيق على أنها: "مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذي جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم، غير أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية"⁽²⁾

(1) ضويفي حمزة، فؤاد عنون، (2020): مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA -دراسة عينة من المراجعين-، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد 01، ص 38.

(2) بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، (2019): مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية"-دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 06، العدد 03، ص 118.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

المطلب الثاني: نطاق المعايير الجزائرية للتدقيق

جاءت معايير التدقيق الجزائرية لتعمل ضمن نطاق معين، والمتمثل في⁽¹⁾:

- تعالج الواجبات العامة للمدقق، فضلا عن الجوانب التكميلية التي يتعين مراعاتها من قبل هذا الأخير المتعلقة بكيفية التطبيق على جوانب محددة؛
 - تحتوي معايير التدقيق الجزائرية على الأهداف والمتطلبات والتطبيقات والمواد التوضيحية الأخرى لدعم المدقق في الحصول على تأكيدات معقول؛
 - لا تتناول معايير التدقيق الجزائرية واجبات التي قد ينص عليها التشريع أو النظام؛
 - تستخدم كمجموعة واحدة لتشكيل معايير عمل المدقق وذلك للحصول على الأهداف العامة للتدقيق؛
 - تمت صياغة المعايير الجزائرية للتدقيق في سياق تدقيق القوائم المالية التاريخية الكلية أو بشكل منفرد أو لبند محدد من قبل المدقق في إحدى القوائم المالية؛
 - تمتاز بالمرونة حيث يتم تعديلها إذا دعت الحاجة ووفقا لظروف التدقيق؛
 - تتعلق بتدقيق المنشآت الكبيرة والصغيرة، لهذا فإن معايير التدقيق الجزائرية تشير إلى المصطلح العام (المسؤولين الاجتماعيين) لتستهدف المسؤولين التي تقع على عاتقهم ووفقا للقانون أو النظام، إعداد القوائم المالية؛
 - لا تفرض معايير التدقيق الجزائرية أي مسؤولية على الإدارة (المسؤولين الاجتماعيين) أو المكلفين بالحوكمة؛
 - تقتضي من المدقق ممارسة الحكم المهني والالتزام بالشك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية التدقيق وأن يقوم بما يلي:
- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، سواءا كانت عن احتيال أو خطأ بالاستناد إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها؛
 - الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول وجود التحريفات الجوهرية من عدمه، وذلك من خلال تصميم وتطبيق إجراءات إستجابة مناسبة للمخاطر المقيمة؛
 - تكوين رأي حول القوائم المالية بالاستناد إلى الإستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة الإثبات التي المجمعة؛

(1) Djelloul boubir (2016) : « Le cadre conceptuel des des normes d'audit ISA, la norme ISA 200, future norme algérienne, NAA 200, audit financier et concepts de base » , La revue périodique de l'auditeur EL MOUDAKIK, ALGER, N°6, P 25.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

– كما يقع على عاتق المدقق مسؤولية الإتصال وإبلاغ لصالح المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بمسائل ناشئة عن عملية التدقيق، وقد يتم تحديد هذه المسؤوليات في المعايير أو القانون أو النظام المعمول به.

المطلب الثالث: أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق

إن تبني معايير التدقيق الدولية يحقق العديد من المزايا خاصة للدول النامية منها (1):

- يؤدي إلى توفير الوقت، والجهد والتكاليف التي سوف تستخدم لوضع وإيجاد معايير محلية ولاسيما في ظل نقص الموارد الاقتصادية من جهة وضعف المنظمات المهنية من جهة أخرى؛
 - مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات القوانين والأنظمة والظروف الاقتصادية، سوف يزيد من فعالية مستوى المحاسبة والتدقيق في نفس الوقت، كما يزيد من مصداقية القوائم المالية، وزيادة الثقة في الاعتماد عليها من قبل ذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة؛
 - تطبيق معايير التدقيق الدولية سوف يساعد على جلب الاستثمار، حيث أنه كلما زادت ثقة المستثمرين بالمعلومات التي تفصح عنها الشركات كلما زادت رغبتهم وثقتهم في استثمار أموالهم.
 - ونلاحظ أيضا أن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) قد تبني نهجا تقديريا في تطوير معايير التدقيق الجزائرية (NAA) لعدة أسباب:
 - تعقيد معايير التدقيق الدولية (ISA)، المستوحاة من العالم الأنجلو ساكسوني، الذي تعتبر ثقافته غريبة على مجتمع المدققين في الجزائر؛
 - ضرورة مراعاة تعميم معايير التدقيق (NAA) الصادرة من خلال الدورات التدريبية التي تنظمها مهنة المحاسبة؛
 - التأخير الذي اتخذته مجموعة العمل في ترجمة محتوى NAA الصادر إلى اللغة الوطنية.
- كما أن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم في تطوير مهنة التدقيق، وتكمن باختصار في النقاط الآتية(2):
- رفع مستوى مهنة التدقيق بالجزائر؛

(1) عبد الله أحمد عمر بامشموس، مرجع سبق ذكره، ص 08.

(2) حيرش أحمد، قاسمي السعيد، (2018): تقييم لواقع مهنة بيئة التدقيق في الجزائر، على ضوء دراسة استطلاعية لمكاتب التدقيق-محافظة الحسابات-بولاتي المسيلة وبرج بوعريريج، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، ص 155.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- تعتبر دليلاً يسترشد به محافظ الحسابات عند قيامه بتدقيق القوائم المالية؛
- تبيين واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات عن تدقيق القوائم المالية؛
- تساعد محافظي الحسابات على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق القوائم المالية؛
- تحسن من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصادقية بعيداً عن الشكلية؛

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

المبحث الثالث: قراءة في محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق

تم إصدار 16 معيارا من خلال 4 مقررات وزارية صادرة عن وزارة المالية، يتضمن كل مقرر منها 4 معايير، والجدول التالي يوضح المعايير الجزائرية للتدقيق المصدرة إلى غاية 2021/12/31:

جدول رقم (III-01): يوضح معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى غاية 2021/12/31

المقرر	تاريخ الإصدار	رقم المعيار	إسم المعيار
المقرر رقم 002	الإصدار الأول 04 فيفري 2016	NAA 210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
		NAA 505	التأكدات الخارجية
		NAA 560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والاحداث اللاحقة
		NAA 580	التصريحات الكتابية
المقرر رقم 150	الإصدار الثاني 11 أكتوبر 2016	NAA 300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
		NAA 500	العناصر المقنعة
		NAA 510	مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية
		NAA 700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية
المقرر رقم 23	الإصدار الثالث 15 مارس 2017	NAA 520	الإجراءات التحليلية
		NAA 570	إستمرارية الإستغلال
		NAA 610	إستخدام أعمال المدققين الداخليين
		NAA 620	إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
المقرر رقم 77	الإصدار الرابع 24 سبتمبر 2018	NAA 230	وثائق التدقيق
		NAA 501	العناصر المقنعة - إعتبرات خاصة
		NAA 530	السبر في التدقيق
		NAA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

المقرر رقم 002 الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016 المتضمن معايير الجزائرية للتدقيق متوفر على الرابط:

http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

المقرر رقم 150 الصادر بتاريخ 11 أكتوبر 2016 المتضمن معايير الجزائرية للتدقيق متوفر على الرابط:

http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf

المقرر رقم 23 الصادر بتاريخ 15 مارس 2017 المتضمن معايير الجزائرية للتدقيق متوفر على الرابط:

http://www.cnc.dz/fichier_regle/1230.pdf

المقرر رقم 77 الصادر بتاريخ 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير الجزائرية للتدقيق متوفر على الرابط:

http://www.cnc.dz/fichier_regle/1275.pdf

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

من أجل التعرف على محتوى هذه المعايير سيتم عرض مضمونها بشكل مفصل، حيث اعتمد الباحث في تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات على مساهمتها في عملية التدقيق، وذلك كما يلي:

- المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط لها؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بتنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالتقرير والتوثيق.

المطلب الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط لها

تضمن هذه المجموعة معيارين للتدقيق، تم إصدارهما في مقررين مختلفين كما هو موضح في الجدول رقم (III-01)، وهما المعيار NAA 210 والمعيار NAA 300.

أولاً: المعيار NAA 210 " إتفاق حول أحكام مهام التدقيق "

حسب ما جاء في نص الفقرة الرابعة من هذا المعيار، فإنه يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة⁽¹⁾، وهذا يعني أن هذا المعيار يعالج مهمة التدقيق سواء كانت تعاقدية أو قانونية حسب ما تقتضيه ظروف التعاقد والهدف منه.

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يعالج المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المنشأة، حول أحكام مهمة التدقيق، ويخص كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيق المتكررة أو تدقيق المنشآت الصغيرة.⁽²⁾

ويهدف المدقق إلى قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها، وذلك من خلال ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق.⁽³⁾

(1) وزارة المالية، (2016): المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، الفقرة 4، ص 3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، نفس المرجع، الفقرتين: 1، 2، ص 3.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، نفس المرجع، الفقرة 5، ص 3.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

II. متطلبات المعيار:

عند الانتهاء من عملية التعاقد، يجب على المدقق أن يطلب من المنشأة تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، وعليه أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

1- الشروط المسبقة للتدقيق: يجب على المدقق ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، لاسيما (1)

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المنشأة وهدف الكشف المالية؛
 - الإدارة تعترف وتترك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية؛
 - يجب تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للرقابة الداخلية الفعال؛
 - لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام المهمة.
- أما إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المنشأة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة.

2- محتوى رسالة المهمة: يجب تدوين أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق، ويجب أن تتضمن

هذه الأخيرة ما يلي (2):

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛
- الإشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق؛
- طريقة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
- مخطط تنفيذ التدقيق؛
- الإشارة إلى إمكانية وجود مخاطر لا يمكن تفاديها مرتبطة بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح، وذلك نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالرقابة الداخلية؛

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 7، 8، ص ص 3-4.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، نفس المرجع، الفقرتين: 9، 10، ص ص 4-5.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المقنعة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛

- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛

- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأحداث التي قد تؤثر على الكشوف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوفات المالية.

كما أن هناك بعض الحالات التي قد تطرأ، والتي في حالة حدوثها، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على ما يلي:

- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛

- الأحكام المتعلقة بإشراك المدققين الداخليين أو مستخدمي المنشأة؛

- الأحكام الواجب اتخاذها مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

3- التدقيقات المتكررة: يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة؛ كما يجب على المدقق أن يحدد أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير المنشأة بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته بحيث تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية، لاسيما عند (1):

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة لطبيعة ونطاق تدخلات المدقق؛

- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛

- حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المنشأة أو المساهمين؛

- ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات المنشأة؛

- وقوع حدث أو طلب من المؤسسة يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق.

4- تعديل رسالة المهمة: يجب على المدقق ألا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب

معقول لفعل ذلك، أما إذا وافق المدقق على تعديلها إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب عليه وعلى

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 11، 12 و 13، ص 5.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

الإدارة وضع أحكام جديدة وتضمنها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي؛ وإذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه (1):

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛
 - تحديد وجود أي نوع من الإلتزام، تعاقدية أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين.
- 5- خصوصيات أخرى:** نص المعيار على بعض الخصوصيات الخاصة بالتدقيق المشترك، والتي تتمثل في: (2)

- في حالة التدقيق المشترك حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية، ويجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم؛

- عندما يكون مدقق المنشأة الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدمجة هو أيضا مدقق منشأة أخرى أو عدة منشآت تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة منشآت؛
- عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من المنشأة الأم التأكيد خطيا أن جميع المنشآت قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيما يخصه.

ثانيا: المعيار NAA 300 " تخطيط تدقيق الكشوفات المالية "

أشار المعيار إلى أن قراءة محتوى المعيار تتم بالرجوع إلى المعيار NAA 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق" في حين لم يتم إصدار هذا المعيار بعد، الأمر الذي سيشكل صعوبة في فهم وتطبيق محتوى المعيار على اعتبار أن هذا المعيار يشكل الإطار التصوري لمعايير التدقيق الجزائرية.

وحسب نص الفقرة 1-2 من المعيار، فإن تخطيط التدقيق هو: "عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة ب) نهاية التدقيق السابق وتستمر طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري".

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يتناول هذا المعيار إلتزامات المدقق عند التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، وذلك فيما يخص التدقيقات المتكررة، أما المسائل الإضافية الواجب مراعاتها في إطار مهمة التدقيق الأولية فتعالج بشكل منفصل؛ ويتضمن

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 14-17، ص ص 5-6.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، نفس المرجع، الفقرات: 18-21، ص 6.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

التخطيط لعملية تدقيق وضع استراتيجية تدقيق شاملة تتوافق مع المهمة ووضوح برنامج عمل، وتختلف طبيعة ومدى التخطيط بناء على حجم وتعقيد المنشأة. (1)

من خلال ما سبق، نجد أن عملية تخطيط التدقيق مرتبطة بمصطلحين رئيسيين وهما (2):

1- إستراتيجية التدقيق: تحدد إستراتيجية التدقيق المنهج العام للأعمال خلال مسار مهمة التدقيق، لا سيما

منها نطاق، رزنامة وتوجيه الأعمال، وعتبة أو عتبات الدلالة (الأهمية النسبية) المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل.

2- برنامج العمل: ينبثق برنامج العمل عن إستراتيجية التدقيق، ويحدد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات

الضرورية خلال السنة المالية، لوضع خطة المهمة، بهدف تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف أو مقبول.

ويهدف المدقق إلى التخطيط للتدقيق لتنفيذ مهمة التدقيق بفعالية، وذلك عن طريق وضع إستراتيجية تدقيق

وبرنامج عمل يتوافق وحجم المنشأة وحجم الأعمال الواجب إنجازه، ويساعد التخطيط الجيد والسليم المدقق على (3):

- الإهتمام الجيد والمناسب بالمجالات الهامة لمهمة التدقيق؛
- تحديد المشاكل المحتملة ومعالجتها في الوقت المناسب؛
- تنظيم وتسيير مهمة التدقيق بشكل جيد وصحيح، مما يحقق الفعالية والكفاءة في أداء المهمة؛
- إختيار أعضاء الفريق المكلفين بمهمة التدقيق بناء على المستويات المناسبة من المهارة والكفاءة للاستجابة للمخاطر المحتملة مع التقسيم الصحيح للمهام؛
- توجيه أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم وفحص أعمالهم؛
- تنسيق أعمال مدققي فروع المجمع والخبراء المستعان بهم.

II. متطلبات المعيار:

1- إشراك الأعضاء الرئيسيين للفريق المكلف بالمهمة: يجب على المسؤول عن المهمة والأعضاء

الرئيسيين الآخرين في الفريق المكلف بالمهمة، المشاركة في تخطيط التدقيق، بما في ذلك، التخطيط للمقابلات

مع الأعضاء الآخرين للفريق والمشاركة فيها، وذلك باستخدام خيرتهم ومعارفهم بهدف تحسين فعالية وكفاءة عملية

التخطيط. (4)

(1) وزارة المالية، (2016): المقرر رقم 002 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300، الفقرة 1-1، ص 3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300، نفس المرجع، الفقرتين: 1-2، 2-2، ص 4.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300، نفس المرجع، الفقرة 1-2، ص 3.

(4) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300، نفس المرجع، الفقرة 1-3، ص 4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

2- الأعمال التمهيدية لتخطيط المهمة: عند بداية مهمة التدقيق، يجب على المدقق تنفيذ الإجراءات التالية (1):

– تنفيذ الإجراءات المطلوبة بموجب المعيار NAA 200 المتعلقة بالحفاظ على العلاقة مع الزبون والاستمرار في مهمة التدقيق المحددة؛

– تقييم الامتثال للقواعد الأخلاقية، بما فيها المتعلقة بالإستقلالية، وفقا للمعيار NAA 200؛

– التأكد من أنه على دراية بشروط المهمة، وفقا لمتطلبات المعيار NAA 210.

3- تخطيط مهمة التدقيق: يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد إستراتيجية تدقيق شاملة تتكيف

مع المهمة، وتحديد نطاق، رزنامة، ومنهجية التدقيق، معطيا بذلك التوجيهات اللازمة لإعداد برنامج العمل، وهذا ما يساعد على تقسيم العمل والإشراف المناسب على أعضاء فريق المهمة. حيث (2):

أ- عند إعداد الاستراتيجية العامة: يجب على المدقق:

– تحديد خصائص المهمة التي تحدد نطاقها؛

– التأكد من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره من أجل تخطيط رزنامة التدقيق وطبيعة

الاتصالات المطلوبة؛

– مراعاة العوامل التي، حسب حكمه المهني، مهمة لتوجيه الأعمال التي يتعين الفريق المكلف بالمهمة

إنجازها؛

– الأخذ بعين الإعتبار نتائج العمل التمهيدي المنجز لتخطيط المهمة التي تم تنفيذها فعلا، وإن أمكن،

تحديد ما إذا كانت الخبرة المكتسبة في مهمات أخرى تم تنفيذها للمنشأة من طرف المدقق، ملائمة في هذه الحالة؛ والتأكد من طبيعة، رزنامة ونطاق الموارد الضرورية لتنفيذ المهمة.

ب- عند إعداد برنامج عمل: يجب على المدقق إعداد برنامج عمل يتضمن وصفا لما يلي:

– طبيعة، رزنامة ونطاق الإجراءات المخططة لتقييم المخاطر المحددة عند تطبيق المعيار NAA 315؛

– طبيعة، رزنامة ونطاق إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات، المحددة

عند تطبيق المعيار NAA 330؛

– إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها من أجل تنفيذ المهمة وفقا لمعايير NAA

الأخرى.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3-2، ص 5.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300، نفس المرجع، الفقرة 3-3، ص 5-6.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

ت- يجب أن يخطط المدقق لطبيعة وبرنامج ونطاق التعليمات التي سيتم تقديمها لأعضاء الفريق المكلف بالمهمة والإشراف عليهم، بالإضافة إلى فحص أعمالهم الجارية وفقا لـ:

- حجم وتعقيد المنشأة؛

- المجال الذي يغطيه التدقيق؛

- تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة؛

- مهارات وكفاءة كل عضو من أعضاء الفريق المكلف بالمهمة التي تؤدي أعمال التدقيق.

4- **عملية التوثيق:** يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق ما يلي (1):

- الاستراتيجية العامة للتدقيق؛

- برنامج العمل؛

- كل التعديلات الهامة التي تم إجرائها خلال المهمة على الاستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل، والأسباب التي أدت إلى إدخال هذه التعديلات.

والجدير بالذكر، أنه يجب على المدقق خلال مسار مهمة التدقيق، تحيين وتغيير استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما كان ذلك ضروريا.

III. مسائل إضافية يجب مراعاتها عند مهمة التدقيق الأولي:

يجب على المدقق قبل البدء في مهمة التدقيق الأولي، القيام بالأنشطة التالية²:

- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها وفقا للمعيار NAA 220 المتعلقة بقبول العميل ومهمة التدقيق المحددة؛

- التواصل مع المدقق السابق، عندما يكون هناك تغيير في المدقق، وفقا للقواعد الأخلاقية ذات الصلة.

المطلب الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بتنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات

تمثل هذه المجموعة أصل مهمة التدقيق، فهي تضم معايير العمل الميداني للمدقق وأساس إبداء الرأي من عناصر مقنعة، حيث أولى المشرع الأولوية لها كونها أساس عملية التدقيق، وتضم إثني عشرة معيارا من أصل ستة عشر تم إصدارها.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3-4، ص6.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300، نفس المرجع، الفقرة 4، ص6.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

أولاً: المعيار NAA 500 " العناصر المقنعة"

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق الوصول إلى استنتاجات يبني عليها رأيه، وتعتبر ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، وهي تراكمية بطبيعتها، إذ يتم جمعها أساساً من خلال الإجراءات المنفذة خلال التدقيق، ويمكن أن تتضمن كذلك معلومات يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ناتجة عن عمليات تدقيق سابقة أو أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة. (1)

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يشرح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويتناول واجبات المدقق المتعلقة بتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة، للتوصل إلى استنتاجات معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة خلال التدقيق. (2)

وبناء على ما سبق، نجد أن العناصر المقنعة الواجب تجميعها من طرف المدقق يجب أن تتصف بالكفاية والملائمة، فهاتان الصفتان مقترنتان، حيث يجب توفرهما معا حتى يتمكن المدقق من الإعتماد على هذه العناصر، وقد أوضح المعيار مفهوم كل منها كما يلي (3):

1- الكفاية: تقدير كفاية العناصر المقنعة كمي (عدد العناصر المجمعة)، وتعتمد كمية العناصر المقنعة الواجب تجميعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة، ولكن أيضا على نوعية العناصر المجمعة.

2- الملائمة: تقدير ملائمة العناصر المقنعة فهو كفي، حيث تعتمد الملائمة على نوعية العناصر المجمعة، والمقصود بذلك هو دلالة ومصداقية العناصر، هذه الأخيرة تتعلق بمصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي تم جمعها فيها .

ويهدف المدقق إلى تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق التي من شأنها أن تمكنه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة، قصد التوصل إلى استنتاجات معقولة يستند عليها في تأسيس رأيه.

(1) وزارة المالية، (2016): المقرر رقم 002 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500، الفقرة 4، ص 3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500، نفس المرجع، الفقرتين: 1، 2، ص 3.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500، نفس المرجع، الفقرتين: 6، 7، ص 4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

II. متطلبات المعيار:

1- المعلومات المستخدمة كمصدر للعناصر المقنعة: يقع على عاتق المدقق جملة من الواجبات التي عليه الالتزام بها في إطار المعلومات التي سيستخدمها كعناصر مقنعة، والتي حددها المعيار كما يلي (1):

- في إطار تقدير مصداقية العناصر التي تم جمعها، يجب على المدقق أن يكون يقظا وواعيا تجاه المؤشرات التي يمكن أن تؤدي إلى التشكيك في صحتها، فإذا كان هناك شك، عليه تحديد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب تنفيذها لرفع هذا اللبس؛

- حتى تعتبر العناصر المقنعة المجموعة أنها ذات مصداقية، يجب أن تكون المعلومات الصادرة عن المنشأة والمستخدم من طرف المدقق في إطار تنفيذ إجراءات التدقيق، كاملة ودقيقة بالقدر الكافي، وعند الإقتضاء، يجب على المدقق:

- جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية هذه المعلومات؛
- تقدير ما إذا كانت هذه المعلومات دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي لتلبية إحتياجات التدقيق.
- إذا كانت المعلومات المستخدمة كعناصر مقنعة ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة، يجب على المدقق، قدر الإمكان، ومع مراعاة أهمية عمل هذا الخبير لأغراض التدقيق:
- تقييم كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير؛
- الإطلاع على أعمال الخبير؛
- تقدير ملائمة أعمال الخبير التي سيتم استخدامها كعناصر مقنعة للتأكيد المعني.

2- تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة: إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، والتي تعكس بصدق وانتظام طبيعة وعمليات المنشأة؛ ويتصرّحها أن الكشوف المالية تقدم صورة عادلة أو أنها تم عرضها بصدق من جميع الجوانب الهامة، فهي بذلك تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة عن صحة ودقة وشفافية الكشوف المالية (الاعتراف والتقييم، العرض والإفصاح عن مختلف عناصر الكشوف المالية والمعلومات المقدمة في هذا الشأن)؛ لذلك يجب على المدقق استخدام التأكيدات حول تدفق العمليات، أرصدة الحسابات، والمعلومات الواردة في الكشوف المالية، بشكل مفصل وكاف لتكون أساس تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية. (2)

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 11-15، ص5.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500، نفس المرجع، الفقرتين: 18-19، ص6.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

تشكل "التأكدات" معايير ومبادئ يشترط تحقيقها انتظام الكشوف المالية وصدقها وصحتها، وتدخّل التأكيدات التي يستعملها المدقق في إطار الفئات التالية:⁽¹⁾

– التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق: واقع الأحداث، الشمولية، الدقة، الفصل بين الفترات، القيد المحاسبي.

– تأكيدات تتعلق بالأرصدة في نهاية الفترة: الوجود، الحقوق والواجبات، الشمولية، التقييم والقيد.

– تأكيدات تتعلق بعرض الكشوفات المالية والمعلومات المتضمنة فيها: واقع، حقوق وواجبات، الشمولية، تصنيف وفهم، الدقة والتقييم.

3- إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقتنعة: يقوم المدقق بجمع العناصر المقتنعة بهدف التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه، وذلك من خلال تنفيذ:⁽²⁾

– إجراءات تقييم المخاطر: لاكتساب معرفة حول المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية؛

– إختبارات الإجراءات: بهدف تقييم الفعالية التشغيلية للضوابط الرقابية من حيث الوقاية، أو كشف وتصحيح الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات؛

– الرقابة المادية: للكشف عن الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات؛ وتتضمن عمليات فحص تفصيلية وإجراءات تحليلية في الجوهر.

ومن أهم الإجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقتنعة التي جاء بها المعيار هي: فحص السجلات أو الوثائق، فحص الأصول العينية (الملموسة)، الملاحظة المادية، طلب المعلومات، طلب التأكيدات الخارجية، الفحص الحسابي، إعادة تنفيذ الإجراءات أو الأعمال الرقابية المنفذة، الإجراءات التحليلية.

ثانيا: المعيار NAA 501 "العناصر المقتنعة – إعتبرات أخرى":

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يتناول هذا المعيار مراعاة المدقق عند حصوله على العناصر المقتنعة الكافية والملائمة، وفق المعيار NAA 330، المعيار NAA 500 ومعايير "NAA" المعنية الأخرى، فيما يتعلق ببعض الجوانب المحددة المتعلقة بالمخزونات، القضايا (الدعوى القضائية) والنزاعات التي تكون المنشأة طرفا فيها، والمعلومات القطاعية في إطار

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 20-21، ص6.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500، نفس المرجع، الفقرات: 22-30، ص7-8.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

تدقيق الكشوف المالية؛ ويهدف المدقق فمن خلال التزامه بمتطلبات هذا المعيار إلى الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة متعلقة بـ: (1)

➤ وجود وحالة المخزونات؛

➤ إكتمال إحصاء (جرد) القضايا والنزاعات التي تكون المنشأة طرفاً فيها؛

➤ عرض المؤشرات التي سيتم توفيرها بخصوص المعلومات القطاعية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق.

II. متطلبات المعيار:

1- المخزونات: يقع على عاتق المدقق مجموعة من الواجبات الخاصة بالمخزونات حسب الحالة، والمتمثلة

فيما يلي: (2)

➤ إذا كانت المخزونات جوهرية بالنظر إلى الكشوف المالية، يجب على المدقق الحصول على عناصر

مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق وجودها وحالتها، وذلك عن طريق:

➤ حضوره لعملية الجرد المادي للمخزونات، إلا إذا تعذر ذلك، وهذا من أجل:

• تقييم التعليمات والإجراءات التي حددتها الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد المادي؛

• ملاحظة تطبيق إجراءات العد (comptage) التي أعدتها الإدارة؛

• تفتيش المخزونات؛

• إختبار العد عن طريق السبر.

➤ إخضاع الحسابات النهائية لمخزونات المنشأة لإجراءات التدقيق لتحديد ما إذا كانت تعكس بشكل دقيق

النتائج الحقيقية لعد المخزونات.

➤ عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ آخر غير تاريخ الإقفال، يجب على المدقق بالإضافة

إلى الإجراءات المطلوبة في الفقرة السابقة، تنفيذ إجراءات تدقيق بهدف الحصول على عناصر مقنعة لتحديد ما

إذا كانت التغيرات في المخزونات بين تاريخ العد وتاريخ الإقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

➤ لظروف غير متوقعة، إذا تعذر على المدقق حضور عملية الجرد المادي للمخزونات، عليه إجراء أو

ملاحظة بعض عمليات العد في تاريخ آخر، وتنفيذ إجراءات تدقيق بديلة للتحقق من حركة المخزونات بين

التاريخين.

(1) وزارة المالية، (2018): المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501، الفقرتين: 1، 2، ص3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501، نفس المرجع، الفقرات: 3-7، ص ص3-4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- إذا كان حضور الجرد المادي للمخزونات غير عملي، على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها، وإذا لم يكن ذلك ممكناً، على المدقق إبداء رأي معدل في تقريره وفقاً للمعيار NAA 705؛
- إذا كانت المخزونات الخاضعة لعهددة وسيطرة "الغير" جوهرية بالنظر إلى الكشف المالية، على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود هذه المخزونات وحالتها وذلك باتخاذ واحدة من التدابير التالية أو كلاهما معاً:
- طلب تأكيد من "الغير" حول كمية وحالة المخزونات التي بحوزته لحساب المنشأة، وفقاً لإجراءات التأكيدات الخارجية الواردة في المعيار NAA 505؛
- إجراء تفتيش أو تنفيذ إجراءات تدقيق أخرى ملائمة حسب الظروف السائدة، وهذا عندما تولد المعلومات التي تم الحصول عليها شك حول نزاهة وموضوعية "الغير".
- 2- القضايا والمنازعات:** فيما يخص القضايا والنزاعات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، فقد حدد المعيار جملة من الواجبات على المدقق الامتثال لها بغرض تحقيق أهدافه من تطبيق المعيار في هذه المسألة، والمتمثلة فيما يلي:⁽¹⁾
- على المدقق تحديد وتنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والتي قد تولد مخاطر اختلالات معتبرة، وتتضمن هذه الإجراءات:
- طلبات المعلومات موجهة للإدارة، أو حسب الحالة إلى أشخاص آخرين من داخل المنشأة، بمن فيهم المستشار القانوني الداخلي؛
- فحص محاضر إجتماعات القائمين على الحكم، وكذلك المراسلات المتبادلة بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛
- فحص المصاريف القضائية.
- إذا خلص المدقق بعد تقييمه، إلى وجود مخاطر اختلالات معتبرة مرتبطة بالقضايا والمنازعات، أو عندما تشير إجراءات التدقيق المنفذة إلى احتمال وجود قضايا ومنازعات أخرى مهمة، يجب على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في معايير "NAA" الأخرى، أن يسعى إلى التواصل مباشرة مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة إن وجد.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 8-11، ص 4-5.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

وللقيام بذلك، تعد الإدارة رسالة طلب معلومات وترسل من طرف المدقق، يطلب فيها من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة بالإجابة بشكل مباشر على المدقق؛ أما في حالة منع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من التواصل بشكل مباشر مع المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية أو النظام الداخلي للهيئة المهنية للمحامين، فعلى المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة.

➤ على المدقق إبداء رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار NAA 705، في حال اجتمعت الشروط التالية:

➤ رفض الإدارة السماح للمدقق من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو اللقاء به، أو رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة بدوره الإجابة على رسالة طلب المعلومات بطريقة كافية، أو أنه ممنوع من الإجابة؛

➤ تعذر على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة عند تنفيذ إجراءات التدقيق البديلة.

➤ يجب على المدقق الطلب من الإدارة أو القائمين على الحكم في المنشأة، حسب الحالة، لتزويده بالتصريحات الكتابية التي تؤكد أن جميع القضايا والمنازعات الحالية والمحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب مراعاتها عند إعداد الكشوف المالية، قد تم إبلاغه عنها وتسجيلها وذكرها في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

3- المعلومات القطاعية: يجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص العرض والإفصاح في الكشوف المالية، عن المعلومات القطاعية الجوهرية، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وذلك عن طريق: (1)

- اكتساب فهم للطرق المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد المعلومات القطاعية، ثم:
- تقييم ما إذا كانت هذه الطرق من شأنها أن توفر معلومات تتوافق والمراجع المحاسبي المطبق؛
- إذا اقتضى الأمر ذلك، إختبار تطبيق هذه الطرق.
- تنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق أخرى ملائمة للظروف السائدة.

ثالثا: المعيار NAA 505 " التأكيدات الخارجية "

التأكيدات الخارجية هي: "عناصر مقنعة يتم الحصول عليها في شكل رد خطي موجه مباشرة للمدقق من طرف الغير (زبائن، موردين، بنوك، ...) سواء كان ذلك في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر"، والتي يمكن أن تأخذ إحدى الأشكال التالية: (2)

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501، مرجع سبق ذكره، الفقرة 12، ص 5.

(2) وزارة المالية، (2016): المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505، الفقرة 3، ص 12.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- طلب التأكيد الإيجابي (المستعجل): هو طلب يكون الرد فيه مستعجل حيث يتضمن رد الغير بشكل مباشر على طلب المدقق إما بتأكيد أو نفي المعلومات الواردة في الطلب أو تقديم المعلومات المطلوبة.
- طلب التأكيد السلبي (الضمني): هو طلب يتضمن رد الغير بشكل مباشر فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

وحسب نص الفقرة 15 من هذا المعيار، تعد التأكيدات السلبية تقدم عناصر أقل إقناعا من التأكيدات الإيجابية، لذلك لا يمكن للمدقق الإعتماد عليها إلا عند اجتماع الشروط التالية:

- تقييم المدقق نتج عنه أن خطر ضعيف لوجود اختلالات معتبرة، وقد جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة حول فعالية الرقابة المتعلقة بالتأكد المعني؛
- إحتواء العناصر الخاضعة للتأكد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية؛

- إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية؛

- إذا كان المدقق يجهل الأسباب والظروف التي أدت بالمرسل إليهم بإيصال طلبات التأكيد الضمني.

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يعالج هذا المعيار كيفية استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي وذلك بتصميم ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بغية الحصول على عناصر مقنعة ملائمة وموثوقة والتي على أساسها يبني المدقق رأيه.

II. متطلبات المعيار:

1- إجراءات التأكيد الخارجي: إن عملية طلب التأكيدات الخارجية من الغير تخضع لعملية منهجية تتم

على مراحل ووفقا لإجراءات، وقد تضمنت الفقرة 4 من هذا المعيار هذه الإجراءات، وهي:

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب: وهي المعلومات المراد الحصول على تأكيد بشأنها، بما في ذلك أرصدة الحسابات ومكوناتها، آجال الإتفاقيات، العقود والعمليات التي قد تكون أبرمتها المنشأة مع طرف آخر؛
- تحديد الطرف الآخر (الغير): اختيار الغير المؤهلين للتأكد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد؛
- تصميم طلبات التأكيدات وضمن إرسالها إلى الجهة أو الشخص المناسبين، كما أنها تنص على إرسال الردود للمدقق مباشرة؛

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- إرسال الطلبات إلى الغير ومتابعتها.

نصت الفقرة الخامسة من المعيار على أنه، عند إعداد وتصميم طلبات التأكيدات الخارجية يجب مراعاة

العوامل التالية:

- ضرورة التأشير على الإثباتات من الأطراف المعنية؛
- مراعاة مخاطر الانحرافات المعتبرة وبالأخص المحددة منها، بما في ذلك مخاطر الغش؛
- مراعاة الجوانب الشكلية للطلب وكذا طريقة تقديمها؛
- الاعتماد على التجارب السابقة في إطار مهام التدقيق؛
- إختيار أفضل وأنجع وسيلة للتواصل (طلب كتابي، إلكتروني، أو وسيلة أخرى...)
- الحصول على ترخيص من الإدارة لتشجيع الغير على الرد على طلب المدقق، إذ أن بعض الأطراف لا تقبل الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة؛
- مراعاة قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة (مثل، مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي).

2- رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد: إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب

التأكيد يجب عليه: (1)

- التحري عن أسباب رفض الإدارة ومحاولة الحصول على أدلة إثبات حول صحة ومنطقية هذه الأسباب؛
- تقييم آثار رفض الإدارة على تقييمه لمخاطر الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها مخاطر الغش وعلى طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الأخرى؛
- وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات ذات مصداقية وموثوقة.

إذا استخلص المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات مصداقية وموثوقة بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المنشأة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه.

3- نتائج إجراءات التأكيد الخارجي: بعد قيام المدقق بالإجراءات سألغة الذكر، وإرساله لطلب التأكيد للجهة

المعنية، يكون أما حالتين، وهما:

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 6، 7، ص 3.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ حالة تلقي الردود من الغير: في هذه الحالة يقوم المدقق بتقييم درجة موثوقية ومصداقية الردود التي تلقاها، وذلك كالآتي: (1)

– إذا تبين له عوامل تثير شكوكه حول مصداقية الرد على طلب التأكيد كأن يتلقى المدقق ردود مرسله إلكترونيا أو عن طريق الفاكس قد تحمل مخاطر فيما يخص مصداقيتها لأنه من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد وكشف التغييرات، فإنه يتوجب عليه محاولة الحصول على عناصر مقنعة أخرى تكون مكتملة لها لإزالة هذه الشكوك؛

– إذا تبين للمدقق أن الغير أو الجهة التي وجه إليها طلب التأكيد استعانت بجهات أخرى بهدف التنسيق في إعداد الردود على طلبات التأكيد، فبإمكانه وضع إجراءات لتفادي المخاطر التالية:

• الرد غير صادر عن المصدر الصحيح؛

• إمكانية الحصول على الرد من جهة غير مرخص لها بإعداد الرد؛

• إمكانية تعرض الإرسالية الأولى إلى تغييرات في المحتوى.

– إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد، فله حق الطلب من الغير الرد عليه بشكل خطي ومباشر، وإذا لم يتلقى الرد خطيا، فعليه البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛

– إذا توصل المدقق إلى عدم مصداقية الرد على طلب التأكيد، فعليه تقييم أثر ذلك على تقييمه للاختلافات المعنوية المتعلقة بها، بما فيها مخاطر الغش، بالإضافة إلى طبيعة، رزامة وإجراءات التقييم الأخرى.

➤ حالة عدم تلقي ردود على طلب التأكيد: عدم تلقي رد هو غياب الرد نهائيا أو تلقي رد جزئي على طلب

التأكيد المستعجل، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه؛ في هذه الحالة يجب على المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة، للحصول على عناصر مقنعة ذات مصداقية وموثوقية. (2)

➤ حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل ضروريا للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة: إذا

توصل المدقق إلى أن الرد على طلب التأكيد المستعجل ضروري للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن توفر العناصر المقنعة التي يحتاجها هذا الأخير؛ إذا لم يتم الحصول على التأكيد

اللازم، يجب على المدقق تحديد الآثار المترتبة على التدقيق وعلى رأيه. (3)

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505، مرجع سبق ذكره، الفقرة 8، ص ص 3-4.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505، نفس المرجع، الفقرتين: 9، 10، ص 4.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505، نفس المرجع، الفقرة 11، ص 4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

4- **التناقضات (Les Divergences):** التناقض هو اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المتضمنة في الوثائق المحاسبية للمنشأة؛ فيجب على المدقق: (1)

- البحث عن وجود تناقضات بهدف تحديد ما إذا كانت تشير إلى وجود اختلالات أو لا، قد تشير بعض التناقضات بالمقارنة مع طلبات التأكيد إلى وجود اختلالات حقيقية أو محتملة في الكشوف المالية؛

- عند تحديد اختلال حقيقي، تقييم ما إذا كان هذا الاختلال يشكل مؤشرا عن وجود غش، فقد يشير وجود تناقض أيضا إلى وجود واحد أو أكثر من أوج القصور الرقابة الداخلية على المعلومة المالية.

5- **تقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها:** يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج إجراءات التأكيد الخارجية توفر عناصر مقنعة ذات مصداقية وموثوقية، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على عناصر مقنعة مكملة؛ حيث يساعد هذا التقييم المدقق في تحديد ما إذا تم الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة أو ضرورة الاستعانة بعناصر مقنعة مكملة، وذلك مع مراعاة كل إجراءات التدقيق الأخرى المنجزة؛ وعند تقييم نتائج كل طلب من طلبات التأكيد الخارجية، يمكن للمدقق تصنيف هذه النتائج إلى فئات كما يلي: (2)

- الرد المستلم من الغير المؤهل يعرب فيه عن موافقته (تأكيد) على المعلومات الواردة في طلب التأكيد أو يقدم المعلومات المطلوبة دون تناقض؛

- الرد يعتبر غير موثوق به؛

- عدم الرد؛

- رد متناقض.

رابعاً: المعيار NAA 510 " مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية"

حسب ما جاء في نص الفقرة الثانية من المعيار، فالأرصدة الافتتاحية هي: "تشمل بالإضافة إلى المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر التي كانت موجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات بخصوصها كالطرق المحاسبية المستخدمة لعرض حسابات السنوات السابقة..."، فهي بذلك تعني كل الكشوف المالية الإفتتاحية والمعلومات المتضمنة فيها، بما في ذلك ملحق الكشوف المالية.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 12-14، ص 5.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505، نفس المرجع، الفقرة 16، ص 6.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

أما الفقرة الثالثة منه، فقد عرفت مهمة التدقيق الأولية على أنها: "المهمة التي لم يتم فيها تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة، أو تم تدقيقها من طرف مدقق آخر (يدعى المدقق السالف أو السابق)"، فمهمة التدقيق الأولية تمثل أول سنة من عهدة المدقق عند انطلاقه في مهام التدقيق الموكلة إليه.

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، كما تطرق المعيار لنتائج وتقرير التدقيق في حالة لم يكن هذا الأخير قادرا على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية وفي حالة وجود اختلال في نتائج الأرصدة الافتتاحية أو عدم عرض معلومات مهمة لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية.

في إطار مهمة التدقيق الأولية، يهدف المدقق من خلال التزامه بمتطلبات هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة للحصول على ضمان أنه قد تم (1):

- عند إعادة الافتتاح (تسجيل القيد الافتتاحي) نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛
- تطبيق الطرق المحاسبية المناسبة التي تنعكس في الأرصدة الافتتاحية بشكل ثابت عند إعداد الكشوف المالية للسنة المالية الجارية؛
- التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات في الطرق المحاسبية بطريقة مناسبة، وتم عرضه بشكل صحيح وعرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

II. متطلبات المعيار:

يتوجب على المدقق القيام بجملة من الإجراءات في إطار مهمة التدقيق الأولية، ويمكن تلخيصها في العناصر التالية.

1- إجراءات التدقيق للأرصدة الافتتاحية: يجب على المدقق القيام بالاجتهادات التالية (2):

- الاطلاع على أحدث الكشوف المالية وتقرير المدقق السابق حولها، إن وجدت، من أجل الحصول على المعلومات الملائمة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة المتعلقة بها؛

(1) وزارة المالية، (2016): المقرر رقم 002 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510، الفقرة 4، ص3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510، نفس المرجع، الفقرتين: 5، 6، ص ص3-4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تثبت أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على اختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للسنة المالية الجارية، وكذلك:
- التأكد من أن أرصدة إقفال السنة المالية السابقة تم نقلها بشكل صحيح للسنة المالية الجارية، أو إذا اقتضى الأمر ذلك، قد تم إعادة معالجتها؛
- تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس تطبيق الطرق المحاسبية المناسبة؛
- إتخاذ خطوة أو مجموعة من الخطوات التالية:
- فحص ملفات العمل (إذا كانت القواعد الأخلاقية والمهنية تعطي للمدقق إرشادات في تواصله مع المدقق السابق)، أو أسس استنتاجات المدقق السابق إذا كانت الكشوف المالية قد تم تدقيقها؛
- تقييم إجراءات التدقيق المنجزة خلال السنة المالية الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ملائمة حول الأرصدة الإفتتاحية؛
- تنفيذ إجراءات تدقيق خاصة لجمع عناصر مقنعة تتعلق بالأرصدة الإفتتاحية.

➤ إذا تأكد المدقق من خلال حصوله على عناصر مقنعة من أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على اختلالات يمكن أن يكون لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الحالية، يجب عليه تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية تكون مناسبة للظروف السائدة لتحديد هذا الأثر؛ فإذا خلص إلى وجود مثل هذه الاختلالات في الكشوف المالية للفترة الحالية، فيجب عليه إعلام المستوى الإداري المناسب وكذلك المسؤولين على الحكم بذلك، وفقا للمعيار NAA 450؛

2- ثبات تطبيق الطرق المحاسبية: يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية التي تنعكس في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل مستمر في الكشوف المالية للفترة الحالية، وأن أثر التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بطريقة مناسبة وعرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق. (1)

3- معلومات ذات الصلة الواردة في تقرير المدقق السابق: إذا تم تدقيق الكشوف المالية للفترة السابقة من طرف مدقق آخر سابق وتم تعديل الرأي، فيجب على المدقق تقييم تأثير المسألة التي نجم عنها التعديل، في إطار تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة للفترة الحالية وفقا للمعيار NAA 315. (2)

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7، ص4.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510، نفس المرجع، الفقرة 8، ص4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

4- الاستنتاجات وتقرير المدقق:

➤ الأرصدة الافتتاحية: يجب على المدقق: (1)

- إذا كان غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية، إبداء رأي متحفظ، وبيّن استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية؛

- إذا خلاص إلى أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي اختلالاً لديه تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الحالية، وأن تأثير هذا الاختلال لم يتم تسجيله محاسبياً بطريقة مناسبة، ولم يتم عرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب في الكشوف المالية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، عليه حسب الحالة، إبداء رأي بتحفظ أو رأي بالرفض وفقاً للمعيار NAA 705.

➤ **ثبات تطبيق الطرق المحاسبية:** وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، إذا توصل المدقق أن الطرق المحاسبية للفترة الحالية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الافتتاحية؛ أو أن التغيرات في الطرق المحاسبية لم يتم تسجيلها محاسبياً بطريقة مناسبة ولم يتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كاف في الكشوف المالية، يجب عليه حسب الحالة إبداء رأي متحفظ أو رأي بالرفض وفقاً للمعيار NAA 705. (2)

➤ **تعديل الرأي في تقرير المدقق السابق:** إذا طرأ تعديل في الرأي في تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية للفترة السابقة لا يزال ذو دلالة وأهمية بالنسبة للكشوفات المالية للفترة الحالية، يجب على المدقق "أن يعدل رأيه" في التدقيق على تلك الكشوف المالية وفقاً للمعيارين NAA 705 و NAA 710. (3)

خامساً: المعيار NAA 520 " الإجراءات التحليلية "

حسب ما جاء في نص الفقرة الثالثة من المعيار، فإن الإجراءات التحليلية هي: " تقنية رقابة تتمثل في تقييم المعلومات المالية بناء على ارتباطها بالمعلومات المالية وغير المالية الأخرى، سواء كانت صادرة أو غير صادرة عن الحسابات"، وتتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع بيانات سابقة أو تقديرية للمنشأة أو لمنشآت مشابهة، باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510، مرجع سبق ذكره، الفقرة 9، ص 4.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510، نفس المرجع، الفقرة 10، ص 4-5.

*الرأي المعدل: رأي بتحفظ، رأي بالرفض أو استحالة إبداء الرأي.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510، نفس المرجع، الفقرة 11، ص 5.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

وبناء على نص الفقرة الثانية من المعيار، فإن الإجراءات التحليلية الموضوعة التي يتم تنفيذها أثناء التعرف على المنشأة وبيئتها كإجراءات لتقييم المخاطر، والتي يعالجها المعيار NAA 300، تسمح بتحديد العمليات أو الأحداث غير العادية لتحديد الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيقها فيما يخص رزمة ومدى إجراءات التدقيق التي يتعين تنفيذها استجابة لتلك المخاطر.

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها رقابة مادية في جوهرها، حيث يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، كما يعالج كذلك التزام المدقق بتنفيذ إجراءات تحليلية مثبتة أثناء فحص التماسق العام للحسابات الذي تتم عند نهاية التدقيق. (1)

ويهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة ذات دلالة وموثوقية من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية المادية، وعليه تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لضمان التماسق العام بين المعرفة المكتسبة حول المنشأة وكشوفها المالية، هذا ما يساعده على القيام بتحليل نتائج الإجراءات التحليلية وبناء رأيه حول الكشوف المالية بالاعتماد على تلك النتائج. (2)

II. متطلبات المعيار:

حدد المعيار مجموعة من الواجبات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق عند استخدام الإجراءات التحليلية، كما يلي (3):

1- الإجراءات التحليلية المادية: الرقابة المادية المنفذة من طرف المدقق قد تكون إجراءات تحليلية مادية أو إختبارات تفصيلية، أو مزيج بين الاثنين.

➤ يجب على المدقق تقييم ملائمة إجراء تحليلي معين وصلته بتأكيدات محددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في اكتشاف اختلال الذي قد يؤدي، منفردا أو إذا أضيف لاختلالات أخرى، إلى احتواء الكشوف المالية لاختلالات معتبرة؛

(1) وزارة المالية، (2017): المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520، الفقرة 1، ص3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520، مرجع سبق ذكره، الفقرة 4، ص3.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520، نفس المرجع، الفقرات: 5-11، ص ص3-4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ لتقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال الذي قد يؤدي، منفردا أو إذا أضيف لاختلالات أخرى، إلى احتواء الكشوف المالية لاختلالات معتبرة، على المدقق أن مراعاة مستوى دقتها، موثوقيتها، تفصيلها وتوفرها؛

➤ يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة، وأبعد من ذلك، عليه وضع إجراءات التدقيق لتوضيح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.

2- الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس استنتاج شامل: يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في التوصل إلى استنتاج شامل بشأن توافق الكشوف المالية مع معرفته للمنشأة.

3- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية: عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها من خلال:

➤ طلب معلومات من الإدارة وجمع العناصر المقنعة الملائمة لتأكيد الردود التي المتحصل عليها؛

➤ تنفيذ إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية في ظل الظروف السائدة.

سادسا: المعيار NAA 530 " السبر في التدقيق "

أشار المعيار في بدايته إلى أن قراءة محتواه تتم في ضوء المعيار NAA 200، في حين أن هذا الأخير لم يتم إصداره بعد، وهذا من النقائص المسجلة في عملية إصدار معايير NAA حيث أنه فهم بعض المعايير المصدرة يقترن بأخرى لم تصدر بعد.

حسب ما جاء في نص الفقرة الرابعة من المعيار، فالسبر الذي أجري على أقل من 100% من عناصر المجتمع ذات الصلة بالتدقيق يعد وسيلة لتزويد المدقق بأساس معقول لاستقراء استنتاجاته من عينة ما على كافة المجتمع الذي استخرجت منه، ويعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه خاصيتين، حيث تعتبر كل طريقة في السبر لا تلبى إحدى هاتين الخاصيتين طريقة سبر غير إحصائية، والمتمثلتان في (1):

➤ الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة؛

➤ استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر، بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة.

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

(1) وزارة المالية، (2018): المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530، الفقرة 6، ص3.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

يطبق هذا المعيار في حالة ما قرر المدقق استخدام السبر لتنفيذ إجراءات التدقيق، حيث يعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار العينة، وتنفيذ إختبار الإجراءات والفحص التفصيلي وتقييم نتائج السبر؛ ويهدف المدقق في إطار هذا المعيار في استخدام عينة التدقيق في الحصول على أساس معقول يمكن من خلاله أن يستخلص إستنتاجات حول المجتمع الذي تم أخذ العينة منه. (1)

II. متطلبات المعيار:

1- تحديد حجم العينة واختيار العناصر المراد اختبارها: يجب على المدقق إختيار الطريقة التي يريد

إعتمادها في تحديد العينة، كما عليه تحديد حجم هذه الأخيرة، حيث نص المعيار على: (2)

➤ إختيار طريقة أخذ العينة: يجب على المدقق عند إختيار العينة مراعاة أهداف إجراءات التدقيق وخصائص المجتمع الذي سيتم أخذ العينة منه، وهذا بعد التأكد من أن إكتمال المجتمع المعني.

➤ حجم العينة: يجب على المدقق تحديد عينة ذات حجم كاف لتقليل "مخاطر أخذ العينات" إلى مستوى

مقبول ومنخفض، وذلك بالاعتماد على إحدى المقاربات التالي ذكرها، والتي في كل الحالات، يجب عليه أن يكون موضوعيا في اختياره، كما عليه تأسيس اختياراته على طريقة للاختيار.

• المقاربة الإحصائية: يتم إختيار العناصر المعتمدة في السبر بالطريقة التي تتيح لكل وحدة من وحدات

أخذ العينات فرصة محتملة للاختيار؛

• المقاربة غير الإحصائية: يقع إختيار العناصر بهدف السبر ضمن حكم المهني.

2- تنفيذ إجراءات التدقيق: يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق، والتي حددها المعيار كما يلي (3):

➤ أن يخضع كل عنصر تم اختياره لإجراءات تدقيق تتماشى مع الهدف المنشود؛

➤ تنفيذ ذلك الإجراء على عنصر بديل، إذا لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق إجراء التدقيق، مثلا إذا

ألغي شيك تم اختياره للتحقق من وجود ترخيص بالدفع، يتم إختيار شيك آخر بدلا الشيك الأول بشرط أن يقتنع المدقق تماما أنه لا يشكل "فجوة (انحرافا أو فارقا)"**؛

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 1، 3، ص3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530، نفس المرجع، الفقرات: 10-13، ص ص3-4.

* مخاطر أخذ العينات: هو ذلك الخطر الذي يواجهه المدقق عند التعبير عن رأي تدقيق خاطئ أو عن رأي غير ملائم. مثل إختيار الإجراءات: الإستنتاج أن الضوابط الرقابية أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع والعكس؛ إختيار التفاصيل: الإستنتاج أنه لا توجد اختلالات معتبرة مع أنها موجودة في الواقع والعكس.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530، نفس المرجع، الفقرات: 14-16، ص4.

** الفجوة (الانحراف أو الفارق): هو اختلال لا يمثل المجتمع.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ عندما يتعذر عليه تنفيذ إجراءات التدقيق المخطط لها على عنصر تم اختياره، أو إجراءات بديلة مناسبة، عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه فجوة، مقارنة مع الإجراءات الرقابية المنصوص عليها في حالة إختبار الإجراءات، أو على أنه اختلال في حالة الفحص التفصيلي؛

➤ إختيار عناصر السبر بالكيفية التي تتيح لكل عناصر المجتمع فرصة لاختيارها.

3- طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات: يجب على المدقق تحديد طبيعة الانحرافات والاختلالات المكتشفة

والأسباب التي أدت إليها، حيث حدد المعيار في إطار ذلك جملة من الواجبات التي يتعين على المدقق تنفيذها لتحقيق هذا الغرض، والمتمثلة في (1):

➤ التحري عن طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة، وتقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى مختلف المجالات الأخرى للتدقيق؛

➤ الحصول على مستوى عال من اليقين على أنه لا يمثل المجتمع، وذلك في حالات نادرة جدا حيث يعتبر المدقق انحرافا أو اختلالا حدد في السبر كخطأ عرضي؛ وللقيام بذلك، عليه تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية بالطريقة التي تسمح بجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تثبت أن هذا الانحراف أو الاختلال لا يؤثر على باقي المجتمع.

4- استقرار الاختلالات: في حالة الفحص التفصيلي، يجب على المدقق استقرار الاختلالات كشف عنها

السبر على كافة المجتمع، وفي بعض الحالات قد لا يكون الاستقرار كافيا لتحديد مقدار التعديل المطلوب تسجيله؛ وعندما يحدث أن يكون الاختلال خطأ عرضي، يمكن استبعاده من الاختلالات الواجب استقرارها على كافة المجتمع. (2)

5- تقييم نتائج السبر: في حالة الفحص التفصيلي، فإن الاختلالات التي تم استقرارها بما فيها الاختلال

العرضي إن وجد، تشكل للمدقق أحسن تقدير للاختلالات الموجودة في المجتمع، وعندما تتجاوز الاختلالات التي تم استقرارها بالإضافة إلى الخطأ العرضي، "الاختلالات المقبولة"، لا يمنح السبر أساسا معقولا للتوصل إلى استنتاجات حول المجتمع الذي تم التحقق منه، وكلما اقتربت الاختلالات التي تم استقرارها بما فيها الخطأ العرضي من الاختلال المقبول، كلما زادت احتمال أن الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع تتجاوز الاختلال المقبول المحدد في البداية. ونفس الشيء إذا كان الاختلال التي تم استقراره أكبر من المتوقع من طرف المدقق والذي

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 17، 18، ص5.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530، نفس المرجع، الفقرة 19، ص5.

* الاختلال المقبول: هو قيمة نقدية لا تتجاوز القيمة المرجعية التي حددها المدقق مسبقا للحصول على مستوى مناسب من التأكيد.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

استخدمه لتحديد حجم العينة، يمكن للمدقق أن يخلص إلى وجود مخاطر أخذ العينات غير مقبولة كون الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع تتجاوز الاختلال المقبول، كما أن مراعاة نتائج إجراءات التدقيق الأخرى يساعد على تقييم مخاطر أن الاختلالات الحقيقية في المجتمع تتجاوز الاختلال المقبول، والذي يمكن التقليل منها إذا تم جمع عناصر مقنعة إضافية.

يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قدمت أساسا معقولا للتوصل إلى استنتاجات حول كافة المجتمع الذي تم فحصه، وفي حالة العكس، إذا خلص المدقق أن السبر لم يقدم أساسا معقولا للتوصل إلى استنتاجات حول كافة المجتمع الذي تم فحصه، يمكن أن: (1)

➤ يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها وحول إمكانية وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، أو

➤ يكيف طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية الواجب تنفيذها للوصول إلى الضمانات المطلوبة.

سابعا: المعيار NAA 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"

لا يمكن قياس بعض بنود الكشوف المالية بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط، ويطلق على مثل هذه البنود مصطلح التقديرات المحاسبية؛ وتؤثر درجة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية بدورها على مخاطر الاختلالات المعتمدة، بما فيها إمكانية ممارسة تحيز غير متعمد أو متعمد من طرف الإدارة.

تتضمن بعض التقديرات المحاسبية عدم يقين في التقييم منخفض نسبيا يمكن أن يؤدي إلى مخاطر اختلالات معتبرة ضعيفة، ومع ذلك، قد يكون هناك عدم يقين عال نسبيا مرتبط بتقييم بعض التقديرات المحاسبية خاصة عندما تستند على فرضيات هامة.

ويختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق، فالهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية هو توقع بنتيجة معاملة أو أكثر أو بالأحداث أو بالظروف التي أدت إلى الحاجة لتقديرات محاسبية، أما بالنسبة للتقديرات المحاسبية الأخرى، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، فإن

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 20، 21، ص 5-6.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

الهدف من التقييم مختلف، إذ يتعلق الأمر بالتعبير عن القيمة الحالية لمعاملة ما أو لبند في الكشوف المالية، استنادا إلى ظروف لوحظت في تاريخ التقييم.

إن وجود اختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي وبين الذي تم تسجيله أو الإفصاح عنه في الكشوف المالية لا يعكس بالضرورة خلافا في هذه الأخيرة، كما هو الحال خاصة بالنسبة للتقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية حيث أن كل إنجاز محقق يتأثر بالضرورة بالأحداث أو الظروف اللاحقة لتاريخ إجراء التقييم لاحتياجات الكشوف المالية.

1. هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة 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 وتقديم مؤشرات تحيز محتملة أدخلته الإدارة. ويهدف المدقق في إطار هذا المعيار وفي سياق المرجع المحاسبي المعمول به، إلى الحصول على العناصر المفنعة الكافية والملائمة للتحقق من أن: (1)

➤ التقديرات المحاسبية معقولة، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المتضمنة في الكشوف المالية، سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومات؛

➤ المعلومات الواردة في الملحق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ذات دلالة.

II. متطلبات المعيار:

1- إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة: حدد المعيار واجبات على المدقق مراعاتها عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة والمتمثلة في (2):

➤ عند إجراء تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة من أجل الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، عند تطبيق المعيار NAA 315، ومن أجل توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعنونة في التقديرات المحاسبية، يجب على المدقق الحصول على معرفة للنقاط التالية:

➤ أحكام المرجع المحاسبي المعمول به المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك المعلومات التي سيتم توفيرها بشأنها؛

(1) وزارة المالية، (2018): المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540، الفقرتين 1 و 5، ص 3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540، نفس المرجع، الفقرتين: 6، 7، ص 4-5.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ كيفية تحديد الإدارة المعاملات، الأحداث أو الظروف التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى تسجيل التقديرات المحاسبية أو الإشارة إليها في ملاحق الكشوف المالية. ولاكتساب هذه المعرفة، يجب على المدقق أن يستفسر من الإدارة عن التغييرات التي حدثت في ظروف قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة، أو إعادة النظر في التقديرات المحاسبية الحالية؛

➤ كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية، ومعرفة البيانات التي أعدت على أساسها، بما في ذلك:

- الطريقة، وعند الاقتضاء، النموذج المستخدم لإجراء التقدير المحاسبي؛
- الضوابط الرقابية الملائمة؛
- استخدام الإدارة المحتمل لخبير؛
- الفرضيات التي تشكل أساس التقديرات المحاسبية؛
- ما إذا كان هناك تغيير أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير مقارنة بالفترة السابقة، في الطرق المتبعة لإجراء التقديرات المحاسبية، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي الأسباب؟
- ما إذا قامت الإدارة بتقييم الآثار المترتبة عن حالة عدم اليقين المرتبطة بتقييم التقدير، وإذا كان الأمر كذلك، كيف أجرت هذا التقييم؟

➤ يجب على المدقق فحص المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المدرجة في الكشوف المالية للفترة السابقة، أو، إذا اقتضى الأمر، الفحص اللاحق لها لاحتياجات الفترة الحالية؛

2- تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة: في هذا الإطار، يجب على المدقق⁽¹⁾:

➤ عند تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة، تقييم درجة عدم اليقين المرتبط بتقييم التقديرات المحاسبية، كما يمكن أن تتأثر درجة عدم اليقين بعدة عوامل، أعطى المعيار أمثلة عنها في الفقرة الثامنة منه؛ حيث يمكن أن تؤثر درجة عدم اليقين المرتبطة بتقييم التقديرات المحاسبية على إمكانية إدخال تحيز في التقدير؛

➤ تحديد حسب حكمه المهني، ما إذا كان أي من التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها تتضمن على درجة مرتفعة من عدم اليقين المرتبط بتقييمها، قد يؤدي إلى مخاطر كبيرة.

3- الإستجابة للمخاطر المقيمة للاختلالات المعتبرة: بناء على مخاطر المقيمة للاختلالات المعتبرة،

يجب على المدقق تحديد:⁽²⁾

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 8، 9، ص5.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540، نفس المرجع، الفقرات: 10-13، ص ص5-7.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- ما إذا كانت الإدارة طبقت بشكل صحيح أحكام المرجع المحاسبي المعمول به المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- ما إذا كانت الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية مناسبة وتم تطبيقها بشكل مستمر (تتوافق) مع الفترة السابقة، وما إذا كانت أي التغييرات الممكنة في التقديرات المحاسبية أو في الطريقة المستخدمة لإجرائها، ملائمة للظروف السائدة؛
- استجابة للمخاطر المقيمة للاختلالات المعتمدة، يجب على المدقق أن يتعهد بتنفيذ، وفقا لمتطلبات المعيار NAA 330، واحدا أو أكثر من الإجراءات التالية، مع مراعاة طبيعة التقدير المحاسبي:
 - تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المدقق، قد تكون إجراء ملائم للحصول على عناصر مقنعة فيما يتعلق بتقدير محاسبي، عندما يتوقع أن تكون هذه الأحداث تقع، وتمنح عنصر مقنع إما يؤكد أو ينفي التقدير المحاسبي؛
 - التحقق من كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية والبيانات التي استندت إليها؛ للقيام بذلك، يجب على المدقق تقدير ما إذا كانت:
 - طريقة التقييم المستخدمة مناسبة للظروف السائدة؛ عندما لا يحدد المرجع المحاسبي المطبق طرق التقييم، ويستخدم المدقق حكمه المهني لتقدير ما إذا كانت الطريقة ملائمة في ظل هذه الظروف؛
 - الفرضيات التي وضعتها الإدارة معقولة بالنظر إلى أهداف التقييم للمرجع المحاسبي المطبق؛
 - قد تعكس الفرضيات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية توقعات الإدارة فيما يتعلق بأهداف أو استراتيجيات محددة؛ في مثل هذه الحالات، يمكن للمدقق تنفيذ إجراءات التدقيق من أجل تقدير معقولة هذه الفرضيات، واختبار فعالية الإجراءات الرقابية على كيفية عمل الإدارة للتقديرات المحاسبية، بالاشتراك مع الرقابة المادية المناسبة.
- تحديد تقدير ظرفي أو مجال من التقديرات لتقييم على التقدير الظرفي للإدارة؛ لذلك:
- عندما يستند المدقق إلى فرضيات أو يستخدم طرق تختلف عن تلك المتبعة من طرف الإدارة، يجب أن يكتسب معرفة كافية بالفرضيات والطرق التي اتبعتها الإدارة، لإثبات أن التقدير الظرفي أو مجال التقديرات الخاص به يأخذ في الاعتبار المتغيرات المعنية ولتقييم أي اختلافات جوهرية مع التقدير الظرفي للإدارة؛
- عندما يستنتج المدقق أنه من المناسب استخدام مجال التقديرات، يجب عليه التقليل منها بناء على العناصر المقنعة المتاحة لديه، إلى الحد الذي يعتبره معقولا.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ عند تحديد ما إذا كانت الإدارة طبقت بشكل صحيح أحكام المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية أو في الاستجابة لمخاطر الاختلالات المعتبرة التي تم تقييمها، يجب على المدقق النظر فيما إذا كانت أي كفاءة أو معرفة متخصصة تتعلق بجانب أو أكثر للتقديرات المحاسبية، مطلوبة للحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

4- المراقبة المادية والتكميلية استجابة للمخاطر الجوهرية:

➤ حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم: حدد المعيار الواجبات المطلوبة على المدقق فيما يخص عدم اليقين المرتبط بالتقييم، وذلك كما يلي (1):

➤ بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر جوهرية، بالإضافة إلى المراقبات المادية الأخرى التي يتم تنفيذها لتلبية لمتطلبات المعيار NAA 330، يجب على المدقق تقييم الجوانب التالية:

• الكيفية التي أخذت فيها الإدارة بعين الاعتبار الفرضيات البديلة أو الإنجازات المختلفة، فضلا عن أسباب رفضها، أو الكيفية التي أخذت الإدارة بها في الحسبان عدم اليقين المرتبط بالتقييم عند تحديد التقدير المحاسبي؛

• ما إذا كانت الفرضيات الهامة المعتمدة من قبل الإدارة معقولة؛

• عندما يؤثر ذلك على معقولية الفرضيات الهامة التي اعتمدها الإدارة، أو ملاءمة تطبيق المرجع المحاسبي المعمول به، أو نية الإدارة في اتخاذ إجراءات محددة وقدرتها على القيام بذلك.

➤ إذا رأى المدقق أن الإدارة لم تولي الاهتمام الكافي للآثار المترتبة عن عدم اليقين المرتبط بالتقييم المتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة، فيجب عليه، إذا اعتبر ذلك ضروريا، تحديد المجال الذي من خلاله يتم تقييم مدى معقولية التقدير المحاسبي.

➤ معايير التسجيل والتقييم: جاء في نص الفقرة السادسة عشر من المعيار أنه، بالنسبة للتقديرات

المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر جوهرية، يجب على المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة حول معرفة ما إذا كان:

➤ قرار الإدارة يعكس أو لا يعكس التقديرات المحاسبية في الكشف المالية؛

➤ عناصر التقييم المختارة للتقديرات المحاسبية، تتوافق مع أحكام المرجع المحاسبي المعمول به.

¹ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 14، 15، ص ص 7-8.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ **تقدير معقولة التقديرات المحاسبية والبحث عن الاختلالات:** حسب مضمون الفقرة السابعة عشر، يجب على المدقق تقييم، بناء على العناصر المقنعة، ما إذا كانت التقديرات المحاسبية الواردة في الكشف المالية إما معقولة في سياق المرجع المحاسبي المعمول به، أو خاطئة.

5- المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية: حدد المعيار للمدقق فيما يخص المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بواجبات خاصة وهي (1):

➤ يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة لتحديد ما إذا كانت المعلومات الواردة في الكشف المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية تتوافق مع متطلبات المرجع المحاسبي المعمول به؛

➤ بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر جوهرية، يجب على المدقق في سياق المرجع المحاسبي المعمول به، تقييم دلالة المعلومات الواردة في الكشف المالية على حالة عدم اليقين المرتبط بتقييمها.

6- مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة: يجب على المدقق فحص أحكام وقرارات الإدارة المتخذة عند إجراء التقديرات المحاسبية، قصد رصد مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة، هذه الأخيرة لا تشكل في حد ذاتها الاختلالات التي تمكن المدقق من التوصل إلى استنتاجات حول عقلانية التقديرات المحاسبية، ولكن مثل هذه المؤشرات قد تؤدي إلى التساؤل عن معرفة ما إذا كان تقييم المخاطر والاستجابة لها لا يزال قائما، والنظر في باقي نتائج المترتبة على باقي عملية التدقيق، ومن جهة أخرى، يمكن أن يكون لهذه المؤشرات تأثير على تقييم المدقق ما إذا كانت الكشف المالية في مجملها تحتوي على اختلالات معتبرة من عدمه كما هو موضح في المعيار NAA 700.(2)

7- التصريحات الكتابية: يجب على المدقق الحصول على تصريحات كتابية من الإدارة تؤكد أنها تعتبر الفرضيات الهامة التي اعتمدها عند إعدادها للتقديرات المحاسبية معقولة.(3)

8- التوثيق: يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق ما يلي:(4)

➤ أساس استنتاجاتها بشأن معقولية أو عدم معقولية التقديرات المحاسبية، التي تؤدي إلى مخاطر جوهرية والمعلومات المتعلقة بها؛

➤ عند الاقتضاء، مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 18، 19، ص8.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540، نفس المرجع، الفقرتين: 20، 21، ص8.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540، نفس المرجع، الفقرة 22، ص9.

(4) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540، نفس المرجع، الفقرة 23، ص9.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

ثامنا: المعيار NAA 560 الأحداث اللاحقة

يقصد بالأحداث اللاحقة في مفهوم هذا المعيار: "تلك الأحداث التي تقع بين "تاريخ الكشوف المالية" * (تاريخ إقفال الحسابات) و"تاريخ تقرير المدقق" ** ، والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره"⁽¹⁾؛ وقد ميز المعيار نوعين من الأحداث اللاحقة، وذلك حسب تاريخ حدوثها وهي⁽²⁾:

1- الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق؛

2- الأحداث التي تقع بين تاريخ تقرير المدقق و"تاريخ إعتقاد (المصادقة) الكشوف المالية"*** من طرف الهيئة المخولة لذلك.

ا. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة الواجب التقيد بها لإقفال الحسابات في إطار مهمة التدقيق الموكلة إليه⁽³⁾، وتتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في⁽⁴⁾:

➤ الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تؤكد على أن الأحداث اللاحقة التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو المعلومات المتضمنة تمت معالجتها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق والذي يوافق النظام المحاسبي المالي في الجزائر؛

➤ المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصداره للتقرير، والتي لو كان قد علم بها قبل ذلك التاريخ كانت قد تؤثر على محتوى التقرير (إدخال تعديلات على محتواه).

ا. متطلبات المعيار:

تختلف الإجراءات الواجب اتخاذها باختلاف تاريخ وقوع الحدث، حيث لكل منها إجراءات خاصة بها على المدقق تنفيذها طيلة مهمة التدقيق المكلف بها.

* تاريخ الكشوف المالية: هو تاريخ إعداد الكشوف المالية للمنشأة محل التدقيق وتحمل الهيئة المخولة بالإصدار لمسؤولياتهم تجاه ذلك.
** تاريخ تقرير المدقق: هو التاريخ الموضح على تقرير المدقق المتعلق بالكشوف المالية، والذي يوافق تاريخ نهاية مهمة التدقيق، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يسبق تاريخ إعداد الكشوف المالية.

⁽¹⁾ وزارة المالية، (2016): المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560، الفقرة 2-4، ص 2.

⁽²⁾ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560، نفس المرجع، الفقرة 2-1، ص 2.

*** تاريخ إعتقاد الكشوف المالية: هو تاريخ إعتقاد الكشوف المالية (المصادقة عليها) من طرف الجمعية العامة للمنشأة أو الهيئة المخولة لذلك.

⁽³⁾ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560، نفس المرجع، الفقرة 1، ص 2.

⁽⁴⁾ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560، نفس المرجع، الفقرة 3، ص 2.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

1- الأحداث اللاحقة الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق: تتمثل المتطلبات الواجب

على المدقق مراعاتها عند تطبيق أحكام هذا المعيار والمتعلقة بالأحداث اللاحقة الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق فيما يلي⁽¹⁾:

طبقا لرسالة المهمة المتفق عليها وفقا للمعيار NAA 210، فهي تتضمن موافقة الإدارة على إبلاغ المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على محتوى الكشوف المالية، والتي علمت بها بين تاريخ تقرير المدقق و"تاريخ نشر الكشوف المالية".*

وفي هذه الحالة، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت قد تم تحديد الأحداث الواقعة خلال هذه الفترة تتطلب إدخال تعديلات على الكشوف المالية أو المعلومات المتضمنة فيها، والتي تغطي الفترة الممتدة من تاريخ القوائم المالية إلى غاية تاريخ تقرير المدقق أو أقرب تاريخ ممكن منه، يجب على المدقق مراعاة تقييمه للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق التي يجب أن تشمل:

- إدراك المدقق لكافة الإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة للتأكد من أن جميع الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها؛
- طلبات الحصول على معلومات من الإدارة أو من القائمين على الحكم في المنشأة، لمعرفة ما إذا كانت أحداث ما بعد إقفال الحسابات من المحتمل أن يكون لها تأثير على البيانات المالية؛
- قراءة محاضر إجتماعات الشركاء أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المنشأة، إن وجدت، والتي انعقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، بالإضافة إلى طلبات الاستعلام حول المسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الإجتماعات ولم تحرر محاضرها بعد؛
- الاطلاع على آخر الكشوف المالية المرحلية بعد الإقفال، سواءا كانت مفروضة بموجب القانون أو لا؛
- في حالة عدم إعداد الكشوف المالية المرحلية، أو عدم وجود محاضر الإجتماعات، وحتى تكون إجراءات التدقيق ملائمة يمكن أن تكون في شكل فحص للدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة، بما في ذلك كشوف الحسابات البنكية؛

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 4-8، ص ص 3-4.

* تاريخ نشر الكشوف المالية: هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد، للأطراف الخارجية.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ إذا تبين للمدقق بعد وضع الإجراءات المذكورة سابقا، وجود أحداث تستوجب إدخال تعديلات على الكشوف المالية أو المعلومات المتضمنة فيها، في هذه الحالة، عليه تحديد ما إذا كان كل منها ينعكس بشكل صحيح في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛

➤ يجب على المدقق مطالبة الإدارة أو القائمين على الحكم في المنشأة، برسالة إثبات تؤكد معالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت إدخال تعديلات أو الإفصاح عن المعلومات وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

2- الأحداث اللاحقة الواقعة بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية: تتمثل واجبات المدقق وفق هذا المعيار والمتعلقة بالفترة بين تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية فيما يلي (1):

إن المدقق غير ملزم بتدقيق الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره، لكن في حالة إعلامه من طرف الإدارة بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشوف المالية، بأحداث من شأنها أن تحدث تعديلات على تقريره في حال علم بها قبل إصداره له، فيجب عليه:

➤ مناقشة هذه المسألة مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المنشأة؛

➤ تحديد وجوب إجراء تعديلات على الكشوف المالية من عدمه، فإذا توجب الأمر، عليه الاستفسار من الإدارة عن الطريقة التي تنوي التعامل بها تجاه هذه المسألة في القوائم الكشوف، وفي هذه الحالة، يكون المدقق أمام وضعيتين، إما أن تقوم المنشأة بتعديل القوائم المالية أو لا، حيث:

➤ إذا قررت المنشأة تعديل الكشوف المالية: في هذه الحالة على المدقق القيام بـ:

- تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم؛

- تمديد إجراءات التدقيق حتى تاريخ تقرير التدقيق الجديد؛ وإصدار تقرير تدقيق جديد على الكشوف المالية المعدلة؛

• في حالة ما إذا لم يمنع القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما الإدارة من الحد في التعديل على الكشوف المالية فقط فيما يتعلق بآثار الأحداث اللاحقة أساس هذا التعديل، ولا يمنع كذلك المخولين بالمصادقة على الكشوف المالية من حصر مصادقتهم على هذا التعديل فقط، يمكن للمدقق أن يحصر إجراءات التدقيق اللازمة على الأحداث اللاحقة للتعديل فقط، وفي هذه الحالة يجب على المدقق: إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 9-12، ص ص 4-5.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

إضافي يخص التعديل فقط؛ أو إصدار تقرير جديد أو تقرير معدل مع الإشارة إلى جميع إجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، تخص فقط الأحداث التي كانت سببا في هذا التعديل؛

➤ إذا قررت المنشأة تعديل الكشوف المالية: وذلك في ظل ظروف يعتقد المدقق أنها تستوجب إجراء تعديلات لأن آثارها على الكشوف المالية ذات دلالة، في هذه الحالة:

- إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للمنشأة، يجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال التقرير؛ أو
- إذا تم إيداع تقرير التدقيق للمنشأة، يجب على المدقق إشعار الهيئة المخولة بعدم إظهار الكشوف المالية للغير قبل إجراء التعديلات الضرورية؛ أما إذا تم ذلك، عليه إتخاذ الإجراءات اللازمة لتفادي إستعمال تقريره من قبل الغير، وتكون الإستشارة القانونية ضرورية في هذه الحالة.

أما بالنسبة للأحداث اللاحقة الواقعة بعد تاريخ نشر الكشوف المالية، فلا يتحمل المدقق أي إجراءات تدقيق أخرى على الكشوف المالية بعد إشهارها.

تاسعا: المعيار NAA 570 " استمرارية الاستغلال "

تعد فرضية الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث بموجبها من المفترض أن المنشأة مستمرة في نشاطها في المستقبل المتوقع، إذ أن الكشوف المالية معدة للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية المنشأة أو وقف نشاطها، أو في حالة عدم وجود بديل واقعي آخر لها. وعندما يكون تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال مبررا، يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن المنشأة سوف تكون لديها القدرة على تحصيل أصولها ودفع ديونها خلال السير العادي لأنشطتها. (1)

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يتناول هذا المعيار التزامات المدقق خلال تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند إعداد هذه الكشوف؛ ويهدف المدقق من خلال التزامه بتطبيق متطلبات هذا المعيار إلى (2):

➤ جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال

عند إعداد الكشوف المالية؛

(1) وزارة المالية، (2017): المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، الفقرة 2، ص3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، نفس المرجع، الفقرتين: 1 و 8، ص 3-4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- التوصل إلى استنتاج حول وجود عدم يقين معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها تثير شكا كبيرا في قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال؛ وذلك بناء على العناصر المقنعة التي تم جمعها؛
- تحديد الآثار المترتبة عن ذلك على تقرير المدقق.

II. متطلبات المعيار:

1- إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات الأخرى المرتبطة بها: تتمثل واجبات المدقق التي نص عليها

المعيار تجاه إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات الأخرى المرتبطة فيما يلي (1):

- عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا للمعيار NAA 315، يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال، وفي هذا الصدد، عليه تحديد ما إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال، وهنا يكون أمام حالتين:

- في حالة ما قامت الإدارة بالتقييم، يجب عليه أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت قد حددت أحداث أو ظروف من شأنها، منفردة أو في مجملها، أن تثير شكا كبيرا حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال، وفي هذه الحالة عليه أن يناقش خطط العمل لمواجهةها؛

- في حالة عدم قيام الإدارة بالتقييم بعد، يجب عليه أن يناقش مع الإدارة الأسباب التي من خلالها تنوي تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال، ويتحرى عن وجود أحداث أو ظروف من شأنها، منفردة أو في مجملها، أن تثير شكا كبيرا حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال.

- يجب على المدقق على مدار عملية التدقيق، أن يظل يقظا للعناصر المقنعة التي تشير إلى الأحداث أو الظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال، وفي هذه الحالة، بالإضافة إلى تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية المطلوبة من قبل هذا المعيار والمتعلقة بالكشف عن هذه الأحداث والظروف، يجب عليه عداة النظر في التقييم الذي أنجزه.

2- تقييم التقييم المنجز من قبل الإدارة: يجب على المدقق أن يقيم التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص

قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال، بما في ذلك العملية التي اتبعتها لإجراء التقييم. (2)

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 9، 10، ص ص4-5.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، نفس المرجع، الفقرة 11، ص5.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

3- الفترة اللاحقة لتلك المستخدمة من قبل الإدارة في تقييمها: بعد الفترة التي استخدمتها الإدارة في

إجراء التقييم يقع على عاتق المدقق الواجبات التالية (1):

- يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأي أحداث أو ظروف، التي قد تقع بعد الفترة التي يغطيها التقييم، والتي من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال؛
- بغض النظر عن طلبات الحصول على المعلومات من الإدارة، لا يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف التي من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال في الفترة التي تلي الفترة المستخدمة من قبل الإدارة في التقييم، والتي ستكون على الأقل اثني عشر (12) شهراً ابتداءً من تاريخ الكشف المالية.

4- إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف: تتمثل واجبات المدقق المتعلقة

بالإجراءات الإضافية التي نص عليها المعيار فيما يلي (2):

- إذا ما تم الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تحديد وجود عدم يقين معتبر أو لا، من خلال تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي قد تقلل من عدم اليقين. ويجب أن تشمل هذه الإجراءات ما يلي:

- مطالبة الإدارة بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال، في حال لم يتم القيام بذلك؛
- تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها أثناء التقييم، وتحديد ما إذا كان من المحتمل أن يؤدي تنفيذ هذه الخطط إلى تحسين الوضعية، وما إذا كانت قابلة للتنفيذ في ظل الظروف السائدة؛
- تحديد إذا ما ظهرت أي حقائق أو عناصر جديدة قد نشأت بعد تاريخ إجراء الإدارة للتقييم؛
- طلب تصريحات كتابية من الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المنشأة، حسب الحالة، فيما يخص خطط عملهم المستقبلية وقابلية تنفيذ مثل تلك الخطط.

- في حالة إعداد المنشأة لتقديرات لتدفقات الخزينة، وكان تحليل هذه التقديرات عاملاً مهماً في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المستخدمة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة، يجب أن تشمل هذه الإجراءات أيضاً:

- تقييم موثوقية البيانات الكامنة (الأساسية) المستعملة في إعداد التقديرات؛

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 15، 16، ص 5.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، نفس المرجع، الفقرتين: 17، 18، ص 5-6.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- تحديد إذا كان هناك مبررا كافيا لدعم الافتراضات التي تستند عليها التقديرات.
- 5- الاستنتاجات وتقرير التدقيق: يعد عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه، حسب حكم المدقق، يعتبر الإفصاح المناسب (معلومة مناسبة) في الكشوف المالية عن طبيعة الآثار المترتبة عن عدم اليقين هذا ضروريا من أجل ضمان عدالة وامتثال (مطابقة) الكشوف المالية. وبناء على العناصر المقنعة المجمعة، يجب على المدقق أن يستنتج، بناء على حكمه الشخصي، ما إذا كان هناك عدم يقين معتبر أو لا، يتعلق بالأحداث أو الظروف من شأنها، منفردة أو في مجملها، أن تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال. (1)
- 6- التطبيق الملائم لفرضية إستمرارية الإستغلال رغم وجود عدم يقين معتبر: في هذا الصدد تقع على عاتق المدقق الواجبات التالية (2):
 - إذا خلص المدقق إلى أن تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال ملائم في ظل الظروف السائدة بالرغم من وجود عدم اليقين معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:
 - تصف بطريقة ملائمة الأحداث والظروف الرئيسية التي من شأنها أن تثير شكاً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال وكذا خطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها؛
 - تشير بوضوح إلى وجود عدم يقين معتبراً مرتبطاً بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال، ونتيجة لذلك، قد تكون المنشأة غير قادرة على تحصيل أصولها ودفع ديونها خلال السير العادي لأنشطتها.
 - إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية، يجب على المدقق إبداء رأي غير معدل وإدراج فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل:
 - تسليط الضوء على وجود عدم اليقين معتبراً مرتبطاً بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال؛
 - لفت الانتباه إلى الملاحظة على الكشوف المالية التي تصف النقاط الواردة في الفقرة السابقة.
 - أما إذا لم تتوفر معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي بالرفض، حسب الحالة وفقاً للمعيار NAA 705؛ ويجب أن يذكر في تقريره أن هناك عدم يقين معتبر من المحتمل أن يثير شكاً معتبراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، مرجع سبق ذكره، الفقرة 19، ص 6.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، نفس المرجع، الفقرات: 20-22، ص 6-7.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

7- التطبيق غير الملائم لفرضية إستمرارية الإستغلال: إذا كان تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال غير الملائم، فإنه (1):

➤ إذا تم إعداد الكشوف المالية للمنشأة على أساس فرضية إستمرارية الإستغلال، ولكن المدقق، بناءً إلى حكمه الشخصي، يعتبر أن تطبيق هذه الفرضية من طرف الإدارة غير ملائم، يجب عليه إبداء رأي بالرغم، سواء كانت الكشوف المالية توفر أو لا معلومات عن عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال.

➤ إذا كانت الإدارة مطالبة، أو اختارت، إعداد الكشوف المالية إلا أن تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال غير ملائم في هذا الظروف السائدة، يجب إعداد الكشوف المالية في هذه الحالة حسب طريقة أخرى.

8- رفض الإدارة إجراء التقييم أو إتمامه: إذا لم ترغب الإدارة في إجراء تقييم أو إتمام تقييم تم إجراءه فعلياً عند طلب المدقق ذلك، يجب على هذا الأخير الأخذ في الإعتبار الآثار المترتبة عن هذه الوضعية على تقرير التدقيق. (2)

9- التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المنشأة: ما لم يشارك الأشخاص القائمين على الحكم في المنشأة في الإدارة، يجب على المدقق إبلاغهم بالأحداث والظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شكاً حول قدرة المنشأة على الاستمرار في الاستغلال؛ ينبغي أن يشمل هذا التواصل النقاط التالية: (3)

➤ ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم يقين معتبر أم لا؛

➤ ما إذا كان من الملائم أو لا تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال لإعداد وعرض الكشوف المالية؛

➤ دلالة المعلومات الواردة في الكشوف المالية فيما يتعلق بالأحداث والظروف المكتشفة.

10- التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية: في هذا الصدد إذا (4):

كان هناك تأخير كبير بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في المنشأة، يجب على المدقق الاستفسار عن أسباب التأخير.

قدر المدقق أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجاً عن أحداث أو ظروف تتعلق بفرضية إستمرارية الإستغلال، عليه تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي تعتبر ضرورية، كما يجب عليه أن يأخذ في الإعتبار تأثير هذه استنتاجاته من وجود عدم يقين معتبر.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 23، 24، ص7.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، نفس المرجع، الفقرة 25، ص7.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، نفس المرجع، الفقرة 26، ص7.

(4) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570، نفس المرجع، الفقرة 27، ص7.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

عاشرا: المعيار NAA 580 " التصريحات الكتابية"

حسب نص الفقرة الثالثة من المعيار، التصريحات الكتابية هي: "كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية، وهي بذلك تعد دليل إثبات".

ا. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف إدارة المنشأة في إطار مهمة تدقيق الكشوف المالية، كما أن الواجبات المطلوبة في ظل معايير التدقيق الجزائرية الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق محتوى هذا المعيار. (1)

ويهدف المدقق من تطبيقه لمتطلبات هذا المعيار إلى: (2)

- التأكد من أن المنشأة قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى؛
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات الكتابية المطلوبة من طرف المدقق.

اا. متطلبات المعيار:

طبقا لنص الفقرة السادسة من المعيار، على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية.

1- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة: تتضمن هذه التصريحات إقرارات الإدارة بمسؤوليتها

تجاه الكشوف المالية ومحتوى التصريحات الكتابية، فيجب على المدقق: (3)

- أن يطلب من الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمرجع المحاسبي المطبق، بما في ذلك العرض الصادق لها، كما هو محدد في شروط رسالة المهمة؛

(1) وزارة المالية، (2016): المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580، الفقرتين: 1، 2، ص 2.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580، نفس المرجع، الفقرة 5، ص 2.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580، نفس المرجع، الفقرتين: 7، 8، ص 3.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

– أن يطلب من الإدارة إرسال تصريح كتابي تؤكد فيه أنها زودته وأتاحت له الوصول إلى جميع المعلومات ذات الصلة طبقاً لأحكام رسالة المهمة، وأن جميع المعاملات تم تسجيلها وإدراجها في الكشوف المالية.

2- تصريحات كتابية أخرى: إضافة للتصريحات الكتابية المطلوبة في إطار معايير التدقيق الأخرى، قد يعتبر المدقق أنه من الضروري الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم أدلة العناصر المقنعة المتعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة عديدة واردة فيها، في هذه الحالات، يجب عليه طلب تصريحات كتابية أخرى حول هذه المسائل. (1)

3- التاريخ والفترة التي تغطيها التصريحات الكتابية: يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق وليس بعده، كما يجب أن تغطي التصريحات الكتابية جميع الكشوف المالية وجميع الفترات التي يغطيها تقرير المدقق. (2)

4- شكل التصريحات الكتابية: يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق؛ وإذا أُلزم التشريع أو التنظيم المعمول به الإدارة بإصدار "شهادات عمومية كتابية" تذكر فيها بمسؤولياتها، ويعتبر المدقق أنها تقدم كل أو جزء من التصريحات المتعلقة بمسؤوليات الإدارة المطلوبة، فلا يشترط أن تتطرق رسالة التأكيد إلى المسائل المتضمنة في هذه الشهادات. (3)

5- التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والتي لم يتم الحصول عليها:

➤ **التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية:** يمتاز المدقق بنزعة الشك المهني، مما قد يؤدي به إلى التشكيك في كفاءة الإدارة، نزاهتها، أخلاقياتها، أو واجباتها، أو حتى في التزامها بهذه الجوانب أو تنفيذها، في هذه الحالة، عليه: (4)

– تحديد تأثير هذا الشك على مصداقية هذه التصريحات، (كتابية أو شفوية) وكذلك على العناصر المقنعة بشكل عام؛

– وبالأخص، إذا كانت هذه التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة المجمعة الأخرى، على المدقق في هذه الحالة تنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة لحل هذه التناقضات؛

– إذا لم يتم التوصل إلى حل بشأن هذه التناقضات، عليه إعادة النظر في تقييم المسائل المشكوك فيها؛

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580، مرجع سبق ذكره، الفقرة 10، ص 3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580، نفس المرجع، الفقرة 11، ص 3.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580، نفس المرجع، الفقرة 12، ص 4.

(4) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580، نفس المرجع، الفقرات: 13-15، ص 4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

– إذا خلص المدقق إلى أن التصريحات الكتابية غير موثوقة، عليه إتخاذ الإجراءات اللازمة بما فيها تحديد الأثر المحتمل على الرأي المعبر عنه في التقرير.

➤ التصريحات الكتابية المطلوبة والتي لم يتم الحصول عليها: في حالة عدم تقديم الإدارة للمدقق لوحد أو أكثر من التصريحات الكتابية المطلوبة، يجب على المدقق⁽¹⁾:

– مناقشة هذه المسألة مع الإدارة (عدم ردها على التصريحات الكتابية المطلوبة)؛

– إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات (كتابية أو شفوية) وعلى العناصر المقنعة بشكل عام؛

– إتخاذ الإجراءات المناسبة، بما فيها تحديد الأثر المحتمل على الرأي المعبر عنه في التقرير.

إحدى عشر: المعيار NAA 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"

على الرغم من اختلاف أهداف وظيفة التدقيق الداخلي وأهداف التدقيق الخارجي، إلا أن بعض الوسائل التي تنفذ من طرف وظيفة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي لتحقيق أهداف كل منهما قد تكون متشابهة، وعليه، وفي إطار تنفيذ مهمته، على المدقق الخارجي الأخذ في الإعتبار أعمال التدقيق الداخلي بالإضافة إلى تأثيرها المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي، ويتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال المدققين الداخليين، ذلك أنه مهما بلغت درجة إستقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي تبقى غير مستقلة عن المنشأة كما هو مطلوب من المدقق الخارجي لإبداء الرأي حول الكشوف المالية.⁽²⁾

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يتناول هذا المعيار شروط وإمكانية إستخدام (الإستعانة) المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي، إذا خلص وفقا للمعيار NAA 315 أن وظيفة التدقيق الداخلي قد تكون ملائمة لتنفيذ مهمة التدقيق؛ ولا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها أعضاء التدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق. وفي إطار الإلتزام بمتطلبات هذا المعيار، تتمثل أهداف المدقق الخارجي عندما تكون هناك وظيفة تدقيق داخلي داخل المنشأة، والتي خلص إلى أنه من المحتمل أن تكون مفيدة لاحتياجات التدقيق، في تحديد إمكانية ومدى إستخدام أعمال المدققين الداخليين وفي حالة استخدامه، تحديد مدى ملائمة أعمالهم لاحتياجات التدقيق.⁽³⁾

⁽¹⁾ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580، مرجع سبق ذكره، الفقرة 16، ص 4.

⁽²⁾ وزارة المالية، (2017): المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، الفقرات: 3-5، ص3.

⁽³⁾ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، نفس المرجع، الفقرات: 1، 2 و6، ص3.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

II. متطلبات المعيار:

بغرض الاستفادة من أعمال المدققين الداخليين للمنشأة إذا كانت تحتوي على وظيفة خاصة بالتدقيق الداخلي، يقع على عاتق المدقق الخارجي الإلتزام بمجموعة من الواجبات لتحقيق أهدافه من هذا المعيار.

1- تحديد إمكانية ومدى استخدام أعمال المدققين الداخليين:

➤ على المدقق الخارجي تحديد ما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين مناسبة لاحتياجات التدقيق، مع مراعاة هذا التقييم لطبيعة الأنشطة المخصصة للتدقيق الداخلي، وكذا الأثر المنتظر لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة ووزنمة وإجراءات التدقيق الخارجي؛

➤ لتحديد ما إذا كانت أعمال التدقيق الداخلي مناسبة لاحتياجات التدقيق الخارجي، يجب على المدقق الخارجي تقييم: (1)

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعها في التنظيم، القيود المفروضة عليها وتبعيتها للإدارة في المنشأة أو حوكمة المنشأة؛
- ما إذا كان من المحتمل وجود تواصل فعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (حرية التواصل مع المدقق الخارجي في إطار اللقاءات الدورية)؛
- الكفاءة الفنية للمدققين الداخليين (التكوين والخبرة، طريقة توظيفهم، وما إذا كانوا أعضاء في معاهد مهنية معروفة)؛
- ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تقاريرها إلى الإدارة أو إلى إطار سامي يتمتع بالسلطة المناسبة، وما إذا كان المدققون الداخليون لديهم إمكانية الوصول مباشرة لمسيري المنشأة؛
- ما إذا كان المدققون الداخليون ليس لديهم مسؤوليات متضاربة؛
- إذا كانت إدارة المنشأة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي؛
- ما إذا كانت هناك أي ضغوط أو قيود تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي؛
- ما إذا كانت الإدارة تعمل بناء على التوصيات المقدمة من طرف وظيفة التدقيق الداخلي وإلى أي مدى؛
- ما إذا كان من المحتمل أن يتم تنفيذ أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني (يتم التخطيط لهذه الأعمال، فحصها وتوثيقها).

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مرجع سبق ذكره، الفقرة 8، ص4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ لتحديد التأثير المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة وبرنامج ومدى إجراءات التدقيق الخارجي، يجب على المدقق الخارجي مراعاة ما يلي: (1)

- طبيعة ومدى الأعمال المحددة التي تم تنفيذها أو التي سيتم تنفيذها من طرف المدققين الداخليين؛ قد يكون من المفيد الاتفاق مسبقاً مع المدققين الداخليين على برنامج ومدى أعمالهم، وتغطية التدقيق؛
- المخاطر المقيمة للاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات لتدفقات معاملات معينة، وأرصدة حسابات محددة، ومعلومات معينة مقدمة من خلال الكشوف المالية؛
- درجة الذاتية الكامنة في تقييم العناصر المقنعة التي تم جمعها من طرف المدققين الداخليين استناداً إلى التأكيدات المعنية.

2- استخدام أعمال خاصة قام بها المدققون الداخليون: من أجل استخدام أعمال خاصة قام بها المدققون

الداخليون، يجب على المدقق الخارجي تقييم وتنفيذ إجراءات التدقيق على هذه الأعمال لتحديد مدى وملاءمتها لاحتياجاته الخاصة، قد تشمل هذه الإجراءات ما يلي: (2)

- إعادة النظر في إجراءات التدقيق المطبقة من طرف المدققين الداخليين؛
- فحص العناصر التي تم التحقق منها من طرف المدققين الداخليين؛
- فحص عناصر مشابهة أخرى.

لتحديد ملائمة الأعمال الخاصة التي قام بها المدققون الداخليون لاحتياجاته الخاصة، يجب على المدقق الخارجي تقييم ما إذا كان:

- أن الأعمال تم تنفيذها من طرف مدققين داخليين تلقوا تكويناً فنياً وخبرة كافية بهذه الصفة؛
- أن هذه الأعمال، تم الإشراف عليها، فحصها وتوثيقها بشكل صحيح؛
- تم جمع العناصر المقنعة الكافية لتمكين المدققين الداخليين من التوصل إلى استنتاجات معقولة؛
- الاستنتاجات المتوصل إليها ملائمة للظروف السائدة، والتقارير المعدة من طرف المدققين الداخليين متوافقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛
- كل الاستثناءات أو النقاط غير العادية التي ظهرت خلال أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مرجع سبق ذكره، الفقرة 9، ص 5.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، نفس المرجع، الفقرات: 10-12، ص 5-6.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

عندما تعتبر أعمال المدققين الداخليين أحد عوامل تحديد طبيعة ورزنامة ومدى إجراءات المدقق الخارجي، قد يكون من المفيد الاتفاق المسبق مع المدققين الداخليين على النقاط التالية:

➤ رزنامة أعمالهم؛

➤ مدى تغطية التدقيق؛

➤ عتبة الدلالة (الأهمية النسبية) بالنظر إلى الكشوف المالية في مجملها، (وعند الاقتضاء، مستوى

(مستويات) الأهمية النسبية المعتمد لتدفقات معينة من المعاملات أو أرصدة حسابات محددة أو معلومات معينة

مقدمة من خلال الكشوف المالية، وعتبة التخطيط)؛

➤ الطرق المقترحة لاختيار العناصر للتدقيق؛

➤ توثيق الأعمال المنجزة؛

➤ إجراءات استعراض وتقديم عروض الحال عن الأعمال.

3- التوثيق: إذا استخدم المدقق الخارجي أعمالاً محددة منجزة من طرف المدققين الداخليين، يجب أن

يُدرج في وثائق التدقيق الاستنتاجات التي تم التوصل لها فيما يخص تقييم ملائمة هذه الأعمال، بالإضافة إلى

إجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حولها. (1)

إثنى عشر: المعيار NAA 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

حسب ما جاء في مضمون الفقرة الثالثة من المعيار، فإن الخبير المعين من طرف المدقق هو: "شخص

طبيعي أو معنوي (هيئة) ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا

الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة".

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يتناول هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بأعمال خبير يختاره للقيام برقابة خاصة تحتاج خبرة في

ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات هذا الخبير؛ ويهدف المدقق من

خلال هذا المعيار إلى تحديد: (2)

➤ الحالات التي يقدر المدقق أنها ضرورية لاستخدام أعمال خبير؛

➤ مدى ملائمة أعمال هذا الخبير لإحتياجات التدقيق في حالة إتخاذ قرار الإستعانة به.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مرجع سبق ذكره، الفقرة 13، ص6.

(2) وزارة المالية، (2017): المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620، الفقرتين: 1 و5، ص3.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

II. متطلبات المعيار:

1- تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير: تقع على عاتق المدقق الواجبات التالية عند تقديره لضرورة

الاستعانة بخدمات خبير: (1)

➤ عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة، أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان من المناسب استخدام خدمات خبير يعينه للقيام بما يلي:

• اكتساب معرفة أفضل للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة وتحديد المنهج العام للاستجابة لهذه المخاطر؛

• تقدير تقييم بعض الأصول والمخزونات الخاصة، مثل الأشغال قيد الإنجاز أو احتياطات المعدنية، أو بعض الالتزامات مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤنات؛

• جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة أخرى؛

• الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة؛

• تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة؛

• تحديد ووضع منهج شامل للاستجابة للمخاطر المقيمة على مستوى الكشوف المالية؛

• تحديد وتنفيذ إجراءات تدقيق تكميلية.

➤ قد تشمل الجوانب التي يجب مراعاتها للتوصل إلى قرار استخدام أعمال خبير ما يلي:

• إذا كانت الإدارة استخدمت خبيرا معينا من طرفها لإعداد الكشوف المالية؛

• طبيعة وأهمية الموضوع، بما فيه درجة تعقده؛

• مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع محل المعالجة؛

• طبيعة الإجراءات المنتظرة استجابة للمخاطر المحددة، بما في ذلك معارف وخبرة المدقق لأعمال

الخبير فيما يتعلق بهذه المواضيع؛

• وفرة مصادر أخرى للعناصر المقنعة.

➤ عندما تستخدم الإدارة أعمال خبير تم تعيينه لإعداد الكشوف المالية، فإن قرار المدقق باستخدام خدمات

الخبير الذي عينه قد يتأثر أيضا بعوامل منها:

• طبيعة، مدى وأهداف أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة؛

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 6-8، ص 3-4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- ما إذا كان الخبير المعين من طرف الإدارة موظفا في المنشأة، أو يعتبر من "الغير" مكلف من طرفها بتقديم الخدمات المطلوبة؛
- إلى أي مدى يمكن للإدارة ممارسة السيطرة أو التأثير على أعمال الخبير الذي عينته؛
- كفاءة ومهارات الخبير المعين من طرف الإدارة؛
- ما إذا كان الخبير المعين من طرف الإدارة يخضع للمعايير الفنية للعمل أو للقواعد المهنية الأخرى أو لتلك التابعة لنشاطه؛
- كل رقابة داخل المنشأة على أعمال الخبير المعين من قبل الإدارة.

2- طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات التدقيق: لتحديد طبيعتها، رزنامة ومدى هذه الإجراءات، يجب على المدقق مراعاة ما يلي (1):

- طبيعة الموضوع محل أعمال الخبير؛
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع محل أعمال الخبير؛
- أهمية أعمال الخبير في إطار التدقيق؛
- معرفة المدقق وخبرته بالأعمال المنجزة سابقا من طرف الخبير؛
- ما إذا كان الخبير خاضعا أو لا لسياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق.

والجدير بالذكر، أن طبيعة، رزنامة ومدى هذه الإجراءات، فيما يتعلق بالواجبات المطلوبة وفقا لهذا المعيار تختلف حسب للظروف.

3- كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق: يجب على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيتم تعيينه يتمتع بالكفاءة، المهارات والموضوعية اللازمة فيما يتعلق باحتياجات التدقيق، حيث تشير الكفاءة إلى مستوى ومؤهلات الخبير، وتتعلق الكفاءة بقدرته على تنفيذ مهاراته، أما الموضوعية، فيجب أن يشمل تقييمها تحريات بشأن المصالح المالية وعلاقات هذا الخبير مع المنشأة والتي من شأنها أن تؤثر بموضوعيته. وتشمل العناصر ذات الصلة بتقييم كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق ما إذا كان عمل الخبير خاضعا أو لا للمعايير الفنية للعمل أو للقواعد المهنية الأخرى أو لتلك التابعة لنشاطه،

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 9، 10، ص5.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

حيث قد تصدر المعلومات المتعلقة بالكفاءة، المهارات والموضوعية للخبير المعين من طرف المدقق عن مصادر متنوعة. (1)

4- اكتساب المعرفة بمجال خبرة الخبير المعين من قبل المدقق: يجب أن يكتسب المدقق معرفة كافية بمجال خبرة الخبير الذي يعينه، وذلك لتمكينه من تحديد طبيعة، مدى وأهداف أعمال الخبير فيما يتعلق باحتياجات التدقيق، وتقييم مدى كفاية هذه الأعمال فيما يتعلق باحتياجات التدقيق؛ ويشتمل هذا المجال على جوانب لها صلة بمعرفة المدقق، والتي حددها المعيار كما يلي: (2)

- ما إذا كان مجال الخبرة يتضمن تخصصات ذات الصلة بالتدقيق؛
- ما إذا كانت هناك معايير مهنية أو غيرها، أو متطلبات تنظيمية أو تشريعية مطبقة؛
- الفرضيات والطرق، بما في ذلك النماذج عند الإقتضاء، التي يستخدمها الخبير، وما إذا كانت على العموم معترف بها في مجال خبرته، وملاتمة لاحتياجات إعداد المعلومة المالية؛
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير المعين من طرف المدقق.

5- التوصل إلى اتفاق مع الخبير المعين من طرف المدقق: يجب على المدقق أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر، مع الخبير الذي يعينه على ما يلي: (3)

- طبيعة، مدى وأهداف أعمال هذا الخبير: قد يكون من المناسب في كثير من الأحيان عند مناقشة الاتفاق حول طبيعة، مدى وأهداف عمل الخبير المعين من طرف المدقق، معالجة المسائل المتعلقة بالمعايير الفنية المعنية أو الواجبات المهنية الأخرى أو المتعلقة بقطاع نشاطه الذي سيتعين على الخبير تطبيقها؛
- الأدوار والمسؤوليات الخاصة بالمدقق وهذا الخبير: قد يحدد الاتفاق بشأن الأدوار والمسؤوليات الخاصة بالمدقق والخبير الذي عينه ما يلي:

- ما إذا كان المراجع والخبير المعين من قبله سيجريان اختبارات تفصيلية على البيانات الأساسية؛
- موافقة الخبير للمدقق على مناقشة هذا الأخير لنتائج أو استنتاجات الخبير مع المنشأة وأشخاص آخرين، والإبلاغ عن تفاصيل هذه النتائج أو الاستنتاجات في أسباب الرأي المعدل المعبر عنه في تقرير التدقيق الخاص به، إذا رأى ذلك ضروريا؛
- الاتفاق على إبلاغ الخبير المعين من طرف المدقق باستنتاجات المدقق المتعلقة بعمل الخبير.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 11-13، ص ص 5-6.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620، نفس المرجع، الفقرتين: 14، 15، ص 6.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620، نفس المرجع، الفقرات: 16-18، ص ص 6-7.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ طبيعة، رزنامة ومدى التواصل بين المدقق وهذا الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير يتعين على الخبير تقديمه؛

➤ ضرورة التزام الخبير المعين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية؛

➤ الاتفاق على الأدوار والمسؤوليات الخاصة بالمدقق والخبير المعين من طرفه، قد تتضمن أيضا اتفاق بشأن الوصول إلى أوراق العمل الخاصة بكل منهما والاحتفاظ بها.

6- تقييم مدى كفاية أعمال الخبير المعين من طرف المدقق: حدد المعيار واجبات المدقق عند تقييم مدى كفاية أعمال الخبير، تتمثل في (1):

➤ يجب على المدقق تقييم مدى كفاية أعمال الخبير لاحتياجات التدقيق، بما في ذلك:

- مدى ملامة ومعقولية ملاحظات واستنتاجات الخبير، ومدى توافقها مع العناصر المقنعة الأخرى. قد تكون طلبات الحصول على معلومات حول الخبير وإجراءات إثبات البيانات ضرورية في حالات معينة؛
- عندما تتضمن أعمال الخبير استخدام فرضيات وطرق مهمة، يجب على المدقق في هذه الحالة تقييم ما إذا كان قد تم فحص هذه الفرضيات بطريقة مناسبة وأنها مقبولة عموما في مجال الخبرة المعتبرة؛
- عندما تتطوي أعمال الخبير بيانات قاعدية (أساسية) مهمة لأعماله، يمكن تحديد هذه المصادر والتحقق منها عن طريق التنفيذ سبر (أخذ عينات).

➤ عندما تتضمن أعمال الخبير المعين من طرف المدقق استخدام فرضيات وطرق، فإن العوامل ذات الصلة بتقييمها من طرف المدقق تشمل تقييم ما إذا كانت:

- مقبولة عموما في مجال تخصص الخبير؛
- تتفق مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق؛
- تعتمد على استخدام النماذج المتخصصة؛
- تتوافق مع تلك المستخدمة من طرف الإدارة، وفي حالة العكس، فما هي الأسباب والآثار المترتبة على الاختلافات المسجلة.

➤ عندما تتضمن أعمال الخبير المعين من طرف المدقق استخدام بيانات قاعدية مهمة لأعماله، يمكن تنفيذ إجراءات لاختبار هذه البيانات، مثل ما يلي:

- التحقق من مصدر هذه البيانات، بما في ذلك التعرف، وإذا تتطلب الأمر التحقق باستخدام السبر، والرقابة الداخلية على هذه البيانات، وإذا كان ذلك ضروريا، فحص الطريقة التي يتم إرسالها بها إلى الخبير؛

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 19-23، ص ص 7-8.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

• فحص شمولية هذه البيانات واتساقها الداخلي.

➤ إذا اعتبرت نتائج أعمال الخبير غير ملائمة لاحتياجات التدقيق، ولا تتوافق مع العناصر المقنعة

الأخرى التي تم جمعها، يجب على المدقق:

• أن يناقش الخبير الذي عينه حول الأعمال التكميلية؛

• النظر في إجراءات التدقيق الإضافية التي يتعين القيام بها؛

• إمكانية اللجوء أن يلجأ إلى خدمات خبير آخر.

7- الإشارة إلى الخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق: يجب ألا يشير المدقق إلى أعمال

الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق بيدي فيه رأياً غير معدل. ومع ذلك قد يرى ضرورة الإشارة إلى الخبير

لتبرير تقديره عند إبداء رأي معدل. وبالتالي قد يحتاج إلى موافقة الخبير الذي عينه قبل إدراج هذه الإشارة. وإذا

أشار المدقق في تقريره لأعمال الخبير الذي عينه معتبراً ذلك مناسباً لفهم الرأي المعدل الذي عبر عنه، فيجب

عليه التنويه في تقريره أن ذلك لا يقلل من مسؤوليته بأي حال عن الرأي الذي عبر عنه. (1)

المطلب الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالتقرير عن المهمة والتوثيق لها

تعتبر هذه المرحلة خلاصة عملية التدقيق، وللتعرف على محتوى المعايير الصادرة في شأنها، سيتم عرض

مضمونها كما يلي.

أولاً: المعيار NAA 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق حول الكشوف المالية"

يعتبر تقرير المدقق وسيلة التواصل بينه وبين جهة تعيينه، فهو خلاصة عملية التدقيق بحيث يتضمن رأيه

حول الكشوف المالية للمنشأة محل التدقيق، وجاء المعيار 700 كدليل للمدقق لتكوين تقريره.

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يعالج هذا المعيار إلزام المدقق بتأسيس رأي حول الكشوف المالية، كما يتناول شكل ومضمون تقرير المدقق

عندما يتم إجراء التدقيق وفقاً للمعايير الجزائرية للتدقيق، وأسفرت عن إبداء "رأي غير معدل"***؛ ويهدف المدقق

في إطار هذا المعيار إلى تأسيس رأي حول الكشوف المالية بناءً على تقييم الإستنتاجات المستخلصة من العناصر

المقنعة المجمعة، والتعبير عن هذا الرأي بوضوح في تقرير مكتوب يصف من خلاله على أساس هذا الرأي. (2)

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 24، 25، ص8.

**الرأي غير المعدل: هو الرأي الذي يعبر عنه المدقق إذا توصل إلى أن الكشوف المالية معدة من كل الجوانب الجوهرية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق.

(2) وزارة المالية، (2016): المقرر رقم 002 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، الفقرتين: 1، 2، ص3.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

II. متطلبات المعيار:

حدد المعيار المتطلبات الواجب على المدقق الإلتزام بها من خلال تطبيقه لمحتوى المعيار، والتي تشمل طبيعة رأي المدقق حول الكشوف المالية، وشكل ومحتوى تقريره.

1- تأسيس الرأي حول الكشوف المالية: يجب على المدقق:(1)

- تأسيس رأي حول ما إذا كانت الكشوف المالية أعدت من جميع الجوانب الجوهرية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
- إستنتاج ما إذا كان قد حصل على ضمان معقول أم لا بأن الكشوف المالية في مجملها، خالية من الاختلالات المعتبرة.

2- شكل الرأي: حدد المعيار نوعين من الرأي، الرأي غير المعدل والرأي المعدل، حيث يجب على المدقق(2):

- إذا خلص إلى أن الكشوف المالية أعدت من جميع الجوانب الجوهرية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، يعبر عن رأي غير معدل؛
- يعبر عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار NAA 705 عندما:
- يستنتج بناء على العناصر المقنعة المجموعة، أن الكشوف المالية في مجملها تحتوي على اختلالات معتبرة؛
- لا يستطيع جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها خالية من الاختلالات المعتبرة.

3- محتوى تقرير المدقق: طبقا لما جاء في نص المعيار، فإن تقرير المدقق يجب أن يكون مكتوبا وواضحا، بحيث يتضمن المعلومات التالية(3):

- عنوان التقرير: يجب إعطاء عنوان لتقرير المدقق يشير بشكل واضح أن التقرير لمدقق مستقل؛
- المرسل إليه (الجهة التي سيرسل إليها التقرير): وهي الجهة التي يتم مخاطبتها عن تقرير التقرير؛
- الفقرة التمهيدية: ينطرق المدقق من خلال هذا القسم إلى:
- التعريف بالمنشأة التي تم تدقيق كشوفها المالية؛

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3، ص3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، نفس المرجع، الفقرتين: 4، 5، ص3.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، نفس المرجع، الفقرات: 6-8، ص4، بالإضافة إلى ملحق المعيار المتضمن نموذج التقرير.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- تحديد الكشوف المالية قد تم تدقيقها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المنشأة، والمعلومات التوضيحية الأخرى؛
- تاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها كل كشف من الكشوف المالية التي تم تدقيقها.
- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين: المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وكذلك الرقابة الداخلية التي يراها ضرورية لإعدادا كشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء المتأتية من غش أو ناتجة خطأ.
- شرح لمسؤولية المدقق: المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس التدقيق المنجز، والذي تم وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية؛ كما عليه الإشارة إلى أن هذه الأخيرة تستوجب عليه احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط التدقيق وتنفيذه قصد الحصول على الضمانات المعقولة أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة، وهو بذلك غير مسؤول عن إعداد الكشوف المالية.
- شرح التدقيق: يوضح المدقق في هذا القسم عملية التدقيق، حيث يقدم وصفا لمهمة التدقيق المنجزة، وذلك بالتطرق إلى:
- أن التدقيق هو وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد الحصول أو جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية؛
- إختيار الإجراءات الموضوعية حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه لمخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء كانت صادرة عن غش أو ناتجة عن خطأ التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق، مراعيًا في ذلك الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح، لتحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظروف، ولا يهدف بذلك إلى إبداء الرأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛
- تقييم مدى ملائمة الطرق المحاسبية المطبقة، ومعقولية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض الكشوف المالية مجملتها؛
- مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعدة لتأسيس الرأي للمدقق.
- **فقرة الرأي:** تتضمن هذه الفقرة إبداء الرأي حول الكشوف المالية، حيث حدد المعيار العبارتين التاليتين في التعبير عن الرأي:
- الكشوف المالية منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق (النظام المحاسبي المالي)؛ أو

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

• الكشوف المالية تعطي الصورة الوافية، وفي جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق (النظام المحاسبي المالي).

- **تقرير حول إلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى:** إن محتوى هذا الجزء يتغير تبعا لتغير طبيعة الإلتزامات القانونية للمنشأة، وقد لا يكون إذا ما لم تكن أي إلتزامات قانونية للمنشأة؛

- **هوية وتوقيع المدقق:** يتضمن هذا الجزء إمضاء المدقق وهويته المتمثلة غالب الأحيان في شكل تأشيرته الخاصة التي تتضمن الاسم واللقب وكذا المهنة؛

- **تاريخ التقرير:** يجب تأريخ التقرير بتاريخ لا يسبق تاريخ جمع المدقق للعناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية؛

- **عنوان المدقق:** وهو العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

4- المعلومات الإضافية المعروضة مع الكشوف المالية: إضافة لما سبق، فإن على المدقق واجبات

متعلقة بعرض معلومات إضافية مع الكشوف المالية، والمتمثلة فيما يلي (1):

➤ عرض معلومات إضافية مع الكشوف المالية غير مطلوبة بموجب المرجع المحاسبي المطبق، ف هذه الحالة، يجب على المدقق تقدير ما إذا كانت هذه المعلومات مميزة بشكل واضح عن الكشوف المالية المدققة، وفي الحالة العكسية، عليه أن يطلب من الإدارة تغيير طريقة عرض هذه المعلومات الإضافية، وفي حالة عدم موافقة الإدارة، عليه أن يوضح في تقريره أن المعلومات الإضافية لم يتم تدقيقها؛

➤ عرض معلومات إضافية مع الكشوف المالية غير مطلوبة بموجب المرجع المحاسبي المطبق، لكنها تشكل جزءا لا يتجزأ من الكشوف المالية حيث لا يمكن تمييزها عنها بشكل واضح بسبب طبيعتها وطريقة عرضها، في هذه الحالة، يجب أن يغطي رأي المدقق هذه المعلومات الإضافية.

ثانيا: المعيار NAA 230 " وثائق التدقيق "

حسب نص الفقرة الثانية من المعيار، يعني مصطلح "التوثيق" أو وثائق التدقيق: "الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار تنفيذ التدقيق؛ وتتشكل من إجراءات التدقيق المنفذة، العناصر المقنعة الملائمة المراجعة والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق، ويمكن أن تكون على الورق

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، مرجع سبق ذكره، الفقرتين: 9، 10، ص4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

أو شريط (ميكروفيلم) أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالحفاظ على كافة البيانات مقروءة وواضحة خلال المدة القانونية للاحتفاظ الملف"، وتسمح وثائق التدقيق بـ (1):

➤ دعم الاستنتاجات التي توصل إليها المدقق فيما يخص تحقيق الأهداف العامة المحددة من خلال المعيار NAA 200؛

➤ التأكيد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه وفقا لمتطلبات معايير NAA والنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها.

كما تخدم عدة أغراض أخرى بما فيها (2):

- مساعدة فريق المهمة في تخطيط وتنفيذ التدقيق؛
- مساعدة أعضاء فريق المهمة المسؤولين عن الإشراف عن التوجيه والإشراف على أعمال التدقيق وفي الوفاء بمسؤولياتهم فيما يخص فحص الأعمال وفقا للمعيار NAA 220؛
- تمكين فريق المهمة من الإبلاغ عن أعمالهم؛
- الاحتفاظ بملف يتضمن العناصر المهمة لعمليات التدقيق المستقبلية؛
- التمكين من تنفيذ فحص رقابة جودة المهمة وعمليات التفتيش، وفقا للمعيار NACQ 1 أو المتطلبات الصارمة على الأقل؛
- السماح بإجراء عمليات التفتيش الخارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية أو التنظيمية أو غيرها من النصوص المعمول بها.

1. مجال تطبيق المعيار والهدف منه:

يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية. ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى جمع وتحضير وثائق التدقيق اللازمة والكافية، والتي تأخذ أي شكل لحفظ البيانات والمعطيات (ورق، شريط، تقرير إلكتروني...)، وهذا بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول، وضمان سرية وحماية ملفات عمله وحفظها لفترة كافية، هذه الوثائق التي: (3)

➤ تشكل ملفا كافيا وملائما من العناصر المقنعة التي تدعم تقريره؛

(1) وزارة المالية، (2018): المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230، الفقرة 3، ص3.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230، نفس المرجع، الفقرة 4، ص3.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230، نفس المرجع، الفقرتين 1 و5، ص3-4.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ تشهد بأنه قد تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه لمتطلبات معايير NAA والنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها؛

➤ تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة التي يجب أخذها في الاعتبار لعمليات التدقيق المستقبلية؛

➤ تسهل القيام بفحص رقابة الجودة ومهام التفتيش المنجزة تطبيقا للمعيار 1 NACQ* أو النصوص القانونية والتنظيمية؛

II. متطلبات المعيار:

يجب على المدقق إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب، حيث يكون ذلك بشكل تدريجي مع تنفيذ المهمة، وتتم هذه العملية وفقا للواجبات المطلوبة وفقا لنص المعيار والمتمثلة فيما يلي.

1- توثيق إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها:

➤ شكل، محتوى ومدى التوثيق: يعتمد شكل ومحتوى ومدة التوثيق على عدة عوامل منها حجم وتعقيد المنشأة، طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب تنفيذها، المخاطر المحددة للاختلالات المعتبرة... وغيرها، حيث يجب على المدقق: (1)

➤ إعداد وثائق كافية لتمكين مدقق آخر ذو خبرة لم يشارك في المهمة، من فهم:

- طبيعة، رزامة ومدى إجراءات التدقيق المنفذة للامتثال لمعايير NAA ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛

- نتائج إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها؛

- المسائل المهمة المكتشفة أثناء التدقيق، والاستنتاجات المتعلقة بهذه المسائل، والأحكام المهنية المهمة التي توجب أخذها للتوصل إلى هذه الاستنتاجات.

➤ عند توثيق طبيعة، رزامة ومدى إجراءات التدقيق المنفذة، أن يسجل:

- الخصائص المميزة للعناصر المحددة التي تم اختبارها؛

- من قام بأعمال التدقيق وتاريخ إنائها؛

- من قام بفحص أعمال التدقيق المنجزة، وكذلك تاريخ ومدى هذا الفحص.

*Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 7-14، ص 4-6.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

➤ أن يحتفظ في ملفه على أثر لمقابلاته (لقاءاته) مع الإدارة، والقائمين على الحكم، وغيرهم حول المسائل المهمة، والإشارة بشكل خاص إلى طبيعة هذه المسائل، توقيت المقابلات ومع من تمت؛

➤ عندما يحدد المدقق معلومات لا تتطابق مع استنتاجاته النهائية حول مسألة مهمة، عليه أن يحدد في الملف الكيفية التي عالج بها هذه الإختلافات؛ وهذا لا يعني أن المدقق مطالب بالاحتفاظ بالوثائق غير الصحيحة، أو الملغاة التي لم تعد مجدية.

2- عدم احترام الواجب المطلوب: في حالات استثنائية، عندما يقدر المدقق أنه من الضروري التخلي عن واجب خاص يتطلبه معيار NAA معين، يجب عليه أن يوثق في ملفاته كيفية تنفيذ إجراءات التدقيق البديلة لتحقيق الهدف المحدد من خلال هذا الواجب وأسباب عدم تطبيقه. (1)

3- أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق: في ظروف استثنائية، عندما يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات تدقيق جديدة أو إضافية، أو يتوصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره، يجب عليه أن يسجل في ملفه ما يلي: (2)

- الظروف الاستثنائية التي واجهته؛
 - إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية التي تم تنفيذها، العناصر المقنعة المجمع، والاستنتاجات المستخلصة منها، وكذلك تأثيرها على تقريره؛
 - تحديد الأشخاص الذين قاموا بتعديل وفحص الوثائق وكذلك التواريخ الموافقة.
- الظروف الاستثنائية، وعلى وجه الخصوص الحقائق التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، ولكنها كانت موجودة في ذلك التاريخ والتي لو كانت معروفة في ذلك الوقت، لكان من الممكن أن تؤدي إلى تعديل في الكشوف المالية، أو إلى تعديل رأيه المعبر عنه تقرير التدقيق.

4- تشكيل ملف التدقيق النهائي: في إطار تشكيله للملف النهائي للتدقيق، يجب على المدقق: (3)

- تجميع الوثائق في ملف تدقيق وإكمال العملية الإدارية لتنسيق ملف التدقيق النهائي في غضون فترة زمنية معقولة بعد تاريخ تقريره؛ ووفقا للمعيار 1 NACQ، يطلب من مكاتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات لضمان تشكيل ملفات التدقيق في وقت معقول؛

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230، مرجع سبق ذكره، الفقرة 15، ص 6.

(2) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230، نفس المرجع، الفقرتين: 16، 17، ص 6.

(3) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230، نفس المرجع، الفقرات: 18-20، ص 6-7.

الفصل الثالث: التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (المعايير الجزائرية للتدقيق)

- بمجرد تشكيل ملف التدقيق النهائي، عليه عدم حذف أو سحب أي عنصر من الوثائق مهما كانت طبيعته، قبل نهاية آجال الاحتفاظ المحددة؛

- عندما يقدر، في ظروف غير تلك المذكورة سابقا (تلك المتعلقة بتحديد معلومات لا تتطابق مع استنتاجاته النهائية حول مسألة)، أنه من الضروري إضافة معلومات إلى وثائق التدقيق بعد تجميع ملف التدقيق النهائي، عليه، بغض النظر عن طبيعة المعلومات، أن يسجل في ملفه الأسباب الدقيقة التي أدت إلى إضافتها؛ وكذا متى وبواسطة من تم إضافتها وفحصها.

5- حماية، حفظ وملكية ملفات العمل: نص المعيار في هذا الإطار على ما يلي:⁽¹⁾

- على المدقق أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية وأمن ملفات العمل، بما في ذلك حفظها لفترة كافية، ولتلبية حاجيات سياسة المكتب والامتثال للمتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بالاحتفاظ بالوثائق؛

- في حالة تدقيقات متكررة، يمكن تصنيف بعض الملفات على أنها "ملفات دائمة" والتي يتم تحيينها بالمعلومات الجديدة الهامة والتي تشكل مصلحة دائمة، والمقابل هناك "ملفات العمل الجارية" التي تحتوي على معلومات تتعلق أساسا بتدقيق دورة واحدة (سنة مالية واحدة)؛

- تبقى ملفات العمل ملك للمدقق، على الرغم من أن بعض أجزاء أو مقتطفات من ملفات العمل يمكن، بناء على تقدير المدقق، أن توضع تحت تصرف المنشأة، إلا أنها لا تحل محل الوثائق المحاسبية لها.

(1) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230، مرجع سبق ذكره، الفقرات: 21-23، ص7.

خلاصة:

باشرت الجزائر سلسلة إصداراتها من المعايير الجزائرية للتدقيق، وذلك في إطار اللاحق بركب الدول النامية التي سارت على نفس النهج، حيث اختلفت أساليب تبني هذه معايير التدقيق الدولية حسب حاجات وخصوصيات كل دولة، فالجزائر فضلت تبني المعايير كاملة، حيث كل ذلك بإصدار ستة عشرة معيارا جزائريا للتدقيق، في غضون سنتين، حيث كان أول إصدار خلال شهر فيفري 2016 في حين أن آخرها كان خلال شهر أكتوبر 2018، إلا أن سلسلة إصداراتها توقفت عند هذا التاريخ، ولعل الأمر راجع للظروف التي تمر بها البلاد ولا تزال تمر بها خاصة منها جائحة كورونا كوفيد 19.

إن إصدار معايير جزائرية للتدقيق مستوحاة من نظيرتها الدولية، جاء لتوحيد التدقيق الخارجي في الجزائر مع الممارسات الدولية، وحتى يكون هناك أساس يستند عليه مزاولو المهنة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات عند أداء مهامهم، وعلى أمل أن تساهم هذه المعايير وتنعكس إيجابا على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، والإجابة على هذا السؤال سنتطرق لها في الفصل الموالي.

الفصل الرابع:

دراسة ميدانية استقصائية لعينة من

المدققين الخارجيين في الجزائر

تمهيد:

بعد التعرف على المفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي، والإطار العام لهذه المهنة في الجزائر، ومختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة ونظيرتها الدولية، هذه الأخير التي جاءت لإعطاء قيمة مضافة للمهنة وكمرشد للمدقق الخارجي في أداء مهمته.

جاء هذا الفصل كمحاولة لتبيان انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك من خلال مساهمتها في مختلف مراحل تنفيذ مهمة التدقيق من طرف المدقق، حيث تم استقصاء آراء عينة من المدققين الخارجيين عبر مختلف جهات الوطن، ولمعالجة ذلك تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية متمثلة في:

- **المبحث الأول:** الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية؛
- **المبحث الثاني:** أداة الدراسة الميدانية (الاستبيان)؛
- **المبحث الثالث:** عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث وصفا للطريقة والإجراءات المنهجية المستخدمة في الدراسة الميدانية بهدف تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة، وذلك بالتعرف على المنهج المتبع في الدراسة ووصفا لأفراد مجتمع وعينة الدراسة وكيفية تحديدها، فضلا عن الأدوات أو الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في عملية تحليل البيانات المستخلصة من الدراسة.

المطلب الأول: منهج الدراسة الميدانية ومصادر جمع البيانات

أولاً: منهج الدراسة الميدانية

يعرف المنهج على أنه: "أسلوب منظم للتفكير يعتمد على الملاحظة العلمية والحقائق والبيانات لدراسة الظواهر الاجتماعية والإقتصادية دراسة موضوعية بعيدة عن الميول والأهواء الشخصية للوصول إلى حقائق علمية يمكن تعميمها والقياس عليها"⁽¹⁾، وبذلك يكون منهج الدراسة هو الطريقة التي يتبعها الباحث ليصل إلى نتائج البحث في موضوعه، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة الدراسة، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي الذي يعرف بأنه: "مجموعة الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة أو الموضوع اعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلًا كافيًا ودقيقًا، لاستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج أو تعميمها على الظاهرة أو الموضوع محل البحث"⁽²⁾، أي أنه طريقة بحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات، إحداهما أولية، والأخرى ثانوية.

ثانياً: البيانات الأولية

يتم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية، حيث تم توزيع استبيانات على عينة الدراسة لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام

(1) سهد سلمان المشهداني، (2019): منهجية البحث العلمي، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص119.

(2) نبيل جمعة صالح النجار، (2015): الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، ط1، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص126.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 26، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ثالثا: البيانات الثانوية

وذلك من خلال مراجعة أدبيات الدراسة من الكتب والمجلات والمنشورات والقوانين ... بالإضافة إلى الدراسات السابقة الخاصة أو المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي تتعلق بالتدقيق الخارجي ومعاييره سواء الدولية منها أو المحلية، ومدى مساهمة هذه الأخيرة أو أثرها على مهنة التدقيق الخارجي، وكل المراجع التي قد تفيد الباحث في إثراء الدراسة بشكل علمي، ويهدف الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، إلى التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع الدراسة

إن عدم تعريف المجتمع المستهدف يؤدي إلى التحيز في تحديد المجتمع Population Specification Bias والتحيز المنهجي ينتج عنه عدم التطابق بين تعريف المجتمع المستهدف والمجتمع الفعلي المدروس⁽³⁾، لذا لا بد أن يكون لدى الباحث تعريف واضح غير ملتبس للمجتمع المستهدف قبل إجراء إختيار العينة، ويمثل مجتمع الدراسة كل المفردات التي تكون محل الدراسة بغض النظر هل سيتم الإعتماد على عينة للدراسة أو المجتمع ككل، ويعرف على أنه: "مجموع الوحدات الإحصائية المراد دراستها ومعرفة خصائصها بشكل دقيق، حيث يمكن تمييزها عن غيرها من الوحدات التي تكون مجتمع آخر، بعبارة أخرى هو مجموعة الوحدات الإحصائية المشتركة في الصفة الأساسية التي تهتم الباحث في دراسته والذي يختلف باختلاف المشكلة أو الظاهرة محل الدراسة"⁽⁴⁾، وبناء على هذا التعريف فإن مجتمع الدراسة المستهدف من خلال هذه الدراسة يتمثل في مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث أن الوحدات الإحصائية للمجتمع تشترك في صفة "المدقق الخارجي"، من الخبراء المحاسبين ومحافظي حسابات، والبالغ عددهم 3077 مزاول للمهنة بعنوان نشاط 2021 موزعين على المهنتين، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، والجدول التالي يوضح ذلك بشكل تفصيلي.

⁽³⁾ جوني دانييل، ترجمة طارق عطية عبد الرحمن، (2015): أساسيات إختيار العينة في البحوث العلمية - مبادئ توجيهية عملية لإجراءات إختيارات العينة البحثية -، مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص38.

⁽⁴⁾ السعدي رجال، (2013): الإحصاء الوصفي، الجزائر، دار الرجاء للطباعة والنشر، ص18.

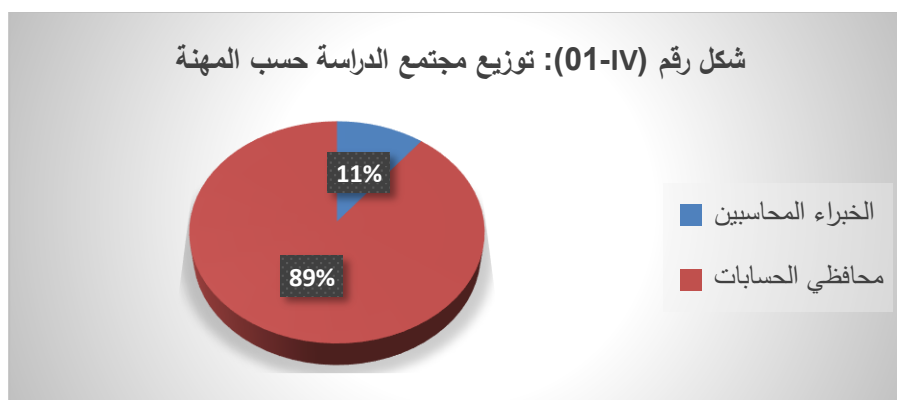
الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

جدول رقم (IV-01): توزيع مجتمع الدراسة حسب المهنة

المجموع	شخص معنوي	شخص طبيعي	طبيعة المهنة
332	9	323	الخبراء المحاسبين
2745	16	2729	محافظي الحسابات
3077	25	3052	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: المقرر رقم 165 المؤرخ في 2021/04/14 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين العرفية الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021.

والرسم البياني الموالي يوضح توزيع مفردات العينة حسب المهنة:



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26 وبرنامج Excel.

ثانيا: عينة الدراسة

"العينة هي مجموعة جزئية من مجتمع البحث، وممثلة لعناصر المجتمع أفضل تمثيل، بحيث يمكن تعميم نتائج تلك العينة على المجتمع ككل وإجراء استدلالات حول معالم المجتمع"⁽⁵⁾. لذا فإن عينة البحث يجب أن تحتفظ بجميع خصائص المجتمع الأصلي حتى تكون ممثلة لذلك المجتمع، ونظرا لكبر حجم مجتمع الدراسة وصعوبة القيام بعملية المسح الشامل وذلك بأخذ آراءهم، تم استخدام أسلوب المعاينة، وبما أن مجتمع الدراسة معروف، فقد تم تحديد حجم العينة بالاعتماد على المعادلة الرياضية التالية⁽⁶⁾:

⁽⁵⁾ عباس محمد خليل وآخرون، (2007): مدخل إلى مناهج البحث في التربية وعلم النفس، ط1، عمان، الأردن، دار المسيرة، ص217.
⁽⁶⁾ Robert.V. KREJCIE and Daryle.M. MORGAN, (1970): **determining sample size for research activities**, Educational and psychological measurement, n 30, Texas A. & M. University, P610.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

$$n = \frac{Z^2 * N * p(1 - p)}{\alpha^2(N - 1) + Z^2 * p(1 - p)}$$

حيث:

n: يعبر عن عينة الدراسة؛

N: يعبر عن حجم المجتمع؛

Z: القيمة الجدولية الموافقة لمعامل الثقة 95 % والتي تقابل 1,96؛

P: نسبة توفر الخاصية والمحايدة والتي اعتبرها الباحث 50%؛

α: هامش الخطأ، بما أن معامل الثقة المستخدم يقدر بـ 95% فإن هامش الخطأ هو الباقي، أي 5%.

وبالتعويض نجد:

$$n = \frac{1,96^2 * 3077 * 0.5(1 - 0,5)}{0,05^2(3077 - 1) + 1,96^2 * 0.5(1 - 0,5)} = 341,62$$

وعليه، حجم عينة الدراسة التي تم اعتمادها هو 340 ممارس لمهنة التدقيق الخارجي من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، حيث تم توزيع استبيان الدراسة بحجم العينة، أي 340 استبيان، تم استرجاع منها 153 أي ما يعادل 45 % كلها صالحة للدراسة، والجدول التالي يوضح ذلك بالتفصيل:

جدول رقم (02-IV): الإحصائيات الخاصة بعملية توزيع الاستبيان

البيان	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة	الاستبيانات القابلة للتحليل	نسبة الاستجابة
العدد	340	153	153	45%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج توزيع الاستبيان.

من خلال الجدول رقم (02-IV)، نلاحظ أن عدد الاستبيانات المسترجعة 153 استبيان من أصل 240 استبيان موزع، أي بنسبة إستجابة بلغت 45%، وهي نسبة جد مقبولة بالنظر للظروف التي سادت عملية التوزيع، وخاصة منها جائحة كورونا كوفيد-19 التي أدت بالعديد من مزاولي المهنة بالتعامل عن بعد، ورفضهم استقبال الباحثين.

المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS (Statistical Package for Social Science) كأداة رئيسية لمعالجة البيانات المجمعة عن طريق الاستبيان، وتفسير وتحليل النتائج المستخلصة منه، ولتحقيق ذلك، تم استخدام مجموعة من الاختبارات والأساليب الإحصائية منها ما هو إحصائي وصفي ومنها ما هو استدلال.

أولاً: الأساليب الإحصائية الوصفية

تستخدم هذه الأساليب في استخراج المعلومات بطريقة علمية للوصف تعتمد على الأرقام، حيث تم استخدام هذا النوع من الأساليب لوصف البيانات الشخصية لعينة الدراسة وإجاباتها حول فقرات الاستبيان، حيث تم الاعتماد على:

- 1- التكرارات والنسب المئوية: تم استخدامها لدراسة البيانات الشخصية (خصائص وسمات أفراد عينة الدراسة) بغية التفرقة بين أفراد العينة، ومعرفة توجه إجاباتها، وتحديد عدد ونسبة اتفاق أفراد العينة على الإجابة.
- 2- التمثيلات البيانية (Graphs): عبارة عن ترجمة التكرارات والنسب المئوية المتحصل عليها سابقاً في شكل رسوم بيانية، تم استخدامه لمعالجة الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.
- 3- الوسط الحسابي (Mean): يعتبر أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استخدامه لتحديد الرأي العام لأفراد العينة وترتيب الفقرات حسب أهميتها.
- 4- الانحراف المعياري (Standard Deviation): من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس تشتت البيانات عن وسطها الحسابي، بهدف التعرف على انحرافات إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي وذلك لكل فقرة من فقرات الاستبيان.
- 5- معامل الاختلاف: من مقاييس التشتت كذلك، وهو معامل نسبي يستخدم لقياس درجة التشتت النسبي لمجموعة ما أو توزيع معين (7)، تم استخدامه لقياس تشتت إجابات المبحوثين حول وسطها الحسابي وبالتالي درجة إختلاف الإجابات حول العبارات، ويمثل نسبة الانحراف المعياري إلى الوسط الحسابي.

(7) حسين ياسين طعمه، إيمان حسين حنوش، (2009): طرق الإحصاء الوصفي، ط1، عمان -الأردن-، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ص244.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

ثانيا: الأساليب الإحصائية الاستدلالية

يتم الإعتماد على أساليب الإحصاء الاستدلالي في حالة ما أراد الباحث تعميم نتائج العينة على المجتمع المسحوبة منه، حيث يعتمد الإحصاء الاستدلالي على التقدير والتنبؤ والتعميم من خلال الاستنتاج والاستدلال، وهو بذلك تصف بعدم التأكد، لذا يتم الاعتماد على طريقة الاحتمالات وفقا لمجال ومستوى ثقة معين. وتتمثل الأساليب المستخدمة في هذه الدراسة في:

1- إختبار الاعتدالية (Test for Normality): يجب على الباحث تحديد نوع التوزيع الذي تتبع البيانات محل الدراسة، ولتحقيق ذلك يتم الإعتماد على إختبار الاعتدالية، حيث تم القيام باختبار كولمجروف-سميرنوف (1-simple Kolmogorov-Smirnov) حيث بعد ضروريا لتحديد نوع الاختبارات الواجب إجراؤها على فرضيات الدراسة.

1- معامل سبيرمان (Spearman rank correlation coefficient): مقياس إحصائي من الاختبارات اللامعلمية، تم استخدامه لقياس قوة الارتباط بين البيانات الترتيبية، تم استخدامه لاختبار الاتساق الداخلي للاستبيان (صدق المحتوى) وارتباط عبارات كل محور مع المحور التابعة له، بالإضافة إلى إرتباط كل محور مع محاور الاستبيان ككل.

2- معامل ألفا كرونباخ (Cronpach's Alpha): يستخدم لقياس ثبات وصدق الاستبيان، وكذا الصدق البنائي لمحاوره ككل، أو بما يسمى صدق وثبات الاستبيان (Reliability coefficient)، تم استخدامه لمعرفة مدى صدق الاستبيان في قياس ما وضعت لقياسه، وليس هناك إجماع على القيمة المقبولة لمعامل ألفا حيث جرى العرف على أن تكون كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (03-IV): القيم المقبولة لمعامل ألفا كرونباخ (Cronpach's Alpha)

المجالات	أقل من 0,5	[0,6 - 0,5]	[0,7 - 0,6]	[0,8 - 0,7]	[0,9 - 0,8]	أكبر من 0,9
القرار	غير مقبولة	ضعيفة جدا	ضعيفة	مقبولة	جيدة	ممتازة

المصدر: شرار محمد صالح عبد الله، (2015): التحليل الإحصائي للبيانات SPSS، ط1، جدة-المملكة العربية السعودية-، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، ص321.

3- إختبار كروسكال واليس (Kruskal-Wallis Test): هو اختبار لا معلمي يستعمل كبديل لاختبار التحليل الأحادي (One way analysis of variance ANOVA F test)، تم استخدامه لدراسة الفروق في إجابات الباحثين حول عبارات الاستبيان.

4- إختبار ولكوكسون (One-sample Wilcoxon Signed-rank Test): يسمى بـ"إختبار إشارة الرتب للعينة الواحدة": هو اختبار لا معلمي يستعمل كبديل للاختبار المعلمي T للعينة الواحدة (One Sample T test)، لاختبار صحة فرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: أداة الدراسة الميدانية (الاستبيان)

اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسية في الدراسة الميدانية، باعتباره أداة من أدوات جمع البيانات الأولية، حيث تم تصميمه وبناءه على ضوء الاطلاع على الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع معايير التدقيق، وبعد صياغة فرضيات الدراسة وأسئلتها، ويهدف هذا المبحث إلى تبيان طريقة إعداد وتحضير قائمة الاستبيان، وذلك بدءا من وضع عباراتها، تحكيمة وصولا إلى توزيع الاستبيان على عينة الدراسة وجمعه.

المطلب الأول: هيكل الاستبيان

يتكون استبيان الدراسة من قسمين:

القسم الأول: يحتوي على 3 فقرات تناولت البيانات الشخصية لعينة الدراسة والمتمثلة في: الخبرة المهنية، المهنة وعدد سنوات الخبرة المهنية.

القسم الثاني: تناول هذا المحور محاور الدراسة، حيث يتكون من ستة محاور كما يلي:

المحور الأول: يتكون من تسع (09) عبارات تهدف إلى التعرف على دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

المحور الثاني: يتكون من أربعة عشر (14) عبارة تهدف إلى قياس الانعكاسات المترتبة عن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على عملية قبول مهمة التدقيق والتخطيط لها، وذلك من خلال مساهمتها في هذه العملية.

المحور الثالث: يتكون من ستة عشر (16) عبارة تهدف إلى قياس الانعكاسات المترتبة عن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات، وذلك من خلال مساهمتها في هذه العملية.

المحور الرابع: يتكون من تسع (09) عبارات تهدف إلى قياس الانعكاسات المترتبة عن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها، وذلك من خلال مساهمتها في هذه العملية.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

وبذلك بلغ عدد عبارات الاستبيان 48 عبارة، ويهدف تحليل الإجابات المتحصل عليها من خلال الاستبيان، تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) وذلك لوضع بدائل كمية للإجابات الوصفية للتمكن من معالجتها إحصائياً، حيث تم وضع خمسة (05) أوزان تتراوح من 1 إلى 5 لدرجات إجابات المبحوثين، كما هي موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (IV-04): مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale)

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: النجار فايز جمعة وآخرون: (2010)، أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي، عمان، الأردن، دار حامد للنشر والتوزيع، ص 661.

وبناء على الجدول رقم (IV-04)، ويهدف إعطاء مدلول لإجابات المبحوثين، تم اعتماد مستويات الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي، وذلك لاستخدامه في عملية التحليل. حيث أن التصنيف الذي يعبر عن إجابات المبحوثين (غير موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، موافق بشدة) هو مقياس ترتيبي، والأرقام التي تقابلها والتي تستخدم في البرنامج تعبر عن الأوزان (غير موافق بشدة = 1، غير موافق = 2، محايد = 3، موافق = 4، موافق بشدة = 5)، حيث طول كل فئة هو 0,8، والذي تم تحديده كالتالي:

طول الفئة = المدى/عدد الفئات و: المدى = أكبر قيمة - أصغر قيمة؛

ومنه: المدى = 5 - 1 = 4؛ ولدينا عدد الفئات هو 5 حسب مقياس ليكارت؛

وبالتالي: طول الفئة = $4/5 = 0,8$.

من خلال ما سبق، تكون الأوزان المقابلة لإجابات المبحوثين كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (IV-05): مقياس تحديد الاتجاه العام لإجابات المبحوثين

المجالات	[1,8 - 1]	[2,6 - 1,8]	[3,4 - 2,6]	[4,2 - 3,4]	[5 - 4,2]
الاتجاه العام	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث.

كما تم الاعتماد إضافة إلى ذلك على معامل الاختلاف الذي يحدد مدى تجانس وتوافق الإجابة على العبارات من المحور، حيث كلما كانت نسبة معامل الاختلاف قليلة كلما كان يدل على تجانس وتوافق إجابات المبحوثين على العبارة، والجدول الموالي يوضح مجالات معامل الاختلاف التي اعتمدها الباحث والدرجات المقابلة لها.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

جدول رقم (IV-06): مقياس تحديد درجات معامل الاختلاف لإجابات المبحوثين

المجالات]30 - 0 [%]]50 - 30 [%]]80 - 50 [%]]100 - 80 [%]
الدرجات	ضعيف	معتبر	قوي	قوي جدا

المصدر: من إعداد الباحث.

المطلب الثاني: صدق الاستبيان وطرق توزيعه

قبل عملية توزيع الاستبيان، يجب اختبار مدى صدقه، وصدق الاستبيان يعني أنه يمثل المجتمع المدروس بشكل جيد (8)، والتي تعني أن عبارات الاستبيان تقيس فعلا ما وضعت لأجل قياسه، وقد تم الإعتماد على أسلوبين للقياس، يتمثل الأسلوب الأول في قياس الصدق الظاهري أو ما يسمى بصدق المحكمين، أما الأسلوب الثاني فيتمثل في الصدق الإحصائي أو الإتساق الداخلي، وذلك قبل توزيعها على عينة الدراسة للتأكد من مدى صدقها وثباتها.

أولاً: الصدق الظاهري (صدق المحكمين)

بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان في صورته النهائية، تم عرضه على الأستاذ المشرف لتقديم ملاحظاته وتوجيهاته حول شكله ومحتواه، ثم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من خمس (05) أساتذة في التخصص من بعض جامعات الوطن (أنظر الملحق رقم 01)، وقد تم أخذ ملاحظات وتوجيهات الأساتذة المحكمين بعين الاعتبار، وذلك بإجراء التعديلات اللازمة من حذف وتعديل حسب مقترحاتهم.

وقد سمح لنا التحكيم الظاهري للاستبيان بضبطه من حيث الشكل والمحتوى، وذلك بتصحيح الأخطاء اللغوية وضبط المصطلحات العلمية، بالإضافة إلى إعادة صياغة بعض عبارات الاستبيان وحذف البعض الآخر بسبب التكرار أو خدمة العبارات لنفس الهدف، ومن تم الوصول إلى الصيغة النهائية للاستبيان باللغة العربية (أنظر الملحق رقم 02)، وبعدها تم ترجمة الاستبيان إلى اللغة الفرنسية (أنظر الملحق رقم 03) كون أن المهنيين يمارسون مهامهم باللغة الفرنسية ويتقنونها على حساب اللغة العربية.

ثانياً: الصدق الإحصائي (صدق الاتساق الداخلي)

بعد التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان، تأتي دراسة مدى صدق الاتساق الداخلي له، وذلك عن طريق حساب معامل الارتباط لكل فقرة والدرجة الكلية ل فقرات المحور التابعة لها، ودراسة ذلك، تم الاعتماد على معامل

(8) غيث البحر، معن التتجي، (2014): التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج IBM SPSS Statistics، مركز سير للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، تركيا، ص14.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

الارتباط سبيرمان "Spearman correlation coefficient" لكل فقرة والدرجة الكلية ل فقرات المحور التابعة له (أنظر الملحق رقم 04).

1- الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول "دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق":

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق) والدرجة الكلية لفقراته.

جدول رقم (07-IV): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته

الرقم	العبرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة Sig
01	تقليص الفوارق في أداء مهام التدقيق على المستوى المحلي والدولي؛	0,451	0,000
02	تعزيز كفاءة المدققين الخارجيين وذلك عبر توفير الإرشادات والمبادئ اللازمة عند تنفيذ مهمة التدقيق؛	0,569	0,000
03	الرفع من جودة عملية التدقيق لمواكبة التطورات العالمية التي طرأت على المهنة؛	0,535	0,000
04	توفير قاعدة توافقية للمستثمر الأجنبي تمكنه من فهم ومقارنة القوائم المالية المدققة بناء على المعايير الجزائرية للتدقيق؛	0,656	0,000
05	تقليص تكلفة تدقيق الفروع بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات؛	0,485	0,000
06	توحيد تقارير المدققين الخارجيين عن مهمة التدقيق؛	0,530	0,000
07	زيادة مستوى الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية؛	0,695	0,000
08	تمكين مكاتب التدقيق الجزائرية من منافسة نظيرتها الدولية؛	0,667	0,000
09	تمكين مكاتب التدقيق الجزائرية من التعاون مع نظيرتها الدولية بناء على الأرضية المشتركة لمعايير التدقيق في كلا الجانبين.	0,665	0,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (07-IV)، نلاحظ أن معامل الارتباط R لجميع فقرات المحور الأول مرتفعة، حيث يتراوح المعدل الكلي لفقراته من 0,451 إلى 0,695، ومستوى الدلالة (Sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وهي بذلك تعتبر دالة إحصائية، وبالتالي تعتبر عبارات المحور الأول ملائمة لما وضعت لقياسه، أي أنها ملائمة لقياس إجابات المبحوثين حول دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

2- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني "مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها":

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها) والدرجة الكلية لفقراته.

جدول رقم (08-IV): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته

الرقم	العبرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة Sig
10	توفير ضمان معقول له وللإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة؛	0,648	0,000
11	تحديد المهام المسندة له وتوضيحها بشكل مفصل؛	0,661	0,000
12	تحديد مسؤولياته وواجباته خلال أداء المهمة في إطار الاتفاق حول أحكام المهمة الموكلة إليه؛	0,673	0,000
13	تحديد المعلومات الواجب إيصالها للإدارة حول مسؤولياته وواجباته؛	0,677	0,000
14	ضمان أن الإدارة على علم بمسؤولياتها وتحمل أي تقصير فيما يخص ذلك؛	0,687	0,000
15	توفير إمكانية إدخال تعديل أو تغيير (إضافة، حذف) في شروط الارتباط (رسالة المهمة)؛	0,528	0,000
16	دعم إستقلاليته من خلال تحديد مسؤوليات وواجبات المدقق من جهة ومسؤوليات الإدارة من جهة أخرى؛	0,589	0,000
17	ضمان حقه في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية ...) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود؛	0,651	0,000
18	ضمان المعلومات الكافية للإعتماد عليها للتخطيط السليم لمهمة التدقيق؛	0,720	0,000
19	مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لمهمة التدقيق؛	0,636	0,000
20	إعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل ملائمين لحجم وأعمال المنشأة محل التدقيق؛	0,559	0,000
21	توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق وفهم كل عنصر منها؛	0,670	0,000
22	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛	0,660	0,000
23	وضع الإجراءات اللازمة للاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية؛	0,638	0,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول جدول رقم (08-IV)، نلاحظ أن معامل الارتباط R لجميع فقرات المحور الثاني مرتفعة، حيث يتراوح المعدل الكلي لفقراته من 0,528 إلى 0,720، كما أن مستوى الدلالة (Sig=0,000) أقل من مستوى

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط (R) المبينة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نستخلص أن عبارات المحور الثاني ملائمة لما وضعت لقياسه، أي أنها ملائمة لقياس إجابات المبحوثين حول مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها.

3- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث "مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات":

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات) والدرجة الكلية لفقراته.

جدول رقم (09-IV): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته

الرقم	العبرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة Sig
24	تحديد الطرق ووضع الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية؛	0,635	0,000
25	تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها؛	0,540	0,000
26	تحديد المصادر التي تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات؛	0,718	0,000
27	توضيح كيفية إستعمال الأرصدة الإفتتاحية للحصول على أدلة الإثبات تضمن صحة نقل الأرصدة وكيفية استعمالها؛	0,717	0,000
28	جمع أدلة إثبات كافية تضمن ثبات الطرق المحاسبية، وصحة التسجيل لأثر التغيرات الحاصلة؛	0,639	0,000
29	توفير مجموعة الإجراءات التي تضمن له الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤوليتها تجاه القوائم المالية؛	0,590	0,000
30	توفير مجموعة الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك حول عدم قدرة المؤسسة على استمراريتها في الإستغلال؛	0,591	0,000
31	توفير الآليات اللازمة التي تساعده على تحديد الأحداث اللاحقة ووضع تصور سليم حول إستمرارية المؤسسة؛	0,637	0,000
32	توفير مجموعة الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره، التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث؛	0,655	0,000
33	توفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق إستخدامها بكفاءة وفعالية؛	0,598	0,000
34	التطبيق السليم للإجراءات التحليلية التي تمكنه من جمع أدلة إثبات كافية وملائمة؛	0,690	0,000
35	تحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة التدقيق؛	0,739	0,000

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

0,000	0,738	ضمان الوقوف على مختلف التقديرات المحاسبية بطريقة مثالية ووضع الإجراءات الإضافية للتأكد من معقولية هذه التقديرات المحاسبية؛	36
0,000	0,700	تحديد كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى فروع المجمع؛	37
0,000	0,552	تحديد إمكانية الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي وكفاية الإستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه؛	38
0,000	0,626	تحديد الحالات والمتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير؛	39

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (IV-09)، نلاحظ أن معامل الارتباط R لجميع فقرات المحور الثالث مرتفعة، حيث يتراوح المعدل الكلي لفقراته من 0,540 إلى 0,739، كما أن مستوى الدلالة (Sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط (R) المبينة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نستخلص أن عبارات المحور الثالث ملائمة لما وضعت لقياسه، أي أنها ملائمة لقياس إجابات المبحوثين حول مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات.

4- الصدق الداخلي لعبارات المحور الرابع "مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها":

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها) والدرجة الكلية لفقراته.

جدول رقم (IV-10): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقراته

الرقم	العبرة	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة Sig
40	تكوين رأي ملائم وسليم وواضح حول صحة وعدالة القوائم المالية؛	0,699	0,000
41	توفير الأساس الذي يعدل رأيه بناءً عليه؛	0,729	0,000
42	توفير طبيعة الرأي الذي يبديه؛	0,751	0,000
43	تقديم تقرير مفهوم من طرف مستخدمي التقرير؛	0,709	0,000
44	إضفاء الموضوعية في التعبير عن الرأي؛	0,658	0,000
45	تقديم إفصاح كاف عن المعلومات في تقريره؛	0,752	0,000
46	توفير العناصر الواجب توفرها في التقرير؛	0,688	0,000
47	تقليل فجوة توقعات مستخدمي التقرير؛	0,633	0,000
48	تسهيل مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل (الملف الدائم والملف الدوري).	0,642	0,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

من خلال الجدول رقم (10-IV)، نلاحظ أن معامل الارتباط R لجميع فقرات المحور الثالث مرتفعة، حيث يتراوح المعدل الكلي لفقراته من 0,633 إلى 0,752، كما أن مستوى الدلالة (Sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط (R) المبيّنة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (α=0,05)، وبالتالي نستخلص أن عبارات المحور الثالث ملائمة لما وضعت لقياس، أي أنها ملائمة لقياس إجابات المبحوثين حول مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها.

ثالثاً: الصدق البنائي للاستبيان (الاتساق البنائي للاستبيان)

يوضح الجدول التالي مدى ارتباط كل محور المحاور الأربعة والدرجة الكلية لعبارات الاستبيان (أنظر الملحق رقم 05).

جدول رقم (11-IV): الصدق البنائي لمحاور الدراسة

عنوان المحور	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة Sig
مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها	0,918	0,000
مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات	0,890	0,000
مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها	0,893	0,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (11-IV)، نلاحظ أن معامل الارتباط R لكل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان مرتفعة، وهي قيم جيدة وممتازة، حيث يتراوح المعدل الكلي لفقراته من 0,890 إلى 0,918، مما يدل على وجود ارتباط طردي قوي، كما أن مستوى الدلالة (Sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط (R) المبيّنة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (α=0,05)، وبالتالي فإن محتوى كل محور من المحاور له علاقة طردية قوية لقياس الهدف العام للدراسة، أي أن الاستبيان ملائم لقياس ما وضع لقياسه، أي أنها ملائمة لقياس انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حسب آراء عينة الدراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

رابعا: طرق توزيع الاستبيان

يهدف ضمان توزيع الاستبيان على أفراد عينة الدراسة الناشطين عبر التراب الوطني بجهاته الأربعة، تم الإستعانة بعدة طرق تمثلت فيما يلي:

1- الطريقة اليدوية: حيث تم التواصل بمزاوولي المهنة عبر مكاتبتهم لتسليم الاستبيان، فمنهم من رحب ومنهم من رفض بحجة الالتزامات وتضييع الوقت، وتحجج البعض الآخر بالبروتوكول الصحي، كما تم الاستعانة بالزملاء من بعض الولايات الأخرى لتوزيع الاستبيان على مستواهم.

2- الطريقة الالكترونية: تعتبر أهم تقنية اعتمد عليها الباحث في توزيع الاستبيان، وذلك لضمان الوصول إلى أفراد العينة المنشرين عبر التراب الوطني، خاصة مع الأزمة الصحية كوفيد-19 والبروتوكولات الصحية المطبقة، حيث تم إعداد الاستبيان باللغتين العربية والفرنسية بالاعتماد على تقنية google docs وتوزيعه عبر مواقع التواصل الاجتماعي والعناوين الالكترونية الواردة في قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021.

المطلب الثالث: ثبات الاستبيان (إختبار الثبات Reliability)

لاختبار درجة ثبات الاستبيان، والذي يقصد به استقرار الاستبيان وعدم تناقضه مع نفسه، بمعنى أن الاستبيان يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة معامل الثبات إذا ما تم إعادة تطبيقه على نفس العينة، فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient)، وبعد إختبار الاستبيان كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي (أنظر الملحق رقم 06):

جدول رقم (IV-12): معاملات الثبات "ألفا كرونباخ"

المحور	عنوان المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق	9	0,796
الثاني	مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها	14	0,896
الثالث	مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات	16	0,917
الرابع	مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها	9	0,873
	المجموع	48	0,959

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

من خلال الجدول رقم (IV-12)، نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ مرتفعة لجميع محاور الاستبيان، حيث أن أعلى درجة ثبات يتمتع بها المحور الثالث، أين بلغت قيمة المعامل 0,917، وقد بلغت قيمته الكلية 0,959، وهي بذلك تفوق القيمة 0,6 التي تمثل القيمة الدنيا المتفق عليها، كما أنها تقترب كثيرا من الواحد، وبالتالي فإن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات، هذا ما يؤكد صدقه وصحته وقابليته للتحليل والاختبار.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث عرض للنتائج المستخلصة من الدراسة الميدانية، وذلك من خلال إجابات المبحوثين حول ما تضمنه أداة الدراسة (الاستبيان)، وذلك من خلال تحليل البيانات الشخصية (خصائص وسمات أفراد العينة) ونتائج عينة الدراسة، ثم تحليل إجاباتهم، وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية المعتمدة في هذه الدراسة والمتمثلة في مقاييس النزعة المركزية في صورة الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، ومقاييس التشتت في صورة الانحراف المعياري ومعامل الإختلاف.

المطلب الأول: إختبار اعتدالية التوزيع (إختبار التوزيع الطبيعي)

قبل الخوض في دراسة نتائج الدراسة واختبار فرضياتها، وبهدف تحديد الأساليب الإحصائية الواجب إعتماؤها في هذا الاختبار، يلزم على أي باحث القيام باختبار توزيع البيانات، وتحديد ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، فإذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي يتوجب إجراء الاختبارات المعلمية (البارامترية)، أما إذا كانت لا تتبع التوزيع الطبيعي يتوجب إجراء الاختبارات اللا معلمية (اللابارامترية)، وللقيام بذلك تم إجراء إختبار كولمجروف-سميرنوف "Kolmogorov-Smirnov" للعينة الواحدة، حيث يركز هذا الاختبار على الفرضيتين التاليتين:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛} \\ H_1: \text{البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.} \end{array} \right\}$$

حيث أن قرار قبول فرضية العدم H_0 أو رفضها، يعتمد على قاعدة القرار التي تقوم على قيمة مستوى الدلالة (Sig) مقارنة بمستوى المعنوية والذي يقابل في دراستنا هذه $(\alpha=0,05)$ حيث:

إذا كان: مستوى الدلالة (Sig) < مستوى المعنوية $(\alpha=0,05)$ فيتم قبول فرضية العدم H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 ؛ أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

أما إذا كان: مستوى الدلالة (Sig) > مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) فيتم رفض فرضية العدم H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ؛ أي أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي؛

وكانت نتائج إختبار كولمجروف-سميرنوف "Kolmogorov-Smirnov" كما هي والموضحة في كما في الجدول التالي (أنظر الملحق رقم 07):

جدول رقم (13-IV): نتائج إختبار Kolmogorov-Smirnov للعينة الواحدة

المحور	إحصاءة الإختبار Test Statistic	مستوى الدلالة Sig	القرار
دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق	0,126	0,000	نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1
قبول المهمة والتخطيط لها	0,102	0,000	نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1
تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات	0,081	0,015	نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1
التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها	0,098	0,001	نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1
إجمالي الاستبيان	0,101	0,001	نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

نلاحظ من خلال الجدول جدول رقم (13-IV)، أن مستوى الدلالة (Sig) لجميع محاور الاستبيان أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل فرضية البديلة H_1 ، أي أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، ولهذا سيتم الإعتماد في دراسة الفرضيات على الإختبارات اللامعلمية (لابرامترية).

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج إجابات المبحوثين

أولاً: عرض وتحليل البيانات الشخصية (خصائص وسمات عينة الدراسة)

يظهر هذا التحليل الخصائص التي تم اعتمادها لعينة الدراسة، والمتمثلة في الخبرة المهنية، المهنة وجهة ممارسة النشاط (أنظر الملحق رقم 08)، ويهدف إلى تحليل إجابات وآراء المبحوثين حول محاور الاستبيان، وإختبار ما إذا كان هناك فروقات في إجاباتهم تعزى لهذه الخصائص، وذلك من خلال إجراء مقارنات بين

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

المتوسطات الحسابية لكل فئة والوصول إلى قرار عن وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى لخصائص وسمات عينة الدراسة.

1- وصف وتحليل عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية لأفرادها:

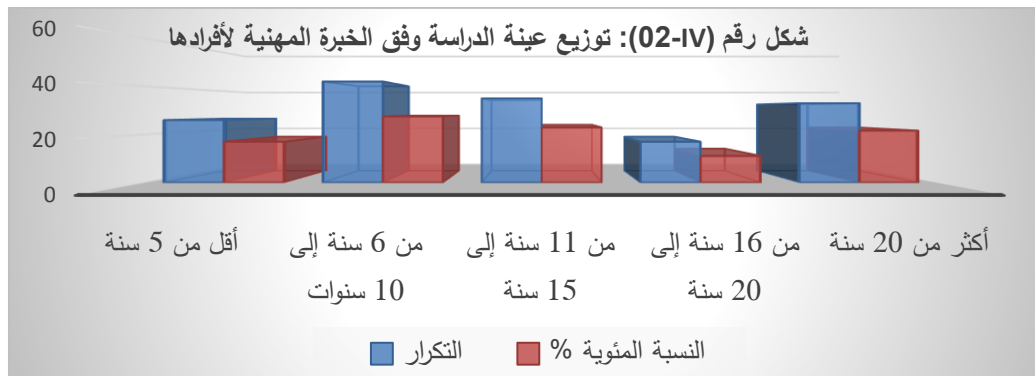
في هذا الصدد، تم إعتقاد خمس (05) مجالات تضمن عدد سنوات مزاولة النشاط بهذه الصفة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم (14-IV): توزيع عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية لأفرادها

النسبة المئوية %	التكرار	البيانات الشخصية
17	26	أقل من 5 سنة
27,5	42	من 6 سنة إلى 10 سنوات
22,9	35	من 11 سنة إلى 15 سنة
11,1	17	من 16 سنة إلى 20 سنة
21,6	33	أكثر من 20 سنة
100	153	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26 وبرنامج Excel.

يبين الجدول رقم (14-IV) أن 27,5% من المبحوثين تتراوح سنوات خبرتهم من 6 إلى 10 سنوات، و22,9% من المبحوثين تتراوح سنوات خبرتهم من 11 إلى 15 سنة، و21,6% من المبحوثين فاقت سنوات خبرتهم العشريون (20) سنة، في حين أن 17% من المبحوثين لا تتجاوز سنوات خبرتهم الخمس (05) سنوات، أما 11,1% من المبحوثين تتراوح سنوات خبرتهم من 16 إلى 20 سنوات، وهذا ما يدل على أن مزاولي المهنة المبحوثين يحوزون على قدر جيد من الخبرة يخولهم للإجابة على الاستبيان بكفاءة وفعالية، مما يضيفي المصدقية على إجاباتهم، والشكل التالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية لأفرادها ذلك بشكل أكثر تفصيلا.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26 وبرنامج Excel.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

2- وصف وتحليل عينة الدراسة وفق مهنة أفرادها:

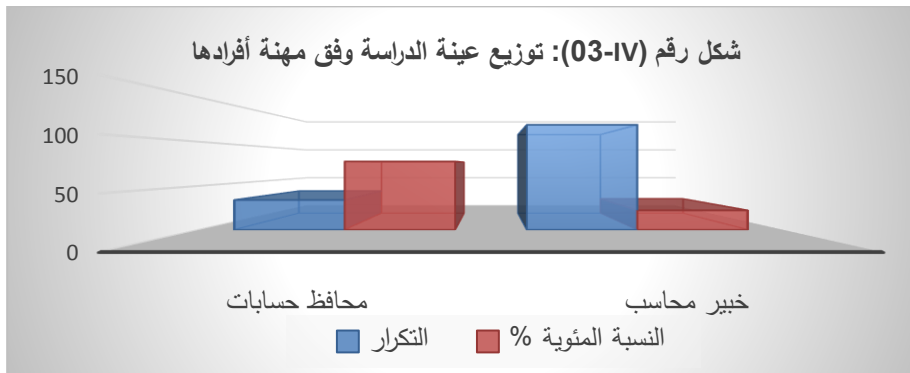
تتمثل المهنة التي تخول صاحبها ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بأنواعها كما رأينا سابقا في مهنتي الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات، حيث كان توزيع المبحوثين حسب المهنة الذين استجابوا للاستبيان كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (IV-15): توزيع عينة الدراسة وفق مهنة أفرادها

المعلومات الشخصية	التكرار	النسبة المئوية %
محافظ حسابات	119	77,8
خبير محاسب	34	22,2
المجموع	153	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26 وبرنامج Excel.

يتضح من الجدول رقم (IV-15) أن 77,8% من المبحوثين يزالون مهنة محافظة الحسابات، في حين أن 22,2% من المبحوثين يزالون مهنة الخبرة المحاسبية، وهذا كون مهنة محافظة الحسابات تضم العدد الأكبر من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر كما هو موضح في الجدول رقم (IV-01)، وذلك أن التدقيق القانوني في الجزائر هو النوع الشائع والأكثر تطبيقا من أنواع التدقيق الخارجي وأن محافظي الحسابات هم المخولون بدرجة أكبر لمزاولة هذه المهنة، والشكل التالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفق مهنة أفرادها ذلك بشكل أكثر تفصيلا.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26 وبرنامج Excel.

3- وصف عينة الدراسة وفق جهة مزاوله النشاط لأفرادها:

تم الإعتماد في تحديد جهة ممارسة النشاط إلى الجهات الجغرافية المتعارف عليها، والمتمثلة في الشرق، الغرب، الشمال والجنوب، حيث يتوزع مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر على هذه الجهات الأربع كما هو موضح في الجدول التالي:

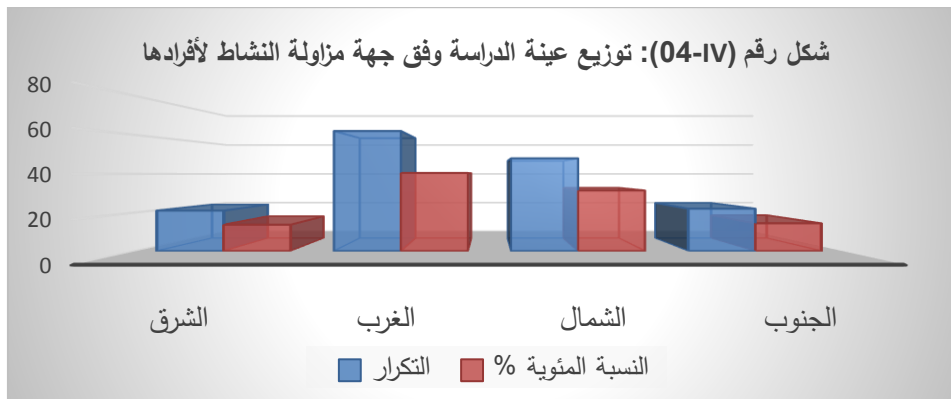
الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

جدول رقم (16-IV): توزيع عينة الدراسة وفق جهة مزاولة النشاط لأفرادها

النسبة المئوية %	التكرار	المعلومات الشخصية	جهة مزاولة النشاط
13,7	21	الشرق	
40,5	62	الغرب	
31,4	48	الشمال	
14,4	22	الجنوب	
100	153	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26 وبرنامج Excel.

يتضح من الجدول رقم (16-IV) أن 40,5% من المبحوثين يزاولون مهنتهم في غرب البلاد، في حين أن 31,4% من المبحوثين مهنتهم في شمال البلاد، و 14,4% منهم يزاولون مهنتهم في جنوب البلاد، أما 13,7% يزاولون مهنتهم في شرق البلاد، وبهذا نجد أن نسبة الاستجابة في الجهة الغربية عالية مقارنة بباقي الجهات، في حين أن نسبة الإستجابة ضعيفة في الجهة الشرقية للبلاد، والشكل التالي يوضح توزيع عينة الدراسة وفق جهة مزاولة النشاط لأفرادها ذلك بشكل أكثر تفصيلا.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مخرجات نظام SPSS 26 وبرنامج Excel.

ثانيا: عرض وتحليل نتائج إجابات المبحوثين على محاور الاستبيان

خصص هذا المطلب لعرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات الاستبيان، حيث تم دراسة كل محور على حدى (أنظر الملحقين رقم 09، 10).

1- عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول:

إن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق لم يكم عبثا، وإنما هناك دوافع أدت إلى ذلك، من خلال تبني معايير التدقيق الدولية، ويتناول هذا المطلب دراسة وتحليل المحور الأول من الاستبيان المسموم بـ "دوافع إصدار

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

المعايير الجزائرية للتدقيق"، وذلك لمعرفة الدوافع التي أدت إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تم وضع مجموعة من العبارات التي تعبر عن هذه الدوافع، وعرضها على المبحوثين لمعرفة آراءهم حولها، وكانت نتائج الإجابات كما هي موضحة في الجدول الموالي.

جدول رقم (17-IV): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول

الترتيب	الاتجاه العام	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التكرارات والنسب	العبارة
5	موافق	22,889	0,927	4,05	53	68	20	10	2	التكرار	1- تقليص الفوارق في أداء مهام التدقيق على المستوى المحلي والدولي؛
					34,6	44,4	13,1	6,5	1,3	%	
1	موافق بشدة	18,730	0,811	4,33	75	62	9	6	1	التكرار	2- تعزيز كفاءة المدققين الخارجيين وذلك عبر توفير الإرشادات والمبادئ اللازمة عند تنفيذ مهمة التدقيق؛
					49	40,5	5,9	3,9	0,7	%	
2	موافق بشدة	20,998	0,905	4,31	78	56	10	6	3	التكرار	3- الرفع من جودة عملية التدقيق لمواكبة التطورات العالمية التي طرأت على المهنة؛
					51	36,6	6,5	3,9	2	%	
6	موافق	25,500	1,020	4,00	55	62	22	9	5	التكرار	4- توفير قاعدة توافقية للمستثمر الأجنبي تمكنه من فهم ومقارنة القوائم المالية المدققة بناء على المعايير الجزائرية للتدقيق؛
					35,9	40,5	14,4	5,9	3,3	%	
9	موافق	37,092	1,250	3,37	33	41	45	17	17	التكرار	5- تقليص تكلفة تدقيق الفروع بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات؛
					21,6	26,8	29,4	11,1	11,1	%	
4	موافق	25,294	1,032	4,08	64	56	21	6	6	التكرار	6- توحيد تقارير المدققين الخارجيين عن مهمة التدقيق؛
					41,8	36,6	13,7	3,9	3,9	%	
3	موافق	21,966	0,916	4,17	61	71	11	6	4	التكرار	7- زيادة مستوى الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية؛
					39,9	46,4	7,2	3,9	2,6	%	
8	موا	32,98	1,27	3,7	50	49	25	19	10	التكرار	

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

					32,7	32	16,3	12,4	6,5	%	8- تمكين مكاتب التدقيق الجزائرية من منافسة نظيرتها الدولية؛
7	موافق	28,984	1,113	3,84	46	66	21	11	9	التكرار	9- تمكين مكاتب التدقيق الجزائرية من التعاون مع نظيرتها الدولية بناء على الأراضية المشتركة لمعايير التدقيق في كلا الجانبين.
					30,1	43,1	13,7	7,2	5,9	%	
-	موافق	15,95985	0,63608	3,9855	إجمالي المحور						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (17-IV)، يتبين أن إجابات الباحثين حول عبارات المحور الأول جاءت بالموافقة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للمحور الذي بلغ 3,9855، ومعامل إختلاف قدره 15,95985، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات الباحثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور، ومنه حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يرون أن هناك دوافع أدت إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

واحتلت العبارة الثانية "رقم 02" المرتبة الأولى حسب الأهمية من وجهة نظر الباحثين، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 89,5% بتكرار قدره 137، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 4,6% بتكرار قدره 7، وذلك بوسط حسابي قدره 4,33 بمعنى "موافق بشدة"، ومعامل إختلاف قدره 20,998، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات الباحثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، أي أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تعزيز كفاءة المدققين الخارجيين وذلك عبر توفير الإرشادات والمبادئ اللازمة عند تنفيذ مهمة التدقيق، وهذا حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛

وعلى عكس العبارة الثانية، جاءت العبارة الخامسة "رقم 05" في المرتبة الأخيرة حسب الأهمية من وجهة نظر الباحثين، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 48,4% بتكرار قدره 74، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 22,2% بتكرار قدره 34، وذلك بوسط حسابي قدره 3,37 بمعنى "موافق"، إلا أنها حققت أعلى نسبة لمعامل الإختلاف مقارنة بباقي العبارات والتي بلغت 37,092، أي أنه هناك إختلاف معتبر في إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، مما يدل على تشتتها وضعف تجانسها وتوافقها، وعلى الرغم من ذلك فهي تعكس أن إصدار

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تقليص تكلفة تدقيق الفروع بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أما باقي العبارات، فقد جاءت كما يلي:

جاءت العبارة الثالثة "رقم 03"، التي تهدف لمعرفة آراء الباحثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في الرفع من جودة عملية التدقيق لمواكبة التطورات العالمية التي طرأت على المهنة، المرتبة الثانية، إذ أن نسبة الموافقة عليها بلغت 87,6% بتكرار قدره 134، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,9% بتكرار قدره 9، وذلك بوسط حسابي قدره 4,31 بمعنى "الموافقة بشدة"، وكانت إجابات الباحثين متجانسة وأقل تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 32,984%، أي أنه هناك إختلاف معتبر في وجهات النظر للباحثين حول هذه العبارة، إلا أنها تدل على أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في الرفع من جودة عملية التدقيق لمواكبة التطورات العالمية التي طرأت على المهنة حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

احتلت العبارة السابعة "رقم 07"، التي تهدف لمعرفة آراء الباحثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في زيادة مستوى الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، المرتبة الثالثة في الترتيب، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 86,3% بتكرار قدره 132، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 6,5% بتكرار قدره 10، وذلك بوسط حسابي قدره 4,17 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات الباحثين متجانسة وأقل تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 21,996%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات الباحثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في زيادة مستوى الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

بالنسبة للعبارة السادسة "رقم 06"، التي تهدف لمعرفة آراء الباحثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توحيد تقارير المدققين الخارجيين عن مهمة التدقيق، فقد جاءت في المرتبة الرابعة، إذ أن نسبة الموافقة عليها بلغت 78,4% بتكرار قدره 120، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,8% بتكرار قدره 12، وذلك بوسط حسابي قدره 4,08 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات الباحثين متجانسة وأكثر تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 25,294%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات الباحثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

يساهم في توحيد تقارير المدققين الخارجيين عن مهمة التدقيق حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وجاءت العبارة الأولى "رقم 01" التي تهدف لمعرفة آراء الباحثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تقليص الفوارق في أداء مهام التدقيق على المستوى المحلي والدولي، فقد جاءت في المرتبة الخامسة، إذ أن نسبة الموافقة عليها بلغت 79% بتكرار قدره 121، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,8% بتكرار قدره 12، وذلك بوسط حسابي قدره 4,05 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات الباحثين متجانسة وأقل تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 22,89%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات الباحثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تقليص الفوارق في أداء مهام التدقيق على المستوى المحلي والدولي حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أما العبارة الرابعة "رقم 04"، التي تهدف لمعرفة آراء الباحثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير قاعدة توافقية للمستثمر الأجنبي تمكنه من فهم ومقارنة القوائم المالية المدققة بناء على المعايير الجزائرية للتدقيق، فقد جاءت في المرتبة السادسة، إذ أن نسبة الموافقة عليها بلغت 76,4% بتكرار قدره 117، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 9,2% بتكرار قدره 11، وذلك بوسط حسابي قدره 4,00 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات الباحثين متجانسة وأكثر تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 25,550%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات الباحثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير قاعدة توافقية للمستثمر الأجنبي تمكنه من فهم ومقارنة القوائم المالية المدققة بناء على المعايير الجزائرية للتدقيق حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

في حين أن العبارة التاسعة "رقم 09"، التي تهدف لمعرفة آراء الباحثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تمكين مكاتب التدقيق الجزائرية من التعاون مع نظيرتها الدولية بناء على الأرضية المشتركة لمعايير التدقيق في كلا الجانبين، فقد جاءت في المرتبة السابعة، إذ أن نسبة الموافقة عليها بلغت 73,2% بتكرار قدره 112، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 13,1% بتكرار قدره 20، وذلك بوسط حسابي قدره 3,84 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات الباحثين متجانسة وأكثر تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 28,984%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات الباحثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تمكين مكاتب التدقيق الجزائرية من التعاون مع نظيرتها الدولية بناء على الأرضية المشتركة لمعايير التدقيق في كلا الجانبين حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وبموازاة ذلك، حققت العبارة الثامنة "رقم 08"، التي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تمكين مكاتب التدقيق الجزائرية من منافسة نظيرتها الدولية، المرتبة الثامنة، إذ أن نسبة الموافقة عليها بلغت 64,7% بتكرار قدره 99، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 18,9% بتكرار قدره 29، وذلك بوسط حسابي قدره 3,72 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشتتاً بمعامل إختلاف قدره 32,984%، أي أنه هناك إختلاف معتبر في وجهات النظر للمبحوثين حول هذه العبارة، إلا أنها تدل على أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تمكين مكاتب التدقيق الجزائرية من منافسة نظيرتها الدولية حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وعليه، نجد أن هناك توافق في إجابات المبحوثين حول عبارات المحور، حيث أن جميع الإجابات كانت بالموافقة وبعضها بشدة، وبالتالي فإن هذه الإجابات تعكس وجود دوافع أدت إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، والتي من أهمها تعزيز كفاءة المدققين الخارجيين وذلك عبر توفير الإرشادات والمبادئ اللازمة عند تنفيذ مهمة التدقيق، وكذا الرفع من جودة عملية التدقيق لمواكبة التطورات العالمية التي طرأت على المهنة.

2- عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني:

تهدف عبارات المحور الثاني الموسوم بـ "مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها"، إلى تحديد الانعكاسات المترتبة عن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على عملية قبول مهمة التدقيق من خلال مساهمتها في الاتفاق حول أحكامها، وكذا في عملية التخطيط لها ووضع استراتيجية وخطة عمل، حيث تم وضع مجموعة من العبارات التي تعبر عن ذلك، وعرضها على المبحوثين من أفراد عينة الدراسة لمعرفة آراءهم حولها، وكانت نتائج الإجابات كما هي موضحة في الجدول الموالي.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

جدول رقم (18-IV): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني

الترتيب	الاتجاه العام	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التكررات والنسب	العبارة
5	موافق	21,379	0,934	4,06	48	78	17	8	2	التكرار	10- توفير ضمان معقول له وللإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة؛
					31,4	51	11,1	5,2	1,3	%	
2	موافق	21,100	0,882	4,18	59	76	6	10	2	التكرار	11- تحديد المهام المسندة له وتوضيحها بشكل مفصل؛
					38,6	49,7	3,9	6,5	1,3	%	
3	موافق	22,171	0,909	4,10	53	77	11	9	3	التكرار	12- تحديد مسؤولياته وواجباته خلال أداء المهمة في إطار الاتفاق حول أحكام المهمة الموكلة إليه؛
					34,6	50,3	7,2	5,9	2	%	
5	موافق	23,005	0,934	4,06	55	66	20	10	2	التكرار	13- تحديد المعلومات الواجب إيصالها للإدارة حول مسؤولياته وواجباته؛
					35,9	43,1	13,1	6,5	1,3	%	
6	موافق	25,215	0,996	3,95	50	64	25	10	4	التكرار	14- ضمان أن الإدارة على علم بمسؤولياتها وتحمل أي تقصير فيما يخص ذلك؛
					32,7	41,8	16,3	6,5	2,6	%	
10	موافق	26,767	0,977	3,65	29	64	40	17	3	التكرار	15- توفير إمكانية إدخال تعديل أو تغيير (إضافة، حذف) في شروط الإرتباط (رسالة المهمة)؛
					19	41,8	26,1	11,1	2	%	
4	موافق	22,323	0,913	4,09	56	68	18	9	2	التكرار	16- دعم إستقلاليتته من خلال تحديد مسؤوليات وواجبات المدقق من جهة ومسؤوليات الإدارة من جهة أخرى؛
					36,6	44,8	11,8	5,9	1,3	%	
1	موافق بشدة	21,294	0,905	4,25	73	56	15	7	2	التكرار	17- ضمان حقه في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية ...) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود؛
					47,7	36,6	9,8	4,6	1,3	%	
2	موافق	20,981	0,877	4,18	62	67	17	4	3	التكرار	18- ضمان المعلومات الكافية للإعتماد عليها للتخطيط السليم لمهمة التدقيق؛
					40,5	43,8	11,1	2,6	2	%	

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

8	موافق	21,907	0,850	3,88	34	79	29	10	1	التكرار	19- مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لمهمة التدقيق؛
					22,2	51,6	19	6,5	0,7	%	
9	موافق	24,229	0,911	3,76	39	47	59	7	1	التكرار	20- إعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل ملائمين لحجم وأعمال المنشأة محل التدقيق؛
					25,5	30,7	38,6	4,6	0,7	%	
3	موافق	21,439	0,879	4,10	52	77	13	9	2	التكرار	21- توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق وفهم كل عنصر منها؛
					34	50,3	8,5	5,9	1,3	%	
7	موافق	24,746	0,975	3,94	49	62	29	10	3	التكرار	22- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
					32	40,5	19	6,5	2	%	
7	موافق	25,431	1,002	3,94	50	62	27	10	4	التكرار	23- وضع الإجراءات اللازمة للإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية؛
					32,7	40,5	17,6	6,5	2,6	%	
-	موافق	14,98504	0,60087	4,0098	إجمالي المحور						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (IV-18)، يتبين أن إجابات الباحثين حول عبارات المحور الأول جاءت بالموافقة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للمحور الذي بلغ 4,0098، ومعامل إختلاف قدره 14,98504، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات الباحثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور، ومنه حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يرون أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في عملية قبول المهمة والتخطيط لها، وبالتالي له انعكاس مباشر عليها. واحتلت العبارة السابعة عشر "رقم 17" المرتبة الأولى حسب الأهمية من وجهة نظر الباحثين، والتي تهدف لمعرفة آراء الباحثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في ضمان حقه في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية...) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 84,3% بتكرار قدره 129، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,9% بتكرار قدره 9، وذلك بوسط حسابي قدره 4,25 بمعنى "الموافقة بشدة"، وكانت إجابات الباحثين متجانسة بمعامل إختلاف قدره 21,294%،

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في ضمان حقه في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية ...) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وعلى عكس العبارة الثانية، جاءت العبارة الخامسة عشر "رقم 15" في المرتبة الأخيرة (العاشرة) حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير إمكانية إدخال تعديل أو تغيير (إضافة، حذف) في شروط الإرتباط (رسالة المهمة)، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 60,8% بتكرار قدره 93، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 13,1% بتكرار قدره 20، وذلك بوسط حسابي قدره 3,65 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 26,767%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير إمكانية إدخال تعديل أو تغيير (إضافة، حذف) في شروط الإرتباط (رسالة المهمة) حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أما باقي العبارات، فقد جاءت كما يلي:

جاءت العبارة الثامنة عشر "رقم 18"، التي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في ضمان المعلومات الكافية للإعتماد عليها للتخطيط السليم لمهمة التدقيق، المرتبة الثانية حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، إذ أن نسبة الموافقة عليها بلغت 84,3% بتكرار قدره 129، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 4,6% بتكرار قدره 7، وذلك بوسط حسابي قدره 4,18 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأقل تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 20,981%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، إلا أنها تدل على أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في ضمان المعلومات الكافية للإعتماد عليها للتخطيط السليم لمهمة التدقيق حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

كما احتلت العبارة الحادية عشر "رقم 11"، المرتبة الثانية كذلك، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد المهام المسندة له وتوضيحها بشكل مفصل، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها 88,3% بتكرار قدره 135، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,8% بتكرار قدره 12،

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

وذلك بوسط حسابي قدره 4,10 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 21,100%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يدل على أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد المهام المسندة له وتوضيحها بشكل مفصل حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

في حين احتلت العبارة الحادية والعشرون "رقم 21"، المرتبة الثالثة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق وفهم كل عنصر منها، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها 84,3% بتكرار قدره 129، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,2% بتكرار قدره 11، وذلك بوسط حسابي قدره 4,18 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأقل تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 21,439%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وبالتالي تدل على أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق وفهم كل عنصر منها حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

كما احتلت العبارة الثانية عشر "رقم 12"، المرتبة الثالثة كذلك، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد مسؤولياته وواجباته خلال أداء المهمة في إطار الاتفاق حول أحكام المهمة الموكلة إليه، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها 84,9% بتكرار قدره 130، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,9% بتكرار قدره 12، وذلك بوسط حسابي قدره 4,18 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 22,171%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يدل على أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد مسؤولياته وواجباته خلال أداء المهمة في إطار الاتفاق حول أحكام المهمة الموكلة إليه حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أما العبارة السادسة عشر "رقم 16"، التي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في دعم إستقلاليته من خلال تحديد مسؤوليات وواجبات المدقق من جهة ومسؤوليات الإدارة من جهة أخرى، فقد جاءت في المرتبة الرابعة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، إذ أن نسبة الموافقة عليها

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

بلغت 81,2% بتكرار قدره 124، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,2% بتكرار قدره 11، وذلك بوسط حسابي قدره 4,09 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 22,323%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يدل على أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في دعم إستقلاليته من خلال تحديد مسؤوليات وواجبات المدقق من جهة ومسؤوليات الإدارة من جهة أخرى حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

بينما احتلت العبارة العاشرة رقم 10، المرتبة الخامسة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير ضمان معقول له ولإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها 82,4% بتكرار قدره 126، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 6,5% بتكرار قدره 10، وذلك بوسط حسابي قدره 4,06 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 21,379%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يدل على أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير ضمان معقول له ولإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

كما احتلت العبارة الثالثة عشر رقم 13، المرتبة الخامسة كذلك، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد المعلومات الواجب إيصالها للإدارة حول مسؤولياته وواجباته، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها 79% بتكرار قدره 121، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,9% بتكرار قدره 12، وذلك بوسط حسابي قدره 4,06 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة ومتشبهة بمعامل إختلاف قدره 23,005%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد المعلومات الواجب إيصالها للإدارة حول مسؤولياته وواجباته حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أما العبارة الرابعة عشر رقم 14، التي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في ضمان أن الإدارة على علم بمسؤولياتها وتحمل أي تقصير فيما يخص ذلك، فقد جاءت في المرتبة السادسة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها 74,5% بتكرار قدره

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

114، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 9,1% بتكرار قدره 14، وذلك بوسط حسابي قدره 3,95 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 25,215%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في ضمان أن الإدارة على علم بمسؤولياتها وتحمل أي تقصير فيما يخص ذلك حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وبالموازاة مع ذلك احتلت العبارة الثانية والعشرون رقم 22، التي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، فقد جاءت في المرتبة السابعة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها 72,5% بتكرار قدره 111، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 8,5% بتكرار قدره 13، وذلك بوسط حسابي قدره 3,94 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأقل تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 24,746%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وبنفس مرتبة العبارة السابقة، جاءت العبارة الثالثة والعشرون رقم 23، التي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في وضع الإجراءات اللازمة للإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، إذ بلغت نسبة الموافقة عليها 73,2% بتكرار قدره 112، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 9,1% بتكرار قدره 14، وذلك بوسط حسابي قدره 3,94 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 25,431%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في وضع الإجراءات اللازمة للإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

في حين أن العبارة التاسعة عشر رقم 19، التي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في مراعاة المدقق للأهمية النسبية عند التخطيط لمهمة التدقيق، فقد جاءت في المرتبة الثامنة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها 73,8% بتكرار قدره 113، في

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,2% بتكرار قدره 11، وذلك بوسط حسابي قدره 3,88 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأقل تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 21,907%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في مراعاة المدقق للأهمية النسبية عند التخطيط لمهمة التدقيق حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

بينما احتلت العبارة العشرون "رقم 20"، التي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في إعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل ملائمين لحجم وأعمال المنشأة محل التدقيق، فقد جاءت في المرتبة التاسعة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها 56,2% بتكرار قدره 86، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,3% بتكرار قدره 8، وذلك بوسط حسابي قدره 3,76 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 24,229%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في إعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل ملائمين لحجم وأعمال المنشأة محل التدقيق حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وعليه، نجد أن هناك توافق في إجابات المبحوثين حول عبارات المحور، حيث أن جميع الإجابات كانت بالموافقة وبعضها بشدة، وبالتالي فإن هذه الإجابات تعكس المساهمة التي جاءت بها المعايير الجزائرية للتدقيق على عملية قبول المهمة والتخطيط لها، فهي بذلك لها انعكاس إيجابي على هذه المرحلة من المهمة من خلال توفيرها للإرشادات اللازمة ووضعها للواجبات المطلوبة لضمان الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق، وكذا التخطيط الجيد والفعال لها، عن طريق وضع استراتيجية وخطة عمل.

3- عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث:

تهدف عبارات المحور الثالث الموسوم بـ "مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات"، إلى تحديد الانعكاسات المترتبة عن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على تنفيذ مهمة التدقيق من خلال مساهمتها في توفير الإرشادات اللازمة لتنفيذ المهمة بالفعالية والكفاءة الضروريتان وكذا توفير آليات جمع أدلة الإثبات، حيث تم وضع مجموعة من العبارات التي تعبر عن ذلك، وعرضها على المبحوثين من أفراد عينة الدراسة لمعرفة آراءهم حولها، وكانت نتائج الإجابات كما هي موضحة في الجدول الموالي.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

جدول رقم (19-IV): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث

الترتيب	الاتجاه العام	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التكررات والنسب	العبرة
1	موافق	21,731	0,904	4,16	63	62	19	7	2	التكرار	24- تحديد الطرق ووضع الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية؛
					41,2	40,5	12,4	4,6	1,3	%	
2	موافق	21,453	0,886	4,13	59	65	21	6	2	التكرار	25- تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها؛
					38,6	42,5	13,7	3,9	1,3	%	
3	موافق	20,976	0,860	4,10	53	73	19	6	2	التكرار	26- تحديد المصادر التي تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات؛
					34,6	47,7	12,4	3,9	1,3	%	
4	موافق	21,552	0,875	4,06	53	65	27	7	1	التكرار	27- توضيح كيفية استعمال الأرصدة الإفتتاحية للحصول على أدلة الإثبات تضمن صحة نقل الأرصدة وكيفية استعمالها؛
					34,6	42,5	17,6	4,6	0,7	%	
1	موافق	21,010	0,874	4,16	58	73	12	8	2	التكرار	28- جمع أدلة إثبات كافية تضمن ثبات الطرق المحاسبية، وصحة التسجيل لأثر التغييرات الحاصلة؛
					37,9	47,7	7,8	5,2	1,3	%	
3	موافق	21,439	0,879	4,10	55	69	19	9	1	التكرار	29- توفير مجموعة الإجراءات التي تضمن له الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤوليتها تجاه القوائم المالية؛
					35,9	45,1	12,4	5,9	0,7	%	
8	موافق	23,190	0,916	3,95	44	70	29	7	3	التكرار	30- توفير مجموعة الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك حول عدم قدرة المؤسسة على استمراريتها في الإستغلال؛
					28,8	45,8	19	4,6	2	%	
9	موافق	23,699	0,929	3,92	40	77	24	8	4	التكرار	31- توفير الآليات اللازمة التي تساعده على تحديد الأحداث اللاحقة ووضع تصور سليم حول إستمرارية المؤسسة؛
					26,1	50,3	15,7	5,2	2,6	%	

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

8	موافق	22,633	0,894	3,95	التكرار	32- توفير مجموعة الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره، التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث؛
					%	1
7	موافق	21,411	0,850	3,97	التكرار	33- توفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق استخدامها بكفاءة وفعالية؛
					%	2
5	موافق	20,172	0,823	4,08	التكرار	34- التطبيق السليم للإجراءات التحليلية التي تمكنه من جمع أدلة إثبات كافية وملائمة؛
					%	3
6	موافق	23,709	0,946	3,99	التكرار	35- تحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة التدقيق؛
					%	3
10	موافق	24,936	0,970	3,89	التكرار	36- ضمان الوقوف على مختلف التقديرات المحاسبية بطريقة مثالية ووضع الإجراءات الإضافية للتأكد من معقولية هذه التقديرات المحاسبية؛
					%	3
8	موافق	22,076	0,872	3,95	التكرار	37- تحديد كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى فروع المجمع؛
					%	1
9	موافق	24,235	0,950	3,92	التكرار	38- تحديد إمكانية الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي وكفاية الإستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه؛
					%	3
9	موافق	24,821	0,973	3,92	التكرار	39- تحديد الحالات والمتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير؛
					%	3
-	موافق	15,00311	0,60233	4,0147	إجمالي المحور	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (IV-19)، يتبين أن إجابات المبحوثين حول عبارات المحور الأول جاءت بالموافقة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للمحور الذي بلغ 4,0147، ومعامل إختلاف قدره 15,00311، أي

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور، ومنه حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يرون أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات، وبالتالي له انعكاس مباشر عليها.

واحتلت العبارة الثامنة والعشرون "رقم 28" المرتبة الأولى حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في جمع أدلة إثبات كافية تضمن ثبات الطرق المحاسبية، وصحة التسجيل لأثر التغيرات الحاصلة، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 85,6% بتكرار قدره 131، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 6,5% بتكرار قدره 10، وذلك بوسط حسابي قدره 4,16 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة بمعامل إختلاف قدره 21,010%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في جمع أدلة إثبات كافية تضمن ثبات الطرق المحاسبية، وصحة التسجيل لأثر التغيرات الحاصلة حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

كما جاءت العبارة الرابعة والعشرون "رقم 24" بنفس المرتبة، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد الطرق ووضع الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 81,7% بتكرار قدره 125، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,9% بتكرار قدره 9، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة بمعامل إختلاف قدره 21,731%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد الطرق ووضع الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وعلى عكس العبارتين السابقتين، جاءت العبارة السادسة والثلاثون "رقم 36" في المرتبة الأخيرة (العاشرة) حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في ضمان الوقوف على مختلف التقديرات المحاسبية بطريقة مثالية ووضع الإجراءات الإضافية للتأكد من معقولية هذه التقديرات المحاسبية، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 71,2% بتكرار قدره 109، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 9,4% بتكرار قدره 14، وذلك بوسط حسابي قدره 3,89 بمعنى "الموافقة"،

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

وكانت إجابات المبحوثين متجانسة بمعامل إختلاف قدره 24,936%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في ضمان الوقوف على مختلف التقديرات المحاسبية بطريقة مثالية ووضع الإجراءات الإضافية للتأكد من معقولية هذه التقديرات المحاسبية حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أما باقي العبارات، فقد كانت كما يلي:

جاءت العبارة الخامسة والعشرون "رقم 25" في المرتبة الثانية، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 81,1% بتكرار قدره 124، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,2% بتكرار قدره 8، وذلك بوسط حسابي قدره 4,13 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأقل تشتتاً بمعامل إختلاف قدره 21,453%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

واحتلت العبارة السادسة والعشرون "رقم 26" المرتبة الثالثة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد المصادر التي تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 82,3% بتكرار قدره 126، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,2% بتكرار قدره 8، وذلك بوسط حسابي قدره 4,10 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأقل تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 20,976%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد المصادر التي تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وبنفس المرتبة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، جاءت العبارة التاسعة والعشرون "رقم 29"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير مجموعة الإجراءات التي تضمن له الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤوليتها تجاه القوائم المالية، حيث أن نسبة الموافقة

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

عليها بلغت 81% بتكرار قدره 124، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 6,6% بتكرار قدره 10، وذلك بوسط حسابي قدره 4,10 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 21,439%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير مجموعة الإجراءات التي تضمن له الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤوليتها تجاه القوائم المالية حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

بينما احتلت العبارة السابعة والعشرون "رقم 27"، المرتبة الرابعة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توضيح كيفية إستعمال الأرصدة الإفتتاحية للحصول على أدلة الإثبات تضمن صحة نقل الأرصدة وكيفية استعمالها، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 77,1% بتكرار قدره 118، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,3% بتكرار قدره 8، وذلك بوسط حسابي قدره 4,06 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأقل تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 21,552%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توضيح كيفية إستعمال الأرصدة الإفتتاحية للحصول على أدلة الإثبات تضمن صحة نقل الأرصدة وكيفية استعمالها حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

في حين احتلت العبارة الرابعة والثلاثون "رقم 34"، المرتبة الخامسة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في التطبيق السليم للإجراءات التحليلية التي تمكنه من جمع أدلة إثبات كافية وملائمة، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 83,7% بتكرار قدره 128، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 4% بتكرار قدره 6، وذلك بوسط حسابي قدره 4,08 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأقل تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 20,172%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في التطبيق السليم للإجراءات التحليلية التي تمكنه من جمع أدلة إثبات كافية وملائمة حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

واحتلت العبارة الخامسة والثلاثون "رقم 35"، المرتبة السادسة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة التدقيق، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 75,2% بتكرار قدره 115، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,4% بتكرار قدره 11، وذلك بوسط حسابي قدره 3,99 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 23,709%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة التدقيق حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

كما احتلت العبارة الثالثة والثلاثون "رقم 33"، المرتبة السابعة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق إستخدامها بكفاءة وفعالية، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 78,4% بتكرار قدره 120، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,9% بتكرار قدره 9، وذلك بوسط حسابي قدره 3,97 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأقل تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 21,411%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق إستخدامها بكفاءة وفعالية حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وموازاة مع ذلك، احتلت العبارة السابعة والثلاثون "رقم 37"، المرتبة الثامنة حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى فروع المجمع، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 74,6% بتكرار قدره 114، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 6,6% بتكرار قدره 10، وذلك بوسط حسابي قدره 3,95 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 22,076%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير الطرق

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق إستخدامها بكفاءة وفعالية حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وبنفس المرتبة (التاسعة)، حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، جاءت العبارتين:

الثانية والثلاثون "رقم 32"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير مجموعة الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره، التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 76,5% بتكرار قدره 117، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 8,5% بتكرار قدره 13، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 22,633%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير مجموعة الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره، التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الثلاثون "رقم 30"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير مجموعة الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك حول عدم قدرة المؤسسة على استمراريتها في الإستغلال، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 74,6% بتكرار قدره 114، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 6,6% بتكرار قدره 10، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 23,190%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير مجموعة الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك حول عدم قدرة المؤسسة على استمراريتها في الإستغلال حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

واحتلت المرتبة التاسعة، حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، وبنفس الوسط الحسابي المقدر بـ 3,92

بمعنى "الموافقة"، العبارات التالية:

العبارة السابعة والثلاثون "رقم 31"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير الآليات اللازمة التي تساعد على تحديد الأحداث اللاحقة ووضع تصور سليم حول إستمرارية المؤسسة، حيث بلغت نسبة الموافقة عليها 76,4% بتكرار قدره 117، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,8% بتكرار قدره 12، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة ومتشعبة بمعامل إختلاف قدره 23,699%،

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير الآليات اللازمة التي تساعد على تحديد الأحداث اللاحقة ووضع تصور سليم حول إستمرارية المؤسسة حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الثامنة والثلاثون "رقم 38"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد إمكانية الإعتماد على أعمال المدقق الداخلي وكفاية الإستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 73,9% بتكرار قدره 113، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 8,5% بتكرار قدره 13، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 24,235%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد إمكانية الإعتماد على أعمال المدقق الداخلي وكفاية الإستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

التاسعة والثلاثون "رقم 39"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد الحالات والمتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 72,6% بتكرار قدره 111، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,4% بتكرار قدره 14، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 24,821%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تحديد الحالات والمتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وعليه، نجد أن هناك توافق في إجابات المبحوثين حول عبارات المحور، حيث أن جميع الإجابات كانت بالموافقة، وبالتالي فإن هذه الإجابات تعكس المساهمة التي جاءت بها المعايير الجزائرية للتدقيق على عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات، فهي بذلك لها انعكاس إيجابي على هذه المرحلة من المهمة من خلال توفيرها للإرشادات اللازمة ووضعها للواجبات المطلوبة على المدقق لتنفيذ هذه المرحلة بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

4- عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع:

تهدف عبارات المحور الثالث الموسوم بـ "مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها"، إلى تحديد الانعكاسات المترتبة عن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على عملية التقرير عن مهمة التدقيق من خلال مساهمتها في توفير العناصر الواجب توفرها في محتوى تقرير المدقق وكذا طبيعة الرأي، كما تساهم في توفير الإرشادات اللازمة لتوثيق عملية التدقيق، حيث تم وضع مجموعة من العبارات التي تعبر عن ذلك، وعرضها على المبحوثين من أفراد عينة الدراسة لمعرفة آراءهم حولها، وكانت نتائج الإجابات كما هي موضحة في الجدول الموالي.

جدول رقم (IV-20): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع

الترتيب	الاتجاه العام	معامل الاختلاف%	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التكرارات والنسب	العبارة
3	موافق	24,167	0,986	4,08	59	65	17	7	5	التكرار	40- تكوين رأي ملائم وسليم وواضح حول صحة وعدالة القوائم المالية؛
					38,6	42,5	11,1	4,6	3,3	%	
5	موافق	21,970	0,881	4,01	48	69	28	6	2	التكرار	41- توفير الأساس الذي يعدل رأيه بناءا عليه؛
					31,4	45,1	18,3	3,9	1,3	%	
7	موافق	24,425	0,955	3,91	43	69	29	8	4	التكرار	42- توفير طبيعة الرأي الذي يبديه؛
					28,1	45,1	19	5,2	2,6	%	
3	موافق	21,324	0,870	4,08	52	72	19	9	1	التكرار	43- تقديم تقرير مفهوم من طرف مستخدمي التقرير؛
					34	47,1	12,4	5,9	0,7	%	
4	موافق	21,474	0,874	4,07	50	76	17	8	2	التكرار	44- إضفاء الموضوعية في التعبير عن الرأي؛
					32,7	49,7	11,1	5,2	1,3	%	
2	موافق	19,117	0,801	4,19	56	78	13	4	2	التكرار	45- تقديم إفصاح كاف عن المعلومات في تقريره؛
					36,6	51	8,5	2,6	1,3	%	

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

1	موافق بشدة	20,332	0,858	4,22	68	58	19	8	-	التكرار	46- توفير العناصر الواجب توفرها في التقرير؛
					44,4	37,9	12,4	5,2	-	%	
6	موافق	23,687	0,938	3,96	48	65	28	10	2	التكرار	47- تقليص فجوة توقعات مستخدمي التقرير؛
					31,4	42,5	18,3	6,5	1,3	%	
3	موافق	23,186	0,946	4,08	48	62	20	10	2	التكرار	48- تسهيل مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل (الملف الدائم والملف الدوري).
					38,6	40,5	13,1	6,5	1,3	%	
-	موافق	15,63024	0,56821	4,0675	إجمالي المحور						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (IV-20)، يتبين أن إجابات الباحثين حول عبارات المحور الأول جاءت بالموافقة، وهذا ما يعكسه الوسط الحسابي الإجمالي للمحور الذي بلغ 4,0675، ومعامل إختلاف قدره 15,63024، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات الباحثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور، ومنه حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يرون أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها، وبالتالي له انعكاس مباشر عليها.

واحتلت العبارة السادسة والأربعون "رقم 46" المرتبة الأولى حسب الأهمية من وجهة نظر الباحثين، والتي تهدف لمعرفة آراء الباحثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير العناصر الواجب توفرها في التقرير، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 82,3% بتكرار قدره 126، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,2% بتكرار قدره 8، وذلك بوسط حسابي قدره 4,22 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات الباحثين متجانسة بمعامل إختلاف قدره 20,332%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات الباحثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير العناصر الواجب توفرها في التقرير حسب آراء الباحثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

وعلى عكس سابقتها، جاءت العبارة الثانية والأربعون "رقم 42" في المرتبة الأخيرة (السابعة) حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير طبيعة الرأي الذي يبديه، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 73,2% بتكرار قدره 112، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,8% بتكرار قدره 12، وذلك بوسط حسابي قدره 3,91 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة بمعامل إختلاف قدره 24,425%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير طبيعة الرأي الذي يبديه حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أما باقي العبارات، فقد كانت كما يلي:

جاءت العبارة الخامسة والأربعون "رقم 45" في المرتبة الثانية، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تقديم إفصاح كاف عن المعلومات في تقريره، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 87,6% بتكرار قدره 134، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 3,9% بتكرار قدره 8، وذلك بوسط حسابي قدره 4,19 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأقل تشتتاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 19,117%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تقديم إفصاح كاف عن المعلومات في تقريره حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وبنفس المرتبة "الثالثة"، حسب الأهمية من وجهة نظر المبحوثين، ونفس الوسط الحسابي المقدر بـ 4,08 جاءت العبارات:

العبارة الثالثة والأربعون "رقم 43"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تقديم تقرير مفهوم من طرف مستخدمي التقرير، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 81,1% بتكرار قدره 124، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 6,6% بتكرار قدره 10، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة ومتشعبة بمعامل إختلاف قدره 21,324%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

الجزائرية للتدقيق يساهم في تقديم تقرير مفهوم من طرف مستخدمي التقرير حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

العبرة الثامنة والأربعون "رقم 48"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تسهيل مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل (الملف الدائم والملف الدوري)، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 79,1% بتكرار قدره 110، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,8% بتكرار قدره 12، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 23,186%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تسهيل مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل (الملف الدائم والملف الدوري) حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

العبرة الأربعون "رقم 40"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تكوين رأي ملائم وسليم وواضح حول صحة وعدالة القوائم المالية، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 81,1% بتكرار قدره 124، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,9% بتكرار قدره 12، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 24,167%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تكوين رأي ملائم وسليم وواضح حول صحة وعدالة القوائم المالية حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

ويموازة ذلك، جاءت العبارة الرابعة والأربعون "رقم 44"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في إضفاء الموضوعية في التعبير عن الرأي، في المرتبة الرابعة، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 82,4% بتكرار قدره 126، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 6,5% بتكرار قدره 10، وذلك بوسط حسابي قدره 4,07 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة ومتشبتة بمعامل إختلاف قدره 21,474%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في إضفاء الموضوعية في التعبير عن الرأي حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

بينما جاءت العبارة الحادية والأربعون "رقم 41"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير الأساس الذي يعدل رأيه بناء عليه، في المرتبة الخامسة، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 76,2% بتكرار قدره 117، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 5,2% بتكرار قدره 8، وذلك بوسط حسابي قدره 4,01 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 21,970%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في توفير الأساس الذي يعدل رأيه بناء عليه حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

في حين جاءت العبارة السابعة والأربعون "رقم 47"، والتي تهدف لمعرفة آراء المبحوثين حول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تقليص فجوة توقعات مستخدمي التقرير، في المرتبة السادسة، حيث أن نسبة الموافقة عليها بلغت 73,9% بتكرار قدره 113، في حين أن نسبة عدم الموافقة بلغت 7,8% بتكرار قدره 12، وذلك بوسط حسابي قدره 3,96 بمعنى "الموافقة"، وكانت إجابات المبحوثين متجانسة وأكثر تشبهاً من سابقتها بمعامل إختلاف قدره 23,687%، أي أنه هناك إختلاف ضعيف في إجابات المبحوثين، مما يدل على التجانس والتوافق القوي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، وهذا يعكس أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في تقليص فجوة توقعات مستخدمي التقرير حسب آراء المبحوثين من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وعليه، نجد أن هناك توافق في إجابات المبحوثين حول عبارات المحور، حيث أن جميع الإجابات كانت بالموافقة والبعض الآخر بشدة، وبالتالي فإن هذه الإجابات تعكس المساهمة التي جاءت بها المعايير الجزائرية للتدقيق على عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها، فهي بذلك لها انعكاس إيجابي على هذه المرحلة من المهمة من خلال توفيرها للإرشادات اللازمة ووضعها للواجبات المطلوبة على المدقق لتنفيذ هذه المرحلة بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

بعد ما تم عرض وتحليل إجابات المبحوثين من أفراد عينة الدراسة على مختلف عبارات الاستبيان، سيتم من خلال هذا المبحث إختبار فرضيات الدراسة وذلك باستخدام الإختبار اللامعلمي كروسكال واليس (Kruskal-Wallis Test) عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ، وهو إختبار بديل للإختبار المعلمي (ANOVA One Way)، لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين من عينة الدراسة على عبارات محاور الاستبيان تعزى إلى البيانات الشخصية (خصائص وسمات أفراد العينة)، ويقوم هذا الإختبار على فرضيتين، فرضية العدم H_0 والفرضية البديلة H_1 ، وينص الإختبار على قبول فرضية العدم H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة مستوى الدلالة (Sig) أكبر من مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ، ويتم رفض فرضية العدم H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة (Sig) أكبر من مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$.

كما تم الاعتماد على الإختبار اللامعلمي إختبار إشارة الرتب للعينة الواحدة (One Sample Wilcoxon Signed Rank Test) عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ، كبديل للإختبار المعلمي T للعينة الواحدة (One Sample T test)، لإختبار صحة فرضيات الدراسة من عدمها، وينص الإختبار على رفض فرضية العدم H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة مستوى الدلالة (Sig) أقل من مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ، ويتم قبول فرضية العدم H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 إذا كان مستوى الدلالة مستوى الدلالة (Sig) أكبر من مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$.

أولاً: إختبار صحة الفرضية الأولى

يهدف إختبار هذه الفرضية إلى لمعرفة ما إذا كان هناك فروق في إجابات المبحوثين حول محاور الاستبيان (الدوافع، قبول المهمة والتخطيط لها، تنفيذ المهمة وجمع أدلة الإثبات، التقرير عن المهمة والتوثيق لها) تعزى إلى البيانات الشخصية (الخبرة المهنية، المهنة، جهة ممارسة النشاط)، وذلك من خلال متوسط الرتب، قيمة إحصاء الإختبار H المحسوبة ومستوى الدلالة "Sig".

وتتمثل الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة في أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى البيانات الشخصية لهم (الخبرة المهنية، المهنة، جهة ممارسة النشاط) عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؛ ولإجابة على هذه الفرضية الرئيسية الأولى، يمكن تقريعا إلى فرضيات جزئية كما يلي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

1- إختبار الفرضية الجزئية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى الخبرة المهنية عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$).

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى الخبرة المهنية عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$)؛

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى الخبرة المهنية عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$)؛

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي (أنظر الملحق رقم 11):

جدول رقم (21-IV): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى

القرار	مستوى الدلالة Sig	إحصاءة الاختبار Test Statistic	متوسط الرتب	التكرار	الخاصية	المتغيرات
0,05<0,470 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,470	3,552	88,33	26	أقل من 5 سنة	دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق
			80,12	33	من 6 سنة إلى 10 سنوات	
			71,77	35	من 11 سنة إلى 15 سنة	
			65,32	17	من 16 سنة إلى 20 سنة	
			76,62	42	أكثر من 20 سنة	
0,05<0,840 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,840	1,424	81,60	26	أقل من 5 سنة	قبول المهمة والتخطيط لها
			75,39	33	من 6 سنة إلى 10 سنوات	
			70,16	35	من 11 سنة إلى 15 سنة	
			80,56	17	من 16 سنة إلى 20 سنة	
			79,68	42	أكثر من 20 سنة	
0,05<0,799 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,799	1,656	83,50	26	أقل من 5 سنة	تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات
			74,94	33	من 6 سنة إلى 10 سنوات	
			70,10	35	من 11 سنة إلى 15 سنة	
			79,85	17	من 16 سنة إلى 20 سنة	
			79,19	42	أكثر من 20 سنة	
0,05<0,878 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,878	1,203	77,42	26	أقل من 5 سنة	التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها
			75,00	33	من 6 سنة إلى 10 سنوات	
			77,06	35	من 11 سنة إلى 15 سنة	
			68,38	17	من 16 سنة إلى 20 سنة	
			81,75	42	أكثر من 20 سنة	

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

0,05<0,921 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,921	0,924	81,73	26	أقل من 5 سنة	الانعكاسات
			74,73	33	من 6 سنة إلى 10 سنوات	
			72,50	35	من 11 سنة إلى 15 سنة	
			76,35	17	من 16 سنة إلى 20 سنة	
			79,87	42	أكثر من 20 سنة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (IV-21) أعلاه، يتبين أن مستوى الدلالة لجميع محاور الاستبيان يفوق مستوى المعنوية، وبالتالي نقبل الفرضية العدمية H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان تعزى للخبرة المهنية عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$).

2- إختبار الفرضية الجزئية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزى إلى مهنة المبحوث عند مستوى معنوية ($\alpha=0,05$).

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان تعزى للمهنة عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان تعزى للمهنة عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$).

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي (أنظر الملحق رقم 12):

جدول رقم (IV-22): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية

القرار	مستوى الدلالة Sig	إحصاءة الاختبار Test Statistic	متوسط الرتب	التكرار	الخاصية	المتغيرات
0,05<0,269 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,269	1,220	79,11	119	محافظ حسابات	دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق
			69,62	34	خبير محاسب	
0,05<0,670 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,670	0,182	77,82	119	محافظ حسابات	قبول المهمة والتخطيط لها
			74,15	34	خبير محاسب	

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

0,05<0,083 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,083	3,004	80,32	119	محافظ حسابات	تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات
			65,40	34	خبير محاسب	
0,05<0,638 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,638	0,222	77,90	119	محافظ حسابات	التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها
			73,85	34	خبير محاسب	
0,05<0,334 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,334	0,932	78,85	119	محافظ حسابات	الانعكاسات
			70,53	34	خبير محاسب	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (IV-22) أعلاه، يتبين أن مستوى الدلالة لجميع محاور الاستبيان يفوق مستوى المعنوية، وبالتالي نقبل الفرضية العديمة H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان تعزى للمهنة عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$).

3- إختبار الفرضية الجزئية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول

عبارات الاستبيان تعزى لجهة ممارسة النشاط عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان تعزى لجهة ممارسة النشاط عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان تعزى لجهة ممارسة النشاط عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$).

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي (أنظر الملحق رقم 13):

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

جدول رقم (IV-23): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

القرار	مستوى الدلالة Sig	إحصاءة الإختبار Test Statistic	متوسط الرتب	التكرار	الخاصية	المتغيرات
0,05<0,697 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,697	1,436	77,10	62	الشرق	دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق
			82,05	22	الغرب	
			78,91	48	الشمال	
			67,07	21	الجنوب	
0,05<0,189 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,189	4,778	82,13	62	الشرق	قبول المهمة والتخطيط لها
			65,25	22	الغرب	
			81,56	48	الشمال	
			63,74	21	الجنوب	
0,05<0,692 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,692	1,457	79,42	62	الشرق	تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات
			68,39	22	الغرب	
			79,88	48	الشمال	
			72,31	21	الجنوب	
0,05>0,025 وبالتالي نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1	0,025	9,345	81,75	62	الشرق	التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها
			62,43	22	الغرب	
			86,16	48	الشمال	
			57,31	21	الجنوب	
0,05<0,159 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1	0,159	5,175	80,77	62	الشرق	الانعكاسات
			65,50	22	الغرب	
			83,64	48	الشمال	
			62,76	21	الجنوب	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

من خلال الجدول رقم (IV-23) أعلاه، نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الرابع "التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها" بلغت "Sig=0,025" وهي قيمة أقل من قيمة مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات الباحثين حول التقرير عن المهمة والتوثيق لها تعزى لجهة ممارسة النشاط، والمتمثلة في شمال البلاد أين بلغت قيمة إحصاء الاختبار $H=9,345$ وقيمة متوسط الرتب لهذه الجهة 86,16 بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات الباحثين حول التقرير عن المهمة والتوثيق لها تعزى إلى جهة ممارسة النشاط وذلك لصالح جهة الشمال عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$).

وهذا يعني أن مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجهة الشمالية للبلاد يرون أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 لا يوفر بالشكل الملائم أساس تكوين الرأي، بالإضافة إلى أن العناصر الواجب توفرها في التقرير والتي نص عليها المعيار لا تلبى حاجات تقرير المدقق الذي يهدف إلى تقليص فجوة التوقعات وإضفاء الموضوعية والوضوح؛ كما أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 لا يلبي حاجيات التوثيق السليم بالشكل المطلوب من خلال تجميع ملفات العمل (وثائق التدقيق) بما فيها السنوي والجاري، الأمر الذي يسهل على المدقق عملية التوثيق والرجوع إلى هذه الوثائق وقت الحاجة.

والمرجح في ذلك هو كون الحركة التجارية والصناعية في الجزائر تتركز في شمال البلاد، فالنسبة الأكبر من المؤسسات تقع في هذه الجهة، وبالتالي فإن للمدققين الخارجيين في هذه الجهة فرصة أكبر في الحصول على عدد أكبر من عهديات تدقيق أكبر من زملائهم في الجهات الثلاث الأخرى، هذا ما أكسبهم خبرة عملية أكبر، بالإضافة إلى قربهم من الإدارات المركزية المشرفة على المهنة في صورة المجلس الوطني للمحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ناهيك عن وزارة المالية، ما يزيد من فرصة مشاركتهم في الورشات التكوينية والملتقيات والأيام الإعلامية المنظمة من طرفهم بخصوص إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وكل ما له علاقة بالمهنة، الأمر الذي أكسبهم خبرة علمية، وكل هذا أمكنهم من معرفة مدى مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في تنفيذ مهام التدقيق بكفاءة وفعالية، خاصة منها معايير التقرير والتوثيق.

في حين أن قيمة مستوى الدلالة لجميع محاور الاستبيان الأخرى تفوق مستوى المعنوية، أي أن جميع فقرات هذه المحاور مقبولة من طرف الباحثين، وبالتالي نقبل الفرضية العديمة H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات الباحثين حول (الدوافع، قبول المهمة والتخطيط لها، تنفيذ المهمة وجمع أدلة الإثبات) تعزى لجهة ممارسة النشاط عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

ثانيا: إختبار صحة الفرضية الثانية

يهدف اختبار هذه الفرضية إلى لمعرفة آراء الباحثين من عينة الدراسة حول الدوافع التي أدت إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

1- نص الفرضية الثانية: توجد موافقة على دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين الباحثين ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؛

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم طرح الفرضيتان كما يلي:

H₀: لا توجد موافقة على دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين الباحثين ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ؛

H₁: توجد موافقة على دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين الباحثين ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$.

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي (أنظر الملحق رقم 14):

جدول رقم (IV-24): نتائج إختبار One-Sample Wilcoxon Signed للفرضية الثانية

المحور	إحصاءة الاختبار Test Statistic	مستوى الدلالة Sig	القرار
دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق	11203,500	0,000	$0,05 > 0,000$ وبالتالي نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (IV-24) أعلاه، نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الأول "دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق" بلغت "Sig=0,000" وهي قيمة أقل من قيمة مستوى المعنوية $(\alpha=0,05)$ ، وعليه نقبل الفرضية البديلة H_1 القائلة بأنه توجد موافقة على دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين الباحثين ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ، ونرفض فرضية العدم H_0 القائلة بأنه لا توجد موافقة على دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين الباحثين ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ، وهذا ما تؤكد نتائجه تحليل إجابات الباحثين من عينة الدراسة المتعلقة بهذا المحور، حيث جاءت باتجاه الموافقة بوسط

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

حسابي قدره 3,9855، كما أن هناك توافق في إجابات المبحوثين حول عبارات المحور بمعامل إختلاف 15,95985.

ثالثا: إختبار صحة الفرضية الثالثة

يهدف اختبار هذه الفرضية إلى لمعرفة آراء المبحوثين من عينة الدراسة حول الانعكاسات المترتبة عن إصدار NAA على قبول المهمة والتخطيط لها، وذلك من خلال مساهمتها في عملية قبول المهمة من خلال إصدار المعيار NAA210، إضافة إلى مساهمتها في عملية التخطيط لمهمة التدقيق من خلال إصدار الجزائري NAA300، حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

نص الفرضية الثالثة: يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في قبول المهمة والتخطيط عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم طرح الفرضيتان كما يلي:

H₀: يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في قبول المهمة والتخطيط لها عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

H₁: لا يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في قبول المهمة والتخطيط لها عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي (أنظر الملحق رقم 15):

جدول رقم (IV-25): نتائج إختبار One-Sample Wilcoxon Signed للفرضية الثالثة

المحور	إحصاءة الإختبار Test Statistic	مستوى الدلالة Sig	القرار
مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها	11253,500	0,000	$0,05 > 0,000$ وبالتالي نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (IV-25) أعلاه، نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الثاني "مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها" بلغت "Sig=0,000" وهي قيمة أقل من قيمة مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وعليه نقبل الفرضية البديلة H_1 القائلة بأنه يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

NAA في قبول المهمة والتخطيط لها عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، ونرفض فرضية العدم H_0 القائلة بأنه لا يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في قبول المهمة والتخطيط لها عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وهذا ما تؤكدته نتائج تحليل إجابات الباحثين من عينة الدراسة المتعلقة بهذا المحور، حيث جاءت باتجاه الموافقة بوسط حسابي قدره 4,0098، كما أن هناك توافق في إجابات الباحثين حول عبارات المحور بمعامل إختلاف 14,98504.

ثالثاً: إختبار صحة الفرضية الرابعة

يهدف اختبار هذه الفرضية إلى لمعرفة آراء الباحثين من عينة الدراسة حول الانعكاسات المترتبة عن إصدار NAA على مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات، وذلك من خلال مساهمتها في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات من خلال إصدار المعايير NAA500، NAA501، NAA505، NAA510، NAA520، NAA530، NAA540، NAA560، NAA570، NAA580، حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

نص الفرضية الرابعة: يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم طرح الفرضيتان كما يلي:

H_0 : يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

H_1 : لا يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي (أنظر الملحق رقم 16):

جدول رقم (IV-26): نتائج إختبار One-Sample Wilcoxon Signed للفرضية الرابعة

المحور	إحصاءة الإختبار Test Statistic	مستوى الدلالة Sig	القرار
مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات	11116,000	0,000	$0,05 > 0,000$ وبالتالي نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

من خلال رقم (26-IV) أعلاه، نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الثاني "مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات" بلغت "Sig=0,000" وهي قيمة أقل من قيمة مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وعليه نقبل الفرضية البديلة H_1 القائلة بأنه يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، ونرفض فرضية العدم H_0 القائلة بأنه لا يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وهذا ما تؤكدته نتائج تحليل إجابات الباحثين من عينة الدراسة المتعلقة بهذا المحور، حيث جاءت باتجاه الموافقة بوسط حسابي قدره 4,0147، كما هناك توافق بين الباحثين حول عبارات المحور بمعامل إختلاف 15,00311.

رابعاً: إختبار صحة الفرضية الخامسة

يهدف اختبار هذه الفرضية إلى لمعرفة آراء الباحثين من عينة الدراسة حول الانعكاسات المترتبة عن إصدار NAA على مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها، وذلك من خلال مساهمتها في التقرير عن مهمة التدقيق من خلال إصدار المعيار NAA700، إضافة إلى مساهمتها في عملية التوثيق لمهمة التدقيق (إعداد ملفات العمل) من خلال إصدار الجزائري NAA230، حيث جاء نص الفرضية كما يلي:

نص الفرضية الخامسة: يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم طرح الفرضيتان كما يلي:

H_0 : يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

H_1 : لا يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي (أنظر الملحق رقم 17):

الفصل الرابع: دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر

جدول رقم (IV-27): نتائج إختبار One-Sample Wilcoxon Signed للفرضية الخامسة

المحور	إحصاءة الاختبار Test Statistic	مستوى الدلالة Sig	القرار
مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها	11369,500	0,000	$0,05 > 0,000$ وبالتالي نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS 26.

من خلال الجدول رقم (IV-27) أعلاه، نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الثاني "مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها" بلغت "Sig=0,000" وهي قيمة أقل من قيمة مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وعليه نقبل الفرضية البديلة H_1 القائلة بأنه يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، ونرفض فرضية العدم H_0 القائلة بأنه لا يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وهذا ما تؤكدته نتائج تحليل إجابات المبحوثين من عينة الدراسة المتعلقة بهذا المحور، حيث جاءت باتجاه الموافقة بوسط حسابي قدره 4,0675، كما هناك توافق بين المبحوثين حول عبارات المحور بمعامل إختلاف 15,63024.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية استقصائية لآراء عينة من مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، حول الانعكاسات المترتبة عن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي، وذلك باستخدام الاستبيان كأداة جمع البيانات، حيث تم توزيع 340 استبيان تم تحصيل 153 منها كلها صالحة للدراسة، تمت معالجتها عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم SPSS 26، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة منها الوصفية ومنها الاستدلالية، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تمكن الباحث من الإجابة على إشكالية الدراسة واستخلاص النتائج حول ذلك.

خاتمه

حاولنا من خلال هذا الدراسة إبراز الانعكاسات المترتبة عن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال تبني معايير التدقيق الدولية، بدءاً من الإلمام بالمفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي، إضافة إلى تنظيم هذه المهنة في الجزائر، من خلال التطرق لأهم التشريعات التي تحكم المهنة والهيئات المشرفة عليها، وكذا التعرف على الإطار العام لمعايير التدقيق بصفة عامة ومعايير التدقيق الدولية بصفة خاصة، باعتبار هذه الأخيرة أساس إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، كما تمت محاولة لوضع إطار مفاهيمي لها، عبر التعرف على الهيئات المسؤولة عن إصدارها، وعرض لمحتواها، وبالاعتماد على النتائج المستخلصة من الجانب النظري، وبناء على الدراسات السابقة، تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات وذلك بغرض استقصاء آراءهم حول موضوع الدراسة، من دوافع إصدار هذه المعايير ومساهمتها في مهنة التدقيق الخارجي كونها دليل إرشادي للمدقق خلال تنفيذه لمهمة التدقيق.

نتائج الدراسة:

بعد تحليل نتائج الدراسة المستخلصة، واختبار فرضياتها، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- هناك دوافع لإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، والتي من أهمها تعزيز كفاءة المدققين الخارجيين وذلك عبر توفير الإرشادات والمبادئ اللازمة عند تنفيذ مهمة التدقيق، الرفع من جودة عملية التدقيق لمواكبة التطورات العالمية التي طرأت على المهنة، كما أنها جاءت لزيادة مستوى الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، وتوحيد تقارير المدققين الخارجيين عن مهمة التدقيق؛

- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في عملية قبول مهمة التدقيق من خلال الاتفاق حول الأحكام العامة لها وفقاً لما ينص عليه المعيار NAA210، والذي يساهم في ضمان المدقق لحقه في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية...) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود، كما أنه يساهم في عملية التخطيط للمهمة وذلك بما يوفره المعيار NAA300 من إرشادات تمكنه من الحصول على المعلومات الكافية التي يعتمد عليها للتخطيط السليم لمهمة التدقيق، وبالتالي وضع إستراتيجية وخطة تدقيق ملائمين؛

- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات، وذلك بتوفير هذه المعايير للإرشادات والتوجيهات التي تمكن المدقق من تنفيذ مهمة التدقيق بكفاءة وفعالية، وتخصيص الواجبات المطلوبة للحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأحداث والوقائع المكتشفة سواء كانت إيجابية أو سلبية، حيث تحدد للمدقق الطرق وتضع له الإجراءات المناسبة لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة وذات

الخاتمة

دلالة ومصداقية، كما تساعده في تقييم مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المتحصل عليها، بالإضافة أنها تساعده في تحديد المصادر التي تمكنه من الحصول على العناصر المقنعة، وذلك من خلال إلتزام المدقق بمتطلبات المعايير التدقيق الجزائرية: NAA500، NAA501، NAA505، NAA510، NAA520، NAA530، NAA540، NAA560، NAA570، NAA580؛

– إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها، وذلك من خلال توفيرها للعناصر الواجب توفرها في تقرير المدقق، إضافة إلى تمكين المدقق من تأسيس رأيه حول الكشوف المالية من خلال توضيح أساس وشكل الرأي وواجبات المدقق بخصوص ذلك، كما أنها تمكنه من تقديم إفصاح كاف عن المعلومات في تقريره، والتي جاء ضمن نص المعيار NAA700، كما أنها تساعده على توثيق أعمال التدقيق من خلال تسهيل مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل (الملف الدائم والملف الدوري)، وهذا بناء على المتطلبات الواردة في نصوص المعايير عامة والمعيار NAA230 بشكل خاص.

وبالتالي، نجد أن إصدار معايير الجزائرية الصادرة والبالغ عددها ستة عشر (16) معياراً، تنعكس إيجاباً على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك من خلال مساهمتها في مختلف مراحل مهمة التدقيق عن طريق توفير الإرشادات اللازمة للمدقق تمكنه من تنفيذ مهمته بكفاءة وفعالية، عبر التزامه بالواجبات والمتطلبات التي أقرتها هذه المعايير.

التوصيات:

بناء على الدراسة النظرية، والنتائج الميدانية المتوصل إليها، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات التالي من شأنها المساهمة في الرفع من مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

- تقديم دورات تكوينية مكثفة وعبر كافة جهات الوطن من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبي والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وذلك بهدف تقديم شروحات للمعايير التي تم إصدارها والأخذ بأراء أعضائها من أجل تحسينها؛
- إنشاء فروع ولائية أو جهوية للمصف الوطني للخبراء المحاسبي والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وذلك بهدف مرافقة المهنيين في أعمالهم وسرعة معالجة انشغالاتهم، وتسهيل التواصل للأكاديميين مع هذه الهيئات؛
- إشراك المهنيين والأكاديميين على حد سواء في عملية وضع مشاريع المعايير؛

الخاتمة

- خلق فضاء تشاوري لطرح مشروع المعيار للنقاش بين أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة قبل إعداده في صورته النهائية، وأخذ ملاحظاتهم وآراءهم عيم الإعتبار؛
- خلق شراكة بين وزارة المالية في صورة المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي اعدف إلى إنشاء تكوين خاص بالماستر المهني في تخصص المحاسبة والتدقيق على مستوى الجامعات؛
- إصدار المعيار رقم 200 الذي يعد معيار المعايير، حيث يشكل الإطار التصوري لمعايير التدقيق، وتبنى عليه باقي المعايير؛
- الإسراع في إصدار باقي المعايير، حيث أن بعض المعايير التي تم إصدارها لها علاقة مباشرة بأخرى لم تصدر بعد؛
- يجب إضافة تفسيرات كملاحق لكل معيار، وعدم الاكتفاء بتقديم متطلبات المعيار، فنجد أن هناك غموض يكتنف بعض ما جاء به المعايير من متطلبات، مما أدى بمزاولي المهنة إلى تفسيرها كل حسب فهمه؛
- ضبط وتوحيد المصطلحات الواردة في المعايير الجزائرية بما يتوافق مع نظيرتها الدولية، كما يجب توحيد المصطلحات في كل المعايير الصادرة.

آفاق الدراسة:

- المتعارف عليه أن الباحث الجيد يبدأ من حيث انتهى الآخرون، وعلى أساس الدراسة الحالية يمكن فتح آفاق أو مواضيع للدراسة مستقبلا، تكمل وتدعم الدراسة الحالية، والتي منها:
- التدقيق الخارجي في الجزائر بين المعايير الجزائرية للتدقيق والتشريعات الحالية؛
- مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة التدقيق؛
- دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات؛
- مدى إلتزام المدققين الخارجيين بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الحد من مخاطر التدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

✚ الكتب باللغة العربية:

- 1- أحمد حلمي جمعة، (2005): المدخل إلى التدقيق الحديث، ط1، عمان -الأردن-، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 2- أحمد حلمي جمعة، (2009): المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)، ط1، عمان -الأردن-، الصفاء للنشر.
- 3- أحمد حلمي جمعة، (2012): المدخل إلى التدقيق والتأكيد: وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، عمان -الأردن-، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 4- أحمد قايد نور الدين، (2015): تدقيق الحسابات وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، عمان -الأردن-، دار الجنان للنشر والتوزيع.
- 5- إدريس عبد السلام الشتيوي (1996): المراجعة: معايير وإجراءات، ط4، بيروت - لبنان-، دار النهضة العربية.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، (2006): المراجعة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية -مصر-، الدار الجامعية.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي، (2007): المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الإسكندرية -مصر-، الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- 8- أمين السيد أحمد لطفي، (2007): دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الإسكندرية-مصر-، الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- 9- أمين السيد أحمد لطفي، (2010): المحاسبة والمراجعة الدولية، ط1، الإسكندرية -مصر-، الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- 10- إيهاب نظمي إبراهيم، (2009): التدقيق القائم على مخاطر الأعمال -حداثة وتطور-، ط1، عمان -الأردن-، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- 11- ثناء القباني، (2007): المراجعة، مصر، الدار الجامعية.

قائمة المراجع

- 12- جوني دانييل، ترجمة طارق عطية عبد الرحمن، (2015): أساسيات إختيار العينة في البحوث العلمية -مبادئ توجيهية عملية لإجراءات اختيارات العينة البحثية-، الرياض، المملكة العربية السعودية، مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر.
- 13- جيهان عبد المعز الجمال، (2014): المراجعة وحوكمة الشركات، العين -الإمارات العربية المتحدة-، دار الكتاب الجامعي.
- 14- حسين ياسين طعمه، إيمان حسين حنوش، (2009): طرق الإحصاء الوصفي، ط1، عمان -الأردن-، دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- 15- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح (1999): أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1، عمان -الأردن-، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- 16- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح (2009): مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، ج1، عمان -الأردن-، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- 17- حسين يوسف القاضي، مأمون حمدان، (2008): المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، عمان -الأردن-، دار الثقافة للنشر.
- 18- خالد أمين عبد الله، (2000): علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، ط1، بدون بلد، دار وائل للنشر للنشر والتوزيع.
- 19- خالد أمين عبد الله، (2013): علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية-، ط1، عمان -الأردن-، دار وائل للنشر والتوزيع.
- 20- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، (2011): علم تدقيق الحسابات العملي، ط1، عمان -الأردن-، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- 21- رزق أبو زيد الشحنة، (2015): تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط1، عمان -الأردن-، دار وائل للنشر والتوزيع.
- 22- زاهرة عاطف سواد، (2009): مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، عمان -الأردن-، دار الرابية للنشر والتوزيع.

قائمة المراجع

- 23-زهير الحدر، (2010): علم تدقيق الحسابات، ط3، عمان -الأردن-، دار البداية ناشرون وموزعون.
- 24-سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، (2010): تدقيق الحسابات، ط1، عمان -الأردن-، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.
- 25-السعدي رجال، (2013): الإحصاء الوصفي، الجزائر، دار الرجاء للطباعة والنشر.
- 26-سهام محمد السويدي، (2011): دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، ط1، مصر، الدار الجامعية.
- 27-سهل سلمان المشهداني، (2019): منهجية البحث العلمي، ط1، عمان -الأردن-، دار أسامة للنشر والتوزيع.
- 28-شيراز محمد صالح عبد الله، (2015): التحليل الإحصائي للبيانات SPSS، ط1، جدة-المملكة العربية السعودية-، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع.
- 29-طارق عبد العال حماد، (2007): موسوعة معايير التدقيق الجزء2: تخطيط وأداء عملية التدقيق، الإسكندرية-مصر-، الدار الجامعية.
- 30-طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود (2003): المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية.
- 31-عباس محمد خليل وآخرون، (2007): مدخل إلى مناهج البحث في التربية وعلم النفس، ط1، عمان -الأردن-، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- 32-عباس مهدي الشيرازي، (1990): نظرية المحاسبة، الكويت، مكتبة دار السلاسل.
- 33-عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، (2000): أصول المراجعة، مصر، الدار الجامعية.
- 34-عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، (2004): أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، مصر، الدار الجامعية.
- 35-عبد الفتاح محمد الصحن، محمود ناجي درويش (1998): المراجعة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية -مصر-، الدار الجامعية.

قائمة المراجع

- 36- علي عبد القادر الذنبيات، (2009): تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، عمان - الأردن، -، مكتبة أفنان.
- 37- غسان فلاح المطارنة، (2006): تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-، ط1، عمان -الأردن-، للنشر والتوزيع.
- 38- غسان فلاح المطارنة (2009): تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-، ط2، عمان - الأردن-، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- 39- غيث البحر، معن التتجي، (2014): التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج IBM SPSS Statistics، تركيا، مركز سير للدراسات الإحصائية والسياسات العامة.
- 40- قاموس المنجد في اللغة والإعلام، (1976): بيروت -لبنان-، دار المشرق.
- 41- القانون التجاري، النص الكامل للقانون، (2008): الجزائر، مطبوعات بيرتي.
- 42- لخضر علاوي، (2012): معايير المحاسبة الدولية، الجزائر، Page Bleu.
- 43- محمد الفاتح ومحمود بشير المغربي، (2016): المراجعة والتدقيق الشرعي، ط1، الأردن، دار الجنان للنشر والتوزيع.
- 44- محمد بوتين، (2003): المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية.
- 45- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، (2002): المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الإسكندرية-مصر-، الدار الجامعية.
- 46- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، (1990): المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت -لبنان-، الدار الجامعية.
- 47- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، (2009): دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، عمان -الأردن-، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.
- 48- محمود السيد الناغي، (1992): المراجعة، إطار النظرية والممارسة، ط2، مصر، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر.

قائمة المراجع

- 49- محمود السيد الناغي، (2011): دراسات في المعايير الدولية للمراجعة -تحليل وإطار للتطبيق-، ط1، المنصورة -مصر-، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
- 50- محمود سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، (2002): المراجعة الخارجية -المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية-، الإسكندرية -مصر-، الدار الجامعية.
- 51- مراد حسين علي، (2015): معايير التدقيق الدولية، ط1، عمان -الأردن-، دار غيداء للنشر والتوزيع.
- 52- مصطفى يوسف كافي، (2014): تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، عمان -الأردن-، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- 53- منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، (2003): دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الإسكندرية -مصر-، الدار الجامعية.
- 54- نبيل جمعة صالح النجار، (2015): الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، ط1، عمان -الأردن-، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع.
- 55- النجار فايز جمعة وآخرون: (2010)، أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي، عمان -الأردن-، دار حامد للنشر والتوزيع.
- 56- هادي التميمي (2006): مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، الأردن، دار وائل للنشر.
- 57- وجدي حامد حجازي، (2010): المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، ط1، الإسكندرية - مصر-، دار التعليم الجامعي.
- 58- وليام توماس وأمرون هنكي (1989): تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر.
- 59- يوسف محمد جربوع، (2000): مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، عمان -الأردن-، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

قائمة المراجع

الكتب باللغة الفرنسية:

- 60- Elisabeth Bertin et khelassi Rédha, (2013) : Manuel Comptabilité et Audit, Edition BERTI, Alger, Algérie.
- 61- Jossette et Max Peyrard, (2001): Dictionnaire de la finance, 2^{ème} édition, Paris –France-, Librairie Vuibert.
- 62- khelassi Rédha (2013) : Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Alger, Berti Edition
- 63- Marié Helene et Pinard Fabo, (2008) : Audit fiscal, France, Edition Francis, Lefebvre.
- 64- Mokhtar belaiboude, (1982) : guide pratique d'audit financier et comptable, Alger, la maison des livres.
- 65- Robert Obert, Marie Mairesse, (2009) : Comptabilité et audit, manuelle et application, 2^{ème} édition, PARIS, Donod.

الكتب باللغة الإنجليزية:

- 66- Brahim Soltani, (2007): Auditing an international Approach, London, prarson education limited.
- 67- Eldere,R.J, Beasley, M.S.,& Arens, A.A (2011) : Auditing and Assurance services, Pearson Higher Education.
- 68- IAASB,(2020): Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, volume 1, New York, USA.
- 69- Louis BRAIOTTA et al, (2010): The Audit Committee Handbook, Fifth Edition, Hoboken, New Jersey, Published by John Wiley & Sons, INC,
- 70- Maire Loughran, (2010): Auditing for Dummies, Willy Publishing INC, USA.
- 71- Porter, B, (1997): Principles of External Auditing, John Wiley and sons.
- 72- Robert.V. KREJCIE and Daryle.M. MORGAN, (1970): determining sample size for research activities, educational and psychological measurement, n 30, Texas A. & M. University.

ثانيا: الدوريات

المقالات المنشورة في الدوريات والمجالات العلمية:

- 73-الأزهر عزة، (2012): واقع ممارسة المراجعة بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05.
- 74-بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، (2019): مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية"-دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، (العدد 03).
- 75-بكحيل عبد القادر، (2018): أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا (العدد 01).

قائمة المراجع

- 76- حسين علي كاظم، (2013): دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات محاسبية ومالي، المجلد الثامن (العدد 23).
- 77- زيادي سامي، سعدي يحيى، (2020): أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر - دراسة ميدانية لآراء عينة من مدققي الحسابات-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، (العدد 02)
- 78- سعدي زهير، (2017): معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية -دراسة نظرية تحليلية-، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية (العدد 01).
- 79- صنهاجي هبية، عوادي عبد القادر، عامرة محمد العيد، (2017): أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي -دراسة استبائية-، مجلة العلوم الإدارية والمالية، (العدد 01).
- 80- ضويفي حمزة، فؤاد عنون، (2020): مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA -دراسة عينة من المراجعين-، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، (العدد 01).
- 81- عبد الله أحمد عمر بامشموس، (2010): تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني (العدد 09)، اليمن.
- 82- عيد حامد معيوف الشمري، (1994): معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية - دراسة تحليلية مقارنة-، الرياض، المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة.
- المقالات المقدمة في إطار الملتقيات العلمية:
- 83- حيرش أحمد، قاسمي السعيد، (2018): تقييم لواقع مهنة وبيئة التدقيق في الجزائر، على ضوء دراسة استطلاعية لمكاتب التدقيق-محافظة الحسابات-بولاتي المسيلة وبرج بوعريريج، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر.

قائمة المراجع

84- خليفة أحمد، حسيني منال، (2011): مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق"، المنعقد يومي 13-14 ديسمبر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليلة.

85- زرقون محمد، هيدوب ليلي ريم، (2013): التدقيق البيئي والاجتماعي كأحد متطلبات الحوكمة البيئية والاجتماعية لتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى الوطني الرابع حول "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، المنعقد يومي 20-21 نوفمبر، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط.

المقالات باللغة الفرنسية:

86- Chambre nationale des commissaires aux comptes, (2015), Auditeur, La revue périodique de l'auditeur EL MOUDAKIK, ALGER, (N°7).

87- Djelloul boubir (2016) : « Le cadre conceptuel des normes d'audit ISA, la norme ISA 200, future norme algérienne, NAA 200, audit financier et concepts de base », La revue périodique de l'auditeur EL MOUDAKIK, ALGER, (N°6).

88- Fazla Ayachi, (2019) : les facteurs impactant la qualité du CAC, une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie, revue Algérienne d'économie de gestion(N°2).

89- L'étude de BELGUET Youcef, (2017) : La pratique du Commissariat aux Comptes en relation avec les Normes Internationale d'Audit Cas : NAA 300 / Planification d'un audit d'états financiers, revue des reformes économique et intégration dans l'économie mondiale, (N°24).

90- L'étude de Zaafrane Mansouria, (2016) : L'efficacité Du Commissariat Aux Comptes En Vertu De L'application Des Normes ISA (International Standards Auditing) Cas Des Commissaires Aux Comptes Algériens, Revue Finance & marchés, (N°2).

ثالثا: الأطروحات

91- بلقاضي طاهر لمين، (2019): تطبيق معايير المراجعة ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها -دراسة تطبيقية في مكتب مراجعة-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

92- بهلولي نور الهدى، (2017): أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس -سطيف 1-، الجزائر.

قائمة المراجع

- 93- حولي محمد، (2017): انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.
- 94- خلايفية إيمان، (2020): دور إلزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية -دراسة استقصائية-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.
- 95- ديلمي عمر، (2017): نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية -دراسة حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.
- 96- سوسة بدر الدين، (2019): أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية -دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة.
- 97- صديقي مسعود، (2004): نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
- 98- فاتح سردوك، (2015): تطور الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، دراسة حالة واقع وأفاق مراجعة الحسابات بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر.
- 99- كليبات محمد أنيس، (2015): مراجعة أنظمة المعلومات المحاسبية في ظل التشغيل الآلي والتجارة الإلكترونية -حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار -عنابة-، الجزائر.
- 100- لخداري عبد الجليل، (2019): أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية -دراسة عينة من محافظي الحسابات-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر.

قائمة المراجع

101- مسيف خالد (2017): دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA -دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة- الجزائر.

رابعاً: القوانين والتشريعات

102- لأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 110؛

103- المرسوم التنفيذي رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 97؛

104- المرسوم التنفيذي رقم 71-82 المؤرخ في 21/12/1971، يتعلق بمهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 107؛

105- القانون رقم 05-80 المؤرخ في 01/03/1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 10؛

106- قانون المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 72، المؤرخة في 31/12/1984؛

107- القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20؛

108- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 72؛

109- مقرر وزير الإقتصاد رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02/02/1994 يتضمن الاجتهادات لمحافظي الحسابات، حيث يحدد الطرق المثلى لأداء المهام، حيث يشمل على الاجتهادات الدنيا المتعلقة ب: قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة، ملف العمل، التقرير حول الحسابات، التصريح بالأعمال الإجرامية، طريقة عمل محافظ الحسابات، تدقيق الحسابات؛

قائمة المراجع

- 110-** المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20؛
- 111-** المرسوم التنفيذي رقم 46-431 المؤرخ في 30/11/1996 والمتضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20؛
- 112-** المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20؛
- 113-** المرسوم التنفيذي رقم 11-393 يحدد شروط وكيفيات سير التريص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20؛
- 114-** المرسوم التنفيذي رقم 12-288 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20؛
- 115-** المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 56؛
- 116-** القرار المؤرخ في 07/11/1994 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم والمحددة من طرف القانون وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناء على تقديم بيانات الأتعاب؛
- 117-** المقرر المؤرخ في 24/03/1999 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة؛
- 118-** القرار المؤرخ في 28/03/1998 المتعلق بتحديد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

قائمة المراجع

- 119- القانون 10-01، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42؛
- 120- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 مارس 2017، يحدد قائمة الشهادات الجامعية وكذا كيفية سير التكوين وبرامج التكوين للحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد رقم 45؛
- 121- المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07؛
- 122- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07؛
- 123- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07؛
- 124- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07؛
- 125- المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07؛
- 126- المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07؛
- 127- المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07؛

قائمة المراجع

- 128-** المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 30؛
- 129-** المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كفاءات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 11؛
- 130-** المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد شروط وكفاءات تنظيم الإمتحان النهائي، بصفة إنتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسبي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 11؛
- 131-** المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 30؛
- 132-** القرار المؤرخ في 12 جوان 2014 يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 24؛
- 133-** القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 24؛
- 134-** المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: 210، 505، 560، 580.
- 135-** المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: 300، 500، 510، 700.
- 136-** المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: 520، 570، 610، 620.
- 137-** المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، الصادر عن وزارة المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: 230، 501، 530، 540.

قائمة المراجع

خامسا: المواقع الإلكترونية

138- <https://www.ifac.org>

139- <http://www.cnc.dz>

الملاحق

الملحق رقم 01

قائمة الأساتذة المحكمين

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	جامعة الانتساب
منصور بن عمارة	أستاذ التعليم العالي	جامعة باجي مختار عنابة
إبراهيم بومزايد	أستاذ التعليم العالي	جامعة باجي مختار عنابة
إيمان بن قارة	أستاذ محاضر -أ-	جامعة باجي مختار عنابة
محمد عبد الماجد بوركايب	أستاذ محاضر -أ-	جامعة خميس مليانة
عز الدين فؤاد	أستاذ محاضر -أ-	جامعة محمد شريف مساعديّة -سوق أهراس-

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باجي مختار عنابة



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، السادة الأفاضل والسيدات الفضليات؛
في إطار التحضير لإتمام أطروحة دكتوراه طور الموسومة بـ: "إنعكاسات إصدار المعايير الجزائرية
للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة إستقصائية-"، والذي سنحاول من خلالها دراسة
الإنعكاسات المترتبة عن إصدار هذه المعايير على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
ولتحقيق الهدف المنشود من هذه الدراسة، تم أخذ عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات
والتي يسرنا إختياركم من بينها، وبحكم كفاءتكم العلمية والعملية فإن إجاباتكم على أسئلة هذا الإستبيان سيكون
لها دور هام في تحقيق الهدف من هذه الأطروحة.
لذا نرجوا منكم تقديم يد العون لنا والإهتمام بهذا الإستبيان ونلتمس من سيادتكم معاملة هذه الأسئلة
بصدق وموضوعية، كما نحيطكم علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولا تستخدم إلا في إطار البحث
العلمي.

شكرا على حسن تعاونكم ومساعدتكم في إتمام هذه الدراسة والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

الباحث: عمري أحمد

amriahmed475@gmail.com

06 99 29 06 33

أولا: البيانات الشخصية

من فضلكم قم بتحديد بياناتك الشخصية بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

<input type="checkbox"/>	أقل من 5 سنة	<input type="checkbox"/>	من 6 سنة إلى 10 سنوات	<input type="checkbox"/>	من 11 سنة إلى 15 سنة	<input type="checkbox"/>	من 16 سنة إلى 20 سنة	<input type="checkbox"/>	أكثر من 20 سنة
					<input type="checkbox"/>	مخبر محاسب	<input type="checkbox"/>		
					<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	<input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/>	الشرق	<input type="checkbox"/>	الغرب	<input type="checkbox"/>	الشمال	<input type="checkbox"/>	الجنوب		
الخبرة المهنية:									
المهنة:									
جهة ممارسة النشاط:									

الملحق رقم 02

ثانيا: دوافع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

من فضلك، قم بتحديد درجة موافقتك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	في رأيكم، الهدف من إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يكمن فيما يلي:
					1- تقليص الفوارق في أداء مهام التدقيق على المستوى المحلي والدولي؛
					2- تعزيز كفاءة المدققين الخارجيين وذلك عبر توفير الإرشادات والمبادئ اللازمة عند تنفيذ مهمة التدقيق؛
					3- الرفع من جودة عملية التدقيق لمواكبة التطورات العالمية التي طرأت على المهنة؛
					4- توفير قاعدة توافقية للمستثمر الأجنبي تمكنه من فهم ومقارنة القوائم المالية المدققة بناء على المعايير الجزائرية للتدقيق؛
					5- تقليص تكلفة تدقيق الفروع بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات؛
					6- توحيد تقارير المدققين الخارجيين عن مهمة التدقيق؛
					7- زيادة مستوى الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية؛
					8- تمكين مكاتب التدقيق الجزائرية من منافسة نظيرتها الدولية؛
					9- تمكين مكاتب التدقيق الجزائرية من التعاون مع نظيرتها الدولية بناء على الأرضية المشتركة لمعايير التدقيق في كلا الجانبين.

ثالثا: مساهمة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية قبول المهمة والتخطيط لها

من فضلك، قم بتحديد درجة موافقتك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	في رأيكم، إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط لها، تساعد المدقق على:
					10- توفير ضمان معقول له وللإدارة لتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة؛
					11- تحديد المهام المسندة له وتوضيحها بشكل مفصل؛

الملحق رقم 02

					12- تحديد مسؤولياته وواجباته خلال أداء المهمة في إطار الإتفاق حول أحكام المهمة الموكلة إليه؛
					13- تحديد المعلومات الواجب إيصالها للإدارة حول مسؤولياته وواجباته؛
					14- ضمان أن الإدارة على علم بمسؤولياتها وتتحمل أي تقصير فيما يخص ذلك؛
					15- توفير إمكانية إدخال تعديل أو تغيير (إضافة، حذف) في شروط الإرتباط (رسالة المهمة)؛
					16- دعم إستقلاليته من خلال تحديد مسؤوليات وواجبات المدقق من جهة ومسؤوليات الإدارة من جهة أخرى؛
					17- ضمان حقه في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية ...) لتنفيذ مهامه دون عراقيل أو قيود؛
					18- ضمان المعلومات الكافية للإعتماد عليها للتخطيط السليم لمهمة التدقيق؛
					19- مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لمهمة التدقيق؛
					20- إعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل ملائمين لحجم وأعمال المنشأة محل التدقيق؛
					21- توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق وفهم كل عنصر منها؛
					22- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
					23- وضع الإجراءات اللازمة للإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية؛

الملحق رقم 02

رابعاً: مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات

من فضلك، قم بتحديد درجة موافقتك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	في رأيكم، إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بتنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات من شأنها أن تساعد المدقق على:
					24- تحديد الطرق ووضع الإجراءات المناسبة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية؛
					25- تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها؛
					26- تحديد المصادر التي تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات؛
					27- توضيح كيفية استعمال الأرصدة الإفتتاحية للحصول على أدلة الإثبات تضمن صحة نقل الأرصدة وكيفية استعمالها؛
					28- جمع أدلة إثبات كافية تضمن ثبات الطرق المحاسبية، وصحة التسجيل لأثر التغيرات الحاصلة؛
					29- توفير مجموعة الإجراءات التي تضمن له الحصول على تصريحات الإدارة تتحمل فيها مسؤوليتها تجاه القوائم المالية؛
					30- توفير مجموعة الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك حول عدم قدرة المؤسسة على إستمراريتها في الإستغلال؛
					31- توفير الآليات اللازمة التي تساعده على تحديد الأحداث اللاحقة ووضع تصور سليم حول إستمرارية المؤسسة؛
					32- توفير مجموعة الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره، التي تضمن له المعالجة المناسبة لهذه الأحداث؛
					33- توفير الطرق والآليات المناسبة للحصول على التأكيدات الخارجية وطرق إستخدامها بكفاءة وفعالية؛
					34- التطبيق السليم للإجراءات التحليلية التي تمكنه من جمع أدلة إثبات كافية وملائمة؛
					35- تحديد كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة التدقيق؛

الملحق رقم 02

					36- ضمان الوقوف على مختلف التقديرات المحاسبية بطريقة مثالية ووضع الإجراءات الإضافية للتأكد من معقولية هذه التقديرات المحاسبية؛
					37- تحديد كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى فروع المجمع؛
					38- تحديد إمكانية الإعتماد على أعمال المدقق الداخلي وكفاية الاستفادة من هذه الأعمال دون الإخلال بمسؤوليته تجاه إبداء رأيه؛
					39- تحديد الحالات والمتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل الخبير؛

خامسا: مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها

من فضلك، قم بتحديد درجة موافقتك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة	في رأيكم، إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالتقرير والتوثيق تساعد المدقق على:
					40- تكوين رأي ملائم وسليم وواضح حول صحة وعدالة القوائم المالية؛
					41- توفير الأساس الذي يعدل رأيه بناءا عليه؛
					42- توفير طبيعة الرأي الذي يبديه؛
					43- تقديم تقرير مفهوم من طرف مستخدمي التقرير؛
					44- إضفاء الموضوعية في التعبير عن الرأي؛
					45- تقديم إفصاح كاف عن المعلومات في تقريره؛
					46- توفير العناصر الواجب توفرها في التقرير؛
					47- تقليص فجوة توقعات مستخدمي التقرير؛
					48- تسهيل مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل (الملف الدائم والملف الدوري).

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
UNIVERSITE BADJI MOKHTAR - ANNABA



Faculté des Sciences Economiques et Sciences de Gestion

Dans le cadre de la préparation pour réalisation d'une thèse de doctorat troisième cycle, intitulée : « Les implications de l'émission de normes algériennes d'audit sur la profession d'audit externe en Algérie », à travers laquelle nous tenterons d'étudier les implications de l'émission de ces normes sur la profession d'audit externe en Algérie

Pour atteindre l'objectif souhaité de cette étude, un échantillon d'experts comptables et commissaires aux comptes a été prélevé, que nous avons le plaisir de choisir parmi eux, et en raison de votre compétence scientifique et pratique, vos réponses aux questions de ce questionnaire auront une importance rôle dans la réalisation de l'objectif de cette thèse.

Par conséquent, nous vous demandons de nous aider et de prêter attention à ce questionnaire, et nous vous demandons de traiter ces questions avec honnêteté et objectivité. Nous vous informons également que vos réponses seront strictement confidentielles et ne seront utilisées que dans le cadre de la recherche scientifique.

Merci pour votre aimable coopération et votre aide dans la réalisation de cette étude.

Chercheur : AMRI AHMED
amriahmed475@gmail.com
06 99 29 06 33

Premièrement : Les donnes personnelles

Veillez préciser vos informations générales en cochant un (X) dans la case appropriée :

l'expérience professionnelle	Moins de 5 ans <input type="checkbox"/>	De 6 ans à 10 ans <input type="checkbox"/>	De 11 ans à 15 ans <input type="checkbox"/>	De 16 ans à 20 ans <input type="checkbox"/>	plus de 20 ans <input type="checkbox"/>
La profession	Expert-comptable <input type="checkbox"/>	Commissaire Aux comptes <input type="checkbox"/>			
La région d'activité	L'est <input type="checkbox"/>	L'ouest <input type="checkbox"/>	Le nord <input type="checkbox"/>	Le sud <input type="checkbox"/>	

Deuxièmement : Les Motifs de la publication des normes algériennes d'audit

Veillez préciser le degré de votre accord avec ce qui suit en cochant un (X) dans la case appropriée :

A votre avis, les motifs de la publication des normes algériennes d'audit sont les suivants :	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	D'accord	Fortement en d'accord
1- Réduire les différences dans l'exécution des missions d'audit aux niveaux local et international ;					
2- Améliorer l'efficacité des auditeurs externes en fournissant les directives et principes nécessaires lors de la réalisation de la mission d'audit ;					
3- Améliorer la qualité du processus d'audit pour suivre les évolutions mondiales de la profession ;					
4- Fournir une base de consensus à l'investisseur étranger pour lui permettre de comprendre et de comparer les états financiers audités selon les normes algériennes d'audit ;					
5- Réduire le coût d'audit des filiales pour les entreprises multinationales ;					
6- Unifier les rapports des auditeurs externes sur la mission d'audit ;					
7- Augmenter le niveau de confiance des utilisateurs des états financiers ;					
8- Permettre aux cabinets d'audit algériens de rivaliser avec leurs homologues internationaux ;					
9- Permettre aux cabinets d'audit algériens de coopérer avec leurs homologues internationaux sur la base d'un socle commun de normes d'audit de part et d'autre.					

Troisièmement : La contribution de la délivrance des normes algériennes d'audit au processus d'acceptation et de planification de la mission

Veillez préciser le degré de votre accord avec ce qui suit en cochant un (X) dans la case appropriée :

A votre avis, la publication des Normes Algériennes d'Audit relatives à l'acceptation de la mission et la planification de la mission contribue à aider l'auditeur :	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	D'accord	Fortement en d'accord
10- Fournir une assurance raisonnable à l'auditeur et à la direction de fournir les conditions nécessaires à l'exécution de la mission ;					
11- Définir et expliquer en détail les tâches qui lui sont confiées ;					
12- Déterminer ses responsabilités et devoirs lors de l'exécution de la mission dans le cadre du l'accord sur les termes de la mission qui lui est confiée ;					
13- Déterminer les informations à communiquer à la direction sur ses responsabilités et devoirs ;					
14- S'assurer que la direction est consciente de ses responsabilités et prend tout manquement à cet égard ;					
15- Offrir la possibilité d'introduire des modifications ou des changements (ajouter, supprimer) dans le cadre du l'accord sur les termes de la mission (lettre de mission) ;					
16- Soutenir son indépendance en définissant les responsabilités et devoirs du l'auditeur d'une part, et les responsabilités de la direction d'autre part ;					
17- S'assurer de son droit d'obtenir tous les documents nécessaires (comptables, financiers, juridiques...) pour exercer ses missions sans obstacles ou restrictions ;					
18- Garantir des informations suffisantes sur lesquelles se fier pour la bonne planification de la mission d'audit ;					
19- Tenir compte de la matérialité lors de la planification de la mission d'audit ;					
20- Préparer une stratégie d'audit et un programme de travail adaptés à la taille et à l'activité de l'entité auditée ;					
21- Fournir les informations nécessaires pour comprendre les éléments de contrôle interne de l'entité auditée et pour comprendre chacun d'eux ;					

الملحق رقم 03

22- Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;					
23- Établir des procédures pour répondre aux risques d'anomalies significatives ;					

Quatrièmement : La contribution des normes algériennes d'audit au processus de réalisation de la mission d'audit et de collecte des éléments probants

Veillez préciser le degré de votre accord avec ce qui suit en cochant un (X) dans la case appropriée :

A votre avis, la publication des Normes Algériennes d'Audit relatives à la réalisation de la mission d'audit et à la collecte des éléments probants qui aideraient l'auditeur à :	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	D'accord	Fortement en d'accord
24- Déterminer les méthodes et les procédures appropriées pour recueillir des éléments probants suffisants, appropriés, significatifs et crédibles.					
25- Évaluer la suffisance et la pertinence des éléments probants obtenus ;					
26- Déterminer les sources qui permettent à l'auditeur d'obtenir des éléments probants ;					
27- Clarifier comment les soldes d'ouverture sont utilisés par l'auditeur pour obtenir des éléments probants garantissant l'exactitude du transfert des soldes et la manière dont ils sont utilisés ;					
28- collecter des éléments probants suffisants pour garantir la stabilité des méthodes comptables et l'exactitude de l'enregistrement de l'impact des changements intervenus ;					
29- Fournir un ensemble de procédures pour s'assurer qu'il obtient des déclarations de l'administration dans lesquels elle assume sa responsabilité à l'égard des états financiers ;					
30- Fournir un ensemble des procédures supplémentaires pour en cas de doute sur l'incapacité de l'entité à continuer d'exploiter ;					
31- Fournir les mécanismes nécessaires qui aident à identifier les événements postérieurs et à développer une bonne perception sur la continuité de l'entité en exploitation ;					
32- Fournir des procédures supplémentaires en cas d'événements postérieurs à la date d'émission de					

الملحق رقم 03

son rapport ; qui garantissent le bon traitement approprié de ces événements ;					
33- Fournir des méthodes et des mécanismes appropriés pour d'obtenir des confirmations externes et les modalités de leur utilisation de la manière la plus efficiente et efficace ;					
34- la bonne application des procédures analytiques pour lui permettre de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ;					
35- Déterminer comment l'échantillonnage statistique est utilisé pour obtenir des éléments probants ;					
36- S'assurer que les différentes estimations comptables sont identifiées de manière idéale et développer des procédures supplémentaires pour s'assurer du caractère raisonnable de ces estimations comptables ;					
37- Déterminer comment communiquer avec d'autres parties pendant la mission d'audit de l'une des filiales du groupe ;					
38- Déterminer la possibilité de s'appuyer sur les travaux de l'auditeur interne et la suffisance de bénéficier de ces travaux sans préjudice de sa responsabilité d'exprimer son opinion ;					
39- Déterminer les cas et les exigences nécessaires pour bénéficier des travaux d'un expert.					

Cinquièmement: La contribution des normes algériennes d'audit au processus de reporting de la mission d'audit et de sa documentation

Veillez préciser le degré de votre accord avec ce qui suit en cochant un (X) dans la case appropriée :

A votre avis, la publication des Normes Algériennes d'Audit relatives au reporting et à la documentation aide l'auditeur à :	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	<i>D'accord</i>	Fortement en d'accord
40- Se forment une opinion appropriée, saine et claire sur l'exactitude et la sincérité des états financiers ;					
41- Fournir la base sur laquelle ajuster son opinion ;					
42- Fournir la nature de son opinion ;					

الملحق رقم 03

43- Présentation d'un rapport compréhensible par les utilisateurs du rapport ;					
44- Ajouter de l'objectivité à l'expression de l'opinion ;					
45- Présentation une divulgation suffisant des informations dans son rapport ;					
46- Fournir les éléments à fournir dans le rapport ;					
47- Réduire l'écart d'attente des utilisateurs de rapports ;					
48- Faciliter la responsabilité de documenter toutes les procédures d'audit de haute qualité et de les compiler dans des dossiers de travail (dossier permanent et dossier courant).					

الملحق رقم 04

NONPAR CORR

/VARIABLES=الدوافع=1س 2س 3س 4س 5س 6س 7س 8س 9س

/PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

Nonparametric Correlations

a. Based on availability of workspace memory

		Correlations									
		الدوافع	1س	2س	3س						
Spearman's rho	الدوافع	Correlation	1,000	,451**	,569**	,535**					
	فع	Coefficient									
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000					
		N	153	153	153	153					
1س	الدوافع	Correlation	,451**	1,000	,354**	,463**					
	فع	Coefficient									
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000					
		N	153	153	153	153					
2س	الدوافع	Correlation	,569**	,354**	1,000	,426**					
	فع	Coefficient									
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000					
		N	153	153	153	153					
3س	الدوافع	Correlation	,535**	,463**	,426**	1,000					
	فع	Coefficient									
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.					
		N	153	153	153	153					
4س	الدوافع	Correlation	,656**	,262**	,337**	,278**					
	فع	Coefficient									
		Sig. (2-tailed)	,000	,001	,000	,001					
		N	153	153	153	153					
5س	الدوافع	Correlation	,485**	,120	,136	,095					
	فع	Coefficient									
		Sig. (2-tailed)	,000	,139	,094	,245					
		N	153	153	153	153					
6س	الدوافع	Correlation	,530**	,167*	,236**	,186*					
	فع	Coefficient									
		Sig. (2-tailed)	,000	,039	,003	,021					
		N	153	153	153	153					
7س	الدوافع	Correlation	,695**	,321**	,375**	,298**					
	فع	Coefficient									
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000					
		N	153	153	153	153					

الملحق رقم 04

8س	Correlation Coefficient	,667**	,117	,305**	,285**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,150	,000	,000						
	N	153	153	153	153						
9س	Correlation Coefficient	,665**	,173*	,355**	,380**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,033	,000	,000						
	N	153	153	153	153						

NONPAR CORR

/VARIABLES=التخطيط 10س 11س 12س 13س 14س 15س 16س 17س 18س 19س 20س 21س 22س 23س
 /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
 /MISSING=PAIRWISE.

Nonparametric Correlations

a. Based on availability of workspace memory

Correlations

		التخطيط	10س	11س	12س	13س	14س	15س	16س						
Spearman's rho	Correlation Coefficient	1,000	,648**	,666**	,673**	,677**	,687**	,528**	,589**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153						
	10س	Correlation Coefficient	,648**	1,000	,639**	,522**	,515**	,469**	,297**	,379**					
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153						
	11س	Correlation Coefficient	,661**	,639**	1,000	,585**	,521**	,433**	,350**	,351**					
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153						

الملحق رقم 04

س 12	Correlation Coefficient	,673**	,522**	,585**	1,000	,609**	,433**	,348**	,392**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000							
	N	153	153	153	153	153	153	153	153							
س 13	Correlation Coefficient	,677**	,515**	,521**	,609**	1,000	,598**	,326**	,394**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000							
	N	153	153	153	153	153	153	153	153							
س 14	Correlation Coefficient	,687**	,469**	,433**	,433**	,598**	1,000	,363**	,389**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000							
	N	153	153	153	153	153	153	153	153							
س 15	Correlation Coefficient	,528**	,297**	,350**	,348**	,326**	,363**	1,000	,415**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000							
	N	153	153	153	153	153	153	153	153							
س 16	Correlation Coefficient	,589**	,379**	,351**	,392**	,394**	,389**	,415**	1,000							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.							
	N	153	153	153	153	153	153	153	153							

الملحق رقم 04

س 17	Correlation Coefficient	,651**	,434**	,402**	,392**	,443**	,448**	,262**	,578**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000							
	N	153	153	153	153	153	153	153	153							
س 18	Correlation Coefficient	,720**	,383**	,403**	,440**	,457**	,506**	,284**	,353**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000							
	N	153	153	153	153	153	153	153	153							
س 19	Correlation Coefficient	,636**	,317**	,437**	,289**	,380**	,426**	,363**	,251**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000							
	N	153	153	153	153	153	153	153	153							
س 20	Correlation Coefficient	,559**	,330**	,308**	,380**	,307**	,339**	,312**	,244**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000							
	N	153	153	153	153	153	153	153	153							
س 21	Correlation Coefficient	,670**	,343**	,338**	,356**	,391**	,445**	,258**	,300**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000							
	N	153	153	153	153	153	153	153	153							

الملحق رقم 04

س 22	Correlation Coefficient	,660**	,281**	,398**	,295**	,289**	,346**	,194*	,372**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,016	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 23	Correlation Coefficient	,638**	,315**	,381**	,414**	,389**	,366**	,206*	,228**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,011	,005						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153						

NONPAR CORR

/VARIABLES=التنفيذ س24 س25 س26 س27 س28 س29 س30 س31 س32 س33 س34 س35 س36 س37 س38 س39

/PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

Nonparametric Correlations

a. Based on availability of workspace memory

Correlations

		س 2	س 4	س 25	س 26	س 27	س 28	س 29	س 30	س 31	س 32	س 33	س 34	س 35	س 36	س 37
Spearman's rho	التنفيذ	1,000	,635*	,540**	,718**	,717**	,639**	,590**	,591**	,637**	,665**					
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000					
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153					

الملحق رقم 04

س 24	Correlation Coefficient	,635*	1,00	,559**	,575**	,475**	,366**	,375**	,268**	,359**	,436**						
	Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 25	Correlation Coefficient	,540*	,59*	1,00	,550**	,407**	,419**	,224**	,225**	,187*	,337**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000	,000	,000	,005	,005	,021	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 26	Correlation Coefficient	,718*	,575*	,550**	1,00	,605**	,491**	,429**	,287**	,360**	,466**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 27	Correlation Coefficient	,717*	,475*	,407**	,605**	1,00	,543**	,437**	,385**	,438**	,527**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						

الملحق رقم 04

س 28	Correlation Coefficient	,639*	,36*	,419**	,491**	,543**	1,000	,541**	,419**	,242**	,356**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,003	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 29	Correlation Coefficient	,590*	,375*	,224**	,429**	,437**	,541**	1,000	,410**	,284**	,300**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,005	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 30	Correlation Coefficient	,591*	,268*	,225**	,287**	,385**	,419**	,410**	1,000	,558**	,528**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,001	,005	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 31	Correlation Coefficient	,637*	,359*	,187*	,360**	,438**	,242**	,284**	,558**	1,000	,659**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,021	,000	,000	,003	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						

الملحق رقم 04

س 32	Correlation Coefficient	,665*	,436*	,337**	,466**	,527**	,356**	,300**	,528**	,659**	1,000							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 33	Correlation Coefficient	,598*	,3296*	,207*	,364**	,401**	,286**	,360**	,361**	,524**	,481**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,010	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 34	Correlation Coefficient	,690*	,4181*	,375**	,472**	,533**	,363**	,427**	,362**	,507**	,463**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 35	Correlation Coefficient	,739*	,427*	,436**	,571**	,486**	,414**	,418**	,354**	,440**	,448**							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						

الملحق رقم 04

س 36	Correlation Coefficient	,738*	,40	,478**	,549**	,490**	,520**	,419**	,397**	,377**	,405**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 37	Correlation Coefficient	,700*	,494*	,393**	,434**	,550**	,450**	,492**	,480**	,388**	,502**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 38	Correlation Coefficient	,552*	,372*	,196*	,313**	,448**	,319**	,279**	,326**	,389**	,424**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,005	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						
س 39	Correlation Coefficient	,626*	,304*	,260**	,384**	,383**	,452**	,346**	,325**	,403**	,374**						
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153	153	153	153	153	153	153						

NONPAR CORR

الملحق رقم 04

/VARIABLES=التقرير س40 س41 س42 س43 س44 س45 س46 س47 س48
 /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
 /MISSING=PAIRWISE.

Nonparametric Correlations

a. Based on availability of workspace memory

		Correlations										
		التقرير	س40	س41	س42							
Spearman's rho	التقرير	Correlation	1,000	,699**	,729**	,751**						
	ير	Coefficient										
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000						
		N	153	153	153	153						
س40	س40	Correlation	,699**	1,000	,392**	,398**						
		Coefficient										
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000						
		N	153	153	153	153						
س41	س41	Correlation	,729**	,392**	1,000	,699**						
		Coefficient										
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000						
		N	153	153	153	153						
س42	س42	Correlation	,751**	,398**	,699**	1,000						
		Coefficient										
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.						
		N	153	153	153	153						
س43	س43	Correlation	,709**	,423**	,562**	,571**						
		Coefficient										
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000						
		N	153	153	153	153						
س44	س44	Correlation	,658**	,344**	,468**	,474**						
		Coefficient										
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000						
		N	153	153	153	153						
س45	س45	Correlation	,752**	,540**	,431**	,482**						
		Coefficient										
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000						
		N	153	153	153	153						
س46	س46	Correlation	,688**	,503**	,422**	,380**						
		Coefficient										
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000						
		N	153	153	153	153						

الملحق رقم 04

س 47	Correlation	,633**	,395**	,359**	,426**						
	Coefficient										
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153						
س 48	Correlation	,642**	,537**	,405**	,289**						
	Coefficient										
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000						
	N	153	153	153	153						

الملحق رقم 05

NONPAR CORR

/VARIABLES=الإنعكاسات التخطيط التنفيذ التقرير
/PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Nonparametric Correlations

a. Based on availability of workspace memory

Correlations

		الإنعكاسات	التخطيط	التنفيذ	التقرير	
Spearman's rho	الإنعكاسات	Correlation Coefficient	1,000	,918**	,890**	,893**
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000
		N	153	153	153	153
التخطيط		Correlation Coefficient	,918**	1,000	,781**	,743**
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000
		N	153	153	153	153
التنفيذ		Correlation Coefficient	,890**	,781**	1,000	,676**
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000
		N	153	153	153	153
التقرير		Correlation Coefficient	,893**	,743**	,676**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.
		N	153	153	153	153

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

RELIABILITY

/VARIABLES=1س 2س 3س 4س 5س 6س 7س 8س 9س
 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
 /MODEL=ALPHA.

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	153	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	153	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,796	9

RELIABILITY

/VARIABLES=10س 11س 12س 13س 14س 15س 16س 17س 18س 19س 20س 21س 22س 23س
 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
 /MODEL=ALPHA.

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	153	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	153	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,896	14

RELIABILITY

```

/VARIABLES=24س 25س 26س 27س 28س 29س 30س 31س 32س 33س 34س 35س 36س 37س 38س 39س
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
    
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	153	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	153	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,917	16

RELIABILITY

```

/VARIABLES=40س 41س 42س 43س 44س 45س 46س 47س 48س
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
    
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	153	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	153	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,873	9

RELIABILITY

```

/VARIABLES=1س 11س 12س 13س 14س 15س 16س 17س 18س 19س 20س 21س 22س 23س 24س 25س
26س 27س 28س 29س 30س
31س 32س 33س 34س 35س 36س 37س 38س 39س 40س 41س 42س 43س 44س 45س 46س 47س 48س
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
    
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	153	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	153	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,959	39

RELIABILITY

```

/VARIABLES=1س 2س 3س 4س 5س 6س 7س 8س 9س 10س 11س 12س 13س 14س 15س 16س 17س 18س
19س 20س 21س 22س 23س 24س
25س 26س 27س 28س 29س 30س 31س 32س 33س 34س 35س 36س 37س 38س 39س 40س 41س 42س
43س 44س 45س 46س 47س 48س
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
    
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	153	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	153	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,960	48

NPar Tests

a. Based on availability of workspace memory.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		الدوافع	التخطيط	التنفيذ	التقرير	الانعكاسات
N		153	153	153	153	153
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3,9855	4,0098	4,0147	4,0675	4,0307
	Std. Deviation	,63608	,60087	,60233	,63576	,56821
Most Extreme Differences	Absolute	,126	,102	,081	,098	,101
	Positive	,057	,050	,058	,071	,045
	Negative	-,126	-,102	-,081	-,098	-,101
Test Statistic		,126	,102	,081	,098	,101
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000 ^c	,000 ^c	,015 ^c	,001 ^c	,001 ^c

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

الملحق رقم 08

FREQUENCIES VARIABLES=الجهة المهنة الخبرة
/ORDER=ANALYSIS.

Frequency Table

		الخبرة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	26	17,0	17,0	17,0
	أكثر من 20 سنة	42	27,5	27,5	44,4
	من 11 إلى 15 سنة	35	22,9	22,9	67,3
	من 16 إلى 20 سنة	17	11,1	11,1	78,4
	من 6 إلى 10 سنوات	33	21,6	21,6	100,0
Total		153	100,0	100,0	

		المهنة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	خبير محاسب	34	22,2	22,2	22,2
	محافظ حسابات	119	77,8	77,8	100,0
Total		153	100,0	100,0	

		الجهة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	الجنوب	21	13,7	13,7	13,7
	الشرق	62	40,5	40,5	54,2
	الشمال	48	31,4	31,4	85,6
	الغرب	22	14,4	14,4	100,0
Total		153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

الدوافع س9 س8 س7 س6 س5 س4 س3 س2 س1
FREQUENCIES VARIABLES=1
/ORDER=ANALYSIS.

Frequency Table

س1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	10	6,5	6,5	7,8
	محايد	20	13,1	13,1	20,9
	موافق	68	44,4	44,4	65,4
	موافق بشدة	53	34,6	34,6	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
	غير موافق	6	3,9	3,9	4,6
	محايد	9	5,9	5,9	10,5
	موافق	62	40,5	40,5	51,0
	موافق بشدة	75	49,0	49,0	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	6	3,9	3,9	5,9
	محايد	10	6,5	6,5	12,4
	موافق	56	36,6	36,6	49,0
	موافق بشدة	78	51,0	51,0	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	3,3	3,3	3,3
	غير موافق	9	5,9	5,9	9,2
	محايد	22	14,4	14,4	23,5
	موافق	62	40,5	40,5	64,1

الملحق رقم 09

موافق بشدة	55	35,9	35,9	100,0
Total	153	100,0	100,0	

س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	11,1	11,1	11,1
غير موافق	17	11,1	11,1	22,2
محايد	45	29,4	29,4	51,6
موافق	41	26,8	26,8	78,4
موافق بشدة	33	21,6	21,6	100,0
Total	153	100,0	100,0	

س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	3,9	3,9	3,9
غير موافق	6	3,9	3,9	7,8
محايد	21	13,7	13,7	21,6
موافق	56	36,6	36,6	58,2
موافق بشدة	64	41,8	41,8	100,0
Total	153	100,0	100,0	

س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	2,6	2,6	2,6
غير موافق	6	3,9	3,9	6,5
محايد	11	7,2	7,2	13,7
موافق	71	46,4	46,4	60,1
موافق بشدة	61	39,9	39,9	100,0
Total	153	100,0	100,0	

س8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	10	6,5	6,5	6,5
غير موافق	19	12,4	12,4	19,0
محايد	25	16,3	16,3	35,3
موافق	49	32,0	32,0	67,3

الملحق رقم 09

موافق بشدة	50	32,7	32,7	100,0
Total	153	100,0	100,0	

س9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	9	5,9	5,9	5,9
غير موافق	11	7,2	7,2	13,1
محايد	21	13,7	13,7	26,8
موافق	66	43,1	43,1	69,9
موافق بشدة	46	30,1	30,1	100,0
Total	153	100,0	100,0	

FREQUENCIES VARIABLES=10س 11س 12س 13س 14س 15س 16س 17س 18س 19س 20س 21س 22س 23س 24س 25س 26س 27س 28س 29س 30س 31س 32س 33س 34س 35س 36س 37س 38س 39س 40س 41س 42س 43س 44س 45س 46س 47س 48س
/ORDER=ANALYSIS.

Frequencies Frequency Table

س10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
غير موافق	8	5,2	5,2	6,5
محايد	17	11,1	11,1	17,6
موافق	78	51,0	51,0	68,6
موافق بشدة	48	31,4	31,4	100,0
Total	153	100,0	100,0	

س11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
غير موافق	10	6,5	6,5	7,8
محايد	6	3,9	3,9	11,8
موافق	76	49,7	49,7	61,4
موافق بشدة	59	38,6	38,6	100,0
Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

س12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	9	5,9	5,9	7,8
	محايد	11	7,2	7,2	15,0
	موافق	77	50,3	50,3	65,4
	موافق بشدة	53	34,6	34,6	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	10	6,5	6,5	7,8
	محايد	20	13,1	13,1	20,9
	موافق	66	43,1	43,1	64,1
	موافق بشدة	55	35,9	35,9	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	2,6	2,6	2,6
	غير موافق	10	6,5	6,5	9,2
	محايد	25	16,3	16,3	25,5
	موافق	64	41,8	41,8	67,3
	موافق بشدة	50	32,7	32,7	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	17	11,1	11,1	13,1
	محايد	40	26,1	26,1	39,2
	موافق	64	41,8	41,8	81,0
	موافق بشدة	29	19,0	19,0	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

س16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	9	5,9	5,9	7,2
	محايد	18	11,8	11,8	19,0
	موافق	68	44,4	44,4	63,4
	موافق بشدة	56	36,6	36,6	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	7	4,6	4,6	5,9
	محايد	15	9,8	9,8	15,7
	موافق	56	36,6	36,6	52,3
	موافق بشدة	73	47,7	47,7	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	4	2,6	2,6	4,6
	محايد	17	11,1	11,1	15,7
	موافق	67	43,8	43,8	59,5
	موافق بشدة	62	40,5	40,5	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
	غير موافق	10	6,5	6,5	7,2
	محايد	29	19,0	19,0	26,1
	موافق	79	51,6	51,6	77,8
	موافق بشدة	34	22,2	22,2	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

س20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
	غير موافق	7	4,6	4,6	5,2
	محايد	59	38,6	38,6	43,8
	موافق	47	30,7	30,7	74,5
	موافق بشدة	39	25,5	25,5	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	9	5,9	5,9	7,2
	محايد	13	8,5	8,5	15,7
	موافق	77	50,3	50,3	66,0
	موافق بشدة	52	34,0	34,0	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	10	6,5	6,5	8,5
	محايد	29	19,0	19,0	27,5
	موافق	62	40,5	40,5	68,0
	موافق بشدة	49	32,0	32,0	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	2,6	2,6	2,6
	غير موافق	10	6,5	6,5	9,2
	محايد	27	17,6	17,6	26,8
	موافق	62	40,5	40,5	67,3
	موافق بشدة	50	32,7	32,7	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

س24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	7	4,6	4,6	5,9
	محايد	19	12,4	12,4	18,3
	موافق	62	40,5	40,5	58,8
	موافق بشدة	63	41,2	41,2	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	6	3,9	3,9	5,2
	محايد	21	13,7	13,7	19,0
	موافق	65	42,5	42,5	61,4
	موافق بشدة	59	38,6	38,6	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	6	3,9	3,9	5,2
	محايد	19	12,4	12,4	17,6
	موافق	73	47,7	47,7	65,4
	موافق بشدة	53	34,6	34,6	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
	غير موافق	7	4,6	4,6	5,2
	محايد	27	17,6	17,6	22,9
	موافق	65	42,5	42,5	65,4
	موافق بشدة	53	34,6	34,6	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

س28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	8	5,2	5,2	6,5
	محايد	12	7,8	7,8	14,4
	موافق	73	47,7	47,7	62,1
	موافق بشدة	58	37,9	37,9	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س29

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
	غير موافق	9	5,9	5,9	6,5
	محايد	19	12,4	12,4	19,0
	موافق	69	45,1	45,1	64,1
	موافق بشدة	55	35,9	35,9	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س30

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	7	4,6	4,6	6,5
	محايد	29	19,0	19,0	25,5
	موافق	70	45,8	45,8	71,2
	موافق بشدة	44	28,8	28,8	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س31

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	2,6	2,6	2,6
	غير موافق	8	5,2	5,2	7,8
	محايد	24	15,7	15,7	23,5
	موافق	77	50,3	50,3	73,9
	موافق بشدة	40	26,1	26,1	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

س32

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
غير موافق	12	7,8	7,8	8,5
محايد	23	15,0	15,0	23,5
موافق	75	49,0	49,0	72,5
موافق بشدة	42	27,5	27,5	100,0
Total	153	100,0	100,0	

س33

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
غير موافق	7	4,6	4,6	5,9
محايد	24	15,7	15,7	21,6
موافق	80	52,3	52,3	73,9
موافق بشدة	40	26,1	26,1	100,0
Total	153	100,0	100,0	

س34

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	3	2,0	2,0	3,9
محايد	19	12,4	12,4	16,3
موافق	82	53,6	53,6	69,9
موافق بشدة	46	30,1	30,1	100,0
Total	153	100,0	100,0	

س35

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	8	5,2	5,2	7,2
محايد	27	17,6	17,6	24,8
موافق	65	42,5	42,5	67,3
موافق بشدة	50	32,7	32,7	100,0
Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

س36

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	11	7,2	7,2	9,2
	محايد	30	19,6	19,6	28,8
	موافق	65	42,5	42,5	71,2
	موافق بشدة	44	28,8	28,8	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س37

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
	غير موافق	9	5,9	5,9	6,5
	محايد	29	19,0	19,0	25,5
	موافق	72	47,1	47,1	72,5
	موافق بشدة	42	27,5	27,5	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س38

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	10	6,5	6,5	8,5
	محايد	27	17,6	17,6	26,1
	موافق	69	45,1	45,1	71,2
	موافق بشدة	44	28,8	28,8	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س39

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	11	7,2	7,2	9,2
	محايد	28	18,3	18,3	27,5
	موافق	65	42,5	42,5	69,9
	موافق بشدة	46	30,1	30,1	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

س40

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	3,3	3,3	3,3
	غير موافق	7	4,6	4,6	7,8
	محايد	17	11,1	11,1	19,0
	موافق	65	42,5	42,5	61,4
	موافق بشدة	59	38,6	38,6	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س41

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	6	3,9	3,9	5,2
	محايد	28	18,3	18,3	23,5
	موافق	69	45,1	45,1	68,6
	موافق بشدة	48	31,4	31,4	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س42

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	2,6	2,6	2,6
	غير موافق	8	5,2	5,2	7,8
	محايد	29	19,0	19,0	26,8
	موافق	69	45,1	45,1	71,9
	موافق بشدة	43	28,1	28,1	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س43

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
	غير موافق	9	5,9	5,9	6,5
	محايد	19	12,4	12,4	19,0
	موافق	72	47,1	47,1	66,0
	موافق بشدة	52	34,0	34,0	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

س44

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	8	5,2	5,2	6,5
	محايد	17	11,1	11,1	17,6
	موافق	76	49,7	49,7	67,3
	موافق بشدة	50	32,7	32,7	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س45

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	4	2,6	2,6	3,9
	محايد	13	8,5	8,5	12,4
	موافق	78	51,0	51,0	63,4
	موافق بشدة	56	36,6	36,6	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س46

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	5,2	5,2	5,2
	محايد	19	12,4	12,4	17,6
	موافق	58	37,9	37,9	55,6
	موافق بشدة	68	44,4	44,4	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

س47

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	10	6,5	6,5	7,8
	محايد	28	18,3	18,3	26,1
	موافق	65	42,5	42,5	68,6
	موافق بشدة	48	31,4	31,4	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 09

س48

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	10	6,5	6,5	7,8
	محايد	20	13,1	13,1	20,9
	موافق	62	40,5	40,5	61,4
	موافق بشدة	59	38,6	38,6	100,0
	Total	153	100,0	100,0	

الملحق رقم 10

الذوافع س9 س8 س7 س6 س5 س4 س3 س2 س1
 DESCRIPTIVES VARIABLES=1
 /STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
س1	153	4,05	,927
س2	153	4,33	,811
س3	153	4,31	,905
س4	153	4,00	1,020
س5	153	3,37	1,250
س6	153	4,08	1,032
س7	153	4,17	,916
س8	153	3,72	1,227
س9	153	3,84	1,113
الذوافع	153	3,9855	,63608
Valid N (listwise)	153		

س23 س22 س21 س20 س19 س18 س17 س16 س15 س14 س13 س12 س11 س10
 التخطيط
 DESCRIPTIVES VARIABLES=10
 /STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
س10	153	4,06	,868
س11	153	4,18	,882
س12	153	4,10	,909
س13	153	4,06	,934
س14	153	3,95	,996
س15	153	3,65	,977
س16	153	4,09	,913
س17	153	4,25	,905
س18	153	4,18	,877
س19	153	3,88	,850
س20	153	3,76	,911
س21	153	4,10	,879
س22	153	3,94	,975
س23	153	3,94	1,002
التخطيط	153	4,0098	,60087
Valid N (listwise)	153		

الملحق رقم 10

DESCRIPTIVES VARIABLES=24س 25س 26س 27س 28س 29س 30س 31س 32س 33س 34س 35س 36س 37س
التنفيذ س39 س38
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
24س	153	4,16	,904
25س	153	4,13	,886
26س	153	4,10	,860
27س	153	4,06	,875
28س	153	4,16	,874
29س	153	4,10	,879
30س	153	3,95	,916
31س	153	3,92	,929
32س	153	3,95	,894
33س	153	3,97	,850
34س	153	4,08	,823
35س	153	3,99	,946
36س	153	3,89	,970
37س	153	3,95	,872
38س	153	3,92	,950
39س	153	3,92	,973
التنفيذ	153	4,0147	,60233
Valid N (listwise)	153		

الملحق رقم 10

التقرير س48 س47 س46 س45 س44 س43 س42 س41 س40
DESCRIPTIVES VARIABLES= /STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
س40	153	4,08	,986
س41	153	4,01	,881
س42	153	3,91	,955
س43	153	4,08	,870
س44	153	4,07	,874
س45	153	4,19	,801
س46	153	4,22	,858
س47	153	3,96	,938
س48	153	4,08	,946
التقرير	153	4,0675	,63576
Valid N (listwise)	153		

الإنعكاسات التقرير التنفيذ التخطيط
DESCRIPTIVES VARIABLES= /STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
التخطيط	153	4,0098	,60087
التنفيذ	153	4,0147	,60233
التقرير	153	4,0675	,63576
الإنعكاسات	153	4,0307	,56821
Valid N (listwise)	153		

الملحق رقم 11

NPAR TESTS

/K-W= BY الخبرة (1 5) الإنعكاسات التقرير التنفيذ التخطيط الدوافع
/MISSING ANALYSIS.

Kruskal-Wallis Test

Ranks

	الخبرة	N	Mean Rank
الدوافع	أقل من 5 سنوات	26	88,33
	من 6 إلى 10 سنوات	33	80,12
	من 11 إلى 15 سنة	35	71,77
	من 16 إلى 20 سنة	17	65,32
	أكثر من 20 سنة	42	76,62
	Total	153	
التخطيط	أقل من 5 سنوات	26	81,60
	من 6 إلى 10 سنوات	33	75,39
	من 11 إلى 15 سنة	35	70,16
	من 16 إلى 20 سنة	17	80,56
	أكثر من 20 سنة	42	79,68
	Total	153	
التنفيذ	أقل من 5 سنوات	26	83,50
	من 6 إلى 10 سنوات	33	74,94
	من 11 إلى 15 سنة	35	70,10
	من 16 إلى 20 سنة	17	79,85
	أكثر من 20 سنة	42	79,19
	Total	153	
التقرير	أقل من 5 سنوات	26	77,42
	من 6 إلى 10 سنوات	33	75,00
	من 11 إلى 15 سنة	35	77,06
	من 16 إلى 20 سنة	17	68,38
	أكثر من 20 سنة	42	81,75
	Total	153	
الإنعكاسات	أقل من 5 سنوات	26	81,73
	من 6 إلى 10 سنوات	33	74,73
	من 11 إلى 15 سنة	35	72,50
	من 16 إلى 20 سنة	17	76,35
	أكثر من 20 سنة	42	79,87
	Total	153	

الملحق رقم 11

Test Statistics^{a,b}

	الدوافع	التخطيط	التنفيذ	التقرير	الإنعكاسات
Kruskal-Wallis H	3,552	1,424	1,656	1,203	,924
df	4	4	4	4	4
Asymp. Sig.	,470	,840	,799	,878	,921

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة

الملحق رقم 12

NPAR TESTS

/K-W=المهنة BY الإنعكاسات التقرير التنفيذ التخطيط الدوافع (1 2)
/MISSING ANALYSIS.

NPar Tests Kruskal-Wallis Test

		Ranks	
	المهنة	N	Mean Rank
الدوافع	محافظ حسابات	119	79,11
	خبير محاسب	34	69,62
	Total	153	
التخطيط	محافظ حسابات	119	77,82
	خبير محاسب	34	74,15
	Total	153	
التنفيذ	محافظ حسابات	119	80,32
	خبير محاسب	34	65,40
	Total	153	
التقرير	محافظ حسابات	119	77,90
	خبير محاسب	34	73,85
	Total	153	
الإنعكاسات	محافظ حسابات	119	78,85
	خبير محاسب	34	70,53
	Total	153	

Test Statistics^{a,b}

	الدوافع	التخطيط	التنفيذ	التقرير	الإنعكاسات
Kruskal-Wallis H	1,220	,182	3,004	,222	,932
df	1	1	1	1	1
Asymp. Sig.	,269	,670	,083	,638	,334

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المهنة

الملحق رقم 13

NPAR TESTS

/K-W=الجهة BY الإنعكاسات التقرير التنفيذ التخطيط الدوافع=K-W
/MISSING ANALYSIS.

Kruskal-Wallis Test

		Ranks	
	الجهة	N	Mean Rank
الدوافع	الشرق	62	77,10
	الغرب	22	82,05
	الشمال	48	78,91
	الجنوب	21	67,07
	Total	153	
التخطيط	الشرق	62	82,13
	الغرب	22	65,25
	الشمال	48	81,56
	الجنوب	21	63,74
	Total	153	
التنفيذ	الشرق	62	79,42
	الغرب	22	68,39
	الشمال	48	79,88
	الجنوب	21	72,31
	Total	153	
التقرير	الشرق	62	81,75
	الغرب	22	62,43
	الشمال	48	86,16
	الجنوب	21	57,31
	Total	153	
الإنعكاسات	الشرق	62	80,77
	الغرب	22	65,50
	الشمال	48	83,64
	الجنوب	21	62,76
	Total	153	

Test Statistics^{a,b}

	الدوافع	التخطيط	التنفيذ	التقرير	الإنعكاسات
Kruskal-Wallis H	1,436	4,778	1,457	9,345	5,175
df	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	,697	,189	,692	,025	,159

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الجهة

الملحق رقم 14

*Nonparametric Tests: One Sample.

NPTESTS

/ONESAMPLE TEST (الدوافع) WILCOXON (TESTVALUE=3)

/MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE

/CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.

Nonparametric Tests

Hypothesis Test Summary			
	Null Hypothesis	Test	Sig.
1	The median of الدوافع equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000

One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test

One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test Summary

Total N	153
Test Statistic	11203,500
Standard Error	543,256
Standardized Test Statistic	9,921

الملحق رقم 15

*Nonparametric Tests: One Sample.

NPTESTS

/ONESAMPLE TEST (الإنعكاسات التقرير التنفيذ التخطيط) WILCOXON (TESTVALUE=3)

/MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE

/CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.

Nonparametric Tests

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	
1	The median of التخطيط equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	
2	The median of التنفيذ equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	
3	The median of التقرير equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	
4	The median of الإنعكاسات equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	

One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test

التخطيط

One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test

Summary

Total N	153
Test Statistic	11253,500
Standard Error	538,138
Standardized Test Statistic	10,249
Asymptotic Sig.(2-sided test)	,000

الملحق رقم 16

*Nonparametric Tests: One Sample.

NPTESTS

/ONESAMPLE TEST (الإنعكاسات التقرير التنفيذ التخطيط) WILCOXON (TESTVALUE=3)

/MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE

/CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.

Nonparametric Tests

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	
1	The median of التخطيط equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	
2	The median of التنفيذ equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	
3	The median of التقرير equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	
4	The median of الإنعكاسات equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	

التنفيذ

One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test

Summary

Total N	153
Test Statistic	11116,000
Standard Error	532,799
Standardized Test Statistic	10,236
Asymptotic Sig.(2-sided test)	,000

الملحق رقم 17

*Nonparametric Tests: One Sample.

NPTESTS

/ONESAMPLE TEST (الإنعكاسات التقرير التنفيذ التخطيط) WILCOXON (TESTVALUE=3)
 /MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE
 /CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.

Nonparametric Tests

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	
1	The median of التخطيط equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	
2	The median of التنفيذ equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	
3	The median of التقرير equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	
4	The median of الإنعكاسات equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	

التقرير

One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test

Summary

Total N	153
Test Statistic	11369,500
Standard Error	543,133
Standardized Test Statistic	10,229
Asymptotic Sig.(2-sided test)	,000