وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة مُحَّد البشير الإبراهيمي – برج بوعريريج–
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية
تخصص : محاسبة و جباية معمقة

مذكرة ماستر

بعنوان:

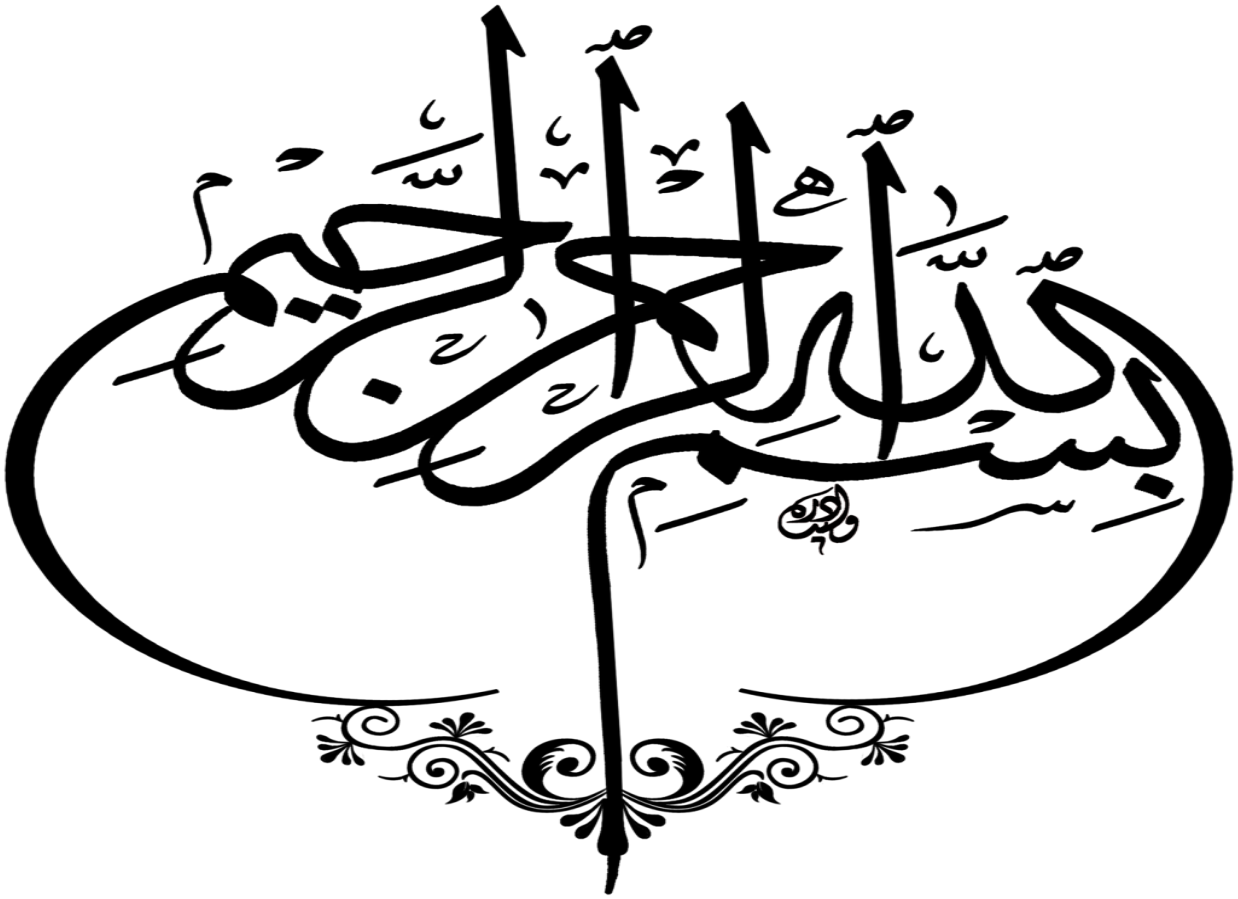
# منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية

## - دراسة ميدانية -

من إعداد الطالبين :
نوفل ابراهيم
عبد الواحد عبد الوهاب

تحت إشراف الأستاذ:
زيادي سامي

السنة الدراسية 2022–2023


بسم الله الرحمن الرحيم

# شكر و تقدير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ)

أول مشكور هو الله عز وجل، ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ومجدك على كل ما أنعمت علينا به من نعم لا تحصى ولا تعد ومنها توفيقك إيانا لإنجاز هذا العمل المتواضع ثم والداي على كل مجهوداتهم منذ ولادتي إلى هذه اللحظات.

ولا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير للأستاذ المشرف **سامي زيادي** الذي سخر لنا من وقته رغم كثرة الأدوار التي يقوم بها داخل الجامعة إلا انه لم يبخل علينا بتقديم الدعم والنصائح والتوجيهات القيمة والمعاملة الطيبة، كما نثني على تواضعه الكبير والكفاءة العلمية التي يتمتع بها، من خلال تعامله مع الطالب.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل اكبر واستفادة من الدراسة.

أشكر كل من مد لنا العون لإثراء هذه المذكرة خاصة الأستاذة : نسيمة عبد الواحد و عمال مكتبة الجامعة و اخص بالذكر السيد شلبابي مُحَّد.

# إهداء :

اهدي هذا العمل وبكل تواضع إلى الوالدين الذين كنت أسعى لرضاهما

إلى الزوجة الكريمة التي كانت سند ودعم في كل هذا المسار العلمي والتي صبرت رغم التقصير في حقها

إلى الأبناء الذين ينظرون إلى أبيهم بعين العطف والإعجاب

إلى إخوتي الذين لم يبخلوا علي بالدعاء بالتوفيق والنجاح

إلى كل المعلمين الذين ساهموا في مسيرتي العلمية

إلى كل زملائي دفعة 2023/2022، وكل من جمعتني بهم مسيرة الدراسة

**الطالب : نوفل إبراهيم**

# إهداء :

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله و بارك في عمرهما

إلى الزوجة الكريمة و الأبناء

إلى إخوتي و عائلتي

إلى جميع أصدقائي و زملائي في العمل

إلى كل المعلمين الذين ساهموا في مسيرتي العلمية

إلى كل زملائي دفعة 2023/2022، و كل من جمعتني بهم مسيرة الدراسة

**الطالب : عبد الوهاب عبد الواحد**

**الملخص** :

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق، خلال إجراء عملية التدقيق، فبعد الانفتاح الكبير للاقتصاد العالمي، و تمدد نشاط الشركات المتعددة الجنسيات، ساهمت معايير التدقيق الدولية بشكل كبير في تنظيم عملية التدقيق وضبطها لاسيما إتباع منهجية للتدقيق من خلال معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقارير، فقد أصبحت هذه المعايير أكثر تجانسا مقارنة بغيرها من المعايير الوطنية.

**الكلمات المفتاحية** : منهجية التدقيق، المعايير الدولية للتدقيق، معايير العمل الميداني للتدقيق، معايير إعداد التدقيق.

**Abstract** :

This study aims to clarify the importance of relying on international auditing standards during the auditing process. After the great openness of the global economy and the expansion of the activity of multinational companies, international auditing standards contributed significantly to organizing and controlling the auditing process, especially following a methodology for auditing through field work standards. And reporting standards, these standards have become more homogeneous compared to other national standards.

**Keywords** : audit methodology, international auditing standards, auditing field work standards, reporting standards.

# الفهرس

**الفهرس**


| | |
|---|---|
| البسملة | |
| تشكرات | |
| إهداء | |
| مقدمة | أ – ط |
| الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية | 1 |
| تمهيد | 2 |
| المبحث الأول : معايير التدقيق الدولية | 3 |
| المطلب الأول: نشأة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية | 3 |
| المطلب الثاني:مفهوم التدقيق المحاسبي و أهداف وأهميته | 7 |
| مفهوم التدقيق المحاسبي | 7 |
| أسباب وجود التدقيق | 8 |
| أنواع التدقيق | 9 |
| فروض التدقيق | 13 |
| أهمية معايير التدقيق والحاجة إليها | 13 |
| أهداف معايير التدقيق الدولية | 14 |
| المطلب الثالث : إجراءات عمل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وتبويب معايير التدقيق الدولية | 15 |
| إجراءات عمل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ( IAASB) | 15 |
| معايير التدقيق الدولية | 15 |
| المطلب الرابع : الفرق بين المحاسبة والتدقيق والعلاقة بين معايير المحاسبةالدولية ومعايير التدقيق الدولية | 19 |
| الفرق بين المحاسبة والتدقيق | 19 |
| علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية | 21 |
| العلاقة بين إجراءات التدقيق ومعايير التدقيق | 21 |
| التأصيل العلمي للتدقيق | 22 |

| | |
|---|---|
| المبحث الثاني : معايير العمل الميداني الدولية | 24 |
| المطلب الأول :التخطيط | 24 |
| التخطيط لعملية التدقيق | 24 |
| خطوات عملية التخطيط | 24 |
| مكونات عملية التخطيط | 27 |
| دراسة وفهم الرقابة الداخلية للعميل وتقييم مخاطر الرقابة | 30 |
| تصميم خطة التدقيق العامة وبرنامج التدقيق التفصيلي | 31 |
| تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات | 31 |
| تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة والعرض والإفصاح | 31 |
| استكمال عملية التدقيق وإصدار التقارير النهائي للمدقق | 32 |
| تنظيم مكتب التدقيق وتوثيق عملية التدقيق | 32 |
| أهداف التخطيط لعملية التدقيق | 33 |
| المطلب الثاني :الرقابة الداخلية | 33 |
| نظام الرقابة الداخلية | 33 |
| الخطة التنظيمية للرقابة الداخلية | 33 |
| مسؤولية الإدارة والمدقق | 34 |
| اكتشاف نقاط ضعف الرقابة الداخلية وتوصيلها إلى القائمين على المؤسسة | 35 |
| أنواع الرقابة الداخلية | 36 |
| مقومات الرقابة الداخلية | 37 |
| إجراءات فهم الرقابة الداخلية | 39 |
| وسائل توثيق فهم المدقق للرقابة الداخلية | 39 |
| مسؤولية المدقق عن الرقابة الداخلية في المنشآت التي تستعين بمؤسسات خدمية وفقا لمعيار 402 | 40 |
| المطلب الثالث :أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي | 41 |
| طبيعة أدلة التدقيق | 41 |

| | |
|---|---|
| تعريف أدلة التدقيق | 41 |
| أهمية الأدلة للمدقق | 41 |
| خصائص أدلة الإثبات في عملية التدقيق | 42 |
| إجراءات الحصول على أدلة التدقيق | 42 |
| عمليات التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية | 43 |
| الإجراءات التحليلية | 43 |
| عينات التدقيق | 43 |
| عملية التدقيق للتقديرات المحاسبية والتقديرات الخاصة بالقيمة العادلة | 44 |
| الأطراف ذات العلاقة | 44 |
| أحداث لاحقة | 44 |
| استمرارية المؤسسة | 44 |
| تمثيليات الإدارة | 44 |
| قوة الأدلة | 45 |
| اثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات | 45 |
| المبحث الثالث: معايير إعداد التقارير الدولية | 47 |
| المطلب الأول:أهمية التقريرو أهدافه | 47 |
| المطلب الثاني : أسس تكوين الرأي حول البيانات المالية | 48 |
| معايير إعداد تقرير المدقق | 50 |
| عناصر التقرير | 51 |
| المطلب الثالث :أنواع الرأي المهني و أوراق التدقيق | 52 |
| أنواع الرأي المهني | 52 |
| أنواع مؤشرات خطر الاستمرار | 55 |
| التقرير المعارض (السالب) | 56 |
| تقرير عدم إبداء الرأي (حجب الرأي) | 57 |

| | |
|---|---|
| الأهمية النسبية والتقرير | 58 |
| التقرير عن القوائم المالية المقارنة | 58 |
| التقرير عن القوائم المالية الموحدة | 58 |
| أوراق التدقيق | 60 |
| ملخص الفصل | 63 |
| الفصل الثاني :الدراسة التطبيقية | 64 |
| تمهيد | 65 |
| المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية | 66 |
| المطلب الأول : منهج الدارسة | 66 |
| المطلب الثاني : مجتمع الدراسة | 67 |
| المطلب الثالث : أدوات الدراسة | 68 |
| المبحث الثاني: اختبار أنموذج الدراسة | 74 |
| المطلب الأول : خصائص أفراد عينة الدراسة | 74 |
| المطلب الثاني : تحليل ومناقشة النتائج واختبار الفرضيات | 78 |
| المطلب الثالث : دراسة أثر المعايير الدولية للتدقيق على منهجية التدقيق | 88 |
| ملخص الفصل | 95 |
| الخاتمة | 96 |
| قائمة المراجع | 99 |
| الملاحق | 102 |

# فهرس الجداول والأشكال

**أولا :فهرس الجداول**


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | تبويب معايير التدقيق الدولية | 17 |
| 02 | الفرق بين المحاسبة والتدقيق | 20 |
| 03 | الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان | 67 |
| 04 | مقياس ليكارت الثلاثي | 70 |
| 05 | نتائج اختبار ألفا كرونباخ | 70 |
| 06 | الاتساق الداخلي لمحور المعايير الدولية للتدقيق | 71 |
| 07 | الاتساق الداخلي لمحور معايير العمل الميداني للتدقيق | 72 |
| 08 | الاتساق الداخلي لمحور معايير إعداد معايير التدقيق | 73 |
| 09 | توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية | 74 |
| 10 | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 75 |
| 11 | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة | 76 |
| 12 | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية | 77 |
| 13 | نتائج إجابات عينة الدراسة حول المعايير الدولية للتدقيق | 78 |
| 14 | نتائج إجابات عينة الدراسة حول معايير العمل الميداني للتدقيق | 81 |
| 15 | نتائج إجابات عينة الدراسة حول معايير إعداد تقارير التدقيق | 85 |
| 16 | نتائج علاقة الارتباط بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير العمل الميداني للتدقيق | 88 |
| 17 | نتائج علاقة الارتباط بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير إعداد تقارير التدقيق | 88 |
| 18 | نتائج تأثير المعايير الدولية للتدقيق في معايير العمل الميداني للتدقيق | 89 |
| 19 | نتائج تأثير المعايير الدولية للتدقيق في معايير إعداد تقارير التدقيق | 90 |
| 20 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير العمر على المحور الأول | 90 |
| 21 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير العمر على المحور الثاني | 91 |
| 22 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير العمر على المحور الثالث | 91 |
| 23 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي على المحور الأول | 91 |
| 24 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي على المحور الثاني | 92 |
| 25 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي على المحور الثالث | 92 |
| 26 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الوظيفة على المحور الأول | 93 |

| | | |
|---|---|---|
| 27 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الوظيفة على المحور الثاني | 93 |
| 28 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الوظيفة على المحور الثالث | 93 |
| 29 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الخبرة المهنية على المحور الأول | 93 |
| 30 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الخبرة المهنية على المحور الثاني | 94 |
| 31 | نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الخبرة المهنية على المحور الثالث | 94 |


**ثانيا: فهرس الأشكال**


| | | |
|---|---|---|
| 01 | معايير التدقيق المختلفة | 16 |
| 02 | أثر الأخطاء أو التقصير وأهميتها النسبية على نوع الرأي الذي يصدره المراجع | 57 |
| 03 | نموذج الدراسة | 66 |
| 04 | تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية | 74 |
| 05 | تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 75 |
| 06 | تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة | 76 |
| 07 | تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية | 77 |
| 08 | نتائج إجابات عينة الدراسة حول معايير الدولية للتدقيق | 79 |
| 09 | نتائج إجابات عينة الدراسة حول معايير الدولية للتدقيق | 82 |
| 10 | نتائج إجابات عينة الدراسة حول معايير إعداد تقارير التدقيق | 86 |

# مقدمة

**مقدمة :**

لطالما كانت التنظيمات والشركات الاقتصادية مصدرا لإنتاج المعلومة المالية والمحاسبية، وكان الإحساس بالحاجة إلى التحقق من هذه المعلومات منذ وقت طويل، واستلزم فحص ومراقبة للحسابات، فأصل التدقيق هو فحص نقدي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة ترجم بصدق في الحسابات السنوية طبقا لمرجع محاسبي محدد.

كما أصبح أخذ أي قرار في مجال الأسواق والمال يبنى على توفر معلومات صحيحة ودقيقة وهذا بسبب نمو الأسواق وتوسعها، وزيادة حجم الشركات وإنشائها وتعدد نشاطاتها.

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى وسيلة تساعد إدارة المؤسسة في تفادي الأخطاء من جهة، ومن جهة أخرى تصادق على صحة المعلومات المتعلقة بمركزها المالي ونتائج أعمالها.

فالهدف من التدقيق كان هو اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على تفاديها وتوسع إلى فحص ومراقبة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، من أجل تحسين أدائها والحفاظ على صورتها في السوق.

فالمعلومة المالية والمحاسبية تهم بالدرجة الأولى ملاك المؤسسة ومسيرها، كما تهم أطراف أخرى كالموردين والزبائن والهيئات الحكومية والمؤسسات المالية، ولكي تنال رضا جميع هذه الأطراف لا بد أن تكون صحيحة وصادقة وهذا لا يكون إلا بخضوعها إلى الرقابة.

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

**الإشكالية:** إلى أي مدى يمكن لمنهجية التدقيق في ظل المعايير الدولية في تحسين أداء التدقيق؟ وما إمكانية تطبقيها في الجزائر؟

**الأسئلة الفرعية :**

للإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية :

- ماهية المساعي التي قدمت لإضفاء الطابع الدولي لمعايير التدقيق؟
- ما مدى تطبق معايير التدقيق الميداني في ظل المعايير الدولية في الجزائر؟
- ما مدى تطبيق المدقق التقرير النهائي في ظل المعايير الدولية في الجزائر؟

**الفرضيات :**

- جاءت معايير التدقيق الدولية كحتمية اقتصادية بعد تعقد العمليات الحسابية،لتوحيد مهنة التدقيق في العالم.
- تم تطبيق معايير التدقيق الميداني في ظل المعايير الدولية في الجزائر.
- تم تطبيق معايير التقرير في ظل المعايير الدولية في الجزائر.

**أهمية الدراسة** : تستمد أهمية دراسة هذا الموضوع كونه موضوعا هاما يتمثل في منهجية تطبيق معايير التدقيق الدولية في ظل الظروف الدولية والتطورات الحاصلة في العالم و هو كذلك موضوع الساعة.

**متغيرات الدراسة :**

**. المتغير التابع** : يتمثل في منهجية التدقيق.

**. المتغير المستقل** : يتمثل في معايير التدقيق الدولية.

**أهداف الدراسة** : يهدف موضوع هذا البحث إلى الوصول إلى :

- التعرف على أهمية التدقيق في المحاسبة.
- التعرف على معايير التدقيق الدولية.
- منهجية التدقيق في ظل المعايير الدولية.
- أهمية معايير التدقيق الدولية.
- مدى مواكبة الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.

**أسباب اختيار الموضوع** : إن الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع ونهتم به يعود إلى أمرين، الأول شخصي يتمثل في التعرف على مهنة التدقيق والاطلاع عليها بشكل مفصل، والثاني موضوعي ويتمثل في :

- أهمية مهنة التدقيق المحاسبي.
- ظهور معايير التدقيق الدولية.
- التطور الحاصل في الجزائر ورغبتها في الانضمام إلى مجموعة البر يكس.
- بروز كبرى الشركات وتعقد العمليات المحاسبية.
- مدى مسايرة الدولة الجزائرية في مواكبة هذه التطورات الحاصلة في العالم.
- الميول الشخصي للبحث في مواضيع خاصة بمعايير التدقيق المحاسبي.
- يندرج هذا الموضوع ضمن التخصص " جباية ومحاسبة معمقة ".

**حدود الدراسة** : يدور بحثنا هذا حول منهجية التدقيق في ظل المعايير الدولية بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة وتمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمنية :

**– الحدود المكانية** : كانت هذه الدراسة في ولايتي برج بوعريريج و سطيف، والتي تضمن المسح عن طريق الاستبيان، والذي مس عينة من أهل الاختصاص، بهدف تحديد منهجية التدقيق في ظل المعايير التدقيق الدولية في الجزائر، ومدى مواكبة المهنة في الجزائر للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

**–الحدود الزمنية** : شملت الدراسة أهم مراحل معايير التدقيق الدولية التي مرت بها على الصعيد الدولي، من بداية ظهور التدقيق إلى مرحلة تأسيس هيئة تشرف على تنسيق وتوحيد الجهود لمهنة التدقيق الحاسبي، ممثلة في الاتحاد الدولي المحاسبي إلى غاية سنة 2023

**المنهج المتبع في الدراسة:** للإجابة على التساؤلات المطروحة، اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي، و اعتمدنا الأداة التاريخية لسرد التطورات التاريخية التي مرت بها مهنة التدقيق المحاسبي حتى بلوغها الإطار الدولي وبداية صدور معاير التدقيق الدولية، كما اعتمدنا الأداة الإحصائية والتحليلية بالنسبة للدراسة التطبيقية.

**الدراسات السابقة** : هناك العديد من الدراسات السابقة على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق، وكذا مواضيع معايير التدقيق الدولية وهي كالتالي :

**– مازون مُحَمَّد امين" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** "مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010

انطلق الباحث من إشكالية "مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الثقة والضمان لمستخدمي القوائم المالية ومدى إمكانية انتهاجها في الجزائر؟"، تناول الباحث الجانب النظري للتدقيق المحاسبي والبعد الدولي له، بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية ومحتواها و مردودية العمل به على مختلف العوامل ذات العلاقة، مع إسقاط كل هذه الجوانب على حالة الجزائر وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق في الجزائر لم يتطور مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في العديد الجوانب، فهو رأى إن مهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعلها أمام صعوبات تؤثر على فعالية المعلومات المالية وتؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين مما يجعل مستوى المهنة أقل مقارنة بالدول المتقدمة مهنيا، مما يحتم على الجزائر أن تواكب التطور الدولي حتى تكون مهنة التدقيق قادرة على أداء الدور المنوط بها وخاصة في ظل التغيرات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، فالباحث يرى أن تطبيق معاير التدقيق الدولية هي الحل المستقبلي لرفع وتحسين مستوى وأداء المهنة في الجزائر.

**– مسعودي صديقي – لخضر اوصيف : "المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال"** مقالة علمية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 06 /2011.

انطلق الباحثان من إشكالية: "ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات الجزائرية ؟"، حيث تطرقا في الجانب النظري الى الأدبيات التي تناولت المفاهيم والمبادئ النظرية للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، اما من الجانب التطبيقي فتم الوقوف على واقع الشركات الجزائرية من خلال تشخيص وضعية شركة صيدال محاولا تعميم الدراسة على باقي الشركات الجزائرية ، أين خلصت الدراسة إلى أن توقف دور المراجعة الداخلية على مدى الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات من اجل حماية حقوقهم ومصالحهم انطلاقا من كون المراجعة الداخلية احد الآليات المهمة لتفعيل حوكمة الشركات، أين ابرز الباحثان دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابة إدارية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات، من اجل تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية.

**– كداتسة عائشة : "واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وموافقتها مع المعايير الدولية للمراجعة "** مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب – البليدة، جوان 2013.

انطلقت الباحثة من إشكالية "ما هو واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزار ن وما مكانتها في ظل معايير المراجعة الدولية ؟"، تناولت الباحثة جوانب الإطار النظري للمراجعة ومعيارها،كما تم التطرق إلى تنظيم وممارسة المهنة في الجزائر، ومن خلال الدراسة التطبيقية حاولت الوقوف على واقع الممارسة المهنية في الجزائر في ظل المعايير الدولية، وقد خلصت الدراسة إلى أن مهنة التدقيق في الجزائر لم تواكب التطورات الحاصلة دوليا، إذ ظهرت بمستوى أدنى من نظيرتها في الدول المتقدمة في ميدان المحاسبة والمراجعة، بالرغم من التغيرات الاقتصادية التي ظهرت في الآونة الأخيرة، لذي ترى الباحثة أن على الجزائر أن تسرع في تبني المعاير الدولية حتى ترفع وتحسن من مستوى وأداء المهنة في الجزائر وتواكب التطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي.

**– مبسوط هوارية: "فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر "**أطروحة دكتورا في العلوم الاقتصادية تخصص علوم مالية،كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة جلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2016/2015.

انطلقت الباحثة من إشكالية "ما مدى فعالية التدقيق في الإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المتعددة و المستخدمة للمعلومات المالية وهذا في ظل حتمية تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر؟"، تناولت الباحثة الجانب النظري لظهور وتطور المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى الجانب النظري للتدقيق وكذا المعايير والفروض التي يرتكز عليها عملية التدقيق، كما تطرقت إلى فعالية التدقيق في ظل عولمة المحاسبة والمتغيرات الدولية من خلال التطرق إلى المعايير الدولية وعلاقتها بالمعايير المحاسبية الدولية ، مع إسقاط كل هذه الجوانب على حالة الجزائر، وقد خلصت الدراسة إلى أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعاير المالية الدولية إلى حد كبيير وقد ساهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي، إلا أن التدقيق في الجزائر لم يتطور مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في العديد الجوانب، فهي ترى أن مهنة التدقيق في الجزائر تبقى مجرد قوانين ومراسيم وتعليمات لا يمكن أن ترقى إلى المعايير، مما يجعل مستوى المهنة اقل مقارنة بالدول المتقدمة مهنيا، مما يحتم على الجزائر أن تواكب التطور الدولي حتى تكون مهنة التدقيق قادرة على أداء الدور المنوط بها وخاصة في ظل التغيرات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، فالباحثة ترى أن مهني التدقيق ينتظرون بشغف كبير صدور المعايير التي من شانها إضافة المزيد من الفعالية إلى ممارسة مهنة التدقيق بما يخدم مصلحة الأطراف المستعملة لنتائجه كما أن تطبيق معاير التدقيق الدولية هي الحل المستقبلي لرفع وتحسين مستوى وأداء المهنة في الجزائر.

**– ديلمي ناصر الدين "دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية"** أطروحة دكتورا في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف -1-،2018/2017

انطلق الباحث من الإشكالية " إلى أي مدى يساهم مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير الدولية في البيئة الجزائرية ؟" أين تناول الباحث الجانب النظري للبحث بإعطاء الإطار المفاهيمي للتدقيق ثم تطرق في الفصل الثاني إلى الإفصاح عن المعلومة المحاسبية وفق للمعايير المحاسبية الدولية وفي الفصل الثالث الذي خصص إلى الجانب التطبيقي الذي تطرق إلى أراء مراجعي الحسابات في الجزائر، حيث خلصت نتائج الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي في الجزائر لا تقوم بدورها بل تبقى تمارس كإجراء قانوني يفرض على الشركات فقط، وان اغلب ممارسي مهنة التدقيق والمحاسبة من الجيل القديم الذين يقومون بمراجعة السجلات المحاسبية فيما إذا كانت احتوت على أخطاء فقط، وكذا عدم إجبارية تطبيق المعايير الدولية جعلها تفقد قيمتها والأهداف المرجوة منها عدم وجود سوق مالي نشط من الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية المفصح عنها أو تقرير مراجع الحسابات ينحصرون في كل من البنوك ومجالس الإدارة ومصلحة الضرائب، فالباحث يرى أن

تطبيق معاير التدقيق الدولية، في تحسين مستوى وأداء المهنة في الجزائر وذلك بسن قوانين تجبر المؤسسات والمراجعين على تطبيق المعايير الدولية مع تفعيل السوق المالي.

**– سامي زيادي :"منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية"** مقالة علمية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 04/ العدد 01 (2020).

انطلق الباحث من إشكالية : "هل تنص معايير التدقيق الدولية على خطوات واضحة بحيث يمكن للمدقق الاعتماد عليها أثناء العمل الميداني وأثناء إعداده لتقرير التدقيق؟" ، أين تناول الباحث مفهوم معاير التدقيق بصفة عامة، وتطورها التاريخي و المجهودات العلمية المبذولة لوضع معايير التدقيق،كما تطرق إلى منهجية العمل الميداني في ظل معايير التدقيق الدولية والذي تناول فيها كذلك عملية التخطيط و فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية وأدلة التدقيق و أوراق العمل في التدقيق، أين خلص أن عملية إصدار معايير دولية لممارسة مهنة التدقيق تعد خطوة مهمة في تدويل مهنة التدقيق مما يتطلب من الباحثين ومهني هذه المهنة توفير نوع من التوافق بين معايير التدقيق الدولية والمعايير المحلية،مع مراعاة الظروف البيئية لتلك الدول في حدود الإطار العام للمعايير الدولية، بغرض إعطاء مصداقية للمعلومات المالية المقدمة للأطراف المعنية عند تطبيقها، وجعلها أداة لترشيد القرارات الاستثمارية على المستويين المحلي والدولي.

**الدراسات العربية:**

**– ابتهال معين رجب : "واقع لتدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة – دراسة ميدانية "** مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية غزة، 2013

انطلقت الباحثة من إشكالية "ما هو واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة ؟"، حيث تناولت الباحثة الجانب النظري في كل من الفصل الأول الإطار العام للدراسة، وفي الفصل الثاني والثلث التدقيق التشغيلي ومجالاته، وفي الفصل الرابع الطريقة والإجراءات، أما في الفصل الخامس خصص لنتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك نظام رقابي مطبق داخل الشركات باستمرار وهذا النظام يتلاءم مع حجمها ونشاطها، كما أن النظام الرقابي المطبق له اثر ملموس في تحسين مستوى أداء المؤسسة بصفقة عامة، فالباحث يرى أن لابد على الجمعيات المهنية المتخصصة ان تهتم بتطوير الإرشادات ومعايير تتعلق بالتدقيق التشغيلي، وضرورة تطوير التأهيل العلمي للمدقق حتى يواكب التطور الحاصل في العالم.

**– يعقوب ولد الشيخ مُحَّد ولد احمد يورة : "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة "** أطروحة دكتورا في العلوم الاقتصادية تخصص التسيير،كلية العلوم الاقتصادية، والتسيير، والعلوم التجارية جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2015/2014

انطلق الباحث من إشكالية "ما هو تدقيق الحسابات و ما هي الخطوات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق، وما هو الإطار التنظيمي لعملية تدقيق الحسابات في الجزائر وموريتانيا؟"، حيث قسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول، تناول في الفصول الثلاثة الأولى الجانب النظري لعملية تدقيق الحسابات، بينما تناول الفصل الرابع الإطار التنظيمي لعملية التدقيق في الجزائر وموريتانيا، وفي الفصل الخامس واقع تدقيق الحسابات في المؤسسات الجزائرية والموريتانية، وقد خلصت الدراسة إلى أن مهنة التدقيق في الجزائر وموريتانيا لازالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها إلى المستوى اللائق بها، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات التي يواجها البلدين، كما أن القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية،كما ان مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها من اجل الارتقاء بهذه المهنة، فالباحث يرى أن لابد من الاهتمام بمهنة التدقيق بتفعيل القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة من اجل الارتقاء بها، و القيام بعمليات توعية للمؤسسات ومهني التدقيق بأهمية هذه المهنة و تفعيل دورها خاصة في الظروف الاقتصادية المتغيرة و المتسارعة.

الدراسات الأجنبية :

**. كازوز رفيقة :**

Le rôle de normes internationales d'audit (ISA) dans l'amélioration de pratique professionnelle de l’audit comptable et financier en Algérie – Etude empiriaue par questionnaire - جامعة سيدي بلعباس

انطلقت الباحثة من إشكالية : "ما هو دور المعايير الدولية للتدقيق في تحسين الممارسة المهنية للتدقيق المحاسبي والمالي في الجزائر؟" بدأت الباحثة في دراستها بشرح لمفهوم توحيد المعايير، وثانيا لمسار التوحيد و أخيرا بالدراسة التجريبية، ومن خلال الاستبيان خلصت الدراسة إلى نتيجتين رئيسيتين : أولهما أن **المعايير الدولية للتدقيق** تساهم دون أدنى شك في تحسين نوعية التدقيق، انطلاقا من تحسين عدة متغيرات بالخصوص حسن أداء المدقق وجودة تقرير التدقيق، والنتيجة الثانية أن اعتماد **المعايير الدولية للتدقيق** في الجزائر تسمح بتحسين مهنة التدقيق دون تحسين مهنة المحاسبة، كما أن **المعايير الدولية للتدقيق** لا يقلل من الاختلاف في ممارسات المهنيين الجزائريين، لأنه لا يكفي فقط اعتمادها بل تطبيقها بصفة دائمة وبصرامة.

**. ريغى احمدى صغير:**

L'adoption des Normes Internationales d'audit en Algérie : Peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit ? RIGHA Ahmed Seghir جامعة أم البواقي

طرح الباحث في هذه الورقة البحثية إشكالية "هل تبني المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تحسين نوعية التدقيق في الوضع الجزائري؟" وللإجابة على هذا السؤال قسم الباحث الورقة البحثية إلى ثلاثة أجزاء الجزء الأول اهتم بمفهوم نوعية التدقيق، و أهمية معايير التدقيق كموجه لهذه النوعية و الجزء الثاني تناول العوامل المحفزة لتبني معايير التدقيق الدولية و ظهور معايير التدقيق الجزائرية، والجزء الثالث تناول محاولة اكتشاف العوائق التي تواجه التطبيق الفعلي لمعايير التدقيق في الجزائر.

وقد خلصت الدراسة إلى أن الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر حتم تطوير معايير للتدقيق، وقد استلهمت أساسا من المعايير الدولية للتدقيق، لكن في المقابل فتطبيق هذه المعايير في الواقع ومطابقة المدققين هو مفتاح تحسين نوعية التدقيق.ونظرا لعدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر وهيمنة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على النسيج الاقتصادي الجزائري، جعل الطلب على التدقيق ذا نوعية ضعيف، أين خلصت الدراسة على أنه رغم المجهودات المبذولة لإصلاح مهنة التدقيق في الجزائر إلا أنها مازالت بعيدة عن المستوى الدولي، وان تبني معايير التدقيق الدولية لا يكفي بل يجب مجابهة العراقيل لتطبيقها بصفة فعالة.

**صعوبات البحث :**

– واجهنا عدة صعوبات عند القيام بالبحث وهذا لان الموضوع حديث الساعة، ومن بين هذه الصعوبات نذكر منها :

– قلة المراجع الحديثة خاصة الكتب التي تتناول موضوع منهجية تطبيق معايير التدقيق الدولية على مستوى مكتبة الكلية.

– قلة الدراسات السابقة المشابهة لموضوع البحث.

– ضيق الوقت.

– تجاوب ضعيف من بعض المهنيين، أفراد مجتمع الدراسة.

– عدم تجاوب المهنيين مع الاستمارات المرسلة عبر البريد الالكتروني مما اضطر الطالبين على الاعتماد على التسليم المباشر وهذا يتطلب جهدا و وقتا كبيرين.

– التجاوب البطيء في تسليم الاستمارات من قبل المهنيين رغم التذكير والاتصال المتكرر.

– تزامن الدراسة مع الفترة النهائية لإيداع التصريحات السنوية والشهرية لدى مصالح الضرائب.

– وجود صعوبة لدى بعض المهنيين في فهم أسئلة الاستبيان لعدم التحكم في اللغة.

# الفصل الأول :

# الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية

**تمهيد :**

إن نهاية عمل المحاسب من تجميع و تبويب و تسجيل العمليات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، هي بداية عمل المدقق فيكون دوره الحكم على مدى سلامة هذه العمليات، و خلوها من الأخطاء والغش، لإبداء رأيه الصريح في شكل تقرير نهائي يسلم إلى العملاء.

و نظرا لأهمية مهنة التدقيق في الوقت الحالي بعد أن كان ينظر إليها سابقا على أنها مهنة بسيطة إلا أن التطورات الحاصلة بظهور الشركات الكبرى و الشركات المتعددة الجنسيات و توسع حجم النشاط الاقتصادي تزايدت الحاجة إليها، فكان لا بدا على المختصين و الباحثين إعطاءها إطار نظري و جملة من المفاهيم و المعايير للاسترشاد بها للراغبين في ممارسة هذه المهنة.

لدراسة أكثر تفصيل، و انطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للجانب النظري لمهنة التدقيق، و قد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

- المبحث الأول : معايير التدقيق الدولية.
- المبحث الثاني : معايير العمل الميداني للتدقيق الدولي.
- المبحث الثالث : معايير إعداد تقارير التدقيق الدولية.

## المبحث الأول : معايير التدقيق الدولية

في وجود عالم متغير يتطور بسرعة، و بتغير التطورات العلمية والتكنولوجية، يحاول أصحاب النفوس الضعيفة السيطرة على هذا العالم بتحقيق مزيدا من الأرباح بكل الوسائل المشروعة وغير المشروعة كالغش والتدليس بالتصريح الكاذب للمعلومات في القوائم المالية، إلا أن هناك وسائل و طرق تمنع مثل هذه الممارسات الغير أخلاقية و غير المشروعة قانونا، وفي إطار مبادئ التحكم المؤسسي وخدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة والمساهمة في تطوير الاقتصاد و التقليل من الظواهر السلبية في المحاسبة، بتحسين نوعية التدقيق، ورفع مستوى الالتزام بالمهنية وزيادة التوافق في العالم، انشأ مجلس معايير التدقيق والتأكيد (IAASs) الصادر عن طريق مجلس معاير والتأكيد الدولي (IAASB)، و كذلك صدرت قواعد الأخلاق للمحاسبين المهنيين (CEPA) بواسطة مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين (IESBA) التابعان للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي انشأ في عام 1977 والذي خضع إلى عدة تغيرات وتطورات كما نبينه في هذا المبحث.

### المطلب الأول : نشأة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية :

إن مهنة التدقيق مهنة قديمة، استمدت نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقيق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع[1]، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية أن قدماء المصريين واليونان كانوا يستخدمون المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد كلمة "مراجعة "، "تدقيق"، "AUDITING" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE ومعناها يستمع[2].

وقد اتسع نطاق التدقيق فشمل كل المشاريع و المنشئات الاقتصادية المختلفة، خصوصا بعد التطور في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494م في موسوعة "لوقاباشيليو" تحت عنوان Summa de Arthmitica Geamitra Proportion et Proportion Action، فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه والذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق. فقد كانت حاجة أصحاب المنشآت الاقتصادية إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المؤسسة، وقد زادت تلك

1- احمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص08.

2- خالد امين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص18.

الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعي المساهمين إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

وبداية ظهور أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق عام 1581 في فينيسيا بإيطاليا حيث تأسست كلية "روكسوناتي" وكانت تتطلب ستة سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثم بدأت دول أخرى تتجه إلى تنظيم هذه المهنة فجاء قانون الشركات عام 1862، ينص على وجود التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، وكان لهذا القانون الدافع القوي للاهتمام بها وانتشارها. من بين الدول الأولى التي تبنت هذه المهنة كانت بريطانيا سنة 1854م، فرنسا سنة 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896م، وفي الفترة مابين 1930 إلى 1940 تضاعفت وسائل التدقيق، فقد ألزمت بورصة نيويورك كل عضو بالبورصة أن يعين خبراء خارجيين لتتحقق من حساباتها وذلك بهدف حماية المساهمين والأطراف الأخرى. وفي عام 1939م ظهرت فضيحة MC Kessou and Robins نتيجة توزيع مزور وخاطئ للميزانية الحالية، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق للمؤسسات الاقتصادية. كما أن تضرر السياسة المالية للدول وأخذها أسلوب فرض الضرائب على الدخل، الذي عجل بظهور نوع جديد من الرقابة ألا وهي الرقابة الضريبية.

ففي عام 1941 اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (sec) أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي، ما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت وفقا "لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للتدقيق" وهي هيئة حكومية. فحسب القانونيين الصادرين عام 1932 و1934 فان على جميع الشركات التي تطرح أوراق مالية للتداول أن يتم تسجيلها لدى الهيئة، وتفرض هذه الهيئة رقابة على تداول الأوراق المالية، ولها سلطات واسعة في هذا الصدد تشمل الجوانب التشريعية وتنفيذية ورقابية، من بينها سلطات إجراء تحقيق في المخالفات وكذلك تحريك الدعوة القضائية[1].

لقد ألزم القانون هذه الشركات بان تقدم قوائمها المالية سنويا إلى هذه الهيئة مرفقة بتقرير المدقق الخارجي، و أن تعد هذه القوائم المالية وفقا لمجموعة من القواعد والمعايير المحاسبية التي تضمن لها الإفصاح، ويشمل ذلك أيضا تقرير المدقق الخارجي، بحيث كانت هذه الهيئة تتولى عملية إصدار هذه القواعد والمعايير، ثم أصبحت فيما بعد تفوض عملية إصدار هذه المعايير لبعض المنظمات العلمية والمهنية، لذلك فقد كان اشتراط هذه الهيئة بان

1- زيادي سامي، **منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 04، العدد01، 2020، ص22،23.

يتضمن تقرير المدقق الخارجي عبارة "ما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها" مثارا لمناقشات طويلة وجدال علمي ومهني[1]، فقد دفعت هذه العبارة أعضاء المهنة للتساؤل، عن معايير الأداء المتعارف عليها لهذه المهنة ؟

و لقد ترتب عن السؤال السابق العديد من الدراسات والمناقشات حول هذا الموضوع، ومحاولات تميزت أحيانا بالخلط بين محاولات وضع معايير للمحاسبة ومحاولات وضع معايير التدقيق، وكان ابرز هذه المحاولات ما قامت به لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث قامت بدراسة خاصة لمعايير الأداء انتهت منها عام 1947 وأصدرت مقترحاتها في كتيب بعنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء التدقيق الخارجي" وتم اعتماد هذه المقترحات في سنة 1948 وفي سنة 1954 تم إصدار كتيب آخر بعنوان "معايير الأداء المتعارف عليها لمهنة التدقيق الخارجي".[2]

في الولايات المتحدة الأمريكية أصبحت هذه المعايير متفقا عليها بعد اعتمادها في اجتماع عام، وبالتالي أضحت ملزمة للمدققين بعد أن كانت قبل ذلك مجرد توصية مقترحة، وقد تم تبويب هذه المعايير في ثلاث مجموعات رئيسية وفقا لما يلي :

- **المجموعة الأولى** : وتتناول الصفات والمؤهلات الواجب توافرها في الشخص المكلف بعملية التدقيق.
- **المجموعة الثانية** : وتتناول أسس العمل الميداني، أي أسس أداء عملية التدقيق نفسها.
- **المجموعة الثالثة** : وتتناول أسس إعداد تقرير التدقيق.

لقد صيغت هذه المعاير بعبارات عامة غير محددة بدقة لذى جعلها عرضة للانتقادات في بداية الأمر، بحيث لا يمكن اعتبارها مرشدا واضحا أو مقاييس واضحة للقضاء، كما أن القائمين بتدريسها أو الدارسين لها لم يعتبروها كمرشد، وعلى هذا الأساس فان هذه المعايير أصبحت من وجهة نظر هؤلاء النقاد قاصرة عن تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها، ولمواجهة هذه الانتقادات، شرع مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي في علاج هذا الوضع كما يلي[3] :

1- اهتم بالتفرقة بين مفهومي إجراءات التدقيق ومعايير التدقيق، على أساس أن معايير التدقيق هي مقياس للأداء و تحدد الأهداف وتوضح أساليب تحقيقها وتعتبر قواعد عامة متفق عليها و مقاييس لا يجوز مخالفتها، لكن إجراءات التدقيق تمثل الإجراءات التفصيلية لعملية التدقيق، ولكنها تكون جميعا متوافقة مع معايير التدقيق.

1- زيادي سامي، مرجع سابق، ص23.
2- نفس المرجع السابق، ص 23.
3- نفس المرجع السابق، ص23.

2- ترك المجمع المعايير كما هي باعتبارها الأساس الذي تنبثق منه هذه التوصيات، وشرع في إصدار توصيات تفصيلية تشرح هذه المعايير وتعتبر مكملة لها، وقد أطلق على هذه التوصيات في أول الأمر اسم "توصيات عن إجراءات التدقيق" ثم غير اسمها ابتداء من عام 1973 إلى "توصيات عن معايير التدقيق"، وأصبحت اللجنة الإدارية لمعايير الأداء هي المسؤولة عن إصدارها ومنذ هذا التاريخ إلى أن حل محلها عام 1978 مجلس معايير التدقيق، ويشمل هذا المجلس رئيسا ونائب للرئيس ومديرا للبحوث، ويتكون من خمسة عشر عضوا من أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وقد بدأ هذا المجلس يصدر توصياته من مارس 1979 ومزال مستمرا في إصداره هذه التوصيات إلى الآن.

من خلال ما سبق يمكن القول أن معايير التدقيق الأمريكية تعتبر أول معايير مهنية تصدر بهذه الكيفية كمعايير التدقيق الخارجي، بحيث كانت فكرتها التي تتميز بالبساطة والمنطق، بالإضافة إلى الحاجة لتحقيق الأهداف الموضحة في ما تقدم، و التي أشعرت أعضاء المهنة بأهميتها لهم، لما تمثلهم من ضمان وحماية وتنظيم للمهنة سببا في نجاحها[1].

ونتيجة لتزايد الاهتمام الدولي بمعايير التدقيق انشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين في 07 أكتوبر1977[2] بموجب اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية تمثل 49 دولة، وتتمثل مهمته في تعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي والمساهمة في تطوير اقتصاديات الدول وخدمة المصلحة العامة، وذلك برفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة و زيادة التوافق الدولي لهذه المعايير.

تبقى العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة للهيئة المحاسبة المعترف بها قانونا، كما تشمل العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين العضوية في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة[3]، إذ يشترك في عضوية هذا الاتحاد167 عضو ومنشاة زميلة في 127 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب في مختلف القطاعات الاقتصادية والقطاع العام والتعليم، وقد تمكن الاتحاد الدولي من إصدار مجموعة من المعايير وصل عددها حتى جانفي 2010 إلى 36 معيار بهدف رفع درجة وتوحيد ممارسة مهنة التدقيق في كافة أنحاء العالم.[4]

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IPAC) إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين، وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد، ويتم تعيين

1- زيادي سامي، مرجع سابق، ص24.

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين 2008.

3- زيادي سامي، مرجع سابق، ص24.

4- نفس المرجع السابق، ص24.

أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دول يختارها مجلس الاتحاد، ويعين أعضاء هذه اللجنة عادة لفترة خمس سنوات وهناك لجان فرعية منبثقة من اللجنة الدائمة تضم ممثلين عن الدول غير الأعضاء في اللجنة الدائمة، وذلك من اجل الحصول على اكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.

في 01 أفريل 2002 تم إعادة هيكلة الاتحاد الدولي للمحاسبين، بحيث استبدل لجنة ممارسة التدقيق الدولي(IPAC) بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ( IAASB) وقام هذا الأخير بتعديل وإعادة صيغة المعاير الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولي وعددها 32 معيار، كما انه قام بإصدار أربعة معايير جديدة.

**المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي، أهداف وأهميته :**

يتغير مفهوم التدقيق المحاسبي بتغير المفاهيم الصادرة من مختلف الهيئات والأطراف، ورغم اختلاف في شكل هذه المفاهيم إلا أنها تشترك في نفس الهدف.

**أولا– مفهوم التدقيق المحاسبي :**

هناك عدة تعاريف للتدقيق المحاسبي نذكر منها :

– جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق American Accounting Association كما يلي[1] "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الإحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".

– كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المعلقة بالإقرارات، أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات وقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين[2]".

– كما عرفه خالد أمين على انه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقائيا منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن

1- American Accounnting Association."**Report of the committee on basic Auditing concepet**" .The Accounting Review (Supplemet to voi, xLvit, 1972), p 18.

2- هادي التميمي، **مدخل من التدقيق من الناحية النظرية والعلمية الطبعة الثالثة**، دار وائل للنشر، الأردن،2006، ص20

الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها في ربح وخسارة عن تلك الفترة".[1]

– كما يعرف التدقيق على انه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقائيا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويره لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"[2].

نلاحظ من خلال التعريفات السابقة إنها ركزت على ثلاث نقاط مهمة وهي [3] :

**1– الفحص :**

و يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحتها وسلامتها في السجلات المحاسبية، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية بنشاط المؤسسة.

**2– التحقيق :**

يقصد به الحكم على تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمنشاة في فترة زمنية معينة، وعلى مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعليه فان الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان، حيث يمكنان المدقق من إبداء رأيه بشكل صحيح ومحايد.

**3– التقرير:**

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، وهو العملية الأخيرة في عملية التدقيق.

**ثانيا– أسباب وجود التدقيق :**

إن وجود المساهمين الراغبين في الاستثمار في شركات المساهمة سواء كان عن طريق الاكتتاب في أسهم جديدة، أو شراء أسهم عن طريق هيئة البورصة، أو السوق المالي يواجهون خطر المعلومات التي تقدمها المصارف مما يجعل التدقيق المحاسبي ضرورة اقتصادية على متخذي القرارات الذين يرغبون في الحصول على معلومات ذات

1– زوهري جليلة، صالح الياس، **مقالة، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية**, مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر،31جانفي 2015،ص 81.

2– زيادي سامي، **مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، أطروحة دكتورا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر،2021_2022، ص5.

3– مسعود صديقي، **دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص65.

مصداقية، و التي يتم مراجعتها من قبل هيئة مؤهلة ومستقلة ألا وهي مهنة التدقيق المحاسبي، ومن أسباب التي تدعم وجود هذه المهنة هي :

**1- البعد :**

وهذا يعني أن المستفيد من المعلومة غير متواجد مع معد المعلومة إما انه غير متخصص بقواعد المحاسبة أو يكون مساهم غير متواجد بالشركة، أو لأسباب أخرى.

**2- تحيز معد المعلومة:**

قد تتعارض مصلحة معد المعلومة مع مصلحة المساهمين فيلجأ إلى تقديم معلومات مظللة، كتضخيم حجم العمليات المالية.

**3- التعقيد :**

تميزت الفترة الأخيرة بتعقد العمليات المحاسبية، مثل عمليات السيطرة والاندماج، تجارة المشتقات المالية التجارة الالكترونية....الخ

**4- مساهمة منشآت التدقيق بتحمل الخطر:**

الأخطاء التي تقع عند تقديم المعلومة تتحملها هيئة التدقيق، مما جعل المجتمع المالي أكثر أمانا واطمئنانا من الأخطار المالية الناجمة عن المعلومات المضللة.

**ثالثا- أنواع التدقيق :**

يوجد عدة أنواع للتدقيق وتختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى التدقيق، ولكن مفهوم التدقيق والأصول والأسس التي يقوم عليها التدقيق لا تتغير بتغير المعيار الذي ينظر إليه التدقيق كما يمكننا تمييز أنواع التدقيق التالية :

**1- من حيث المصدر الذي ينص عليها:** يقسم التدقيق من حيث المصدر الذي ينص عليه إلى :

**1-1- التدقيق القانوني (إلزامي) :**

"هي المراجعة التي تكون إلزامية من الناحية القانونية ووجوب القيام بها، حيث يلزم صاحب المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له، حيث يترتب على المخالف عقوبات مقررة[1]".

1- محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفق للمعايير المتعرف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص33.

**1-2- التدقيق الاختياري :**

وهو أن يكون اختياري من طرف المؤسسة أو مجلس الإدارة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به[1]، أو يكون بناءا على اتفاق بين الشركات للقيام بها بواسطة مدقق خارجي، ويحدث غالبا في شركات الأشخاص أو المؤسسات الفردية.

**2- من حيث حجم الاختبارات** : يقسم التدقيق من حيث الاختبارات إلى :

**2-1- تدقيق شامل :**

هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مدقق الحسابات والتي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، أي فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي.

**2-2- التدقيق الاختباري :**

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

**3- من حيث موعد القيام بالتدقيق** : يقسم التدقيق من حيث موعد القيام بها إلى ما يلي :

**3-1- تدقيق مستمر:**

هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما تتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية، وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية، وينفذ البرنامج بواسطة المراجع أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج الذي أتمه، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة[3]:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها.

---

1- مبسوطة هوارية، **فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية المحاسبية الدولية في الجزائر**، أطروحة دكتورة، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016/2015، ص89.

2- محمد امين مازون .رسالة ماجستير، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011/2010، ص12.

3- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سريا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، 2001، ص 194.

– عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

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

**3-2- تدقيق نهائي :**

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضيرا لحسابات الختامية وقائمة المركز المالي[1]، ويعتبر هذا التدقيق مناسب للمنشآت الصغيرة إلا أنها غير ممكنة للمنشاة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات، إلا إن لهذا النوع مزايا تتجلى فيما يلي :

– انصراف المدقق إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها.

– عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

**4- من حيث نطاق التدقيق** :يقسم إلى ما يلي :

**4-1- تدقيق كامل :**

يقصد به التدقيق الذي يمنح للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المدقق حيث يقوم المدقق بفحص القيود و المستندات والسجلات المحاسبية قصد إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية.

**4-2- تدقيق جزئي :**

هو التدقيق الذي يقتصر عمل المدقق فيه على بعض العمليات المعنية، أو هو ذلك النوع من التدقيق الذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق، ويهدف إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب القيام بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء[2].

1- محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص92.

2- محمد امين مازون، مرجع سابق، ص14.

**5- من حيث القائم بعملية التدقيق** : وتقسم إلى :

**5-1- التدقيق الخارجي** :

هو التدقيق الذي تم من قبل طرف خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة، والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم الحالية.

**5-2- التدقيق الداخلي** :

هو نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم أنشطتها كخدمة للمنشاة ذاتها، والمدقق الداخلي هو موظف بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم، وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع بها المراجع الخارجي نظرا لتبعيته وظيفيا للمؤسسة غير أن هذا لا يمنعه من تقديم تقرير مباشر إلى رئيس مجلس الإدارة.

**ثالثا- التدقيق الحكومي** :

يمارس هذا النوع من التدقيق من قبل جهة حكومية لتحقيق الرقابة بشقيها القانوني و المحاسبي، والرقابة على الأداء، ومتابعة القرارات الصادرة بشان المخالفات المالية ومن حيث هدف التدقيق، ويمكن تقسيمها إلى ما يلي :

**1- تدقيق القوائم المالية** :

تركز عملية التدقيق على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأي وحدة، واستخدام هذه الأدلة لتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وتهدف مراجعة القوائم المالية بصفة أساسية إلى أن يبدي المدقق رأيه وان يدلي بشهادته عن مدى تماشي القوائم المالية للوحدة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

**2- تدقيق الالتزام** :

يهدف إلى تحديد مدى التزام المؤسسة بالسياسات الإدارية المحددة، أو القوانين المعمول بها والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام، قد يكون السياسات التي تتبناها الإدارة أو قانونا ما وما يرتبط بلوائح تنفيذية مثل قانون الضرائب، قانون الشركات، قانون العمل...الخ

**3- التدقيق التشغيلي** :

تتمثل التدقيق التشغيلي بفحص منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقويم الأداء وتحديد فرص تحسين وتطوير هذا الأداء، وإصدار التوصيات بشان ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

**رابعا– فروض التدقيق :**

تتمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة له، ولذلك فان وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق، ونوعية المشاكل التي يتعامل معها والتي يجب أن تخضع للدراسات التجريبية حتى يمكن أن تلقى القبول العام للمهنة، وتكون كالتالي[1] :

1 . تكون البيانات المالية قابلة للفحص.

2 . لا يكون في الغالب تعارض بين مصلحة كل من مراقب الحسابات (المرجع الخارجي) والإدارة.

3 . أن تكون القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص خالية من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.

4 . عندما يكون نظام الرقابة الداخلية سليم يبعد احتمال حدوث الأخطاء.

5 . التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

6 . العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي، سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك.

7– مزاولة مراقب الحسابات عمله كمدقق فقط.

8 . يفرض المركز المهني لمراقبة الحسابات، التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز.

**خامسا– أهمية معايير التدقيق والحاجة إليها :**

أن أي عمل مهني لابد له من معايير تشكل إطار عام يضبط عمل المهنيين ويوجه الإجراءات التي يقوم بها، وكذا الأمر في مجال التدقيق فان المعايير تساعد في تنظيم عملية التدقيق بحيث تصبح إجراءات التدقيق قابلة للتوقع سواء من قبل المدققين أو من قبل مستخدمي تقارير المدققين، وبالتالي تضييق الفجوة في أداء المدققين وفي نفس الوقت فان وجود المعايير يساعد في تحسين أداء المدققين والارتقاء به، والحكم على هذا الأداء أيضا حيث أن المعايير تشكل مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها سواء في عمليات الرقابة على الجودة أو في المحاكم ولابد من

1– محمد سمير صبان، مرجع سابق، ص17.

الإشارة إلى أن معايير التدقيق القابلة للتطبيق على كافة البيانات المالية بغض النظر على حجم العميل وطبيعة نشاط المؤسسة أو الصناعة التي يعمل فيها، وهي قابلة للتطبيق على المؤسسات الربحية وغير الربحية[1].

وان إصدار المعايير قد يساعد في تلبية بعض توقعات المجتمع عن دور المدقق ومسؤولياته، حيث أن توقعات المجتمع ورغباته فيما يتعلق بدور المدقق ومسؤولياته في تزايد،كما تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية، وتشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية، إن متغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، تكنولوجيا المعلومات، تفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس المعتمد في مهنة التدقيق[2].

إن معايير التدقيق الدولية أصبحت أكثر تجانس مقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة، وانتشار شركات متعددة الجنسيات أوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

**سادسا– أهداف معايير التدقيق الدولية :**

يحقق إصدار معايير التدقيق الدولية بعض الأهداف و المزايا للعديد من الأطراف، وذلك لرفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني ويمكن أن نلخص أهم الأهداف فيما يلي :[3]

– تخفف هذه المعايير من احتمال حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.

– تمتاز هذه لمعايير بالمرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها.

– اشتمال معايير التدقيق على مجموعة من معايير التدقيق التي تجعل تقرير المدقق الخارجي شكلا مضمونا متفقا عليه ومقبولا دوليا.

–توفير الجهد والتكلفة في البلدان النامية نتيجة اعتمادها على هذه المعايير بدلا من إنشاء معايير محلية وهذا سيؤدي كذلك لعولمة مهنة التدقيق.

1– علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية** ، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 52.

2– مُحَمَّد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص169–170.

3– عيد حام الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم المهنية بالمملكة العربية السعودية**، ط1، معهد الإدارة العامة إدارة البحوث، الرياض، السعودية، 1994، ص 19.

**المطلب الثالث : إجراءات عمل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وتبويب معايير التدقيق الدولية**

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية هو عبارة مجلس تابع لمؤسسة لهيئة معايير المحاسبة الدولية وهي مؤسسة غير حكومية، مستقلة، غير ربحية هدفها الرئيسي هو تطوير معايير التدقيق الدولية وتوحيدها.

**أولا- إجراءات عمل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ( IAASB):**

تبدأ إجراءات العمل باختيار مواضيع من اجل الدراسة التفصيلية بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات التدقيق، وتدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات ودراسات أو معاير صادرة عن منظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي يقوم مجلس معايير والتأكيد الدولية بدراستها ومناقشتها، فإذا وافق المجلس على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاث أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في المجلس على ألا يقل عدد الأصوات الموافقة عن تسعة أصوات ممثلة في اجتماع المجلس،يقوم هذا الأخير بتوزيع المسودات بشكل موسع يهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات في المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحدها الاتحاد[1]، كما يمنح لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم يقوم المجلس بتعديل المسودة بالشكل المناسب بعد أن يكون قد تلقى التعليقات وقام بدراستها والتصويت عليها حسب قواعد الأغلبية المقررة (4/3)، ويكون سريان المعيار عند إصداره، وتكون اللغة الأصلية عند الإصدار الانجليزية، كما يمنح الوقت الكافي للمنظمات الأعضاء من اجل ترجمته.

**ثانيا- معايير التدقيق الدولية :**

يتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة البيانات المالية وعند مراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة، والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا،كما أنها تحتوي على المبادئ والإجراءات الجوهرية، وكذلك على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى، وتصدر هده المعايير عند الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) و الذي هو منظمة دولية تهتم بشؤون مهنة المحاسبة، وقد تأسس هذا الاتحاد عام 1979، بمعرفة لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IPAC) ويراعى عند صدور هذه المعايير ما يلي[2]:

1- زيادي سامي، **منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية**، مرجع سابق، ص25

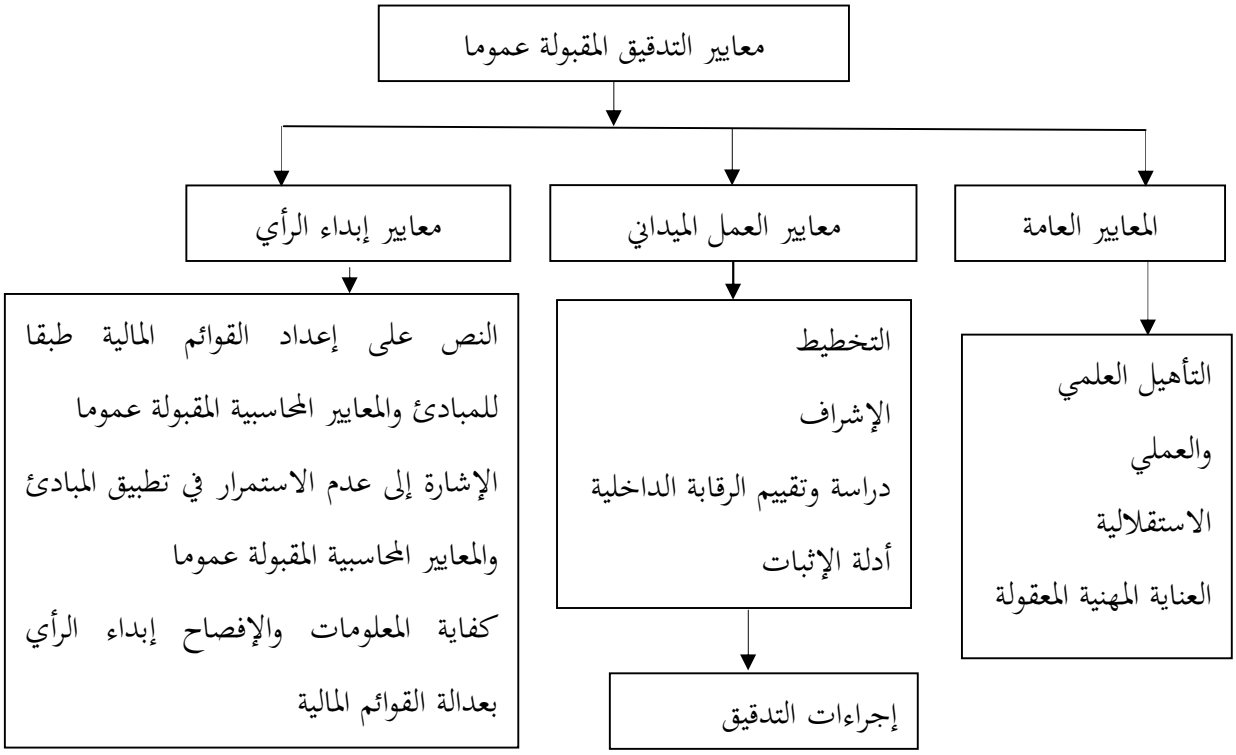
2- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص66.

. قد تختلف معايير التدقيق الوطنية من دولة إلى أخرى لذى عند صدور معايير التدقيق الدولية مراعاة مثل هذه الاختلافات لتحظى بالقبول العام دوليا.

. تستهدف لجنة معايير التدقيق الدولية عند وضعها تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنها لايمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر أن تطبق على معلومات أخرى.

. عندما تتعارض المعايير المحلية والخاصة بالتدقيق في القوائم المالية في أي بلد مع معايير التدقيق الدولية لا تعطى لها أولوية التطبيق، ويتم الالتزام بها في الحالات التي تتفق فيها الأنظمة والمعايير الدولية.

**1- معايير التدقيق المختلفة** : والشكل رقم (01) يبرز ذلك:




**المصدر**:حسين احمد القاضي، حسين احمد الدحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الورق، عمان، الأردن،1999،ص29

**2- تبويب معايير التدقيق الدولية** :

وتم إصدار معايير التدقيق المحاسبي من طرف لجنة ممارسات التدقيق الدولية في أزمنة متتالية تم تبويبها طبقا لارتباطها بمراحل عملية التدقيق كما هي موضحة في الجدول التالي :

**جدول رقم (01) : تبويب معايير التدقيق الدولية**

| التبويب | المجموعة وعنوان المعيار |
|---|---|
| 199-1 | **المجموعة الأولى** :أمور تمهيدية |
| | الإطار الدولي لعمليات التأكيد |
| 299-200 | **المجموعة الثانية** :المبادئ العامة والمسؤوليات |
| 200 | الهدف والمبادئ العامة التي تحكم التدقيق في البيانات المالية |
| 210 | شروط التكليف بالتدقيق |
| 220 | رقابة الجودة لأعمال التدقيق |
| 220(المعدل) | رقابة الجودة لتدقيق المعلومات التاريخية |
| 230 | التوثيق |
| 240 | مسؤولية المدقق في اعتبارات الغش والخطأ عند تدقيق البيانات المالية |
| 250 | مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية |
| 260 | الاتصالات بشأن أمور المدقق مع المكلفين بالرقابة |
| 499-300 | **المجموعة الثالثة** :تقييم الخطر والاستجابة في تقدر الأخطاء |
| 300 | التخطيط لتدقيق البيانات المالية |
| 315 | فهم النشأة وبيئتها وتقديم المخاطر البيانات الخاصة المادية |
| 320 | الأهمية النسبية في التدقيق |
| 330 | إجراءات المدقق في الاستجابة للمخاطر القيمة |
| 402 | اعتبارات المدقق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية |
| 599-50 | **المجموعة الخامسة** : أدلة الإثبات |
| 500 | أدلة الإثبات |
| 501 | أدلة الإثبات – اعتبارات إضافية لبنود محددة |
| 505 | المصادقة الخارجية |
| 510 | التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية |
| 520 | الإجراءات التحليلية |
| 530 | المعاينة في التدقيق و إجراءات الاختبارات – الانتقائية الأخرى |
| 540 | تدقيق التقديرات المحاسبية |
| 540 | تدقيق قياسات و إفصاحات القيمة العادلة |

| | |
|---|---|
| 545 | الأطراف ذات العلاقة |
| 550 | الأحداث ذات العلاقة |
| 560 | الأحداث اللاحقة |
| 570 | استمرارية المؤسسة |
| 580 | إقرارات الإدارة( كتاب التمثيل) |
| 699-600 | **المجموعة السادسة** : الاستفادة من عمل آخرين |
| 600 | الاستفادة من عمل مدقق أخر |
| 610 | مراعاة عمل التدقيق الداخلي |
| 620 | الاستفادة من عمل الخبير |
| 799-700 | **المجموعة السابعة**: نتائج التدقيق وتقاريرها |
| 700 | تقرير المدقق حول البيانات المالية |
| 700(معدل) | تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض التام |
| 701 | التعديلات على تقرير المدقق المستقل |
| 710 | الأرقام المقارنة |
| 720 | المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة |
| 899-800 | **المجموعة الثامنة**: المجالات المتخصصة |
| 800 | تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة |
| 1000-1100 | **المجموعة العشرة**: البيانات الدولية لمهنة التدقيق |
| 1000 | إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصاريف |
| 1004 | العلاقة بين المشرفين على المصارف و المدققين الخرجين |
| 1005 | اعتبارات خاصة عند تدقيق المنشات الصغيرة |
| 1006 | تدقيق البيانات المالية للبنوك |
| 1010 | اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية |
| 1012 | تدقيق الأدوات المالية المشتقة |
| 1013 | التجارة الالكترونية – الأثر في تدقيق البيانات المالية |
| 1014 | تقديم التقارير من قبل المدققين حول الامتثال للمعايير الدولية لتقديم التقارير المالية |

| | |
|---|---|
| 2000-2699 | المعايير الدولية لعمليات التدقيق |
| 2400 | عمليات تدقيق البيانات المالية |
| 300-3699 | المعايير الدولية لعمليات التأكيد |
| 300-3399 | تنطبق على جميع عمليات التأكيد |
| 3000المعدل | عمليات التأكيد باستثناء عمليات تدقيق أو تدقيق المعلومات المالية التاريخية |
| 340-3699 | المعايير المحددة لموضوع البحث |
| 3400 | فحص المعلومات المستقبلية |
| 400-4699 | الخدمات ذات العلاقة |
| 4400 | عمليات أداء الإجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية |
| 4410 | عمليات إعداد المعلومات المالية |

**المصدر**: حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 68

**المطلب الرابع: الفرق بين المحاسبة والتدقيق والعلاقة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية.**

إن التدقيق هو عملية تقويم للمعلومات المحاسبية للتوصل إلى استنتاجات فيما يتعلق بهذه المعلومات طبقا للمعايير المستخدمة في التقويم، بينما تقوم المحاسبة بتجميع وتحليل وتلخيص المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية للشركات، وتوصيل النتائج لأصحاب المصالح في الشركات مثل المستثمرين أو حملة الأسهم.

**أولا– الفرق بين المحاسبة والتدقيق :**

من خلال التعريفين نستنتج أن المحاسبة تختلف عن التدقيق المحاسبي من عدة نواحي يمكن إبرازها في الجدول التالي[1] :

1- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 44.

**جدول رقم (02) : الفرق بين المحاسبة و التدقيق**

| معيار التفريق | المحاسبة | التدقيق |
|---|---|---|
| 1- مجال العمل | تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تمت خلال الفترة و تلخيص وتفسير النتائج وإعداد القوائم لمالية. | تقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية وإبداء رأي فني حول عدالة القوائم المالية. |
| 2- طبيعة العمل | عمل إنشائي يبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات في دفتر اليومية وينتهي بإعداد القوائم المالية. | عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات وينتهي بإعداد تقرير التدقيق. |
| 3-المدخلات و المخرجات | مدخلاتها : المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات.<br>المخرجات :القوائم المالية. | مدخلاتها : القوائم المالية المعدة من المحاسبة.<br>مخرجاتها : تقرير التدقيق. |
| 4- الاستقلال | احد أنشطة الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها وتنفذ تعليماتها فهي غير مستقلة | وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية و لا ترتبط مع الوحدة الاقتصادية برابطة التبعية ولا تخضع لسلطة الإدارة |
| 5- المبادئ والقواعد | تتم عملية إعداد وتسجيل المحاسبة استنادا إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. | تتم استنادا لمعايير التدقيق المقبولة عموما مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما. |
| 6- من حيث الثقة والدقة | مخرجات المحاسبة تعد غير مقبولة ودرجة دقتها منخفضة ما لم يتم تدقيقها من قبل مدقق مستقل | مخرجاتها تعطي للقوائم المالية درجة اكبر من الثقة والدقة للمستخدمين. |
| 7-المستندات والدفاتر | تعتمد على مجموعة مستندية ودفاتر وسجلات وتقارير مالية | تعتمد على أوراق عمل خاصة بها يطلق عليها أوراق التدقيق. |
| 8- الوظائف : وظيفتا المحاسبة والتدقيق، القياس الاتصال ، الاختلاف يكمن في طبيعة كل منهما | فوظيفة القياس المحاسبي : تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلا فترة معينة وتنتهي بالقوائم المالية<br>الاتصال المحاسبي : يهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها | بينما القياس هنا : يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي<br>الاتصال: هنا يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأيا فنيا بعدالة القوائم المالية |

| | | |
|---|---|---|
| 9- المسؤولية | تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية وتصحيح الأخطاء أو الغش في عمل الإدارة ومسؤوليتها. | مسؤولية التدقيق هي مهنة قانونية تحددها النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني ولا يعتبر المدقق مسؤولا عن كشف الأخطاء إلا ما يظهره فحص عادي منها. |

**المصدر**: حسين احمد دحدوح,حسين يوسف القاضي,مراجعة الحسابات المتقدمة ,دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص46

**ثانيا– علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية:**

تبرز العلاقة بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير المحاسبية من خلال الارتباط والعلاقة التي كانت قائمة بين الاتحاد الدولي (IFAC) ولجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC)، بحيث كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية تتمتع بالاستقلالية التامة والكاملة في إعداد ونشر معايير المحاسبة، وكان الاتحاد الدولي من خلال هذه المعايير وعلى أساسها يقوم بإصدار معايير التدقيق الدولية[1]، أي هناك علاقة مترابطة بينهما في بعض المحاور نذكر منها ما يلي[2]:

– ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم (570) المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (01) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ينص على الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبني عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار " ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية **التصفية** أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية " ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم (200) هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية والتي تنص على " في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم المالية ألا يفترض أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة".

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

– ارتباط معيار التدقيق الدولي (560) المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولية رقم (10)، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

1- زيادي سامي، **مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، مرجع سابق، ص58.

2- محمد امين مازون، مرجع سابق، ص79.

التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق اتجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

**ثالثا– العلاقة بين إجراءات التدقيق ومعايير التدقيق:**

تمثل معاير التدقيق مستويات من الأداء المهني وإطارا عاما يعمل المدقق ضمنه ، أما إجراءات التدقيق فتمثل الطرق والوسائل التي يستخدمها المدقق في عملية التدقيق والأنشطة التي يقوم بها خلال عمليات جمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بمختلف أهداف التدقيق، فهي تشمل على سبيل المثال القيام بعملية عد النقدية ومشاهدة جرد المخزون ومراجعة مذكرة تسوية البنك والقيام بالمراجعة المستندية والتأكد من الملكية القانونية لبعض الموجودات وغيرها من مختلف الأنشطة التي يقوم بها المدقق وقد تختلف إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق باختلاف المؤسسة التي يدقق حساباتها أو باختلاف حجمها أو طبيعة أعمالها، ودرجة تعقيدها ، إلا أن هذه الإجراءات تنفذ ضمن الإطار العام المتمثل في معايير التدقيق[1].

**رابعا– التأصيل العلمي للتدقيق :**

إن أي عمل مهني يجب أن توضع له معايير حتى تضبط الأداء لهذه المهنة، وتكون من أهم مقوماته الأساسية كما أنها تعتبر كقواعد إرشادية يمكن الإستاد عليها من طرف أعضاء هذه المهنة، وبالتالي تهدف إلى التقليل من الأخطاء ودرجة الاختلافات في ممارسة المهنة في ظل ظروف مشابهة لخلق كفاءة ونوعية جيدة أثناء أداء المهمة مع تحديد طبيعة المسؤولية الملقاة على عاتق المهني.

إن الحاجة لخدمات التدقيق حفز الباحثين لدراسة عملية التدقيق ووضع مبادئ لها كي تساهم في فهمها وتحديد العلاقات التي تكون في إطارها النظري، وقد كلف مجمع المحاسبة في أمريكاAAA الباحثان Mautz وSharaf ببداية المحاولة في وضع بعض المبادئ، والذي صدرت في كتاب بعنوان The philosophy of Auditing متأثرا بنظرية المحاسبة من تأليف الباحث Paton عام 1922، وقد قدمت هذه المحاولة الأولى في خمسة مفاهيم للتدقيق وهي :

1- بذل العناية اللازمة والكافية.

2- الإثبات.

3-عرض القوائم بكل عدالة ومصداقية.

4- السلوك الأخلاقي للمدقق.

5- الاستقلالية.

ومن خلال هذه المحاولة تبين أن العلاقة بين المحاسبة والتدقيق في القوائم المالية هي علاقة زمالة،كما أن العلاقة بين موقفي الإدارة والمدقق ليس بالضرورة متعارضة دائما، بحيث لا يكون غرض المدقق الأساسي البحث عن الغش أو الأخطاء في تقديم القوائم المالية وإنما غرضه الأساسي هو عدالة الإفصاح في القوائم المالية المقدمة.

1- علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص65.

وفي عام 1972 كانت المحاولة الثانية الذي تبناها نفس المجمع الأمريكي، والذي قدم تقرير على انه تبنى المنهج التجريبي والنظرية الوصفية، وليس المنهج الاستنباطي والذي تطرق إلى عملية الفحص والإثبات وأخيرا التقرير[1].

كانت المحاولة الثالثة الذي قدمها الباحث David Flintأستاذ المحاسبة في جامعة غلاغسكو تحت عنوان "مدخل إلى فلسفة المراجعة ومبادئها"[2] عام 1987، بحيث تطرق إلى وظيفة التدقيق المعاصر من خلال التعريفات المقدمة كما تطرق إلى القانون الأساسي لعملية التدقيق والسلوك الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به المدقق لما له من انعكاسات على عملية التدقيق، وبعدها انتقل إلى مفهوم التدقيق وبين الأهداف والغايات من عملية التدقيق وممارستها وقد بين أن الالتزام الدائم بأسس قانونية ومعايير ثابتة للتدقيق على المدى الطويل تنقص من فعالية التدقيق ومن قابلية التطور والتكيف مع التغيرات الحاصلة، وفي الأخير وضع سبعة مبادئ أولية للتدقيق وهي كالتالي : [3]

1-الحاجة إلى التدقيق وشروطه.

2-المصداقية و الموثوقية.

3-الاستقلالية.

4- قابلية الإثبات للبيانات الخاضعة للتدقيق.

5-قابلة للقياس والمقارنة.

6-وضوح القوائم المالية.

7- تقديم منافع اقتصادية واجتماعية.

وقد فسرت المدرسة الايجابية التدقيق من خلال نظرية الوكالة أي أن المدقق له دور الوكيل عن العميل أو المساهمين، وما على المدقق إلا حماية مصالحهم دون المساس بمصالح الآخرين، أما من الناحية الشخصية للمدقق فانه قد يتعرض المدقق إلى أخطار عدة، سواء بقبول القوائم المالية على أساس عدالتها فيظهر هناك خطا أو تقصير منه فيتعرض إلى المساءلة القانونية لينال الجزاء الإجرامي أو يدفع تعويض مادي، وإذا لم يقبل القوائم المالية على أساس أدلة غير كافية وبالتالي يفقد العميل أوقد يتعرض إلى تلاعب الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح المدقق الذي يضعه في موقف محرج، وبالتالي على المدقق أن يدرس قبول المهمة بجدية مع اخذ معيار أتعاب المدقق كعامل هام في صياغة استراتيجيته بالإضافة إلى الخطر والعوامل الأخرى[4].

1- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص48

2- نفس المرجع السابق، ص48

3- نفس المرجع السابق، ص48

4- نفس المرجع السابق،ص49

## المبحث الثاني : معايير العمل الميداني الدولية

بعدما تعرضنا للمعايير العامة للتدقيق وبشكل عام حيث يعتبر تحقيقها والالتزام بها أمرا جوهريا لوجود مهنة التدقيق، سنعرض في هذا المبحث المعايير الميدانية المتعلقة بالجانب التنفيذي للتدقيق حيث تمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق، التي تهدف إلى إبداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية، ولتحقيق هذا الغرض بشكل فعال أثناء عملية الفحص ووفقا لخطة ملائمة بقصد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مجال الاختبارات التي تحدد طبقا لإجراءات التدقيق وكذا الحصول على أدلة الإثبات قوية للحصول على النتائج المرجوة، هذا ما نستعرضه من خلال معايير العمل الميداني.

### المطلب الأول : التخطيط :

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية، العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المرجوة منه، حسب الإمكانيات المتوفرة، وتوزيع الوقت على العمليات المطلوبة وفق الإجراءات التالية :

**أولا– التخطيط لعملية التدقيق :**

يتناول المعيار الدولي للتدقيق رقم (300) التخطيط لعملية التدقيق المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة والتي قد تتطلب إجراءات إضافية، "إذن على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق المتوقع وتوقيته ومداه، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة في التوقيت المناسب"[1]. كما يعتبر من الأمور المهمة في عملية التدقيق وهو مطلب أساسي حسب معايير التدقيق الدولية، حتى يتمكن المدقق من بذل العناية المهنية المعقولة كما انه يساعد المدقق للحصول على :

– تجنب المساءلة القانونية بالحصول على أدلة كافية ومناسبة للخروج بنتائج مرضية في إعداد التقارير.

– تحقيق الفعالية بكفاءة بتوجيه الموارد الاقتصادية المتاحة لتنفيذ عملية التدقيق.

– تجنب الخلافات بين العميل والمدقق بتوضيح الأمور الضرورية قبل بدأ عملية التدقيق.

**ثانيا– خطوات عملية التخطيط:**

يجب على المدقق أن يضع إستراتيجية شاملة لعملية التدقيق، بحيث تبين توقيت ونطاق واتجاه العملية، كما توفر إرشادات لوضع خطة لعملية التدقيق[2]، وهي عملية منتظمة لجمع وتقويم الأدلة، وللقيام بعملية التدقيق والتوثيق يجب اتبع الخطوات التالية :

---

1– محمد امين مازون مرجع سابق، ص95

2– زيادي سامي، **مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، مرجع سابق، ص66.

**1- قبول مهمة التدقيق وما قبلها :**

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (210) قبل اتخاذ المدقق قرارا بالموافقة على تدقيق حسابات شركة معينة عليه أن يقوم بالحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل المؤسسة، وان يجمع المعلومات الكافية التي تساعده في العمل واتخاذ القرار، وتختلف نوع المعلومات في حالة كون العميل جديد أو قديم[1].

**2-قبول العملاء والاستمرار معهم :**

على الشريك المسؤول عن مهمة التدقيق أن يقوم بتقييم العميل المحتمل الجديد أو العميل القديم قبل إبداء الموافقة، حيث تقيم المؤسسة في السوق من ناحية السمعة وقدرتها التنافسية والاستمرارية إذا كان التعامل لأول مرة، أما إن كان قد سبق وان تعامل مع المؤسسة فانه يتم تقييم العلاقة السابقة معهم ما إن تم ممارسة الضغط على المدقق بحرمانه من جمع الأدلة أو عدم الحصول على أتعابه السابقة أو وجود دعوى قضائية ضده تأثر على استقلالية التدقيق مما قد يفكر في عدم الاستمرار مع هذا العميل لذا يجب على المدقق أن يأخذ بالاعتبار ما يلي[2]:

**2-1-** مدى استقامة المالكين والمديرين الأساسيين للشركة والذين لهم مسؤولية التحكم في المؤسسة.

**2-2-** فيما إذا كان الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية.

**2-3-** فيما إذا كان بإمكان شركة التدقيق وفريق المهمة يتمتع بالمتطلبات الأخلاقية بما فيها الاستقلالية.

**3- تحديد الأسباب التي تجعل العميل يطلب التدقيق :**

- معرفة الفئات التي ستقوم باستخدام تقارير مدقق الحسابات.
- تقييم مخاطر الأعمال ومن ثم تقييم مخاطر التدقيق المقبولة.
- المخاطر الكبيرة التي قد يواجهها العميل بعد اطلاع أطراف أخرى ذات صلة على القوائم المالية.
- محاولة جعل مخاطر التدقيق مقبولة للعملاء الآخرين وهذا ما قد يجعل المدقق يرفض المهمة أو يطلب أتعاب كافية لمواجهة هذه المخاطر.

1- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق، ص133.

2- نفس المرجع السابق، ص134.

**4- التفاهم مع العميل على شروط الاتفاقية :**

بعد جمع المعلومات الكافية واتخاذ قرار القبول بمهمة التدقيق الجديدة أو الاستمرار مع العميل القديم يقوم المدقق بتحديد شروط الاتفاقية، وقد بين معيار التدقيق الدولي رقم (210) شروط التكليف بعملية التدقيق أو ما يسمى رسالة الارتباط وهو عقد بين طرفين يتضمن تحديد طبيعة مهمة المدقق ومسؤولياته اتجاه الإدارة، والمساعدة في إزالة أي لبس قد ينشا خلال عملية التدقيق أو تقديم خدمات إضافية أخرى[1].

**5- محتويات رسالة الارتباط :**

- الهدف من تدقيق البيانات المالية[2].
- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.
- إطار الإبلاغ المالي المطبق.
- نطاق عملية التدقيق بما في ذلك الإشارة إلى القوانين والأنظمة ذات العلاقة.
- شكل تقرير أو التقارير.
- الإشارة إلى احتمال عدم تمكن المدقق من اكتشاف بعض الأخطاء.
- الإشارة إلى ضرورة تمكين المدقق من الاطلاع على كافة السجلات والمستندات لدى المؤسسة لجمع الأدلة الكافية لكتابة التقرير.
- أساس احتساب الإتعاب.
- تدقيق الأقسام الأخرى للمؤسسة الأم.
- تحديد مدة التكليف أو الاستمرار عدة مرات.
- قبول مراجعة بعض البنود في حالة رغبة العميل مع التفاوض بالقبول أو الرفض للمدقق.

**6- اختيار فريق عمل التدقيق :**

يقوم المدقق باختيار فريق العمل المساعد وتحديد مهام ومسؤولية كل عنصر مع توفر المؤهلات والقدرات التي تمكن فريق العمل لأداء المهمة بطرقة صحيحة والحصول على النتائج المرجوة.

1- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق، ص135.

2- نفس المرجع السابق، ص136.

**ثالثا– مكونات عملية التخطيط :**

**1– الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل المؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها والعمليات القانونية للعميل :**

وتعتبر أول الخطوات التي يقوم بها المدقق في عملية التخطيط من خلال جمع المعلومات المناسبة بشكل مباشر وذلك بزيارة منشاة العميل من اجل الحصول على درجة من الفهم للعمليات التشغيلية، وإجراء المقابلات مع الموظفين وكذا تحديد الأطراف ذات الصلة بالعميل المؤثرة ماديا مع وجوب الإفصاح عنها في حالة التعامل بين الطرفين، كما يجب الحصول على كل المعلومات التي تخص التعاقدات أو الالتزامات القانونية التي قام بها العميل مع عملاء آخرين، والحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بمختلف مكوناته.

**2– القيام بإجراء التدقيق التحليلي الأولي :**

التدقيق التحليلي هو عملية فحص المعلومات الموجودة في الحسابات وسجلات المؤسسة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية، بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المؤسسة ونشاطاتها، ويعتبر هذا الإجراء في عملية التخطيط إلزاميا[1].

**3– تحديد المستويات الأولية للمادية وتقدير مخاطر التدقيق :**

تم الإشارة إليه في المعيار الدولي رقم (300) بأن المادية هي مقدار الحذف أو الانحراف في البيانات المالية التي على ضوئها يتخذ القرار من طرف المستخدم لهذه البيانات، وفي هذا المجال يجب توضيح الأمور التالية[2] :

**3–1– المادية من الناحية الكمية :**

يقوم المدقق في مرحلة التخطيط بتحديد مستوى المادية من الناحية الكمية، وتشمل عملية تطبيق المادية من ناحية تحديد المستوى أو الحكم على النتائج على الخطوات التالية [3] :

- تحديد الحكم الأولي للمادية.
- تخصيص الحكم الأولي إلى مجموعات فرعية.
- تقدير الانحراف الإجمالي في كل مجموعة.

1 علي عبد القادر ذنيبات،مرجع سابق، ص143

2- نفس المرجع السابق، ص144

3- نفس المرجع السابق،ص144

– تقدير الأثر المشترك للتحريف في كافة المجموعات.

– مقارنة الأثر المشترك مع الحكم الأولي من اجل اتخاذ القرار.

**3-2- المادية من الناحية النوعية :**

قد تكون الانحرافات المادية بناءا على نوعيتها بغض النظر عن قيمتها النقدية مثال على ذلك الأخطاء المقصودة أكثر أهمية من الأخطاء غير المقصودة بغض النظر عن قيمتها، لان هذه الانحرافات تؤثر على المتعاملين الآخرين سواء من الناحية الربحية أو الحصول على نتائج سيئة[1].

**3-3- تأثير مستوى المادية على تقرير المدقق :**

يعتبر تحديد مستوى المادية من الأمور المهمة في تحديد رأي مدقق الحسابات حيث نص عليه المعيار الدولي رقم (700) كما هو موضح في النقاط التالية [2]:

– إذا كانت الانحرافات المكتشفة ليست ذات أهمية نسبية لا تؤثر على رأي مدقق الحسابات فان المدقق يعطي تقريرا نظيفا.

– إذا كانت الانحرافات مهمة وليست جوهرية لا تؤثر على معظم عناصر القوائم المالية و بالتالي تكون النتائج غير مظللة،هذا ما يؤدي إلى إعطاء المدقق تقريرا متحفظا على النقاط المنحرفة.

– إذا كانت الانحرافات مهمة نسبيا وجوهرية تؤثر على معظم عناصر القوائم المالية وبالتالي تعطي نتائج مظللة لذلك يعطي المدقق تقريرا سلبيا أو يمتنع عن إبداء الرأي حسب الحالة.

**3-4 – العلاقة بين المادية والتدقيق :**

– تحديد المادية بشكل صحيح يخدم المدقق في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

– كذلك هي علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق والمادية أي كلما كان مستوى المادية اقل مما حدد في عملية التخطيط كلما زادت مخاطر التدقيق.

**رابعا– مخاطر عملية التدقيق:**

والتي نص عليها المعيار الدولي رقم (330) حيث اعتبر احتمال الحصول على نتيجة سيئة أو خسارة نتيجة عدم التأكد واردة، لذا يجب على المدقق أن يحاول أن يجعلها قليلة جدا أو تقترب من المعدومة ومع هذا لا يمكن التخلص من إخطار التدقيق بشكل نهائي.

1- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق، ص 145.

2- نفس المرجع السابق، ص 145.

ويوفر معيار الدولي (315) إرشادات ملائمة لتقليل من المخاطر، وهناك منهجية متبعة من طرف المدققين تسمى طريقة مدخل النظم حيث يقوم المدقق بإتباعها، والتي تمكنه من إجراء اختبارات تتعلق بدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، وبشكل عام فان طريقة النظم مبنية على مجموعة من الأسس والتي تشمل على[1] :

1- دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية من خلال الملاحظة والفحص المستندي، وهذا لتقييم وتسجيل النتائج.

2- التثبت من النتائج الأولية لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وضع برنامج لاختبارات الالتزام بالمبادئ.

3- وضع برنامج الاختبارات الجوهرية بناءا على نتائج اختبارات الالتزام.

**1- مكونات مخاطر التدقيق :**

**1-1- مخاطر التدقيق المقبولة :**

هي أن تكون النتيجة المتوصل إليها مظللة، نتيجة احتمال وجود خطا في القوائم المالية لم يكتشفها المدقق رغم بذله العناية المهنية المقبولة.

**1-2- المخاطر المتوارثة أو المتأصلة :**

وتنشأ نتيجة عن وجود انحراف أو عدة انحرافات في ظل عدم وجود رقابة داخلية أو عدم وجود ضوابط الرقابة الداخلية، ومن العوامل التي تؤثر في المخاطر المتوارثة نذكر منها[2] :

- طبيعة نشاط العميل.
- نتيجة التدقيق السابق.
- الأطراف ذات العلاقة.
- وجود عمليات معقدة.
- المخاطر الناتجة عن عمليات الغش.

**1-3- مخاطر الرقابة :**

المخاطر الناتجة عن عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من اكتشاف الأخطاء أو الانحرافات المادية.

1- علي عبد القادر ذنيبات،مرجع سابق،ص147

2- نفس المرجع السابق، ص148

**1-4- مخاطر الاكتشاف المخططة :**

المخاطر الناتجة عن عدم احتمال اكتشاف الانحرافات من خلال الإجراءات التحليلية أو الاختبارات الجوهرية أو التفصيلية.

**1-5- مخاطر العينات :**

المخاطر الناتجة عن احتمال خروج المدقق بنتيجة تختلف عن النتيجة الممكنة، لو تم تدقيق العينات كاملا.

**1-6- المخاطر غير المتعلقة بالعينات :**

المخاطر الناتجة عن احتمال الخروج بنتيجة مظللة، تكون مرتبطة بقدرات وكفاءة المدقق في اختبار احد العينات وتقيم نتائجها، أي النتيجة المتحصل عليها غير مرتبطة بالعينة.

**1-7- النماذج الرياضية لأخطار التدقيق:**

هناك عدة نماذج رياضية لأخطار التدقيق نذكر منها الأكثر استخداما حيث تأخذ بالعلاقة الرياضية التالية [1]:

مخاطر التدقيق المقبولة = المخاطر المتأصلة * مخاطر الرقابة * مخاطر الاكتشاف المخططة أين يقوم المدقق عادة بتحديد مخاطر التدقيق المقبولة حسب حكمه المهني ودرجة استعداده لتحمل المخاطر، وغالبا ما يستخدم المدققون نسبة 5% كمعدل للمخاطر الممكنة تحملها، ويمكن أن يأخذ العوامل التالية عند تحديده لهذا النوع من المخاطر:

- درجة اعتماد المستخدمين الخارجين على القوائم المالية.

-احتمالية مواجهة العميل لصعوبات مالية بعد إصدار القوائم المالية.

- تقييم نزاهة واستقامة الإدارة.

**2- دراسة وفهم الرقابة الداخلية للعميل وتقييم مخاطر الرقابة :**

من أجل الحصول على قدر مناسب من الفهم الذي يساعد المدقق في رسم خطة التدقيق بشكل مناسب كما نصت عليه معايير التدقيق الدولية والمعيار الثاني من معايير العمل الميداني، حيث أن المعايير تتطلب أن يقوم المدقق بالحصول على معلومات كافية عن الرقابة الداخلية للعميل من اجل التخطيط المناسب لعملية التدقيق، و تحديد وتقييم مخاطر وجود انحرافات مادية في القوائم المالية سواء كانت عن قصد أو دون قصد[2].

1- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق، ص153.

2- نفس المرجع السابق، ص153.

**خامسا– تصميم خطة التدقيق العامة وبرنامج التدقيق التفصيلي :**

في نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق بتصميم خطة التدقيق العامة حيث يبين إستراتيجية التدقيق المناسبة بناءا على الخطوات التي ذكرها ونتائج تقديره لمختلف أنواع المخاطر، أما برنامج التدقيق فيشمل توضيح الإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف التدقيق ويجب أن ينسجم البرنامج مع إستراتيجية التدقيق التي تحتوي على اختبارات تتعلق بالرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للعمليات التفصيلية للأرصدة والإجراءات التحليلية[1].

**سادسا– تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات :**

هذه المرحلة هي بداية تنفيذ ما تم تحديده في برنامج التدقيق من اختبارات والتي تهدف إلى التحقق من مدى مناسبة تصميم الرقابة الداخلية وفعالية تشغيل النظام، حيث يقوم بفحص الوثائق والتقارير واستفسار الموظفين العاملين لدى العميل، أما بالنسبة للاختبارات الأساسية للعمليات فهي تهدف إلى التحقق من مدى وجود انحرافات في القيم النقدية لهذه العمليات، ويمكن للمدقق إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات على انفراد أو يقوم بهما معا في نفس الوقت[2].

**سابعا– تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة والعرض والإفصاح :**

الاختبارات التفصيلية للأرصدة تعني قيام المدقق باختبارات خاصة بأرصدة الحسابات النهائية في دفتر الأستاذ والتي تتعلق بقائمة الدخل والميزانية، ويقم المدقق بهذه الاختبارات من اجل التحقق من الاكتمال والحقوق والالتزامات والتقييم والتوزيع، كما يقوم بالإجراءات التحليلية بعد فحص المعلومات والبيانات الداخلية والخارجية ومقارنتها بالمعلومات الأخرى بهدف الخروج بتقرير متجانس مع ما هو معبر على المؤسسة حقيقة، ويشمل كذلك التدقيق التحليلي فحص الأرقام الظاهرة في البيانات المالية،ما إذا كانت لها دلالة وتكون هذه العملية عن طريق إجراء اختبارات خاصة بالعرض والإفصاح للتحقق من الحدوث والاكتمال[3].

1- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق، ص153.

2- نفس المرجع السابق، ص153.

3- نفس المرجع السابق، ص154.

**ثامنا– استكمال عملية التدقيق وإصدار التقارير النهائي للمدقق:**

وهذه الخطوة تشمل على القيام بالأمور التالية :

– القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والتي قد تنشأ عن أن تكون دفوعات مستقبلية أو نتيجة تلف مستقبلي لأصل معين، أو وجود حالة من عدم التأكد من الدفوعات المستقبلية أو التلف، تحدد النتيجة النهائية للقيمة الفعلية للالتزام بناءا على نشوء حدث أو أحداث مستقبلية.

– تدقيق الأحداث اللاحقة والتي تقع بعد نهاية السنة المالية للمؤسسة وحتى تاريخ التقرير، وقد تكون هذه الأحداث ذات علاقة بالبيانات المالية وبالتالي تتطلب إما التعديل أو الإفصاح عنها.

– تجميع الأدلة بشكلها النهائي وتقييمها لإعداد التقرير بالشكل النهائي وإصداره ثم الاتصال بالإدارة لإبلاغهم عن الأشياء التي يراها المدقق ضرورية في حينها[1].

**تاسعا– تنظيم مكتب التدقيق وتوثيق عملية التدقيق :**

**1– تنظيم مكتب التدقيق :**

لكي تدار أي مؤسسة بشكل سليم لابد من توفر هيكل تنظيمي جيد وبما أن مؤسسة التدقيق هي مؤسسة كباقي المؤسسات فإنها تخضع لهذا التنظيم بحسب حجم المكتب ونوعية الملكية وطبيعة العمل التي يقوم به، ويمكن تقسيم مكتب التدقيق إلى قسم فني وإداري أو اخذ تقسيمات أخرى يكون فيها مجلس إدارة وشركاء يحددون فيه المسؤولين اتجاه العملاء، كما تتخذ القرارات الهامة بالتشاور فيما بينهم، وعادة ما يتكون مكتب التدقيق من مدير يتولى إدارة المكتب الذي يقوم بعملية التخطيط للعمل الميداني وإعداد التقارير بشكلها النهائي لتقديمها للشركاء المسؤولين عن إقرارها، ومن مدققين مساعدين يقومون بتنفيذ معظم أعمال التدقيق التفصيلية، ومدققين قدامى يتولون العمل الميداني والتنسيق بين المدققين المساعدين ومراجعة أعمالهم.

**2– توثيق عملية التدقيق :**

إن التخطيط لعملية التدقيق هو بداية عملية تجميع الأدلة، إذن فان توثيق عملية التخطيط وتجميع الأدلة من أسس نجاح عملية التدقيق كما نص عليه معيارا لتدقيق الدولي رقم (230)، حيث يقوم المدقق بتوثيق كل ما يتعلق بعملية التدقيق في أوراق العمل، والتوثيق يعني تسجيل كل ما يتعلق بالتدقيق من إجراءات وأدلة ونتائج، ويكون على شكل ورقي أو الكتروني أو بأي صورة يمكن تحقق ذلك[2].

1– علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق،ص155

2– نفس المرجع السابق،ص156

**عاشرا– أهداف التخطيط لعملية التدقيق:**

من بين أهداف التخطيط نذكر ما يلي[1]:

- يستعمل برنامج التخطيط كأداة للرقابة.
- يوضح مخطط التدقيق وبدقة نطاق الفحص وخطواته وتوقيته.
- يعتبر برنامج التخطيط موجه لعملية التدقيق.
- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني.

**المطلب الثاني :الرقابة الداخلية:**

على المدقق القيام بدراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع التدقيق، والتعرف على مدى سلامته، فبناءا على وضعية هذا النظام يحدد المدقق مقدار الفحص الذي سيقوم به فكلما كان نظام لرقابة الداخلية ضعيف كانت مهمة المدقق أصعب، مما يتطلب المزيد من الجهد والوقت.

**أولا– نظام الرقابة الداخلية :**

عرف معيار التدقيق الدولي (315) الرقابة الداخلية بأنها عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المؤسسة، والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بان الأهداف المتمثلة بتحقيق مصداقية البيانات المالية وتحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها، وهذا معناه أن الرقابة الداخلية صممت لمعالجة الأخطار وتحقيق أهداف المؤسسة، ومن اجل تحقيق هذه الأهداف يجب وضع خطة تنظيمية محكمة.[2]

**ثانيا– الخطة التنظيمية للرقابة الداخلية :**

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، إلا انه في جميع الأحوال يجب أن تكون الخطة مرنة قابلة لتطور في المستقبل، كما يجب أن تكون بسيطة وواضحة يفهمها العاملين بالمؤسسة، وان تحدد بوضوح خطوط السلطة ومسؤولية الإدارات التي تتكون منها المؤسسة، وتمثل العناصر الأساسية التي تتضمنها الخطة التنظيمية في[3] :

- تحدد فيها الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه، مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- تحديد حدود درجات المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.

وتهدف هذه الخطة لتحقيق أهداف القابلة الداخلية التالية :

- الحصول على بيانات مالية ذات مصداقية.

---

1- صلاح ربيعة ، **المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص48

2- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق،ص173

3- محمد بوسماحة، علاوي لخضر، التدقيق،Pages Bleues، الجزائر،2022،ص61

– رفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق الفعالية وهذا بتعزيز استخدام الموارد الاقتصادية بكفاءة وفعالية.

– تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والأنظمة.

**ثالثا– مسؤولية الإدارة والمدقق**

**1– مسؤولية الإدارة :**

إن الرقابة الداخلية المالية تتكون من السياسات والإجراءات التي تصممها الإدارة لإعداد وعرض البيانات بشكل عادل لإعطائها مصداقية وتكون مقبولة قبولا عاما، وتتعلق هذه الإجراءات بالاحتفاظ بالسجلات المحاسبية وعملية التفويض بالمقبوضات والمدفوعات النقدية وحماية الأصول، وتكون هذه الإجراءات فعالة إذا تم منع حصول الانحرافات المادية في البيانات واكتشافها إذا حصلت، وبالتالي الإدارة هي المسؤولة عن وضع تصميم الرقابة الداخلية التي من شانها تحقيق الأهداف المرجوة، والتأكد من أن الإجراءات التي وضعتها قد ساعدت على اكتشاف الأخطاء ومنعت عملية الغش، وان هذا النظام يعمل بشكل فعال، وعليه لابد الاهتمام بالرقابة الداخلية من طرف الإدارة وإعطاءها عناية خاصة.

أما فيما يخص تقويم فعالية التشغيل فيجب على الإدارة التحقق من أن نظام الرقابة الداخلية الذي صمم يعمل بشكل جيد، وذلك بمراقبة الذين يقومون بعملية التشغيل من أن لديهم الكفاءة والتأهيل المناسب للقيم بهذه الأعمال، كما يجب على الإدارة توثق كل ما يتعلق بعملية التصميم والتشغيل والتقويم.

بقي أن نشير إلى أن مهما بلغت قوة النظام الذي وضعته الإدارة فإنها لا تستطيع الحصول على نتائج أكيدة بل قد تتحصل على نتائج معقولة وذلك لعدة أسباب نذكر منها : [1]

– تتعلق بالعنصر البشري سواء كان ذلك بارتكاب الأخطاء أو التعرض للتعب أو عدم الكفاءة وبالتالي عدم فهم التعليمات بشكل مناسب.

– إمكانية تواطؤ بين الموظفين سواء بنية التلاعب أو الاختلاس.

– تخطي الإدارة للتعليمات التي قامت بوضعها.

– التغيرات التكنولوجية وعدم مواكبة التحديثات الجديدة.

– التكلفة مقابل المنفعة أي تكلفة نظام الرقابة أعلى من المنفعة المحققة.

1– علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق،ص173

**2- مسؤولية المدقق :**

إن مسؤولية المدقق الخارجي تنحصر في القيام بإجراءات خاصة لدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة التمهيد لتخطيط، وفي مرحلة التخطيط من اجل تحديد درجة قوة أو ضعف النظام وبالتالي تحديد مخاطر الرقابة، وإذا اكتشف المدقق أي ضعف في النظام من خلال أي اختبارات يقوم بها فانه يقوم بإبلاغ الإدارة أو لجنة التدقيق من اجل إجراء التصحيح اللازم، وتشمل كذلك مسؤولية المدقق القيام بتقييم الأداء المالي للمنشأة والتحقق من عدم وجود انحرافات مادية وكشف الخلل في الرقابة الداخلية وتوصيلها إلى إدارة المؤسسة. [1]

**رابعا- اكتشاف نقاط ضعف الرقابة الداخلية وتوصيلها إلى القائمين على المؤسسة :**

بين المعيار الدولي للتدقيق رقم(265) بعض المتطلبات التي تتعلق بتوصيل المدقق للخلل الذي اكتشف في نظام الرقابة الداخلية إلى القائمين[2] على المؤسسة، وذلك خلال عملية تقيم المخاطر التي تتعلق بوجود انحرافات مادية، وهناك نوعين من الخلل في نظام الرقابة الداخلية وهما :

**1- خلل أو ضعف غير هام في الرقابة الداخلية :**

عندما يكون هناك إجراء رقابي غير متوفر أو غير قادر على منع أو اكتشاف أو تصحيح في البيانات المالية في الوقت المناسب، وهذا النوع من الخلل يتطلب من المدقق أن يبلغ الإدارة في الوقت المناسب وبدون تأخير إذا كان الأمر يحتاج الإبلاغ.

**2- خلل أو ضعف هام في الرقابة الداخلية :**

يبين المعيار الدولي للتدقيق رقم (256) المتطلبات التي تتعلق بتوصيل المدقق لوجود ضعف أو مجموعة من العيوب في نظام الرقابة الداخلية والتي تستوجب الإبلاغ عنها للمسؤولين عن المؤسسة، وإذا قام المدقق بالإبلاغ فلابد أن يبلغ الإدارة بأنه قد ابلغ المسؤولين عن المؤسسة بهذه العيوب المهمة ويتم الإبلاغ كتابيا (يمكن أن يكون التبليغ شفهيا في الإبلاغ الأولي) ويشمل التقرير المكتوب ما يلي[3]:

**2-1-** وصف العيوب وتأثيراتها المحتملة على البيانات المالية.

**2-2-** معلومات أخرى كافية تمكن هؤلاء المسؤولين من فهم محتوى عملية توصيل الرسالة بشكل واضح وتشمل بيان هدف التدقيق، توضيح مسؤولية المدقق عن الرقابة الداخلية، بيان أن الأشياء التي ابلغهم بها تشمل تلك الأمور التي اكتشفها ويعتقد بأنها ذات أهمية تستدعي التقرير عنها.

1- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق، ص176.
2- نفس المرجع السابق، ص177.
3- نفس المرجع السابق، ص177.

**خامسا– أنواع الرقابة الداخلية :**

تقسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام كل منها يهدف إلى تحقيق جزء من الأهداف المذكورة سابقا.

**1– الرقابة الداخلية المحاسبية :**

تهدف إلى ضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية ولتحقيق هذا الهدف تتبع الإدارة الإجراءات التالية[1]:

– تحديد المسؤوليات والفصل بين الوظائف المتعارضة، وعدم السماح لشخص واحد للقيام بعملية واحدة من بدايتها إلى نهايتها.

– استخدام طريقة القيد المزدوج.

– إتباع نظام الجرد المستمر.

– إعداد موازين التدقيق الدوري.

– إعداد مذكرة تسوية حساب البنك.

– استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.

– اعتماد قيود التسويات وتصحيح الأخطاء من قبل أشخاص غير الذين قاموا بإعداد قيود اليومية.

**2– الرقابة الداخلية الإدارية :**

تهدف إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ومن بين الإجراءات المتبعة لتحيق الهدف ما يلي[2]:

– دراسة الوقت والحركة.

– الرسوم البيانية والخرائط.

– الموازنات التخطيطية.

– التكاليف المعيارية.

– التقارير الدورية.

– البرامج التدريبية للعاملين.

**3– الضبط الداخلي :**

وتهدف إلى حماية الأصول ومن الإجراءات التي تضعها الإدارة نذكر ما يلي :

– تقسيم العمل.

---

1- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق، ص180.

2- نفس المرجع السابق، ص180.

- المراقبة الذاتية أي مراجعة أعمال كل موظف من موظف آخر.
- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.
- استخدام وسائل الرقابة الحدية والمزدوجة.
- التامين على الممتلكات والموظفين الذين في حوزتهم العهد.

**ساسا– مقومات نظام الرقابة الداخلية :**

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (315)، تم تقسيم مقومات الرقابة الداخلية إلى خمسة أقسام وهي التالي [1]:

**1– البيئة الرقابية :**

وتتضمن وظائف الإدارة و المسؤولين عن المؤسسة، بالإضافة إلى اتجاههم ومواقفهم وتصرفاتهم حيال الرقابة الداخلية للمنشاة وأهميتها، كما تحدد الإطار العام للمنشاة، وتتكون من العناصر التالية[2]:

**–** التزام الإدارة و المسؤولين بالاستقامة والأمانة والإخلاص تفرض على العاملين أو الموظفين الالتزام بذلك آليا.

- الالتزام بالكفاءة وذلك بتدريب العاملين بكل الوسائل المتاحة لاكتساب الخبرة والمهارة لأداء العمل في أفضل حال.
- مشاركة كل من له علاقة بالتحكم في المؤسسة، بممارسة دورهم التنفيذي والرقابي لتحقيق أهداف المؤسسة.
- فلسفة الإدارة ونظام التشغيل من حيث القدرة على مواجهة المخاطر والتحلي بروح المبادرة في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- الهيكل التنظيمي السليم بحيث تحدد فيه الإدارات والأقسام والاختصاصات ومسؤوليات الأفراد و المسؤولين.
- السياسات والإجراءات الخاصة بالموارد البشرية، وتتعلق بتحديد المؤهلات للموظفين وتعييناتهم وترقيتهم وتحديد رواتبهم وعلاواتهم.

**2– الإجراءات الرقابية :**

وهي مجموعة من الإجراءات التي تساعد على فعالية بقية المكونات ومن أهمها:

1- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق، ص180.

2- نفس المرجع السابق، ص180.

**2-1- مراجعة أو تقييم الأداء :**

يجب على الإدارة تقييم أداء الموظفين، مما يساعد على التعرف على الايجابيات والسلبيات، لإصلاح السلبيات وتعزيز الايجابيات في المؤسسة.

**2-2- معالجة البيانات :**

يجب معالجة البيانات بطريقة مناسبة، لتكمل نظم المعلومات والتوصيل.

**2-3- إجراءات الرقابة المادية :**

وهي مجموعة من الإجراءات التي تساعد على الحماية المادية والالكترونية للمنشاة مثل تامين المؤسسة الكترونيا وضع كلمة سر خاصة بالموظفين،لمنع دخول الغرباء أو تفعيل نظام الحماية من الحرائق.

**2-4- فصل المهام :**

فصل بين الوظائف المتضاربة لمنع الغش أو التدليس من طرف الموظفين بغية السرقة أو التلاعب مثل فصل وظيفة أمين الصندوق الذي يحتفظ بالنقود، وبين وظيفة مسجل العمليات النقدية في السجلات المحاسبية.

**2-5- التفويض :**

وهو تحديد الشخص المفوض لمختلف الأعمال التي تخص المؤسسة،مع تحديد مستوى التفويض.

**3- تقييم المخاطر :**

حيث يتم تحديد وتحليل المخاطر ذات الصلة بإعداد البيانات المالية بما يتفق مع المعايير المحاسبية، مما يساعد الإدارة على تحديد الطرق لتجنب المخاطر وتخفيف آثارها على البيانات المالية.

**4- نظام معلومات التوصيل :**

يشمل هذا النظام كل المعلومات المحاسبية المتكونة من السياسات والإجراءات والوسائل الموضوعة من قبل الإدارة لجمع وتحليل وتسجيل وتصنيف البيانات المالية، كما تقوم بإعداد التقارير وتوصيل النتائج، ويتضمن النظام المحاسبي على[1] :

- على مختلف المستندات.
- الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة ودليل الحسابات.
- دليل الإجراءات والسياسات الخاص بالمؤسسة.
- الموازنات التقديرية.
- التقارير وميزان المراجعة والقوائم المالية.
- الموظفين والأجهزة اللازمة لتحقيق أهداف النظام.

1- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق، ص184

**5– الإشراف و التوجيه :**

توكل الإدارة هذه المهمة إلى مدقق داخلي أو لجنة تفتيش، لمتابعة تطبيق مختلف الجوانب الرقابية والتحقق من أنها تعمل وفق ما خطط له.

**سابعا– إجراءات فهم الرقابة الداخلية :**

يقوم المدقق بجمع الأدلة التي تساعده في فهم نظام المراقبة الداخلية حيث هذا الفهم يساعده على تقييم المخاطر وإجراءات الرقابة بشكل أفضل، كي تمكنه من تعديل مخاطر الرقابة التي تم تحديدها تحديا أوليا ووضع تصور أحسن لمخطط مخاطر الرقابة الداخلية، وبشكل عام فان فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر النظام يخدمه في المجالات التالية [1]:

– يمكن المدقق من اخذ القرار بالموافقة أو عدم الموافقة يجب توفر أدلة كافية ومناسبة.

– يمكن المدقق من تحديد الانحرافات المادية المحتملة.

– يمكن المدقق من تقدير المخاطر حسب نموذج نظام المخاطر المستخدم.

– يمكن المدقق من تصميم الاختبارات التفصيلية للأرصدة بشكل كاف ومناسب.

ولجمع الأدلة الكافية لفهم إجراءات الرقابة الداخلية لابد على المدقق أن يتخذ بعض الإجراءات للحصول عليها وهي كالتالي :

– مراجعة أوراق العمل السابقة واستخدام حكمه المهني وخبرته السابقة.

– طرح أسئلة على موظفي المؤسسة للاستفسار على بعض الغموض إن وجد.

– دراسة أدلة السياسات والإجراءات الموجودة لدى العميل.

– فحص المستندات والدفاتر والسجلات والتحقق من الأمور التي تتعلق بعملية التوثيق.

– ملاحظة عمليات التشغيل للأنشطة المختلفة.

**ثامنا– وسائل توثيق فهم المدقق للرقابة الداخلية :**

على المدقق أن يوثق هذا الفهم بوسائل مختلفة حتى يتسنى له الرجوع إليه وقت الحاجة سواء كان أثناء أو بعد انتهاء عملية التدقيق، ويجب توثيق المناقشات مع فريق مهمة تحديد المخاطر، النتائج المتوصل إليها من فهم

1– علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق،ص185

البيئة الرقابية ومكوناتها ومصادر المعلومات، المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها على مستوى البيانات المالية ومن وسائل التوثيق نذكر منها [1]:

**1- الاستبانة :**

هي مجموعة من الأسئلة المكتوبة تصاغ بطريقة يمكن الإجابة عنها بنعم أولا كما إنها تتميز بسهولة استخدامها إلا أنها لا تظهر النظام ككتلة واحدة مترابطة بل على شكل أجزاء منفردة.

**2- الوصف التحليلي :**

يتم توثيق فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية عن طريق الكتابة ويبن فيه نقاط القوة والضعف للنظام، والوثائق والسجلات إلي التي استخدمها، حيث يشير إلى مصادرها، ويعتبر هذا النوع من التوثيق سهل الإعداد إلا انه صعب الرجوع إليه بسبب الكم الهائل من الوصف الذي يغطي جميع مجالات الأنشطة.

**3- خرائط الانسياب والتدفق :**

هي مجموعة من الخرائط التي تتكون من الرموز المتعارف عليها، تشكل مخطط واضح ومترابط يسهل على المدقق فهمه، أين يحدد فيه نقاط القوة والضعف للنظام الرقابة الداخلية، وتعتبر أفضل من التحليل الوصفي لما لها من مزايا، توضيح خصائص النظام بشكل أفضل، كما يتم الرجوع إليها بسهولة، وإمكانية إدخال التعديلات عليها، وعادة ما تستعمل الخرائط مع الاستبانة، لان الخرائط تعطي صورة عامة على النظام و الاستبانة تعطي التفاصيل.

**تاسعا- مسؤولية المدقق عن الرقابة الداخلية في المنشآت التي تستعين بمؤسسات خدمية وفقا لمعيار 402 :**

يمكن أن يستعين العميل أو المدقق بمؤسسة خدماتية أخرى لتقديم بعض الخدمات مثل تقديم خدمات الحاسوب أو تسجيل العمليات أو الاحتفاظ بالسجلات الخاصة إلا أن المدقق يجب مراعاة ما يلي[2] :

- طبيعة الخدمات التي تنفذها مؤسسة الخدمات.
- شروط العقد الذي ينظم العلاقة بين العميل ومؤسسات الخدمات.
- مدى تفاعل أو تداخل نظام الرقابة الداخلية للعميل و مؤسسة تقديم الخدمات.
- قدرات وإمكانيات مؤسسة الخدمات.
- لديه معلومات تخص مؤسسة الخدمات.
- المعلومات المتوفرة عن نظام الرقابة الداخلية الخاصة بمؤسسة الخدمات.

1- علي عبد القادر ذنيبات،مرجع سابق نفس مرجع السابق، ص186.

2- نفس مرجع السابق، ص188.

**المطلب الثالث : أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي :**

على المدقق أن يحصل على الأدلة الكافية ليستند عليها في إبداء رأيه حول القوائم المالية، وأن تكون الأدلة لها قابلية للتحقق، فقرارات المدقق تبنى على أدلة إثبات معقولة وملائمة.

**أولا– طبيعة أدلة التدقيق :**

إن الهدف من التدقيق المحاسبي هو التأكد من عدالة القوائم المالية المستخرجة موضوع الفحص على نتيجة الإعمال والتدفقات النقدية والمركز المالي للمؤسسة ولكي يستطيع المدقق من إبداء الرأي يجب أن تتوفر له أدلة تمكنه من ذلك، لذلك فان معايير التدقيق الدولية خصت المعيار (500)لأدلة التدقيق حيث وصت المدقق بالحصول غلى أدلة إثبات كافية للخروج باستنتاجات ملائمة، ولمساعدة المراجع في كشف المعلومات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية هناك نوعين من الإجراءات[1]:

– اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة.

– إجراءات تحليلية.

**ثانيا– تعريف أدلة التدقيق :**

كما جاء في المعيار الدولي رقم (500)فإنها مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأي مهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية أو المعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى[2].

**ثالثا– أهمية الأدلة للمدقق :**

تكمن أهمية الأدلة من وجهة نظر المدقق إلى الأسباب التالية[3]:

– إن جوهر عملية التدقيق يكمن في تجميع الأدلة المناسبة والملائمة وتقويمها بشكل موضوعي.

– الهدف الأساسي لعملية للتدقيق إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية ولا يكون إلا بوجود أدلة كافية وملائمة.

– إن مدقق الحسابات ملزم مهنيا بتنفيذ الاختبارات والإجراءات في التوقيت والقدر والطبيعة الملائمة لجمع الأدلة.

– إن مدقق الحسابات مسؤول على اصدر حكمه على هذه الأدلة هل هي كافية وملائمة لإصدار حكمه على عدالة القوائم المالية.

–وجود علاقة وثيقة وحتمية بين رأي المدقق وأدلة الإثبات.

– المدقق مسؤول مهنيا عن جمع وتقييم أدلة الإثبات وفقا لمعايير العمل الميداني.

1– حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص324.

2– نفس المرجع السابق، ص324.

3– نفس المرجع السابق، ص325.

**رابعا– خصائص أدلة الإثبات في عملية التدقيق :**

إن الأدلة التي يجمعها المدقق حتى تكون كافية وملائمة يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص، ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية[1]:

1- يجب أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق حتى يمكن أن يتحقق الإقناع به.

2- أن يكون مصدر الدليل مستقلا، كلما كان من خارج المؤسسة كان أكثر ملائمة.

3- أن تكون الرقاة الداخلية فعالة داخل المؤسسة.

4- أن يكون مصدر الأدلة من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.

5- أن يحصل المدقق على الأدلة مباشرة.

6- أن يكون الدليل موضوعيا.

7- أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائما.

8- أن يأخذ المدقق الأثر المشترك لهذه الشروط حيث يمكن أن يتم تقويم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج اثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معا.

**خامسا– إجراءات الحصول على أدلة التدقيق:**

يشير معيار التدقيق الدولي رقم (501)إلى انه يجب أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق للتوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأي التدقيق، وذلك بأداء إجراءات التدقيق التالية[2]:

**1– الفحص المادي :**

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل مقدار و وصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل[3]، أي فحص أصل من الأصول الملموسة كالمخزون والأصول الثابتة أو النقدية للتأكد من والوجود الفعلي للأصل.

**2– المصادقات :**

يقصد بالمصادقات كما جاء في المعيار التدقيق الدولي رقم (505) عملية الحصول على أدلة تدقيق وتقويمها من خلال الرد المباشر بكلمات أو ردا كتابي أو شفوي من طرف أخر استجابة لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر في التأكيدات التي قامت بها الإدارة في القوائم المالية[4].

1- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص326.

2- احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009،ص26.

3- محمد امين مازون، مرجع سابق،ص38.

4- علي عبد القادر ذنيبات، مرجع سابق، ص207.

**3- التوثيق :**

يتمثل في فحص المستندات والسجلات التي تؤيد المعلومات الواردة في القوائم المالية، وتشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة.

**4- الملاحظة :**

تتضمن النظر إلى التدقيق الذي قام به الآخرون كموظفي المؤسسة أو ملاحظة إجراءات الرقابة الداخلية.

**5- الاستفسار من العميل :**

للحصول على معلومات من العميل يكون الاستفسار إما بشكل كتابي أو شفوي من اجل الحصول على معلومات لإثبات الأدلة، إلا إن على المدقق أن ينوع من مصادر المعلومة لان العميل قد يقدم معلومات مغلوطة بما انه طرف غير محايد[1].

**6- إعادة الحساب :**

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات الكبيرة يصاحبه تشعب العمليات المحاسبية، مما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذا وجب على المدقق التحقق من الدقة في الحسابات للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية.

**سادسا- عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية :**

يتطرق معيار التدقيق الدولي رقم (510) إلى مسؤولية المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية عند التدقيق لأول مرة، والمقصود بالأرصدة الافتتاحية هنا أرصدة الحسابات الموجودة في بداية السنة والتي يتم إعدادها بالاعتماد على أرصدة الإقفال الخاصة بالسنة السابقة، وتعكس تأثير معاملات وأحداث سنوات سابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في سنوات سابقة[2].

**سابعا-الإجراءات التحليلية :**

لقد عدل مجلس المعايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية، ومع الأخذ بعين الاعتبار أن المحتوى للمعيار لم يتغير عن ما صدر عام 1994[3]، وأكد المعيار على انه يجب على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية على أنها إجراءات تقييم المخاطر للحصول على فهم المؤسسة و بيئتها الذي يشمل الإجراءات التحليلية للنسب و المؤشرات المهمة،مثل مقارنة مصاريف الشراء الإجمالية العائدة للفترة الحالية بالمصاريف نفسها العائدة لفترة السابقة وفحص الفرق.

**ثامنا- عينات التدقيق :**

حسب معيارا لتدقيق الدولي رقم (530) فان عينة التدقيق يقصد بها تطبيق كل إجراءات التدقيق المكونة من بنود أرصدة الحساب أو فئة عمليات من اجل الحصول على أدلة إثبات وتصويبها بغرض صياغة النتائج

1- محمد امين مازون، مرجع سابق، ص40.

2- سامي زيادي، **مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**،مرجع سابق،ص 72.

3- احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق، ص136.

المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي قمنا بسحب العينة منه، وعليه فان على المدقق أن لا ينسى أهداف التدقيق أثناء دراسته العينة، والتي ينبغي تحقيقها وإجراءات التحقيق التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف.[1]

**تاسعا– عملية التدقيق للتقديرات المحاسبية والتقديرات الخاصة بالقيمة العادلة :**

يتطرق معيار التدقيق الدولي رقم (540) إلى مسؤولية المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية وتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها عند تنفيذ مهمة التدقيق،كما يوفر إرشادات للمدقق تساعده في جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة فيما إذا كانت [2]:

– قد تم الاعتراف والإفصاح عن التقديرات المحاسبية وتقديرات القيمة العادلة في البيانات المالية.

– الافصاحات المتعلقة بها ملائمة في سياق إطار التقديرات المالية المطبق.

**عاشرا– الأطراف ذات العلاقة :**

يتناول معيارا لتدقيق الدولي رقم (550) الأطراف ذات علاقة، في حالة تمكن احد الأطراف من السيطرة على الطرف الآخر أو ممارسة تأثير مهم عليه في اتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية، فعلى المدقق مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة والتي يحددون فيها أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم[3].

**إحدى عشر– أحداث لاحقة :**

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (560) مصطلح الأحداث اللاحقة للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقارير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره وعلى المدقق مراعاة تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير[4].

**إثنا عشر– استمرارية المؤسسة :**

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (570) يشترط على المدقق مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمنشأة مستقبلا وعليه الأخذ بالاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية استمرار المؤسسة، ومن بين هذه المؤشرات ما يلي[5]:

**ثلاثة عشر– تمثيليات الإدارة :**

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (580)، يجب على المدقق أن يحصل على أدلة بأن الإدارة تعترف بمسؤولياتها عن العرض العادل للبيانات المالية بما يتفق مع إطار الإبلاغ المالي المطبق، وأنها قامت بالمصادقة على

1- محمد امين مازون، مرجع سابق، ص105

2- سامي زيادي، **مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، مرجع سابق، ص 73

3- محمد امين مازون، مرجع سابق، ص108

4- حسن دحدوح، حين القاضي، مرجع سابق، ص144

5- محمد امين مازون، مرجع سابق، ص111

هذه البيانات، وان يحصل على رسائل مكتوبة من الإدارة فيما يتعلق بأية قضايا لم يتمكن من الحصول على أدلة كافية تتعلق بها وهي ذات تأثير مادي على البيانات المالية (بشكل فردي أو مجتمعة )[1].

**أربعة عشر– قوة الأدلة :**

ليست كل قرائن التدقيق ذات قوة واحدة أو متماثلة في الإثبات ما يتطلب من المدقق الاستعانة بخبرته وعلمه ليختار الدليل الأقوى لتدعيم رأيه بالتقارير المنجزة، الأمر الذي يتطلب وضع معايير وقواعد محددة يستند عليها المدقق لاختيار أدلة الإثبات مع ملاحظة ما يلي[2] :

1- الأدلة المحصلة من المصادر الخارجية أقوى من المصادر الداخلية.

2- الأدلة الايجابية أكثر ملائمة من الأدلة المعتمدة على التقرير الشخصي.

3- الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى من التي يحصل عليها من الغير.

ويتوقف قوة الأدلة على المعايير والقواعد التالية :

- صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني المتبع في الحصول على الدليل.
- مصدر وطبيعة الدليل.
- كيفية الحصول على الدليل.
- مدى ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص.
- التوقيت المناسب للحصول على الدليل.
- مدى توافر القوة والمعرفة في المصادر الخارجية للدليل.
- سلوك المدقق نفسه أثناء جمع الأدلة.
- فعالية الرقابة الداخلية.

**خمسة عشر– اثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات:**

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة لها اثر كبير في حجم الأدلة ونوعيتها ويمكن أن نبين أثرها من خلال النقاط التالية [3]:

**1– نشوء الأدلة الالكترونية :**

ويقصد بها أية معلومات تم تكوينها، إرسالها أو معالجتها أو تسجيلها أو الاحتفاظ بها الكترونيا ويتضمن الدليل الالكتروني السجلات المحاسبية والمستندات الأصلية ودفتر اليومية والأستاذ والوثائق المؤيدة أو أية بيانات على شكل الكتروني.

1- علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص225.

2- حسن دحدوح، حين القاضي، مرجع سابق، ص331.

3- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص333.

**2- ضوابط اعتماد مدقق الحسابات على الأدلة الالكترونية :**

لكي يعتمد المدقق على الدليل الالكتروني يجب مراعاة ما يلي :

- حتى نعتمد على الدليل الالكتروني يتوقف بالدرجة الأولى على فعالية الرقابة الداخلية.
- أن يتعامل جيدا مع التأثير المستمر لتكنولوجيا المعلومات في الأدلة التقليدية.
- أن يعرف أن الأدلة الالكترونية معينة ومتاحة في أي وقت.

**3- توثيق المعلومات الكترونيا :**

إن معظم التوثيق في الوقت الحالي يكون الكترونيا لذا على المدقق أن يقبل المعلومات الالكترونية كأدلة إثبات، وذلك في ظل إجراءات الرقابة الداخلية التي تصمن امن المعلومات وحفظها وعدم قابلية تغييرها.

**المبحث الثالث: معايير إعداد التقارير الدولية**

إن الهدف النهائي لعملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي و التدفقات النقدية ، بمعنى آخر إن مسؤولية المدقق في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير التدقيق، فتقرير المدقق هو وسيلة للاتصال بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية، وكون المدقق لا يقوم غالبا بالتدقيق جميع عمليات المؤسسة بل يكتفي بعينات منها، فإن المسؤولية الرئيسية عن إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المؤسسة بمعنى إن إدارة المؤسسة مسؤولية مباشرة عن تحقيق أهدافها، وعن استخدام سائر الوسائل و الإجراءات اللازمة لضمان المحافظة على أصولها وصحة إثبات عملياتها في السجلات و الدفاتر المختلفة، وعن دقة البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وسلامتها.

إن إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، يعني أن المدقق لا يضمن أو يشهد بدقة القوائم المالية وصدقها بل إبداء الرأي في يتفق مع طبيعة تلك القوائم و العملية المحاسبية، حيث أن كثيرا من بياناتها تستند في تحديد قيمتها إلى أحكام شخصية مستمدة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وكذلك إن المدقق لا يقوم عادة باختبار جميع عمليات المؤسسة و مستنداتها بل يعتمد على عينات منها.

**المطلب الأول : أهمية التقريرو أهدافه**

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة من عملية التدقيق، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم و موثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن من إثبات قيام المدقق بتنفيذ واجباته، و يوضح معيار التدقيق الدولي رقم (700) أن هذا التقرير يمثل رأي المدقق المكتوب والواضح في القوائم المالية ككل للمنشأة التي قام بتدقيقها ويجب أن يعبر هذا التقرير عما إذا كانت البيانات المالية معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية.

و تتلخص أهداف المدقق فيما يلي :

1- تكوين رأي حول البيانات المالية بناء على تقييم النتائج المستخلصة من أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها.

2- التعبير بوضوح عن ذلك الرأي من خلال تقرير خطي.

**أولا – أهمية التقرير للمدقق:**

يمكن تحديد أهمية التقرير بالنسبة لمدقق الحسابات فيم يلي[1]:

1-يمثل التقرير دليل على انجاز المدقق لمهمة التدقيق.

1- رزق ابو زيد الشحنه، ت**دقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية(الإطار النظري)**،ص234، دار وائل للنشر، 2015

**2**- تؤثر ردود أفعال الجهات التي تستفيد من تقارير التدقيق على تطوير هذه التقارير، و قد تؤثر بالإيجاب على الجودة الكلية للتدقيق و بالتالي على سوق خدمات المدقق، خاصة في ظل إعداد المدقق للتقرير وعرضه مستوفيا للمعايير المتعارف عليها، وبذله للعناية المهنية وتوافر الكفاءة المهنية فيه.

**ثانيا – أهمية التقرير بالنسبة للمتعاملين في سوق المال:**

يمثل تقرير مدقق الحسابات أهمية خاصة بالنسبة للمتعاملين في سوق المال للأسباب التالية :

**1**-إن رأي المدقق في القوائم المالية يؤثر في مدى اعتماد المتعاملين في سوق المال على هذه القوائم، وما مدى تأثير ذلك على قراراتهم.

**2**-إن تقرير المدقق به ما يطمئن المتعاملين في سوق المال إلى مدى التزام إدارة المؤسسة بالتشريعات واللوائح السارية.

**ثالثا – أهمية التقرير بالنسبة لإدارة المؤسسة:**

تهتم إدارة المؤسسة بتقرير مدقق الحسابات للأسباب التالية[1] :

**1**-إن التقرير دليل على وفاء الإدارية بمسؤوليتها على إعداد القوائم المالية.

**2**-إن رأي المدقق مؤشر على مدى التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية الدولية والمحلية في إعداد ونشر القوائم المالية.

**3**-إن التقرير وسيلة لإضفاء الثقة في القوائم المالية.

**4**-إن رأي المدقق وخاصة الرأي النظيف دليل على أن الإدارة لم ترتكب تحريفا جوهريا في القوائم المالية.

**5**-إن رأي المدقق يطمئن إدارة المؤسسة والملاك بأن المؤسسة تلتزم بالتشريعات واللوائح الملزمة ولم تقم بأية تصرفات غير قانونية.

**المطلب الثاني : أسس تكوين الرأي حول البيانات المالية:**

ينبغي أن يكون المدقق رأيا حول ما إذا كان يتم إعداد البيانات المالية، من جميع النواحي الجوهرية، وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

**أولا– أسس تكوين الرأي**

**1–** من أجل تكوين ذلك الرأي، ينبغي أن يستنتج المدقق ما إذا كان قد حصل على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء تلك الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ وذلك الاستنتاج ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي[2]:

1- رزق أبو زيد الشحنة، المرجع السابق، ص 235-238

2– إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، ص 728- 729طبعة عام 2018 النسخة الأصلية IAASB

**1-1**- استنتاج المدقق، وفقا لمعيار التدقيق الدولي (330) استجابة المدقق للمخاطر المقيمة . حول ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

**2-1**- استنتاج المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي (450) . تقييم التحريفات . فيما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعتبر غير مادية سواء كانت منفردة أو بشكلها الإجمالي، والتقييمات المطلوبة بموجب الفقرات من 12 إلى 15.

**2-** ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كان يتم إعداد البيانات المالية، من جميع النواحي الجوهرية، وفقا لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. يجب أن يتضمن هذا التقييم بحث الجوانب النوعية في الممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك مؤشرات التحيز المحتمل في أحكام الإدارة.

**3-** وينبغي أن يقيم المدقق في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به تحديدا ما يلي:

**3-1**- ما إذا تفصح البيانات المالية بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة التي تم اختيارها وتطبيقها. وعند إجراء هذا التقييم، على المدقق أن يأخذ بعين لاعتبار مدى ملائمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وما إذا كانت قد أعدت بطريقة سهلة للفهم.

**3-2**- ما إذا كانت السياسات المحاسبية التي يتم اختيارها وتطبيقها هي سياسات متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية و المناسبة.

**3-3**- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة هي تقديرات معقولة.

**3-4**- ما إذا كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية هي معلومات ملائمة و موثوقة و قابلة للمقارنة وسهلة الفهم.

**3-5**- ما إذا كانت البيانات المالية تقدم إفصاحات كافية لمساعدة المستخدمين المستهدفين في فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية المادية.

**3-6-** ما إذا كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، هي مصطلحات ملائمة.

**4**- عند إعداد البيانات المالية وفقا لإطار العرض العادل، يجب أن يتضمن التقييم ما إذا كانت البيانات تحقق العرض العادل.

**5-** ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كانت البيانات المالية تشير على نحو كافي أو تصف إطار إعداد التقارير المالية.

**ثانيا– معايير إعداد تقرير المدقق**

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (500) أن الإدارة مسؤولة عن العرض العادل للبيانات المالية التي تعكس طبيعة وعملية المؤسسة، ويأتي دور المدقق للتأكد من أن هذه البيانات معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية في إطار إعداد التقارير المالية المطبق وإصدار تقريرا بذلك، وقد جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (700) وكذلك معايير التدقيق المتعارف عليها الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين القواعد والإرشادات التي توضح شكل ومحتوى التقرير الذي يصدره المدقق في نهاية مهمته، وأكدت هذه المعايير على أربعة معايير يجب على المدقق الالتزام بتوافرها عند هذا التقرير وهي[1]:

**المعيار الأول: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها**

يتطلب هذا المعيار أن يشير المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية للعميل تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، حيث تعتبر هذه المبادئ هي المعيار التي يقاس عليها صدق و عرض القوائم المالية.

**المعيار الثاني: مدى ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها**

يعني هذا المعيار أن يتأكد المدقق من أن المبادئ المتعارف عليها قد طبقت في الفترة الحالية المعد عنها الميزانية بنفس طريقة الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف يتعين عليه إيضاح ظروف عدم الثبات التي أدت إلى تغيير المبادئ والأسس السابقة.

**المعيار الثالث: مدى ملائمة الإفصاح وكفايته:**

يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيرا كافيا ومناسبا عما تحويه من معلومات، وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية مناسبة الإفصاح ويجب أن يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رأيه فيها، وإذا رأى المدقق أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير في تقريره إلى ذلك.

**المعيار الرابع: إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب:**

يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، ففي معظم الحالات التي لا يمكن للمدقق إعطاء موافقته التامة على القوائم المالية لا يجب رفضها نهائيا

1– إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، ص 728– 729طبعة عام 2018 النسخة الأصلية IAASB

ولكن يكفي ذكر تحفظات على الأمور التي لم يقتنع بها، أما في حالة وجود قيود على نطاق التدقيق يؤدي إلى التأثير بشكل جوهري على البيانات المالية ككل، بالإضافة إلى عدم تمكن المدقق من الحصول على الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه، ففي هذه الحالة يجب عليه الامتناع عن إبداء رأيه و ذكر أسباب هذا الامتناع.

**ثالثا– عناصر التقرير**

أوضح المعيار الدولي رقم (700) المعدل العناصر الأساسية لتقرير المراجع على النحو التالي[1]:

**1** . أن يكون تقرير المدقق خطيا.

**2** . يجب أن يشتمل تقرير المدقق على عنوان يشير بوضوح أنه تقرير المدقق مستقل.

**3** . الجهة المرسل إليها : يجب توجيه تقرير المدقق إلى الجهة المناسبة، استنادا إلى ظروف العملية.

**4** . رأي المدقق : يجب أن يتضمن القسم الأول من التقرير رأي المدقق و أن يحمل عنوان''الرأي''.

إن القسم الخاص بالرأي من تقرير المدقق يجب أيضا:

**4–1–** أن يحدد المؤسسة التي تم تدقيق بياناتها المالية.

**4–2–** يصرح بأن البيانات المالية قد تم تدقيقها.

**4–3–** يحدد عنوان كل بيان يشتمل على البيانات المالية.

**4–4–** يشير إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

**4–5–** يحدد تاريخ كل بيان مالي يضم البيانات المالية أو الفترة التي يغطيها.

**5**.. عند التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية المعدة وفقا لإطار العرض العادل، يجب أن يستخدم رأي المدقق، ما لم تقتضي القوانين أو الأنظمة خلاف ذلك، والتي تعتبر بأنها متكافئة وتكون بإحدى العبارات التالية :

**5–1–** في رأينا تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

**5–2–** في رأينا تعطي البيانات المالية المرفقة صورة حقيقية وعادلة عن(.....) وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

**6**. عند التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية المعدة وفقا لإطار الامتثال، ينبغي أن يكون رأي المدقق هو أن البيانات المالية المرفقة يتم إعدادها، من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

1– إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، ص 728– 729طبعة عام 2018 النسخة الأصلية IAASB

**7.** إذا كانت الإشارة إلى إطار أعداد التقارير المالية المعمول به في رأي المدقق ليست للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يجب أن يحدد رأي المدقق اختصاص المنشأ للإطار.

أساس الرأي : يجب أن يتضمن تقرير المدقق قسما معينا، يتبع مباشرة قسم الرأي و يحمل عنوان'' أساس الرأي '' ويذكر بأن:

**7-1**- التدقيق تم إجراءه وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

**7-2**- يشير إلى ذلك القسم من تقرير المدقق الذي يصف مسؤوليات المدقق بموجب معايير التدقيق الدولية.

**7-3**- يتضمن بيان يفيد بأن المدقق مستقل عن المؤسسة وفقا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالتدقيق، و انه استوفى مسؤولياته الأخلاقية الأخرى وفقا لهذه المتطلبات.

**7-4**- يذكر ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس رأي المدقق.

**المطلب الثالث : أنواع الرأي المهني و أوراق التدقيق :**

يمكن لتقرير المدقق أن يؤخذ عدة أشكال بناءا على رأيه الذي يرتبط بمحتوى القوائم المالية، وعموما يأخذ تقرير المدقق أربعة أنواع من الرأي[1].

**أولا – أنواع الرأي المهني :**

إن رأي المدقق في القوائم المالية التي قام بمراجعتها، يختلف تبعا لاختلاف نتائج عمليتي الفحص والتحقق وما تتطلبه من ضرورة الحصول على الأدلة والبراهين اللازمة للحكم على عدالة الإفصاح الذي تقدمه هذه القوائم. وقد جرى العرف على إصدار أربعة أنواع من الآراء في تقرير مدقق الحسابات هي:

. التقرير النظيف.

. التقرير التحفظي.

. التقرير السالب.

. تقرير عدم إبداء الرأي.

إن تعدد أنواع تقارير إبداء الرأي يتفق تماما مع المفاهيم التي تحكم معايير التدقيق الدولي، والتي نشير بطريقة مباشرة إلى هذا التعدد. حيث أنها تنص على وجوب إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة. وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص الخدمة التي يقوم بها المراجع وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

**1- التقرير النظيف :**

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات أو التقرير بدون تحفظات ويبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي، ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بالانسجام مع

1- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص115.

المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (أو معايير المحاسبة الدولية ) [1]، ويشير الرأي النظيف أيضا ضمنيا إلى أنه قد تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية ويعد هذا التقرير من أكثر تقارير إبداء الرأي قبولا من وجهة نظر المشروعات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، ومن أكثر التقارير إصدارا بوساطة المدققين عند أدائهم لخدمات التدقيق.

**1-1- تقرير غير متحفظ يبين تأكيد أمر معين وذلك في حال عدم التأكد من النتائج :**

في بعض الأحيان يتم تعديل تقرير مدقق الحسابات بإضافة فقرة إيضاحية إلى التقرير لتأكيد أمر معين. ويجب أن تشير هذه الفقرة إلى إيضاح حول القوائم المالية تتم فيه مناقشة الأمر بتفصيل أكثر، إن إضافة مثل هذه الفقرة لا تؤثر في الرأي بالنسبة للمدقق ويفضل إضافتها بعد فقرة الرأي وعادة تشير إلى أن المدقق لا يتحفظ في رأيه.

**1-2- تقرير مدقق الحسابات في حالة إنشاء شركات جديدة:**

تعد الشركة في حالة التكوين إذا كانت توجه غالبية جهودها لتأسيس عمل جديد وتتوفر على الخصائص التالية:

- الشركة لم تبدأ العمليات الرئيسية المخطط لها.
- تم البدء بهذه العمليات إلا أنها لا تدر إيرادات هامة.

**2- التقرير المتحفظ :**

قد لا يتمكن المدقق من إبداء رأي نظيف لدى وجود إحدى الحالات التالية لها أو قد يكون لها وفقا لتقدير المدقق، تأثير جوهري على القوائم المالية [2]:

- هناك تحديد لعمل المدقق قد تؤدي إلى رأي متحفظ أو حجب الرأي.
- هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول القوائم المالية (قبول السياسات المحاسبية أو طريقة تطبيقها أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية) قد تؤدي إلى رأي متحفظ أو حجب الرأي.

إن إصدار الرأي التحفظي يرتبط ارتباطا مباشرا بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى تأثيرها في عدالة الإفصاح في القوائم المالية، ويشترط أن تكون التحفظات ذات أهمية تبرر ذكرها في التقرير.

**2-1 أسباب التحفظات :**

تختلف طريقة كتابة التقرير التحفظي بأسباب اختلاف التحفظات ويمكن ذكر أهمها كما يلي:

**2-1-1- تحفظ بسبب قيود على نطاق التدقيق :**

يؤدي تحديد نطاق التدقيق إلى إصدار رأي متحفظ أو أحيانا حجب الرأي[3].

**2-1-2- القيام بالتدقيق لأول مرة :**

يبين المعيار الدولي(510) الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها عند تدقيق الشركة لأول مرة حيث يجب عليه التأكد مما يلي[4]:

---

1- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص116

2- نفس المرجع سابق، ص119

3- نفس المرجع سابق، ص121

4- نفس المرجع السابق،ص121

- أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريف أو تضليل يؤثر جوهريا في القوائم المالية للسنة الحالية.
- أن الأرصدة الختامية للسنة السابقة تم تدويرها بطريقة صحيحة للفترة الحالية أو انه قد تم تعديلها إذا اقتضت الضرورة.
- الثبات في إتباع السياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة.

فإذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة كافية وملائمة للتحقق من الأرصدة الافتتاحية، وذلك بعد القيام بإجراءات التدقيق اللازم، فيجب عليه التحفظ في رأيه أو حجب الرأي.

**2-1-3- تحفظ بسبب عدم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما:**

في حالة وجود مثل هذه المخالفات يقوم المدقق بمناقشة هذه المخالفات ووضع اقتراحاته لتصحيحها، وفي أغلب الأحيان تأخذ الإدارة بوجهة نظر المدقق وتقوم بتعديل القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وما على المدقق عند إذن إلا أن يصدر تقريرا نظيفا، أما إذا رفضت الإدارة تعديل القوائم وكانت المخالفات ذات تأثير جوهري فعلى المدقق إصدار رأي متحفظ أو رأي معارض[1].

**2-1-4- تحفظات بسبب عدم كفاية الإفصاح :**

إن عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية قد يتطلب من المدقق أن يصدر تقريرا تحفظيا يبين المعلومات الناقصة في فقرة إضافية إذا كان ذلك عمليا، على أن لا يتحول المدقق إلى محاسب معد لقوائم المالية[2].

**2-1-5- تحفظات بسبب عدم الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما:**

يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى مقارنة القوائم المالية للمنشأة على مدى فترة زمنية لتحديد اتجاهات مركزها المالي وأدائها وتدفقها النقدي، وعليه عادة يتم إتباع السياسات المحاسبية نفسها في كل فترة، ويقضي معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ألا تقوم المؤسسة بتغيير السياسات المحاسبية المطبقة إلا إذا تطلب القانون أو لجنة المعايير المحاسبية ذلك، أو أن يؤدي التغيير في السياسات المحاسبية إلى إظهار الأحداث أو العمليات بصورة أكثر ملائمة في القوائم المالية للمنشأة[3].

بناء على ذلك يجب على المراجع أن يقوم بتقويم التغير في السياسات المحاسبية لتحديد ما يلي:

- إن المبدأ المحاسبي الجديد لا يتعارض مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما.
- إنه قد تم احتساب تأثير التغييرات في السياسات (المبادئ) المحاسبية و الإفصاح عنها بطريقة سليمة وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما.
- إن المؤسسة تقدم تبريرا مقبولا للتغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية.

وهناك تغيرات لا تتطلب تحفظات في التقرير منها:

- تغيرات في التقديرات المحاسبية.
- تعديل أخطاء سابقة.

1-حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص124

2- نفس المرجع السابق، ص125

3- نفس المرجع السابق، ص126

– التغير في شكل قائمة التغيرات أو أساسها في المركز المالي كعرض صافي التغير عوضا عن عرض الأرصدة، أو التحول من أساس رأس المال العامل إلى الأساس النقدي.

– التغيرات في الشركات التابعة التي تؤثر في الميزانية الموحدة أو قائمة الدخل الموحدة لشركات المجموعة، كما في حالة شراء سيطرة في شركة جديدة، أو تصفية إحدى الشركات التابعة، أو بيع المساهمات فيها، وعلى أي حال فإن عدم الإفصاح عن مثل هذه التغيرات يعد مخالفا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

**2-1-6- التحفظات بسبب عدم التأكد :**

يمكن للمراجع في حال عدم القدرة على تقدير نتيجة بعض الأحداث الطارئة التي قد تؤثر في أحد عناصر القوائم المالية أن يصدر تقريرا نظيفا، لكنه يقوم بإضافة فقرة إيضاحية بعض فقرة الرأي، كما يمكنه أن يصدر تقريرا تحفظيا وهذا يعود إلى تقدير المدقق من جهة و للأهمية النسبية لهذا العنصر من جهة أخرى[1].

**2-1-7- تحفظات بسبب عدم التأكد من استمرار المؤسسة :**

إن أهم المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة القانونية في العقود الأخيرة هو خطر المقاضاة، بسبب إفلاس المؤسسة وعدم قدرتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها، وتتعرض الأطراف الأخرى مثل البنوك التي تقدم القروض للمؤسسة قبل إفلاسها إلى خطر تبديد أموالها بسبب عدم معرفتها أن المؤسسة مقبلة على الإفلاس، وكذلك المساهمون الذين يقبلون على شراء أسهم المؤسسة قبل إفلاسها، سواء أكانت ناتجة عن زيادة رأس المال، أم شراء أسهم من حملة سابقين باعوا أسهمهم في السوق المالي، وقد فقد المساهمون معظم قيمة أسهمهم بسبب إفلاس المؤسسة[2].

وقد بين المعيار الدولي رقم (700) المعدل أنه يجب على المراجع أن يقوم فرصة استمرار المؤسسة كأساس لإعداد القوائم عند تخطيط وإنجاز إجراءات التدقيق وفي تقويم نتائجها، لأن ذلك يساعد المدقق على ترسيخ مصداقية القوائم المالية، وفي حالة وجود شكوك متعددة وهامة بالنسبة للبيانات المالية فإنه يمكن للمدقق أن يعتبر أن من المناسب حجب الرأي بدلا من إضافة تأكيد على فقرة الموضوع.

**2-1-8- أنواع مؤشرات خطر الاستمرار :**

ويمكن استنتاج المؤشرات التي تدل على خطر الاستمرار بأن تكون فرضية استمرار المؤسسة موضع شك من البيانات المالية أو من مصادر أخرى و أهم هذه المؤشرات هي[3]:

**أ- المؤشرات المالية :**

– وضع المطاليب الصافية (صافي المطاليب المتداولة).

– قرب موعد سداد القروض ذات الأجل المحدد دون وجود توقعات واقعية لتجديدها أو تسديدها، أو الاعتماد المفرط على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول الثابتة.

– نسب مالية سالبة.

– خسائر تشغيل كبيرة.

---

1- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص128

2- نفس المرجع السابق، ص129

3- نفس المرجع السابق، ص131

- تأخر أو عدم الاستمرار في توزيع حصص الأرباح.
- عدم القدرة على التسديد للدائنين بتواريخ الاستحقاق.
- صعوبة التقيد بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من التوريد بالاعتماد على عمليات التسليم عند الدفع بالنسبة للعلاقة مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج رئيس ضروري أو تمويل استثمارات ضرورية أخرى.

**ب- المؤشرات التشغيلية :**

- تسرب موظفي الإدارة الرئيسين دون أن يحل محلهم أحد.
- فقدان السوق الرئيسية أو الامتياز أو الترخيص أو المورد الرئيس.
- صعوبة في تأمين العمالة أو نقص التوريدات الهامة.

**ج- مؤشرات أخرى :**

- عدم التقيد بالمتطلبات القانونية لرأس المال أو المتطلبات الأخرى.
- الدعاوى القضائية ضد المؤسسة والتي قد ينتج عنها أحكام قضائية في نجاحها ويصعب على المؤسسة الوفاء بها[1].

عندما يعتقد المدقق، حسب اجتهاده المهني أنه قد جمع قرائن التدقيق الكافية لتأييد فرضية استمرار المؤسسة، فيجب أو يمكن أن يصدر تقرير نظيفا.

وعند ترجيح احتمال عدم الاستمرار يصبح على المدقق أن يختار بين بدائل ثلاثة:الأول إصدار تقرير متحفظ، والثاني رفض إبداء الرأي، والثالث إصدار معارضة.

وأخيرا قد يحدث أن يكون التقرير تخطيا نتيجة سببين أو أكثر من أسباب التحفظات، فعلى سبيل المثال قد يتحفظ المدقق في تقريره بسبب القيود على التدقيق، كما يتحفظ سبب عدم التأكد، وبسبب مخالفة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وإن طريقة كتابة هذا التقرير يجب عندئذ أن تنسجم مع تعدد أسباب التحفظات، بحيث يشار إليها بأكثر من فقرة إيضاحية واحدة.

وإذا كانت التحفظات من الأهمية بحيث إن القوائم المالية تبدو مضللة على حالتها الراهنة، فقد يكون حجب الرأي أو إعطاء رأي معارض في القوائم، أكثر منطقية من التقرير التحفظي[2].

**3- التقرير المعارض (السالب) :**

يعطي المدقق هذا النوع من الرأي عندما يحصل على أدلة كافية ومناسبة بأن التحريفات المكتشفة سواء كانت منفردة أو مجتمعة مادية وينتشر أثرها على القوائم المالية. [3]

وفي هذه الحالة يقول المدقق في فقرة الرأي برأينا و بسبب أهمية الأمر الذي تم ذكره في فقرة ''أسس الرأي المخالف'' فإن البيانات المالية لا تظهر بعدالة من كافة النواحي المادية أو لا تعطي صورة حقيقية وبما يتفق مع إطار الإبلاغ المالي المطبق(في حالة التقرير وفق الإطار العرض العادل)، أو يقول برأينا وبسبب ما تم ذكره.

1- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص132

2- نفس المرجع السابق، ص133

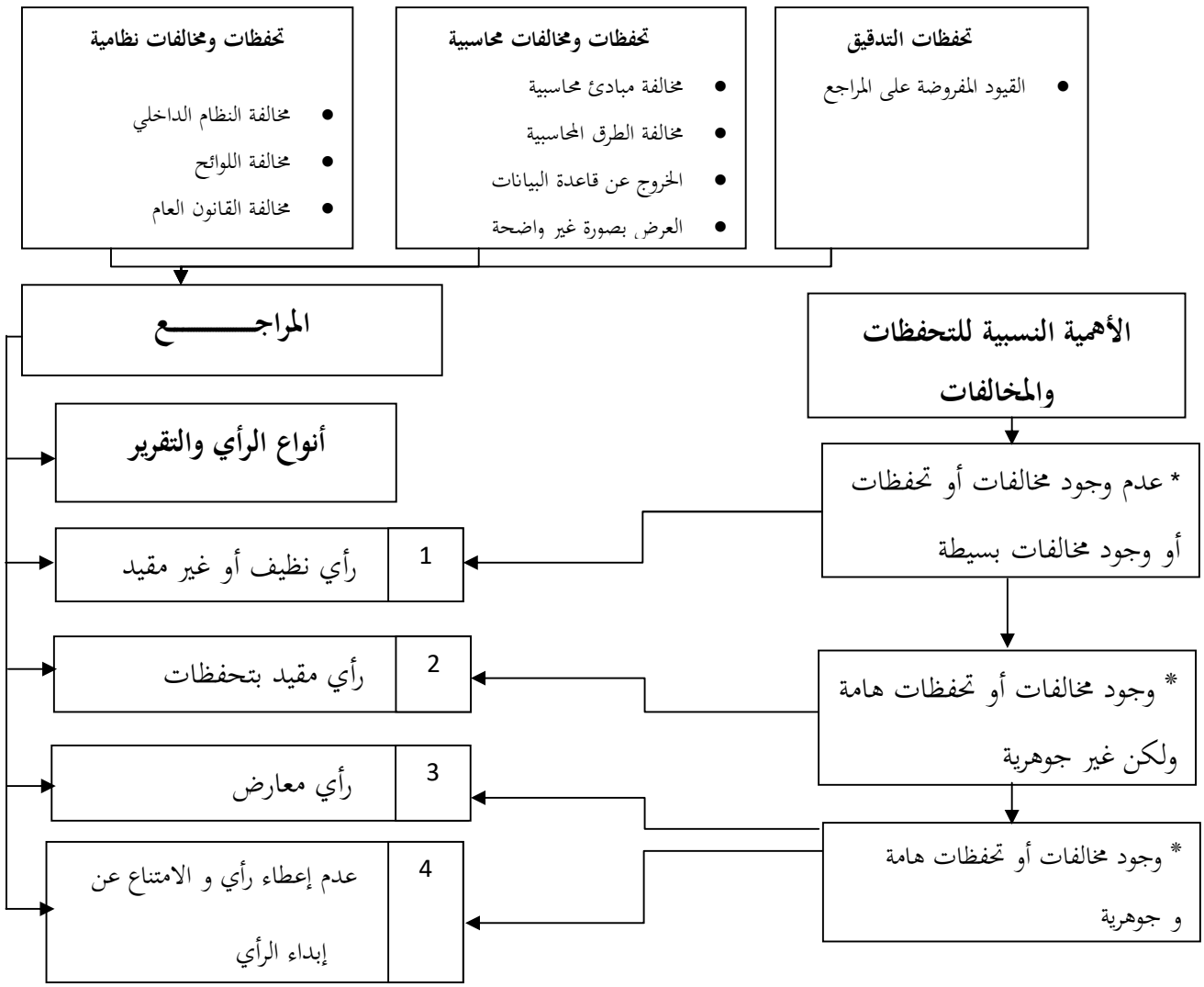
3- نفس المرجع السابق،ص133

**4- تقرير عدم إبداء الرأي (حجب الرأي)** : ويكون ذلك في حالتين[1] :

4-1- عدم حصول المدقق على أدلة كافية ومناسبة (وجود قيد على نطاق التدقيق بسبب الإدارة أو الظروف أو بسبب طبيعة عمل المدقق) ليتمكن من بناء رأيه في هذه الأدلة.

4-2- في بعض الحالات النادرة، و عندما يوجد حالات عدم تأكد متعددة والتي بالرغم من إمكانية حصول المدقق على الأدلة الكافية، يبقى من غير الممكن تشكيل رأي بسبب التداخل بين هذه الحالات وتأثيرها المتجمع المحتمل على البيانات المالية.

الشكل رقم :02 يوضح أثر الأخطاء أو التقصير وأهميتها النسبية على نوع الرأي الذي يصدره المراجع




**المرجع**: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري – المعايير و القواعد- مشاكل التطبيق العملي الدكتور مُحَمَّد السيد سرايا -جامعة الإسكندرية-2007- ص320

1- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 135

**ثانيا– الأهمية النسبية والتقرير :**

إن الأهمية النسبية للمخالفات في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، تؤثر في أحكام المحاسب القانوني عند تقرير نوع الرأي الذي يجب إصداره على هذه القوائم، إن الأهمية النسبية لموضوع التدقيق تعني الأهمية النسبية للمخالفة بالدرجة التي تؤثر في قرارات المستخدم الرشيد للقوائم المالية، وبصفة عامة، يمكن تلخيص مدى تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المحاسب القانوني على القوائم المالية التي تمت مراجعتها بما يلي[1]:

1-تقرير نظيف إذا كانت المخالفات غير ذات أهمية نسبية.

2-تقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية دون أن يكون لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية.

3-تقرير سالب إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يؤثر بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية، أي أن المخالفات تنفي عدالة القوائم المالية.

والجدير بالذكر أنه لا توجد قاعدة عامة تحدد ما إذا كان عنصر معين يعد مهما نسبيا أو غير مهم، وإن الأمر متروك للأحكام المهنية للمحاسب القانوني والتي تتأثر بدورها بطبيعة المخالفات وبحجم المؤسسة وغيرها من عوامل.

**ثالثا– التقرير عن القوائم المالية المقارنة :**

وقد بين المعيار الدولي رقم (710) أنه عندما يتم عرض المقارنات كقوائم مالية مقارنة، يجب أن يصدر المدقق تقريرا تتحدد فيه المقارنة على وجه الخصوص نظرا لأنه يتم التعبير عن رأي المدقق إفراديا بشأن القوائم المالية المعروضة لكل فترة على حدة [2].

وعندما يقوم المدقق بإعداد التقرير عن القوائم المالية للدورة السابقة في سياق عملية التدقيق للدورة الحالية، وإصدار رأي يختلف عن الرأي الصادر سابقا يجب عليه أن يفصح عن الأسباب الجوهرية لإصدار الرأي المختلف وذلك من خلال فقرة تفسيرية (إيضاحية)، وقد يحدث هذا عندما يكتشف المدقق أحداثا أو ظروفا تؤثر بشكل كبير في القوائم المالية للدورة السابقة خلال سير عملية التدقيق في الدورة الحالية.

**رابعا– التقرير عن القوائم المالية الموحدة :**

تقتضي خدمات المدقق أحيانا أن يعتمد المدقق الأصيل (الرئيس) الذي كلف بمراجعة القوائم المالية، على خدمات مدقق آخر (أو عدد من المدققين) لأداء أعمال التدقيق الواجب القيام بها، وفي مثل هذه الحالة يجب على المدقق الرئيس أن يتحقق من القدرة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة المحددة له، ويمكن أن تكون بعض مصادر المعلومات لهذا التقويم العضوية المشتركة في المنظمة المهنية، أو الانتساب إلى شركة أخرى أو بالرجوع إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المدقق الآخر، ويمكن أن تكون بعض مصادر المعلومات لهذا التقويم العضوية المشتركة في المنظمة المهنية، أو الانتساب إلى شركة أخرى أو بالرجوع إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المدقق

1- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص136

2- نفس المرجع السابق، ص138

الآخر، ويمكن أن تكمل هذه المصادر في حال الضرورة باستفسارات من المدققين الآخرين أو من الغير، أو بالمناقشات مع المدقق الآخر، وهذا ما أكد عليه معيار التدقيق الدولي رقم (600) [1].

إن مثل هذا الوضع قد يحدث في حال قيام المدقق بمراجعة القوائم المالية الموحدة لشركة مسيطرة وشركاتها التابعة، أو يقوم عدد من المدققين الآخرين بمراجعة القوائم المالية الموحدة لشركة مسيطرة وشركاتها التابعة، وقد يحدث الوضع نفسه في حال الشركات التي تمتلك فروعا في عدد من الدول.

ففي مثل هذه الأحوال يتعين على المحاسب القانوني الأصيل إصدار تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الموحدة أو المجمعة وهنا له أن يختار أحد البدائل الثلاثة التالية[2]:

**1- عدم الإشارة إلى خدمات المحاسب القانوني الآخر :**

وفي هذه الحالة يتضمن عدم الإشارة إلى المحاسب القانوني الآخر، تحمل المدقق كامل المسؤولية عن التقرير في الأجزاء التي راجعها هو أو زميله أو زملاؤه.

**2- الإشارة إلى خدمات المحاسب القانوني الآخر :**

إن إشارة المحاسب القانوني الأصيل، عند كتابة تقريره إلى أجزاء العمل التي قام بها محاسب قانوني آخر تحدد مسؤولية كل منهما عن الأعمال التي قام بها، إن مثل هذا التقرير يطلق عليه اسم التقرير المتقاسم، على الرغم أنه يوضح من قبل المحاسب القانوني الأصيل فقط، ويتم إتباع هذا البديل غالبا، في الأحوال التي يقوم فيها العميل بتعيين المحاسب القانوني الآخر، ويجب أن يشير التقرير المتقاسم إلى أجزاء العمل التي قام بها المحاسب القانوني الآخر معبرا عنها بنسبة مئوية أو وحدات نقدية

**3- إصدار تقرير تحفظي أو تقرير عدم إبداء الرأي :**

إن المدقق في الأصل غير ملزم بأن يعتمد على تقرير عملية التدقيق الصادرة عن مدقق آخر قام بمراجعة بعض أجزاء نشاط العميل، ومن حقه أن يطالب بأن يقوم هو نفسه بمراجعة هذه الأجزاء، وإذا ما رفض العميل طلب المدقق الرئيس بمراجعة هذه الأجزاء فإن هذا الرفض يعد تقييدا لمجال عملية التدقيق، الأمر الذي يتطلب إصدار تقرير تحفظي أو تقرير عدم إبداء الرأي في القوائم المالية و يتوقف اختيار المدقق واحدا من هذين البديلين، على التقديرات الشخصية للمدقق وحكمه المهني.

كذلك بين المعيار الدولي رقم (600) أنه إذا لم يستطع المدقق الرئيس الاستفادة من عمل المدقق الآخر وأنه غير قادر على إنجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المراجع من قبل المدقق الآخر، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية التدقيق، ولا تختلف طريقة كتابة هذا التقرير عن التقارير التي سبقت الإشارة إليها [3].

1- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، 141

2- نفس المرجع السابق، ص.141

3- نفس المرجع السابق، ص144

**خامسا– أوراق التدقيق :**

**1– مفهوم وأهداف أوراق التدقيق :**

جاء في المعيار الدولي رقم (320)، على المدقق توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيه، وكذلك قرائن بأن عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق، وعلى المدقق تهيئة أوراق التدقيق بالشكل الكامل والمفصل لكي يوفر فهما عاما لعملية التخطيط، وتمثل أوراق التدقيق الأوراق المعدة من قبل المدقق، أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الالكترونية أو أية وسائل أخرى [1].

**2– شكل أوراق التدقيق ومضمونها :**

ذكر المعيار الدولي رقم (230) أنه ينبغي على المدقق تسجيل المعلومات المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق، في أوراق العمل، إضافة إلى تسجيل طبيعة نطاق إجراءات عملية التدقيق التي تم تنفيذها وتوقيعها، وكذلك تسجيله للنتائج والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها ويجب أن تحتوي أوراق التدقيق على مبررات المدقق لجميع الأمور العامة والتي تحتاج إلى قيام المدقق بإعطاء أحكام واستنتاجات حولها. على أي حال فإن المعيار الدولي رقم (230) قد حدد بعض النقاط التي تتعلق بتنظيم أوراق التدقيق ومحتواها.

**3– تصنيف أوراق العمل (التدقيق) :**

تصنف أوراق العمل من قبل المدقق عادة بملفين لكل عميل، الملف الأول منهما يطلق عليه اسم الملف الدائم ويحتوي على بيانات تتميز بالديمومة النسبية لا تتغير باستمرار، أما الملف الثاني فيطلق عليه اسم الملف الجاري، ويحتوي على جميع أوراق العمل التي تخص الفترة الخاضعة لعملية التدقيق[2].

**4– سرية أوراق العمل و ملكيتها :**

إن دليل قواعد المهنة وآدابها يعد جميع المعلومات والبيانات التي يحصل عليها المدقق خلال قيامه بأعمال المدقق معلومات سرية يجب عدم الإفصاح عنها إلا بإذن من العميل، وتمتد سرية المعلومات هذه إلى الغير كما تمتد إلى موظفي العميل نفسه، إلا أن سرية المعلومات هذه تنطوي على بعض الاستثناءات، كالإفصاح عن هذه المعلومات بأمر من المحكمة، أو اطلاع أعضاء لجان رقابة الجودة التابع للتنظيم المهني على أوراق العمل بهدف تمكين هؤلاء من تقويم جودة العمل الذي أنجزه المدقق، أو لأجل التحقيق مع المراجع للبت في مسألة مهنية معينة، كما أن للهيئات الحكومية التي لها سلطة الإشراف على المهنة حق الإطلاع على أوراق العمل[3].

علاوة على ذلك يجب على المدقق أن يطبق إجراءات مناسبة للحفاظ عليها، وأن يحتفظ بها لفترة كافية من الزمن.

---

1– حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 154،

2– نفس المرجع السابق، ص157

3–نفس المرجع السابق، ص159

**5- أوراق العمل ومسؤولية المدقق :**

تستند دعاوى المسؤولية ضد المدققين في مجملها إلى إهمال المدقق أثناء أدائه لعمله، وعدم بذله العناية المهنية اللازمة، كما قد تستند إلى تواطؤ المدقق مع إدارة المؤسسة لتضليل مستخدمي القوائم المالية.

ويستند دفاع المدقق إلى إثبات عدم وقوع الإهمال من جانبه عند أدائه لعمله، و إذا كان التقرير هو الوثيقة الأساسية التي يبين المدقق فيها رأيه، فإن أوراق العمل هي المستندات التي تلي التقرير في الأهمية لمعرفة طبيعة الأعمال التي أنجزها المدقق وإلى أي مدى كان موضوعيا وملتزما بتنفيذ معايير التدقيق التي قام بعمله على أساسها، وإن هذه الأهمية القانونية لأوراق التدقيق تتطلب ضرورة تصنيفها بطريقة ملائمة ومناسبة، مع ضرورة اشتمالها على جميع المستندات والأوراق والمذكرات والجداول والمعلومات التي تؤيد قيام المدقق بجميع الخطوات اللازمة لمقابلة مسؤوليته[1].

**6- رسائل الارتباط (الالتزام) :**

تعد الشركة أو المؤسسة المحاسبية رسالة توجهها إلى العميل في حال قبولها القيام بأعمال عملية التدقيق في شركته، وتظهر هذه الرسالة شكل الارتباط وحجم عمل التدقيق ومداه والأجر الذي سوف يدفع، وهي تمثل الهدف الذي يتم بموجبه عمل التدقيق، وهي تشكل معيارا للعمل الذي ستقوم به المؤسسة المحاسبية، وتعد هذه الرسالة وسيلة لتجنب أي سوء فهم بين المؤسسة والعميل وطريقة جيدة لتجنب الالتزامات القانونية التي لم يتعهد المدقق بأدائها، وتعد هده الرسالة بشكل سنوي بالنسبة للعملاء الذين تستمر المؤسسة بمراجعة أعمالهم لعدة سنوات[2].

وتحتوي رسالة التدقيق على ما يلي :

- الهدف من مراجعة البيانات المالية.
- مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات والقوائم المالية.
- نطاق التدقيق بما في ذلك الإشارة إلى التشريعات والأنظمة القابلة للتطبيق أو بيانات المنظمة المهنية الرسمية التي يتقيد بها المدقق.
- صيغة تقديم التقارير أو وسيلة إبلاغ أخرى لنتائج الارتباط.
- حقيقة وجود خطر لا يمكن تجنبه وهو بقاء بعض التحريفات المادية التي قد لا يتمكن المدقق من اكتشافها بسبب الطبيعة الإخبارية، وجوانب القصور المتأصلة في أية عملية تدقيق إضافة إلى جوانب القصور المتأصلة في أي نظام للمحاسبة أو للرقابة الداخلية.
- حرية الوصول غير المقيدة إلى كل السجلات والمستندات والمعلومات الأخرى المطلوبة لعملية التدقيق.

1- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص159

2-نفس المرجع السابق، ص160

– بالإضافة إلى ذلك قد يرغب المدقق في تضمين رسالة الارتباط بعض المعلومات الأخرى منها على سبيل المثال[1]:

– الترتيبات المتعلقة بعملية التدقيق.

– التوقيع باستلام مصادقات كتابية من الإدارة بخصوص الإقرارات المقدمة منها فيما يتعلق بعملية التدقيق.

– الطلب من العميل المصادقة على شروط الارتباط عبر اعترافه باستلام رسالة الارتباط.

– الأساس الذي تحسب وفقه الأتعاب وأية ترتيبات لتسديد الفواتير.

– ترتيبات متعلقة باستخدام مدققين آخرين أو خبراء في بعض جوانب عملية التدقيق.

– ترتيبات متعلقة باستخدام المدققين الداخليين والموظفين الآخرين للعميل.

– ترتيبات تتعلق بالاتصال مع المدقق السابق إن وجد في حال كانت عملية التدقيق لأول مرة.

– أي احتمال لوجود قيد على نطاق عمل المدقق.

– الإشارة إلى أية اتفاقات إضافية بين العميل والمدقق.

1- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص160

**ملخص الفصل :**

نستخلص من دراستنا لهذا الفصل جملة من النتائج، فبداية تطور التدقيق وظهور المعايير الدولية للتدقيق جاء نتيجة حتمية لتطور الواقع الاقتصادي عقب ظهور الثورة الصناعية في أوربا، حيث تسارعت الأحداث بتطور الشركات الكبرى، وتعقد العمليات المحاسبية بظهور شركات متعددة الجنسيات وعمليات الاندماج،هذا ما تطلب وجود طرف خارجي مستقل، يقوم بعملية الرقابة و الفحص لهذه العمليات، لكن ليس الغاية منها اكتشاف الأخطاء أو الغش، وإنما هو إبداء الرأي حول ما إذا احترمت فيه القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية، وفيما إذا كانت هذه المعلومات تمثل الوضعية المالية بكل صدق.

ولإبداء الرأي من هذا الطرف المستقل ونقصد به مدقق الحسابات، فإنه لابد أن يمر بعدة خطوات حتى يكون هذا الرأي مقبول وذو مصداقية من طرف العملاء، حيث تكون البداية من التخطيط لعملية التدقيق، ثم فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعدها إيجاد أدلة إثبات تكون كافية وقوية،لإبداء الرأي في تقرير نهائي.

وفي محاولة عولمة الاقتصاد من طرف المختصين، ظهرت للوجود هيئات ومنظمات تبنت المعايير الدولية للتدقيق لتوحيد الجهود وربح الوقت، وكان الفضل للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في بداية تنظيم مهنة التدقيق و إعطائها صبغة عالمية، حيث تبنت هذه المعايير جل الدول أين لاقت قبول عاما لما تتميز به من مرونة.

# الفصل الثاني :

# الدراسة التطبيقية

**تمهيـــــد :**

من أجل تدعيم الدراسة النظرية، وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، جاء هذا الفصل ليعرض تحليلا لبيانات الدراسة، في محاولة لتبيان تطبيق منهجية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر، من خلال إتباع أسلوب الاستبيان الذي استخدمناه كأداة رئيسية لجمع البيانات وتفسير النتائج المتوصل إليها.

لتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن فرضيات الدراسة، تم توزيعها على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر، وبلغ عددها المعتمد للتحليل 32 استمارة.

كما قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث سيتم عرض الإطار المنهجي المعتمد في الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، والأداة المستخدمة فيها (الاستبانة) وأسلوب إعدادها وآلية اختبار صدقها وثباتها، والمؤشرات الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني فسيتم دراسة خصائص أفراد العينة، وكذا تحليل ومناقشة أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، فكان الشكل العام للفصل كالتالي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.

## المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المبحث الطريقة والإجراءات المعتمدة في إجراء الدراسة من خلال عرض المنهج المعتمد في الدراسة و نموذج الدراسة وأدوات الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة، والأداة المستخدمة فيها وأسلوب إعدادها وآلية اختبار صدقها وثباتها، والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات.

### المطلب الأول: منهج الدارسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام منهجين:

-المنهج الوصفي لوصف إجابات أفراد عينة الدراسة لمعرفة مستوى تطبيقهم لمعايير التدقيق الدولية، وكذا المقومات المتوفرة لديهم والتي تساعدهم في عملية التطبيق، والمعوقات التي تحول دون هذا التطبيق؛

-المنهج التحليلي لتحديد أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في منهجية التدقيق.

اعتمد نموذج الدراسة على نوعين من المتغيرات و هي:

-المتغير المستقل والمتمثل في المعايير الدولية للتدقيق؛

-المتغير التابع والمتمثل في منهجية التدقيق.

تقوم فكرة النموذج على محاولة التحقق من مدى تأثير تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في منهجية التدقيق، والشكل الموالي يوضح متغيرات الدراسة:

**شكل رقم (03) : نموذج الدراسة**

| المعايير الدولية للتدقيق | | منهجية التدقيق |
|---|---|---|
| -المعايير الدولية للتدقيق | أثرها على | - معايير العمل الميداني للتدقيق<br>- معايير إعداد تقارير التدقيق |
| **المتغير المستقل** | | **المتغير التابع** |

**المصدر**: من إعداد الطالبين استنادا لما سبق.

**المطلب الثاني: مجتمع الدراسة**

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة، ركزنا على الفئة المعنية بمهمة التدقيق في الجزائر والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

لقد قمنا بتوزيع 40 استمارة، واعتمدنا بصفة كبيرة على التسليم المباشر بالاتصال بمكاتب التدقيق، لقلة التجاوب مع الاستمارات المرسلة عن طريق البريد الالكتروني.

قام الطالبان بتوزيع 40 استمارة، وحرصا على استرجاع أكبر عدد منها رغم المشاكل التي واجهتهما في عملية التحصيل ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

**جدول رقم 03 : الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان:**

| البيان | التكرار | النسبة |
|---|---|---|
| الاستمارات الموزعة | 40 | 100% |
| الاستمارات المسترجعة | 36 | 90% |
| الاستمارات الملغاة | 02 | 5% |
| الاستمارات الواردة بعد الأجل | 02 | 5% |
| الاستمارات الصالحة للدراسة | 32 | 80% |

**المصدر**: من إعداد الطالبين

تم توزيع 40 استمارة، استرجع منها 32 استمارة صالحة للدراسة، أما الباقي فألغيت إما بسبب عدم تحصيلها أن بسبب التماطل و انتهاء فترة الدراسة، و تم إلغاء 02 بسبب عدم الجدية في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

نظرا لعدم التجاوب مع الدراسة عن طريق البريد الالكتروني، واعتمادنا على التسليم المباشر للاستمارات، فقد انحصرت الدراسة على المهنيين بولايتي برج بوعريريج و سطيف، وامتدت هذه الدراسة من الفترة الممتدة من 27 أفريل إلى غاية 25 ماي من سنة 2023.

شملت هذه الدراسة مهنيين في المحاسبة والمتمثلين أساسا في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

**المطلب الثالث: أدوات الدراسة**

سنحاول في هذا المطلب عرض الأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة، وأساليب جمع البيانات، إضافة إلى وصف الاستبانة ومختلف مراحل إعدادها وكذا اختبار صدقها وثباتها.

**أولا : أدوات المعالجة الإحصائية**

بهدف تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل الإجابات المتحصل عليها، وذلك بالاعتماد على مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية IBM SPSS إصدار26، الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة، وفيما يلي توضيح لهذه الأساليب ومبررات استخدامها.

– التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئة العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هاذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.

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

–الانحرافات المعيارية : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاثة و الانحراف الإجمالي للمحور؛

– معامل ألفا كرونباخ : لمعرفة ثبات وصدق بيانات الاستبيان؛

– معامل ارتباط بيرسون : للتأكد من صدق الاتساق الداخلي لكل محور من محاور الاستبيان وكذا دراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة؛

–الانحدار الخطي البسيط: لدراسة تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع وفق العلاقة: $y=ax+b$، بحيث: a هي ميل أو معامل الانحدار وتعني مقدار التغير في المتغير التابع عند زيادة قيمة المتغير المستقل بمقدار 1، أما b فهي معامل الثبات.

– تحليل التباين ANOVA: لمقارنة مجموعات البيانات لقياسها وتحديد أهميتها.

**ثانيا : الإستبيان**

تم الاعتماد في دراستنا على الاستبيان إذ يعد من أفضل أساليب التطبيق في مجال البحوث الوصفي، حيث يعتبر أداة رئيسية في جمع المعلومات، وقد تم تصميمه وفقا للإطار النظري للدراسة وبناءً على العديد من

الدراسات السابقة واعتمادا كذلك على آراء أساتذة مختصين في هذا المجال بما يعكس متغيرات الدراسة وفرضياتها، وفيما يلي عرض لمراحل تصميم الاستبيان ومكوناته وقياس صدقه وثباته.

**1- مراحل تصميم الاستبيان :**

مرت عملية تصميم الاستبيان بالمراحل التالية :

-إعداد استبيان أولي يعكس متغيرات الدراسة وفرضياتها؛

-عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمته لأهداف الدراسة؛

-إعادة تصميم الاستبيان أخذا بملاحظات المشرف؛

-عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين قبل التوزيع النهائي (الملحق 12)؛

-إعداد الاستبيان في شكله النهائي بناءً على ملاحظات المحكمين.

**2- وصف استمارة الاستبيان :**

تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين :

**الجزء الأول**: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية لعينة الدراسة (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، والخبرة المهنية).

**الجزء الثاني**: تم تقسيم هذا الجزء وفقا لطبيعة الموضوع إلى ثلاث محاور تشكل في مجملها 32 سؤالا.

المحور الأول: يضم ثمانية أسئلة حول المعايير الدولية للتدقيق.

المحور الثاني: يضم أربعة عشرة سؤالا حول المعايير العمل الميداني للتدقيق.

المحور الثالث: يضم عشرة أسئلة حول معايير إعداد تقارير التدقيق.

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت LIKERT SCALE الثلاثي لمعرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عناصر الاستبيان.

**جدول رقم 04 : مقياس ليكارت الثلاثي**

| التصنيف | موافق | محايد | غير موافق |
|---|---|---|---|
| الدرجة | 3 | 2 | 1 |
| المتوسط المرجح | (3 - 2.34) | (2.33 - 1.67) | (1.66 - 1) |

**المصدر**: من إعداد الطالبين

**ثالثا: اختبار صدق وثبات الاستبيان**

**1- اختبار صدق وثبات الاستبيان:**

تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان عن طريق ما يلي:

**1-1- قياس الصدق الظاهري** : لقد تم عرض الاستبيان على من المحكمين كما سبق الذكر بهدف التأكد من صحة وصياغة الاستمارة بنائيا ولغويا،

**1-2- قياس ثبات الاستبيان:** ثبات الاستبيان هو الحصول على النتائج نفسها إذا أعيد تطبيق الاستبيان على نفس العينة وفي نفس الظروف، و للتأكد من الثبات تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، وكانت النتائج كما يلي:

**جدول رقم 05: نتائج اختبار ألفا كرونباخ.**

| المحاور | عدد الفقرات | ألفا كرونباخ |
|---|---|---|
| المحور الأول: المعايير الدولية للتدقيق | 8 | 0.796 |
| المحور الثاني: معايير العمل الميداني للتدقيق | 14 | 0.799 |
| المحور الثالث: معايير إعداد تقارير التدقيق | 10 | 0.697 |
| **المجموع** | **32** | **0.880** |

**المصدر** : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان كان مرتفعا، حيث تتراوح بين 0.697 و0.799، كما كان معامل ألفا كرونباخ الاجمالي مرتفعا 0.880، وبناءً على هذا فإنه يكون قد تم التأكد من صدق ثبات الاستبيان.

**1-3- قياس صدق الاتساق الداخلي:** تم حساب الاتساق الداخلي لبيانات الدراسة من خلال حساب معامل الارتباط لفقرات الاستبيان وفقا لكل محور، كما يلي:

**– صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول:**

حيث أن المحور الأول يتكون من ثمانية فقرات تم التفصيل في الاتساق الداخلي لفقراتها على حدى، والجداول أدناه توضح معاملات الارتباط للفقرات والقيمة الاحتمالية .sig لكل فقرة.

**الجدول رقم 06 : الاتساق الداخلي لمحور المعايير الدولية للتدقيق**

| الفقرات | معامل ارتباط بيرسون | القيمة المعنوية.sig |
|---|---|---|
| 0.766 | 0.000 | 1-الهدف من المعايير الدولية للتدقيق هو توحيد الممارسات المهنية على المستوى الدولي. |
| 0.720 | 0.000 | 2- تساعد المعايير الدولية للتدقيق على تحسين أداء المدقق. |
| 0.650 | 0.000 | 3- تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة القوائم المالية. |
| 0.601 | 0.000 | 4- تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات. |
| 0.627 | 0.000 | 5- المعايير الدولية للتدقيق تكون فعالة حتى في حالة سوء التنظيم. |
| 0.527 | 0.002 | 6- يستند المدقق على معايير التدقيق الدولية لإثبات التزامه بالعناية المهنية في عمله. |
| 0.559 | 0.001 | 7- تساهم معايير التدقيق الدولية في الحكم على أداء المدقق. |
| 0.709 | 0.000 | 8- تساعد معايير التدقيق الدولية على تقليل التفاوت في أداء المدققين في مختلف دول العالم. |

**المصدر** : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

القيمة المعنوية.sig لكل الفقرات أقل من (0.05)، وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.527-0.766)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

**– صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني:**

يتكون المحور الثاني من أربعة عشر فقرة تم التفصيل في الاتساق الداخلي لفقراتها د على حدى، والجداول أدناه توضح معاملات الارتباط للفقرات والقيمة الاحتمالية .sig لكل فقرة.

**الجدول رقم 07 : الاتساق الداخلي لمحور معايير العمل الميداني للتدقيق**

| الفقرات | معامل ارتباط بيرسون | القيمة المعنوية.sig |
|---|---|---|
| 1-يعتمد المدقق على معيار التدقيق الدولي300 ISA (التخطيط لتدقيق القوائم المالية)عند إجراء عملية التخطيط. | 0.542 | 0.001 |
| 2-الهدف من وضع خطة لعملية التدقيق هو خفض مخاطر التدقيق. | 0.645 | 0.000 |
| 3-يجب على المدقق عند وضع خطة التدقيق أن تكون لديه المعرفة المسبقة بطبيعة وحجم نشاط المؤسسة. | 0.354 | 0.047 |
| 4-يتحمل المدقق مسؤولية التوجيه والإشراف للمساعدين. | 0.563 | 0.001 |
| 5-يتحمل المدقق مسؤولية امتثال المساعدين للمعايير المهنية. | 0.582 | 0.000 |
| 6- يجب على المدقق الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها من أجل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. | 0.561 | 0.001 |
| 7-يجب على المدقق فهم و دراسة نظام الرقابة الداخلية قبل تحديد نطاق وإجراءات التدقيق. | 0.455 | 0.009 |
| 8-يجب على المدقق إبلاغ الإدارة عن مواطن الضعف المادية التي تواجهه أثناء فحص نظام الرقابة الداخلية. | 0.494 | 0.004 |
| 9-يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية و ملائمة للوصول إلى نتائج مناسبة يبني عليها رأيه النهائي. | 0.507 | 0.003 |
| 10-أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة أكثر موثوقية من التي يتحصل عليها بطريقة غير مباشرة. | 0.574 | 0.001 |
| 11-يجب على المدقق تولي تصميم الإجراءات الجوهرية للحصول على أدلة الإثبات. | 0.536 | 0.002 |
| 12-على المدقق الاحتفاظ بأوراق العمل التي تتعلق بالأمور الهامة لعملية التدقيق لفترة زمنية كافية. | 0.530 | 0.002 |
| 13-يجب على المدقق تسجيل المعلومات المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق في أوراق العمل. | 0.448 | 0.010 |
| 14-يجب على المدقق الالتزام بمحتوى المعيار 230 فيما يخص تنظيم أوراق العمل ومحتواها. | 0.670 | 0.000 |

**المصدر** : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

القيمة الاحتمالية.sig لكل الفقرات أقل من (0.05)، وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.354-0.670)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

**-صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث:**

حيث أن المحور الثالث يتكون من عشر فقرات تم التفصيل في الاتساق الداخلي لفقراتها على حدى، والجداول أدناه توضح معاملات الارتباط للفقرات والقيمة الاحتمالية .sig لكل فقرة.

**الجدول رقم 08: الاتساق الداخلي لمحور معايير إعداد معايير التدقيق**

| الفقرات | معامل ارتباط بيرسون | القيمة المعنوية.sig |
|---|---|---|
| 1-يجب على المدقق تقييم الاستنتاجات و الأدلة التي حصل عليها لتكوين الرأي حول القوائم المالية. | 0.391 | 0.027 |
| 2-يجب أن يكون رأي المدقق عن القوائم المالية واضحا ومكتوبا. | 0.511 | 0.003 |
| 3-لا يمكن للمدقق إبداء الرأي في حالة استنتاج أن القوائم المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية. | 0.478 | 0.006 |
| 4-يجب أن يتضمن تقرير المدقق أربع فقرات رئيسية هي فقرة المقدمة، فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية، فقرة مسؤولية المدقق، فقرة الرأي. | 0.392 | 0.026 |
| 5-يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث اللاحقة في القوائم المالية وفي تقرير المدقق. | 0.658 | 0.000 |
| 6-على المدقق دراسة ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل عند ظهور أحداث قد تؤثر بشكل جوهري بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية. | 0.656 | 0.000 |
| 7-يجب على المدقق عند إبداء رأيه أن يبين أن الإدارة هي المسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية. | 0.562 | 0.001 |
| 8-يجب على المدقق أن يرسل التقرير النهائي إلى المساهمين أو مجلس الإدارة. | 0.560 | 0.001 |
| 9-يجب على المدقق في حالة اكتشاف وقائع بعد إصدار القوائم المالية أن يدرس إمكانية تعديل القوائم المالية ومناقشة الأمر مع الإدارة لاتخاذ الإجراء المناسب. | 0.525 | 0.002 |
| 10-يجب على المدقق أن يعطي رأيا صحيح وعادلا. | 0.544 | 0.001 |

**المصدر** : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

القيمة الاحتمالية.sig لكل الفقرات أقل من (0.05)، وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.391-0.658)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

## المبحث الثاني: اختبار أنموذج الدراسة

سنتناول في هذا المبحث خصائص أفراد العينة وكذا تحليل ومناقشة إجاباتهم واختبار صحة الفرضيات إضافة إلى دراسة اختبار الفروقات من خلال تحليل ANOVA الأحادي.

### المطلب الأول : خصائص أفراد عينة الدراسة

تم تقسيم أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص التالية: العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، وفيما يلي التكرار النسبي و المطلق لها.

**أولا– العمر :**

بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئة العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي:

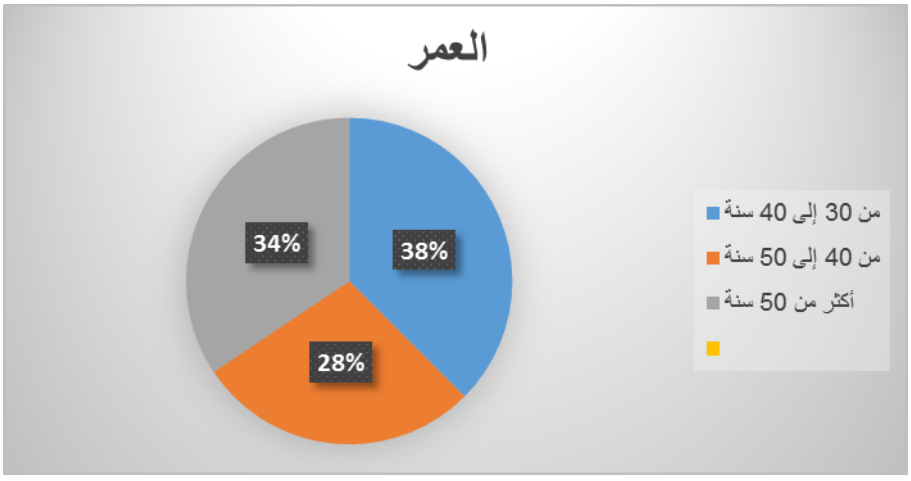
**جدول رقم 09: توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.**

| العمر | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| من 30 إلى 40 سنة | 12 | 37.5 |
| من 40 إلى 50 سنة | 9 | 28.1 |
| أكثر من 50 سنة | 11 | 34.4 |
| **المجموع** | **32** | **100** |

**المصدر** : من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان و برنامج SPSS

يمكن توضيح معلومات الجدول وفق الشكل التالي :

**شكل رقم 04 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية**




**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

يوضح لنا الجدول رقم : 08 توزيع أفراد عينة الدراسة على الفئات العمرية، و يمكن إستخلاص أن الأفراد الذين أعمارهم ما بين 30 و 40 سنة يشكلون نسبة 37.5 %، و هم يمثلون أكبر نسبة، والأفراد الأكثر من 50 سنة يشكلون نسبة 34.4%، أما الأفراد الذين تتراوح أعمارهم ما بين 40 و50 سنة يشكلون نسبة 28.1 %.

**ثانيا– المؤهل العلمي** :

كانت التكرارات و النسب التي تخص عينات أفراد الدراسة وفق المؤهل العلمي كما هو مبين في الجدول التالي :

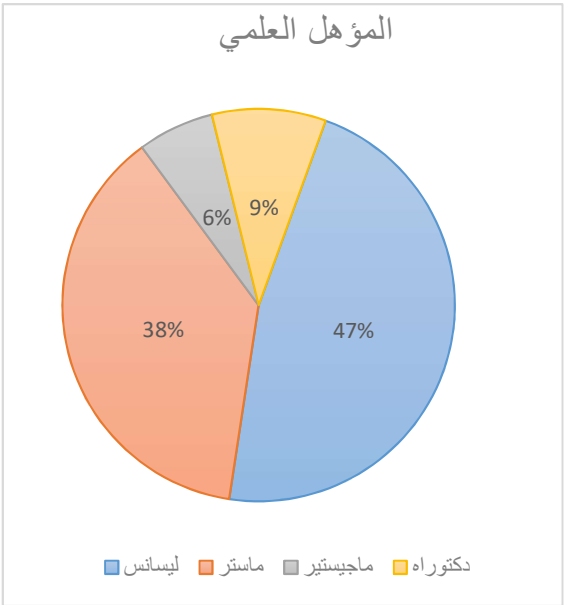
**جدول رقم 10 : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.**

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| ليسانس | 15 | 46.9 |
| ماستر | 12 | 37.5 |
| ماجيستير | 2 | 6.3 |
| دكتوراه | 3 | 9.4 |
| شهادة مهنية | 0 | 0 |
| **المجموع** | **32** | **100** |

**المصدر** : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج SPSS

يمكن توضيح معلومات الجدول وفق الشكل التالي :

**شكل رقم 05** : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي




**المصدر** : من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

يوضح لنا الجدول رقم 09 : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 46.9 % و نسبة الحاصلين على شهادة الماستر 37.5 %، الحاصلين على شهادة ماجيستير 6.3%، الحاصلين على شهادة دكتوراه 9.4 % أما نسبة الحاصلين على الشهادة المهنية فهي 0 %. و الملاحظ أن أكبر نسبة كانت من الحاصلين على شهادة ليسانس.

**ثالثا– الوظيفة :**

بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة للوظيفة لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي :

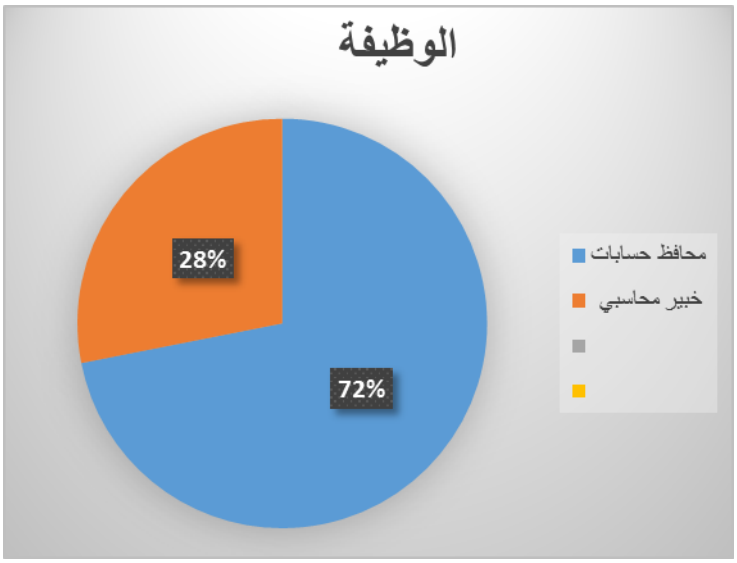
**جدول رقم 11 : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.**

| الوظيفة | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| محافظ حسابات | 23 | 71.9 |
| خبير محاسبي | 9 | 28.1 |
| **المجموع** | **32** | **100** |

**المصدر** : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج SPSS

يمكن توضيح معلومات الجدول وفق الشكل التالي :

**شكل رقم 06: تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة**




**المصدر** : من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

يوضح لنا الجدول رقم 10 أن وظيفة محافظ حسابات تمثل أكبر نسبة بـ 71.9 % أما نسبة وظيفة الخبير المحاسبي فكانت 28.1 %.

**رابعا– الخبرة المهنية :**

بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة للخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي :

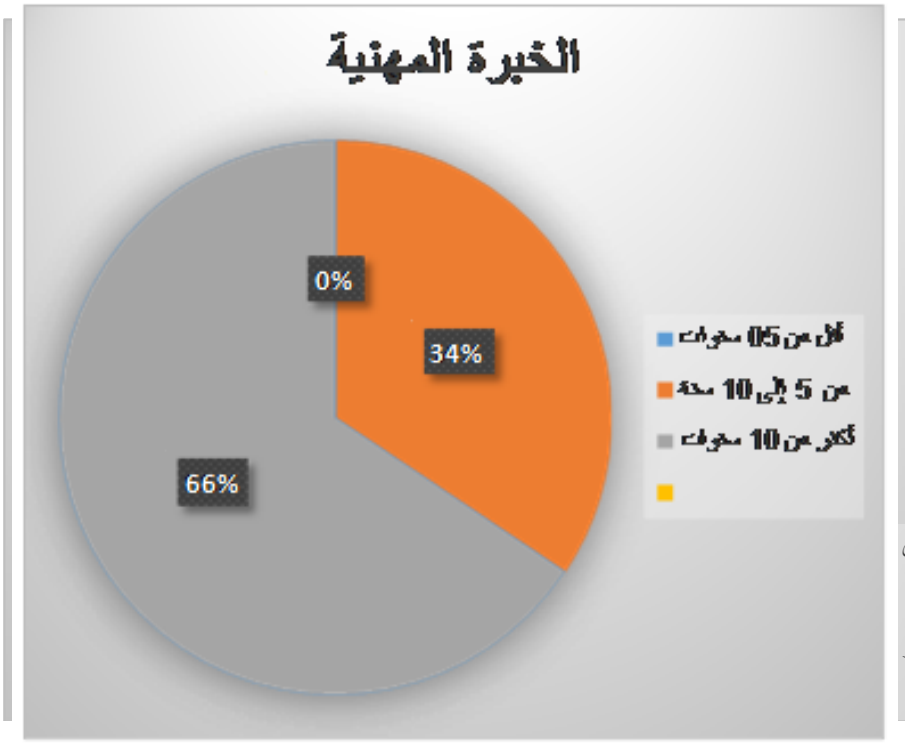
**جدول رقم 12 : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية**

| الخبرة المهنية | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| أقل من 05 سنوات | 0 | 0 |
| من 5 إلى 10 سنة | 11 | 34.4 |
| أكثر من 10 سنوات | 21 | 65.6 |
| **المجموع** | **32** | **100** |

**المصدر** : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج SPSS

يمكن توضيح معلومات الجدول وفق الشكل التالي :

**شكل رقم 07** : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية




**المصدر** : من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

يوضح لنا الجدول رقم 11 : أنه لا يوجد من بين أفراد العينة من لديه خبرة أقل من 05 سنوات أي بنسبة 0 %، أما نسبة الذين لديهم خبرة بين 05 إلى 10 سنوات فهي 34.4 % و الذين لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات فيمثلون أكبر نسبة بـ 65.6 % وهي أكبر نسبة وتعكس أن معظم أفراد العينة لديهم الخبرة الكافية لممارسة مهنة لتدقيق.

**المطلب الثاني : تحليل ومناقشة النتائج واختبار الفرضيات**

سنحاول في هذا المطلب تحليل ومناقشة نتائج إجابات عينة الدراسة على محاور الاستبيان الثلاثة، اعتمادا على الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة الاتجاه العام للإجابات، بهدف التأكد من صحة فرضيات هذه الدراسة.

**أولا– المعايير الدولية للتدقيق :**

يتكون المحور الأول –كما سبق الذكر– من 08 فقرات، وسيتم تحليل آراء عينة الدراسة وفقا لكل فقرة لمعرفة رأي ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر حول معايير التدقيق الدولية، بحيث يصف الجدول أدناه وجهة نظر المستجوبين حول معايير التدقيق الدولية :

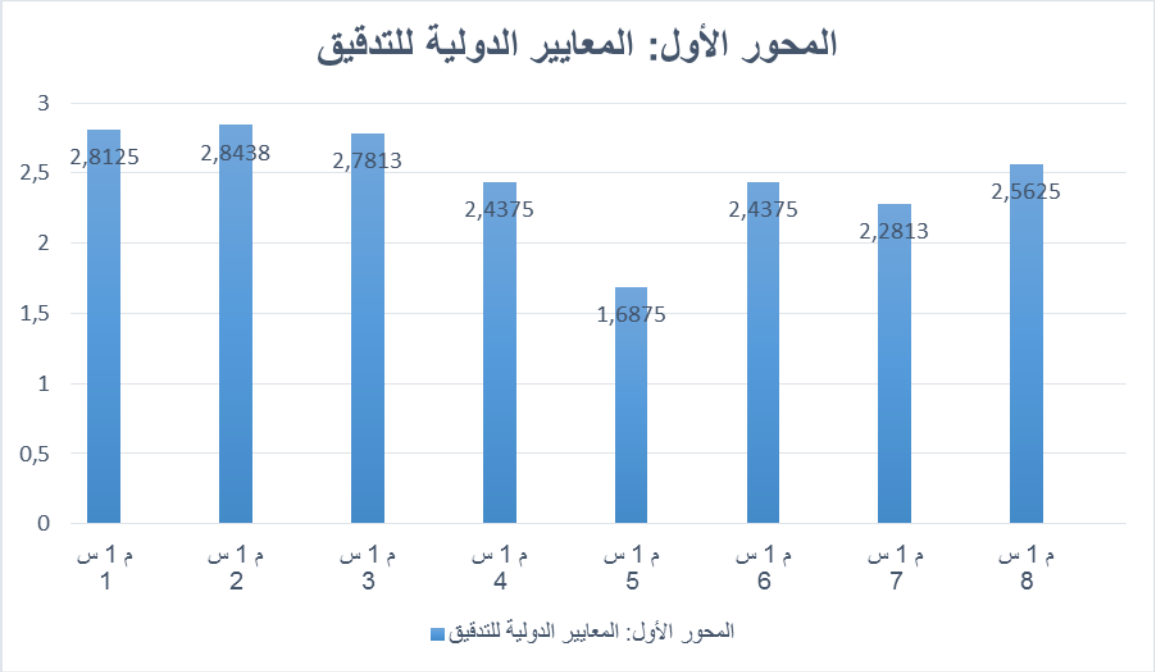
**جدول رقم 13: نتائج إجابات عينة الدراسة حول المعايير الدولية للتدقيق.**

| الفقرة | | غير موافق | محايد | موافق | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى الأهمية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| السؤال 1 | ت | 1 | 4 | 27 | 2.8125 | 0.47093 | موافق |
| | % | 3.1 | 12.5 | 84.4 | | | |
| السؤال 2 | ت | 1 | 3 | 28 | 2.8438 | 0.44789 | موافق |
| | % | 3.1 | 9.4 | 87.5 | | | |
| السؤال 3 | ت | 1 | 5 | 26 | 2.7813 | 0.49084 | موافق |
| | % | 3.1 | 15.6 | 81.3 | | | |
| السؤال 4 | ت | 2 | 14 | 16 | 2.4375 | 0.61892 | موافق |
| | % | 6.3 | 43.8 | 50.0 | | | |
| السؤال 5 | ت | 14 | 14 | 4 | 1.6875 | 0.69270 | محايد |
| | % | 43.8 | 43.8 | 12.5 | | | |
| السؤال 6 | ت | 6 | 6 | 20 | 2.4375 | 0.80071 | موافق |
| | % | 18.8 | 18.8 | 62.5 | | | |
| السؤال 7 | ت | 7 | 9 | 16 | 2.2813 | 0.81258 | موافق |
| | % | 21.9 | 28.1 | 50.0 | | | |
| السؤال 8 | ت | 5 | 4 | 23 | 2.5625 | 0.75935 | موافق |
| | % | 15.6 | 12.5 | 71.9 | | | |
| **إجمالي المحور الأول** | | | | | **2.4805** | **0.40300** | **موافق** |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

و يمكن توضيح نتائج الجدول من خلال الشكل التالي :

**شكل رقم 08: نتائج إجابات عينة الدراسة حول معايير الدولية للتدقيق.**




**المصدر** : من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام لمحور معايير التدقيق الدولية (2.48) بانحراف معياري (0.40) أي أن اتجاه العينة لهذا المحور كان موافق حسب الوزن المعروف، وفيما يلي ترتيبها من حيث أهميتها.

**– تساعد المعايير الدولية للتدقيق على تحسين أداء المدقق:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.8438)، وانحراف معياري (0.44789) برأي موافق، حيث أن 87.5% أجابوا بموافق و 9.4% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 3.1%.

**– الهدف من المعايير الدولية للتدقيق هو توحيد الممارسات المهنية على المستوى الدولي:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (2.8125)، وانحراف معياري (0.47093) برأي موافق، حيث أن 84.4% أجابوا بموافق و 12.5% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 3.1%.

**– تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة القوائم المالية:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.7813)، وانحراف معياري (0.49084) برأي موافق، حيث أن 81.3% أجابوا بموافق و 15.6% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 3.1%.

**– تساعد معايير التدقيق الدولية على تقليل التفاوت في أداء المدققين في مختلف دول العالم:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (2.5625)، وانحراف معياري (0.75935) برأي موافق، حيث أن 71.9% أجابوا بموافق و 12.5% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 15.6%.

**– تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2.4375)، وانحراف معياري (0.80071) برأي موافق، حيث أن 50.0% أجابوا بموافق و 43.8% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 6.3%.

**– يستند المدقق على معايير التدقيق الدولية لإثبات التزامه بالعناية المهنية في عمله:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (2.4375)، وانحراف معياري (0.61892) برأي موافق، حيث أن 62.5% أجابوا بموافق و 18.8% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 18.8%.

**– تساهم معايير التدقيق الدولية في الحكم على أداء المدقق:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (2.2813)، وانحراف معياري (0.81258) برأي موافق، حيث أن 50.0% أجابوا بموافق و 28.1% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 21.9%.

**– المعايير الدولية للتدقيق تكون فعالة حتى في حالة سوء التنظيم:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (1.6875)، وانحراف معياري (0.69270) برأي محايد، حيث أن 43.8% أجابوا برأي محايد و 43.8% برأي غير موافق، في حين أجاب بموافق 12.5%.

استنادا على ما سبق الاتجاه العام لهذا المحور كان موافق وبمستوى أهمية مقبول، وهو ما يعكس أهمية المعايير الدولية للتدقيق، **أي أن الفرضية الأولى صحيحة.**

**ثانيا: معايير العمل الميداني للتدقيق**

يتكون المحور الثاني من 14 فقرة، وسيتم تحليل آراء عينة الدراسة وفقا لكل فقرة لمعرفة رأي مهنيي التدقيق في الجزائر حول معايير العمل الميداني للتدقيق، يصف الجدول أدناه وجهة نظر المستجوبين حول معايير العمل الميداني للتدقيق:

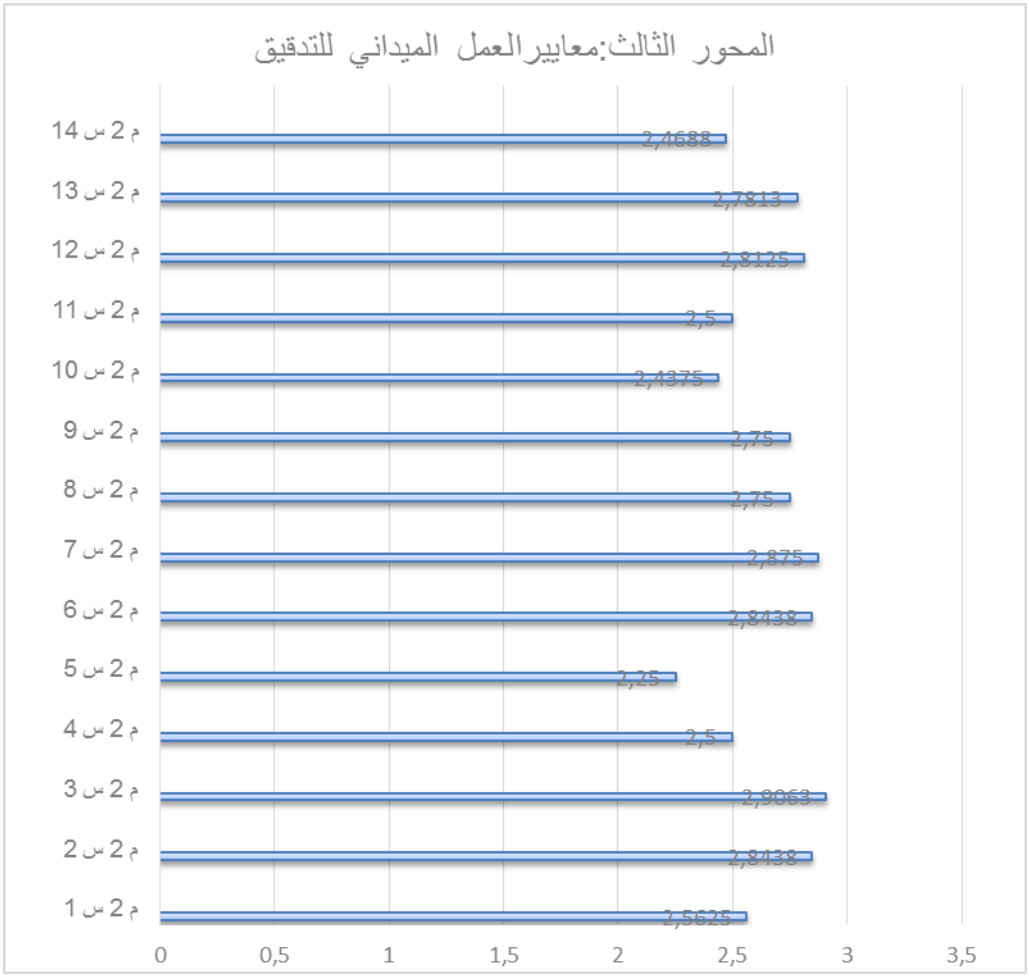
**جدول رقم 14: نتائج إجابات عينة الدراسة حول معايير العمل الميداني للتدقيق.**

| الفقرة | | غير موافق | محايد | موافق | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى الأهمية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| السؤال 1 | ت | 4 | 6 | 22 | 2.5625 | 0.71561 | موافق |
| | % | 12.5 | 18.8 | 68.8 | | | |
| السؤال 2 | ت | 1 | 3 | 28 | 2.8438 | 0.44789 | موافق |
| | % | 3.1 | 9.4 | 87.5 | | | |
| السؤال 3 | ت | 1 | 1 | 30 | 2.9063 | 0.39015 | موافق |
| | % | 3.1 | 3.1 | 93.8 | | | |
| السؤال 4 | ت | 5 | 6 | 21 | 2.5000 | 0.76200 | موافق |
| | % | 15.6 | 18.8 | 65.6 | | | |
| السؤال 5 | ت | 7 | 10 | 15 | 2.2500 | 0.51490 | موافق |
| | % | 21.9 | 31.3 | 46.9 | | | |
| السؤال 6 | ت | 2 | 1 | 29 | 2.8438 | 0.51490 | موافق |
| | % | 6.3 | 3.1 | 90.6 | | | |
| السؤال 7 | ت | 1 | 2 | 29 | 2.8750 | 0.42121 | موافق |
| | % | 3.1 | 6.3 | 90.6 | | | |
| السؤال 8 | ت | 2 | 4 | 26 | 2.7500 | 0.56796 | موافق |
| | % | 6.3 | 12.5 | 81.3 | | | |
| السؤال 9 | ت | 2 | 4 | 26 | 2.7500 | 0.56796 | موافق |
| | % | 6.3 | 12.5 | 81.3 | | | |
| السؤال 10 | ت | 4 | 10 | 18 | 2.4375 | 0.71561 | موافق |
| | % | 12.5 | 31.3 | 56.3 | | | |
| السؤال 11 | ت | 4 | 8 | 20 | 2.5000 | 0.71842 | موافق |
| | % | 12.5 | 25 | 62.5 | | | |
| السؤال 12 | ت | 0 | 6 | 26 | 2.8125 | 0.39656 | موافق |
| | % | 0 | 18.8 | 81.3 | | | |
| السؤال 13 | ت | 1 | 5 | 26 | 2.7813 | 0.49084 | موافق |
| | % | 3.1 | 15.6 | 81.3 | | | |
| السؤال 14 | ت | 2 | 13 | 17 | 2.4688 | 0.62136 | موافق |
| | % | 6.3 | 40.6 | 53.1 | | | |
| **إجمالي المحور الثاني** | | | | | **2.6629** | **0.31437** | **موافق** |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول من خلال الشكل التالي:

**شكل رقم 09: نتائج إجابات عينة الدراسة حول معايير العمل الميداني للتدقيق.**




**المصدر** :من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام لمحور معايير العمل الميداني للتدقيق (2.66) بانحراف معياري (0.31) أي أن اتجاه العينة لهذا المحور كان موافق حسب الوزن المعروف، وفيما يلي ترتيبها من حيث أهميتها.

**– يجب على المدقق عند وضع خطة التدقيق أن تكون لديه المعرفة المسبقة بطبيعة وحجم نشاط المؤسسة:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.9063)، وانحراف معياري (0.39015) برأي موافق، حيث أن 93.8% أجابوا بموافق و 3.1% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 3.1%.

**– يجب على المدقق الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها من أجل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (2.8750)، وانحراف معياري (0.42121) برأي موافق، حيث أن 90.6% أجابوا بموافق و 6.3% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 3.1%.

**– الهدف من وضع خطة لعملية التدقيق هو خفض مخاطر التدقيق:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.8438)، وانحراف معياري (0.44789) برأي موافق، حيث أن 87.5% أجابوا بموافق و 9.4% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 3.1%.

**– يتحمل المدقق المسؤولية عند استعمال أعمال مدقق أخر:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (2.8438)، وانحراف معياري (0.51490) برأي موافق، حيث أن 90.6% أجابوا بموافق و 3.1% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 6.3%.

**– يجب على المدقق تولي تصميم الإجراءات الجوهرية للحصول على أدلة الإثبات:**

تأتي العبارة (م2س12) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2.8125)، وانحراف معيار (0.39656) برأي موافق، حيث أن 81.3% أجابوا بموافق و 15.6% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 3.1%.

**– على المدقق الاحتفاظ بأوراق العمل التي تتعلق بالأمور الهامة لعملية التدقيق لفترة زمنية كافية:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (2.7813)، وانحراف معياري (0.49084) برأي موافق، حيث أن 81.3% أجابوا بموافق و 15.6% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 3.1%.

**– يجب على المدقق فهم و دراسة نظام الرقابة الداخلية قبل تحديد نطاق وإجراءات التدقيق:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (2.7500)، وانحراف معياري (0.56796) برأي موافق، حيث أن 81.3% أجابوا بموافق و 12.5% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 6.3%.

**– يجب على المدقق إبلاغ الإدارة عن مواطن الضعف المادية التي تواجهه أثناء فحص نظام الرقابة الداخلية:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (2.7500)، وانحراف معياري (0.56796) برأي موافق، حيث أن 81.3% أجابوا بموافق و 12.5% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 6.3%.

**– يعتمد المدقق على معيار التدقيق الدولي ISA 300 (التخطيط لتدقيق القوائم المالية)عند إجراء عملية التخطيط :**

تأتي هذه العبارة في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (2.5625)، وانحراف معياري (0.71561) برأي موافق، حيث أن 68.8% أجابوا بموافق و 18.8% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 12.5%.

**– أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة أكثر موثوقية من التي يتحصل عليها بطريقة غير مباشرة:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي (2.5000)، وانحراف معياري (0.71842) برأي موافق، حيث أن 62.5% أجابوا بموافق و 25% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 12.5%.

**– يتحمل المدقق مسؤولية التوجيه والإشراف للمساعدين:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي (2.5000)، وانحراف معياري (0.76200) برأي موافق، حيث أن 65.6% أجابوا بموافق و 18.8% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 15.6%.

**– يجب على المدقق تسجيل المعلومات المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق في أوراق العمل:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي (2.4688)، وانحراف معياري (0.62136) برأي موافق، حيث أن 46.9% أجابوا بموافق و 31.3% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 21.9%.

**– يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية و ملائمة للوصول إلى نتائج مناسبة يبني عليها رأيه النهائي:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي (2.4375)، وانحراف معياري (0.71561) برأي موافق، حيث أن 56.3% أجابوا بموافق و 31.3% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 12.5%.

**– يتحمل المدقق مسؤولية امتثال المساعدين للمعايير المهنية:**

تأتي العبارة في المرتبة الرابعة عشر بمتوسط حسابي (2.2500)، وانحراف معياري (0.51490) برأي موافق، حيث أن 46.9% أجابوا بموافق و 31.3% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 21.9%.

استنادا على ما سبق الاتجاه العام لهذا المحور كان موافق وبمستوى أهمية مقبول، وهو ما يعكس تطبيق المهنيين الجزائريين لمعايير العمل الميداني للتدقيق.

**ثالثا: معايير إعداد تقارير التدقيق.**

يتكون المحور الثالث –كما سبق الذكر– من 10 فقرات، وسيتم تحليل آراء عينة الدراسة وفقا لكل فقرة لمعرفة رأي مهنيي التدقيق في الجزائر حول معايير التدقيق الدولية، يصف الجدول أدناه وجهة نظر المستجوبين حول معايير التدقيق الدولية :

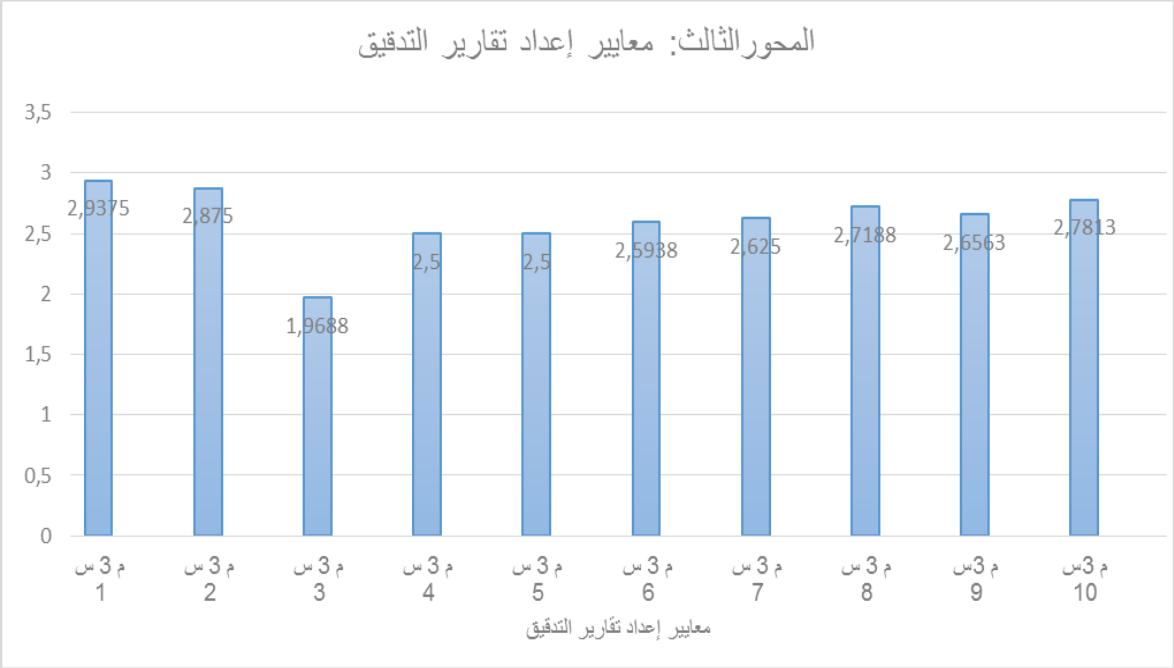
**جدول رقم 15: نتائج إجابات عينة الدراسة حول معايير إعداد تقارير التدقيق.**

| الفقرة | | غير موافق | محايد | موافق | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى الأهمية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| السؤال 1 | ت | 0 | 2 | 30 | 2.9375 | 0.24593 | موافق |
| | % | 0 | 6.3 | 93.8 | | | |
| السؤال 2 | ت | 0 | 4 | 28 | 2.8750 | 0.33601 | موافق |
| | % | 0 | 12.5 | 87.5 | | | |
| السؤال 3 | ت | 10 | 13 | 9 | 1.9688 | 0.78224 | محايد |
| | % | 31.3 | 40.6 | 28.1 | | | |
| السؤال 4 | ت | 3 | 10 | 19 | 2.5000 | 0.67202 | موافق |
| | % | 9.4 | 31.3 | 59.4 | | | |
| السؤال 5 | ت | 5 | 6 | 21 | 2.5000 | 0.76200 | موافق |
| | % | 15.6 | 18.8 | 65.6 | | | |
| السؤال 6 | ت | 2 | 9 | 21 | 2.5938 | 0.61484 | موافق |
| | % | 6.3 | 28.1 | 65.6 | | | |
| السؤال 7 | ت | 3 | 6 | 23 | 2.6250 | 0.65991 | موافق |
| | % | 9.4 | 18.8 | 71.9 | | | |
| السؤال 8 | ت | 3 | 3 | 26 | 2.7188 | 0.63421 | موافق |
| | % | 9.4 | 9.4 | 81.3 | | | |
| السؤال 9 | ت | 1 | 9 | 22 | 2.6563 | 0.54532 | موافق |
| | % | 3.1 | 28.1 | 68.8 | | | |
| السؤال 10 | ت | 2 | 3 | 27 | 2.7813 | 0.55267 | موافق |
| | % | 6.3 | 9.4 | 84.4 | | | |
| **إجمالي المحور الثالث** | | | | | **2.6156** | **0.31223** | **موافق** |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

ويمكن توضيح نتائج الجدول من خلال الشكل التالي:

**شكل رقم 10: نتائج إجابات عينة الدراسة حول معايير إعداد تقارير التدقيق.**




**المصدر** :من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام لمحور معايير إعداد تقارير التدقيق (2.61) بانحراف معياري (0.31) أي أن اتجاه العينة لهذا المحور كان موافق حسب الوزن المعروف، مما يعكس مستوى أهمية مرتفع وفيما يلي ترتيبها من حيث أهميتها:

**– يجب على المدقق تقييم الاستنتاجات و الأدلة التي حصل عليها لتكوين الرأي حول القوائم المالية:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.9375)، وانحراف معياري (0.24593) برأي موافق، حيث أن 93.8% أجابوا بموافق و 6.3% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 0%.

**– يجب أن يكون رأي المدقق عن القوائم المالية واضحا ومكتوبا:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (2.8750)، وانحراف معياري (0.33601) برأي موافق، حيث أن 87.5% أجابوا بموافق و 12.5% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 0%.

**– يجب على المدقق أن يعطي رأيا صحيحا وعادلا:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.7813)، وانحراف معياري (0.55267) برأي موافق، حيث أن 84.4% أجابوا بموافق و 9.4% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 6.3%.

**– يجب على المدقق أن يرسل التقرير النهائي إلى المساهمين أو مجلس الإدارة:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (2.7188)، وانحراف معياري (0.63421) برأي موافق، حيث أن 81.3% أجابوا بموافق و 9.4% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 9.4%.

**– يجب على المدقق في حالة اكتشاف وقائع بعد إصدار القوائم المالية أن يدرس إمكانية تعديل القوائم المالية ومناقشة الأمر مع الإدارة لاتخاذ الإجراء المناسب:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2.6563)، وانحراف معياري (0.54532) برأي موافق، حيث أن 68.8% أجابوا بموافق و 28.1% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 3.1%.

**– يجب على المدقق عند إبداء رأيه أن يبين أن الإدارة هي المسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (2.6250)، وانحراف معياري (0.65991) برأي موافق، حيث أن 71.9% أجابوا بموافق و 18.8% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 9.4%.

**– على المدقق دراسة ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل عند ظهور أحداث قد تؤثر بشكل جوهري بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (2.5938)، وانحراف معياري (0.61484) برأي موافق، حيث أن 65.6% أجابوا بموافق و 28.1% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 6.3%.

**– يجب أن يتضمن تقرير المدقق أربع فقرات رئيسية هي فقرة المقدمة، فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية، فقرة مسؤولية المدقق، فقرة الرأي:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (2.5000)، وانحراف معياري (0.67202) برأي موافق، حيث أن 59.4% أجابوا بموافق و31.3% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 9.4%.

**– يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث اللاحقة في القوائم المالية وفي تقرير المدقق:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (2.5000)، وانحراف معياري (0.76200) برأي موافق، حيث أن 65.6% أجابوا بموافق و18.8% برأي محايد، في حين أجاب بغير موافق 15.6%.

**– يجب على المدقق أن يعطي رأيا صحيحا وعادلا:**

تأتي هذه العبارة في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي (1.9688)، وانحراف معياري (0.78224) برأي محايد حيث أن 40.6% أجابوا بمحايد و 31.3% برأي غير موافق، في حين أجاب بموافق 28.1%.

استنادا على ما سبق الاتجاه العام لهذا المحور كان موافق وبمستوى أهمية مقبول جدا، وهو ما يعكس التزام المهنيين الجزائريين بمعايير إعداد تقارير التدقيق.

**المطلب الثالث: دراسة أثر المعايير الدولية للتدقيق على منهجية التدقيق**

سنحاول في هذا المطلب دراسة كل من العلاقة والتأثير بين المعايير الدولية للتدقيق وبعدي منهجية التدقيق المتمثلة في معايير العمل الميداني للتدقيق، ومعايير إعداد تقارير التدقيق.

**أولا– دراسة العلاقة بين المعايير الدولية للتدقيق ومنهجية التدقيق :**

**1– دراسة العلاقة بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير العمل الميداني للتدقيق :**

يوضح الجدول أدناه نتائج علاقة الارتباط بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير العمل الميداني للتدقيق:

**جدول رقم 16: نتائج علاقة الارتباط بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير العمل الميداني للتدقيق**

| | معايير العمل الميداني للتدقيق | |
|---|---|---|
| **المعايير الدولية للتدقيق** | قيمة الارتباط | مستوى المعنوية .sig |
| | 0.667 | 0.000 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية موجبة بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير العمل الميداني للتدقيق، حيث بلغ الارتباط بينهما 66.7% عند مستوى معنوية أقل من 0.01 أي بدرجة ثقة (99%)، ويمكن تفسير ذلك بأن ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر يطبقون معايير العمل الميداني للتدقيق.

**2– دراسة العلاقة بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير إعداد تقارير التدقيق**

يوضح الجدول أدناه نتائج علاقة الارتباط بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير إعداد تقارير التدقيق:

**جدول رقم 17: نتائج علاقة الارتباط بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير إعداد تقارير التدقيق**

| | معايير إعداد تقارير التدقيق | |
|---|---|---|
| **المعايير الدولية للتدقيق** | قيمة الارتباط | مستوى المعنوية .sig |
| | 0.672 | 0.000 |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية موجبة بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير إعداد تقارير التدقيق، حيث بلغ الارتباط بينهما 67.2% عند مستوى معنوية أقل من 0.01 أي بدرجة ثقة (99%)، ويمكن تفسير ذلك بأن ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر يطبقون معايير إعداد تقارير التدقيق.

مما سبق يمكن القول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 بين المعايير الدولية للتدقيق ومنهجية التدقيق، أي أن **الفرضية الأولى صحيحة**.

**ثانيا: تحديد طبيعة التأثير بين المعايير الدولية للتدقيق ومنهجية التدقيق**

**1- تحديد طبيعة التأثير بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير العمل الميداني للتدقيق**

يوضح الجدول أدناه نتائج تأثير المعايير الدولية للتدقيق ومعايير العمل الميداني للتدقيق:

**جدول رقم 18 : نتائج تأثير المعايير الدولية للتدقيق في معايير العمل الميداني للتدقيق**

| | المعامل الثابت $B_0$ | معامل الانحدار $B_1$ | معامل التحديد $R^2$ | مستوى المعنوية sig. | القرار |
|---|---|---|---|---|---|
| **المعايير الدولية للتدقيق** | 1.372 | 0.520 | 0.445 | 0.000 | يوجد تأثير |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم 18 أن مستوى المعنوية للمعايير الدولية للتدقيق أقل من 0.01 مما يدل على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية موجبة للمعاير الدولية للتدقيق في معايير العمل الميداني للتدقيق، أي تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يساهم في تطبيق معايير العمل الميداني للتدقيق بنسبة 52%. ويمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي: $y = 1.372 + 0.520x$

مما سبق يمكن القول أنه يوجد تأثير إيجابي وملحوظ ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 للمعايير الدولية للتدقيق على معايير العمل الميداني للتدقيق، **أي أن الفرضية الثانية صحيحة**.

**2- تحديد طبيعة التأثير بين المعايير الدولية للتدقيق ومعايير إعداد تقارير التدقيق**

يوضح الجدول أدناه نتائج تأثير المعايير الدولية للتدقيق ومعايير إعداد تقارير التدقيق:

**جدول رقم 19: نتائج تأثير المعايير الدولية للتدقيق في معايير إعداد تقارير التدقيق**

| | المعامل الثابت $B_0$ | معامل الانحدار $B_1$ | معامل التحديد $R^2$ | مستوى المعنوية sig. | القرار |
|---|---|---|---|---|---|
| **المعايير الدولية للتدقيق** | 1.324 | 0.521 | 0.452 | 0.000 | يوجد تأثير |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم 19 أن مستوى المعنوية للمعايير الدولية للتدقيق أقل من 0.01 مما يدل على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية موجبة للمعاير الدولية للتدقيق في معايير إعداد تقارير التدقيق، أي تطبيق المعايير الدولية للتدقيق يساهم في تطبيق معايير إعداد تقارير التدقيق بنسبة 52.1%. ويمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي: $Y=1.324 + 0.521x$

مما سبق يمكن القول أنه يوجد تأثير إيجابي وملحوظ ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 للمعايير الدولية للتدقيق على معايير إعداد تقارير التدقيق، **أي ان الفرضية الثالثة صحيحة.**

**ثالثا: دراسة اختبار الفروق**

لدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية لأفراد عينة الدراسة، نقوم بإجراء اختبار التباين الأحادي ANOVA لاكتشاف هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية على محاور الإستبيان.

**1-العمر:**

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للعمر، حيث جاءت القيمة المعنوية أكبر من 0.05 غير دالة إحصائيا.

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير العمر على المحور الأول

**جدول رقم 20 : نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير العمر على المحور الأول**

| المحور الثاني تبعا للعمر | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| من 30 إلى 40 سنة | 0.851 | 0.437 | غير دال |
| من 40 إلى 50 سنة | | | |
| أكبر من 50 سنة | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير العمر على المحور الثاني

**جدول رقم 21: نتائج اختبار التباين الأحادي(ANOVA) تبعا لمتغير العمر على المحور الثاني**

| المحور الثاني تبعا للعمر | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| من 30 إلى 40 سنة | 0.927 | 0.407 | غير دال |
| من 40 إلى 50 سنة | | | |
| أكبر من 50 سنة | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير العمر على المحور الثالث

**جدول رقم 22 : نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير العمر على المحور الثالث**

| المحور الثاني تبعا للعمر | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| من 30 إلى 40 سنة | 0.701 | 0.504 | غير دال |
| من 40 إلى 50 سنة | | | |
| أكبر من 50 سنة | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

**2-المؤهل العلمي :**

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمؤهل العلمي على المحور الأول، حيث جاءت القيمة المعنوية أكبر من 0.05 غير دالة إحصائيا.

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير المؤهل العلمي على المحور الأول

**جدول رقم 23 : نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي على المحور الأول**

| المحور الثاني تبعا للمؤهل العلمي | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| ليسانس | 1.850 | 0.161 | غير دال |
| ماستر | | | |
| دكتوراه | | | |
| شهادة مهنية | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير المؤهل العلمي على المحور الثاني

**جدول رقم 24 : نتائج اختبار التباين الأحادي(ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي على المحور الثاني**

| المحور الثاني تبعا للمؤهل العلمي | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| ليسانس | 2.979 | 0.048 | دال |
| ماستر | | | |
| دكتوراه | | | |
| شهادة مهنية | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يوضح الجدول (23) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمؤهل العلمي، حيث جاءت قيم (ف) 2.979 بقيمة معنوية 0.048 أقل من 0.05 دالة إحصائيا، أي أن المؤهل العلمي أثر في الإجابة على فقرات المحور الثاني.

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير المؤهل العلمي على المحور الثالث

**جدول رقم 25: نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي على المحور الثالث**

| المحور الثالث تبعا للمؤهل العلمي | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| ليسانس | 5.888 | 0.003 | دال |
| ماستر | | | |
| دكتوراه | | | |
| شهادة مهنية | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يوضح الجدول رقم (24) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمؤهل العلمي، حيث جاءت قيم (ف) 5.888 بقيمة معنوية 0.003 أقل من 0.05 دالة إحصائيا، أي أن المؤهل العلمي أثر في الإجابة على فقرات المحور الثالث.

**3-الوظيفة :**

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للوظيفة، حيث جاءت القيمة المعنوية أكبر من 0.05 غير دالة إحصائيا.

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير الوظيفة على المحور الأول

**جدول رقم 26 : نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الوظيفة على المحور الأول**

| المحور الثالث تبعا للوظيفة | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| محافظ حسابات | 0.457 | 0.504 | غير دال |
| خبير محاسب | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير الوظيفة على المحور الثاني

**جدول رقم 27 : نتائج اختبار التباين الأحادي(ANOVA) تبعا لمتغير الوظيفة على المحور الثاني**

| المحور الثالث تبعا للوظيفة | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| محافظ حسابات | 0.002 | 0.967 | غير دال |
| خبير محاسب | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير الخبرة المهنية على المحور الثالث

**جدول رقم 28 : نتائج اختبار التباين الأحادي(ANOVA) تبعا لمتغير الوظيفة على المحور الثالث**

| المحور الثالث تبعا للوظيفة | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| محافظ حسابات | 0.861 | 0.359 | غير دال |
| خبير محاسب | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

**4-الخبرة المهنية :**

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير الخبرة المهنية على المحور الأول

**جدول رقم 29: نتائج اختبار التباين الأحادي(ANOVA) تبعا لمتغير الخبرة المهنية على المحور الأول**

| المحور الأول تبعا للخبرة المهنية | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| أقل من 05 سنوات | 4.419 | 0.044 | دال |
| من 5 إلى 10 سنوات | | | |
| أكثر من 10 سنوات | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

يوضح الجدول رقم (29) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية للخبرة المهنية، حيث جاءت قيم (ف) 4.419 بقيمة معنوية 0.044 أقل من 0.05 دالة إحصائيا، أي أن الخبرة المهنية أثرت في الإجابة على فقرات المحور الأول.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للخبرة المهنية على المحور الثاني، حيث جاءت القيمة المعنوية أكبر من 0.05 غير دالة إحصائيا.

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير الخبرة المهنية على المحور الثاني

**جدول رقم 30 : نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الخبرة المهنية على المحور الثاني**

| المحور الأول تبعا للخبرة المهنية | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| أقل من 05 سنوات | 0.460 | 0.503 | غير دال |
| من 5 إلى 10 سنوات | | | |
| أكثر من 10 سنوات | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للخبرة المهنية على المحور الثالث، حيث جاءت القيمة المعنوية أكبر من 0.05 غير دالة إحصائيا.

يوضح الجدول التالي نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية لمتغير الخبرة المهنية على المحور الثالث

**جدول رقم 31 : نتائج اختبار التباين الأحادي(ANOVA) تبعا لمتغير الخبرة المهنية على المحور الثالث**

| المحور الأول تبعا للخبرة المهنية | قيمة ف | القيمة المعنوية | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| أقل من 05 سنوات | 4.419 | 0.044 | دال |
| من 5 إلى 10 سنوات | | | |
| أكثر من 10 سنوات | | | |

**المصدر**: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج برنامج spss

**ملخص الفصل :**

من خلال هذه الدراسة الميدانية حاولنا معرفة رأي المهنيين الجزائريين في أهمية معايير التدقيق الدولية، مع دراسة مدى تطبيق منهجية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، والتي تتعلق أساسا بمعايير العمل الميداني للتدقيق ومعايير إعداد تقارير التدقيق، من خلال إتباع أسلوب الاستبيان الذي استخدمناه كأداة رئيسية لجمع البيانات، تماشيا مع فرضيات الدراسة، وتفسير النتائج المتوصل إليها.

قمنا بعرض الإطار المنهجي المعتمد في الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، والأداة المستخدمة فيها (الاستبيان) وأسلوب إعدادها وآلية اختبار صدقها وثباتها، والمؤشرات الإحصائية المستخدمة.

كما قمنا بوصف خصائص عينة الدراسة بالاعتماد على المعلومات المدرجة في الاستبيان الإحصائي، حيث تم دراسة خصائص المستجوبين والتي اقتصرت على فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لأنها الفئة المعنية بمهنة التدقيق في الجزائر.

وبعد قيامنا بتحليل بيانات الاستبيان ومناقشة النتائج واختبار الفرضيات، توصلنا إلى أنه توجد علاقة وتأثير إيجابي بين المعايير الدولية للتدقيق ومنهجية التدقيق أي أن هناك توجه إلى تبني منهجية للتدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر.

# الخاتمة

**الخاتمـة :**

لقد تم من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية البحث التي تدور حول إشكالية إلى أي مدى يمكن لمنهجية التدقيق في ظل المعايير الدولية في تحسين أداء التدقيق ؟ وما إمكانية تطبقيها في الجزائر ؟من خلال الفصلين وانطلاقا من الفرضيات الأساسية وباستخدام الأدوات الإحصائية، تبين لنا أن مهنة التدقيق يجب أن تتوفر على مجموعة من المعايير حتى تتمكن من الأداء الجيد لهذه المهنة، بحيث تتولى المنظمات المهنية مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون هذه المهنة، أين تقوم بإصدار معايير تدقيق الأداء المهني، وتعتبر هذه المعايير كمعالم للاسترشاد بها لمن يرغب في ممارسة هذه المهنة، وتعتبر معايير التدقيق الأمريكية أول معايير يتم إصدارها لمهنة التدقيق الخارجي و التي صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، كما أن هذه المعايير هي المصدر الأساسي لكل المعايير التي تعتمد عليها مهنة التدقيق في معظم دول العالم، ليقوم بعدها مجلس معايير التدقيق الدولية والتأكيد الدولي بإصدار معايير التدقيق الدولية، و المتمثلة في معايير العمل الميداني و إعداد التقرير النهائي من جل الارتقاء بمستوى الأداء المهني لمهنة التدقيق، حيث لاقت قبولا عاما من ممارسي هذه المهنة لما تتميز به من مرونة، حيث ترك المجال للمنظمات المهنية مفتوحا للاسترشاد بها وتكييفها مع بيئة كل دولة.

وبالرغم أن الجزائر تبنت هذه المعايير بعد الإصلاحات الهيكلية التي قامت بها من خلال إصدار القانون08/81، إلا أنها تبقى مهنة التدقيق بعيدة عن الأداء المهني لانعدام شروط الاستقلالية والحياد أثناء تأدية مهنة التدقيق وهذا ما يستدعي إلى ضرورة وجود منظمة مهنية مستقلة تعمل على الارتقاء بهذه المهنة، وذلك بتفعيل تطبيق منهجية التدقيق في ظل المعايير الدولية، وخاصة نحن مقبلين على الانضمام إلى منظمة البريكس في قادم الأيام.

ولقد سمح لنا البحث باستخلاص عدة نتائج يمكن عرضها في النقاط التالية :

**– نتائج اختبار الفرضيات :**

بعد عرض و تحليل كل جوانب الموضوع بشقيه النظري و التطبيقي، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعة مسبقا كما يلي :

بالنسبة للفرضية الأولى : خلصت الدراسة إلى أن معايير التدقيق الدولية جاءت كحتمية اقتصادية بعد تعقد العمليات الحسابية لتوحيد مهنة التدقيق في العالم.

بالنسبة للفرضية الثانية : خلصت الدراسة إلى أنه يتم تطبيق معايير التدقيق الميداني للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

بالنسبة للفرضية الثالثة : خلصت الدراسة إلى أنه يتم تطبيق معايير إعداد التقارير في الجزائر وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.

**– أهم النتائج المتوصل إليها**

– تنظيم مهنة التدقيق غبر هيئات ومنظمات عالمية موحدة تسمى الاتحاد الدولي للمحاسبين.

– إصدار معايير دولية من قبل مجلس معايير التدقيق الدولية والتأكيد الدولي.

– وجود قبول عام لمعايير التدقيق الدولية لتميزها بالمرونة.

– تعتبر المعايير الدولية للتدقيق كمعالم للاسترشاد بها لمن يرغب في ممارسة المهنة.

– محاولة تطوير المهنة بإصدار معايير تتماشى مع التطورات الاقتصادية الحاصلة.

– محاولة توحيد الجهود للارتقاء بهنة التدقيق.

– هناك علاقة ارتباط بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية.

– عدم توفر هيئة مستقلة لمهنة التدقيق في الجزائر يقوض من إمكانية تطويرها.

– عدم استقلالية مهني التدقيق يجعلها مهنة شكلية ليس لها تأثير.

– رغم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بإصدار قوانين تنظم المهنة إلا أنها غير مفعلة.

**– الاقتراحات:**

– ضرورة تأسيس هيئة مهنية مستقلة تتولى الإشراف والتنظيم لهذه المهنة.

– تفعيل القوانين الصادرة من طرف الدولة لتطوير مهنة التدقيق.

– القيام بدورات تحسيسية من اجل تبني معايير التدقيق الدولية من اجل تطوير المهنة.

– القيام بدورات تكوينية دولية لفائدة المحاسبين في الخارج للاحتكاك بالمنظمات العالمية.

– الإسراع في تبني معايير التدقيق الدولية وتفعيلها من اجل القضاء على التهرب الضريبي.

**– أفاق البحث :**

تناول البحث منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية للجزائر، مبرزا معايير التدقيق الدولية، مع عرض تفصيلي لهذه الأخيرة و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، و باعتبار التحولات التي شهدتها الجزائر في منظومتها القانونية، مما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة، و من بينها :

- تأثير مهنة التدقيق في ظل المعايير الدولية على جلب الاستثمارات.
- انعكاس تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر على مكافحة الفساد في المؤسسات الاقتصادية.
- دور مهنة التدقيق في محاربة التهرب الضريبي في الجزائر.

# قائمة المراجع

**قائمة المراجع باللغة العربية**

**أ- الكتب**

1_ احمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

2- احمد حلمي جمعة، ت**طور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009.

3- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

4- خالد امين عبد الله، ع**لم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية** ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر ، الأردن.

5- رزق أبو زيد الشحنه، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية(الإطار النظري)، دار وائل للنشر، 2015.

6- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية الطبعة الثالثة**، دار وائل للنشر، الأردن.

7- علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية**، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2015.

8- عيد حام الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم المهنية بالمملكة العربية السعودية**، ط1، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، الرياض، السعودية، 1994.

9- عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخداما في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية،ط1**، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، الرياض.

10- مُحَّد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة لخارجية، **المفاهيم الأساسية وليات لتطبيق وفق للمعايير لمتعرف عليها ولمعايير لدولية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر، 2002.

11- مُحَّد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، الطبعة الثانية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.

12- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مُحَّد السيد سريا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، 2001، ص 194.

**ب– الرسائل الجامعية والمذكرات**

[1]– زيادي سامي، **مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر،** أطروحة دكتورا،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر،2021_2022،

[2] صلاح ربيعة ، **المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير،** كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004

[3] مُحَّد أمين مازون.رسالة ماجستير ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،** جامعة الجزائر3 ، الجزائر،2011/2010

[4] مبسوطة هوارية، **فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية المحاسبية الدولية في الجزائر،** أطروحة دكتورة، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر،،2016/2015

**ج– المقالات والمداخلات في الملتقيات العلمية**

[1] زيادي سامي، **منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية،** مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 04 ، العدد 01،2020

[2] زوهري جليلة،صالح الياس، و**اقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية,** مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر،31جانفي 2015

[3] مُحَّد بوسماحة، علاوي لخضر ، التدقيق،**Pages Bleues**، الجزائر،2022

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

5_American Accounting Association. "**Report of the committee on basic Auditing concepet**". The Accounting Review (Supplement to voi,xLvit,1972),p,18

**د– الهيئات والمنظمات**

1_ الاتحاد الدولي للمحاسبين 2008

2_إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2018 النسخة IAASB الأصلية

# الملاحق

**وزارة التعليم العالي و البحث العلمي**
**جامعة محمَّد البشير الإبراهيمي –برج بوعريريج–**
**كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير**
**قسم العلوم التجارية**
**تخصص : محاسبة و جباية معمقة**

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، من خلال إعداد مذكرة بعنوان "منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية"، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان لمعرفة مدى تطبيق المعايير الدولية على أرض الواقع.

يشرفنا (سيدي/سيدتي) اختياركم ضمن عينة الدراسة هذه كما يسعدنا تفضلكم بإعطاء الأهمية والموضوعية في إجابتكم عن هذه الأسئلة.

نشكركم مسبقا جزيل الشكر على مساعدتكم لنا، كما نتعهد لكم أن مساهمتكم لن تستخدم سوى لأغراض هذا البحث العلمي، ونلتزم أن تبقى إجابتكم تحت السرية التامة.

تحيـــاتنا الخالصـــة

**–الطالب: عبد الواحد عبد الوهاب**

**–الطالب: نوفـــل إبراهيـــم**

- **معلومات عامة عن عينة الدراسة:**

العمر: من 30 إلى 40 سنة □ من 40 إلى 50 سنة □ أكثر من 50 سنة □

المؤهل العلمي: ليسانس □ماستر □ ماجستير □ دكتوراه □ شهادة مهنية □

الوظيفة الحالية: محافظ حسابات □ خبير محاسبي □

الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات □ من 05 سنوات إلى 10 سنوات □ أكثر من 10 سنوات □

الرجاء وضع علامة X في الخانة المناسبة

- **المحور الأول: معايير الدولية للتدقيق**

| الفقرة | موافق | محايد | غير موافق |
|---|---|---|---|
| **1-الهدف من المعايير الدولية للتدقيق هو توحيد الممارسات المهنية على المستوى الدولي.** | | | |
| **2- تساعد المعايير الدولية للتدقيق على تحسين أداء المدقق.** | | | |
| **3- تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.** | | | |
| **4- تساعد المعايير الدولية للتدقيق مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات.** | | | |
| **5- المعايير الدولية للتدقيق تكون فعالة حتى في حالة سوء التنظيم.** | | | |
| **6- يستند المدقق على معايير التدقيق الدولية لإثبات التزامه بالعناية المهنية في عمله.** | | | |
| **7- تساهم معايير التدقيق الدولية في الحكم على أداء المدقق.** | | | |
| **8- تساعد معايير التدقيق الدولية على تقليل التفاوت في أداء المدققين في مختلف دول العالم.** | | | |

- **المحور الثاني: معايير العمل الميداني للتدقيق**

| الفقرة | موافق | محايد | غير موافق |
|---|---|---|---|
| **1-يعتمد المدقق على معيار التدقيق الدولي ISA 300 (التخطيط لتدقيق القوائم المالية)عند إجراء عملية التخطيط** | | | |
| **2-الهدف من وضع خطة لعملية التدقيق هو خفض مخاطر التدقيق** | | | |
| **3-يجب على المدقق عند وضع خطة التدقيق أن تكون لديه المعرفة المسبقة بطبيعة وحجم نشاط المؤسسة.** | | | |
| **4-يتحمل المدقق مسؤولية التوجيه والإشراف للمساعدين.** | | | |
| **5-يتحمل المدقق مسؤولية امتثال المساعدين للمعايير المهنية.** | | | |
| **6- يجب على المدقق الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها من أجل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.** | | | |
| **7-يجب على المدقق فهم و دراسة نظام الرقابة الداخلية قبل تحديد نطاق وإجراءات التدقيق.** | | | |
| **8-يجب على المدقق إبلاغ الإدارة عن مواطن الضعف المادية التي تواجهه أثناء فحص نظام الرقابة الداخلية.** | | | |
| **9-يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية و ملائمة للوصول إلى نتائج مناسبة يبني عليها رأيه النهائي.** | | | |
| **10-أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة أكثر موثوقية من التي يتحصل عليها بطريقة مباشرة.** | | | |
| **11-يجب على المدقق تولي تصميم الإجراءات الجوهرية للحصول على أدلة الإثبات** | | | |
| **12-على المدقق الاحتفاظ بأوراق العمل التي تتعلق بالأمور الهامة لعملية التدقيق لفترة زمنية كافية.** | | | |
| **13-يجب على المدقق تسجيل المعلومات المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق في أوراق العمل.** | | | |
| **14-يجب على المدقق الالتزام بمحتوى المعيار 230 فيما يخص تنظيم أوراق العمل ومحتواها.** | | | |

- **المحور الثالث: معايير أعداد تقارير التدقيق**

| الفقرة | موافق | محايد | غير موافق |
|---|---|---|---|
| **1-يجب على المدقق تقييم الاستنتاجات و الأدلة التي حصل عليها لتكوين الرأي حول القوائم المالية.** | | | |
| **2-يجب أن يكون رأي المدقق عن القوائم المالية واضحا ومكتوبا.** | | | |
| **3-لا يمكن للمدقق إبداء الرأي في حالة استنتاج أن القوائم المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية.** | | | |
| **4-يجب أن يتضمن تقرير المدقق أربع فقرات رئيسية هي فقرة المقدمة، فقرة مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية، فقرة مسؤولية المدقق، فقرة الرأي** | | | |
| **5-يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث اللاحقة في القوائم المالية وفي تقرير المدقق** | | | |
| **6-على المدقق دراسة ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل عند ظهور أحداث قد تؤثر بشكل جوهري بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية** | | | |
| **7-يجب على المدقق عند إبداء رأيه أن يبين أن الإدارة هي المسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية** | | | |
| **8-يجب على المدقق أن يرسل التقرير النهائي إلى المساهمين أو مجلس الإدارة.** | | | |
| **9-يجب على المدقق في حالة اكتشاف وقائع بعد إصدار القوائم المالية أن يدرس إمكانية تعديل القوائم المالية ومناقشة الأمر مع الإدارة لاتخاذ الإجراء المناسب** | | | |
| **10- يجب على المدقق أن يعطي رأيا صحيحا وعادلا.** | | | |

**الملحق رقم (01) : اختبار ألفا كرونباخ**

# Fiabilité
# Echelle : ALL VARIABLES

## Récapitulatif de traitement des observations

| | | N | % |
|---|---|---|---|
| Observations | Valide | 32 | 100,0 |
| | Exclue[a] | 0 | ,0 |
| | Total | 32 | 100,0 |

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

## Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| ,880 | 36 |

```
RELIABILITY
8س1م 7س1م 6س1م 5س1م 4س1م 3س1م 2س1م 1س1م/VARIABLES=
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

## Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| ,769 | 8 |

```
RELIABILITY
11 س2م10 س2م9 س2م8 س2م7 س2م6 س2م5 س2م4 س2م3 س2م2 س2م1 س2م/VARIABLES=
14س2م13 س2م12 س2م
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

## Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| ,799 | 14 |

```
RELIABILITY
10س3م9 س3م8 س3م7 س3م6 س3م5 س3م4 س3م3 س3م2 س3م1 س3م/VARIABLES=
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

## Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| ,697 | 10 |

## الملحق رقم (02) : الاتساق الداخلي لمحور المعايير الدولية للتدقيق

**Corrélations**

| | | Axe1 | م1س1 | م1س2 | م1س3 | م1س4 | م1س5 | م1س6 | م1س7 | م1س8 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Axe1 | Corrélation de Pearson | 1 | ,766** | ,720** | ,650** | ,601** | ,627** | ,527** | ,559** | ,709** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,002 | ,001 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م1س1 | Corrélation de Pearson | ,766** | 1 | ,774** | ,654** | ,512** | ,309 | ,396* | ,227 | ,395* |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | | ,000 | ,000 | ,003 | ,085 | ,025 | ,212 | ,025 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م1س2 | Corrélation de Pearson | ,720** | ,774** | 1 | ,573** | ,604** | ,357* | ,107 | ,213 | ,456** |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | | ,001 | ,000 | ,045 | ,561 | ,241 | ,009 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م1س3 | Corrélation de Pearson | ,650** | ,654** | ,573** | 1 | ,431* | ,267 | ,251 | ,240 | ,254 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,001 | | ,014 | ,140 | ,165 | ,186 | ,160 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م1س4 | Corrélation de Pearson | ,601** | ,512** | ,604** | ,431* | 1 | ,329 | ,057 | ,196 | ,214 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,003 | ,000 | ,014 | | ,066 | ,757 | ,281 | ,238 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م1س5 | Corrélation de Pearson | ,627** | ,309 | ,357* | ,267 | ,329 | 1 | ,138 | ,276 | ,468** |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,085 | ,045 | ,140 | ,066 | | ,451 | ,127 | ,007 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م1س6 | Corrélation de Pearson | ,527** | ,396* | ,107 | ,251 | ,057 | ,138 | 1 | ,152 | ,378* |
| | Sig. (bilatérale) | ,002 | ,025 | ,561 | ,165 | ,757 | ,451 | | ,407 | ,033 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م1س7 | Corrélation de Pearson | ,559** | ,227 | ,213 | ,240 | ,196 | ,276 | ,152 | 1 | ,310 |
| | Sig. (bilatérale) | ,001 | ,212 | ,241 | ,186 | ,281 | ,127 | ,407 | | ,084 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م1س8 | Corrélation de Pearson | ,709** | ,395* | ,456** | ,254 | ,214 | ,468** | ,378* | ,310 | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,025 | ,009 | ,160 | ,238 | ,007 | ,033 | ,084 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

## الملحق رقم (03) : الاتساق الداخلي لمحور معايير العمل الميداني للتدقيق

**Corrélations**

| | | Axe2 | م2س1 | م2س2 | م2س3 | م2س4 | م2س5 | م2س6 | م2س7 | م2س8 | م2س9 | م2س10 | م2س11 | م2س12 | م2س13 | م2س14 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Axe2 | Corrélation de Pearson | 1 | ,542** | ,645** | ,354* | ,563** | ,582** | ,561** | ,455** | ,494** | ,507** | ,574** | ,536** | ,530** | ,448* | ,670** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,001 | ,000 | ,047 | ,001 | ,000 | ,001 | ,009 | ,004 | ,003 | ,001 | ,002 | ,002 | ,010 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س1 | Corrélation de Pearson | ,542** | 1 | ,384* | ,311 | ,118 | ,365* | ,421* | ,027 | ,278 | ,040 | ,260 | ,000 | ,043 | ,086 | ,549** |
| | Sig. (bilatérale) | ,001 | | ,030 | ,084 | ,519 | ,040 | ,016 | ,884 | ,124 | ,829 | ,151 | 1,000 | ,817 | ,639 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س2 | Corrélation de Pearson | ,645** | ,384* | 1 | ,283 | ,236 | ,202 | ,450** | ,406* | ,476** | ,476** | ,421* | ,050 | ,375* | ,133 | ,272 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,030 | | ,117 | ,193 | ,268 | ,010 | ,021 | ,006 | ,006 | ,016 | ,785 | ,035 | ,468 | ,133 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س3 | Corrélation de Pearson | ,354* | ,311 | ,283 | 1 | -,054 | -,026 | ,888** | ,123 | ,182 | ,182 | ,267 | -,058 | ,091 | ,058 | -,079 |
| | Sig. (bilatérale) | ,047 | ,084 | ,117 | | ,768 | ,889 | ,000 | ,504 | ,319 | ,319 | ,139 | ,754 | ,620 | ,753 | ,667 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س4 | Corrélation de Pearson | ,563** | ,118 | ,236 | -,054 | 1 | ,632** | -,041 | ,101 | ,000 | ,149 | ,414* | ,295 | ,000 | ,216 | ,511** |
| | Sig. (bilatérale) | ,001 | ,519 | ,193 | ,768 | | ,000 | ,823 | ,584 | 1,000 | ,415 | ,018 | ,102 | 1,000 | ,236 | ,003 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س5 | Corrélation de Pearson | ,582** | ,365* | ,202 | -,026 | ,632** | 1 | ,097 | ,000 | ,000 | ,212 | ,309 | ,168 | ,152 | ,225 | ,404* |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,040 | ,268 | ,889 | ,000 | | ,596 | 1,000 | 1,000 | ,244 | ,086 | ,359 | ,407 | ,216 | ,022 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س6 | Corrélation de Pearson | ,561** | ,421* | ,450** | ,888** | -,041 | ,097 | 1 | ,205 | ,414* | ,303 | ,279 | ,131 | ,326 | ,243 | ,035 |
| | Sig. (bilatérale) | ,001 | ,016 | ,010 | ,000 | ,823 | ,596 | | ,262 | ,019 | ,091 | ,122 | ,475 | ,069 | ,180 | ,851 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س7 | Corrélation de Pearson | ,455** | ,027 | ,406* | ,123 | ,101 | ,000 | ,205 | 1 | ,539** | ,135 | ,187 | ,426* | ,435* | ,020 | ,231 |

| | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Sig. (bilatérale) | ,009 | ,884 | ,021 | ,504 | ,584 | 1,000 | ,262 | | ,001 | ,462 | ,305 | ,015 | ,013 | ,916 | ,203 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س8 | Corrélation de Pearson | ,494** | ,278 | ,476** | ,182 | ,000 | ,000 | ,414* | ,539** | 1 | ,200 | ,040 | ,237 | ,358* | ,145 | ,251 |
| | Sig. (bilatérale) | ,004 | ,124 | ,006 | ,319 | 1,000 | 1,000 | ,019 | ,001 | | ,272 | ,829 | ,191 | ,044 | ,430 | ,165 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س9 | Corrélation de Pearson | ,507** | ,040 | ,476** | ,182 | ,149 | ,212 | ,303 | ,135 | ,200 | 1 | ,198 | ,158 | ,358* | ,260 | ,343 |
| | Sig. (bilatérale) | ,003 | ,829 | ,006 | ,319 | ,415 | ,244 | ,091 | ,462 | ,272 | | ,276 | ,387 | ,044 | ,150 | ,055 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س10 | Corrélation de Pearson | ,574** | ,260 | ,421* | ,267 | ,414* | ,309 | ,279 | ,187 | ,040 | ,198 | 1 | ,188 | ,185 | ,189 | ,177 |
| | Sig. (bilatérale) | ,001 | ,151 | ,016 | ,139 | ,018 | ,086 | ,122 | ,305 | ,829 | ,276 | | ,302 | ,311 | ,299 | ,333 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س11 | Corrélation de Pearson | ,536** | ,000 | ,050 | -,058 | ,295 | ,168 | ,131 | ,426* | ,237 | ,158 | ,188 | 1 | ,566** | ,320 | ,470** |
| | Sig. (bilatérale) | ,002 | 1,000 | ,785 | ,754 | ,102 | ,359 | ,475 | ,015 | ,191 | ,387 | ,302 | | ,001 | ,074 | ,007 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س12 | Corrélation de Pearson | ,530** | ,043 | ,375* | ,091 | ,000 | ,152 | ,326 | ,435* | ,358* | ,358* | ,185 | ,566** | 1 | ,280 | ,237 |
| | Sig. (bilatérale) | ,002 | ,817 | ,035 | ,620 | 1,000 | ,407 | ,069 | ,013 | ,044 | ,044 | ,311 | ,001 | | ,121 | ,191 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س13 | Corrélation de Pearson | ,448* | ,086 | ,133 | ,058 | ,216 | ,225 | ,243 | ,020 | ,145 | ,260 | ,189 | ,320 | ,280 | 1 | ,241 |
| | Sig. (bilatérale) | ,010 | ,639 | ,468 | ,753 | ,236 | ,216 | ,180 | ,916 | ,430 | ,150 | ,299 | ,074 | ,121 | | ,183 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م2س14 | Corrélation de Pearson | ,670** | ,549** | ,272 | -,079 | ,511** | ,404* | ,035 | ,231 | ,251 | ,343 | ,177 | ,470** | ,237 | ,241 | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,001 | ,133 | ,667 | ,003 | ,022 | ,851 | ,203 | ,165 | ,055 | ,333 | ,007 | ,191 | ,183 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

## الملحق رقم (04) : الاتساق الداخلي لمحور معايير إعداد تقارير التدقيق

**Corrélations**

| | | Axe3 | م3س1 | م3س2 | م3س3 | م3س4 | م3س5 | م3س6 | م3س7 | م3س8 | م3س9 | م3س10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Axe3 | Corrélation de Pearson | 1 | ,391* | ,511** | ,478** | ,392* | ,658** | ,656** | ,562** | ,560** | ,525** | ,544** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,027 | ,003 | ,006 | ,026 | ,000 | ,000 | ,001 | ,001 | ,002 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م3س1 | Corrélation de Pearson | ,391* | 1 | ,293 | -,010 | ,000 | ,172 | ,253 | ,050 | ,297 | ,316 | ,371* |
| | Sig. (bilatérale) | ,027 | | ,104 | ,955 | 1,000 | ,346 | ,162 | ,787 | ,098 | ,078 | ,037 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م3س2 | Corrélation de Pearson | ,511** | ,293 | 1 | -,015 | ,143 | ,126 | ,371* | ,073 | ,284 | ,462** | ,543** |
| | Sig. (bilatérale) | ,003 | ,104 | | ,934 | ,435 | ,492 | ,037 | ,692 | ,115 | ,008 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م3س3 | Corrélation de Pearson | ,478** | -,010 | -,015 | 1 | ,153 | ,298 | ,241 | ,352* | ,047 | ,125 | -,166 |
| | Sig. (bilatérale) | ,006 | ,955 | ,934 | | ,402 | ,098 | ,184 | ,049 | ,799 | ,495 | ,365 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م3س4 | Corrélation de Pearson | ,392* | ,000 | ,143 | ,153 | 1 | ,126 | ,195 | ,073 | -,038 | -,044 | ,304 |
| | Sig. (bilatérale) | ,026 | 1,000 | ,435 | ,402 | | ,492 | ,284 | ,692 | ,837 | ,811 | ,091 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م3س5 | Corrélation de Pearson | ,658** | ,172 | ,126 | ,298 | ,126 | 1 | ,585** | ,257 | ,234 | ,194 | ,191 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,346 | ,492 | ,098 | ,492 | | ,000 | ,156 | ,198 | ,287 | ,294 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م3س6 | Corrélation de Pearson | ,656** | ,253 | ,371* | ,241 | ,195 | ,585** | 1 | ,248 | ,194 | ,147 | ,205 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,162 | ,037 | ,184 | ,284 | ,000 | | ,170 | ,288 | ,421 | ,261 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| م3س7 | Corrélation de Pearson | ,562** | ,050 | ,073 | ,352* | ,073 | ,257 | ,248 | 1 | ,356* | ,078 | ,210 |
| | Sig. (bilatérale) | ,001 | ,787 | ,692 | ,049 | ,692 | ,156 | ,170 | | ,045 | ,670 | ,249 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م3س8 | Corrélation de Pearson | ,560** | ,297 | ,284 | ,047 | -,038 | ,234 | ,194 | ,356* | 1 | ,458** | ,279 |
| | Sig. (bilatérale) | ,001 | ,098 | ,115 | ,799 | ,837 | ,198 | ,288 | ,045 | | ,008 | ,122 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م3س9 | Corrélation de Pearson | ,525** | ,316 | ,462** | ,125 | -,044 | ,194 | ,147 | ,078 | ,458** | 1 | ,385* |
| | Sig. (bilatérale) | ,002 | ,078 | ,008 | ,495 | ,811 | ,287 | ,421 | ,670 | ,008 | | ,030 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| م3س10 | Corrélation de Pearson | ,544** | ,371* | ,543** | -,166 | ,304 | ,191 | ,205 | ,210 | ,279 | ,385* | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,001 | ,037 | ,001 | ,365 | ,091 | ,294 | ,261 | ,249 | ,122 | ,030 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## الملحق رقم (05) : خصائص أفراد العينة

# Fréquences

**العمر**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | من 30 إلى 40 سنة | 12 | 37,5 | 37,5 | 37,5 |
| | من 40 إلى 50 سنة | 9 | 28,1 | 28,1 | 65,6 |
| | أكثر من 50 سنة | 11 | 34,4 | 34,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**المؤهل العلمي**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | ليسانس | 15 | 46,9 | 46,9 | 46,9 |
| | ماستر | 12 | 37,5 | 37,5 | 84,4 |
| | ماجستير | 2 | 6,3 | 6,3 | 90,6 |
| | دكتوراه | 3 | 9,4 | 9,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الوظيفة**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | محافظ حسابات | 23 | 71,9 | 71,9 | 71,9 |
| | خبير محاسبي | 9 | 28,1 | 28,1 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الخبرة المهنية**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | من 5 إلى 10 سنوات | 11 | 34,4 | 34,4 | 34,4 |
| | أكثر من 10 سنوات | 21 | 65,6 | 65,6 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

## الملحق رقم (06) :إحصائيات إجابات محور المعايير الدولية للتدقيق

**Statistiques**

| | | م1س1 | م1س2 | م1س3 | م1س4 | م1س5 | م1س6 | م1س7 | م1س8 | Axe1 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| N | Valide | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Manquant | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Moyenne | | 2,8125 | 2,8438 | 2,7813 | 2,4375 | 1,6875 | 2,4375 | 2,2813 | 2,5625 | 2,4805 |
| Ecart type | | ,47093 | ,44789 | ,49084 | ,61892 | ,69270 | ,80071 | ,81258 | ,75935 | ,40300 |

**م1س1**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | محايد | 4 | 12,5 | 12,5 | 15,6 |
| | موافق | 27 | 84,4 | 84,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م1س2**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | محايد | 3 | 9,4 | 9,4 | 12,5 |
| | موافق | 28 | 87,5 | 87,5 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م1س3**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | محايد | 5 | 15,6 | 15,6 | 18,8 |
| | موافق | 26 | 81,3 | 81,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م1س4**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | محايد | 14 | 43,8 | 43,8 | 50,0 |
| | موافق | 16 | 50,0 | 50,0 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م1س5**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 14 | 43,8 | 43,8 | 43,8 |
| | محايد | 14 | 43,8 | 43,8 | 87,5 |
| | موافق | 4 | 12,5 | 12,5 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م1س6**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 6 | 18,8 | 18,8 | 18,8 |
| | محايد | 6 | 18,8 | 18,8 | 37,5 |
| | موافق | 20 | 62,5 | 62,5 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م1س7**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 7 | 21,9 | 21,9 | 21,9 |
| | محايد | 9 | 28,1 | 28,1 | 50,0 |
| | موافق | 16 | 50,0 | 50,0 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م1س8**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 5 | 15,6 | 15,6 | 15,6 |
| | محايد | 4 | 12,5 | 12,5 | 28,1 |
| | موافق | 23 | 71,9 | 71,9 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الملحق رقم (07) :إحصائيات إجابات محور معايير العمل الميداني للتدقيق**

**Statistiques**

| | | م2س1 | م2س2 | م2س3 | م2س4 | م2س5 | م2س6 | م2س7 | م2س8 | م2س9 | م2س10 | م2س11 | م2س12 | م2س13 | م2س14 | Axe2 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| N | Valide | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Manquant | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Moyenne | | 2,5625 | 2,8438 | 2,9063 | 2,5000 | 2,2500 | 2,8438 | 2,8750 | 2,7500 | 2,7500 | 2,4375 | 2,5000 | 2,8125 | 2,7813 | 2,4688 | 2,6629 |
| Ecart type | | ,71561 | ,44789 | ,39015 | ,76200 | ,80322 | ,51490 | ,42121 | ,56796 | ,56796 | ,71561 | ,71842 | ,39656 | ,49084 | ,62136 | ,31437 |

**م2س1**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | محايد | 6 | 18,8 | 18,8 | 31,3 |
| | موافق | 22 | 68,8 | 68,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س2**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | محايد | 3 | 9,4 | 9,4 | 12,5 |
| | موافق | 28 | 87,5 | 87,5 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س3**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | محايد | 1 | 3,1 | 3,1 | 6,3 |
| | موافق | 30 | 93,8 | 93,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س4**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 5 | 15,6 | 15,6 | 15,6 |
| | محايد | 6 | 18,8 | 18,8 | 34,4 |
| | موافق | 21 | 65,6 | 65,6 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س5**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 7 | 21,9 | 21,9 | 21,9 |
| | محايد | 10 | 31,3 | 31,3 | 53,1 |
| | موافق | 15 | 46,9 | 46,9 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س6**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | محايد | 1 | 3,1 | 3,1 | 9,4 |
| | موافق | 29 | 90,6 | 90,6 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س7**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | محايد | 2 | 6,3 | 6,3 | 9,4 |
| | موافق | 29 | 90,6 | 90,6 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س8**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | محايد | 4 | 12,5 | 12,5 | 18,8 |
| | موافق | 26 | 81,3 | 81,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س9**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | محايد | 4 | 12,5 | 12,5 | 18,8 |
| | موافق | 26 | 81,3 | 81,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س10**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | محايد | 10 | 31,3 | 31,3 | 43,8 |
| | موافق | 18 | 56,3 | 56,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س11**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | محايد | 8 | 25,0 | 25,0 | 37,5 |
| | موافق | 20 | 62,5 | 62,5 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س12**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | محايد | 6 | 18,8 | 18,8 | 18,8 |
| | موافق | 26 | 81,3 | 81,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س13**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | محايد | 5 | 15,6 | 15,6 | 18,8 |
| | موافق | 26 | 81,3 | 81,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م2س14**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | محايد | 13 | 40,6 | 40,6 | 46,9 |
| | موافق | 17 | 53,1 | 53,1 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الملحق رقم (08) :إحصائيات إجابات محور معايير إعداد تقارير التدقيق**

**Statistiques**

| | | م3س1 | م3س2 | م3س3 | م3س4 | م3س5 | م3س6 | م3س7 | م3س8 | م3س9 | م3س10 | Axe3 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| N | Valide | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Manquant | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Moyenne | | 2,9375 | 2,8750 | 1,9688 | 2,5000 | 2,5000 | 2,5938 | 2,6250 | 2,7188 | 2,6563 | 2,7813 | 2,6156 |
| Ecart type | | ,24593 | ,33601 | ,78224 | ,67202 | ,76200 | ,61484 | ,65991 | ,63421 | ,54532 | ,55267 | ,31223 |

**م3س1**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | محايد | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | موافق | 30 | 93,8 | 93,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م3س2**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | محايد | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | موافق | 28 | 87,5 | 87,5 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م3س3**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 10 | 31,3 | 31,3 | 31,3 |
| | محايد | 13 | 40,6 | 40,6 | 71,9 |
| | موافق | 9 | 28,1 | 28,1 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م3س4**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | محايد | 10 | 31,3 | 31,3 | 40,6 |
| | موافق | 19 | 59,4 | 59,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م3س5**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 5 | 15,6 | 15,6 | 15,6 |
| | محايد | 6 | 18,8 | 18,8 | 34,4 |
| | موافق | 21 | 65,6 | 65,6 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م3س6**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | محايد | 9 | 28,1 | 28,1 | 34,4 |
| | موافق | 21 | 65,6 | 65,6 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م3س7**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | محايد | 6 | 18,8 | 18,8 | 28,1 |
| | موافق | 23 | 71,9 | 71,9 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م3س8**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | محايد | 3 | 9,4 | 9,4 | 18,8 |
| | موافق | 26 | 81,3 | 81,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م3س9**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | محايد | 9 | 28,1 | 28,1 | 31,3 |
| | موافق | 22 | 68,8 | 68,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**م3س10**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | محايد | 3 | 9,4 | 9,4 | 15,6 |
| | موافق | 27 | 84,4 | 84,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

## الملحق رقم (09) : معامل ارتباط بيرسون

**Corrélations**

| | | Axe1 | Axe2 |
|---|---|---|---|
| Axe1 | Corrélation de Pearson | 1 | ,667** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,000 |
| | N | 32 | 32 |
| Axe2 | Corrélation de Pearson | ,667** | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | |
| | N | 32 | 32 |

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

```
CORRELATIONS
/VARIABLES=Axe1 Axe3
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
```

### Corrélations

| | | Axe1 | Axe3 |
|---|---|---|---|
| Axe1 | Corrélation de Pearson | 1 | ,672** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,000 |
| | N | 32 | 32 |
| Axe3 | Corrélation de Pearson | ,672** | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | |
| | N | 32 | 32 |

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**الملحق رقم (10): الانحدار الخطي البسيط**

## Régression

### Statistiques descriptives

| | Moyenne | Ecart type | N |
|---|---|---|---|
| Axe2 | 2,6629 | ,31437 | 32 |
| Axe1 | 2,4805 | ,40300 | 32 |

### Corrélations

| | | Axe2 | Axe1 |
|---|---|---|---|
| Corrélation de Pearson | Axe2 | 1,000 | ,667 |
| | Axe1 | ,667 | 1,000 |
| Sig. (unilatéral) | Axe2 | . | ,000 |
| | Axe1 | ,000 | . |
| N | Axe2 | 32 | 32 |
| | Axe1 | 32 | 32 |

### Variables introduites/éliminées[a]

| Modèle | Variables introduites | Variables éliminées | Méthode |
|---|---|---|---|
| 1 | Axe1[b] | . | Introduire |

a. Variable dépendante : Axe2

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

### Récapitulatif des modèles[b]

| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|---|---|---|---|---|
| 1 | ,667[a] | ,445 | ,426 | ,23808 |

a. Prédicteurs : (Constante), Axe1

b. Variable dépendante : Axe2

**ANOVA**[a]

| Modèle | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Régression | 1,363 | 1 | 1,363 | 24,048 | ,000[b] |
| | de Student | 1,701 | 30 | ,057 | | |
| | Total | 3,064 | 31 | | | |

a. Variable dépendante : Axe2

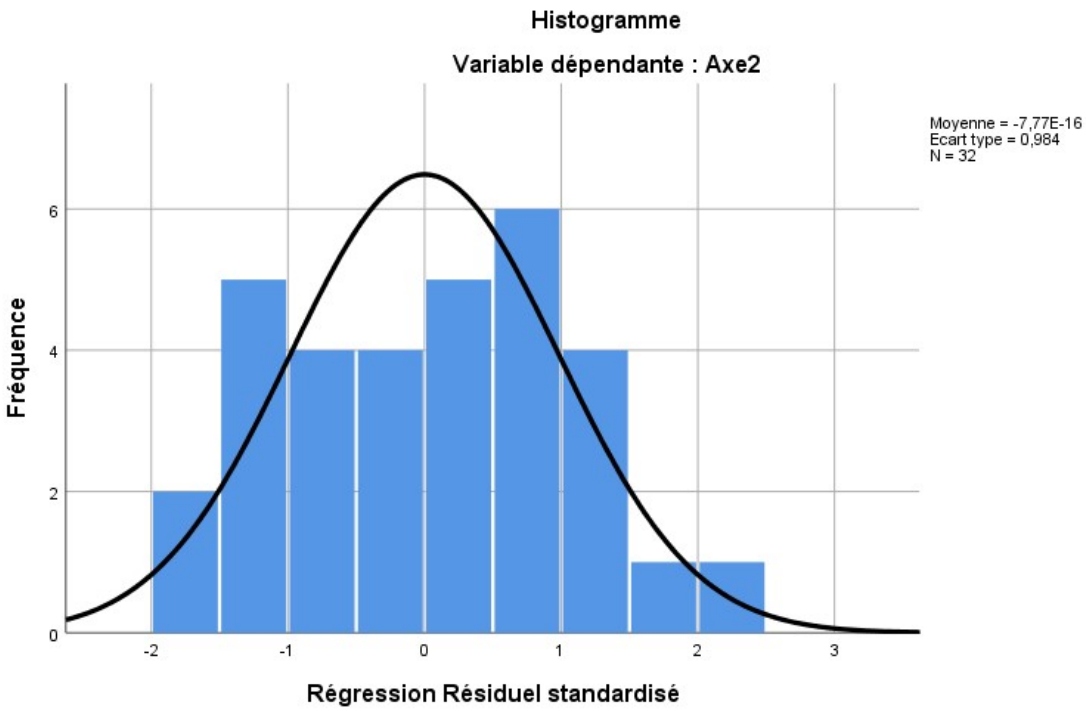
b. Prédicteurs : (Constante), Axe1

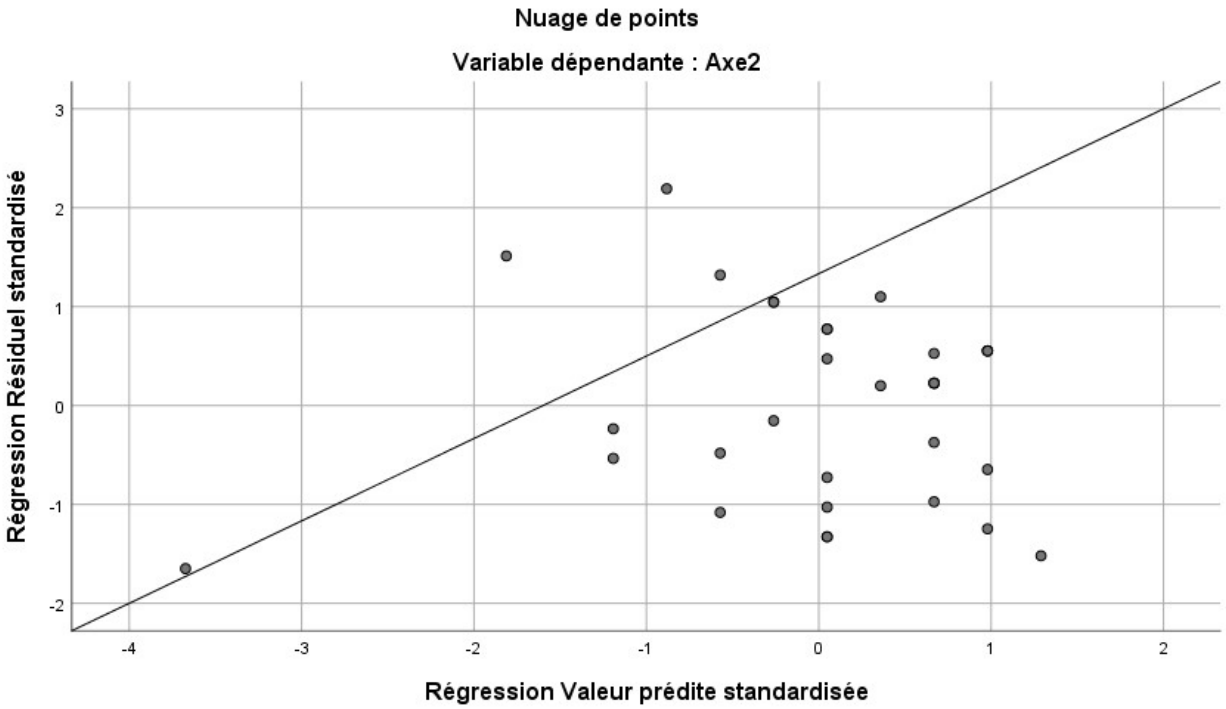
**Coefficients**[a]

| Modèle | | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Erreur standard | Bêta | | |
| 1 | (Constante) | 1,372 | ,267 | | 5,149 | ,000 |
| | Axe1 | ,520 | ,106 | ,667 | 4,904 | ,000 |

a. Variable dépendante : Axe2

## Graphiques






## Statistiques descriptives

| | Moyenne | Ecart type | N |
|---|---|---|---|
| Axe3 | 2,6156 | ,31223 | 32 |
| Axe1 | 2,4805 | ,40300 | 32 |

## Corrélations

| | | Axe3 | Axe1 |
|---|---|---|---|
| Corrélation de Pearson | Axe3 | 1,000 | ,672 |
| | Axe1 | ,672 | 1,000 |
| Sig. (unilatéral) | Axe3 | . | ,000 |
| | Axe1 | ,000 | . |
| N | Axe3 | 32 | 32 |
| | Axe1 | 32 | 32 |

## Variables introduites/éliminées[a]

| Modèle | Variables introduites | Variables éliminées | Méthode |
|---|---|---|---|
| 1 | Axe1[b] | . | Introduire |

a. Variable dépendante : Axe3

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

## Récapitulatif des modèles[b]

| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|---|---|---|---|---|
| 1 | ,672[a] | ,452 | ,434 | ,23498 |

a. Prédicteurs : (Constante), Axe1

b. Variable dépendante : Axe3

**ANOVA**[a]

| Modèle | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Régression | 1,366 | 1 | 1,366 | 24,736 | ,000[b] |
| | de Student | 1,656 | 30 | ,055 | | |
| | Total | 3,022 | 31 | | | |

a. Variable dépendante : Axe3

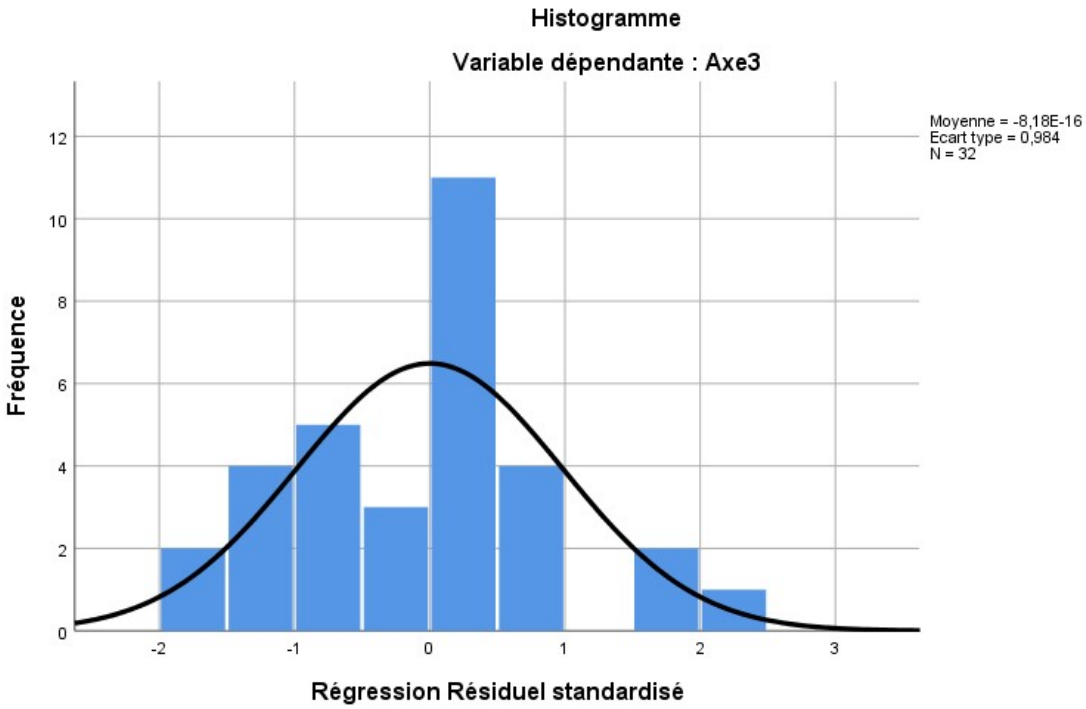
b. Prédicteurs : (Constante), Axe1

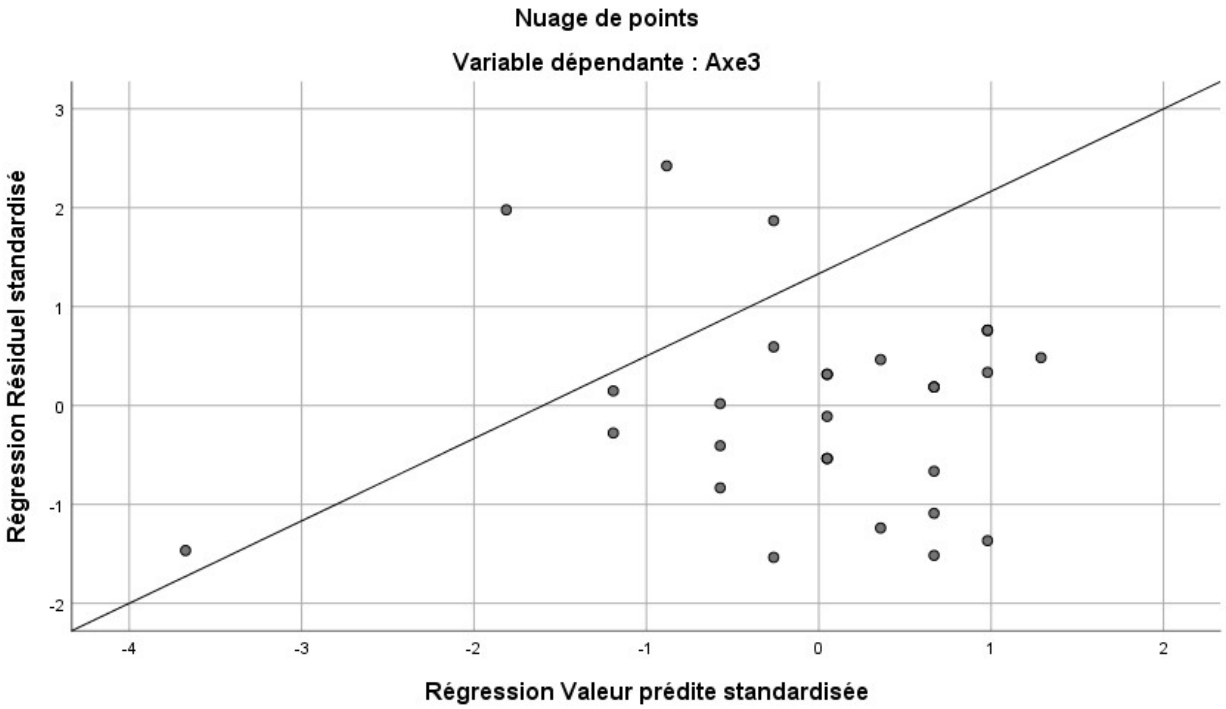
**Coefficients**[a]

| Modèle | | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Erreur standard | Bêta | | |
| 1 | (Constante) | 1,324 | ,263 | | 5,032 | ,000 |
| | Axe1 | ,521 | ,105 | ,672 | 4,974 | ,000 |

a. Variable dépendante : Axe3

## Graphiques






## الملحق رقم (11) : تحليل ANOVA الأحادي

### العمر

**ANOVA**

Axe1

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,279 | 2 | ,140 | ,851 | ,437 |
| Intragroupes | 4,755 | 29 | ,164 | | |
| Total | 5,035 | 31 | | | |

**ANOVA**

Axe2

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,184 | 2 | ,092 | ,927 | ,407 |
| Intragroupes | 2,880 | 29 | ,099 | | |
| Total | 3,064 | 31 | | | |

**ANOVA**

Axe3

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,139 | 2 | ,070 | ,701 | ,504 |
| Intragroupes | 2,883 | 29 | ,099 | | |
| Total | 3,022 | 31 | | | |

## المؤهل العلمي

**ANOVA**

Axe1

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,833 | 3 | ,278 | 1,850 | ,161 |
| Intragroupes | 4,202 | 28 | ,150 | | |
| Total | 5,035 | 31 | | | |

**ANOVA**

Axe2

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,741 | 3 | ,247 | 2,979 | ,048 |
| Intragroupes | 2,322 | 28 | ,083 | | |
| Total | 3,064 | 31 | | | |

**ANOVA**

Axe3

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | 1,169 | 3 | ,390 | 5,888 | ,003 |
| Intragroupes | 1,853 | 28 | ,066 | | |
| Total | 3,022 | 31 | | | |

## الوظيفة

**ANOVA**

Axe1

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,076 | 1 | ,076 | ,457 | ,504 |
| Intragroupes | 4,959 | 30 | ,165 | | |
| Total | 5,035 | 31 | | | |

**ANOVA**

Axe2

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,000 | 1 | ,000 | ,002 | ,967 |
| Intragroupes | 3,063 | 30 | ,102 | | |
| Total | 3,064 | 31 | | | |

**ANOVA**

Axe3

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,085 | 1 | ,085 | ,866 | ,359 |
| Intragroupes | 2,937 | 30 | ,098 | | |
| Total | 3,022 | 31 | | | |

**الخبرة المهنية**

**ANOVA**

Axe1

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,646 | 1 | ,646 | 4,419 | ,044 |
| Intragroupes | 4,388 | 30 | ,146 | | |
| Total | 5,035 | 31 | | | |

**ANOVA**

Axe2

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,046 | 1 | ,046 | ,460 | ,503 |
| Intragroupes | 3,017 | 30 | ,101 | | |
| Total | 3,064 | 31 | | | |

**ANOVA**

Axe3

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Intergroupes | ,045 | 1 | ,045 | ,457 | ,504 |
| Intragroupes | 2,977 | 30 | ,099 | | |
| Total | 3,022 | 31 | | | |

## الملحق رقم (12) : قائمة المحكمين

**قائمة المحكمين :**

| الاسم و اللقب | الرتبة العلمية | الجامعة |
|---|---|---|
| زبيري عز الدين | أستاذ محاضر أ | برج بوعريريج |
| فضيلي سمية | أستاذ محاضر أ | برج بوعريريج |